

BAB III

GAMBARAN UMUM KONTRAK KERJA SAMA DAN ASPEK PERPAJAKAN INDUSTRI HULU MIGAS DI INDONESIA

A. Kegiatan Usaha Hulu Migas Dilakukan Melalui Kontrak Kerja Sama

Kegiatan hulu minyak dan gas bumi (migas) di Indonesia berlandaskan Undang-undang Dasar Republik Indonesia 1945 Pasal 33⁵³ yang berarti negara tetap memiliki kepemilikan (*ownership*) sumber daya migas. Atas dasar hal tersebut maka disusunlah suatu bentuk kerja sama yang mengakomodir kepentingan negara tersebut. Jika pada masa sebelumnya Indonesia melakukan kerja sama industri hulu migas dengan bentuk konsesi⁵⁴ dan kontrak karya⁵⁵ yang tidak selaras dengan tujuan daripada UU 1945, maka dibentuklah bentuk kontrak bagi hasil yang manajemennya berada di tangan negara, karena masalah manajemen adalah kunci dalam pembuatan Keputusan.

⁵³Undang-undang Dasar Republik Indonesia 1945 Pasal 33 ayat (2) Cabang-cabang produksi yang penting bagi negara dan yang menguasai hajat hidup orang banyak dikuasai oleh negara dan ayat (3) Bumi dan air dan kekayaan alam yang terkandung didalamnya dikuasai oleh negara dan dipergunakan untuk sebesar-besar kemakmuran rakyat.

⁵⁴Sistem konsesi berlaku pada zaman Pemerintahan Hindia Belanda, dalam sistem ini perusahaan pertambangan yang memiliki hak untuk mengelola pertambangan minyak dan gas bumi diberikan kuasa pertambangan dan hak untuk menguasai hak atas tanah sehingga kontraktor memiliki kekuasaan penuh minyak yang ditambang dan kontraktor berkewajiban untuk membayar royalti pada Negara;

⁵⁵Berlaku sejak tahun 1960 sampai dengan tahun 1963. Dalam sistem ini, perusahaan pertambangan minyak dan gas bumi hanya diberikan kuasa pertambangan saja, tetapi tidak meliputi hak atas tanah, kontraktor memegang manajemen operasi dan sifat kontraknya adalah *profit sharing*;

Pertambangan migas di Indonesia dilakukan oleh para kontraktor bagi hasil yang melakukan eksplorasi dan produksi minyak di wilayah hukum pertambangan Republik Indonesia berdasarkan suatu Kontrak Bagi Hasil yang disebut *Production Sharing Contract* (PSC). Dengan diundangkannya Undang-undang No. 22/2001 (UU Migas 22/2001), istilah Kontrak Bagi Hasil diubah menjadi Kontrak Kerja Sama. Namun demikian substansi dari Kontrak Kerja Sama tersebut tidak berbeda dengan Kontrak Bagi Hasil. Pasal 6 ayat (1) UU Migas 22/2001 memuat ketentuan bahwa Kegiatan Usaha Hulu dilaksanakan dan dikendalikan melalui Kontrak Kerja Sama. Sesuai dengan Pasal 5 Peraturan Pemerintah nomor 35 tahun 2004 tentang “kegiatan usaha hulu minyak dan gas bumi” diatur bahwa Kontrak Kerja Sama dilaksanakan atas dasar prinsip-prinsip sebagai berikut:

- a. kepemilikan sumber daya Minyak dan Gas Bumi tetap ditangan Pemerintah sampai pada titik penyerahan;
- b. pengendalian manajemen atas operasi yang dilaksanakan oleh Kontraktor berada pada Badan Pelaksana;
- c. modal dan risiko seluruhnya ditanggung oleh Kontraktor.

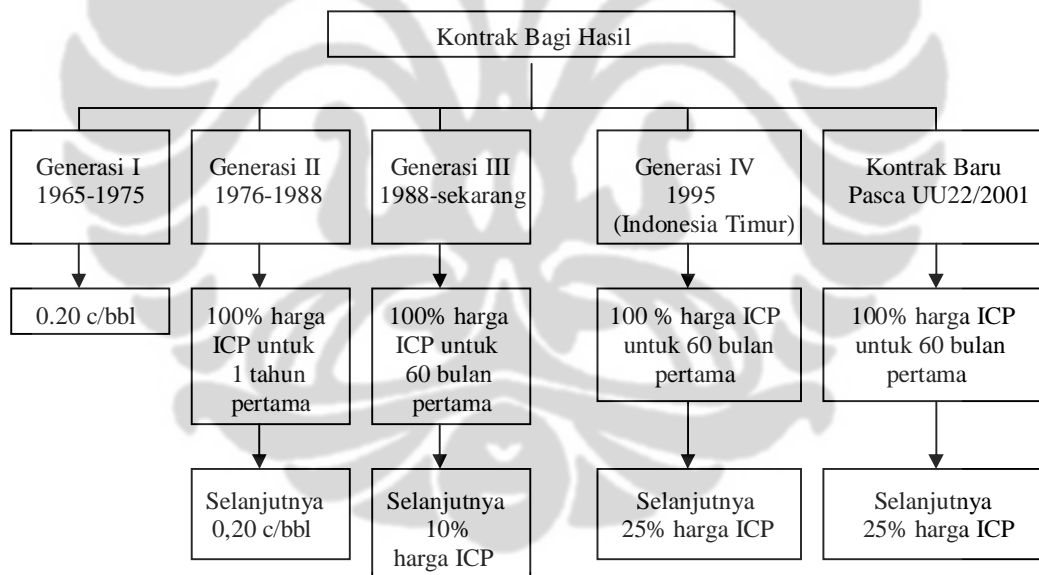
B. Kewajiban DMO dalam Kontrak Kerja Sama

Pada awalnya, beberapa kontrak yang ditandatangani sebelum tahun 1977 tidak mewajibkan kontraktor kontrak kerja sama untuk menyerahkan sebagian dari bagi hasil minyaknya untuk kebutuhan pasar domestik. Hal ini “diperbaiki” pada kontrak-kontrak setelah 1977, dan sudah merupakan syarat untuk kontrak untuk mewajibkan sebagian produksi untuk pemenuhan kebutuhan domestik

(*domestic market obligation/DMO*). Mikesell mengatakan “kontraktor menyetujui untuk memberikan porsi dari bagian minyaknya untuk diserahkan kepada pasar domestik berdasarkan rasio dari total produksi minyak mentah di Indonesia, dikalikan dengan jumlah minyak dikonsumsi di Indonesia, dengan batas paling banyak 25% dari bagian minyak mentah milik kontraktor dari wilayah kontrak. Harga dari minyak mentah yang dijual kepada pasar domestik harus berada di bawah 20c per barelnya.”⁵⁶ Kewajiban-kewajiban DMO dalam setiap generasi PSC dapat dilihat dalam bagan sebagai berikut:

Gambar III.1

Kewajiban DMO Dalam Setiap Generasi Kontrak Bagi Hasil



Sumber: diolah peneliti⁵⁷

Dalam perhitungan bagi hasil dalam Kontrak Bagi Hasil, setelah blok berproduksi selama 60 bulan diperhitungkan kewajiban DMO yang harus

⁵⁶Machmud, Tengku Nathan, *The Indonesian Production Sharing Contract: An Investor's Perspective*, Kluwer Law International, 2000, hal 85

⁵⁷Diolah dari PricewaterhouseCoopers, *Oil and Gas in Indonesia: Investment and Taxation Guide*, 2005, hal 112

diserahkan oleh Kontraktor Kontrak Kerja Sama kepada Pemerintah dan kewajiban Pemerintah untuk membayar DMO *fee* yang harus dibayarkan kepada Kontraktor Kontrak Kerja Sama terkait dengan penyerahan minyak mentah DMO tersebut. Termasuk perhitungan pajak (*government tax entitlement*) terkait dengan pendapatan minyak dan gas bumi yang merupakan bagian kontraktor kontrak kerja sama.

C. Kontraktor Kontrak Kerja Sama sebagai Wajib Pajak Badan

Dengan dikeluarkannya Keputusan Menteri Keuangan 267/KMK.012/1978 tentang tata cara penghitungan dan pembayaran pajak perseroan dan pajak atas bunga, dividen dan royalti yang terutang oleh kontraktor yang melakukan kontrak kerja sama (kontrak bagi hasil) di bidang minyak dan gas bumi dengan perusahaan pertambangan minyak dan gas bumi negara (pertamina) menjadikan kontraktor yang melakukan kontrak kerja sama minyak dan gas bumi merupakan subjek pajak perseroan dan pajak atas bunga, dividen, dan royalti.

Dalam kontrak kerja sama, klausul yang mengatur tentang kewajiban perpajakan kontraktor terdapat dalam *section V* dengan rumusan sebagai berikut:

*Contractor shall... severally be subject to and pay to the Government of the Republic of Indonesia the income tax including the final tax of profit after tax deduction if applicable, imposed on it pursuant to applicable Income Tax Law comply with the requirements of the tax law in particular with respects to filling of returns, assessment of tax, and keeping and showing of books and records.*⁵⁸

Undang-undang No.22 tahun 2001 tentang migas Pasal 31 menyebutkan Badan Usaha atau Bentuk Usaha Tetap yang melaksanakan Kegiatan Usaha Hulu wajib membayar penerimaan negara yang berupa pajak dan penerimaan Negara Bukan

⁵⁸Draft Kontrak Bagi Hasil (*Production Sharing Contract*) BP Migas

Pajak, yang terdiri atas pajak-pajak; bea masuk, dan pungutan lain atas impor dan cukai; pajak daerah dan retribusi daerah.

C.1 Pengaruh Kebijakan *Ring-fence*

Di semua negara yang industri perminyakannya maju, perlakuan pajaknya selalu menganut kebijakan *ring-fence*.⁵⁹ Di Indonesia kebijakan *ring-fence* ini tertuang dalam PP No. 35 tahun 1994 yang menyatakan “kepada kontraktor diberikan satu wilayah kerja”. Kebijakan *ring-fence* mengatur satu wilayah kerja untuk satu entitas, dan apabila suatu perusahaan minyak mempunyai beberapa wilayah kerja maka harus dibentuk suatu badan hukum yang berbeda untuk setiap wilayah kerja. Kebijakan *ring-fence* kembali diperjelas dalam UU Migas 22/2001 pasal 13 ayat 1 dan 2 yang berbunyi:

- (1) Kepada setiap Badan Usaha atau Bentuk Usaha Tetap hanya diberikan 1 (satu) Wilayah Kerja.
- (2) Dalam hal Badan Usaha atau Bentuk Usaha Tetap mengusahakan beberapa Wilayah Kerja, harus dibentuk badan hukum yang terpisah untuk setiap Wilayah Kerja.

Tujuan dari kebijakan *Ring-fence* adalah untuk mencegah terjadinya konsolidasi baik dalam hal biaya-biaya untuk tujuan *recovery of operating cost* maupun untuk perhitungan Pajak Penghasilan Badan (*tax consolidation*) antar wilayah kerja yang dioperasikan oleh satu perusahaan, yang apabila terjadi konsolidasi diantara keduanya maka akan merugikan negara. Kebijakan *Ring-fence* ini penting untuk melindungi penerimaan negara terutama jika saat mulainya eksplorasi dari keduanya tidak bersamaan. Perlakuan perpajakan dalam setiap wilayah kerja dihitung secara terpisah baik yang menyangkut penghasilan

⁵⁹Surahmat, Rachmanto, *Bunga Rampai Perpajakan*, Jakarta: Salemba Empat, 2007, hal 117

maupun biayanya. Dengan perlakuan demikian, maka masalah BUT yang timbul dari kegiatan memberikan *support* pada kegiatan eksplorasi dapat dihindarkan.

C.2 Bentuk Badan Usaha Kontraktor Kontrak Kerja Sama

Dalam mengusahakan pertambangan minyak dan gas di Indonesia, khususnya kegiatan usaha hulu yang mencakup eksploitasi dan eksplorasi, bentuk badan usaha kontraktor kontrak kerja sama dapat berbentuk Perseroan Terbatas (PT) maupun Bentuk Usaha Tetap (BUT). Kontraktor KKS dengan bentuk PT merupakan kontraktor kontrak kerja sama yang badan hukumnya 100% dimiliki dan didirikan oleh Perusahaan Nasional sebagai Perusahaan Induk; kontraktor kontrak kerja sama yang merupakan suatu badan hukum yang dimiliki oleh Perusahaan Campuran antara Perusahaan Asing dengan Perusahaan Nasional; atau kontraktor kontrak kerja sama yang merupakan suatu badan hukum yang dimiliki oleh Perusahaan Asing.

Sedangkan kontraktor kontrak kerja sama yang berbentuk Bentuk Usaha Tetap yang badan hukumnya 100% dimiliki dan didirikan oleh Perusahaan Asing sebagai Perusahaan Induk; atau Kontraktor kontrak kerja sama yang merupakan suatu badan hukum yang 100% dimiliki dan didirikan oleh Perusahaan Nasional yang mempunyai badan hukum di luar negeri sebagai Perusahaan Induk. Undang-undang no. 22 tahun 2001 hanya memperbolehkan kontraktor kontrak kerja sama yang berbentuk BUT untuk melaksanakan kegiatan usaha hulu.

D. Komponen Perhitungan Bagi Hasil Produksi Minyak dan Gas Bumi

Perhitungan bagi hasil antara Pemerintah dan Kontraktor Kontrak Kerja Sama (KKKS) berbeda-beda tergantung dari kontrak. Di Indonesia perhitungan bagi

hasil pemerintah/KKKS biasanya sebesar 85%/15% untuk minyak mentah. Gambaran pola perhitungan bagi hasil sesuai dengan kontrak kerja sama (kontrak bagi hasil) dapat dilihat pada gambar III.1:

D.1 *Gross Revenue*

Setelah ditemukan cadangan minyak, maka kontraktor kontrak kerja sama akan mulai memproduksi secara komersial. Pada masa ini KKKS mulai memproduksi melakukan pengangkatan (*lifting*) minyak mentah. *Gross Revenues* dari kontraktor didapat dari total *lifting* minyak mentah. *Lifting* dalam bentuk barel minyak mentah akan dijual berdasarkan *Indonesian Crude Price (ICP)*.

D.2 *First Tranche Petroleum*

Gross revenue tersebut akan dikurangkan dengan *First Tranche Petroleum/FTP* yang besarnya ditentukan dalam kontrak umumnya 20% atau persentase tertentu dari *gross revenues* atau lain sesuai kontrak yang akan dibagi antar pemerintah dan kontraktor, atau hanya merupakan bagian pemerintah saja.

D.3 *Total Recoverable Cost*

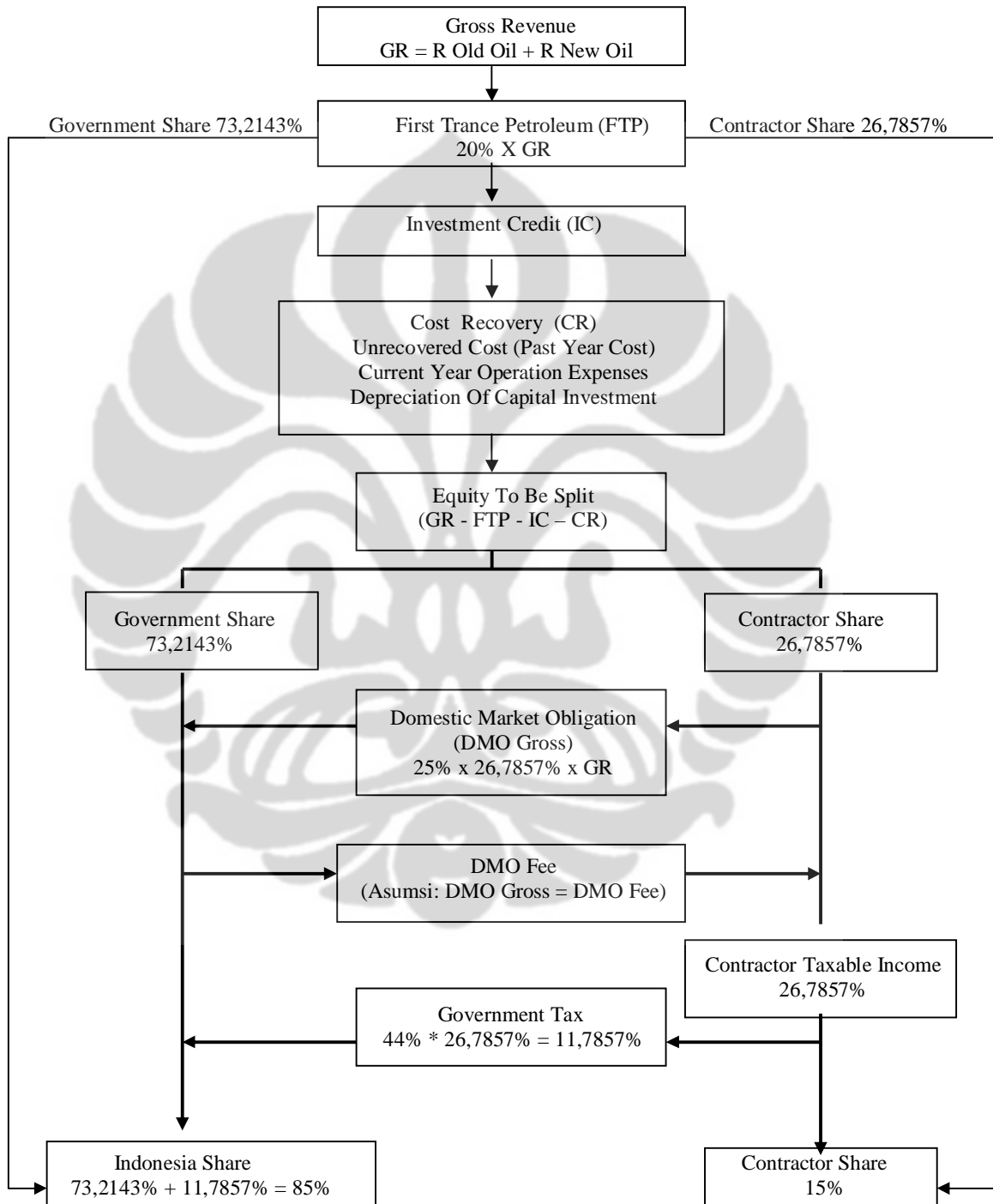
Total *lifting* minyak mentah (*gross revenue*) setelah FTP dari operasi kontrak kerja sama yang telah memproduksi secara komersial tadi akan dikurangi dengan *Total Recoverable* yang berupa:

a. *Investment Credit*

Adalah suatu insentif yang diberikan kepada KKKS pada saat akan mulai memproduksi untuk membangun fasilitas produksi dalam bentuk *investment credit* yaitu suatu persentase tertentu atas biaya-biaya yang dikeluarkan untuk membangun fasilitas produksi tersebut yang dapat diperhitungkan oleh kontraktor

Gambar III.2

Pola Bagi Hasil Kontrak Kerja Sama – Kontrak Bagi Hasil



Sumber: Slide tentang Aspek Perpajakan PSC oleh Dewa Made Budiarta

bagi hasil sebagai bagian dari *cost recoverable*. Umumnya *investment credit* besarnya adalah 20% atau 17% dari *capital investment* untuk biaya pengembangan, transportasi, dan fasilitas produksi.

b. Cost Recovery

Cost recovery pada dasarnya merupakan penggantian atas biaya yang merupakan pengeluaran tahun yang bersangkutan (*current year operating cost*) maupun penggantian atas biaya melalui mekanisme depresiasi yang merupakan pengeluaran tahun sebelumnya yang dikapitalisasikan (*depreciation-current and prior year-asset*).

Biaya yang dapat dipulihkan (*di-recover*) adalah biaya-biaya yang merupakan *operating cost*. Sesuai dengan prinsip keberhasilan (*successful effort*), *operating cost* baru dapat dipulihkan apabila KKKS yang bersangkutan telah berhasil menemukan cadangan migas yang layak dieksploitasi secara komersial, dan seluruh biaya operasi KKKS sebelum produksi dapat pula dipulihkan secara bertahap dari hasil produksinya sampai dengan semua biaya tersebut habis dipulihkan dengan tidak memperhatikan waktu *carry forward loss* (kompensasi rugi) sebagaimana dalam ketentuan perpajakan.

D.4 Equity To Be Split

Jika dari perhitungan *Gross Profit* dikurangi dengan FTP dan total *Cost Recoverable* (biaya-biaya telah terpulihkan seluruhnya/*fully recovered*) akan didapatkan *Equity to be split* atau bagian *lifting* minyak yang siap dibagikan. Jumlah minyak ini kemudian dibagikan kepada pemerintah dan KKKS sesuai

dengan komposisi persentase bagi hasil yang diatur dalam kontrak (*grossed up split*), biasanya 73,2143% untuk pemerintah dan 26,7857% untuk KKKS.

Dalam perhitungan bagi hasil dalam kontrak kerja sama ini juga diperhitungkan kewajiban *Domestic Market Obligation* (DMO) yang harus diserahkan oleh KKKS kepada Pemerintah dan kewajiban Pemerintah untuk membayar *DMO fee* yang harus dibayarkan Pemerintah kepada KKKS terkait dengan penyerahan minyak mentah DMO tersebut. Termasuk perhitungan pajak terkait dengan pendapatan minyak dan gas bumi yang merupakan bagian KKKS.

E. Aspek PPh Atas Sektor Hulu Industri Minyak dan Gas Bumi

Pasal 31 ayat (4) UU Migas 22/2001 mengatur bahwa dalam rangka pemenuhan kewajiban pajaknya, kontraktor boleh memilih salah satu dari dua ketentuan pajak, seperti disebutkan di bawah ini:

- a. Kewajiban pajaknya dipenuhi sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan yang berlaku pada saat KKS ditandatangani;
- b. Ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan yang berlaku.

Jika memilih menggunakan ketentuan pajak dalam huruf (a) baik kontraktor maupun fiskus wajib menerapkan prinsip interpretasi berdasarkan historis. Namun apabila menggunakan ketentuan dalam huruf (b), fiskus maupun Wajib Pajak seharusnya menggunakan prinsip yang sifatnya *ambulatory*.⁶⁰ Apabila biaya kontraktor dalam masa eksplorasi telah terpulihkan seluruhnya, minyak kemudian akan di bagi hasilkan dengan perbandingan sebagai berikut:

⁶⁰Surahmat, Rachmanto., *Perlakuan Pajak Penghasilan Di Sektor Migas Berdasarkan Undang-undang No. 22 Tahun 2001*

Tabel III.1

Persentase Bagi Hasil Berdasarkan Waktu Kontrak

Production Sharing	pre-1984	1984	1991	1994	2001
Government Share	65,91%	71,15%	71,28%	73,22%	73,22%
Contractor Share	34,09%	28,85%	28,85%	26,78%	26,78%

Sumber : *Slide* tentang Aspek Perpajakan PSC oleh Dewa Made Budiarta

Dari bagian kontraktor migas dengan persentase dalam tabel diatas, kontraktor juga harus membayar pajak penghasilan dengan tarif sebagai berikut:

Tabel III.2

Besar Pajak Penghasilan Berdasarkan Waktu Kontrak

	Pre-1984	1984	1991	1994	2001
Corporate tax	45%	35%	35%	30%	30%
Deviden tax (20%)	11%	13%	13%	14%	14%
Total Income Tax	56%	48%	44%	44%	44%

Sumber : *Slide* tentang Aspek Perpajakan PSC oleh Dewa Made Budiarta

Besarnya tarif pajak penghasilan didapat dari dua lapisan pajak yaitu pajak penghasilan badan dengan lapisan *branch* tertinggi dan *branch profit tax*.

E.1 Asas Keseragaman (*Uniformity Principle*)

Selain itu untuk mempertahankan berlakunya prinsip pembagian hasil dengan perbandingan tertentu (seperti 85% untuk Pemerintah dan 15% untuk Kontraktor) berdasarkan *after tax basis*, maka perlu dilakukan penyesuaian terhadap perbandingan pembagian hasil sebelum pajak, sehingga setelah diperhitungkan pajak maka Kontraktor tetap menerima 15%. Untuk mempertahankan diperlakukannya secara utuh prinsip pembagian atas dasar *after tax basis* seperti yang dimaksud dalam perjanjian bagi hasil, maka diperlukan adanya kesatuan

pengertian mengenai unsur-unsur yang dipergunakan untuk menetapkan pendapatan kotor atau biaya-biaya yang dapat dipotongkan (*recoverable cost*) baik untuk keperluan pelaksanaan perjanjian bagi hasil maupun untuk perhitungan pajak. Hal ini diatur dalam Surat Menkeu No.S-443/MK.012/1982 tentang interpretasi dari KMK No. 267/KMK.012/1978 yang dikenal dengan Asas *Uniformity Principle*: Apabila ada perbedaan antara kedua cara tersebut, maka hal itu akan mengakibatkan bahwa Kontraktor menerima lebih atau kurang dari 15% pendapatan bersihnya setelah pajak. Oleh karena itu untuk mengusahakan keseragaman dalam perhitungan bagi hasil maka KMK No.267/KMK.012/1978 harus diinterpretasikan secara pasti bahwa pendapatan kotor, biaya yang dapat dipotongkan dari pendapatan bersih setelah pajak adalah sama, baik untuk keperluan perhitungan pajak maupun untuk keperluan menghitung hak dan kewajiban masing-masing pihak dalam rangka bagi hasil.

E.2 *Branch Profit Tax*

Sesuai dengan ketentuan UU PPh, perusahaan asing yang melakukan kegiatan di Indonesia melalui suatu bentuk usaha tetap (BUT) dikenai PPh tambahan sebesar 20% sebagaimana diatur dalam pasal 26 ayat (4), yang biasanya disebut *branch profit tax*. Di dalam Kontrak Kerja Sama hal ini ditegaskan di *Section XV* dengan rumusan sebagai berikut:

BPMIGAS and CONTRACTOR agree that all of the percentages appearing in Section VI of this CONTRACT have been determined on the assumption that CONTRACTOR is subject to final tax on profit after tax deduction under Article 26 (4) of the Indonesia Income Tax Law and is not sheltered by any tax treaty to which the Government of the Republic of Indonesia has become a party. In the even that, subsequently CONTRACTOR or any of Participating Interest Holder(s) comprising CONTRACTOR under this CONTRACT becomes not subject to final tax

deduction under Article 26 (4) of the Indonesia Tax Law and/or Section VI of this CONTRACT, as applicable to the portions of CONTRACTOR and BPMIGAS so affected by the non applicability of such final tax deduction or the applicability of a tax treaty, shall be adjusted accordingly in order to maintain the same net income after-tax for all CONTRACTOR's portion of Petroleum produced and saved under this CONTRACT.

For avoidance of doubt, any CONTRACTOR or Participating Interest Holder which is subject to payment of tax on profit which does not constitute as final tax shall not be considered as having paid additional payment to corporate tax, and therefore the share of such CONTRACTOR or Participating Interest Holder shall be subject to adjustment of percentages Section VI of this CONTRACT.⁶¹

Klausul XI menunjukkan bahwa kebijakan perpajakan yang dianut dalam kontrak kerja sama adalah menjamin diperolehnya bagi hasil bersih sebesar 85:15 (untuk minyak bumi) dan 65:35 (untuk gas alam).

Dengan demikian apabila kontraktor yang bersangkutan berdomisili di negara yang mempunyai *tax treaty* dengan Indonesia dan *branch profit tax*-nya lebih rendah dari 20% maka bagi hasilnya disesuaikan sehingga bagi hasil sebagaimana disebutkan (85:15 untuk minyak bumi dan 65:35 untuk gas alam) tetap dapat diperoleh. Walaupun demikian prinsip yang sama juga berlaku dalam kontraktor adalah perseroan terbatas Indonesia, karena sebuah perseroan terbatas Indonesia tidak wajib membayar PPh pasal 26 ayat (4).

F. Penetapan Harga Minyak Mentah Indonesia

Dalam kontrak kerja sama, hasil produksi dibagi secara *in kind* yaitu dalam bentuk barel minyak. Penetapan harga minyak merupakan hal yang sangat penting mengingat berapa besar harga minyak berpengaruh untuk menghitung *cost recovery*, penghasilan, dan pajak. Walaupun ketentuan dalam kontrak menyebutkan berbeda-beda, tetapi Kontrak Kerja Sama secara umum menetapkan

⁶¹Draft Kontrak Bagi Hasil (*Production Sharing Contract*) BP Migas

bahwa semua minyak mentah untuk perhitungan *cost recovery* dan pajak adalah harga menurut *Indonesian Crude Price* (ICP).⁶²

ICP menjadi harga patokan minyak Indonesia yang ditetapkan oleh Pemerintah setiap bulannya. Penetapan harga minyak mentah adalah suatu harga atas penjualan minyak mentah yang ditetapkan oleh Pemerintah Indonesia berdasarkan harga minyak mentah jenis tertentu di pasar global. Dalam perhitungan bagi hasil, ICP akan didasarkan atas harga rata-rata tertimbang (*ICP Weighted Average Price*). Formula perhitungan harga rata-rata tertimbang, didapat dari sumber yang kompeten dalam perdagangan minyak internasional, antara lain: Platts, RIM, dan APPI. Harga ICP ditetapkan per bulan oleh Direktorat Jenderal Minyak dan Gas Departemen Energi dan Sumber Daya Mineral Republik Indonesia

Harga minyak mentah sebagaimana harga komoditi yang lainnya berfluktuasi sesuai dengan situasi dan kondisi pasar minyak itu sendiri. Parameter yang mempengaruhi harga minyak ada yang bersifat fundamental (dipengaruhi oleh hukum permintaan dan penawaran artinya apabila penawaran meningkat tetapi permintaan tetap maka harga cenderung menurun, dan sebaliknya) dan non-fundamental (perubahan cuaca/musim, situasi geopolitik, kondisi stok/cadangan crude/produk dari Negara-negara konsumen utama dunia/OECD, sentimen pasar yang biasanya dipermainkan oleh para spekulasi).

⁶²Hasan Madjedi, *Indonesia's Petroleum Contracts – Issues And Challenges*, Presented at One Day PSC International Conference, Jakarta, 2001

BAB IV

**ANALISIS PERLAKUAN PAJAK PENGHASILAN
ATAS PEMBAYARAN DMO *FEE* YANG DITERIMA
KONTRAKTOR KONTRAK KERJA SAMA**

A. Analisis Perlakuan Pajak Penghasilan Atas Pembayaran DMO *Fee*

Pemakaian minyak bumi di Indonesia merupakan persoalan dan permasalahan yang penting karena pengaruhnya yang amat luas dalam bidang ekonomi karena minyak merupakan salah satu energi utama yang digunakan baik langsung maupun tidak langsung dalam memproduksi barang dan jasa. Oleh karena itu Pemerintah menganggap perlu mengikutsertakan semua perusahaan minyak yang berada di Indonesia dalam memenuhi kebutuhan dalam negeri akan minyak bumi. Dalam memenuhi kebutuhan tersebut, tiap-tiap perusahaan memikul kewajiban yang perbandingannya disesuaikan dengan perbandingan bagi hasil minyak mentahnya.

A.1 Analisis Kewajiban DMO

Kewajiban pemenuhan kebutuhan domestik atau *Domestic Market Obligation* (DMO) adalah kewajiban kontraktor kontrak kerja sama minyak dan gas Bumi untuk menyerahkan sebagian minyak dan gas bumi dari bagiannya kepada Negara melalui perantara Badan Pelaksana yaitu BP Migas dalam rangka penyediaan minyak dan gas bumi untuk memenuhi kebutuhan dalam negeri.

Sesuai dengan prinsip *sovereignty*, suatu negara memiliki Kewenangan yang luas untuk menentukan cakupan pemajakan terhadap penghasilan yang diperoleh

atau diterima oleh penduduknya sebagai *resident taxpayer*.⁶³ Negara, dalam pasal 31 Undang-undang Minyak dan Gas Bumi No. 22 tahun 2001, yang menyebutkan bahwa KKKS yang melakukan kegiatan pertambangan di Indonesia diwajibkan untuk membayar penerimaan negara yang berupa pajak dan bukan pajak, yang disebut juga hak atas produksi milik pemerintah (*government entitlement*) salah satunya adalah penerimaan dari kewajiban DMO.

Dasar hukum kewajiban DMO diatur dalam Undang-undang No. 15 tahun 1962 Prp No.2 Tahun 1962 tentang “Kewajiban Perusahaan Minyak Untuk Memenuhi Kebutuhan Dalam Negeri” yang digantikan oleh UU No. 22 tahun 2001 tentang Minyak dan Gas Bumi. Pada Undang-undang Migas 22/2001 ini, Kewajiban DMO mengacu kepada pasal 22 ayat 1 yang berbunyi “Badan Usaha atau Bentuk Usaha Tetap wajib menyerahkan paling banyak 25% (dua puluh lima persen) bagiannya dari hasil produksi Minyak Bumi dan/atau Gas Bumi untuk memenuhi kebutuhan dalam negeri”. Untuk selanjutnya pasal 22 ini menjadi landasan hukum untuk kewajiban DMO dalam Industri Hulu Migas Indonesia.

Pada undang-undang migas 22/2001, kewajiban DMO bagi kontraktor kontrak kerja sama diperluas dari hanya diwajibkan hanya melakukan penyerahan DMO minyak menjadi diwajibkan untuk melakukan penyerahan DMO minyak dan/atau gas. Undang-undang Migas ini juga mengubah istilah Kontrak Bagi Hasil menjadi Kontrak Kerja Sama, namun pada dasarnya substansi keduanya tidak berbeda. Sesuai dengan Pasal 1 UU Migas 22/2001, yang dimaksud dengan Kontrak Kerja Sama adalah Kontrak Bagi Hasil atau bentuk kontrak kerja sama

⁶³Nellor, *Op. Cit.*, hal 237

lain dalam kegiatan eksplorasi dan eksploitasi yang lebih menguntungkan negara dan hasilnya dipergunakan untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat, dengan kata lain bentuk kontrak kerja sama tidak hanya kontrak bagi hasil melainkan bentuk-bentuk lainnya seperti *Joint Operation Body (JOB)*, *Technical Assistance Contract (TAC)* atau bentuk-bentuk lainnya pada masa yang akan datang. Dengan perubahan terminologi Kontrak Bagi Hasil menjadi Kontrak Kerja Sama, maka penyebutan Kontraktor Bagi Hasil selanjutnya disebut sebagai Kontraktor Kontrak Kerja Sama (KKKS).

Penyebutan kata Badan Usaha atau Bentuk Usaha Tetap dalam pasal 22 UU Migas 22/2001 tersebut berarti bentuk badan usaha kontraktor kerja sama yang diwajibkan untuk melakukan penyerahan DMO dapat berupa Perseroan Terbatas (PT) yang didirikan memakai bentuk badan hukum Indonesia maupun Bentuk Usaha Tetap (BUT) yang didirikan tidak memakai bentuk badan hukum Indonesia. KKKS yang berbentuk Bentuk Usaha Tetap hanya dapat melaksanakan kegiatan usaha hulu yang meliputi kegiatan eksplorasi dan eksploitasi. KKKS sebagai Bentuk Usaha Tetap menurut dengan pasal 2 ayat (5) Undang-undang Pajak Penghasilan yaitu bentuk usaha yang tidak didirikan atau tidak bertempat kedudukan di Indonesia termasuk juga dalam huruf g yaitu “pertambangan dan penggalan sumber alam, wilayah kerja pengeboran yang digunakan untuk eksplorasi pertambangan”.

Selain diatur dalam undang-undang, bentuk perusahaan migas di Indonesia juga diatur berdasarkan ketentuan dalam kontrak. Kewajiban DMO ini tercantum dalam klausul kontrak kerja sama yang mengatur tentang hak dan kewajiban

pihak-pihak dalam kontrak (*section V*) dengan rumusan sebagai berikut:

“Contractor shall... after commercial production commences, fulfill its obligations towards the supply of the domestic market in Indonesia. CONTRACTOR agrees to sell and deliver to GOI portion of the share of the Crude Oil... to which CONTRACTOR is entitled...”⁶⁴

Dalam klausul tersebut, kewajiban DMO dilakukan setelah mencapai masa produksi komersial, yaitu masa setelah ditemukannya cadangan minyak dan gas bumi (*proven reserve*). Pada saat tersebut KKKS akan memasuki tahap pengembangan (*development*) dan untuk selanjutnya dilakukan pengangkatan (*lifting*) cadangan minyak dan gas bumi tersebut dan pada saat tersebut KKKS mulai diwajibkan untuk menjual/menyuplai minyak mentah bagiannya untuk memenuhi kewajiban DMO. Aturan-aturan yang ada dalam kontrak kerja sama bersifat *lex specialis*⁶⁵ terhadap aturan yang ada dalam undang-undang yang bersifat *lex generalis*, seperti yang dikatakan oleh Moehardjo:

“...bahwa untuk hal-hal yang telah diatur didalam kontrak, harus berdasarkan kontrak dan untuk hal-hal yang tidak diatur didalam kontrak dan tidak diatur didalam peraturan pemerintah atau peraturan pelaksanaan dari undang-undang maka tunduk kepada undang-undang pajak.”⁶⁶

Mengenai besaran minyak mentah DMO yang wajib diserahkan, perhitungannya diatur dalam kontrak *section V 5.2.19*, yang berbunyi:

*“...calculated for each Year as follows.. for Crude Oil:
a. Compute twenty five percent (25%) of percentages CONTRACTOR’s*

⁶⁴Draft Kontrak Bagi Hasil (*Production Sharing Contract*) BP Migas

⁶⁵Keberlakuan *lex specialis derogat lex generalis*, harus memenuhi kriteria (Dalam Sudikno Mertokusumo, Mengenal Hukum, Suatu Pengantar, Yogyakarta: Liberty, 1996): (a) bahwa pengecualian terhadap Undang-Undang yang bersifat umum, dilakukan oleh peraturan yang setingkat dengan dirinya, yaitu Undang-Undang; (b) bahwa pengecualian termaksud dinyatakan dalam Undang-Undang khusus tersebut, sehingga pengecualiannya hanya berlaku sebatas pengecualian yang dinyatakan dan bagian yang tidak dikecualikan tetap berlaku sepanjang tidak bertentangan dengan pelaksanaan Undang-Undang khusus tersebut.

⁶⁶Hasil wawancara peneliti dengan bapak Moehardjo, pada tanggal 5 Juni 2008, Graha Satria, Jalan Fatmawati No 5 pada pukul 16.30.

*entitlement as provided under Section VI hereof multiplied by total quantity of Crude Oil produced from the Contract Area;*⁶⁷

Klausul pada kontrak tersebut menyebutkan besar penyerahan minyak DMO yang wajib dikeluarkan oleh KKKS sebesar dua puluh lima persen (25%) dari persentase bagi hasil sebelum pajak (*grossed up split*) dikalikan dengan total produksi (*lifting*) minyak mentah dari wilayah produksi yang bersangkutan. Adapun perhitungannya diilustrasikan sebagai berikut:

Total <i>Lifting</i>	= 900.000 barel
Tarif Pajak Efektif	= 44%
<i>Net Profit</i> KKKS setelah pajak	= 56% (100% - 44%)
% bagi hasil (Pemerintah:KKKS)	= 85%:15%
% bagi hasil sebelum pajak (<i>grossed up split</i>) KKKS	
$\frac{100 \times 15\%}{56} = 26,7857\%$	
DMO = 25% x 26,7857% x 900.000 barel	= <u>60.267,825 barel</u>

Besarnya jumlah DMO sebesar 60.267,825 barel tersebut merupakan jumlah yang harus diserahkan kepada pemerintah Indonesia

A.2 Analisis DMO Fee Menurut Konsep Penghasilan

Dalam industri hulu migas, pengakuan dan pengukuran penghasilan tidak membedakan dalam perhitungan akuntansi dan perpajakan, berbeda dengan industri lainnya yang membedakan pengakuan dan pengukuran penghasilan dalam perhitungan akuntansi dan perpajakan. Hal ini sebagai akibat diterapkannya prinsip keseragaman (*uniformity principle*) yang dideskripsikan oleh Hutagaol:

⁶⁷Draft Kontrak Bagi Hasil (*Production Sharing Contract*) BP Migas

“...besar biaya yang dapat dikurangkan untuk keperluan perpajakan (*deductible expenses*) sama dengan *recoverable cost* (biaya produksi migas) yang bertujuan untuk menjaga jumlah bagi hasil.”⁶⁸

Terkait dengan kewajiban DMO yang harus diserahkan oleh KKKS kepada Pemerintah, maka pemerintah juga berkewajiban untuk membayar DMO *fee* terkait dengan penyerahan minyak mentah oleh KKKS tersebut. DMO *fee* adalah suatu nilai penggantian yang dibayarkan oleh Pemerintah kepada KKKS karena KKKS yang bersangkutan telah menyerahkan minyak mentah DMO sebagai kewajibannya sesuai dengan kontrak kerja sama dalam rangka mendukung penyediaan BBM dalam negeri.

Secara umum penentuan besar nilai penggantian atau DMO *fee* ini ditetapkan secara berbeda-beda berdasarkan generasi kontrak bagi hasil, yaitu dengan harga 20 sen per barel untuk kontrak yang ditandatangani sebelum 23 Februari 1989, dan selanjutnya dibeli dengan persentase harga tertentu dari harga jual minyak yang ditetapkan oleh Pemerintah Indonesia pada kontrak bagi hasil generasi selanjutnya, seperti yang dikatakan Lubiantara bahwa harga penyerahan minyak mentah DMO tergantung isi kontraknya, apakah 15% dari *Indonesian Crude Price* (ICP), 25% ICP dan seterusnya.⁶⁹

Berdasarkan peraturan pajak yang berlaku bagi kontrak kerja sama, maka pengertian pendapatan adalah realisasi penjualan bagian migas. Kebijakan pemerintah memasukan DMO *fee* ke dalam komponen penghasilan kena pajak KKKS (*taxable income*) hendaknya memang mencerminkan kemampuan

⁶⁸Hasil wawancara peneliti dengan Bapak John Hutagaol, Kasubdit Dampak Kebijakan Direktorat Jenderal Perpajakan, pada tanggal 13 Mei 2008, Kantor DJP Pusat Jalan Gatot Subroto pada pukul 06.45

⁶⁹Hasil wawancara peneliti dengan Bapak Benny Lubiantara, *Fiscal Analysts OPEC*, pada tanggal 12 Mei 2008 pada pukul 13.34

membayar KKKS, karena pajak haruslah dibayarkan oleh Wajib Pajak sesuai dengan proporsi penghasilannya sehingga dapat memenuhi kemampuan untuk membayarnya.⁷⁰ Selain hal tersebut UU Pajak Penghasilan Indonesia memakai konsep pajak berbasis penghasilan (*income based taxation*) dan mengadopsi konsep SHS, yang mendefinisikan penghasilan berdasarkan konsep nilai tambah (*accretion*), yang berarti penghasilan adalah tambahan kemampuan untuk menguasai barang dan jasa.⁷¹

Tambahan kemampuan untuk menguasai barang dan jasa tersebut direfleksikan sebagai tambahan kemampuan ekonomis bagi KKKS. Untuk mengetahui apakah *DMO fee* dapat dijadikan sebagai komponen objek pajak penghasilan KKKS, maka *DMO fee* tersebut harus menambah kemampuan ekonomis kontraktor. Penentuan harga dari minyak DMO tersebut harus dapat memenuhi total biaya produksi. Total biaya produksi yang telah dikeluarkan oleh kontraktor merupakan harga minimal yang harus dipenuhi oleh kontraktor.

Dalam gambar IV.1 penentuan nilai penggantian *DMO fee* dipengaruhi oleh dua variabel yaitu jumlah penyerahan minyak DMO (dalam bentuk barel minyak) seperti yang dijelaskan dalam subbab A.1 dan penentuan harga (dalam US\$), yaitu:

⁷⁰Theodore P.Seto dan Sande L.Buhai, *Tax and Disability: Ability To Pay And The Taxation Of Difference*, Los Angeles: Loyola Law School, 2005, hal 50

⁷¹Mansury, *Op. Cit.*, hal 67

Gambar IV.1

Rumus Perhitungan DMO Fee

$$\begin{array}{ccc} \text{DMO fee} & = & \text{DMO (barel)} \quad \times \quad \text{Harga (US\$)} \\ & & \downarrow \qquad \qquad \qquad \downarrow \\ & & 25\% \times \textit{grossed up split} \times \textit{total lifting} \\ & & \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \downarrow \\ & & \text{persentase kontrak} \times \text{harga rata-rata tertimbang (ICP)} \end{array}$$

sumber: diolah peneliti

1. Besarnya persentase dalam kontrak kerja sama

Besar persentase atau “tarif DMO” ini berbeda-beda, terbagi menjadi dua periode, yaitu:

a. Masa awal produksi komersial sampai dengan 60 bulan

Dikenal dengan istilah DMO *holiday* yaitu pada masa 60 bulan pertama setelah dimulainya masa produksi komersial KKKS mendapatkan insentif nilai penggantian DMO *fee* sesuai dengan harga pasar (ICP) atau dengan kata lain dengan “tarif DMO” = 100%. Tetapi atas pertimbangan teknis dan ekonomis KKKS dapat mengubah saat dimulainya perhitungan insentif DMO *holiday*, hal tersebut diatur dalam Peraturan Menteri ESDM No. 02 tahun 2008 tentang pelaksanaan kewajiban pemenuhan kebutuhan minyak dan gas bumi dalam negeri oleh kontraktor kontrak kerja sama yang menyatakan bahwa Kontraktor melalui Badan Pelaksana dapat mengusulkan kepada Menteri mengenai perubahan saat dimulainya pemberlakuan insentif DMO *fee* sesuai harga pasar dan dalam hal

Menteri menyetujui usulan Kontraktor sebagaimana, Badan Pelaksana dan Kontraktor wajib melakukan perubahan ketentuan dalam Kontrak Kerja Sama, atau membuat *side letter* yang merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari Kontrak Kerja Sama.

b. Sesudah masa 60 bulan

Sesudah lewat masa DMO *holiday*, atau lewat masa 60 bulan, maka KKKS yang melakukan kewajiban DMO akan mendapatkan nilai penggantian DMO dengan tarif dibawah harga pasar. Persentase tarif atau nilai penggantian ini bervariasi, berkisar antara 10-15% untuk kontrak generasi ketiga dan 25% untuk kontrak generasi keempat dan kontrak-kontrak yang ditandatangani setelah dikeluarkannya UU Migas 22/2001.

2. Besarnya harga ICP

Dalam menentukan besarnya penghasilan kontraktor, pemerintah melakukan penilaian/melakukan konversi atas minyak yang dihasilkan/diproduksi oleh kontraktor (*valuation of petroleum*) ke dalam sejumlah mata uang. Di dalam kontrak, hal tersebut diatur di dalam *Section VII* mengenai *valuation of petroleum*, yang berbunyi:

*“All crude oil taken by Contractor including its share and the share for the recovery of Operating Costs and sold to third parties shall be valued at net realized price f.o.b Indonesia received by CONTRACTOR for such crude oil.”*⁷²

Mengenai harga ini diatur lebih lanjut di dalam Surat Menteri Keuangan Nomor S-415/MK.012/ 1982 tanggal 27 April 1982 tentang Harga Minyak Mentah untuk Tujuan Penetapan Pendapatan Kontraktor, yang hingga saat ini

⁷²Draft Kontrak Bagi Hasil (*Production Sharing Contract*) BP Migas

belum mengalami perubahan, ditetapkan bahwa harga jual minyak mentah adalah harga yang ditetapkan secara resmi oleh Pemerintah. Kebijakan penentuan harga menurut ICP (*Indonesian Crude Price*) dimaksudkan agar transaksi dari KKKS kepada perusahaan afiliasi menggunakan harga pasar wajar (*arms length*), maka untuk memastikan perlakuan yang sama dan tepat dipakai harga menurut formula ICP yang digunakan untuk perhitungan biaya (*cost recovery*) dan penghasilan kotor KKKS. Harga ICP ini merupakan harga rata-rata tertimbang (*weighted average price*), yang harganya berubah-ubah setiap bulannya, seperti dalam tabel IV.1:

Tabel IV.1

Perbandingan Harga Minyak Mentah Menurut ICP dan OPEC

Bulan (2008)	Harga ICP (US\$)	Harga OPEC (US\$)	Selisih	% Selisih
Januari	92,09	95,33	3,24	3,3%
Februari	94,64	95,54	0,9	1,88%
Maret	103,11	104,62	1,51	1,44%
April	109,30	111,49	2,19	1,96%

Sumber: diolah peneliti

Harga minyak ICP ditentukan oleh pemerintah berdasarkan suatu formula tertentu berdasarkan harga rata-rata tertimbang yang didapat dari sumber seperti: Platts, RIM dan APPI. Harga ini ditetapkan per bulan oleh Direktorat Jenderal Minyak dan Gas Departemen Energi dan Sumber Daya Mineral Republik Indonesia.

Pembayaran DMO *fee* dibawah harga ICP, akan terutang pajak jika ada tambahan kemampuan ekonomis neto. Tambahan kemampuan ekonomis ini

didapatkan jika telah dikurangkan dulu oleh seluruh biaya yang terkait dengan kegiatan bisnis. Saat timbul kewajiban DMO, jika dikaitkan *section* V No. 5.2.19 i (c) sebagai berikut:

In the case that the recoverable Operating Cost exceed the total sales proceeds from Crude Oil produced and saved hereunder after being deducted by the First Tranche Petroleum, the price at which such Crude Oil be delivered and sold under Sub-section 6.2.2 of Section VI hereof,⁷³

Klausul tersebut berarti jika biaya-biaya operasi yang dapat dipulihkan (*total recoverables*) melebihi dari total *lifting* minyak setelah dikurangkan oleh bagian *First Tranche Petroleum* (FTP), maka KKKS dibebaskan dari kewajiban DMO (mengacu kepada *section* VI No. 6.2.2 yang mengatakan bahwa kontraktor berhak untuk mengambil dan mendapatkan dan bebas mengekspor minyak mentah). Aplikasi perhitungannya sebagai berikut:

Contoh 1:

Lifting : 1.000.000 barel @ ICP \$ 120/barel
FTP : 10%
Investment Credit : \$ 24.000.000
Unrecovered Cost : \$ 102.000.000

⁷³Draft Kontrak Bagi Hasil (*Production Sharing Contract*) BP Migas

Tabel IV.2
Perhitungan Bagi Hasil KKKS Apabila
Total Recoverables Melebihi Total Lifting Minus FTP

No	Deskripsi	Referensi	Barel	ICP	US\$
	<i>LIFTING</i>		1,000,000		
1	<i>Gross Profit</i>		1,000,000	120	120,000,000
2	<i>First Tranche Petroleum</i>	10% x no 1	100,000	120	12,000,000
3	<i>Gross Revenue after FTP</i>	no 1 - no 2	900,000	120	108,000,000
4	<i>Investment Credit</i>		200,000	120	24,000,000
5	<i>Cost Recovery</i>		700,000	120	84,000,000
6	<i>Total Recoverables</i>	no 4 + no 5	900,000	120	108,000,000
7	<i>Equity To Be Split</i>	no 3 - no 6	-	120	-

Sumber: diolah peneliti

Dalam perhitungan tersebut, biaya operasi jika ditotalkan:

Investment Credit : \$ 24.000.000

Cost Recovery : \$ 102.000.000

Total Recoverable : \$ 144.000.000

Total *Recoverable* tersebut yang berjumlah \$144.000.000 yang kemudian dikonversi dalam bentuk barel minyak yaitu sebesar \$144.000.000 dibagi dengan harga ICP yaitu 120 dolar per barel sehingga didapatkan 1.200.000 barel. Total *Recoverable* ini melebihi besar total *lifting* setelah dikurangi FTP yaitu 900.000 barel dan sesuai klausul kontrak biaya operasi tersebut yang berjumlah \$144.000.000 > \$108.000.000, yang menghasilkan *equity to be split* = 0. Selisih tersebut akan dikompensasikan (*unrecovered cost carried forward*) kepada tahun berikutnya. Jika pada periode berikutnya diketahui:

Contoh 2:

Gross Profit (*lifting*) : 1.000.000 barel @ ICP \$ 120/barel

FTP : 10%

Unrecovered Cost : \$ 60.000.000

Tabel IV.3
Perhitungan Bagi Hasil KKKS Apabila
Total Recoverables tidak melebihi Total Lifting minus FTP

No	Deskripsi	Referensi	Barel	ICP	US\$
	<i>LIFTING</i>		1,000,000		
1	<i>Gross Profit</i>		1,000,000	120	120,000,000
2	<i>First Tranche Petroleum</i>	10% x no 1	100,000	120	12,000,000
3	<i>Gross Revenue after FTP</i>	no 1 - no 2	900,000	120	108,000,000
4	<i>Investment Credit</i>		-	120	-
5	<i>Cost Recovery</i>		500,000	120	60,000,000
6	<i>Total Recoverables</i>	no 4 + no 5	500,000	120	60,000,000
7	<i>Equity To Be Split</i>	no 3 - no 6	400,000	120	48,000,000

Sumber: diolah peneliti

Dari contoh perhitungan 2, biaya-biaya operasi yang dapat dipulihkan (*total recoverables*) tidak melebihi (*exceed*) total *lifting* setelah dikurangkan oleh bagian FTP, maka ketentuan dalam klausul section V No. 5.2.19 i (c) tidak terpenuhi, maka dalam kondisi ini KKKS diwajibkan untuk menyerahkan DMO.

Klausul *section V* No. 5.2.19 i (c) jika diartikan bahwa kewajiban DMO baru timbul jika telah diperoleh *equity to be split* atau bagian *lifting* minyak yang siap dibagikan. Seperti yang dikatakan Samrosa:

*“harus diingat sebelum DMO, harus dikurangkan dulu dengan cost recovery dan FTP, yang dilihat itu adalah kesempatan dia untuk mendapatkan revenue.”*⁷⁴

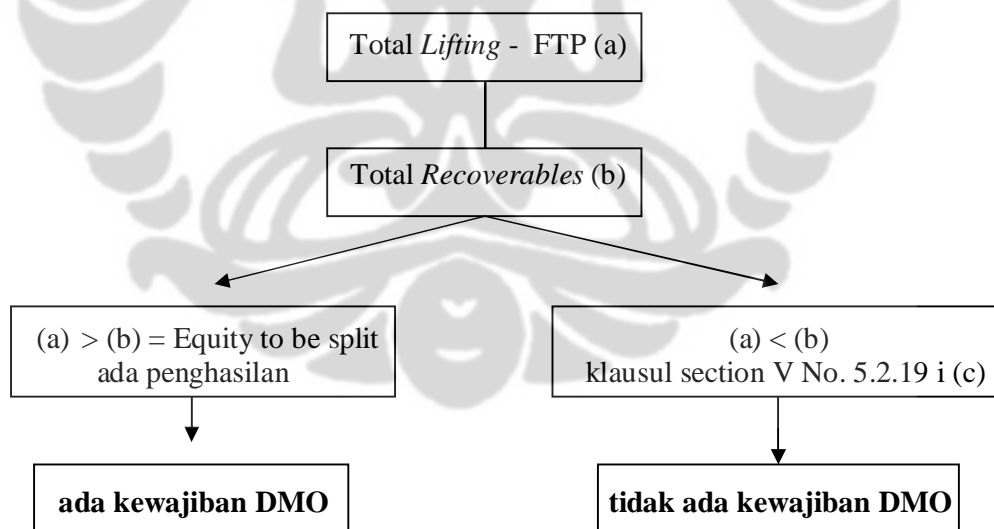
Dari pernyataan tersebut kontraktor diberi kesempatan dahulu untuk mendapatkan keuntungan (*revenue*) yang diperoleh dari pengurangan *total lifting* oleh (ii) FTP yaitu merupakan jaminan bagi pemerintah untuk mendapatkan hasil produksi sebelum dikurangkan dengan biaya-biaya; (ii) *Cost Recovery* merupakan biaya-

⁷⁴Hasil wawancara peneliti dengan Bapak Heidi Samrosa, President and General Manager PT Exploration Think Tank Indonesia, pada tanggal 7 Mei 2008 pada pukul 11.00

biaya pada masa eksplorasi KKKS, yang dapat dipulihkan ketika sudah memasuki masa eksploitasi, yang meliputi biaya akuisisi, eksplorasi, pengembangan, dan produksi yang mana biaya akuisisi dan biaya eksplorasi dikeluarkan sebelum KKKS memulai *lifting* minyak dan biaya pengembangan dan produksi dikeluarkan KKKS setelah berhasil menemukan cadangan minyak komersial dan mulai tahap eksplorasi. Pada saat eksplorasi, sesuai dengan konsep pengakuan biaya menurut kontrak kerja sama yang menganut metode *successful effort*, yaitu biaya eksplorasi yang memberi manfaat ekonomis akan dikapitalisasi dan akan dipulihkan dan masuk dalam komponen perhitungan bagi hasil, yaitu komponen *total recoverables*.

Gambar IV.2

Penentuan Saat Timbul Kewajiban DMO



sumber: diolah peneliti

Adanya *equity to be split* yang menjadi saat timbul kewajiban DMO dan pembayaran DMO *fee* setelah semua biaya dikeluarkan yang artinya KKKS telah mendapatkan penghasilan. Jika mengacu kepada konsep SHS yang mengatakan bahwa penghasilan merupakan penjumlahan aljabar dari nilai pasar atas konsumsi dan perubahan (tambahan) dan gaji (yang diterima pegawai), tetapi secara logis memasukkannya juga ke dalam pengertian penghasilan semua tambahan kemampuan ekonomis yang belum direalisasikan (misalnya *capital gain*), karena kenaikan nilai dari harta tersebut merupakan tambahan daya bagi pemiliknya.

Mengenai minyak DMO yang dinilai dibawah harga pasar (ICP), adalah pengurangan kemampuan ekonomis bagi kontraktor. Pengurangan tersebut sebesar selisih harga DMO dengan DMO *fee* seperti yang dikatakan Bastiarto

“...tergantung selisih harga tarif DMO fee-nya berapa, tarif DMO fee bervariasi ada yang 0,2c ada berupa persentase. Semakin besar selisih harganya semakin besar pula pengaruhnya terhadap penghasilan kontraktor.”⁷⁵

Misal jika dihargai dengan harga 25% dari ICP maka selisihnya sebesar 75% memang merupakan kerugian bagi KKKS, tetapi kerugian tersebut akan tertutup dengan 25% pembayaran DMO *fee* dan penghasilan dari minyak mentah yang menjadi hak sepenuhnya milik kontraktor (*equity split*). Seperti yang dikatakan oleh Mansury:

“Yang terkena pajak itu adalah the whole accretion, yaitu semua tambahan penghasilan, semua tambahan kemampuan ekonomis, jadi yang positif dari ekspor dikurangi yang negatif penjualan kepada pemerintah, itu merupakan keuntungannya. Itu yang dinamakan SHS concept, yaitu tambahannya yang dikenakan. Jika UU PPh menyebutkan begitu, yang dimaksud penghasilan adalah tambahan kemampuan ekonomis. Disini (DMO fee) ada tambahan

⁷⁵Hasil wawancara peneliti dengan Bapak Tito Bastiarto, Karyawan KKKS X yang mengurus DMO, pada tanggal 30 Mei, Gedung Bidakara Pancoran, pada pukul 16.00

*kemampuan ekonomis tersebut, walaupun ada bagian yang dijual dengan “rugi” ...*⁷⁶

Senada dengan Mansury, Gunadi juga mengatakan dalam pengenaan pajak, Indonesia menganut sistem *unitary* atau global, yaitu semua kategori penghasilan digunggung (tambah dan kurang) sehingga merupakan suatu kesatuan (unit) penghasilan kena pajak tanpa membedakan asal atau sumber penghasilan dan dikenakan dengan tarif yang sama.⁷⁷ Kerugian atas penyerahan DMO tertutup dengan DMO *fee* dan penghasilan-penghasilan KKKS lainnya seperti *Equity Split*, *FTP share*, *Lifting Price Variance* dan sebagainya.

Jadi walaupun kewajiban DMO mengharuskan KKKS menjual dengan harga yang lebih rendah dibanding harga pasar (ICP) tetapi atas pembayaran DMO *fee* merupakan tambahan kemampuan ekonomis sesuai dengan *accretion concept* yang menambah kemampuan KKKS untuk menguasai barang dan jasa, tanpa mengonsumsinya atau memakainya untuk menambah kekayaannya. Walaupun sebelumnya “pengurangan kemampuan ekonomis” dengan harga (dibawah ICP) tersebut, tetapi pada akhirnya secara total akan ada tambahan kemampuan dan atas selisih harga tersebut (DMO *gross* dan DMO *fee*) bisa menjadi pengurangan penghasilan kena pajak KKKS seperti yang dikatakan Hutagaol:

“Kontraktor migas, sesuai dengan kontrak kerja sama mempunyai kewajiban untuk memenuhi kebutuhan minyak mentah untuk pasar dalam negeri yang jumlahnya 25% dari total bagian minyak mentah yang diterima kontraktor migas tersebut. Untuk lima tahun pertama minyak mentah tersebut akan dihargai 100% dari harga ekspor. DMO fee tersebut akan menjadi komponen penghasilan kontraktor, tetapi disisi lain, cost atau harga jual yang seharusnya (harga pasar) sebenarnya bisa menjadi pengurang jadi ada plus minus. Misalkan kontraktor melakukan penyerahan minyak mentah DMO

⁷⁶Hasil wawancara peneliti dengan Bapak Mansury, Guru Besar Perpajakan FISIP UI, pada tanggal 13 Mei 2001, Jalan Kemang Timur V No. 18 A, pada pukul 10.00

⁷⁷Gunadi, *Op. Cit.*, hal 18

*dengan nilai sebesar 120 dolar, atas minyak mentah tersebut dihargai 10% dari harga minyak mentah jadi kontraktor mendapatkan fee sebesar 12, nah selisih harga ini kan bisa jadi pengurang pajak bagi kontraktor.*⁷⁸

Berdasarkan pernyataan tersebut bahwa selisih antara harga DMO yang diserahkan dengan *fee* yang diterima KKKS yang berada di bawah harga penyerahan tersebut nantinya bisa menjadi pengurang dari penghasilan kena pajak KKKS. Asumsi perhitungan sudah dalam tahun ke 6 sesudah produksi komersial berjalan: Diketahui Total Produksi 100.000 barel. FTP 10% untuk BP Migas, *cost recovery* \$4.800.000 sehingga didapatkan *equity to be split* adalah 50.000 barel dengan harga ICP \$ 120/barel. Setelah 60 bulan produksi maka menurut kontrak harga DMO *fee* 25% dari ICP. Persentase bagi hasil yang disepakati adalah 85:15, dan tarif pajak efektif 44%. Maka perhitungannya adalah:

	<u>Barel</u>	<u>ICP</u>	<u>US\$</u>
Equity to be split	50,000	120	6,000,000
KKKS share (26,7857%)	13,393	120	1,607,160
DMO:			
DMO gross			
25% x 26,7857% x 100.000	(6,696)	120	(803,520)
DMO fee			
25% x 26,7857% x 100.000 x 25% x 120			<u>200,880</u>
DMO net			(602,640)
Bagi Hasil KKKS			
Equity Share			1,607,160
DMO net			<u>602,640</u>
Penghasilan kena pajak			1,004,520
PPh			<u>441,989</u>
Penghasilan bersih KKKS			562,531

⁷⁸Hasil wawancara peneliti dengan Bapak John Hutagaol, Kasubdit Dampak Kebijakan Direktorat Jenderal Perpajakan, pada tanggal 13 Mei 2008, Kantor DJP Pusat Jalan Gatot Subroto pada pukul 06.45

Pada perhitungan tersebut KKKS menyerahkan minyak mentah DMO sebanyak 6696 barel atau sebesar \$803.520 hari harga penyerahan tersebut KKKS mendapatkan *fee* sebesar \$200.880. Selisih antara harga ICP dengan *fee* yang diterima sebesar \$ 602.640 menjadi pengurang penghasilan kena pajak bagi KKKS.

A.3 Analisis DMO *fee* Sebagai Objek Pajak Penghasilan

Undang-undang Pajak Penghasilan Indonesia memakai konsep *income based taxation* (pajak berbasis penghasilan) untuk menentukan pajak terutang dan mengadopsi konsep SHS. Dengan dipilihnya konsep SHS dalam perhitungan penghasilan menurut undang-undang perpajakan Indonesia maka setiap tambahan kemampuan yang didapatkan oleh wajib pajak yang telah terealisasi menjadi penghasilan kena pajak (*taxable income*).

Dalam menentukan penghasilan kena pajak Pasal 4 ayat 1 Undang-undang Pajak Penghasilan No 17 tahun 2000 Undang-undang Pajak Penghasilan Indonesia berbunyi: yang menjadi Objek Pajak adalah penghasilan yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apapun. Objek Pajak menurut Gunadi adalah dasar atau alasan yang menyebabkan subjek pajak membayar pajak, maka untuk menganalisis apakah DMO *fee* dapat menjadi objek pajak penghasilan diperlukan suatu dasar alasan yang mengharuskan KKKS membayar pajak yaitu DMO *fee*

harus memenuhi unsur-unsur yang tercantum dalam rumusan umum definisi penghasilan berikut:

a. Tambahan kemampuan ekonomis

Schanz, Haig dan Simon mendefinisikan penghasilan sebagai tambahan kemampuan untuk menguasai barang dan jasa. Seperti yang telah dibahas pada subbab A.2 unsur pertama definisi penghasilan yang berupa tambahan kemampuan ekonomis, walaupun dibeli dengan harga yang lebih rendah (jumlah penyerahan lebih besar dari jumlah pembayaran), pembayaran DMO *fee* tetap merupakan tambahan kemampuan ekonomis yang diterima, karena dengan persyaratan *section V 5.2.19* kontrak kerja sama yang mengatakan kewajiban DMO dibebaskan biaya-biaya dipulihkan seluruhnya sehingga tidak ada *equity to be split* (sisa minyak yang siap dibagikan). Jika sudah didapatkan *equity to be split* maka dapat dihitung besarnya bagian KKKS (*contractor share*) yang berarti KKKS sudah mendapatkan penghasilan (*income*). Ada dua kemungkinan, DMO *fee* dibayar menurut harga ICP atau DMO *fee* dibayar dengan harga lebih rendah dari ICP, walaupun demikian, atas pembayaran tersebut tetap menambah kemampuan ekonomis dari KKKS. Dengan demikian unsur pertama dari penghasilan yang termasuk objek pajak menurut undang-undang pajak penghasilan sudah terpenuhi.

b. Yang diterima atau diperoleh wajib pajak

Adalah untuk menunjukkan, bahwa tambahan kemampuan ekonomis itu baru dikenakan pajak, apabila tambahan kemampuan ekonomis itu telah menjadi realisasi bagi Wajib Pajak (telah dapat dibukukan). Pengakuan (*income*

recognition) dari *DMO fee* didapat secara aktual, yaitu pada saat diperoleh yang dikaitkan dengan satuan waktu saat pelaporan, atau kas yaitu pada saat penghasilan diterima dalam bentuk uang tunai atau yang setara. Seperti yang dikatakan oleh Mansury:

“Penaan PPh pada prinsipnya dilakukan pada saat perusahaan menerima atau memperoleh penghasilan, hal yang sama berlaku juga pada industri migas, yaitu pada saat kontraktor kerja sama memperoleh bagi hasil.”⁷⁹

Pengakuan *DMO fee* secara *accrual basis* terjadi ketika kontraktor menyampaikan tagihan *DMO fee* kepada Badan Pelaksana atau secara *cash basis* terjadi ketika *DMO fee* tersebut diterima secara tunai dalam bentuk *cash* oleh KKKS. Dengan demikian unsur kedua dalam rumusan umum telah terpenuhi.

c. Baik berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia

Artinya bahwa tambahan kemampuan ekonomis yang dikenakan bukan saja yang didapat dari Indonesia (dalam negeri/*on shore*), melainkan juga didapat dari luar negeri (*off shore*). *DMO fee* menurut PMK No. 56/PMK.02/2006 pembayaran *DMO fee* kepada KKKS kontrak kerja sama dilakukan oleh Departemen Keuangan RI, yang berarti sumber *DMO fee* berasal dari Indonesia. Dengan demikian unsur ketiga dalam rumusan umum telah terpenuhi.

⁷⁹Hasil wawancara peneliti dengan Bapak Mansury, Guru Besar Perpajakan FISIP UI, pada tanggal 13 Mei 2001, Jalan Kemang Timur V No. 18 A, pada pukul 10.00

**d. Yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan
Wajib Pajak yang bersangkutan**

Besarnya penghasilan dapat dihitung dengan dua cara, yaitu berdasarkan mengalirnya penghasilan dari sumber-sumber penghasilan dan juga berdasarkan perhitungan jumlah konsumsinya dan jumlah tambahan harta atau simpanan Wajib Pajak dalam tahun pajak bersangkutan. *DMO fee* yang diterima oleh KKKS merupakan penghasilan yang berasal dari kegiatan usaha KKKS merupakan tambahan kemampuan ekonomis yang diterima KKKS yang secara otomatis menambah harta KKKS dan juga meningkatkan kemampuan untuk mengonsumsi. Dengan demikian unsur keempat dalam rumusan umum telah terpenuhi.

e. Dengan nama dan dalam bentuk apapun

Berarti bahwa untuk menentukan apakah suatu penerimaan dapat disebut penghasilan atau bukan, tidak bergantung pada bentuk yuridis dari transaksi yang menimbulkan penerimaan bagi Wajib Pajak. Semata-mata ditentukan oleh hakikat ekonomis yang diterima wajib pajak tersebut, semata-mata ditentukan oleh sifat sebenarnya dari apa yang diterima Wajib Pajak, dan semata-mata ditentukan oleh realitas ekonomis dari apa yang diterima Wajib Pajak. Mansury mengatakan:

“setiap tambahan kemampuan ekonomis yang memenuhi unsur-unsur penghasilan sebagaimana yang dimuat di Undang-undang PPh maka hal tersebut merupakan penghasilan yang dikenakan pajak. Undang-undang PPh kita menganut substance over form principle, tidak penting nama dan

bentuk bila hakekat ekonomisnya menambah kemampuan ekonomi maka hal itu disebut penghasilan.”⁸⁰

Undang-undang mendefinisikan DMO *fee* sebagai nilai penyerahan minyak dan gas bumi DMO berdasarkan harga sebagaimana diatur dalam Kontrak Kerja Sama. Undang-undang tidak menyebutkan kata-kata imbalan atau penghasilan dalam definisi DMO *fee*, tetapi walaupun demikian pada hakekatnya DMO *fee* menimbulkan penerimaan bagi KKKS. Walaupun penyerahannya dalam rangka melaksanakan kewajiban kontrak kepada pemerintah tetapi hakekat dari penyerahan tersebut tetaplah penjualan dan sebagai syarat untuk melakukan kegiatan bisnis pertambangan di Indonesia, dan atas imbalan tersebut secara ekonomis menambah penghasilan KKKS. Dengan demikian unsur kelima dalam rumusan umum telah terpenuhi.

C. Analisis Permasalahan Dalam Perlakuan Perpajakan Atas Pembayaran DMO *fee* Setelah Dikeluarkannya Undang-Undang No. 22 Tahun 2001

Kewajiban perpajakan terhadap KKKS bersifat *lex specialis derogat lex generalis*⁸¹ yaitu untuk hal-hal yang telah diatur dalam kontrak, ketentuannya mengikuti kontrak. Kewajiban pajak KKKS dalam kontrak terletak dalam *section* V tentang hak dan kewajiban para pihak dalam kontrak No. 5.2.23 yaitu

“Contractor shall severally be subjected to and pay to the Government of the Republic of Indonesia the income tax including the final tax on profits after tax deduction imposed on it pursuant to Indonesian Income Tax Law and its implementing regulations and comply with requirements

⁸⁰Hasil wawancara peneliti dengan Bapak Mansury, Guru Besar Perpajakan FISIP UI, pada tanggal 13 Mei 2001, Jalan Kemang Timur V No. 18 A, pada pukul 10.00

⁸¹Ada pendapat yang berbeda dari Kutubi (Direktur *Center for Petroleum and Energy Economics Studies*) yang mengatakan asas *lex specialis* yang dianut dalam pengelolaan sektor migas nasional selama lebih dari 30 tahun menjadi tidak berlaku disebabkan pasal 31 UU Migas yang mengharuskan investor migas membayar pajak dan pungutan, meskipun kegiatan investasi mereka baru pada tahap eksplorasi. (www.web.bisnis.com)

of the tax law in particular with respect to filing of returns, assessment of tax, and keeping and showing of books and records."⁸²

KKKS secara terpisah menjadi subjek pajak dan membayar kepada pemerintah Republik Indonesia pajak penghasilan dan PPh Pasal 26 ayat (4) (*branch profit tax*), menghasilkan tarif pajak efektif sebesar 44%⁸³, aturan lebih lanjut mengenai kewajiban perpajakan KKKS ada pada KMK No. 458/KMK.012/1984 tentang tata cara perhitungan dan pembayaran pajak penghasilan yang terutang oleh kontraktor *production sharing* dalam eksplorasi dan eksploitasi minyak dan gas bumi dengan perusahaan pertambangan minyak dan gas bumi negara (pertamina) dan untuk kewajiban DMO setelah dikeluarkannya undang-undang 2001 secara substansi tidak berbeda dengan sebelum dikeluarkannya undang-undang 2001, Perbedaannya hanya terletak adanya tambahan untuk penyerahan DMO Gas, lengkapnya lihat tabel IV.3:

⁸²Draft Kontrak Bagi Hasil (*Production Sharing Contract*) BP Migas

⁸³Tarif Tertinggi PPh + (Tarif PPh 26(4) x (100%-30%)) = 30% (PPh) + (20% x (100%-30%))

Tabel IV.4

Perbedaan Klausul Kontrak Sebelum Dengan Sesudah Dikeluarkannya Undang-undang Nomor 22 Tahun 2001

Sebelum UU Migas 22/2001 (Generasi 3) Draf Kontrak Production Sharing Pertamina	Sesudah UU Migas 22/2001 Draf Kontrak Production Sharing BP Migas	Keterangan
<p>5.2.15 After commercial production commences, fulfill it obligation towards the supply of the domestic market in Indonesia. CONTRACTOR agrees to sell and deliver to PERTAMINA a portion of the share of the Crude Oil to which CONTRACTOR is entitled pursuant to clauses 6.1.3 and 6.3 calculated for each Year as follows:</p> <p>a. multiply the total quantity of crude oil produced from Contract Area by a fraction of the numerator of which is the total quantity of Crude Oil to be supplied and the denominator is the entire Indonesian production of Crude Oil of all petroleum companies;</p> <p>b. compute twenty five percent (25%) of total quantity of Crude Oil produced from the Contract Area;</p> <p>c. multiply the lower quantity computed, either under (a) or (b) by the resultant percentage of CONTRACTOR's entitlement as provided under clause 6.1.3 hereof.</p>	<p>5.2.19 After commercial production commences, fulfill its obligations towards the supply of the domestic market in Indonesia. CONTRACTOR agrees to sell and deliver to GOI portion of the share of the Crude Oil, and to deliver and sell to domestic gas buyers pursuant to Sub-sections 6.2.3 and 6.3.2 of Section VI calculated for each Year as follows:</p>	<p>Penyerahan minyak mentah DMO diwajibkan pada saat KKKS memulai masa produksi <i>lifting</i> minyak dalam perut bumi</p> <p>Klausul pasca UU 22/2001 menghilangkan klausul untuk menghitung DMO. Untuk besar kewajiban menyerahkan DMO ketiganya (klausul a, b, dan c) semua dihitung dan diambil yang paling besar, tetapi ketentuan ini tidak produktif¹⁴⁹ karena (a) tidak pernah lebih rendah dari (b)</p> <p>Misal:</p> <p>Bagi Hasil Produksi : 85:15 Pajak : 44% Produksi : 1000 MMBL Σ National Supply : 1000 MBOD Σ Produksi Nasional : 1000 MBOD</p> <p>Klausul (a) $1.000 \text{ MMBL} \times 1000/1250 = 800 \text{ MMBL}$ Klausul (b) $25\% \times 1000 \text{ MMBL}$</p>

<p>The quantity of Crude oil computed under (c) shall be the maximum quantity to be supplied by CONTRACTOR in any year pursuant to this paragraph, and deficiencies, if any, shall not be carried forward to an subsequent Year; provided that <u>if for an Year the recoverable Operating Cost exceed the difference of total sales proceeds from Crude Oil produced and saved hereunder minus the First Tranche Petroleum a provided under section VI hereof CONTRACTOR shall be relieved form this supply obligation for such year.</u></p> <p>The price at which such Crude Oil shall be delivered and sold under this clause 5.2.15 shall be twenty five percent (25%) of the price as determined under clause 6.1.2 hereof, CONTRACTOR shall not be obligated to transport such Crude Oil beyond the Point of Export but upon request CONTRACTOR shall assist in arranging transportation and such assistance shall be without cost or risk to CONTRACTOR.</p>	<p>i. For Crude Oil:</p> <p>a. Compute twenty five percent (25%) of percentages CONTRACTOR's entitlement as provided under Sub-section 6.2.3 of Section VI hereof multiplied by total quantity of Crude Oil produced from the Contract Area;</p> <p>b. The price at which such Crude Oil be delivered and sold under this Sub-section 5.2.19 shall be twenty five percent (25%) of the price determined under Sub-section 6.2.2 of Section VI hereof, and CONTRACTOR shall not be obligated to transport such Crude Oil beyond the Point of Export but upon request CONTRACTOR shall assist in arranging transportation and such assistance shall be without cost or risk to CONTRACOR;</p> <p>c. In the case that the recoverable Operating Cost exceed the total sales proceeds from Crude Oil produced and saved hereunder after being deducted by the First Tranche Petroleum, the price at which such Crude Oil be delivered and sold under Sub-section 6.2.2 of Section VI hereof,</p>	<p>= 250 MMBL à lebih rendah Klausul (c) 250 MMBL x 26,785% = <u>66,9625 MMBL</u></p> <p>Perhitungan besar kewajiban DMO bagi KKKS. Tidak ada perbedaan mengenai kedua klausul ini. Jumlah DMO yang harus diserahkan tidak bisa dikompensasikan (<i>carried forward</i>) kepada masa berikutnya.</p> <p>Klausul mengenai harga DMO <i>fee</i>, bervariasi tergantung kontrak bisa 10%, 15%, 25%, maupun besar lainnya.</p> <p>Klausul yang mengatur Jika <i>Total Recoverables</i> > (<i>Gross Revenue</i> – <i>FTP</i> – <i>Investment Credit</i>) maka KKKS dibebaskan dari kewajiban penyerahan DMO.</p>
--	--	---

<p>Notwithstanding the foregoing, for the period of five (5) consecutive years (meaning sixty (60) months) starting the months of the first delivery of Crude Oil produced and saved from each field in the Contract Area, the fee per Barrel for the quantity of Crude Oil supplied to the domestic market from each such field shall be equal to the price determined in accordance with Section VI hereof for Crude Oil from such field taken for recovery of Operating Costs. The proceeds in excess of the aforesaid twenty five percent (25%) shall preferably be used to assist financing of continued exploration efforts by CONTRACTOR in the Contract Area or in other areas of the Republic of Indonesia if such opportunity exists. In case no such opportunity can be demonstrated to exist in accordance with good oil field practices, CONTRACTOR shall be free to use such proceeds at its own discretion;</p>	<p>Notwithstanding the foregoing, for the period of five (5) consecutive years (meaning sixty (60) months) starting at the month of the first delivery of Crude Oil produced and saved from each new Field in the Contract Area, the fee per Barrel for the quantity of Crude Oil supplied to the Domestic Market from each such field shall be equal to the price determined in accordance with section VI hereof for Crude Oil from such field taken for the recovery of Operating Cost. The proceeds in excess of the aforesaid twenty five percent (25%) shall preferably be used to assist financing of continued exploration efforts by CONTRACTOR in the Contract Area or in the other areas of the Republic of Indonesia if such opportunity exist in accordance with good oil field practices, CONTRACTOR shall be free to use such proceeds at its own discretion;</p>	<p>Pada masa 60 bulan dihitung dari masa produksi: <u>the fee per Barrel for the quantity of Crude Oil supplied to the Domestic Market from each such field shall be equal to the price determined in accordance with section VI</u> yang berarti DMO fee atas minyak mentah DMO yang diserahkan kepada Pemerintah adalah harga ICP (dibayar 100% harga)</p>
--	--	--

Sumber: olahan peneliti

¹⁴⁹ Hasil wawancara peneliti dengan Bapak Tito Bastiarto, KKKS X yang mengurus DMO, pada tanggal 30 Mei, Gedung Bidakara Pancoran, pada pukul 16.00

Untuk KKKS, potensi masalah terjadi ketika terdapat perbedaan yang besar antara total *lifting* dengan total *cost recoverables*. Jika nilai *lifting* tinggi sedangkan nilai *cost recoverables* yang rendah, contoh: asumsi total *lifting*: 1.200.000 barel dengan harga ICP \$120/barel. FTP sebesar 10% dibagikan hanya kepada BP Migas, Total Recoverable \$93.600.000. Besar DMO *fee* ditentukan 25% dari ICP dan persentase bagi hasil BP Migas : KKKS adalah 85:15

	Barel	ICP	US\$
LIFTING	1,200,000		
Gross Revenue	1,200,000	120	144,000,000
FTP	(120,000)	120	(14,400,000)
Total Recoverable	(780,000)	120	(93,600,000)
Equity to be split	300,000	120	36,000,000
Bagian KKKS			
Bagian Minyak Equity	80,357	120	9,642,852
Dikurangi: DMO gross	(80,357)	120	9,642,852
Ditambah: DMO fee	20,089	120	2,410,713
Dikurangi: PPh			(1,060,714)
Penghasilan Bersih KKKS			1,349,999

Pada perhitungan diatas dengan perbandingan jumlah *equity to be split* dengan *gross revenue* adalah 1:4 mengakibatkan jumlah kewajiban DMO sama dengan minyak mentah *equity* milik KKKS, yaitu sama 80.357 barel dan pada saat yang sama diwajibkan menyerahkan 100% hasil produksinya dengan harga 25% dari harga ICP. Dengan *equity share* KKKS tersebut maka jika DMO *fee* dihargai dengan harga 25%, penghasilan KKKS berkurang sebanyak 75%. Belum lagi atas penghasilan tersebut terutang pajak penghasilan (PPh + *Branch Profit Tax*) dengan tarif efektif 44% dari \$ 2.410.713 (DMO *fee*). Jika ditotal KKKS menyerahkan 86% (DMO Net + Pajak) dari bagian produksinya, ini tentunya akan

memberatkan KKKS tersebut, sesuai dengan syarat ekonomis pemungutan pajak yaitu pemungutan pajak tidak boleh mengganggu atau menghalangi kelancaran produksi seharusnya dalam keadaan demikian pajak tidak boleh memberatkan KKKS. Walaupun demikian jika memang telah diatur dalam kontrak sesuai dengan Kitab Hukum Perdata Indonesia Pasal 1338 bahwa semua persetujuan yang dibuat sesuai dengan undang-undang berlaku sebagai undang-undang bagi mereka yang membuatnya, kedua belah pihak harus menaati semua ketentuan dalam kontrak. Suatu perikatan hukum yang dilahirkan dari suatu perjanjian mempunyai dua atribut, yaitu hak dan kewajiban hukum. Salah satu diantaranya adalah kewajiban DMO bagi KKKS. Karena itu sesuai dengan asas *pacta sunt servanda*, masing-masing pihak, dalam hal ini BP Migas dan Kontraktor harus menepati janjinya untuk melaksanakan kewajibannya dan juga menghormati hak pihak lain.

Permasalahan DMO bagi KKKS terletak dalam kewajibannya itu sendiri, kewajiban untuk menyerahkan minyak dengan harga lebih rendah dari harga pasar (ICP) setelah 60 bulan berproduksi seperti diungkapkan oleh Lubiantara bahwa “DMO memang merupakan *disinsentif* bagi kontraktor terlebih lagi atas *fee* yang lebih rendah tersebut yang diterima kontraktor terutang pajak.”⁸⁵ Namun DMO merupakan praktek umum dilakukan negara sesuai fungsinya sebagai *the resource owner*, yaitu Negara sebagai pemegang kuasa atas hasil kekayaan alam harus memastikan bahwa segala kekayaan alam yang dikandung, diolah agar bisa memberikan manfaat *economic rent* (*rente ekonomi*) maksimal bagi pembiayaan

⁸⁵Hasil wawancara peneliti dengan Bapak Benny Lubiantara, *Fiscal Analysts OPEC*, pada tanggal 12 Mei 2008 pada pukul 13.34

pemerintahan dan juga peningkatan kemakmuran warga negara. Agar kandungan minyak yang menjadi kekayaan negara dapat dimanfaatkan sebanyak-banyaknya untuk kemakmuran rakyat. Konsep *rente* ekonomi, dalam kaitannya dengan penentuan harga, juga memperlihatkan sejauh mana efisiensi penggunaan suatu sumber daya energi. Dengan berbagai alternatif penggunaan sumber daya energi yang ada, maka pilihan atas alternatif yang paling besar manfaatnya akan mencerminkan *rente* ekonomis terbesar. Manfaat tersebut bisa didapatkan melalui berbagai instrumen yaitu pajak maupun non-pajak yaitu salah satunya melalui kewajiban DMO, yang mana jika dilaksanakan akan mengurangi ketergantungan Indonesia pada minyak impor. Namun yang perlu diperhatikan, menurut Yusgiantoro, jika *rente* ekonomi terlalu banyak diambil pemerintah maka produsen energi tidak akan mampu melanjutkan kegiatan eksplorasi. Hal demikian berlaku sebaliknya. Bila *rente* ekonomi terlalu sedikit diambil pemerintah, produsen energi akan mampu melanjutkan kegiatan eksplorasi, tetapi pendapatan *rente* ekonomi pemerintah menjadi berkurang.

Akan tetapi karena DMO *fee* telah dijelaskan sebagai objek pajak penghasilan menurut ketentuan undang-undang pajak penghasilan, namun pengenaan pajak penghasilan atas DMO *fee* lebih dapat menjamin kepastian hukum bila:

- Adanya aturan khusus mengenai pengenaan pajak penghasilan atas DMO *fee* tersebut. Selama ini peraturan perpajakan dalam industri minyak dan gas masih sangat minim dan tidak dilakukan perbaharuan misalnya KMK No. 458/KMK.012/1984, yang menjadi landasan hukum pemajakan atas industri

migas yang ketentuan perpajakannya masih mengikuti aturan perpajakan undang-undang pajak lama.

- Adanya suatu klausul khusus yang mengatur mengenai pajak penghasilan atas DMO *fee* pada kontrak bisnis perminyakan yang ditandatangani antara BP Migas dan Kontraktor Kontrak Kerja Sama sebagai mitra kerjanya.

