

## BAB II

### KERANGKA PEMIKIRAN DAN METODE PENELITIAN

#### A. Tinjauan Pustaka

Dalam penelitian ini, peneliti melihat hasil penelitian terdahulu berupa tesis yang berjudul “Perlakuan Perpajakan Atas *Uplift* Pada Kontrak *Production Sharing* di Bidang Minyak dan Gas Bumi”.<sup>11</sup> Tesis ini menjelaskan mengenai perlakuan pajak penghasilan atas *uplift* yang diterima oleh kontraktor *production sharing* dengan kontrak kerja sama yang berbentuk *Job Operating Body* (JOB-PSC), Fokus dalam penelitian tersebut adalah menganalisis atas *uplift* tersebut dapat dikategorikan sebagai objek pajak atau bukan dan melihat apakah atas *uplift* tersebut dapat digolongkan sebagai penghasilan aktif (*active income*) atau sebagai penghasilan bunga (*passive income*).

Pokok permasalahan dalam penelitian tersebut dirinci dalam 3 sub-pokok permasalahan yaitu apakah *uplift* dalam Kontrak *Production Sharing* dengan bentuk *Joint Operation Body* memenuhi konsep penghasilan menurut undang-undang pajak penghasilan, bagaimana perlakuan pajak penghasilan atas *uplift* dengan melihat pada konsep perpajakan serta ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku, permasalahan-permasalahan apakah yang dihadapi dalam implementasi perlakuan perpajakan atas *uplift* di lapangan.

---

<sup>11</sup>Nugroho, Budy Pranowo Adi, *Perlakuan Perpajakan Atas Uplift Pada Kontrak Production Sharing Di Bidang Minyak dan Gas Bumi*, Jakarta: Universitas Indonesia, 2004, tidak dipublikasikan.

Dari hasil pembahasan diperoleh kesimpulan atas *uplift* yang diperoleh Kontraktor *Production Sharing* berdasarkan kerja sama JOB termasuk kedalam pengertian penghasilan menurut Undang-undang Pajak Penghasilan. Jadi hakikat ekonomis dari *uplift* merupakan penghasilan yang masuk pada kategori objek pajak. Tesis tersebut juga menyimpulkan bahwa *uplift* tersebut bukanlah penghasilan dari bunga melainkan digolongkan sebagai bagian dari penghasilan aktif (*business income*) suatu bentuk usaha tetap yang pengenaan pajaknya berdasarkan basis neto dengan tarif pajak sesuai dengan tarif pasal 17 UU PPh.

Persamaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya adalah sama-sama meneliti tentang penghasilan yang diterima kontraktor migas, sedangkan perbedaannya dengan penelitian sebelumnya jika *uplift* adalah kompensasi atau imbalan atas dana talangan yang seharusnya menjadi kewajiban Pertamina sedangkan DMO *fee* merupakan imbalan atau kompensasi yang diberikan oleh Pemerintah atas minyak mentah bagian kontraktor yang diwajibkan untuk dijual kepada pasar domestik.

## **B. Kerangka Pemikiran**

### **B.1 Konsep Penghasilan**

Pengakuan (*recognition*) dan pengukuran (*measurement*) penghasilan bisa berbeda-beda menurut akuntansi maupun untuk kepentingan pajak. Perbedaan ini disebabkan karena fungsi, tujuan, dan sifatnya yang berbeda.

#### **B.1.1 Penghasilan Menurut Akuntansi**

Vernon Kam mendefinisikan penghasilan sebagai perubahan modal atas suatu entitas diantara dua titik waktu, dengan mengecualikan perubahan-perubahan atas

investasi oleh dan distribusi kepada pemilik, yang mana modal tersebut dinyatakan di dalam *nilai* dan didasarkan atas suatu *skala* tertentu.<sup>12</sup> *The Internasional Accounting Standarts Committee* mendefinisikan penghasilan (*income*) sebagai:

*“Increases in economic benefits during the accounting period in the form of inflows or enhancements of assets or decreases of liabilities that result in increases in equity, other than those relating to contribution from equity participants... . the definition of income encompasses both revenue and gains. Revenue arises in the course of the ordinary activities of an enterprise... . Gains represent increases in the economic benefits.”*<sup>13</sup>

Penghasilan (*income*) adalah tambahan keuntungan (laba) ekonomis dalam suatu periode akuntansi. Keuntungan ini berasal dari arus kas (uang) yang masuk, peningkatan jumlah aset atau pengurangan jumlah kewajiban (*liabilities*) yang mengakibatkan peningkatan ekuitas, selain yang didapatkan dari setoran modal oleh para pemegang saham.

Akuntan mengartikan penghasilan dalam pengertian transaksi yang telah terjadi yang direfleksikan dalam ukuran moneter.<sup>14</sup> Permasalahan utama dalam Akuntansi untuk pendapatan adalah menentukan saat pengakuan pendapatan. Pendapatan diakui bila besar kemungkinan manfaat ekonomi masa depan yang akan mengalir ke perusahaan dan manfaat ini dapat diukur dengan andal.<sup>15</sup>

### **B.1.2 Penghasilan Menurut Pajak Penghasilan**

Soemitro mendefinisikan penghasilan sebagai segala sesuatu yang diterima atau diperoleh wajib pajak baik berupa uang, berupa barang atau berupa nikmat

---

<sup>12</sup>Kam, Vernon. *Accounting Theory*, New York: John Willey and Sons, 1986, hal 133

<sup>13</sup>Holmes, Kevin. *The Concept of Income A Multidisciplinary Analysis*, Netherlands: IBFD Publications BV, 2001, hal 130

<sup>14</sup>GAAP, *Interpretation and Application*, USA: John Willey and Sons, 1992, hal 55

<sup>15</sup>Ikatan Akuntan Indonesia, *Standar Akuntansi Keuangan*, Jakarta: Salemba Empat, 2002, hal 23.1

pada prinsipnya merupakan penghasilan kena pajak.<sup>16</sup> Untuk memahami Pajak Penghasilan maka pengertian tentang penghasilan yang dikenakan pajak haruslah dipahami sehingga akan dapat diperoleh pengertian yang mendalam tentang penghasilan mana untuk dipakai sebagai dasar pengenaan pajak.

Undang-undang Pajak Penghasilan Indonesia memakai konsep pajak berbasis penghasilan (*income based taxation*) dan mengadopsi konsep SHS, yang mendefinisikan penghasilan berdasarkan konsep nilai tambah (*accretion*), yang intinya (i) *Schanz*, menekankan penghasilan sebagai suatu kemampuan ekonomis yang dapat dipakai untuk menguasai barang dan jasa. (ii) *Haig* yang merumuskan istilah *accretion*:

“...*accretion of value in a person’s wealth (capital accumulation) over an accounting period.*<sup>17</sup>, *The money value of the net accretion to one’s economic power between two points of time*<sup>18</sup>, *atau the increase of accretion in one’s power to satisfy his wants in a given period in so far as that power consists.*”<sup>19</sup>

Menurut gagasan *accretion concept* kepastian adanya penghasilan diketahui dari kemampuan seseorang menguasai barang atau jasa, tanpa memandang apakah yang bersangkutan mengonsumsinya atau memakainya untuk menambah kekayaannya. Dan (iii) *Simons* kemudian mengembangkan definisi penghasilan:

“*Personal income may be defined as the algebraic sum of (1) the market value of rights exercised in consumptions and (2) the change in the value of the sore of property rights between the beginning and the end of the period in question. In the words, it is merely the result obtained by adding*

---

<sup>16</sup>Soemitro, Rochmat, Pajak Penghasilan 1984, Bandung: PT Eresco, 1986, hal 63

<sup>17</sup>Hall, Arthur P, *The Popular Definition of Income and Its Implications for Tax Policy*, Washington: Tax Foundation, 1997, hal 1

<sup>18</sup>Ray M. Sommerfeld, Dalam Rosdiana, Haula & Rasin Tarigan, *Perpajakan Teori dan Aplikasi*, Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2005, hal 144

<sup>19</sup>R. Mansury, Dalam Rosdiana, *Op Cit.*, hal 144

*consumption during the period to 'wealth; at the end of the period and then subtracting 'wealth' at the beginning”<sup>20</sup>*

Penghasilan diartikan sebagai penjumlahan aljabar dari nilai pasar atas konsumsi dan perubahan (tambahan) dan gaji (yang diterima pegawai), tetapi secara logis memasukannya 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. Penghasilan menurut *Accretion concept* adalah “*money earned but not saved + net capital accumulation (whether through new saving or changes in the market value of existing savings)*”<sup>21</sup>

## **B.2 Ability-To-Pay**

Simons, Haig, dan Schans mengatakan untuk keperluan perpajakan, definisi penghasilan hendaknya tidak memandang sumbernya<sup>22</sup> Pajak haruslah dibayarkan oleh Wajib Pajak sesuai dengan proporsi penghasilan yang diperolehnya sehingga dapat memenuhi kemampuan untuk membayarnya<sup>23</sup> agar yang dikenakan pajak adalah tambahan kemampuan ekonomis neto, yaitu dikenakan kepada orang-orang pribadi sebanding dengan kemampuannya untuk membayar pajak tersebut, dan juga sesuai dengan manfaat yang diterimanya,<sup>24</sup>

---

<sup>20</sup>Simons, Henry C. Rosdiana, *Op Cit.*, hal 145

<sup>21</sup>Hall, *Op. Cit.*, hal 1

<sup>22</sup>R, Mansury, *Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia: Jilid 2 Tentang Apa Yang Menyebabkan Subjek Pajak Dikenakan Pajak*, Jakarta: Bina Rena Pariwara, 1996, hal 22

<sup>23</sup>Theodore 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

<sup>24</sup>*Ibid*, hal 4

### **B.3 Keadilan Dalam Pajak Penghasilan**

Asas keadilan mengatakan bahwa pajak itu harus adil dan merata. Apabila Pajak Penghasilan diinginkan untuk sesuai dengan Asas Keadilan harus memenuhi syarat keadilan horizontal dan keadilan vertikal.<sup>25</sup> Prinsip dari keadilan horizontal (*horizontal equity*) menuntut wajib pajak yang berada dalam kondisi yang sama (*similarly*) mempunyai beban pajak yang sama,<sup>26</sup> pajak seharusnya memperlakukan beban pajak yang sama kepada individu yang sama (*equal treatment for equal*).<sup>27</sup> Sedangkan keadilan vertikal diartikan perbedaan penyesuaian beban pajak yang dibebankan kepada wajib pajak yang memiliki penghasilan yang tidak sama (*unequal treatment for unequal*).<sup>28</sup>

### **B.4 Pertimbangan Ekonomis Pemungutan Pajak**

Pungutan pajak tidak boleh mengganggu atau menghalangi kelancaran produksi maupun perdagangan/perindustrian (tidak pailit, gulung tikar). Sebaiknya pemungutan pajak diharapkan bisa membantu menciptakan pemerataan pendapatan atau redistribusi pendapatan.<sup>29</sup> Begitu pula pemajakan atas DMO *fee* hendaknya memperhatikan syarat ekonomis pajak, yaitu agar pungutan pajak tidak mengganggu keadaan ekonomis KKKS yaitu pajak dikenakan dengan tarif dan dasar pengenaan pajak yang tepat sesuai dengan kemampuan membayar.

---

<sup>25</sup>R. Mansury, *Pajak Penghasilan Lanjutan*, Jakarta; Ind Hill Co, 1996, hlm. 11.

<sup>26</sup>Ikins, David, *Horizontal Equity as a Principle of Tax Theory*, Yale Law & Policy Review, Vol. 24, 2006, hal 43

<sup>27</sup>Simons, Henry C., *Personal Income Taxation*, dalam Ikins, *Op. Cit.*, hal 43

<sup>28</sup>Infanti, Anthony C., *Tax Equity*, Pennsylvania: Buffalo Law Review, 2008, hal 6

<sup>29</sup>Suandy, Erly., *Hukum Pajak*, Jakarta: Salemba Empat, 2000, hal 23

## B.5 Cakupan Objek Pajak Penghasilan

Objek Pajak adalah suatu dasar atau alasan yang menyebabkan Subjek Pajak membayar pajak atau membayar sebagian dari harta kekayaannya untuk negara.<sup>30</sup>

Dalam pengertian penghasilan menurut undang-undang pajak penghasilan Indonesia mempunyai empat unsur yang menentukan objek pajak:

1. Pengakuan (*income recognition*): 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.
2. Cakupan Geografis (*geographical sources of income*): Sesuai dengan sumber geografisnya (terutama untuk WPDN), rentang wilayah sumber penghasilan kena pajak meliputi cakupan global (*world wide income*).
3. Pemanfaatan: Unsur pemanfaatan, selain mempertegas pengertian penghasilan (konsumsi atau untuk menambah kekayaan) pengertian penghasilan Indonesia tidak berbasis pada pengeluaran konsumsi (*expenditure tax system*) tetapi termasuk juga penambahan dalam berbagai bentuknya, sejalan dengan pendapat Musgrave bahwa pengakuan penghasilan tidak perlu mempertimbangkan bagaimana penghasilan itu digunakan atau dimanfaatkan, baik itu dikonsumsi, di investasikan, maupun ditabung.<sup>31</sup>

---

<sup>30</sup>Markus, Muda., *Perpajakan Indonesia – Suatu Pengantar*, Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 2005, hal 31

<sup>31</sup>Musgrave, Richard A., & Peggy B Musgrave, *Public Finance In Theory And Practice* dalam Laksana, Harry Yusuf A., *Penerapan Berbagai Konsep Pajak Penghasilan (Concept of Income)* Dalam Konteks Pajak Penghasilan, Jurnal Perpajakan Indonesia Vol 3, Nomor 3, Oktober 2003

4. Sifat Pengertian: Sebagai pengertian yang komprehensif dan luas (*broad base*), nama dan bentuk dari penghasilan kurang begitu relevan (hakikat lebih penting daripada bentuk formal penyebutan penghasilan oleh wajib pajak).<sup>32</sup>

## B.6 Konsep Biaya

Dipilihnya konsep SHS dalam menentukan definisi penghasilan, maka harus dicari rumusan “tambahan kemampuan ekonomis” yang tepat, didapat dari *gross income* dikurangkan dengan *deductible expenses* (biaya-biaya yang dapat dikurangkan terhadap penghasilan bruto) sebagai *tax relief*. Dalam membebankan biaya, undang-undang pajak penghasilan menganut konsep *match and link* (pertalian) artinya yang dapat dibebankan atas penghasilan kena pajak terbatas pada biaya yang mempunyai hubungan usaha untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan kena pajak<sup>33</sup>. Biaya-biaya tersebut terdiri dari:

1. Biaya-biaya yang terkait dengan kegiatan bisnis dan perdagangan termasuk biaya-biaya yang berkaitan dengan usaha yang dikeluarkan oleh pengusaha.
2. Biaya-biaya yang bukan termasuk biaya mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan yang terkait dengan Perolehan penghasilan di luar usaha.
3. Pengurangan yang murni sepenuhnya diperuntukkan bagi WP Orang Pribadi.<sup>34</sup>

Dalam operasi hulu migas di Indonesia yang berdasar pada Kontrak Bagi Hasil, Para Kontraktor Kerja Sama diwajibkan untuk menanggung segala resiko

---

<sup>32</sup>Gunadi, *Pajak Internasional*, Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 2007, hal 17

<sup>33</sup>*ibid*, hal 19

<sup>34</sup>Rosdiana, *Op. Cit.*, hal 150



dan biaya untuk memproduksi migas pada wilayah kerja pertambangan. Selama menjalani aktivitas operasional di bidang hulu Kontraktor Kontrak Kerja Sama mengeluarkan sejumlah biaya. Biaya-biaya tersebut meliputi biaya akuisisi, biaya eksplorasi, biaya pengembangan, dan biaya produksi.<sup>35</sup> Dalam industri migas dikenal dua metode akuntansi utama yang berlaku dan diterima secara umum dalam rangka pembebanan biaya eksplorasi, yaitu:<sup>36</sup>

1. Metode *Successful Effort*, intinya semua pengeluaran biaya (*expenditure*) yang tidak memberi manfaat ekonomis pada masa yang akan datang harus dibebankan pada periode terjadinya biaya tersebut, hal ini sesuai dengan teori dasar Akuntansi. Apabila pengeboran sukses, maka biaya yang telah terjadi dapat dikapitalisasi (dibebankan sejalan dengan waktu manfaat dari aset tersebut).
2. Metode *Full Costing*, semua biaya eksplorasi baik berhasil maupun tidak (*dry hole*) dapat dikapitalisasi.

Memperhatikan metode perlakuan biaya dan menghubungkannya dengan sistem pengakuan biaya menurut *cost recovery* pada kontrak kerja sama nampak kontrak kerja sama Indonesia menganut metode *Successful Effort*, dimana kapitalisasi baru dapat diakui apabila kegiatan eksplorasi berhasil menemukan cadangan minyak komersial, dan apabila eksplorasinya gagal maka seluruh biaya menjadi beban kontraktor.

---

<sup>35</sup>Haryono, *Akuntansi Perminyakan*, Jakarta: Penerbit Universitas Trisakti, 2003, hal 38

<sup>36</sup>Barry, Richard, *The Management Of Internasional Oil Operations*, Tulsa: Pennwell, 1993, hal 303

## B.7 Sistem Perpajakan

Agar pajak yang dipungut pemerintah dapat mencapai sasaran yang menjadi fungsinya, maka hal tersebut perlu didukung dengan sistem perpajakan yang baik, hal ini ditopang oleh tiga hal, yaitu:

### 1. Kebijakan Pajak (Tax Policy)

Kebijakan fiskal dalam arti sempit sering disebut juga sebagai kebijakan perpajakan adalah kebijakan yang berhubungan dengan penentuan apa yang akan dijadikan sebagai dasar pengenaan pajak, siapa-siapa yang dikenakan pajak dan dikecualikan, apa-apa yang akan dijadikan sebagai objek pajak dan dikecualikan, bagaimana menentukan prosedur pelaksanaan kewajiban pajak terutang. Dalam kebijakan perpajakan isu yang paling utama adalah mengenai penentuan dasar pengenaan pajak.

### 2. Undang-Undang Pajak

Hukum Pajak adalah suatu kumpulan peraturan-peraturan yang mengatur hubungan antara pemerintah sebagai pemungut pajak dan rakyat sebagai pembayar pajak.<sup>37</sup> Hukum pajak merupakan pengejawantahan dari kebijakan pajak atau dengan kata lain merupakan produk dari kebijakan pajak.

### 3. Administrasi Pajak

Administrasi pajak dalam arti luas meliputi fungsi, sistem, dan organisasi/kelembagaan. Sebagai suatu sistem, kualitas dan kuantitas sumber daya manusia juga merupakan salah satu tolak ukur kinerja administrasi pajak. Administrasi pajak memegang peranan yang sangat penting karena seharusnya

---

<sup>37</sup>Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, Jakarta: Raja Grafindo, 1995, hal 25

bukan saja sebagai perangkat laws enforcement, tetapi lebih penting dari itu, sebagai service point yang memberikan pelayanan prima kepada masyarakat sekaligus pusat informasi perpajakan.<sup>38</sup>

Oleh karena itu dalam pemajakan atas DMO *fee* hendaknya memperhatikan ketiga hal yang menopang yaitu kebijakan serta undang-undang pajak yang tepat dan administrasi pajak yang baik sehingga pemajakan atas DMO *fee* telah sesuai dengan persyaratan sistem perpajakan yang baik.

#### **B.8 Konsep Rente Ekonomi (*Economic Rent*) Dalam Industri Minyak dan Gas Bumi**

Negara sebagai pemilik sumber daya alam (SDA) berusaha untuk memaksimalkan *value* (nilai) dari SDA yang dimilikinya, besarnya *value* bukanlah dari volume produksi tetapi dari besar nilai sewa ekonomi (*economic rent*) yang diterima oleh Negara per-satuan produksi. Alexander Kemp mendefinisikan *economic rent* sebagai:

*"The economic rents from petroleum exploitation are the returns accruing to investor over and above those costs necessary to sustain (1) ongoing production from existing fields, (2) the development of new but discovered fields and (3) new exploration. Measurement of the rents requires knowledge of the costs of finding, developing and operating production profiles, oil prices and investors' discount rates. This is a demanding list of requirements, but if inaccurate measures are employed by governments, the economic distortion can then arise."*<sup>39</sup>

Besarnya *economic rent* dalam industri minyak didapat dari jumlah produksi minyak setelah dikurangkan dari bagian penghasilan dari investor yang dalam hal ini adalah kontraktor minyak dan biaya-biaya untuk mengangkat minyak dari

---

<sup>38</sup>Haula Rosdiana, *op.cit*, hlm. 93-98

<sup>39</sup>Kemp, Alexander, *Petroleum Rent Collection Around The World Economic Rent*, Dalam *Ekonomi Migas*, 2007

perut bumi, seperti biaya produksi dari wilayah kerja yang aktif, pengembangan wilayah baru, maupun biaya eksplorasi baru. Senada dengan Kemp, Hughes mendefinisikan *economic rent* sebagai: “...the difference between the cost of production for a given deposit and the cost of production for a marginal deposit”.<sup>40</sup> Selain itu Johnston mendefinisikan *economic rent* dalam Industri Minyak dan Gas Bumi sebagai:

“...the difference between the value of production and the cost to extract it... these cost consist of normal exploration, development, and operating cost as well as an appropriate share of profit for the petroleum industry. Rent is the surplus. Economic rent is synonymous with the excess profit Governments attempt to capture as much economic rent as possible through various levies, taxes, royalties, and bonuses.”<sup>41</sup>

Dapat diambil kesimpulan *Economic rent* merupakan surplus (penerimaan) yang diterima oleh Negara sebagai pemilik sumber daya alam (*landowner*) yang didapatkan melalui realisasi nilai sumber daya dikurangi dengan biaya untuk mendapatkannya, semakin kecil biaya maka semakin besar *economic rent* yang didapat. Penerimaan tersebut bisa didapatkan melalui berbagai instrumen, seperti:

1. Instrumen pajak langsung seperti pajak badan (*corporate income tax*), pajak progresif atas keuntungan (*progressive profit tax*), *recourse rent tax*;
2. Instrumen pajak tidak langsung seperti royalti, cukai impor (*import duties*), pajak pertambahan nilai, dan;
3. Instrumen non-pajak seperti biaya memperoleh hak penambangan, biaya bonus, bagi hasil produksi, bagian pemerintah.<sup>42</sup>

---

<sup>40</sup>Hughes, *Economic Rents: The Distribution Of Gains From Mineral Exploitation And Mineral Development Policy*, Dalam Andrews, Philip. *Mineral and Petroleum Taxation*, University of Dundee, 2000, hal 11

<sup>41</sup>Johnston, Daniel, *International Petroleum Fiscal Systems and Production Sharing Contracts*. Tulsa: Penwell, 1994, hal 6

<sup>42</sup>Baunsgaard, Thomas, *A Primer on Mineral Taxation*. IMF Working Paper, 2001, hal 6-14

## **B.9 Fungsi Negara Sehubungan Dengan Perumusan Kebijakan Di Bidang Pertambangan**

Nellor mengemukakan bahwa negara memiliki dua peranan fiskal sehubungan dengan perumusan kebijakan dibidang pertambangan, yaitu:

### **1. Negara sebagai *The Sovereign Tax Power***

*“The government has the responsibility to ensure that the resources sector makes its due contribution to public revenues in the same manner as other industries”*

Pemerintah harus memaksimalkan penerimaan negara melalui pajak terhadap industri-industri yang ada termasuk melalui industri pertambangan migas. Sesuai dengan prinsip sovereignty, suatu negara memiliki kewenangan yang luas untuk menentukan cakupan pemajakan terhadap penghasilan yang diperoleh atau diterima oleh penduduknya (*resident taxpayer*).

### **2. Negara sebagai *The Resources Owner***

*“The government must determine when to exploit its natural resource as well as ensure that it gets an appropriate price for its resources and distributes the benefit of resource exploitation so as to promote sustainable economic growth and intergenerational benefits.”*

Negara sebagai pemegang kuasa atas hasil kekayaan alam harus memastikan bahwa segala kekayaan alam yang dikandung, diolah agar bisa memberikan manfaat yang maksimal bagi pembiayaan pemerintahan dan juga peningkatan kemakmuran warga negara.<sup>43</sup>

---

<sup>43</sup>Nellor, David C. L., Dalam Shome, Parthasarathi (ed), *Tax Policy Handbook*, Washington D. C: Tax Policy Division Fiscal Affairs IMF, 1995, hal 237

## **B.10 Pengklasifikasian Kontrak Kerja Sama Perusahaan Minyak Dan Gas Bumi Di Dunia**

Di Dunia ini, terdapat dua sistem perjanjian kerja sama pengelolaan pertambangan migas, yaitu:

1. Koneksi (*Concessionary*), pada sistem koneksi yang menguasai atas sumber daya mineral adalah perusahaan minyak sebagai kontraktor, pada sistem koneksi pemerintah hanya mendapatkan pajak atau royalti dari pertambangan minyak yang dilakukan oleh kontraktor tersebut.
2. Kontrak (*Contractual*), pada sistem kontrak, Negara yang memegang kepemilikan dari sumber daya mineral, sementara perusahaan minyak sebagai kontraktor nantinya mendapatkan bagian dari bagi hasil penjualan minyak atau produksi migas.

Perbedaan fundamental diantara dua sistem ini adalah siapa yang menguasai atas sumber daya mineral. Sistem kontrak (*contractual*) sendiri dibagi menjadi dua jenis, yaitu:

1. Kontrak Jasa (*Service Contract*), adalah suatu bentuk kontrak kerja sama untuk pelaksanaan eksploitasi migas berdasarkan prinsip pemberian imbalan jasa atas produksi yang dihasilkan, pada kontrak jasa kontraktor menerima pembagian keuntungan (*profit*), bukan dalam bentuk bagi hasil produksi (misal produksi minyak), tetapi berupa *in cash*.<sup>44</sup>
2. Kontrak Bagi Hasil (*Production Sharing Contract*), sama dengan kontrak jasa, yang membedakan antara kontrak bagi hasil dengan kontrak jasa adalah kompensasi yang didapatkan oleh kontraktor. Pada Kontrak Bagi Hasil

---

<sup>44</sup>Johnston, *Op. Cit.*, hal 23

kompensasi diberikan dalam bentuk *in kind* (yaitu dalam bentuk bagi hasil produksi minyak

Berdasarkan uraian permasalahan dan kerangka teori di atas, maka kerangka pemikiran dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

### **B.11 Asas *Pacta Sunt Servanda* Dalam Kontrak Bagi Hasil**

Suatu perikatan hukum yang dilahirkan dari suatu perjanjian mempunyai dua atribut, yaitu hak dan kewajiban hukum. Kewajiban hukum adalah mengikatkan diri untuk melakukan sesuatu kepada pihak lain, sementara hak atau manfaat berupa tuntutan dilaksanakannya sesuatu yang disanggupi dalam perjanjian itu. Karena itu dalam setiap perjanjian, masing-masing pihak harus menepati janjinya untuk melaksanakan kewajibannya dan juga menghormati hak pihak lain.

Grotius mencari dasar konsensus itu dalam Hukum Kodrat dengan mengatakan bahwa “janji itu mengikat” (*pacta sunt servanda*) dan “kita harus memenuhi janji kita” (*promissorum implendorum obligati*). Menurutnya, asas *pacta sunt servanda* ini timbul dari *premise* bahwa kontrak secara alam dan sudah menjadi sifatnya mengikat berdasarkan dua alasan. Yang pertama, adalah sifat kesederhanaan bahwa seorang harus berinteraksi dan bekerja sama dengan orang lain, yang berarti bahwa orang-orang ini harus saling mempercayai, yang pada gilirannya akan memberikan kejujuran dan kesetiaan. Alasan kedua, setiap individu memiliki hak, di mana yang paling mendasar adalah hak milik yang dapat dialihkan. Apabila seorang individu memiliki hak untuk melepaskan

miliknya, maka tidak ada alasan mengapa dia harus dicegah untuk melepaskan haknya yang kurang penting seperti melalui kontrak.<sup>45</sup>

Dalam kontrak bagi hasil, pemerintah bukan merupakan pihak yang terlibat langsung dalam Kontrak Kerja Sama (KKS), namun sebagai pihak yang memberi kuasa, pemerintah memperoleh segala hak dan memikul segala kewajiban yang timbul dari KKS. Pemerintah adalah *stakeholder* yang paling berkepentingan dan BP Migas sebagai badan pelaksana hanya merupakan kepanjangan tangan dari Pemerintah dalam hubungan kontraktual. Dengan demikian pemerintah mempunyai kedudukan rangkap, yaitu sebagai pihak maupun sebagai pemegang kekuasaan. Sebagai pihak yang berkontrak, hubungan pemerintah dan kontraktor dalam kontrak mempunyai kedudukan yang sama atau sejajar dalam melakukan perbuatan perdata. Hubungan kesederajatan ini merupakan jaminan bahwa kedudukan badan pemerintahan yang bersangkutan tidak dalam kedudukan yang diistimewakan, baik pada penyusunan maupun pada pelaksanaan kontrak. Dengan ini para pihak diharapkan menerapkan asas *pacta sunt servanda* dalam melaksanakan kewajiban dan haknya, yang juga berlaku bagi Pemerintah mengingat bahwa dalam faktanya peran Pemerintah sangat menentukan.

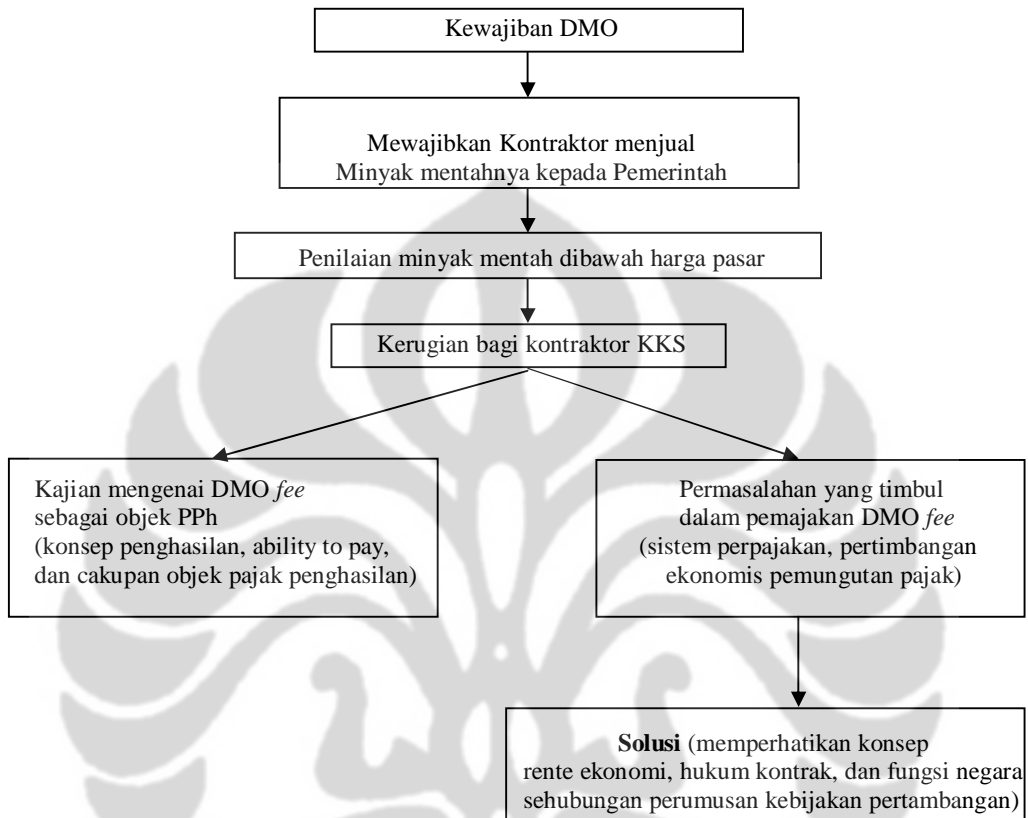
---

<sup>45</sup>Grotius H., *The Law of War and Peace : De Jure Belli et Pacis.*, dalam buku Suwanto, Achmad, *Pacta Sunt Servanda : Penerapan Azas "Janji itu mengikat" dalam kontrak bagi hasil di bidang minyak dan gas bumi*, Jakarta: Fikahati Aneka, 2005, hal 27



**Gambar II.1**

**Kerangka Pemikiran Penelitian**



sumber: diolah peneliti

**C. Metode Penelitian**

Penelitian menurut Tuckman merupakan cara-cara sistematis untuk menjawab masalah yang sedang diteliti. Kata sistematis merupakan kata kunci yang berkaitan dengan metode ilmiah yang berarti adanya prosedur yang ditandai dengan keteraturan dan ketuntasan.<sup>46</sup> Davis memberikan karakteristik suatu metode ilmiah sebagai berikut: (i) Metode ilmiah harus bersifat kritis, analisis; (ii)

<sup>46</sup>Tuckman, Bruce, *Conducting Educational Research*, New York: Harcourt Brace Jovanovich Publisher, 1978, hal.1.

Metode harus bersifat logis; (iii) Metode bersifat obyektif; (iv) Metode harus bersifat konseptual dan teoritis; (v) Metode bersifat empiris.<sup>47</sup>

Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode kualitatif, dimana peneliti mengumpulkan data dengan wawancara mendalam untuk mengetahui perlakuan perpajakan atas DMO fee dalam kontrak kerja sama.

### C.1. Pendekatan Penelitian

Pendekatan yang digunakan dalam pembuatan skripsi ini adalah pendekatan kualitatif. Kualitatif didefinisikan oleh Creswell:

*“...defined as inquiry process of understanding a social or human problem, based on building a complex, holistic picture, formed with words reporting detailed views of informants, and conducted in a natural setting”*<sup>48</sup>

Penelitian kualitatif ditekankan pada paradigma natural, karena manusia sebagai instrumen utama dalam penelitian. Sebagaimana dikatakan oleh Guba dan Lincoln:

*“Qualitative Methods are stressed within the naturalistic paradigm is anti-quantitative but because qualitative methods come more easily to the human as instrument”*.<sup>49</sup>

Guba dan Lincoln mengatakan bahwa peneliti seyogyanya memanfaatkan dirinya sebagai instrumen, karena instrumen non manusia sulit digunakan secara luwes untuk menangkap berbagai realitas dan interaksi yang akan dimasuki. Dalam Penelitian kualitatif penggunaan teori tidak sejelas dalam penelitian

---

<sup>47</sup>Davis, Duane dan Conzeza Robert, *Business Research for Decision Making*, Dalam Sarwono, Jonathan, *Metode Penelitian Kuantitatif dan Kualitatif*, Yogyakarta: Graha Ilmu, 2006

<sup>48</sup>John W. Creswell, *Research Design, Qualitative And Quantitative Approaches*, Thousand Oaks, London, New Delhi: SAGE Publications, 1994, hal 1

<sup>49</sup>Yvonna S. Lincoln, Egon G. Guba, *Naturalistic Inquiry*, (California: SAGE Publications, 1985), hal 198

kuantitatif, karena dalam penelitian kualitatif kita tidak memulai dengan sebuah teori untuk menguji atau membuktikan.<sup>50</sup>

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

Jenis atau tipe penelitian dapat dibedakan menurut tujuan, manfaat, dimensi waktu, dan teknik pengumpulan data.

### **a. Jenis Penelitian Berdasarkan Tujuan Penelitian**

Berdasarkan tujuan, penelitian ini termasuk kedalam kelompok penelitian deskriptif. Tujuan penelitian deskriptif adalah menyajikan gambaran yang lengkap mengenai setting sosial dan hubungan-hubungan yang terdapat dalam penelitian.

### **b. Jenis Penelitian Berdasarkan Manfaat Penelitian**

Berdasarkan manfaat, penelitian ini termasuk kedalam kelompok penelitian murni, artinya pada penelitian ini manfaat dari hasil penelitian untuk pengembangan akademis. Penulis menggunakan penelitian murni karena berorientasi pada ilmu pengetahuan.

### **c. Jenis Penelitian Berdasarkan Dimensi Waktu**

Berdasarkan dimensi waktu, penelitian ini tergolong penelitian *cross sectional* karena penelitian dilakukan dalam waktu tertentu dan hanya dilakukan dalam sekali waktu saja dan tidak akan melakukan penelitian lain di waktu yang berbeda untuk dijadikan perbandingan.

## **C.3. Metode dan Strategi Penelitian**

Penelitian ini menggunakan dua teknik pengumpulan data yaitu:

---

<sup>50</sup>John W. Creswell, *Op. Cit.*, hal 90-91

## **1. Studi Literatur**

Studi literatur yaitu membaca literatur-literatur yang berhubungan dengan pokok Studi literatur yaitu membaca literatur-literatur yang berhubungan dengan pokok permasalahan penelitian. Beberapa sumber kepustakaan yang digunakan oleh peneliti diantaranya melalui referensi buku, jurnal, kontrak, undang-undang, dan data-data sekunder yang berasal dari penelusuran di internet.

## **2. Wawancara**

Data primer ialah data yang berasal dari sumber asli atau pertama. Data ini tidak tersedia dalam bentuk berkompilasi ataupun dalam bentuk file-file. Maka dari itu usaha peneliti untuk mendapatkan data primer adalah dengan melakukan wawancara mendalam dengan narasumber menggunakan pedoman wawancara. Data berupa teks hasil wawancara dengan narasumber merupakan data primer.

### **C.4. Hipotesis Kerja**

Hipotesis ialah pernyataan tentatif yang merupakan dugaan mengenai apa saja yang sedang kita amati dalam usaha untuk memahaminya.<sup>51</sup> Hipotesis peneliti adalah pembayaran DMO *fee* telah sesuai dengan konsep penghasilan yang dianut UU Pajak Penghasilan dan mencakupi semua kriteria sebagai objek pajak penghasilan.

---

<sup>51</sup>Nasution S, *Metode Riset*, Dalam Sugiyono, *Op. Cit.*

### C.5. Narasumber/Informan

Pemilihan informan pada penelitian difokuskan pada representasi atas masalah yang diteliti.<sup>52</sup> Wawancara yang peneliti lakukan adalah dengan informan-informan sebagai berikut:

- **Pihak Praktisi**, yaitu Bapak Moehardjo, Heidi Samrosa, Benny Lubiantara selaku praktisi yang memahami industri minyak dan gas.
- **Pihak Direktorat Jenderal Pajak**, yaitu Prof. John Hutagaol, S.E., Ak., M.Acc, M.Ec (Hons) Pajak, selaku Ka. Subdit Dampak Kebijakan Pajak, untuk mengetahui tentang kebijakan pemerintah (DJP) tentang perlakuan PPh atas DMO *fee*.
- **Pihak Akademisi**, yaitu Prof. R. Mansury, Ph.D untuk mengetahui mengenai konsep penghasilan dan perlakuan pajak yang seharusnya atas DMO *fee*.
- **Kontraktor Kontrak Kerja Sama**, yaitu bapak Tito Bastiarto untuk mengetahui pelaksanaan kewajiban DMO pada kontraktor kontrak kerja sama.

### C.6. Proses Penelitian

Undang-undang Migas No. 22 tahun 2001 dan klausul dalam kontrak menyebutkan KKKS diwajibkan untuk menyerahkan 25% bagian hasil produksi minyak bumi dan/atau gas bumi untuk keperluan dalam negeri atau disebut juga kewajiban DMO. Permasalahan timbul ketika minyak DMO dihargai dengan harga dibawah harga pasar (ICP) berdasarkan kontrak dan terutang PPh. Peneliti tertarik untuk melakukan penelitian, melakukan analisis apakah DMO *fee* dapat

---

<sup>52</sup>Burhan Bungin, *Analisa Data Penelitian Kualitatif, Pemahaman Filosofis Dan Metodologis Kearah Penguasaan Model Aplikasi*, Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2003, hal 53

menjadi objek pajak penghasilan serta menganalisis permasalahan dalam pemajakan DMO *fee* tersebut.

#### **C.7. Pembatasan Penelitian**

Dalam melakukan penelitian ini, peneliti terbatas hanya membahas mengenai kewajiban penyerahan DMO pada minyak bumi dalam kontrak kerja sama yang berbasis bagi hasil atau *production sharing contract* (PSC).

