

BAB 2

LANDASAN TEORI

2.1 Kajian Teori

2.1.1 Konsep dan Teori Pajak

Definisi pajak menurut Prof Dr. P.J. A. Andriani seperti yang dikutip oleh R. Santoso Brotodihardjo, SH (1996) adalah “Iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapat prestasi-kembali, yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan” (halaman 2).

Sedangkan menurut Prof.Dr. Rochmat Soemitro, SH (1979), pajak adalah “Iuran rakyat kepada Kas Negara berdasarkan Undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapatkan jasa-timbal (kontra-prestasi), yang langsung dapat ditunjukkan dan digunakan untuk membayar pengeluaran umum” (halaman 5). Namun, Prof Dr. Rochmat Soemitro, SH kemudian menyempurnakan definisi pajak tersebut sebagaimana dikutip oleh R. Santoso Brotodihardjo, SH menjadi “ peralihan kekayaan dari pihak rakyat kepada Kas Negara untuk membiayai pengeluaran rutin dan “surplus”-nya digunakan untuk “*Public Saving*” yang merupakan sumber utama untuk membiayai “*Public Investment*” (halaman 5).

Sementara Ray M. Sommerfeld (1981) mendefinisikan pajak sebagai:

“A tax can be defined meaningfully as any nonpenal yet compulsory transfer of resources from the private to the public sector, levied on the basis of predetermined criteria and without receipt of a specific benefit of equal value, in order to accomplish some of a nation’s economic and social objectives.”
(halaman 1).

Dalam definisi pajak menurut Sommerfeld diatas, pajak didefinisikan sebagai bukanlah suatu denda namun merupakan perpindahan sumber daya dari swasta ke pemerintah yang dikenakan berdasarkan kriteria yang telah ditetapkan dengan tidak memperoleh imbalan senilai dengan tujuan untuk mencapai tujuan ekonomi dan sosial negara.

Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa unsur yang membedakan pajak dengan jenis pembayaran yang lain kepada pemerintah adalah

- a. Manfaat yang diperoleh oleh si pembayar
 Dalam pembayaran pajak sangat jelas terlihat terjadi penurunan kekayaan pembayar pajak secara langsung yang tanpa disertai dengan imbalan atau manfaat yang langsung dapat dirasakannya. Sedangkan pada jenis pembayaran yang lainnya kepada pemerintah, pembayar mendapatkan manfaat langsung yang senilai dengan apa yang mereka bayarkan.
- b. Unsur paksaan
 Unsur paksaan pada pembayaran pajak lebih menonjol dibandingkan dengan pembayaran lain selain pajak dimana bila hutang pajak tidak dibayar, hutang itu dapat ditagih dengan menggunakan kekerasan seperti surat paksa dan sita, dan juga penyanderaan.
- c. Pajak dipungut berdasarkan/dengan kekuatan Undang-Undang serta aturan pelaksanaannya
- d. Pajak dipungut oleh Negara baik Pemerintah Pusat maupun Pemerintah Daerah
- e. Pajak mempunyai fungsi budgeter (suatu alat atau sumber untuk memasukkan uang sebanyak-banyaknya didalam Kas Negara yang pada waktunya akan digunakan untuk membiayai pengeluaran Negara) dan non budgeter atau dengan kata lain pajak digunakan sebagai alat pembangunan dalam bentuk kebijakan pajak.

2.1.2 Konsep Penghasilan

Berikut adalah definisi penghasilan menurut para ahli dari berbagai bidang ilmu seperti bidang akuntansi, ekonomi dan perpajakan di Indonesia.

2.1.2.1 Pengertian dalam Bidang Akuntansi

Menurut Standar Akuntansi Keuangan (2007) sebagaimana tertulis dalam kerangka dasar penyusunan dan penyajian laporan keuangan, penghasilan adalah “Kenaikan manfaat ekonomi selama suatu periode akuntansi tertentu dalam

bentuk pemasukkan atau penambahan aset atau penurunan kewajiban yang mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi penanaman modal” (halaman 13).

Lebih lanjut dalam paragraf 74 Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan dinyatakan bahwa

“Definisi penghasilan (*income*) meliputi pendapatan (*revenues*) dan keuntungan (*gain*). Pendapatan timbul dalam pelaksanaan aktivitas perusahaan yang biasa dan dikenal dengan sebutan yang berbeda seperti penjualan, penghasilan jasa (*fees*), bunga, dividen, royalti dan sewa. Keuntungan mungkin timbul atau mungkin tidak timbul dalam pelaksanaan aktivitas perusahaan yang biasa. Keuntungan meliputi, misalnya pos yang timbul dalam pengalihan aset tidak lancar. Definisi penghasilan juga mencakup keuntungan yang belum direalisasi; misalnya, yang timbul dari revaluasi sekuritas yang dapat dipasarkan (*marketable*) dan dari kenaikan jumlah aset jangka panjang” (halaman 14).

Dengan demikian, dapat disimpulkan pengertian penghasilan dalam bidang akuntansi adalah kenaikan manfaat ekonomi yang diperoleh dalam suatu periode akuntansi tertentu yang berasal dari kegiatan operasional perusahaan dan penghasilan lainnya seperti bunga, dividen, royalti, sewa, pengalihan aktiva tidak lancar dan revaluasi sekuritas dan aktiva jangka panjang yang dimiliki oleh perusahaan.

2.1.2.2 Pengertian dalam Bidang Ekonomi

Harvey S. Rosen (2005) menyatakan bahwa para ahli ekonomi dibidang kebijakan publik mempunyai definisi sendiri tentang penghasilan yang mereka namakan definisi Haig-Simon (H-S) (dinamakan sesuai dengan pencetus ide awalnya yaitu Robert M. Haig dan Henry c. Simons, ekonom pada masa awal abad 20-an) yang mendefinisikan penghasilan sebagai “*The money value of the net increase to an individual’s power to consume during a period. This is equal to*

the amount actually consumed during the period plus net additions to wealth” (halaman 360-361).

Dengan kata lain, penghasilan didefinisikan sebagai nilai uang dari kenaikan kemampuan belanja individu neto selama periode tertentu yang senilai dengan jumlah konsumsi aktual (berkonsumsi) selama suatu periode tertentu ditambah penambahan jumlah kekayaan neto (tabungan). Tabungan juga merupakan unsur penghasilan karena mereka menunjukkan peningkatan kemampuan konsumsi yang potensial.

2.1.2.3 Pengertian dalam Perpajakan di Indonesia

Dalam Pasal 4 Ayat (1) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, yang dimaksud penghasilan adalah:

“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 apa pun”

Penghasilan sebagai obyek pajak mempunyai lima unsur (Mansury, 2000, halaman 42-46):

- a. Penghasilan adalah tambahan kemampuan ekonomi yaitu setiap tambahan kemampuan untuk menguasai barang dan jasa yang didapat oleh wajib Pajak dalam tahun pajak tertentu (*accretion concept of income* atau *comprehensive tax base*). Yang dimaksud dengan tambahan adalah jumlah penerimaan atau perolehan bruto setelah dikurangi dengan biaya mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan itu.
- b. Yang diterima atau diperoleh oleh Wajib Pajak. Hal ini berarti pengenaan pajak atas setiap tambahan kemampuan ekonomis itu bilamana telah terealisasi (saat pengakuan) yang menurut konsep akuntansi dapat terjadi pada saat diperoleh (*accrual basis*), atau pada saat diterima (*cash basis*).
- c. Baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia (*worldwide income*) tanpa melihat letak dari sumber penghasilan berada untuk Wajib Pajak dalam negeri

- d. Yang dapat dipakai untuk konsumsi maupun yang dipakai untuk menambah harta. Unsur ini merupakan cara menghitung atau mengukur besarnya penghasilan yang dikenakan pajak, yaitu sebagai hasil penjumlahan seluruh pengeluaran untuk kebutuhan konsumsi dan sisanya yang ditabung menjadi kekayaan Wajib Pajak termasuk yang dipakai untuk membeli harta sebagai investasi (investasi disini adalah penggunaan tabungan Wajib Pajak untuk mengembangkan harta Wajib Pajak, seperti dibelikan saham untuk memperoleh dividen dan *capital gains* atau dibelikan tanah yang dapat memberikan sewa dan juga *capital gains*)
- e. Dengan nama dan dalam bentuk apapun. Hakikat ekonomis lebih penting dalam menentukan ada tidaknya penghasilan yang dikenakan pajak dibandingkan dengan bentuk formal (yuridis)

Lebih lanjut, Dr. Gunadi M. Sc, Akt. (2006) menyatakan bahwa konsep penghasilan untuk tujuan pajak penghasilan dapat berbeda dari konsep penghasilan pada akuntansi komersial, karena perpajakan umumnya berkaitan dengan keadilan vertikal dan keadilan horizontal serta dapat dipakai sebagai suatu instrumen kebijakan ekonomi dan sosial (halaman 132). Untuk keperluan perpajakan terdapat beberapa pendekatan pendefinisian istilah penghasilan (Gunadi, 2006, halaman 132-133), yaitu:

- a. Pendekatan sumber (*source concept of income*)

Pendekatan ini pernah diikuti oleh Ordonansi Pajak Pendapatan 1908, 1920, 1922 dan 1944. Menurut konsep ini penghasilan adalah jumlah maksimal yang dapat dikonsumsi tanpa menyebabkan orang yang bersangkutan menjadi berkurang harta kekayaannya, dalam pengertian yang luas penghasilan itu adalah penerimaan yang mengalir terus menerus dari sumber penghasilan. Pendekatan ini membatasi untuk kepentingan pajak, pengertian penghasilan kepada (Pasal 2b) gunggung penghasilan dari (1) usaha dan tenaga; (2) harta tidak bergerak; (3) harta bergerak (4) hak atas pembayaran berkala. Menurut konsep sumber, beberapa penghasilan yang termasuk dalam kategori penghasilan secara akuntansi komersial yang tidak disebut dalam ketentuan perpajakan bukanlah merupakan penghasilan yang dikenakan pajak (menurut pajak).

b. Pendekatan pertambahan (*accretion concept of income*)

Pendekatan pertambahan mendefinisikan istilah penghasilan secara meluas yang meliputi unsur pertambahan kekayaan dan pengeluaran konsumsi tanpa melihat adanya sumber dan kontinuitas aliran kemampuan ekonomi dimaksud.

c. Pendekatan (sintesis) dari kedua konsep diatas dengan pembatasan (definisi) pada konsep pertambahan dan perluasan (definisi) pada konsep sumber. Sintesis demikian akan memberikan jumlah penghasilan kena pajak yang relatif sama yaitu apa yang dianggap oleh akuntansi sebagai penghasilan akan dianggap sebagai penghasilan per fiskal juga.

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa penghasilan adalah penerimaan yang diperoleh selama suatu periode tertentu yang dapat digunakan untuk konsumsi maupun sebagai simpanan (pertambahan kekayaan) yang dapat berasal dari kegiatan usaha maupun dari harta yang dimiliki oleh seseorang baik harta bergerak maupun harta tidak bergerak.

2.1.3 Teori Pemajakan

Menurut Adam Smith (1776), ada empat prinsip yang harus dipegang teguh dalam pemungutan pajak (halaman 350):

1. *Equality*, yaitu pajak harus adil dan merata, dikenakan kepada orang-orang pribadi sebanding dengan kemampuannya untuk membayar pajak tersebut, dan sesuai dengan manfaat yang diterimanya.
2. *Certainty*, yaitu pajak tidak ditentukan secara sewenang-wenang, sebaliknya pajak itu harus dari semula jelas bagi semua Wajib Pajak dan seluruh masyarakat. Apabila tidak pasti kepada Wajib Pajak tentang kewajiban pajaknya, maka pajak yang terhutang tergantung kepada kebijaksanaan petugas pajak yang dapat menyalahgunakan kekuasaannya untuk keuntungan dirinya. Bagi Adam Smith kepastian adalah lebih penting dari keadilan, apabila tanpa kepastian bisa timbul adanya ketidakadilan. Kepastian menurut Adam Smith harus bisa menjamin terciptanya keadilan dalam pemungutan pajak yang diinginkan, yaitu kepastian tentang Subyek Pajak, kepastian tentang Obyek Pajak, kepastian tentang tarif pajak yang berlaku dan kepastian tentang prosedur pajak.

3. *Convenience*, yaitu saat Wajib Pajak harus membayar pajak hendaknya ditentukan pada saat yang tidak akan menyulitkan Wajib Pajak
4. *Economy*, yaitu biaya pemungutan bagi kantor pajak dan biaya memenuhi kewajiban pajak oleh Wajib Pajak hendaknya sekecil mungkin. Pajak hendaknya tidak menghalangi Wajib Pajak untuk terus melakukan kegiatan-kegiatan ekonomisnya, pajak harus dapat memberikan manfaat yang lebih besar kepada masyarakat dari pada beban yang dipikul oleh masyarakat.

Sedangkan menurut Hector S De Leon (1998, halaman 10-11) terdapat tiga prinsip utama dari suatu sistem perpajakan:

1. Prinsip kecukupan penerimaan, yaitu bahwa penerimaan pajak secara keseluruhan harus dapat menjadi sumber anggaran negara yang memadai.
2. Prinsip keadilan, yaitu bahwa beban pajak harus proporsional (sebanding) dengan kemampuan yang dimiliki oleh Wajib Pajak untuk membayar pajak. Keadilan dalam pemungutan pajak dibedakan ke dalam keadilan horisontal dan keadilan vertikal. Suatu sistem pemungutan pajak dikatakan adil secara horisontal, apabila beban pajaknya adalah sama atas semua Wajib Pajak yang mendapatkan penghasilan yang sama dengan jumlah tanggungan yang sama, tanpa membedakan jenis penghasilan atau sumber penghasilan.
3. Prinsip kelayakan administrasi, menyatakan bahwa semua peraturan pajak harus dapat diadministrasikan dengan murah, mudah dan efektif. Administrasi perpajakan merupakan kunci keberhasilan pelaksanaan kebijakan perpajakan, sebagai penyelenggara pemungutan pajak berdasarkan undang-undang perpajakan, administrasi perpajakan harus disusun sedemikian rupa sehingga mampu menjadi instrumen yang bekerja secara efektif dan efisien. Informasi yang lengkap dan dapat dipertanggungjawabkan merupakan kunci dari administrasi perpajakan yang efektif dan efisien. Dasar-dasar bagi terselenggaranya administrasi perpajakan yang baik terdiri dari empat hal, yaitu:
 - a. Kejelasan dan kesederhanaan dari ketentuan undang-undang yang memudahkan administrasi dan memberi kejelasan bagi wajib pajak.

- b. Kesederhanaan akan dapat mengurangi penyelundupan pajak. Kesederhanaan yang dimaksud dalam perumusan yuridis adalah kemudahan untuk dipahami.
- c. Adanya reformasi perpajakan yang realistis harus mempertimbangkan kemudahan tercapainya efisiensi dan efektifitas administrasi perpajakan.
- d. Administrasi perpajakan yang efektif dan efisien perlu disusun dengan memperhatikan penataan pengumpulan, pengolahan dan pemanfaatan informasi tentang Subyek Pajak dan Obyek Pajak. Sistem informasi yang efektif merupakan kunci terselenggaranya pemungutan pajak secara adil, jika administrasi perpajakan tidak ditunjang oleh adanya sistem informasi yang efektif, maka akan menyebabkan terjadinya ketimpangan, yaitu adanya subyek pajak yang seharusnya menjadi wajib pajak tetapi tidak terdaftar dalam administrasi perpajakan, sehingga penyelenggaraan pemungutan pajak menjadi tidak adil.

Sementara itu, Glen P Jenkins dan Gangadhar P. Shukla (2005, halaman 2-5) mengatakan bahwa terdapat sembilan prinsip utama dari suatu sistem perpajakan:

1. Prinsip manfaat, dalam sistem perpajakan masyarakat dapat memanfaatkan *public goods and services* yang disediakan oleh pemerintah
2. Prinsip kemampuan membayar, yaitu bahwa kemampuan membayar dari Wajib Pajak menjadi salah satu faktor yang harus dipertimbangkan pemerintah dalam menentukan tarif pajak.
3. Prinsip efisiensi, yang menyatakan bahwa pajak yang ditetapkan harus dapat menciptakan adanya efisiensi ekonomi. Berdasarkan prinsip ini, pengenaan pajak atas barang dan jasa akan menaikkan harga barang dan jasa yang dapat menyebabkan terjadinya distorsi antara nilai yang dibayar konsumen untuk memperoleh barang dengan biaya produksi. Distorsi pasar akan mengakibatkan kerugian atau inefisiensi ekonomi, sehingga tarif pajak yang tinggi dapat membuat inefisiensi ekonomi.

4. Prinsip pertumbuhan ekonomi, yaitu sistem perpajakan harus mampu memacu pertumbuhan ekonomi suatu negara, dan harus dapat memberikan dorongan bagi terciptanya lapangan pekerjaan baru.
5. Prinsip kecukupan penerimaan. Suatu jenis pajak yang baru diterapkan harus dapat berfungsi sebagai sumber dana untuk membiayai pengeluaran pemerintah secara memadai yang tercapai pada saat perolehan pajak lebih besar dari pengeluaran pemerintah untuk memungut pajak.
6. Prinsip stabilitas, yang berarti bahwa peraturan pajak dan tarif pajak yang stabil akan menjadi daya tarik tersendiri bagi sektor swasta untuk menanamkan investasinya. Sebaliknya perubahan tarif dan peraturan perpajakan yang tidak menentu akan membuat sektor swasta akan menciptakan berkejolakannya kondisi perekonomian yang mengakibatkan perusahaan sulit untuk menyusun rencana jangka panjangnya.
7. Prinsip kesederhanaan, yang berarti sistem perpajakan hendaknya sederhana dan mudah dipahami oleh masyarakat. Kesederhanaan tersebut hendaknya diterapkan dalam administrasi dan pemenuhan kewajiban perpajakan, sehingga akan membantu kepatuhan Wajib Pajak yang lebih baik.
8. Prinsip rendahnya biaya administrasi dan biaya kepatuhan. Wajib Pajak mengharapkan adanya biaya pemungutan oleh administrasi pajak tidak memberatkan pemerintah dan biaya kepatuhan perpajakan yang tidak memberatkan bagi Wajib Pajak.
9. Prinsip netralitas, yang berarti suatu sistem perpajakan harus dapat menghilangkan terjadinya distorsi dalam perilaku konsumsi dan produksi oleh masyarakat. Maka kewajiban perpajakan harus dapat mendorong kebijakan investasi dan membantu untuk menarik investor lainnya untuk melakukan investasi.

2.1.4 Konsep Keadilan Pajak

Menurut Mangoting sebagaimana dikutip oleh Harri Ariema (2008, halaman 20-22), Keadilan merupakan kata kunci dalam upaya pemerintah untuk memungut dana dari masyarakat (*transfer of resources*). Sesuai dengan asas *equality* (keadilan), pajak harus dikenakan secara adil dan merata. Pajak

dikenakan kepada orang-orang pribadi sebanding dengan kemampuannya untuk membayar pajak tersebut dan juga sesuai dengan manfaat yang diterimanya dari negara.

Ada dua macam asas keadilan dalam pemungutan pajak yang sangat terkenal yaitu: *Benefit Principle Approach* dan *Ability to Pay Principle Approach*. Suatu sistem pemungutan pajak dikatakan adil menurut pendekatan *benefit principle* apabila jumlah pajak yang dibayar oleh setiap Wajib Pajak sebanding dengan manfaat yang diterimanya dari kegiatan pemerintah. Informasi mengenai nilai manfaat yang dinikmati oleh Wajib Pajak atas fasilitas yang diberikan pemerintah yang dibiayai dari penerimaan pajak merupakan syarat mutlak untuk dapat menerapkan pembebanan pajak melalui pendekatan ini.

Indonesia masih belum dapat menganut pendekatan *benefit principle* ini, karena kesulitan yang dihadapi oleh pemerintah dalam menentukan prestasi yang harus diberikan kepada masing-masing pembayar pajak (*expenditure*) yang harus proporsional dengan manfaat yang diterima pemerintah (*revenue*). Pungutan dalam bentuk retribusi adalah dana yang dipungut melalui pendekatan *benefit principle* ini, sebagai contoh, setiap pengguna fasilitas jalan tol wajib membayar retribusi dengan tarif tertentu tergantung klasifikasi kendaraan yang dipakai untuk dapat menggunakan jalan tol. Jelas bahwa pemakai jalan bebas hambatan mengorbankan sejumlah pengeluaran untuk manfaat sepadan menggunakan jalan bebas hambatan langsung disediakan oleh pemerintah.

Benefit principle pada dasarnya hanya mungkin diterapkan atas kegiatan pemerintah dibidang fasilitas umum. Dengan demikian, terdapat pendekatan keadilan yang lain dalam hal pemungutan pajak (Mangoting, 2001, halaman 143-144) yaitu *the ability to pay principle*. Prinsip ini terlihat lebih relevan untuk menjadi latar belakang sistem pemungutan pajak di Indonesia, karena prinsip ini menyarankan agar pajak itu dibebankan pada para pembayar pajak berdasarkan kemampuan untuk membayar masing-masing. Penerapan prinsip *ability to pay* di Indonesia terkait dengan penggunaan tarif progresif dalam menentukan pajak penghasilan terutang. Tarif progresif ini diatur dalam Pasal 17 Undang-Undang Pajak Penghasilan.

2.1.5 Asas Keadilan dalam Pajak Penghasilan

Prinsip keadilan dibidang perpajakan juga dibedakan antara keadilan vertikal dan horisontal. Berikut adalah persyaratan yang harus dipenuhi agar suatu kebijakan perpajakan telah diterapkan asas keadilan perpajakan (Mansury, 1996, halaman 10-12):

1. *Horizontal Equity*

Suatu pemungutan pajak dikatakan adil secara horizontal, apabila jumlah beban pajak yang terutang oleh Wajib Pajak yang mendapatkan penghasilan yang sama dengan jumlah tanggungan yang sama adalah sama besar tanpa membedakan jenis penghasilan atau sumber penghasilan. *Horizontal equity* disebut juga dengan *equal treatments for the equals*. Pemungutan pajak penghasilan dianggap memenuhi keadilan horizontal apabila memenuhi beberapa hal sebagai berikut:

- a. Definisi Penghasilan: Semua tambahan kemampuan ekonomis, yaitu semua tambahan kemampuan untuk dapat menguasai barang dan jasa, dimasukkan dalam pengertian objek pajak atau definisi penghasilan.
- b. *Globality*: semua tambahan kemampuan itu merupakan ukuran dari keseluruhan kemampuan membayar atau '*the global ability to pay*', oleh karena itu harus dijumlahkan menjadi satu sebagai objek pajak.
- c. *Net Income*: yang menjadi *ability to pay* adalah jumlah netto setelah dikurangi semua biaya untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan itu karena bagian penerimaan yang telah dikeluarkan oleh Wajib Pajak untuk memperoleh penghasilan tidak dapat dipakai lagi oleh Wajib Pajak untuk memenuhi kebutuhannya. Dengan demikian, biaya bukan merupakan tambahan kemampuan ekonomis.
- d. *Personal Exemption*: Wajib Pajak Orang Pribadi diperkenankan mendapatkan pengurangan untuk mempertahankan hidup layak (PTKP) bagi dirinya sendiri dan anggota keluarganya dalam menghitung jumlah yang menjadi dasar pengenaan pajak.
- e. *Equal treatment for the equals*: jumlah seluruh penghasilan yang memenuhi definisi penghasilan, apabila jumlahnya sama, dikenakan

pajak dengan tarif pajak yang sama, tanpa membedakan jenis-jenis penghasilan atau sumber penghasilan.

2. *Vertical Equity*

Suatu pemungutan pajak dikatakan adil secara vertikal apabila orang-orang dengan tambahan kemampuan ekonomis yang berbeda dikenakan Pajak Penghasilan yang berbeda setara dengan perbedaannya atau biasa disebut dengan *unequal treatment for the unequals*. Syarat-syarat keadilan vertikal adalah:

1. *Unequal treatments for the unequals*: yang membedakan besarnya tarif adalah jumlah seluruh penghasilan atau jumlah seluruh tambahan kemampuan ekonomis, bukan karena perbedaan sumber penghasilan atau perbedaan jenis penghasilan.
2. *Progression*: apabila jumlah penghasilan Wajib Pajak lebih besar, dia harus membayar pajak lebih besar dengan menerapkan tariff pajak yang persentasenya lebih besar.

2.1.6 Sistem Pemajakan *Global* dan *Schedular*

Menurut Janet Stotsky (1995, halaman 121) ada dua macam sistem pajak penghasilan yaitu sistem pemajakan *global* dan sistem pemajakan *schedular*. Sistem pemajakan *global* adalah sistem yang mengenakan pajak atas seluruh sumber penghasilan baik yang bersumber dari dalam negeri maupun luar negeri secara bersama-sama. Sedangkan sistem pemajakan *schedular* adalah sistem pemajakan dengan setiap sumber/jenis penghasilan dikenakan pajak secara terpisah.

Sistem pemajakan *global* umumnya digunakan oleh negara-negara maju sementara sistem pemajakan *schedular* banyak digunakan pada negara-negara berkembang. Namun, dalam praktik kedua sistem tersebut umumnya diterapkan oleh hampir semua negara termasuk Indonesia secara bersama-sama. Menurut Janet Stotsky, beberapa keuntungan sistem pemajakan *schedular* (1995, halaman 121-122) adalah sebagai berikut:

1. mempermudah pengawasan atas penerimaan pajak pada negara dengan sistem administrasi pajak yang masih belum bagus.
2. pengurangan jumlah Wajib Pajak yang harus melaporkan Surat Pemberitahuan Pajak secara signifikan karena pajak umumnya dipungut oleh pemberi penghasilan
3. memberikan keuntungan administratif yang lebih tinggi bila jumlah Wajib Pajak yang memiliki beberapa sumber penghasilan sedikit
4. memungkinkan adanya perlakuan pajak yang berbeda untuk tiap jenis penghasilan

Sementara itu, beberapa keuntungan dari sistem pemajakan *global* (1995, halaman 121-122) adalah sebagai berikut:

1. memungkinkan tercapainya keadilan secara vertikal karena pajak dikenakan atas seluruh penghasilan
2. mengurangi kewajiban pelaporan Wajib Pajak yang memiliki beberapa sumber penghasilan karena setiap Wajib Pajak hanya perlu melaporkan 1 Surat Pemberitahuan Pajak.

2.1.7 Sistem *Flat Tax*

Yang dimaksud dengan sistem pajak dengan tarif *flat* adalah sistem pemungutan pajak yang menerapkan suatu tarif tertentu dikenakan terhadap suatu jumlah penghasilan. Menurut Robert E. Hall dan Alvin Rabushka (1983, halaman 32-52), prinsip-prinsip *flat tax* sebagai kerangka suatu sistem perpajakan secara keseluruhan meliputi:

- a. Seluruh penghasilan hanya boleh dikenakan pajak sebanyak satu kali dan harus sedapat mungkin mencerminkan sumbernya.
- b. Seluruh penghasilan dikenakan pajak dengan tarif proporsional (*flat*) yang sama tanpa progresivitas.
- c. Besarnya pajak yang dibayarkan oleh Wajib Pajak tergantung dari kemampuan ekonomi Wajib Pajak. Semakin tinggi kemampuan ekonomi Wajib Pajak maka semakin besar pula jumlah pajak yang harus disetorkan Wajib Pajak ke Kas Negara

- d. Surat Pemberitahuan Pajak untuk individu dan badan harus dibuat sederhana mungkin dan seluruh informasi yang diperlukan dalam Surat Pemberitahuan Pajak dalam bentuk sederhana dan dapat dituangkan dalam kartu pos.

2.1.8 Konsep Pajak Penghasilan Final dan Tidak Final

Menurut Suhartono dalam penelitian karya akhirnya yang berjudul Kebijakan PPh Final Undang-Undang PPh Ditinjau dari Prinsip Keadilan dan Netralitas Pemungutan Pajak (2001, halaman 24), pengenaan Pajak Penghasilan secara final mempunyai mengandung yang umumnya mengandung pengertian sebagai berikut:

- a. Pemungutan pajak yang bersifat final berlaku atas penghasilan-penghasilan tertentu, Tujuannya adalah untuk kemudahan dan kesederhanaan dalam pengenaan pajak dan meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak.
- b. Pemotongan pajak yang bersifat final dapat berlaku atas WP dalam negeri maupun WP luar negeri.
- c. Jenis penghasilan yang dikenakan pajak dengan tarif final tidak boleh digabungkan dengan penghasilan lainnya yang dikenakan tarif umum (tidak final).
- d. Pajak yang dibayar atas penghasilan final bukan merupakan angsuran pajak, sehingga tidak boleh dikreditkan terhadap jumlah pajak yang terutang untuk tahun pajak yang bersangkutan.
- e. Wajib Pajak tidak perlu lagi melaporkan penghasilan yang bersangkutan dalam SPT Pajak Penghasilan untuk perhitungan pajak dengan tarif umum atau proporsional.

Sementara, berikut adalah karakteristik pengenaan PPh tidak final (Suhartono, 2001, halaman 25):

- a. Pajak terutang dalam Pajak Penghasilan tidak final dihitung dengan mengalikan penghasilan kena pajak dengan tarif pajak sebagaimana diatur dalam UU PPh.
- b. Yang dimaksud dengan penghasilan kena pajak adalah penghasilan bruto setelah memperhitungkan biaya-biaya dan pengurangan lainnya seperti

Penghasilan Tidak Kena Pajak yang diperkenankan sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan.

- c. Wajib Pajak dapat memperhitungkan pajak yang telah dibayar oleh Wajib Pajak selama tahun pajak yang bersangkutan dengan jumlah Pajak terutang.

2.1.9 Konsep *Presumptive Taxation*

Dalam volume pertama bukunya yang berjudul *Tax Law Design*, Victor Thuronyi (1996, bab 12 halaman 1-2) menyatakan bahwa *presumptive taxation* adalah metode penentuan kewajiban pajak secara tidak langsung. Yang dimaksud dengan istilah *presumptive* adalah adanya asumsi bahwa jumlah penghasilan yang diterima oleh Wajib Pajak tidak lebih kecil dari jumlah penghasilan yang ditentukan secara tidak langsung. Terdapat beberapa alasan penggunaan teknik *presumptive* yaitu:

1. kemudahan terutama untuk Wajib Pajak dengan *turnover* yang sangat rendah (dan beban administratif untuk melakukan pemeriksaan atas Wajib Pajak tersebut).
2. untuk mengatasi penghindaran pajak (yang berfungsi bila indikator yang menjadi dasar *presumption* lebih sulit untuk disembunyikan daripada pencatatan akuntansi).
3. metode *presumptive* dapat meratakan beban pajak melalui indikator pengenaan pajak yang objektif, terutama bila metode akuntansi tidak dapat lagi diandalkan karena Wajib Pajak tidak mentaati peraturan dan adanya korupsi.
4. dapat meningkatkan Wajib Pajak melakukan pencatatan secara benar, karena akan menyebabkan pengenaan pajak yang lebih besar bila catatan tersebut tidak tersedia.
5. adanya efek insentif yaitu Wajib Pajak dengan jumlah penghasilan yang lebih besar tidak harus membayar pajak lebih besar.
6. alasan penerimaan negara, keadilan, kesulitan politis atau teknik.

Presumptive taxation dapat digunakan untuk seluruh jenis pajak yang didasarkan dari pencatatan akuntansi seperti pajak penghasilan, pajak pertambahan nilai, bea cukai atau pajak penjualan, namun lebih umum digunakan

untuk pajak penghasilan. Metode *presumptive* dapat dibedakan berdasarkan jenis Wajib Pajak yang dituju yaitu untuk Wajib Pajak usaha kecil dan tenaga ahli, Wajib Pajak Orang Pribadi dan Wajib Pajak Badan secara keseluruhan, termasuk perusahaan besar.

Metode penentuan penghasilan dalam Metode Presumptive adalah sebagai berikut (Thuronyi, 1996, bab 12 halaman 6-12):

1. Metode *Net worth*

Bila informasi penting mengenai pendapatan Wajib Pajak tidak tersedia, metode yang umum digunakan untuk memperkirakan pendapatan adalah dengan menentukan besarnya perubahan net worth selama tahun pajak tertentu dan menambahkan besarnya konsumsi Wajib Pajak dengan memeriksa gaya hidup Wajib Pajak. Kesulitan yang dihadapi dalam menggunakan metode ini untuk menentukan penghasilan adalah mendapatkan informasi mengenai kekayaan dan pengeluaran dari Wajib Pajak yang tidak mau bekerjasama.

2. Metode Tabungan pada Bank

Metode lain yang dapat digunakan untuk menentukan penghasilan adalah tabungan Wajib Pajak (baik pada bank lokal maupun luar negeri) dan untuk membuat asumsi. Seluruh tabungan dianggap sebagai penghasilan kecuali Wajib Pajak dapat membuktikan sebaliknya. Metode ini dapat menyebabkan kelebihan atau kekurangan perkiraan penghasilan tergantung dari praktek usaha Wajib Pajak. Bila Wajib Pajak merasakan bahwa pengenaan pajak dengan metode ini tidak adil maka Wajib Pajak diperbolehkan untuk memmbuktikan dengan pembukuan laba rugi yang aktual.

3. Metode Pengeluaran

Metode ini digunakan bila informasi mengenai kekayaan Wajib Pajak tidak tersedia, sehingga penghasilan ditentukan berdasarkan jumlah uang yang telah dikeluarkan oleh Wajib Pajak. Metode ini digunakan di Perancis dan Jerman.

4. Persentase Peredaran bruto

Dalam metode ini yang menjadi dasar penentuan penghasilan adalah peredaran bruto. Keuntungan dari metode ini adalah sangat mudah untuk diterapkan dan dapat meningkatkan penerimaan negara. Adapun kelemahan dari metode ini adalah korelasi yang kecil antara penghasilan dan peredaran bruto yang diterima oleh Wajib Pajak untuk suatu tahun tertentu. Disamping itu, persentase peredaran bruto yang dimiliki oleh setiap jenis industri berbeda-beda dan tergantung pada tingkat integrasi suatu perusahaan tertentu dan jenis produk atau jasa yang diberikan. Penggunaan persentase yang sama untuk semua perusahaan akan menyebabkan penentuan penghasilan bersih yang tidak akurat.

5. Persentase Aktiva

Dalam metode ini yang menjadi dasar penentuan penghasilan adalah persentase tertentu dari aktiva yang dimiliki oleh perusahaan untuk menghasilkan pendapatan.

2.1.10 Konsep Laba Bersih

Menurut Richard Loth (2008), laba bersih merupakan keuntungan yang diperoleh perusahaan selama suatu periode tertentu (*Understanding The Income Statement*). Laba bersih diperoleh dengan mengurangi beban yang dikeluarkan perusahaan dalam menjalankan kegiatan usaha, penyusutan, bunga, beban dan beban lainnya dari penjualan. Laba bersih juga dikenal dengan istilah “*the bottom line*” dan sangat umum digunakan sebagai indikator untuk mengukur tingkat profitabilitas keuangan. Sebaliknya, bila pendapatan yang diperoleh oleh perusahaan selama suatu periode tertentu tidak cukup untuk membiayai pengeluaran yang dikeluarkan perusahaan dalam menjalankan kegiatan usaha dan beban lainnya, maka dikatakan bahwa perusahaan mengalami kerugian yang tentu saja menurunkan kekayaan pemegang saham. Sebagai akibat kerugian usaha, perusahaan tidak dapat membagikan dividen dan menggunakan laba ditahannya untuk menutupi kerugian usaha.

Menurut Budi Rahardjo (2009, halaman 61), laba bersih merupakan keuntungan yang tersedia untuk pemegang saham atau dengan kata lain

mencerminkan pertambahan kekayaan bagi pemegang saham. Suatu perusahaan dapat mengambil keputusan untuk penggunaan laba bersih yaitu didistribusikan kepada pemegang saham melalui dividen atau kembali digunakan dalam kegiatan operasional perusahaan atau dengan kata lain menjadi laba ditahan.

2.1.11 Konsep *Economic Double Taxation* dan *Economic Double Non-Taxation*

Istilah *double taxation* merupakan salah satu istilah yang sangat umum dalam konteks perpajakan internasional. Menurut Imam Santoso (2009) sebagaimana dikutip dari Susan M. Lyons, yang dimaksud dengan *economic double taxation* adalah fenomena pemajakan atas penghasilan yang sama lebih dari sekali. Sebaliknya, yang dimaksud dengan *economic double non taxation* adalah fenomena pemajakan dimana suatu penghasilan tidak dikenakan pajak sama sekali. Pengertian *economic double taxation* berbeda dengan pengertian *juridical double taxation* yang menurut Klaus Vogel terjadi apabila atas penghasilan yang sama dari Wajib Pajak yang sama dikenakan pajak oleh dua negara yang berbeda.

2.1.12 Konsep Akuntansi Kontrak Konstruksi

Standar Akuntansi Keuangan Nomor 34 tentang Akuntansi Kontrak Konstruksi (2007, halaman 5-7) mengatur bahwa pengakuan pendapatan untuk kontrak konstruksi ditentukan berdasarkan tahap penyelesaian suatu kontrak atau sering disebut sebagai metode persentase penyelesaian (*percentage of completion*). Menurut metode ini, pendapatan kontrak dihubungkan dengan biaya kontrak yang terjadi dalam mencapai tahap penyelesaian tersebut, sehingga pendapatan, beban dan laba yang dilaporkan dapat diatribusikan menurut penyelesaian pekerjaan secara proporsional.

Penentuan tahap penyelesaian suatu kontrak tergantung pada sifat kontrak. Pembayaran berkala dan uang muka yang diterima dari para pemberi kerja seringkali tidak mencerminkan tahap penyelesaian. Beberapa metode penentuan tahap penyelesaian antara lain meliputi:

(b) proporsi biaya kontrak untuk pekerjaan yang dilaksanakan sampai tanggal total biaya kontrak yang diestimasi

Adapun biaya kontrak yang dapat diperhitungkan dalam menentukan tahap penyelesaian adalah biaya yang mencerminkan pekerjaan yang dilaksanakan dan tidak termasuk:

- 1 biaya kontrak yang berhubungan dengan aktivitas masa depan kontrak, seperti biaya bahan yang telah dikirim ke lokasi atau dimaksudkan untuk penggunaan dalam suatu kontrak tetapi belum dipasang, digunakan atau diaplikasikan selama pelaksanaan kontrak, kecuali bahan-bahan tersebut telah dibuat secara khusus untuk keperluan kontrak itu; dan
- 2 pembayaran yang dibayarkan ke subkontraktor sebagai uang muka atas pekerjaan yang dilaksanakan dalam subkontrak tersebut.

(c) survei atas pekerjaan yang telah dilaksanakan;

(d) penyelesaian suatu bagian secara fisik dari pekerjaan kontrak.

2.1.13 Konsep Usaha Jasa Konstruksi

Pengertian usaha jasa konstruksi menurut Trisnowardono (2002, halaman 1-2):

Usaha dibidang jasa yang berhubungan dengan perencanaan pembangunan dan pemeliharaan bangunan yang dalam pelaksanaan, penggunaan atau pemanfaatannya menyangkut kepentingan dan keselamatan masyarakat/pemanfaatan bangunan tersebut, tertib pembangunannya serta kelestarian lingkungan hidupnya.

Terdapat dua jenis kegiatan yang tercakup dalam kegiatan usaha jasa konstruksi yaitu

- a. Kegiatan usaha jasa konstruksi (konsultan) yaitu jasa yang berhubungan dengan perencanaan umum, perencanaan teknis, supervisi pelaksanaan pembangunan dan manajemen pelaksanaan pembangunan prasarana dan sarana fisik yang dalam pelaksanaan penggunaan atau pemanfaatannya menyangkut kemampuan masyarakat ketertiban pembangunan dan lingkungan, apabila dirinci sebagai berikut:

Universitas Indonesia

1. Perencanaan umum
 2. Studi kelayakan
 3. Jasa penelitian (survey)
 4. Perencanaan teknik
 5. Manajemen
 6. Pengawasan
 7. Penelitian
- b. Kegiatan usaha pelaksanaan konstruksi (kontraktor) yaitu yang berhubungan dengan pelaksanaan pembangunan prasarana dan/keselamatan masyarakat, ketertiban pembangunan dan lingkungan. Kegiatannya dapat dibagi menjadi bidang-bidang pekerjaan yang terdiri dari:
1. Bidang pekerjaan arsitektur
 2. Bidang pekerjaan sipil
 3. Bidang pekerjaan mekanikal
 4. Bidang pekerjaan elektrikal
 5. Bidang pekerjaan tata lingkungan

Adapun karakteristik usaha jasa konstruksi menurut Trisnowardono (5-6):

- a. Produk jual sebelum proses produksi dimulai
- b. Produk bersifat “*custom-made*.”
- c. Lokasi produk berpindah-pindah
- d. Proses produk berlangsung dialam terbuka
- e. Penjualan produk dilakukan melalui prosedur pelelangan
- f. Proses produk melibatkan berbagai jenis peralatan berbagai klasifikasi dan kualifikasi tenaga kerja, serta berbagai tingkatan teknologi.
- g. Penawaran suatu pekerjaan konstruksi umumnya berdasarkan pengalaman melaksanakan pekerjaan sejenis
- h. Pelaksanaan konstruksi mempunyai resiko untung atau rugi yang sangat divergen yang semua baru dapat diketahui pada saat proyek selesai dilaksanakan secara tuntas
- i. Pemakaian bahan seringkali menghadapi sisa dari ukuran yang diminta sehingga dapat merugikan bagi yang tidak berpengalaman.

2.2 Perumusan Hipotesis

Pajak merupakan salah satu sumber penerimaan yang digunakan oleh negara untuk memenuhi belanja negara. Pemerintah harus dapat mengamankan penerimaan negara dan mengoptimalkan pendapatan negara dari pajak, untuk itu dalam merancang kebijakan pajak harus mempertimbangkan agar disatu pihak tidak memberatkan Wajib Pajak dan di pihak lain tetap dapat menjadi sumber penerimaan yang optimal bagi negara.

Pemerintah telah beberapa kali melakukan perubahan atas ketentuan perpajakan yang mengatur perusahaan yang bergerak di bidang jasa konstruksi yaitu sebagai berikut:

- a. PP 73/1996 yang berlaku pada periode 1 Januari 1997 sampai dengan 31 Desember 2000.
- b. PP 140/2000 yang berlaku sejak periode 1 Januari 2001 sampai 31 Juli 2008.
- c. PP 51/2008 jo. PP 40/2009 yang mulai mengikat perusahaan jasa konstruksi sejak tanggal 1 Agustus 2008.

Adapun perubahan dari PP 51/2008 dan PP 40/2009 adalah perlakuan perpajakan atas kontrak konstruksi yang ditandatangani dari periode 1 Januari 2008 sampai dengan 1 Agustus 2008 yaitu sebagai berikut:

Tabel 2.1 Perbandingan PP 51/2008 dan PP 40/2009

No	Keterangan	PP 51/2008	PP 40/2009
1	Pembayaran selama tahun 2008 atas kontrak yang ditandatangani dari periode 1 Januari 2008 sampai dengan 31 Juli 2008	Final	Non Final (mengikuti ketentuan PP 140/2000)
2	Pembayaran setelah tanggal 31 Desember 2008 atas kontrak yang ditandatangani dari periode 1 Januari 2008 sampai dengan 31 Juli 2008	Final	Non Final (mengikuti ketentuan PP 140/2000) dengan syarat berita acara serah terima penyelesaian pekerjaan ditandatangani oleh Penyedia Jasa dan Pengguna Jasa sampai dengan tanggal 31 Desember 2008

sumber: data diolah

Melalui pengenaan tarif pajak final berarti semua Wajib Pajak baik pengusaha konstruksi baik besar maupun kecil dikenakan tarif flat dari nilai bruto tidak termasuk PPN dengan besaran tarif sebagai berikut:

- a. 2% (dua persen) untuk Pelaksanaan Konstruksi yang dilakukan oleh Penyedia Jasa yang memiliki kualifikasi usaha kecil;
- b. 4% (empat persen) untuk Pelaksanaan Konstruksi yang dilakukan oleh Penyedia Jasa yang tidak memiliki kualifikasi usaha;
- c. 3% (tiga persen) untuk Pelaksanaan Konstruksi yang dilakukan oleh Penyedia Jasa selain Penyedia Jasa sebagaimana dimaksud dalam huruf a dan huruf b;
- d. 4% (empat persen) untuk Perencanaan Konstruksi atau Pengawasan Konstruksi yang dilakukan oleh Penyedia Jasa yang memiliki kualifikasi usaha; dan
- e. 6% (enam persen) untuk Perencanaan Konstruksi atau Pengawasan Konstruksi yang dilakukan oleh Penyedia Jasa yang tidak memiliki kualifikasi usaha.

Penerapan PP 51/2008 memberikan pengaruh terhadap seluruh perusahaan jasa konstruksi kecuali yang memiliki kualifikasi usaha kecil. Pengenaan pajak atas penghasilan yang diterima oleh perusahaan jasa konstruksi yang memiliki kualifikasi usaha kecil berdasarkan PP 140/2000 telah bersifat final dan besarnya tarif PPh final yang terutang juga tidak mengalami perubahan.

Tujuan pemerintah dalam melakukan perubahan atas ketentuan perpajakan yang mengatur sektor jasa konstruksi adalah untuk menyesuaikan peraturan perpajakan dengan kondisi usaha dan perekonomian sehingga para pelaku bisnis yang bergerak di industri tersebut dapat beroperasi lebih efisien dan dalam lingkungan bisnis yang kondusif. Negara memiliki hak untuk mengubah ketentuan perpajakan yang ada, namun perubahan tentu saja akan mempengaruhi kinerja keuangan perusahaan-perusahaan yang bergerak dalam industri tersebut.

Salah satu alat yang dapat digunakan untuk mengukur kinerja keuangan suatu perusahaan adalah laba bersih yang berhasil diperoleh perusahaan selama periode pembukuan tertentu. Dengan demikian, pengaruh dari penerapan PP 51/2008 jo. PP 40/2009 tersebut dapat dilihat dari laba bersih sebelum dan setelah penerapan PP tersebut. Apabila terdapat peningkatan laba bersih berarti penerapan PP menyebabkan peningkatan kemampuan perusahaan dalam meningkatkan kekayaan bagi pemegang saham. Dan sebaliknya, penurunan laba bersih perusahaan berarti penerapan PP ini gagal meningkatkan kemampuan perusahaan dalam meningkatkan kekayaan bagi pemegang saham.

Disamping itu, pengaruh dari penerapan PP 51/2008 jo. PP 40/2009 dapat dilihat dari beban pajak sebelum dan setelah penerapan PP tersebut. Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah yang dijabarkan dari landasan teori dan harus diuji kebenarannya melalui penelitian ilmiah. Adapun beberapa rumusan hipotesis yang akan diuji dalam penelitian ini adalah hipotesis nul (H_0) bahwa penerapan PP 51/2008 jo. PP 40/2009 tidak mempengaruhi beban pajak dan laba bersih perusahaan jasa konstruksi dan hipotesis alternatif (H_1) bahwa penerapan PP 51/2008 jo. PP 40/2009 mempengaruhi beban pajak dan laba bersih perusahaan jasa konstruksi. Disamping itu, hipotesis lain yang juga akan diuji dalam penelitian ini adalah hipotesis nul (H_0) bahwa suatu variabel bebas tertentu mempengaruhi laba bersih perusahaan usaha jasa konstruksi yang terdaftar pada Bursa Efek Indonesia dan hipotesis alternatif (H_1) bahwa suatu variabel bebas tertentu tidak mempengaruhi laba bersih perusahaan jasa konstruksi yang terdaftar pada Bursa Efek Indonesia.