



UNIVERSITAS INDONESIA

**PAJAK PENGHASILAN ATAS BAGIAN *FIRST TRANCHE*
PETROLEUM KONTRAKTOR BAGI HASIL MINYAK DAN
GAS YANG *UNRECOVERED***

TESIS

NAMA : ANNA DWIANA SILITONGA
NPM : 0806481841

FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK

PROGRAM PASCASARJANA

JAKARTA

JULI 2011



UNIVERSITAS INDONESIA

**PAJAK PENGHASILAN ATAS BAGIAN *FIRST TRANCHE*
PETROLEUM KONTRAKTOR BAGI HASIL MINYAK DAN
GAS YANG *UNRECOVERED***

TESIS

**Diajukan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh
gelar Magister Administrasi (M.A)**

**NAMA : ANNA DWIANA SILITONGA
NPM : 0806481841**

**FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK
PROGRAM STUDI ILMU ADMINISTRASI
KEKHUSUSAN ADMINISTRASI DAN KEBIJAKAN PERPAJAKAN**

JAKARTA

JULI 2011

HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

Tesis ini adalah hasil karya saya sendiri,
dan semua sumber baik yang dikutip maupun dirujuk
telah saya nyatakan dengan benar.

Nama : Anna Dwiana Silitonga

NPM : 0806481841

Tanda Tangan :

Tanggal : 14 Juli 2011

HALAMAN PENGESAHAN

Tesis ini diajukan oleh :
Nama : Anna Dwiana Silitonga
NPM : 0806481841
Program Studi : Ilmu Administrasi
Judul Tesis : Pajak Penghasilan Atas Bagian *First Tranche Petroleum*
Kontraktor Bagi Hasil Minyak dan Gas yang
Unrecovered

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Magister Sains pada Program Studi Ilmu Administrasi, Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, Universitas Indonesia.

Dewan Penguji

Ketua Sidang : Prof. Dr. Gunadi, MSc, Ak.



(.....)

Pembimbing : Darussalam, SE, Ak, M.Si, LL.M Int Tax



(.....)

Penguji : Dr. Tafsir Nurchamid, MSi, Ak.



(.....)

Sekretariats Sidang : Milla S. Setyowati, S.Sos. M.Ak.



(.....)

Ditetapkan di : Jakarta

Tanggal : 14 Juli 2011

KATA PENGANTAR

Puji dan syukur penulis panjatkan kepada Tuhan Yesus, karena atas kasih, berkat dan pimpinanNya penulisan tesis ini dapat diselesaikan. Tesis ini membahas tentang pajak penghasilan atas bagian *first tranche petroleum* kontraktor bagi hasil minyak dan gas yang *unrecovered*

Penulis berharap hasil penelitian yang dituangkan dalam tesis ini dapat memberikan manfaat bagi pengembangan ilmu pengetahuan di bidang perpajakan, penulis menyadari tanpa bantuan dan bimbingan dari berbagai pihak dari masa perkuliahan sampai pada penyusunan tesis ini, sangatlah sulit bagi saya untuk menyelesaikan thesis ini. Oleh karena itu saya mengucapkan terima kasih kepada

1. Darussalam, SE, Ak, M.Si,LL.M Int.Tax sebagai dosen pembimbing yang telah menyediakan waktu, tenaga dan pikiran yang telah banyak memberikan bimbingan dan arahan sehingga memudahkan peneliti dalam menyelesaikan kasus ini.
2. Para Nara Sumber yang telah bersedia untuk diwawancara, atas waktu dan pandangan-pandangan yang berguna bagi penulis: Bapak Sutadi, Bapak Wahyu Tumakaka, Bapak Parulian Sihotang, Bapak Andang Sancaka.
3. Karyawan/karyawati Perpustakaan dan Sekretariat Program Pasca Sarjana, Program Kekhususan Ilmu Administrasi dan Kebijakan Perpajakan, Universitas Indonesia.
4. Keluarga penulis, suami Vuko Manurung, kedua putra dan putri penulis, Yesaya dan Gracia yang telah memberi dukungan dan menopang dengan doa.
5. Teman-teman yang telah membantu dan memberikan dorongan kepada saya untuk menyelesaikan tesis ini.

Peneliti menyadari bahwa dalam penyusunan tesis ini masih banyak kekurangan sehingga semua kritik dan saran demi kesempurnaan tesis ini akan penulis terima dengan lapang hati.

Akhir kata, saya berharap Tuhan Yesus berkenan membalas segala kebaikan semua pihak yang telah membantu. Semoga thesis ini membawa manfaat bagi pengembangan ilmu.

Jakarta, 14 Juli 2011

Anna Dwiana Silitonga



**HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI
TUGAS AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS**

Sebagai sivitas akademik Universitas Indonesia, saya yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Anna Dwiana Silitonga

NPM : 0806481841

Program Studi : Ilmu Administrasi

Departemen : Ilmu Administrasi

Fakultas : Ilmu Sosial dan Politik

Jenis Karya : Tesis

Demi pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia Hak Bebas Royalti Noneksklusif (*Non-exclusive Royalty-Free Right*) atas karya Ilmiah saya yang berjudul: Pajak Penghasilan Atas Bagian *First Tranche Petroleum* Kontraktor bagi Hasil Minyak dan Gas Bumi yang *Unrecovered*,

Beserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Noneksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihmedia/formatkan, mengelola dalam bentuk data (*database*), merawat, dan mempublikasikan tugas akhir saya selama saya tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta dan sebagai pemilik Hak Cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuatdi : Jakarta

Pada tanggal : 14 Juli 2011

Yang Menyatakan

Anna Dwiana Silitonga

ABSTRAK

Nama : Anna Dwiana Silitonga
Program Studi : Ilmu Administrasi
Judul : Pajak Penghasilan Atas Bagian *First Tranche Petroleum* pada Kontraktor Bagi Hasil Minyak dan Gas yang *Unrecovered*

Migas merupakan SDA yang memberikan kontribusi kepada penerimaan negara, sehingga permasalahan yang berkaitan dengannya membutuhkan perhatian dari pemerintah. FTP merupakan konsep yang diterapkan dalam kontrak bagi hasil migas, yang merupakan penyisihan dalam prosentase tertentu dari nilai produksi sebelum dilakukan pengurangan-pengurangan lainnya. FTP dibagi antara pemerintah dan kontraktor. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengertian dan konsep FTP, perlakuan pajak dan kebijakan perpajakan atas FTP bagian kontraktor KBH yang masih *unrecovered*, serta menganalisis kebijakan dan administrasi perpajakan terhadap KBH Migas. Penelitian ini adalah penelitian kualitatif dengan desain deskriptif. Hasil Penelitian menyimpulkan tujuan FTP adalah untuk menjamin penerimaan pemerintah, dan FTP yang diterima kontraktor adalah hak dan penghasilan kontraktor, FTP bagian kontraktor terhutang pajak pada saat FTP diterima. PP 79 Tahun 2010 sebagai kebijakan perpajakan migas di tingkat hulu yang baru diterapkan, menegaskan kedudukan DJP sebagai lembaga yang mempunyai kewenangan melakukan pemajakan terhadap kontraktor KBH, hasil penelitian menyarankan perlunya peraturan pelaksanaan yang mengatur lebih jelas perlakuan pajak penghasilan atas FTP bagian kontraktor KBH yang masih *unrecovered*, prosedur penyeteroran PPh KBH serta pihak yang dimaksudkan dan ditunjuk sebagai auditor pemerintah, tata cara atau prosedur pemeriksaannya sehingga hasil pemeriksaan dapat diperlakukan sebagai hasil pemeriksaan DJP

Kata kunci : FTP, Kontrak Bagi Hasil, Kebijakan Perpajakan Migas, Administrasi Perpajakan Migas

ABSTRACT

Name : Anna Dwiana Silitonga
Study Program : Administrative Science
Title : Income Tax on the Contractor's First Tranche Petroleum of Unrecovered Production Sharing Contract in Oil and Gas

Oil and Gas are natural resources that contribute to the government revenue, the problems associated with them requires attention from the government. FTP is a concept applied in the oil and gas production sharing contracts, the allowance of a certain percentage of production before deducting other deductions. FTP is shared between government and contractors. This study aims to analyze the meaning and concept of FTP, tax treatment and taxation policies for the contractor's FTP share unrecovered PSC, and analyze policies and administration of taxes on PSC in oil and gas. This study is a descriptive qualitative research design. The research results concluded the objective of FTP is to ensure government revenue, and FTP is the right and income contractor, the contractor FTP tax payable at the time of the FTP received and PP 79 Year 2010 as a tax policy at the level of upstream oil and gas newly applied, confirms the position of the DJP as an institution that has the authority to take PSC taxation, the results suggest the need for regulations governing the implementation treatment of income tax on the contractor's FTP share of unrecovered PSC, payment procedures of income tax of contractor's PSC and the intended party and was appointed as government auditor, an audit procedures that results can be treated as a result of the DJP.

Keywords: FTP, Production Sharing Contracts, Oil and Gas Taxation policy, Tax Administration Oil and Gas

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS	ii
HALAMAN PENGESAHAN	iii
KATA PENGANTAR	iv
HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI	vi
ABSTRAK	vii
DAFTAR ISI	ix
DAFTAR TABEL	xii
DAFTAR GAMBAR	xiii
DAFTAR SINGKATAN	xiv
DAFTAR LAMPIRAN	xv
1 PENDAHULUAN	
1.1 Latar Belakang Masalah	1
1.2 Pokok Masalah	8
1.3 Tujuan Penelitian	10
1.4 Manfaat Penelitian	10
1.5 Sistematika Penulisan	11
2 TINJAUAN LITERATUR	
2.1 Penelitian Sebelumnya	13
2.2 Teori-Teori Terkait	15
2.2.1 Definisi dan Pengertian <i>First Tranche Petroleum</i>	15
2.2.2 Konsep Kontrak Bagi Hasil (KBH)/ <i>Production Sharing Contract (PSC)</i>	15
2.2.2.1 Konsep dasar KBH/PSC	15
2.2.2.2 Perkembangan (<i>Evolution</i>) Kontrak bagi Hasil/ <i>Production Sharing Contract</i> di Indonesia	17
2.2.2.3 Perhitungan Kontrak bagi Hasil/ <i>Production Sharing Contract</i>	19
2.2.2.4 Biaya Operasi (<i>Operating Cost</i>)	22
2.2.2.5 Pemegang interest (<i>Interest holder</i>)	24
2.2.2 Pajak Atas Minyak dan Gas (Migas)	25
2.2.3 <i>Certainty</i>	25
2.2.4 <i>Convenient</i>	26
2.2.5 Fungsi Pajak	27
2.2.6 <i>The Current System Payment</i>	27
2.2.7 <i>Defferal</i>	28
2.2.8 Administrasi Perpajakan	29
2.2.8.1 Pengertian Administras Perpajakan	29

	2.2.8.2. Administrasi Perpajakan sebagai Lembaga	32
	2.2.8.3 <i>Organization For Efficient Tax Administration</i>	33
	2.2.9 Konsep dan Pengertian Penghasilan	34
	2.2.10 Pengertian Kebijakan	36
2.3	Kerangka Pemikiran	40
3	METODE PENELITIAN	
3.1	Pendekatan Penelitian	43
3.2	Jenis Penelitian	43
3.3	Metode Pengumpulan Data	44
3.4	Teknik Analisa Data	47
3.5	Pemilihan Topik Penelitian	48
3.6	Batasan Penelitian	49
4	ANALISIS PEMAJAKAN ATAS BAGIAN <i>FIRST TRANCHE PETROLEUM</i> KONTRAKTOR BAGI HASIL MINYAK DAGAS BUMI YANG <i>UNRECOVERED</i> DAN DIKAITKAN DENGAN KEBIJAKAN DAN ADMINISTRASI PERPAJAKAN DI INDONESIA	
4.1	Analisis terhadap pengertian FTP dan Skema Bagi Hasil Migas	50
	4.1.1 Pengertian dan Konsep FTP	50
	4.1.2 FTP dalam Skema Bagi Hasil (<i>Production Sharing Contract</i>)	51
4.2	Aspek Perpajakan Migas	54
	4.2.1 Pengertian Pajak Negara dan Pungutan Negara	55
	4.2.2 Pajak atas minyak dan gas bumi.	56
4.3	Pajak Penghasilan atas bagian FTP yang diterima kontraktor bagi hasil yang masih <i>unrecovered</i>	57
	4.3.1 Kebijakan Perpajakan atas bagian FTP pada KBH yang masih <i>unrecovered</i>	
	4.3.2. Ketidaksepakatan antara pemerintah dengan kontraktor atas PPh bagian FTP yang diterima kontraktor KBH <i>unrecovered</i>	57
	4.3.3 Monitoring Terhadap Kewajiban Pajak Penghasilan atas FTP Bagian Kontraktor <i>Unrecovered</i>	64
	4.3.4 Analisis <i>Certainty, Convenient, Current Tax Payment, Deferral, Realization Income Concept</i> dan Fungsi <i>budgetair</i>	66
	4.3.4.1 <i>Certainty</i>	66
	4.3.4.2 <i>Convenient dan Current System Payment</i>	68
	4.3.4.3 <i>Defferal dan Realization Income Concept</i>	69
	4.3.4.4 Fungsi <i>Budgetair</i> dari Pajak	70
4.4	Analisis Kebijakan Perpajakan Migas	71

4.4.1	KMK Nomor 267 dan KMK 458	75
4.4.2	PP Nomor 79 Tahun 2010	77
4.5	Analisis atas Administrasi Perpajakan Migas	84
4.5.1	Ketentuan KMK 267 dan KMK 458	84
4.5.2.	PP 79/2010	89
5	KESIMPULAN DAN SARAN	
5.1	Kesimpulan	98
5.2	Saran	99
	DAFTAR PUSTAKA	100
	LAMPIRAN	104



DAFTAR TABEL

Tabel 1.1	Perbandingan Penerimaan Migas dengan Total Penerimaan Dalam Negeri
Tabel 2.1	Matriks Perbandingan Penelitian Berkaitan Dengan Kontrak Bagi Hasil Migas
Tabel 4.1	Tarif Pajak Penghasilan Efektif dan Equity Share antara Pemerintah dan Kontraktor Bagi Hasil
Tabel 4.2	Skema Perhitungan Bagi Hasil dengan FTP dan tanpa ada FTP (KBH <i>recovery</i>)
Tabel 4.3	Skema Perhitungan Bagi Hasil dengan FTP dan tanpa ada FTP (KBH <i>unrecovered</i>)
Tabel 4.4	Skema Perhitungan Bagi Hasil dengan FTP (PPh dibayar pada saat FTP diterima)
Tabel 4.5.	Skema Perhitungan Bagi Hasil dengan FTP (PPh ditunda sampai dengan <i>recovery</i>)
Tabel 4.6	Nilai Kumulatif FTP yang sudah diterima(Nama Kontraktor)
Tabel 4.7	Skema Perhitungan Bagi Hasil tanpa ada FTP
Tabel 4.8	Perhitungan Pajak Penghasilan pada KBH Migas (berdasarkan PP 79/2010)
Tabel 4.9	Skema Perhitungan Bagi Hasil dengan FTP sebelum PP 79 (PPh ditunda pembayarannya)
Tabel 4.10	Bagi Hasil, Tarif Pajak dan <i>Equity Share</i> pada KBH Migas

DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran



DAFTAR SINGKATAN



APBN	:	Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara
Badora	:	Badan Dan Orang Asing
BOPD	:	Barrels of Oil Per Day
BPKP	:	Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan
DMO	:	Domestic Market Obligation
DD&A	:	Depletion, Depreciation and Amortization
DDB	:	Double Declining Balance Method
DJP	:	Direktorat Jendral Pajak
ETBS/ETS	:	Equity To Be Share
FTP	:	First Tranche Petroleum
KBH	:	Kontrak Bagi Hasil
KMK 267	:	Keputusan Menteri Keuangan Nomor 267/KMK.012/1978 Tanggal 19 juli 1978
KMK 458	:	Keputusan Menteri Keuangan nomor 458/KMK.012/1984 Tanggal 21 Mei 1984
KPP	:	Kantor Pelayanan Pajak
LKPP	:	Laporan Keuangan Pemerintah Pusat
MMBLS	:	Million Barrels
P3B	:	Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda
PBDR	:	Pajak Bunga, Dividend an Royalti
PSC	:	Production Sharing Contract
PNBP	:	Penerimaan Negara Bukan Pajak
PP	:	Peraturan Pemerintah
PPh	:	Pajak Penghasilan
SDA	:	Sumber Daya Alam
SLD	:	Straight Line Decline

DAFTAR LAMPIRAN

- Lampiran 1. Transkrip Hasil Wawancara
- Lampiran 2. Daftar Riwayat Hidup



BAB 1 PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Masalah

Wilayah Indonesia kaya akan sumber daya alam. Kondisi ini sangat disadari oleh para pendiri bangsa, maka penting untuk mengatur dan memuatnya dalam konstitusi Undang-Undang Dasar 1945 (UUD 1945). Sejak diundangkan sampai dengan dilakukan empat (4) kali perubahan (amandemen), UUD 1945 pasal 33 ayat (3) merumuskan kebijakan mengenai sumber daya alam yaitu, ” bumi dan air dan kekayaan alam yang terkandung di dalamnya dikuasai oleh negara ...” Tidak berubahnya rumusan tentang sumber daya alam dan penggunaannya dalam amandemen-amandemen UUD 1945 mencerminkan nilai kepentingan sumber daya alam bagi bangsa dan negara serta arah kebijakan yang terkait dengannya adalah tetap sama sampai sekarang ini.

Sutadi (2010) menyatakan pengertian dikuasai dalam pasal 33 ayat (3) UUD 1945 sebagai berikut:

Pengertian dikuasai oleh negara menyangkut aspek kedaulatan yang meliputi penguasaan dalam unsur-unsur pemilikan dan usaha. Berdasarkan hal itu, maka kedua unsur pokok kedaulatan ini harus dikuasai oleh negara dan tidak boleh diberikan kepada investor atau perusahaan yang dikuasai oleh negara. Dengan prinsip penguasaan unsur pokok ini, maka pelaksanaan usaha dapat menjaga keutuhan pemilikan kekayaan alam minyak dan gas bumi tetap berada di tangan negara.

Nellor, David C.L (1995), menyatakan hubungan pemerintah dengan sumber daya alam sebagai berikut:

The government has two fiscal roles with respect to the natural resources sector: It is the sovereign tax power and the the resource owner. As the sovereign tax power, the government has the responsibility to ensure that the resource sector make its due contribution to public revenues in the same manner as other industries. As the resource owner, the government must determine when to exploit its natural resources ... (Parthasarathi Shome, p.237).

Pendapat yang sama dengan Nellor dinyatakan oleh Mangano (1998.p. 64):

...Governments own most or all of their nation's petroleum and mineral resources. As owner and sovereign, the government is entitled to two types payment. Just like a private sector resource owner, governments are entitled to receive a return for their ownership interest in the reserves. As a sovereign, the government is also entitled to tax petroleum companies just as it would any other business operation within jurisdiction.

Menurut Nellor dan Mangano Minyak pemerintah dapat menetapkan dua jenis penerimaan dari migas. Penerimaan yang dikarenakan kepemilikan dan penerimaan pajak yang diperoleh dari migas.

Pemerintah menyadari dan menerima pendapat Nellor dan Mangano, tercermin dari struktur penerimaan dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) pemerintah.

Minyak Gas Bumi (migas) merupakan salah satu sumber daya alam yang tidak terbarukan yang dimiliki Negara dan Bangsa Indonesia. Sesuai dengan pasal 33 Undang-Undang Dasar 1945, migas dikuasai negara. Prinsip kedaulatan negara atas sumber daya alam harus dipegang teguh dalam pengelolaan dan pemanfaatannya. Migas mempunyai peranan memberikan kontribusi kepada penerimaan negara dari pemanfaatannya dan seperti halnya sektor industri lainnya, migas juga harus memberikan kontribusi penerimaan pajak bagi pemerintah.

Sebagai kekayaan nasional penguasaan migas dikendalikan negara. Penguasaan oleh negara dan pentingnya peran migas diatur baik dalam UU nomor 44 Prp tahun 1960 tentang pertambangan minyak dan gas bumi maupun perundang-undangan yang menggantikannya yaitu UU nomor 21 tahun 2001.

Konsideran Undang-Undang (UU) Nomor 22 tahun 2001 tentang minyak dan gas bumi menyebutkan antara lain:

- bahwa minyak dan gas bumi merupakan sumber daya alam strategis tidak terbarukan yang dikuasai oleh negara serta merupakan komoditas vital yang menguasai hajat hidup orang banyak dan mempunyai peranan penting dalam perekonomian nasional sehingga pengelolaannya harus dapat secara maksimal memberikan kemakmuran dan kesejahteraan rakyat.

- bahwa kegiatan usaha minyak dan gas bumi mempunyai peranan penting dalam memberikan nilai tambah secara nyata kepada pertumbuhan ekonomi nasional yang meningkat dan berkelanjutan.

Kegiatan hulu dan hilir migas dilaksanakan berdasarkan pada ekonomi kerakyatan, keterpaduan, manfaat, keadilan, keseimbangan, pemerataan, kemakmuran bersama dan kesejahteraan rakyat banyak, keamanan, keselamatan, kepastian hukum dan berwawasan lingkungan. Tujuan kegiatan usaha migas di Indonesia adalah:

1. Menjamin efektivitas pelaksanaan dan pengendalian kegiatan usaha eksplorasi dan eksploitasi secara berdaya guna, berhasil guna, serta berdaya saing tinggi dan berkelanjutan atas migas milik negara yang strategis dan tidak terbarukan melalui mekanisme yang terbuka dan transparan;
2. Menjamin efektivitas pelaksanaan dan pengendalian usaha, pengelolaan, pengangkutan, penyimpanan dan niaga secara akuntabel yang diselenggarakan melalui mekanisme yang terbuka dan transparan;
3. Menjamin efisiensi dan efektivitas tersedianya migas, baik sebagai sumber energi maupun sebagai bahan baku, untuk kebutuhan dalam negeri;
4. Mendukung dan menumbuh kembangkan kemampuan nasional untuk lebih mampu bersaing di tingkat nasional, regional dan internasional;
5. Meningkatkan pendapatan negara untuk memberikan kontribusi yang sebesar-besarnya bagi perekonomian nasional dan mengembangkan serta memperkuat posisi industri dan perdagangan Indonesia;
6. Menciptakan lapangan kerja, meningkatkan kesejahteraan dan kemakmuran rakyat yang adil dan merata, serta tetap menjaga kelestarian lingkungan hidup.

Kewenangan sebagai Kuasa Pertambangan diberikan oleh negara kepada pemerintah untuk menyelenggarakan kegiatan usaha hulu, yaitu kegiatan usaha yang berintikan atau bertumpu pada kegiatan eksplorasi dan eksploitasi. Untuk melakukan pengendalian kegiatan hulu di bidang migas, pemerintah membentuk Badan Pelaksana (BP) Migas. Sebelum berlakunya UU Nomor 22 tahun 2001 tentang minyak dan gas bumi, kuasa pertambangan dilaksanakan oleh perusahaan negara (PERTAMINA).

Nakhle, Carole (2008) menguraikan beberapa fungsi utama dari migas, salah satunya adalah membiayai pengeluaran pemerintah.

Memahami dan mengerti peran migas dalam keuangan negara dapat dilakukan dengan menyimak struktur APBN (Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara). Pendapatan negara terdiri dari penerimaan dalam negeri dan hibah, Sumber penerimaan dalam negeri adalah penerimaan perpajakan dan penerimaan negara bukan pajak (PNBP). Salah satu sumber PNBP adalah sumber penerimaan sumber daya alam (SDA) baik dari migas maupun non migas. Kontribusi migas dalam penerimaan dalam negeri berasal dari pajak penghasilan dan PNBP.

Perkembangan penerimaan dari migas baik berupa pajak maupun PNBP dibandingkan dengan penerimaan dalam negeri dalam enam (6) tahun terakhir yaitu Tahun 2005-2010 tercermin dalam Tabel 1.1

Tabel 1.1 Perbandingan Penerimaan Migas dengan Total Penerimaan Dalam Negeri (dalam miliar rupiah)

Tahun	Penerimaan Migas	Penerimaan Dalam Negeri	%
2005 (LKPP)	138.905,30	493.919,20	28,12
2006 (LKPP)	201.274,00	636.153,10	31,63
2007(LKPP)	168,784.20	706.108,10	23,90
2008(LKPP)	288,635.90	979.305.40	29,47
2009(APBN)	178,588.50	871.640,20	20,48
2010 (RAPBN)	141.142,00	910.054,30	15,51

Sumber: Departemen Keuangan, Data Pokok APBN 2005-2010 (“telah diolah kembali”)

Dari tabel 1.1. terlihat kontribusi penerimaan migas terhadap penerimaan dalam negeri bergerak dalam angka 15,51-29,47%. Perhitungan ini menunjukkan peran penting migas dan merupakan sumber penerimaan dalam negeri andalan pemerintah.

Hak penguasaan minyak dan gas bumi mutlak di tangan negara dan pelaksanaannya dilakukan oleh perusahaan negara, sehingga tidak dimungkinkan untuk menyerahkan perusahaan minyak dan gas bumi ke pihak lain. Peluang keikutsertaan pihak lain, baik swasta nasional atau asing, hanya terbatas pada

pekerjaan-pekerjaan, tetapi bukan aspek pengusahaannya, status keikutsertaan pihak lain dinyatakan sebagai kontraktor. (Sutadi,2004.h. 14)

Kegiatan eksplorasi dan eksploitasi di bidang migas di Indonesia sudah dimulai sejak jaman penjajahan oleh pemerintah Hindia Belanda. Kegiatan ini dilanjutkan oleh pemerintah Indonesia setelah memperoleh kemerdekaan. Kegiatan hulu migas yang mencakup kegiatan eksplorasi dan eksploitasi, membutuhkan dana investasi yang besar (padat modal), teknologi yang tinggi, dan mempunyai risiko yang tinggi, serta mengandung unsur ketidakpastian (*uncertainty*). Sebagai negara yang baru merdeka, pemerintah tidak memiliki cukup dana, dan pada awal berdirinya Republik Indonesia teknologi untuk melakukan kegiatan dan eksplorasi migas juga belum dimiliki. Pemerintah membuka peluang kerjasama dengan investor domestik dan asing untuk terlibat dalam kegiatan hulu. Pada awalnya dan sampai sekarang investor asing masih mendominasi kegiatan hulu di Indonesia.

Industri dan bisnis migas di dunia mengenal dua bentuk kerja sama yaitu sistem konsesi dan sistem kontrak. Bila ditinjau dari sejarahnya bentuk kerjasama untuk kegiatan hulu migas di Indonesia pada awalnya yang diterapkan adalah sistem konsesi. Kerja sama dengan sistem konsesi menjadikan pemerintah tidak mempunyai kewenangan untuk campur tangan dalam manajemen operasi migas, dan tidak mempunyai penguasaan terhadap produksi migasnya. Penguasaan ada di tangan investor, dan pemerintah memperoleh royalti. Perkembangan selanjutnya pola kerja sama migas bergeser dari sistem konsesi ke sistem kontrak.

Berkaitan dengan sistem kontrak, UU Nomor 21 Tahun 2001 merumuskan Kontrak Kerja Sama (KKS) adalah Kontrak Bagi Hasil (KBH) atau bentuk kerja sama lain dalam kegiatan eksplorasi dan eksploitasi yang lebih menguntungkan negara dan hasilnya untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Pola kontrak kerjasama yang diterapkan sejak Tahun 1966 adalah Kontrak Bagi Hasil/*Production Sharing Contract* (KBH/*PSC*). Kontrak bagi Hasil dalam ketentuan umum bab I pasal 1 butir 4 Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 35 tahun 2004 tentang Kegiatan Hulu Minyak dan Gas Bumi dimaksudkan sebagai bentuk Kontrak Kerja Sama dalam Kegiatan Usaha Hulu berdasarkan prinsip pembagian hasil produksi.

Pola KBH ini pertama kali diperkenalkan Indonesia pada tahun 1966 dengan penandatanganan *KBH/PSC* antara *IIAPCO* dan PERMINA pada bulan Agustus 1966. Langkah Indonesia ini kemudian diikuti oleh negara-negara lain antara lain seperti Malaysia, India, Nigeria, Angola, Trinidad, negara-negara Asia Tengah, China. (Johnston, David and Daniel, and Rogers Tony, 2008). Hal ini membuktikan pola KBH diterima oleh banyak negara di dunia untuk penanaman modal asing dalam pertambangan minyak dan gas bumi di tingkat hulu.

Model KBH yang didasarkan pada pembagian produksi dapat diterima oleh kedua belah pihak, karena berhasil mengakomodasi kepentingan politik pemerintah dan kepentingan komersial kontraktor. KBH hanya ditemukan di negara-negara berkembang (*developing countries*) yang memiliki kemampuan dana dan teknologi terbatas tetapi juga menganggap unsur 'hak menguasai' (*sovereignty*) penting dalam pengelolaan kekayaan alam. (Hasan Madjedi, 2009.h.7)

KBH/PSC di Indonesia memiliki pola yang dinyatakan oleh Nellor, David C.L (1995), "*In a simple production sharing contract arrangement, the government and the private investors only share production after the investors have recovered the original exploration costs, development costs, and operating costs in the form of product*"

"...most mining and petroleum agreements are written for periods of 10 to 30 years, with the aim of defining a stable relationship between the investors (often multinational companies) and the government". (Shome, Parthasarathi, 1995, p. 241)

KKS dengan pola *KBH/PSC* ini yang dianggap paling sesuai dengan Pembukaan dan pasal 33 UUD 1945. Di Indonesia kontrak kerja sama KBH jangka waktunya 20 sampai dengan 30 tahun, dengan pola KBH ini pemerintah masih mempunyai kendali dan kewenangan dalam manajemen. Disamping itu, bagi negara atau pemerintah yang kemampuan finansial/keuangannya terbatas, pola KBH dapat mendaya gunakan dan memanfaatkan sumber daya alamnya tanpa harus menanggung risiko dan penyediaan modal/biaya. Keuntungan lainnya, semua fasilitas yang dibangun dan peralatan yang dipergunakan oleh investor dalam kegiatan operasi migas menjadi milik negara sepenuhnya. Kepemilikan ini

menjadi peluang bagi pemerintah untuk mengembangkan infrastruktur dalam negeri, khususnya di wilayah-wilayah pedalaman (*remote area*), pada umumnya wilayah pertambangan lokasinya di wilayah yang pada mulanya belum tersedia fasilitas infrastruktur yang memadai untuk menjangkaunya.

Dalam KBH, Kontraktor diberi hak untuk dapat menjual, mengalihkan memindahkan hak dan *interest (farm-out)* sebagian atau seluruhnya kepada pihak lain. Pengalihan dan penjualan interest dalam bisnis perminyakan adalah hal yang biasa, karena umumnya untuk tujuan pembagian risiko. Pengalihan hak dilakukan setelah mendapat persetujuan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral (ESDM) berdasarkan pertimbangan BP Migas. Pada Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 79 tahun 2010 pasal 31 ayat 2 diwajibkan bagi Kontraktor untuk melaporkan nilai pengalihan *interest* kepada Direktorat Jenderal Pajak.

Berdasarkan US Embassy, *Petroleum Report 2002-2003* (March 2004) disebutkan sejak kontrak lepas pantai yang pertama kali dengan IIAPCO dan PERMINA, sampai dengan akhir tahun 2005 telah ditandatangani lebih dari 340 KBH, lebih dari 50% di antaranya masih aktif dan sisanya telah dikembalikan atau dihentikan. KBH dalam tahapan produksi adalah sekitar 40 dari sekitar 185 kontrak yang masih aktif (Hasan Madjedi, 2009, h.6).

Pola kerja sama KBH mengatur investor yang berkedudukan sebagai kontraktor, membiayai kegiatan dari awal operasi sampai produksi, pemerintah Indonesia sebagai pemilik (lahan) akan mengembalikan biaya tersebut dalam periode produksi. Perhitungan pengembalian biaya (*cost recovery*) dilakukan setelah ada hasil produksi. Bagi hasil produksi dilakukan antara pemerintah dan kontraktor terhadap kelebihan produksi atas *cost recovery (equity to be share/ETBS)* dengan prosentase pembagian yang ditetapkan dalam kontrak. Bagian yang diterima kontraktor merupakan obyek penghasilan kena pajak. Jadi dalam pola KBH pemerintah memperoleh bagian pemerintah dari bagi hasil produksi dan pajak penghasilan atas bagian kontraktor dari bagi hasil produksi.

Dalam perkembangannya KBH/PSC mengalami beberapa kali perubahan, perubahan pada umumnya berkaitan dengan ketentuan bagi hasil produksi antara bagian yang menjadi negara dan bagian yang menjadi hak kontraktor.

Data dan uraian tersebut di atas menguatkan pentingnya sumber daya alam berupa migas baik negara, baik menyangkut pengelolaan dan pemanfaatannya, juga peranannya sebagai sumber penerimaan negara untuk membiayai pengeluaran pemerintah, baik berupa penerimaan pajak maupun bukan pajak. Fakta-fakta ini seyogyanya mengharuskan pemerintah memberikan perhatian dan upaya-upaya perbaikan, penyempurnaan terhadap pengelolaan migas, kebijakan-kebijakan migas yang berkaitan dengan perpajakannya, termasuk masalah-masalah yang timbul di bidang migas.

1.2 Pokok Masalah

Pada awal pola KBH diterapkan, ditetapkan batasan pengembalian biaya (*recovery ceiling*), sehingga ada jaminan penerimaan bagi negara. Pada tahun 1976, pemerintah melepaskan pembatasan pengembalian biaya operasi KBH/PSC. Dengan tidak adanya pembatasan pengembalian biaya operasi, Indonesia tidak memperoleh jaminan penerimaan dari setiap produksi minyak dan gas bumi. Hal ini bertentangan dengan prinsip harus adanya iuran pasti sesuai dengan UU Nomor 44 Prp. Tahun 1960 (Sutadi, 2010, p. 173).

Penerapan pola KBH/PSC yang melepaskan batasan pengembalian biaya, menjadikan pemerintah Indonesia memperoleh penerimaan yaitu bagian bagi hasil produksi, setelah hasil produksi menutup seluruh biaya yang dikeluarkan kontraktor mulai dari awal operasi (*recovered*), atau dengan kata lain selama biaya belum habis atau selesai dikembalikan (kondisi *unrecovered*), pemerintah Indonesia tidak memperoleh hasil atau iuran atas wilayah perusahaan migas yang terkait dengan kontrak, kecuali bonus penandatanganan yang dibayar oleh kontraktor ketika KBH ditandatangani.

Biaya yang dikeluarkan oleh kontraktor kumulatif mulai dari awal operasi sampai dengan produksi nilainya signifikan, dan umumnya memerlukan jangka waktu lama atau bertahun-tahun untuk mengembalikannya. Sepanjang periode waktu pengembalian biaya operasi, pemerintah tidak memperoleh penerimaan apapun dari perusahaan migas di wilayah bersangkutan, baik penerimaan iuran/pungutan atas perusahaan sumber daya lama maupun penerimaan pajak. Kondisi ini menyebabkan pemerintah merasakan perlunya jaminan penerimaan bagi Pemerintah, maka diperkenalkan istilah dan konsep *First Tranche Petroleum* (FTP)

yang diperlakukan pada KBH sejak kontrak yang ditandatangani tahun 1988. FTP adalah penyisihan jumlah tertentu (umumnya 20%) dari produksi setiap tahun sebelum diperuntukkan untuk pengembalian biaya. FTP ini dibagi antara Pertamina dan Kontraktor sesuai dengan prosentase Bagi Hasil (*Equity Share*) yang diatur dalam KBH.

Bagian FTP yang diterima kontraktor adalah penghasilan kena pajak bagi kontraktor. Selama ini bagian FTP yang diterima oleh kontraktor yang telah *recovery* diperhitungkan sebagai obyek pajak penghasilan oleh kontraktor dalam menghitung kewajiban pajak penghasilan (PPh) nya.

Permasalahan timbul pada Kontraktor Bagi Hasil (selanjutnya disebut Kontraktor) yang posisi pengembalian biaya operasinya masih *unrecovered* atau belum ada *ETBS* (*Equity To Be Share*). Para kontraktor yang belum *ETBS* menerapkan perlakuan yang berbeda-beda terhadap bagian FTP yang diterimanya, ada yang menghitung dan menyetorkan PPhnya, dilain pihak ada yang mempunyai pendapat berbeda yaitu menganggap tidak memiliki kewajiban menyetor PPh atas bagian FTP yang diterimanya sepanjang posisi KBH masih *unrecovered*. Perlakuan pajak ini menimbulkan perselisihan pendapat atau perdebatan antara Badan Pengawasan Keuangan Pembangunan (BPKP) sebagai unit pemerintah yang melakukan pemeriksaan atas Bagi Hasil KBH/PSC, BP Migas selaku manajemen dari KBH, dan Kontraktor sebagai Wajib Pajak. Tidak ada kesamaan pendapat dan pemikiran antara pihak-pihak yang terkait tersebut. Perdebatan terjadi salah satunya karena tidak adanya ketentuan perpajakan yang secara eksplisit mengaturnya.

Kepala Kantor Pelayanan Pajak Badan dan Orang Asing (Badora) Satu mengeluarkan Surat Nomor S-182/WPJ.07/KP.0709/2006 Tanggal 15 Maret 2006, dimana isi surat tersebut antara lain menyatakan dalam hal Wajib pajak sudah berproduksi tapi belum ada *Equity To Be Split (ETS)*, maka FTP yang diterima yang belum dibayar PPhnya dilaporkan sebagai penyesuaian fiskal. Pihak otoritas pajak mengeluarkan ketentuan berkaitan dengan FTP tahun 2006, delapan belas tahun (18) tahun setelah FTP diterapkan dalam KBH migas di Indonesia. FTP ini yang ditunda pembayaran PPhnya ini akan dilaporkan kembali pada tahun timbulnya *ETS*. Adanya ketentuan ini tidak menghentikan perbedaan pendapat dan perdebatan, pada kenyataannya masih belum ada kesepakatan antara pihak-pihak yang terkait, terhadap ketentuan ini. Beberapa kontraktor tidak

mengikuti ketentuan ini dengan tidak menunda PPh atas bagian FTP yang diterimanya.

Berdasarkan uraian di atas, maka pokok permasalahan yang akan diteliti adalah:

1. Permasalahan yang timbul berkaitan dengan pajak penghasilan atas bagian FTP yang diterima Kontraktor Bagi Hasil khususnya yang belum ada *ETBS*?
2. Bagaimana implementasi kebijakan dan administrasi perpajakan migas terhadap FTP dan Kontrak Bagi Hasil Migas?

1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan perumusan masalah, maka tujuan dari penelitian ini adalah untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan penelitian yaitu sebagai berikut:

1. Menganalisis pajak penghasilan atas bagian FTP yang diterima Kontraktor Bagi Hasil khususnya yang belum ada *ETBS* dan permasalahan yang berkaitan dengannya.
2. Menganalisis implementasi kebijakan dan administrasi perpajakan migas terhadap bagian FTP pada KBH yang masih *unrecovered* dan Kontrak Bagi Hasil Migas.

1.4 Manfaat Penelitian

Hasil penelitian ini diharapkan sekurang-kurangnya dapat memberikan 2 (dua) manfaat yaitu:

1. Manfaat akademis

Hasil penelitian diharapkan dapat menambah pemahaman yang makin baik terhadap teori, aplikasi teori-teori yang berkaitan dengan pajak penghasilan dan memberikan masukan dalam administrasi perpajakan serta kebijakan perpajakan yang berkaitan dengan kontrak kerja sama migas.

2. Manfaat praktis

Hasil penelitian atau studi dapat menjadi masukan bagi:

- (1) Badan Pelaksana MIGAS (BP MIGAS) selaku badan pemerintah yang mempunyai kewenangan melakukan manajemen operasi terhadap KBH/PSC, untuk mempertimbangkan aspek administrasi pajak dalam menyiapkan dan melakukan kontrak kerja sama migas.

- (2) Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) dalam melakukan audit bagi hasil antara pemerintah dan kontraktor migas.
- (3) Direktorat Jenderal Pajak dalam membuat kebijakan-kebijakan yang berkaitan dengan kontraktor bagi hasil migas dan yang mempunyai kewenangan melakukan audit atas *withholding tax* migas.
- (4) Direktorat Jenderal Anggaran, Departemen Keuangan selaku unit pemerintah yang menerima setoran penerimaan negara dari sektor migas.

1.5 Sistematika Penulisan Penelitian

BAB 1 PENDAHULUAN

Pada bab ini akan dipaparkan latar belakang masalah, pokok masalah, tujuan penelitian, manfaat dan sistematika penulisan penelitian.

BAB 2 TINJAUAN LITERATUR

Pada bab ini diuraikan pengertian penelitian sebelumnya terhadap Kontrak Bagi Hasil, kerangka teori mengenai konsep Kontrak Bagi Hasil/ *Production Sharing Contract*, Pajak migas, Penghasilan, *Certainty*, *Convenience*, *Current System of Payment*, *Defferal*, administrasi perpajakan, kebijakan publik, kebijakan perpajakan, dan penjelasan tentang kerangka teoritik

BAB 3 METODE PENELITIAN

Pada bab ini diuraikan mengenai metode penelitian yang dipergunakan, Jenis penelitian, metode pengumpulan data penelitian, informan atau pihak-pihak yang akan diwawancarai dalam pengumpulan data, serta analisis data penelitian untuk memperoleh kesimpulan akhir penelitian

BAB 4 ANALISIS PAJAK PENGHASILAN ATAS BAGIAN *FIRST TRANCHE PETROLEUM* KONTRAKTOR BAGI HASIL MINYAK DAN GAS BUMI YANG *UNRECOVERED* DAN PERMASALAHANNYA SERTA IMPLEMENTASI KEBIJAKAN DAN ADMINISTRASI PERPAJAKAN MIGAS DI INDONESIA

Pada bab ini peneliti akan menguraikan mengenai gambaran umum berkaitan dengan pengertian dan konsep FTP, Skema Bagi Hasil antara Pemerintah dan Kontraktor Bagi Hasil, FTP dan perhitungannya, perlakuan pajak terhadap FTP, analisis permasalahan FTP bagian kontraktor dikaitkan dengan konsep dan asas *Certainty*, *Convenient*, *Current Tax Payment*, *Deferral*, *Realization Income Concept* dan fungsi *budgetair*. dengan konsep penghasilan. Peneliti juga akan menganalisis implementasi kebijakan dan administrasi perpajakan bidang migas di tingkat hulu dan dampaknya terhadap permasalahan yang diteliti yaitu PPh atas FTP bagian kontraktor KBH yang masih *unrecovered*.

BAB 5 KESIMPULAN DAN SARAN

Bab ini menyajikan rangkuman singkat hasil penelitian dan analisis yang menggambarkan seluruh materi yang telah diuraikan pada bab sebelumnya dan memberikan saran-saran tentang penyempurnaan yang perlu dilakukan oleh para pembuat kebijakan.

BAB 2

TINJAUAN LITERATUR

2.1 Penelitian-penelitian sebelumnya

Berkaitan dengan penelitian terhadap permasalahan-permasalahan dalam Kontrak Bagi Hasil (KBH) migas di Indonesia, ada beberapa penelitian yang telah dilakukan sebelumnya. Penelitian tersebut akan dijelaskan dalam bentuk matrik perbandingan sebagai berikut:

TABEL 2.1.

Matriks Perbandingan Penelitian Berkaitan Dengan Kontrak Bagi Hasil Migas

No	Uraian	Nama peneliti		
		Arina Novizas	Dicky Sondani	Magda M. Sani
1	Judul Penelitian	Analisa Kebijakan Perpajakan Dalam Sektor Minyak Dan Gas Bumi Yang Menyangkut <i>Uplift</i> Terhadap Per-janjian Kontrak Bagi Hasil Di-tinjau Dari Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan	Kontrak Kerja Sama (KKS) Minyak Dan Gas Bumi Di Indonesia	Perhitungan pajak Penghasilan Yang Seharusnya Berdasarkan Kontrak Bagi Hasil Dan Persetujuan– Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Indonesia Dalam Hal Minyak Dan Gas Bumi
2	Tahun Penelitian	2010	2007	1998
3	Tujuan Penelitian	1. Menjelaskan kebijakan perpajakan dalam sektor migas yang menyangkut <i>uplift</i>	1. Meneliti langkah dan kebijakan pemerintah dalam pengelolaan perusahaan	1. Menyumbangkan saran-saran agar penerimaan negara yang diperoleh melalui

No	Uraian	Nama peneliti		
		Arina Novizas	Dicky Sondani	Magda M. Sani
		<p>terhadap perjanjian kontrak bagi hasil ditinjau dari Undang-undang Nomor 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan dan mengetahui le-bih dalam pengaruh ke-bijakan <i>uplift</i> dalam sektor migas.</p> <p>2. Untuk meneliti dan mengetahui upaya hukum apa yang dapat digunakan dalam pe-nyelesaian kasus-kasus pengenaan pajak peng-hasilan atas <i>uplift</i>.</p>	<p>Migas terhadap kelangsungan KKS migas terhadap kelangsungan KKS.</p> <p>2. Meneliti langkah-langkah mengatasi per-masalahan KKS migas di Indonesia dan mengusulkan pembaruan KKS sehingga dapat mendorong dan meningkatkan kegiatan eksplorasi dan produksi dalam mencari tambahan cadangan baru migas yang tetap menguntungkan para pihak yaitu pemerintah dan investor migas.</p>	<p>Pajak peng-hasilan dari sektor minyak dan gas bumi tetap selaras dengan ketentuan-ketentuan yang ada dalam Kontrak Bagi Hasil seperti yang telah disepakati ber-sama antara Pemerintah dan Kontraktor.</p>
4	Metode Penelitian	Kepustakaan	Metode pendekatan yuridis normatif	<p>1. Kepustakaan</p> <p>2. Menggunakan data sekunder</p> <p>3. Wawancara</p>

No	Uraian	Nama peneliti		
		Arina Novizas	Dicky Sondani	Magda M. Sani
5	Hasil Penelitian (ringkasan)	<p>1. Kebijakan perpajakan dalam sektor migas yang menyangkut <i>up-lift</i> yang menjadi permasalahan pada tahun 2004 dan masih menjadi polemik di kalangan praktisis perpajakan hingga saat ini dimana peraturannya tidak jelas menyebabkan pengertian <i>uplift</i> menjadi salah. Ditinjau dari sudut perpajakan berdasarkan hukum pajak penghasil yaitu Undang-undang nomor 36 tahun 2008 juncto Undang-undang Nomor 17 tahun 2000 tentang Pajak</p>	<p>Kontrak-kontrak migas umumnya merupakan kontrak yang berlangsung selama 30 (tiga puluh) tahun. Dalam jangka waktu tersebut dapat terjadi berbagai perubahan keadaan dalam perkembangan pembangunan suatu negara termasuk di Indonesia. Perubahan perundang-undangan berkaitan dengan kegiatan hulu migas memberikan dampak dan penyesuaian pada KBH/PSC yang sedang berjalan. Akibat dari perubahan kebijakan pemerintah</p>	<p>1. Ada 3 (tiga) periodisasi perpajakan bagi Kontraktor Bagi Hasil, yaitu :</p> <p>1.1 Periode Pra 1984 Tarif efektif yang berlaku adalah 56 %.</p> <p>1.2 Periode Tahun 1984-1994 Tarif efektif yang berlaku adalah 48 %</p> <p>1.3 Periode setelah 1994 Tarif efektif yang berlaku adalah 44 %</p> <p>2. Dengan adanya tarif efektif yang berbeda tidak mempengaruhi jumlah bagian</p>

No	Uraian	Nama peneliti		
		Arina Novizas	Dicky Sondani	Magda M. Sani
		<p>Penghasilan sebagai obyek pajak ada atau belum ada dasar hukum-nya. Kurangnya kepastian hukum pengenaan pajak penghasilan atas <i>uplift</i> dalam sektor migas secara umum tidak hanya dirasakan pengusaha dalam negeri saja tetapi juga investor/kontraktor asing.</p> <p>2. Upaya hukum yang bisa ditempuh dalam penyelesaian kasus-kasus pengenaan PPh atas <i>uplift</i> ini adalah dengan mengajukan keberatan dan</p>	<p>mengakibatkan menurunnya kepercayaan dan minat investor dalam pembukaan wilayah kerja baru yang berdampak pada menurunnya aktivitas eksplorasi dalam beberapa tahun terakhir ini. Dimungkinkan-nya melakukan perbaikan dan pembaruan bentuk KKS. Dari hasil kajian Kontrak Jasa Berisiko (<i>Risked Service Contract</i>) merupakan bentuk KKS yang dapat memenuhi ketentuan Pasal 33 UUD 1945</p>	<p>3. yang menjadi hak Pemerintah dan Kontraktor (equity share), yaitu minyak adalah 85% dan gas bumi 70% dan 30%. Ketentuan di dalam Per-setujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) Indonesia yang berkenaan dengan pajak atas Dividen dan Pajak atas keuntungan cabang melalui Bentuk Usaha Tetap tidak seragam, antara P3B yang satu dengan P3B yang lainnya. Ada P3B yang dengan tegas</p>

No	Uraian	Nama peneliti		
		Arina Novizas	Dicky Sondani	Magda M. Sani
		banding . Akan tetapi, terhadap pengadilan yang berwenang dalam memutus perkara pengenaan uplift ini masih terjadi kesimpangsiuran mengenai kompetensi absolut. Seharusnya, terhadap permasalahan <i>uplift</i> ini upaya hukum yang harus dilakukan terhadap pengadilan mana yang berwenang haruslah jelas sebagaimana telah diatur dalam pasal 25 sampai dengan pasal 27 UU KUP jo UU pengadilan pajak sehingga me-		menyatakan bahwa ketentuan-ketentuan yang ada dalam P3B tidak mempengaruhi ketentuan yang ada dalam KBH, contohnya P3B dengan Pemerintah Amerika Serikat. Ada juga P3B yang tidak memberikan penegasan semacam itu, akibatnya negara yang bersangkutan menuntut <i>reduced rate</i> yang ada dalam P3B diterapkan dalam KBH. Contohnya P3B dengan Pemerintah Inggris dan Pemerintah Perancis.

No	Uraian	Nama peneliti		
		Arina Novizas	Dicky Sondani	Magda M. Sani
		nimbulkan kepastian hukum dan unifikasi dalam hukum.		4. Bagi KBH dengan negara yang P3B nya tidak menegaskan bahwa tidak boleh mempengaruhi KBH, maka tarif yang harus dibayar oleh KBH menjadi berkurang - Periode Pra 1984: 50,50% - Periode Tahun 1984-1994: 41,50% - Periode setelah 1994 Tarif : 37% %

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya yaitu penelitian Novizas dan Sani, adalah pada pokok permasalahan di KBH Migas. Penelitian thesis ini berfokus pada masalah FTP berkaitan dengan pajak penghasilannya khususnya pada masalah saat terhutangnya pajak, dan menganalisisnya dari sisi kepastian hukum, asas dan konsep pajak seperti *convenient*, *current payment system*, *deferral*. Tesis ini ingin menganalisis kendala-kendala dan permasalahan

yang terjadi dalam implementasi kebijakan perpajakan dan dampaknya terhadap administrasi perpajakan migas di tingkat hulu karena masalah pajak FTP tidak dapat dipisahkan dari implementasi kebijakan perpajakan dan administrasi perpajakan migas di Indonesia.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian Sondani, pembahasan dan analisis penelitian ini lebih ke aspek kebijakan dan administrasi perpajakan, analisis penelitian Sondani lebih ke aspek hukum dari KBH migas.

a. Teori-teori Terkait

i. Konsep Kontrak Bagi Hasil (KBH)/*Production Sharing Contract (PSC)*

2.2.1.1 Konsep dasar KBH/PSC

Sutadi (2010) menguraikan bahwa konsep KBH merupakan bentuk kerjasama bisnis yang berasal dari Indonesia. Bentuk kontrak ini dikembangkan dari pemikiran mengenai sistem kerjasama untuk pertanian di desa dalam konsep garap sawah, Konsep dasar sistem kerjasama garap sawah di pedesaan adalah mempertahankan prinsip kedaulatan. Pihak penggarap mempunyai kedaulatan dalam melaksanakan pertanian padi, sedangkan pemilik lahan mempunyai kedaulatan dalam menentukan jenis produksi pertanian. Konsep dasar sistem kerjasama sangat sederhana, yaitu mengatur beberapa hal seperti sistem pembagian, wewenang manajemen, hak atas hasil produksi, hasil sampingan, penentuan biaya operasi, kerugian yang terjadi dan penyerahan produksi. Sistem kerjasama ini memberikan kebebasan kepada penggarap untuk bekerja sesuai dengan kemampuannya. Walaupun diberikan kebebasan dalam bekerja, namun secara manajemen pengambilan hasil panennya ditentukan oleh pemilik lahan.

KBH/PSC Migas yang dijiwai dengan konsep dasar budaya cara garap sawah di pedesaan yang dikembangkan pemerintah Indonesia dalam pola kerjasama dengan investor, dipahami oleh masyarakat perminyakan internasional. Tidak sedikit negara-negara produsen migas yang menerapkan dan mengembangkan pola KBH ini, karena kedaulatan dari masing-masing pihak merupakan inti yang sangat penting dalam kerjasama ini.

Sistem pembagian berdasarkan hasil adalah apabila tidak ada produksi yang dihasilkan maka seluruh risiko biaya operasi ditanggung oleh penggarap. Namun apabila ada hasil adalah paron, dimana masing-masing pihak memperoleh 50%.

Dari bagian penggarap bagian 50% sudah termasuk pengembalian untuk biaya operasi.

Pada konsep awal untuk mencapai pembagian atas dasar paron, dalam KBH generasi pertama, rumusan kontrak sangat sederhana. Ditetapkan batasan maksimum (*recovery ceiling*) untuk pengembalian biaya operasi sebesar 35% untuk di darat (*on shore*) dan 40% untuk operasi lepas pantai (*offshore*). Pembagian produksi setelah biaya operasi adalah pemerintah yang diwakili oleh Pertamina 65% dan kontraktor 35%. Bagian kontraktor yang 35% masih dikurangi dengan kewajiban untuk menyerahkan sebagian produksinya untuk kebutuhan *domestic market obligation (DMO)* sebesar $25\% \times 35\%$ dari seluruh produksi. Apabila dihitung dengan pengembalian biaya operasi maksimum 35%, maka pemerintah Indonesia sebagai pemilik lahan memperoleh bagian sebesar $65\% \times (100\% - 35\%) = 42,25\%$ ditambah dengan DMO sebesar $25\% \times 35\% = 8,75\%$, dan dikurangi fee DMO kepada kontraktor sebesar $10\% \times 8,75\% = 0,875\%$, adalah sama dengan 50,125%. Sedangkan kontraktor memperoleh bagian 49,875% (Sutadi, 2010).

Batasan maksimum pengembalian biaya operasi sebesar 35%-40% dikenal sebagai '*cost oil*', dialokasikan untuk pengembalian biaya eksplorasi dan eksploitasi, sedangkan sisanya 60%-65% yang disebut *profit oil* atau *equity oil* dibagi 65% untuk pemerintah dan 35% untuk kontraktor. Termasuk dalam 65% bagian PERTAMINA adalah pajak penghasilan dan pajak atas laba kontraktor serta pajak-pajak lainnya. (Hasan Madjedi, 2009)

Dalam perkembangannya KBH mengalami perubahan-perubahan, Perubahan rumusan tersebut antara lain pemisahan penerimaan Negara menjadi bukan pajak dan berupa pajak serta penghapusan batasan biaya yang dapat diklaim setiap tahun (*recovery ceiling*). (Hasan, Madjedi, 2009).

Pelepasan batasan biaya yang operasi KBH, dari 35% -40% menjadi 100%, menjadikan pemerintah Indonesia tidak memperoleh jaminan penerimaan dari setiap produksi minyak dan gas.

Untuk menjamin adanya penerimaan negara diterapkan FTP. Penghasilan bruto yang berasal dari nilai produksi sebelum dikurangi dengan biaya operasi disisihkan terlebih dahulu sebesar prosentase yang ditetapkan di kontrak,

umumnya 20%, untuk FTP. FTP kemudian dibagi antara pemerintah dan kontraktor sesuai dengan prosentase bagi hasil yang ditetapkan dalam kontrak.

Konsep dan prinsip dasar dari pola KBH adalah tetap dimilikinya kedaulatan pemerintah sebagai pemilik sumber daya alam terhadap perusahaan migas, dan tetap tidak mengabaikan adanya atau tetap diperolehnya jaminan penerimaan negara.

2.2.1.2 Cost recovery

Daniel Johnston (1994) lebih lanjut menguraikan pengertian *cost recovery* sebagai berikut:

Cost recovery is the means by which of contractor recoups costs of exploration, development and operations out of gross revenue. Most PCSs have a limit to the amount of revenues the contractor may claim for cost recovery but will allow unrecovered in succeeding years. Cost recovery limits or recovery ceilings, as the are also known, if the exist, typically range from 30%-60%.

...Cost recovery or cost oil normally includes the following items listed in order:

- 1. Unrecovered cost carried over from previous years*
- 2. Operating costs*
- 3. Expensed capital cost*
- 4. Current year DD&A*
- 5. Interest on financing (usually with limitation)*
- 6. Investment Credit*
- 7. Abandonment cost recovery fund.*

Cost recovery dimulai dari biaya eksplorasi, pengembangan dan biaya operasi, yang akan memperoleh penggantian pada saat dimulainya produksi komersial. Hal ini mengandung pengertian biaya-biaya yang dikeluarkan sebelum masa eksplorasi tidak dapat dimintakan pengantiannya. Biaya-biaya pra-eksplorasi adalah biaya untuk memperoleh hak pemilikan atau perusahaan mineral minyak dan gas bumi (*acquisition costs*).

Tujuan perolehan hak tersebut adalah untuk melakukan aktivitas dan operasi perminyakan, untuk itu seluruh biaya-biaya yang timbul sehubungan dengan

perolehan hak melakukan aktivitas eksplorasi, pengembangan dan perundingan wilayah kuasa pertambangan yang terjadi sebelum penandatanganan kontrak, tidak diakui sebagai biaya operasi yang akan diminta pengembaliannya. (Sutadi, 2010)

Acquisition cost umumnya berupa (Horace, Martha&Randol,2007)

- *Leases bonuses*
- *Option to purchase or lease properties*
- *Cost applicable to minerals when land and mineral rights are purchased in fee*
- *Brokers fee, recording costs, and legal expenses*
- *Miscellaeous cost incurred in obtaining mineral rights.*

Unsur-unsur *cost recovery* tidak selalu sama di setiap KBH dan di setiap negara yang menerapkan KBH, demikian juga dengan *recovery ceiling*.

Jadi pengembalian biaya oleh pemerintah dilakukan setelah ada produksi komersial, dan melakukan perhitungan pengembalian biaya (*cost recovery*), merupakan hal yang penting dalam perhitungan bagi hasil dalam KBH.

2.2.1.3 Biaya Operasi (*Operating Cost*)

Pengertian biaya operasi yang merupakan unsur dari *cost recovery* dalam KBH diuraikan oleh Sutadi (2010):

Biaya operasi adalah semua pengeluaran dan kewajiban yang terjadi untuk melaksanakan operasi perminyakan yang meliputi semua kegiatan mulai dari tahap eksplorasi, pengembangan, ekstraksi, produksi pengangkutan dan pemasaran yang dikuasakan dalam kontrak. Kategori biaya yang dimasukkan dalam biaya operasi baru akan dihitung setelah dimulainya proses produksi, sehingga biaya-biaya yang timbul sebelum masa produksi tidak dimasukkan dalam perhitungan biaya operasi. Semua biaya yang timbul sebelum masa produksi komersial dilakukan penundaan pengakuan dan bukan merupakan suatu beban. Prinsip dasar ini merupakan cara untuk memberikan gambaran secara akuntansi bahwa biaya yang dikeluarkan berkenaan dengan operasi perminyakan KBH sebelum produksi komersial bukanlah hutang bagi pemegang manajemen. Jika kontraktor gagal menemukan cadangan komersial, maka seluruh

pengeluaran-pengeluaran biaya tidak diakui sebagai beban biaya bagi pemegang manajemen.

Lebih lanjut diuraikan oleh Sutadi, dalam KBH secara implisit dipisahkan kategori biaya berjalan dan biaya yang belum dikembalikan pada tahun sebelumnya. Pengertian ini tersirat dalam ketentuan KBH yaitu apabila dalam satu tahun kalender pengembalian biaya operasi melebihi nilai minyak mentah yang diproduksi, kelebihannya akan dikembalikan pada tahun-tahun berikutnya. Artinya kelebihan biaya tidak terkembalikan dapat diperhitungkan pada pengembalian biaya operasi dalam tahun-tahun berikutnya. Biaya-biaya ini bukan termasuk kategori biaya tahun berjalan, tetapi termasuk kategori biaya masa lalu. Definisi dalam prosedur akuntansi KBH dinyatakan bahwa pada tahun mulai terjadi produksi komersial, biaya operasi terdiri dari tiga kategori, yaitu:

- *current year non capital cost*
- *current year's depreciation for capital costs*
- *current year allowed recovery of prior year's unrecovered operating costs.*

Walaupun ada biaya masa lalu dari kata *prior years unrecovered*, namun diperhitungkan dalam pengembalian biaya operasi statusnya berubah menjadi biaya tahun berjalan (*current year*). Dalam KBH, ketentuan ini merupakan prinsip, agar tidak terjadi beban hutang apabila seluruh biaya operasi tidak terkembalikan, karena apabila statusnya tetap sebagai biaya masa lalu, berarti secara akuntansi terjadi beban hutang. Namun, karena merupakan biaya berjalan, maka secara hukum tidak ada beban masa lalu atau tidak ada beban hutang yang terjadi. Biaya yang dikeluarkan dikategorikan menjadi:

- Biaya Non Kapital:

biaya-biaya operasi tahun berjalan untuk biaya survei dan biaya pemboran tak berwujud (*intangible drilling cost*) untuk sumur eksplorasi dan sumur pengembangan.

- Biaya Kapital

Pengeluaran untuk biaya-biaya yang secara umum mempunyai masa manfaat, yaitu *construction utilities and auxiliaries, construction housing and welfare, production facilities dan movables*

- Penyusutan (*depreciation*)

Untuk perhitungan pengembalian biaya operasi, penyusutan dihitung pada saat capital siap untuk dipergunakan (*place into service*)

- Biaya-biaya lain

Biaya lain yang dapat dimasukkan ke dalam biaya operasi seperti alokasi *overhead* yaitu biaya umum administrasi yang dikeluarkan kontraktor selain *direct charges* yang berkaitan dengan operasinya di Indonesia.

2.2.1.4 Pemegang interest (*Interest holder*)

Operasi perminyakan memerlukan pendanaan besar dengan risiko tinggi. Untuk membagi risiko dalam pola KBH diijinkan melakukan prinsip mitrasaha. Kontraktor mempunyai hak untuk menjual, mengalihkan atau melepaskan sebagian dari *interest*-nya. Hak ini dapat dilakukan sepanjang ada persetujuan dari pemerintah. Prinsip mitra usaha, dilakukan melalui pemilikan *interest*. Disebut pemilikan *interest* karena keikutsertaan pemegang interest tidak melalui pembelian saham, tetapi melalui kerjasama kontribusi pembiayaan pelaksanaan operasi. Prosentase yang dimiliki menunjukkan kontribusi risiko dalam pembiayaan operasi. Mitrasaha atau pemilik *interest* dapat berasal dari berbagai negara yang tentu mempunyai peraturan pajak yang berbeda. (Sutadi, 2010)

Lebih lanjut Sutadi memaparkan, dengan adanya prinsip mitra usaha ini, suatu wilayah kuasa pertambangan ada kemungkinan dimiliki oleh lebih dari satu perusahaan atau beberapa mitra usaha selaku pemegang *interest*. Untuk masalah operasi dan cara perhitungan hak dan kewajiban dari/terhadap masing-masing mitra usaha serta pertanggung jawaban kepada pemerintah, sepenuhnya menjadi kewajiban kontraktor yang menjadi atau ditunjuk sebagai operator. Operator tidak selalu memegang seluruh *interest*.

Membagi risiko dengan membagi interest dalam mengerjakan wilayah kuasa pertambangan di migas adalah lasim, dan mitra kerja dapat berasal dari berbagai negara yang berbeda-beda yang memiliki peraturan pajak yang berbeda. Hal ini seyogyanya mendapatkan perhatian dari pemerintah.

2.2.2 Pajak Atas Minyak dan Gas (Migas)

Pajak, menurut Justice Holmes, merupakan harga sebuah peradaban (Musgrave, Richard A., & Peggy B., 1989, p. 252). Hampir semua pemerintah dari negara-negara di dunia mengenakan pajak terhadap warga negaranya.

Berkaitan dengan pajak atas migas *Shome (1995)* menyatakan sebagai berikut, " *The taxation of petroleum resources deserves special consideration, One way of considering the issue is to treat it as a tax on the return on capital assets such as mineral resources. Government is cast to have a dual role: it is a sovereign taxing power as well as resources owner. As the sovereign tax authority, it will impose the same tax arrangement that apply to economic activities in general. As the resources, it will seek a return on its resources assets, It can use various tax instruments such as income tax, royalties, resource rent tax, and others. Questions often arise as to the appropriate tax instruments under those circumstances.*" (p.16).

Pemajakan yang berkaitan dengan migas mempunyai perlakuan yang khusus, Pemerintah mempunyai dua peran yaitu sebagai pemilik sumber daya alam dan sebagai pihak yang mempunyai otoritas atau kewenangan untuk memungut pajak. Dari migas pemerintah dapat memperoleh pendapatan atau iuran pasti dari pemanfaatan sumber daya alam dan pajak atas penghasilan yang diperoleh dari sumber daya alam. Pemerintah harus menerapkan perlakuan pajak terhadap migas sama halnya terhadap aktivitas ekonomi lainnya.

Jadi apapun kebijakan pemerintah dalam pengelolaan migas, tidak hanya bertumpu pada pungutan negara yang diperoleh dari migas, unsur pajak harus diperoleh seperti halnya aktivitas ekonomi lainnya.

2.2.3 Certainty

Menurut Adam Smith dalam bukunya *The Wealth of Nation* mengenai *certainty* di dalam pajak dijelaskan sebagai berikut:

"the tax which each individual is bound to pay ought to be certain, and not arbitrary. The time of payment, the manner of payment, the quantity to be paid, ought all to be clear and plain to contributor and to every other person. Where it is otherwise, every person subject to the tax is put more or

less in the power of the tax tax-gatherer, who can either aggravate the tax upon any obnoxious contributor, or extort, by the terror of such aggravation, some present or perquisite to himself. The uncertainty of taxation encourages the insolence and favours the corruption of an order of men who are naturally unpopular, even where they are neither insolent nor corrupt. The certainty of what each individual ought to pay is, in taxation, a matter of so great importance, that a very considerable degree of inequality, it appears, I believe from the experience of all nations, is not near so great an evil as a very small degree of uncertainty” (Part 2, II)

Certainty yang dimaksud oleh Adam Smith adalah bahwa pajak itu tidak ditentukan secara sewenang-wenang, sebaliknya pajak itu harus dari semula jelas bagi semua wajib pajak dan setiap orang/masyarakat. Jelas mengenai berapa jumlah yang harus dibayar, kapan harus dibayar dan bagaimana cara membayarnya. Apabila tidak pasti bagi Wajib Pajak tentang kewajiban pajaknya, maka pajak yang terutang tergantung kepada kebijaksanaan petugas pajak yang dapat menyalahgunakan kekuasaannya untuk keuntungan dirinya sendiri. Bagi Adam Smith, kepastian hukum lebih penting daripada keadilan. Jadi suatu sistem yang telah dirancang menganut asas keadilan apabila tanpa kepastian hukum maka pemungutan pajak bisa menjadi tidak adil.

Certainty atau kepastian menginginkan bahwa dalam setiap ketentuan atau perundang-undangan perpajakan harus jelas dan pasti, paling tidak mengenai tiga hal yaitu berapa jumlah yang harus dibayar, kapan harus membayar dan bagaimana cara membayar.

Asas kepastian menjadi sangat penting karena tanpa adanya kepastian hukum, keadilan yang telah dirancang sulit untuk bisa dicapai.

2.2.4 Convenient

Mengenai *convenient* dalam pajak Adam Smith menguraikan sebagai berikut:

Every tax ought to be levied at the time, or in the manner, in which it is most likely to be convenient for the contributor to pay it. A tax upon the rent of land or of houses, payable at the same term at which such rents are usually paid, is

levied at the time when it is most likely to be convenient for the contributor to pay...(Part 2, III)

Pajak hendaknya dikenakan pada saat yang nyaman atau tidak menyulitkan Wajib Pajak untuk membayarnya. Contohnya, pajak atas sewa tanah atau rumah, terhutang pajak pada saat penghasilan sewa diterima. Kewajiban pajak atau pemungutan pajak dilakukan pada saat wajib pajak menerima penghasilan, saat itulah yang dianggap nyaman bagi wajib pajak untuk membayar kewajiban pajaknya.

Pada saat menerima penghasilan diasumsikan wajib pajak mempunyai kemampuan untuk memenuhi kewajibannya. kemampuan ini termasuk kewajiban membayar pajak yang terhutang.

2.2.5 Fungsi Pajak

Pajak mempunyai peranan yang sangat penting dalam pelaksanaan fungsi negara/pemerintah, baik dalam fungsi alokasi, distribusi, stabilisasi, dan regulasi maupun kombinasi antara keempatnya. Fungsi pajak dapat dibedakan menjadi dua, yaitu fungsi *budgetair* dan fungsi *regulerrend* (Rosdiana dan Tarigan, 2005):

1. Fungsi *Budgetair*

Tersirat dengan jelas dalam definisi-definisi pajak, fungsi utama pajak adalah mengisi kas negara. Oleh karena itu sudah seharusnya suatu pemungutan pajak memenuhi asas *revenue productivity*. Oleh karena itu dalam menentukan kebijakan pajak, berlaku *second best theory*. Jika suatu pajak sulit untuk dipungut, padahal potensinya signifikan, maka mungkin saja pemerintah lebih mengedepankan asas *simplicity/ease administration* daripada asas *equality*.

2. Fungsi *Regulerrend*

Pajak dipergunakan oleh pemerintah sebagai instrumen untuk mencapai tujuan-tujuan pemerintah yang telah ditetapkan. Misal untuk mengendalikan arus penduduk yang berkunjung ke luar negeri, pemerintah menerapkan fiskal luar negeri. Untuk mengendalikan produksi mobil, pemerintah menerapkan tarif yang tinggi Pajak Pertambahan Nilai (PPN) Barang Mewah atas kendaraan.

Tujuan penetapan pajak atau diberlakukannya suatu jenis pajak, tidak dapat mengabaikan kedua fungsi ini. Pada akhirnya pajak terutama untuk mengisi kas

negara, terutama bagi pemerintah atau negara yang penerimaan negaranya mengandalkan pajak untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran pemerintah.

2.2.6 *The Current System Payment*

Menurut Yudkin, Leon (1971), *"The system of current payment, commonly referred to as "pay-as-you-go," is designed both to accelerate the government's receipt of revenues and to avoid payment problems on the part of taxpayers. ...The systems requires that expected income for the current year be declared in that year..."*(p.39).

The United Nations Manual of Income Tax Administration merekomendasikan, *"As far as possible ...the entire tax system should be placed on a current basis, with the current year's tax being collected currently at current tax rates."*(Kelley, Patrick L and Oldman Oliver, 1973, p.343).

Griffith (1970) menyatakan:

"Current payment systems help produce improved taxpayer compliance, a steady flow of revenue, an expanded tax base, greater convenience for the taxpayer, administrative efficiency, and more effective fiscal policy. ...one of the main advantages of current payment is its convenience for tax payer. Current payment automatically budgets his taxes for him and eases payment. ...Budgeting is es especially important during inflationary periods, when taxpayers tend to keep low cash balances." ."(Kelley, Patrick L and Oldman Oliver, 1973, p.347-348).

The current system atau *pay as you go* merupakan salah satu cara pemungutan pajak, yang menekankan pada pemungutan pajak pada saat yang sama dengan saat penghasilan diterima. Sistem ini sangat berkaitan dengan asas *convenience* dan mendorong serta membangun kepatuhan wajib pajak. Dari sudut pemerintah sistem ini merupakan instrumen stabilitas penerimaan negara. Penerimaan negara lebih cepat masuk ke kas negara untuk membiayai pengeluaran pemerintah. Sistem ini antara lain menjadi landasan pemungutan dengan *withholding tax* dan *estimated revenue*.

Lebih lanjut menurut Griffith (1970) menguraikan:

- *Current payment increases the effectiveness of the income taxes a fiscal policy instrument. In an economy with mild fluctuations, current payment*

heightens the value of a progressive income tax as an automatic stabilization device. In an economy with acute inflation, current payment is vital to the maintenance of real government revenue.

- The essence of current payment is that it enables income tax payments to reflect the present state of the economy. Without current payment the income tax might even have a destabilizing effect in a rapidly fluctuating economy. (p.350)

Konsep *current of payment* sudah cukup lama diperkenalkan tetapi masih sangat relevan sampai sekarang, karena sampai saat ini pemerintah masih mengandalkan pajak untuk mendukung pengeluaran rutin maupun belanja modal, sehingga diperlukan penerimaan segera dan stabil.

2.2.7 Deferral

Definisi dari deferral menurut *IBFD International Tax Glossary* adalah:

In general terms deferral refers to the postponement of current taxation on income economically accruing to the taxpayer. A typical example would be the principle that a capital gain is not taxable until an event of realization occurs.

Dari pengertian deferral dan contoh yang diberikan dapat diartikan pemajakan atas penghasilan belum terutang terhadap penghasilan menurut perhitungan ekonomis, pajak ditangguhkan dan terutang pada saat penghasilan sudah menjadi realisasi. Dengan kata lain untuk penghasilan yang sudah realisasi, pajak atas penghasilan tersebut tidak dapat ditangguhkan atau ditunda.

2.2.8 Administrasi Perpajakan

2.2.8.1 Pengertian Administrasi Perpajakan

Administrasi perpajakan merupakan salah satu dari tiga unsur pokok dalam sistem perpajakan, selain Kebijakan Perpajakan dan Undang-Undang Perpajakan.

Administrasi perpajakan mempunyai tiga pengertian (Mansury, 2002) yaitu:

1. Instansi atau badan yang mempunyai wewenang dan tanggung jawab untuk menyelenggarakan pungutan pajak.
2. Orang-orang yang terdiri dari pejabat dan pegawai yang bekerja pada instansi perpajakan yang secara nyata melaksanakan kegiatan pemungutan pajak.

3. Kegiatan penyelenggaraan pungutan pajak oleh suatu instansi atau badan yang ditatalaksanakan sedemikian rupa sehingga dapat mencapai sasaran yang telah digariskan dalam kebijaksanaan perpajakan.

Dasar-dasar bagi terselenggaranya administrasi perpajakan yang baik meliputi:

1. Kejelasan dan kesederhanaan dari ketentuan undang-undang yang memudahkan bagi administrasi dan memberi kejelasan bagi Wajib Pajak.
2. Kesederhanaan akan mengurangi penyelundupan pajak.

Kesederhanaan dimaksud baik dalam perumusan yuridis, yang memberikan kemudahan untuk dipahami, maupun kesederhanaan untuk dilaksanakan oleh aparat dan untuk dipatuhi memenuhi kewajiban pajaknya oleh Wajib Pajak.

2. Reformasi dalam bidang perpajakan yang realistis harus mempertimbangkan kemudahan tercapainya efisiensi dan efektifitas administrasi perpajakan, semenjak dirumuskannya kebijaksanaan perpajakan
3. Administrasi perpajakan yang efisien dan efektif perlu disusun dengan memperhatikan penataan pengumpulan, pengolahan dan pemanfaatan informasi tentang subyek pajak dan obyek pajak.

Nowak berpendapat administrasi perpajakan merupakan kunci keberhasilan pelaksanaan kebijakan perpajakan. Tugas administrasi perpajakan tidak membuat kebijakan atau ketentuan undang-undang, tidak memutuskan siapa-siapa yang dikecualikan dari pungutan pajak, juga tidak menentukan obyek-obyek pajak berdasarkan undang-undang perpajakan, administrasi perpajakan perlu disusun dengan sebaik-baiknya, sehingga mampu menjadi instrument yang bekerja secara efisien dan efektif. Sebab jika tidak efisien dan efektif, maka sasaran dari sistem perpajakan tidak dapat dicapai. (Mansury, 2002, p.6).

Gunadi dalam pidato pengukuhan sebagai Guru Besar Luar Biasa dalam Bidang Perpajakan pada Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia (2004, Maret) menyampaikan beberapa hal yang berkaitan dengan administrasi perpajakan sebagai berikut:

- Menyitir pendapat Nowak (1970) istilah administrasi perpajakan dapat diartikan secara sempit dan secara luas. Dalam arti sempit, administrasi perpajakan merupakan penatausahaan dan pelayanan atas hak-hak dan kewajiban pembayar pajak, baik penatausahaan dan pelayanan yang dilakukan di kantor pajak

maupun di tempat pembayar pajak (wajib pajak). Dalam arti luas administrasi perpajakan dapat dipandang sebagai (1) fungsi, (2) sistem, dan (3) lembaga. Sebagai fungsi, administrasi perpajakan meliputi fungsi perencanaan, pengorganisasian, penggerakan dan pengendalian perpajakan. Sebagai suatu sistem, administrasi perpajakan merupakan seperangkat subsistem (unsur) yaitu peraturan perundangan, sarana dan prasarana, dan wajib pajak yang saling berkaitan secara bersama-sama menjalankan fungsi dan tugasnya untuk mencapai tujuan tertentu. Sebagai lembaga, administrasi perpajakan merupakan institusi yang mengelola sistem dan melaksanakan proses pemajakan.

- Administrasi pajak dianggap sehat setelah memperoleh kepercayaan dan pengertian serta dukungan rakyat banyak. Untuk mencapai hal itu Gunadi mengutip harapan Toshiyoki (2001) dari JICA Expert terhadap beberapa kondisi administrasi perpajakan sebagai berikut:

1. Administrasi perpajakan harus dapat mengamankan penerimaan negara. Kecukupan penerimaan negara dapat memperlancar tersedianya barang dan jasa publik dan pembangunan secara merata dan berkesinambungan ke seluruh wilayah negara.
2. Administrasi pajak harus berdasarkan aturan perpajakan yang sah sesuai dengan ketentuan/perundang-undangan dan transparan.
3. Administrasi perpajakan harus dapat merealisasikan perpajakan yang sah dan adil sesuai dengan ketentuan perundang-undangan dan menghilangkan kesewenang-wenangan, arogansi, dan perilaku yang dipengaruhi kepentingan pribadi.
4. Administrasi perpajakan harus dapat mencegah dan memberikan sanksi dan hukuman yang adil atas ketidakjujuran dan pelanggaran serta penyimpangan para pelaksana.
5. Administrasi perpajakan harus mampu menyelenggarakan sistem perpajakan yang efisien dan efektif, yaitu dapat meminimalisasi penghindaran, penyelundupan, pengemplangan dan penyalahgunaan instrument perpajakan untuk membobol uang negara. Administrasi dapat dikatakan efisien apabila pencapaian penerimaan dilakukan dengan pengorbanan yang optimal.

6. Administrasi perpajakan harus dapat meningkatkan kepatuhan pembayar pajak.
7. Administrasi perpajakan harus dapat memberikan dukungan terhadap pertumbuhan dan pembangunan usaha yang sehat masyarakat pembayar pajak.
8. Administrasi perpajakan harus dapat memberikan kontribusi atas pertumbuhan demokrasi masyarakat.

Handbook for Tax Administrations menguraikan:

1. *The core activities of a Tax Administrations are centered around the enforcement of tax legislation and regulations.*
2. *Tax Administrations, like private companies and other organizations, have a core business. The core business of Tax Administrations is the levy and collection of taxes, which they are required to do by law.*

Pernyataan ini menegaskan inti dari kegiatan administrasi perpajakan adalah berkaitan dengan pelaksanaan perundang-undangan pajak dan peraturan-peraturan pajak lainnya untuk memungut pajak.

Dapat disimpulkan dari pengertian-pengertian administrasi perpajakan di atas, administrasi perpajakan adalah aktivitas untuk melaksanakan perundang-undangan dan kebijakan pajak. Administrasi perpajakan merupakan kunci keberhasilan pelaksanaan pajak. Keberhasilan untuk menyusun rumusan dan menetapkan kebijakan perpajakan tidak cukup, bila tidak disertai membangun suatu sistem administrasi perpajakan yang efisien dan efektif.

2.2.8.2. Administrasi Perpajakan sebagai Lembaga

Salah satu pengertian administrasi perpajakan adalah adanya instansi/ badan atau lembaga yang mempunyai wewenang dan tanggung jawab untuk menyelenggarakan pungutan pajak atau melaksanakan proses pemajakan.

Mansury menyatakan (2002), pada hakekatnya badan penyelenggara pungutan pajak mempunyai misi dan tanggung jawab untuk menciptakan dan meningkatkan kepatuhan membayar atau kesadaran memenuhi kewajiban kewajiban Wajib Pajak.

Bila membahas mengenai badan atau instansi, tentu berkaitan dengan organisasi. Bagaimana membangun organisasi yang tepat yang dapat mendukung fungsi dan tanggung jawab yang di tetapkan kepada organisasi.

Organisasi dapat didefinisikan sebagai kesatuan sosial dari sekelompok manusia, yang saling berinteraksi menurut suatu pola tertentu sehingga setiap anggota organisasi memiliki fungsi dan tugasnya masing-masing, yang sebagai suatu kesatuan mempunyai tujuan tertentu dan mempunyai batas-batas yang jelas, sehingga bisa dipisahkan secara tegas dari lingkungannya (Lubis, M. Huseini, 2009).

Keberhasilan organisasi seringkali berkaitan dengan pilihan yang hendak dicapai. Apakah organisasi berhasil menjadi organisasi yang efektif atau organisasi diinginkan menjadi efisien. Organisasi dinyatakan efektif bila berhasil mencapai tujuan dan sasaran. (Huseini dan Lubis, 2009. h.98).

Kelly and Oldman (1973) menguraikan beberapa hal yang berkaitan dengan organisasi dalam rangka administrasi perpajakan:

- *Organization is important because it establishes the framework of relationships among personnel involved in carrying out distinct but interrelated functions. (p. 2)*
- *Efficient tax administration requires cooperation between the tax bureau and other governmental bodies responsible for carrying out a variety of functions of the state. (p.33)*

Membangun suatu organisasi efektif dan efisien dalam administrasi perpajakan adalah sangat penting, untuk menciptakan komunikasi, koordinasi karyawan atau sumber daya manusia yang terbagi dalam fungsi-fungsi yang ada dalam organisasi, untuk mencapai tujuan organisasi.

Untuk mencapai administrasi pajak yang efisien memerlukan kerja sama dan koordinasi dengan unit organisasi pemerintah lainnya.

2.2.8.3. Organization For Efficient Tax Administration

Patrick L. Kelly dan Oliver Oldman dalam menguraikan *organization for efficient tax administration*, salah satu unsurnya adalah mengenai mengalokasikan tanggungjawab dua atau lebih jenis pajak dalam satu unit organisasi sebagai berikut:

A modern country generally draws its revenue from a number of different taxes. Typical revenue-raising devices are individual and corporate taxes, sales taxes, property taxes, import and export duties, licensing fees, etc. In theory, a separate tax bureau could be established to administer each of these different taxes. In practice, however, it is generally found that efficiency requires placing two or more of the existing taxes under the responsibility of a single agency. This is not to say that all taxes will be placed within a single tax bureau. It is quite common for there to be two or more separate agencies, each entrusted with administering several taxes...(1973, p.2-3)

Pada umumnya setiap negara mempunyai menetapkan berbagai jenis pajak untuk penerimaannya antara lain Pajak Penghasilan Badan dan Perorangan, pajak Penjualan, Pajak Pertambahan Nilai, Pajak Bumi dan Bangunan, Bea masuk dan ekspor. Secara teori, seyogyanya dibentuk organisasi yang berbeda untuk masing-masing setiap jenis pajak. Kenyataan yang terjadi, dengan pertimbangan efisiensi satu unit organisasi bertanggung jawab pada administrasi dua atau lebih jenis pajak.

2.2.9 Konsep dan Pengertian Penghasilan

2.2.9.1 Definisi Penghasilan

Penghasilan (*income*) bukanlah suatu konsep yang sederhana. Istilah ini dipergunakan dengan bebas oleh berbagai kalangan masyarakat, masing-masing mempunyai cara pandang yang berbeda terhadap konsep penghasilan.

Salah satu konsep penghasilan yang paling banyak mempengaruhi *tax policy* di berbagai negara karena dianggap paling mencerminkan keadilan adalah konsep yang dikemukakan Schanz, Haig dan Simmon. (SHS Concept). Inti dari SHS *Concepts* adalah sebagai berikut: (Rosdiana & Tarigan, 2005. H.143-145)

1. George Schanz mengemukakan apa yang disebut dengan *The Accretion Theory of Income* yang menyatakan bawa pengertian penghasilan untuk keperluan perpajakan seharusnya tidak membedakan sumbernya dan tidak menghiraukan pemakaiannya, melainkan lebih menekankan kepada kemampuan ekonomis yang dapat dipakai untuk menguasai barang dan jasa. (Mansury, n.d)

2. Haig merumuskan penghasilan sebagai *the money value of the net accretion to one's economic power between two points of time* (Sommerfeld, 1982) atau *the increase or accretion in one's power to satisfy his wants in a given period in so far as that power consists* (Mansury, n.d)
3. Menurut Henry Simon (1980) penghasilan perorangan secara luas mengandung arti sebagai pemanfaatan kontrol atas penggunaan sumber daya masyarakat. *It has to do not with sensation, services, or goods but rather with rights which command prices(or to which prices may be imputed)*

Perhitungannya termasuk:

- 1) *Of the amount by which the value a person's store of property rights would be increased, as between the beginning and end of the period, if he had consumed (destroyed) nothing, or*
- 2) *Of the value of rights which he might have exercised in consumption without altering the value of his store of rights.*

Mansury (2002) menyatakan konsep *The Accretion Theory of Income* dari Shanz, Haig, dan Simons adalah satu-satunya teori yang menghasilkan konsep penghasilan yang memungkinkan untuk menerapkan *Ability to pay Approach*. Konsep penghasilan yang dikembangkan ke tiga ahli tersebut dikenal sebagai *The S-H-S Income Concept*.

Larking menggunakan definisi income menurut Simon sebagai definisi income dalam *International Tax Glossary*. (2005). Larking juga menguraikan beberapa hal yang berkaitan dengan definisi income sebagai berikut:

- "-in practice, income is generally defined by references to specific items to be included in tax base (such as employment income, business profit rental income) rather than by way of a generic formula for defining income.*
- *Under traditional tax system, income may include the receipt of cash and its equivalent but can also include amounts which are deemed or to be received."*

Adanya berbagai definisi dan konsep penghasilan, maka menetapkan konsep yang paling tepat untuk dipergunakan sesuai dengan tujuan adalah sangat penting.

2.2.9.2 Pajak Penghasilan

Sebagai konsekuensi dipilihnya *SHS Concept* dalam menentukan definisi penghasilan, maka dalam menentukan *taxable income* harus dicari rumusan “tambahan kemampuan ekonomi” yang tepat. Karena yang menjadi dasar pengenaan pajak adalah tambahan kemampuan ekonomis, *gross income* harus dikurangi dahulu dengan berbagai *tax relief* sehingga besarnya tambahan kemampuan ekonomis dapat dihitung. *Tax relief* adalah pengurangan-pengurangan yang diperkenankan oleh undang-undang. Dalam menentukan *taxable income* dapat dikatakan suatu negara pun yang mempunyai format yang sama persis dengan negara lainnya. Pilihan untuk menentukannya merupakan suatu kebijakan perpajakan yang unik yang disesuaikan dengan situasi dan kondisi dari negara yang bersangkutan. (Rosdiana dan Tarigan, 2005)

Kritik terhadap *The SHS Concept* konsep ini mengenakan pajak atas adanya kenaikan nilai belaka, kenaikan nilai harta wajib pajak sulit diikuti oleh fiskus, sehingga *The SHS Concept* dalam prakteknya sulit dilaksanakan dalam pemungutannya, apabila semua penghasilan yang disarankan oleh konsep ini benar-benar harus dikenakan pajak. *The Realization Income Concept* adalah konsep yang menyarankan pengenaan pajak pada waktu kenaikan nilai harta telah menjadi realisasi. Pengenaan pajak diundur dari saat adanya tambahan kemampuan ekonomis, ke saat hingga terjadinya realisasi. Realisasi adalah pada saat terjadinya penghasilan diterima atau diperoleh setelah dilaksanakan transaksi. (Mansury, 2002)

2.2.10 Kebijakan

2.2.10.1 Pengertian Kebijakan

Anderson (1969) menggunakan istilah kebijakan untuk menunjuk perilaku seorang aktor (misalnya seorang pejabat, suatu kelompok, maupun suatu lembaga pemerintah) atau sejumlah aktor dalam suatu bidang kegiatan tertentu. Pengertian kebijakan tersebut kurang memadai untuk pembicaraan yang bersifat ilmiah dan sistematis menyangkut analisis kebijakan publik (Winarno, 2007.h.16). Winarno juga mengutip pendapat Carl Friedrich, kebijakan adalah suatu arah tindakan yang diusulkan oleh seseorang, kelompok atau pemerintah dalam suatu lingkungan tertentu, yang memberikan hambatan-hambatan dalam dan kesempatan-kesempatan terhadap kebijakan yang diusulkan untuk

menggunakan/mengatasi dalam rangka mencapai suatu tujuan, atau merealisasikan suatu sasaran atau maksud tertentu.(h. 17-18).

Menurut Winarno (2007) pendefinisian kebijakan tetap harus mempunyai pengertian mengenai apa yang sebenarnya dilakukan, karena kebijakan merupakan suatu proses yang mencakup pula tahap implementasi dan evaluasi, sehingga definisi kebijakan yang hanya menekankan pada apa yang diusulkan menjadi kurang memadai. Maka definisi kebijakan akan lebih tepat bila mencakup pula arah tindakan apa yang harus dilakukan.

2.2.10.2 Kebijakan Publik.

Menurut Eyestone (1971) sebagaimana dikutip oleh Winarno, kebijakan publik secara luas adalah hubungan suatu unit pemerintah dengan lingkungannya. Konsep ini mengandung pengertian yang sangat luas dan kurang pasti, karena apa yang dimaksud dengan kebijakan publik dapat mencakup banyak hal (2007). Pendapat diatas sesuai atau hampir sama dengan pendapat Dye (1975) sebagaimana dikutip oleh Winarno, kebijakan publik adalah apapun yang dipilih oleh pemerintah untuk dilakukan dan tidak dilakukan. Batasan ini tidak memberi perbedaan yang jelas antara apa yang diputuskan oleh pemerintah untuk dilakukan dan apa yang sebenarnya dilakukan oleh pemerintah, dan lebih tampak sebagai pembenaran atas tindakan pemerintah.

Sugiyanto (2003) menguraikan implikasi pengertian kebijakan publik adalah (h.14):

1. Bahwa kebijakan publik tersebut adalah kebijakan negara atau pemerintah, berupa pilihan pemerintah untuk dilakukan atau tidak dilakukan.
2. Bahwa kebijakan publik bertujuan mengatasi situasi tertentu bermakna “demi kepentingan publik memperbaiki kualitas kehidupan dan penghidupan publik atau masyarakat (adil, makmur dan sejahtera)”.
3. Bahwa kebijakan tersebut memandu tindakan atau pola tindakan pejabat pemerintah.
4. Bahwa kebijakan publik didasarkan atau selalu dilandaskan pada peraturan perundang-undangan dan bersifat otoritatif (dikeluarkan badan secara sah diberi otorita atau kewenangan).

Menurut Dunn (1999), tahap-tahap atau fase kebijakan publik adalah sebagai berikut (Winarno, 2007.h 32-34):

Tahap-Tahap Kebijakan Publik



Tahap pertama adalah penyusunan agenda, dimana terjadi proses perumusan masalah. Beberapa masalah masuk ke agenda kebijakan para perumus kebijakan. Tahap kedua adalah formulasi kebijakan, masalah-masalah dicari pemecahan yang terbaik. Pemecahan masalah berasal dari berbagai alternatif atau pilihan. Tahap ke tiga adalah adopsi kebijakan, salah satu alternatif tersebut diadopsi. Tahap keempat adalah implementasi kebijakan dimana kebijakan yang telah diambil sebagai alternatif dilaksanakan oleh agen-agen pemerintah. Tahap kelima adalah penilaian dan evaluasi dari implementasi kebijakan tersebut.

Siklus Kebijakan Publik dari Dunn dapat diartikan bahwa suatu kebijakan publik akan efektif apabila mengalami semua tahap-tahap dalam siklus. Kebijakan dirumuskan karena adanya agenda yang diajukan, agenda dapat berasal dari permasalahan-permasalahan yang terjadi, kemudian kebijakan diadopsi, diimplementasikan. Kebijakan tidak berhenti sampai tahap implementasi, perlu dilakukan evaluasi atas implementasi kebijakan, untuk mengenali antara lain kendala-kendala yang terjadi dalam implementasi, perubahan yang terjadi yang timbul dalam tahap implementasi, hasil evaluasi ini dapat menjadi agenda untuk merevisi kebijakan atau merumuskan kebijakan baru.

Kebijakan publik adalah kebijakan darai pemerintah yang akan memberikan landasan dan pedoman bagi aparat pemerintah dalam bertindak untuk menciptakan atau meningkatkan kualitas kehidupan masyarakat atau publik.

2.2.10.3 Kebijakan Fiskal dan Kebijakan Pajak

Ada dua pengertian mengenai kebijakan fiskal yaitu kebijakan fiskal dalam arti luas dan kebijakan fiskal dalam arti sempit.

1. Kebijakan fiskal dalam pengertian luas adalah:

Menurut Samuelson dan Nordhas dalam bukunya *Economics*. Sebagaimana dikutip Mansury (1999), kebijakan fiskal dalam pengertian luas adalah kebijakan untuk mempengaruhi produksi masyarakat, kesempatan kerja, dan inflasi dengan mempergunakan instrument pemungutan pajak dan pengeluaran belanja negara. Untuk mencapai tujuan-tujuan tersebut, lazimnya kebijakan fiskal disertai dengan kebijakan moneter. Kebijakan moneter dilakukan melalui penentuan besarnya jumlah uang beredar dan penentuan tingkat suku bunga, yang akan mempengaruhi investasi barang-barang modal dan pengeluaran-pengeluaran masyarakat yang peka akan tingkat suku bunga.(h.8-9)

Kebijakan fiskal dalam pengertian luas tidak semata-mata mengenai pajak, tetapi melalui aspek yang lebih luas. Kebijakan yang diambil bersifat makro dan mencakup banyak instrumen. Instrument pajak digunakan bersama-sama dengan instrument lainnya.

2. Kebijakan fiskal dalam pengertian sempit

Simons dalam bukunya *Personal Income Taxation: The definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*, sebagaimana dikutip oleh Mansury (1999,h 2), kebijakan fiskal dalam arti sempit adalah kebijakan yang berhubungan dengan penentuan siapa-siapa yang akan dikenakan pajak, apa yang akan dijadikan dasar pengenaan pajak, bagaimana menghitung besarnya pajak yang harus dibayar dan bagaimana tata cara pembayaran pajak yang terutang”. Kebijakan fiskal dalam pengertian sempit disebut juga kebijakan perpajakan. Kebijakan fiskal dalam arti sempit hanya terbatas pada kebijakan perpajakan. Kebijakan perpajakan meliputi keseluruhan sistem administrasi perpajakan, subjek pajak, objek pajak, tarif pajak dan prosedur perpajakan.

Menurut Mansury, tujuan pembaharuan sistem perpajakan (kebijakan perpajakan), antara lain (h. 2-9):

1. Penerimaan dari pajak harus dapat diandalkan sebagai sumber belanja negara mandiri. Hal ini berkaitan dengan fungsi pajak, yaitu fungsi *budgetair* (mengisi kas negara) dan fungsi *regulerend* (mengatur).

2. Pemerataan dalam pengenaan pajak dan keadilan pembebanan pajak.

Pemerataan ini sesuai dengan pendapat ahli Jerman, yaitu Wagner yang mengatakan bahwa pajak harus bersifat umum dan merata. Keadilan dalam perpajakan adalah keadilan vertikal (berkaitan dengan penghasilan) dan keadilan horizontal (berkaitan dengan struktur tarif)

3. Menjamin adanya kepastian.

Perlu adanya kejelasan dan ketegasan menyangkut beberapa hal, yaitu siapa yang menjadi subjek pajak, apa yang menjadi objek pajak, beberapa besar pajak terutang yang harus dibayar bagaimana cara melunasi pajak terutang.

4. Sederhana.

Sistem perpajakan yang ada harus mudah dipahami dan mudah dilaksanakan.

5. Menutup peluang penghindaran pajak dan/atau penyeludupan pajak dan penyalahgunaan wewenang.

6. Memberikan dampak yang positif kepada perekonomian nasional.

Adanya kesempatan bagi dunia usaha untuk berkembang, sehingga besarnya laba sesudah pajak masih memungkinkan untuk melakukan investasi tambahan.

Musgrave (1989) menyatakan: "Terdapat dua aspek dari kebijakan pajak yang perlu dipertimbangkan. Pertama adalah perumusan dari peraturan pajak itu sendiri dan kedua adalah masalah-masalah penting yang menyangkut administrasi perpajakan." (Musgrave, h. 35)

Seperti telah diuraikan di atas Kebijakan Perpajakan adalah salah satu dari 3 (tiga) unsur Sistem Perpajakan.

Tinjauan pustaka berkaitan dengan kebijakan publik dan fiskal ini digunakan untuk memberikan gambaran bahwa ketentuan perlakuan pajak atas FTP bagian kontraktor yang *unrecovered* yang sedang diteliti dalam penelitian ini berkaitan dengan kebijakan fiskal dalam arti sempit, karena mengatur tentang siapa yang dikenakan pajak, apa yang dikenakan pajak, bagaimana menghitung besarnya dan

tata cara pembayaran pajak yang terhutang. Kebijakan fiskal atau kebijakan perpajakan termasuk dalam pengertian kebijakan publik, karena kebijakan perpajakan harus dibuat oleh pemerintah dan didasarkan pada perundang-undangan. Kebijakan perpajakan menjadi landasan bagi otoritas pajak dalam bertindak berkaitan dengan penyelenggaraan pemungutan pajak.

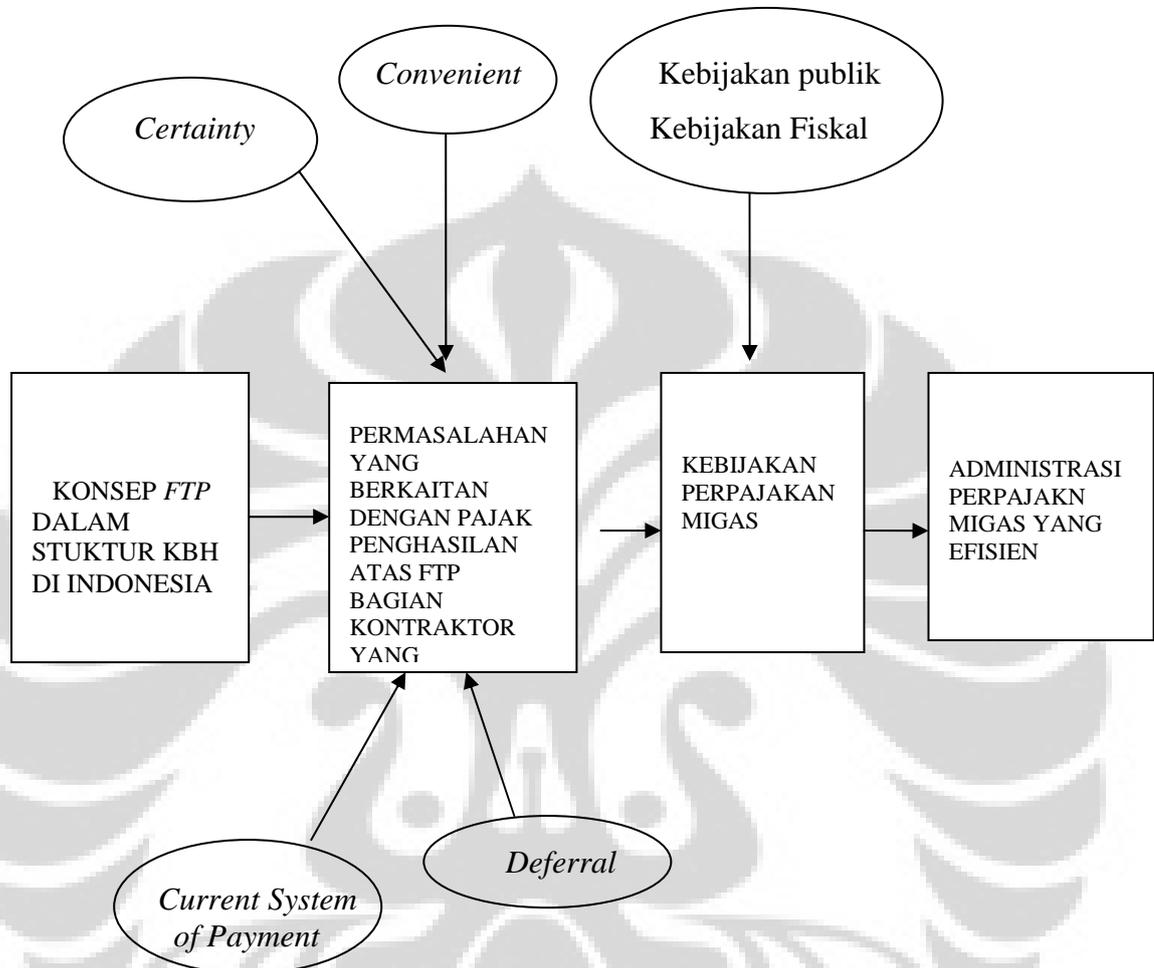
2.3 Kerangka Pemikiran

Kerangka pemikiran penelitian yang digunakan dalam penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut:

Memperoleh konsep dan pengertian FTP dari narasumber-narasumber, dan memahami konsep FTP dalam struktur Bagi Hasil Migas. Membandingkan konsep FTP dengan negara-negara lain yang menerapkan pola KBH dalam pengelolaan migas. Menganalisis permasalahan pajak penghasilan atas FTP bagian kontraktor KBH yang *unrecovered* oleh para kontraktor migas dikaitkan dengan konsep penghasilan, asas *certainty*, *convenient*, *konsep current system of payment*, *deferral*, serta bagaimanakah mengimplementasi kebijakan yang ada? Analisis mencakup juga apakah sebabnya tidak ada kebijakan perpajakan sebelumnya yang mengatur PPh atas FTP. Menganalisis bagaimanakah implementasi kebijakan perpajakan migas di Indonesia dan efisiensi administrasi perpajakan migas di Indonesia.

Analisis terhadap implementasi kebijakan dan administrasi perpajakan Analisis implementasi kebijakan diharapkan kendala-kendala yang ditemukan dapat menjadi bahan evaluasi kebijana dan menjadi masukan dalam merumuskan dan menetapkan kebijakan perpajakan migas, yang pada akhirnya diharapkan menciptakan administrasi perpajakan yang efisien, karena administrasi perpajakan adalah aktivitas melaksanakan perundang-undangan dan kebijakan perpajakan. Jadi bila digambarkan model kerangka berpikir akan seperti gambar sebagai berikut (Irawan, Prasetyo, 2007)

Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran



BAB 3

METODE PENELITIAN

3.1 Pendekatan Penelitian

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan kualitatif. Menurut Irawan (2007, h.10) peneliti kualitatif berfikir secara induktif, *grounded*. Penelitian kualitatif tidak dimulai dengan mengajukan hipotesis dan kemudian menguji kebenarannya (berfikir deduktif), melainkan bergerak dari bawah dengan mengumpulkan data sebanyak mungkin tentang sesuatu, dan dari data itu dicari pola-pola, hukum, prinsip-prinsip, dan akhirnya menarik kesimpulan dari analisis yang telah dilakukan.

Lebih lanjut Irawan (2007) menguraikan bahwa peneliti kualitatif tertarik pada proses (berfikir, berbuat, proses terjadinya suatu peristiwa). Proses lebih diutamakan daripada hasil. Seorang peneliti kualitatif mungkin masih memerlukan pedoman wawancara. Tetapi ia harus berusaha agar wawancara itu berjalan sealamiah mungkin.

Penerapan pendekatan kualitatif dipergunakan dan dilakukan untuk memperoleh gambaran mendalam mengenai objek penelitian, peneliti akan menguraikan pengertian dan konsep *first tranche petroleum*, skema kontrak bagi hasil Migas, perlakuan pajaknya, analisis FTP dikaitkan dengan asas-asas pajak, perlakuan pajak terhadap FTP, analisa terhadap kebijakan perpajakan dan administrasi pajak berkaitan dengan migas.

Dalam penelitian ini, peneliti melakukan wawancara mendalam dengan pihak BP Migas, Direktorat Jenderal Pajak, kontraktor KBH, pihak akademisi dan pihak praktisi untuk mengetahui pendapat mereka mengenai konsep FTP, pola KBH/PSC, administrasi dan kebijakan perpajakan migas di Indonesia. Hasil wawancara dan studi kepustakaan dianalisis sehingga dapat menjawab pertanyaan penelitian. Oleh karena itu peneliti memilih pendekatan kualitatif dalam penelitian ini.

3.2 Jenis Penelitian

Jenis penelitian yang digunakan dalam tesis ini adalah *deskriptif* analisis yang bertujuan mendeskripsikan atau menjelaskan sesuatu hal seperti apa adanya.(Irawan, 2004, h. 60).

Penelitian *deskriptif* merupakan jenis penelitian yang berusaha menggambarkan atau menjelaskan secermat mungkin mengenai suatu hal dari data yang ada. Jenis penelitian ini tidak terbatas pada pengumpulan dan penyusunan data, tetapi meliputi analisis dan interpretasi tentang arti data itu, menjadi suatu wacana dan konklusi dalam berfikir logis, praktis, dan teoretis. Hal ini sesuai dengan yang diungkapkan oleh Neuman dalam bukunya: “*descriptive research present a picture of the specific details of situation, social setting, or relationship. The outcome of a descriptive study is a detailed picture of the subject*”(2000, h.30)

Pemilihan jenis penelitian ini dilakukan dengan pertimbangan bahwa tesis ini akan menjabarkan pengertian dan konsep FTP, latar belakang, maksud dan tujuannya, perlakuan pajaknya, skema KBH/PSC, kebijakan dan administrasi perpajakan migas.

3. 3 Teknik Pengumpulan Data

Pengumpulan data dilakukan dengan instrumen penelitian sebagai berikut:

3.3.1. Studi Kepustakaan

Studi ini dilakukan dengan membaca dan mempelajari sejumlah buku-buku literatur, majalah pajak, paper, jurnal, undang-undang, Keputusan Menteri Keuangan dan peraturan-peraturan perpajakan lainnya, situs website yang relevan. Tujuannya adalah untuk mendapatkan kerangka teori dalam penentuan arah dan tujuan penelitian, serta mencari konsep-konsep dan bahan- bahan yang sesuai dengan konteks permasalahan tesis ini.

3.2.2. Studi Dokumentasi

Studi terhadap dokumen-dokumen seperti *minutes of meeting* pembahasan hasil audit BPKP, Laporan Hasil Audit BPKP atas KBH Migas, korespodensi yang relevan.

Tujuan dari studi dokumen untuk memperoleh informasi mengenai implementasi dari suatu kebijakan atau tidaknya adanya suatu kebijakan yang mengatur.

3.3.3 Wawancara

Wawancara adalah gabungan antara ilmu pengetahuan dan seni (intuisi), bisa dilakukan dengan satu orang atau dengan sekelompok orang. Teknik wawancara dipergunakan apabila seluruh atau sebagian besar data yang diperlukan ada dalam benak informan. Pada era teknologi informasi sekarang ini, wawancara sudah dimungkinkan dengan cara jarak jauh, baik melalui telepon, internet/*e-mail* atau alat teknologi lainnya (Irawan, 2007).

Wawancara dilakukan terhadap beberapa informan dan bersifat wawancara terpimpin, artinya pertanyaan diajukan menurut daftar yang diberikan dengan menyiapkan pedoman wawancara bagi tiap informan.

Pedoman wawancara disusun secara terstruktur sehingga memudahkan peneliti dalam memahami dan mendapatkan informasi yang diinginkan. Wawancara berupa daftar pertanyaan terbuka yang tidak membatasi jawaban dari informan sehingga benar-benar dapat memberikan jawaban sesuai dengan persepsi dan pengetahuan yang dimilikinya. Pedoman tidak bersifat mengikat, jadi apabila di dalam wawancara ada hal di luar pertanyaan yang dibahas namun memiliki keterkaitan dengan tema penelitian akan dijadikan bahan analisis. Pemilihan narasumber/informan berdasarkan kategori narasumber/informan yang dikemukakan oleh Neuman (2000), yaitu:

The ideal informants has four characteristics:

- *The informant is totally familiar with the culture*
- *The individual is currently involved in the field*
- *The person can spend time with the researcher*
- *Nonanalytic individuals*

Wawancara dilakukan terhadap narasumber/informan yang telah dipilih yaitu orang-orang yang kompeten yang memahami permasalahan yang diangkat dalam penelitian ini, karena orang-orang yang dipilih terlibat dalam konsep yang diteliti dan permasalahannya yaitu:

3.3.3.1 Direktorat Jenderal Pajak dan Pihak Akademisi

Direktorat Jenderal selaku unit organisasi pemerintah yang mempunyai kewenangan merumuskan kebijakan perpajakan. Wawancara dilakukan dengan Wahyu Tumakaka, Direktur Kepatuhan Internal dan Transformasi Sumber Daya Aparatur. Pada Tahun 2006 Wahyu Tumakaka menjabat sebagai Kepala Kantor Pelayanan Pajak Badan Dan orang Asing (Badora) Satu. Narasumber juga seorang akademisi, yaitu sebagai dosen di Universitas Indonesia. Wawancara dimaksudkan untuk mengetahui latar belakang kebijakan mengenai perlakuan pajak penghasilan atas FTP bagian kontraktor bagi hasil yang belum ada ETS/ETBS (*unrecovered*) dan pendapatnya mengenai kebijakan dan administrasi perpajakan migas di Indonesia.

3.3.3.2 Badan Pelaksana (BP) Migas.

BP Migas selaku badan manajemen KBH Migas di Indonesia. Wawancara dilakukan dengan Parulian Sihotang Manager Senior, Sekretaris Pimpinan BP Migas. Wawancara dimaksudkan untuk mendapatkan informasi konsep dan pengertian FTP, penerapan FTP di negara-negara lain, dan pendapat dan pemikirannya mengenai perlakuan pajak penghasilan pada FTP bagian kontraktor yang masih *unrecovered*.

3.3.3.3 Pihak Praktisi

Wawancara dengan pihak praktisi dilakukan dengan Andang Sancaka, *Tax and Audit Manager Petroleum Oil*. Petroleum Oil adalah salah satu kontraktor KBH yang masih beroperasi di Indonesia. Wawancara dengan pihak praktisi untuk mengetahui pandangan dan pendapatnya mereka tentang perlakuan pajak penghasilan atas bagian FTP KBH yang belum *recovery* atau belum ada ETBS, dan pandangannya tentang administrasi perpajakan migas di Indonesia.

Wawancara juga dilakukan dengan Sutadi Pudjo Utomo. Beliau berkarir dan menduduki posisi penting di Pertamina selama lebih dari 32 (tiga puluh dua) tahun yaitu tahun 1970-2002. Jabatan terakhirnya di Pertamina adalah sebagai *Vice president Corporate Finance and Portfolio*. Berpengalaman dan menguasai aspek-aspek keuangan dan perpajakan yang terkait dengan bisnis industri perminyakan dan khususnya *Production Sharing Contract (PSC)* dengan segala filosofi dan seluk beluk perkembangannya, karena beliau banyak terlibat dengan

konsep KBH/*PSC* di Indonesia. Dengan keahlian dan spesialisasinya, beliau menjadi salah satu pakar dan instruktur senior dalam kursus-kursus tentang *PSC* dan *Petroleum Accounting* yang diselenggarakan oleh berbagai lembaga di Indonesia, instansi-instansi pemerintah. Wawancara dengan beliau dimaksudkan untuk memperoleh informasi mengenai sejarah dan konsep *PSC* termasuk FTP, karena beliau terlibat dalam landasan pemikiran dan konsep *PSC* termasuk FTP.

Jenis data yang dikumpulkan adalah data yang bersifat kuantitatif dan data kualitatif yang terdiri dari data primer dan data sekunder.

1. Data primer yang dikumpulkan:

Data yang di diperoleh langsung dari sumber-sumber yang berkaitan yaitu:

- 1) Laporan Hasil Audit BPKP terhadap beberapa KBH
- 2) Hasil wawancara
- 3) *Minutes of meeting* pembahasan hasil audit BPKP dengan BP Migas
- 4) Korespodensi yang relevan
- 5) Beberapa Kontrak Bagi Hasil/*Production Sharing Contract*

2. Data Sekunder

- 1) *Financial Quarterly Report*

3.4 Tehnik Analisis Data

Menurut Bogda dan Biklen, analisis data adalah proses mencari dan mengatur secara sistematis transkrip *interview*, catatan di lapangan, dan bahan-bahan lain yang didapatkan, dikumpulkan untuk meningkatkan pemahaman terhadap suatu fenomena (Irawan, 2007).

Irawan (2007) memberikan langkah-langkah praktis untuk melakukan analisis data penelitian:

1. Pengumpulan data mentah

Pada tahap ini dilakukan pengumpulan data mentah, antara lain melalui wawancara, observasi lapangan, kajian pustaka. *Tape recorder* adalah salah alat yang dipergunakan data yang dicatat dalam tahap ini adalah data apa adanya, tidak dicampurkan dengan pikiran, komentar peneliti.

2. Transkrip data

Mengubah data yang diperoleh ke bentuk tertulis.

3. Pembuatan Koding

Membaca ulang seluruh data yang sudah ditranskrip dengan pelan-pelan dan teliti. Pada bagian tertentu dari transkrip, hal-hal yang penting ambil kata kuncinya.

4. Kategorisasi data, menyederhanakan data dengan cara mengikat konsep-konsep atau kata-kata kunci.

5. Penyimpulan Sementara

Menarik kesimpulan dari analisis yang dilakukan berdasarkan data yang telah diperoleh, dan sifatnya kesimpulan sementara.

6. Triangulasi

Proses *check* dan *recheck* antara data yang satu dengan data lainnya, kemungkinan ada ketidakcocokan data yang satu dengan yang lain yang diperoleh dengan cara yang berbeda tapi sumbernya sama. Kemungkinan mengulang pengumpulan data untuk mengkonfirmasi nya bila dianggap sangat material pengaruhnya terhadap kesimpulan.

7. Penyimpulan akhir

Kesimpulan akhir dapat diambil apabila data yang sudah cukup kuat untuk mengambil kesimpulan penelitian dan menyiapkan saran-saran.

Dalam melakukan penelitian ini, peneliti melakukan pengumpulan data melalui wawancara terhadap narasumber-narasumber yang telah dipilih, untuk memperoleh pemahaman lebih mendalam terhadap konsep FTP dan perlakuan pajak penghasilannya, mengetahui pandangan para narasumber tentang kebijakan perpajakan dan administrasi perpajakan migas di tingkat hulu. Analisis terhadap data kuantitatif dilakukan terhadap laporan audit BPKP, analisis data kualitatif dilakukan terhadap *minutes of meeting* BPKP dan Kontraktor, Kontrak Bagi Hasil/PSC, korespondensi yang berkaitan dengan obyek penelitian,

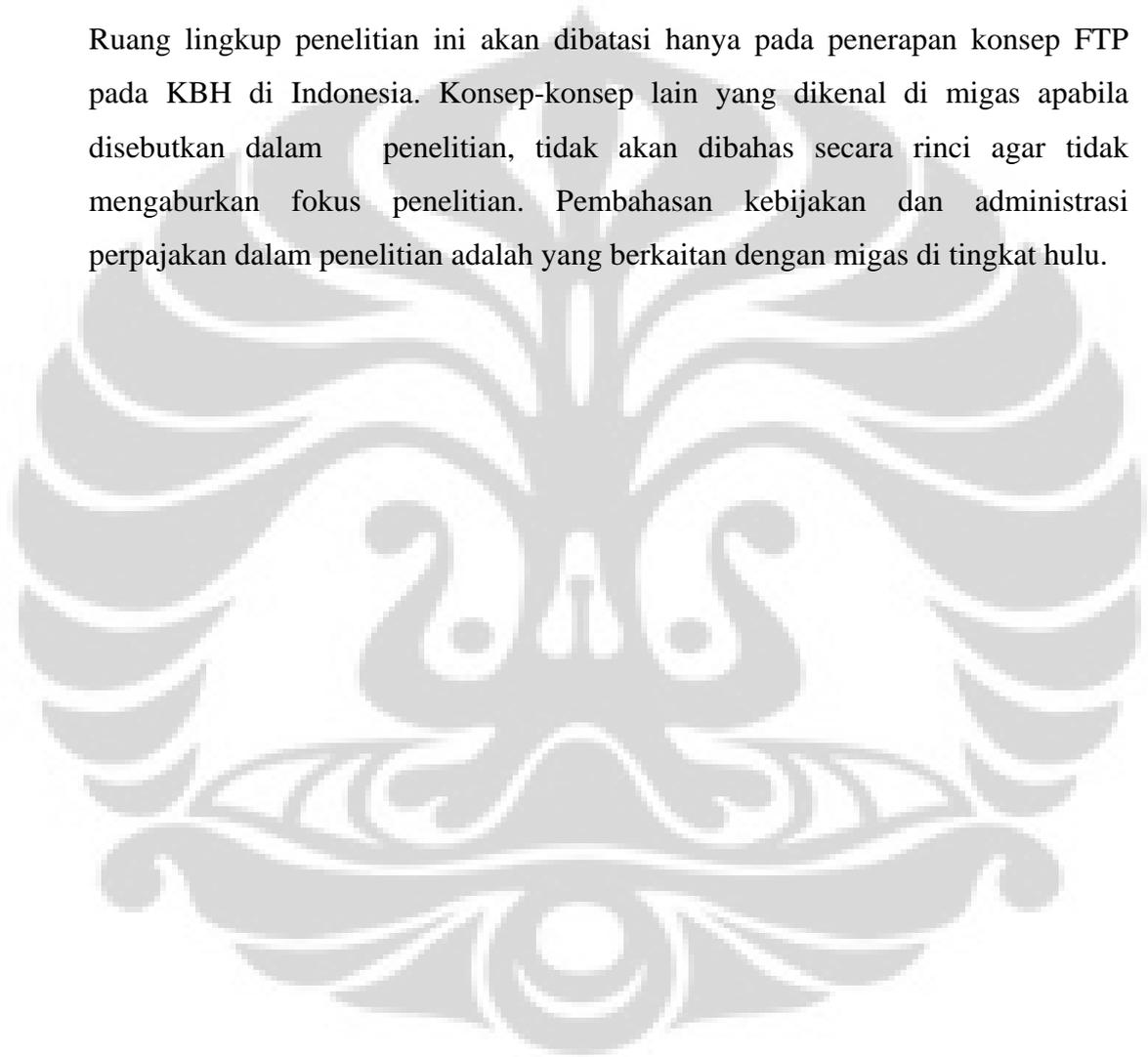
3.5. Pemilihan Topik Penelitian

Pemilihan topik penelitian tesis ini diawali ketika peneliti mendapat mata kuliah pajak penghasilan lanjutan dan pajak internasional, yang membahas mengenai perpajakan dalam KBH Migas di Indonesia. Peneliti tertarik untuk meneliti permasalahan-permasalahan yang berkaitan dengan perpajakan di migas, yang disebabkan adanya perbedaan pendapat antara pemerintah dan

kontraktor KBH. Ada beberapa permasalahan yang ada. Dari penelusuran terhadap hasil penelitian-penelitian yang sudah ada, peneliti memilih masalah pajak penghasilan FTP bagian kontraktor yang masih *unrecovered* sebagai obyek penelitian, dikarenakan antara lain karena masalah ini belum ada yang meneliti sebelumnya.

3.6. Batasan Penelitian

Ruang lingkup penelitian ini akan dibatasi hanya pada penerapan konsep FTP pada KBH di Indonesia. Konsep-konsep lain yang dikenal di migas apabila disebutkan dalam penelitian, tidak akan dibahas secara rinci agar tidak mengaburkan fokus penelitian. Pembahasan kebijakan dan administrasi perpajakan dalam penelitian adalah yang berkaitan dengan migas di tingkat hulu.



BAB 4

ANALISIS PAJAK PENGHASILAN ATAS BAGIAN *FIRST TRANCHE PETROLEUM* KONTRAKTOR BAGI HASIL MINYAK DAN GAS BUMI YANG *UNRECOVERED* DAN PERMASALAHANNYA SERTA IMPLEMENTASI KEBIJAKAN DAN ADMINISTRASI PERPAJAKAN DI INDONESIA

4.1 Gambaran Umum

4.1.1 Pengertian dan Konsep FTP

Istilah dan definisi *First Tranche Petroleum* (FTP) dikenal dan dipergunakan di sektor migas. Pengertian FTP diuraikan oleh Sutadi (2004) sebagai sistem penyisihan jumlah tertentu dari produksi migas setiap tahun sebelum diperuntukkan untuk pengembalian biaya. (h.1).

Konsep FTP adalah buah pikiran dari pihak-pihak yang terlibat dalam proses perumusan Kontrak Bagi Hasil di Indonesia, tidak banyak buku literatur yang membahasnya.

Sutadi memberikan penjelasan mengenai latar belakang ditetapkannya konsep FTP sebagai berikut:

Ketika perhitungan *recovery limit* dicabut dalam perhitungan bagi hasil, maka tidak ada jaminan penerimaan bagi pemerintah Indonesia sampai biaya operasi *recovery* atau dikembalikan seluruhnya. Maka dilakukan upaya untuk mencari konsep baru yang dimaksudkan untuk menjamin adanya penerimaan bagi pemerintah Indonesia tanpa harus membatasi pengembalian biaya operasi. Diketahui bahwa perusahaan migas di Perancis menggunakan istilah *First Tranche Petroleum* (FTP) untuk menyisihkan sebagian produksi atau *revenue* sebelum diperuntukkan untuk *operating cost*. *Tranche* berasal dari bahasa Perancis yang berarti pengambilan/atau penyisihan. Istilah FTP tersebut kemudian diadaptasi untuk dipergunakan dan diterapkan dalam KBH migas di Indonesia sejak KBH yang ditandatangani tahun 1988. FTP dibagi antara pemerintah dan kontraktor sesuai dengan prosentase bagi hasil (*equity share*)

yang ditetapkan dalam kontrak. Apabila FTP tidak dibagi dengan kontraktor tapi seluruhnya diperuntukkan bagi pemerintah maka FTP ini hakekatnya sama dengan pembayaran royalti, royalti dianggap tabu, sehingga mendorong diterapkannya konsep bagi hasil. Royalti dianggap tidak selaras dengan jiwa pasal 33 UUD 1945. (Wawancara tanggal 27 November 2010).

Lebih lanjut dia menyatakan “*first tranche petroleum* sebenarnya bukan merupakan royalti. Jika seluruh *first tranche petroleum* diambil oleh perusahaan negara, hakekatnya akan berubah menjadi royalti. Agar tidak memenuhi syarat sebagai royalti, maka *first tranche petroleum* dibagi antara perusahaan negara dan kontraktor sesuai dengan prosentase bagiannya”. (Sutadi, 2010. h. 175).

Parulian menyatakan:

FTP muncul untuk melindungi kepentingan *host country* (pemerintah), dalam setiap kontrak yang sudah menghasilkan *gross revenue* ada jaminan *host country* mendapatkan sejumlah tertentu yang tidak terpengaruh pada besarnya *sunk cost (cost recovery)* yang harus ditanggung oleh proyek dimaksud. Tanpa jaminan FTP tersebut, jika *sunk cost* yang *direcover* melampaui *gross revenue* yang dihasilkan oleh proyek dimaksud, maka pemerintah tidak akan mendapatkan apa-apa, dan kondisi ini tidak dikehendaki oleh setiap *host country*. Konsep FTP bersifat universal, negara-negara produsen migas lainnya mungkin ada yang menerapkan dengan nama dan bentuk yang berbeda (wawancara dengan Parulian Sihotang tanggal 8 Desember 2010).

Penjelasan Sutadi dan Parulian hakekatnya sama yaitu tujuan diterapkan konsep FTP adalah untuk menjamin penerimaan bagi pemerintah ketika produksi sudah mulai dihasilkan oleh suatu wilayah kerja kontraktor bagi hasil, dan FTP bukanlah royalti.

Negara yang menggunakan pola KBH/PSC di perusahaan migasnya, yang menerapkan konsep FTP adalah Timor Leste. Timor Gap menerapkan konsep FTP seperti di Indonesia, dengan prosentase sebesar 10% untuk 5 (lima) tahun pertama masa, setelah dan seterusnya sebesar 20%. Negara-negara lain yang menerapkan PSC

seperti Angola, Gabon, Nigeria, dan Syria menggunakan *cost recovery limit* (pembatasan *cost recovery*) dalam perhitungan bagi hasilnya.

Andang Sancaka mendukung pandangan Parulian bahwa “FTP untuk mengamankan penerimaan pemerintah, FTP diterapkan untuk kepentingan negara karena *sunk cost (cost recovery)* pada umumnya nilainya cukup besar. Lebih lanjut dikatakan bahwa FTP dipandang dari pihak kontraktor adalah hampir sama dengan *cost recovery limit*, perbedaannya hanyalah FTP di-*split* antara pemerintah dan kontraktor”. (wawancara dengan Andang Sancaka tanggal 17 Desember 2010)

Penerapan *FTP* yang diuraikan dalam kontrak-kontrak bagi hasil adalah:

(1)...*the Parties shall be entitled to first take and receive each year a quantity of Petroleum of twenty percent (20%) of the Petroleum production of each such year , called the “First Tranche Petroleum” before any deduction for recovery of investment credit and operating cost, domestic market share and handling of production*

(2)...*such First Tranche Petroleum for each calendar year is further shared between PERTAMINA and CONTRACTOR in accordance with the sharing splits ...*

Berdasarkan atas latar belakang diterapkannya konsep FTP, tujuan utama adalah untuk menjamin atau menjaga penerimaan pemerintah. Pada saat KBH migas sudah mulai berproduksi, yang berarti telah ada hasil dari pemanfaatan sumber daya alam, pemerintah memerlukan jaminan segera menerima hasilnya.

Untuk memahami lebih lanjut mengenai konsep dan pengertian FTP tidak dapat dilepaskan untuk mengetahui dan memahami sejarah perkembangan atau evolusi KBH/PSC di Indonesia

4.1.2 Perkembangan (*Evolution*) Kontrak bagi Hasil/*Production Sharing Contract* di Indonesia.

Perkembangan Kontrak Bagi Hasil di Indonesia dipaparkan oleh David Johnston (1994) :

- 1966 *First Generation- basic PSC signed with IIAPCO*
 - *40% cost recovery limit*

- *65%/35% split inclusive of taxes in favor of government*
67,5%/32.5 above 75,000 BOPD
 - *25% Domestic Market Obligation (DMO) full price for first 5 years production, 20c/bbl thereafter*
- 1976 *Second Generation PSC*
- *100% cost recovery (no limit)*
 - *10 year amortization of non capital costs (SLD)*
14 year depreciation of capital costs (DDB)
 - *85%/15% split inclusive of taxes in favor of government*
 - *20% investment credit*
- 1978 *Changes :Decree 267*
- *Taxes becomes payable: Effective 56%*
45% tax on net income
20% tax on distributable income after tax (withholding)
 - *85%/15% split (oil) determined on after on after tax basis*
Oil 65.9091%/34.0909% in favor of thr government
 - *70%/30% split (Gas) determined after tax*
Gas 31.8181%/68.1818 % in favor of the contractor
- 1984 *Third generation PSC-New tax law-Decree 458*
- *17% Investment Credit*
 - *Effective 48% tax*
35% tax on net income
20% tax on distributable income after tax (withholding)
 - *Depreciation: Oil 7 year DDB (switching to SLD in year 5)*
Gas 14 year DDB (switching to SLD)
 - *85%/15% equity split (oil)*
Oil 71.1538/28.8462% in favor of the government*
70%/30% -65%/35% Equity split (gas)
Gas 57.6923%/67.3077% contractor pre tax

1988-1989 *Changes-Fourth generation PSC-Incentive packages*

- *First Tranche Petroleum 20%*
- *Depreciation : Oil 5 year DB, gas, 8 year DB*
- *Comerciality requirement excluded*
- *17% investment Credit*
- *DMO priced at 10% of export price*
- *Equity split in frontier areas 80/20% up to 50.000 BOPD*
Also for marginal fields with less than 10.000 BOPD

Perkembangan dan perubahan KBH mencerminkan upaya terus menerus dari pemerintah di satu pihak untuk menjamin penerimaan negara, seperti diberlakukannya *recovery limit* pada awal diterapkannya KBH, pada KBH generasi kedua *recovery limit* dilepaskan, sehingga produksi disediakan terlebih dahulu seluruhnya untuk mengembalikan biaya-biaya yang telah dikeluarkan kontraktor, tapi bagi hasil meningkat menjadi 85%/15%. Pada KBH penggantian *cost recovery* menjadi 100%, tidak ada jaminan penerimaan negara sampai *recovery* seluruh akumulasi biaya eksplorasi dan pengembangan ditambah biaya operasi tahun berjalan. Maka pada generasi ke empat diterapkan *First Tranche Petroleum (FTP)* sebesar 20%, yang dibagi antara kontraktor dan pemerintah sebesar prosentase *equity share*.

Di lain pihak perkembangan dan perubahan KBH mencerminkan upaya pemerintah untuk merangsang investor untuk melakukan eksploitasi di Indonesia dan merangsang kontraktor untuk membuka lapangan-lapangan baru, dengan memberikan berbagai insentif antara lain seperti *investment credit*, percepatan depresiasi biaya capital.

Perubahan perundang-undangan pajak yang mengubah tarif pajak penghasilan tidak serta merta merubah tarif pajak penghasilan yang berlaku bagi kontraktor, tarif pajak penghasilan yang diterapkan pada kontraktor KBH migas, tetap berdasarkan tarif pajak berdasarkan perundang-undangan pajak yang berlaku ketika KBH ditandatangani, tarif ini berlaku sampai masa KBH berakhir. Hal ini untuk menjamin kepastian hukum bagi kontraktor, karena tarif pajak menjadi pertimbangan kontraktor

dalam menghitung keekonomian pada waktu akan melakukan investasi. Investasi di migas membutuhkan kemampuan keuangan yang cukup besar, tingkat risiko yang tinggi dan mengandung unsur ketidakpastian. Faktor ketidakpastian harus harus diusahakan diminimalkan.

4.1.3 Perhitungan Kontrak bagi Hasil/*Production Sharing Contract*

Daniel Johnston (1994, p.43-45) menjabarkan tentang perhitungan bagi hasil antara pemerintah dengan kontraktor sebagai berikut:

The most famous government/contractor take statistis is the Indonesian 85%/15% split. The calculation is based on two mechanism (1) a profit oil split Of 71.1538%/28.8462% in favor of the government and (2) an effective tax rate of 48%. This is the result of double layer of taxation: 35% income tax and 20% withholding tax levied after income tax.

The effect of this production sharing/tax arrangement in Indonesia is that of an aggregate 85% tax rate.

Indonesian PSC Entitlement calculation

Gross Production = 100 MMBBLS

Cost oil for recovery of cost = 35 MMBBLS

100.00 MMBBLS	Gross Production
<u>-35.00</u>	Cost Recovery
65.00	Total Share Oil
<u>-46.25</u>	Government share 71.1538 %
18.75	Contractor share 28.8462%
<u>-9.00</u>	Aggregate tax rate 48%
9.75	Contractor share after tax
<u>+35.00</u>	Cost Recovery
44.75 MMBBLS	Contractor total financial entitlement
15%	Contractor take (Contractor after tax share:total share oil)

Bagian yang diterima pemerintah senilai 85% berasal dari bagi hasil produksi setelah dikurangi untuk pengembalian biaya dan pajak penghasilan yang dibayarkan oleh kontraktor.

Total share oil atau profit oil atau lebih disering dipergunakan istilah *equity to be share/split (ETBS/ETS)* dibagi antara pemerintah dan kontraktor sesuai prosentase yang ditetapkan dalam kontrak bagi hasil antara pemerintah dan kontraktor. Untuk mencapai pembagian 85%/15% (untuk gas 65%/35%) prosentase *equity share* dalam kontrak disesuaikan dengan tarif pajak penghasilan berdasarkan undang-undang pajak penghasilan yang berlaku saat kontrak bagi hasil ditandatangani. Maka *equity share* dan tarif pajak atas bagian yang diterima kontraktor tidak sama diantara masing-masing kontraktor bagi hasil migas, tergantung pada tanggal kontrak ditandatangani. Berdasarkan perkembangan atau sejarah perundangan-undangan pajak di Indonesia, maka *equity share* antara pemerintah dan kontraktor, tarif efektif pajak penghasilan dapat dibagi dalam klasifikasi berikut (Sutadi, 2010):

Tabel 4.1. Tarif Pajak Penghasilan Efektif dan *Equity Share* Antara Pemerintah dan Kontraktor Bagi Hasil

Tarif Pajak	Minyak Mentah (<i>Equity Share</i>)		Gas Bumi (<i>Equity Share</i>)	
	Pemerintah	Kontraktor	Pemerintah	Kontraktor
56%	65.9091%	34.0909%	20.4545%	79.5455%
48%	71.1538%	28.8462%	32.6923%	67.3077%
44%	73.2143%	26.7857%	37.5000%	62.5000%

Tarif Pajak dihitung dari :

<u>Periode</u>	<u>PPH Badan</u>	<u>Pajak atas keuntungan cabang</u>	<u>Tarif Efektif</u>
Pra 1984	45%	20%	56%
1984-1994	35%	20%	48%
1995-2008	30%	20%	44%

Pembagian periode berdasarkan periode perundang-undangan pajak penghasilan yang berlaku, yang mempunyai ketentuan yang berbeda mengenai besarnya tarif yang berlaku atas penghasilan kontraktor bagi hasil.

Apabila menyermati perubahan tarif pajak dan *equity share* yang diuraikan di atas, maka perubahan tarif pajak tidak mengubah atau tidak ada dampaknya terhadap penerimaan negara. Walau ada penurunan tarif pajak, hakekat sebenarnya tarif pajak tidak akan menurunkan penerimaan negara dari migas. Jadi fungsi pajak kurang berperan untuk mempengaruhi penerimaan negara.

4.2 Analisis pajak penghasilan atas FTP dalam KBH yang masih *unrecovered* dan permasalahannya

4.2.1 FTP dalam Skema Bagi Hasil (*Production Sharing Contract*)

Untuk mendapatkan pemahaman mengenai konsep FTP dalam KBH migas, akan lebih mudah bila mengenal skema perhitungan bagi hasil yang diterapkan dalam KBH migas di Indonesia. Tabel-tabel berikut memberikan ilustrasi dan menjabarkan skema perhitungan bagi hasil dengan FTP dibandingkan dengan perhitungan bagi hasil apabila tanpa adanya FTP, karena terdapat kontrak-kontrak bagi hasil yang tidak ada klausul mengenai FTP di dalamnya. Agar mendapat gambaran yang lebih jelas dipergunakan angka-angka asumsi, asumsi *operating cost* adalah US\$ 10,000 dan tidak ada *unrecovered cost* (saldo biaya operasi tahun sebelumnya yang belum mendapat penggantian), *equity share*: kontraktor 28.8462%, pemerintah: 71,1538%. Dengan prosentase *equity share* tersebut, maka tarif pajak penghasilan yang diberlakukan adalah 48%. Diasumsikan tidak ada fasilitas *investment credit*, karena fasilitas ini tidak selalu ada, ditampilkan kewajiban DMO. DMO adalah kewajiban bagi kontraktor untuk menyerahkan prosentase tertentu dari lifting kepada pemerintah

apabila biaya operating cost sudah tergantikan (*recovered*) dan akan mendapat ganti (*fee*) dengan nilai tertentu yang diatur dalam kontrak. Pada 5 (lima) tahun pertama DMO *fee* mempergunakan *Indonesia Crude Price (ICP)* yaitu harga yang ditetapkan oleh pemerintah untuk menghitung nilai *lifting*. Nilai FTP pada umumnya adalah 20% dan ditetapkan dalam kontrak. *Lifting* adalah istilah jumlah minyak yang dihasilkan atau diproduksi. *Equity Share* adalah nilai kelebihan dari *gross revenue* setelah memperhitungkan FTP, *investment credit/incentive* dan pengembalian biaya, yang akan dibagi antara pemerintah dan kontraktor.

Tabel 4.2 menjelaskan total Indonesia *share* sejumlah \$ 8,315 diperoleh dari 71,153 % (FTP+*equity share*) + *Government Tax Entitlement* (Pajak yang dibayar oleh kontraktor). Total *contractor share* diperoleh dari *net contractor share* ditambah pengembalian biaya operasi (*operating cost*). Bagian yang diterima oleh pemerintah sama besarnya baik ada FTP maupun tidak ada FTP yaitu US\$ 8,315.

Tabel 4.2 Skema Perhitungan Bagi Hasil dengan FTP dan tanpa ada FTP
(KBH *recovery*)

No	Uraian	In US \$	
		FTP	Tanpa FTP
1	Lifting bbl	1.000	1.000
2	Price per bbl- in US\$	20	20
3	Gross Revenue	20,000	20,000
4	First Tranche Petroleum	4,000	-
5	Gross Revenue after FTP	16,000	20,000
6	Investment Credit	(500)	500
7	Cost Recovery (operating cost)	(10,000)	10,000
8	Equity to be Split	5,500	9,500
9	Contractor Share:		
	FTP Share (28.8462%)	1,154	0
	Equity Share (28.8462%)	1,587	2,740
	DMO	(1,442)	(1,442)
	DMO Fee (New Oil)	1,442	1,442
	Taxable Share	3,240	3,240
10	Government Tax Entitlement (48%)	(1,555)	(1,555)
11	Net Contractor Share	1,685	1,685
12	Total Contractor Share	11,685	11,685
13	Total Indonesia Share	8,315	8,315

Sumber : format skema dikutip dari *financial quarterly report* BP Migas

Dalam Tabel 4.3 dijabarkan perhitungan bagi hasil dengan asumsi angka yang sama dengan tabel 4.2 kecuali dalam tabel 4.2. diasumsikan *operating cost* adalah US\$ 20,000. Pada tabel 4.2. perhitungan bagi hasil antara penerapan dengan FTP dan tanpa FTP menghasilkan perbedaan bagian yang diterima pemerintah. Perbedaan antara Tabel 4.1. dengan Tabel 4.2. adalah Tabel 4.1. menjabarkan perhitungan bagi hasil dimana nilai *gross revenue* yang diperoleh setelah dikurangi FTP mencukupi untuk mengganti *operating cost*, bahkan tersedia nilai *equity to be split/shared*, atau dengan kata lain nilai *gross revenue* lebih besar dari jumlah nilai untuk FTP, *investment Credit* (jika ada) dan *operating cost*.

Tabel 4.3 Skema Perhitungan Bagi Hasil dengan FTP dan tanpa ada FTP
(KBH *unrecovered*)

In US \$

No	Uraian	FTP	Tanpa FTP
1	Lifting bbl	1.000	1.000
2	Price per bbl- in US\$	20	20
3	Gross Revenue	20,000	20,000
4	First Tranche Petroleum	4,000	-
5	Gross Revenue after FTP	16,000	20,000
6	Investment Credit	-	-
7	Cost Recovery	16,000	20,000
8	Equity to be Split	0	0
9	Contractor Share:		
	FTP Share (28.8462%)	1,154	0
	Equity Share	0	0
	DMO	0	0
	DMO Fee (New Oil)	0	0
	Taxable Share	1,154	0
10	Government Tax Entitlement (48%)	(554)	0
11	Net Contractor Share	600	
12	Total Contractor Share	16,600	20,000
13	Unrecovered Cost	4,000	
14	Total Indonesia Share	3,400	8,315

Sumber : format skema dikutip dari *financial quarterly report* BP Migas

KBH yang perhitungan bagi hasilnya seperti yang diilustrasikan dalam Tabel 4.2 lazim disebut KBH yang telah *recovery/recovered*, yaitu nilai produksi dapat

mengganti biaya operasi yang telah dikeluarkan, dan telah menghasilkan bagian untuk pemerintah.

Tabel 4.3. mengilustrasikan perhitungan bagi hasil dimana nilai *gross revenue* setelah dikurangi dengan *FTP* tidak mencukupi untuk mengganti *operating cost/cost recovery* sehingga timbul *unrecovered cost*, yaitu *operating cost* yang belum diganti. Saldo *unrecovered cost* akan mendapat penggantian dari *gross revenue* yang diperoleh di tahun-tahun berikutnya. KBH dengan perhitungan bagi hasil yang masih memiliki nilai saldo *unrecovered* lazim disebut kontrak dalam kondisi masih *unrecovered*.

Dari ilustrasi skema dan perhitungan bagi hasil di atas dapat di simpulkan bahwa:

- FTP merupakan konsep yang dikenal dan diterapkan dalam Kontrak Bagi Hasil Migas.
- FTP yang dibagi antara pemerintah dan kontraktor disisihkan dari *gross revenue* sebelum diperuntukkan untuk pengurangan-pengurangan lainnya.
- FTP dibagi/di-*share* antara pihak-pihak yang ada dalam kontrak, maka konsepnya berbeda dengan royalty..
- FTP tidak bermakna apa bila perhitungan bagi hasil telah *recovery* (seperti tercermin dalam Tabel 4.2), bagian yang diterima pemerintah adalah sama besarnya dengan atau tidak ada FTP pada posisi KBH telah *recovery*.
- FTP adalah konsep untuk mengamankan penerimaan pemerintah sebagai pemilik lahan, hal ini selaras dengan peran migas yang cukup signifikan sebagai sumber penerimaan negara untuk menopang pengeluaran/belanja pemerintah (APBN).
- FTP adalah penyisihan dari *revenue* dan telah diterima oleh kontraktor maupun pemerintah, walaupun perhitungan bagi hasil masih dalam posisi *unrecovered*, sehingga merupakan penghasilan bagi kontraktor maupun pemerintah.
- Bagian yang diterima pemerintah berasal dari *equity share* dan pajak penghasilan atas bagian FTP kontraktor.

Dalam kontrak bagi hasil yang masih *unrecovered* seperti yang diilustrasikan dalam tabel 4.3 dalam kolom dengan FTP, diperhitungkan pajak penghasilan atas FTP yang diterima oleh kontraktor.

4.2.2 Aspek Perpajakan Migas

Mengemukakan perihal yang berkaitan dengan pajak penghasilan atas FTP, tidak bisa dilepaskan dari pemahaman atas aspek perpajakan perminyakan di Indonesia.

4.2.2.1 Pajak Negara dan Pungutan Negara

Sesuai ketentuan UUD 1945 negara mempunyai dua sumber penerimaan. Pertama, sumber penerimaan yang diatur sesuai dengan pasal 23 Bab Keuangan Negara dan kedua, sumber penerimaan yang diatur sesuai dengan pasal 33 Bab Kesejahteraan Sosial. Penerimaan yang berasal dari pasal 23 menggunakan istilah Pajak Negara. Pasal 33 mengatur penerimaan negara yang berasal dari pungutan atas hasil pemanfaatan sumber daya ekonomi nasional dan disebut dengan istilah Pungutan Negara. Obyek Pungutan Negara adalah sumber daya ekonomi atas pemanfaatan bumi dan air dan kekayaan yang terkandung di dalamnya.

Pajak Negara adalah kewajiban yang dikenakan oleh negara atas pemanfaatan sumber daya ekonomi yang dikuasai oleh wajib pajak. Kewajiban pajak negara didasarkan atas prinsip usaha dengan ada unsur pendapatan dan biaya. Pungutan Negara adalah kewajiban yang dikenakan oleh negara atas pemanfaatan sumberdaya ekonomi negara yang tidak dikuasai oleh wajib pajak. Sumber daya ekonominya tetap dikuasai oleh negara. Kewajiban pembayaran tidak didasarkan atas prinsip usaha, tetapi berdasarkan norma yang ditetapkan oleh negara dengan atau tanpa memperhatikan kondisi dari subyek.

Pungutan Negara dikaitkan dengan prinsip penguasaan atau kepemilikan, untuk usaha penambangan kekayaan alam seharusnya dipisahkan antara Pungutan Negara dan Pajak Negara. Pungutan Negara dikenakan terhadap siapa yang memanfaatkan kekayaan negara. Pengenaan Pungutan Negara tanpa harus memperhatikan kondisi keuntungan atau penghasilan atau prestasi usaha. Pendapatan yang diperoleh dari pemanfaatan kekayaan alam pada tingkat usaha penambangan terkena obyek

Pungutan Negara. Selanjutnya terhadap hasil dari bagian kekayaan alam yang telah dipindahkan penguasaannya dan dimanfaatkan melalui proses nilai tambah dapat dikenakan Pajak Negara, atau pendapatan lanjutan melalui proses usaha atau nilai tambah terkena obyek Pajak Negara. Jadi dari usaha penambangan sumber daya alam negara memperoleh penerimaan dari pungutan negara dan pajak negara.

Perkembangan kebijakan perusahaan penambangan minyak dan gas bumi sempat mengabaikan adanya Pungutan Negara, yaitu ketika diterapkan pelepasan batas maksimum pengembalian biaya operasi menjadi 100% pada KBH yang ditandatangani mulai tahun 1976. Pelepasan batas maksimum pengembalian biaya operasi berarti tidak ada jaminan pungutan negara atau tidak memperoleh jaminan penerimaan dari setiap produksi minyak dan gas bumi. Hal ini bertentangan dengan prinsip harus adanya iuran pasti sesuai dengan UU Nomor 44 Prp. Tahun 1960. Penyimpangan ini telah diperbaiki dengan penerapan konsep FTP pada tahun 1988, yang mengembalikan jaminan penerimaan negara dari pungutan negara.

FTP lebih bersifat pada pungutan negara, tidak memperhatikan perhitungan untung dan rugi. FTP disisihkan terlebih dahulu sebelum dipergunakan untuk pengembalian biaya operasi, FTP dapat dipersamakan dengan pungutan negara terhadap penambangan migas, pajak negara dikenakan pada pemanfaatan hasil migas yang diterima oleh kontraktor. Menurut peneliti dari penerapan konsep FTP, pemerintah memperoleh pungutan negara yaitu bagian FTP yang diterima pemerintah dan pajak negara yaitu pajak penghasilan atas bagian FTP yang diterima kontraktor.

4.2.2.2 Pajak atas minyak dan gas bumi.

Pelaksanaan usaha penambangan minyak dan gas bumi awalnya diatur dalam UU Nomor 44 Prp. Tahun 1960, yang mengatur ketentuan Pungutan Negara. Pengenaan kewajiban pungutan negara ini hanya ditujukan pada penguasaan penambangan. Hal ini berarti hanya aktivitas sampai pada keluar dari perut bumi. Untuk aktivitas setelah keluar dari perut bumi atau setelah lewat titik perpindahan hak atas hasil tambang dapat dikenakan Pajak Negara. Prinsip perusahaan ini sudah sejalan dengan pengaturan dalam UUD 1945 pasal 33 ayat (3). Pengertian penguasaan negara meliputi penguasaan atas kekayaan alam. Ini berarti seluruh

nilainya, tidak hanya keuntungannya atau prestasi usahanya yang diungkapkan. Untuk itu, apa pun yang nanti akan dikenakan atau dibebankan pada nilai kekayaan alam setelah keluar dari perut bumi dan sebelum ada perpindahan hak penguasaan, seharusnya tunduk kepada pengaturan pasal 33 ayat 3 UUD 1945. (Sutadi, 2010)

Sutadi menegaskan “pada awalnya penerimaan negara dari migas adalah murni Pungutan Negara dan mendasarkan pada pasal 33 ayat 3 UUD 1945” (wawancara tanggal 27 November 2010).

Hal ini tercermin pada awal skema KBH generasi pertama yaitu KBH yang ditandatangani tahun 1966 sampai dengan tahun 1975, dan KBH generasi kedua untuk KBH yang ditandatangani tahun 1976 dan 1977. Prosentase bagi hasil yang diterima oleh pemerintah dianggap sudah termasuk kewajiban pajak. Bagian kontraktor merupakan penerimaan bersih setelah pajak.

Sutadi menguraikan:

Perhitungan pajak dengan cara tersebut oleh kantor pajak di Amerika Serikat dianggap sebagai pembayaran royalti. Tanda terima pajak atau *tax receipt* dari Indonesia tidak diterima untuk memenuhi persyaratan sebagai *tax credit* di kantor pusat/*home office*. Untuk membantu kesulitan pajak perusahaan migas yang beroperasi di Indonesia, maka pemerintah mulai awal tahun 1978 merubah kebijakan perpajakan migas. Perubahan yang sangat mendasar adalah melepaskan pengenaan Pajak Negara yang sebelumnya hanya sebagai komponen Pungutan Negara yang harus tunduk pada pasal 33 ayat (3), menjadi pengenaan Pajak Negara yang berdiri sendiri sesuai dengan pasal 23 ayat 2. Perubahan ini semata-mata hanya untuk membantu kontraktor (wawancara, tanggal 27 November 2010)

Menurut peneliti walau pajak penghasilan migas dihitung berdiri sendiri terpisah dengan pungutan negara/*equity share*, tapi hakekatnya adalah sebenarnya bersifat pungutan negara, karena:

- Bagi hasil telah ditetapkan prosentasenya, apabila ada perubahan tarif pajak penghasilan, maka *equity share* akan berubah prosentasenya bagi pemerintah maupun kontraktor, sehingga prosentase bagi hasil tetap.

- Penerimaan bagi hasil termasuk pajaknya dilaporkan ke Direktorat Jenderal Anggaran Departemen Keuangan (dahulu ke Direktorat Jenderal Moneter/Direktorat Jendral Lembaga Keuangan)

Wahyu Tumakaka mengatakan “nilai pajak di KBH bukan hasil dari proses pemajakan pada umumnya, tapi perhitungan kewajiban pajaknya dibuat seolah-olah hasil dari proses pemajakan. Kenyataannya penghitungan pajak di KBH hakekatnya adalah bagian dari skema bagi hasil”. (wawancara tanggal 14 Desember 2010)

Pendapat Wahyu Tumakaka tersirat sama dengan pendapat peneliti, sebenarnya pajak di KBH hanya sebatas perhitungan saja yang menggunakan tarif pajak dan disebut sebagai penerimaan pajak.

4.2.3 Pajak Penghasilan atas bagian FTP yang diterima kontraktor bagi hasil yang masih *unrecovered*

4.2.3.1 Kebijakan Perpajakan atas bagian FTP pada KBH yang masih *unrecovered*

Sejak FTP diterapkan dalam KBH pada tahun 1988 tidak ada kebijakan perpajakan yang secara *eksplisit* dan tegas mengatur mengenai penghasilan kontraktor migas dari bagian FTP yang diterimanya khususnya pada posisi KBH masih *unrecovered*. Ketidak sepakatan atau perdebatan timbul antara pemerintah dan kontraktor pada proses pemeriksaan atas perhitungan bagi hasil pada kontraktor migas. Kontraktor beranggapan bagian FTP yang diterimanya belum terhutang pajak karena seluruh biaya *operating cost* belum tergantikan (masih *unrecovered*), dan beranggapan kewajiban pajak penghasilan terhutang pada saat posisi perhitungan bagi hasil telah *recovery*, dan kewajiban pajak penghasilan terhutang atas jumlah kumulatif seluruh bagian FTP yang telah diterima oleh kontraktor. Menurut pemerintah bagian FTP kontraktor terhutang sebagaimana pajak penghasilan yaitu pada saat diterimanya penghasilan. Bagian FTP ini telah diterima lebih dahulu sebelum *equity to be split*. Posisi KBH masih *unrecovered* tidak menunda kewajiban pajak tersebut.

Posisi KBH *unrecovered* pada umumnya pasti akan dialami oleh setiap KBH karena biaya operasi (*operating cost*) yang dikeluarkan mulai melakukan eksplorasi

untuk mencari cadangan minyak dilanjutkan dengan biaya pengembangan apabila dari kajian cadangan minyak cukup ekonomis untuk dikembangkan, sampai mencapai produksi komersial nilainya cukup besar. Memerlukan beberapa tahun untuk mengembalikannya, jangka waktunya tergantung besarnya biaya operasi dan produksi migas yang dihasilkan. Oleh sebab itu masalah pajak penghasilan atas bagian FTP kontraktor dapat dipastikan akan selalu timbul. Kondisi tersebut dan adanya ketidaksepakatan antara pemerintah dan kontraktor yang terus menerus, sepertinya tidak mendorong pemerintah mengusulkan atau menjadikan masalah ini sebagai agenda untuk merumuskan suatu kebijakan khususnya kebijakan perpajakan di bidang migas. Padahal masalah ini menyangkut penerimaan negara yang cukup besar potensinya.

Pada tahun 2006 dikeluarkan suatu ketentuan perpajakan yang bukan khusus mengatur mengenai bagian FTP KBH yang *unrecovered*, tapi bersinggungan dengan masalah ini, yaitu Surat Kepala Kantor Pelayanan Pajak dan Badan Orang Asing Satu Nomor S-282/WPJ.07/KP.0709/2006 Tanggal 15 Maret 2006 Perihal Lampiran Khusus SPT Untuk WP KKKS. Surat ditujukan kepada para Wajib Pajak Kontraktor Kontrak Kerja Sama (KKKS). Lampiran 2 butir 2 angka 3 surat tersebut mengatur petunjuk pengisian bagian penyesuaian fiskal dalam lampiran khusus SPT WP KKKS atau KBH. Pada butir mengenai FTP disebutkan sebagai berikut :

”...Dalam hal Wajib Pajak sudah berproduksi tapi belum ada *Equity To be Split (ETS)*, maka FTP yang diterima yang belum dibayar PPh-nya dilaporkan sebagai penyesuaian fiskal. FTP ini yang ditunda pembayaran PPhnya ini akan dilaporkan kembali pada tahun timbulnya (ETS)”.

Dari ketentuan tersebut dapat ditafsirkan bahwa bagian FTP yang diterima kontraktor KBH belum ETS atau masih *unrecovered*, pajak penghasilannya ditunda pembayarannya sampai pada tahun timbulnya ETS. Ketentuan tersebut tidak menjelaskan apa pertimbangan atau dasar pemikiran yang menjadi landasan penundaan pembayaran pajak penghasilan (PPh) atas bagian FTP KBH *unrecovered*. Hal ini bisa dipahami karena ketentuan tersebut dimaksudkan untuk menjelaskan tentang masalah yang berbeda.

Menurut Wahyu Tumakaka penundaan Pajak Penghasilan (PPH) bagian FTP KBH *unrecovered* karena kontraktor belum mendapat keuntungan, jadi ditunda sampai dengan keuntungan atau ETS (wawancara tanggal 14 Desember 2010).

Di penghujung tahun 2010 tepatnya tanggal 20 Desember 2010 pemerintah mengeluarkan ketentuan mengenai migas yaitu Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 79 Tahun 2010 Tentang Biaya Operasi yang Dapat Dikembalikan Dan Perlakuan Pajak Penghasilan Di Bidang Usaha Hulu Minyak Dan Gas Bumi. Ketentuan ini dikeluarkan sebagai pelaksanaan dari pasal 31 D UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang perubahan keempat Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan, yang salah satunya menyebutkan bahwa ketentuan mengenai perpajakan bagi bidang usaha pertambangan minyak dan gas bumi di atur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah.

PP Nomor 79 Tahun 2010 mengatur beberapa hal berkaitan dengan penghasilan dan PPh dari kontraktor KBH sebagai berikut:

- Pasal 9 ayat (1), Penghasilan bruto kontraktor terdiri atas:
 - a. penghasilan dalam rangka kontrak bagi hasil; atau
 - b. penghasilan dalam rangka kontrak jasa; dan
 - c. penghasilan lain di luar kontrak kerja sama.
- Pasal 9 ayat (2), Penghitungan pajak penghasilan atas penghasilan dalam rangka kontrak bagi hasil sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a dihitung berdasarkan nilai realisasi minyak dan atau gas bumi bagian kontraktor dari *equity share* dan FTP *share* ditambah minyak dan/atau gas bumi yang berasal dari pengembalian biaya operasi ditambah minyak dan/atau gas bumi tambahan yang berasal dari pemberian insentif atau karena hal lain dikurangi nilai realisasi penyerahan DM0 minyak dan/atau gas bumi ditambah Imbalan DM0 ditambah varian harga atas *lifting*.
- Pasal 25 ayat (1), Penghasilan kena pajak untuk 1 (satu) tahun pajak bagi kontraktor untuk kontrak bagi hasil, dihitung berdasarkan penghasilan dalam rangka kontrak bagi hasil sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (2) dikurangi biaya bukan

modal tahun berjalan dikurangi penyusutan biaya modal tahun berjalan dikurangi biaya operasi yang belum dapat dikembalikan pada tahun-tahun sebelumnya.

- Pasal 25 ayat (2), Dalam hal jumlah pengurang sebagaimana dimaksud pada ayat (1) lebih besar dari penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (2), sisa kurangnya diperhitungkan pada tahun pajak berikutnya sampai dengan berakhirnya kontrak.
- Pasal 25 ayat (3), Besarnya pajak penghasilan yang terutang bagi kontraktor, dihitung berdasarkan penghasilan kena pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dikalikan dengan tarif pajak yang ditentukan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan di bidang pajak penghasilan

Ketentuan dalam PP 79 tahun 2010 mengisyaratkan bahwa :

- pajak penghasilan terutang bagi kontraktor adalah apabila perhitungan bagi hasil telah *recovery*.
- Pada saat posisi *recovery* FTP share yang diperhitungkan pajak penghasilannya adalah FTP share pada tahun berjalan.

Ketentuan ini tidak mengatur secara jelas bagaimana perlakuan pajak penghasilan atas bagian FTP kontraktor yang telah diterima pada waktu perhitungan bagi hasil masih posisi *unrecovered*. Ketidakjelasan ini dapat menimbulkan penafsiran yang berbeda di kalangan migas, perbedaan pendapat dan penafsiran menimbulkan ketidaksepakatan, perdebatan antara kontraktor dan pemerintah bahkan sengketa pajak, karena telah adanya ketentuan perpajakan mengenai migas. Tidak jelasnya ketentuan ini berpotensi menimbulkan penafsiran bahwa FTP bagian kontraktor pada KBH yang masih *unrecovered* tidak terutang pajak.

4.2.3.2 Ketidaksepakatan antara pemerintah dengan kontraktor atas PPh bagian FTP yang diterima kontraktor KBH *unrecovered*

Bagian FTP yang diterima oleh kontraktor walaupun perhitungan bagi hasil masih *unrecovered* merupakan penghasilan, hal ini disetujui oleh kontraktor. Tercermin dari ketidaksepakatan dan perdebatan yang terjadi antara pemerintah dan kontraktor adalah pada masalah saat atau kapan penghasilan tersebut terutang pajak,

bukan pada apakah bagian FTP kontraktor yang masih *unrecovered*, merupakan penghasilan atau bukan penghasilan. Kapan seharusnya kewajiban pembayaran pajak atau saat terhutangnya pajak oleh kontraktor timbul? Pada saat bagian *FTP* diterima atau ditunda sampai perhitungan bagi hasil telah *recovery*?. Kontraktor beranggapan bagian *FTP* yang diterimanya belum terhutang pajak karena seluruh biaya *operating cost* belum tergantikan (masih *unrecovered*), dan beranggapan kewajiban pajak penghasilan terhutang pada saat posisi perhitungan bagi hasil telah *recovery*, dan kewajiban pajak penghasilan terhutang atas jumlah komulatif seluruh bagian *FTP* yang telah diterima oleh kontraktor. Kontraktor setuju bahwa *FTP* adalah penghasilan kena pajak, tapi tidak sependapat dengan pemerintah mengenai saat terhutangnya pajak.

Istilah ketidaksepakatan, bukan sengketa pajak, yang dipergunakan untuk menyatakan adanya perbedaan pendapat atau ketidaksamaan persepsi mengenai pajak yang terhutang antara pemerintah dan kontraktor, karena dalam bidang migas pemeriksaan perhitungan bagi hasil termasuk didalamnya pajak yang terhutang atas bagian yang diterima kontraktor, bukanlah Direktorat Jendral Pajak, melainkan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP). BPKP adalah lembaga pemerintah yang memperoleh kewenangan sebagai auditor pemerintah untuk memeriksa perhitungan bagi hasil kontraktor.

Menurut pemerintah bagian *FTP* kontraktor terhutang sebagai pajak penghasilan yaitu pada saat diterimanya. Bagian *FTP* ini telah diterima lebih dahulu sebelum *equity to be split*. Posisi KBH masih *unrecovered* tidak menunda kewajiban pajak tersebut. Dari hasil pemeriksaan yang dilakukannya, BPKP menghitung kekurangan pajak yang terhutang oleh kontraktor. Pada kenyataannya temuan hasil audit sulit ditindaklanjuti, karena:

- Kontraktor tidak setuju dengan pendapat BPKP atas kekurangan pajak dari bagian *FTP* yang diterimanya, dan dalam KBH tidak ada klausul sanksi bagi kontraktor bila menolak/ tidak setuju dengan hasil audit.
- Bagian *FTP* yang diterima oleh kontraktor adalah bagian dari bagi hasil, DJP tidak dapat mengeluarkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atas kekurangan pajak

dari hasil audit BPKP, karena pajak penghasilan atas bagi hasil kontraktor adalah bagian dari bagi hasil yang diterima pemerintah, bukan dari proses pemajakan yang biasa. Bagi hasil nilainya sudah ditetapkan, dan didalamnya ada nilai pajaknya. Oleh sebab itu prosentase *equity share* akan berubah sesuai dengan tarif pajak.

Sepanjang belum ada kesepakatan antara kontraktor dan pemerintah, temuan audit ini akan muncul terus dalam laporan audit BPKP sebagai temuan-temuan tahun sebelumnya yang belum diselesaikan.

Tidak seluruh kontraktor mempunyai persepsi yang berbeda dengan pemerintah. Ada kontraktor yang membayar kewajiban PPh bersamaan dengan penerimaan FTP. Hal ini menjelaskan bahwa apabila tidak ada suatu kebijakan yang memandu tindakan atau pola tindakan, walaupun ada kebijakan tapi tidak jelas, dapat menimbulkan ketidakpastian dan penafsiran yang berbeda, dan masing-masing cenderung akan menafsirkan yang sesuai dengan kepentingan dan keuntungannya,

Berikut disajikan ilustrasi perhitungan bagi hasil dalam 4 (empat tahun berturut-turut) untuk memperoleh pemahaman mengenai perbedaan pendapat antara pemerintah dan kontraktor, dan dampak masing-masing pendapat terhadap penerimaan negara, dengan menggunakan angka asumsi.

Tabel 4.4 mengilustrasikan pendapat dari pemerintah (dalam hal ini BPKP sebagai pemeriksa perhitungan bagi hasil). PPh terhutang dan harus dibayar pada saat FTP diterima, walaupun KBH dalam posisi masih *unrecovered*, karena FTP yang merupakan penghasilan telah diterima oleh kontraktor. Bagian pemerintah berasal dari FTP *share* (71,1538%) ditambah dengan PPh yang dibayar oleh kontraktor.

Tabel 4.4 Skema Perhitungan Bagi Hasil dengan FTP
(PPh dibayar pada saat FTP diterima)

No	Uraian	2xx1	2xx2	2xx3	2xx4
1	Lifting mbbl	1.000	1.000	1,000	1,000
2	Price per bbl- in US\$	10	8	10	12
a	Gross Revenue	10,000	8,000	10,000	12,000
4	First Tranche Petroleum	2,000	1,600	2,000	2,400
5	Gross Revenue after FTP	8,000	6,400	8,000	9,600
6	Investment Credit	-	-	-	-
7	Cost Recovery:				
	Current year operating cost	3,000	2,500	3,500	4,000
	Unrecovered cost –from prior years	14,000	9,000	5,100	600
	Total Cost recovery	17,000	11,500	8,600	4,600
	Total recoverable	8,000	6,400	8,000	4,600
8	Equity to be Split	0	0	0	5,000
9	Contractor Share:				
	FTP Share (28.8462%)	577	462	577	692
	Equity Share	0	0	0	1,442
	DMO	0	0	0	86
	DMO Fee (New Oil)	0	0	0	(865)
	Taxable Share	577	462	577	2,134
10	Government Tax Entitlement (48%)	277	222	277	1,024
11	Net Contractor Share	300	240	300	1,110
12	Total Contractor Share	8,300	6,640	8,300	5,710
13	Unrecovered Cost-	9,000	5,100	600	0
14	Total Indonesia Share	1,700	1,360	1,700	6,290

Sumber : format skema dikutip dari *financial quarterly report* BP Migas

Tabel 4.5. mengilustrasikan persepsi dan pendapat dari kontraktor. Menurut perhitungan kontraktor setiap tahun sepanjang bagi hasil masih *unrecovered*, FTP diterima penuh tanpa dikurangi PPh. PPh tetap terhutang, hanya kewajiban pembayarannya timbul pada saat posisi KBH *recovery*.

Tabel 4.5. Skema Perhitungan Bagi Hasil dengan FTP
(PPh ditunda sampai dengan *recovery*)

In US \$					
No	Uraian	2xx1	2xx2	2xx3	2xx4
1	Lifting mbbl	1.000	1.000	1,000	1,000
2	Price per bbl- in US\$	10	8	10	12
3	Gross Revenue	10,000	8,000	10,000	12,000
4	First Tranche Petroleum	2,000	1,600	2,000	2,400
5	Gross Revenue after FTP	8,000	6,400	8,000	9,600
6	Investment Credit	-	-	-	-
7	Cost Recovery:				
	Current year operating cost	3,000	2,500	3,500	4,000
	Unrecovered cost –from prior years	14,000	9,000	5,100	600
	Total Cost recovery	17,000	11,500	8,600	4,600
	Total recoverable	8,000	6,400	8,000	4,600
8	Equity to be Split	0	0	0	5,000
9	Contractor Share:				
	FTP Share (28.8462%)	577	462	577	692
	Equity Share	0	0	0	1,442
	DMO	0	0	0	1071
	DMO Fee (New Oil)	0	0	0	(1071)
	Taxable Share	577	462	577	2,134
10	Government Tax Entitlement (48%):				1,024
	FTP 2xx1				277
	FTP 2xx2				222
	FTP 2xx3				277
	Total Tax				1,813
11	Net Contractor Share-current year	577	462	577	1,110
12	Total Contractor Share-current year	8,577	6,862	8,577	6,413
13	Unrecovered Cost-	9,000	5,100	600	0
14	Total Indonesia Share Tax of FTP previos years	1,423	1,138	1,423	6,290
	Total				776
					7,066

Sumber : format skema dikutip dari financial quarterly report BP Migas

Apabila menelusuri perkembangan dari sejarah KBH dari mulai diterapkan dari tahun 1966 dan mendasarkan pada UU nomor 44 Prp. Tahun 1960, maka pajak penghasilan yang diterapkan yang dikenakan pada kontraktor KBH hakekatnya

adalah bagian bagi hasil yang harus diterima pemerintah atau semula adalah bagian dari penerimaan negara yang disebut Pungutan Negara, dan Pungutan Negara tidak memperhatikan bagaimana kondisi subyek, subyek dalam keadaan untung atau tidak, pungutan tetap harus dibayarkan sepanjang sudah menerima manfaat dari kekayaan SDA, FTP adalah bagian dari skema bagi hasil tersebut, maka dengan dasar pemikiran demikian, seharusnya pajak penghasilan atas bagian FTP KBH yang posisi *unrecovered* harus dibayarkan ke pemerintah bersamaan dengan bagian FTP yang diterima, tanpa memperhatikan kontraktor sudah atau belum mendapat pengembalian seluruh biaya operasi. Jaminan penerimaan negara (*cash inflow*) dalam setiap tahun nilainya terjaga, sesuai dengan konsep diterapkannya FTP dalam KBH.

4.2.3.3. Monitoring Terhadap Kewajiban Pajak Penghasilan atas FTP Bagian Kontraktor *Unrecovered*

Seperti telah diuraikan sebelumnya, apabila belum ada kesepakatan antara pemerintah dan kontraktor, maka temuan belum dapat ditindaklanjuti, kenyataannya kontraktor tetap menunda pembayaran PPhnya. Diperlukan monitoring dan pengendalian secara terus menerus terhadap kumulatif kewajiban pembayaran PPh sampai posisi KBH *recovery* dan kontraktor, untuk menghindari kemungkinan hilangnya potensi penerimaan negara.

Jangka waktu yang dibutuhkan dari mulai produksi komersial sampai dengan posisi *recovery* dibutuhkan waktu beberapa tahun, dan waktunya relatif berbeda-beda untuk setiap KBH. Dari penelitian terhadap beberapa Laporan Audit BPKP atas Bagi Hasil Migas, ada yang membutuhkan waktu 5 -10 tahun, bahkan ada yang lebih dari 10 tahun belum *recovery*. Dalam tenggang waktu tersebut, kenyataannya sering terjadi pengalihan atau perubahan *participating interest*. Sesuai dengan klausul dalam kontraktor hal ini memang diijinkan. Apabila ada pengalihan, segala kewajiban kontraktor beralih kepada kontraktor yang baru, termasuk kewajiban pajaknya.

Laporan-laporan audit BPKP atas KBH yang posisinya masih *unrecovered* sebelum tahun 2006 yaitu sebelum adanya Surat Kepala KPP Badora Nomor 182/WPJ.07/KP.0709/2006 Tanggal 15 Maret 2006 tidak selalu menginformasikan

kewajiban PPh atas FTP yang masih tertunda, ada laporan yang menginformasikan kumulatif nilai FTP bagian kontraktor dari tahun sejak diterimanya. Namun ada laporan yang hanya melaporkan nilai FTP bagian Kontraktor tahun berjalan. Tabel 4.6. mengilustrasikan contoh format Laporan Audit BPKP atas KBH yang posisi masih *unrecovered*, dalam menyajikan bagian FTP KBH yang belum membayar kewajiban PPhnya.

Tabel 4.6. Nilai Kumulatif FTP yang sudah diterima(Nama Kontraktor) sampai dengan Tahun 20xx adalah US\$terdiri dari:

Nomor	Tahun	Jumlah (US \$)
1	19xx	
2	200x	
3	200x	
4	200x	
5	
	Jumlah	

Sumber : Laporan Audit BPKP atas KBH migas

Kontraktor wajib menyusun laporan keuangan secara 3 (tiga) bulanan kepada BP Migas. Format laporan keuangan telah ditetapkan oleh BP Migas yaitu *Financial Quarterly Report (FQR)*. Laporan dibuat oleh Kontraktor yang bertindak sebagai operator. Format FQR tidak mengakomodasi monitoring terhadap nilai kumulasi kewajiban PPh atas FTP yang masih terhutang kepada pemerintah. Nilai FTP yang ditampilkan dalam FQR hanyalah nilai FTP tahun berjalan baik untuk bagian pemerintah maupun kontraktor. Jadi apabila akan mengetahui nilai kumulatif FTP yang masih terhutang PPh, tidak dapat ditemukan dalam FQR. Monitoring yang disajikan di dalam FQR adalah terhadap pergerakan nilai *Unrecovered Cost* (saldo awal, penambahan, pengurangan dan saldo akhirnya). Hal ini dapat mengisyaratkan BP Migas selaku manajemen KBH, lebih mengfokuskan pada perhitungan bagi hasil.

Meresponi Surat Kepala KPP Badora Satu Nomor 182/WPJ.07/KP.0709/2006 Tanggal 15 Maret 2006, Kepala BPKP Perwakilan DKI Jakarta II sebagai unit pemerintah yang melakukan pemeriksaan terhadap KBH selain untuk sementara menyetujui sanggahan kontraktor yang berpendapat PPh FTPnya ditunda sampai *recovery*, juga menegaskan kepada Kepala Divisi Pengendalian Finansial BP Migas dengan surat Nomor S-2289/PW 30/4/2008 tanggal 12 Juni 2008, bahwa:

- Informasi mengenai PPh dan PBDR atas *First Tranche Petroleum* pada periode dimana KKKS/KBH belum memperoleh ETBS akan diungkapkan pada laporan hasil audit BPKP sebagai data/informasi kumulatif kewajiban PPh dan PBDR atas FTP sampai periode dimana KKKS sudah memperoleh ETBS/ETS.
- Informasi akan diungkapkan dalam butir penjelasan mengenai perpajakan.

Peneliti menemukan laporan audit BPKP terhadap KBH (sekarang KKS) yang *unrecovered*, yang diterbitkan sejak tahun 2006 telah menyajikan nilai kumulatif yang terinci per tahun FTP yang telah diterima kontraktor. Format *FQR* oleh BP Migas sebagai manajemen KBH, tetap tidak mengakomodasi informasi ini. Jadi alat monitoring terhadap FTP Kontraktor yang belum dibayar kewajiban pajaknya, yang dapat diketahui oleh pihak-pihak eksternal kontraktor adalah laporan audit BPKP. Laporan ini juga dapat menjadi alat kontrol pada waktu *recovery*, apakah penyesuaian fiskal yang dilakukan oleh kontraktor dalam SPTnya sudah benar.

4.3 Analisis *Certainty, Convenient, Current Tax Payment, Deferral, Realization* Income Concept dan Fungsi budgetair

4.3.1 *Certainty*

Pembahasan mengenai *Certainty* atau prinsip kepastian dalam pengenaan FTP Kontraktor KBH *unrecovered* adalah mengacu pada azas *certainty* yang dikemukakan atau dimaksud oleh Adam Smith yaitu adalah bahwa pajak itu harus dari semula jelas bagi semua Wajib Pajak dan setiap orang/masyarakat. Jelas dan pasti mengenai siapa yang membayar (subyek), jumlah yang harus dibayar (tarif), kapan harus dibayar (saat terhutang), apa yang menjadi dasar pengenaan pajaknya

(obyek). Kepastian hukum lebih penting daripada keadilan. Asas keadilan apabila tanpa kepastian hukum maka pemungutan pajak bisa menjadi tidak adil.

Ketidajelasan menimbulkan perbedaan persepsi dan perdebatan yang berkepanjangan, tidak ada titik temu, masing-masing pihak bersikeras dengan pendapatnya.

Subyek Pajak, Penghasilan Bruto dan Pajak penghasilan yang terhutang untuk KBH, secara jelas sudah diatur dalam Surat Menteri Keuangan nomor 458/KMK.012/1984 tanggal 21 Mei 1984 yaitu:

- Subyek Pajak adalah kontraktor migas beserta partnernya yang KBH nya ditandatangani pada tanggal 1 Januari 1984 dan sesudahnya
- Penghasilan Bruto adalah nilai uang yang direalisasi kontraktor dari produksi bagiannya yang terjual.
- Dasar pengenaan Pajak Penghasilan yang terhutang oleh kontraktor adalah Penghasilan Kena Pajak. Untuk menghitung Penghasilan Kena Pajak, penghasilan bruto dikurangi dengan biaya-biaya untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan serta penyusutan sebagaimana dimaksud dalam pasal 6 UU Pajak penghasilan 1984.
- Tarif pajak, juga secara jelas sudah diatur dalam ketentuan ini.

Jadi pada umumnya ketentuan ini telah memenuhi kriteria kepastian yang dikemukakan Adam Smith. Perkembangannya adalah dalam kurun setelah ketentuan ini diberlakukan, pemerintah melakukan perubahan dengan KBH yang ditandatangani tahun 1988 dan seterusnya, dengan menerapkan konsep FTP, dimana FTP adalah penyisihan terlebih dahulu dari penghasilan bruto sebelum dikurangi dengan biaya-biaya untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan. Kontraktor juga menerima bagian FTP tersebut. Ketentuan yang ada sudah tidak dapat mengakomodasi perubahan-perubahan yang ada. Berbagai pertanyaan dan masalah timbul dengan penerapan konsep FTP dan dampaknya terhadap perhitungan pajak penghasilan. Bagaimana dengan perlakuan pajak FTP, apabila biaya-biaya untuk memperoleh penghasilan atau *tax relief* lebih besar dari penghasilan bruto setelah dikurangi FTP?. Kontraktor dianggap belum menerima keuntungan, tetapi

kontraktor sebenarnya telah menerima sebagian penghasilan. Tidak ada revisi atau ketentuan lebih lanjut untuk mengakomodasi perubahan-perubahan tersebut, sehingga timbul perbedaan persepsi antara pemerintah dan kontraktor. Ketidakjelasan ini menimbulkan ketidakpastian dan ketidakadilan di antara wajib pajak, karena pada kenyataannya ada kontraktor yang menunda kewajiban PPhnya sampai posisi KBH *recovery*, ada juga kontraktor yang langsung menghitung dan membayar PPh atas bagian FTP yang diterimanya sekalipun posisi KBH masih *unrecovered*.

Surat Kepala KPP Badora Satu Nomor 182/WPJ.07/KP.0709/2006 Tanggal 15 Maret 2006 tidak menghentikan ketidakpastian di antara kontraktor sebagai wajib pajak, karena beberapa kontraktor yang KBH masih *unrecovered* tetap tidak menunda kewajiban PPh atas bagian FTP yang diterimanya. Sehingga ada perlakuan yang berbeda di antara kontraktor sebagai wajib pajak, yang hakekatnya menimbulkan ketidakadilan di antara wajib pajak.

PP Nomor 79 Tahun 2010 yang dikeluarkan pemerintah, menimbulkan ketidakjelasan apakah FTP bagian kontraktor yang masih *unrecovered* terhutang pajak? Kapan terhutangnya?, Ketentuan ini tidak menyinggung perihal ini, dan tidak ada kejelasan apakah SK KPP Badora masih berlaku.

Secara umum menurut peneliti kebijakan perpajakan yang ada telah memenuhi kepastian hukum atas subjek pajak, obyek pajak, tarif pajak dan prosedur pajaknya, namun secara eksplisit tidak ada kejelasan mengenai perlakuan pajak penghasilan FTP pada KBH yang posisi masih *unrecovered*.

4.3.2 *Convenient dan Current System Payment.*

Current system payment sangat berkaitan dengan asas *convenience* dan merupakan salah satu cara pemungutan pajak, yang menekankan pada pemungutan pajak pada saat yang sama dengan saat penghasilan diterima. Saat diterimanya penghasilan adalah saat yang nyaman atau tidak menyulitkan wajib Pajak untuk membayarnya, karena saat penghasilan diterima, kondisi *cash inflow* wajib pajak dianggap baik, dan memiliki kemampuan untuk membayar.

Penundaan pembayaran kewajiban PPh FTP KBH *unrecovered* oleh kontraktor menjadikan kontraktor mempunyai kewajiban membayar PPh yang nilainya besar pada saat *recovery*. Kemungkinan kontraktor kesulitan untuk membayar bisa terjadi.

Dari penelitian terhadap data primer berupa laporan hasil audit BPKP dan *minutes of meeting*/Berita Acara Pembahasan hasil Audit antara BPKP, kontraktor dan BP Migas didapati adanya kontraktor pada saat *recovery*, mengajukan permohonan untuk mengangsur PPh terhutang atas FTP yang diterimanya pada saat posisi masih *unrecovered*.

Peneliti berpendapat berkaitan dengan asas *convenient* dan konsep *current payment system*, ketentuan mengenai penundaan saat terhutangnya PPh FTP KBH *unrecovered* yaitu Surat Kepala KPP Badora Satu Nomor 182/WPJ.07/KP.0709/2006 Tanggal 15 Maret 2006 mengabaikan asas-asas ini. Kewajiban atau saat terhutangnya PPh adalah saat penghasilan/FTP diterima akan lebih memudahkan bagi wajib pajak untuk membayar kewajibannya. Ketentuan mengenai PPh FTP KBH *unrecovered* dan kewajiban pembayarannya harus diperjelas dalam peraturan pelaksanaan PP Nomor 79 tahun 2010.

4.3.3 *Deferral dan realization income concept*

Meskipun konsep *deferral* yang diuraikan dalam *IBCD International Glossary* ditujukan untuk melandasi dasar pemajakan terhadap penghasilan *capital gain*. PPh atas penghasilan berdasarkan perhitungan ekonomis ditunda sampai penghasilan tersebut direalisasi yaitu pada saat *capital* tersebut dijual. Konsep ini menegaskan bahwa pajak terhutang pada saat pendapatan telah terealisasi. Konsep ini dapat juga diterapkan dan menjadi landasan bahwa PPh atas FTP tidak dapat ditunda pembayarannya, sekalipun masih *unrecovered*, karena penghasilan telah diterima oleh kontraktor.

Mengacu pada SHS *Concept* yang menjadi dasar pengenaan pajak adalah tambahan kemampuan ekonomis, *gross income* harus dikurangi dahulu dengan berbagai *tax relief* sehingga besarnya tambahan kemampuan ekonomis dapat dihitung. Biaya operasi di KBH merupakan *tax relief*, biaya ini harus dikurangkan

dari penghasilan bruto, kelebihanannya baru dibagi antara pemerintah dan kontraktor. Di KBH FTP disisihkan dahulu sebelum disediakan untuk biaya-biaya operasi, kemudian FTP dibagi antara pemerintah dan kontraktor.

Akan timbul pertanyaan bagaimana bila PPh atas FTP telah dibayar setiap FTP diterima, ternyata KBH tidak pernah mengalami *recovery*, dengan kata lain tidak pernah menghasilkan ETBS atau kontraktor tidak pernah mengalami keuntungan.

Parulian berpendapat bahwa PPh atas FTP yang masih *unrecovered*, yang telah dibayarkan kepada pemerintah harus dianggap sebagai panjar pajak penghasilan. Jika pada akhirnya ternyata secara keseluruhan KBH tidak menghasilkan ETBS maka kantor pajak harus mengembalikan pajak yang sudah dibayar oleh kontraktor (wawancara tanggal 8 Desember 2010).

Sutadi dengan tegas mengatakan bahwa KBH yang telah dikembangkan untuk berproduksi kecil kemungkinannya tidak menghasilkan ETBS. Keputusan untuk mengembangkan lapangan sudah dengan perhitungan ekonomi. Lapangan akan dikembangkan untuk produksi apabila *Internal Rate of Return* (IRR) sekitar 20%-25%. Dengan IRR tersebut, diperhitungkan pemerintah akan memperoleh jaminan penerimaan minimal 50% dan kontraktor juga memperoleh keuntungan (wawancara 27 November 2010).

Peneliti sependapat dengan Sutadi, karena keputusan untuk mengembangkan pasti sudah memperhitungkan keekonomiannya, karena dana yang akan diinvestasikan kontraktor cukup besar.

Konsep *deferral* selaras untuk disandingkan dengan the *realization income concept* yang diuraikan Mansury, yaitu konsep yang menyarankan pengenaan pajak pada waktu kenaikan nilai harta telah menjadi realisasi. Pengenaan pajak di ubah dari saat adanya tambahan kemampuan ekonomis, ke saat hingga terjadinya realisasi. Realisasi adalah pada saat terjadinya penghasilan diterima atau diperoleh setelah dilaksanakan transaksi.

Konsep *deferral* dan *realization concept* menguatkan bahwa FTP bagian kontraktor pada KBH yang masih *unrecovered* terhutang pajak pada saat FTP diterima oleh kontraktor, karena penghasilan telah terealisasi.

4.3.4. Fungsi *Budgetair* dari Pajak.

Fungsi pajak diberbagai negara yang utama dari mulai adanya pemungutan pajak dipahami sebagai sumber penerimaan negara yaitu mengisi kas negara, seperti ditegaskan oleh Rosdiana dan Tarigan. Asas *revenue productivity* harus dikedepankan.

Dari semula konsep FTP diterapkan adalah untuk menjamin penerimaan negara. Dalam skema bagi hasil penerimaan dari migas ini konsep awalnya adalah Pungutan Negara yang mendasarkan pada pasal 33 ayat 3 UUD 1945 (wawancaara dengan Sutadi, 27 Noveber 2010). Kemudian dipisahkan dengan jelas antara pungutan negara dan pajak negara karena pertimbangan agar para kontraktor dapat mengkreditkan pajak yang dibayarnya di *home officenya*. Pemahaman ini menurut peneliti mengisyaratkan bahwa penerimaan dari FTP adalah termasuk PPh atas bagian FTP yang diterima oleh kontraktor. Tegasnya penerimaan negara yang diharapkan dari FTP bukan hanya nilai bagian FTP yang diterima oleh pemerintah tetapi juga PPh atas bagian FTP yang diterima kontraktor, dan keduanya harus diterima atau terhutang oleh kontraktor pada saat yang sama tidak terpisah-pisah, tanpa memperhatikan kondisi kontraktor.

Dengan diterapkannya konsep FTP, saat *recovery* lebih lambat dibandingkan apabila tidak ada FTP.

Tabel 4.7. dengan angka-angka yang sama dengan tabel 4.3 dan tabel 4.4 memberikan ilustrasi dalam 4 (empat) tahun, apabila tidak diterapkan FTP, maka saat *recovery* lebih cepat dibandingkan dengan adanya FTP, di tahun-tahun *unrecovered* tidak ada bagian pemerintah yang diterima, dan terjadi penumpukan penerimaan di tahun-tahun posisi *recovery*. Kondisi hampir sama dengan apabila diterapkan FTP dengan penundaan PPh (Tabel 4.4.), tahun-tahun saat masih *unrecovered* bagian pemerintah masih rendah dan pada saat *recovery* terjadi penumpukan penerimaan bagian pemerintah karena ditambah jumlah komulatif PPh bagian FTP kontraktor.

Yang dikehendaki pemerintah pasti kepastian dan stabilitas penerimaan negara, penerimaan negara yang naik turun secara signifikan akan mengganggu perencanaan dan pembiayaan pembangunan oleh pemerintah.

Tabel 4.7. Skema Perhitungan Bagi Hasil tanpa ada FTP

No	Uraian	2xx1	2xx2	2xx3	2xx4
1	Lifting bbl	1.000	1.000	1.000	1.000
2	Price per bbl- in US\$	10	8	10	12
3	Gross Revenue	10,000	8,000	10,000	12,000
4	First Tranche Petroleum	0	0	0	0
5	Gross Revenue after FTP	10,000	8,000	10,000	12,000
6	Invesment Credit	-	-		
7	Cost Recovery:				
	Current year operating cost	3,000	2,500	3,500	4,000
	Unrecovered cost –from prior years	14,000	7,000	1,500	0
	Total Cost recovery	17,000	9,500	5,000	4,000
	Total recoverable	10,000	8,000	5,000	4,000
8	Equity to be Split	0	0	5,000	8,000
9	Contractor Share:				
	FTP Share (28.8462%)	0	0	0	0
	Equity Share	0	0	1,442	2,308
	DMO	0	0	721	865
	DMO Fee (New Oil)	0	0	(721)	(865)
	Taxable Share	0	0	1,442	2,308
10	Government Tax Entitlement (48%)	0	0	692	1.108
11	Net Contractor Share	0	0	750	1,200
12	Total Contractor Share	10,000	8,000	5,692	5,200
13	Unrecovered Cost	7,000	1,500	0	0
14	Total Indonesia Share	0	0	4,250	6,800

Sumber : format skema dikutip dari *financial quarterly report* BP Migas

4.4. Analisis Kebijakan Perpajakan Migas

Kebijakan perpajakan berkaitan dengan FTP tidak dapat dilepaskan dari kebijakan perpajakan di bidang migas di tingkat hulu. FTP adalah konsep yang dikenal dan digunakan di bidang migas di tingkat hulu, dan berkaitan dengan kontrak bagi hasil antara pemerintah dan kontraktor.

Mengacu pada konsep Simons yang dikutip oleh Mansury bahwa kebijakan perpajakan adalah kebijakan fiskal dalam arti sempit karena meliputi penentuan siapa-siapa yang akan dikenakan pajak, apa yang akan dijadikan dasar pengenaan pajak, bagaimana menghitung besarnya pajak yang harus dibayar dan bagaimana tata cara pembayaran pajak yang terutang, maka pembahasan kebijakan perpajakan migas di tingkat hulu yang ada di Indonesia adalah sebagai berikut:

1. Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 267/KMK.012/1978 Tentang Tata Cara Penghitungan dan Pembayaran Pajak Perseroan dan pajak Atas Bunga, Dividend dan Royalty yang Terhutang Oleh Kontraktor Yang Melakukan Kontrak production Sharing (Kontrak Bagi Hasil) Di Bidang Migas dengan Pertamina.
2. Keputusan Menteri Keuangan Nomor 458/KMK.012/1984 Tanggal 21 Mei 1984 tentang tata Cara Perhitungan dan Pembayaran pajak Penghasilan Yang Terhutang oleh Kontraktor Yang Mengadakan Kontrak Production Sharing Dalam eksplorasi dan Eksploitasi Migas dengan Pertamina.
3. Peraturan Pemerintah Nomor 79 Tanggal 20 Desember 2010 Tentang Biaya Operasi yang dapat Dikembalikan dan Perlakuan Pajak Penghasilan di Bidang Hulu Minyak dan Gas Bumi.

Pada KBH generasi pertama yaitu tahun 1966, produksi minyak dan gas dibagi dalam dua bagian, yakni 40% yang pertama untuk pengembalian biaya eksplorasi dan eksploitasi (*cost recovery ceiling*), sedangkan sisanya 60% dibagi 65% untuk pemerintah dan 35% untuk kontraktor. Termasuk dalam 65% bagian pemerintah adalah pajak penghasilan dan pajak atas laba kontraktor serta pajak-pajak lain.

Pada KBH generasi kedua, pengembalian biaya operasi menjadi 100%, prosentase pembagiannya setelah biaya operasi berubah menjadi 85%/15%, bagian pemerintah termasuk pajak.

Dihapuskannya pembatasan pengembalian biaya (*cost recovery ceiling*), dilatarbelakangi persayaratan pihak otoritas pajak Amerika Serikat (*US Internal Revenue Service*), bahwa pajak yang dibayar oleh kontraktor di Indonesia dapat dikreditkan apabila bukti pembayarannya didasarkan pada ketentuan-ketentuan

perpajakan yang umum berlaku dan tidak ada pembatasan pengembalian biaya (*cost recovery ceiling*).

Tidak adanya ketentuan perpajakan mengenai migas sebelum tahun 1978 dapat dipahami, dikarenakan seperti telah diuraikan sebelumnya, pada awalnya penerimaan negara dari migas adalah berdasarkan UUD 1945 Pasal 33 ayat 3, bukan pasal 23. Pasal 33 mengatur penerimaan negara yang berasal dari pungutan hasil pemanfaatan sumber daya alam yang dikuasai negara. Maka penerimaan negara ini disebut pungutan negara, kalau sekarang lebih dikenal penerimaan negara bukan pajak (PNBP).

UU Nomor 44 Prp. Tahun 1960 Tentang Pertambangan Minyak dan Gas Bumi menguatkan dan melandasi bahwa penerimaan negara dari migas adalah pungutan negara, hal ini tampak jelas yaitu:

- Butir mengingat dari UU sehingga ditetapkan ketentuan ini, menunjuk kepada pasal 33 bukan pasal 23 UUD 1945.
- Pasal 15, menggunakan istilah pungutan-pungutan negara untuk iuran pasti, iuran eksplorasi dan pembayaran-pembayaran lainnya yang harus dibayar oleh pemegang kuasa pertambangan kepada Negara.

Pada Tahun 1978, dilakukan pemisahan antara penerimaan negara berupa pungutan negara dan penerimaan negara berupa pajak. Dikeluarkan kebijakan perpajakan KMK Nomor 267/KMK.012/1978 sebagai landasan tata cara perpajakannya. Pemisahan penerimaan negara menjadi Pajak dan Bukan Pajak (Pungutan negara) lebih dilatarbelakangi untuk memenuhi permintaan para kontraktor dari Amerika Serikat (AS).

Hasan M. (2009), menjelaskan adanya peraturan di AS dari US *Internal Revenue Service (IRS) ruling*, bagian produksi yang diserahkan tidak dapat diberlakukan sebagai pembayaran pajak, tetapi hanya sebagai royalti yang tidak dapat digunakan untuk memperoleh kredit pajak.

Yang diperlakukan pada KBH, pajak sudah termasuk di dalam bagi hasil yang diterima pemerintah. Permintaan dipisahkannya komponen pajak dari pembayaran kepada pemerintah, adalah agar kontraktor dari AS dapat memperoleh kredit pajak

(*tax credit*) atas pajak yang dibayarkan dalam KBH. dan terhindar dari pengenaan pajak berganda. Persyaratan lain yang ditetapkan oleh IRS agar dapat mengkreditkan pajak yang telah dibayarkan di Indonesia adanya bukti pembayaran yang didasarkan pada ketentuan-ketentuan perpajakan yang umum berlaku. Pada waktu itu belum ada kebijakan perpajakan khusus mengatur tata cara perpajakan migas di Indonesia.

Pada KBH generasi pertama dan kedua, kontraktor yang beroperasi dan menjadi mitra perusahaan migas berasal dari AS, sehingga kepentingannya sangat memperoleh perhatian pemerintah dan mempengaruhi keputusan-keputusan pemerintah yang berkaitan dengan perusahaan-perusahaan dan KBH di bidang migas tingkat hulu. Pertimbangan-pertimbangan di atas sangat kuat melatar belakangi dikeluarkannya KMK Nomor 267/KMK.012/1978 guna mengakomodasi kepentingan kontraktor, hal ini tercermin pada:

1. Konsideran dalam KMK Nomor 267/KMK.012/1978 menyebutkan antara lain:
 - Bahwa kontraktor memerlukan bukti mengenai pembayaran Pajak perseroan dan pajak atas Bunga, Dividend an Royalty yang terhutang atas hasil usahanya di Indonesia,
 - Bahwa perlu dikeluarkan keputusan Menteri Keuangan yang mengatur tata cara perhitungan dan pembayaran Pajak Perseroan dan pajak atas Bunga, Dividend dan Royalty yang terhutang oleh Kontraktor dalam rangka Kontrak Production Sharing (Kontrak Bagi Hasil) di bidang minyak dan gas bumi dengan Pertamina.
2. Bab III pasal 9 tentang Surat Keterangan Pembayaran Pajak, mengatur:
 - (1) Surat keterangan Pembayaran pajak dikeluarkan oleh Direktur Jendral Pajak setelah Kontraktor memenuhi kewajiban-kewajibannya yang ditentukan dalam perundang-undangan pajak dan setelah selesai dilakukan pemeriksaan (audit) oleh Direktorat Jendral Pengawasan Keuangan Negara.
 - (2) Sebelum Surat Keterangan Pembayaran Pajak dimaksud pada ayat (1) pasal ini diberikan, dapat dikeluarkan Surat Keterangan pemabayaran Pajak Sementara, yang berisi keterangan tentang besarnya pajak yang telah disetor oleh

Kontraktor, setelah seluruh setoran tersebut dilunasi dan laporan pembayarannya telah diterima oleh Direktorat Jendral Pajak.

Dari ketentuan-ketentuan yang diatur dapat ditafsirkan bahwa alasan dikeluarkannya peraturan perpajakan tersebut bukan karena sudah dirasakan perlunya suatu kebijakan perpajakan yang mengatur migas khususnya di tingkat hulu. Pada awal tahun 1970-an sektor migas merupakan kontributor yang sangat berarti pada perekonomian nasional, kegiatan eksplorasi mencapai puncaknya, berhasil ditemukan lapangan-lapangan dan pembukaan wilayah-wilayah produksi minyak baru (Hasan M., 2009). Pertimbangan tersebut dan permasalahan kontraktor AS, tidak mendorong pemerintah untuk mengajukan perpajakan migas sebagai agenda untuk merumuskan suatu kebijakan di bidang perpajakan di bidang migas di tingkat hulu.

Mengacu pada pendapat Musgrave bahwa pajak adalah harga sebuah peradaban, dan pendapat Shome bahwa pemerintah juga memperlakukan pajak terhadap migas sama halnya dengan perlakuan terhadap aktivitas ekonomi lainnya, maka dalam rangka pemanfaatan sumber daya alam dalam hal ini migas, seyogyanya secara tegas dipisahkan penerimaan negara yang bersifat pungutan negara dan yang merupakan pajak, masing-masing mempunyai ketentuan dan kebijakan tersendiri.

Ketentuan dalam UU Nomor 28 Tahun 2007 pasal 1 butir 1 mengatur bahwa pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan, mengisyaratkan pajak dikenakan kepada setiap badan usaha tidak terkecuali.

Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 458/KMK,012/1984 Tanggal 21 Mei 1984 dikeluarkan berkenaan dengan adanya paket Undang-Undang Perpajakan antara lain Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 dan Nomor 7 tahun 1983. Ketentuan ini dikeluarkan untuk mengakomodasi perubahan tarif pajak penghasilan berdasarkan perundang-undangan pajak yang berlaku.

4.4.1. KMK Nomor 267 dan KMK 458

Peneliti menelusuri untuk melihat apakah persyaratan dan kriteria sebagai kebijakan perpajakan yang dikemukakan Simons telah tercakup dalam dua KMK Nomor 267 dan KMK Nomor 458:

Subyek Pajak (siapa-siapa yang akan dikenakan pajak), yaitu Kontraktor beserta partnernya yang melakukan Kontrak *Production Sharing* (Kontrak bagi Hasil) di bidang minyak dan gas bumi mengenai eksplorasi dan produksi di suatu wilayah kerja tertentu. Pasal ini menegaskan bahwa yang menjadi subyek pajak adalah kontraktor dan masing-masing partnernya atau lebih sering dipergunakan istilah dalam migas adalah *interest holder* (pemegang *interest*). Oleh sebab itu masing-masing partner melaporkan perhitungan pajak penghasilannya secara terpisah sesuai dengan prosentase kepemilikannya. Demikian pula di negara asalnya, yang dilaporkan juga apa yang menjadi hak dan kewajiban sesuai dengan kontribusinya atau prosentase kepemilikannya dalam wilayah kuasa pertambangan.

Jadi masing-masing pemilik *interest* harus memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak terpisah di setiap wilayah kuasa pertambangan. Seandainya perusahaan X memiliki *interest* di wilayah kuasa pertambangan (wilayah kerja) di A dan B, maka X harus melaporkan kewajiban pajaknya secara terpisah untuk wilayah A dan B, karena masing-masing memiliki NPWP yang berbeda.

Obyek pajak (apa yang akan dikenakan pajak), secara jelas telah dirinci apa yang menjadi dasar pengenaan pajak, biaya-biaya yang boleh dikurangkan dan perhitungannya.

Dari sisi tarif pajak (besarnya pajak yang harus dibayar), karena tarif yang dipergunakan bukan tarif yang berlaku umum. Kedua KMK masing-masing secara jelas menguraikan tarif untuk Pajak penghasilan (Pajak Perseroan) dan tarif pajak untuk PBDR.

Pengaturan untuk prosedur pajak (tata cara pembayaran pajak yang terhutang) masing-masing diuraikan pada pasal 7 dari kedua KMK. Tata cara pembayaran dan penyeteroran, waktu pembayaran dan sanksi bila ada keterlambatan diatur dengan jelas dan mudah dipahami.

Secara umum empat persyaratan yang harus dipenuhi kebijakan perpajakan menurut Simons telah terpenuhi. Apabila menilik pada salah satu tujuan kebijakan perpajakan menurut Mansury adalah untuk menjamin kepastian, dan untuk jaminan kepastian ini, menurut Mansury juga terpenuhinya keempat hal yang dipersyaratkan

Simon, seharusnya tidak lagi terjadi masalah-masalah perpajakan di migas yang dikarenakan perbedaan pendapat dan persepsi antara pemerintah dan kontraktor sebagai wajib pajak, khususnya berkaitan dengan masalah yang menjadi obyek penelitian ini, yaitu PPh atas bagian FTP kontraktor pada KBH yang masih *unrecovered*. Perdebatan berhenti sampai dikeluarkannya Surat Kepala KPP dan Badora Satu Nomor S-282/WPJ.07/KP.0709/2006., tetapi perbedaan persepsi tetap ada terbukti adanya kontraktor yang tidak menunda pembayaran pajaknya. Jadi peraturan inipun sepenuhnya belum diterima oleh berbagai pihak, karena tidak didasari dengan landasan yang kuat pengaturannya.

Bila dicermati KMK yang terakhir dikeluarkan tahun 1984, kemudian pemerintah baru mengeluarkan kebijakan perpajakan di bidang migas di tingkat hulu setelah 26 (duapuluh enam) tahun kemudian yaitu di akhir Tahun 2010. Dalam kurun waktu tersebut pemerintah banyak mengubah/memperbaharui atau mengeluarkan kebijakan-kebijakan baru di bidang migas termasuk yang ditingkat hulu. Persyaratan-persyaratan dalam KBH banyak mengalami perubahan. Skema KBH mengalami perubahan-perubahan, yaitu pada tahun 1988, yang dikenal dengan PSC/KBH generasi ke empat. Salah satu perubahan adalah diperkenalkan konsep FTP, suatu konsep yang baru sama sekali. Tidak adanya ketentuan perpajakan yang mengakomodasi perubahan ini, maka ketentuan-ketentuan dalam kebijakan ini sudah tidak mengatur hal-hal yang relevan untuk diimplementasikan bersamaan dengan perkembangan kontrak bagi hasil, akibatnya banyak menimbulkan ketidakpastian berkaitan dengan masalah perpajakan di bidang kalangan migas. Timbul penafsiran yang berbeda-beda antara pemerintah dan kontraktor. Kebijakan perpajakan yang ada tidak dapat mengakomodasi perubahan-perubahan yang terjadi.

Menurut siklus atau fase-fase kebijakan publik oleh Dunn, fase setelah implementasi dilanjutkan dengan penilaian dan evaluasi kebijakan. Dilakukan penilaian terhadap masalah-masalah yang mungkin timbul dalam implementasi, yang kemungkinan tidak diperkirakan pada waktu dilakukan formulasi, atau untuk mempelajari perubahan-perubahan yang terjadi, yang mempengaruhi implementasi kebijakan.

Dari fase-fase yang diperkenalkan Dunn, dikaitkan dengan permasalahan perpajakan yang timbul, kebijakan perpajakan yang ada seolah-olah tidak mengalami fase ini khususnya fase evaluasi dan penilaian dalam implementasi, seandainya dilakukan, tidak optimal, terbukti dengan timbulnya masalah-masalah dalam perpajakan migas, contohnya adalah masalah yang dipilih menjadi obyek penelitian oleh peneliti, juga antara lain masalah-masalah yang dijadikan obyek penelitian oleh 3 (tiga) peneliti sebelumnya yang diuraikan dalam Bab 2, yaitu masalah PPh di KBH berkaitan dengan P3B, Kontrak Bagi Hasil dan klausul-klausulnya serta masalah PPh atas *Uplift*.

Kurun waktu 26 (dua puluh enam) tahun adalah waktu yang cukup panjang bagi kebijakan publik, apabila tidak dilakukan perubahan-perubahan atau revisi akan banyak menimbulkan permasalahan dalam implementasinya.

4.4.2. PP Nomor 79 Tahun 2010

Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 79 tahun 2010 lebih terinci dan lengkap dalam menjelaskan pengertian istilah-istilah dan konsep-konsep yang dipergunakan dan diterapkan di dalam migas di tingkat hulu, dibandingkan ketentuan-ketentuan sebelumnya.

Apabila mengacu kembali pada persyaratan sebuah kebijakan perpajakan yang dikemukakan Simons, pengaturan yang ada dalam PP mengenai:

Subyek pajak, tersirat pada pasal 2 yang menyebutkan PP berlaku untuk kontrak bagi hasil dan kontrak jasa di bidang hulu minyak dan gas, yang berarti subyek pajaknya adalah kontraktor yang mengadakan atau memiliki kontrak terkait.

Pembahasan mengenai Obyek pajak, secara jelas telah dirinci apa yang menjadi dasar pengenaan pajak, biaya-biaya yang boleh dikurangkan dan perhitungannya, dalam pasal 9 ayat 2, 3,4 dan Pasal 11, 12, 13, 14, 15, 16.

Dari sisi tarif pajak, dijelaskan pada pasal 25 ayat 3 dan 4 serta penjelasannya yaitu:

- Ayat (3) Besarnya pajak penghasilan yang terutang bagi kontraktor, dihitung berdasarkan penghasilan kena pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1)

- dikalikan dengan tarif pajak yang ditentukan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan di bidang pajak penghasilan.
- Ayat (4) Besarnya pajak penghasilan yang terutang bagi kontraktor yang kontraknya ditandatangani sebelum berlakunya peraturan Pemerintah ini, dihitung berdasarkan tarif pajak perseroan atau pajak penghasilan pada saat kontrak ditandatangani.
 - Penjelasan dari ayat 3:
Yang dimaksud dengan "tarif pajak" sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang Pajak Penghasilan dalam ketentuan ini adalah pemberlakuan tarif pajak sesuai besaran tarif pajak yang dipilih oleh kontraktor yaitu tarif pajak yang berlaku pada saat kontrak kerja sama ditandatangani atau tarif pajak sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan yang berlaku dan dapat berubah setiap saat.

Pengaturan untuk prosedur pajak (tata cara pembayaran pajak yang terhutang) dijabarkan dalam pasal 31 dan 35.

Secara umum keempat persyaratan untuk suatu kebijakan perpajakan dipenuhi, namun menurut peneliti untuk masalah tarif dan prosedur memerlukan penjelasan lebih lanjut, karena bisa menimbulkan penafsiran yang berbeda-beda.

Pertama, untuk masalah tarif dalam penjelasan dari ayat 3 pasal 25 disebutkan bahwa kontraktor boleh memilih antara tarif PPh yang berlaku pada saat kontrak ditandatangani atau tarif pajak sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan yang berlaku dan dapat berubah setiap saat.

Seperti telah diuraikan sebelumnya, dalam KBH hakekatnya bagi hasil telah ditetapkan, bagi hasil yang diterima pemerintah adalah dari bagian pemerintah dari *equity share* ditambah PPh yang terhutang dan dibayar atas bagian yang diterima kontraktor. Pada KBH prosentase *equity share* akan berubah sesuai dengan tarif pajak yang berlaku pada saat kontrak ditandatangani, dan tarif pajak ini akan berlaku sampai masa kontrak berakhir, walau dalam masa kontrak berjalan yang biasanya 20-30 tahun terjadi perubahan perundang-undangan pajak yang disertai dengan

perubahan tarif. Perubahan tersebut tidak mempengaruhi tarif pajak yang berlaku pada kontrak bersangkutan.

Berkaitan dengan penjelasan dari ayat 3 pasal 25 PP Nomor 79/2010, Apabila kontraktor memilih PPh pada saat kontrak ditandatangani, dimana prosentase *equity share* telah ditetapkan di dalam kontrak, tarif pajak akan sama sampai kontrak berakhir, sehingga bagian bagi hasil yang diterima pemerintah tidak terganggu.

Pertanyaan akan timbul, apabila kontraktor memilih tarif pajak pilihan ke dua yaitu tarif pajak sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan yang berlaku dan dapat berubah setiap saat. Apakah perubahan tarif akan disertai dengan revisi kontrak yang telah menetapkan prosentase *equity share*. Apabila tidak, berarti perubahan tarif pajak akan mengurangi atau menambah besaran bagian bagi hasil yang diterima oleh pemerintah, tergantung apakah tarif

Ketentuan dalam penjelasan ayat 3, dapat ditafsirkan sebagai suatu ketegasan bahwa ada pemisahan antara penerimaan pemerintah dari *equity share* (yang diperlakukan sebagai PNBP), dan penerimaan pemerintah dari pajak yang diperoleh dari perhitungan bagi hasil KBH. Pengaturan mengenai pajak menjadi kewenangan DJP. Perubahan tarif pajak tidak berarti adanya penyesuaian prosentase *equity share*. Pilihan yang diberikan kepada kontraktor untuk memilih ketentuan yang akan diperlakukan terhadapnya, menurut peneliti untuk memberikan kepastian hukum kepada wajib pajak.

Ke dua, masalah prosedur pembayaran yang dinyatakan pada pasal 35 ayat 1 bahwa kontraktor harus melakukan transaksinya di Indonesia dan menyelesaikan pembayarannya melalui sistem perbankan di Indonesia.

Apakah yang dimaksud dengan transaksi tersebut adalah transaksi penyetoran kewajiban pajak, atau termasuk transaksi-transaksi lainnya.

Peraturan sebelumnya mengatur penyetoran pajak penghasilan dari bagi hasil ke rekening valuta asing Departemen Keuangan, dan pada kenyataannya penyetoran *equity share* (PNBP) dan pajak dilakukan ke rekening yang sama. Ketentuan yang diatur dalam PP 79/2010 belum jelas tujuan penyetorannya, harus diatur lebih lanjut rekening yang menampung penyetoran, apakah sama dengan ketentuannya

sebelumnya, atau ada pemisahan tujuan penyetoran antara *equity share* (PNBP) dan penyetoran pajak, kejelasan lebih lanjut dari ketentuan ini diperlukan sehingga tidak menimbulkan persepsi berbeda-beda di antara wajib pajak.

Berkaitan dengan masalah yang menjadi obyek penelitian yaitu bagian FTP bagi kontraktor yang KBH masih *unrecovered*, secara *eksplisit* ketentuan ini tidak mengatur, dan menurut peneliti secara implisit menjadi semakin tidak jelas mengenai PPh FTP KBH yang masih *unrecovered*. Hal ini dapat dijabarkan dari pasal-pasal yang mengatur penghitungan pajak penghasilan:

- Pasal 9 ayat (1) Penghasilan bruto kontraktor terdiri atas:

a. penghasilan dalam rangka kontrak bagi hasil

ayat (2) Penghitungan pajak penghasilan atas penghasilan dalam rangka kontrak bagi hasil sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf a dihitung berdasarkan nilai realisasi minyak dan atau gas bumi bagian kontraktor dari *equity share* dan FTP *share* ditambah minyak dan/atau gas bumi yang berasal dari pengembalian biaya operasi ditambah minyak dan/atau gas bumi tambahan yang berasal dari pemberian insentif atau karena hal lain dikurangi nilai realisasi penyerahan DMO minyak dan/atau gas bumi ditambah imbalan DMO ditambah varian harga atas *lifling*

- Perhitungan Pajak Penghasilan

Pasal 25 (1) Penghasilan kena pajak untuk 1 (satu) tahun pajak bagi kontraktor untuk kontrak bagi hasil, dihitung berdasarkan penghasilan dalam rangka kontrak bagi hasil sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (2) dikurangi biaya bukan modal tahun berjalan dikurangi penyusutan biaya modal tahun berjalan dikurangi biaya operasi yang belum dapat dikembalikan pada tahun-tahun sebelumnya.

Ayat (2) Dalam hal jumlah pengurang sebagaimana dimaksud pada ayat (1) lebih besar dari penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (2), sisa kurangnya diperhitungkan pada tahun pajak berikutnya sampai dengan berakhirnya kontrak.

Perbedaan dengan penghitungan penghasilan kena pajak dengan skema bagi hasil selama ini yang diterapkan, skema perhitungan langsung kepada penghasilan kena pajak dari kontraktor, biaya-biaya operasi yang dapat dikembalikan di tahun

berjalan sudah dikurangkan pada nilai *lifting*, untuk memperoleh nilai *equity share*. Biaya operasi yang belum dikembalikan dihitung terpisah.

Penghitungan dengan skema PP 79 memberikan dampak yang berbeda terhadap FTP, khususnya pada bagian FTP KBH yang masih *unrecovered*.

Untuk mendapatkan pemahaman atas ketentuan-ketentuan dari PP 79 dan dampaknya terhadap PPh FTP bagian kontraktor yang masih *unrecovered*, peneliti menuangkan ketentuan-ketentuan tersebut dalam struktur bagi hasil yang diterapkan dalam KBH migas.

Tabel 4.8 mengilustrasikan perhitungan pajak penghasilan di KBH dalam skema bagi hasil menurut PP 79. Contoh perhitungan pajak penghasilan pada saat KBH posisi *recovery* maupun maupun *unrecovered*. FTP bagian kontraktor ikut diperhitungkan dalam perhitungan pengembalian biaya operasi, untuk lebih jelas peneliti membuat ilustrasi dengan angka-angka dari tabel 3 untuk 2 (dua) tahun atau kolom terakhir, namun dengan skema perhitungan menurut PP 79/2010.

Tahun 2x1 posisi KBH *unrecovered*, karena nilai *lifting* setelah FTP tidak mencukupi untuk mengembalikan seluruh biaya operasi tahun berjalan ditambah saldo biaya operasi tahun sebelumnya. FTP dipergunakan untuk mengurangi saldo biaya operasi yang belum dikembalikan, dan karena tetap belum *recovery* tidak ada PPh yang terhutang. Total bagian kontraktor adalah dari FTP dan biaya operasi yang dikembalikan. Pada tahun 2x2 Penghasilan Kena Pajak berasal dari bagian kontraktor atas FTP dan *Equity Share*. Jadi menurut peneliti dari ketentuan ini dapat ditafsirkan bahwa FTP bagian kontraktor diperhitungkan sebagai pengembalian biaya operasi.

Sepanjang belum *equity share (unrecovered)* dan saldo biaya operasi yang belum dapat dikembalikan di tahun berjalan lebih besar dari FTP yang diterima kontraktor, tidak ada PPh atas FTP yang dibayar.

Tabel 4.8 Perhitungan Pajak Penghasilan pada KBH Migas
(berdasarkan PP 79/2010)

No	Uraian	In US\$	
		2xx1	2xx2
1	Lifting bbl	1,000	1,000
2	Price per bbl- in US\$	10	12
3	Total lifting	10,000	12,000
4	First Tranche Petroleum	2,000	2,400
5	Lifting setelah FTP	8,000	9,600
6	Investment Credit	-	-
7	Biaya operasi:		
	Tahun berjalan	3,500	4,000
	Yang belum dikembalikan tahun-tahun sebelumnya	5,100	23
	Total biaya operasi	8,600	4,023
	Biaya operasi yang dikembalikan	8,000	4,023
8	Equity Share	0	5,577
9	Penghasilan Bruto:		
	FTP Share (28.8462%)	577	692
	Equity Share (28,8462%)	0	1,609
	Pengembalian biaya operasi	8,000	4,023
	Investment credit	0	0
	DMO	0	865
	DMO Fee (New Oil)	0	(865)
	Price variance	0	0
	Total penghasilan bruto:	8,577	6,324
	Dikurangi:		
	Biaya operasi tahun berjalan	(3,500)	(4,000)
	Biaya operasi dari tahun sblmnya	(5,100)	(23)
11	Penghasilan Kena Pajak	(23)	2,301
12	Pajak Terhutang	0	1,104
13	Bagian Kontraktor setelah pajak	0	1,197
14	Total bagian Kontraktor	8,577	5,220
15	Saldo Biaya operasi	23	0
16	Total Bagian pemerintah Indonesia	1,423	6,780

Apabila belum *equity share (unrecovered)*, namun saldo biaya operasi tahun berjalan lebih kecil dari FTP bagian kontraktor, maka masih ada kewajiban membayar PPh di tahun berjalan.

Misal dalam tabel 4.8. pada tahun 2xx1, nilai biaya operasi yang belum dikembalikan di tahun sebelumnya sebesar US\$4,800, maka total biaya operasi adalah US\$ 8,300. Penghasilan Kena Pajak adalah US\$ 300. Pajak Penghasilan 48%= US\$144.

Dari ketentuan ini diisyaratkan FTP bagian kontraktor yang masih *unrecovered* diperhitungkan sebagai pengembalian biaya operasi. Kewajiban PPh tidak menjadi mutlak karena tergantung dengan saldo biaya operasi tahun sebelumnya dan penerimaan insentif diterima kontraktor dan kewajiban DMO.

Bila dibandingkan perhitungan menurut PP 79 dengan perhitungan dengan ketentuan sebelumnya, maka ada perbedaan dengan bagian yang diterima oleh kontraktor maupun pemerintah. Tabel 4.9 dengan angka-angka yang sama mengilustrasikan perhitungan pajak dengan ketentuan sebelum PP 79. Karena dengan PP 79, pada saat *unrecovered* FTP tidak bayar PPh, maka dalam contoh ini diasumsikan PPh FTP ditunda pembayarannya sampai *recovery*, supaya melihat perbedaannya berkenaan bagian pemerintah dan kontraktor yang diterima pada saat *recovery*. Dengan perhitungan pajak penghasilan menurut PP 79 bagian pemerintah pada saat *recovery* lebih besar US\$ 213 (tahun 2xx2), dan kontraktor berkurang dengan jumlah yang sama, dibandingkan dengan perhitungan dengan ketentuan yang lama. Hal ini disebabkan pemerintah mendapat keuntungan dari berkurangnya bagian kontraktor dari nilai FTP yang dipergunakan untuk mengganti biaya operasi sebesar $US\$ 213 = (71,1538 \% \times 577) \times (100\% - 48\%) = (410) \times 52\% = US\$ 213$.

Bagian FTP yang diterima kontraktor diperhitungkan untuk mengganti biaya operasi tidak selaras dengan klausul dalam kontrak bagi hasil. Klausul dalam kontrak, kontraktor akan mendapat penggantian biaya operasi dari hasil produksi minyak. Bagian FTP yang diterima kontraktor merupakan hak kontraktor sepenuhnya, pemerintah juga telah menerima bagiannya. Jadi tidak tepat kalau diperhitungkan sebagai pengganti biaya operasi. Perhitungan ini merugikan kontraktor, khususnya kontraktor KBH yang masih *unrecovered*. Bagi kontraktor yang telah *recovery* perhitungan pajak penghasilan yang diatur oleh PP 79/2010 tidak menimbulkan perbedaan dengan perhitungan yang selama ini berlaku.

Tabel 4.9 Skema Perhitungan Bagi Hasil dengan FTP sebelum PP 79
(PPh ditunda pembayarannya)

No	Uraian	In US\$	
		2xx1	2xx2
1	Lifting mbbl	1,000	1,000
2	Price per bbl- in US\$	10	12
a	Gross Revenue	10,000	12,000
4	First Tranche Petroleum	2,000	2,400
5	Gross Revenue after FTP	8,000	9,600
6	Investment Credit	-	-
7	Biaya operasi:		
	Tahun berjalan	3,500	4,000
	Yang belum dikembalikan tahun-tahun sebelumnya	5,100	600
	Total biaya operasi	8,600	4,600
	Pengembalian biaya operasi	8,000	4,600
8	Equity to be Split/share	0	5,000
9	Contractor Share:		
	FTP Share (28.8462%)	577	692
	Equity Share	0	1,442
	DMO	0	865
	DMO Fee (New Oil)	0	(865)
	Penghasilan kena pajak	577	2,134
10	Pajak terhutang FTP _{2xx1}	0	1,024
			277
11	Bagian kontraktor setelah pajak-tahun berjalan	577	1,110
	Bagian kontraktor setelah PPh FTP thn ₂ sebelumnya		833
12	Total Contractor Share	8,577	5,433
13	Saldo biaya operasi yg blm dikembalikan	600	0
14	Bagian pemerintah tahun berjalan	1,423	6,290
	PPh FTP _{2xx1}		277
	Total bagian pemerintah		6,567

Tujuan dari pemerintah merumuskan dan membuat PP 79/2010 salah satunya pasti dimaksudkan untuk pembaharuan kebijakan perpajakan di bidang migas. Mansury mengemukakan salah satu unsur pembaharuan kebijakan perpajakan adalah keadilan. Perhitungan bagi hasil menurut ketentuan PP 79/2010 menimbulkan ketidakadilan bagi kontraktor KBH yang masih *unrecovered*.

Ketentuan-ketentuan dalam PP 79/2010 masih banyak mengandung banyak hal yang membutuhkan penjelasan lebih lanjut, hal-hal yang berpotensi menimbulkan perbedaan persepsi atau menimbulkan ketidakpastian dan ketidakadilan dalam implementasinya. kiranya dapat diakomodasi dan dijelaskan di peraturan pelaksanaannya.

4.5 Analisis atas Administrasi Perpajakan Migas

4.5.1 Ketentuan KMK 267 dan KMK 458

Bila berpegang pada pandangan Nowak, bahwa administrasi perpajakan merupakan kunci keberhasilan pelaksanaan kebijakan perpajakan, maka diasumsikan bahwa kebijakan perpajakan itu sendiri sudah memenuhi persyaratan-persyaratan sebagai kebijakan di bidang perpajakan. Telah dibahas sebelumnya bahwa apabila persyaratan seperti adanya subyek pajak, obyek pajak, tarif pajak dan prosedur pajak, kebijakan perpajakan yang ada pada umumnya telah memenuhi persyaratan tersebut.

Kenyataan bahwa latar belakang kebijakan perpajakan migas di Indonesia sangat terkait dengan kebijakan pemerintah dalam pengelolaan migas khususnya dengan pola kerjasama kontrak bagi hasil, menjadikan problema administrasi perpajakan di bidang migas.

Parulian berpendapat “bahwa administrasi perpajakan migas di Indonesia sebenarnya tidak berdiri sendiri dan terpisah dari administrasi PNBPN, dalam KBH yang paling utama adalah administrasi PNBPNya, administrasi perpajakan sebagai lengkap karena jiwa dari KBH adalah bagi hasil produksi, bukan bagi keuntungan. Apabila bagi keuntungan maka administrasi perpajakan menjadi dominan”. (wawancara tanggal 8 Desember 2010).

“...Kontrak bagi hasil menimbulkan kerumitan pada administrasi perpajakan migas, untuk membagi bagi hasil antara pemerintah dan kontraktor seolah-olah dilakukan proses pemajakan”. (Wahyu Tumakaka tanggal 14 Desember 2010).

Untuk menguraikan kerumitan administrasi perpajakan yang ditimbulkan atas implementasi kebijakan perpajakan migas, dengan menggunakan pendekatan 3 (tiga)

pengertian administrasi perpajakan dari Mansury, peneliti membahas dan menguraikan administrasi perpajakan migas berdasarkan:

1. Instansi atau badan yang mempunyai wewenang dan tanggung jawab untuk menyelenggarakan pungutan pajak.

Pengertian ini selaras dengan yang dikemukakan Gunadi bahwa administrasi perpajakan dalam arti luas salah satunya dapat dipandang sebagai lembaga yaitu institusi yang mengelola sistem dan melaksanakan proses pemajakan.

Dalam sistem *self assessment* wajib menghitung, memperhitungkan, membayar sendiri, dan melaporkan pajak yang terhutang sesuai ketentuan perundang-undangan perpajakan. Pemeriksaan akan dilakukan bila memenuhi kriteria untuk diperiksa.

Instansi atau badan yang mempunyai wewenang dan tanggung jawab menerima laporan, melakukan pemeriksaan, menerbitkan surat ketetapan pajak berdasarkan ketentuan perundang-undangan pajak adalah Direktorat Jenderal Pajak.

Telah diuraikan dalam butir kebijakan perpajakan migas, dalam KMK 267 dan KMK 458 ditetapkan bahwa pemeriksaan pajak dilakukan oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan/BPKP (dahulu Direktorat Jendral Pengawasan Keuangan Negara), selesai pemeriksaan Direktorat Jendral Pajak mengeluarkan Surat Keterangan Pembayaran atau Surat Keterangan Pembayaran Pajak. Pelunasan dan penyetoran dilakukan ke rekening Departemen Keuangan.

Ditetapkannya BPKP sebagai pemeriksa adalah dilandasi dengan UU Nomor 8 Tahun 1971 tentang Perusahaan Pertambangan Minyak dan gas Bumi (PERTAMINA) pasal 29 ayat (4) yaitu Direktorat Akuntan Negara (sekarang BPKP) bertugas mengadakan pemeriksaan (audit) terhadap perhitungan tahunan.

Menyimak sejarah KBH di Indonesia, penerimaan negara dari bagi hasil migas semula adalah Pungutan Negara (sekarang PNBPN), yang mengacu pada Pasal 33 ayat 3 UUD 1945 . Perhitungan bagi hasil yang diterima pemerintah sudah diperhitungkan termasuk pajak di dalamnya. Ketika kontraktor-kontraktor migas dari AS membutuhkan *tax receipt* yang dapat dipergunakan untuk mengkreditkan unsur pajak dari bagi hasil yang dibayarkan kepada pemerintah,

serta bukti pembayaran pajak agar diakui di negaranya harus dikeluarkan oleh otoritas pajak di Indonesia, maka dikeluarkan KMK 267, kemudian disusul KMK 458.

Pendapat Wahyu Tumakaka terhadap hal tersebut adalah:

Pajak penghasilan dalam bagi hasil migas dibuat terjadi seolah-olah dari proses pemajakan, dihitung dengan tarif pajak yang berlaku, dikeluarkan bukti setoran pajak dari otoritas pajak, tapi hakekatnya adalah bagi hasil. Hubungan prosentase *equity share* dan tarif pajak penghasilan di migas dapat digambarkan seperti bejana berhubungan, apabila ada penurunan tarif pajak, maka prosentase *equity share* naik, sehingga total nilai bagi hasil tetap. Bagian yang diterima pemerintah 85%, kontraktor 15%. PPh di migas adalah bagian dari perhitungan bagi hasil, maka kewenangannya bukan pada DJP. Kewenangan DJP adalah pada jenis pajak penghasilan lainnya, yaitu *withholding tax* seperti PPh pasal 26, 23 dan 21 dan PPN. (wawancara tanggal 14 Desember 2010).

Peneliti sependapat dengan pandangan Tumakaka, perubahan nilai tarif selalu akan mengubah prosentase *equity share*, agar jumlah bagi hasil menjadi 85% untuk pemerintah, 15 % untuk kontraktor bagi minyak, dan untuk gas adalah 65% bagi pemerintah, dan 35 % bagi kontraktor. Tabel 4.10 menjelaskan hal tersebut.

Karena pajak merupakan komponen bagi hasil, maka perhitungan pajak menjadi bagian dalam pemeriksaan terhadap bagi hasil. Dalam seluruh KBH terdapat klausul yang menyatakan:

“...PERTAMINA/BP MIGAS and the Government of the Republic Indonesia shall have the right to inspect and audit CONTRACTOR’S books and accounts relating to this Contract for any calendar year covered by this Contract”.

Pertamina, dan sejak tahun 2001 BP Migas adalah unit pemerintah yang ditunjuk dengan UU sebagai manajemen KBH.

Berdasarkan klausul tersebut dan selaras pasal 29 ayat 4 UU Nomor 8 Tahun 1971 dan dikukuhkan dengan KMK 267 dan 458, BPKP melakukan pemeriksaan

perhitungan bagi hasil termasuk komponennya, kemudian DJP yang mengeluarkan surat ketetapannya, dan penyetoran melalui rekening

Tabel 4.10 Bagi Hasil, Tarif Pajak dan Equity Share pada KBH Migas

MINYAK (OIL)				
Tarif Pajak	Equity Share		Bagi Hasil	
	Pemerintah	Kontraktor	Pemerintah	Kontraktor (100% - 85%)
56%	65.9091%	34.0909%	$65,9091+(56\% \times 34.0909)=$ 85%	15%
48%	71.1538%	28.8462%	$71.1538+(48\% \times 28.8462)=$ 85%	15%
44%	73.2143%	26.7857%	$73.2143+(44\% \times 26.7857)=$ 85%	15%
GAS				
Tarif Pajak	Equity Share		Equity Share	
	Pemerintah	Kontraktor	Pemerintah	Kontraktor (100% - 65%)
56%	20.4545%	79.5455%	$20.4545+(56\% \times 79.5455)=$ 65%	35%
48%	32.6923%	67.3077%	$32.6923+(48\% \times 67.3077)=$ 65%	35%
44%	37.5000%	62.5000%	$37.5000+(44\% \times 62.5000)=$ 65%	35%

Departemen Keuangan, dilanjutkan Direktorat Jendral Anggaran (DJA) yang mengelola penerimaan bagi hasil migas, memisahkan penyetoran bagian pungutan negara (PNBP) dan penerimaan pajak. Menjadi agak berbeda perlakuannya dengan pemajakan pajak pada umumnya berdasarkan perundang-

undangan pajak, DJP yang melakukan pemeriksaan dan melakukan perhitungan pajak terhutang dan mengeluarkan ketetapannya, kemudian wajib pajak menyetor sebagai penyetoran pajak. Jadi ada tiga unit (organisasi) pemerintah bahkan empat bila termasuk Pertamina/BP Migas yang terlibat dalam administrasi perpajakan migas. DJA, BPKP terlibat dalam pemajakan PPh atas bagi hasil yang diterima kontraktor KBH migas dan DJP dalam proses pemajakan PPh atas bagi hasil kontraktor KBH dan PPh lainnya (PPh pasal 21, 23, dan 26).

Kelly dan Oldman ketika mengemukakan perihal menetapkan organisasi supaya tercipta *efisiensi* dalam administrasi perpajakan, yang dimaksudkannya adalah mengalokasikan tanggung jawab dua atau lebih jenis pajak dalam satu unit organisasi. Mengacu pada pendapat mereka, keadaan yang ada di administrasi perpajakan migas di Indonesia adalah lebih dari satu unit organisasi yang bertanggung jawab terhadap satu jenis pajak yaitu pajak penghasilan.

Kendala-kendala akibat dari administrasi perpajakan berkaitan dengan lembaga ini antara lain:

- 1) Bila dari hasil pemeriksaan ditemukan kekurangan pembayaran pajak.

KMK 267 pasal 9 mengatur, jika setelah akhir tahun pajak ternyata bahwa pembayaran-pembayaran pajak selama tahun yang bersangkutan kurang atau lebih dari pajak yang seharusnya terhutang, maka kekurangan atau kelebihan pembayaran tersebut diperhitungkan kemudian.

Ketentuan seperti yang dinyatakan dalam pasal 9 tersebut tidak ada lagi pada KMK 458. Apabila terjadi kekurangan pajak yang dibayar karena koreksi audit, tidak ada sarana untuk memaksa kontraktor sebagai wajib pajak untuk membayar.

Seperti halnya pada koreksi pemeriksaan BPKP terhadap PPh bagian FTP yang diterima kontraktor yang masih *unrecovered*, karena tidak ada kesepakatan antara BPKP sebagai pemeriksa, hasil audit tidak dapat ditindaklanjuti dengan segera dengan proses penagihan. Berbeda dengan pemeriksaan oleh DJP, apabila dari hasil pemeriksaan ditemukan kekurangan pajak, DJP berdasarkan ketentuan perundang-undangan pajak dapat

menerbitkan Surat Ketetapan Pajak (SKP) yang mempunyai kekuatan hukum untuk mengharuskan WP untuk segera membayar kewajiban pajaknya. Bila WP tidak setuju dapat menempuh proses keberatan.

Menurut Tumakaka, koreksi terhadap pajak penghasilan yang berkaitan dengan bagi hasil, adalah koreksi terhadap jumlah bagi hasil yang harus diterima oleh pemerintah. Karena berkaitan dengan bagi hasil, menjadi bukan kewenangan DJP untuk mengeluarkan SKP. Kewenangan DJP hanya berkaitan dengan jenis pajak penghasilan lainnya (*withholding tax*) yang menjadi kewajiban kontraktor. Kekurangan bagi hasil yang berhak menagih dan yang seharusnya menagih adalah instansi yang mewakili pemerintah dalam kontrak bagi hasil.

2) Pemisahan kewenangan administrasi perpajakan migas

Adanya lebih dari satu instansi yang berwenang terhadap pemajakan pada pajak penghasilan kontraktor bagi hasil migas, menjadi kerumitan bagi kontraktor sebagai wajib pajak. Berkaitan dengan kewajiban pajaknya kontraktor berhubungan dengan 2 (dua) lembaga pemerintah. Kondisi ini menimbulkan tidak *efisien* baik bagi pemerintah maupun kontraktor, dan dapat menimbulkan iklim yang kurang sehat bagi investasi. Hal ini disadari oleh pemerintah, suatu tindakan yang dapat dinilai untuk mengatasi *inefisiensi* tersebut adalah pada tahun 1990, Mar'ie Muhammad selaku Direktur Jendral Pajak mengeluarkan Surat Nomor S-471/PJ.71/1990 tanggal 16 Juli 1990 perihal Pemeriksaan Pajak pada Kontraktor *Production Sharing*, surat ditujukan kepada Direktur Pengawasan Kontraktor Minyak Asing Badan Pengawasan Keuangan. Isi surat menyebutkan persetujuan atas usul BPKP agar pemeriksaan yang dilakukan oleh BPKP terhadap Kontraktor *Production Sharing* meliputi juga pemeriksaan PPh Pasal 21, pasal 23, pasal 25/29, pasal 26 dan PPN.

Sampai tahun 2004 dari penelitian terhadap data primer laporan audit BPKP, BPKP menyajikan kewajiban pajak kontraktor untuk *withholding tax*, satu copy laporan dikirim ke DJP untuk diterbitkan produk hukumnya. Periode

setelahnya DJP yang melakukan pemeriksaan *withholding tax*, bersamaan dengan pemeriksaan oleh tim BPKP terhadap bagi hasil.

2. Pengertian administrasi perpajakan sehubungan dengan sumber daya manusia.
Dengan adanya beberapa lembaga yang terlibat dalam administrasi perpajakan di migas, dan diserahkan pemeriksaan seluruh jenis pajak kedalam ruang lingkup audit BPKP, maka personil BPKP ambil bagian dalam proses pemajakan pada penghasilan KBH kontraktor migas. Apabila tidak ada pelatihan untuk meningkatkan kompetensi di bidang perpajakan bagi pegawai BPKP, tujuan administrasi perpajakan untuk mengamankan penerimaan negara tidak tercapai.
3. Administrasi perpajakan sebagai kegiatan penyelenggaraan pungutan pajak menurut peneliti sangat berkaitan dengan kewenangan lembaga yang menyelenggarakan pungutan. *Inefisiensi* organisasi administrasi perpajakan akan berdampak penyelenggaraan pungutannya.

Kerumitan administrasi perpajakan migas diawali dengan ketidaktegasan kebijakan perpajakan memisahkan bagi hasil yang diterima menjadi pungutan negara (PNBP) dan pajak negara, dan memisahkan kewenangan pemajakan ke lembaga-lembaga yang berbeda. Kerumitan ini menimbulkan kendala-kendala yang menyebabkan hambatan terealisasinya penerimaan negara dengan segera.

4.5.2. PP 79/2010

Dikeluarkannya kebijakan perpajakan di bidang migas yang telah diamanahkan oleh UU Nomor 36/2008, tentu diharapkan dapat mengatasi kendala-kendala yang dihadapi dalam penyelenggaraan pungutan pajak.

Berkaitan dengan pengertian administrasi perpajakan sebagai lembaga atau instansi, ketentuan ini mengatur:

- Pasal 25 ayat (7), Atas pemenuhan kewajiban pajak penghasilan sebagaimana dimaksud pada ayat (3), ayat (4), ayat (5), dan ayat (6) diterbitkan surat ketetapan pembayaran pajak penghasilan minyak bumi dan gas bumi setelah dilakukan pemeriksaan pajak.

Ketentuan ini mengisyaratkan bahwa pemeriksaan atas kewajiban pajak penghasilan kontraktor atas bagi hasil yang diperolehnya adalah pemeriksaan pajak bukan pemeriksaan bagi hasil.

- Pasal 30

Ayat (1) Untuk perhitungan pajak, Direktorat Jenderal Pajak menetapkan besarnya biaya pada tahapan eksplorasi setiap tahunnya di bidang usaha hulu minyak bumi dan gas bumi setelah mendapat rekomendasi dari Badan Pelaksana,

Ayat (2) Sebelum menetapkan besarnya biaya sebagaimana dimaksud pada ayat (1), auditor Pemerintah atas nama Direktorat Jenderal Pajak melakukan pemeriksaan.

Ayat (3) Dalam hal besaran biaya yang direkomendasikan Badan Pelaksana sebagaimana dimaksud pada ayat (1) berbeda dengan besaran biaya hasil pemeriksaan auditor Pemerintah sebagaimana dimaksud pada ayat (2), auditor Pemerintah dan Badan Pelaksana wajib menyelesaikan perbedaan tersebut.

Ayat 2, menegaskan apabila pemeriksaan dilakukan oleh unit pemerintah lainnya, pemeriksaan yang menimbulkan dampak kewajiban pajak kontraktor KBH, harus dilakukan atas nama DJP. Agar tidak menimbulkan kendala-kendala dalam implementasi, diperlukan penjelasan lebih lanjut siapa yang dimaksud dengan auditor pemerintah, dan bagaimana tata cara pemeriksaannya, sehingga hasil pemeriksaan hakekatnya merupakan hasil pemeriksaan DJP.

- Pasal 35

Ayat (1) Kontraktor harus melakukan transaksinya di Indonesia dan menyelesaikan pembayarannya melalui sistem perbankan di Indonesia.

Apakah yang dimaksudkan dengan ketentuan ini termasuk kewajiban penyeteroran pajak, diperlukan penjelasan lebih tegas, berkaitan dengan prosedur pembayaran/ pembayaran PPh atas bagi hasil.

Menurut peneliti, ketentuan ini bermaksud menegaskan kewenangan terhadap seluruh kewajiban perpajakan kontraktor KBH di bidang migas di tingkah hulu hanya ada pada DJP. Bila ada lembaga lainnya yang terlibat dalam pemajakan pada penghasilan kontraktor KBH, maka dilakukan atas nama DJP. Selaras dengan ketentuan dalam pasal 29 UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas

UU Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata cara perpajakan, bahwa DJP mempunyai kewenangan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan wajib pajak.

Kebijakan perpajakan yang baru ini diharapkan dapat mengeliminasi kendala-kendala yang terjadi selama ini dan menjadikan administrasi perpajakan lebih efisien dan pada akhirnya melancarkan penerimaan negara dari migas.

Menurut peneliti dengan ditegaskannya dalam PP 79/2010 DJP sebagai satu-satunya lembaga yang mempunyai kewenangan penyelenggaraan pemungutan pajak dari kontaktor KBH migas, diharapkan administrasi perpajakan migas akan menjadi efisien.



BAB 5

KESIMPULAN DAN SARAN

1.1. Kesimpulan

Berdasarkan uraian dan analisis peneliti pada bab-bab sebelumnya maka dapat disimpulkan:

- 1) Sejak FTP diterapkan dalam KBH migas pada tahun 1988 sampai dengan tahun 2006 tidak ada ketentuan atau kebijakan perpajakan yang secara *eksplisit* dan tegas mengatur mengenai pajak penghasilan kontraktor migas dari bagian FTP yang diterimanya khususnya pada posisi KBH masih *unrecovered*. Permasalahan yang timbul berkaitan dengan pajak penghasilan FTP, adalah perbedaan pendapat mengenai saat terhutangnya PPh atas bagian FTP kontraktor KBH yang masih *unrecovered*

Kebijakan perpajakan yang dikeluarkan tahun 2006 tetap tidak menghilangkan permasalahan tersebut.

Berlandaskan pada analisis konsep pajak sebagai fungsi *budgetair* dan asas pajak serta konsep *certainty, convenient, current tax payment, deferral, realization income concept*. PPh atas FTP bagian kontraktor pada KBH yang masih *unrecovered*, terhutang pada saat bagian FTP diterima oleh kontraktor.

Kebijakan perpajakan migas di tingkat hulu yang dikeluarkan pada tanggal 20 Desember 2010, berpotensi menimbulkan pengertian yang bertentangan dengan klausul KBH dalam implementasinya, berkaitan dengan FTP bagian kontraktor KBH yang masih *unrecovered*.

- 2) Implementasi Kebijakan perpajakan di bidang migas yang ada menimbulkan *inefisiensi* administrasi perpajakan migas khususnya yang berkaitan dengan lembaga atau instansi yang mempunyai kewenangan dalam pemungutan pajak, karena adanya lebih dari satu lembaga yang mempunyai kewenangan dalam pemungutan pajak penghasilan migas di tingkat hulu.

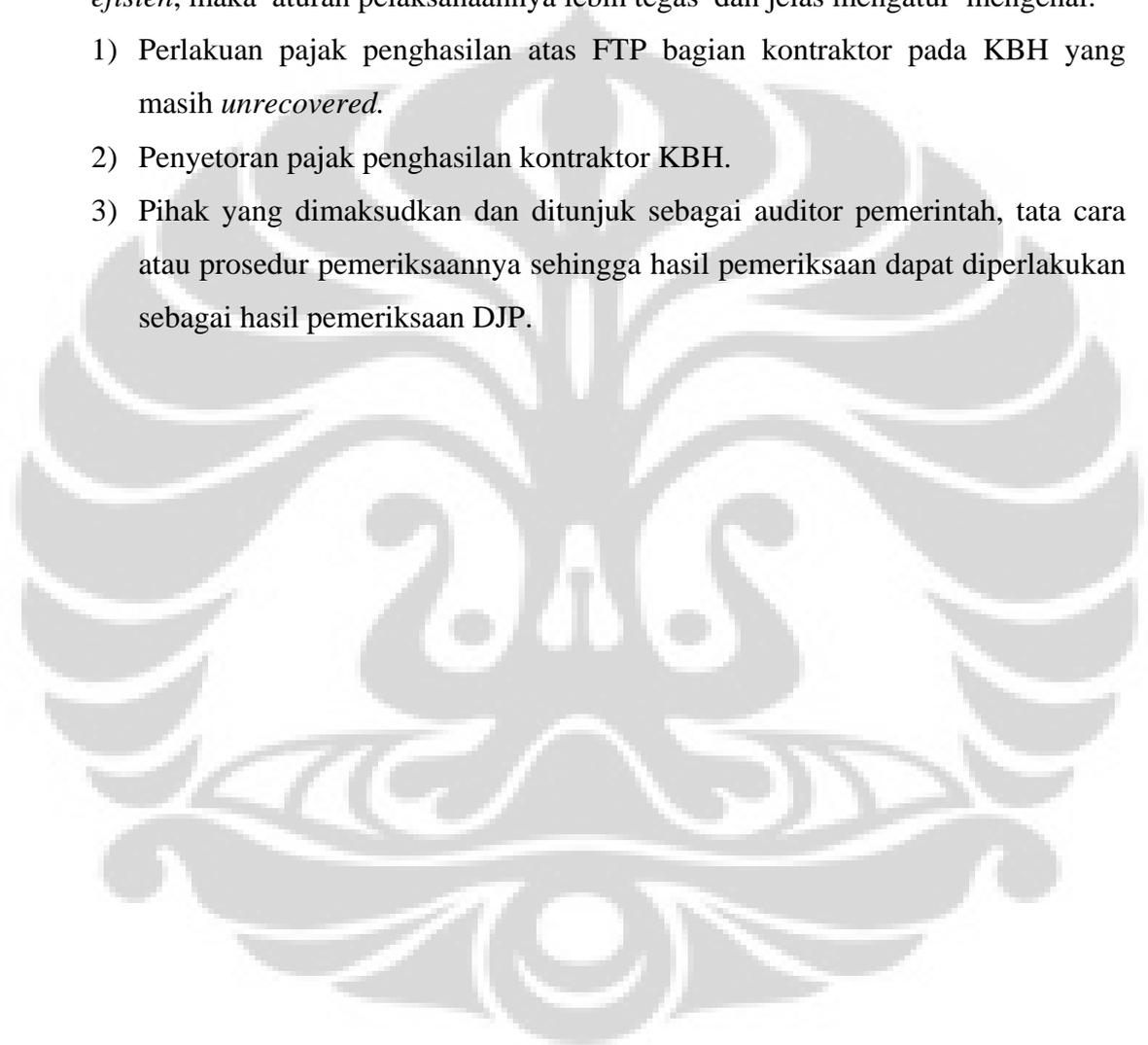
Ditinjau dari efisiensi administrasi perpajakan, seharusnya hanya ada satu lembaga yang mempunyai kewenangan pemungutan pajak. Kebijakan perpajakan migas yang dikeluarkan tahun 2010 dengan tegas telah menetapkan

DJP sebagai satu-satunya lembaga yang mempunyai kewenangan perpajakan di bidang migas

1.2 Saran

Agar kebijakan perpajakan migas di tingkat hulu tahun 2010 dapat maksimal dalam pelaksanaannya dan menciptakan administrasi perpajakan yang *efisien*, maka aturan pelaksanaannya lebih tegas dan jelas mengatur mengenai:

- 1) Perlakuan pajak penghasilan atas FTP bagian kontraktor pada KBH yang masih *unrecovered*.
- 2) Penyetoran pajak penghasilan kontraktor KBH.
- 3) Pihak yang dimaksudkan dan ditunjuk sebagai auditor pemerintah, tata cara atau prosedur pemeriksaannya sehingga hasil pemeriksaan dapat diperlakukan sebagai hasil pemeriksaan DJP.



DAFTAR PUSTAKA

I. BUKU

- Brock R. Horace, Carnes Z. Martha & Justice Randol. (2007). *Petroleum Accounting: Principles, procedures, & Issues. 6th Edition*. Denton, Texas: Professional Development Institute.
- Bird, Richard M. and Casanegra de Jantscher, Milka.(Editor).1992. *Improving Tax Administration In Developing Countries*. Washington: International Monetary Fund.
- Darussalam dan Septriadi, Danny. (2006).*Membatasi Kekuasaan: Untuk Mengenakan Pajak*. Jakarta: PT Gramedia Widiasarana Indonesia.
- Dunn, William N. (2003), *Pengantar Analisis Kebijakan Publik, Edisi Kedua*, (Wibawa, Asitadani, Hadna dan Purwanto, Penejemah). Yogyakarta: Gadjah Mada University Press.
- Griffit, Peter S. (1970). *Current Payment Of Taxes on Income*. In Kelley, Patrick and Oldman, Oliver (Ed.). *Readings On Income Tax Administration*.(pp.345). New York : the Foundation press. Inc.
- Gunadi.(2004,Maret). *Reformasi Administrasi perpajakan Dalam Rangka Kontribusi Menuju Good Governance*. Pidato Pengukuhan Diucapkan pada Upacara Penerimaan Jabatan Guru Besar Luar Biasa dalam Bidang Perpajakan pada Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia.
- _____.(2007). *Pajak International. (Edisi Revisi)*. Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Hasan, Madjaedi.(2009). *Kontrak Minyak Dan Gas Bumi Berazas Keadilan dan Kepastian Hukum*.Jakarta: PT Fikahati Aneska.
- Holmes, Kevin.(2000).*The Concept of Income, A Multi-Disciplinary Analysis*. Amsterdam: IBFD Publications BV

- Holtzman, Mark P and Grasio, Cheryl de Mesa .*Survey of Income Tax Disclosure*.
Financial Executive Research Foundation
- Hutagaol John., Darussalam, Danny Sepriadi, (2006), *Kapita Selekta Perpajakan*,
Jakarta: Salemba Empat
- Ilyas, Waluyo Wirawan B. (2002)., *Perpajakan Indonesia*, Jakarta: Salemba Empat
- Ilyas, Wirawan B dan Richard Burton, (2008) *Hukum Pajak*, Jakarta: Salemba
Empat.
- Inter-American Centre of Tax Administration.(2000). *Handbook for Tax
Administrations, Organizational Structure and Management of Tax
Administrations*. Washington DC: Author
- Irawan, Prasetyo, (2004). *Logika dan Prosedur Penelitian. Pengantar teori dan
panduan praktis penelitian social bagi mahasiswa dan peneliti pemula*, Jakarta:
STIA LAN Press
- _____.(2007). *Penelitian Kualitatif & Kuantitatif Untuk Ilmu-Ilmu Sosial*.
Jakarta: DIA FISIP UI.
- Johnston, Daniel.(1994). *International Petroleum Fiscal Systems And Production
Sharing Contracts*.Tulsa,Oklahoma: PennWell Publishing Company.
- Kaplow, Louis.(2008). *The Teory of Taxation and Public Economics*. Princeton:
Princeton University Press.
- Kelley, Patrick and Oldman, Oliver (Ed.).1973. *Readings On Income Tax
Administration*. New York : the Foundation press. Inc.
- Kuncoro, Mudrajad.(2003). *Metode Riset untuk Bisnis dan Ekonomi*. Jakarta:
Erlangga.
- Larking, Barry.(Editor), 2005, *International Tax Glossary*, Fifth Edition.Amsterdam:
IBFD.
- Lubis, Hari S.B. dan Huseini, Martani. (2009).*Pengantar Teori Organisasi, Suatu
Pendekatan Makro*. Jakarta: Departemen Ilmu Administrasi Fakultas Ilmu
Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia.
- Mansury R., (2002) *Pajak Penghasilan Lanjutan Pasca Reformasi*. Jakarta: YP4.
- _____, (1999). *Kebijakan Fiskal*, Jakarta; YP4

- Mardiasmo (2008). *Perpajakan, edisi revisi 2008*. Yogyakarta: CV ANDI OFFSET.
- Musgrave, Richard A. and Peggy B.(1989), *Public Finance In Theory and Practice, Fifth Edition*. (Alfonsus Sirait, Penerjemah), Jakarta: Penerbit Erlangga
- Nellor, David C.L. (1995), *Taxation of Mineral and Petroleum Resources. In Shome, Parthasarathi (Ed.). The Policy Handbook* (pp.237). Washington D.C.: Tax Policy Division Fiscal Affair Department, International Monetary Fund.
- Neuman, William Lawrence, (2000) *Social Research Method, Qualitative and Quantitative Approaches, 4th edition*, USA: Allyn & Bacon.
- Parson, Wayne (2006). *Public Policy: Pengantar Teori dan Praktek Anaalisis Kebijakan* . Jakarta: Kencana
- Pudjoutomo, Sutadi. (2004, July): *Undang-undang operasi perminyakan Indonesia, PSC Workshop*
- _____,(2004, July): *First Tranche Petroleum And Invesment Credit Kontrak Production Sharing*. PSC Workshop.
- _____,(2010). *Kedaulatan Migas Dan Production Sharing Contract Indonesia*. Jakarta: Reforminer Institute.
- Prastowo, Yustinus (2010). *Panduan Lengkap Pajak* Jakarta: Raih Asa Sukses.
- Rosdiana, Haula dan Tarigan, Rasin (2005) *Perpajakan, Teori dan Aplikasi*. Jakarta: PT RAJA GRAFINDO PERSADA.
- Salanie, Bernard.(2003). *The Economics of Taxation*. London: The MIT Press.
- Simamora, Rudi M. (2000). *Hukum Minyak dan Gas Bumi*. Jakarta: Penerbit Jambatan.
- Smith, Adam. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*.
Beich, Robert (Introduction). <http://www.GetPedia.com>
- Sugiyanto.(Ramuan) (2003). *Kebijakan Publik: Kebijakan Publik-Administrasi Publik-Analisis Kebijakan Publik*.
- Suparmoko. (2003). *Keuangan Negara Dalam Teori dan Praktek. (Edisi 5)*. Yogyakarta: BPFE
- Surahmat, R. (2007), *Bunga Rampai Perpajakan*, Jakarta: Salemba Empat,

Thuronyi, Victor (1996). *Tax Law Design and Drafting. (vol. 1)*. International Monetary Fund

Winarno, Budi (2007). *Kebijakan Publik: Teori dan Proses*. Jakarta: PT BUKU KITA

Yudkin, Leon (1971). *The Legal Structure for Effective Income Tax Administration*. International Tax Program, Harvard Law School Cambridge

II. Artikel Jurnal

Johnston, David and Daniel, and Rogers Tony. *International Petroleum Taxation*, for The Independent Petroleum Association of America (America's Oil Gas & Producers). July 4, 2008

Mangano, Clifford A. "Foreign Petroleum Taxation And Its Impact On The United States Tax System", dalam *Petroleum Accounting and Financial Journal*, Summer 1998, 17.2, page 63

Republik Indonesia. Departemen Keuangan. *Data Pokok APBN 2005-2010*. <<http://www.fiscal.depkeu.go.id>

III. Peraturan Perundang-undangan

Republik Indonesia, Undang-Undang Dasar 1945 (Amandemen)

_____, Undang-undang Nomor 21 Tahun 2001 *Tentang Minyak dan Gas Bumi*

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia (PP) Nomor 35 Tahun 2004 *Tentang Kegiatan Hulu Minyak dan Gas Bumi*

Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 79 Tahun 2010 *Tentang Biaya Operasi yang dapat Dikembalikan Dan Perlakuan Pajak Penghasilan Di Bidang Usaha Hulu Minyak dan Gas Bumi*

Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 267/KMK.012/1978 *Tentang Tata Cara Perhitungan Dan Pembayaran Pajak Perseroan dan Pajak Atas Bunga Dan Royalty yang Terhutang Oleh Kontraktor Yang Melakukan Kontrak Production Sharing (Kontrak Bagi Hasil) Di Bidang Minyak Dan Gas*

*Bumi Dengan Perusahaan Pertambangan Minyak dan gas Bumi Negara
(Pertamina)*

Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor: 458/KMK.012/1984
Tanggal 21 Mei 1984 *Tentang Tata Cara Perhitungan Dan Pembayaran Pajak
Penghasilan Yang Terhutang Oleh Kontraktor Yang Mengadakan Kontrak
Production Sharing Dalam Eksplorasi dan Eksploitasi Minyak Dan Gas Bumi
Dengan Perusahaan Pertambangan Minyak dan gas Bumi Negara (Pertamina)*



DAFTAR RIWAYAT HIDUP

Nama : Anna Dwiana Silitonga
Tempat dan Tanggal Lahir : Magelang, 5 Mei 1961
Alamat : Perumahan Banjar Wijaya Blok B 29/26
Kota Tangerang

Pendidikan:

Tahun 1973 : SD Tarakanita, Magelang
Tahun 1976 : SMP Negeri II, Magelang
Tahun 1980 : SMA Negeri I, Magelang
Tahun 1983 : Menyelesaikan Program Diploma III,
Sekolah Tinggi Akuntansi Negara (STAN)
Tahun 1989 : Menyelesaikan Program Diploma IV,
Sekolah Tinggi Akuntansi Negara (STAN)
Tahun 2009 : Masuk Program Magister: Ilmu Administrasi,
Kekhususan Ilmu Administrasi dan Kebijakan
Perpajakan-Program Pasca Sarjana Universitas
Indonesia

Pekerjaan:

Tahun 1983-1986 : Auditor, di BPKP Perwakilan Jawa Timur
Tahun 1989-1999 : Auditor Ahli Muda, di BPKP (Kantor Pusat)
Tahun 1999-2005 : Auditor Ahli Muda, di BPKP Perwakilan DKI
Jakarta Dua
Tahun 2005-sekarang : Auditor Ahli Madya, di BPKP Perwakilan DKI
Jakarta Dua

TRANSKRIP HASIL WAWANCARA

Direktorat Jendral Pajak

1. Peneliti:

Sejak tahun 1988 dalam *Production Sharing Contract* Migas di Indonesia diterapkan mengenai *First Tranche Petroleum* (FTP). FTP adalah penyisihan jumlah tertentu dari produksi setiap tahun sebelum diperuntukkan untuk pengembalian biaya operasi. FTP dibagi antara pemerintah dan Kontraktor Bagi Hasil (KBH). KBH melaporkan bagian FTP yang diterimanya sebagai penghasilan kena pajak kecuali KBH yang sudah berproduksi tapi belum memperoleh *Equity To Be Split*.

Ketentuan pajak menyatakan “ dalam hal Wajib Pajak sudah berproduksi tapi belum ada *Equity To be Split* (ETS), maka FTP yang diterima yang belum dibayar PPhnya dilaporkan sebagai penyesuaian fiskal. FTP ini yang ditunda pembayaran PPhnya ini akan dilaporkan kembali pada tahun timbulnya ETS. (Surat Kepala KPP BADORA SATU, Direktorat Jenderal Pajak no. 182/WPJ.07/KP.0709/2006 tanggal 15 Maret 2006 perihal lampiran Khusus SPT untuk WP KKKS, dalam lampiran 2, butir 2 mengenai Petunjuk Teknis Pengisian).

- Apakah latar belakang atau dasar pemikiran yang melandasi ketentuan tersebut, yaitu mengenai penundaan PPh atas FTP sampai pada tahun timbulnya ETS? (walaupun penghasilan atas FTP telah diterima oleh KBH/Wajib Pajak)
- FTP sudah diterapkan sejak PSC yang ditandatangani tahun 1988. Ketentuan pajak yang mengatur PPh atas FTP yang diterima KBH/wajib Pajak yang berproduksi tapi belum memperoleh ETS baru ada/dikeluarkan tahun 2006. Apakah sebabnya?

Narasumber:

- Karena KBH belum ETBS berarti belum terhutang pajaknya

2. Peneliti :

Apa pendapat Bapak mengenai administrasi perpajakan yang berkaitan dengan migas di Indonesia khususnya yang berkaitan dengan kelembagaannya?

lanjutan

Narasumber:

- Kontrak bagi hasil menimbulkan kerumitan pada administrasi perpajakan migas, untuk membagi bagi hasil antara pemerintah dan kontraktor seolah-olah dilakukan proses pemajakan
- kewajiban pajak yang diluar skema bagi hasil menjadi kewenangan DJP pemungutannya. Pajak yang berkaitan dengan skema bagi hasil seharusnya menjadi tugas dari lembaga yang melakukan penghitungan bagi hasil KBH.

3. Peneliti :

Apakah pendapat Bapak mengenai kebijakan perpajakan yang berkaitan dengan migas di Indonesia?

Narasumber:

Pajak penghasilan dalam bagi hasil migas dibuat terjadi seolah-olah dari proses pemajakan, dihitung dengan tarif pajak yang berlaku, dikeluarkan bukti setoran pajak dari otoritas pajak, tapi hakekatnya adalah bagi hasil. Hubungan prosentase *equity share* dan tarif pajak penghasilan di migas dapat digambarkan seperti bejana berhubungan, apabila ada penurunan tarif pajak, maka prosentase *equity share* naik, sehingga total nilai bagi hasil tetap. Bagian yang diterima pemerintah 85%, kontraktor 15%. PPh di migas adalah bagian dari perhitungan bagi hasil, maka kewenangannya bukan pada DJP. Kewenangan DJP adalah pada jenis pajak penghasilan lainnya, yaitu *withholding tax* seperti PPh pasal 26, 23 dan 21 dan PPN. nilai pajak di KBH bukan hasil dari proses pemajakan pada umumnya, tapi perhitungan kewajiban pajaknya dibuat seolah-olah hasil dari proses pemajakan. Kenyataannya penghitungan pajak di KBH hakekatnya adalah bagian dari skema bagi hasil

BP MIGAS

1. Peneliti:

Apakah konsep dan pengertian *First Tranche Petroleum*? Bagaimana sejarah istilah ini muncul?

lanjutan

Narasumber:

First Tranche Petroleum adalah sebuah konsep dimana dalam Kontrak Bagi Hasil (Production Sharing Contract) sejumlah tertentu dari Gross Revenue dibagikan terlebih dahulu kepada Pemerintah dan Kontraktor sebelum Cost Recovery diperhitungkan. Umumnya kalau persentasinya 10%, itu berarti FTP hanya diberikan kepada Pemerintah (tanpa dibagi ke Kontraktor), tetapi kalau persentasinya 20%, umumnya FTP shareable, artinya dibagi kepada Pemerintah dan Kontraktor. FTP muncul untuk melindungi kepentingan host country (Pemerintah) dalam setiap kontrak yang sudah menghasilkan Gross Revenue ada jaminan host country mendapatkan sejumlah tertentu yang tidak terpengaruh pada besarnya Sunk Cost (Cost Recovery) yang harus ditanggung oleh proyek dimaksud. Tanpa jaminan FTP tersebut, jika Sunk Cost yang di-cost recovery melampaui gross revenue yang dihasilkan oleh proyek dimaksud, maka Pemerintah tidak akan mendapatkan apa-apa. Dan itu tidak dikehendaki oleh setiap host country.

2. Peneliti:

Apakah ada negara-negara selain Indonesia yang menerapkan konsep FTP atau sejenisnya dalam perusahaan migasnya, bila ada negara-negara mana saja?

Narasumber:

Saya tidak mengetahui negara mana saja yang telah menerapkan FTP selain Indonesia. Konsep FTP bersifat universal tetapi mungkin dengan nama dan bentuk yang berbeda. Konsep ini juga sering disamakan dengan Royalty. Beberapa negara menerapkan Cost Recovery Cap (pembatasan Cost Recovery) yang sebenarnya mempunyai dampak yang sama dengan FTP. Dengan pembatasan Cost Recovery, maka itu berarti bahwa ada sejumlah tertentu Cost Recovery yang ditunda pembebanannya ke periode berikutnya sehingga diharapkan akan ada ETS (Equity To be Split) untuk dibagi antara Pemerintah dan Kontraktor Bagi Hasil. Aturan ini juga pernah diterapkan pada generasi I Production Sharing Contract dimana diperlakukan Cost Recovery Maximum 60%, meskipun pada saat itu tidak dibedakan antara capex dan opex.

lanjutan

3. Peneliti:

FTP dibagi antara Pemerintah dan Kontraktor, apakah bagian FTP yang diterima Kontraktor Bagi Hasil (KBH) yang sudah berproduksi tapi belum memperoleh ETBS (masih *unrecovered*) adalah penghasilan kena pajak?, bila Ya, menurut konsep pajak penghasilan kapan saat terhutangnya?

Narasumber:

Menurut saya, ETBS (meskipun masih posisi *unrecovered*) merupakan penghasilan kena pajak karena sudah menambah manfaat ekonomis bagi Kontraktor Bagi Hasil, sehingga terutang pada saat timbulnya ETBS. Namun demikian sifatnya masih panjar pajak penghasilan yang dibayar. Jika pada akhirnya ternyata secara keseluruhan proyek ini tidak menghasilkan ETBS maka kantor Pajak harus mengembalikan pajak yang sudah dibayar oleh Kontraktor.

4. Peneliti:

Apa pendapat Bapak mengenai administrasi perpajakan yang berkaitan dengan migas di Indonesia khususnya yang berkaitan dengan kelembagaannya?

Narasumber:

Menurut saya mengingat sektor migas mengadopsi Kontrak Bagi Hasil dimana negara mendapatkan Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) dan Pajak Penghasilan. Administrasi PNBP oleh Ditjen Anggaran selama ini sudah cukup baik karena didukung oleh aturan-aturan dari Menteri Keuangan dan Menteri ESDM. Administrasi perpajakan oleh Ditjen Pajak dalam kontrak bagi hasil sebenarnya tidak berdiri sendiri dan terpisah dari administrasi PNBP. Sebenarnya dalam kontrak bagi hasil yang utama adalah administrasi PNBP-nya sedangkan administrasi perpajakan sebagai pelengkap karena jiwa dari kontrak bagi hasil adalah bagi hasil produksi, bukan bagi keuntungan. Kalau bagi hasil keuntungan maka administrasi perpajakan menjadi sangat dominan.

5. Peneliti:

Apakah pendapat Bapak mengenai kebijakan perpajakan yang berkaitan dengan migas di Indonesia?

lanjutan

Narasumber:

Kebijakan perpajakan migas di Indonesia mengalami perkembangan setelah PSC generasi I dimana unsur perpajakan di-eksplisitkan di dalam kontrak bagi hasil. Selama ini kebijakan perpajakan migas relatif tidak banyak berubah karena kontrak bagi hasil merupakan kontrak jangka panjang (30 tahun) dimana aturan perpajakan yang berlaku adalah yang terjadi pada saat kontrak ditanda-tangani. Tetapi UU APBN 2009 dan UU Pajak Penghasilan 2009 mengamanatkan agar dibuat Peraturan Pemerintah tentang Cost Recovery dan Pajak Penghasilan Hulu Migas, dimana saat ini masih dalam tahap Rancangan Peraturan Pemerintah (RPP) di SekNeg. Jika RPP ini disahkan ada beberapa ketentuan perpajakan baru yang akan diterapkan ke para kontraktor. Dalam Rancangan Peraturan Pemerintah ini diatur hal-hal yang sebelumnya belum pernah diatur terkait dengan pajak penghasilan antara lain:

- Pajak Pengalihan Interest antar Kontraktor
- Pajak untuk Up-lift
- Pembebasan Pajak Impor pada masa eksplorasi
- Pembebasan PPN pada pertukaran aset antar Kontraktor
- Perlakuan biaya sesuai aturan perpajakan
- dll

Praktisi (Kontraktor KBH)

1. Apakah konsep dan pengertian *First Tranche Petroleum*?

FTP untuk mengamankan penerimaan pemerintah, FTP diterapkan untuk kepentingan negara karena *sunk cost (cost recovery)* pada umumnya nilainya cukup besar. Lebih lanjut dikatakan bahwa FTP dipandang dari pihak kontraktor adalah hampir sama dengan *cost recovery limit*, perbedaannya hanyalah FTP di-*split* antara pemerintah dan kontraktor

2. Peneliti:

lanjutan

Apa pandangan atau pendapat Bapak mengenai administrasi perpajakan yang berkaitan dengan migas di Indonesia khususnya yang berkaitan dengan kelembagaannya?

Narasumber:

Dari sudut kontraktor sebenarnya sesuai dengan kontrak bagi hasil, berurusan dengan pemerintah. Banyaknya lembaga pemerintah yang harus berhubungan dengan kontraktor, sering menimbulkan kerumitan sendiri, Soal kewenangan pajak siapapun lembaganya tdk masalah bagi kontraktor, yang penting ada kepastian hukum.

Praktisi 2 (Pembicara di forum-forum migas/Sutadi);

1. Peneliti:

Apakah konsep dan pengertian *First Tranche Petroleum*?

Narasumber:

Ketika perhitungan *recovery limit* dicabut dalam perhitungan bagi hasil, maka tidak ada jaminan penerimaan bagi pemerintah Indonesia sampai biaya operasi *recovery* atau dikembalikan seluruhnya. Maka dilakukan upaya untuk mencari konsep baru yang dimaksudkan untuk menjamin adanya penerimaan bagi pemerintah Indonesia tanpa harus membatasi pengembalian biaya operasi. Diketahui bahwa perusahaan migas di Perancis menggunakan istilah *First Tranche Petroleum* (FTP) untuk menyisihkan sebagian produksi atau *revenue* sebelum diperuntukkan untuk *operating cost*. *Tranche* berasal dari bahasa Perancis yang berarti pengambilan/atau penyisihan. Istilah *FTP* tersebut kemudian diadaptasi untuk dipergunakan dan diterapkan dalam KBH migas di Indonesia sejak KBH yang ditandatangani tahun 1988. FTP dibagi antara pemerintah dan kontraktor sesuai dengan prosentase bagi hasil (*equity share*) yang ditetapkan dalam kontrak. Apabila FTP tidak dibagi dengan kontraktor tapi seluruhnya diperuntukkan bagi pemerintah maka FTP ini hakekatnya sama dengan pembayaran royalti, royalti dianggap tabu, sehingga mendorong diterapkannya konsep bagi hasil. Royalti dianggap tidak selaras dengan jiwa pasal 33 UUD 1945.

lanjutan

Pada awalnya penerimaan negara dari migas adalah murni Pungutan Negara dan mendasarkan pada pasal 33 ayat 3 UUD 1945”

2. Peneliti:

Bagaimana PPh atas FTP dikenakan pada saat FTP diterima ternyata KBH tidak pernah recovered?

Narasumber:

KBH yang telah dikembangkan untuk berproduksi kecil kemungkinannya tidak menghasilkan ETBS. Keputusan untuk mengembangkan lapangan sudah dengan perhitungan ekonomi. Lapangan akan dikembangkan untuk produksi apabila *Internal Rate of Return* (IRR) sekitar 20%-25%. Dengan IRR tersebut, diperhitungkan pemerintah akan memperoleh jaminan penerimaan minimal 50% dan kontraktor juga memperoleh keuntungan..

3. Peneliti

Apakah pendapat bapak tentang kebijakan perpajakan yang berkaitan dengan migas di Indonesia?

Narasumber:

Pada awal KBH diterapkan perhitungan bagi hasil yang diterima oleh pemerintah sudah termasuk pembayaran pajak., yang diterima kontraktor sudah dianggap nilai bersih setelah pajak. Perhitungan pajak dengan cara tersebut oleh kantor pajak di Amerika Serikat dianggap sebagai pembayaran royalti. Tanda terima pajak atau *tax receipt* dari Indonesia tidak diterima untuk memenuhi persyaratan sebagai *tax credit* di kantor pusat/*home office*. Untuk membantu kesulitan pajak perusahaan migas yang beroperasi di Indonesia, maka pemerintah mulai awal tahun 1978 merubah kebijakan perpajakan migas. Perubahan yang sangat mendasar adalah melepaskan pengenaan Pajak Negara yang sebelumnya hanya sebagai komponen Pungutan Negara yang harus tunduk pada pasal 33 ayat (3), menjadi pengenaan Pajak Negara yang berdiri sendiri sesuai dengan pasal 23 ayat 2. Perubahan ini semata-mata hanya untuk membantu kontraktor khususnya kontraktor dari Amerika Serikat.

DAFTAR RIWAYAT HIDUP

Nama : Anna Dwiana Silitonga
Tempat dan Tanggal Lahir : Magelang, 5 Mei 1961
Alamat : Perumahan Banjar Wijaya Blok B 29/26
Kota Tangerang

Pendidikan:

Tahun 1973 : SD Tarakanita, Magelang
Tahun 1976 : SMP Negeri II, Magelang
Tahun 1980 : SMA Negeri I, Magelang
Tahun 1983 : Menyelesaikan Program Diploma III,
Sekolah Tinggi Akuntansi Negara (STAN)
Tahun 1989 : Menyelesaikan Program Diploma IV,
Sekolah Tinggi Akuntansi Negara (STAN)
Tahun 2009 : Masuk Program Magister: Ilmu Administrasi,
Kekhususan Ilmu Administrasi dan Kebijakan
Perpajakan-Program Pasca Sarjana Universitas
Indonesia

Pekerjaan:

Tahun 1983-1986 : Auditor, di BPKP Perwakilan Jawa Timur
Tahun 1989-1999 : Auditor Ahli Muda, di BPKP (Kantor Pusat)
Tahun 1999-2005 : Auditor Ahli Muda, di BPKP Perwakilan DKI
Jakarta Dua
Tahun 2005-sekarang : Auditor Ahli Madya, di BPKP Perwakilan DKI
Jakarta Dua

