

004

**PERUBAHAN UNDANG-UNDANG PAJAK PENGHASILAN DAN
PERANNYA DALAM MEMPERKUAT FUNGSI *BUDGETAIR*
PERPAJAKAN**

**Venti Eka Satya^{*}
Galuh Prila Dewi^{**}**

Abstract

The income tax law that was passed in Indonesia in 1983, has been amended for several times. This study discusses about the objectives and main points of changes have been made to income tax laws. This paper also discusses the impact of the changes in general and whether changes in tax rates have a significant impact on the state income tax revenue. The portion of tax revenue derived from income tax showed an increase as well as the increasing number of taxpayers. It is one positive side of the reform legislation of this income, but the changes did not have a significant influence to the state revenues. This is caused by the motif of that changes is not only to meet the budgetair function, but also for the other tax functions.

Kata Kunci: Pajak, Pajak Penghasilan, Perubahan UU, Tarif Pajak.

I. Pendahuluan

A. Latar Belakang

Negara Republik Indonesia adalah negara hukum berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar 1945 yang menjunjung tinggi hak dan kewajiban warga negara. Pajak sebagai sumber penerimaan utama negara merupakan salah satu perwujudan kewajiban kenegaraan bagi warga negara. Selain itu juga menjadi sarana peran serta masyarakat dalam pembiayaan negara dan pembangunan nasional.

Dari pendapat para ahli yang mendefinikan pajak, dapat dikatakan bahwa pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang sehingga dapat dipaksakan dengan tidak mendapat balas jasa secara langsung. Pajak dipungut penguasa berdasarkan norma-norma

^{*} Kandidat Peneliti bagian Ekonomi Kebijakan Publik P3DI Setjen DPR RI dapat dihubungi di ventieka@y7mail.com.

^{**} Kandidat Peneliti bagian Ekonomi Kebijakan Publik P3DI Setjen DPR RI dapat dihubungi di galuhpriladewi@yahoo.com.

hukum untuk menutup biaya produksi barang-barang dan jasa kolektif untuk mencapai kesejahteraan umum.

Di Indonesia pajak digolongkan atas pajak langsung dan pajak tidak langsung. Pajak penghasilan yang selanjutnya disebut PPh merupakan salah satu bentuk pajak langsung, yang mana pembayaran atau pambelianannya tidak dapat dilimpahkan kepada orang lain. Pajak penghasilan merupakan unsur penerimaan negara yang dominan. Dari tahun ke tahun penerimaan negara yang berasal dari pajak ini terus meningkat.

Awal reformasi besar perpajakan di Indonesia dimulai tahun 1984, ditandai dengan dikeluarkannya Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, Undang-Undang Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan dan Undang-Undang Nomor 8 tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Pajak Penjualan atas Barang Mewah. Undang-undang ini menggantikan peraturan perpajakan yang dibuat oleh pemerintah kolonial Belanda (misalnya: ordonansi PPs 1925 dan ordonansi PPd 1944), dan sistem pemungutan pajak Indonesia juga mengalami perubahan dari sistem *official-assessment* menjadi sistem *self-assessment* yang masih diterapkan sampai dengan sekarang. Beberapa faktor yang memicu munculnya reformasi awal perpajakan ini diantaranya:¹

1. adanya perubahan tingkat pertumbuhan ekonomi dan kehidupan sosial masyarakat;
2. sistem perpajakan yang berlaku sebelumnya tidak dapat sepenuhnya menggerakkan peran serta semua lapisan subjek pajak dalam pengangkatan penerimaan negara;
3. kebutuhan akan peningkatan dan pengembangan penerimaan negara;
4. perlunya pembaharuan dan penyesuaian undang-undang perpajakan sehingga lebih memberikan kepastian hukum, kesederhanaan, kemudahan dalam pelaksanaan serta lebih adil dan merata;
5. hendak memberikan kepercayaan kepada subjek pajak untuk melaksanakan kewajiban serta memenuhi haknya dibidang perpajakan.

Undang-Undang Pajak Penghasilan selanjutnya beberapa kali mengalami perubahan yaitu tahun 1991, 1994, 2000, dan terakhir tahun 2008. Berkaitan dengan pajak penghasilan, ada penetapan tarif yang menjadi dasar pemotongan pajak atas penghasilan badan maupun perorangan. Seiring dengan perubahan undang-undang pajak penghasilan, tarif pemotongan pajak juga mengalami perubahan.

B. Permasalahan

Pajak Penghasilan di Indonesia pertama kali diatur dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 dengan penjelasan pada Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 50. Proporsi penerimaan pajak negara yang berasal dari pajak penghasilan cukup besar bila dibandingkan

¹ Pajak Penghasilan, (<http://id.wikipedia.org>, diakses 8 April 2010)

dengan sumber penerimaan pajak lainnya. Undang-undang ini telah mengalami beberapa kali perubahan, berbagai perubahan dilakukan dalam pasal demi pasalnya, termasuk juga perubahan tarif baik itu lapisan tarif, persentase tarif maupun jumlah penghasilan yang menjadi dasar penetapan masing-masing tarif. Perubahan pentarifan pajak yang sering mengiringi perubahan undang-undang ini juga diharapkan akan memberikan perubahan yang signifikan terhadap penerimaan pajak negara. Hal ini penting karena mengingat fungsi utama pajak sebagai *budgetair*. Berdasarkan hal tersebut dapat dirumuskan masalah sebagai berikut:

1. bagaimana perkembangan reformasi perpajakan di Indonesia
2. apa tujuan dan pokok-pokok perubahan-perubahan yang dilakukan terhadap undang-undang pajak penghasilan tersebut
3. bagaimana dampak dari perubahan undang-undang tersebut terhadap fungsi anggaran secara umum
4. bagaimana perubahan tarif pajak penghasilan tersebut terhadap penerimaan pajak penghasilan negara

II. Kerangka Pemikiran

A. Pengertian Pajak

Menurut Soemitro, "*Pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa-timbal (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.*" Sementara Adriani merumuskan definisi "*pajak sebagai iuran kepada negara, yang dapat dipaksakan dan terhutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan, dengan tidak mendapat prestasi kembali, yang langsung dapat ditunjuk, dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran umum berhubungan dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.*" Sedangkan menurut Sommerfeld, "*pajak adalah suatu pengalihan sumber dari sektor swasta ke sektor pemerintah, bukan akibat pelanggaran hukum, namun wajib dilaksanakan, berdasarkan ketentuan yang ditetapkan lebih dahulu, tanpa mendapat imbalan yang langsung dan proporsional, agar pemerintah dapat melaksanakan tugas-tugasnya untuk menjalankan pemerintahan.*" Dari definisi tersebut dapat dirumuskan bahwa pajak adalah iuran wajib dari rakyat kepada negara sebagai wujud peran serta dalam pembangunan yang pengenaannya berdasarkan undang-undang dan tidak mendapat imbalan secara langsung serta dapat dipaksakan kepada mereka yang melanggarnya.²

Pajak dari perspektif ekonomi dipahami sebagai beralihnya sumber daya dari sektor privat kepada sektor publik. Pemahaman ini memberikan gambaran bahwa adanya pajak menyebabkan dua situasi menjadi berubah. Pertama, berkurangnya kemampuan individu dalam menguasai sumber daya

² Abut, H., Perpajakan, Jakarta: Diadit Media, 2005. hal 1-2.

untuk kepentingan penguasaan barang dan jasa. Kedua, bertambahnya kemampuan keuangan negara dalam penyediaan barang dan jasa publik yang merupakan kebutuhan masyarakat.

Sementara pemahaman pajak dari perspektif hukum menurut Soemitro merupakan "suatu perikatan yang timbul karena adanya undang-undang yang menyebabkan timbulnya kewajiban warga negara untuk menyetorkan sejumlah penghasilan tertentu kepada negara, negara mempunyai kekuatan untuk memaksa dan uang pajak tersebut harus dipergunakan untuk penyelenggaraan pemerintahan." Dari pendekatan hukum ini memperlihatkan bahwa pajak yang dipungut harus berdasarkan undang-undang sehingga menjamin adanya kepastian hukum, baik bagi fiskus sebagai pengumpul pajak maupun wajib pajak sebagai pembayar pajak.

Menurut Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, pajak adalah "kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapat timbal balik secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Dari berbagai definisi yang diberikan terhadap pajak baik pengertian secara ekonomis (pajak sebagai pengalihan sumber dari sektor swasta ke sektor pemerintah) atau pengertian secara yuridis (pajak adalah iuran yang dapat dipaksakan) dapat ditarik kesimpulan tentang ciri-ciri yang terdapat pada pengertian pajak antara lain:

1. pajak dipungut berdasarkan undang-undang. Asas ini sesuai dengan perubahan ketiga UUD 1945 pasal 23A yang menyatakan "*pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dalam undang-undang*";
2. tidak mendapatkan jasa timbal balik (kontraprestasi perseorangan) yang dapat ditunjukkan secara langsung. Misalnya, orang yang taat membayar pajak kendaraan bermotor akan melalui jalan yang sama kualitasnya dengan orang yang tidak membayar pajak kendaraan bermotor;
3. pemungutan pajak diperuntukkan bagi keperluan pembiayaan umum pemerintah dalam rangka menjalankan fungsi pemerintahan, baik rutin maupun pembangunan;
4. pemungutan pajak dapat dipaksakan. Pajak dapat dipaksakan apabila wajib pajak tidak memenuhi kewajiban perpajakan dan dapat dikenakan sanksi sesuai peraturan perundang-undangan;
5. selain fungsi *budgeter* (anggaran) yaitu fungsi mengisi kas negara/anggaran negara yang diperlukan untuk menutup pembiayaan penyelenggaraan pemerintahan, pajak juga berfungsi sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan negara dalam lapangan ekonomi dan sosial (fungsi mengatur / regulatif).

B. Jenis Pajak

Ditinjau dari segi Lembaga Pemungut Pajak dapat di bagi menjadi dua jenis, yaitu:

1. **Pajak Negara** pajak yang penggolongannya dilakukan oleh pemerintah pusat untuk membiayai pengeluaran umum (negara), termasuk dalam pajak ini yaitu:
 - pajak Penghasilan
 - pajak Pertambahan Nilai
 - pajak Penjualan Barang Mewah
 - pajak Bumi dan Bangunan
 - pajak Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan
 - pajak Bea Masuk dan Cukai
2. **Pajak Daerah** adalah pajak yang pengelolaannya dilakukan oleh pemerintah daerah guna membiayai pengeluaran-pengeluaran daerah. Pajak daerah meliputi pendapatan asli daerah yang terdiri atas:
 - hasil pajak daerah (pajak penjualan)
 - hasil retribusi daerah (pajak kendaraan bermotor)
 - pajak negara yang diserahkan kepada daerah.

C. Fungsi Pajak

Pajak mempunyai peranan penting dalam kehidupan bernegara, khususnya di dalam pelaksanaan pembangunan karena pajak merupakan sumber pendapatan negara untuk membiayai semua pengeluaran termasuk pengeluaran pembangunan. Berdasarkan hal di atas maka pajak mempunyai beberapa fungsi, yaitu:³

- Fungsi anggaran (*budgetair*)
Fungsi ini merupakan fungsi utama pajak. Sebagai sumber pendapatan negara, pajak berfungsi untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara. Untuk menjalankan tugas-tugas rutin negara dan melaksanakan pembangunan, negara membutuhkan biaya. Biaya ini dapat diperoleh dari penerimaan pajak.
Dewasa ini pajak digunakan untuk pembiayaan rutin seperti belanja pegawai, belanja barang, pemeliharaan, dan lain sebagainya. Untuk pembiayaan pembangunan, uang dikeluarkan dari tabungan pemerintah, yakni penerimaan dalam negeri dikurangi pengeluaran rutin. Tabungan pemerintah ini dari tahun ke tahun harus ditingkatkan sesuai kebutuhan pembiayaan pembangunan yang semakin meningkat dan ini terutama diharapkan dari sektor pajak.
- Fungsi mengatur (*regulerend*)
Pemerintah bisa mengatur pertumbuhan ekonomi melalui kebijakan pajak. Dengan fungsi mengatur, pajak bisa digunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan. Contohnya dalam rangka menggiring penanaman

³ Abut, H, Perpajakan, Jakarta: Diadit Media, 2005. Hal 30.

modal, baik dalam negeri maupun luar negeri, diberikan berbagai macam fasilitas keringanan pajak. Dalam rangka melindungi produksi dalam negeri, pemerintah menetapkan bea masuk yang tinggi untuk produk luar negeri.

- Fungsi stabilitas

Dengan adanya pajak, pemerintah memiliki dana untuk menjalankan kebijakan yang berhubungan dengan stabilitas harga sehingga inflasi dapat dikendalikan. Hal ini bisa dilakukan antara lain dengan jalan mengatur peredaran uang di masyarakat, pemungutan pajak, penggunaan pajak yang efektif dan efisien.

- Fungsi redistribusi pendapatan

Pajak yang sudah dipungut oleh negara akan digunakan untuk membiayai semua kepentingan umum, termasuk juga untuk membiayai pembangunan sehingga dapat membuka kesempatan kerja, yang pada akhirnya akan dapat meningkatkan

Dari keempat fungsi pajak tersebut di atas fungsi pajak yang paling utama adalah fungsi *budgetair* atau fungsi anggaran, dimana pajak dipergunakan sebagai alat untuk memasukkan dana secara optimal ke kas negara berdasarkan undang-undang yang berlaku.⁴

Sebagai komponen penyumbang pendapatan perpajakan negara terbesar, penerimaan pajak penghasilan diharapkan selalu meningkat dan memainkan peran yang cukup besar dalam menambah kas negara. Dan perubahan undang-undang perpajakan terutama pentarifan pajak diharapkan juga memberikan dampak yang cukup besar terhadap peningkatan penerimaan perpajakan negara.

D. Pajak Penghasilan

Pajak Penghasilan merupakan salah satu pajak langsung yang dipungut pemerintah pusat atau merupakan pajak negara. Sebagai pajak langsung maka beban pajak tersebut menjadi tanggungan wajib pajak yang bersangkutan dalam arti bahwa beban pajak tersebut tidak boleh dilimpahkan kepada pihak lain dengan cara memasukkan beban pajak ke dalam kalkulasi harga jual. Sebagai pajak langsung, pajak penghasilan dipungut secara periodik terhadap kumpulan penghasilan yang diperoleh atau yang diterima oleh wajib pajak selama satu tahun pajak.⁵

Pajak penghasilan dikenakan terhadap subyek pajak atas penghasilan yang diterima atau diperolehnya dalam tahun pajak. Sedangkan yang menjadi subjek pajak menurut Undang Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, adalah sebagai berikut:⁶

⁴ Nurmantu, S. Pengantar Perpajakan, Jakarta: Granit, Kelompok Yayasan Obor Indonesia, 2005. Hal 30.

⁵ Munawir, Perpajakan, Yogyakarta: Liberty, 1990. Hal 11.

⁶ Republik Indonesia. Undang Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.

1. **Subyek pajak pribadi** yaitu orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau orang pribadi yang dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia.
2. **Subyek pajak harta warisan belum dibagi** yaitu warisan dari seseorang yang sudah meninggal dan belum dibagi tetapi menghasilkan pendapatan, maka pendapatan itu dikenakan pajak.
3. **Subyek pajak badan** badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia, kecuali unit tertentu dari badan pemerintah yang memenuhi kriteria: pembentukannya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan; pembiayaannya bersumber dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah; penerimaannya dimasukkan dalam anggaran Pemerintah Pusat atau Pemerintah Daerah; dan pembukuannya diperiksa oleh aparat pengawasan fungsional negara; dan
4. **Bentuk usaha tetap** yaitu bentuk usaha yang digunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam jangka waktu dua belas bulan, atau badan yang tidak didirikan dan berkedudukan di Indonesia, yang melakukan kegiatan di Indonesia.

Sedangkan yang tidak termasuk subyek pajak adalah:

1. Badan perwakilan Negara asing.
2. Pejabat perwakilan diplomatik dan konsulat atau pejabat lain dari Negara asing, dan orang-orang yang diperbantukan kepada mereka yang bekerja pada dan bertempat tinggal bersama-sama mereka, dengan syarat:
 - a. bukan warga Negara Indonesia dan di Indonesia tidak menerima atau memperoleh penghasilan lain di luar jabatannya di Indonesia.
 - b. negara yang bersangkutan memberikan perlakuan timbal-balik.
3. Organisasi Internasional sebagaimana dimaksud dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 574/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 243/KMK.03/2003 tanggal 4 Juni 2003, dengan syarat:
 - a. Indonesia menjadi anggota organisasi tersebut
 - b. tidak menjalankan usaha atau kegiatan lain untuk memperoleh penghasilan dari Indonesia selain pemberian pinjaman kepada pemerintah yang dananya berasal dari iuran para anggota.
4. Pejabat perwakilan organisasi internasional sebagaimana dimaksud dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 574/KMK.04/2000 tanggal 26 Desember 2000 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 243/KMK.03/2003 tanggal 4 Juni 2003, dengan syarat:
 - a. bukan warga Negara Indonesia
 - b. tidak menjalankan usaha atau melakukan kegiatan atau pekerjaan lain untuk memperoleh penghasilan di Indonesia

Yang menjadi obyek pajak adalah penghasilan. Penghasilan yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan bentuk apapun. Penghasilan tersebut dikelompokkan menjadi:

1. penghasilan dari pekerjaan dalam hubungan kerja dan pekerjaan bebas, seperti gaji, honorarium, penghasilan dari praktik dokter, notaris, aktuaris, akuntan, pengacara, dan sebagainya.
2. penghasilan dari usaha atau kegiatan.
3. penghasilan dari modal atau pengguna harta, seperti sewa, bunga, deviden, royalti, keuntungan dari penjualan harta yang tidak digunakan, dan sebagainya.
4. penghasilan lain-lain, yaitu penghasilan yang tidak dapat diklarifikasikan ke dalam salah satu dari tiga kelompok penghasilan di atas, seperti:
 - a. keuntungan karena pembatasan utang
 - b. keuntungan karena selisih kurs mata uang asing
 - c. selisih lebih karena penilaian kembali aktiva
 - d. hadiah undian.

Bagi wajib pajak dalam negeri, yang menjadi obyek pajak adalah penghasilan baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia. Sedangkan bagi wajib pajak luar negeri, yang menjadi objek pajak hanya penghasilan yang berasal dari Indonesia saja.

1. Undang-Undang Pajak Penghasilan

Pajak Penghasilan (disingkat PPh) di Indonesia diatur pertama kali dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 dengan penjelasan pada Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 50.⁷ Selanjutnya berturut-turut peraturan ini diamandemen oleh:

1. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1991,
2. Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994,
3. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000,
4. Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008.

Mulai Juli 2003 sampai Desember 2004, pemerintah menerapkan sistem pajak yang ditanggung pemerintah yang diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 47 Tahun 2003 dan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 486/KMK.03/2003. Perubahan Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) telah disesuaikan juga beberapa kali dalam:

1. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 564/KMK.03/2004, berlaku untuk tahun pajak 2005 (sekaligus meniadakan pajak yang ditanggung pemerintah)

⁷ Penilaian ini tidak diperhitungkan dengan hukum yang dihasilkan oleh pemerintah kolonial Belanda, yaitu Ordonansi Pajak Perseroan tahun 1925 dan Ordonansi Pajak Pendapatan tahun 1932.

2. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 137/PMK.03/2005, berlaku untuk tahun pajak 2006.

2. Tarif Pajak Penghasilan

Tujuan pemungutan pajak adalah untuk mencapai keadilan dalam pemungutan. Salah satu cara untuk mencapai keadilan dapat ditempuh melalui sistem tarif. Tarif dapat dibagi dalam lima jenis yaitu:⁸

1. Tarif tetap, artinya tarif pajak besarnya tidak berubah walaupun jumlah yang dijadikan dasar pengenaan pajak berubah-ubah
2. Tarif proporsional (*a proportional tax rate structure*) yaitu tarif pajak yang persentasenya tetap meskipun terjadi perubahan dasar pengenaan pajak.
3. Tarif regresif (*a regressive tax rate structure*) yaitu tarif pajak menurun ketika dasar pengenaan pajak meningkat.
4. Tarif progresif (*a progresive tax rate structure*) yaitu tarif pajak akan semakin naik sebanding dengan naiknya dasar pengenaan pajak.
5. Tarif regresif (*a degressive tax rate structure*) yaitu kenaikan persentase tarif pajak akan semakin rendah ketika dasar pengenaan pajaknya semakin meningkat.

Tarif Pajak yang berlaku untuk Pajak Penghasilan di Indonesia adalah tarif progressif sebagaimana diatur dalam Pasal 17 Undang-Undang Pajak Penghasilan Nomor 10 Tahun 1994. Sedangkan untuk Pajak Pertambahan Nilai berlaku tarif pajak proporsional yaitu 10%.

III. Pembahasan

A. Sejarah Pajak Penghasilan

Sejarah pengenaan pajak penghasilan di Indonesia dimulai dengan adanya *tenement tax* (*huistaks*) pada tahun 1816, yakni sejenis pajak yang dikenakan sebagai sewa terhadap mereka yang menggunakan bumi sebagai tempat berdirinya rumah atau bangunan. Pada periode sampai dengan tahun 1908 terdapat perbedaan perlakuan perpajakan antara penduduk pribumi dengan orang Asia dan Eropa, dengan kata lain dapat dikatakan bahwa terdapat banyak perbedaan dan tidak ada ketidakseragaman dalam perlakuan perpajakan. Tercatat beberapa jenis pajak yang hanya diperlakukan kepada orang Eropa seperti *patent duty*. sebaliknya *business tax* atau *bedrijfsbelasting* untuk orang pribumi. Di samping itu, sejak tahun 1882 hingga 1916 dikenal adanya *Poll Tax* yang pengenaannya berdasarkan status pribadi, kepemilikan rumah dan tanah.⁹

Karena desakan kebutuhan dengan makin banyaknya perusahaan yang didirikan di Indonesia seperti perkebunan-perkebunan (*ondememing*),

⁸ Abut, H, Perpajakan, Jakarta: Diadit Media, 2005. Hal 11-13.

⁹ Pajak Penghasilan, (<http://id.wikipedia.org>, diakses 8 April 2010).

pada tahun 1925 ditetapkanlah Ordonansi Pajak Perseroan tahun 1925 (*Ordonantie op de Vennootschapbelasting*) yakni pajak yang dikenakan terhadap laba perseroan, yang terkenal dengan nama PPs (Pajak Perseroan). Ordonansi ini telah mengalami beberapa kali perubahan dan penyempurnaan antara lain dengan Undang-Undang Nomor 8 tahun 1967 tentang Penisbahan dan Penyempurnaan Tatacara Pemungutan Pajak Pendapatan 1944, Pajak Kekayaan 1932 dan Pajak Perseroan tahun 1925 yang dalam praktek lebih dikenal dengan Undang-Undang MPO dan MPS. Perubahan penting lainnya adalah dengan UU No 8 Tahun 1970 tentang Perubahan Dan Tambahan Ordonansi Pajak Perseroan dimana fungsi pajak mengatur (*regulerend*) dimasukkan ke dalam Ordonansi PPs 1925., khususnya tentang ketentuan *tax holiday*.

Ordonansi PPs 1925 berlaku sampai dengan tanggal 31 Desember 1983, yakni pada saat diadakannya *tax reform*. Pada awal tahun 1925-an yakni dengan mulai berlakunya Ordonansi Pajak Perseroan 1925 dan dengan perkembangan pajak pendapatan di Negeri Belanda, maka timbul kebutuhan untuk merevisi Ordonansi Pajak Pendapatan 1920, yakni dengan ditetapkannya Ordonansi Pajak Pendapatan tahun 1932 (*Ordonantie op de Incomstenbelasting 1932, Staatsblad 1932, No.111*) yang dikenakan kepada orang pribadi (*Personal Income Tax*).

Dengan makin banyak perusahaan-perusahaan di Indonesia, maka kebutuhan akan mengenakan pajak terhadap pendapatan karyawan perusahaan muncul. Maka pada tahun 1935 ditetapkanlah Ordonansi Pajak Pajak Upah (*loonbelasting*) yang memberi kewajiban kepada majikan untuk memotong Pajak Upah/gaji pegawai yang mempunyai tarif progresif dari 0% sampai dengan 15%. Pada zaman Perang Dunia II diberlakukan *Oorlogsbelasting* (Pajak Perang) menggantikan ordonansi yang ada dan pada tahun 1946 diganti dengan nama *Overgangsbelasting* (Pajak Peralihan). Dengan UU Nomor 21 Tahun 1957 nama Pajak Peralihan diganti dengan nama Pajak Pendapatan tahun 1944 yang disingkat dengan Ord. PPd. 1944. Pajak Pendapatan sendiri disingkat dengan PPd saja.

Ord. PPd. 1944 setelah beberapa kali mengalami perubahan terutama dengan perubahan tahun 1968 yakni dengan adanya UU No. 8 tahun 1968 tentang Perubahan dan Penyempurnaan Tatacara Pemungutan Pajak Pendapatan 1944, Pajak Kekayaan 1932 dan Pajak Perseroan 1925, yang lebih terkenal dengan "UU MPO dan MPS". Perubahan lainnya adalah dengan UU No. 9 tahun 1970 yang berlaku sampai dengan tanggal 31 Desember 1983, yakni dengan diadakannya *tax reform* di Indonesia.

B. Undang-undang yang mengatur Pajak Penghasilan di Indonesia dan perkembangannya

Pajak Penghasilan (disingkat PPh) di Indonesia diatur dengan Undang Undang yang telah mengalami beberapa kali amandemen. Perubahan-perubahan mendasar yang dilakukan dalam undang-undang tersebut akan diuraikan secara ringkas berikut ini.

1. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983

Undang Undang Nomor 7 Tahun 1983 ini merupakan undang-undang pertama di Indonesia yang mengatur tentang Pajak Penghasilan setelah Indonesia merdeka. Undang Undang Dasar 1945 khususnya Pasal 23 ayat (2) mengatur bahwa sistem dan peraturan perundang-undangan perpajakan yang merupakan landasan pelaksanaan pemungutan pajak negara, termasuk tentang Pajak Penghasilan, harus ditetapkan dengan undang-undang. Pelaksanaan pembangunan sebagai pengamalan Pancasila diarahkan agar negara dan bangsa mampu membiayai pembangunan nasional dari sumber-sumber dalam negeri dengan membagi beban pembangunan antara golongan berpendapatan tinggi dan golongan berpendapatan rendah, sesuai dengan rasa keadilan, untuk mendorong pemerataan pembangunan nasional dalam rangka memperkuat ketahanan nasional.

PPH yang merupakan salah satu sumber penerimaan negara yang berasal dari pendapatan rakyat, perlu diatur dengan undang-undang yang dapat memberikan kepastian hukum sesuai dengan kehidupan dalam sebuah negara demokrasi. Undang Undang Pajak Penghasilan ini mengatur materi pengenaan pajak yang pada dasarnya menyangkut subyek pajak (siapa yang dikenakan), obyek pajak (penyebab pengenaan) dan tarif pajak (cara menghitung jumlah pajak) dengan pengenaan yang merata serta pembebanan yang adil. Sedangkan tata cara pemungutannya diatur dalam undang-undang tersendiri dalam rangka mewujudkan keseragaman, sehingga mempermudah masyarakat untuk mempelajari, memahami dan mematuhi.

2. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1991

Sejalan dengan perkembangan perekonomian nasional pada umumnya dan perkembangan dunia usaha pada khususnya, serta dengan memperhatikan jiwa Pasal 33 Undang-Undang Dasar 1945, Undang Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, diubah melalui Undang Undang Nomor 7 Tahun 1991 agar dapat menampung perkembangan dimaksud.

Pasal 4 ayat (3) huruf g Undang Undang Nomor 7 Tahun 1983 menetapkan bahwa dividen yang diterima atau diperoleh suatu perseroan dari penyertaannya pada perseroan lain bukan merupakan obyek pajak penghasilan, sepanjang penyertaan tersebut meliputi minimal 25% (dua puluh lima persen) dari nilai saham yang disetor serta kedua badan tersebut mempunyai hubungan ekonomis dalam jalur usahanya. Ketentuan ini mendorong terjadinya integrasi vertikal yang kurang sesuai dengan semangat pemerataan kesempatan berusaha. Oleh karena itu terhadap ketentuan di atas perlu diadakan perubahan dengan tetap menjaga prinsip progresivitas dalam pengenaan Pajak Penghasilan.

Bentuk-bentuk usaha berupa Perusahaan Reksa-Dana (*Investment Fund*) dan Perusahaan Modal Ventura (*Venture Capital*) merupakan wahana pembiayaan yang dapat dimanfaatkan sebagai sarana dalam pemerataan kesempatan usaha terutama bagi para pemodal kecil dan pengusaha kecil

dan menengah termasuk koperasi. Selain itu kedua wahana pembiayaan tersebut juga dapat dimanfaatkan untuk menunjang investasi yang pada gilirannya akan membantu perkembangan perekonomian nasional. Oleh karena itu dipandang perlu untuk diberikan insentif perpajakan.

Untuk mendorong perkembangan perekonomian di daerah terpencil termasuk di Indonesia bagian Timur, perlu diberikan insentif di bidang perpajakan berupa perlakuan perpajakan atas imbalan dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan tertentu yang dapat lebih menarik orang bekerja di daerah terpencil. Selain itu untuk meningkatkan penanaman modal di daerah tersebut perlu diberikan kemudahan berupa keluwesan dalam menggunakan metode penyusutan dan amortisasi agar lebih menarik bagi para penanam modal. Guna meningkatkan penanaman modal yang berasal dari luar negeri yang pada gilirannya akan meningkatkan kesempatan kerja maka kepada para penanam modal dari luar negeri perlu diberikan kemudahan dalam penyelenggaraan pembukuan dengan tetap berpegang pada ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

3. Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994

Undang Undang ini merupakan penyempurnaan dari Undang Undang Nomor 7 Tahun 1983 sebaagaimana telah diubah dengan Undang-Undang nomor 7 Tahun 1991. Arah dan tujuan dari penyempurnaan Undang-Undang ini adalah:⁹

- a) menuju kemandirian bangsa dalam pembiayaan negara dan pembiayaan pembangunan yang sumber utamanya berasal dari penerimaan pajak,
- b) lebih memberikan kepastian hukum dan keadilan bagi masyarakat dalam berpartisipasi dalam pembiayaan pembangunan sesuai dengan kemampuannya,
- c) menunjang kebijaksanaan pemerintah dalam rangka meningkatkan pertumbuhan, pemerataan pembangunan, dan investasi di seluruh wilayah negara Republik Indonesia
- d) menunjang usaha peningkatan ekspor, terutama ekspor nonmigas, barang hasil olahan, dan jasa-jasa dalam rangka meningkatkan perolehan devisa
- e) menunjang usaha pengembangan usaha kecil untuk mengoptimalkan pengembangan potensinya, dan dalam rangka pengentasan kemiskinan,
- f) menunjang usaha pengembangan Sumber Daya Alam, ilmu pengetahuan dan teknologi, pelestarian ekosistem, sumber daya alam, dan lingkungan hidup
- g) menunjang usaha terciptanya aparat perpajakan yang makin mampu dan makin bersih, peningkatan pelayanan kepada Wajib Pajak termasuk penyederhanaan dan kemudahan prosedur dalam pemenuhan kewajiban perpajakan, peningkatan pengawasan pelaksanaan pemenuhan

⁹ Republik Indonesia. Undang Undang Nomor 10 Tahun 1994 tentang Perubahan Kedua atas Undang Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.

kewajiban perpajakan tersebut, termasuk peningkatan penegakan pelaksanaan ketentuan hukum yang berlaku.

Adapun pokok-pokok perubahan Undang-Undang ini adalah:¹⁰

- a) dalam rangka meningkatkan kemandirian bangsa dalam pembiayaan pembangunan nasional, diatur ketentuan-ketentuan yang menunjang kegiatan ekstensinya dan intensifikasi pengenaan pajak
- b) ketentuan mengenai Subyek Pajak diatur secara lebih luwes agar dapat mengikuti perkembangan sosial ekonomi dan perkembangan bentuk-bentuk aktivitas bisnis yang timbul dan berkembang di masyarakat.
- c) ketentuan mengenai Obyek Pajak diatur dengan lebih rinci, jelas, dan tegas untuk lebih memberikan kepastian hukum dan keadilan dalam pengenaan pajak
- d) dalam rangka menunjang pengetahuan ilmu pengetahuan, pengeluaran untuk penelitian dan pengembangan perusahaan boleh dibebankan sebagai biaya,
- e) untuk meningkatkan kualitas Sumber Daya Alam, pengeluaran untuk biaya pelatihan, magang, dan bea siswa dapat dibebankan sebagai biaya.
- f) dalam rangka menunjang kebijakan untuk meningkatkan pertumbuhan dan pemerataan pembangunan nasional di segala bidang, dalam diberikan fasilitas perpajakan kepada Wajib Pajak yang melakukan penanaman modal di bidang-bidang usaha tertentu dan atau di daerah-daerah tertentu.
- g) kompensasi kerugian yang lebih lama dari 5 tahun tetapi tidak lebih dari 10 tahun yang diatur selaras dengan kebijakan pemerintah dalam rangka pemerataan pembangunan nasional.
- h) untuk menunjang program pemerintah dalam pelestarian ekosistem, Sumber Daya Alam dan lingkungan hidup, ditegaskan bahwa biaya pengolahan limbah boleh dibebankan sebagai biaya dan diatur mengenai pembentukan atau pemupukan cadangan untuk biaya reklamasi.
- i) untuk memberikan kemudahan kepada Wajib Pajak dalam hal perhitungan penyusutan atas harta yang dimiliki dan digunakan dalam usaha serta lebih menyalurkan pembukuan Wajib Pajak untuk kepentingan fiskal, maka kepada Wajib Pajak diberikan kebebasan untuk memilih metoda penyusutan atas harta berujud bukan bangunan.
- j) kebijaksanaan di bidang tarif pajak dilakukan dengan mengatur kembali besarnya lapisan Panghasilan Kena Pajak dan besarnya lapisan tarif pajak dengan tetap mempertahankan progresivitas tarif yang diberlakukan terhadap Wajib Pajak Orang Pribadi dan Wajib Pajak Badan dengan mempertimbangkan kesempatan melakukan pengembangan kegiatan usaha dan persaingan dunia usaha dalam era globalisasi.

¹⁰ Ibid.

- k) mencegah penghindaran pajak melalui penundaan pembagian laba dalam waktu yang tidak ditentukan atas penanaman modal di Luar Negeri.
- l) perluasan dalam sistem pemotongan dan pemungutan pajak untuk meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak, menggali potensi fiskal yang tersedia, dan menunjang sistem *self assessment* melalui pemanfaatan data yang lebih efektif dan efisien.
- m) dalam rangka kemudahan atau kesederhanaan pengenaan pajak serta untuk meningkatkan kepatuhan Wajib Pajak, diatur pemungutan pajak yang bersifat final penghasilan-penghasilan tertentu.

Secara garis besar undang-undang ini menyempurnakan undang-undang sebelumnya terdapat enam pasal yang mengalami perubahan. Perubahan tarif pajak tidak terdapat dalam undang-undang ini. Tujuan utamanya adalah untuk penguatan fungsi pajak sebagai pengatur. Hal ini terlihat dari tujuan perubahan yang dinyatakan di atas seperti menuju kemandirian bangsa, menunjang kebijakan pemerintah untuk pemerataan pembangunan. Pada dasarnya tujuan umumnya adalah untuk menggerakkan sektor ekonomi dan bisnis secara makro. Selain itu juga untuk meningkatkan pelayanan pajak pada masyarakat, diantaranya dengan menyederhanakan prosedur perpajakan dan peningkatan pengawasan serta penegakan hukum yang berlaku.

Pokok-pokok perubahannya sebagian besar mengatur tentang ketentuan subjek dan objek pajak. Hal lain yang juga banyak dirubah adalah mengenai tata cara administrasi dan sistem penghitungan pajak.

4. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000

Reformasi perpajakan kali ini menjadi cukup spesial karena memiliki arti khusus, yaitu memperkuat upaya penerimaan pajak yang semakin menjadi tulang punggung dalam pembiayaan keuangan negara.

Undang-Undang ini berisi tentang perubahan atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994. Arah dan tujuan penyempurnaan Undang-Undang ini adalah:

- a) lebih meningkatkan pajak yang lebih berkeadilan dalam pengenaan pajak
- b) lebih memberikan kemudahan kepada Wajib Pajak
- c) menunjang kebijaksanaan pemerintahan dalam rangka meningkatkan investasi langsung di Indonesia baik penanaman modal asing maupun penanaman modal Dalam Negeri di bidang-bidang usaha tertentu dan daerah-daerah tertentu yang mendapat prioritas.

Dengan berlandaskan arah dan tujuan penyempurnaan tersebut, Undang Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan

sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994, akhirnya diubah kembali yang mencakup pokok-pokok sebagai berikut:¹¹

- a) dalam rangka meningkatkan keadilan pengenaan pajak maka dilakukan perluasan subyek dan obyek pajak dalam hal-hal tertentu dan pembatasan pengecualian atau pembebasan pajak dalam hal lainnya. Struktur tarif pajak yang berlaku juga perlu diubah dan dibedakan untuk Wajib Pajak Orang Pribadi dan untuk Wajib Pajak Badan, guna memberikan beban pajak yang lebih proporsional bagi masing-masing golongan Wajib Pajak, disamping mempertahankan tingkat daya saing dengan negara-negara tetangga di kawasan Asean.
- b) untuk lebih memberikan kemudahan kepada Wajib Pajak, sistem *self assessment* tetap dipertahankan namun dengan penerapan yang terus menerus diperbaiki. Perbaikan terutama dilakukan pada sistem dan tatacara pembayaran pajak dalam tahun berjalan agar tidak mengganggu likuiditas Wajib Pajak yang menjalankan usaha. Wajib Pajak yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas perlu didorong untuk melaksanakan kewajiban pembukuan dengan tertib dan taat asas, namun untuk membantu dan membina para Wajib Pajak pengusaha dengan jumlah peredaran tertentu, masih diperkenankan penggunaan norma penghitungan penghasilan neto dengan syarat wajib menyelenggarakan pencatatan.
- c) dalam rangka mendorong investasi langsung di Indonesia baik penanaman modal asing maupun penanaman modal dalam negeri dan sejalan dengan kesepakatan ASEAN tentang *Statement of Bold Measures* yang juga berisikan komitmen mereka terhadap AFTA yang dideklarasikan di Hanoi tahun 1999, diatur kembali bentuk-bentuk insentif Pajak Penghasilan yang dapat diberikan.

Undang-undang ini menitik beratkan pada upaya penguatan fungsi pajak sebagai fungsi anggaran. Pajak semakin didorong untuk menjadi tulang punggung dalam pembiayaan keuangan negara. Banyak perubahan yang dilakukan pada reformasi kali ini. Ada enam belas pasal yang mengalami perubahan, tiga dihapus dan terdapat penambahan sebanyak tiga pasal.

Dalam pentarifan pajak juga mengalami perubahan besar. Golongan tarif untuk wajib pajak dibedakan antara wajib pajak badan dan wajib pajak orang pribadi. Berbagai kemudahan diberikan kepada wajib pajak untuk memperlancar proses *self assessment*. Begitu juga kemudahan dalam tata cara pembayaran pajak agar tidak mengganggu likuiditas wajib pajak juga diatur. Selain melakukan perluasan objek dan subjek pajak, pentariifannya juga diubah agar lebih proporsional dan tidak memberatkan, sehingga

¹¹ Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.

dengan demikian diharapkan iklim investasi akan lebih kondusif dan mendorong roda perekonomian nasional.

5. Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008

Undang-undang ini merupakan Perubahan keempat atas Undang-Undang Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan. Peraturan perundang-undangan perpajakan yang mengatur tentang Pajak Penghasilan yang berlaku sejak 1 Januari 1984 adalah Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan. Undang-Undang Pajak Penghasilan ini dilandasi falsafah Pancasila dan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang di dalamnya tertuang ketentuan yang menjunjung tinggi hak warga negara dan menempatkan kewajiban perpajakan sebagai kewajiban kenegaraan dan merupakan sarana peran serta rakyat dalam pembiayaan negara dan pembangunan nasional.

Dengan pesatnya perkembangan sosial ekonomi sebagai hasil pembangunan nasional dan globalisasi serta reformasi di berbagai bidang dipandang perlu untuk dilakukan perubahan Undang-Undang tersebut guna meningkatkan fungsi dan peranannya dalam rangka mendukung kebijakan pembangunan nasional khususnya di bidang ekonomi.

Perubahan Undang-Undang Pajak Penghasilan dimaksud tetap berpegang pada prinsip-prinsip perpajakan yang dianut secara universal, yaitu keadilan, kemudahan, dan efisiensi administrasi, serta peningkatan dan optimalisasi penerimaan negara dengan tetap mempertahankan sistem *self assessment*. Oleh karena itu, arah dan tujuan penyempurnaan Undang-Undang Pajak Penghasilan ini adalah sebagai berikut:¹²

- lebih meningkatkan keadilan pengenaan pajak;
- lebih memberikan kemudahan kepada Wajib Pajak;
- lebih memberikan kesederhanaan administrasi perpajakan;
- lebih memberikan kepastian hukum, konsistensi, dan transparansi; dan
- lebih menunjang kebijakan pemerintah dalam rangka meningkatkan daya saing dalam menarik investasi langsung di Indonesia baik penanaman modal asing maupun penanaman modal dalam negeri di bidang-bidang usaha tertentu dan daerah-daerah tertentu yang mendapat prioritas.

Reformasi kali ini merupakan reformasi terbesar undang-undang pajak penghasilan setelah disahkannya pertama kali pada tahun 1983. Terdapat dua puluh enam pasal yang diubah, penambahan tiga pasal dan satu pasal dihapus. Hampir semua pasal mengalami perubahan. Sistem administrasi pajak lebih disederhanakan dan diberikan banyak kemudahan dalam tata

¹² Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.

cara pembayaran pajak hal ini bertujuan untuk menjaring semakin banyak lagi jumlah wajib pajak.

Bahkan dalam rangka menjaring wajib pajak diberlakukan *sunset policy* agar dimanfaatkan oleh wajib pajak yang selama ini menunggak atau bahkan tidak membayar pajak yaitu dengan penghapusan denda. Berbagai cara dilakukan untuk mendorong masyarakat untuk memiliki NPWP (nomor pokok wajib pajak). Untuk bidang-bidang usaha tertentu juga diberikan fasilitas atau keringanan pajak, hal ini bertujuan untuk menunjang perkembangan industri tersebut. Yang pada akhirnya diharapkan juga akan berdampak pada perekonomian nasional.

C. Pajak Penghasilan dan Fungsi *Budgetair*

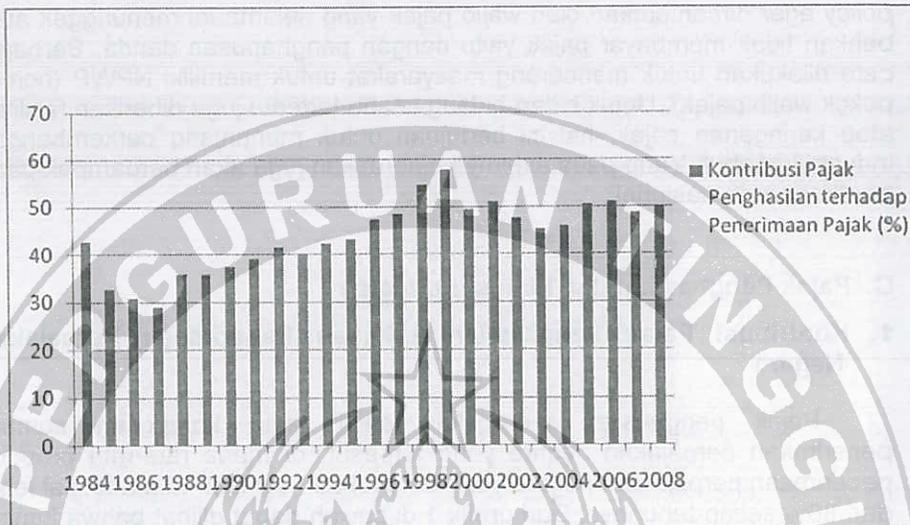
1. Kontribusi Pajak Penghasilan terhadap Penerimaan Perpajakan Negara

Pajak penghasilan merupakan salah satu komponen sumber penerimaan perpajakan negara yang terbesar, di mana rata-rata proporsi penerimaan perpajakan negara yang berasal dari sumber ini mencapai lebih dari 30% setiap tahunnya. Dari grafik 1 di bawah dapat dilihat bahwa jumlah pajak penghasilan yang diterima mengalami kenaikan dari tahun ke tahun. Dan proporsinya dalam penerimaan perpajakan negara juga selalu meningkat tiap tahunnya.

Proporsi pajak penghasilan terhadap penerimaan pajak negara mulai dari tahun 1984 sampai tahun 2008 rata-rata mencapai lebih dari 30%, pada tahun 1987 kontribusi hanya 28,96 % sedangkan kontribusi paling tinggi mencapai 57,74% pada tahun 1999. Kontribusi penerimaan pajak penghasilan terhadap penerimaan pajak dapat dilihat pada grafik 2.

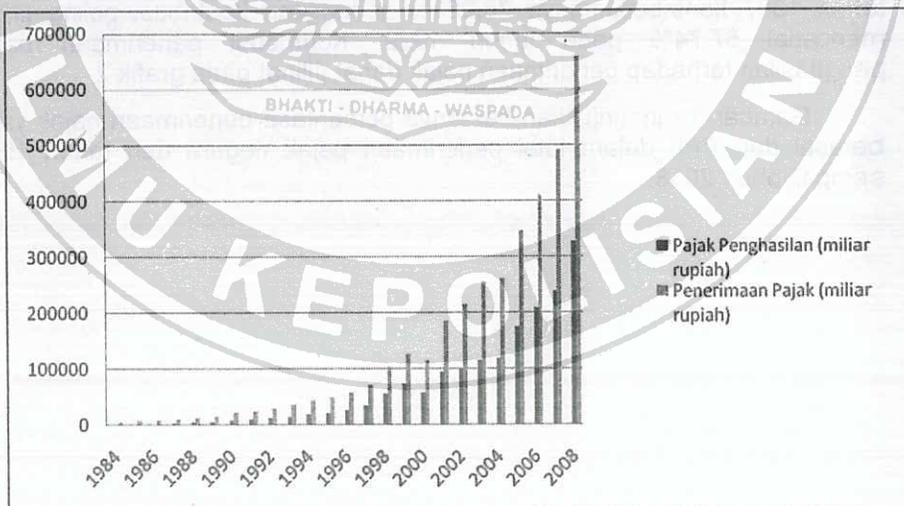
Gambar 1 menunjukkan besarnya persentase penerimaan pajak yang berasal dari PPh dalam total penerimaan pajak negara dari tahun 1984 sampai tahun 2008.

Gambar 1. Grafik Kontribusi Pajak Penghasilan terhadap Penerimaan Pajak (%)



Sumber: Hasil Pengolahan Data

Gambar 2. Grafik Perbandingan PPh dan Penerimaan Pajak



Sumber: Hasil Pengolahan Data

Gambar 2 menunjukkan perbandingan jumlah penerimaan PPh dibandingkan dengan Jumlah penerimaan perpajakan negara secara keseluruhan. Lonjakan penerimaan PPh tertinggi terlihat pada tahun 1998 dan tahun 1999, seiring dengan jumlah penerimaan perpajakan. Tahun ini adalah era krisis moneter, akan tetapi dampak dari krisis ini baru dirasakan pada tahun 2000, dimana jumlah penerimaan perpajakan termasuk PPh mengalami penurunan yang cukup signifikan. Tahun 2010 diperkirakan paenerimaan pajak penghasilan akan semakin meningkat seiring dengan penambahan jumlah wajib pajak yang semakin menyadari dan bertanggung jawab untuk membayar kewajibannya.

2. Perubahan Tarif Pajak Penghasilan dan Kontribusinya terhadap Penerimaan Pajak Penghasilan Negara

Pajak berdasarkan perspektif fungsi *budgetair*-nya jika terjadi perubahan tarif pajak baik penurunan, peningkatan ataupun pergeseran tingkatan tarif pada dasarnya adalah untuk meningkatkan penerimaan perpajakan negara. Dengan penurunan tarif diharapkan akan meningkatkan produktifitas wajib pajak sehingga bisa mendorong pergerakan sektor rill yang berdampak pada peningkatan perekonomian secara nasional yang pada akhirnya akan mendongkrak jumlah penerimaan pajak. Dengan peningkatan tarif diharapkan proporsi pajak dari objek pajak akan semakin besar. Hal ini juga akan berdampak pada peningkatan jumlah penerimaan pajak. Begitu juga dengan pergeseran atau perpindahan tarif pajak dari jumlah nominal tertentu ke angka lainnya dan perubahan jumlah lapisan tarif juga diharapkan mampu menjadi jembatan untuk menarik penerimaan pajak yang lebih besar. Akan tetapi hal ini tidak terpenuhi karena adanya fungsi pajak lain yang mungkin ingin dicapai pemerintah yaitu sebagai pengatur atau *regulerend*, stabilitas atau redistribusi pendapatan, dan fungsi-fungsi tersebut tidak dibahas dalam tulisan ini.

Dalam hal pencapaian tujuan *budgetair*, penetapan tarif ini tentu saja sangat bergantung pada ketepatan strategi memodifikasi tarif pajak penghasilan itu sendiri. Tepat atau tidaknya kebijakan pentarifan yang dilakukan secara sederhana dapat dilihat dari dampak yang ditimbulkannya terhadap tingkat penerimaan pajak penghasilan negara.

Undang-undang pajak penghasilan di Indonesia telah beberapa kali mengalami perubahan, dan di perubahan tarif juga terjadi di situ. Perubahan ini dilatarbelakangi oleh berbagai motif seperti perkembangan ekonomi dan bisnis, Dengan perubahan tarif ini tentunya diharapkan dapat meningkatkan jumlah penerimaan pajak negara secara signifikan.

Tabel 2. Tarif Pajak dan Perubahan Tarif Pajak

UU	Pasal 17		Pasal 23	Pasal 26
	Penghasilan (P) dlm Rupiah	tarif	tarif	tarif
No.7/1983	$P < 10.000.000$	15%	15%	20%
	$10.000.000 < P \leq 50.000.000$	25%		
	$P > 50.000.000$	35%		
No. 7/1991	$P < 10.000.000$	15%	15% dan 9%	20%
	$10.000.000 < P \leq 50.000.000$	25%		
	$P > 50.000.000$	35%		
No. 10/1994	$P \leq 25.000.000$	10%	15%	20%
	$25.000.000 < P \leq 50.000.000$	15%		
	$P > 50.000.000$	30%		
No.17/2000	WP Orang Pribadi dlm Negeri		15%	20%
	$P \leq 25.000.000$	5%		
	$25.000.000 < P \leq 50.000.000$	10%		
	$50.000.000 < P \leq 100.000.000$	15%		
	$100.000.000 < P \leq 200.000.000$	25%		
	$P > 200.000.000$	35%		
	WP Badan dalam negeri			
$P \leq 50.000.000$	10%			
$50.000.000 < P \leq 100.000.000$	15%			
$P > 100.000.000$	30%			
No. 36/2008	WP Orang Pribadi dlm Negeri		15 dan 2%	20%
	$P \leq 50.000.000$	5%		
	$50.000.000 < P \leq 250.000.000$	15%		
	$250.000.000 < P \leq 500.000.000$	25%		
	$P > 500.000.000$	30%		
	WP Badan dalam negeri			
Tarif tunggal		28%		

Sumber: Undang-Undang Pajak Penghasilan No 7/1983, UU No.7/1991, UU No.10/1994, UU No.17/2000, dan UU No.36/2008

Bila dilihat dari tabel perubahan tarif pajak dari waktu ke waktu terlihat bahwa yang berubah tidak hanya persentase tarif tapi penggolongan PKP (penghasilan kena pajak) juga mengalami pergeseran. Semakin ke depan jumlah PKP dengan tarif yang relatif sama semakin tinggi, dan pengklasifikasian tarif yang digunakan semakin beragam. Dari hanya 3 lapis tarif menjadi 4 lapisan tarif. Selain itu juga ada pemecahan tarif berdasarkan penggolongan wajib pajak. Yang awalnya disamakan lalu dipisah menjadi wajib pajak orang pribadi dan wajib pajak badan.

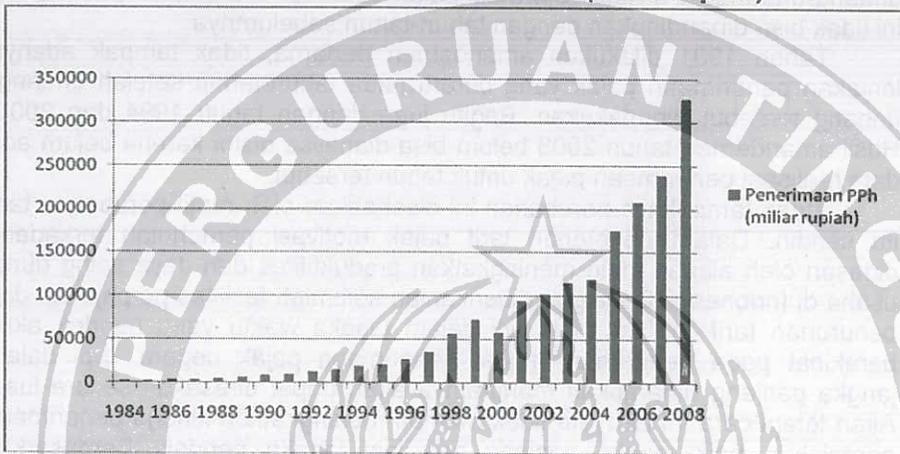
Bagi wajib pajak tentu saja hal ini terkadang jadi memperumit proses penghitungan pajak mereka, karena di Indonesia berlaku system *self assessment*. Tapi dengan berbagai fasilitas dan kemudahan yang diberikan oleh Ditjen pajak hal ini sedikit bisa diatasi.

Bila dilihat dari grafik 2 dari tahun ketahun selalu terjadi peningkatan penerimaan pajak penghasilan Negara. Kecuali pada tahun 1999 dan 2000 hal ini diperkirakan karena faktor krisis ekonomi hebat yang melanda Indonesia di tahun 1997-1998. Penerimaan pajak penghasilan ini selalu mengalami kenaikan jika dilihat secara keseluruhan.

Setiap terjadi amandemen terhadap undang-undang pajak penghasilan biasanya selalu diikuti dengan perubahan tarif pajak penghasilan tersebut,

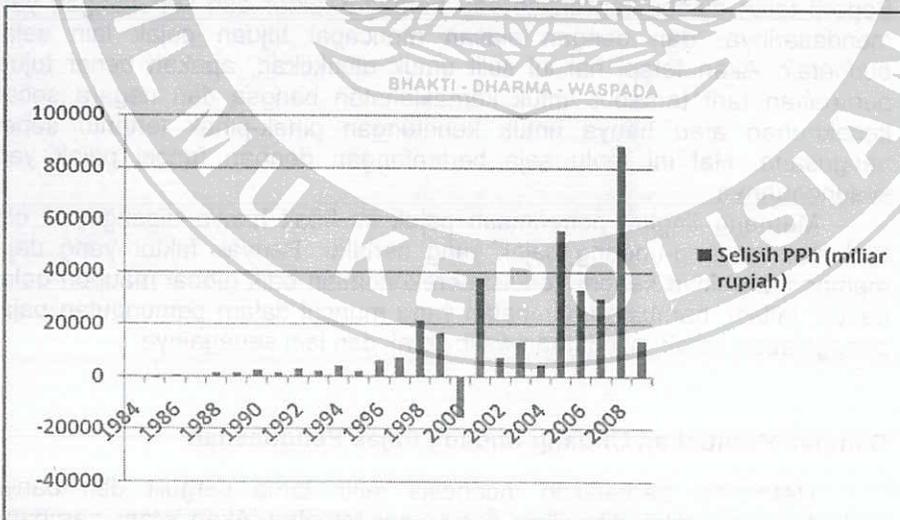
baik dari segi besarnya tarif maupun banyak tingkatannya. Kecuali amandemen tahun 1991 tidak merubah tarif pajak penghasilan. Perubahan tarif ini seharusnya dapat meningkatkan jumlah penerimaan pajak penghasilan negara sesuai dengan fungsi utama pajak sebagai *budgetair*, sehingga setiap kebijakan yang dikeluarkan tentu saja dalam rangka memperkuat fungsi dan optimalisasi pajak.

Gambar 3. Grafik Penerimaan PPh(miliar rupiah)



Sumber: Hasil Pengolahan Data

Gambar 4. Grafik Selisih PPh (miliar rupiah)



Sumber: Hasil Pengolahan Data

Akan tetapi hal ini tidak tercermin dalam grafik 3. peningkatan penerimaan pajak pada tahun-tahun setelah dilakukannya perubahan undang-undang pajak penghasilan tidak menunjukkan peningkatan yang signifikan dan tidak ada lonjakan yang berarti yang membuatnya berbeda dengan tahun-tahun lainnya. Amandemen undang-undang pajak penghasilan telah dilakukan tahun 1991, 1994, 2000 dan tahun 2008. Tahun 1984 undang-undang PPh hasil reformasi pajak pertama kali diundangkan, tahun ini tidak bisa dibandingkan dengan tahun-tahun sebelumnya.

Tahun 1991 dilakukan amandemen pertama, tidak tampak adanya lonjakan penerimaan pajak yang berarti pada tahun-tahun setelah undang-undang tersebut diberlakukan. Begitu juga dengan tahun 1994 dan 2000. Hasil amandemen tahun 2008 belum bisa dianalisa disini karena belum ada data realisasi penerimaan pajak untuk tahun tersebut.

Tidak tampaknya perubahan ini disebabkan oleh motif perubahan tarif itu sendiri. Dalam penetapan tarif pajak motivasi pemerintah terkadang didasari oleh alasan ingin meningkatkan produktifitas dan daya saing dunia usaha di Indonesia. Sehingga diberikanlah sejumlah fasilitas perpajakan dan penurunan tarif. Hal ini bisa jadi dalam jangka waktu yang pendek akan berakibat pada penurunan tingkat penerimaan pajak negara, tapi dalam jangka panjang diharapkan manfaatnya akan dapat dirasakan secara luas. Akan tetapi cara ini ternyata tidak mampu meningkatkan kinerja penerimaan perpajakan baik jangka panjang apa lagi jangka pendek. Berdasarkan laporan OECD tahun 2001, penurunan tarif sifatnya lebih politis dan mencerminkan kebijakan perpajakan yang ramah pada dunia usaha.

Tidak tampaknya peningkatan penerimaan pajak secara signifikan bisa jadi disebabkan karena motif yang ada dibalik perubahan tarif tersebut. Seperti telah disebutkan diatas ada berbagai faktor dan kepentingan yang mendasarinya, dan dengan alasan mencapai tujuan pajak lain selain *budgetair*. Akan tetapi hal ini sulit untuk dibuktikan, apakah benar tujuan perubahan tarif tersebut untuk kemaslahatan bangsa dan negara secara keseluruhan atau hanya untuk keuntungan pihak-pihak tertentu seperti pengusaha. Hal ini tentu saja bertentangan dengan fungsi pajak yang sesungguhnya.

Memang tingkat penerimaan pajak ini tidak hanya dipengaruhi oleh tarif atau undang-undang pajak yang berlaku. Banyak faktor yang dapat mempengaruhinya seperti kondisi perekonomian baik global maupun dalam negeri, inflasi, hambatan-hambatan yang muncul dalam pemungutan pajak, penggelapan pajak, pendataan wajib pajak dan lain sebagainya.

Dampak Perubahan Undang-undang Pajak Penghasilan

Reformasi perpajakan Indonesia telah lama bergulir dan banyak perbaikan yang telah dihasilkan dari proses tersebut. Akan tetapi, perubahan yang dirasakan belumlah optimal. Tidak hanya dari segi tingkat penerimaan pajak negara tetapi juga dalam hal peningkatan jumlah wajib pajak. Dominasi penerimaan pajak dari jenis pajak tidak langsung kini telah diambil-alih

oleh jenis pajak langsung. Hal ini menunjukkan suatu sisi positif dari reformasi sistem perpajakan nasional, karena pajak langsung yang dikenakan atas wajib pajak yang jelas akan lebih mencerminkan rasa keadilan.

Pada perubahan-perubahan yang dilakukan terhadap undang-undang pajak penghasilan terlihat adanya penyempurnaan dan penyederhanaan aturan perpajakan baik dalam penghitungan pajak, dasar pengenaan pajak, sistem administratif maupun pentarifannya. Akan tetapi penyempurnaan yang dimaksud terkadang berdampak pada peningkatan kompleksitas aturan perpajakan. Hal ini bertentangan dengan tujuan reformasi perpajakan Indonesia yang mengarah pada penyederhanaan dan akan mempersulit wajib pajak dalam penghitungan dan administrasi pajak yang menggunakan sistem *self assessment*.

Bila dilihat dari segi fungsi pajak sebagai *budgetair*, setiap perubahan undang-undang tidak dilihat adanya peningkatan yang signifikan terhadap penerimaan pajak penghasilan negara. Hal ini disebabkan oleh tujuan dari perubahan undang-undang tersebut bukan hanya untuk meningkatkan jumlah penerimaan pajak, akan tetapi memiliki tujuan lain sesuai dengan fungsi pajak, terutama fungsi *regulerend*. Penguatan fungsi ini dapat dilihat pada tujuan perubahan undang-undang tersebut seperti meningkatkan investasi, mendorong perkembangan industri-industri tertentu serta mendorong eksport.

Tidak dapat dipungkiri tingkat nominal penerimaan pajak merupakan tolak ukur yang paling terukur, karena akan sulit untuk melihat dampak pajak sebagai *regulerend*, distribusi pendapatan maupun stabilitas. Selain tidak terukur secara nominal, fungsi-fungsi ini juga dipengaruhi oleh banyak hal seperti kondisi perekonomian makro aturan-aturan pemerintah dan perkembangan bangsa dan negara. Oleh karena itu, perubahan pentarifan juga tidak dirasakan manfaat positifnya secara nyata. Semakin ke depan sistem pentarifan pajak penghasilan semakin berlapis. Untuk sebagian besar wajib pajak hal ini semakin menyulitkan penghitungan pajak mereka. Begitu juga dengan kompleksitas dan aturan-aturan pajak yang eksklusif pada akhirnya mendorong wajib pajak untuk melakukan kecurangan, penggelapan pajak, atau penghindaran terhadap pajak. Dan hal ini juga menjadi celah bagi petugas pajak dan wajib pajak untuk melakukan kolusi. Meskipun terdapat peningkatan nominal penerimaan pajak dari tahun ke tahun, namun pengukuran dalam angka nominal tidak selalu menjadi indikasi bahwa kinerja penerimaan pajak Indonesia telah optimal.

Sunarsip dalam artikelnya "Mega Fakta atau Mega Ilusi" di Harian Republika 8 September 2004 menyatakan bahwa pengukuran berdasarkan angka nominal cenderung bias karena tidak mempertimbangkan aspek inflasi serta pajak nominal yang sesungguhnya dibantu oleh besarnya PDB nominal sebagai sesuatu yang *given*, yang setiap tahunnya memang mengalami peningkatan. Demikian pula Iman Sugema mempertanyakan ukuran keberhasilan penerimaan pajak bila hanya berdasarkan angka

penerimaan pajak. Pasalnya, menurut dia, hal itu tak diimbangi pertumbuhan *tax ratio* yang relatif konstan pada kisaran 13% dari PDB.¹³Oleh karena itu, terdapat berbagai pandangan dari para pengamat ekonomi tentang penilaian terhadap kinerja penerimaan pajak. *Tax ratio* sering dijadikan sebagai salah satu ukuran mengenai kinerja penerimaan pajak di banyak negara.

IV. Penutup

A. Kesimpulan

Reformasi perpajakan telah mampu meningkatkan penerimaan perpajakan negara. Semenjak dikeluarkannya undang-undang pajak penghasilan nomor 7 tahun 1983, pemerintah telah beberapa kali melakukan amandemen terhadap undang-undang tersebut yaitu tahun 1991, 1994, 2000 dan 2008. Sebagian besar tujuan perubahan undang-undang tersebut adalah untuk menguatkan fungsi *budgetair*. Pada setiap amandemen tersebut, umumnya terdapat perubahan tarif pajak penghasilan kecuali tahun 1991.

Penerimaan pajak penghasilan negara dari tahun-ketahun selalu mengalami peningkatan, kecuali tahun 2000, hal ini merupakan dampak dari krisis ekonomi tahun 1997-1998 yang baru dirasakan dampaknya pada penurunan penerimaan pajak penghasilan di tahun tersebut. Perubahan tarif pajak penghasilan ternyata tidak memberikan dampak yang signifikan terhadap perubahan penerimaan pajak penghasilan negara. Tidak tampaknya perubahan ini disebabkan oleh inflasi dan motif dari formulasi tarif tersebut bukanlah untuk meningkatkan fungsi pajak sebagai *budgetair*, tapi bisa jadi untuk memenuhi fungsi-fungsi lainnya.

Dalam penetapan tarif pajak motivasi pemerintah terkadang didasari oleh alasan ingin meningkatkan produktifitas dan daya saing dunia usaha di Indonesia. Sehingga diberikanlah sejumlah fasilitas perpajakan dan penurunan tarif. Hal ini dalam jangka waktu yang pendek akan berakibat pada penurunan tingkat penerimaan pajak negara, tapi dalam jangka panjang diharapkan manfaatnya akan dapat dirasakan secara luas. Akan tetapi menurut laporan OECD tahun 2001, cara ini ternyata tidak mampu meningkatkan kinerja penerimaan perpajakan baik jangka panjang apa lagi jangka pendek.

Semakin besarnya porsi penerimaan pajak yang bersumber dari pajak langsung terutama pajak penghasilan menunjukkan adanya sisi positif dari reformasi undang-undang perpajakan terutama PPh, tetapi peningkatan ini belumlahlah optimal. Demikian juga dengan peningkatan jumlah wajib pajak yang menunjukkan peningkatan dari tahun ke tahun masih bisa lebih ditingkatkan lagi, mengingat besarnya potensi wajib pajak di Indonesia.

¹³ Setiyaji, Gunawan, Hidayat Amir, Evaluasi Kinerja Sistem Perpajakan Indonesia, *Jurnal Ekonomi*, Universitas Indonusa Esa Unggul - Jakarta, Edisi November 2005

Keberhasilan pajak tidak bisa hanya diukur dari besarnya nominal penerimaan pajak karena aspek inflasi serta pajak nominal yang sesungguhnya dibantu oleh besarnya PDB nominal sebagai sesuatu yang *given*, yang setiap tahunnya memang mengalami peningkatan. Sehingga perlu ada alat ukur yang lebih tepat untuk mengukur kinerja perpajakan. Dewasa ini yang paling banyak digunakan di banyak negara adalah *tax ratio*.

B. Rekomendasi

Reformasi perpajakan, terutama pajak penghasilan di Indonesia telah dilakukan sejak 1983. Namun bila dilihat dari sisi fungsi pajak sebagai *budgetair*, hasilnya belum terlihat optimal. Hal ini dikarenakan undang-undang PPh yang dibuat belum tepat sasaran dan belum benar-benar menjawab kebutuhan masyarakat dan negara secara keseluruhan. Undang-undang yang dibuat sebaiknya memikirkan kepentingan rakyat banyak, dan bukan hanya pihak-pihak yang mampu mempengaruhi pembuatan kebijakan. Penulis merekomendasikan dua hal sebagai berikut:

Pertama, aturan-aturan PPh sebaiknya lebih disederhanakan agar lebih memudahkan bagi wajib pajak Indonesia yang menggunakan system *Self Assesment*. Hal ini juga dapat menghindari terjadinya kolusi antara wajib pajak dan petugas pajak yang bisa merugikan negara. Begitu juga dengan system pentarifan bisa dipertimbangkan untuk menggunakan tarif tunggal dan system pembayaran final untuk penyederhanaan dan mempermudah penghitungan dan pembayaran pajak.

Kedua, perlu dilakukannya pengkajian lebih lanjut mengenai dampak perubahan undang-undang ini terhadap fungsi pajak yang lain seperti fungsi *regulerend*, stabilitas, dan redistribusi pendapatan. Sehingga akan lebih terlihat bahwa perubahan undang-undang PPh ini benar-benar telah memberikan kontribusi yang berarti bagi penguatan fungsi pajak dan peningkatan kinerja pajak negara.

Daftar Pustaka

- Abut, H, *Perpajakan*, Jakarta: Diadit Media, 2005.
- Anonim, *Himpunan Peraturan PPh Tahun 1994*, Jakarta: CV. Eko Jaya, 1995.
- Anonim, *Perubahan 5 Undang-undang Perpajakan Tahun 2000*, Jakarta: Tim Penyusun Buku Undang-undang Perpajakan, 2000.
- Haz, H dan Basalim,U, *Kebijakan Fiskal dan Moneter*, Jakarta: P.T. Gramedia Widiasarana Indonesia, 1993.
- Mansury, R., *Pembahasan Mendalam atas Penghasilan*, Jakarta: YP4, 2000.
- _____, *Pembahasan Perubahan UUPH Tahun 2000*, Jakarta: Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan (YPA), 2001.

- _____, *Pajak Penghasilan Lanjutan-Pasca Reformasi 2000*, Jakarta: Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan (YP4), 2002.
- Mardiasmo, *Perpajakan Edisi Revisi*, Yogyakarta: Penerbit Andi, 2006.
- Markus, M., *Perpajakan Indonesia Suatu Pengantar*, Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama, 2005.
- Munawir, *Perpajakan*, Yogyakarta: Liberty, 1990.
- Nurmantu, S. *Pengantar Perpajakan*, Jakarta: Granit, Kelompok Yayasan Obor Indonesia, 2005.
- Rosdiana, H dan Tarigan, R. *Perpajakan Teori dan Aplikasi*, Jakarta: P.T. Raja Grafindo Persada.
- Sitompul, R., *Keuangan Negara*, Jakarta: Erlangga, 1984.
- Setiyaji, Gunawan, Hidayat Amir, *Evaluasi Kinerja Sistem Perpajakan Indonesia*, Jurnal Ekonomi, Universitas Indonusa Esa Unggul - Jakarta, Edisi November 2005
- Waluyo, D.B., *Masalah Perpajakan 1988–1989*, Jakarta: P.T.Arthaakagama Mandiri, 1990.
- Wong, C., *Financing Local Government in the People's Republic Of China*, New York: Oxford University Press, 1996.
- Pajak Penghasilan*, (<http://id.wikipedia.org>, diakses 8 April 2010)
- Fitriandi, Primandita, Tejo Birowo dan Yuda Aryanto, *Kompilasi Undang-Undang Perpajakan Terlengkap Susunan Satu Naskah*, Jakarta: Salemba Empat, 2007
- Republik Indonesia, Undang-Undang Dasar 1945
- _____, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.
- _____, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1991 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.
- _____, Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.
- _____, Undang-Undang 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.
- _____, Undang-Undang 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.
- _____, Undang Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan