

# ANALISIS PENGARUH PERUBAHAN PERATURAN PERPAJAKAN PADA SEKTOR USAHA JASA KONSTRUKSI DI INDONESIA

Mohamad Khoiru Rusydi<sup>1</sup>  
Universitas Brawijaya

## Abstract

*Construction service business sector is one of the sectors that experience a rapid growth after economic crisis in 1998. In 2002, the value of capitalization industry reached up to Rp. 110,052 billion and kept on increasing up to Rp 173,44 billion in 2005. There are 96.000 registered taxpayers both personal and corporate. However, the increasing capitalization is not comparable to the increasing tax collection (PPH article 23). For example in 2005 when the value of capitalization was Rp. 173,44 billion, the contribution of tax for this sector reached only Rp 1,7 triliun or 1%. Such discrepancy urges the government to establish regulation namely Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 51 Tahun 2008 on Tax of Construction Business Service. This regulation is an amendment of Peraturan Perpajakan Nomor 140 Tahun 2000. There is a change in project gross profit tariff and its final treatment based on its classification. Less than a year later, debates surrounding this regulation gave way to a new regulation Nomor 40, 2009. This article is aimed to analyze the discrepancy caused by the three regulations. There is a significant change of 1.4% for planning and controlling service. There is 2.35% change of tariff for executor service provider.*

**Keywords:** *Construction service, Final Tariff, Non Final Tariff, Government Regulation*

## Pendahuluan

Target penerimaan pajak yang terus meningkat seiring kebutuhan APBN yang tinggi ditambah dengan defisit yang mungkin dapat terjadi dikarenakan asumsi harga minyak yang selalu berubah, membuat Direktorat Jendral Pajak (Dirjen Pajak) harus bekerja ekstra keras untuk tahun 2009 dan tahun-tahun selanjutnya. Sinyalemen yang menyebutkan bahwa sampai dengan tiga per empat tahun target pencapaian dari Dirjen Pajak hanya 50% juga membuat was-was dunia usaha. Salah satu cara meningkatkan penerimaan pajak dengan menggali sumber penerimaan yang belum tergali atau belum maksimal sebagaimana mestinya.

Industri jasa konstruksi adalah salah satu industri yang bangkit, tumbuh dan berkembang pasca krisis ekonomi, sesuai dengan data BPS ([www.Lpjk.org/modules/statistik](http://www.Lpjk.org/modules/statistik)) sejak tahun 2002 nilai kapitalisasi sektor industri mencapai angka sekitar Rp.110,052 triliun terus tumbuh hingga tahun 2005 yang nilai kapitalisasinya mencapai 173,44 triliun. Berdasarkan administrasi Dirjen pajak yang terdaftar sekitar 96.000 Wajib Pajak yang meliputi Wajib Pajak Badan dan Orang Pribadi.

Jasa konstruksi merupakan suatu jasa atau kegiatan membangun sarana maupun prasarana, dalam aturan undang-undang Nomor 18 Tahun 1999 tentang Jasa Konstruksi menyebutkan bahwa pekerjaan konstruksi adalah seluruh atau sebagian rangkaian kegiatan perencanaan dan atau pelaksanaan beserta pengawasan yang

---

<sup>1</sup> Penulis dapat dihubungi di [m\\_khoiru\\_r@yahoo.com](mailto:m_khoiru_r@yahoo.com)

mencakup pekerjaan arsitektur, sipil, mekanikal, elektrikal dan tata lingkungan masing-masing beserta kelengkapannya untuk mewujudkan suatu bangunan atau bentuk fisik atau lainnya (Hutagaol ITR 2008).

Ruang lingkup yang luas, menyebabkan efek terhadap pengurangan jumlah pengangguran di Indonesia juga menjadi salah satu alasan mengapa jasa konstruksi menjadi salah satu jenis sektor industri andalan pemerintah, karena sifatnya yang padat karya membuat industri di sektor jasa konstruksi menjadi penopang penting dalam mengurangi tingkat pengangguran di Indonesia. Namun demikian dari peningkatan kapitalisasi disektor jasa konstruksi tidakdiimbangi dengan peningkatan jumlah PPh Pasal 23 yang diterima negara, menurut catatan pada tahun 2005 saat kapitalisasinya mencapai 173,44 triliun, sumbangsih PPh atas jasa konstruksi ini hanya Rp 1,7 triliun atau 1% saja (Kartasasmita ITR 2008).

Tingginya tingkat kesenjangan antara nilai kapitalisasi dan nilai penerimaan pajak membuat Dirjen pajak akhirnya bersama-sama dengan gabungan pelaksana konstruksi nasional Indonesia (Gapensi) menetapkan tarif final atas jasa konstuksi. Terdapat tiga alasan yang mendasar dari penerapan tarif final ini, *pertama* pemerintah menghendaki adanya kepastian penerimaan pajak dari sektor konstruksi ini, *kedua* untuk menghindari penguapan pajak yang sering terjadi akibat hilangnya rasa kepercayaan antara pihak fiskus dan wajib pajak, dan *ketiga* pengenalan tarif final ini mendorong pengusaha konstruksi untuk bersikap profesional.

Kesepakatan tersebut menghasilkan aturan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 51 Tahun 2008 atas Penghasilan atas Usaha Jasa Konstruksi yaitu penyempurnaan Peraturan Perpajakan Nomor 140 Tahun 2000. yang mana untuk PP No. 51 terdapat perubahan tarif atas laba bruto proyek dan dasar perlakuannya final sesuai dengan kualifikasi. Belum genap berusia satu tahun aturan tersebut, timbul gugatan dari beberapa pengusaha disektor jasa konstruksi karena dianggap aturan ini sangat merugikan pengusaha tersebut, akhirnya muncul aturan baru berupa Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009 pada tanggal 4 Juni 2009.

Fenomena tersebut sangat menarik, karena dalam kurun beberapa waktu aturan perpajakan berubah karena adanya tuntutan dari pengusaha jasa konstruksi. Apa yang sebenarnya terjadi, apakah banyak pengusaha yang merugi karena adanya aturan perubahan tersebut atau adanya keenganan pengusaha untuk dikenakan tarif yang menurut Dirjen Pajak merupakan tarif yang yang memberikan rasa keadilan berusaha (*level of paying field*). Hal inilah yang perlu dikaji secara mendalam baik dari segi aturan maupun perhitungan laba rugi di sektor jasa konsturksi tersebut.

Berdasarkan penyajian hasil fenomena diatas, maka peneliti tertarik untuk mengupas lebih dalam dampak perubahan aturan perpajakan baik aturan undang-undang, peraturan menteri keuangan maupun peraturan Dirjen Pajak bagi industri jasa konstruksi di Indonesia.

### **Kerangka Teoritis**

#### **Proses pekerjaan konstruksi**

Jasa konstruksi adalah keseluruhan atau sebagian rangkaian kegiatan perencanaan dan/ atau pelaksanaan beserta pengawasan yang mencakup pekerjaan arsitektural, sipil, mekanikal, elektrikal, dan tata lingkungan masing-masing beserta kelengkapannya, untuk mewujudkan suatu bangunan atau bentuk fisik lain.

Perencana Konstruksi yaitu penyedia jasa orang atau perseorangan atau badan usaha yang dinyatakan ahli yang profesional di bidang perencanaan jasa konstruksi yang mampu mewujudkan pekerjaan dalam bentuk dokumen perencanaan bangunan atau bentuk fisik lain. Pemberian layanan meliputi rangkaian kegiatan atau bagian dari kegiatan mulai dari studi pengembangan sampai dengan penyusunan dokumen kontrak kerja konstruksi, yang dapat terdiri dari survey, perencanaan umum, studi makro, studi mikro, studi kelayakan proyek, industri, produksi, perencanaan teknik, operasi, pemeliharaan, penelitian.

Pelaksanaan Konstruksi yaitu penyedia jasa orang perseorangan atau badan usaha yang dinyatakan ahli yang profesional di bidang pelaksanaan jasa konstruksi yang mampu menyelenggarakan kegiatannya untuk mewujudkan suatu hasil perencanaan

menjadi bentuk bangunan atau fisik lainnya. Pemberian layanan meliputi rangkaian kegiatan atau bagian dari kegiatan mulai dari penyiapan lapangan sampai dengan penyerahan akhir hasil pekerjaan konstruksi.

Pengawasan konstruksi yaitu penyedia jasa orang perseorangan atau badan usaha yang dinyatakan ahli yang profesional di bidang pengawasan jasa konstruksi yang mampu melaksanakan pekerjaan pengawasan sejak awal pelaksanaan pekerjaan konstruksi sampai selesai diserahkan. Pemberian layanan meliputi baik keseluruhan maupun sebagian pekerjaan pelaksanaan konstruksi mulai dari penyiapan lapangan sampai dengan penyerahan akhir hasil kontrak dari pengawasan pelaksanaan pekerjaan konstruksi, pengawasan keyakinan mutu dan ketepatan waktu dalam proses pekerjaan dan hasil pekerjaan.

### **Peraturan perundang-undangan mengenai jasa konstruksi**

Ketentuan perpajakan mengenai jasa konstruksi mulai diatur secara tegas dengan dikeluarkannya Peraturan Pemerintah Nomor 73 Tahun 1996 tentang Pajak Penghasilan dari penghasilan usaha jasa konstruksi dan jasa konsultan yang mulai berlaku sejak 1 Januari 1997 dan kemudian secara teknis diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 704/KMK.04/1996 dimana Atas penghasilan berupa imbalan yang diterima oleh Wajib Pajak yang bergerak di bidang usaha jasa pelaksanaan konstruksi dan Wajib Pajak Badan yang bergerak di bidang usaha jasa perencanaan konstruksi, jasa pengawasan konstruksi dan/atau jasa konsultan dikenakan Pajak Penghasilan yang bersifat final.

Ketentuan itu lebih lanjut mengatur bahwa Besarnya Pajak Penghasilan atas imbalan jasa pelaksanaan konstruksi adalah 2% (dua persen) atas imbalan jasa perencanaan konstruksi adalah 4% (empat persen), atas imbalan jasa pengawasan konstruksi adalah 4% (empat persen), atas imbalan jasa konsultan adalah 4% (empat persen). Ketentuan tarif tersebut dikenakan berdasarkan penghasilan bruto tidak termasuk Pajak Pertambahan Nilai (PPN)

Perkembangan yang semakin pesat sejak timbulnya krisis *multidimensional* yang dialami Bangsa Indonesia, membuat pemerintah perlu mengatur jasa konstruksi kedalam aturan undang-undang, aturan ini akhirnya muncul Undang-undang Nomor 18 Tahun 1999 tentang Jasa Konstruksi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1999 Nomor 72, Tambahan Lembaran Negara Nomor 3833). Kemudian disusul dengan diterbitkannya Peraturan Pemerintah Nomor 28 Tahun 2000 tentang Usaha dan Peran Masyarakat Jasa Konstruksi (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 63, Tambahan Lembaran Negara Nomor 3955).

Pada tahun 2000 dikeluarkan aturan yang mengatur tentang Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha Jasa Konstruksi yaitu Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 140 tahun 2000 pada tanggal 21 Desember 2000. Kemudian PP tersebut diatur lebih teknis dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 559/KMK.04/2000 serta keputusan Dirjen Pajak No Kep-96/PJ/2001 pada tanggal 7 Februari 2001 dan diganti dengan Kep-305/PJ/2001 pada tanggal 18 April 2001 tentang Jenis Jasa Lain dan Perkiraan Penghasilan neto Sebagaimana dimaksud dalam Pasal23 Ayat 1 (Huruf c) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000.

Dirjen Pajak juga membuat aturan pelaksana bagi petugas fiskus dilapangan dengan SE-13/PJ.42/2002 tentang aturan pelaksanaan KMK No 559/KMK.04/2000. Dalam ketiga peraturan tersebut atas dasar pengenaan PPh atas jasa konstruksi dibedakan menjadi bersifat final dan bersifat tidak final. Tergantung dari kualifikasi wajib pajak sebagai pengusaha di bidang jasa konstruksi kecil atau besar. Aturan tersebut menyebutkan bahwa Atas penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dalam negeri dan bentuk usaha tetap dari usaha di bidang jasa konstruksi, dikenakan Pajak Penghasilan berdasarkan ketentuan umum Undang-undang Pajak Penghasilan dan atas penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak yang memenuhi kualifikasi sebagai usaha kecil berdasarkan sertifikat yang dikeluarkan oleh Lembaga yang berwenang, serta yang mempunyai nilai pengadaan sampai dengan Rp 1.000.000.000,00 (satu milyar rupiah), dikenakan Pajak Penghasilan yang bersifat final.

Berdasarkan penelitian dan perbandingan yang dilakukan pemerintah, akhirnya pada tahun 2008 dikeluarkannya Peraturan Pemerintah No 51 Tahun 2008 pada tanggal 20 Juli 2008, dan secara teknis diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 187/KMK.03/2008 pada tanggal 20 November 2008 yang mengatur tentang tatacara pemotongan, penyetoran, pelaporan dan penatausahaan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi. Dalam ketentuan tersebut merubah tarif yang ada sebelumnya dimana untuk pelaksanaan konstruksi yang dilakukan oleh penyedia jasa dengan kualifikasi usaha kecil sebesar 2%(dua persen), sedangkan untuk penyedia jasa yang tidak memiliki kualifikasi sebesar 4% (empat persen) dan untuk penyedia jasa kualifikasi menengah keatas dikenakan tarif sebesar 3% (tiga persen).

Sedangkan untuk perencanaan dan pengawas konstruksi yang dilakukan oleh penyedia jasa yang memiliki kualifikasi dikenakan pajak sebesar 4% (empat persen) dan yang dilakukan oleh penyedia jasa yang tidak memiliki kualifikasi sebesar 6% (enam persen). Ketentuan ini berlaku bagi jasa konstruksi yang mengadakan kontrak setelah 1 Januari 2008. Tujuh bulan kemudian muncul ketentuan baru terkait jasa konstruksi yaitu Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009 yang dikeluarkan pada 4 Juni 2009, dan aturan ini diatur secara teknis di Peraturan Menteri Keuangan Nomor 153/PMK.03/2009 pada tanggal 29 September 2009 tentang tatacara pemotongan, penyetoran, pelaporan dan penatausahaan Pajak Penghasilan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi.

**Bersifat tidak final**

PPh atas jasa konstruksi bersifat tidak final dikenakan atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi sebelum diterbitkannya PP No 51 Tahun 2008, walaupun dalam aturan Undang-Undang Pajak Penghasilan Nomor 17 Tahun 2000 belum dicabut terkait pengenaan pajak atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi yang terdapat pada pasal 23. Aturan pajak atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi dikenakan terhadap wajib pajak penerima jasa konstruksi yang bersifat (kumulatif):

1. Tidak termasuk wajib pajak dengan kualifikasi usaha kecil termasuk orang perseorangan
2. Termasuk pengusaha kecil berdasarkan sertifikasi yang dikeluarkan oleh lembaga yang berwenang tetapi nilai pengadaanya lebih besar dari Rp 1.000.000.000,- (satu milyar rupiah)

Atas pembayaran jasa konstruksi yang diterima wajib pajak pada saat pembayaran uang muka atau termin dipotong PPh pasal 23 dengan tarif 15% atas penghasilan nettonya, adapun penghasilan nettonya diatur dalam Peraturan Dirjen Pajak Nomor 70/PJ/2007 yaitu sebagai berikut :

**Tabel 1**  
**Penghasilan Netto Usaha Jasa Konstruksi**

Jenis Jasa Konstruksi	Tarif
<b>Jasa Perencana konstruksi</b> <b>Jasa Pengawasan Konstruksi</b>	26 <sup>2</sup> / <sub>3</sub> % dari jumlah imbalan yang dibayarkan seluruhnya termasuk pemberian jasa dan pengadaan material/barang tidak termasuk PPN
<b>Jasa Pelaksana Konstruksi</b>	13 <sup>1</sup> / <sub>3</sub> % dari jumlah imbalan yang dibayarkan seluruhnya termasuk pemberian jasa dan pengadaan material/barang tidak termasuk PPN

Sumber: Per No 70/PJ/2007

Terhadap wajib pajak yang termasuk dalam kategori ini juga dikenakan PPh pasal 25 dalam hal pemberi penghasilan adalah bukan badan pemerintah, subjek pajak badan dalam negeri, bentuk usaha tetap atau orang pribadi sebagai wajib pajak dalam negeri yang ditunjuk oleh Dirjen Pajak sebagai pemotong pajak.

Untuk masa tahun pajak 2001, mulai tanggal 1 Januari 2001 wajib pajak membayar PPh pasal 25 dengan cara perhitungan 1/12 dari (seperduabelas) dari PPh yang

dihitung berdasarkan tarif umum pasal 17 Undang-Undang PPh atas penghasilan neto bulan yang bersangkutan setelah disetahunkan. Dengan memperhitungkan pajak yang dipotong dan dipungut oleh pihak lain. Dalam hal ini, angsuran PPh Pasal 25 untuk 2001 belum tentu nihil.

### **Bersifat final**

Pajak penghasilan atas usaha dibidang jasa konstruksi bersifat final dikenakan kepada Wajib Pajak dengan kualifikasi usaha kecil pengadaan sampai dengan Rp.1.000.000.000 (satu milyar rupiah). Atas pembayaran yang diterima pada saat pembayaran uang muka atau termin dipotong PPh yang bersifat final dengan tarif yang diatur dalam PP No 140 tahun 2000 sebagai berikut :

**Tabel 2**  
**Tarif Pajak Final PP No 140 tahun 2000**

Jenis Jasa Konstruksi	Tarif
Jasa Perencana konstruksi	4% (empat persen) dari jumlah bruto
Jasa Pengawasan Konstruksi	4% (empat persen) dari jumlah bruto
Jasa Pelaksana Konstruksi	2% (empat persen) dari jumlah bruto

Sumber: PP No 140 Tahun 2000

Ketentuan tersebut diberlakukan sampai dengan tahun 2007, karena di tahun 2008 diterbitkannya Peraturan Pemerintah No 51 Tahun 2008. Adapun Besarnya tarif PPh final menurut Peraturan Pemerintah No 51 Tahun 2008 atas Pajak Penghasilan dari usaha Konstruksi adalah sebagai berikut :

Jasa pelaksanaan konstruksi

1. Tarif 2% (dua persen) untuk Wajib Pajak yang memiliki kualifikasi Usaha type C, dan memiliki omzet < Rp. 1 milyar (syarat kumulatif).
2. Tarif 3% (tiga persen) untuk Wajib Pajak yang memiliki kualifikasi Usaha Non kecil.
3. Tarif 4% (empat persen) untuk Wajib Pajak yang tidak memiliki kualifikasi usaha.

Jasa perencanaan dan pengawasan konstruksi

1. Tarif 4% (empat persen) untuk Perencanaan konstruksi yang dilakukan oleh penyedia jasa selain penyedia jasa yang memiliki kualifikasi usaha kecil dan penyedia jasa yang tidak memiliki kualifikasi usaha.
2. Tarif 6 % (enam persen) untuk Perencanaan Konstruksi atau Pengawasan Konstruksi yang dilakukan oleh Penyedia Jasa yang tidak memiliki kualifikasi usaha.

Penerapan pada PP No 51 Tahun 2008 ini mulai diberlakukan pada tanggal 1 Januari 2008, sehingga terhadap kontrak yang ditandatangani sebelum tanggal 1 Januari 2008 dan untuk pembayaran kontrak atau bagian dari kontrak sampai dengan tanggal 31 Desember 2008, peneanaan Pajak Penghasilan berdasarkan Peraturan Pemerintah Nomor 140 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan Dari Usaha Jasa Konstruksi untuk pembayaran kontrak atau bagian dari kontrak setelah tanggal 31 Desember 2008 peneanaan Pajak Penghasilan berdasarkan Peraturan Pemerintah ini. Kerugian dari usaha Jasa Konstruksi yang masih tersisa sampai dengan Tahun Pajak 2008 hanya dapat dikompensasikan sampai dengan Tahun Pajak 2008.

Namun demikian pada tanggal implementasi yang seharusnya diberlakukan sejak tanggal 1 Januari 2008, akhirnya ditentukan sejak tanggal 1 Agustus 2008 sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 40 Tahun 2009. Peratruan tersebut menyebutkan bahwa terhadap kontrak yang ditandatangani sebelum tanggal 1 Agustus 2008, untuk pembayaran kontrak atau bagian dari kontrak dilakukan setelah tanggal 31 Desember 2008 berlaku ketentuan sebagai berikut:

1. Dalam hal berita acara serah terima penyelesaian pekerjaan ditandatangani oleh Penyedia Jasa dan Pengguna Jasa sampai dengan tanggal 31 Desember 2008, peneanaan Pajak Penghasilan dilakukan berdasarkan ketentuan sesuai

dengan ketentuan Pasal 23 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan oleh pengguna jasa dalam hal pengguna jasa adalah badan Pemerintah, Subjek Pajak badan dalam negeri, bentuk usaha tetap, atau orang pribadi sebagai Wajib Pajak dalam negeri yang ditunjuk oleh Direktur Jenderal Pajak sebagai pemotong Pajak Penghasilan Pasal 23.

2. Dalam hal berita acara serah terima penyelesaian pekerjaan ditandatangani oleh Penyedia Jasa dan Pengguna Jasa sejak tanggal 1 Januari 2009 atau penyelesaian pekerjaan tidak menggunakan berita acara serah terima penyelesaian pekerjaan, pengenaan Pajak Penghasilan dilakukan berdasarkan ketentuan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi terhadap kontrak yang ditandatangani sejak tanggal 1 Agustus 2008, pengenaan Pajak Penghasilan dilakukan berdasarkan ketentuan Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi.

### **Jenis Penelitian**

Jenis penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian deskriptif. Menurut Marzuki (2000:8) penelitian yang melukiskan keadaan objek atau permasalahannya dan tidak dimaksudkan untuk mengambil atau menarik kesimpulan yang berlaku umum. Tujuan dari penelitian deskriptif yaitu untuk menguraikan karakteristik atau sifat-sifat dari suatu keadaan dengan menggambarkan konsep dan menghimpun fakta, tetapi tidak melakukan pengujian hipotesis.

Dalam pelaksanaan metode deskriptif, teknik yang digunakan penulis adalah teknik studi kasus dan analisis. Pengertian sudi kasus menurut Cholid dalam buku Marzuki (2000) merupakan penelitian yang mendalam mengenai kasus tertentu yang hasilnya merupakan gambaran lengkap dan terorganisir mengenai kasus tersebut. Lokasi Penelitian adalah pada 1(satu) CV yang bergerak di bidang jasa konstruksi yang memiliki kualifikasi usaha menengah, yang berada di kota Gresik.

Analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan menganalisis metode pengakuan pendapatan dan perolehan laba bruto dari objek penelitian: pengakuan pendapatan berdasarkan PP nomor 42 Tahun 1985 lebih merujuk pada metode persentase penyelesaian kontrak (*percentage of completion method*). Dalam perhitungannya perkiraan laba bruto proyek dihitung dari harga kontrak dikurangi total estimasi biaya kontrak. Total estimasi biaya kontrak diperoleh dari akumulasi biaya yang telah dikeluarkan ditambah dengan perkiraan sisa biaya penyelesaian proyek. Untuk menghitung pajak penghasilan setiap periode, laba bruto dihitung dengan rumus sebagai berikut :

### **Pembahasan**

#### **Kebijakan akuntansi perusahaan**

Laporan keuangan disusun dengan menggunakan prinsip akuntansi dan praktek akuntansi yang berlaku umum di Indonesia. Dasar penyusunan laporan keuangan adalah mata uang Rupiah (Rp). Transaksi-transaksi dalam mata uang asing selama tahun berjalan dicatat dengan kurs yang berlaku pada saat terjadinya. Pada tanggal neraca, aktiva dan kewajiban moneter dalam mata uang asing dijabarkan dalam mata uang Rupiah dengan menggunakan kurs tengah Bank Indonesia yang berlaku pada tanggal tersebut. Laporan keuangan tersebut disusun berdasarkan pengukuran lain.

Penyusunan laporan keuangan sesuai dengan prinsip akuntansi yang berlaku umum di Indonesia mengharuskan manajemen membuat estimasi dan asumsi yang mempengaruhi jumlah aktiva dan kewajiban kuantitatif pada tanggal laporan keuangan serta jumlah pendapatan dan beban selama periode pelaporan.

Beberapa kebijakan akun yang berhubungan dengan obyek yang diteliti antara lain :

1. Pekerjaan Dalam Proses

Adalah pembelian bahan, pembayaran gaji dan upah, biaya sub kontraktor, biaya sewa alat dan biaya umum dan administrasi yang dikeluarkan untuk keperluan proyek belum dapat dibebankan pada akhir periode karena belum dapat ditagihkan pendapatannya diakui sebagai pekerjaan dalam proses

2. Pengakuan Pendapatan dan Beban

a) Pendapatan Kontraktor Sipil dan Mekanikal

b) Pendapatan usaha kontraktor diakui bersarkan berita acara kemajuan pekerjaan yang disetujui oleh pemilik proyek.

c) Pendapatan Fabrikasi Baja pendapatan usaha fabrikasi baja diakui berdasarkan berita acara kemajuan pekerjaan atau serah terima barang yang disetujui oleh pemilik proyek.

d) Pendapatan Persewaan Alat-Alat Berat pendapatan usaha persewaan diakui sesuai dengan tagihan atas pemakaian alat.

biaya diakui sebagai beban dalam laporan laba rugi dalam periode akuntansi dimana pekerjaan yang berhubungan dilakukan.

### Data keuangan perusahaan

Berikut ini merupakan data-data keuangan untuk menghitung beban pajak penghasilan dan juga kinerja keuangan (profitabilitas) apabila perusahaan menghitung laba bruto menggunakan metode survey fisik atas pekerjaan sesuai PSAK 34

**Tabel 3**  
**Data Keuangan Perusahaan**  
**(Dalam Ribuan Rupiah)**

Uraian	2006	2007	2008
Net profit margin	Rp 99.754	Rp 322.297	Rp 809.187
Revenue	Rp 11.333.984	Rp 15.016.808	Rp 21.290.823
Total Asset	Rp 5.972.259	Rp 8.683.900	Rp 9.765.120
Equity	Rp 36.333.796	Rp 3.922.179	Rp 4.649.791
Pekerjaan Dalam Proses	Rp 57.306	Rp 1.449.604	Rp 1.641.100

Sumber Data : CV "X"

Metode yang dipergunakan dalam penghitungan penghasilan kena pajak adalah dengan metode persentase penyelesaian kontrak (*percentage of completion method*), hingga kini Dirjen Pajak juga masih mempertahankan metode tersebut, khususnya untuk proyek yang membutuhkan waktu penyelesaian lebih dari 1 (satu) tahun. Peraturan Pemerintah Nomor 138 Tahun 2000 Pasal 6 tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak dan Pelunasan Pajak Penghasilan dalam Tahun Berjalan menyebutkan bahwa laba bruto usaha dalam suatu tahun pajak yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak yang berusaha di bidang jasa konstruksi yang proses pekerjaan fisiknya meliputi masa beberapa tahun pajak dihitung berdasarkan metode persentase tingkat penyelesaian pekerjaan.

Implementasi metode persentase penyelesaian kontrak (*percentage of completion method*) dapat memilih satu dari tiga cara penentuannya:

1. Berdasarkan proporsi biaya kontrak untuk pengerjaan yang dilaksanakan sampai dengan tanggal total biaya kontrak yang diestimasi (*cost-to-cost basis*)
2. Berdasarkan survey atas pekerjaan yang telah dilaksanakan
3. Berdasarkan penyelesaian suatu bagian secara fisik dari pekerjaan kontrak

Metode yang paling umum adalah *cost-to-cost basis* yaitu dengan persentase penyelesaian suatu proyek pembangunan untuk satu periode dihitung dengan membagi jumlah biaya proyek yang nyata-nyata dikeluarkan pada periode yang bersangkutan dengan jumlah total perkiraan biaya proyek yang harus dikeluarkan dalam penyelesaian pembangunan.

**Perkiraan tarif pajak penghasilan**

**Tabel 4**  
**Perkiraan Tarif CV'X"**

No	Atribusi	PP No 140/2000	PPH Pasal 23	PP 51/2008
1	Jasa Perencana konstruksi	4%	26 <sup>2/3</sup> %	4%
2	Jasa Pengawas konstruksi	4%	26 <sup>2/3</sup> %	4%
3	Jasa Pelaksana konstruksi	2%	13 <sup>1/3</sup> %	3%

Sumber: data olahan

Berdasarkan tabel 4 terdapat perbedaan yang sangat signifikan antara aturan dalam PPh Pasal 23 dan aturan PP No 51 Tahun 2008. CV "X" sendiri jika dilihat dari segi jasa perencanaan konstruksi dan pengawasan konstruksi secara effective tax ratenya adalah 2,6% berdasarkan Pasal 23 UU PPh yaitu 15% x 26 <sup>2/3</sup> %. Sedangkan berdasarkan PP No 51 Tahun 2008 sebesar 4%, sehingga dari tarif tersebut terdapat selisih sebesar 1,4%. Sedangkan dalam jasa pelaksana konstruksi berdasarkan Pasal 23 UU PPh tarif efektifnyanya sebesar 0,65%, dan berdasarkan PP No 51 Tahun 2008 sebesar 3%, sehingga terdapat selisih sebesar 2,35%.

Tingkat kenaikan yang signifikan inilah, yang mendorong pengusaha jasa konstruksi meminta untuk penundaan pelaksanaan aturan PP No 51 Tahun 2008, dan akhirnya pemerintah memenuhi permintaan tersebut dengan mengeluarkan aturan PP No 40 Tahun 2009. Namun demikian kenaikan ini harus dimaknai dengan penciptaan keadilan sebagaimana prinsip pemungutan pajak, mana yang memiliki penghasilan besar maka dia yang harus menanggung pajak lebih besar.

Dalam menentukan perbedaan pengenaan pajak, peneliti mengambil salah satu proyek yang dilaksanakan di daerah Gresik yang pengadaannya di tanda tangani pada tanggal 27 November 2009 dan nominal pengadaannya mencapai Rp. 1.235.650.000. (Satu Milyar Dua Ratus Tiga Puluh Lima Enam Ratus Lima Puluh Ribu Rupiah). Dimana proyek ini dimulai di tahun 2007 dan harus diselesaikan pada tahun 2009. CV "X" bertugas sebagai pelaksana konstruksi, sedangkan untuk pengawasan dan perencanaan diambil alih oleh pihak order. Asumsi biaya secara keseluruhan adalah Rp. 975.500.000, dan total gross profit yang diambil sebesar Rp.260.150.000. Hasil perhitungan berdasarkan pada ketentuan perpajakan menghasilkan pajak terutang atas penghasilan dari usaha jasa konstruksi sebesar:

Sesuai dengan ketentuan bahwa CV"X" masuk kategori kualifikasi menengah, sehingga pada tahun 2007 dan 2008 menggunakan tarif PPh Pasal 23 UU PPh sebagaimana diatur dalam PP No 140 tahun 2000, sedangkan ditahun 2009 sudah harus menggunakan PP No 51 tahun 2008. Berikut ini perhitungan dari masing-masing tahun:

1. Laba Bruto di tahun 2007: (Penyelesaian : Rp. 367.450.000)  

$$\text{Laba Bruto} = \frac{\text{Rp.367.450.000}}{\text{Rp.975.500.000}} \times \text{Rp.260.150.000}$$

$$\text{Laba Bruto} = \text{Rp } 97.992.945$$
2. Laba Bruto ditahun 2008: (Penyelesaian: Rp. 393.765.000)  

$$\text{Laba Bruto} = \frac{\text{Rp.761.215.000}}{\text{Rp.975.500.000}} \times \text{Rp.260.150.000}$$

$$\text{Laba Bruto} = \text{Rp. } 105.010.728^*$$

$$*(\text{Rp.203.003.673}- \text{Rp. } 97.992.945)$$
3. Prediksi Laba Bruto di tahun 2009: (Penyelesaian:Rp. 214.285.000)\* <sup>1</sup>  

$$\text{Laba Bruto} = \frac{\text{Rp.975.500.000}}{\text{Rp.975.500.000}} \times \text{Rp.260.150.000}$$

$$\text{Laba Bruto} = \text{Rp. } 57.146.327^*$$

$$*(\text{Rp. } 260.150.000-\text{Rp. } 203.003.673)$$

**Tabel 5**  
**Simulasi Perhitungan Pajak Penghasilan Jasa Konstruksi CV "X"**

No	Atribut	Pajak Non Final (PP No 140 2000) 13 1/3%	Pajak Final (PP No 51 2008) 3%	Persentase Selisih
1	Laba Bruto Tahun 2007 Rp. 97.992.945	Rp. 636.954	Rp. 2.939.788	78%
2	Laba Bruto Tahun 2008 Rp 105.010.728	Rp. 682.570	Rp. 3.150.322	78%
3	Laba Bruto Tahun 2009 Rp. 57.146.327	Rp. 371.451	Rp. 1.714.390	78%
Total		Rp. 1.690.975	Rp. 7.804.500	

Berdasarkan tabel 5 diketahui bahwa memang akan terdapat perbedaan yang sangat signifikan antara pengenaan pajak secara final dan tidak final, serta dasar tarif yang dikenakan sangat mempengaruhi jumlah utang pajak yang harus ditanggung oleh pengusaha jasa konstruksi, sehingga pengusaha disektor ini dituntut untuk lebih profesional dalam mengelola sektor usahanya.

### Kesimpulan

Penelitian mengenai analisa pengaruh perubahan peraturan perpajakan pada sektor usaha jasa konstruksi di Indonesia, berusaha menganalisa setiap perubahan ataupun kebijakan pemerintah dengan membandingkan tingkat tarif yang dikenakan atas pajak penghasilan dari penghasilan sektor usaha konstruksi di Indonesia. Peneliti berusaha menganalisa dari tiga kali perubahan aturan yang mendasar yaitu adanya Peraturan Pemerintah Nomor 73 Tahun 1996 tentang Pajak Penghasilan dari penghasilan usaha jasa konstruksi dan jasa konsultan yang mulai berlaku sejak 1 Januari 1997 dan kemudian secara teknis diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 704/KMK.04/1996 dimana Atas penghasilan berupa imbalan yang diterima oleh Wajib Pajak yang bergerak di bidang usaha jasa pelaksanaan konstruksi dan Wajib Pajak Badan yang bergerak di bidang usaha jasa perencanaan konstruksi, jasa pengawasan konstruksi dan/atau jasa konsultan dikenakan Pajak Penghasilan yang bersifat final.

Peraturan tersebut digantikan dengan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 140 tahun 2000 pada tanggal 21 Desember 2000. Kemudian PP tersebut diatur lebih teknis dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 559/KMK.04/2000 serta keputusan Dirjen Pajak No Kep-96/PJ/2001 pada tanggal 7 Februari 2001 dan diganti dengan Kep-305/PJ/2001 pada tanggal 18 April 2001 tentang Jenis Jasa Lain dan Perkiraan Penghasilan neto Sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 Ayat 1 (Huruf c) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000.

Namun pada dasarnya kedua ketentuan tersebut tidak jauh berbeda, perbedaan yang mendasar adalah setelah diterbitkannya Peraturan Pemerintah No 51 Tahun 2008 yang mengenakan Pajak Penghasilan dari penghasilan sektor usaha jasa konstruksi secara final. Perubahan ini membawa dampak pada kenaikan tarif Pajak Penghasilan untuk penyedia jasa perencanaan dan pengawasan berkisar pada 1,4% dan penyedia jasa pelaksana berkisar pada 2,35%.

Pengenaan pajak atas usaha jasa konstruksi menurut PP No.51 Tahun 2008 mengenai pajak penghasilan atas usaha jasa konstruksi adalah final. Hal ini berdampak

<sup>2</sup> Pada penelitian ini dilakukan sampai dengan 17 Oktober 2009 belum diketahui secara pasti besarnya biaya penyelesaian untuk proyek tersebut, sehingga peneliti mengambil prediksi dari sisa biaya yang diestimasikan.

memberikan kemudahan bagi wajib pajak dalam perhitungan perpajakannya karena besarnya pajak dihitung dari tarif pajak tunggal dengan jumlah pembayaran atau penerimaan sesuai nilai kontrak. Namun disisi lain hal ini berdampak terhadap rugi yang diderita perusahaan tidak dapat dikompensasi karena pengenaan pajak final pada dasarnya seperti penentuan laba usaha dengan norma. PP No. 51 ayat 6 tahun 2008 ini yaitu dalam hal pemotongan PPh atas usaha jasa konstruksi yaitu menganut *cash basis* dan *accrual basis*. Pasal ini telah membuat PPh jasa konstruksi terutang tidak hanya berdasarkan pembayarannya tetapi juga berdasarkan nilai kontraknya.

#### Daftar Pustaka

- ....., *Keputusan Menteri Keuangan Nomor. 559/KMK.04/2000, Tentang Perlakuan Final dan Tidak Final Atas PPh Usaha Jasa Konstruksi.*
- ....., *Surat Keputusan Dirjen No. Kep-96/PJ/2001, Tentang Perlakuan Final dan Tidak Final Atas PPh Usaha Jasa Konstruksi.*
- ....., *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No. 138 Tahun 2000, Tentang Pengakuan Pendapatan Penghasilan dari Usaha Jasa konstruksi*
- ....., *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No. 140 Tahun 2000, Tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi.*
- ....., *Keputusan Dirjen Pajak Nomor 96/PJ/2001 Perubahan KEP-176/PJ/2000 tentang Jasa lain dan Perkiraan Penghasilan Neto Sebagaimana dimaksud dalam Pasal 23 Ayat (1) huruf C Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 17 Tahun 2000*
- ....., *Keputusan Menteri Keuangan Nomor 704/KMK.04/1996 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi dan Jasa Konsultan*
- ....., *Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor -187/PMK.03/2008 tentang Tata Cara Pemotongan, Penyetoran, Pelaporan dan Penatausahaan Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi*
- ....., *Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 187/PMK.03/2008 Tentang Tata Cara Pemotongan, Penyetoran, Pelaporan dan Penatausahaan Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi*
- ....., *Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 153/PMK.03/2009 Tentang perubahan PMK No-187/PMK.03/2008 tentang Tata Cara Pemotongan, Penyetoran, Pelaporan dan Penatausahaan Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi*
- ....., *Peraturan Pemerintah Nomor. 73 Tahun 1996, Tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi dan Jasa Konsultan*
- ....., *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No. 40 Tahun 2009, Tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi.*
- ....., *Peraturan Pemerintah Republik Indonesia No. 51 Tahun 2008, Tentang Pajak Penghasilan Atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi.*
- ....., *Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-05/PJ.03/2008, Tentang Penyampaian Peraturan Pemerintah Nomor 51 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi.*
- ....., *Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-13/PJ.42/2002, Tentang Pelaksanaan perlakuan Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruks.*
- ....., *Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-42/PJ.4/1996, Tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi dan Jasa Konsultan (Seri PPh Umum No.43).*
- ....., *Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-42/PJ.4/1996, Tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi dan Jasa Konsultan (Seri PPh Umum No.43).*
- ....., *Undang-Undang Republik Indonesia No. 17 Tahun 2000, Tentang Pajak Penghasilan.*
- ....., *Undang-Undang Republik Indonesia No. 36 Tahun 2008, Tentang Pajak Penghasilan.*

- ....., 2007, *Ngitung PPh tak Serumit Konstruksinya*, Volume VI Edisi 34, Indonesia Tax Review (ITR), Jakarta
- BPS (Badan Pusat Statistik), 8 Oktober 2008, [www.bps.go.id](http://www.bps.go.id), [www.Lpjk.org/modules/statistik](http://www.Lpjk.org/modules/statistik)
- Departemen Pekerjaan Umum, *Stratifikasi Usaha Jasa Konstruksi*, 11 Oktober 2008, [www.pu.go.id](http://www.pu.go.id)
- Efferin, Sujoko, Hadi, Stevanus, dan Tan, Yuliawati, 2004, *Metode Penelitian Untuk Akuntansi: Sebuah Pendekatan Praktis*. Bayumedia Publishing. Malang
- Hidayat, Nur, 2005, *Tax Planning Bukan Untuk Hindari Pajak*, Bisnis Indonesia, 7 Oktober
- Hutagaol, John., 2008, *Kebijakan Konstruksi Sekarang dan Masa Mendatang*, Volume 1 Edisi 2, Indonesian Tax Review , Jakarta
- Ikatan Akuntansi Indonesia, 2004, *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan*, Jakarta: Salemba Empat
- Kartasasmita, Agus G., 2008, *PPh Final untuk Mendongkrak Penerimaan Pajak*, Volume VII Edisi 16, Indonesia Tax Review (ITR), Jakarta
- Marzuki, 2000, *Metodologi Riset*, Cetakan Ketujuh, BPFU-UII, Yogyakarta
- Mansuri, R., 1995, *Panduan dan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia*, PT. Bina Reka Pariwisata, Jakarta
- Sandy, Ivan, 2008, *Suatu Tinjauan Perlakuan Pajak Atas Jasa Konstruksi*, Edisi 11, September, Inside Tax, Jakarta
- Sugiyono, 2000, *Metodologi Penelitian Administrasi*, Alfabeta, Bandung
- Tambunan, Ruston, 2008, *Menimbang Untung Rugi Pengenaan PPh Final 3% atas Peenghasilan dari Usaha Jasa Konstruksi di Tengah Penantian Terbitnya PP Baru*, Forum Pajak.com, Jakarta
- Wikipedia, 2008, *Proses Pekerjaan Konstruksi*, , [www.wikipedia.org/wiki/konstruksi](http://www.wikipedia.org/wiki/konstruksi)