

# **Perbandingan Komponen dan Struktur Pajak OECD dan *Government Finance Statistic Manual* dan Pengaruhnya atas Pendefinisian *Tax Ratio* di Indonesia**

Lisno Setiawan<sup>1</sup>

## **Abstraksi**

Pajak merupakan salah satu kontributor utama dalam penyumbang pendapatan negara di APBN. Kemampuan negara mengumpulkan pajak dapat dilihat pada *tax ratio*. Referensi dalam membandingkan *tax ratio* antar negara dilakukan berdasarkan panduan dari OECD dan *Government Financial Statistic Manual* (GFSM) 2001. Kedua referensi tersebut menjadi rujukan internasional dari segi cakupan, komponen pajak, dan struktur pajak. Pemerintah Indonesia sendiri mendefinisikan *tax ratio* dalam dua arti, yakni arti sempit dan arti luas. Arti sempit pada awalnya hanya terdiri dari pajak yang dikumpulkan oleh Pemerintah Pusat semata, tetapi pada tahun 2015 dilebarkan cakupan dengan pajak daerah. Sedangkan untuk arti luas, pada tahun sebelumnya terdiri dari pajak pemerintah pusat ditambah pajak daerah dan PNBPD SDA Migas, tetapi pada tahun 2015 diubah dengan Pajak Pemerintah Pusat, PNBPD SDA migas, serta PNBPD Mineral dan Batubara (minerba). Berdasarkan perbandingan data-data *tax ratio* tahun 2012, terdapat perbedaan angka *tax ratio* baik dari versi OECD, GFSM, maupun definisi Pemerintah Indonesia (arti sempit maupun arti luas).

**Kata kunci:** *tax ratio*, komponen pajak, PNBPD SDA migas

## **I. Pendahuluan**

Pajak menjadi faktor utama dalam mengisi pendapatan negara dalam APBN. Setiap tahun target pajak selalu naik sejalan dengan kenaikan pertumbuhan ekonomi Indonesia. Meskipun lonjakan pendapatan pajak selama 10 tahun terakhir cukup signifikan, masih banyak pihak yang melihat bahwa optimalisasi bidang perpajakan masih perlu ditingkatkan. Dalam ekonomi, terdapat indikator *tax ratio* sebagai pembanding penerimaan pajak dengan produk domestik

---

<sup>1</sup>Pegawai Direktorat Penyusunan APBN, Direktorat Jenderal Anggaran, Kementerian Keuangan

brutoutnukmenunjukkan kemampuan Pemerintah dalam mengumpulkan penerimaan pajak.

Menurut data dari World Bank (2012), *tax ratio* di Indonesia sebesar 11,8 persen pada tahun 2012 berada dibawah rata-rata negara negara Asia Tenggara. Secara detail angka tersebut dapat dilihat pada tabel dibawah ini:

**Tabel 1. Perbandingan *Tax Ratio* Negara-Negara ASEAN**

<b>Negara</b>	<b>Tax Ratio (%)</b>
Cambodia	10,0
<b>Indonesia</b>	<b>11,9</b>
Lao PDR	13,7
Malaysia	15,3
Philippines	12,4
Singapore	13,8
Thailand	17,6

Sumber: World Bank 2012

Menurut Fuad Rahmani (2012)<sup>2</sup>, rendahnya *tax ratio* Indonesia disebabkan beberapa faktor sebagai berikut. Pertama, adanya perbedaan perhitungan/rumusan *tax ratio* yang digunakan Indonesia dan negara-negara lain. Perbedaan ini dapat dilihat di negara-negara OECD dengan negara-negara berkembang. Selain itu, rendahnya *tax ratio* Indonesia disebabkan oleh rendahnya *tax coverage*. Definisi *tax coverage* adalah rasio antararealisasi pajak yang berhasil dipungut dibandingkan dengan potensi pajak yang sebenarnya ada di dalam perekonomian. Salah satu penyebab rendahnya *tax coverage* adalah minimnya jumlah pegawai pajak jika dibandingkan dengan jumlah penduduk dan luas wilayah Indonesia. Ketiga, perbedaan tarif dan dasar pengenaan pajak. Tarif pajak negara-negara di ASEAN sangat bervariasi. Sebagai contoh tarif PPN untuk Indonesia adalah 10 persen, Thailand sebesar 7 persen, Laos sebesar 5 persen, Malaysia sebesar 20 persen. Selain itu, jika dilihat dari pengenaan tarif PPh Badan, maka tarif yang dikenakan di Indonesia adalah satu-satunya yang memiliki rentang tarif progresif sesuai dengan

---

<sup>2</sup> Diambil dari <http://www.pajak.go.id/content/news/dirjen-pajak-tax-ratio-indonesia-tinggi-ada-kesalahan-penghitungan-tax-ratio>>

besarnya pendapatan kena pajak. Secara rinci dapat dilihat perbandingan tarif dan dasar pengenaan PPN dan PPh pada **Tabel 2**.

**Tabel 2 Perbedaan Tarif Pengenaan PPN dan PPh badan di Negara ASEAN**

<b>Negara</b>	<b>PPN</b>	<b>PPh Badan</b>
Cambodia	10%	20%
Indonesia	10%	10-30%
Laos	5%	35%
Malaysia	20%	28%
Filipina	10%	2.5%
Singapura	5%	20%
Thailand	7%	30%
Vietnam	10%	28%

Sumber: The World Bank Group's Doing Business. 2015.

Sesuai dengan perkembangan definisi *tax ratio* pun mulai meluas. Salah satu yang menjadi perbandingan adalah perhitungan *tax ratio* di negara-negara OECD. Sedangkan selama ini APBN disusun menggunakan prinsip-prinsip *I-Account* yang mengadopsi sistem *Government Finance Statistik Manual*. Oleh karena itu, penulis yang membandingkan dua literatur yang bersifat kualitatif ini ditujukan untuk:

1. Untuk mengetahui dasar-dasar penggunaan definisi pajak dalam standar internasional
2. Untuk mengetahui perbandingan komponen pajak sesuai standar internasional sebagai dasar perhitungan *tax ratio* dan pengaruhnya terhadap pendefinisian *tax ratio* di Indonesia.

Artikel ini akan membandingkan referensi terkait *tax ratio* dengan menggunakan metode studi literatur. Referensi yang digunakan dalam tulisan ini adalah referensi dari *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) dan *Government Finance Statistics Manual 2001*. Penulis akan membandingkan definisi, ruang lingkup, komponen pajak, serta perlakuan khusus atas pajak berdasarkan OECD dan GFSM 2001. Selain itu dipaparkan juga perbandingan data-data *tax ratio* menurut definisi arti luas, arti sempit serta OECD dan GFSM.

## II. Landasan Teori

### Definisi Pajak

Terdapat bermacam-macam batasan atau definisi tentang pajak sebagaimana yang dikemukakan oleh para ahli. Prof. Dr. P. J. A. Adriani (1949) menyatakan bahwa pajak adalah iuran masyarakat kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan umum (undang-undang) dengan tidak mendapat prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.<sup>3</sup> Sementara Prof. Dr. H. Rochmat Soemitro (1988) berpendapat bahwa pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa timbal (kontra prestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum. Definisi tersebut kemudian dikoreksinya yang berbunyi sebagai berikut: pajak adalah peralihan kekayaan dari pihak rakyat kepada kas negara untuk membiayai pengeluaran rutin dan surplusnya digunakan untuk *public saving* yang merupakan sumber utama untuk membiayai *public investment*.<sup>4</sup> Sedangkan menurut Sommerfeld, Anderson, dan Brock (1972) dalam bukunya menyatakan bahwa 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.<sup>5</sup>

Dalam bukunya *The Wealth of Nations*, Adam Smith sebagaimana dikutip dalam *policy paper* dari *Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)* (2009)<sup>6</sup> dijelaskan bahwa

---

<sup>3</sup>Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. PT Eresco Bandung 1991 hal 2

<sup>4</sup>Rochmat Soemitro. *Pengantar Singkat Hukum Pajak*. PT Eresco Bandung 1988

<sup>5</sup>Muqodim, *Perpajakan Buku Satu*, UII Press, Yogyakarta, 1999 hal 1

<sup>6</sup> ACCA. 2009. halaman 2.

pajak pada dasarnya harus memenuhi empat prinsip sebagai berikut.

- 1) Keseimbangan.  
Pajak harus didasarkan atas kemampuan membayar oleh wajib pajak.
- 2) Kepastian.  
Wajib Pajak harus mampu untuk menentukan jumlah pajak mereka, serta Kapan dan bagaimana harus membayarnya.
- 3) Kenyamanan.  
Pajak dipungut pada saat yang tepat, pada saat wajib pajak menerima pendapatan atau uang sudah diterima.
- 4) Keekonomian.  
Harus memiliki biaya minimum administrasi dan kepatuhan, sehingga pajak yang dipungut tidak lebih kecil dari biaya usaha untuk pemungutan pajak.

### **Unsur-unsur Pendapatan Lainnya yang Memiliki Karakteristik Sebagai Pajak**

Unsur-unsur pendapatan negara lainnya di luar pajak adalah pendapatan negara bukan pajak (PNBP) dan hibah. Namun seiring dengan berkembangnya waktu unsur-unsur tersebut memiliki beberapa karakteristik pajak. Salah satu diantaranya adalah PNB SDA Migas.

Penerimaan SDA migas merupakan bagian Pemerintah (royalti) atas kegiatan usaha hulu yang dilaksanakan berdasarkan Kontrak *Production Sharing* (KPS), setelah dikurangi faktor pengurang berupa pajak-pajak dan pungutan lainnya. Penerimaan SDA migas sangat dipengaruhi oleh perkembangan indikator ekonomi makro terutama harga minyak mentah (ICP), *lifting* minyak, *lifting* gas dan nilai tukar. Sebelum tahun anggaran 2000, penerimaan SDA migas dicatat tersendiri dalam penerimaan migas, terpisah dari PNBP. Pos penerimaan migas tersebut termasuk PPh migas. Sejak tahun anggaran 2000, penerimaan SDA migas dicatat dalam PNBP, sedangkan PPh migas dicatat tersendiri dalam penerimaan perpajakan. Sejak tahun anggaran 2007 penerimaan DMO dikeluarkan dari penerimaan SDA migas, dan dicatat dalam kelompok PNBP lainnya. Sesuai Undang-Undang Nomor 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan

Pemerintahan Daerah, penerimaan SDA migas dibagikan ke daerah penghasil dengan proporsi tertentu.

### **Pencatatan Statistik APBN Antarnegara**

Lembaga-lembaga internasional yang bertujuan memajukan perekonomian di dunia, telah melihat bahwa diperlukan perbandingan statistik antarnegara khususnya di bidang APBN (pendapatan, belanja, defisit, serta pembiayaan). IMF dan OECD merupakan salah lembaga internasional yang berkomitmen untuk menyusun pedoman-pedoman yang dapat digunakan bagi negara-negara anggotanya untuk melakukan pemetaan statistik tentang APBN. Kedua pedoman dari kedua institusi tersebut memiliki rujukan sama yakni *system national account*(SNA).

IMF telah menerbitkan *Government Finance Statistic Manual* (GFSM) 2001 yang telah mengalami perubahan dari GFSM tahun 1986. Saat ini, proses sosialisasi manual 2014 sedang dilakukan. Manual ini menjadi pedoman bagi negara anggota IMF sebanyak 188 negara. Pemerintah Indonesia melalui Undang-Undang Nomor 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara mengamanatkan agar laporan keuangan pemerintah dapat menghasilkan statistik keuangan yang mengacu kepada manual Statistik Keuangan Pemerintah (*Government Finance Statistics/GFS*) sehingga dapat memenuhi kebutuhan analisis kebijakan dan kondisi fiskal, pengelolaan dan analisis perbandingan antarnegara. Oleh karena itu, akun-akun dalam APBN Indonesia disusun mengadopsi format GFS. Selain itu telah diterbitkan juga Pemerintah telah menerbitkan Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) yang menggantikan Peraturan Pemerintah Nomor 24 Tahun 2005. Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010 Pasal 6 ayat (2) mengatur bahwa Pemerintah dalam menyusun Pedoman Umum Sistem Akuntansi Pemerintahan yang akan menjadi acuan untuk penyusunan Sistem Akuntansi Pemerintahan Pusat dan Daerah, yang diperlukan dalam rangka mewujudkan konsolidasi fiskal dan statistik keuangan pemerintah secara nasional. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 275/PMK.05/2014 tentang Manual statistik keuangan

pemerintah merupakan pedoman terkini bagi Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah melakukan pelaporan GFS.

Sedangkan OECD merupakan organisasi internasional yang memiliki misi di bidang ekonomi dan sosial. Negara-negara yang tergabung di OECD pada awalnya hanya negara Eropa yang saat itu masih bernama *Organisation for European Economic Co-operation* (OEEC), tetapi setelah berubah menjadi OECD, keanggotaan berkembang menjadi 30 negara dari negara Eropa dan non Eropa. OECD bekerjasama dengan pemerintah khususnya terkait tata kelola ekonomi, perubahan sosial dan lingkungan. Misalnya untuk perpajakan, OECD menerbitkan *Revenue Statistics: OECD Publishing*. Indonesia sendiri ke depan diproyeksikan akan menjadi anggota OECD bersama dengan negara Brazil, China, India dan Afrika Selatan.

### **III. Pembahasan**

#### **1. Perbandingan Perpajakan Menurut OECD dan GFSM**

Perbandingan struktur perpajakan menurut manual dari OECD dan GFSM terdiri dari beberapa bagian, yaitu definisi, cakupan, dan komponen dari hal-hal yang termasuk bagian dari pajak.

##### **a. Definisi**

Tidak ada perbedaan mencolok definisi pajak menurut OECD dan GFSM. Pajak menurut OECD adalah pembayaran wajib kepada Pemerintah yang tidak memiliki manfaat secara langsung. Sedangkan Pajak menurut GFSM 2001 adalah jumlah penerimaan bersifat wajib tanpa ada imbal balik, yang diterima unit pemerintah dari unit institusi. Pajak dapat berbentuk kas atau barang/jasa. Pendapatan pajak hanya terdapat pada unit pemerintah.

##### **b. Cakupan**

Dalam pengklasifikasian pajak, GFSM 2001 mengenalkan istilah sektor pemerintahan umum. Sektor pemerintah umum mencakup semua unit institusi yang akan mengimplementasikan kebijakan publik dan secara umum bergerak dalam operasi non-pasar, khususnya melalui penyediaan jasa non-pasar dan pendistribusian kembali pendapatan dan kekayaan, yang didukung dengan iuran wajib

dari sektor lainnya. Jumlah subsektor dari Sektor Pemerintahan Umum perlu didefinisikan lebih lanjut untuk keperluan analisis.

Secara rinci GFSM membagi sektor pemerintahan umum menjadi tiga subsektor sebagai berikut:

1) Pemerintah Pusat

Unit ini memiliki kewenangan dalam mengambil rangka pencapaian tujuan ekonomi nasional. Selain itu juga memiliki kebijakan ekonomi nasional sebagai tujuan mereka atau akses ke kredit Bank Sentral. Subsektor Pemerintah Pusat luas dan kompleks, terdiri dari kementerian negara/lembaga yang membentuk suatu unit institusi dibawah Pemerintah Pusat dengan identitas legal terpisah dan otonomi yang cukup.

2) Pemerintah Provinsi

Pemerintah provinsi umumnya memiliki otoritas fiskal untuk membebankan pajak atas unit institusi yang berlokasi atau melakukan transaksi ekonomi di daerah provinsi tersebut. Pemerintah provinsi harus memiliki aset, kemampuan untuk mengumpulkan dana dan memunculkan kewajiban.

3) Pemerintah Kabupaten/Kota

Pemerintah provinsi umumnya memiliki otoritas fiskal untuk membebankan pajak atas unit institusi yang berlokasi atau melakukan transaksi ekonomi di daerah Kabupaten/Kota tersebut. Pemerintah provinsi harus memiliki aset, kemampuan untuk mengumpulkan dana dan memunculkan kewajiban.

Sedangkan sektor pemerintahan umum menurut OECD memiliki lima subsektor sebagai berikut:

1) Pemerintahan Pusat

2) Pemerintahan provinsi.

3) Pemerintahan kabupaten/kota

4) Badan perlindungan sosial (*social security funds*)

Badan perlindungan sosial adalah badan yang mendapatkan penugasan dari Pemerintah untuk menjalankan operasi atas dasar skema perlindungan sosial. Skema perlindungan sosial adalah skema asuransi sosial yang mencakup seluruh atau sebagian penduduk yang dipungut dan dikontrol oleh unit pemerintah. Skema ini mencakup berbagai macam program, pemberian fasilitas dalam bentuk uang dan jasa/barang pada usia tua, cacat atau mati, kemiskinan, sakit, kehamilan, kecelakaan kerja, pengangguran, tunjangan keluarga, keselamatan kerja. Tidak ada hubungan langsung antara jumlah kontribusi yang dibayar dengan nilai manfaat yang diterima.

Skema perlindungan sosial ini diperkecualikan:

- Skema yang dipungut dan dioperasikan oleh badan di luar sektor pemerintah
  - Skema yang dibayar secara sukarela.
- 5) Otoritas supra-nasional
- Subsektor ini mencakup otoritas supra-nasional yang melakukan pemungutan pendapatan. Dalam prakteknya hanya anggota OECD yang berada di wilayah *European Union* (EU). Namun, sejak 1998 subsektor ini tidak lagi masuk dalam sektor pemerintahan umum karena tidak sesuai dengan kaidah yang dijalankan oleh SNA.

### **c. Komponen**

Komponen Pajak menurut GFSM 2001 didasarkan atas dasar penagihan pajak. Pengelompokan ke dalam enam kategori yakni:

- 1) Pajak atas penghasilan, keuntungan dan laba usaha (*Taxes on income, profits, and capital gain*)

Pajak atas penghasilan, laba dan keuntungan terdiri dari pajak yang dihitung berdasarkan penghasilan unit institusi aktual atau penghasilan unit institusi yang dihitung berdasarkan asumsi. Pajak penghasilan meliputi (a) pajak

atas penghasilan individu atau rumah tangga, (b) pajak atas penghasilan perusahaan, (c) pajak atas keuntungan, (d) pajak atas undian

Pajak atas penghasilan, laba dan keuntungan diatribusikan ke individual atau korporasi dan perusahaan lain. Pajak penghasilan, laba dan keuntungan yang terutang oleh unit pemerintah umum dan pajak penghasilan, laba dan keuntungan yang tidak dapat diatribusikan ke dalam kategori pajak yang terutang oleh individual atau korporasi karena tidak tersedianya informasi dapat diperlakukan sebagai pajak yang tidak dapat dialokasikan.

Pajak penghasilan umumnya dibebankan pada penghasilan yang diperoleh sepanjang tahun. Indikator aktivitas musiman atau indikator lain yang sesuai dapat digunakan untuk mengalokasikan jumlah penghasilan tahunan ke dalam statistik bulanan atau triwulanan jika sumber data bulanan atau triwulan tidak tersedia.

2) Pajak atas gaji dan tenaga kerja (*taxes on payroll and workforce*)

Pajak atas gaji dan tenaga kerja adalah pajak terutang oleh perusahaan yang dihitung sebagai proporsi dari upah dan gaji yang dibayar atau sebagai jumlah tetap untuk setiap pegawai yang diperkerjakan. Pajak ini tidak mencakup pembayaran untuk skema jaminan sosial, diklasifikasikan sebagai kontribusi sosial, dan pajak yang dibayar sendiri oleh pegawai yang bersumber dari upah atau gaji, yang diklasifikasikan sebagai pajak penghasilan, laba dan keuntungan yang terutang oleh individu.

3) Pajak atas properti (*taxes on property*)

Pajak kekayaan meliputi pajak atas penggunaan, kepemilikan atau transfer kekayaan. Pajak ini dapat dibebankan pada jangka waktu yang teratur, hanya sekali atau pada saat perubahan kepemilikan.

Pajak atas kepemilikan atau penggunaan jenis spesifik suatu kekayaan seringkali didasarkan atas nilai kekayaan pada waktu tertentu. Dalam akuntansi berbasis akrual, pajak kekayaan tersebut diperhitungkan secara terus

menerus sepanjang tahun atau berdasarkan jumlah bulan dari tahun kepemilikan jika aset tersebut dimiliki dalam waktu kurang dari setahun.

Pajak transfer kekayaan dicatat pada saat transfer dan beberapa pajak kepemilikan atau penggunaan kepemilikan dicatat pada waktu tertentu seperti pajak yang dibebankan sekali atas kekayaan neto.

Pajak Kekayaan dapat diklasifikasikan dalam lima kategori: (a) Pajak berulang atas kekayaan bergerak (b) pajak berulang atas kekayaan neto, (c) pajak bumi dan bangunan, warisan, serta hadiah, (d) retribusi modal, dan (e) pajak berulang lainnya atas kekayaan.

4) Pajak atas barang dan jasa (*taxes on goods and services*)

Pajak ini meliputi pajak terutang sebagai akibat produksi, penjualan, transfer, sewa beli, penyampaian barang dan jasa, atau sebagai hasil penggunaan sendiri atau pembentukan modal sendiri. Pajak atas barang dan jasa dapat dikelompokkan dalam enam jenis meliputi (a) Pajak umum atas barang dan Jasa, (b) Cukai, (c) Laba fiskal monopoli, (d) Pajak atas jasa tertentu, (e) Pajak atas penggunaan barang dan izin penggunaan barang atau melakukan aktivitas, dan (f) Pajak lainnya atas barang dan jasa. Kategori ini tidak meliputi pajak yang dibebankan atas perdagangan dan transaksi internasional tetapi meliputi pajak yang dibebankan atas impor atau pada perbatasan jika kewajiban pajak tidak dihasilkan hanya dari kenyataan bahwa barang telah melewati perbatasan dan hal ini dapat juga diterapkan atas barang dan transaksi dalam negeri.

5) Pajak atas perdagangan dan transaksi internasional (*taxes on international trade and transactions*)

Pajak perdagangan dan transaksi internasional adalah pajak terutang ketika suatu barang melewati batas negara atau bea cukai suatu wilayah ekonomi, atau ketika suatu transaksi pertukaran jasa terjadi antara residen dan non residen. Pajak ini diklasifikasikan menurut karakteristik pertukaran dan klasifikasi pertukaran tersebut sebagai import atau ekspor.

6) Pajak lain-lain (*other taxes*)

Pajak ini mencakup pendapatan pajak yang dihitung atas dasar pembebanan yang tidak termasuk dalam klasifikasi pajak yang ada, dan pajak yang tidak dapat diidentifikasi.

Pajak ini mencakup pajak atas individu yang tidak berdasarkan penghasilan atau asumsi penghasilan, pajak pengeluaran yang dibebankan atas pembelian tetapi diperlakukan pengurangan dan pengecualian pajak individu, dan pajak yang dibebankan atas kombinasi beberapa dasar pembebanan pajak yang tidak dapat dialokasikan secara langsung ke setiap dasar pembebanan pajak atau ke salah satu dasar pembebanan pajak yang paling dominan.

**Tabel 3. Struktur Pajak di Negara-Negara OECD (%)**

Jenis	2012
Pajak Pendapatan Perorangan	24,5
Pajak Pendapatan Badan	8,5
Kontribusi Sosial	26,2
<i>(pemberi kerja)</i>	<i>(9,7)</i>
<i>(pekerja)</i>	<i>(14,6)</i>
Pajak atas gaji	1,1
Pajak atas Kekayaan	5,5
Pajak atas barang konsumsi umum	20,2
Pajak barang konsumsi istimewa	10,7
Pajak lainnya	3,3

Sumber: OECD. 2012.

Pada klasifikasi komponen pajak menurut GFSM, kontribusi sosial merupakan komponen pendapatan negara yang berdiri sendiri (non pajak). Namun, dalam klasifikasi pajak menurut OECD, komponen ini merupakan bagian dari pajak karena angka kontribusi sosial sendiri memiliki sumbangsih yang signifikan dalam OECD. Hal tersebut mengingat kebanyakan negara-negara Eropa yang tergabung dalam OECD menerapkan sistem *welfare state*. Pada tahun 2012, nilai kontribusi sosial

sebesar 26,2%. **Tabel 3** menunjukkan struktur pajak di negara-negara OECD.

Dengan demikian, komponen pajak menurut OECD adalah sebagai berikut:

- 1) Pajak pendapatan, keuntungan, dan laba usaha (*taxes on incomes, profits and capital gains*)

Komponen ini sama dengan komponen pajak di GFS yang memiliki nomenkelatur yang sama. Hanya ada perbedaan nomenkelatur yang berada akun dibawahnya yakni perseorangan dan badan/perusahaan.

- 2) Kontribusi Sosial (*social security contributions*)

Kontribusi sosial adalah pembayaran yang dilakukan oleh Pemerintah Umum atau perusahaan kepada badan yang menjalankan penugasan atas skema asuransi sosial (badan perlindungan sosial) untuk memperoleh hak atas jaminan sosial bagi pegawainya.

- 3) Pajak atas kekayaan (*taxes on property*)

Komponen ini sama dengan komponen pajak yang memiliki nomenkelatur yang sama di GFS. Hanya ada perbedaan nomenkelatur yang berada akun dibawahnya.

- 4) Pajak atas barang dan jasa (*Taxes on goods and services*)

Ada beberapa perbedaan definisi antara GFSM 2001 dan OECD dalam nomenkelatur pajak atas barang dan jasa (*taxes on goods and services*). Dalam pengertian OECD, *taxes on good services* memasukkan juga *taxes on international trade and transactions* yang dalam GFSM 2001 berdiri sendiri.

- 5) Pajak lainnya (*Other taxes*)

Komponen ini memiliki kesamaan nomenkelatur dan rincian akun-akun dengan GFSM.

Secara rinci matrik perbandingan komponen OECD dan GFSM dapat dilihat pada **Tabel 4**.

**Tabel 4 Matrik Perbandingan Klasifikasi OECD dan GFSM 2001**

OECD	GFSM 2001
<b>1000 Pajak atas pendapatan, keuntungan dan laba usaha</b>	
1100 Perseorangan	1110 Perseorangan
1110 Pendapatan dan Keuntungan	1111 Pajak atas pendapatan, keuntungan dan laba usaha : dibayar perseorangan
1120 Laba Usaha	
1200 Perusahaan/Badan	1112 Pajak atas pendapatan, keuntungan dan laba usaha : dibayar perusahaan
1210 Pendapatan dan Keuntungan	
1220 Laba Usaha	1113 Tidak teralokasi
1300 Tidak teralokasi 1100 dan 1200	
<b>2000 Kontribusi Sosial</b>	
2100 Pemberi Kerja	
2200 Pekerja	
2300 Pekerja perseorangan, pengangguran	
2400 Tidak teralokasi 2100, 2200 dan 2300	
<b>3000 Pajak atas gaji dan tenaga kerja</b>	1120 Pajak atas gaji dan tenaga kerja
<b>4000 Pajak atas Kekayaan</b>	
4100 Pajak berulang atas barang-barang bergerak	1130 Pajak berulang atas barang-barang bergerak
4110 rumah tangga	1131 Pajak berulang atas barang-barang bergerak
4120 lainnya	
4200 Pajak berulang atas kekayaan bersih	1132 Pajak berulang atas kekayaan bersih
4210 rumah tangga	
4220 perusahaan	
4300 Pajak atas perkebunan, warisan dan hadiah	1133 Pajak atas kekayaan: pajak atas perkebunan, warisan dan hadiah
4310 Pajak atas perkebunan dan warisan	
4320 Pajak atas hadiah	xxxx pajak atas kekayaan : pajak atas transaksi keuangan dan modal
4400 Pajak atas transaksi keuangan dan modal	
4500 Pajak tidak berulang atas kekayaan lainnya	1135 Pajak atas kekayaan: pajak tidak berulang atas kekayaan lainnya
4600 Pajak berulang atas kekayaan lainnya	1136 Pajak atas kekayaan: pajak berulang atas kekayaan lainnya
<b>5000 Pajak atas barang dan jasa</b>	
5100 Pajak atas produksi, penjualan, dan transfer barang dan jasa	
5110 Pajak umum atas barang dan jasa	11411 Pajak atas barang dan jasa: pajak umum atas barang dan jasa
5111 Pajak-pertambahan nilai	11412 Pajak atas barang dan jasa: pajak penjualan
5112 Pajak penjualan	11413 Pajak atas barang dan jasa: penggantian dan pajak barang dan jasa lainnya
5113 pajak umum atas barang dan jasa lainnya	
5120 Pajak atas Barang dan Jasa Khusus	1142 Pajak atas barang dan jasa: cukai
5121 Cukai	1143 Pajak atas barang dan jasa: keuntungan atas monopoli fiskal
5122 Keuntungan atas monopoli fiskal	1151 Pajak perdagangan dan transaksi internasional: bea dan pungutan impor lainnya
5123 Bea dan pungutan impor lainnya	1152-4 Pajak perdagangan dan transaksi internasional
5124 Pajak atas ekspor	
5125 Pajak atas barang investasi	1144; 1156 Pajak barang khusus
5126 Pajak atas jasa khusus	1153; 1155-6 Pajak perdagangan dan transaksi internasional
5127 Pajak atas perdagangan dan transaksi internasional lainnya	
5128 Pajak atas barang dan jasa khusus lainnya	
5130 Tidak teralokasi antara 5110 dan 5120	
5200 Pajak atas penggunaan dan izin penggunaan barang atau kegiatan pertunjukan	
5210 Pajak berulang atas penggunaan dan izin penggunaan barang atau pertunjukan kegiatan	11451 Pajak kendaraan bermotor
5211 Pajak kendaraan bermotor-rumah tangan	
5212 Pajak kendaraan bermotor lainnya	11452 Pajak atas penggunaan barang dan izin penggunaan barang atau pertunjukan lainnya
5213 Pajak berulang atas penggunaan barang dan izin penggunaan barang lainnya atau pertunjukan kegiatan	
5220 Pajak tidak berulang atas izin penggunaan barang dan pertunjukan kegiatan lainnya	
5300 Tidak teralokasi antara 5100 dan 5200	
<b>6000 Pajak lainnya</b>	1162 Pajak lainnya

Sumber: OECD dan GFSM

Catatan: Berdasarkan klasifikasi dari GFSM, kontribusi sosial bukan merupakan klasifikasi pajak.

## 2. Perkembangan Definisi *Tax Ratio* di Indonesia

Aturan dasar perpajakan di Indonesia terdapat pada Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Dasar 1945 bahwa segala pajak untuk keuangan negara ditetapkan berdasarkan undang-undang. Definisi Pajak menurut Pasal 1 angka 1 UU No 6 Tahun 1983 sebagaimana telah disempurnakan terakhir dengan UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan 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. Pajak yang dikenal di Indonesia tergolong menjadi pajak Pemerintah Pusat dan pajak Pemerintah Daerah.

#### **a. Pajak Pemerintah Pusat**

Kementerian Keuangan (2014)<sup>7</sup> menjelaskan bahwa jenis-jenis pajak yang dikumpulkan oleh Pemerintah Pusat di Indonesia dapat dirinci sebagai berikut:

##### **(1) Penerimaan Pajak Penghasilan (PPh)**

Menurut pasal 1 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, pajak penghasilan adalah pajak yang dikenakan terhadap subjek pajak atas penghasilan yang diterima atau diperolehnya dalam satu tahun pajak. Pajak penghasilan dibagi atas PPh migas dan PPh nonmigas, yang lebih lanjut diuraikan sebagai berikut.

PPh migas merupakan pajak atas penghasilan yang diterima oleh Pemerintah dari usaha kegiatan hulu migas. Perhitungan PPh migas merupakan fungsi dari asumsi *lifting* dan harga minyak mentah Indonesia atau dikenal *Indonesian Crude oil Price* (ICP). Selain itu, terdapat beberapa parameter lainnya sebagai dasar perhitungan meliputi jumlah hari produksi dan *cost recovery*. *Cost recovery* merupakan sejumlah biaya-biaya yang akan digantikan oleh Pemerintah sebagai akibat dari proses eksplorasi serta eksploitasi sumber migas di wilayah kerja kontraktor. Besarnya *cost recovery* akan berbeda untuk setiap kontrak (wilayah kerja), tergantung kondisi operasional lapangan, cadangan migas, tingkat produksi dan permintaan sarana-prasarana.

---

<sup>7</sup>Kementerian Keuangan. Postur APBN Indonesia. 2014.

PPh nonmigas merupakan PPh yang dipungut dari Wajib Pajak Orang Pribadi (WP OP), Badan, dan Bentuk Usaha Tetap atas penghasilan dari pelaksanaan kegiatan hulu migas, yang diperolehnya dalam satu tahun pajak;

## **(2) Penerimaan Pajak Pertambahan Nilai dan Barang Mewah (PPN/PPnBM)**

Dalam Undang-Undang PPN, sebenarnya terdapat dua jenis pajak yaitu Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Penjualan Atas Barang Mewah (PPnBM). Kedua jenis pajak ini masuk ke dalam jenis pajak konsumsi dan memiliki karakter yang hampir sama.

Berbeda dengan PPN yang dikenakan pada setiap mata rantai produksi dan distribusi, PPnBM hanya dikenakan satu kali saja yaitu pada saat impor atau pada saat penyerahan Barang Kena Pajak (BKP) yang tergolong mewah oleh Pengusaha Kena Pajak pabrikan BKP tersebut. Tidak semua Barang Kena Pajak juga menjadi objek pengenaan PPnBM. Hanya Barang Kena Pajak yang tergolong mewah saja yang akan dikenai PPnBM.

## **(3) Penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan (PBB)**

Pajak bumi dan bangunan adalah pajak yang bersifat kebendaan dalam arti besarnya pajak terutang ditentukan oleh keadaan objek, yaitu bumi/tanah dan bangunan, sedangkan keadaan subjek (siapa yang membayar) tidak ikut menentukan besarnya pajak.

## **(4) Penerimaan Cukai**

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 39 Tahun 2007, cukai adalah pungutan negara yang dikenakan terhadap barang-barang yang memiliki karakteristik sebagai berikut: (1) konsumsinya perlu dikendalikan; (2) peredarannya perlu diawasi; (3) pemakaiannya dapat menimbulkan dampak negatif bagi masyarakat atau lingkungan hidup; dan (4) pemakaiannya perlu pembebanan pungutan negara demi keadilan dan keseimbangan. Cukai dikenakan terhadap tiga jenis barang kena cukai (BKC) yaitu hasil tembakau, cukai minuman mengandung *etil alkohol* (MMEA) dan cukai *etil alkohol* (EA).

## **(5) Penerimaan Pajak Lainnya**

Pajak lainnya terdiri atas bea meterai, bunga penagihan PPh, bunga penagihan PPN, bunga penagihan PPnBM serta pendapatan penjualan benda meterai. Penerimaan pajak lainnya paling besar datang dari penerimaan bea meterai. Bea meterai ialah pajak yang dikenakan atas dokumen-dokumen yang dikenakan bea meterai.

## **(6) Bea Masuk**

Sesuai dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006 tentang kepabeanan, bea masuk merupakan salah satu sumber penerimaan perpajakan yang dikenakan terhadap barang yang diimpor.

## **(7) Bea Keluar**

Bea keluar adalah pungutan negara yang berdasarkan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2006 dikenakan terhadap barang ekspor.

### **b. Pajak Daerah**

Pengertian pajak daerah menurut Marsyahrul (2006)<sup>8</sup> adalah pajak yang di kelola oleh pemerintah daerah (baik pemerintah daerah TK.I maupun pemerintah daerah TK.II) dan hasil di pergunakan untuk membiayai pengeluaran rutin dan pembangunan daerah (APBD).Sedangkan menurut Mardiasmo<sup>9</sup> adalah iuran wajib yang dilakukan oleh orang pribadi atau badan kepada daerah tanpa imbalan langsung yang seimbang yang dapat dipaksakan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku, digunakan untuk membiayai penyelenggaraan pemerintah daerah dan pembangunan daerah.

Jenis-jenis pajak daerah berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak dan Retribusi Daerah, adalah sebagai berikut.

Pajak yang dipungut oleh provinsi yaitu:

- i. Pajak Kendaraan Bermotor
- ii. Bea Balik Nama Kendaraan Bermotor

---

<sup>8</sup>Tony Masyahrul. Pengantar Perpajakan. 2006. hlm 5

<sup>9</sup>Mardiasmo. Perpajakan: Edisi Revisi. 2002. halaman 4.

- iii. Pajak Bahan Bakar Kendaraan Bermotor
- iv. Pajak Air Permukaan
- v. Pajak Rokok

Pajak yang dipungut oleh kabupaten/kota adalah:

- i. Pajak Hotel
- ii. Pajak Restoran
- iii. Pajak Hiburan
- iv. Pajak Reklame
- v. Pajak Penerangan Jalan
- vi. Pajak Parkir
- vii. Pajak Mineral Bukan Logam dan Batuan
- viii. Pajak Air Tanah
- ix. Pajak Sarang Burung Walet
- x. PBB Pedesaan & Perkotaan
- xi. Bea Perolehan Hak Atas Tanah dan Bangunan

Berdasarkan penjelasan di atas, dengan membandingkan dengan literatur internasional, sehubungan dengan *tax ratio*, Pemerintah Indonesia melakukan pendefinisian ulang dengan menambah dan mengurangi beberapa komponen baik dengan utamanya mendasari pada pendefinisian yang dilakukan oleh GFSM. Selain itu, Pemerintah Indonesia juga memiliki dua buah definisi *tax ratio* sebagai berikut.

#### 1. Arti Sempit

Definisi komponen pajak sebagai pembilang dalam *tax ratio* selama bertahun-tahun hanya didasarkan pada perhitungan pajak yang dikumpulkan oleh Pemerintah Pusat. Apabila kita melihat literatur statistik baik OECD maupun GFSM, yang dimaksud pemerintah sebenarnya adalah Pemerintahan Umum yang terdiri dari pemerintah pusat, pemerintahan provinsi dan pemerintah Kabupaten. Pada tahun 2015, definisi *tax ratio* arti sempit akhirnya memasukkan unsur pajak daerah (pemerintah provinsi dan daerah) sebagai pembilang bersama pajak pemerintah pusat.

#### 2. Arti Luas

Definisi *tax ratio* arti luas berkembang dipengaruhi beberapa perbandingan statistik perpajakan antar negara khususnya

OECD. Definisi *tax ratio* arti luas tahun 2013 memasukkan pajak pemerintah pusat, pajak daerah, dan PNBPN SDA Migas sebagai pembilang. Apabila pajak daerah dimasukkan dengan dasar cakupan pemerintahan umum, maka PNBPN SDA Migas dimasukkan sebagai salah satu unsur bagi hasil antara Pemerintah dengan pihak korporasi yang memiliki karakteristik pajak. Sedangkan tahun 2015, Pemerintah menerapkan definisi baru yakni pajak pemerintah pusat, PNBPN SDA migas, dan PNBPN SDA Minerba<sup>10</sup> sebagai pembilang dalam *tax ratio* arti luas. Masuknya PNBPN SDA minerba memiliki alasan yang hampir serupa dengan PNBPN SDA migas yakni bagi hasil yang merupakan karakteristik yang dekat dengan definisi pajak secara internasional.

Perubahan definisi *tax ratio* merupakan dinamika atas berkembangnya literatur statistik dan juga *tax treaty* yang berlaku di dunia. Salah satu contoh adalah belum dimasukkannya pendapatan kontribusi sosial yang menjadi komponen pajak dalam perspektif OECD baik pada definisi *tax ratio* dalam arti sempit maupun arti luas. Sedangkan *tax treaty* terkait bagi hasil SDA migas dan minerba yang banyak dilakukan antara Pemerintah dengan korporasi asing, akan dapat mengubah pendefinisian *tax ratio* di masa mendatang.

Berikut ini disampaikan data *tax ratio* arti sempit tahun 2008-2012 yang masih dirumuskan hanya terdiri Pajak Pemerintah Pusat dibandingkan PDB:

**Tabel 7 Tax Ratio Dalam Arti Sempit**

Uraian	2008	2009	2010	2011	2012
Penerimaan pajak yang dikumpulkan pemerintah pusat (miliar rupiah)	658,7	619,9	723,3	873,9	980,5
PDB (juta rupiah)	4.954,0	5.613,4	6.422,9	7.427,1	8.237,6
<i>Tax Ratio</i> (%)	13,3	11,0	11,3	11,8	11,9

Sumber: DJPB, diolah

<sup>10</sup>Budget in Brief APBNP 2015, hlm 14

Sedangkan data *tax ratio* dalam arti luas tahun 2008-2012 yang masih dirumuskan Pajak Pemerintah Pusat, Pajak Daerah, dan PNBP SDA Migas dibandingkan PDB yakni:

**Tabel 8 *Tax Ratio* Dalam Arti Luas**

Uraian	2008	2009	2010	2011	2012
Penerimaan pajak yang dikumpulkan pemerintah pusat (miliar rupiah)	658,7	619,9	723,3	873,9	980,5
Penerimaan pajak yang dikumpulkan pemerintah Daerah (miliar rupiah)	44,7	45,1	56,2	79,3	95,1
PNBP SDA Migas (miliar rupiah)	211,6	125,8	152,7	193,5	205,8
Jumlah	915,0	790,8	932,2	1.146,7	1.281,4
PDB	4.954,0	5.613,4	6.422,9	7.427,1	8.237,6
<i>Tax Ratio</i> (%)	18,5	14,1	14,5	15,4	15,6

Sumber: DJPB, diolah

Dari data di atas, angka *tax ratio* bergerak naik setiap tahunnya mulai tahun 2009 sampai dengan 2012 baik dalam arti sempit maupun arti luas. Selisih angka sebesar 3,7 persen antara definisi *tax ratio* dalam arti luas dengan arti sempit menunjukkan bahwa cakupan dan struktur pajak sangat mempengaruhi perhitungan *tax ratio*.

### **3. Pengklasifikasian Komponen yang Memiliki Karakteristik Pajak**

Setelah melihat penjelasan terkait komponen pajak, dimanakah seharusnya komponen yang memiliki karakteristik pajak, dalam hal ini PNBP SDA migas, diklasifikasikan? Dapat kira uraikan penjelasan dari GFSM 2001, terdapat beberapa pos yang terkait PNBP SDA Migas yakni :

#### 1) Diklasifikasikan sebagai Pajak.

Apabila PNBP SDA migas diklasifikasikan sebagai pajak, klasifikasi yang terdekat adalah sebagai "pajak-pajak lain atas barang dan jasa". Menurut GFSM 2011, pos ini mencakup pajak atas pengembangan mineral, minyak. Dan sumber daya lainnya yang tidak dapat diperbarui dari cadangan yang dimiliki oleh swasta atau pemerintah lain dan setiap pajak lainnya atas barang dan jasa yang tidak termasuk dalam kategori 1141 sd 1145. Pajak atas pengembangan sumber daya biasanya dalam

jumlah tetap per unit kuantitas atau unit berat, tetapi dapat juga persentase dari jumlah. Pajak dicatat pada saat sumber daya telah diambil. Pembayaran untuk pengambilan sumber daya dari cadangan yang dimiliki oleh unit pemerintah yang menerima pembayaran diklasifikasikan sebagai sewa (kategori 1415).

2) Diklasifikasikan sebagai pendapatan negara lainnya.

Apabila diklasifikasikan sebagai pendapatan negara lainnya, maka akun yang tepat adalah "pendapatan properti: sewa". Pendapatan sewa menurut GFSM 2001 adalah pendapatan yang diterima oleh pemilik sumber daya alam (pihak yang menyewabelikan atau pemilik tanah) karena memberikan izin pengelolaan sumber daya alam tersebut kepada unit institusi lain (penyewa beli atau penyewa) untuk kegiatan produksi. Piutang sewa pada umumnya terkait dengan sewa beli sumber daya berupa tanah, sumber daya alam bawah tanah, dan sumber daya alam lainnya. Sewa tersebut dituangkan dalam perjanjian antara pemilik sah dengan penyewa beli berikut imbalan-imbalanya"

Dalam akuntansi berbasis akrual, sewa diperhitungkan secara kontinyu oleh pemilik aset pada satu periode kontrak. Sewa dicatat untuk periode akuntansi tertentu. Oleh karena itu, nilai akumulasi sewa sewa yang terutang selama periode akuntansi dapat berbeda dengan nilai sewa sebenarnya yang harus dibayar selama periode tersebut. Sewa harus dibedakan dengan pajak, lisensi bisnis atau pajak lainnya. Sewa dapat terdiri dari :

(a) Sewa tanah

Sewa tanah diperhitungkan secara terus menerus kepada pemilik tanah selama masa kontrak. Sewa dapat dibayar dengan kas atau non kas. Sewa tanah juga meliputi sewa penggunaan air tanah dan sungai (hak untuk menggunakan air tersebut untuk tujuan rekreasi atau tujuan lain seperti memancing) , serta tanah yang belum diolah (hak untuk memotong rotan pada tanah tersebut)

(b) Sewa aset bawah tanah

Kepemilikan aset bawah tanah dalam bentuk kandungan mineral atau bahan bakar fosil tergantung pada hak kepemilikan yang didefinisikan oleh hukum dan kesepakatan internasional untuk laut internasional.

Sektor pemerintah umum dapat memberikan sewa beli yang mengizinkan unit institusi lain (swasta atau pemerintahan asing) untuk mengambil kandungan mineral tersebut selama periode waktu tertentu.

Pembayaran tersebut sering diklasifikasikan sebagai "royalti", tetapi sebenarnya merupakan sewa yang diperhitungkan pemilik aset sebagai imbalan penempatan aset dalam kekuasaan unit lain untuk periode waktu tertentu. Sewa dapat dilakukan dengan cara membayar secara periodik dalam jumlah yang tetap (tidak terkait dengan tingkat ekstraksi), atau bisa juga yang lebih umum dihitung berdasarkan dengan tingkat kuantitas, volume atau nilai aset yang diekstrak.

Perusahaan yang melakukan eksplorasi pada tanah pemerintah dapat melakukan pembayaran ke unit pemerintah umum sebagai ganti atas hak untuk melakukan tes pengeboran atau melakukan pencarian keberadaan dan lokasi aset bawah tanah. Pembayaran tersebut juga diperlakukan sebagai sewa walaupun perusahaan tersebut tidak melakukan ekstraksi. Sewa dibedakan dengan peminjaman aset yang diproduksi, yang diperlakukan sebagai penjualan barang dan jasa. Perbedaan sewa dengan sewa peminjaman aset terjadi karena pemilik aset (*lessor*) diwajibkan untuk memelihara dan mengganti aset ketika diperlukan, dan memastikan aset tersedia sesuai kebutuhan penyewa beli (*lessee*). Sewa aset yang diproduksi dan sewa aset yang tidak diproduksi dapat dibayar sekaligus dalam satu kontrak yang tidak memisahkan sewa atas kedua jenis aset tersebut. Jika tidak ada tujuan tertentu untuk memisahkan pembayaran sewa kedua jenis aset tersebut, pembayaran dialokasikan ke aset dengan proporsi terbesar.

Berdasarkan data data laporan statistik keuangan pemerintah di GFS *yearbook* tahun 2012, PNBP migas termasuk dalam kategori pendapatan lainnya (*other revenue*) dalam subkomponen pendapatan sewa. Sedangkan menurut OECD pendekatan PNBP Migas terdapat pada komponen pajak atas barang dan jasa lainnya (*other taxes on*

*specific goods and services*), dalam pajak ini termasuk komponen pajak atas pengambilan mineral, bahan bakar minyak, dan barang lainnya yang diambil dari cadangan yang dimiliki oleh swasta dan pemerintah lainnya, selain itu juga dalam klasifikasi tersebut adalah barang-barang lainnya yang belum teridentifikasi yang masuk dalam komponen lain pada pajak atas barang dan jasa (*taxes on specific goods and services*). Perhitungan pajak jenis ini biasanya dihitung secara tetap per jumlah kualitas atau kekayaan, tetapi dapat juga dihitung berdasarkan persentase nilai. Namun yang perlu dicatat adalah pembayaran pengambilan dari cadangan sumber daya yang dimiliki oleh Pemerintah diklasifikasikan sebagai sewa.

Ekonom OECD, Jens Arnold<sup>11</sup> menjelaskan bahwa ada perbedaan mendasar antara *resource rent taxes on profits* yang banyak dilakukan di negara OECD dengan sistem royalti yang dilakukan di Indonesia. Perbedaan utama adalah *resources rent tax* memiliki basis perhitungan biaya-biaya produksi, sedangkan royalti lebih berbasis volume yang dihasilkan. Dengan skema *resource rent tax*, negara akan memiliki tanggungjawab atas kerugian dalam proyek kerjasama yang dilakukan dengan pihak ketiga. Skema ini yang saat ini dikembangkan oleh negara-negara yang tergabung di OECD.

Berdasarkan *GFS Yearbook*, nilai *tax ratio* Indonesia (2012) adalah sebesar 13,1%. Angka *tax ratio* ini sama dengan jumlah pajak pusat dan pajak daerah dibagi produk domestik bruto. Lebih rinci strukturnya adalah sebagai berikut.

**Tabel 5. Struktur *Tax Ratio* Indonesia Tahun 2012  
Berdasarkan Kriteria GFSM 2001**

---

<sup>11</sup>Jens Arnold, *Improving The Tax System in Indonesia Economics Department Working Papers No 998*, OECD

Jenis Pajak	% terhadap PDB
Pajak atas pendapatan, keuntungan dan laba usaha	5,68
Pajak atas gaji dan tenaga kerja	-
Pajak atas Kekayaan	0,35
Pajak barang dan jasa	6,40
Pajak perdagangan dan transaksi Internasional	0,60
Pajak Lainnya	0,05
<i>Tax ratio</i>	13,05

Sumber: GFS Yearbook 2013

Sedangkan *Revenue Statistic*, OECD 2014, mencatat *tax ratio* Indonesia adalah sebesar 12,9%. Lebih rinci strukturnya adalah sebagai berikut.

**Tabel 6 Struktur Tax ratio Indonesia Tahun 2012 Berdasarkan Kriteria OECD**

Jenis Pajak	% terhadap PDB
Pajak atas pendapatan, keuntungan dan laba usaha	5,68
Kontribusi Sosial	-
Pajak atas Kekayaan	0,39
Pajak konsumsi (barang) umum	4,13
Pajak konsumsi (barang) Khusus	1,81
Pajak Lainnya	1,03
<i>Tax ratio</i>	12,90

Sumber: OECD

Hasil perhitungan metode GFS lebih tinggi 0,2 persen dibandingkan OECD. Perbedaan angka ini dikarenakan angka GFS sudah menggunakan konsolidasi LKPP *audited* dan LKPD *audited*, sedangkan angka OECD masih menggunakan konsolidasi LKPP *audited* dan LKPD *unaudited*. Namun, angka kontribusi sosial pada OECD masih nihil sehingga tidak dapat terlihat perbedaan secara signifikan antara perhitungan OECD dan GFS. Angka *tax ratio* berdasarkan metode perhitungan OECD dipastikan akan naik secara signifikan pada tahun-tahun setelahnya, hal ini dikarenakan pada tanggal 1 Januari 2014 mulai diberlakukan iuran BPJS Kesehatan.

#### IV. Kesimpulan

Perbedaan yang mendasar antara komponen pajak menurut OECD dengan GFSM 2001 adalah komponen kontribusi sosial. Pada OECD, kontribusi sosial dimasukkan dalam perhitungan pajak, sedangkan pada GFSM dimasukkan dalam klasifikasi pendapatan lainnya (tidak termasuk pajak).

PNBP SDA Migas menurut pendekatan GFSM 2001 diklasifikasikan ke dalam *other revenue* yakni pendapatan property sewa. Sedangkan berdasarkan OECD, saat ini dikembangkan konsep *resource rent taxes on profits* terhadap ekstraksi sumber daya alam.

Adanya perbedaan antar komponen pajak menurut OECD dan laporan GFS dikarenakan adalah angka GFS sudah menggunakan konsolidasi LKPP audited dan LKPD *audited*, sedangkan angka OECD masih menggunakan konsolidasi LKPP audited dan LKPD *unaudited*;

Perbedaan pengukuran *tax ratio* menurut GFSM 2001 dan OECD memiliki tujuan masing-masing. GFSM berpijak murni pada standarisasi statistik keuangan suatu negara, sementara OECD lebih cenderung pada kepentingan ekonomi secara makro. Teori mengenai *tax ratio* oleh OECD akan menghasilkan nilai *tax ratio* yang lebih tinggi. Hal ini guna menunjukkan kemampuan suatu negara dalam menghimpun penerimaan negara yang tinggi atau dengan kata lain perekonomian suatu negara tersebut lebih baik.

## **V. Rekomendasi**

Perlu dilakukan kajian terkait rumusan *tax ratio* baik dalam arti sempit maupun arti luas didasarkan atas literatur dan standar internasional agar terjadi persamaan persepsi dalam pelaporan statistik. Pelaporan statistik khususnya *mapping* perpajakan hendaknya mengacu pada sistem konsolidasian yang tercantum dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 275/PMK.05/2014 tentang Manual statistik keuangan pemerintah

## Daftar Pustaka

ACCA. *Tax Principles: From Adam Smith to Barack Obama*. Policy Paper. 2009.

Adriani, P.J.A. *Het belastingrecht: zijn grondslagen en ontwikkeling*. Amsterdam:Veen, 1949

Arnold, Jens. *Improving The Tax System in Indonesia* Economics Department Working Papers no. 998. OECD: 2012

Direktorat Jenderal Perbendaharaan. *Laporan konsolidasi keuangan pemerintah, 2008-2012*

Direktorat Jenderal Perbendaharaan. *Laporan statistik keuangan pemerintah*. 2012

Direktorat Jenderal Anggaran, *Buku Postur APBN Indonesia*, Jakarta: DJA: 2014

International Monetary Fund, *Government Finance Statistic manual 2001*. New York: IMF, 2001

Kementerian Keuangan. *Peraturan Menteri Keuangan Nomor 275/PMK.05/2014 tentang Manual Statistik Keuangan Pemerintah*

Kementerian Keuangan. *Budget in Brief APBNP 2015*. Jakarta: 2015

Mardiasmo. *Perpajakan: Edisi Revisi*. Yogyakarta: Andi Yogyakarta. Hlm 4

Masyahrul, Tony. *Pengantar Perpajakan*. Jakarta: Grasindo, 2006 hlm 5

Muqodim, *Perpajakan Buku Satu*, UII Press, Yogyakarta, 1999

OECD, "Tax Revenue Trends 1990-2012", *Revenue Statistics in Asian Countries 2014: Trends in Indonesia and Malaysia*. OECD

Publishing, 2014

Republik Indonesia. *UU No.28 Tahun 2007 tentang Ketentuan umum dan tata cara perpajakan*.

- Republik Indonesia. *Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008. Pajak Penghasilan.*
- Republik Indonesia. 2007. *Undang-Undang Nomor 39 Tahun 2007 tentang Cukai.*
- Republik Indonesia. *Undang-Undang No.28 Tahun 2009 tentang Pajak Dan Retribusi Daerah*
- Soemitro, Rochmat. *Pengantar Singkat Hukum Pajak.* Bandung: Eresco, 1988
- Sommerfeld, Ray M.; Anderson, Herschel M.; and Brock, Horace R.). *An Introduction to Taxation [Pengantar Perpajakan] (dalam bahasa Inggris).* Forth Worth: Harcourt College, 1972
- Smith, Adam. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations.* London: W. Strahan and T. Cadell, 1776