Pemberian Insentif Pajak Penghasilan di Bidang Penanaman Modal dalam Perspektif Teori Hukum

Batara Mulia Hasibuan

Departemen Hukum Bisnis, Fakultas Humaniora, Universitas Bina Nusantara, Jakarta, 11480, Indonesia

e-mail : batarahsb@yahoo.com

ARTICLE INFO

Keywords :

Intensif pajak penghasilan, penanaman modal, teori hukum

How To Cite :

Hasibuan, B.M. (2019). Pemberian Insentif Pajak Penghasilan di Bidang Penanaman Modal dalam Perspektif Teori Hukum. *Nagari Law Review*, 1(1), 104-119.

DOI :

[10.25077/nalrev.v.3.i.1.p.104-119.2019](https://doi.org/10.25077/nalrev.v.3.i.1.p.104-119.2019)

ABSTRACT

Tax has an important role in the governance of the state, including Indonesia which relies on tax revenues, to accelerate the creation of public welfare and the achievement of state objectives, as stated in the Preamble of the 1945 Constitution. Article 23 A The 1945 Constitution clearly determines taxes and other levies are regulated by law. The very foundation of this constitution must be interpreted legally that tax collection must be based on sound legal principles. The principle of the tax law must be based on fairness and equity in carrying the tax burden in accordance with the ability of the people. To increase the collecting of tax, the government applies policy such as through the provision of tax incentive facilities. This tax incentive is expected to be a concern for investors to make investments in Indonesia. The provision of tax incentive facilities in the context of investment needs to be reviewed in the perspective of legal theory, especially in terms of justice and its usefulness in the development of investment and the achievement of people's welfare. The method in this study uses the normative juridical method, using the statutory approach. The provision of income tax incentives in the investment sector is an embodiment of investment facilities, which is one of the factors that influence the growth and interest of foreign investors in investment in Indonesia. In the perspective of legal theory, the provision of this income tax incentive, which is regulated in the law, both the Income Tax Act and the Investment Act, which was formed by the authorized body for that, especially from the theory of utilitarianism and positive legal order must be guided by hierarchically in *grundnorm* (basic norm).

©2019 NALREV. Faculty of Law Universitas Andalas

1. Pendahuluan

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (selanjutnya disebut dengan UU KUP), pada bagian menimbang huruf a, disebutkan Negara Republik Indonesia adalah negara hukum berdasarkan Pancasila dan Undang-Undang Dasar 1945 yang menjunjung tinggi hak dan kewajiban warga negara, karena itu menempatkan perpajakan sebagai salah satu perwujudan kewajiban kenegaraan bagi para warganya yang merupakan sarana peran serta dalam pembiayaan negara dan pembangunan nasional.

Pajak memiliki peranan penting dalam tata kelola negara, termasuk Indonesia yang menggantungkan penerimaannya pada pajak, untuk mempercepat terciptanya kesejahteraan umum dan tercapainya tujuan negara, sebagaimana tercantum dalam Pembukaan Undang-Undang Dasar 1945.

Pasal 23 A Undang-Undang Dasar 1945 dengan jelas menentukan “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk kepentingan negara diatur dengan undang-undang”. Landasan konstitusi yang sangat jelas wajib dimaknai secara hukum bahwa pemungutan pajak harus berdasarkan asas-asas hukum yang benar. Bohari menyatakan pendapatnya:¹

“bahwa menyusun suatu sistem pajak adalah tidak mudah, sebab suatu sistem pajak, dalam arti susunan jenis-jenis pajak yang berlaku di dalam suatu negara selalu tumbuh karena perkembangan sejarah. Bahkan sukar ditentukan suatu asas yang menjiwaunya. Merombak sampai keakar-akarnya suatu susunan pajak dan menggantinya dengan yang baru, tanpa menimbulkan suatu akibat di bidang ekonomi keuangan, amat sulit dilaksanakan.”

Sejalan dengan itu, Adrian Sutedi, mengemukakan pendapatnya : ²

“Asas undang-undang pajak yang universal adalah undang-undang pajak harus berdasarkan keadilan dan pemerataan dalam memikul beban pajak sesuai dengan kemampuan rakyat, nondiskriminasi, menjamin kepastian hukum, serta mengatur adanya hak dan kewajiban yang seimbang antara rakyat dan negara”.

Dari pendapat tersebut di atas, undang-undang pajak harus berdasarkan norma-norma hukum dalam pelaksanaannya, untuk menciptakan suatu rasa keadilan dan adanya tertib hukum, guna terciptanya kepastian hukum, baik antara negara dan rakyatnya guna tercapainya kesejahteraan rakyat dengan adanya pembangunan yang bersumber dari pajak. Lebih lanjut Rochmat Soemitro berpendapat bahwa:³

“sebenarnya fungsi pajak-pajak dalam rangka pembangunan, mempunyai 2 (dua) fungsi, yaitu :

1. yang disebut fungsi *budgeter* dan
2. fungsi yang disebut fungsi mengatur atau *regulerend*”.

Dengan adanya fungsi *budgeter*, pajak berfungsi untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara. Dalam rangka menjalankan tugas-tugas rutin negara dan melaksanakan pembangunan. Biaya untuk hal tersebut diperoleh dari penerimaan pajak. Rochmat Soemitro menyatakan bahwa: “nyata bahwa pajak-pajak mempunyai tujuan untuk memasukkan uang sebanyak-banyaknya dalam kas negara, dengan maksud untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara”.⁴

Sementara itu, dengan adanya fungsi *regulerend* (mengatur), pemerintah dapat mengatur pertumbuhan ekonomi melalui kebijaksanaan pajak. Melalui fungsi *regulerend*, pajak bisa digunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan yang letaknya di luar bidang keuangan dan lebih ditujukan pada sektor swasta.⁵ Contohnya dalam rangka menggiring penanaman modal, baik dalam negeri maupun

¹ Bohari. (2008). *Pengantar Hukum Pajak*. Jakarta : Rajawali Pers, hlm. 4.

² Adrian Sutedi. (2011). *Hukum Pajak*, Jakarta : Sinar Grafika, hlm. 7.

³ Rochmat Soemitro. (1974). *Pajak dan Pembangunan*, Bandung : Eresco, hlm. 8.

⁴ Rochmat Soemitro. (1988). *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Bandung : Eresco, hlm. 2.

⁵ Rochmat Soemitro, *Pajak dan Pembangunan*, Ohlm. Cit, hlm. 9.

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

Seperti diketahui fungsi *regulerend* yang lebih ditujukan pada sektor swasta, negara-negara seperti halnya Indonesia, Malaysia, Singapura, dan negara-negara yang berada di kawasan Asia Tenggara lainnya, merupakan negara-negara yang berada dalam tahap perkembangan atau yang pada umumnya disebut dengan negara berkembang. Salah satu hal yang sering menjadi pembahasan dalam negara-negara tersebut adalah perkembangan dalam bidang perekonomian. Dalam hal pengembangan sektor ekonominya negara-negara ini dapat mengandalkan pada berbagai macam cara baik pengembangan ekonomi yang berpusat pada pemerintah maupun pengembangan ekonomi yang berpusat pada sektor swasta.⁶

Rochmat Soemitro mengutip tulisan dari Soemitro Djojohadikoesomo yang ditulis pada 1954 yang berjudul *Fiscal Policy, Foreign Exchange Control and Economic Development* :⁷

“Fiscal Policy sebagai suatu alat pembangunan harus didasarkan atas kombinasi tarif pajak-pajak yang tinggi, baik pajak-pajak langsung maupun pajak-pajak yang tidak langsung, dengan suatu fleksibilitas yang berada dalam sistim pengenaan pajak-pajak berupa pembebasan pajak-pajak dan insentif-insentif atau dorongan-dorongan untuk merangsang private investment sebagaimana diharapkan”.

Salah satu cara yang dapat ditempuh dalam rangka pengembangan ekonomi melalui sektor swasta adalah melalui penanaman modal atau yang lebih dikenal dengan investasi.

An An Chandrawulan mengutip pendapat dari M. Sornarajah yang menyebutkan :⁸

“penanaman modal merupakan sektor utama yang sangat dihandalkan negara-negara di dunia untuk menggerakkan roda perekonomian negara. Penanaman modal asing dapat berperan dalam pembangunan ekonomi, meningkatkan produksi, memberi perluasan kesempatan kerja, mengolah sumber-sumber potensi ekonomi di dalam negeri. Penanaman modal asing diharapkan dapat pula ikut berperan dalam meningkatkan taraf hidup masyarakat dan pembangunan ekonomi pada umumnya.”

Sejalan dengan hal itu, Hendrik Budi Untung menyatakan bahwa :⁹

“dalam teori ekonomi, faktor investasi mempunyai peranan yang sangat penting untuk meningkatkan pertumbuhan ekonomi. Investasi adalah pendapatan yang dibelanjakan oleh perusahaan atau lembaga pemerintah untuk barang-barang modal yang akan dipergunakan dalam aktivitas produksi”.

Penanaman modal asing memiliki nilai ekonomi yang tinggi, sebagaimana terdapat didalam penjelasan Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2007 tentang Penanaman Modal (selanjutnya disebut UU Penanaman Modal), bahwa penanaman modal harus menjadi bagian dari penyelenggaraan

⁶ Harry Wirahman, (2012) *Analisis Rumusan Kebijakan Fasilitas Pajak Penghasilan Untuk Penanaman Modal Di Bidang-Bidang Usaha Tertentu Dan Atau Di Daerah-Daerah Tertentu (Catatan Kritis Atas Peraturan Pemerintah No.62 Tahun 2008)* www.lontar.ui.ac.id/file?file=digital/125138...pd, diakses tanggal 21 Mei 2012.

⁷ Rochmat Soemitro, *Pajak Ditinjau dari Segi Hukum*, Ohlm. Cit, hlm. 9.

⁸ An An Chandrawulan. (2011). *Hukum Perusahaan Multinasional, Liberalisasi Hukum Perdagangan Internasional dan Hukum Penanaman Modal*, Bandung : Alumni, hlm. 1.

⁹ Hendrik Budi Untung. (2010). *Hukum Investasi*, Jakarta : Sinar Grafika, hlm. 63.

perekonomian nasional dan ditempatkan sebagai upaya untuk meningkatkan pertumbuhan perekonomian nasional, menciptakan lapangan kerja, meningkatkan pembangunan perekonomian berkelanjutan, meningkatkan kapasitas dan kemampuan teknologi nasional, mendorong pembangunan ekonomi kerakyatan, serta mewujudkan kesejahteraan masyarakat dalam suatu sistem perekonomian yang berdaya saing. Untuk itu perlu diberikan fasilitas penanaman modal, yang salah satunya berupa insentif pajak dan beberapa fasilitas lainnya. Insentif pajak ini diharapkan dapat menjadi perhatian bagi investor untuk melakukan penanaman modal di Indonesia.

Farah Fitriani, menyebutkan pendapatnya tentang fasilitas bagi penanaman modal ini, yaitu sebagai berikut :¹⁰

“Sejak 1967, fungsi mengatur regulasi pajak-pajak negara diarahkan untuk merangsang investor, baik asing maupun nasional untuk menanam modalnya di Indonesia. salah satu bentuk realisasinya adalah pemberian insentif pajak. Seperti yang telah disebutkan sebelumnya, salah satu wujud dari fungsi mengatur pajak adalah pemberian insentif bagi penanaman modal. Dalam Pasal 15 Undang-Undang No. 1 tahun 1967 tentang Penanaman Modal Asing serta Pasal 9 sampai dengan pasal 16 Undang-undang No. 6 Tahun 1968 tentang Penanaman Modal Dalam Negeri dan perubahan-perubahannya jelas diatur bahwa pemberian insentif pajak merupakan salah satu rangsangan bagi investor lokal maupun asing untuk menanamkan modalnya. Dalam Undang-Undang Perpajakan sebelum dan sesudah *Tax Reform* (Reformasi Perpajakan) 1984, insentif pajak merupakan fasilitas yang diberikan bagi investor.”

Berkaitan dengan pemberian insentif pajak tersebut, Rachmanto Surahmat menyatakan bahwa :¹¹

“pajak bukan merupakan faktor utama dalam pengambilan keputusan oleh investor asing untuk melakukan investasi. Apabila diperingkat, kestabilan politik dan potensi pasar merupakan faktor terpenting yang dipertimbangkan sebelum investor melakukan investasi, sedangkan pajak hanya menduduki urutan yang sangat jauh dari kedua faktor di atas”.

Mengenai fasilitas penanaman modal, Pasal 18 ayat (1) UU Penanaman Modal, menentukan :
“Pemerintah memberikan fasilitas kepada penanam modal yang melakukan penanaman modal”.

Chidir Ali mengemukakan pemberian insentif pajak ada beberapa jenis, yaitu berupa :¹²

- a. Pemberian keringanan yang berbentuk *tax holiday* (pembebasan pajak dan keringanan pajak).
- b. Mengadakan penghapusan pajak (*afschrijving*).
- c. Pemberian pengecualian-pengecualian pajak.
- d. Pemberian pengurangan-pengurangan pajak.
- e. Kompensasi-kompensasi.

Bentuk fasilitas yang diberikan pemerintah kepada penanaman modal, yaitu berupa :¹³

¹⁰Farah Fitriani, Fungsi Pajak Meningkatkan Investasi, <http://farahfitriani.wordpress.com/2011/08/01/fungsi-pajak-meningkatkan-investasi/>, diakses pada hari Sabtu, tanggal 25 Mei 2013.

¹¹ Rachmanto Surahmat. (2007). *Bunga Rampai Perpajakan*, Jakarta : Salemba Empat, hlm. 174.

¹² Chidir Ali. (1993). *Hukum Pajak Elementer*, Bandung : Eresco, hlm. 144.

¹³ Pasal 18 ayat (4) Undang-Undang Penanaman Modal

- a. pajak penghasilan melalui pengurangan penghasilan neto sampai tingkat tertentu terhadap jumlah penanaman modal yang dilakukan dalam waktu tertentu;
- b. pembebasan atau keringanan bea masuk atas impor barang modal, mesin, atau peralatan untuk keperluan produksi yang belum dapat diproduksi di dalam negeri;
- c. pembebasan atau keringanan bea masuk bahan baku atau bahan penolong untuk keperluan produksi untuk jangka waktu tertentu dan persyaratan tertentu;
- d. pembebasan atau penangguhan Pajak Pertambahan Nilai atas impor barang modal atau mesin atau peralatan untuk keperluan produksi yang belum dapat diproduksi di dalam negeri selama jangka waktu tertentu;
- e. penyusutan atau amortisasi yang dipercepat; dan
- f. keringanan Pajak Bumi dan Bangunan, khususnya untuk bidang usaha tertentu, pada wilayah atau daerah atau kawasan tertentu.

Fasilitas yang diberikan pemerintah kepada penanaman modal, berupa pengurangan dan pembebasan atau keringanan dalam pembayaran pajak, yang sering disebut dengan insentif pajak, diharapkan atau bertujuan dapat meningkatkan dunia investasi.

Menurut Menteri Perekonomian Hatta Rajasa yang mengatakan : “insentif keringan pajak seperti *tax allowance* dan *tax holiday* merupakan salah satu cara untuk meningkatkan investasi”.¹⁴ Seiring dengan pendapat ini, Rachmanto Surahmat telah menyebutkan pendapatnya :¹⁵

“akhir-akhir ini masalah yang menyangkut fasilitas pajak berupa *tax holiday* kembali menjadi pembicaraan dalam rangka menarik investasi luar negeri dan berkembang persepsi bahwa motivasi dari investor luar negeri selalu didasarkan atas fasilitas pajak berupa *tax holiday*. Orang cenderung berpikir bahwa *tax holiday* merupakan stimulus bagi para investor luar negeri untuk menanamkan modalnya di Indonesia”.

Namun, jika dilihat dari Pasal 3 ayat (1) huruf d UU Penanaman Modal yang menentukan bahwa : “penanaman modal diselenggarakan berdasarkan asas perlakuan yang sama dan tidak membedakan asal negara”. Berdasarkan ketentuan tersebut, UU Penanaman Modal yang menganut asas nondiskriminasi, terhadap penanaman modal tidak ada pemberlakuan diskriminasi, baik asing maupun dalam negeri.

Sejalan dengan Pasal 3 ayat (1) huruf d UU Penanaman Modal tersebut, dalam pemungutan pajak dikenal adanya asas keadilan, yaitu beban pajak itu haruslah sama besarnya untuk setiap orang.

Asas keadilan merupakan pokok pangkal teori gaya pikul dan menurut R. Santosa Brotodihardjo, memberikan pendapat mengenai gaya pikul ini, yaitu sebagai berikut :¹⁶

“pajak harus dibayar menurut gaya pikul seseorang, dan sekadar untuk mengukur gaya pikul ini, dapatlah dipergunakan, selain besarnya penghasilan dan kekayaan, juga pengeluaran atau pembelanjaan seseorang.”

Sesuai teori gaya pikul dan asas perlakuan yang sama, penanaman modal dapat berkembang semakin tinggi. Akan tetapi, dalam kenyataannya pengusaha domestik yang melakukan penanaman

¹⁴Anonymous, *Insentif Pajak Bisa Tingkatkan Investasi*, <http://www.investor.co.id/home/insentif-pajak-bisa-tingkatkan-investasi/50023>, diakses pada hari Sabtu, tanggal 25 Mei 2013.

¹⁵ Rachmanto Surahmat, *Ohlm. Cit*, hlm. 170.

¹⁶ R. Santosa Brotodihardjo (2010). *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung : Refika Aditama, hlm. 32.

modal belum mendapatkan fasilitas penanaman modal berupa insentif pajak. Hal ini dapat dilihat dari keluhan Alam Surjaputra, Ketua Gabungan Elektronik Indonesia (GABEL), dalam artikel yang berjudul *Pengusaha Domestik Menunggu Insentif Pajak*, menyatakan : “mengapa pemerintah hanya peduli memberikan *tax holiday* pada investasi besar di atas Rp. 1 triliun, sementara pengusaha domestik dengan modal Rp. 50 miliar yang ikut menopang perekonomian tidak memperoleh insentif apapun”.¹⁷

Selanjutnya menurut ketentuan Pasal 18 sampai dengan Pasal 24 UU Penanaman Modal, telah ditentukan bahwa investor, baik domestik maupun asing yang menanamkan investasinya di Indonesia diberikan fasilitas atau kemudahan-kemudahan dalam penanaman investasinya. Insentif pajak yang diberikan dalam penanaman modal, dalam tulisan ini akan ditinjau dari perspektif teori hukum, yang berfungsi memberikan argumentasi yang meyakinkan bahwa hal-hal yang dijelaskan itu adalah ilmiah, atau paling tidak memberikan gambaran sesuai standar teoritis.¹⁸ Selain itu, untuk mengkaji ilmu hukum yang dogmatik yang obyek kajiannya adalah hukum positif.¹⁹

Berdasarkan yang telah diuraikan di atas, penulis membatasi permasalahan sebagai berikut : “Bagaimana perspektif teori hukum terhadap pemberian insentif pajak penghasilan di bidang penanaman modal?

2. Metode

Metode penelitian yang digunakan adalah metode yuridis normatif. Metode penelitian yuridis normatif atau penelitian hukum normatif merupakan penelitian yang mengkaji objeknya berdasarkan data sekunder, penelitian melalui studi kepustakaan, seperti buku, jurnal, peraturan perundang-undangan, keputusan pengadilan, website, majalah, koran. Penelitian jenis normatif ini menggunakan analisis kualitatif yakni dengan menjelaskan data-data yang ada dengan kata-kata melalui metode tertentu. Penelitian hukum normatif dikaji pula dari berbagai aspek seperti aspek teori hukum yang dapat berupa pendapat para filsuf, yang sumber datanya berasal dari buku, jurnal dan lainnya, serta perbandingan, struktur atau komposisi, konsistensi, penjelasan umum serta penjelasan pada tiap pasal, formalitas dan kekuatan mengikat suatu undang-undang serta bahasa hukum yang digunakan.

3. Hasil dan Pembahasan

3.1. Insentif Pajak Penghasilan

Pada umumnya, hukum pajak dimasukkan sebagai bagian dalam hukum publik, karena di dalam hukum pajak diatur mengenai hubungan antara penguasa/pemerintah dalam fungsinya sebagai *fiscus* (pemungut pajak) dengan rakyat dalam kapasitasnya sebagai wajib pajak.²⁰ Sistem hukum *civil law system* atau sistem hukum Eropa Kontinental, kodifikasi hukum sangatlah diutamakan, dan

¹⁷Anonymous, *Pengusaha Domestik Menunggu Insentif Pajak*, <http://m.beritasatu.com/bisnis/92883-pengusaha-domestik-menunggu-insentif-pajak.html>, diakses pada hari Sabtu, tanggal 18 Maret 2017.

¹⁸ Juhaya S. Praja. (2011). *Teori Hukum dan Aplikasinya*, Bandung : Pustaka Setia, hlm. 53.

¹⁹ E. Saefullah Wiradipradja. (2015). *Penuntun Praktis Metode Penelitian dan Penulisan Karya Ilmiah Hukum*, Bandung : Kemi Media, hlm. 5.

²⁰ Tunggal Anshari Setia Negara. (2008). *Pengantar Hukum Pajak*, Malang : Bayumedia, hlm. 49.

harus mencerminkan ras keadilan. Ukurannya dapat dilihat dari asas-asas atau syarat-syarat pemungutan pajak diintrodusir dalam undang-undang yang bersangkutan.²¹

Selanjutnya, menurut Rochmat Soemitro, asas hukum pajak ialah asas hukum (umum) yang diterapkan dalam bidang perpajakan. Jadi, kalau asas hukum ialah asas yang berlaku secara umum dalam bidang hukum, maka asas hukum pajak ialah asas khusus, yang merupakan bagian dari asas hukum yang berlaku di bidang khusus lainnya.²²

Sesuai tujuan hukum di atas, Rochmat Somoemitro mengemukakan pendapat, tujuan hukum ialah mencapai keadilan. Demikian pula hukum pajak, mengingat hukum pajak merupakan bagian dari hukum sendiri, maka mau tidak mau hukum pajak harus ditujukan untuk terselenggaranya keadilan, baik dalam perundang-undangannya, pengenaannya, pemungutannya, maupun dalam hal pembagian beban yang harus dipikul oleh wajib pajak yang bersangkutan.²³

Kemampuan membayar pajak ini dinamakan daya pikul. Jadi, kesamaan dalam pemungutan pajak, sesuai dengan asa keadilan, yaitu kesamaan dalam daya pikul wajib pajak. Beban pajak harus sama atau seimbang dengan daya pikulnya.²⁴

Sebelum membahas tentang insentif pajak penulis terlebih dahulu akan menggambarkan pajak dan pajak penghasilan. Beberapa sarjana memberikan pendapat dengan bebarapa batasan apa yang dimaksud dengan pajak itu, seperti yang disampaikan oleh P. J. A. Adriani tentang pengertian pajak adalah :²⁵

“iuran kepada negara (dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan dengan tidak mendapat prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk dan yang gunanya adalah membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubungan dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan”.

Selanjutnya Rochmat Soemitro memberikan pengertian atau defenisi 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*”.

²⁶

Sejalan dengan pengertian pajak di atas, Rochmat Soemitro juga berpendapat, pungutan pajak mengurangi penghasilan/kekayaan individu tetapi sebaliknya merupakan penghasilan masyarakat yang kemudian dikembalikan lagi kepada masyarakat, melalui pengeluaran-pengeluaran rutin dan pembangunan yang akhirnya kembali lagi kepada seluruh masyarakat yang bermanfaat bagi rakyat (tidak hanya yang membayar pajak, tetapi juga kepada rakyat yang tidak membayar pajak).²⁷

Pengertian pajak yang dituangkan dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2008 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disebut dengan UU KUP), Pasal 1 ayat (1), disebutkan : “Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa

²¹ Bohari. (2008). *Pengantar Hukum Pajak*, Jakarta : Rajawali Pers, hlm. 45.

²² Rochmat Soemitro, *Asas-Asas Hukum Perpajakan*, Ohlm. Cit, hlm. ix.

²³ Rochmat Soemitro, *Asas-Asas Hukum Perpajakan*, Ohlm. Cit, hlm. 6.

²⁴ *Ibid*, hlm. 11.

²⁵ *Ibid*.

²⁶ Rochmat Soemitro, *Pajak dan Pembangunan*, Ohlm. Cit, hlm. 8.

²⁷ Rochmat Soemitro, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Ohlm. Cit, hlm. 2.

berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.”

Berdasarkan pengertian-pengertian yang dikemukakan oleh para sarjana dan pengertian menurut undang-undang di atas, penulis pajak itu merupakan kewajiban setiap warga negara secara pribadi atau badan untuk memberikan sebahagian dari kekayaannya kepada negara untuk dipergunakan bagi kesejahteraan masyarakat, berdasarkan peraturan perundang-undangan.

Dari berbagai pengertian yang tersebut di atas, dapat dikatakan adanya beberapa ciri atau karakteristik pajak, yaitu sebagai berikut :²⁸

- a. Pajak dipungut berdasarkan adanya undang-undang ataupun peraturan pelaksanaannya.
- b. Terhadap pembayaran pajak tidak ada *tegen* prestasi yang dapat ditunjukkan secara langsung.
- c. Pemungutannya dapat dilakukan baik oleh pemerintah pusat maupun pemerintah daerah sehingga ada istilah pajak pusat dan pajak daerah.
- d. Hasil pajak digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran pemerintah, baik pengeluaran rutin maupun pengeluaran pembangunan, dan apabila terdapat kelebihan maka sisanya digunakan untuk *public investment*.
- e. Di samping mempunyai fungsi sebagai alat untuk memasukkan dana dari rakyat ke dalam kas negara (fungsi budgeter), pajak juga mempunyai fungsi yang lain, yakni fungsi mengatur.

Sebagaimana telah dikemukakan di atas tentang pengertian pajak, secara khusus akan diuraikan mengenai pengertian pajak penghasilan.

Sebagai dasar hukum pengenaan pajak penghasilan adalah UU PPh dan sesuai dengan ketentuan Pasal 16 ayat (1) Undang-Undang No. 17 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan, pengertian pajak penghasilan adalah pajak yang dikenakan terhadap subyek pajak atas penghasilan yang diterima atau diperolehnya dalam tahun pajak.

Pajak penghasilan adalah pajak yang dibebankan pada penghasilan perorangan, perusahaan atau badan hukum lainnya. Pajak penghasilan bisa diberlakukan progresif, proporsional, atau regresif.²⁹

Sesuai dengan pengertian pajak penghasilan di atas, mensyaratkan beberapa hal, antara lain mengenai subyek pajak penghasilan dan obyek pajak penghasilan. Berdasarkan Pasal 2 ayat (1) UUPPh dikatakan bahwa yang menjadi Subyek pajak adalah : a. 1) orang pribadi; 2) warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan, menggantikan yang berhak; b. badan; dan c. bentuk usaha tetap.

Subyek pajak tersebut akan dikenakan pajak penghasilan bilamana terpenuhi syarat obyektif yaitu menerima atau memperoleh penghasilan yang merupakan obyek pajak penghasilan.

Pengertian penghasilan yang merupakan obyek dari Pajak Penghasilan, menurut Pasal 4 UU PPh dirumuskan “setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan wajib pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apapun.

²⁸ Y. Sri Pudyatmoko. (2009). *Pengantar Hukum Pajak*, Yogyakarta : Andi, hlm. 4.

Selanjutnya insentif pajak atau yang dalam peraturan perpajakan Indonesia disebut dengan fasilitas pajak secara umum dapat diartikan sebagai kemudahan yang diberikan oleh pemerintah dalam hal perpajakan. Untuk lebih jelas mengenai pengertian tentang insentif pajak akan digambarkan pengertian dari beberapa pendapat.

Pengertian insentif pajak (*Tax Incentive*) menurut Black Law Dictionary, adalah : “A governmental enticement, through a tax benefit, to engage in a particular activity, such as the contribution of money or property to qualified charity”.³⁰

Winardi, menyebutkan istilah insentif pajak dengan *Incentive Taxation*, yang artinya :³¹

“Pemajakan dengan tujuan memberikan perangsang. Penggunaan pajak bukan untuk maksud menghasilkan pendapatan pemerintah saja, melainkan pula memberikan dorongan ke arah perkembangan ekonomi, dalam bidang tertentu”.

Menurut *United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD)*:³²

“FDI incentives may be defined as any measurable advantages accorded to specific enterprises or categories of enterprises by (or at the direction of) a Government, in order to encourage them to behave in a certain manner. They include measures specifically designed either to increase the rate of return of a particular FDI undertaking, or to reduce (or redistribute) its costs or risks.”

Menurut Spitz sebagaimana dikutip Erly Suandy, umumnya terdapat empat macam bentuk insentif pajak:³³

- a. Pengecualian dari pengenaan pajak
- b. Pengurangan dasar pengenaan pajak
- c. Pengurangan tarif pajak
- d. Penangguhan pajak.”

Insentif pajak dalam bentuk pengecualian dari pengenaan pajak merupakan bentuk insentif yang paling banyak digunakan. Jenis insentif ini memberikan hak kepada wajib pajak agar tidak dikenakan pajak dalam jangka waktu tertentu yang ditentukan oleh pemerintah. Contoh dari jenis insentif ini adalah *tax holiday* atau *tax exemption*.

Kemudian menurut UNCTAD dalam bukunya *Tax Incentives and Foreign Direct Investment, a Global Survey*, disebutkan *Classification of Tax Incentives* (klasifikasi/penggolongan insentif pajak), yaitu sebagai berikut :³⁴

1. *Tax holidays. Under a tax holiday, qualifying “newly established firms” are exempt from paying corporate income tax for a specified time period (e.g. five years).*
2. *Investment allowances. Deductions from taxable income based on some percentage of new investment (depreciation).*

²⁹ Anonymous, Pajak Penghasilan, http://id.wikipedia.org/wiki/Pajak_penghasilan, diakses pada hari Senin, 18 Nopember 2013, jam 17.39 WIB

³⁰ Bryan A. Garner. (2004). *Black Law Dictionary, Eight Edition*, USA : Thomson West, hlm. 1502.

³¹ Winardi. (2011). *Kamus Ekonomi*, Bandung : Mandar Maju, Bandung, hlm. 255.

³² UNCTAD, *World Investment Report 2011*, www.unctad.org, diakses tanggal 22 Mei 2012.

³³ Erly Suandy. (2006). *Perencanaan Pajak*, Jakarta : Salemba Empat, hlm. 18.

³⁴ UNCTAD, *Tax Incentives and Foreign Direct Investment, a Global Survey*, United Nation, New York and Geneva, 2000, hlm. 19 – 22, <http://www.unctad.org>, diakses tanggal 2 Desember 2013.

3.2. Penanaman Modal (Investasi)

Dalam berbagai literatur hukum ekonomi atau hukum bisnis, terminologi investasi dapat berarti :³⁵

“penanaman modal yang dilakukan secara langsung oleh investor lokal (*domestic investor*) yang disebut dengan penanaman modal dalam negeri, investor asing (*foreign direct invesment*, FDI) yang disebut penanaman modal asing, dan penanaman modal yang dilakukan secara tidak langsung oleh pihak asing (*foreign indirect investment*, FII). Untuk FII dikenal dengan istilah penanaman modal dalam bentuk *portofolio*, yakni pembelian efek lewat Lembaga Pasar Modal (*Capital Market*).

Jurgen Basedow juga mengemukakan pendapatnya, sebagaimana yang dikutip oleh An An Chandrawulan :³⁶

“Hukum nasional dan internasional yang mengatur penanaman modal asing langsung (*Foreign Direct Investment/FDI*) sangat dinamis, hal ini dipengaruhi oleh cepatnya perkembangan penanaman modal asing, strategi penggabungan perusahaan dan global merger dari perusahaan-perusahaan multinasional (MNCs)”.

Dalam hal ini, penulis akan membahas tentang investasi atau penanaman modal yang dilakukan secara langsung, baik yang dilakukan oleh investor lokal (*domestic investor*) maupun investor asing melalui *foreign direct invesment* (FDI), dan di dalam UU Penanaman Modal tidak ada membedakan di antara investor lokal dan asing. Untuk itu, terlebih dahulu akan digambarkan tentang pengertian dari investasi atau penanaman modal, yang disadur dari beberapa literatur.

Bryan A. Garner, memberikan definisi investasi (*investment*) : “*An expenditure to acquire property or assets to produce revenue; a capital outlay*”.³⁷

M. Sornarajah juga memberikan definisi tentang *foreign investment* (investasi asing), yaitu sebagai berikut :³⁸

“*Foreign investment involves the transfer of tangible or intangible assets from one country to another for the purpose of their use in that country to generate wealth under the total or partial control of the owner of the assets*”.

Secara umum, Ida Bagus Rahmadi Supanca mengartikan investasi : sebagai suatu kegiatan yang dilakukan oleh orang pribadi (*natural person*) maupun badan hukum (*juridical person*), dalam upaya meningkatkan dan atau mempertahankan nilai modalnya, baik yang berbentuk tunai (*cash money*), peralatan (*equipment*), aset tak bergerak, hak kekayaan intelektual, maupun keahlian.³⁹

Sesuai dengan teori dan asas yang ada dalam penanaman modal, pemerintah Indonesia memberikan beberapa fasilitas dalam rangka pelaksanaan penanaman modal di dalam peraturan-peraturan yang ada. Didik J. Rachbini menyebutkan :⁴⁰

³⁵ Hendrik Budi Untung. (2010). *Hukum Investasi*, Jakarta : Sinar Grafika, hlm. 1.

³⁶ An An Chandrawulan, *Ohlm. Cit*, hlm. 37.

³⁷ Bryan A. Garner, *Ohlm. Cit*, hlm. 844.

³⁸ M. Sornarajah. (2010). *The International Law on Foreign Investment*, New York : Cambridge University Press, hlm. 8.

³⁹ Ida Bagus Rahmadi Supanca. (2006). *Kerangka Hukum dan Kebijakan Investasi Langsung di Indonesia*, Jakarta : Ghalia Indonesia, hlm. 1-2.

⁴⁰ Didik J. Rachbini. (2008). *Arsitektur Hukum Investasi Indonesia (Analisis Ekonomi Politik)*, Jakarta : Indeks, hlm. 59.

“untuk mendorong investasi atau menjadi daya tarik investasi, instrumen undang-undang, peraturan pemerintah atau instrumen lainnya, perlu sekali mengakomodasi permintaan pasar, mesti memberikan fasilitas yang menarik dan atraktif, dapat berupa penyediaan fasilitas maupun fasilitas fiskal”.

Secara umum, insentif (fasilitas) di bidang penanaman modal dapat dibagi atas beberapa hal sebagai berikut : pertama, insentif yang bersifat non-pajak dan kedua, insentif di bidang pajak.⁴¹ Fasilitas pajak telah dicantumkan dalam Pasal 18 UU Penanaman Modal dan non pajak bagi penanaman modal diatur dalam Pasal 21 UU Penanaman Modal, berupa kemudahan pelayanan dan/atau perizinan kepada perusahaan penanaman modal.

Fasilitas pajak diharapkan atau bertujuan untuk menarik penanam modal atau investor untuk menanamkan modalnya di Indonesia. Guna mempercepat pembangunan ekonomi nasional dan mewujudkan kedaulatan politik dan ekonomi Indonesia diperlukan peningkatan penanaman modal untuk mengolah potensi ekonomi menjadi kekuatan ekonomi riil dengan menggunakan modal yang berasal, baik dari dalam negeri maupun dari luar negeri.

Seiring dengan tujuan untuk menarik penanam modal dan fungsi pengaturan ini (reguling), nantinya akan diwujudkan oleh penyelenggara pemerintahan dalam bentuk keputusan-keputusan (*beschikking*). Bahwa pemerintah dalam membuat suatu keputusan tidak boleh asal membuat, namun dalam mengeluarkan keputusan harus memperhatikan syarat-syarat yang harus dipenuhi yang telah ditentukan peraturan perundang-undangan.⁴²

Mengacu pada fungsi pengaturan di atas, pajak yang salah satu fungsinya adalah fungsi regulierend atau fungsi mengatur, yaitu pajak digunakan sebagai alat mengatur masyarakat, baik di bidang, ekonomi, sosial maupun politik dengan tujuan tertentu. Salah satu contoh pajak dipergunakan sebagai alat untuk mencapai tujuan tertentu itu, dapat dilihat dari pemberian insentif pajak sebagai fasilitas dalam bidang penanaman modal.

Sehingga jika kita melihat penjelasan Pasal 31A UU PPh, disebutkan salah satu prinsip yang perlu dipegang teguh di dalam undang-undang perpajakan adalah diterapkannya perlakuan yang sama terhadap Wajib Pajak atau terhadap kasus-kasus dalam bidang perpajakan yang hakikatnya sama. Oleh karena itu, setiap kemudahan dalam perpajakan jika benar-benar diperlukan harus mengacu pada kaidah di atas dan perlu dijaga penerapannya tidak menyimpang dari maksud dan tujuan diberikannya kemudahan tersebut.

Pemahaman sama dan adil disini diartikan secara proporsional sesuai dengan manfaat dan kemampuan si wajib pajak, yang tolok ukurnya sebagaimana disebutkan oleh Musgrave & Musgrave, adalah *benefit approach* (pendekatan manfaat) dan *ability to pay approach* (pendekatan kemampuan membayar)⁴³, yang merupakan perwujudan dari non-diskriminasi.

Rob Widdershoven yang disadur oleh Hernadi Affandi, menyatakan bahwa prinsip persamaan kedudukan di depan hukum sama dengan prinsip nondiskriminasi, sebagaimana ditegaskannya :⁴⁴

⁴¹ Ida Bagus Rahmadi Supanca, *Ohlm. Cit*, hlm. 74.

⁴² *Ibid*, hlm. 79.

⁴³ Timbul Hamonangan Simanjuntak dan Imam Mukhlis. (2012). *Dimensi Ekonomi Perpajakan Dalam Pembangunan Ekonomi*, Jakarta : Raih Asa Sukses, hlm. 24.

⁴⁴ Susi Dwi Harjanti sebagai (Ed). (2011). *Negara Hukum Yang Berkeadilan*, Bandung : PSKN FH Unpad, hlm. 560.

“the principle of equality or non-discrimination requires that like cases are to be treated equally and that unequal cases are treated unequally. Different treatment may be allowed, only to extent that such different treatment can be objectively justified, i.e. with reference to accepted legal reasons”.

Fungsi mengatur dewasa ini sangat penting peranannya sebagai alat kebijaksanaan pemerintah (*fiscal policy*) dalam menyelenggarakan politiknya dalam segala bidang. Bahkan dalam negara modern fungsi mengatur justru menjadi tujuan politik dari pajak dan terletak lapangan yang luas bagi perpajakan, baik dalam bidang ekonomi maupun dalam bidang sosial budaya.⁴⁵

Untuk mewujudkan fungsi mengatur dan adanya pengecualian dalam penerapan prinsip nondiskriminasi ini, pemerintah telah menerbitkan aturan yang memberikan fasilitas kemudahan perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 31A UU PPh, yang menjadi dasar hukum atau *reference to accepted legal reasons*.

Tujuan diberikannya kemudahan pajak ini adalah untuk mendorong kegiatan investasi langsung di Indonesia baik melalui penanaman modal asing maupun penanaman modal dalam negeri di bidang usaha tertentu dan/atau di daerah-daerah tertentu yang mendapat prioritas tinggi dalam skala nasional.⁴⁶

Sejalan dengan tujuan pemberian kemudahan pajak bagi penanaman modal, UU Penanaman Modal memuat asas-asas yang menjiwai norma yang ada lama undang-undang penanaman modal. Pembentuk undang-undang berupaya menangkap nilai-nilai yang hidup dalam tatanan pergaulan masyarakat baik di tingkat nasional maupun di dunia internasional, artinya nilai yang dianggap telah menjadi norma universal yang diakomodasikan ke dalam hukum nasional.⁴⁷

Salah satu asas yang secara universal yang diakomodasi di dalam UU Penanaman Modal, yaitu asas perlakuan yang sama dan tidak membedakan asal negara. Didik J. Rachbini memberikan pendapat tentang asas ini, yang berarti pemerintah atau otoritas penanaman modal memperlakukan investor secara tidak berbeda terutama dalam hal pelayanan penanaman modal.⁴⁸ Asas ini adalah asas perlakuan pelayanan nondiskriminasi berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan, baik antara penanam modal dalam negeri dan penanam modal asing maupun antara penanam modal dari satu negara asing dan penanam modal dari negara asing lainnya.⁴⁹ Hal ini mengingat investasi itu sendiri bersifat *state borderless* (tidak mengenal batas negara).⁵⁰

UU Penanaman Modal diterbitkan berdasarpan prinsip-prinsip investasi internasional maupun perdagangan ini internasional, untuk memperbaiki kelemahan-kelemahan aturan hukum terdahulu.⁵¹ Sebelumnya pengaturan penanaman modal, dibedakan kedalam penanaman modal asing dan penanaman modal dalam negeri. Menurut Luasiana, ini menggambarkan adanya pelakuan diskriminatif terhadap investor terutama antara investor dalam negeri dan investor asing.⁵²

⁴⁵ Bohari. (2008). *Pengantar Hukum Pajak*, Jakarta : Rajawali Pers, hlm. 134.

⁴⁶ Penjelasan Pasal 31A UUPH Nomor 36 Tahun 2008.

⁴⁷ Sentosa Sembiring. (2010). *Hukum Inveastasi*, Bandung : Nuansa Aulia, hlm. 132.

⁴⁸ Didik J. Rachbini, *Ohlm. Cit*, hlm. 24.

⁴⁹ Penjelasan Pasal 3 ayat (1) huruf d UU Penanaman Modal

⁵⁰ Salim dan Budi Sutrisno. (2012). *Hukum Investasi di Indonesia*, Jakarta : Rajawali Pers, hlm. 15.

⁵¹ Lusiana. (2012). *Usaha Penanaman Modal di Indonesia*, Jakarta : Rajawali Pers, hlm. 7.

⁵² *Ibid*, hlm. 8.

Selanjutnya Pemberian insentif untuk investasi oleh negara berkembang tidak lagi dianggap sebagai barang langka, bahkan negara maju pun memberikan insentif yang atraktif, agar dapat bersaing dengan negara lain dalam menarik investasi.⁵³

Untuk itu, berdasarkan ketentuan Pasal 18 ayat (7) UU Penanaman Modal, Menteri Keuangan Republik Indonesia diberikan kewenangan untuk mengatur pemberian fasilitas pembebasan atau pengurangan pajak penghasilan badan dalam rangka penanaman modal. Selanjutnya berdasarkan Pasal 30 Peraturan Pemerintah Nomor 94 Tahun 2010, tentang Penghitungan Penghasilan Kena Pajak dan Pelunasan Pajak Penghasilan dalam Tahun Berjalan (selanjutnya disebut PP Nomor 94 Tahun 2010), perlu ditetapkan Peraturan Menteri Keuangan tentang pemberian fasilitas pembebasan atau pengurangan pajak penghasilan badan. Dalam hal ini pemerintah menjalankan fungsi pengaturan (*reguling*) atau fungsi pajak *regulerend*, dalam hukum administrasi negara

3.3. Perspektif Teori Hukum Dalam Pemberian Insentif Pajak Penghasilan di Bidang Penanaman Modal

Dalam pembahasan ini, penulis mengawalinya dengan pembagian teori hukum berdasarkan karakteristik dalam bidang hukum yang bertolak belakang, tetapi berada dalam suatu realitas, yaitu sebagai berikut : ⁵⁴

1. Pandangan yang didukung oleh tiga argumen, yaitu pandangan yang menyatakan bahwa hukum sebagai suatu sistem yang pada prinsipnya dapat diprediksi dari pengetahuan yang akurat tentang kondisi sistem sekarang. Perilaku sistem ditentukan sepenuhnya oleh bagian-bagian terkecil dari sistem itu. Teori hukum mampu menjelaskan persoalannya sebagaimana adanya tanpa keterikatan dengan orang (pengamat), gambaran ini menyampaikan bahwa teori hukum bersifat *deterministik*, *reduksionis*, dan *realistik*. Selanjutnya, teori ini dikenal dengan teori sistem.
2. Hukum bukanlah sebagai suatu sistem yang teratur, melainkan merupakan suatu yang berkaitan dengan ketidakberaturan, tidak dapat diramalkan, dan bahwa hukum sangat dipengaruhi oleh persepsi orang (pengamat) dalam memaknai hukum tersebut. Pandangan ini banyak dikemukakan oleh sosiolog, yaitu *post modernisme*. Mereka memandang hukum sebagai kejadian yang setiap saat dalam waktu yang tidak dapat ditentukan, hukum dapat berubah besar atau kecil, *evolutif*, atau *revolutif*. Kemudian, teori ini dikenal dengan Teori Koes atau teori perubahan.

Pembagian teori hukum di atas, penulis lebih cenderung kepada pendapat atau gambaran yang pertama, teori sistem. Hal ini berkaitan dengan pemberian insentif pajak penghasilan dalam bidang penanaman modal, merupakan suatu aturan-aturan hukum yang dibentuk menjadi suatu sistem dalam undang-undang sebagaimana yang telah disebutkan di atas,

Selain teori hukum sebagai sistem, perlu diuraikan pendapat Plato, hukum sebagai sarana keadilan, dengan merumuskan teorinya tentang hukum, antara lain yaitu hukum merupakan tatanan terbaik untuk menangani dunia fenomena yang penuh situasi ketidakadilan, aturan-aturan hukum harus

⁵³ Chairil Anwar Pohan. (2013). *Manajemen Perpajakan Strategi Perencanaan Pajak dan Bisnis*, Jakarta : Gramedia Pustaka Utama, hlm. 501.

⁵⁴ Juhaya S. Praja, *Ohlm. Cit.*, hlm. 54.

dihimpun dalam satu kitab, supaya tidak muncul kekacauan hukum.⁵⁵ Kant, juga menyebutkan untuk membangun tatanan negara yang rasional, diperlukan suatu hukum dan manajerial pemerintahan yang memastikan tiap orang menghormati kebebasan orang lain.⁵⁶

Demikian pula hukum pajak, mengingat hukum pajak merupakan bagian dari hukum sendiri, maka mau tidak mau hukum pajak harus ditujukan untuk terselenggaranya keadilan, baik dalam perundang-undangnya, pengenaannya, pemungutannya, maupun dalam hal pembagian beban yang harus dipikul oleh wajib pajak yang bersangkutan.

Tata hukum yang nyata dan berlaku, menurut John Austin, bukan karena mempunyai dasar dalam kehidupan sosial, bukan pula karena hukum itu bersumber pada jiwa bangsa, bukan pula karena cermin keadilan dan *logos*, tetapi karena hukum itu mendapat bentuk positifnya dari institusi yang berwenang, yang secara justifikasi hukum ada di segi formal-legalistiknya.⁵⁷

Ernst Bierling, menyebutkan hukum itu, ide umum tata hukum positif, itulah inti teori dari ajaran hukum umum, yang berlaku dimana-mana dan dianggap universal dan tetap. Hal ini sejalan dengan asas hukum pajak ialah asas hukum (umum) yang diterapkan dalam bidang perpajakan. Jadi, kalau asas hukum ialah asas yang berlaku secara umum dalam bidang hukum, maka asas hukum pajak ialah asas khusus, yang merupakan bagian dari asas hukum yang berlaku di bidang khusus lainnya.

Asas perpajakan ini, jika dikaitkan dengan pendapat Hans Kelsen, dapat dikatakan sejalan, karena Kelsen menyebutkan seluruh tata hukum positif harus berpedoman secara hirarki pada *grundnorm* (norma dasar) dan secara tidak langsung Kelsen membuat tentang tertib yuridis.⁵⁸ Selanjutnya teori hukum murni adalah suatu teori positivistik di bidang hukum dan merupakan kritik terhadap teori hukum kodrat, teori tradisional di bidang hukum, sosiologi hukum dan *Analytical Jurisprudence*. Teori Hukum Murni juga tidak sependapat dengan pemikiran realisme hukum Amerika Serikat. Sebagai kritik terhadap teori hukum kodrat, teori hukum murni melepaskan hukum dari relik-relik animisme yang menganggap alam sebagai legislator dan melepaskan hukum dari karakter ideologis menyangkut konsep keadilan dan atau value judgment.

Dalam kritiknya terhadap sosiologi hukum dan teori tradisional di bidang hukum, teori hukum murni melepaskan hukum dari bidang empiris, pertama-tama bidang politik, dan juga dari karakter ideologis menyangkut value judgment dan konsep keadilan yang dianut bidang politik. Sebagai kritik terhadap *Analytical Jurisprudence*, teori hukum murni memandang hukum sebagai norma pada tataran *the Ought/das Sollen*, yang terpisah dari bidang empiris, karena Austin mengajarkan bahwa hukum adalah perintah yang berada pada tataran *the Is/das Seitz* di bidang empiris.

Kelsen memisahkan secara tajam antara norma hukum pada tataran *the Ought I das Sollen* dengan bidang empiris pada tataran *the Is/das Seitz*, dan memisahkan secara tajam antara hukum formal dengan hukum materiil. Teori Hukum Murni hanya mengakui hukum formal sebagai obyek kajian kognitif ilmu hukum, sedangkan hukum materiil tidak dicakupkan dalam bidang obyek kajian ilmu hukum, karena hukum materiil berisikan janji keadilan yang berada di bidang ideologis, yang pada tataran praktis dilaksanakan di bidang politik. Teori hukum murni memusatkan kajiannya hanya

⁵⁵ Bernard L. Tanya, dkk. (2010). *Teori Hukum, Strategi Tertib Manusia, Lintas Ruang dan Generasi*, Yogyakarta : Genta Publishing, hlm. 41.

⁵⁶ *Ibid.*, hlm. 78.

⁵⁷ *Ibid.*, hlm. 119.

⁵⁸ *Ibid.*, hlm. 127.

pada hukum formal berdasarkan keabsahannya, yang membentuk suatu sistem hierarki norma hukum dengan puncak "Grundnorm". Karena hukum dipisahkan dari moral, maka hukum sangat potensial mengesampingkan atau melanggar kemanusiaan, dan agar hukum tidak melanggar kemanusiaan, hukum harus mengambil pertimbangan dari aspek moral. Walaupun mengandung kelemahan, stufentheory dalam teori hukum murni juga membawa manfaat bagi bidang sistem tata hukum.

Seiring dengan pendapat Kelsen di atas, teori validitas hukum juga penting, karena teori ini mengajarkan bagaimana dan apa syarat-syaratnya agar suatu kaidah hukum menjadi *legitimate*, dan sah (valid) berlakunya, harus dirumuskan dalam aturan formal.⁵⁹

Dengan adanya insentif pajak atau yang dalam peraturan perpajakan Indonesia disebut dengan fasilitas pajak secara umum dapat diartikan sebagai kemudahan yang diberikan oleh pemerintah dalam hal perpajakan. Untuk mendorong investasi atau menjadi daya tarik investasi, instrumen undang-undang, peraturan pemerintah atau instrumen lainnya, perlu sekali mengakomodasi permintaan pasar, mesti memberikan fasilitas yang menarik dan atraktif, dapat berupa penyediaan fasilitas maupun fasilitas fiskal. insentif (fasilitas) di bidang penanaman modal dapat dibagi atas beberapa hal sebagai berikut : pertama, insentif yang bersifat non-pajak dan kedua, insentif di bidang pajak. Pemberian insentif pajak penghasilan ini sangat berfungsi dalam penanaman modal yang semakin berkembang, sesuai dengan pendapat Jeremy Bentham, "*utilitarianism means that everything should be viewed with view of utility which a thing offers*".⁶⁰ Dengan demikian pemberian insentif ini harus berguna (*utility*) bagi perkembangan penanaman modal.

4. Penutup

4.1. Kesimpulan

Pemberian insentif pajak penghasilan dalam bidang penanaman modal, merupakan perwujudan dari fasilitas penanaman modal, yang merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi pertumbuhan dan minat investor asing dalam penanaman modal di Indonesia. Dalam perspektif teori hukum, pemberian insentif pajak penghasilan ini, yang diatur dalam undang-undang (UU PPh dan UU Penanaman Modal) yang dibentuk oleh badan yang berwenang untuk itu, khususnya dari teori *utilitarianism* dan tata hukum positif harus berpedoman secara hirarki pada *grundnorm* (norma dasar).

Daftar Pustaka

Buku

- Adrian Sutedi. (2011). *Hukum Pajak*, Jakarta : Sinar Grafika.
- AnChandrawulan. (2011). *Hukum Perusahaan Multinasional, Liberalisasi Hukum Perdagangan Internasional dan Hukum Penanaman Modal*, Bandung : Alumni.
- Bernard L. Tanya (Ed). 2010. *Teori Hukum, Strategi Tertib Manusia, Lintas Ruang dan Generasi*, Yogyakarta : Genta Publishing, Yogyakarta.
- Bohari. (2008). *Pengantar Hukum Pajak*, Jakarta : Rajawali Pers.
- Bryan A. Garner. (2004). *Black Law Dictionaray, Eight Edition*, USA : Thomson West.

⁵⁹ Munir Fuady. (2013). *Teori-Teori Besar (Grand Theory) Dalam Hukum*, Jakarta : Kencana, hlm. 109.

⁶⁰ Harry Chand. (2012). *Modern Jurisprudence*, International Law Book Services, Malaysia, 2001, hlm. 67.

- Chairil Anwar Pohan. (2013). *Manajemen Perpajakan Strategi Perencanaan Pajak dan Bisnis*, Jakarta : Gramedia Pustaka Utama.
- Chidir Ali. (1993). *Hukum Pajak Elementer*, Bandung : Eresco, Bandung.
- Didik J. Rachbini. (2008). *Arsitektur Hukum Investasi Indonesia (Analisis Ekonomi Politik)*, Jakarta : Indeks.
- E. Saefullah Wiradipradja. (2015). *Penuntun Praktis Metode Penelitian dan Penulisan Karya Ilmiah Hukum*, Bandung : Keni Media.
- Erly Suandy. (2006). *Perencanaan Pajak*, Jakarta : Salemba Empat.
- Harry Chand. (2001). *Modern Jurisprudence*, Malaysia : International Law Book Services.
- Hendrik Budi Untung. (2010). *Hukum Investasi*, Jakarta : Sinar Grafika.
- Ida Bagus Rahmadi Supanca. (2006). *Kerangka Hukum dan Kebijakan Investasi Langsung di Indonesia*, Jakarta : Ghalia Indonesia.
- Juhaya S. Praja. (2011). *Teori Hukum dan Aplikasinya*, Bandung : Pustaka Setia.
- Lusiana. (2012). *Usaha Penanaman Modal di Indonesia*, Jakarta : Rajawali Pers.
- M. Sornarajah. (2010). *The International Law on Foreign Investment*, New York : Cambridge University Press.
- Munir Fuady. (2013). *Teori-Teori Besar (Grand Theory) Dalam Hukum*, Jakarta : Kencana.
- R. Santosa Brotodihardjo. (2010). *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung : Refika Aditama.
- Rachmanto Surahmat. (2007). *Bunga Rampai Perpajakan*, Jakarta : Salemba Empat.
- Rochmat Soemitro. (1974). *Pajak dan Pembangunan*, Bandung : Eresco.
- _____. (1988). *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, Bandung : Eresco.
- Salim dan Budi Sutrisno. (2012). *Hukum Investasi di Indonesia*, Jakarta : Rajawali Pers.
- Sentosa Sembiring. (2010). *Hukum Inveastasi*, Bandung : Nuansa Aulia.
- Susi Dwi Harjanti (Ed). (2011). *Negara Hukum Yang Berkeadilan*, Bandung : PSKN FH Unpad.
- Timbul Hamonangan Smanjuntak dan Imam Mukhlis. (2012). *Dimensi Ekonomi Perpajakan Dalam Pembangunan Ekonomi*, Jakarta : Raih Asa Sukses.
- Tunggul Anshari Setia Negara. (2008). *Pengantar Hukum Pajak*, Malang : Bayumedia.
- Winardi. (2011). *Kamus Ekonomi*, Bandung : Mandar Maju.
- Y. Sri Pudiyatmoko. (2009). *Pengantar Hukum Pajak*, Yogyakarta : Andi.

Rujukan Elektronik

- Anonimous. (2013). *Insentif Pajak Bisa Tingkatkan Investasi*, <http://www.investor.co.id/home/insentif-pajak-bisa-tingkatkan-investasi/50023>.
- Anonimous. (2017). *Pengusaha Domestik Menunggu Insentif Pajak*, <http://m.beritasatu.com/bisnis/92883-pengusaha-domestik-menunggu-insentif-pajak.html>.
- Anonymous. (2013). *Pajak Penghasilan*, http://id.wikipedia.org/wiki/Pajak_penghasilan.
- Farah Fitriani. (2013). *Fungsi Pajak Meningkatkan Investasi*, <http://farahfitriani.wordpress.com/2011/08/01/fungsi-pajak-meningkatkan-investasi/>.
- Harry Wirahman. (2012). *Analisis Rumusan Kebijakan Fasilitas Pajak Penghasilan Untuk Penanaman Modal Di Bidang-Bidang Usaha Tertentu Dan Atau Di Daerah-Daerah Tertentu (Catatan Kritis Atas Peraturan Pemerintah No.62 Tahun 2008)* www.lontar.ui.ac.id/file?file=digital/125138...pd.
- UNCTAD, *Tax Incentives and Foreign Direct Investment, a Global Survey*, United Nation, New York and Geneva, 2000, hlm. 19 – 22, <http://www.unctad.org>, diakses tanggal 2 Desember 2013.
- UNCTAD. (2011). *World Investment Report 2011*, www.uncad.org.