

67245
22/6-99.

AKUNTANSI PPN ATAS KEGIATAN MEMBANGUN SENDIRI

Oleh: Lusy Suprajadi¹

Pendahuluan

Pelaksanaan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) atas kegiatan membangun sendiri telah diberlakukan sejak 1 Januari 1995, namun demikian hingga kini masih ada beberapa Wajib Pajak² (terutama orang pribadi) yang masih belum mengetahui adanya ketentuan tersebut. Wajib Pajak umumnya baru menyadari adanya kewajiban untuk membayar PPN atas kegiatan membangun sendiri sewaktu Wajib Pajak telah memperoleh surat keterangan Izin Mendirikan Bangunan (IMB) yang dikeluarkan oleh Dinas Pekerjaan Umum. Atas dasar IMB, aparat pajak akan menagih PPN atas kegiatan membangun sendiri (apabila pembangunan gedung tersebut sesuai dengan ketentuan fiskal) dan biasanya apabila Wajib Pajak belum memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), Wajib Pajak yang bersangkutan disarankan untuk mendaftarkan diri ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP) dimana lokasi bangunan tersebut berada. Ini merupakan salah satu cara yang cukup efektif dalam meningkatkan penerimaan pajak karena dengan mendaftarnya Wajib Pajak, Wajib Pajak yang bersangkutan diwajibkan untuk melaporkan penghasilan yang diperolehnya.

Sedangkan bagi Wajib Pajak yang menggunakan pembukuan dalam pengisian Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan Tahunan (SPT PPh Tahunan), beberapa pencatatan diperlukan untuk mencatat kegiatan membangun sendiri. Tidak ada pedoman yang jelas atas pencatatan PPN atas kegiatan membangun sendiri. Wajib Pajak baru mengetahui pencatatan tersebut salah, setelah dikoreksi oleh tim pemeriksa pajak. Hal tersebut merugikan Wajib Pajak apabila jumlah yang dikoreksi nilainya cukup material.

Berdasarkan uraian di atas, penulis akan menjelaskan apa itu PPN atas kegiatan membangun sendiri dan bagaimana akuntansi PPN atas kegiatan membangun sendiri.

PPN atas Kegiatan Membangun Sendiri

Sejak diberlakukannya Undang-Undang No.11 tahun 1994 tentang Perubahan atas UU No.8 tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPN dan PPh BM), salah satu perluasan objek PPN adalah PPN atas kegiatan membangun sendiri yang dilakukan oleh orang pribadi atau badan tidak dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan. Pengenaan PPN atas kegiatan membangun sendiri dilakukan dengan pertimbangan sebagai upaya untuk mencegah terjadinya penghindaran pengenaan PPN, memberikan perlakuan yang sama dan untuk memenuhi rasa keadilan antara pihak yang membeli bangunan dari Pengusaha Real Estate atau yang menyerahkan pembangunan gedung kepada pemborong dengan pihak yang membangun sendiri.

Dasar hukum diberlakukannya pengenaan PPN atas kegiatan membangun sendiri tercantum dalam UU No.11 tahun 1994 pasal 16c:

¹ Dosen tetap Fakultas Ekonomi Universitas Katolik Parahyangan, pengajar mata kuliah Perpajakan

² Penulis menggunakan istilah Wajib Pajak, baik yang sudah terdaftar maupun yang belum terdaftar di Kantor Pelayanan Pajak

Pajak Pertambahan Nilai dikenakan atas kegiatan membangun sendiri yang dilakukan tidak dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan oleh orang pribadi atau badan yang hasilnya digunakan sendiri atau digunakan pihak lain yang batasan dan tata caranya ditetapkan oleh Menteri Keuangan.

Keputusan Menteri Keuangan no.595/KMK.04/1994 mengatur tentang batasan dan tata cara pengenaan PPN atas kegiatan membangun sendiri yang dilakukan oleh orang pribadi atau badan tidak dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan:

- (1) Yang dimaksud kegiatan membangun sendiri adalah:
 - membangun sendiri bangunan yang diperuntukkan bagi tempat tinggal atau tempat usaha
 - luas bangunan 400 m² atau lebih;
 - bangunan bersifat permanen
- (2) Atas kegiatan membangun sendiri dikenakan PPN sebesar 10% x Dasar Pengenaan Pajak.
- (3) Besarnya Dasar Pengenaan Pajak adalah 40% dari jumlah biaya yang dikeluarkan untuk membangun sendiri (tidak termasuk harga perolehan tanah)
- (4) Terutangnya PPN atas kegiatan membangun sendiri:
 - Saat terutangnya PPN atas kegiatan membangun sendiri terjadi pada saat mulai dilaksanakannya pembangunan.
 - PPN terutang oleh orang pribadi atau badan yang melakukan kegiatan membangun sendiri.
 - PPN terutang harus disetorkan ke Kas Negara selambat-lambatnya tanggal 15 bulan berikutnya.
 - Orang pribadi atau badan yang melakukan kegiatan membangun sendiri wajib melaporkan kepada Kantor Pelayanan Pajak di tempat bangunan tersebut berada dengan menggunakan lembar ke-3 bukti setoran ke Kas negara selambat-lambatnya tanggal 20 bulan berikutnya.
- (5) Kantor Pelayanan Pajak dapat melakukan pemeriksaan atas pemenuhan kewajiban orang pribadi atau badan yang melakukan kegiatan membangun sendiri.
- (6) Dalam hal orang pribadi atau badan membangun sendiri untuk kepentingan pihak lain sebagai tempat tinggal atau tempat usaha, maka orang pribadi atau badan tersebut wajib menyerahkan bukti setoran asli PPN atas kegiatan membangun sendiri kepada pihak lain yang memanfaatkan bangunan tersebut.

Dalam hal orang pribadi atau badan membangun sendiri bangunan untuk kepentingan pihak lain sebagai tempat tinggal atau tempat usaha dan pihak lain tersebut tidak dapat menunjukkan bukti setoran PPN atas kegiatan membangun sendiri, maka pihak lain yang memanfaatkan bangunan tersebut bertanggung jawab atas pelunasan PPN yang terutang.

Akuntansi PPN atas Kegiatan Membangun Sendiri

Apabila orang pribadi atau badan yang melakukan kegiatan membangun sendiri adalah Pengusaha Kena Pajak, PPN atas perolehan barang kena pajak atau jasa kena pajak dalam rangka kegiatan membangun sendiri termasuk dalam katagori PPN yang tidak dapat dikreditkan. Pencatatan PPN atas kegiatan membangun sendiri tidak diatur secara khusus.

Pencatatan dapat dilakukan dengan membebankan PPN atas kegiatan membangun sendiri:

- dalam akun tersendiri: "PPN atas kegiatan membangun sendiri" dan akan dilaporkan sebagai biaya dalam laporan rugi laba, dengan kata lain pembebanan PPN sekaligus saat dibayarkannya PPN
- digabungkan dalam akun "Bangunan dalam Penyelesaian" dan akan dilaporkan sebagai biaya dalam laporan rugi laba, apabila bangunan tersebut telah selesai dibangun, secara bertahap melalui depresiasi.

Pembebanan PPN atas kegiatan membangun sendiri secara sekaligus saat dibayarkannya PPN tidak diperkenankan menurut fiskal. Untuk menghindari koreksi, lebih aman apabila PPN atas kegiatan membangun sendiri dibebankan secara bertahap melalui depresiasi.

Begitu pula dengan PPN atas perolehan barang kena pajak atau jasa kena pajak dalam rangka kegiatan membangun sendiri, karena tidak dapat dikreditkan lebih baik digabungkan dalam perkiraan Bangunan dalam Penyelesaian.

Di bawah ini diberikan contoh perhitungan PPN terutang atas kegiatan membangun sendiri apabila Wajib Pajak adalah Pengusaha Kena Pajak dan dalam menghitung PPh terutang menggunakan pembukuan.

Contoh:

PT.A selama Desember 1998 melakukan transaksi sebagai berikut:

- a. Melakukan pembelian secara kredit atas barang kena pajak (bahan baku dan bahan pembantu) sebesar Rp 400.000.000, PPN Masukan (10%) Rp 40.000.000.
- b. Penjualan barang kena pajak secara kredit sebesar Rp 750.000.000, PPN Keluaran (10%) Rp 75.000.000.
- c. Melakukan kegiatan pembangunan gedung yang diawasi sendiri oleh personel PT.A. Luas bangunan lebih dari 400 m² dan bersifat permanen. Pembangunan dilaksanakan sejak

Maret 1998, kemungkinan pembangunan selesai awal tahun 1999.

Biaya yang dikeluarkan selama bulan Desember 1998:

- Pembelian material yang tidak dikenakan PPN (pasir, bata dll.) Rp 100.000.000
 - Pembelian material yang dikenakan PPN (besi, dll) Rp 15.000.000, PPN Masukan (10%) Rp 1.500.000.
 - Upah yang dibayarkan Rp 5.000.000.
- d. Besarnya PPN yang telah disetor dan dilaporkan atas kegiatan membangun sendiri setiap bulannya, telah mencapai (Maret 1998 sampai dengan November 1998):
 - PPN atas perolehan barang kena pajak untuk kegiatan membangun sendiri Rp 7.500.000 (PPN Masukan tidak dapat dikreditkan).
 - PPN atas kegiatan membangun sendiri Rp 9.200.000.

Jurnal atas transaksi selama bulan Desember 1998:**a. Pembelian barang kena pajak secara kredit atas bahan baku dan bahan pembantu**

Pembelian	Rp 400.000.000	
PPN Masukan	40.000.000	
Hutang dagang		Rp 440.000.000

b. Penjualan barang kena pajak secara kredit

Piutang dagang	Rp 825.000.000	
Penjualan	Rp 750.000.000	
PPN Keluaran	75.000.000	

Selisih PPN Keluaran dan PPN Masukan sebesar Rp 35.000.000 disetor ke Kas Negara

c. Kegiatan membangun sendiri

Apabila PPN atas kegiatan membangun sendiri dan pembelian material dibayar bulan Desember 1998:

(1) PPN atas kegiatan membangun sendiri dibebankan sekaligus saat dibayarkannya PPN:

Bangunan dalam penyelesaian	Rp 120.000.000
PPN Masukan-tidak dapat dikreditkan	1.500.000
PPN atas kegiatan membangun sendiri	4.800.000
Kas	Rp 126.300.000

Bangunan dalam penyelesaian (upah+material) = Rp 5.000.000 + Rp 115.000.000
PPN atas kegiatan membangun sendiri:

- dasar pengenaan pajak (tanpa PPN): 40% dari jumlah biaya yang dikeluarkan
(40% x Rp 120.000.000 = Rp 48.000.000)
- PPN terutang : 10% x Rp 48.000.000 = Rp 4.800.000
- PPN terutang sebesar Rp 4.800.000 disetor ke Kas Negara

PPN yang disetor menggunakan Surat Setoran Pajak dan disetorkan secara terpisah untuk masing-masing PPN tersebut di atas:

- Setoran atas PPN kurang bayar sebesar Rp 35.000.000 untuk masa pajak Desember disetorkan dengan kode jenis setoran 0121.100, paling lambat disetorkan pada tanggal 15 Januari 1999.
- Setoran atas PPN kegiatan membangun sendiri sebesar Rp 4.800.000 untuk masa pajak Desember disetorkan dengan kode jenis setoran 0121.101, paling lambat pada tanggal 15 Januari 1999.

PPN Masukan yang tidak dapat dikreditkan dan PPN atas kegiatan membangun sendiri akan dilaporkan dalam laporan rugi laba komersil dan akan dikoreksi fiskal dalam penyusunan SPT PPh Tahunan.

Jadi apabila Wajib Pajak selama tahun 1998 melaporkan laba komersil sbb:

Laba kotor	Rp 750.000.000
Biaya operasional:	
- Biaya umum dan administrasi (telah sesuai ketentuan fiskal)	(115.000.000)
- PPN Masukan-tidak dapat dikreditkan (7.500.000+1.500.000)	(9.000.000)
- PPN atas kegiatan membangun sendiri (9.200.000+4.800.000)	(14.000.000)
- Biaya pemasaran (telah sesuai ketentuan fiskal)	(80.000.000)
Laba komersil	Rp 532.000.000
<i>Koreksi fiskal:</i>	
- PPN Masukan-tidak dapat dikreditkan	9.000.000
- PPN atas kegiatan membangun sendiri	14.000.000
Laba fiskal	Rp 555.000.000
PPH terutang	Rp 157.750.000

Atas koreksi tersebut Wajib Pajak tidak diperkenankan membebaskan PPN Masukan yang tidak dapat dikreditkan maupun PPN atas kegiatan membangun sendiri dalam menghitung laba fiskal yang tentunya akan merugikan Wajib Pajak karena akan memperbesar jumlah pajak penghasilan yang terutang.

- (2) PPN atas kegiatan membangun sendiri dibebankan secara bertahap melalui depresiasi:

Bangunan dalam penyelesaian	Rp 126.300.000
Kas	Rp 126.300.000
(Bangunan dalam penyelesaian: Rp 120.000.000 + Rp 1.500.000 + Rp 4.800.000)	

PPN Masukan yang tidak dapat dikreditkan dan PPN atas kegiatan membangun sendiri akan menambah nilai bangunan dalam penyelesaian dan akan dibebankan secara bertahap melalui depresiasi apabila pembangunan telah selesai dilaksanakan. Pencatatan di atas tidak akan menimbulkan koreksi dalam menghitung laba fiskal. Hal ini menguntungkan Wajib Pajak karena PPN yang telah dibayar dan yang tidak dapat dikreditkan dapat dibebankan sebagai biaya dalam menghitung laba fiskal.

Namun apabila kegiatan membangun sendiri adalah membangun gedung mess untuk kepentingan karyawan, biaya depresiasi atas gedung mess tetap akan dikoreksi dalam menghitung laba fiskal karena gedung mess untuk kepentingan karyawan merupakan kenikmatan natura yang menurut fiskal tidak diperkenankan dibebankan dalam menghitung pajak penghasilan terutang

Kewajiban Pelaporan

- Apabila Wajib Pajak adalah Pengusaha Kena Pajak, PPN kurang bayar Rp 35.000.000 dan PPN atas kegiatan membangun sendiri sebesar Rp 4.800.000 dilaporkan dalam SPT PPN masa Desember 1998 formulir 1995 dengan dilampiri Surat Setoran Pajak untuk masing-masing jenis pajak tersebut di atas, dilaporkan ke KPP dimana Wajib Pajak tersebut terdaftar, paling lambat tanggal 20 Januari 1999. PPN atas perolehan barang kena pajak untuk kegiatan membangun sendiri sebesar Rp1.500.000 dilaporkan dalam SPT PPN masa pajak Desember 1998 dalam formulir

1195 B4 (Lampiran Pajak Masukan-IV: Daftar Pajak Masukan yang tidak dapat dikreditkan)

- Apabila Wajib Pajak adalah bukan Pengusaha Kena Pajak, PPN atas kegiatan membangun sendiri dilaporkan paling lambat tanggal 20 Januari 1999, dengan menggunakan lembar ke-3 Surat Setoran Pajak ke KPP dimana lokasi bangunan tersebut berada.

Penutup

Adanya koordinasi dengan instansi Dinas Pekerjaan Umum dalam menerbitkan surat keterangan IMB yang akan memberikan tembusan kepada seksi PPN KPP dimana lokasi bangunan tersebut berada agar seksi PPN menindaklanjuti kegiatan membangun sendiri yang dilakukan oleh Wajib Pajak baik orang pribadi atau badan. Dengan demikian Wajib Pajak tidak dapat mengelak untuk tidak membayar PPN atas kegiatan membangun sendiri dan kepatuhan Wajib Pajak untuk melunasi kewajiban perpajakan dapat lebih ditingkatkan.

Dalam hal pencatatan, Wajib Pajak dapat membebankan PPN yang telah dibayar namun tidak dapat dikreditkan secara sekaligus saat dibayarkannya PPN terutang atau dicatat dalam akun Bangunan atau Bangunan Dalam Penyelesaian yang pada akhirnya akan dibebankan secara bertahap melalui depresiasi, tergantung mana yang paling menguntungkan Wajib Pajak.

DAFTAR PUSTAKA

- Keputusan Menteri Keuangan no.595/KMK.04/1994 mengatur tentang batasan dan tata cara pengenaan PPN atas kegiatan membangun sendiri yang dilakukan oleh orang pribadi atau badan tidak dalam lingkungan perusahaan atau pekerjaan
- Undang-Undang No.11 tahun 1994 tentang Perubahan atas Undang-Undang No.8 tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan Barang Mewah.