

**UNIVERSITAS KATOLIK PARAHYANGAN**  
**FAKULTAS HUKUM**

Terakreditasi Berdasarkan Keputusan Badan Akreditasi Nasional Perguruan Tinggi  
*Nomor : 429/SK/BAN-PT/Akred/S/XI/2014*

**Tinjauan Yuridis Terhadap Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 23 Terhadap Royalti**  
**Penulis Dikaitkan Dengan Asas Keadilan**

OLEH

**Ugani Sri Miquen Tessha Sianipar**

**NPM : 2013200132**

PEMBIMBING

Dr. Oyok Abuyamin Bin H. Abas Z S.H., M.H., M.Si.



Penulisan Hukum

Disusun Sebagai Salah Satu Kelengkapan  
Untuk Menyelesaikan Program Pendidikan Sarjana  
Program Studi Ilmu Hukum

2018

**Disetujui Untuk Diajukan Dalam Sidang  
Ujian Penulisan Hukum Fakultas Hukum  
Universitas Katolik Parahyangan**



**Pembimbing**

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Oyok', with a small mark above it.

**Dr. Oyok Abuyamin Bin H. Abas Z S.H., M.H., M.Si.**

**Dekan,**

A red circular stamp of Universitas Katolik Parahyangan, featuring a central emblem and the university's name in Indonesian around the perimeter. A blue handwritten signature is written over the stamp.

**Dr. Tristam Pascal Moeliono S.H., M.H., LL.M**



## PERNYATAAN INTEGRITAS AKADEMIK

Dalam rangka mewujudkan nilai-nilai ideal dan standar mutu akademik yang setinggi-tingginya, maka Saya, Mahasiswa Fakultas Hukum Universitas Katolik Parahyangan yang bertandatangan di bawah ini:

Nama : Ugani Sri Miquen Tessha Sianipar

No. Pokok : 2013200132

Dengan ini menyatakan dengan penuh kejujuran dan dengan kesungguhan hati dan pikiran, bahwa karya ilmiah / karya penulisan hukum yang berjudul:

**Tinjauan Yuridis Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 23 Terhadap Royalti Penulis Dikaitkan Dengan Asas Keadilan**

adalah sungguh-sungguh merupakan karya ilmiah / Karya Penulisan Hukum yang telah Saya susun dan selesaikan atas dasar upaya, kemampuan dan pengetahuan akademik Saya pribadi, dan sekurang-kurangnya tidak dibuat melalui dan atau mengandung hasil dari tindakan-tindakan yang:

- a. secara tidak jujur dan secara langsung atau tidak langsung melanggar hak-hak atas kekayaan intelektual orang lain, dan atau
- b. dari segi akademik dapat dianggap tidak jujur dan melanggar nilai-nilai integritas akademik dan itikad baik;

Seandainya di kemudian hari ternyata bahwa Saya telah menyalahi dan atau melanggar pernyataan Saya di atas, maka Saya sanggup untuk menerima akibat-akibat dan atau sanksi-sanksi sesuai dengan peraturan yang berlaku di lingkungan Universitas Katolik Parahyangan dan atau peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Pernyataan ini saya buat dengan penuh kesadaran dan kesukarelaan, tanpa paksaan dalam bentuk apapun juga.

Bandung, 21 Mei 2018

Mahasiswa Penyusun Karya Penulisan Hukum



Ugani Sri Miquen Tessha Sianipar

2013200132

## ABSTRAK

Skripsi ini membahas mengenai penghasilan yang diterima oleh profesi penulis yaitu royalti penulis sebagai salah satu bentuk objek Pajak Penghasilan yang diatur secara khusus pemotongannya di dalam Pasal 23 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (atau dikenal juga dengan PPh Pasal 23) yaitu sebesar 15% dari jumlah bruto atas royalti yang diterima oleh penulis. Hal ini kemudian memunculkan permasalahan ketika salah satu penulis novel *best-seller* berhenti menerbitkan novelnya karena permasalahan pemotongan pajak terhadap royalti yang diterima oleh penulis tersebut. Royalti sebagai objek yang dipotong berdasarkan PPh Pasal 23 dirasa masih belum memenuhi asas keadilan. Untuk menganalisis permasalahan tersebut, asas keadilan yang digunakan dalam skripsi ini adalah asas keadilan yang dikemukakan oleh Adam Smith, yakni: a) *Equality and equity*; b) *Certainty*; c) *Convenience of payment* dan d) *Economics of collection*.

Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode yuridis normatif. Metode yuridis normatif merupakan metode atau cara yang digunakan di dalam penelitian hukum yang dilakukan dengan meneliti bahan pustaka yang ada. Bahan pustaka tersebut terdiri atas sumber hukum primer, yaitu peraturan perundang-undangan dan sumber hukum sekunder seperti buku, artikel, jurnal dan web yang berkaitan dengan penelitian ini. Hasil dari penelitian ini adalah penerapan PPh Pasal 23 terhadap royalti penulis masih belum memenuhi asas keadilan menurut Adam Smith. Hal ini karena tidak semua unsur keadilan menurut Adam Smith terpenuhi, yaitu *equality and equity*, *convenience of payment* dan *economics of collection*.

**Kata Kunci: royalti, pajak penghasilan, PPh Pasal 23, penulis, asas keadilan, Adam Smith**

## KATA PENGANTAR

Puji dan syukur Penulis panjatkan kepada Tuhan Yang Maha Esa atas kasih karuniaNya, Penulis dapat menyelesaikan skripsi yang berjudul “**Tinjauan Yuridis Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 23 Terhadap Royalti Penulis Dikaitkan Dengan Asas Keadilan**”. Penulisan skripsi ini merupakan salah satu syarat untuk mencapai gelar Sarjana Hukum di Fakultas Hukum Universitas Katolik Parahyangan, tempat dimana Penulis belajar dan menimba ilmu.

Dalam melakukan penulisan skripsi ini maupun selama masa perkuliahan, Penulis mendapat banyak pengetahuan, bantuan, masukan, saran, kritik serta dukungan yang luar biasa. Oleh karena itu, terselesaikannya skripsi ini tidak terlepas dari bantuan dan dukungan dari berbagai pihak. Pada kesempatan ini Penulis ingin mengucapkan terima kasih sebesar-besarnya kepada semua pihak yang telah membantu selama proses penulisan skripsi hingga selesai. Ucapan terima kasih ini Penulis sampaikan kepada:

1. **Tuhan Yesus Kristus**, atas berkat, karunia dan pernyertaan-Nya yang senantiasa hadir dalam hidup Penulis, terkhusus dalam proses penulisan skripsi ini sehingga Penulis mampu menyelesaikan skripsi ini dengan baik. *You are the one who let me finish my degree and I will keep on trusting You for my future.*
2. Kedua orang tua Penulis, **Mangatur Ruhut Banuara Sianipar & Ruth Ivo Maria Tobing**, *whose love and guidance are with me in whatever I pursue*. Terimakasih telah membesarkan dan mendidik Penulis dari kecil hingga sekarang serta senantiasa mendukung Penulis dalam segala kegiatan yang Penulis lakukan. *I am extremely grateful for your love, prayers, caring and sacrifices for preparing me for my future*. Terima kasih Mam & Pap.
3. Adik-adik Penulis tersayang untuk **Icha, Ara dan Agi**, atas kepercayaan, *support* dan doa-doa yang tidak pernah berhenti sehingga menjadi kekuatan Penulis selama menyelesaikan skripsi ini. Terkhusus untuk Icha

yang sekamar dengan Penulis sejak kecil hingga sekarang. *Thank you, De for always cheering me up from day 1.*

4. Bapak **Dr. Oyok Abuyamin, S.H., M.H., M.Si.**, selaku dosen pembimbing yang telah meluangkan waktu untuk memberikan bimbingan dan arahan selama penyusunan skripsi ini serta atas ilmu yang diberikan selama masa studi pada Fakultas Hukum Universitas Katolik Parahyangan.
5. Bapak **Dr. Tristam Pascal Moeliono S.H., M.H., LL.M.**, selaku dosen penguji yang telah meluangkan waktu untuk menguji skripsi ini.
6. Ibu **Dr. M.E. Retno Kadarukmi S.H., M.H.**, selaku dosen penguji yang telah meluangkan waktu untuk menguji skripsi ini.
7. Ibu **Rismawati S.H., M.H.**, selaku dosen pembimbing untuk seminar proposal yang telah meluangkan waktu untuk memberikan bimbingan dan arahan selama penyusunan proposal serta membantu Penulis dalam pengumpulan bahan skripsi selama proses penulisan skripsi.
8. Bapak **Prof. Dr. Asep Warlan Yusuf S.H., M.H.**, selaku dosen wali Penulis selama masa perkuliahan di Fakultas Hukum Universitas Katolik Parahyangan.
9. **Nino & Monang, the guys whom I can always count on**, terima kasih atas segala kebersamaan sejak maba, atas kesetiaan menemani Penulis dikala senang maupun sedih, terima kasih selalu siap sedia ketika Penulis butuhkan, terima kasih selalu membantu dan menyemangati Penulis dalam proses penulisan skripsi dari awal hingga selesai. *Thank you for always keeping up with my cranky and moody self, too. See you guys on top!*
10. **Tika, Irene & Papoy Galang, The Booster Papoy**, atas segala kebersamaannya sejak maba dan segala dukungan dari proses pencarian judul, seminar, hingga proses skripsi dan sekarang. Terkhusus Tika, terima kasih telah menjadi teman berbagi suka & duka, untuk Irene terima kasih telah menjadi panutan Penulis selama masa perkuliahan. *Thank you for always pushing me to my limits, you guys.*
11. **Praisyy**, sahabat baik Penulis, atas *support* dan doa, atas ayat-ayat Alkitab yang diberikan, atas nasihat yang selalu mengingatkan Penulis untuk

selalu mengandalkan Tuhan di dalam situasi apapun, atas kebersamaan dalam berbagi hobi yang sama yaitu musik dan atas banyak hal lainnya yang Penulis pelajari selama menghabiskan waktu bersama. *Thank you for being my shoulder to cry on.*

12. **Shinta dan Bintar**, *my two little mood boosters*, teruntuk Shinta yang selalu menemani Penulis dalam proses penulisan skripsi ini, menghibur Penulis, mendorong dan memotivasi Penulis. Terkhusus juga untuk Bintar yang selalu ada untuk Penulis, mendengarkan cerita & keluh kesah Penulis, terutama dalam proses penulisan skripsi ini, terima kasih atas segala doa & *support*-nya. *Thank you for sticking around & always believing in me hehe.*
13. **Arrum Mawarni**, *my lovely companion in the midst of the 'huru hara'* skripsi *times*, terima kasih atas segala kebersamaan dalam perjuangan pengerjaan skripsi, perjuangan bimbingan dan revisi, perjuangan persiapan sidang, hingga revisi bersama setelah sidang hehehe.
14. **Andhika Primasatya**, atas segala kebersamaan dan canda tawa selama penulisan skripsi ini, atas asupan makanan dan fasilitas-fasilitas yang disediakan selama Penulis mengerjakan skripsi di kost-an Raben 12. *Thanks for being the first person to say 'I told you so'.* *Stay hydrated*, Dik hehe.
15. **Aviona Kardjundi**, sahabat sejak maba yang membuat Penulis selalu merasa tinggal bersama Mama selama kuliah di Bandung, atas segala *support*, doa dan perhatiannya selama masa perkuliahan seperti membangunkan Penulis untuk kelas dan bimbingan, memasak makanan untuk Penulis dan banyak hal lainnya. *I don't say it enough, but I just wanted to say thank you for always having my back, Bun.*
16. *To my supportive ladies*, **Elvira, Tika, Irene, Karen, Tizia dan Yasmine**, atas segala doa & *support* selama Penulis kuliah hingga skripsi ini selesai. *See you guys on top!*
17. **Bianca dan Sasha**, *my two little sisters thru ups and downs* selama masa perkuliahan, terkhusus untuk Bianca terima kasih atas segala doa, *support*



dan ayat Alkitab yang menjadi kekuatan dan semangat Penulis terutama dalam penulisan skripsi, untuk Sasha terima kasih atas segala dukungan baik moril maupun materiil, atas waktu yang diluangkan untuk selalu menemani Penulis selama masa perkuliahan.

18. **Gentha & Yudha**, KEDAI NYEREUNG GANG, terkhusus buat Yudha yang selalu mendukung Penulis dengan segala nyanyian dan candaannya, terkhusus untuk Gentha yang selalu memberikan banyak nasihat, dukungan, selalu siap diganggu untuk mendengarkan curhatan Penulis dan selalu menghibur selama proses penulisan skripsi ini. Terimakasih banyak atas keceriaan dan dukungannya sehingga menjadi motivasi bagi Penulis ketika sedang jenuh. *Thank you for always making me laugh, you guys.*
19. **Ring 1 Himpunan Mahasiswa Program Studi Ilmu Hukum (HMPSIH) 2016/2017**, teruntuk Aziz, Bunga, Aviona, Vinka, Beby, Adinda, Vio, Karen, Dewi, Tizia, Iva, Ona Mai Lof, Elvira, Louis, Shavril, Pael, Friendly, Ojan dan Derin atas satu tahun kebersamaan dalam bekerja di himpunan dan menjadi tempat pembelajaran bagi Penulis untuk berkembang dan lebih dewasa dalam berorganisasi.
20. **Sisa-Sisa Perjuangan dan teman-teman 2013 lainnya**, terkhusus, Andhika Primasatya, Sandra Augusta, Valeska Syifa, Alita Byanti, Rara, Raudhah, Beby, Rhessa, Olivia Bella, Dinda, Andra, Luthfi Anindito, Arka Dwiputra, Alfrey, Willy, Angger, Kay, Adri Arasyarif, Fadil Malik, Khalif San Bayo, Martin Parlinggoman, Nadya Rahayu, Moelyanti, Princessa Yassenia, Ray Rafi, Rafdi, Hangga, Louis dan Om Sam. Terima kasih atas perjuangan bersama dan kegelisahan bersama selama proses penulisan skripsi dan semasa perkuliahan.
21. **Derin Sinulingga & JJS (Jody Sandwiadji, Jodie Mahendra, Shavril Aurian)** atas segala kebersamaannya selama kuliah, segala canda tawa yang mengisi hari-hari Penulis selama kuliah dan terima kasih juga atas segala doa & support-nya. *See you guys on top!*
22. **Divisi Seni Olahraga HMPSIH 2016/2017**, teruntuk Friendly Kordiv Seni dan Olahraga, Meisa, Shinta, Bintar, Yasmin Fairuz, Tae, Ivan

Silvester, Adri Arasyarif, Andhika, Nadhira, Devin, Bule dan Deo atas satu tahun kebersamaan dalam berorganisasi serta menjadi tempat pembelajaran bagi Penulis untuk berkembang dan lebih dewasa.

23. **Adik-adik 2015 yang sangat Penulis sayangi**, terkhusus Shinta, Bintar, Bianca, Sasha, Gaodi, Yasmin Fairuz, Tasia Clementia, Nadya Pramesti, Yosua Simon, Valentino Patty, Gialdes Evan, Christian Ricardo, William Christian, Daniel Wahyu, Mulla Kamara, Tae dan adik-adik 2015 lainnya yang tidak dapat disebutkan satu per satu. Terimakasih atas segala kebersamaannya selama Penulis kuliah dan dukungan yang diberikan pada saat penulisan skripsi ini dimulai hingga selesai.
24. *To my highschool buddies*, terkhusus **Dina, Dini, Ella, Egi, Herman dan Christopher** atas segala doa & dukungan yang diberikan kepada Penulis *eventhough we're 952 miles apart*.
25. *Last but not least, to my bestfriends since we were kids*, **Ica Siagian, Ike dan Chika**, atas segala dukungan dan doanya untuk Penulis. Walaupun terpisah setelah kuliah dalam waktu yang cukup lama, *but you guys teach me that not seeing and talking to each other for a while is okay. Thank you for standing by me through the years*.

Bandung, 6 Juni 2018

Ugani Sri Miquen Tessha Sianipar

## **BAB I**

### **PENDAHULUAN**

#### **1.1 Latar Belakang**

Dalam pembukaan Undang-Undang Dasar 1945 dijelaskan bahwa Indonesia memiliki tujuan untuk memajukan kesejahteraan umum. Kesejahteraan umum tersebut dapat tercapai salah satunya dengan melakukan pembangunan nasional dari berbagai aspek dan bidang. Dalam rangka pembangunan nasional tentu harus didukung oleh biaya yang memadai. Pajak merupakan salah satu sumber pembiayaan pembangunan nasional yang nantinya akan dilakukan oleh pemerintah dalam rangka keperluan negara. Hal ini didukung dengan Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945 yang berbunyi: “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang.” Ini berarti bahwa negara dalam memungut pajak tidak dapat sewenang-sewenang karena pemungutan pajak telah diatur dengan ketentuan tertulis di dalam Undang-Undang.

Selain itu, sifat memaksa yang terdapat di dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945 juga berarti bahwa membayar pajak merupakan suatu kewajiban yang harus dilakukan oleh masyarakat. Bahkan bukan hanya kewajiban, melainkan juga hak masyarakat untuk ikut berkontribusi dalam pembangunan nasional itu sendiri. Seiring dengan semakin majunya pembangunan infrastruktur di Indonesia, pajak pun menjadi salah satu sumber terpenting dalam pendapatan negara. Apabila pemungutan pajak ditingkatkan, maka secara otomatis juga pendapatan negara akan bertambah besar sehingga pemerintah akan lebih mudah dalam membiayai kegiatan pemerintah dan melakukan pembangunan dari berbagai sektor.

Untuk lebih jelasnya pengertian pajak telah diatur di dalam Pasal 1 Angka 1 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (Lembaran Negara Republik

Indonesia Tahun 2009 Nomor 62) tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang berbunyi:

“Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.”

Selain itu, Rochmat Soemitro juga mengatakan pajak adalah peralihan kekayaan dari sektor swasta ke sektor publik berdasarkan undang-undang yang dapat dipaksakan dengan tidak mendapat imbalan (*tegenprestatie*) yang secara langsung dapat ditunjukkan, yang digunakan sebagai alat pendorong, penghambat atau pencegah untuk mencapai tujuan yang ada dalam bidang keuangan negara.<sup>1</sup> Oleh karena itu, berdasarkan kedua pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa untuk dapat menjalankan iuran ataupun kontribusi wajib tersebut, diperlukan peranan dari pemerintah dan juga dari masyarakat sebagai wajib pajak. Dimana dalam hal ini, pengertian tersebut juga sejalan dengan fungsi dari pajak itu sendiri. Pajak memiliki 2 (dua) fungsi, yaitu: (a) Fungsi *Budgetair*, yaitu fungsi untuk mengisi kas negara; dan (b) Fungsi *Regulerend*, yaitu fungsi mengatur di bidang sosial dan perekonomian.<sup>2</sup>

Salah satu jenis pajak yang berpengaruh terhadap penerimaan negara adalah Pajak Penghasilan (PPh). Pajak Penghasilan merupakan pajak langsung yang dikenakan pada orang pribadi atau badan usaha pada tingkat penghasilan tertentu. Di dalam Pasal 1 Undang Undang Nomor 36 Tahun 2008 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133) tentang Pajak Penghasilan tertulis bahwa Pajak Penghasilan dikenakan terhadap subjek pajak atas penghasilan yang diterima atau diperolehnya dalam suatu tahun pajak. Subjek Pajak PPh ini diatur di dalam Pasal 2 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, disebutkan antara lain adalah: 1)

---

<sup>1</sup> Rochmat Soemitro, *Pengantar Singkat Hukum Pajak*, PT. Eresco, Bandung, 1987, hlm. 12

<sup>2</sup> Oyok Abuyamin Bin H. Abas Z, *Perpajakan (Dasar-Dasar Perpajakan; KUP; PPh; PPN & PPnBM; PBB; BM; Pajak Daerah dan Retribusi Daerah; PPSP; Pengadilan Pajak; Pengantar Perpajakan Internasional)*, Mega Rancage Press, Bandung, 2015, hlm. 35

orang pribadi dan warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak; 2) badan; dan 3) bentuk usaha tetap. Subjek Pajak tersebut yang kemudian akan dipotong penghasilannya oleh Pajak Penghasilan (PPh). Penghasilan tersebut kemudian digolongkan berdasarkan sumbernya. Sehingga dapat dikelompokkan menjadi 4 golongan yaitu: 1) penghasilan dari pekerjaan dalam hubungan kerja seperti gaji, tunjangan, honorarium dan bonus; 2) penghasilan dari usaha (laba usaha) atau pekerjaan bebas (honorarium, *fee*); 3) penghasilan dari modal atau penggunaan harta, seperti sewa, bunga, deviden, royalti; 4) penghasilan lainnya (diluar angka 1 sampai 3) seperti keuntungan pembebasan hutang, keuntungan selisih kurs mata uang asing, keuntungan penjualan harta, hadiah dan penghargaan.<sup>3</sup>

Faktanya salah satu dari penggolongan penghasilan tersebut yang masih menjadi permasalahan hingga saat ini adalah penghasilan dalam bentuk royalti, terutama royalti yang diterima oleh penulis buku. Maka berdasarkan hal ini, Penulis melihat bahwa permasalahan pada penghasilan dalam bentuk royalti ini cukup menarik untuk diteliti secara khusus, dimana penulis buku juga merupakan salah satu Subjek PPh orang pribadi. Royalti yang diterima oleh penulis buku adalah uang jasa yang dibayar oleh penerbit kepada pengarang untuk setiap buku yang diterbitkan.<sup>4</sup> Ketika seorang pencipta atau pengarang akan memperbanyak suatu karyanya dalam hal ini berupa sebuah buku, maka perlu untuk melakukan suatu perjanjian dengan pihak penerbit. Perjanjian ini sekaligus untuk menghindari adanya pembajakan yang tidak sesuai yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak bertanggung jawab, sehingga perjanjian ini yang disebut dengan perjanjian royalti.<sup>5</sup> Seorang pencipta diberi kesempatan untuk memonopoli penggandaan dari karya ciptanya berupa *copyright* agar ia berkesempatan memperoleh manfaat

---

<sup>3</sup> Chairil Anwar Pohan, *Degradasi Fungsional Norma Penghitungan Penghasilan Neto (Sebagai Implikasi dari Peraturan Pemerintah tentang Pajak Penghasilan dari Usaha Wajib Pajak yang Memiliki Peredaran Bruto Tertentu) yang Berdampak Pada Ketidakadilan Pajak*, hlm. 1

<sup>4</sup> <https://kbbi.web.id/royalti> diakses pada hari Sabtu, 23 Oktober 2017 pada pukul 22.45 WIB

<sup>5</sup> Lucia Ursula Rotinsulu, *Penegakkan Hukum Atas Pelanggaran Hak Ekonomi Pencipta Lagu Menurut Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2014*, Jurnal Hukum Lex Crimen Vol. V/No. 3/Mar/2016, hlm. 3

ekonomi atas hasil kreatifitasnya.<sup>6</sup> Karena itu, royalti diatur sebagai salah satu objek dari pajak penghasilan (PPh) di dalam UU No. 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan di dalam Pasal 4 huruf h yang berbunyi:

“Yang menjadi objek Pajak Penghasilan yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk:  
...  
(h) royalti atau imbalan atas penggunaan hak.”

Selain itu, royalti sebagai objek Pajak Penghasilan (PPh) juga diatur secara khusus di dalam Pasal 23 ayat (1) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, disebutkan sebagai berikut:

“Atas penghasilan tersebut di bawah ini dengan nama dan dalam bentuk apa pun yang dibayarkan, disediakan untuk dibayarkan, atau telah jatuh tempo pembayarannya oleh badan pemerintah, subjek pajak badan dalam negeri, penyelenggara kegiatan, bentuk usaha tetap, atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya kepada Wajib Pajak dalam negeri atau bentuk usaha tetap, dipotong pajak oleh pihak yang wajib membayarkan: sebesar 15% (lima belas persen) dari jumlah bruto atas:

1. dividen sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) huruf g;
2. bunga sebagaimana dimaksud dalam pasal 4 ayat (1) huruf f;
3. royalti; dan
4. hadiah, penghargaan, bonus dan sejenisnya selain yang telah dipotong Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21 ayat (1) huruf e.”

Hal ini berarti bahwa royalti yang merupakan penghasilan dari seorang penulis buku adalah salah satu objek dari Pajak Penghasilan. Dimana berdasarkan pasal tersebut, setiap royalti yang akan dibayarkan penerbit kepada penulis buku akan dipotong sebesar 15% (lima belas persen). PPh Pasal 23 ini mengatur pajak yang dipotong atas penghasilan yang berasal dari modal,

---

<sup>6</sup> Agus Sardjono, *Membumikan HKI di Indonesia*, Nuansa Aulia, Bandung, 2009, hlm.146-153

penyerahan jasa, hadiah dan penghargaan, selain yang telah dipotong PPh Pasal 21.<sup>7</sup>

Sebagaimana diketahui juga dari beberapa sumber, bahwa royalti yang didapatkan oleh para penulis buku di Indonesia adalah berkisar pada 10-12,5% dari hasil penjualan buku tersebut. Bahkan pada umumnya, royalti yang diterima oleh penulis buku adalah 10% dari penjualan buku secara keseluruhan.<sup>8</sup> Kemudian apabila dilakukan penghitungan sesuai dengan Pasal 23 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, dari 10% yang diterima oleh penulis buku tersebut akan dipotong oleh PPh Pasal 23 sebesar 15%. Kemudian penghasilan neto dari profesi penulis akan masuk ke dalam Penghasilan Kena Pajak (PKP) yang kemudian dikenakan tarif PPh progresif (PPh Pasal 21) sesuai dengan yang telah diatur di dalam Pasal 17 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan yang berbunyi:

“(1) Tarif pajak yang diterapkan atas Penghasilan Kena Pajak bagi:

- a. Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri adalah sebagai berikut:

| Lapisan Penghasilan Kena Pajak  | Dipakai                        |
|---|--------------------------------|
| Sampai dengan Rp 50.000.000,00<br>(lima puluh juta rupiah)  | 5%<br>(lima persen)            |
| Di atas Rp 50.000.000,00<br>(lima puluh juta rupiah)<br>s.d.<br>Rp 250.000.000,00<br>(dua ratus lima puluh juta rupiah) | 15%<br>(lima belas persen)     |
| Di atas Rp 250.000.000,00<br>(dua ratus lima puluh juta)  | 25%<br>(dua puluh lima persen) |

<sup>7</sup> Tugiman Binsarjono, dkk, *Grey Area Perpajakan (Mitos atau Fakta?)*, Gemilang Gagasindo Handal, Jakarta, 2008, hlm. 167

<sup>8</sup> <https://www.kompasiana.com/pringadiasurya/59afa2deb737c613cb56f3e2/tere-liye-royalti-dan-pajak-penulis diakses pada hari Rabu, 4 Oktober 2017 pukul 20.05 WIB>

|    |  |   |
|----|--|---|
|    | rupiah)<br>s.d.<br>Rp 500.000.000,00<br>(lima ratus juta rupiah) |   |
| b. | W  |   |
|    | a<br>j<br>i<br>b   | Di atas Rp 500.000.000,00<br>(lima ratus juta rupiah) |
|    |  | 30%<br>(tiga puluh persen)                            |

Pajak badan dalam negeri dan bentuk usaha tetap adalah sebesar 28% (dua puluh delapan persen).”

Maka berdasarkan pasal di atas, dapat disimpulkan bahwa royalti yang diterima penulis buku dari penerbit akan dipotong pajaknya berdasarkan PPh Pasal 23 sebesar 15% kemudian dilakukan penghitungan lagi terhadap penghasilan neto yang akan digolongkan menjadi Penghasilan Kena Pajak (PKP). Pada akhirnya, PKP tersebut akan dikenakan tarif progresif berdasarkan Pasal 21 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan atau biasa disebut dengan PPh Pasal 21. Berdasarkan hal tersebut, menurut Penulis masih terdapat ketidaksesuaian pada pemotongan royalti oleh PPh Pasal 23. Bahwa di dalam pasal tersebut dijelaskan royalti akan dikenakan pemotongan sebesar 15%, sedangkan apabila dibandingkan dengan tarif progresif pada Pasal 17 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, pemotongan sebesar 15% dikategorikan pada Wajib Pajak yang berpenghasilan Rp 50 juta hingga Rp 250 juta. Menurut Penulis, menjadi tidak sesuai apabila ternyata royalti yang didapatkan oleh seorang penulis buku kurang dari Rp 50 juta lalu dikenakan PPh Pasal 23 sebesar 15%. Sedangkan apabila menggunakan tarif progresif pada Pasal 17, penghasilan dibawah Rp 50 juta dapat dikenakan pemotongan sebesar 5%.

Salah satu kasus yang terjadi pada tahun 2017 adalah seorang penulis novel *best-seller* bernama Tere Liye, diberitakan berhenti menerbitkan bukunya. Diketahui dari beberapa sumber, Tere Liye mengatakan bahwa rincian penghitungan pajak profesi penulis buku menurutnya tidak adil karena dipotong langsung dari seluruh penghasilan penulis buku karena penghitungan



pajaknya dilakukan tanpa menggunakan Norma Penghitungan Penghasilan Neto (NPPN) seperti profesi bebas lainnya. Pemotongan tersebut dilakukan menggunakan PPh Pasal 23 yaitu sebesar 15% yang kemudian dipotong lagi dengan tarif pajak progresif, yaitu 5% untuk Rp 50 juta kebawah, 15% untuk Rp 50 - 250 juta berikutnya, lalu 25% untuk Rp 250 - 500 juta berikutnya dan 30% untuk Rp 500 juta - 1 miliar berikutnya. Menurut Tere Liye, cukup berat untuk penulis membayar pajak tanpa menggunakan NPPN lalu dipotong secara berlapis (*layering*). Karena hal ini, maka Tere Liye memutuskan untuk berhenti menerbitkan semua bukunya. Selain itu, Tere Liye juga menyatakan telah menyurati banyak lembaga resmi pemerintah, termasuk Direktorat Jenderal (Dirjen) Pajak dan Badan Kreatif Nasional (Bekraf) terkait masalah ini, tetapi tidak mendapat respon sama sekali.

Kemudian setelah kejadian pemutusan kontrak penerbitan oleh Tere Liye tersebut, Menteri Keuangan Sri Mulyani langsung menyikapi masalah tersebut dengan dikeluarkannya surat pernyataan resmi dari Direktorat Jenderal Pajak pada tanggal 8 September 2017 mengenai penerapan Norma Penghitungan Penghasilan Neto (NPPN) sebesar 50% bagi penghasilan profesi penulis, termasuk royalti. Mengingat sebelumnya sosialisasi tentang NPPN belum merata ke seluruh Kantor Pelayanan Pajak (KPP) yang mengakibatkan beberapa penulis ditolak penggunaan NPPN-nya. Padahal sebelumnya sudah ada peraturan yang menjelaskan bahwa Wajib Pajak yang berprofesi sebagai penulis dengan penghasilan bruto kurang dari Rp 4,8 miliar dalam satu tahun dapat memilih untuk menghitung penghasilan netonya dengan menggunakan Norma Penghitungan Penghasilan Neto (NPPN) yang besarnya adalah 50% sesuai dengan Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-17/PJ/2015 untuk Klasifikasi Lapangan Usaha Nomor 900002 (Pekerja Seni). Ketentuan teknis mengenai penggunaan NPPN diatur di dalam Peraturan Dirjen Pajak tersebut.<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> <http://www.pajak.go.id/content/klarifikasi-terkait-pemberitaan-mengenai-pajak-penghasilan-terhadap-profesi-penulis> diakses pada hari Senin, 8 Oktober 2017 pada pukul 20.21 WIB

Sebelum itu, Penulis akan menjelaskan mengenai norma penghitungan itu sendiri. Norma Penghitungan adalah pedoman yang dipakai untuk menentukan besarnya peredaran atau penerimaan bruto dan untuk menentukan besarnya penghasilan neto berdasarkan jenis usaha perusahaan atau jenis pekerjaan bebas, yang diterbitkan oleh Direktur Jenderal Pajak, dengan berpedoman pada suatu pegangan yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan, dan disempurnakan terus menerus.<sup>10</sup> Maka, berdasarkan peraturan tersebut, Wajib Pajak dapat memilih untuk melakukan pembukuan atau menghitung penghasilan neto dengan menggunakan NPPN. Dalam hal ini, disadari bahwa tidak semua Wajib Pajak mampu menyelenggarakan pembukuan. Bagi sebagian orang pribadi yang memiliki usaha, kewajiban membuat pembukuan merupakan suatu hak yang sangat merepotkan selain karena kurangnya pengetahuan mengenai akuntansi dan biayanya mahal atau mungkin dipandanginya tidak efisien bila harus mempekerjakan karyawan hanya untuk membuat pembukuan.<sup>11</sup> Oleh karena itu, dikeluarkan kebijakan penggunaan Norma Penghitungan Penghasilan Neto (NPPN).

Di dalam Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-17/PJ/2015 untuk Klasifikasi Lapangan Usaha Nomor 900002 (Pekerja Seni) disebutkan bahwa penulis buku dikategorikan sebagai pekerja seni yaitu dapat menggunakan perhitungan NPPN sebesar 50%. Dalam hal ini, Penulis akan melihat adanya ketidaksesuaian penempatan penulis buku dalam kategori Pekerja Seni. Hal ini dapat dilihat dari perbandingan antara penulis buku dan salah satu pekerja seni lainnya yang mendapatkan penghasilan berupa royalti juga yaitu pencipta lagu. Kedua profesi tersebut termasuk di dalam kategori yang sama yaitu pekerja seni seperti yang tercantum di dalam Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-17/PJ/2015 untuk Klasifikasi Lapangan Usaha Nomor 900002 (Pekerja Seni).

---

<sup>10</sup> Chairil Anwar Pohan, Op.cit, hlm. 3

<sup>11</sup> *Ibid*, hlm. 3

Berdasarkan pertimbangan diatas, menurut Penulis akan dirasa tidak sesuai apabila mempersamakan kedudukan antara penulis buku dan pencipta lagu sebagai pelaku seni yang sama-sama dikenakan norma penghitungan sebesar 50%. Mengingat pola pendapatan mereka yang cukup berbeda, maka menjadi tidak sesuai untuk menggunakan norma penghitungan yang sama yaitu sebesar 50%. Dari salah satu sumber<sup>12</sup>, diketahui bahwa pencipta lagu membutuhkan waktu beberapa hari sampai sebulan untuk mampu menciptakan satu lagu. Bahkan banyak lagu yang diciptakan dalam hitungan jam bahkan menit. Dimana perbandingan investasi waktu yang dibutuhkan untuk seorang penulis menulis buku dengan seorang pencipta lagu sangatlah berbeda. Bahkan seorang musisi dapat dikontrak untuk menciptakan 150 lagu per tahun. Sementara penulis bisa membuat 3 manuskrip buku setahun saja sudah termasuk sangat produktif. Apalagi apabila penulis tersebut merupakan penyusun kamus yang dapat menghabiskan bertahun-tahun untuk membuat satu buku saja. Berdasarkan hal tersebut, maka menurut Penulis adalah kurang tepat untuk menempatkan penulis buku dan salah satu pekerja seni lainnya yaitu pencipta lagu dalam kategori yang sama.

Hukum sendiri mempunyai tujuan keadilan, demikian juga hukum pajak.<sup>13</sup> Adam Smith dalam bukunya *Wealth of Nations* yang terkenal di seluruh dunia, memberikan pedoman bahwa agar peraturan pajak dapat memenuhi rasa keadilan maka harus memenuhi 4 (empat) syarat sebagai berikut:

- a. *equality and equity*
- b. *certainty*
- c. *convenience of payment*
- d. *economics of collection*

---

<sup>12</sup> <http://deelestari.com/memahami-profesi-penulis/> diakses pada hari Selasa, 10 Oktober 2017 pada pukul 16.11 WIB

<sup>13</sup> Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti, *Asas dan Dasar Perpajakan*, PT. Refika Aditama, Bandung, 2010, hlm. 41

Dimana keempat pedoman ini disebut dengan “*the four canons of Adam Smith*” atau sering juga disebut dengan “*the four maxims*”.<sup>14</sup>

*Equality* yang dimaksud pada poin a adalah pembagian tekanan pajak di antara subjek pajak masing-masing hendaknya dilakukan seimbang dengan kemampuannya, yaitu seimbang dengan penghasilan yang dinikmatinya masing-masing. Dalam asas ini tidak diperbolehkan suatu negara mengadakan diskriminasi di antara sesama wajib pajak. Dalam keadaan yang sama, maka para wajib pajak harus dikenakan pajak yang sama pula. Sedangkan *certainty* yang dimaksud pada poin b adalah bahwa pajak yang harus dibayar oleh seseorang harus terang (*certain*) dan tidak mengenal kompromis. Sehingga jelas berapa yang harus dibayarkan sesuai dengan ketentuan. *Convenience of payment* pada poin c menjelaskan bahwa menetapkan bahwa pajak hendaknya dipungut pada saat yang paling baik bagi para wajib pajak, yaitu saat sedekat-dekatnya dengan detik diterimanya penghasilan yang bersangkutan. Dan yang terakhir, *convenience of collection* pada poin terakhir menetapkan bahwa pemungutan pajak hendaknya dilakukan sehemat-hematnya, jangan sekali-kali biaya pemungutan melebihi pemasukan pajaknya.<sup>15</sup>

Maka berdasarkan fenomena-fenomena tersebut, Penulis melihat ada ketidaksesuaian terkait penerapan asas keadilan terhadap penggunaan NPPN terhadap pelaku seni, dimana penulis buku dan pencipta lagu dikategorikan dalam satu kategori yang sama sebagai pelaku seni dan norma penghitungan yang digunakan sama besarnya yaitu 50% dari penghasilan bruto. Kemudian ketidaksesuaian lainnya menurut Penulis adalah pengaturan Pasal 23 dan tarif progresif pada Pasal 17 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan. Dimana pemotongan pada Pasal 23 sebesar 15% yang apabila dibandingkan dengan Pasal 17, pemotongan sebesar 15% dilakukan terhadap penghasilan yang berkisar dari Rp 50 juta – Rp 250 juta. Apalagi

---

<sup>14</sup> *Ibid*, hlm. 14

<sup>15</sup> R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Eresco, Bandung, 1993, hlm. 27

yang menjadi objek pemotongan tersebut adalah royalti, yang dimana hal ini masih menjadi permasalahan terkait ketidakadilan pembagian royalti antara penulis buku dan penerbit buku.

Berdasarkan hal tersebut, maka ada kemungkinan masih ditemukannya ketidakadilan terhadap pajak penghasilan penulis buku terhadap royalti yang diterimanya. Apakah adil menerapkan tarif progresif pada royalti yang sudah dipotong lebih dulu sebesar 15% oleh penerbit? Apakah adil menerapkan pemotongan pajak royalti sebesar 15% dengan keadaan royalti di Indonesia yang umumnya pendapatannya hanya sebesar 10% dari penjualan buku? Kemungkinan ketidakadilan lainnya menurut Penulis adalah penggunaan NPPN yang diterapkan pada PPh profesi penulis buku. Apakah sudah tepat dan adil menerapkan NPPN sebesar 50% kepada profesi penulis buku? Apakah sudah adil mempersamakan NPPN kedudukan profesi pencipta lagu dengan penulis buku di dalam satu kategori yaitu pekerja seni?

Dengan adanya kemungkinan ketidakadilan pada penerapan PPh profesi penulis buku, maka hal ini dapat ditinjau dengan asas-asas dalam pemungutan pajak, salah satunya yaitu asas keadilan yang dikemukakan oleh Adam Smith atau dikenal dengan "*The Four Maxims*". Melihat dampak yang mungkin akan terjadi terhadap perekonomian Indonesia ke depannya apabila penulis buku lainnya mengambil langkah seperti kasus Tere Liye yang berhenti menerbitkan buku-bukunya dan bahkan dapat merusak pertumbuhan industri buku, maka menurut Penulis ini menjadi suatu masalah yang dapat diteliti dengan adanya kemungkinan tidak terpenuhinya asas keadilan menurut Adam Smith dalam pemungutan royalti penulis berdasarkan PPh Pasal 23.

Oleh karena itu, berdasarkan analisis di atas Penulis berkeinginan meneliti mengenai bagaimana penerapan pemungutan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 23 terhadap royalti penulis ditinjau dari asas-asas perpajakan Indonesia yaitu salah satunya asas keadilan. Sehingga penulis memberikan judul penelitian

ini adalah Tinjauan Yuridis Terhadap Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 23 Terhadap Royalti Penulis Dikaitkan Dengan Asas Keadilan.

## **1.2 Rumusan Masalah**

Berdasarkan latar belakang masalah di atas, maka Penulis akan merumuskan masalah sebagai berikut:

1. Bagaimana penerapan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 23 terhadap royalti penulis di Indonesia?
2. Apakah tepat menerapkan Norma Penghitungan Penghasilan Neto (NPPN) untuk menghitung Pajak Penghasilan (PPh) royalti penulis?
3. Apakah pengaturan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 23 terhadap royalti penulis sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan telah memenuhi asas keadilan?

## **1.3 Tujuan Penelitian**

Maka berdasarkan rumusan masalah di atas, tujuan dari penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Untuk mengetahui penerapan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 23 terhadap royalti penulis di Indonesia.
2. Untuk mengetahui tepat atau tidaknya penerapan Norma Penghitungan Penghasilan Neto (NPPN) untuk menghitung Pajak Penghasilan (PPh) royalti penulis.
3. Untuk mengetahui terpenuhi atau tidaknya asas keadilan dalam pengaturan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 23 terhadap royalti penulis sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.

## 1.4 Metode Penelitian

Metode penelitian mempunyai peranan yang sangat penting dalam suatu penelitian. Metodologi merupakan unsur yang mutlak harus ada di dalam suatu penelitian dan pengembangan ilmu pengetahuan, perannya antara lain adalah untuk mengadakan atau melaksanakan penelitian secara lebih baik atau lebih lengkap, memberikan kemungkinan yang lebih besar untuk meneliti yang belum diketahui, dan memberikan pedoman untuk mengintegrasikan pengetahuan mengenai masyarakat.<sup>16</sup>

Penelitian hukum tidak akan mungkin dipisahkan dari disiplin hukum maupun ilmu-ilmu hukum. Pada penelitian yang akan Penulis lakukan ini menggunakan metode yuridis-normatif, yaitu menganalisis permasalahan dari sudut pandang dan menurut ketentuan hukum dan peraturan yang berlaku sekarang. Metode ini dipilih karena tulisan ini adalah kajian terhadap salah satu pasal di dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan yaitu Pasal 23 mengenai royalti yang kemudian akan dikaitkan dengan asas keadilan dalam Hukum Pajak. Penelitian ini menggunakan penelitian kepustakaan. Penelitian kepustakaan ini didapat dari 2 bahan pustaka yaitu bahan primer dan bahan sekunder.<sup>17</sup> Bahan primer yang digunakan oleh penulis adalah peraturan perundang-undangan yang relevan dengan penelitian ini seperti Undang-Undang Dasar 1945, Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 tentang Ketentuan Umum Pajak, Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan dan Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-17/PJ/2015 untuk Klasifikasi Lapangan Usaha Nomor 900002. Bahan sekunder adalah bahan-bahan yang memberikan penjelasan terhadap bahan primer seperti pendapat ahli, hasil penelitian akademisi serta buku-buku dan artikel yang relevan dengan penelitian ini.

---

<sup>16</sup> Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, UI-Press, Jakarta, 1986, hlm.18

<sup>17</sup> Soerjono Soekanto dan Sri Mamudji, *Penelitian Hukum Normatif Suatu Tinjauan Singkat*, Rajawali Pres, Jakarta, 1995, hlm. 29

## **1.5 Sistematika Penulisan**

Penelitian ini terdiri dari 5 bab yang saling berangkai dari satu bab ke bab yang lainnya. Adapun sistematika penulisan ini diuraikan sebagai berikut:

### **BAB I : Pendahuluan**

Dalam bab ini akan dibahas mengenai latar belakang masalah, perumusan masalah, tujuan penelitian, metode penelitian yang digunakan dan sistematika dari penulisan.

### **BAB II : Hukum Pajak dan Asas Keadilan**

Dalam bab ini akan dibahas mengenai uraian sejarah dari hukum pajak, fungsi pajak, sistem pemungutan pajak hingga asas-asas dan teori-teori mengenai keadilan.

### **BAB III : Royalti Penulis Dalam Pengaturan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 23**

Dalam bab ini akan dibahas mengenai pengaturan PPh Pasal 23 berdasarkan Undang – Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, pengertian royalti dan sistem dari pembayaran royalti penulis di Indonesia.

### **BAB IV : Analisis Penerapan Asas Keadilan Dalam Pengaturan Pajak Penghasilan (PPh) Pasal 23 Terhadap Royalti Penulis**

Dalam bab ini akan membahas mengenai analisis penerapan asas keadilan dalam pengaturan PPh Pasal 23 terhadap royalti penulis.

### **BAB V : Penutup**

Dalam bab ini akan ditulis tentang kesimpulan dan saran dari penulisan.