



ANALISIS PEMAJAKAN ATAS REVALUASI ASET TETAP DI INDONESIA: TINJAUAN LITERATUR

Nasikhudin

Direktorat Jenderal Pajak

Alamat Korespondensi: nasikhudinisme@gmail.com

INFORMASI ARTIKEL

Diterima Pertama
2 September 2024

Dinyatakan Diterima
28 November 2024

KATA KUNCI:

Revaluasi aset tetap, harga wajar, pph final atas revaluasi, indeksasi biaya penyusutan.

KLASIFIKASI JEL:

G380, E22, H21

ABSTRACT

This research seeks to examine the regulatory framework surrounding asset revaluation for tax purposes in Indonesia and to explore alternative options beyond the application of final Income Tax (PPH). This research is motivated by the practice of revaluation of fixed assets in the business which is commonly carried out but is not accompanied by high tax revenues from Final Income Tax payments on the revaluation of these assets. Taxpayers prefer to evaluate fixed assets for commercial purposes, not tax/fiscal purposes. The law grants the Minister of Finance the authority to oversee taxation on fixed asset revaluation. In addition to imposing Final Income Tax, the Minister of Finance may choose another option permitted by the Income Tax Law, which includes indexing depreciation costs, similar to the approach used in determining the debt-to-equity ratio (DER).

Penelitian ini bermaksud menganalisis pengaturan revaluasi aktiva tetap untuk tujuan perpajakan di Indonesia serta memberikan alternatif lain selain pengenaan Pajak Penghasilan (PPH) final sebagaimana diatur dalam aturan terkininya. Penelitian ini dilatarbelakangi oleh praktik revaluasi aktiva tetap di dalam dunia bisnis yang sudah biasa dilakukan, namun tidak dibarengi dengan tingginya penerimaan pajak dari pembayaran PPh Final atas revaluasi aset tersebut. Hal ini berarti wajib pajak lebih memilih merevaluasi aset untuk tujuan komersial namun tidak dilakukan untuk tujuan perpajakan/fiskal. Undang-undang melimpahkan kewenangan kepada Menteri Keuangan untuk mengatur pemajakan atas revaluasi aset tetap tersebut dan diketahui selain pengenaan PPh Final, Menteri Keuangan dapat memilih alternatif lain yang sudah diatur UU PPh yaitu dengan melakukan indeksasi biaya penyusutan seperti yang telah dilakukan pada pengaturan *debt to equity ratio* (DER).

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Satu-satunya unit eselon satu di Kementerian Keuangan yang bertanggung jawab dalam perumusan dan pelaksanaan kebijakan teknis di bidang perpajakan adalah Direktorat Jenderal Pajak (DJP). Setiap tahun DJP diberi tugas mengumpulkan penerimaan negara dari pajak untuk membiayai kebutuhan negara melalui APBN. Tabel 1 berikut menunjukkan data target dan realisasi penerimaan perpajakan selama 2013-2022.

Tabel 1. Target dan Realisasi Penerimaan Pajak

Tahun	Total Target dari Pendapatan Negara dan Hibah	Target dari Penerimaan Perpajakan	% Target dari Penerimaan Perpajakan	Realisasi Penerimaan Perpajakan	% Realisasi Penerimaan Perpajakan
2022	1.846.136.669.813.000	1.510.001.200.000.000	82%	1.716.800.000.000.000	114%
2021	1.743.648.547.327.000	1.444.541.564.794.000	83%	1.547.841.051.644.620	107%
2020	1.699.948.459.678.000	1.404.507.505.772.000	83%	1.285.136.317.135.790	92%
2019	2.165.111.815.814.000	1.786.378.650.376.000	83%	1.546.141.893.392.190	87%
2018	1.894.720.327.977.000	1.618.095.493.162.000	85%	1.518.789.777.151.030	94%
2017	1.736.060.149.915.000	1.472.709.861.675.000	85%	1.343.529.843.798.510	91%
2016	1.786.225.025.908.000	1.539.166.244.581.000	86%	1.284.970.139.927.480	83%
2015	1.761.642.817.235.000	1.489.255.488.129.000	85%	1.240.418.857.626.370	83%
2014	1.635.378.485.045.000	1.246.106.955.600.000	76%	1.146.865.769.098.250	92%
2013	1.502.005.024.993.000	1.148.364.681.288.000	76%	1.077.306.679.558.270	94%
Rata-rata			82%		94%

Sumber: Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP), Audited, Kemenkeu.

Berdasarkan Tabel 1 dapat kita lihat bahwa dalam satu dekade terakhir rata-rata 82% target pendapatan negara berasal dari penerimaan perpajakan. Hal ini menandai posisi strategis DJP sebagai satu-satunya institusi di Indonesia yang diberikan kewenangan untuk mengumpulkan penerimaan perpajakan bagi pemerintah pusat. Dalam pelaksanaan tugas tersebut, DJP menghadapi banyak tantangan, terutama dalam mewujudkan sistem perpajakan yang mudah, efektif, dan efisien. Hal ini mengingat Indonesia menggunakan *self-assessment system* dalam pelaksanaan perpajakannya yang menyerahkan sepenuhnya kepada wajib pajak dalam pelaksanaan hak dan kewajiban perpajakannya antara lain pendaftaran, penghitungan, pembayaran maupun pelaporan pajaknya tanpa perlu menunggu adanya surat ketetapan pajak. Dalam pelaksanaan prinsip *self-assessment system* tersebut, tugas DJP adalah melakukan pengawasan terhadap kepatuhan wajib pajak, apakah wajib pajak telah melaporkan SPT dan melakukan pembayaran pajak, atau apakah SPT yang dilaporkan telah sesuai kondisi yang sebenarnya atau tidak.

Sesuai ketentuan, SPT harus dilaporkan wajib pajak secara benar, jelas dan lengkap. Benar artinya SPT yang disampaikan harus benar terkait perhitungannya, benar menerapkan ketentuan perpajakannya, benar penulisannya, serta sesuai dengan kenyataan yang sebenarnya. Lengkap artinya SPT harus mencantumkan semua hal terkait dengan

objek-objek pajak dan hal-hal lain. Sedangkan jelas artinya SPT yang disampaikan harus melaporkan sumber objek pajak dan hal-hal lainnya. Selanjutnya UU pajak juga mengatur SPT harus dilampiri laporan keuangan berupa neraca dan laporan laba rugi serta informasi lain yang dibutuhkan untuk menghitung besarnya pajak terutang bagi wajib pajak yang menyelenggarakan pembukuan.

Undang-undang PPh memandang penting aset dalam bisnis wajib pajak mengingat aset akan memberikan pengaruh pada hal-hal berikut:

1. Aset akan mempengaruhi neraca wajib pajak yang secara tidak langsung akan mempengaruhi kinerja laba/rugi wajib pajak;
2. Aset akan mempengaruhi biaya penyusutan yang akan dibebankan, yang akan berpengaruh terhadap jumlah PPh terutang.

Pandangan penting yang diberikan UU PPh terkait aset tersebut tercermin dari beberapa pasal berikut:

1. Pasal 10: biaya perolehan aset;
2. Pasal 11: biaya penyusutan aset tetap;
3. Pasal 11A: amortisasi atas aset tidak berwujud;
4. Pasal 6: biaya penyusutan merupakan salah satu biaya yang dapat dikurangkan dari penghasilan bruto ketika menghitung penghasilan kena pajak (*deductible expense*);
5. Pasal 9: melarang dengan tegas pembebanan sekaligus atas pengeluaran baik terkait aset ataupun tidak, yang manfaat atas pengeluaran tersebut dapat dirasakan lebih dari satu tahun (*non-deductible expense*); dan
6. Pasal 19: pemajakan atas revaluasi aset tetap.

Menurut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) 216 (sebelumnya disebut PSAK 16), aset tetap didefinisikan sebagai aset *tangible* (memiliki wujud), dipakai untuk proses produksi maupun proses penyediaan barang atau jasa, atau untuk disewakan kepada pihak lain, atau dimiliki untuk tujuan administratif semata dan diharapkan memiliki masa manfaat selama lebih dari satu periode pembukuan. Selanjutnya menurut PSAK 16 ada dua model dalam mengukur nilai aset, yaitu *cost* dan *revaluasian model*. *Cost model* mengukur aset menurut harga perolehannya kemudian penyusutan dibebankan secara berkala sesuai estimasi masa manfaatnya. Sedangkan *revaluasian model* mengukur aset berdasarkan nilai wajarnya, dimana aset akan diukur kembali berdasarkan nilai wajarnya apabila terdapat indikasi penurunan nilai.

Terdapat beda pengaturan antara UU PPh dan PSAK terkait pengukuran aset tersebut. Perbedaan tersebut disebabkan karena UU PPh hanya mengenal *cost model* dan tidak mengenal *revaluasian model* dalam mengukur aset tetap. Untuk menjembatani perbedaan pengaturan tersebut, apabila wajib pajak menggunakan *revaluasian model*, wajib pajak dapat mengajukan permohonan penilaian kembali aset

tetap dengan membayar PPh final sebesar 10% dari kenaikan aset tetap yang dinilai kembali tersebut sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan (PMK) nomor 79/PMK.03/2008 yang telah diubah dengan PMK nomor 29/PMK.03/2016.

Menurut memori penjelasan Pasal 19 UU PPh, terdapat kemungkinan terjadinya ketidakserasian antara biaya dan penghasilan yang dilaporkan wajib pajak yang dapat disebabkan karena perubahan harga aset yang mencolok ataupun perubahan kebijakan moneter. Ketidakserasian tersebut dapat berakibat pada kekurangwajaran beban pajak yang timbul. Sehingga Pasal 19 tersebut memberikan mandat kepada Menteri Keuangan untuk memberikan pengaturan terkait penilaian kembali aset tetap atau indeksasi biaya dan penghasilan. Pasal tersebut tidak secara jelas menyatakan bahwa pemajakan atas selisih lebih hasil revaluasi aset tetap harus dikenai PPh Final. Pengenaan jenis pajaknya serta tarifnya diserahkan kepada Menteri Keuangan. Dimana melalui PMK nomor 79/PMK.03/2008, Menteri Keuangan memilih mengenakan pajak secara final dengan tarif 10%.

Berdasarkan data DJP, jumlah penerimaan pajak dari PPh final atas revaluasi aset tetap disajikan pada tabel berikut:

Tabel 2. Penerimaan Pajak dari PPh Final Atas Revaluasi Aset Tetap (miliar Rp)

Tahun	Pembayaran PPh Final atas Revaluasi Aset Tetap	Total Penerimaan PPh Final	%
2019	115,46	112.848	0,10%
2020	86,75	110.454	0,08%
2021	28,76	110.580	0,03%
2022	133,49	166.570	0,08%

Sumber: DJP (diolah)

Berdasarkan Tabel 2 di atas dapat kita lihat bahwa kontribusi penerimaan pajak dari PPh Final atas revaluasi aset tetap masih sedikit, bahkan di bawah 1% dari total penerimaan PPh final.

Telah banyak dilakukan penelitian terkait pemajakan atas revaluasi aset tetap, baik dari sudut pandang akuntansi maupun dari sudut pandang perpajakan. Pertama, revaluasi aset tetap diklaim mampu menaikkan laba bersih, aset serta *equity* wajib pajak. Pemajakan atas revaluasi aset tetap juga mampu mengurangi beban PPh di tahun setelah revaluasi serta manfaat ekonomis lain, yaitu meningkatnya kinerja keuangan entitas (Wijaya & Supandi, 2017). Kedua, revaluasi aset tetap dapat dijadikan salah satu alternatif perencanaan pajak (*tax planning*) karena dapat menurunkan biaya penyusutan yang signifikan di tahun dilakukannya revaluasi dan tahun-tahun setelahnya (Saputra, 2005).

Ketiga, revaluasi aset tetap bermanfaat dalam menaikkan nilai akumulasi penyusutan maupun nilai buku aset, yakni sebesar selisih antara nilai buku dengan nilai wajar/nilai pasar aset (Umaroh & Anggraini, 2020). Keempat, *leverage*, ukuran usaha dan arus kas dari operasi merupakan faktor-faktor yang mendorong wajib pajak mengajukan permohonan revaluasi aset tetap. Namun, proporsi aset tetap terhadap total aset justru berpengaruh negatif terhadap kehendak wajib pajak dalam mengajukan permohonan revaluasi aset tetap (Aziz & Yuyetta, 2017).

Penelitian-penelitian yang telah dilakukan terdahulu sebagaimana dijabarkan di atas lebih banyak melihat dari sudut pandang wajib pajak, misalnya apakah revaluasi memberikan manfaat atau tidak kepada wajib pajak, faktor-faktor apa yang mendorong wajib pajak mengajukan permohonan revaluasi aset tetap, dan lain-lain. Meskipun demikian, penelitian tersebut belum menganalisis efektivitas atau efisiensi pemajakan atas revaluasi aset tetap, rendahnya partisipasi wajib pajak dalam revaluasi aset tetap, maupun kemungkinan adanya alternatif lain yang lebih baik dibandingkan pengenaan PPh Final atas revaluasi aset tetap. Oleh karena itu penulis berpendapat diperlukan penelitian tambahan mengenai pemajakan atas revaluasi aset tetap tersebut.

1. KERANGKA TEORI

1.1. Teori Pembukuan dan Pembukuan Untuk Tujuan Perpajakan

Pembahasan mengenai pemajakan badan usaha tidak terlepas dari pembahasan mengenai pembukuan. Berdasarkan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP), pembukuan diartikan sebagai kegiatan pencatatan secara sistematis yang dilakukan oleh wajib pajak untuk menghimpun data dan informasi keuangan, yang meliputi aset, kewajiban, modal, pendapatan, biaya, serta nilai perolehan dan penyerahan barang atau jasa. Proses ini berakhir dengan penyusunan laporan keuangan (laporan posisi keuangan/neraca dan laporan laba rugi) untuk periode tertentu. Pembukuan merupakan usaha untuk menyajikan informasi keuangan secara kuantitatif dan relevan kepada pihak-pihak yang berkepentingan dalam pengambilan keputusan ekonomi di dunia bisnis; pembukuan bermanfaat untuk menilai keberhasilan operasi usaha yang telah dilakukan, maupun membuat perencanaan usaha di masa depan (Novitasari, 2019). Dalam menyelenggarakan pembukuan entitas harus memegang prinsip-prinsip pembukuan antara lain *going concern, business entity, stable monetary unit, cost, unit of measurement, time period, objective evidence, disclosure, consistency, realization*,

matching revenue and cost, dan *conservatism* (Novitasari, 2019).

Peraturan perpajakan menyatakan bahwa pembukuan harus dilaksanakan dengan itikad baik dan mencerminkan kondisi yang sesungguhnya. Wajib pajak diwajibkan untuk mengikuti prinsip konsistensi dalam menyelenggarakan pembukuannya, baik menggunakan metode akrual maupun kas. Pembukuan minimal harus mencakup catatan tentang aset, kewajiban, modal, pendapatan, dan biaya, serta penjualan dan pembelian, sehingga wajib pajak dapat menyusun laporan keuangan berupa neraca atau laporan posisi keuangan dan laporan laba rugi untuk menentukan pajak yang terutang. Apabila wajib pajak ingin mengubah metode pembukuan, seperti mengganti tahun buku atau metode penyusutan, wajib pajak harus mendapat persetujuan dari Direktur Jenderal Pajak (Dirjen Pajak). Selain itu, UU KUP mengatur bahwa pembukuan harus mengikuti standar yang berlaku umum di Indonesia, yaitu Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) kecuali jika peraturan pajak mengatur sebaliknya.

1.2. Teori Aset

Aset merupakan elemen penting dalam penyusunan laporan keuangan. Aset ini berasal dari transaksi atau kejadian di masa lalu, biasanya diperoleh melalui pembelian, produksi sendiri, atau peristiwa lain seperti aset yang diperoleh dari pemerintah dalam rangka program percepatan ekonomi atau eksplorasi cadangan mineral. Aset dimiliki dengan harapan dapat memberikan keuntungan ekonomi masa depan (*future economic benefit*) bagi entitas (IAI, 2018a). Aset biasanya dibedakan sebagai aset berwujud dan tidak berwujud.

Aset tetap adalah aset berwujud yang dimiliki dengan tujuan digunakan dalam kegiatan produksi atau penyediaan barang dan jasa, disewakan kepada pihak lain, atau untuk keperluan administratif, serta diharapkan dapat digunakan selama lebih dari satu periode (IAI, 2018). Aset tetap juga didefinisikan sebagai pos-pos yang memiliki jumlah besar, memiliki harga lebih mahal, memiliki umur lebih panjang, dan memiliki wujud fisik yang diperlukan dalam operasional perusahaan seperti tanah, gedung, mesin serta peralatan kantor dan alat transportasi (Walsh, 2003).

1.3. Teori Revaluasi Aset Tetap

Pada saat awal pengakuan, aset tetap dicatat sebesar biaya perolehannya, yang meliputi harga beli setelah dikurangi diskon atau potongan lain, termasuk bea masuk serta pajak pembelian yang tidak dapat dikreditkan; dan biaya-biaya yang dapat langsung diatribusikan ke aset tetap, seperti biaya pengangkutan, serta perkiraan biaya pembongkaran

dan restorasi aset jika ada kondisi yang mengharuskan pembongkaran atau restorasi aset tersebut (IAI, 2018)

Setelah pengakuan awal, entitas dapat memilih antara model biaya atau model revaluasi untuk menilai aset tetap (IAI, 2018). Model biaya menilai aset berdasarkan biaya perolehannya yang dikurangi akumulasi penyusutan dan rugi penurunan nilai. Sebaliknya, model revaluasi mengukur aset tetap pada nilai wajar pada tanggal revaluasi, dikurangi akumulasi penyusutan dan rugi penurunan nilai setelah revaluasi (IAI, 2018). Revaluasi harus dilakukan secara berkala agar nilai tercatat aset tidak berbeda secara material dengan nilai wajarnya pada akhir periode pelaporan. Jika satu aset direvaluasi, seluruh aset dalam kelompok yang sama juga harus direvaluasi.

Apabila suatu aset/kelompok aset direvaluasi, terdapat dua kemungkinan yang akan terjadi, yakni nilainya naik atau turun. Paragraf 39 dan 40 PSAK 16 mengatur:

- Jika nilai wajar aset mengalami peningkatan setelah revaluasi, maka kenaikan tersebut diakui sebagai penghasilan komprehensif lain dan diakumulasikan sebagai ekuitas di bagian surplus revaluasi. Kenaikan ini dapat diakui dalam laba rugi hingga sebesar jumlah penurunan nilai aset yang pernah diakui sebelumnya dalam laba rugi akibat revaluasi; dan
- Jika nilai wajar aset menurun setelah direvaluasi, penurunan tersebut akan diakui dalam laba rugi. Penurunan nilai tersebut akan diakui dalam penghasilan komprehensif lain hingga maksimum sebesar saldo surplus revaluasi untuk aset tersebut. Penurunan nilai yang diakui dalam penghasilan komprehensif lain akan mengurangi jumlah akumulasi dalam ekuitas di bagian surplus revaluasi.

Berikut diberikan ilustrasi revaluasi aset tetap tersebut: PT XYZ mempunyai bangunan yang dibeli pada tanggal 1 Januari 2021 dengan harga Rp10.000 juta. Masa manfaat bangunan tersebut 25 tahun tanpa nilai sisa. Pada 31 Desember 2021, nilai wajar bangunan tersebut adalah Rp10.200 juta. PT XYZ menyusutkan bangunan tersebut dengan metode garis lurus.

Jurnal untuk mencatat pembelian gedung pada tanggal 1 Januari 2021:

Ayat Jurnal	Dr	Cr
Bangunan	10.000 juta	
Kas		10.000 juta

Jurnal untuk mencatat penyusutan pada tanggal 31 Desember 2021

Ayat Jurnal	Dr	Cr
Beban Depresiasi	400 juta	

Akumulasi Depresiasi		400 juta
----------------------	--	----------

Penyajian di laporan keuangan pada tanggal 31 Desember 2021 (cost model)

Akun	Jumlah
Bangunan	10.000 juta
Akumulasi Depresiasi	400 juta
Nilai tercatat	9.600 juta

Pada saat penyesuaian terhadap nilai wajar pada tanggal 31 Desember 2021 (model revaluasi)

Ayat Jurnal	Dr	Cr
Bangunan	625 juta	
Akumulasi Depresiasi		25 juta
Surplus dari revaluasi		600 juta

Keterangan:

Penambahan bangunan dihitung dengan cara:

$$\frac{Rp10.200 \text{ juta} - Rp9.600 \text{ juta}}{Rp9.600 \text{ juta}} \times Rp10.000 \text{ juta} = Rp625 \text{ juta}$$

Penambahan akumulasi penyusutan bangunan dihitung dengan cara:

$$\frac{Rp10.200 \text{ juta} - Rp9.600 \text{ juta}}{Rp9.600 \text{ juta}} \times Rp400 \text{ juta} = Rp25 \text{ juta}$$

Penyajian di laporan posisi keuangan setelah penyesuaian pada tanggal 31 Desember 2021 (model revaluasi)

Akun	Jumlah
Bangunan	10.625 juta
Akumulasi Depresiasi	425 juta
Nilai tercatat	10.200 juta

Dari contoh di atas dapat kita lihat bahwa revaluasi aset tetap mengubah (bisa menambah atau mengurangi) nilai aset maupun nilai akumulasi penyusutannya. Pada tulisan ini istilah **revaluasi** disebut bergantian dengan **penilaian kembali** dan istilah **aktiva** disebut bergantian dengan **aset** dan masing-masing penyebutan memiliki makna yang sama.

1.4. Teori Revaluasi Aset Tetap Dalam Rangka Perpajakan

UU PPh memandang adanya kemungkinan aset mengalami perubahan harga yang mencolok atau terjadi perubahan kebijakan pemerintah yang mengatur urusan moneter. Kebijakan moneter dapat diartikan sebagai upaya pemerintah untuk memperbaiki kondisi ekonomi negara melalui pengaturan jumlah uang beredar (Latifah, 2015). Perubahan harga yang mencolok dikhawatirkan menyebabkan tidak serasinya biaya dan penghasilan sehingga menimbulkan beban pajak yang tidak wajar.

Selain itu, UU PPh juga hanya mengenal model biaya dalam pengukuran aset tetap. Hal ini tercermin dari pengaturan Pasal 10 UU PPh yang mengatur mengenai harga perolehan sebagai berikut:

- Harga perolehan atau harga penjualan yang diakui oleh wajib pajak dalam transaksi jual beli harta yang bersifat independen (tanpa hubungan afiliasi antara pihak-pihak yang bertransaksi) adalah **jumlah yang benar-benar dibayarkan atau diterima**. Sementara itu, dalam transaksi jual beli harta yang tidak independen (dipengaruhi oleh hubungan afiliasi antara pihak-pihak yang terlibat), harga yang diakui adalah **jumlah yang seharusnya dibayarkan oleh pembeli atau yang seharusnya diterima oleh penjual**;
- Nilai perolehan atau nilai penjualan yang diakui oleh wajib pajak dalam transaksi tukar-menukar harta adalah **jumlah yang seharusnya dikeluarkan atau yang seharusnya diterima berdasarkan harga pasar**; dan
- Nilai perolehan atau pengalihan yang diakui oleh wajib pajak atas pengalihan harta akibat likuidasi, penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, atau pengambilalihan usaha adalah **jumlah yang seharusnya dikeluarkan atau diterima berdasarkan harga pasar, kecuali jika ditetapkan lain oleh Menteri Keuangan**.

Pengaturan di atas dapat disajikan secara ringkas pada tabel berikut:

Tabel 3. Harga Perolehan Menurut UU PPh

No	Jenis Transaksi	Keterangan Transaksi	Harga/Nilai Perolehan/ Pengalihan
1	Jual beli	Independen	Jumlah yang benar-benar dikeluarkan /diterima
2	Jual beli	Tidak independen	Jumlah yang seharusnya dibayarkan/diterima
3	Tukar menukar	Independen/ tidak independen	Jumlah yang seharusnya dibayarkan/diterima sesuai dengan harga pasar
4	Pengalihan yang terjadi akibat likuidasi, penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, atau pengambilalihan usaha	Independen/ tidak independen	Jumlah yang seharusnya dibayarkan/diterima berdasarkan nilai pasar.

Berdasarkan Tabel 3 tersebut, UU PPh tidak mengenal model revaluasi dalam menilai aset, terutama aset tetap. Hal ini berakibat apabila wajib pajak menggunakan model revaluasi dalam penilaian aset tetap, kenaikan atau penurunan nilai aset

tersebut tidak diakui oleh UU Pajak, sehingga biaya penyusutan yang baru akibat kenaikan revaluasi tidak dapat dibebankan. Oleh karena itu kemudian UU PPh mengatur di dalam Pasal 19, bahwa agar biaya penyusutan yang baru hasil revaluasi aset tetap dapat diakui, wajib pajak diwajibkan membayar PPh yang bersifat final atas revaluasi tersebut.

Pasal 19 UU PPh pada dasarnya memberikan kewenangan kepada Menteri Keuangan untuk menetapkan peraturan mengenai penilaian kembali aset tetap dan faktor-faktor penyesuainya apabila terjadi perubahan atau perkembangan harga yang mengakibatkan ketidaksesuaian antara unsur-unsur biaya dengan penghasilan. Kewenangan tersebut kemudian diatur oleh Menteri Keuangan secara lebih detail pada peraturan-peraturan berikut:

Tabel 4. Regulasi Turunan Pasal 19 UU PPh

No	Nomor Keputusan/ Peraturan Menteri	Perihal	Status
1	507/KMK.04/1996	Penilaian Kembali Aset Tetap Perusahaan	Diubah dan dicabut
2	18/KMK.04/1998	Penilaian Kembali Aset Tetap Perusahaan	Dicabut
3	384/KMK.04/1998	Penilaian Kembali Aset Tetap Perusahaan	Dicabut
4	486/KMK.03/2002	Penilaian Kembali Aset Tetap Perusahaan Untuk Tujuan Perpajakan	Dicabut
5	79/PMK.03/2008	Penilaian Kembali Aset Tetap Perusahaan Untuk Tujuan Perpajakan	Berlaku s.d. saat ini
6	191/PMK.010/2015	Penilaian Kembali Aset Tetap Untuk Tujuan Perpajakan Bagi Permohonan yang Diajukan Pada Tahun 2015 dan 2016	Diubah
7	29/PMK.03/2016	Penilaian Kembali Aset	Berlaku hanya

No	Nomor Keputusan/ Peraturan Menteri	Perihal	Status
		Tetap Untuk Tujuan Perpajakan Bagi Permohonan yang Diajukan Pada Tahun 2015 dan 2016	untuk tahun pajak 2015
8	72/PMK.03/2023	Penyusutan Harta Berwujud dan/atau Amortisasi Harta Tak Berwujud	Berlaku

Peraturan Menteri nomor 79/PMK.03/2008 mengatur hal-hal sebagai berikut:

1. Wajib pajak dapat melakukan revaluasi aset tetap, asalkan telah memenuhi semua kewajiban perpajakan hingga masa pajak terakhir sebelum masa pajak di mana revaluasi dilakukan;
2. Hanya badan dalam negeri dan Bentuk Usaha Tetap (BUT) yang dapat mengajukan permohonan revaluasi sementara wajib pajak yang telah memperoleh izin dari Menteri Keuangan untuk menyelenggarakan pembukuan dalam Bahasa Inggris dan mata uang USD dikecualikan;
3. Wajib pajak harus mengajukan permohonan kepada Dirjen Pajak, dan akan diterbitkan surat keputusan untuk permohonan tersebut;
4. Revaluasi aset tetap harus dilakukan untuk semua aset tetap berwujud, termasuk atau tidak termasuk tanah dengan status hak milik atau hak guna bangunan;
5. Revaluasi aset tetap yang sama dapat dilakukan paling sedikit sekali setiap lima tahun;
6. Hasil revaluasi harus mencerminkan nilai pasar atau nilai wajar aset tetap pada tanggal revaluasi, yang ditetapkan oleh perusahaan jasa penilai (KJPP) atau ahli penilai yang telah mendapatkan izin dari pemerintah;
7. Jika hasil revaluasi tidak mencerminkan keadaan sebenarnya, Dirjen Pajak dapat menghitung kembali nilai pasar atau nilai wajar aset tersebut;
8. Revaluasi harus dilakukan dalam waktu paling lama satu tahun setelah tanggal laporan dari perusahaan jasa penilai atau ahli penilai;
9. Selisih lebih dari revaluasi aset tetap di atas nilai sisa buku fiskal awal dikenakan PPh final sebesar 10%;
10. Wajib pajak dapat mengajukan permohonan untuk mengangsur PPh final tersebut jika tidak dapat melunasi sekaligus;

11. Sejak bulan penilaian kembali aset tetap dilakukan: a. Nilai pada saat penilaian kembali menjadi dasar penyusutan baru; b. Masa manfaat fiskal disesuaikan menjadi masa manfaat penuh sesuai dengan kelompok aset tetap tersebut; dan c. Penyusutan dihitung ulang sejak bulan penilaian kembali aset tetap tersebut.
12. Jika permohonan penilaian kembali aset tetap ditolak, dasar penyusutan fiskal, masa manfaat, dan masa manfaat sisa akan tetap sama dengan yang semula; dan
13. Jika aset yang telah dinilai kembali dialihkan: a. Untuk aset kelompok 1 dan 2 sebelum berakhirnya masa manfaat baru; atau b. Untuk aset kelompok 3 dan 4, bangunan, dan tanah sebelum lewat jangka waktu 10 tahun. Atas selisih lebih penilaian kembali di atas sisa buku fiskal, dikenakan PPh final tambahan sebesar tarif tertinggi PPh badan dalam negeri yang berlaku pada saat penilaian kembali, dikurangi 10%.

Lebih lanjut Peraturan Dirjen Pajak nomor PER-12/PJ/2009 mengatur hal-hal yang lebih teknis:

1. Wajib pajak harus mendapatkan persetujuan Dirjen Pajak untuk melakukan revaluasi aset tetap;
2. Permohonan harus disampaikan kepada Dirjen Pajak, melalui Kepala Kanwil DJP di KPP tempat wajib pajak terdaftar, dengan melampirkan: a. Fotokopi surat izin usaha dari perusahaan jasa penilai atau ahli penilai; b. Laporan penilaian; c. Daftar aset yang direvaluasi; d. Laporan keuangan tahun buku sebelum revaluasi (yang telah diaudit).
3. Keputusan atas permohonan tersebut, baik persetujuan maupun penolakan, harus diterbitkan dalam waktu 30 hari kerja sejak permohonan diterima;
4. PPh final yang terutang harus dibayar selambat-lambatnya 15 hari setelah tanggal keputusan persetujuan atau pada tanggal jatuh tempo angsuran (jika wajib pajak mengajukan permohonan untuk mengangsur); dan
5. Keterlambatan pembayaran PPh final tersebut dapat mengakibatkan pengenaan sanksi berupa bunga sebagaimana diatur UU KUP.

1.5. Teori Tax Planning

Melalui perencanaan pajak, wajib pajak dapat merencanakan pajak yang terutang dan dibayarkan, sehingga menghindari kelebihan pembayaran pajak (Wibowo & Mangoting, 2013). Perencanaan pajak membantu wajib pajak dalam meminimalkan beban pajak yang harus dibayar dengan memanfaatkan pengecualian-pengecualian yang diatur dalam undang-undang (Dewanata & Achmad, dikutip dalam (Aji & Atun, 2019). Di sisi lain, manajemen pajak adalah konsep yang lebih luas dibandingkan dengan perencanaan pajak, di mana manajemen pajak didefinisikan sebagai serangkaian langkah

komprehensif yang diambil oleh wajib pajak, baik individu maupun badan usaha, meliputi perencanaan, pelaksanaan (implementasi), serta pengendalian hak dan kewajiban perpajakan. Tujuannya adalah untuk mengelola urusan perpajakan secara efektif dan efisien, serta memberikan kontribusi optimal dalam meningkatkan laba atau penghasilan wajib pajak (Pohan, 2022).

Harnanto dalam (Pohan, 2022)) menyebutkan bahwa dalam melakukan *tax planning* wajib pajak dapat melakukan beberapa cara sebagai berikut:

- a. Melaporkan penghasilan secara stabil sehingga terhindar dari pengenaan pajak dengan tarif tinggi (*top rate brackets*);
- b. Mempercepat atau menunda pencatatan penghasilan dan biaya tertentu untuk mendapatkan manfaat dari perubahan tarif pajak yang tinggi atau rendah, seperti penangguhan pengenaan PPN dan PPh yang ditanggung pemerintah;
- c. Membagi penghasilan ke dalam beberapa entitas, antara lain dengan membentuk grup usaha dan melaporkan transaksi intra-grup;
- d. Membagi penghasilan ke dalam beberapa tahun pajak agar tidak dikenai pajak dengan tarif yang tinggi serta menunda pembayaran pajaknya, antara lain dengan melakukan penjualan cicilan dan kredit;
- e. Mengubah penghasilan biasa menjadi keuntungan dari penjualan harta (*capital gain*) yang bersifat jangka panjang;
- f. Memanfaatkan secara optimal ketentuan mengenai pengecualian dari pengenaan pajak;
- g. Menggunakan manfaat dari pajak-pajak yang dibebaskan dalam rangka ekspansi perusahaan;
- h. Menggunakan bentuk usaha yang tepat dan terbaik untuk operasional usaha; dan
- i. Mendirikan perusahaan dalam satu rangkaian jalur usaha (hulu-hilir) untuk mengatur secara menyeluruh terkait penghasilan, tarif pajak, kerugian, serta aset-aset yang dapat dihapus.

Dalam melakukan *tax planning*, prinsip yang perlu dipegang oleh wajib pajak adalah sebagai berikut (Pohan, 2022):

- a. Sedapat mungkin wajib pajak tidak perlu membayar pajak sama sekali dengan tidak melanggar UU Pajak;
- b. Wajib pajak akan mengurangi jumlah pembayaran pajak dengan tidak melanggar UU Pajak, yakni dengan memanfaatkan *grey area* dalam UU Pajak;
- c. Wajib pajak akan menggeser waktunya, yaitu menunda membayar pajak hingga tahun depan (*forward shifting*) sehingga dapat menikmati bunganya (*interest*); atau

- d. Jika ketiga cara di atas tidak memungkinkan untuk dilakukan, baru wajib pajak akan membayar pajaknya.

2. METODE PENELITIAN

Penelitian ini menerapkan metode kualitatif deskriptif. Statistik deskriptif mencakup proses pengumpulan, penyusunan, pengolahan, dan analisis data secara sistematis untuk memberikan gambaran yang jelas dan terorganisasi mengenai suatu fenomena atau kondisi yang diteliti (Sholikhah, 2016). Metode kualitatif deskriptif bertujuan untuk menyelidiki kondisi objek secara alami melalui teknik pengumpulan data yang bersifat induktif. Hasil penelitian ini diharapkan mampu memberikan pemahaman yang komprehensif dan dapat digeneralisasi (Sugiyono, dikutip dalam Wijaya & Supandi (2017)).

Teknik pengumpulan data dalam penelitian ini mencakup studi literatur dari berbagai sumber terpercaya, seperti peraturan perpajakan, jurnal akademik, dan laporan keuangan. Analisis dilakukan dengan membandingkan data yang diperoleh untuk mengidentifikasi pola, permasalahan, serta alternatif solusi yang relevan dengan topik penelitian.

3. PEMBAHASAN

3.1. Tinjauan Pemajakan atas Revaluasi Aset Tetap

Berdasarkan ketentuan PSAK 216 dapat diketahui bahwa perusahaan mempunyai 2 (dua) pilihan metode dalam mengukur nilai aset tetap, yakni model biaya dan model revaluasi. Model biaya merupakan model yang dikenal UU PPh, dimana perusahaan mencatat aset tetap berdasarkan biaya perolehan pada saat perolehannya, kemudian dikurangi dengan akumulasi penyusutannya. Sedangkan pada model revaluasi, perusahaan melakukan penilaian kembali aset secara berkala sehingga dapat dipastikan jumlah tercatat tidak mempunyai perbedaan yang material dengan nilai wajar aset tersebut pada akhir periode pelaporan (IAI, 2018).

UU PPh hanya mengenal model biaya dalam pencatatan aset sesuai pengaturan di Pasal 10. Oleh karenanya, untuk mengakomodasi wajib pajak yang memilih model revaluasi, atau wajib pajak yang memilih model biaya namun melakukan revaluasi aset tetap, UU PPh memberikan pengaturan pada Pasal 19, dimana melalui pasal tersebut Menteri Keuangan diberi kewenangan untuk mengatur terkait pemajakan atas hasil revaluasi. PMK nomor 79/PMK.03/2008 (selanjutnya disebut PMK 79) kemudian mengatur bahwa atas selisih lebih sebagai hasil revaluasi aktiva tetap dikenai PPh final dengan tarif 10%. Sebaliknya apabila terjadi penurunan setelah dilakukan revaluasi maka hasil revaluasi tidak akan diakui secara fiskal.

Wajib pajak diwajibkan untuk melakukan revaluasi terhadap seluruh aset tetap berwujud. Penilaian harus dilakukan oleh profesional, yaitu perusahaan jasa penilai atau seorang ahli penilai yang memiliki izin resmi. Dalam proses revaluasi, jasa penilai atau ahli penilai harus memastikan bahwa hasil penilaian mencerminkan nilai pasar atau nilai wajar dari aset tersebut. Jika hasil penilaian kembali tidak mencerminkan nilai pasar atau nilai wajar, Dirjen Pajak berhak untuk menetapkan kembali nilai pasar atau nilai wajar tersebut.

Selambat-lambatnya 1 tahun setelah revaluasi dilakukan, wajib pajak harus mengajukan izin ke Dirjen Pajak (bukan melalui Kantor Pajak (KPP) tempat wajib pajak terdaftar, melainkan permohonan diajukan kepada Kepala Kantor Wilayah (Kanwil) DJP yang merupakan atasan dari KPP tempat wajib pajak terdaftar). Namun yang perlu diperhatikan, sebelum mengajukan permohonan, wajib pajak terlebih dahulu harus memastikan seluruh tunggakan kewajiban perpajakannya telah ditunaikan sampai masa pajak terakhir sebelum revaluasi dilakukan. Artinya wajib pajak harus sudah melaporkan SPT (baik masa maupun tahunan) yang menjadi kewajibannya serta membayar seluruh utang-utang pajak maupun kewajiban lainnya. Permohonan juga harus dilampiri dengan laporan keuangan tahun sebelumnya yang telah diaudit oleh auditor resmi berizin.

Setelah permohonan diterima lengkap, Kepala Kanwil DJP harus menerbitkan keputusan dalam 30 hari sejak tanggal diterima. Keputusan tersebut dapat berupa menerima ataupun menolak permohonan. Apabila permohonannya diterima, wajib pajak harus membayar PPh final dalam jangka waktu 15 hari setelahnya. Wajib pajak juga dapat mengajukan permohonan mengangsur apabila terdapat kendala keuangan, dan PPh final harus dibayar selambat-lambatnya pada tanggal jatuh tempo angsuran.

Setelah terbit surat keputusan dan membayar PPh final, wajib pajak perlu melakukan penyesuaian aset yang dilaporkan, baik di laporan keuangan maupun di SPT Tahunan PPh. Penyesuaian tersebut meliputi penyesuaian atas nilai aset (yang berubah nilainya) serta masa manfaat aset yang disesuaikan kembali menjadi masa manfaat penuh sesuai kelompoknya di UU PPh. Misalnya masa manfaat bangunan permanen (dengan masa manfaat penuh 20 tahun), pada saat penilaian kembali sisa masa manfaatnya 5 tahun, maka setelah direvaluasi, masa manfaatnya kembali penuh 20 tahun. Sejak surat keputusan tersebut juga wajib pajak kembali melakukan penyusutan atas aset tetap yang telah direvaluasi kecuali untuk aset tanah. Sehingga apabila surat keputusan terbit di pertengahan tahun, wajib pajak menghitung penyusutan atas aset tersebut dua kali, yakni atas bagian tahun pajak sebelum surat

keputusan dan atas bagian tahun pajak setelah surat keputusan.

Sebagai konsekuensi dari surat persetujuan atas permohonan revaluasi aset tersebut, wajib pajak tidak boleh mengalihkan aset tetap yang telah direvaluasi dalam jangka waktu tertentu (yaitu 4 tahun untuk aset kelompok 1, 8 tahun untuk aset kelompok 2, dan 10 tahun untuk aset kelompok 3 dan 4). Apabila wajib pajak mengalihkan aset tetap tersebut dengan alasan apapun, wajib pajak akan dikenai PPh final tambahan sebesar 12% yang dihitung dari 22% (tarif PPh badan) dikurangi 10% (PPh final yang telah dibayar), kecuali pengalihan tersebut:

- 1) Bersifat kahar (*force majeure*) yang ditentukan berdasarkan keputusan atau kebijakan pemerintah maupun putusan pengadilan;
- 2) dilakukan untuk tujuan kombinasi bisnis (seperti penggabungan, pemekaran atau peleburan); atau
- 3) dilakukan karena penarikan aset oleh penjualnya yang disebabkan terjadi kerusakan berat dan tidak dapat diperbaiki lagi.

Selanjutnya, dari sudut pandang akuntansi, wajib pajak harus mencatat selisih lebih dari penilaian kembali tersebut, setelah dikurangi PPh final, di neraca dalam akun Selisih Lebih Penilaian Kembali Aset Tetap Perusahaan. Permohonan revaluasi untuk aset yang sama dapat diajukan kembali paling cepat setelah jangka waktu 5 tahun.

Berdasarkan uraian di atas, penulis menyimpulkan hal-hal sebagai berikut:

- a. Laporan keuangan wajib pajak untuk tahun pajak sebelum wajib pajak mengajukan permohonan revaluasi aset tetap harus diaudit oleh Kantor Akuntan Publik (KAP);
- b. Wajib pajak harus menggunakan/menghiring perusahaan jasa penilai (KJPP) atau penilai perorangan berizin resmi, sehingga wajib pajak harus mengeluarkan biaya tambahan untuk membayar perusahaan penilai/penilai perseorangan tersebut;
- c. Permohonan wajib pajak baru dapat disampaikan kepada Dirjen Pajak melalui Kepala Kanwil DJP dalam waktu paling lambat 1 tahun setelah proses penilaian selesai. Artinya sebelum melakukan penilaian wajib pajak harus yakin bahwa hasil penilaian kembali aset tetap akan mengalami kenaikan. Sebab jika aset tetap tersebut justru turun nilainya, permohonan penilaian kembali aset tetap tidak dapat dilakukan. Oleh karenanya umumnya revaluasi aset tetap dilakukan untuk aset tanah yang umumnya mengalami kenaikan;
- d. Terdapat persyaratan bahwa sebelum mengajukan permohonan, wajib pajak harus memastikan bahwa seluruh kewajiban

perpajakan (pelaporan SPT, pembayaran pajak, pembayaran utang pajak maupun kewajiban pajak lainnya) telah diselesaikan hingga masa pajak terakhir sebelum masa pajak dilakukannya penilaian kembali;

- e. Setelah surat keputusan diterbitkan oleh Kepala Kanwil DJP, wajib pajak harus membayar dalam waktu 15 hari kecuali apabila wajib pajak mengajukan permohonan angsuran maka pembayaran dilakukan paling lambat pada tanggal jatuh tempo pembayaran angsurannya. Apabila wajib pajak terlambat membayar PPh final tersebut, wajib pajak akan dikenai sanksi bunga sesuai ketentuan UU KUP;
- f. Terdapat beda pengaturan akuntansi dan pengaturan pajak. Menurut paragraf 34 PSAK 216 disebutkan bahwa frekuensi revaluasi bergantung pada perubahan nilai wajar dari aset tetap yang direvaluasi, dimana apabila terdapat aset tetap yang mengalami perubahan nilai wajar signifikan dan fluktuatif perlu direvaluasi secara tahunan. Sedangkan menurut PMK-79, revaluasi atas aset yang sama hanya dapat dilakukan 5 tahun sekali;
- g. Masa manfaat aset setelah revaluasi secara akuntansi merupakan kewenangan manajemen, sedangkan menurut PMK-79 tersebut masa manfaat kembali penuh sesuai kelompok aset yang diatur di UU PPh;
- h. Apabila wajib pajak mengalihkan aset yang telah direvaluasi terdapat konsekuensi dimana terdapat tambahan PPh final sebesar selisih tarif PPh badan tertinggi pada saat revaluasi dengan 10%; dan
- i. Menurut PSAK 216, selisih lebih/surplus revaluasi aset tetap akan diakui sebagai penghasilan komprehensif lain (*other comprehensive income*), sedangkan menurut PMK-79 selisih lebih tersebut harus dicatat dalam akun khusus dengan nama Selisih Lebih Penilaian Kembali Aset Tetap Perusahaan.

3.2. Rendahnya Partisipasi Wajib Pajak

Selanjutnya penulis menyoroti rendahnya partisipasi wajib pajak pada program ini. Dari realisasi penerimaan PPh final atas revaluasi aset tetap dapat dihitung dasar pengenaan pajak atas PPh final tersebut sebagai berikut:

Tabel 5 Dasar Pengenaan Pajak

Tahun	Pembayaran PPh Final Revaluasi Aset Tetap (miliar rupiah)	DPP $((100/10) \times \text{PPh Final})$	Jumlah SSP
2019	115,46	1.154,60	99

Tahun	Pembayaran PPh Final Revaluasi Aset Tetap (miliar rupiah)	DPP $((100/10) \times \text{PPh Final})$	Jumlah SSP
2020	86,75	867,50	61
2021	28,76	287,60	54
2022	133,49	1.334,90	175

Sumber: DJP (diolah penulis)

Berdasarkan Tabel 5 di atas dapat kita lihat, selain jumlah penerimaan pajak dari PPh final atas revaluasi aset tetap yang kecil (di bawah 1% dari total penerimaan PPh final (lihat Tabel 2)), jumlah partisipasi wajib pajak pada program tersebut juga cenderung rendah. Berdasarkan Tabel 5 dapat kita lihat bahwa jumlah kenaikan nilai aset akibat revaluasi aset tetap relatif kecil, berkisar antara Rp200 miliar hingga Rp1,1 triliun per tahun dari 2019 hingga 2022. Selain itu jumlah wajib pajak yang berkontribusi juga relatif sedikit. Apabila dihitung jumlah surat setoran pajaknya (SSP), jumlah wajib pajak yang berpartisipasi berkisar antara 50-175 wajib pajak (dengan catatan masih terdapat kemungkinan terdapat pembayaran lebih dari 1 SSP atas wajib pajak yang sama).

Berdasarkan pengaturan pada PMK-79 serta Perdirjen nomor PER-12 hal-hal yang mungkin menjadi penghambat bagi wajib pajak dalam mengikuti program ini antara lain:

1. Terdapat aturan yang memberatkan sebelum wajib pajak mengajukan permohonan, seperti:
 - a. Wajib pajak terlebih dahulu harus menyelesaikan seluruh kewajiban perpajakan sampai dengan masa pajak sebelum wajib pajak mengajukan permohonan revaluasi, misalnya kewajiban pelaporan SPT dan pelunasan utang-utang pajak yang ada;
 - b. Terdapat persyaratan dimana laporan keuangan sebelum mengajukan permohonan harus diaudit oleh kantor akuntan publik; dan
 - c. Wajib pajak terlebih dahulu harus melakukan penilaian kembali aset tetap menggunakan perusahaan jasa penilai (KJPP) atau ahli penilai berizin resmi.

Ketiga persyaratan tersebut memberatkan wajib pajak. Sehingga wajib pajak yang mengikuti program ini umumnya wajib pajak-wajib pajak besar yang laporan keuangannya umumnya sudah diaudit oleh kantor akuntan publik.

2. Program ini hanya dapat diikuti oleh wajib pajak yang melakukan revaluasi aktiva tetap dengan hasil positif, yakni terdapat kenaikan nilai dari nilai aset sebelum dan setelah revaluasi. Tidak terdapat pengaturan bagi wajib pajak yang revaluasinya bernilai negatif atau mengalami penurunan dari nilai aset sebelum revaluasi, atau

campuran antara hasil negatif dan positif, akibatnya:

- a. Bagi wajib pajak yang revaluasinya bernilai negatif tidak dapat mengikuti program ini, sehingga aset-aset yang kemungkinan apabila dinilai kembali bernilai negatif sudah pasti tidak disertakan seperti mesin, gedung dll. Di sisi lain, program ini hanya mengakomodasi penilaian kembali aset-aset yang setelah direvaluasi bernilai positif seperti tanah;
- b. Bagi wajib pajak yang hasil revaluasinya campuran dimana terdapat aset yang bernilai positif maupun negatif, tidak terdapat mekanisme kompensasi hasil revaluasi tersebut. Misalnya apabila hasil penilaian kembali terdapat hasil penilaian bernilai positif dan negatif, maka hasil penilaian negatif dapat dikurangkan dari hasil penilaian positif sehingga PPh final dibayarkan dari hasil positif setelah dikurangi dengan hasil negative sebagaimana ilustrasi berikut: wajib pajak melakukan revaluasi/penilaian kembali aset tetap dengan hasil sebagai berikut:

- Aset-aset yang setelah dinilai kembali mengalami kenaikan sebesar 7 aset dengan nilai kenaikan Rp7 miliar;
- Aset-aset yang setelah dinilai kembali mengalami penurunan sebesar 3 aset dengan nilai penurunan Rp3 miliar

Apabila berdasarkan ketentuan PMK-79, wajib pajak harus membayar PPh final sebesar 10% dari Rp7 miliar atau sekitar Rp700 juta. Tidak ada mekanisme dimana wajib pajak dapat mengurangkan selisih penurunan nilai dari selisih kenaikan nilai menjadi:

Kenaikan nilai	Rp7 miliar
Penurunan nilai	Rp3 miliar
Selisih	Rp4 miliar

Sehingga PPh final cukup dibayar dari Rp4 miliar (atau sekitar Rp400 juta).

3. Setelah PPh final dibayar dan permohonan disetujui, terdapat persyaratan yang menyertainya, antara lain:
 - a. Masa manfaat aset yang dilaporkan setelah revaluasi disesuaikan kembali ke masa manfaat penuh seolah-olah aset tersebut adalah aset baru, yakni 4, 8, 16, 20 atau lebih dari 20 tahun sesuai kelompok aset;
 - b. Wajib pajak dilarang mengalihkan aset yang telah disetujui permohonan penilaian kembali asetnya selama jangka waktu tertentu, yaitu 4 tahun untuk aset kelompok 1, 8 tahun untuk aset kelompok 2, atau 10 tahun untuk aset kelompok 3 dan 4;

- c. Apabila wajib pajak mengalihkan sebelum jangka waktu tersebut, akan dikenai PPh final tambahan sebesar selisih antara tarif PPh badan tertinggi dikurangi 10%;
- d. Aset yang telah mendapat persetujuan revaluasi hanya dapat dinilai kembali 5 tahun kemudian; dan
- e. Apabila ternyata di kemudian hari diketahui bahwa nilai wajar yang dilaporkan dan digunakan sebagai dasar penghitungan PPh final tidak sesuai, Dirjen Pajak dapat menetapkan kembali nilai wajarnya.

Berdasarkan pembahasan di atas terdapat hambatan berupa persyaratan-persyaratan yang memberatkan bagi wajib pajak dalam mengikuti program pemajakan terkait revaluasi aset tetap.

3.3. Alternatif Lain Selain Pengenaan PPh Final

Apabila kita cermati bunyi Pasal 19 maupun penjelasannya dapat kita simpulkan beberapa hal sebagai berikut:

1. Latar belakang timbulnya pengaturan tersebut adalah karena adanya ketidakcocokan antara biaya (terutama biaya penyusutan) dengan penghasilan yang diakibatkan oleh perkembangan harga yang mencolok atau perubahan kebijakan di bidang moneter pada aktiva tetap yang dilaporkan wajib pajak;
2. UU PPh menghendaki agar unsur-unsur biaya dan penghasilan yang dilaporkan wajib pajak di Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT Tahunan) serasi dan dalam batas-batas yang wajar;
3. Apabila terjadi kenaikan nilai aset, maka unsur biaya penyusutan akan naik, sementara unsur penghasilan tidak mengalami kenaikan mengingat kenaikan nilai aset sebagai hasil revaluasi tidak dianggap sebagai penghasilan menurut Pasal 4 ayat (1) UU PPh;
4. Oleh karenanya untuk mengakomodasi ketidakserasian kenaikan nilai biaya penyusutan dan penghasilan, Menteri Keuangan diberikan kewenangan untuk mengenakan pajak secara tersendiri atas selisih penilaian kembali tersebut sepanjang tidak melebihi tarif pajak tertinggi UU PPh;
5. Pasal 19 UU PPh menggunakan frasa “pajak secara tersendiri” yang dapat diartikan dikenai pajak secara terpisah dari pengenaan pajak yang lain. Sebenarnya mengenakan pajak secara terpisah tidak harus selalu dikenai PPh final. Dengan menyebutnya sebagai PPh Pasal 19 saja sudah cukup tanpa harus mengenakan pajak secara final;
6. Pertimbangan pengenaan PPh secara final bisa jadi dilatarbelakangi oleh pengaturan Pasal 28 UU PPh yang menyebutkan bahwa kredit pajak hanya dapat dilakukan untuk jenis PPh Pasal 21, 22, 23, 24, 25 dan 26 ayat (5), dan tidak disebutkan Pasal 19 disana;
7. Alternatif lain pemajakan secara terpisah atas selisih penilaian kembali aset tetap dapat dilakukan dengan melakukan indeksasi biaya sebagaimana disebut dalam penjelasan Pasal 19 UU PPh. Indeksasi merupakan sistem atau teknik yang dapat digunakan untuk mengaitkan antara harga dan nilai aset. Dalam hal ini indeksasi digunakan untuk menghubungkan/menyelaraskan antara nilai aset setelah revaluasi dan biaya penyusutan. Indeksasi dilakukan dengan melakukan penyesuaian terhadap biaya penyusutan yang dibebankan oleh wajib pajak.
8. Indeksasi biaya dapat dilakukan seperti pada pengaturan *debt to equity ratio* (DER) sebagaimana diatur dalam PMK 169/PMK.03/2015. Dalam hal ini Menteri Keuangan akan memberikan pengaturan mengenai batas biaya penyusutan yang dapat dibebankan di SPT Tahunan terhadap pembanding tertentu (misalnya total aset tetap atau total peredaran usaha/penghasilan) yang dapat dibeda-bedakan sesuai jenis industrinya.

4. KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan uraian di atas dapat disimpulkan beberapa hal sebagai berikut:

1. Penerimaan pajak dari PPh final atas revaluasi aset tetap sesuai Pasal 19 UU PPh dapat dikatakan sangat sedikit (di bawah 1% dari total penerimaan PPh final) untuk periode 2019-2022;
2. Wajib pajak yang berpartisipasi dalam program ini juga relatif sedikit yakni berada di kisaran 54-175 wajib pajak dari tahun 2019-2022 (dihitung dari jumlah SSP dan terdapat kemungkinan 1 wajib pajak membayar pajak menggunakan lebih dari 1 SSP);
3. Terkait rendahnya partisipasi wajib pajak, beberapa kendala berikut ditengarai menjadi penyebabnya:
 - a. Terdapat beda pengaturan revaluasi menurut akuntansi dan menurut perpajakan;
 - b. Wajib pajak harus mengeluarkan biaya tambahan antara lain untuk membayar auditor dan jasa penilai profesional/berizin, serta wajib pajak harus menyelesaikan seluruh kewajiban perpajakannya terlebih dahulu;
 - c. Wajib pajak hanya dapat mencatat revaluasi yang bernilai positif (mengalami kenaikan) untuk program ini, sedangkan revaluasi yang bernilai negatif (mengalami penurunan) tidak dapat diikutkan;
 - d. Masa manfaat aset setelah revaluasi direset seolah-olah aset tersebut menjadi aset baru sesuai masa manfaat yang diatur di UU PPh;
 - e. Wajib pajak dilarang mengalihkan aset yang telah direvaluasi tersebut selama jangka waktu tertentu. Apabila terpaksa dialihkan,

- terdapat PPh final tambahan yang dikenakan;
- f. Atas aset yang sama dapat diajukan penilaian kembali minimal 5 tahun kemudian; dan
 - g. Apabila hasil penilaian menurut DJP tidak sesuai dengan nilai wajarnya, DJP dapat menentukan kembali harga wajar yang sebenarnya.
4. Menurut Pasal 19 UU PPh, Menteri Keuangan mempunyai alternatif lain dalam pemajakan atas revaluasi aset tetap, yaitu:
- a. Memajaki hasil revaluasi aset tetap dengan "pajak terpisah" yang bukan PPh final; dan/atau
 - b. Membuat regulasi terkait indeksasi biaya penyusutan dan penghasilan apabila wajib pajak melakukan revaluasi aset tetap.
- Berdasarkan hal-hal di atas, penulis menyarankan agar petuntut teknis terkait revaluasi aktiva tetap (PMK-79 dan PER-12) diubah dengan mempertimbangkan hal-hal sebagai berikut:
1. Tidak mewajibkan wajib pajak menggunakan penilai profesional/berizin dalam melakukan revaluasi aset tetap;
 2. Tidak mensyaratkan wajib pajak memenuhi semua kewajiban perpajakan sebelum mengajukan permohonan;
 3. Tidak mewajibkan laporan keuangan wajib pajak diaudit untuk tahun pajak sebelum wajib pajak mengajukan permohonan revaluasi;
 4. Mengkombinasikan pengenaan pajak atas hasil revaluasi positif dan negatif sehingga penurunan nilai sebagai akibat revaluasi juga diakomodasi;
 5. Melakukan *assessment* terhadap alternatif lain pengenaan pajak atas hasil revaluasi antara lain:
 - a. Tidak mengenakan PPh final sehingga pajak yang dibayar dapat dikreditkan di SPT Tahunan wajib pajak; atau
 - b. Menggunakan indeksasi biaya penyusutan dan penghasilan dalam pelaksanaannya.

5. IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Beberapa hal yang menjadi keterbatasan penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Jumlah wajib pajak yang mengikuti program revaluasi aset tetap terbatas berdasarkan jumlah SSP yang ada, akan lebih baik apabila menggunakan data surat permohonan yang disampaikan maupun surat keputusan persetujuan/penolakan yang diterbitkan; dan
2. Penelitian ini dilakukan terbatas pada studi literatur, akan lebih baik apabila dilakukan dengan metodologi kuantitatif dengan melibatkan wajib pajak.

DAFTAR PUSTAKA

- Aji, A. W., & Atun, Fi. F. (2019). Pengaruh Tax Planning, Profitabilitas, dan Likuiditas terhadap Nilai Perusahaan dengan Ukuran Perusahaan sebagai Variabel Moderasi (Studi Kasus Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2014-2018). *Jurnal Ilmiah Akuntansi Dan Humanika*, 9(3), Article 3.
- Article 3.
<https://doi.org/10.23887/jiah.v9i3.22610>
- Aziz, N. A., & Yuyetta, E. N. A. (2017). Analisis Faktor-Faktor Yang Mendorong Perusahaan Merevaluasi Aset Tetap. *Diponegoro Journal of Accounting*, 6(4), Article 4.
- IAI, I. A. I. (2018a). *Kerangka Konseptual Pelaporan Keuangan*. Ikatan Akuntan Indonesia.
- IAI, I. A. I. (2018b). *PSAK 16*. Ikatan Akuntan Indonesia.
- Latifah, N. A. (2015). Kebijakan Moneter Dalam Perspektif Ekonomi Syariah. *Jurnal Ekonomi Modernisasi*, 11(2), Article 2.
<https://doi.org/10.21067/jem.v11i2.873>
- Novitasari, E. (2019). *Metode Mudah Menyusun Pembukuan Sederhana: Pegangan Wajib Praktisi Bisnis dan Pelaku Usaha UKM*. Anak Hebat Indonesia.
- Pohan, C. A. (2022). *Optimizing Corporate Tax Management: Kajian Perpajakan dan Tax Planning-nya Terkini*. Bumi Aksara.
- Saputra, A. (2005). *Analisis Perencanaan Pajak Melalui Revaluasi Aktiva Tetap Dan Penghitungan Besarnya Pajak Terhutang Wajib Pajak Badan (Studi survei pada Wajib Pajak Badan di Kanwil DJP Jawa Bagian Barat II Bandung)* [Universitas Widyatama].
<http://repository.widyatama.ac.id/xmlui/handle/123456789/492>
- Sholikhah, A. (2016). Statistik Deskriptif Dalam Penelitian Kualitatif. *Komunika: Jurnal Dakwah Dan Komunikasi*, 10(2), 342–362.
<https://doi.org/10.24090/komunika.v10i2.953>
- Umaroh, D. S., & Anggraini, N. (2020). Analisis Penerapan Akuntansi Revaluasi Aktiva Tetap Berwujud Dalam Pelepasan Aktiva Tetap Berwujud Dan Pengaruhnya Terhadap Laporan Keuangan (Studi Kasus Pada Pabrik Gula Pesantren Baru Kediri). *JCA (Jurnal Cendekia Akuntansi)*, 1(1), Article 1.
<https://doi.org/10.32503/akuntansi.v1i1.1063>
- Walsh, C. (2003). *Key Management Ratios—Ciaran Walsh—Google Buku*.
- Wibowo, S., & Mangoting, Y. (2013). Analisis Faktor-Faktor yang Memotivasi Manajemen Perusahaan Melakukan Tax Planning. *Tax & Accounting Review*, 1(1), Article 1.
- Wijaya, S., & Supandi, A. B. (2017). Analisis Revaluasi Aktiva Tetap Di PT Indonesia Power. *JURNAL PAJAK INDONESIA (Indonesian Tax Review)*, 1(1), Article 1.
<https://doi.org/10.31092/jpi.v1i1.171>