

BAB IV

**ANALISIS PENENTUAN SUATU KEGIATAN USAHA SEBAGAI BUT AGEN
YANG TIDAK BEBAS**

A. Kedudukan *Source Rule* dalam Undang-undang Pajak

Rohatgi mengemukakan bahwa *Source rule* merupakan sekumpulan ketentuan hukum yang menentukan syarat-syarat apa yang harus dipenuhi bagi suatu jenis penghasilan agar negara tempat diterimanya atau diperolehnya penghasilan itu menjadi negara yang berhak memungut pajak atas penghasilan yang diterima atau diperoleh di negara sumber tersebut.¹

Setiap penghasilan yang diterima atau diperoleh atas kegiatan usaha yang dilakukan dapat diklasifikasikan sebagai objek pajak dan pihak otoritas negara mana yang berhak untuk mengenakan pajak atas penghasilan yang diterima atau diperoleh melalui kegiatan usaha yang dilakukan oleh badan maupun perorangan di suatu negara maka di sini terlihat adanya konflik kepentingan di mana negara sumber penghasilan dan negara domisili tempat di mana Badan maupun individu selaku subjek yang mempunyai kewarganegaraan atau bertempat kedudukan merasa sama-sama berhak atas satu penghasilan yang sama, dengan *source rule* negara sumber menjadi berhak untuk memajaki penghasilan yang bersumber dari negaranya dengan pemenuhan persyaratan dasar dari setiap jenis penghasilan.

¹ Op.cit . hal. 15

A.1. Penetapan suatu kegiatan sebagai BUT

BUT diatur pada Pasal 5 OECD Model. Sebagaimana disebutkan di dalam Pasal 5, BUT merupakan *a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on*. Pasal 5 ayat 2 memberikan beberapa contoh BUT seperti tempat kedudukan manajemen, cabang, kantor, pabrik, bengkel kerja, suatu tambang, sumur minyak dan gas bumi, tempat penggalian atau tempat pengambilan sumber daya alam lainnya.

Konstruksi bangunan dianggap memunculkan BUT bila selesai dalam waktu lebih dari 12 bulan (UN Model dipersingkat menjadi 6 bulan untuk memberikan hak lebih kepada negara berkembang). Menurut OECD Model, tidak termasuk suatu BUT pemeliharaan tempat kegiatan yang semata-mata digunakan untuk kegiatan persiapan pekerjaan. Pengertian BUT menurut OECD Model termasuk juga di dalamnya agen yang tidak bebas

Dalam undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 (selanjutnya disebut UU PPh), sebagaimana dijelaskan dalam memori penjelasan Pasal 2 ayat 1 huruf c merujuk pada memori penjelasan Pasal 2 ayat 5 UU PPh, pengertian BUT adalah bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia, yang dapat berupa :

- a. tempat kedudukan manajemen;
- b. cabang perusahaan;
- c. kantor perwakilan;
- d. gedung kantor;
- e. pabrik;
- f. bengkel;
- g. pertambangan dan penggalian sumber alam, wilayah kerja pengeboran yang digunakan untuk eksplorasi pertambangan;
- h. perikanan, peternakan, pertanian, perkebunan, atau kehutanan;
- i. proyek konstruksi, instalasi, atau proyek perakitan;
- j. pemberian jasa dalam bentuk apapun oleh pegawai atau oleh orang lain, sepanjang dilakukan lebih dari 60 (enam puluh) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan;
- k. orang atau badan yang bertindak selaku agen yang kedudukannya tidak bebas;
- l. agen atau pegawai dari perusahaan asuransi yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menerima premi asuransi atau menanggung resiko di Indonesia.

Ketiga aturan berdasarkan *UN Model*, *OECD Model*, serta UU PPh di atas merupakan konsep primer atau konsep dasar pendefinisian dari BUT karena setiap daftar yang disebutkan dalam ketiga model diatas merupakan hasil implementasi dari pengertian *source rule* terhadap BUT yang mempersyaratkan adanya suatu tempat tetap, tanpa tempat tetap BUT tidak akan pernah terjadi dan apabila BUT tidak terjadi

otomatis *source rule* pun tidak terpenuhi dan jika *source rule* tidak terpenuhi maka hak pemajakan sepenuhnya dimiliki oleh negara domisili.

A.2. Agen yang tidak bebas sebagai BUT dalam model Perjanjian Perpajakan Internasional

Dalam perkembangannya konsep primer dari penetapan suatu kegiatan usaha sebagai BUT telah bergeser dikarenakan dinamisnya cara melakukan transaksi kegiatan usaha sehingga terdapat ketentuan yang lebih spesifik untuk mengatur guna memberikan kepastian hukum sehingga dapat disepakati oleh masyarakat perpajakan internasional. Model perjanjian tersebut antara lain OECD Model dan UN Model.

A.3. Agen yang tidak bebas sebagai BUT menurut OECD Model

OECD didirikan pada 1961 sebagai kelanjutan *Organization for European Economic Co-operation* (OEEC) sebuah lembaga nirlaba yang dibentuk untuk merekonstruksi dan merehabilitasi Eropa setelah Perang Dunia ke-2. Prijohandojo mengatakan bahwa pendirian OECD dimaksudkan membantu negara-negara anggota mencapai pertumbuhan ekonomi dan meningkatkan tersedianya lapangan pekerjaan yang berkelanjutan, meningkatkan taraf hidup dan mampu menjaga stabilitas ekonomi

dan keuangan di negara-negara anggota dan pada akhirnya diharapkan bisa memberikan kontribusi bagi pembangunan ekonomi dunia.²

Negara-negara yang tergabung dalam keanggotaan OECD pada umumnya merupakan negara-negara maju yang memegang peranan penting dalam perkembangan ekonomi dunia. Tidak dapat disangkal setiap kebijakan OECD memiliki implikasi luas terhadap ekonomi dunia. Sehubungan dengan kebijakan perpajakan, OECD telah mengeluarkan panduan yang digunakan oleh anggota OECD dalam merumuskan *tax treaty*, yang dikenal dengan *OECD Model Convention*.

Treaty model yang dikembangkan oleh OECD disusun untuk kepentingan anggota dan didasarkan oleh suatu kenyataan bahwa kekuatan ekonomi di antara negara-negara OECD relatif berimbang. Artinya perbandingan antara ekspor dan import modal, barang, jasa serta arus investasi dari atau ke luar di antara mereka relatif berimbang. Kondisi demikian akan berbeda bila kita tarik pada situasi hubungan yang dilakukan oleh negara maju dan negara yang sedang berkembang.³ Agen yang tidak bebas sebagai BUT dalam OECD Model ditetapkan sebagai berikut:

“a persons who acting on behalf of the enterprise wholly or partly carried on habitually exercise to conclude contract”

² Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), juga Prijohandojo Kristanto, “Harmful Tax Competition”, Inside Tax, Danny Darussalam Tax Center, Nov 2007, hal. 38.

³ Op.cit, hal.49

A.4. Agen yang tidak bebas sebagai BUT menurut UN Model

Atas dasar fakta tersebut, Perserikatan Bangsa-Bangsa melakukan penyesuaian OECD Model yang dikenal dengan *United Nation Model Convention* (UN Model) dan diharapkan memberikan hak lebih kepada negara berkembang memajaki laba usaha yang diperoleh dari wilayah (*jurisdiction*) negara-negara yang sedang berkembang. Di luar ke dua model *tax convention* di atas, terdapat pula model lain seperti Netherland Model, USA Model dan lain sebagainya di mana penyusunan model tersebut disesuaikan dengan kepentingan masing-masing negara.

Rohatgi mengatakan bahwa di dalam UN Model penetapan BUT Agen yang tidak bebas meskipun agen tersebut tidak diberikan kewenangan untuk mengelola dan menutup kontrak atas nama perusahaan luar negeri kegiatan agen yang hanya memelihara persediaan barang dagang dan melakukan pengiriman atas nama perusahaan luar negeri secara berkesinambungan dapat langsung mengkategorikan agen tersebut sebagai BUT agen yang tidak bebas.⁴

B. Analisis Alat Uji penetapan suatu kegiatan sebagai BUT Agen yang tidak bebas

Dalam konteks UU PPh Indonesia pasal 2 ayat 5 huruf n agen yang tidak bebas tersebut dapat berupa badan ataupun orang, memberikan interpretasi bahwa kegiatan keagenan memang dapat dilakukan oleh kedua subjek tersebut baik badan maupun orang, penetapan BUT keagenan dalam konteks badan tentu akan mudah diketahui karena merujuk kepada konsep dasar sebagai BUT yaitu kehadiran tempat tetap, namun diperlukan alat uji lain yakni dipendensi dalam menentukan suatu kegiatan usaha sebagai BUT agen yang tidak bebas berdasarkan wawancara dengan Bp. Sriadi Setyanto

⁴ Loc.cit hal.80-81

Ak M.A salah satu kepala bagian di Pusat Analisis dan Harmonisasi Kebijakan Fiskal tersebut menyebutkan bahwa pengaturan atas kegiatan keagenan yang tidak bebas sampai saat ini merujuk pada UU PPh dan penetapannya masih berdasarkan tempat tetap serta hubungan dependensi antara perusahaan luar negeri tersebut dengan perusahaan domestik⁵.

Penetapan kegiatan tersebut akan sulit jika hanya berdasarkan pada UU PPh padahal secara substansi kegiatan tersebut dilakukan oleh Badan yang dalam kegiatannya mewakili perusahaan atau badan asing di luar negeri. disini penting sekali pengidentifikasian mengenai hubungan keterikatan dan prasyarat lainnya guna menetapkan kegiatan keagenan tersebut telah menjadi BUT di Indonesia, senada dengan Sriadi, Widi Widodo juga mengatakan hal yang serupa bahwasannya ketentuan khusus untuk mengetahui apakah suatu kegiatan yang bertindak selaku agen tidak bebas dalam konteks perpajakan Indonesia belum ada secara mendetail, selama ini pihak pemeriksa hanya memeriksa kepatuhannya saja dan itu pun bagi BUT badan yang telah terdaftar tetapi dalam rangka pemeriksaan guna menetapkan Badan sebagai BUT agen yang tidak bebas keduanya sepakat merujuk kepada *OECD*.⁶ Atas badan atau agen yang selama ini merupakan sebuah badan yang berketetapan dan berkedudukan dalam konteks hukum perdata Indonesia yang melakukan kegiatan usaha sebagai Agen yang tidak bebas dan substansi ini ditemukan pada saat pemeriksaan dilapangan oleh pemeriksa dan ditetapkan sebagai BUT maka kewajiban Badan tersebut diperlakukan terpisah dengan BUT nya dimana badan tersebut hanya membukukan komisi yang diterima atas

⁵ Hasil wawancara dengan Kasi Pusat Analisis dan Harmonisasi Kebijakan Fiskal pada 22 Juli 2008 di Hotel Bumi Karsa Bidakara Pancoran 12:00-12:25

⁶ Hasil wawancara dengan Bpk. Widi Widodo mantan pemeriksa KPP Badora, Pada 24 Juli 2008 di KPP Pratama Kelapa Gading 15:30-15:15:55

kegiatan keagenan dan hanya membukukan biaya atas penghasilan komisi yang diperoleh tersebut, namun atas BUT nya maka pembebanan biaya dan dapat dibukukan seluruhnya atas penghasilan yang diterima atau diperoleh dari kegiatan yang dilakukan oleh agen.⁷ Beberapa *Account Representative*, juga mengatakan jika melihat perkembangan dari pengujian kepatuhan substansi dari BUT keagenan baru dapat ditemukan jika para pemeriksa melakukan pemeriksaan.⁸

Pengujian untuk menentukan ada tidaknya BUT yang merupakan instrumen yang mempersyaratkan bagi negara sumber untuk dapat memajaki penghasilan atas kegiatan usaha yang dilakukan oleh perusahaan luar negeri ditentukan oleh ada tidaknya tempat tetap yang digunakan, instrumen inilah yang digunakan oleh otoritas pajak Indonesia sampai sekarang.

Dalam pasal 5 OECD model dikemukakan beberapa persyaratan mengenai suatu tempat kegiatan usaha tetap dapat diganti atau tergantikan oleh satu perwakilan di negara sumber, dengan begitu suatu perusahaan mempunyai hak untuk tidak lagi menggunakan suatu tempat bisnis yang tetap sebagai representasi apabila perusahaan tersebut memilih untuk menggunakan agen sebagai perwakilannya.

Sehingga apabila syarat adanya suatu tempat tetap tidak terpenuhi maka sebelum menetapkan BUT itu ada atau tidak, kita harus melihat alternatif lain sebab pada BUT agen tidak selalu membutuhkan suatu tempat yang tetap agar dapat dikategorikan sebagai BUT dikarenakan agen merupakan suatu hubungan yang bersifat *intangible* sehingga penetapannya melalui penetapan anggapan (*deeming*)⁹

⁷ Hasil wawancara dengan Bpk. Widi Widodo mantan pemeriksa KPP Badora, Pada 31 Desember 2008 di KPP Pratama Kelapa Gading 08.30-09.00

⁸ Hasil Wawancara dengan beberapa AR di KPP Badora Satu dan Dua, pada 25 juli 2008 13:00, 13:30

⁹ Wawancara dengan Prof Dr. Gunadi MSc, Ak 18 November 2008 16:00-16:30 di Gd. PPATK

Setelah syarat “*a fixed place of business*” telah tergantikan dengan menggunakan alternatif agen maka hal penting berikutnya adalah memeriksa dan mengetahui seperti apakah hubungan yang harus dipenuhi antara agen dan negara sumber di mana agen tersebut melakukan aktivitas kegiatan usaha.

Penggunaan tempat tetap sebagai alat uji untuk menentukan ada tidaknya BUT tidak lagi merupakan syarat yang mutlak. Menurut ketentuan BUT Agen (*Agency Clause*), BUT tidak hanya sebatas penggunaan tempat tetap seperti cabang, kantor perwakilan, pabrik, dan sebagainya tetapi dapat berupa penunjukan badan atau orang pribadi yang bertindak selaku agen yang bertindak atas nama *principal* untuk menggantikan tempat tetap. Dengan demikian, *principal* dalam menjalankan aktivitas usahanya di negara sumber tidak harus menggunakan tempat tetap tetapi dapat menggunakan agen dalam menjalankan kegiatan usahanya.

Dalam Pasal 5 ayat (5) OECD model didefinisikan bahwa agen adalah individu maupun badan yang diperlakukan sebagai suatu entitas yang mempunyai hubungan usaha secara langsung terintegrasi pada perusahaan yang diwakilinya, dan hal ini juga yang menjadi acuan bagi Pengadilan Tinggi Jerman dalam mempertimbangkan kasus agen tidak bebas di wilayah yurisdiksi mereka.

Agen tidak harus badan, yang terpenting adalah perusahaan asing tersebut terwakili, disinilah terlihat perlunya menguji apakah agen perorangan tersebut memang benar-benar merupakan perwakilan dari badan asing, hal ini salah satu prasyarat dalam klausul agensi tidak bebas yang dianut di dalam OECD model yakni “*a person who acting on behalf of the enterprise*”, yang bermakna kedudukan agen tersebut memang

perwakilan dari perusahaan dan tidak bebas, Dalam Pasal 5 ayat (5) OECD Model menyatakan:¹⁰

*..... where a **person** -- **other than an agent of independent status** to whom paragraph 6 applies – is acting **on behalf of an enterprises** and has, and **habitually exercises**, in Contracting State an **authority to conclude contracts in the name of enterprise**, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercise through a fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.*

Kemudian, Pasal 5 ayat (6) OECD Model menyatakan:¹¹

An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their businesses.

Berdasarkan Pasal 5 ayat (5) dan (6) tersebut di atas, BUT Agen terdiri dari beberapa elemen berikut ini: (i) *person*, (ii) yang mempunyai otoritas untuk membuat kontrak, (iii) yang dilakukan secara berkesinambungan, (v) *person* tersebut bukan *independent agent* yang bertindak dalam rangka menjalankan kegiatan usaha normalnya sehingga untuk mengetahui apakah sebuah agen akan membentuk BUT atau tidak harus melalui pengujian atas elemen-elemen dari BUT Agen seperti tersebut di atas. Adapun pengujian-pengujian tersebut adalah sebagai berikut:

¹⁰ OECD Model 2005.

¹¹ OECD Model 2005.

B.1 Pengujian atas *Person*

Detlev J. Piltz mengatakan yang menjadi subjek dari Pasal 5 ayat (5) OECD Model adalah bukan agen tetapi *person*, *person* di sini dapat berupa orang pribadi maupun badan usaha dan apabila dikaitkan dengan hubungan kepemilikan antara *person* dan *principal*, maka *person* tersebut dapat berupa pihak ketiga (*third party*) atau anak perusahaan (*subsidiary company*) dari *principal*. *Person* tersebut harus berada di negara sumber. Sedangkan status *person* sebagai agen dari *principal* tersebut haruslah agen yang terikat (*dependent agent*). Agen dikatakan terikat (*dependent*) terhadap *principal* yang diwakilinya ketika kepentingan usaha dari agen dan *principal* yang diwakilinya dan sama.

Keterikatan agen dengan *principal* yang diwakilinya yang dikemukakan oleh Skaar mempunyai pengertian bahwa seluruh kondisi dan risiko ekonomi yang muncul sebagai akibat dari penutupan kontrak secara legal atas nama *principal* yang dilakukan oleh agen sepenuhnya ditanggung oleh *principal* tersebut. Keterikatan agen merupakan salah satu syarat yang harus dipenuhi guna menentukan apakah agen tersebut memang tergolong agen yang kedudukannya *dependent* dengan *principal* yang diwakilinya serta bukan sebagai agen yang *independent* sebab jika agen tersebut bersifat *independent* terhadap *principal* yang diwakilinya maka BUT Agen tidak akan terbentuk.

Di bawah ini ada beberapa indikator untuk menguji apakah suatu agen dikatakan sebagai agen yang tidak bebas antara lain adalah sebagai berikut:

- *Principal* yang diwakili oleh agennya di negara sumber mempunyai hak untuk memberi instruksi serta melakukan kontrol kepada agennya.

- *Principal* menanggung biaya kegiatan yang dilakukan agennya di negara sumber tanpa mengindahkan jumlah.
- Aktivitas usaha dilakukan oleh agen hanya untuk satu *principal* untuk suatu periode waktu tertentu.

Seperti telah disebutkan di muka bahwa pengertian agen tidak diberikan dalam OECD Model. Dengan demikian, pengertian agen mengacu kepada pengertian hukum dari masing-masing negara. Pengertian agen di masing-masing negara akan berbeda tergantung dari sistem hukum yang dianut oleh masing-masing Negara.

B.2 Pengujian atas Otoritas

Terminologi otoritas tidak didefinisikan dalam *tax treaty*, akan tetapi terminologi otoritas untuk membuat kontrak dapat ditemukan dalam hukum perdata. Piltz mengatakan, pelimpahan otoritas sebagai konsekuensi dari hubungan perikatan harus ditentukan dalam konteks pelimpahan otoritas yang legal antara *principal* dan agen. Hukum Perdata Negara Jerman mengatur beberapa tipe otoritas untuk mengetahui bentuk-bentuk dari otoritas yang dapat diaplikasikan dalam menentukan agen sebagai BUT yaitu antara lain yaitu:

- *Internal Authority*

Principal memberikan otoritas kepada agen (otoritas ini dapat diberikan secara tertulis maupun diberikan secara lisan).

- *External Authority*

Principal memberikan informasi mengenai pembeli potensial kepada agen dan memberikan otoritas kepada agen untuk mewakilinya dalam bernegosiasi dengan pembeli tersebut (otoritas ini dapat diberikan secara tertulis maupun lisan).

- *Implied Authority*

Principal mengetahui bahwa agen melakukan aktivitasnya untuk mewakilinya dan *principal* memang ingin diwakili oleh agen tersebut.

- *Ostensible Authority*

Principal mengetahui bahwa agen melakukan aktivitasnya untuk mewakilinya dan memberikan persetujuan atas hal ini.

Sebuah pelimpahan otoritas untuk menutup kontrak merupakan syarat mutlak yang harus dipenuhi tetapi tidak harus selalu dikemas secara tertulis namun dapat juga diberikan secara lisan.

B.3 Pengujian atas Pembuatan (Penutupan) Kontrak

Pembuatan kontrak merupakan tindak lanjut dari sebuah pemberian otoritas oleh *principal* kepada agen sebagai perwakilannya, dua hal yang harus dijadikan pertimbangan terhadap pembuatan kontrak adalah (i) dapatkah kontrak yang ditandatangani tersebut ditutup bukan oleh agen yang telah mengatur kontrak tersebut sebelumnya tetapi dilakukan oleh "pihak lain" yang bertindak menggantikan agen dan (ii) di manakah seharusnya kontrak tersebut dibuat.

Dalam hukum pajak Jerman dikatakan Skaar bahwa pembatasan atas penandatanganan kontrak yang dilakukan oleh *principal* tanpa diwakili oleh agen

menyebabkan syarat untuk menetapkan agen sebagai BUT tidak terpenuhi, sehingga penandatanganan kontrak tersebut harus dilakukan oleh agen. Lain halnya ketika agen yang diberikan kewenangan untuk melakukan negosiasi seluruh elemen yang ada di dalam kontrak atas nama *principal* tersebut diganti oleh “pihak lain” dalam menandatangani kontrak tersebut. Dalam kondisi seperti ini, syarat untuk dapat menetapkan agen sebagai BUT masih dapat terpenuhi selama “pihak lain” yang melakukan penandatanganan kontrak tersebut tidak memiliki hak dan kewajiban yang bersifat material terhadap isi kontrak yang telah dinegosiasikan sebelumnya oleh agen.

Dalam OECD *commentaries* hal ini pun diatur seperti disebutkan dibawah ini

A Person who is authorized to negotiate all elements and details of a contract in a way binding on the enterprise can be said to exercise this authority in that state even if the contract signed by another person

Lebih lanjut Skaar mengatakan bahwa Pada klausul mengenai agensi yang terdapat dalam OECD model tidak disebutkan apakah agen tersebut dapat ditetapkan sebagai BUT atau tidak jika perusahaan luar negeri yang diwakili oleh agen memiliki kekuasaan untuk menolak kontrak yang telah diatur oleh agen di negara sumber, dikarenakan OECD memang tidak memberikan kriteria batasan mengenai sebuah otorisasi, dan juga tidak pula dalam OECD suatu agen dapat dikategorikan sebagai BUT meskipun kontrak yang ditutup oleh Agen telah dikondisikan sebelumnya oleh perusahaan yang diwakilinya.

Pada Putusan Pengadilan Pajak Internasional di beberapa negara dapat di ketahui bahwa ada perbedaan yang sangat signifikan antara pengajuan permohonan, negosiasi dengan menutup kontrak. Pada putusan Pengadilan Pajak di negara Kanada misalnya sebuah agen yang bertugas hanya untuk mewawancara pelanggan yang berprospek dan

memberikan keterangan mengenai perusahaan asing milik Amerika di mana kontrak di negosiasikan dan ditutup oleh pegawai dari Perusahaan Amerika di tempat perusahaan Amerika itu berdiri, maka penetapan atas Agen BUT dari Badan Asing Amerika tersebut ditolak oleh pengadilan.

Kasus di negara Norwegia ketika seorang Agen yang mewakili sebuah perusahaan Denmark, agen tersebut bertugas mencari pelanggan yang berprospek, mendemonstrasikan produk yang ditawarkan, dan mencatat pesanan dari pelanggan yang mana persetujuan antara transaksi tersebut disepakati langsung oleh perusahaan yang berkedudukan di Denmark dengan pembeli maka putusan atas kasus ini pun menolak adanya BUT terhadap Agen tersebut dikarenakan otoritas yang dimiliki oleh agen tersebut hanya sebatas kepada menerima permintaan pesanan dari pelanggan.

Di Negara Prancis BUT agen pun tidak terjadi jika Agen hanya melakukan aktivitas yang terbatas seperti menerima dan mengantarkan barang dagang. Putusan Pengadilan Pajak Indonesia dengan nomor putusan : Put. 02967/PP/M. VII/13/2004 terbanding menetapkan PT. ABC sebagai BUT dengan alasan adanya pegawai dari kantor pusat yang diberi wewenang untuk untuk menutup kontrak atau menandatangani kontrak di Indonesia. Namun berdasarkan dalam kontrak orang tersebut dengan ditunjuk guna menandatangani kontrak karena kapasitasnya sebagai project manager, maka pengadilan berpendapat apabila ada seseorang dari kantor pusat yang diberikan wewenang untuk menandatangani kontrak-kontrak di Indonesia tidak dengan sendirinya dianggap BUT.¹²

¹² Putusan Pengadilan Pajak no. Put.02967/PP/M.VII/13/2004

Roesdiono mengatakan temuan fakta dilapangan yang diajukan oleh terbanding di pengadilan yang berupa kontrak hanya salah satu alat bukti saja dan bukan merupakan suatu hal yang mutlak atau primer dalam pertimbangan hakim guna memutuskan sengketa penetapan kegiatan keagenan sebagai Bentuk Usaha Tetap, Roesdiono melanjutkan bahwa hal substansi harus pula menjadi pertimbangan yaitu aspek hukum dan ekonomi dari hubungan kegiatan yang dilakukan oleh agen dalam mewakili *principle* luar negeri sehingga masih banyak lagi yang harus diatur agar wajib pajak dan otoritas pajak mendapatkan kepastian hukum.¹³

Kepastian hukum menjadi kunci dalam tujuan pembuatan Undang-Undang karena terjadinya sengketa disebabkan perbedaan penafsiran terhadap ketentuan Undang-Undang itu sendiri antara Wajib Pajak dengan Otoritas pajak, Gunadi mengatakan bahwa dalam menafsirkan suatu undang-undang Wajib Pajak dan Otoritas Pajak tidak diperkenankan karena yang berhak dan berlaku sehingga menjadi ketetapan yang mengikat secara umum adalah penafsiran yang diberikan oleh hakim.¹⁴

Tempat penutupan kontrak tidak berpengaruh terhadap penentuan ada tidaknya BUT Agen, yang mempengaruhi ada atau tidaknya BUT Agen adalah frekuensi dari aktivitas yang dilakukan dalam pembuatan kontrak atas nama *principal* yang diwakilinya.

¹³Wawancara dengan Bp. Roesdiono di gedung Danapala LBHPI Departmen Keuangan 28 November 13:00-13:20

¹⁴ Wawancara dengan Prof Dr. Gunadi MSc, Ak 18 November 2008 16:00-16:30 di Gd. PPATK

B.4 Pengujian atas Kesenambungan Pembuatan Kontrak (*Habitually Exercise*)

Penentuan agen sebagai BUT mengharuskan adanya penutupan kontrak yang dilakukan oleh pihak yang bertindak atas nama *principal* secara berkesinambungan. Jangka waktu berlakunya kontrak yang ditutup oleh agen mungkin dapat terpenuhi namun apakah kontrak tersebut ditutup secara berkesinambungan merupakan suatu hal yang terlebih dahulu harus diuji karena konsep menutup kontrak secara berkesinambungan juga merupakan bagian dari salah satu syarat yang harus terpenuhi dalam BUT Agen. Syarat sebuah kontrak dibuat secara berkesinambungan tergantung kepada *nature* dari suatu kegiatan usaha yang diwakili oleh agen, sehingga istilah menutup kontrak secara berkesinambungan merupakan hal yang relatif, tergantung kepada jenis kegiatan usaha yang lazim dilakukan sesuai dengan karakteristik masing-masing perusahaan.

Dikatakan oleh Vogel bahwa dalam Pasal 5 Paragraf 33.1 dari OECD *Commentary* juga disebutkan frekuensi yang dapat menunjukkan bahwa agen tersebut memang melakukan kegiatan menutup kontrak secara berkesinambungan tergantung kepada jenis kegiatan usaha yang dijalankan oleh *principal* yang diwakilkan oleh agen tersebut di negara sumber. *Habitually* atau kesinambungan atas penutupan kontrak merujuk kepada banyaknya atau frekuensi kontrak yang ditutup namun penutupan kontrak dan frekuensi ini harus diselaraskan juga dengan jenis suatu kegiatan usaha normal Wajib Pajak Luar Negeri

"The Authority should be exercised repeatedly and not merely occasionally, of course, the frequency in which the agent concludes contract will be sufficient if it corresponds to what normal in the actual line of business concerned".

Frekuensi penutupan kontrak yang tidak dijalankan secara berkesinambungan belum tentu membatalkan adanya BUT Agen. Menurut Detlev J. Piltz, apabila suatu agen mengikat suatu perjanjian dengan jangka waktu selama beberapa tahun untuk menjalankan aktivitasnya sebagai perwakilan dari *principal*, tiba-tiba ada perubahan kebijakan usaha yang dikeluarkan oleh *principal* yang menyebabkan kontrak atau perjanjian tersebut berjalan hanya dalam kurun waktu 3 bulan, maka kurun waktu 3 bulan tersebut sudah cukup untuk menetapkan agen tersebut sebagai BUT, perubahan kebijakan usaha tersebut merubah *nature of business*.

Mario Zuger dan Hans Jorgen Aigner lebih lanjut dalam bukunya mengatakan laporan dari komite Pajak Liga Bangsa – Bangsa memberikan deskripsi mengenai prasyarat dapat dikatakannya seorang Agen itu memang melakukan penanganan kontrak secara terus menerus yaitu ketika WPLN mempunyai hubungan usaha dengan Negara sumber secara *reguler* dengan menggunakan agen yang mempunyai otoritas atau kewenangan untuk menutup kontrak perjanjian mewakili perusahaan asing tersebut. Kata *reguler* tidak secara spesifik menerangkan tentang otoritas yang dimiliki oleh agen tetapi secara implisit, agen memiliki kewenangan penuh untuk mengelola secara berkala terhadap hubungan kegiatan usaha yang terjadi antara perusahaan luar negeri yang diwakilinya dengan perusahaan di negara sumber.

B.5 Pengujian atas Kegiatan Usaha Normal (*Ordinary Course of Business*)

Pasal 5 ayat (6) OECD Model menyatakan bahwa suatu *principal* tidak akan dianggap mempunyai BUT di negara sumber apabila penghasilan usahanya dari negara sumber diperoleh melalui *person* yang berupa broker, komisioner, atau agen lainnya

yang kedudukannya bebas (*independent agent*) sepanjang broker, komisioner, atau *independent agent* tersebut bertindak untuk usaha mereka sendiri atau melakukan kegiatan usaha pokok (normal) mereka sendiri (*ordinary course of business*). Dalam Paragraf 38.7 dan 38.8 dari OECD *Commentary* Pasal 5 tidak menyebutkan secara rinci apa yang dimaksud dengan kegiatan usaha normal (*ordinary course of business*) yang menyebabkan suatu broker, komisioner, atau *independent agent* tidak diperlakukan sebagai BUT Agen.

Menjalankan kegiatan usaha normal berasal dari asumsi bahwa suatu agen akan dianggap tidak bebas (*dependent*) apabila kegiatan usahanya adalah menjalankan kegiatan usaha yang dilakukan oleh *principal*, dengan demikian, apabila suatu agen menjalankan kegiatan usaha dalam rangka kegiatan usaha normalnya artinya kegiatan tersebut memang *main business* dari agen maka agen tersebut tidak dapat dikatakan sebagai menjalankan kegiatan usaha *principal*. Akan tetapi, apabila agen tersebut melakukan kegiatan usaha di mana agen tersebut lain dari kegiatan usaha agen tersebut maka agen tersebut akan dianggap sebagai *dependent agent*. Jadi, konsep menjalankan kegiatan usaha normal (*ordinary course of business*) harus dikaitkan dengan konsep “*dependence clause*”.

Dengan demikian suatu broker, komisioner, atau *independent agent* lainnya akan dianggap sebagai BUT Agen tidak bebas apabila mereka melakukan kegiatan usaha di luar kegiatan usaha normal mereka. Vogel juga menyebutkan hal yang sama jika *independent agent* tersebut menjalankan kegiatan diluar dari kegiatan usaha normalnya maka mereka telah dianggap sebagai BUT agen yang tidak bebas.

“not an agent of independent status if he is active outside the ordinary course of his business”

Bagan IV.1

Dependence clause



Mengenai *dependence clause* ini dapat diambil kesimpulan bahwasannya jika kepentingan usaha baik *principal* dan agen yang mewakilinya di Negara sumber telah menjadi satu kesatuan.

Di Indonesia *dependence clause* ini merupakan alat uji yang digunakan untuk menetapkan suatu kegiatan sebagai BUT agen yang tidak bebas pada UU PPh no. 36 tahun 2008.

B.6 Pengujian atas *Stock of Goods*

Dalam UN model disebutkan perlunya dilakukan pengujian untuk menetapkan agen tersebut merupakan BUT yang tidak bebas dengan menggunakan uji persediaan barang, yaitu apakah perusahaan tersebut melakukan pemeliharaan atas barang dagang untuk suatu pengiriman atau tidak jika pemeliharaan yang dimaksud untuk melakukan

persiapan pengiriman maka agen tersebut dapat ditetapkan sebagai BUT, namun jika pemeliharaan hanya untuk pameran serta promosi maka tidak dapat dikategorikan sebagai BUT.

Pemeliharaan persediaan barang dagang untuk suatu pengiriman sudah merupakan suatu kegiatan BUT agen yang tidak bebas menurut *UN Model*. Kegiatan agen tersebut meskipun tidak memiliki otoritas untuk melakukan penutupan kontrak tetapi melakukan kegiatan pengiriman persediaan barang dagang atas nama *principal* yang diwakilinya maka kegiatan tersebut sudah dianggap sebagai kegiatan BUT agen yang tidak bebas, gunadi mengatakan bahwa fakta dilapangan harus dapat diungkap oleh pemeriksa karena untuk suatu kegiatan hubungan keagenan yang sifatnya *intangibile* jika tidak ditemukan kontrak harus lebih melihat kepada substansi serta fungsi yang dilakukan oleh agen. Vogel juga menyebutkan hal yang sama jika agen tidak mempunyai kewenangan menutup kotrak namun melakukan pengiriman barang atas nama *principal* maka sudah dapat dianggap BUT.

“delivery of the goods by an agent makes it possible to deem a permanent establishment to exist event if he had no hand at all in concluding the contract on wich such delivery was based”

Analisis fungsi melakukan pemeliharaan persediaan barang dagang dan melakukan pengiriman atas nama *principle* luar negeri secara berkesinambungan merupakan perluasan syarat jika kegiatan yang dilakukan oleh agen dalam mewakili perusahaan luar negeri tersebut tidak dikemas dalam suatu kontrak tertulis model dari PBB ini memberikan *threshold requirement* yang relative mudah bagi otoritas pajak di Negara sumber terutama dengan Negara berkembang yang menganut model PBB dalam undang-undang domestiknya.

B.7 Pengujian *Single Principle* atau *Number of clients*

Jika sebuah perusahaan memberikan pelayanan hanya untuk satu perusahaan saja maka meskipun perusahaan tersebut tidak memiliki kontrak secara tertulis maka perusahaan tersebut dapat ditetapkan sebagai BUT Agen yang tidak bebas, ini pun sejalan dengan Model OECD yang mempersyaratkan pengujian atas dependensi, Skaar mengatakan jika agen tersebut melayani satu *principal* saja maka dengan sendirinya agen tersebut telah kehilangan independensinya. Sebuah independensi dapat diukur dari sebanyak apa agen mewakili dan mengikat perjanjian dengan perusahaan yang diwakilinya.

Penentuan BUT dalam Undang – Undang Pajak tidak lepas dari proses pembuatan undang-undang itu sendiri sehingga tujuan dari pembuatan dalam Undang-Undang dapat terlaksana yakni adanya pengaturan penetapan terhadap BUT dan kepastian hukum terhadap apa-apa saja yang bukan BUT, proses pembuatan kebijakan sebagai serangkaian tahap yang saling bergantung yang diatur menurut urutan waktu yaitu: penyusunan agenda: para pejabat yang akan dipilih dan diangkat menempatkan masalah pada agenda publik, namun demikian ada masalah yang ditunda atau bahkan tidak diangkat sama sekali, formulasi kebijakan: para pejabat yang dipilih merumuskan alternatif kebijakan untuk mengatasi masalah, adopsi kebijakan: merupakan alternatif yang diadopsi dengan dukungan dari mayoritas legislatif, konsensus diantara pimpinan lembaga atau keputusan peradilan, implementasi kebijakan: kebijakan yang telah diambil untuk dilaksanakan oleh unit-unit administrasi yang memobilisasikan sumber daya finansial dan manusia, dan penilaian kebijakan: unit-unit pemeriksa dan akuntansi

dalam pemerintahan menentukan apakah badan-badan eksekutif, legislatif, dan peradilan memenuhi persyaratan Undang-Undang dalam pembuatan kebijakan dan pencapaian tujuan.

Tiga hal penting dalam proses legislasi Undang-Undang pajak sebagaimana yang dinyatakan oleh Gordon dan Thuronyi yang belum seluruhnya dijalankan, yaitu: (i) estimasi penerimaan, (ii) survei terhadap praktik yang sedang berlaku, dan (iii) perbandingan hukum pajak dengan negara lain. Pentingnya perbandingan hukum pajak dengan negara lain menurut Jorg Monsser sebagaimana yang dikutip oleh Darussalam dan Septriadi adalah untuk mengetahui cara pemecahan masalah perpajakan yang dilakukan oleh negara lain.

Hukum pajak dapat dibagi menjadi dua, yakni hukum pajak material dan hukum pajak formal. Hukum pajak material membuat norma-norma yang menerangkan keadaan-keadaan, perbuatan-perbuatan dan peristiwa-peristiwa hukum yang harus dikenakan pajak, siapa-siapa yang harus dikenakan pajak-pajak ini, berapa besarnya pajak, dengan perkataan lain segala sesuatu tentang timbulnya, besarnya, dan hapusnya utang pajak dan pula hubungan hukum antara pemerintah dan Wajib Pajak. Juga termasuk di dalamnya peraturan-peraturan yang memuat kenaikan-kenaikan, denda-denda, dan hukuman-hukuman serta cara-cara tentang pembebasan-pembebasan dan pengembalian pajak; juga ketentuan-ketentuan yang memberi hak tagihan utama kepada Fiskus dan sebagainya diliputinya.

Hukum pajak formal adalah peraturan-peraturan mengenai cara-cara untuk menjelmakan hukum material tersebut di atas menjadi suatu kenyataan. Bagian hukum ini memuat cara-cara penyelenggaraan mengenai penetapan suatu utang pajak, kontrol

oleh pemerintah terhadap penyelenggaraannya, kewajiban para Wajib Pajak (sebelum dan sesudah menerima surat ketetapan pajak), kewajiban pihak ketiga, dan pula prosedur dalam pemungutannya.

Dari sisi Hukum pajak material penetapan BUT Agen yang tidak bebas memerlukan alat uji yang jelas guna menyikapi semakin modernnya tipe dan jenis transaksi yang dibuat oleh para pebisnis. *Source rule* yang merupakan prinsip hak pemajakan bagi negara sumber diperluas, hukum pajak Internasional selaku sekumpulan peraturan yang mengatur mengenai tata cara penyelesaian terhadap permasalahan yang timbul di bidang perpajakan sebagai akibat transaksi yang bersifat lintas negara serta mengatur pula hak dan kewajiban dengan merujuk kepada kesepakatan internasional serta hukum ekonomi internasional merupakan salah satu rujukan bagi pembuat kebijakan di suatu negara untuk melakukan komparasi secara menyeluruh terhadap praktik terjadi di negara luar dan apa-apa saja yang telah diatur di negara-negara luar.

BUT agen tidak dapat mengacu lagi dengan Konsep BUT secara umum yang mempersyaratkan suatu tempat kegiatan usaha yang tetap, hal ini mungkin menimbulkan banyak perdebatan tetapi bagaimanapun juga, penentuan tempat tetap bukan lagi merupakan syarat mutlak untuk menentukan suatu kegiatan usaha sebuah BUT, namun masih harus dilihat kemungkinan-kemungkinan lainnya yang bias digunakan untuk menetapkan suatu kegiatan usaha karena Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) hanya mengatur hak pemajakan namun ketentuan bagaimana menetapkan suatu kegiatan usaha sebagai Subjek Pajak di suatu Negara tergantung dalam perumusan UU Pajak Domestik masing-masing