

BAB II

KERANGKA PEMIKIRAN DAN METODE PENELITIAN

A. Tinjauan Pustaka

Pada tahun 2004, penelitian tentang Bentuk Usaha Tetap telah dilakukan oleh Windriaty dalam tesis yang berjudul "Optimalisasi Pemungutan Pajak Penghasilan atas Bentuk Usaha Tetap di Indonesia studi kasus pada Kantor Pelayanan Pajak Badan dan Orang Asing". Tesis ini bertujuan untuk menjelaskan secara global pelaksanaan optimalisasi Pajak Penghasilan Bentuk Usaha Tetap di Indonesia serta menjelaskan secara umum gambaran pelaksanaan pengenaan pajak penghasilan Bentuk Usaha Tetap di Indonesia, meliputi PPh Badan, PPh 21, PPh 23, dan PPh 26. Dalam tesisnya tersebut telah disimpulkan bahwa optimalisasi pemungutan PPh dalam pelaksanaannya sangat tergantung pada sumber daya manusia dari otoritas pajak dalam mengembangkan dan menambah pengetahuan terhadap pemahaman konsep BUT dalam pajak internasional. Perbedaan antara penelitian yang dilakukan Windriaty dengan peneliti saat ini adalah permasalahan yang dibahas. Penelitian Windriaty menjelaskan Optimalisasi Pemungutan PPh atas BUT secara umum sehingga, dalam penelitiannya tersebut menekankan terhadap faktor-faktor yang menyebabkan tidak maksimalnya penerimaan dari Wajib Pajak BUT, sedangkan penelitian yang dilakukan oleh peneliti saat ini lebih ditekankan pada analisa penentuan penetapan suatu kegiatan sebagai BUT agen yang tidak bebas.

Dalam penelitian selanjutnya yang dilakukan oleh Achmad Amin pada tahun 2005 dalam tesisnya yang berjudul "Upaya mengoptimalkan Ekstensifikasi Wajib Pajak BUT

studi kasus pada KPP Badora”. Penelitian ini mengungkapkan upaya yang telah diterapkan pihak otoritas pajak dalam pelaksanaan ekstensifikasi agar dapat optimal dan menjelaskan faktor-faktor apa saja yang menyebabkan upaya ekstensifikasi yang dilakukan menjadi kurang optimal. Dari hasil penelitian di atas, peneliti bersimpulan bahwa penelitian yang telah dilakukan oleh Windriaty dan Achmad Amin merupakan sebuah penelitian awal yang mencoba melihat suatu permasalahan mengenai upaya yang dilakukan oleh pihak otoritas pajak dalam menggali potensi penerimaan dari wajib pajak yang telah mendaftarkan diri. Oleh karena itu penelitian yang dilakukan kali diharapkan dapat melengkapi penelitian terdahulu. Perbedaan utama yang dapat dilihat terhadap penelitian kali ini adalah dalam penelitian kali ini peneliti mengangkat penentuan penetapan suatu kegiatan agen sebagai Bentuk Usaha Tetap dengan spesifik, yakni dengan membahas pengujian apa saja yang harus digunakan untuk menetapkan suatu kegiatan sebagai Bentuk Usaha Tetap Agen yang tidak bebas Dalam penelitian kali ini peneliti juga memfokuskan pada fungsi yang terkandung di dalam alat uji tersebut. Selain itu peneliti juga memberikan gambaran mengenai interpretasi yang dibuat berdasarkan putusan Pengadilan Pajak Indonesia, serta surat internal Direktorat Jenderal Pajak. Sehubungan dengan multi interpretasi tersebut, membuat penelitian kali ini diperlukan untuk memahami lebih jelas mengenai penentuan penetapan suatu kegiatan sebagai Bentuk Usaha Tetap sebagai agen yang tidak bebas

A.1 Sistem Perpajakan

Stiglitz menyebutkan 5 hal yang harus ada dalam sistem perpajakan sebagaimana yang dikutip oleh Hancock, antara lain *Economically efficient*, dalam hal ini pajak tidak boleh mempengaruhi alokasi sumber; *Administratively simple*, bahwa pajak harus mudah dan murah dalam pengadministrasiannya; *Flexible*, artinya mudah bagi sistem perpajakan dalam mengantisipasi perubahan ekonomi; *Politically accountable*, bahwa wajib pajak harus mengetahui apa yang sebenarnya mereka bayar, agar tidak ada perlawanan dalam membayar pajak; dan *Fair*, artinya memberikan keadilan dalam mempengaruhi semua individu.¹

Sistem perpajakan dapat diuraikan dalam dua cara: pertama, sistem yang berisi ketentuan perundang-undangan yang mencakup tarif pajak dan basis (*tax rates and bases*), metode pembayaran, dan lain-lain sebagaimana dicantumkan di dalam hukum perpajakan dan kedua, efektifitas dampak yang mencerminkan pelaksanaan aktual dari hukum perpajakan.² Menurut Mansury, dalam sistem perpajakan dikenal dengan tiga unsur pokok, yaitu kebijaksanaan perpajakan (*tax policy*), Undang-Undang perpajakan (*tax laws*), dan administrasi perpajakan (*tax administration*).³ Musgrave dan Musgrave menyebutkan bahwa terdapat dua aspek dari kebijakan pajak yang perlu dipertimbangkan, yaitu pertama adalah perumusan dari peraturan

¹ Dora Hancock, *Taxation Policy & Practice 1997/98 edition*, (London: International Thomson Business Press, 1997), hal. 44.

² Angelo G.A. Faria and M. Zohto Yocelik, *The Interrelationship Between Tax Policy and Tax Administration*, hal. 268.

³ R. Mansury, *Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia, Jilid I*, (Jakarta: Bina Rena Pariwara, 1994), hal. 37.

pajak dan kedua adalah masalah-masalah penting yang menyangkut administrasi perpajakan.⁴

A.2 Undang-Undang Pajak (*tax laws*)

Undang-Undang perpajakan adalah seperangkat peraturan yang terdiri dari Undang-Undang beserta peraturan pelaksanaannya.⁵ Perumusan makna Undang-Undang pajak harus memberikan kepastian tentang siapa yang wajib membayar pajak, apa yang menyebabkan Subjek Pajak harus membayar pajak, berapa pajak yang harus dibayar, dan bagaimana pajak yang terutang harus dibayar. Prinsip-prinsip umum untuk membatasi kekuasaan untuk mengenakan pajak menurut Vanistendael, antara lain dengan prinsip keadilan, prinsip kesetaraan antara aparat pajak dan Wajib Pajak, prinsip pajak harus dikenakan atas dasar kemampuan Wajib Pajak, dan prinsip ketentuan pajak tidak boleh berlaku surut.⁶

Pemungutan pajak harus berdasarkan Undang-Undang. Mertokusumo menjelaskan dalam bukunya bahwa Undang-Undang itu sendiri adalah hukum, karena berisi kaedah hukum untuk melindungi kepentingan manusia.⁷ Merujuk kepada konsepsi negara hukum, maka penetapan Obyek Pajak dalam suatu Undang-Undang, harus memenuhi kriteria dan syarat tertentu yang disebut *tatbestand*.⁸ Menurut Soemitro *tatbestand* diartikan sebagai sesuatu yang dikenakan pajak disebabkan karena adanya

⁴ Richard A. Musgrave dan Peggy B. Musgrave, *Public Finance in Theory And Practice*, (Terjemahan) Edisi Kelima, (Jakarta: Erlangga, 1991), hal. 35.

⁵ R. Mansury, *Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia Jilid I*, (Jakarta: Bina Rena Pariwisata, 1994), hal. 40.

⁶ Frans Vanistendael, "Legal Framework for Taxation", dalam *Tax Law Design and Drafting*, oleh Victor Thuronyi (volume I; International Monetary Found, 1996), hal. 5-13.

⁷ Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum Suatu Pengantar*, (Yogyakarta: Liberty, 2003), hal. 88

⁸ Op.cit, hal. 27.

unsur keadaan, perbuatan atau peristiwa.⁹ Akan tetapi, menurut Philippe Vitu sebagaimana yang dikutip oleh Darussalam dan Danny Septriadi menyatakan bahwa dalam suatu negara yang demokratis dan berdasarkan hukum, kekuasaan untuk mengenakan pajak tidak boleh bersifat tidak terbatas, atau dengan kata lain kekuasaan untuk mengenakan pajak harus dibatasi (*limits on the taxing power*) melalui Undang-Undang.¹⁰

Ketentuan dalam Undang-Undang tidak boleh memberikan keragu-raguan, diterapkan secara konsekuen untuk keadaan yang sama secara terus menerus. Undang-Undang harus disusun sedemikian rupa sehingga tidak memberikan peluang kepada siapapun untuk memberikan interpretasi yang lain daripada yang dikehendaki oleh pembuat Undang-Undang. Untuk tujuan ini perlu diperhatikan beberapa faktor yaitu:

1. Materi Obyek, mengenai materi atau obyek harus diuraikan secara jelas dan tegas, yang tidak menimbulkan keragu-raguan dan tidak memberikan kesempatan kepada pihak manapun untuk memberikan interpretasi lain. Penggunaan bahasa dan cara menguraikan mempunyai pengaruh yang sangat besar terhadap kejelasan dan kepastian hukum. Orang yang kurang menguasai bahasa dan tidak mempunyai sistem tertentu, tidak mungkin memberikan uraian secara tepat dan jelas.

⁹ Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan*, (Bandung: Eresco, 1990), hal. 101.

¹⁰ Darussalam dan Danny Septriadi, *Membatasi Kekuasaan untuk Mengenkakan Pajak*, (Jakarta: PT Grasindo, 2006), hal. 2.

2. Subyek, Subyek harus menyebutkan secara tegas mengenai sifat, tempat, ciri-ciri, dan waktu sehingga tidak ditafsirkan lain. Jika ditafsirkan lain, maka akan terjadi obyek atau Subyek yang tidak tercakup dalam definisi itu mungkin dapat termasuk didalamnya, misalnya dengan jalan interpretasi analogis. Hal ini berakibat bahwa pihak-pihak yang semula tidak akan dikenakan pajak, menjadi pihak yang dikenakan pajak.
3. Pendefinisian, ada pendefinisian secara luas dan pendefinisian secara sempit. Pendefinisian secara sempit lebih memberikan kepastian hukum, karena menggunakan cara yang limitatif. Hanya yang disebut saja yang termasuk dalam ruang lingkup peraturan perundang-undangan.
4. Penyempitan/perluasan, penyempitan atau perluasan materi sama sekali tidak dibenarkan jika dilakukan dengan peraturan yang lebih rendah dari Undang-Undang atau dilakukan dalam memori penjelasan.
5. Ruang lingkup, daya mengikat dari suatu ketentuan Undang-Undang tidak saja ditentukan oleh materinya, tetapi juga oleh tempat dan waktu. Pada umumnya Undang-Undang negara berlaku untuk seluruh wilayah negara, tetapi adakalanya suatu ketentuan Undang-Undang hanya berlaku untuk sebagian wilayah negara.
6. Penggunaan bahasa hukum dan penggunaan istilah yang baku.¹¹

Menurut Mansury prinsip utama yang harus dirumuskan dalam Undang-Undang harus bersifat sederhana. Sebagaimana pendapat yang diungkapkan oleh Thuronyi, yaitu:

¹¹ Rochmat Soemitro, *Pajak Ditinjau dari Segi Hukum*, (Bandung: Eresco, 1991), hal. 6-13.

*"The shorter the statute, the less effort will be requires to understand it, and the lower compliance burden will be. Elegance, brevity, and clarity of expression are therefore to be sought."*¹²

Sistem perpajakan berkaitan dengan kehidupan masyarakat yang terus berkembang, maka peraturan juga harus luwes (fleksibel), artinya dapat menampung perkembangan yang ada dalam masyarakat.¹³ Thuronyi menyatakan pendapatnya sebagai berikut:

*"...organized according to the criteria for well-drafted law. I have identified these as understandability, organization, effectiveness, and integration. Understandability refers to making the law easier to read and follow. Organization refers to both the internal organization of the law and its coordination with other tax laws. Effectiveness relates to the law's ability to enable the desired policy to be implemented. Finally, integration refers to consistency of the tax law with legal system and drafting style of country."*¹⁴

Pendapat tersebut menunjukkan bahwa penyusunan Undang-Undang pajak yang baik harus memenuhi kriteria yaitu mudah dipahami, diorganisasikan dengan hukum pajak yang lain, efektif dalam pelaksanaannya, dan konsisten dalam penggabungannya dengan hukum yang lain. Kepastian hukum dapat diciptakan dengan menerapkan aturan yang jelas, tidak memberikan penafsiran lain.

¹² Victor Thuronyi, *Tax Law Design and Drafting, Chapter 3 Drafting Tax Legislation*, (volume I; International Monetary Found, 1996), hal. 3.

¹³ R. Mansury, *Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia Jilid I*, (Jakarta: Bina Rena Pariwara, 1994), hal. 40-41.

¹⁴ *Op.Cit.* hal. 2.

A.3 Hukum Pajak

Upaya dan kebijakan pemerintah dalam rangka menghimpun dana dari masyarakat melalui pemungutan pajak harus senantiasa berpijak pada asas legalitas, sebagai salah satu konsep negara hukum.¹⁵ Setiap pemungutan pajak yang dilakukan oleh pemerintah harus mempunyai dasar hukum. Penerapan asas legalitas dalam bidang perpajakan dimaksudkan untuk memberikan perlindungan hukum bagi warga masyarakat sebagai Wajib Pajak.¹⁶

Menurut Brotodihardjo, hukum pajak atau hukum fiskal adalah keseluruhan dari peraturan-peraturan yang meliputi wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat dengan melalui kas negara, sehingga merupakan bagian dari hukum publik, yang mengatur hubungan-hubungan hukum antara negara dan orang-orang atau badan-badan (hukum) yang berkewajiban membayar pajak (selanjutnya sering disebut Wajib Pajak).¹⁷ Hukum pajak merupakan bagian dari hukum secara keseluruhan, oleh karena itu penentuan Subyek Pajak dalam hukum pajak seharusnya sejalan dengan penentuan Subyek Hukum dalam ilmu hukum itu sendiri.¹⁸

Atas dasar pengertian tersebut, Subyek Pajak merupakan Subyek Hukum yang oleh Undang-Undang pajak diberi kewajiban perpajakan. Hukum pajak harus dapat

¹⁵ Lauddin Marsuni, *Hukum dan Kebijakan Perpajakan di Indonesia*, (Yogyakarta: UII Press, 2006), hal. 8.

¹⁶ *Ibid*, hal. 19.

¹⁷ R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, (Bandung: PT Refika Aditama, 2003), hal 1.

¹⁸ Darussalam dan Danny Septriadi, “*Kerancuan dalam Perumusan Bentuk Usaha Tetap (BUT) Sebagai Subyek Pajak yang Berdiri Sendiri dan Terpisah dari Orang Pribadi dan Badan*”, dalam John Hutagaol, Darussalam, Danny Septriadi, *Kapita Selektia Perpajakan*, (Jakarta: Salemba Empat, 2006), hal. 199.

memberi jaminan hukum yang perlu untuk menyatakan keadilan yang tegas, baik untuk negara maupun untuk warganya.¹⁹ Begitu pentingnya asas kepastian hukum diterapkan dalam sistem pemungutan pajak, hingga Smith, Adams dan Hardley menyatakan bahwa kepastian hukum adalah asas yang lebih penting daripada asas keadilan dalam perpajakan. Hal ini diungkapkan oleh Mansury dalam bukunya, *The Indonesian Income Tax, A Case Study in Tax Reform*, sebagai berikut:

*”The reason that once certainty is attained, the taxpayers and the tax administration can cooperate to ”make equity our primary object as well as our ultimate goal.” It should be clear, both to the taxpayers and to the tax administration, approximately how much tax is to be paid, when, and how.”*²⁰

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 didalamnya 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.²¹

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

¹⁹ *Op. Cit*, hal. 37.

²⁰ R. Mansury, *The Indonesian Income Tax, A Case Study in Tax Reform*, (Rotterdam: 1992), hal. 41.

²¹ *Op. Cit*, hal. 44-45.

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.²² Penjelasan di atas menunjukkan bahwa ketentuan yang mengatur mengenai penentuan kebijakan badan atau orang sebagai BUT agen yang tidak bebas dalam penelitian skripsi ini termasuk ke dalam hukum pajak material, karena menjelaskan mengenai siapa-siapa yang harus dikenakan pajak-pajak atas peristiwa hukum yang dilakukan.

A.4 Hukum Pajak Internasional

Hukum Pajak Internasional adalah 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.²³ Soemitro lebih lanjut mengatakan bahwa yang dimaksud dengan hukum pajak antara negara atau yang sekarang disebut hukum pajak internasional adalah hukum pajak yang terdiri dari kaedah baik berupa kaedah nasional maupun kaedah yang berasal dari traktat antar negara dan dari prinsip yang telah diterima baik oleh negara-negara di dunia untuk mengatur soal-soal perpajakan dan dalam mana dapat

²² *Ibid*, hal. 47.

²³ Rohatgi Roy, *Basic International Taxation*, (The Hague Netherland: Kluwer LawInternational, 2002), hal. 11

ditunjukkannya adanya unsur-unsur asing, baik mengenai subyeknya maupun obyeknya.²⁴

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.

A.5 Konsep Bentuk Usaha Tetap

Konsep BUT awalnya berasal dari hukum domestik Jerman, khususnya dalam *Prussian Business Legislation*. Sejak awal konsep BUT ini dimaksudkan untuk mencegah terjadinya pemajakan berganda yang terjadi antara *Prussian Municipalities*. Dalam perkembangannya konsep BUT ini diterapkan dalam perjanjian penghindaran pajak berganda antara Jerman dan negara-negara Eropa kontinental²⁵ setelah proses legislasi *Prussian case* sampai dengan tahun 1934 konsep BUT semakin berkembang

²⁴ Soemitro Pengantar Singkat Hukum Pajak - 1992

²⁵ Darussalam dan Danny Septriadi, "Kerancuan dalam Perumusan Bentuk Usaha Tetap (BUT) Sebagai Subjek Pajak yang Berdiri Sendiri dan Terpisah dari Orang Pribadi dan Badan", dalam John Hutagaol, Darussalam, Danny Septriadi, *Kapita Selektia Perpajakan*, (Jakarta: Salemba Empat, 2006), hal. 200.

BUT sebagai konsep dasar penentuan hak pemajakan di negara sumber mengalami perluasan dengan memasukkan agen sebagai tambahan.

Dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda antara Hungaria-Austria dengan Prussia disebutkan bahwa sebuah BUT meliputi yaitu: Pendirian Cabang, Pabrik, Bengkel, Kantor untuk pembelian barang dagang dan Instalasi yang digunakan oleh pemilik perusahaan, rekanannya, agen resminya, serta perwakilan tetap lainnya dari sini dapat diketahui bahwa konsep pertama mengenai agen sebagai BUT berbasis pada adanya sebuah tempat tetap secara fisik yang tidak dijalankan secara langsung oleh pemilik perusahaan tetapi dijalankan oleh perwakilan tetapnya.

Bentuk Usaha Tetap merupakan kriteria bagi negara sumber (*source country*) untuk dapat mengenakan pajak atas penghasilan usaha dari negara lain yang mengadakan perjanjian dengan negara sumber tersebut²⁶, Bentuk Usaha tetap merupakan hal mutlak “*decisive*” agar negara sumber dapat memajaki laba usaha yang diperoleh dari negara tersebut. Tanpa keberadaan Bentuk Usaha Tetap, negara sumber tidak berhak memajaki laba usaha yang diperoleh oleh Wajib Pajak Luar Negeri dan hak pemajakan tetap berada di tangan negara domisili. Dengan kata lain, keberadaan Bentuk Usaha Tetap merupakan *threshold requirement* bagi negara sumber untuk dapat memajaki laba usaha yang diperoleh oleh Wajib Pajak Luar Negeri. *No taxation without permanent establishment* merupakan prinsip umum yang dikenal luas dalam perpajakan internasional.²⁷ Menurut Gunadi sesuai dengan konsep BUT, suatu perusahaan yang bertempat kedudukan disuatu negara hanya dapat dikenakan pajak atas penghasilan usaha apabila di negara lain tersebut Wajib Pajak Luar Negeri menjalankan kegiatan

²⁶ Loc.cit

²⁷ InsideTax Edisi 02 Desember 2007 hal 43.

usahanya melalui BUT,²⁸ lebih lanjut Gunadi menambahkan ada beberapa jenis-jenis BUT antara lain:

A.5.1 BUT Fasilitas fisik (“*asset type*” BUT)

Ditandai dengan adanya fasilitas fisik yang merupakan tempat pelaksanaan bisnis, tempat tersebut dapat merupakan kepunyaan sendiri atau disewa dari pihak lain. BUT fasilitas fisik bermula semenjak orang atau badan luar negeri tersebut mulai menjalankan usahanya dan berakhir pada saat berhentinya aktivitas yang dilakukan melalui tempat usaha tersebut.

A.5.2 BUT Aktivitas

Ditandai dengan adanya aktivitas usaha yang dilakukan oleh Wajib Pajak Luar Negeri dalam jangka waktu tertentu, apabila kegiatan tersebut melampaui suatu jangka waktu tertentu, maka seluruh aktivitas tersebut dinyatakan sebagai BUT, ketentuan inidengan sendirinya telah memperluas pengertian suatu BUT.

Mansury menyebutkan bahwa kegiatan usaha yang tidak perlu mempunyai “*fixed place of business*” namun telah memenuhi jangka waktu (*time test*) dapat di bagi menjadi dua kelompok kegiatan usaha:

- a. Kegiatan usaha pembangunan gedung di suatu tempat tertentu (*building site*) proyek konstruksi atau proyek pemasangan instalasi, termasuk

²⁸ Gunadi “Pajak Internasional” 1997 hal. 25

kegiatan-kegiatan pengawasan (*supervisory activities*) yang dikenakan dengan pembangunan gedung dan proyek-proyek tersebut.

- b. Kegiatan usaha melalui pemberian jasa lainnya yang dilakukan oleh suatu perusahaan melalui seorang pegawai atau seorang lainnya.²⁹

Perluasan pengertian BUT tersebut telah merubah ciri khusus dari BUT yang mempersyaratkan suatu tempat tetap menjadi suatu kegiatan usaha yang berlangsung melampaui suatu jangka waktu tertentu, oleh karena itu pengujian yang dilakukan mengalami pergeseran dari *fixed base test* menjadi *time test* dengan cara perhitungan durasi berlangsungnya suatu kegiatan usaha di Negara sumber. Rachmanto mengatakan penentuan jangka waktu tersebut tergantung pada Undang-Undang masing-masing negara dan seberapa jauh keduanya bersedia berkompromi, bagi Negara-negara berkembang semakin singkat tes waktu untuk hal tersebut maka semakin baik karena kesempatan mengenakan pajak atas kegiatan tersebut semakin besar.³⁰

A.5.3 BUT Agen yang tidak bebas

Ketentuan mengenai agen pertama kali dipengaruhi oleh Undang-undang domestik di Negara Jerman dan secara spesifik sudah terdapat di dalam perjanjian Pajak Internasional yang pertama pada tahun 1899, diawal perjanjian tersebut semua hal yang

²⁹ Mansury, "Memahami Ketentuan Perpajakan berdasarkan Tax Treaty Indonesia, Jakarta YP4, 1999 hal. 34

³⁰ Rachmanto, "Perjanjian Penghindaran Perpajakan Berganda (P3B) Sebuah Pengantar", PT. Gramedia Pustaka Utama Jakarta, 2000 hal. 116

bersifat permanen representatif diperlakukan sebagai BUT, kemudian sepanjang 1920 ketentuan agen dimodifikasi untuk tujuan mengeluarkan atau meniadakan agen-agen independent sebagai BUT, yaitu agen-agen yang tidak terintegrasi atau bukan merupakan bagian dari Induk organisasi.

Agen didefinisikan sebagai hubungan *fiducier* “*fiduciary relationship*” di mana seseorang memperkenankan orang lain bertindak untuk kepentingan dan atas namanya dan orang yang diperbolehkan bertindak tersebut harus tunduk pada ketentuan dan petunjuk yang diberikan. *Fiducier* adalah seseorang yang bertindak untuk kepentingan orang lain.³¹ Definisi selanjutnya agen adalah suatu badan maupun orang yang bertindak secara hukum mewakili badan sehingga dengan menggunakan agen sebagai perwakilan kehadiran Wajib Pajak luar Negeri di negara sumber tergantikan³²

Menurut Rachmanto Agen tidak bebas selalu mengikuti petunjuk dan instruksi dari perusahaan yang diwakilinya berkenaan dengan hal-hal yang berkaitan dengan kegiatan usaha wajib pajak luar negeri, agen yang sifatnya tidak bebas tersebut harus mempunyai wewenang untuk menandatangani kontrak atas nama perusahaan yang diwakilinya.³³

Menurut Roy Rohatgi penetapan BUT agen dengan sendirinya menggantikan prasyarat adanya kehadiran sebuah tempat tetap apabila perusahaan luar negeri tersebut lebih memilih untuk diwakili oleh agen atas namanya di negara sumber untuk menjalankan suatu aktivitas kegiatan usaha dengan syarat agen tersebut bukan agen

³¹ Arthur Pleijsier, “The Agency Permanent Establishment”, Universitaire Pers Maastricht, 2000, hal. 6.

³² Op.cit hal. 463

³³ Op.cit. hal 129

yang independen, namun jika agen independen tersebut menjalankan kegiatan usaha diluar dari kegiatan usaha biasanya maka agen tersebut menjadi agen yang tidak bebas.

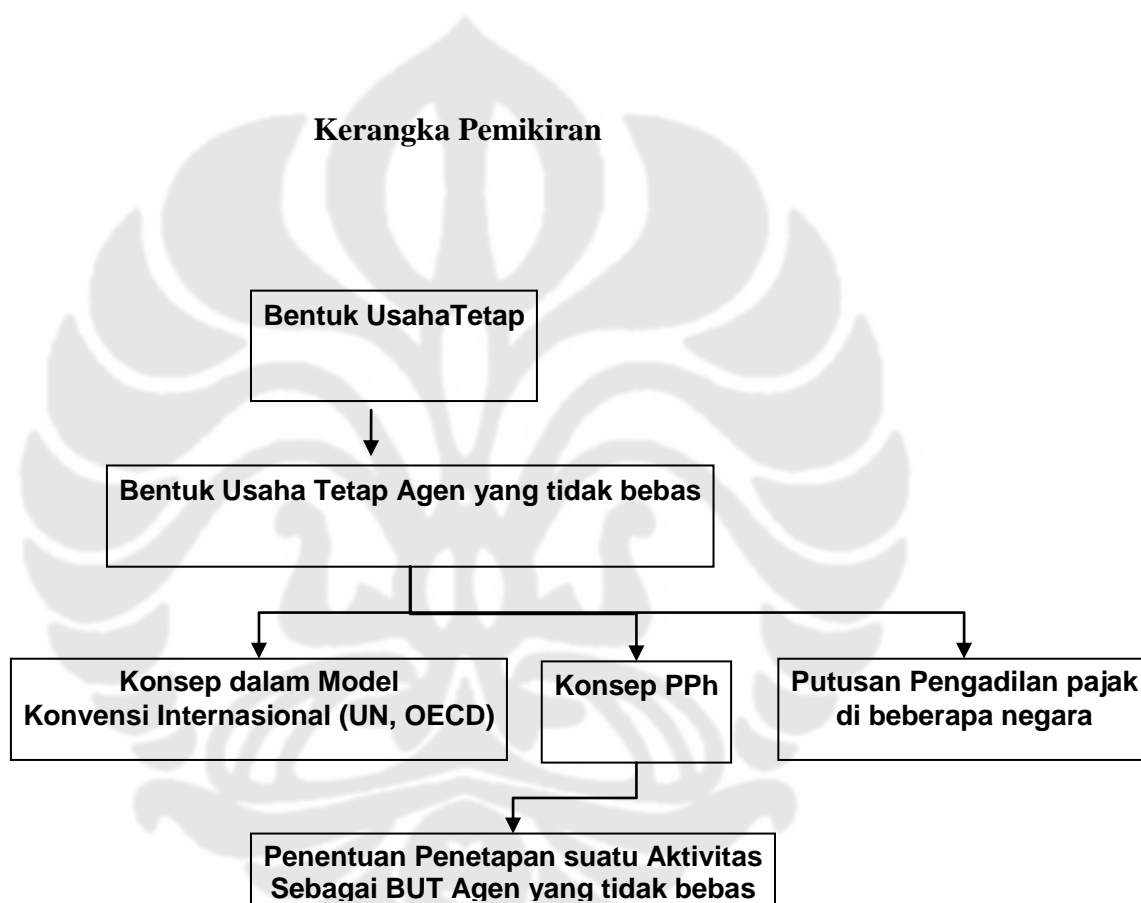
B. Kerangka Pemikiran

Undang-Undang perpajakan adalah seperangkat peraturan yang terdiri dari Undang-Undang beserta peraturan pelaksanaannya. Undang-Undang pajak harus memberikan kepastian tentang siapa yang wajib membayar pajak, apa yang menyebabkan Subjek Pajak harus membayar pajak, berapa pajak yang harus dibayar, dan bagaimana pajak yang terutang harus dibayar.

Mansury menyebutkan bahwa pengenaan pajak didasarkan pada dua syarat, yaitu Subjek Pajak dan Objek Pajak. BUT Agen yang tidak bebas merupakan Subjek Pajak yang oleh Undang-Undang pajak diberi kewajiban perpajakan. Agar dapat menentukan kewajiban Pajak Penghasilan khususnya laba usaha yang diterima atau diperoleh sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku, maka ketentuan dalam Undang-Undang haruslah mengatur dan mempunyai alat uji untuk menetapkan Agen yang tidak bebas sebagai BUT di Indonesia sehingga negara sumber mempunyai hak untuk memajaki atas penghasilan yang diterima atau diperoleh tersebut. Istilah BUT dalam Undang-undang PPh kiranya dapat disetarakan dengan ekspresi *permanent establishment* yang terdapat dalam Perjanjian Penghindaran Perpajakan Berganda (P3B), istilah tersebut dipakai untuk menentukan hak pemajakan negara sumber atas penghasilan dari usaha yang dijalankan oleh Wajib Pajak Luar Negeri.

BUT itu bervariasi dari *treaty* yang satu ke *treaty* yang lainnya tetapi pada umumnya BUT itu sebagai suatu fasilitas, suatu konstruksi, atau suatu hubungan keagenan³⁴

Bagan II. 1



C. Metode Penelitian

Metode penelitian adalah tata cara bagaimana suatu penelitian dilaksanakan.³⁵

Dalam sub-bab ini, metode penelitian yang dijabarkan antara lain: pendekatan

³⁴ Doernberg, *International Taxation in Nuthell* (St. Paul: 1993) hal. 107

³⁵ Iqbal Hasan, *Pokok-Pokok Materi Metodologi Penelitian dan Aplikasinya*, (Jakarta: Ghalia Ind, 2002), hal 21.

penelitian, jenis atau tipe penelitian, metode dan strategi penelitian, hipotesis kerja, narasumber atau informan, proses penelitian, penentuan *site* penelitian, dan pembatasan penelitian.

C.1 Pendekatan Penelitian

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah menggunakan pendekatan kualitatif. Pendekatan kualitatif adalah penelitian yang bermaksud untuk memahami fenomena tentang apa yang dialami oleh subjek penelitian secara holistik, dengan cara deskripsi dan dengan memanfaatkan berbagai metode alamiah.³⁶ Sedangkan menurut Creswell dalam bukunya *Research Design: Qualitative and Quantitative Approach*, mendefinisikan penelitian kualitatif adalah “*an inquiry process of understanding a social or human problem based on building a complex, holistic picture, formed with words, reporting detailed views of informants and conducted in natural setting.*”³⁷

Penelitian kualitatif disebut pemahaman mendalam karena mempertanyakan makna suatu objek secara mendalam dan tuntas.³⁸ Penulis menggunakan pendekatan kualitatif karena ditujukan untuk mencoba menemukan suatu pemahaman terhadap penentuan kebijakan agen yang tidak bebas sebagai BUT

C.2 Jenis atau Tipe Penelitian

³⁶ Lexy J Moleong M A, *Metodologi Penelitian Kualitatif*, (Bandung: PT Remaja Rosda Karya, 2006), hal 7.

³⁷ John. W Creswell, *Research Design : Qualitative and Quantitative Approaches*, (London: SAGE Pulications, 1994), hal 1-2.

³⁸ Prasetya Irawan, *Penelitian Kualitatif dan Kuantitatif Untuk Ilmu-ilmu Sosial*, (Depok: FISIP UI, 2006), hal. 4.

Dalam hal ini jenis penelitian yang akan digunakan adalah jenis penelitian kualitatif deskriptif. Beberapa ciri jenis penelitian deskriptif, yaitu:³⁹

1. Memusatkan diri pada masalah yang ada pada masa sekarang dan pada masalah-masalah yang aktual.
2. Daftar yang dikumpulkan mula-mula disusun, dijelaskan, dan kemudian dianalisis.

Peneliti memusatkan terhadap masalah penetapan suatu kegiatan sebagai BUT agen yang tidak bebas yang menjadi permasalahan aktual. Penyusunan data dilakukan setelah pengumpulan data lalu dijelaskan dan kemudian dianalisis. Untuk itu peneliti berusaha menjabarkan kebijakan penetapan suatu kegiatan sebagai BUT agen yang tidak bebas dan mencari fenomena serta hubungan dengan peraturan perundang-undangan baik domestik maupun konvensi internasional.

C.3 Metode dan Strategi Penelitian

Menurut Patton data kualitatif terbagi menjadi tiga bentuk yaitu wawancara (*interview*), pengamatan (*observation*), dan dokumen (*documents*).⁴⁰ Penyusunan penulisan ini, peneliti menggunakan berbagai teknik pengumpulan data yaitu :

1. Studi Literatur

Studi literatur yaitu membaca literatur-literatur yang berhubungan dengan pokok permasalahan penelitian, diantaranya melalui buku-buku bacaan, Undang-Undang, majalah, jurnal, dan penelusuran di internet guna mendapatkan data sekunder.

³⁹ Moh. Nazir, 1999, *Metode Penelitian*, (Jakarta, Ghalia Indonesia), hal 181

⁴⁰ Michael Quinn Patton, *Qualitative Research and Evaluation Methods*, (USA: Sage Publication Inc, 2002), hal 4.

2. Studi Lapangan

Studi lapangan dilakukan dengan dua cara, pertama dengan observasi langsung ketempat penelitian untuk mendapatkan data primer dan dokumen-dokumen lain yang diperlukan yang berkaitan dengan masalah yang diteliti serta melihat langsung kondisi ruangan kerja dan tempat penyimpanan dokumen. Kedua, melakukan wawancara mendalam. Wawancara mendalam dilakukan guna mengumpulkan data primer dan informasi dengan menggunakan pedoman wawancara.

C.4 Hipotesis Kerja

Ketentuan UU PPh Indonesia selaku ketentuan hukum yang mempersyaratkan untuk menetapkan agen tidak bebas sebagai BUT di Indonesia berdasar pada dua syarat yang harus dipenuhi yakni adanya tempat tetap (*fixed base test*) dan lamanya keberadaan di Indonesia (*time test*). Terpenuhiya syarat di atas memberikan hak kepada Indonesia sebagai negara sumber (*source country*) untuk mengenakan pajak dan menetapkan bahwasannya aktivitas yang dilakukan merupakan perwujudan sebuah BUT, seiring dengan berjalannya waktu dan perkembangan kegiatan usaha yang semakin dinamis, kegiatan usaha badan maupun individu asing dapat hadir tanpa perlu adanya tempat tetap di negara sumber tersebut. Badan atau individu asing tersebut dapat saja menunjuk badan atau orang pribadi di negara sumber

sebagai media untuk mewakili kepentingan dalam menjalankan kegiatan usahanya. Penunjukan badan atau individu yang bertindak atas nama badan atau individu asing sebagai pengganti tempat tetap jauh lebih mudah dipraktikkan dan dapat dibuat "tidak ada", sehingga tidak memunculkan isu BUT

C.5 Narasumber atau Informan

Pemilihan informan (*key informant*) pada penelitian difokuskan pada representasi atas masalah yang diteliti.⁴¹ Oleh karena itu wawancara yang dilakukan kepada beberapa informan harus memiliki beberapa kriteria yang mengacu pada apa yang telah ditetapkan oleh Neuman yaitu:

1. *The informant is totally familiar with the culture and is in position to witness significant events makes a good informant.* (Pemberi informasi harus mengetahui keadaan lingkungan yang akan diteliti, misal dari segi kebudayaannya)
2. *The individual is currently involved in the field.* (Individu dari pemberi informasi harus berpartisipasi aktif di lapangan)
3. *The person can spend time with the researcher.* (Seseorang yang dapat meluangkan waktunya untuk penelitian)
4. *Non-analytic individuals make better informants. A non-analytic informant is familiar with and uses native folk theory or pragmatic common sense.* (Individu yang tidak memiliki pola pikir analisis, karena seorang pemberi informasi yang non-analisis sangat familiar dengan teori adat istiadat atau norma)

⁴¹ Burhan Bungin, *Analisis Data Penelitian Kualitatif*, (Jakarta: PT Raja Grafindo, 2003), hal 53.

Berdasarkan kriteria tersebut di atas, maka wawancara dilakukan kepada pihak-pihak yang terkait dengan permasalahan penelitian, diantaranya adalah:

1. Pihak Direktorat Jenderal Pajak serta Pihak Pusat Analisis Harmonisasi Kebijakan Fiskal Departemen Keuangan yaitu Bpk. Dr. Widi Widodo, Bpk. Sriadi Setyanto Ak, M.A, wawancara dilakukan untuk mengetahui penjelasan mengenai bagaimana penentuan kebijakan agen yang tidak bebas sebagai BUT.
2. Bpk Prof. Gunadi MSc, Ak sebagai akademisi yang memberikan penjelasan mengenai tingkatan peraturan hukum antara Undang-Undang Pajak ,Putusan Pengadilan Pajak serta Surat Internal Direktorat Jenderal Pajak dalam hal penetapan suatu kegiatan sebagai BUT agen yang tidak bebas.
3. Bp. Roesdiono selaku mantan hakim Pengadilan Pajak

C.6 Proses Penelitian

Peneliti melakukan analisis penentuan kebijakan agen tidak bebas sebagai BUT dengan menggunakan metode penelitian kualitatif. Tujuannya untuk mencoba menemukan suatu pemahaman terhadap penentuan penentuan kebijakan agen tidak bebas sebagai BUT.

C.7 Penentuan Site Penelitian

Site dalam penelitian ini adalah pada Kantor Pelayanan Pajak Badan dan Orang Asing Satu dan Dua.

C.8 Pembatasan Masalah Penelitian

Dalam penelitian ini, peneliti membatasi penelitian tentang analisis aspek penentuan penetapan suatu kegiatan sebagai BUT agen yang tidak bebas. Bentuk penetapan yang dilakukan pihak otoritas pajak pemerintah serta pada putusan Pengadilan Pajak terhadap sengketa penetapan suatu kegiatan sebagai BUT agen yang tidak bebas.

C.9 Keterbatasan Penelitian

Keterbatasan adalah suatu fase atau aspek dari penyelidikan yang mungkin berpengaruh pada hasil studi, tetapi tidak dibawah kontrol peneliti.⁴² Keterbatasan yang dihadapi oleh peneliti adalah pengaturan jadwal appointment *key informant* yang terkadang bersamaan dengan waktu kerja peneliti, mengingat peneliti selain melakukan penelitian juga masih bekerja di salah satu perusahaan, selain itu peneliti mempunyai kendala dalam pengolahan dan penganalisaan data dimana memerlukan waktu yang cukup lama dan memerlukan ketelitian.

⁴² Gay L.R, 1976, *Educational Research*, Ohio; Merrill Publishing Company, 1976 disalin dari terjemahan Consuelo G Sevilla, dkk, 1993, *Pengantar Metode Penelitian*, Jakarta; Penerbit Universitas Indonesia, hal 18.