

BAB III

PERLAKUAN PENETAPAN SUATU KEGIATAN SEBAGAI BUT AGEN YANG TIDAK BEBAS BERDASARKAN KETENTUAN DOMESTIK

Dalam Undang-undang Pajak Domestik di Negara Jerman pada tahun 1922 memberikan pandangan yang mendalam mengenai konsep agen sebagai BUT. BUT agen yang dijalankan meskipun tidak memerlukan adanya tempat secara fisik disuatu negara dengan pertimbangan adanya hubungan ekonomis akan diperlakukan sama seperti layaknya BUT, ketika Agen tersebut melakukan suatu aktivitas usaha seperti menangani kontrak atau perjanjian atas nama perusahaan yang berada di luar negeri.¹

Selama dalam proses legislasi dan kasus Hukum Prussian di tahun 1890-an BUT yang juga meliputi agen di dalamnya, mempersyaratkan adanya suatu tempat kegiatan usaha yang tetap, pada waktu itu agen dalam Undang-Undang Domestik Jerman masih diklasifikasikan kedalam konsep BUT Konvensional dan bersifat umum. Di era tahun 1920-an hak pemajakan terhadap BUT di Jerman dipengaruhi oleh amandemen di bidang perpajakan yang mendefinisikan bahwa BUT Agen tidak dapat mengacu lagi dengan konsep BUT secara umum yang mempersyaratkan suatu tempat kegiatan usaha yang tetap, hal ini menimbulkan banyak perdebatan tetapi bagaimanapun juga amandemen tersebut tetap memberikan persamaan antara ketentuan dasar mengenai BUT dengan ketentuan atas BUT Agen, hanya bahwa penilaian sebuah BUT itu tidak

¹ Hans-Jorgen Aigner, Mario Zuger, “ Permanent Establishment in International Tax Law”, dalam Lang (ed) . *Permanent Establishment in Intenational Tax Law*”, Linde Verlag-Wien 2003, hal. 131.

lagi ditentukan secara mutlak dari hal apakah sebuah perusahaan itu menjalankan usahanya dengan menggunakan suatu tempat yang tetap atau tidak²

Pemisahan BUT konvensional dengan BUT Agen terjadi di tahun 1977 yang secara garis besar memberikan keterangan bahwasannya penentuan penetapan agen tidak bebas sebagai BUT tidak tergantung dengan adanya kehadiran fisik atau tempat tetap di negara sumber, kewenangan dan negoisasi untuk menutup kontrak sesuai dengan instruksi badan asing yang diwakilinya sudah cukup menetapkan agen yang diwakili oleh badan maupun individu merupakan BUT di negara sumber, hubungan antara agen secara individu dengan badan asing dengan sendirinya menggantikan prasyarat dalam BUT konvensional yang mengharuskan individu atau badan mempunyai tempat tetap sampai hari ini.³

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.

² Op.cit hal.471

³ Op.cit hal. 471-473

Dalam konteks perpajakan internasional skema transaksi yang dapat dilakukan oleh sebuah entitas baik orang pribadi maupun badan guna memperoleh laba atau penghasilan dapat berupa:

- *Cross-border trade in good and services* yakni perdagangan internasional baik atas Barang Kena Pajak maupun Jasa Kena Pajak dari negara ke negara lainnya atau yang biasa disebut perdagangan ekspor-impor.
- *Cross-border manufacturing by multinational enterprise* yakni transaksi di mana sebuah perusahaan multinasional dari suatu negara tidak mengekspor barang atau jasanya dari satu negara ke negara lainnya tetapi justru perusahaan tersebut mendirikan suatu badan baik dalam bentuk *Subsidiary* (anak perusahaan) ataupun *Branch* (Cabang) di negara lainnya tersebut
- *Cross-border investment by individuals or investment fund* dalam bentuk yang ketiga merupakan transaksi di mana individu ataupun badan melakukan transaksi dari satu negara ke negara lainnya tidak dalam bentuk barang dan jasa yang diperdagangkan serta tidak pula dalam bentuk pendirian anak perusahaan ataupun cabang tetapi dalam bentuk penyertaan modal dan pemberian pinjaman yang penghasilannya merupakan penghasilan pasif dari modal. Skema - skema transaksi di atas merupakan cakupan dari perpajakan internasional yang merupakan pilihan bagi suatu entitas baik

perorangan maupun badan untuk melakukan perencanaan sebelum melakukan suatu kegiatan usaha yang bersifat *cross border* di negara lain sehingga dapat mengelola dan mempertimbangkan konsekuensi apa saja yang akan dihadapi jika salah satu skema tersebut dipilih sebagai upaya menjalankan kegiatan usahanya.

Perjanjian Penghindaran Perpajakan Berganda (P3B) telah mengatur (biasanya terkait antar 2 negara yang melakukan perjanjian *selanjutnya disebut* negara Amerika dan Negara Indonesia) dan membatasi pengenaan pajak atas transaksi yang bersifat *cross-border* ini. Faktor-faktor terjadinya pengenaan pajak berganda oleh ke dua negara yang melakukan transaksi *cross-border* dilatar belakangi oleh 2 faktor yakni:

- Perusahaan Amerika mendapatkan laba atau penghasilan melalui suatu bentuk kegiatan usaha yang dijalankan di negara Indonesia.
- Baik negara Amerika maupun negara Indonesia akan mengenakan Pajak atas laba yang di peroleh perusahaan Amerika berdasarkan Undang-Undang Pajak domestik mereka.⁴

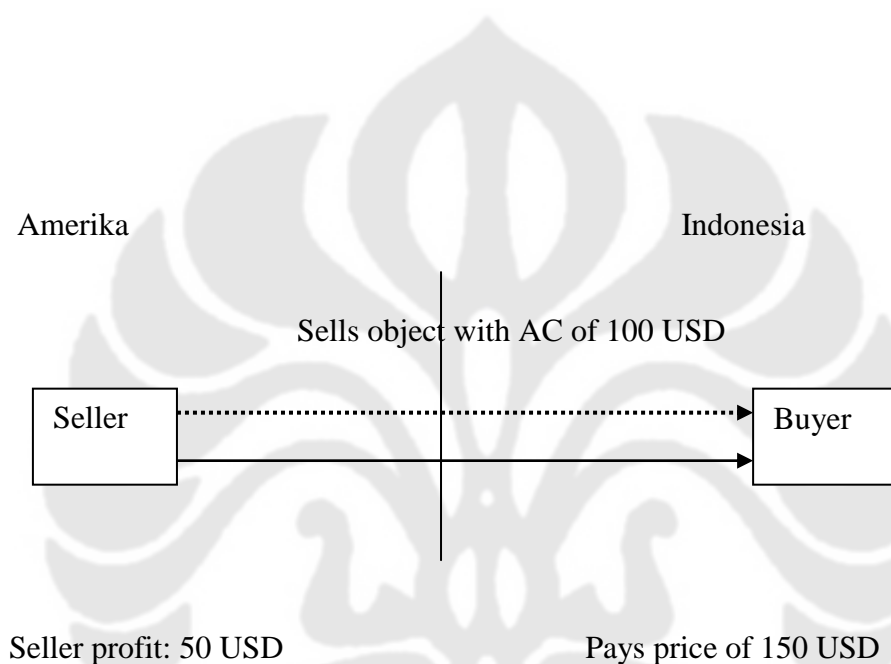
Faktor-faktor tersebut dapat diilustrasikan sebagai berikut:

Contoh 1.

Perusahaan (X) Amerika selaku penjual yang merupakan *resident* di negara Amerika melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dengan harga perolehan sebesar 100 USD

⁴ Buletin Tax Treaty Monitor May 2004 IBFD- "When is There an Agency PE" Detlev J Piltz, Rechtsanwalt hal. 196

dan dijual kepada perusahaan Indonesia berkedudukan (*resident*) di negara Indonesia dengan harga 150 USD, laba atas penjualan tersebut sebesar 50 USD pertanyaan yang muncul adalah negara mana yang akan mengenakan pajak atas laba 50 USD yang di peroleh maka Negara manakah yang berhak mengenakan pajaknya



Otoritas pajak negara Amerika akan mengklaim berdasarkan Undang Undang Pajak domestik mereka untuk mengenakan pajak atas laba sebesar 50 USD atas pertimbangan antara lain:

- Negara Amerika merasa berhak untuk mengenakan pajak atas laba tersebut dikarenakan perusahaannya merupakan *resident* di negara tersebut
- *Worldwide Income Principle – unlimited tax liability*, artinya negara berhak meajaki residentnya di mana pun penghasilan itu diperoleh

- Laba atas penjualan tersebut dihasilkan dari aktivitas yang dilakukan oleh perusahaan di negaranya.

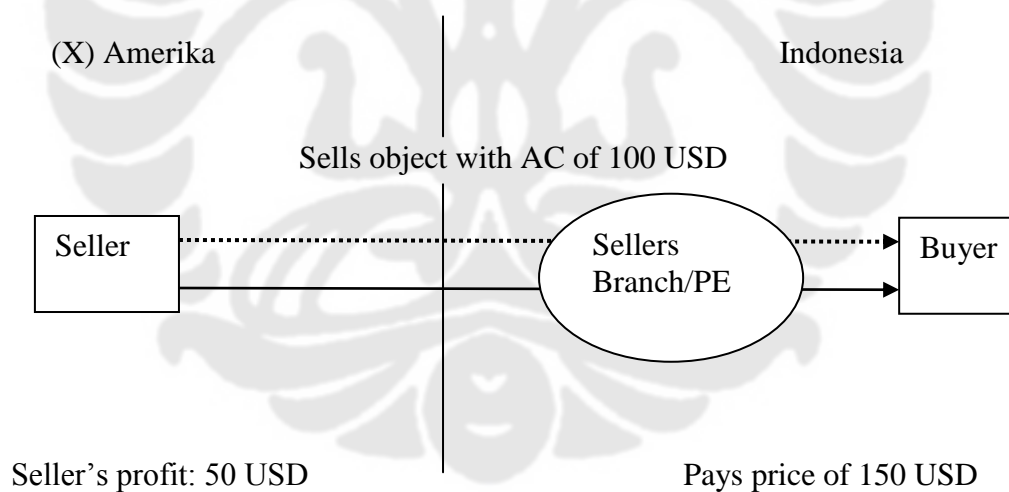
Pihak otoritas pajak negara Indonesia juga akan merasa mempunyai hak untuk mengenakan pajak atas laba sebesar 50 USD atas dasar antara lain:

- Pembeli merupakan *resident* di negara Indonesia
- Perjanjian Jual-beli di realisasikan di negara Indonesia
- Pengalihan hak atas Barang terjadi dari negara Amerika ke negara Indonesia
- *Source Principle-limited tax liability*, Penghasilan yang berasal dari negara sumber dipajaki di negara sumber
- Laba yang dihasilkan oleh (X) di Amerika bersumber dari pembeli Indonesia

dari contoh 1 di atas memungkinkan terjadinya konflik kepentingan antara negara Amerika dan Indonesia atas objek pajak yang sama, sehingga bagi (X) di Amerika sebagai penerima penghasilan dapat dikenakan pajak dua kali untuk satu objek pajak yang sama. Di sinilah tujuan adanya *source rule* sebagai bagian dari Pajak Internasional sehingga antar negara agar tidak terjadi pengenaan pajak dua kali atas penghasilan yang sama atau atas penghasilan tersebut tidak dikenakan pajak di mana-mana. Dalam contoh 1 diatas, otoritas pajak Amerika yang berhak mengenakan pajak atas penghasilan yang diterima, otoritas pajak negara Indonesia dapat mengenakan pajak atas penghasilan

tersebut jika penjual Amerika dalam mendapatkan penghasilannya menjalankan kegiatan usahanya di negara Indonesia melalui *cross border manufacturing* dengan mendirikan suatu Bentuk Usaha Tetap (BUT) sebagai bagian yang tak terpisahkan dari (X) di Amerika, hal ini memberikan pengertian bahwa pihak otoritas pajak negara Indonesia dapat mengenakan pajak atas laba usaha yang diterima oleh (X) Amerika jika (X) Amerika hadir di Indonesia sehingga dapat terlihat adanya hubungan antara (X) di amerika dengan perwakilannya di negara Indonesia seperti yang di ilustrasikan pada contoh 2

Contoh 2



Alternatif ke tiga dan ke empat transaksi yang dilakukan oleh (X) Amerika tidak dilakukan dengan skema transaksi *cross – border manufacturing* dengan melakukan pendirian cabang yang merupakan perwakilan atau BUT di negara Indonesia melainkan (X) Amerika melakukan transaksi dengan pembeli di Indonesia dengan menggunakan Agen yang merupakan *resident* negara Indonesia. (X) Amerika melalui agennya

tersebut melakukan transaksi penyerahan ke pembeli Indonesia di negara Indonesia dan memberikan *fee* sebesar 10 USD kepada agen sehingga (X) Amerika hanya memperoleh laba sebesar (50 USD – 10 USD = 40 USD), Indonesia dapat mengenakan pajak atas agen tersebut atas 10 USD yang diterimanya mengingat agen tersebut merupakan *resident* di negara Indonesia.

Contoh 3

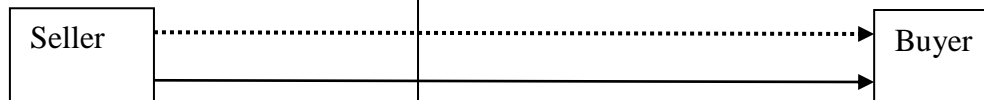
State A

State B

Pays agent fee 10 USD

Agent

Sells object with AC of 100 USD



Sellers profit : 40 USD

Pays price of 150 USD

Di sinilah konsep *source rule* diaplikasikan guna menentukan hak pemajakan atas penghasilan yang diterima terhadap transaksi yang terjadi.

A. Perlakuan Penetapan Agen tidak bebas sebagai Bentuk Usaha Tetap Berdasarkan Undang-Undang Pajak Penghasilan di Indonesia.

BUT Agen tidak bebas merupakan bagian dari BUT yang merupakan Subjek Pajak luar negeri berdasarkan Pasal 2 ayat (4) huruf a yang menjelaskan dalam memori penjelasannya yaitu Subjek Pajak luar negeri adalah orang pribadi atau badan yang bertempat tinggal atau bertempat kedudukan di luar Indonesia yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia, baik melalui ataupun tanpa melalui bentuk usaha tetap. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, tetapi berada di Indonesia kurang dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, maka orang tersebut adalah Subjek Pajak luar negeri, apabila penghasilan diterima atau diperoleh melalui Bentuk Usaha Tetap, maka terhadap orang pribadi atau badan tersebut dikenakan pajak melalui Bentuk Usaha Tetap, dan orang pribadi atau badan tersebut statusnya tetap sebagai Subjek Pajak luar negeri, dengan demikian Bentuk Usaha Tetap tersebut menggantikan orang pribadi atau badan sebagai Subjek Pajak luar negeri dalam memenuhi kewajiban perpajakannya di Indonesia, dalam hal penghasilan tersebut diterima atau diperoleh tanpa melalui Bentuk Usaha Tetap, maka pengenaan pajaknya dilakukan langsung kepada Subjek Pajak luar negeri tersebut. Sedangkan penjelasan mengenai BUT sendiri terdapat dalam Pasal 2 ayat 1

huruf c Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah tiga kali terakhir dengan 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;

1. agen atau pegawai dari perusahaan asuransi yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menerima premi asuransi atau menanggung resiko di Indonesia.

Sebagai Subjek Pajak Penghasilan BUT memiliki kewajiban dalam bidang perpajakan seperti halnya badan-badan hukum lainnya. Hal ini berarti, BUT mempunyai kewajiban untuk melaporkan penghasilan yang diperolehnya di negara sumber. Kewajiban-kewajiban untuk PPh antara lain:

1. BUT wajib ber-NPWP. BUT wajib mendaftarkan diri untuk mendapatkan NPWP (Nomor Pokok Wajib Pajak), di Kantor Pelayanan Pajak (KPP) Badan dan Orang Asing.
2. Kewajiban PPh atas penghasilan yang diterima di negara sumber yang harus dilakukan oleh BUT adalah melakukan perhitungan, penyetoran, dan pelaporan Surat Pemberitahuan (SPT) sehubungan dengan Penghasilan yang diterimanya tersebut.
3. Kewajiban PPh pemotongan. Sebagaimana Subjek Pajak badan lainnya, juga memiliki beberapa kewajiban PPh pemotongan dalam tahun berjalan seperti PPh Pasal 21, PPh Pasal 23, dan PPh Final. Jika sebuah BUT telah wajib melakukan pemotongan PPh, penyetoran PPh yang terutang kepada Negara adalah kewajiban berikutnya. Selanjutnya BUT berkewajiban menyampaikan SPT Masa sesuai dengan jenis PPh pemotongan yang dilakukan.

Adapun yang menjadi Objek Pajak berdasarkan Pasal 4 ayat 1 UU PPh adalah penghasilan yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apapun.

Kegiatan keagenan sebagai *fiducier* atau *intermediary* mengkategorikan agen yang tidak bebas termasuk dalam BUT seperti yang tertuang dalam memori penjelasan UU PPh pasal 2(5) yang menyebutkan bahwa pengertian Bentuk Usaha Tetap mencakup pula orang pribadi atau badan selaku agen yang kedudukannya tidak bebas yang bertindak untuk dan atas nama orang pribadi atau badan yang tidak bertempat tinggal atau tidak bertempat kedudukan di Indonesia, kecuali agen tersebut merupakan agen yang bebas yang kenyataannya menjalankan perusahaannya sendiri.

B. Berdasarkan Interpretasi tertulis dari Pihak Direktorat Jenderal Pajak .

Ketentuan mengenai perlakuan Pajak Penghasilan atas BUT Agen yang tidak bebas berdasarkan interpretasi tertulis dari pihak Direktorat Jenderal Pajak tertera dalam S-531/PJ.341/2001 yang mengatur tentang penetapan suatu kegiatan sebagai BUT Agen yang tidak bebas. Surat ini terbit sebagai akibat dari tindakan proaktif Wajib Pajak Dalam Negeri yang bertanya atas transaksi kegiatan yang dilakukannya yang mewakili dan bertindak atas nama *Principal* nya di luar negeri. Pihak Direktorat Jenderal Pajak memberikan jawaban melalui surat tersebut dengan menetapkan Wajib Pajak tersebut sebagai BUT Agen yang tidak bebas dengan argumentasi kegiatan yang dilakukan

Wajib Pajak tersebut mempunyai suatu hubungan yang terikat dan sangat tergantung dari *Principal* nya di luar negeri.

C. Berdasarkan Putusan Pengadilan Pajak.

Pada surat Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.02967/PP/M.VII/13/2004 hakim Pengadilan Pajak memberikan putusan untuk tidak menetapkan suatu kegiatan yang dilakukan oleh orang dalam hal mewakili sebuah perusahaan luar negeri dengan melakukan penutupan kontrak atas nama perusahaan luar negeri tersebut majelis hakim berpendapat bahwa apabila ada seseorang dari kantor pusat yang diberikan wewenang menandatangani kontrak-kontrak di Indonesia tidak dengan sendirinya dianggap sebagai BUT.