



UNIVERSITAS INDONESIA

**ANALISIS PENENTUAN PENETAPAN KEGIATAN BENTUK
USAHA TETAP ATAS AGEN YANG TIDAK BEBAS PADA
UNDANG-UNDANG PAJAK PENGHASILAN**

SKRIPSI

**MOCHAMMAD FERRY KURNIAWAN
0904232467**

**FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK
DEPARTEMEN ILMU ADMINISTRASI
PROGRAM STUDI ADMINISTRASI FISKAL**

**DEPOK
DESEMBER 2008**



**UNIVERSITAS INDONESIA
FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK
DEPARTEMEN ILMU ADMINISTRASI
PROGRAM SARJANA EKSTENSI**

LEMBAR PENGESAHAN SKRIPSI

Saya yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Mochammad Ferry Kurniawan
NPM : 0904232467
Program Studi : Ilmu Administrasi Fiskal
Judul Skripsi : Analisis Penentuan Penetapan Kegiatan Agen
Sebagai Bentuk Usaha Tetap Pada Undang
Undang Pajak Penghasilan

Telah dipertahankan di hadapan sidang Penguji Skripsi Program Sarjana Ekstensi Departemen Ilmu Administrasi Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia, pada hari Jum'at tanggal 19 Desember 2008.

Penguji Skripsi,

Ketua Sidang,

Pembimbing,

Dr. Ning Rahayu MSi

Drs. Iman Santoso, M.Si

Penguji Ahli,

Sekretaris Sidang,

Darussalam SE, Ak, M.Si, L.LM Int Tax

Dra. Inayati, M.Si

KATA PENGANTAR

Alhamdulillah, puji syukur saya panjatkan kehadirat Allah SWT,. Shalawat serta salam semoga senantiasa tercurah kepada Rasulullah SAW junjungan ummat dan orang-orang yang senantiasa istiqomah pada Islam. Saya sangat bersyukur karena atas berkat rahmat dan hidayah-Nya saya dapat menyelesaikan penulisan skripsi ini. Namun tentunya, tanpa bantuan dan bimbingan dari berbagai pihak, kiranya sulit bagi saya untuk dapat menyelesaikan skripsi ini. Oleh karena itu, saya mengucapkan terima kasih kepada:

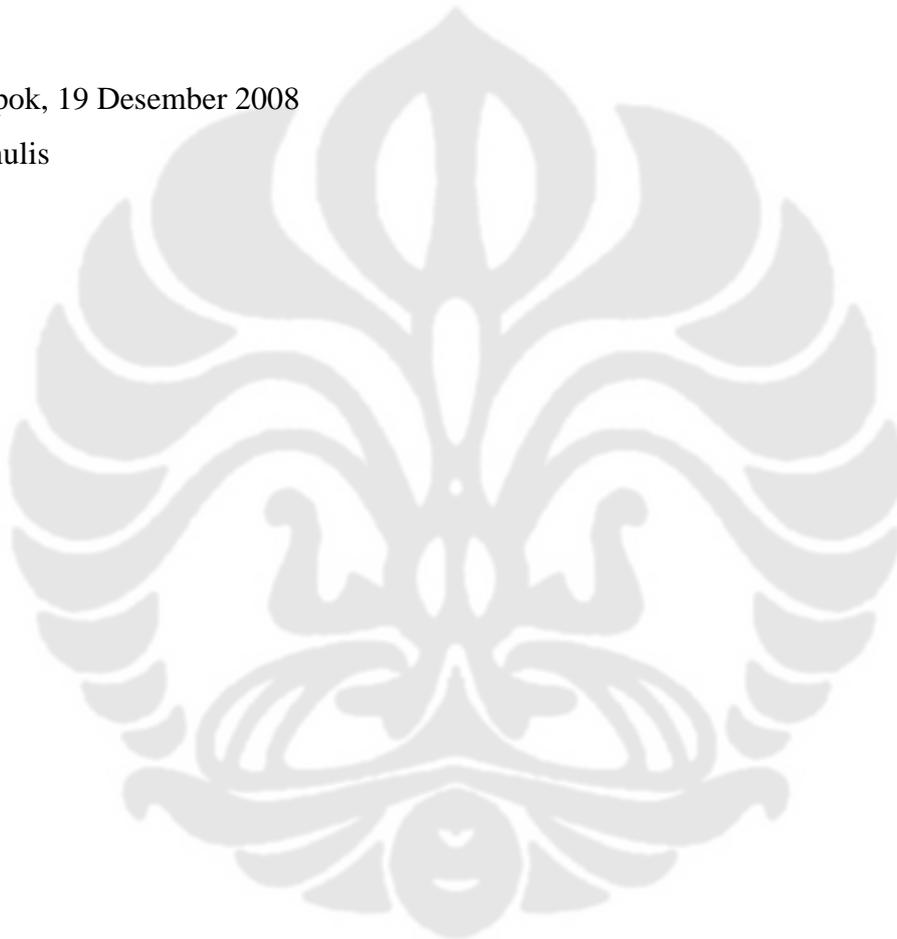
- (1) Prof. Dr. Bambang Shergi Laksmono, M.Sc, selaku Dekan Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia
- (2) Drs. Asrori, MA, FLMI, selaku Ketua Program Sarjana Ekstensi Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Poltitik Universitas Indonesi
- (3) Dr. Ning Rahayu, M.Si, selaku Ketua Program Studi dan Ketua Sidang yang telah meluangkan waktunya dan bersedia memberikan banyak masukan bagi skripsi saya
- (4) Drs. Iman Santoso, M.Si, selaku dosen pembimbing yang telah menyediakan waktu, tenaga, dan pikiran untuk mengarahkan saya dalam penyusunan skripsi ini;
- (5) Darussalam SE, Ak, M.Si, L.LM. Int Tax selaku Penguji Ahli yang telah bersedia meluangkan waktunya
- (6) Dra. Inayati, M.Si, selaku Sekretaris Sidang yang telah banyak memberikan banyak masukan bagi penulisan skripsi saya
- (7) Prof. Gunadi MSc, Ak, Dr. Widi Widodo, Sriadi Setyanto Ak, M.A Roesdiono yang telah bersedia saya wawancarai untuk mendapatkan informasi yang berkaitan dengan skripsi saya
- (8) Violina Humaira, isteri yang telah banyak memberikan dorongan dan motivasi untuk tetap bersemangat.
- (9) Muhammad Ilyas Al-'Afif, seseorang yang seantiasa mengganggu saya namun memberikan keceriaan dalam penulisan ini.
- (10) Orang tua dan keluarga saya yang telah memberikan bantuan dukungan material dan moral; dan

(11) Teman seperjuangan serta sahabat, yang telah banyak membantu saya dan memberi dukungan yang tiada hentinya dalam menyelesaikan skripsi ini.

Akhir kata, saya berharap Allah SWT berkenan membalas segala kebaikan semua pihak yang telah membantu. Semoga skripsi ini membawa manfaat bagi pengembangan ilmu.

Depok, 19 Desember 2008

Penulis



HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI SKRIPSI UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS

Sebagai sivitas akademik Universitas Indonesia, saya yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Mochammad Ferry Kurniawan
NPM : 0904232467
Program Studi : Administrasi Fiskal
Departemen : Ilmu Administrasi
Fakultas : Ilmu Sosial dan Ilmu Politik
Jenis Karya : Skripsi

demi pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia Hak Bebas Royalti Noneksklusif (Non-exclusive Royalty-Free Right) atas karya ilmiah saya yang berjudul:

**ANALISIS PENENTUAN PENETAPAN KEGIATAN AGEN SEBAGAI
BENTUK USAHA TETAP PADA UNDANG-UNDANG PAJAK
PENGHASILAN**

beserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Noneksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihmedia/formatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (*database*), merawat, dan memublikasikan skripsi saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta dan sebagai pemilik Hak Cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di : Jakarta
Pada tanggal : 22 Desember 2008
Yang menyatakan

(Mochammad Ferry Kurniawan)

DAFTAR ISI

	Halaman
LEMBAR JUDUL.....	i
LEMBAR PENGESAHAN.....	ii
ABSTRACT.....	v
KATA PENGANTAR.....	vi
DAFTAR ISI.....	ix
DAFTAR BAGAN.....	x
DAFTAR LAMPIRAN.....	xi
BAB I PENDAHULUAN	
A. Latar Belakang Masalah.....	1
B. Permasalahan.....	3
C. Tujuan dan Manfaat Penulisan.....	5
D. Signifikansi Penelitian.....	5
E. Sistematika Penulisan.....	6
BAB II KERANGKA PEMIKIRAN DAN METODE PENELITIAN	
A. Tinjauan Pustaka.....	9
A.1 Sistem Perpajakan.....	11
A.2 Undang-Undang Pajak (<i>tax laws</i>).....	12
A.3 Hukum Pajak.....	15
A.4 Hukum Pajak Internasional.....	18
A.5 Konsep Bentuk Usaha tetap.....	19
B. Kerangka Pemikiran.....	23
C. Metode Penelitian.....	24
C.1. Pendekatan Penelitian.....	25
C.2. Jenis atau Tipe Penelitian.....	26
C.3. Metode dan Strategi Penelitian.....	26
C.4. Hipotesis Kerja.....	27
C.5. Narasumber atau Informan.....	28
C.6. Proses Penelitian.....	29
C.7. Penentuan <i>Site</i> Penelitian.....	29
C.8. Pembatasan Masalah Penelitian.....	29
C.9. Keterbatasan Penelitian.....	30

BAB III PERLAKUAN SUATU KEGIATAN SEBAGAI BENTUK USAHA TETAP AGEN TIDAK BEBAS PADA KETENTUAN DOMESTIK	
A. Perlakuan Penetapan Berdasarkan Undang-Undang Pajak Penghasilan	38
B. Perlakuan Penetapan Agensi Berdasarkan Interpretasi tertulis dari Pihak Direktorat Jenderal Pajak.....	41
C. Berdasarkan Putusan Pengadilan Pajak.....	42
BAB IV ANALISIS PENETUAN KEBIJAKAN AGEN YANG TIDAK BEBAS SEBAGAI BUT	
A. Kedudukan Source Rule dalam Undang – Undang Pajak	43
A.1 Penetapan Suatu Kegiatan Sebagai Bentuk Usaha Tetap.....	44
A.2 Agen yang tidak Bebas sebagai Bentuk Usaha Tetap dalam Model Perjanjian Perpajakan Internasional.....	46
A.3 Agen yang tidak Bebas sebagai Bentuk Usaha Tetap Menurut OECD Model.....	46
A.4 Agen Yang tidak Bebas sebagai Bentuk Usaha Tetap Menurut UN Model	47
B. Analisis Alat uji penetapan Agen sebagai Bentuk Usaha Tetap.....	48
B.1 Pengujian atas <i>Person</i>	52
B.2 Pengujian atas Otoritas	53
B.3 Pengujian atas Pembuatan (Penutupan) Kontrak.....	54
B.4 Pengujian atas Kesenambungan Pembuatan (Penutupan) Kontrak (<i>Habitually Exercise</i>).....	57
B.5 Pengujian atas Kegiatan Usaha Normal (<i>ordinary course of business</i>)	59
B.6 Pengujian atas <i>Stock of Goods</i>	61
B.7 Pengujian atas <i>Single Principle</i> atau <i>Number of clients</i>	62
BAB V SIMPULAN DAN SARAN	
A. Simpulan	66
B. Rekomendasi.....	67

DAFTAR BAGAN

Bagan II.1	Kerangka Pemikiran.....	24
Bagan IV.1	<i>Dependence Clause</i>	60





UNIVERSITY INDONESIA
FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK
DEPARTEMEN ILMU ADMINISTRASI
PROGRAM SARJANA

ABSTRACT

Name : Mochamad Ferry Kurniawan
Study Program : Fiscal Administration
Title : Analysis of Tax Policy for A Dependent Agent as A
Permanent Establishment, in Indonesian Income Tax

In International transaction nowadays that use by foreign enterprises make tax consequences, main criterion whether a source country can have power to tax for the profit that the enterprise earn from the source is, if the source country can prove that the foreign enterprise when running their own business using a permanent establishment in there. A clear tax policy that the government have made will help the tax authority to constitute it. Now a basic rule for permanent establishment that using a fixed base test are going to change and replace by a person as a substitute the place test. A dynamic change have been take by countries to adjust a basic rule to a specific rule is called an agency clause. By using an agency clause the source country have already to make effort to face the situation hopefully

The result from this research is that tax law contains rules which consisted of main part and explanation. Constriction and expansion of the subject matter can not be done in explanation. But, the condition in explanation of income tax law Sec. 2 (5) (n) about a dependent agent, especially about the the tools that used for determined a dependent agent as a permanent establishment. Determination of dependent agent which is include as a permanent establishment using the regulation mentioned in explanation. The condition fulfilled by a fixed base test and dependency test to constitute a dependent agent as a permanent establishment.

Key words:

Basic rule, change, tax consequences.



UNIVERSITY INDONESIA
FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK
DEPARTEMEN ILMU ADMINISTRASI
PROGRAM SARJANA

ABSTRAK

Nama : Mochammad Ferry Kurniawan
Program Studi : Ilmu Administrasi Fiskal
Judul : Analisis Penentuan Penetapan Kegiatan Bentuk Usaha Tetap atas Agen yang tidak bebas pada Undang-Undang Pajak Penghasilan

Skripsi ini membahas tentang analisis penentuan penetapan kegiatan Bentuk Usaha Tetap atas Agen yang tidak Bebas pada Undang-Undang Pajak Penghasilan. Penelitian ini adalah penelitian kualitatif dengan desain deskriptif. Permasalahan yang diangkat dalam skripsi ini adalah bagaimana penetapan kegiatan atas Agen yang tidak bebas sebagai Bentuk Usaha Tetap serta menentukan alat uji yang digunakan untuk penetapan tersebut.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa penentuan yang ditetapkan dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan menggunakan alat uji yang masih bersifat primer atau dasar yakni tempat tetap dan keterikatan dalam penentuannya seperti disebutkan dalam memori penjelasan Pasal 2(5) huruf n, penentuan dalam memori tersebut memasukkan pua ketrikatan sebagai alat uji namun alat uji tersebut tidak cukup guna menyikapi perubahan aktivitas usaha yang bersifat dinamis, sehingga membawa konsekuensi perubahan dalam Undang-Undang Pajak

Kata kunci:
Konsep Dasar, perubahan, Konsekuensi Pajak.

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Dalam perdagangan dan investasi internasional, permasalahan yang sering muncul adalah mengenai hak pemajakan atas penghasilan yang diterima di negara sumber oleh Wajib Pajak Luar Negeri. Terdapat prinsip dasar dalam konteks perpajakan internasional yaitu negara sumber tidak berhak memajaki laba usaha yang diperoleh Wajib Pajak Luar Negeri bila Wajib Pajak tersebut tidak memiliki Bentuk Usaha Tetap di negara sumber, dengan kata lain konsep Bentuk Usaha Tetap merupakan salah satu konsep terpenting karena merupakan alat bagi negara sumber untuk dapat memajaki Wajib Pajak Luar Negeri atas laba usaha yang diperolehnya.¹

Ketentuan hak pemajakan bagi suatu negara untuk dapat memajaki suatu kegiatan usaha yang dilakukan oleh badan maupun individu asing di negara sumber melalui penetapan BUT haruslah melalui suatu mekanisme pemenuhan syarat yang dinamakan *source rule*. *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.² Ketentuan akan *source rule* tersebut dalam konteks UU PPh Indonesia terdapat dalam Pasal 2(5) yang menegaskan bahwasannya untuk memperoleh hak pemajakan atas laba yang dihasilkan dari suatu kegiatan usaha yang dilakukan Wajib

¹ A. Skaar, *Permanent Establishment* (1991) hal. 1

² Hutagaol John, Septriadi Danny, Darussalam, *Kapita Selektta Perpajakan* (2006) hal. 15

Pajak Luar Negeri di Indonesia maka prasyarat yang harus dipenuhi hanya 2 secara umum yakni adanya tempat tetap yang disebut juga *fixed base* untuk digunakan sebagai tempat kegiatan dan pemenuhan waktu terhadap keberadaan di Indonesia. Kedua syarat umum ini telah menjadi acuan bagi pihak otoritas pajak Indonesia dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak (DJP).

Penggunaan alat uji sebagai syarat untuk menentukan apakah suatu badan atau individu asing merupakan Bentuk Usaha Tetap yang meminta persyaratan adanya kehadiran fisik (*physical presence*) di negara sumber memiliki hak pemajakan atas penghasilan yang diperoleh dari wilayahnya akan berpotensi mengancam penerimaan negara dari pajak³ 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.

Wajib Pajak Luar Negeri 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 Wajib Pajak Luar Negeri sebagai pengganti tempat tetap jauh lebih mudah dipraktikkan dan dapat dibuat "tidak ada", sehingga tidak memunculkan isu BUT.⁴

Berdasarkan hasil wawancara penulis di Kantor Pelayanan Pajak Badora Satu beberapa *Account Representative (AR)* mengatakan kesulitan untuk mengoptimalkan pemungutan PPh atas kegiatan melalui Bentuk Usaha Tetap di Indonesia karena banyak terdapat potensial Wajib Pajak BUT yang berlindung di balik perusahaan yang telah ada di Negara sumber dengan cara menempatkan pegawainya

³ InsideTax Edisi 02 Desember 2007 hal 44.

⁴ Hans-Jorgen Aigner dan Mario Zuger, "Permanent Establishment in International Tax Law", dalam Lang (ed) . Permanent Establishment in Intenational Tax Law, Linde Verlag-Wien, 2003, hal.130.

sebagai pegawai perusahaan, lebih lanjut dikatakan potensi tersebut mengemuka ketika pihak otoritas pajak melakukan pemeriksaan guna menguji kepatuhan wajib pajak⁵

Negara sumber yang seharusnya mendapatkan hak pemajakan atas penghasilan yang diperoleh menjadi hilang disebabkan adanya upaya penghindaran penetapan BUT yang dilakukan oleh badan luar negeri dalam menjalankan kegiatan usahanya di Indonesia dengan memakai agen menyebabkan penulis tertarik untuk menganalisis masalah yang dipaparkan di atas yakni sejauh mana UU PPh kita mengatur penentuan penetapan suatu kegiatan usaha sebagai BUT. Penelitian ini difokuskan pada analisis penetapan suatu kegiatan usaha sebagai BUT agen yang tidak bebas pada UU PPh.

B. Permasalahan

Penggunaan agen sudah merupakan hal yang sudah biasa dan lazim dalam dunia perdagangan internasional, menunjuk agen yang sudah berpengalaman yang mewakili perusahaan di luar negeri agar perusahaan tersebut dapat melakukan ekspansi pasar di kemudian hari di suatu negara bukan merupakan trend baru dalam dunia bisnis. Perusahaan luar negeri tersebut sudah barang tentu membatasi keterlibatannya di luar negeri dengan menggunakan mediator untuk melaksanakan pekerjaan, di samping itu kurangnya informasi dan pengalaman di pasar luar negeri juga merupakan alasan perusahaan luar negeri tersebut tidak mengambil langkah untuk terjun secara langsung untuk menjalankan kegiatan usahanya di pasar suatu negara, langkah pertama yang di ambil terlebih dahulu oleh mereka biasanya melakukan persiapan (*preparatory*), atau dapat juga melakukan riset pasar dengan bertujuan mengumpulkan informasi (*collecting*

⁵ Hasil wawancara penulis di Kantor Pelayanan Pajak Badora Satu 24 Nopember 2008 13:00-13:25

information) di negara tersebut, sehingga pada tahapan persiapan dan pengumpulan informasi ini perusahaan luar negeri tersebut tidak dalam kategori sebagai BUT meskipun tempat kegiatannya terdapat di negara sumber dan telah hadir secara fisik karena kegiatannya hanya sebatas persiapan dan pengumpulan informasi.

Dalam hal pengumpulan informasi dan persiapan tentu membutuhkan waktu yang relatif tergantung dari *nature of bussiness* dan selera konsumen pasar di suatu negara, lewat media teknologi yang telah maju dan berkembang maka pengumpulan informasi akan lebih cepat dilakukan sehingga tidak membutuhkan waktu lama bagi perusahaan luar negeri untuk memutuskan menjalin kerjasama dengan perusahaan domestik atau individu di suatu negara sehingga terciptalah kerjasama lintas negara.

Bagi kedua perusahaan merupakan suatu peluang dalam pengembangan usaha mereka, di sisi lain trend perdagangan global membuat setiap negara berkepentingan dalam sektor penerimaan dari pajak, aturan perundang-undangan suatu negara dibuat agar potensi penerimaan pajak atas aktifitas perusahaan luar negeri tidak hilang dan memberikan kepastian hukum bagi keduanya, hak pemajakan atas laba usaha yang diperoleh perusahaan luar negeri hanya dapat dikenakan jika negara sumber mempunyai aturan yang ketat mengenai penetapan BUT karena tanpa BUT potensi penerimaan dari pajak yang seharusnya diperoleh negara sumber akan hilang seperti yang disebutkan Chang Hee Lee dalam tax notes international

”the bussiness profit are taxable by the source country only if the enterprise carries on bussiness in the source country through a permanent establishment situated therein”

Penunjukan badan atau individu yang bertindak atas nama Wajib Pajak Luar Negeri sebagai pengganti tempat tetap jauh lebih mudah dipraktikan dan dapat dibuat ”tidak

ada”, sehingga tidak memunculkan isu BUT.⁶ Dalam konteks UU PPh Indonesia penetapan BUT didasari dengan 2 alat uji yaitu tempat tetap (*fixed base test*) dan *time test* sedangkan dalam klausul BUT agen penetapannya tidak mutlak berdasar pada kedua alat uji diatas. Gunadi mengatakan BUT agen tidak mengharuskan suatu tempat tetap sebagai alat uji dalam penetapannya karena agen merupakan suatu hubungan yang bersifat *intangibile* maka dalam penetapannya merujuk kepada sejauh mana hubungan agen terhadap pihak yang diwakilinya dalam menjalankan suatu kegiatan di negara sumber.⁷

Permasalahan dalam skripsi ini adalah:

1. Bagaimana penetapan Agen yang tidak bebas sebagai BUT di Indonesia?
2. Alat Uji apa saja yang digunakan untuk menetapkan suatu aktivitas sebagai BUT Agen yang tidak bebas?

C. Tujuan dan Manfaat Penulisan

Tujuan dan manfaat penulisan ini adalah :

1. Untuk menganalisis penetapan Agen yang tidak bebas sebagai BUT di Indonesia;
2. Untuk menentukan pengujian yang digunakan dalam kegiatan aktivitas badan maupun individu sebagai BUT Agen yang tidak bebas

D. Signifikansi Penelitian

1. Signifikansi Akademis

⁶ Hans-Jorgen Aigner dan Mario Zuger, “Permanent Establishment in International Tax Law”, dalam Lang (ed) . Permanent Establishment in Intenational Tax Law, Linde Verlag-Wien, 2003, hal.130.

⁷ Hasil wawancara penulis di Kantor PPATK 18 Nopember 2008 16:00-16:30

Skripsi ini diharapkan dapat bermanfaat bagi pengembangan ilmu pengetahuan dalam bidang perpajakan terutama mengenai penentuan kebijakan agen tidak bebas sebagai BUT dan teori mengenai kebijakan pajak dan hukum pajak. Selain itu, penelitian ini diharapkan dapat menjadi tambahan kepustakaan dalam studi lebih lanjut bagi penulis lainnya dan memberikan tambahan wawasan yang berkaitan dengan masalah perpajakan.

2. Signifikansi Praktis

Dari hasil penelitian ini diharapkan dapat digunakan sebagai masukan bagi berbagai pihak terutama yang ingin mengetahui dan memahami BUT agen yang tidak bebas terkait dengan penentuan penetapannya sehingga potensi wajib pajak BUT agen tidak bebas dapat digali lebih optimal.

Diharapkan juga kegiatan penelitian ini dapat memberikan kontribusi bagi Wajib Pajak, khususnya BUT Agen dalam pemenuhan ketentuan kewajiban Pajak Penghasilan atas penghasilan yang diterimanya dapat dilaksanakan sesuai peraturan perpajakan, dengan mengetahui ketentuan yang mengatur mengenai Agen yang tidak bebas sebagai BUT, Agen tersebut mendapatkan kepastian hukum dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya sesuai dengan peraturan perpajakan.

E. Sistematika Penulisan

Sistematika penelitian yang digunakan dalam penelitian ini terdiri dari 5 bab yang masing-masing terbagi menjadi beberapa sub-bab, agar dapat mencapai suatu

pembahasan atas permasalahan pokok yang lebih mendalam dan mudah diikuti. Garis besar penulisan tersebut dapat diuraikan sebagai berikut:

BAB I PENDAHULUAN

Dalam bab ini penulis menjabarkan Latar Belakang Permasalahan, Permasalahan dan Tujuan dan Manfaat Penulisan. Selain itu, dalam bab ini juga diuraikan mengenai Signifikansi Penelitian dan Sistematika Penulisan.

BAB II KERANGKA PEMIKIRAN DAN METODE PENELITIAN

Dalam bab ini penulis menjabarkan teori dan pemikiran dari literatur yang berkaitan dengan masalah penelitian, dalam tinjauan pustaka dan kerangka pemikiran. Teori yang dijabarkan antara lain sistem perpajakan, kebijakan pajak (*tax policies*), Undang-Undang pajak (*tax laws*), administrasi pajak (*tax administration*), teori hukum pajak, konsep pajak penghasilan atas BUT, dan BUT atas Agen. Serta menjabarkan mengenai metode penelitian

yang digunakan penulis, yang terdiri dari pendekatan penelitian, jenis/tipe penelitian, metode dan strategi penelitian, hipotesis kerja, narasumber/informan, proses penelitian, penentuan *site* penelitian, dan keterbatasan penelitian.

BAB III GAMBARAN BUT DAN PENENTUAN AGEN SEBAGAI BENTUK USAHA TETAP BERDASARKAN UNDANG-UNDANG PAJAK PENGHASILAN DI INDONESIA

Bab ini memberikan gambaran umum BUT agen yang tidak bebas, mengenai sejarah dan latar belakang BUT agen tidak bebas tersebut. Dalam bab ini juga membahas mengenai penetapan BUT AGEN yang tidak bebas berdasarkan Undang-Undang Pajak Penghasilan di Indonesia.

BAB IV ANALISIS PENENTUAN KEBIJAKAN AGEN YANG TIDAK BEBAS SEBAGAI BENTUK USAHA TETAP DI INDONESIA

Materi yang dibahas pada bab ini meliputi permasalahan-permasalahan yang timbul atas penentuan kebijakan agen tidak bebas sebagai BUT

BAB V SIMPULAN DAN REKOMENDASI

Dalam bab ini dikemukakan kesimpulan yang diperoleh berdasarkan uraian dan pembahasan pada bab-bab sebelumnya dan penulis memberikan saran atas penentuan kebijakan agen yang tidak bebas sebagai BUT.



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*). Terpenuhinya 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.

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

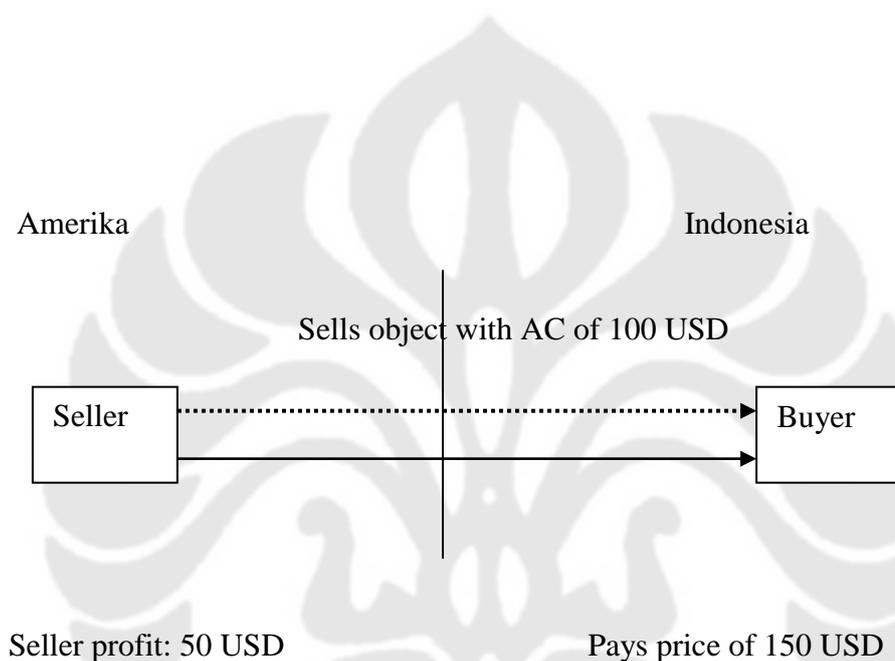
Faktor-faktor tersebut dapat diilustrasikan sebagai berikut:

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.

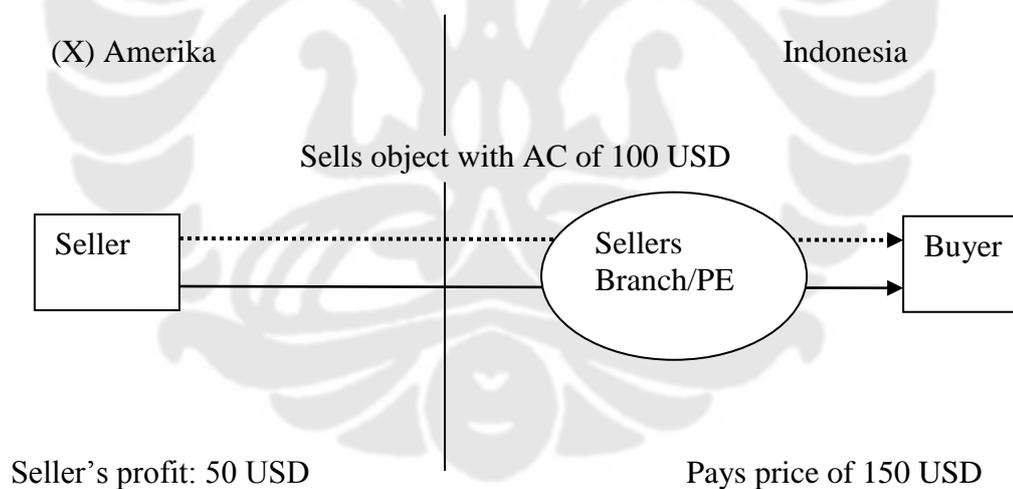
Pihak otoritas pajak negara Indonesia juga akan merasa mempunyai hak untuk mengenakan pajak atas laba sebesar 50 USD atas dasar antara lain:

- 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

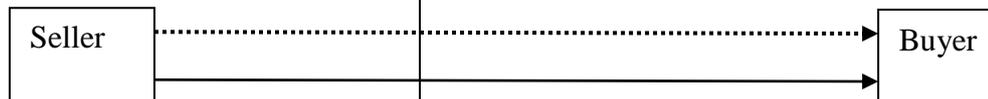
State A

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.

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 *intangible* 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

BAB V

SIMPULAN DAN REKOMENDASI

A. Simpulan

Kesimpulan dari penelitian ini adalah

1. Ketentuan dalam Pasal 2 ayat (5) huruf n UU PPh mengenai BUT Agen yang menyebutkan badan atau orang tidak bebas merupakan BUT dengan melihat beberapa Konvensi Perpajakan Internasional belum memadai karena *source rule* yang digunakan untuk menetapkan BUT sebagai Agen yang tidak bebas hanya terbatas pada *source rule* tempat tetap dan keterikatan agen.
2. Alat uji yang digunakan dalam penetapan suatu kegiatan sebagai Agen yang tidak bebas adalah:
 - Adanya suatu orang atau badan dalam nama dan dalam bentuk apapun yang diberikan otoritas untuk menutup kontrak dan menjalankan kegiatan usaha secara regular berkesinambungan atas nama Perusahaan Luar Negeri
 - Bersifat tidak bebas atau tergantung dari Perusahaan yang diwakilinya
 - Melakukan kegiatan diluar dari kegiatan usaha normal untuk agen yang bersifat bebas.
 - Melakukan pemeliharaan *stock of goods* dan melakukan pengirimanpersediaan barang dagang atas nama perusahaan luar negeri yang diwakilinya

B. Rekomendasi

1. Penyusunan peraturan perundang-undangan antara batang tubuh dengan memori penjelasannya sebaiknya ditetapkan dan dijelaskan secara komprehensif, sehingga tidak memberikan peluang kepada siapapun untuk memberikan interpretasi yang lain daripada yang dikehendaki oleh pembuat Undang-Undang terlebih lagi interpretasi dengan menggunakan Surat Internal Direktorat Jenderal Pajak. Adapun orang-orang yang terlibat dalam penyusunan Undang-Undang pajak, yaitu harus mengerti hukum, praktisi negara, dan ahli dalam pembuatan Undang-Undang pajak.
2. Penerapan alat uji guna memenuhi *source rule* untuk menetapkan sebuah aktivitas yang dilakukan perusahaan dalam menentukan BUT Agen yang tidak bebas dengan menggunakan alat uji , otorisasi, dipendensi , dan kebiasaan melakukan penutupan kontrak, serta pemeliharaan barang persediaan untuk tujuan pengiriman yang dilakukan atas nama perusahaan luar negeri dimasukkan kedalam Undang-Undang juga ke dalam petunjuk pedoman pemeriksaan sehingga pemeriksa mempunyai dasar hukum untuk menetapkan suatu kegiatan sebagai BUT Agen yang tidak bebas.

DAFTAR REFERENSI

Buku

- Arvid A Skaar.(1991). "*Permanent Establishment Erosion of Tax Treaty Principle*".Netherland: Kluwer Law & Taxation Publisher-Deventer
- Brotodihardjo, R. Santoso.(2003). *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: PT Refika Aditama.
- Bungin, Burhan.(2003). *Analisis Data Penelitian Kualitatif*. Jakarta: PT Raja Grafindo.
- Creswell, John. W. *Research Design : Qualitative and Quantitative Approaches*. London: SAGE Pulications. 1994.
- Darussalam dan Danny Septriadi. *Membatasi Kekuasaan untuk Mengenakan Pajak*. Jakarta: PT Grasindo. 2006.
- Dye, Thomas R.(1985) *Understanding Public Policy*. Englewood Cliffs N.J: Prentice Hall. Inc.
- Faisal, Sanafiah.(1999) *Format-Format Penelitian Sosial*. Jakarta: PT Raja Grafindo Persada.
- Faria, Angelo G.A. and M. Zohto Yocelik. *The Interrelationship Between Tax Policy and Tax Administration*.
- Gay.L.R, (1993). *Educational Research*, Ohio: Merril Publishing Company, 1976 disusun dari terjemahan Consuelo G. Sevilla, dkk (1993), *Pengantar Metode Penelitian* .Jakarta: Penerbit Universitas Indonesia.
- Hancock, Dora. .(1997). *Taxation Policy & Practice*1997/98 edition. London: International Thomson Business Press, 1997.
- Hasan, Iqbal. *Pokok-Pokok Materi Metodologi Penelitian dan Aplikasinya*. Jakarta:Ghalia Ind. 2002.
- Hans-Jorgen Aigner, Mario Zuger. (2003), Mario Zuger." *Permanent Establishment in International Tax Law*". Wien: Dalam Lang(ed), Linde Verlag

- Larry, D. Crumble, Friedman Jack P., Anders Susan B. (1994). New York: *Dictionary of Tax Term, Barrons's Bussiness Guide*.
- Mansury, R. (1992) *The Indonesian Income Tax, A Case Study in Tax Reform*. Rotterdam.
- .(1994). *Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia, Jilid I*. Jakarta: Bina Rena Pariwara.
- .(1996). *Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia Jilid 2*. Jakarta: PT Bina Rena Pariwara.
- .(1996) *Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia Jilid 3*. Jakarta: PT Bina Rena Pariwara.
- .(1996). *Pajak Penghasilan Lanjutan*. Jakarta: Ind Hill Co.
- .(1999). *Kebijakan Fiskal*. Jakarta: YP4.
- .(2002). *Pajak Penghasilan Lanjutan Pasca Reformasi 2000*. Jakarta: YP4.
- Marsuni, Lauddini.(2006) *Hukum dan Kebijakan Perpajakan di Indonesia*. Yogyakarta: UII Press.
- Mertokusumo, Sudikno. (2003) *Mengenal Hukum Suatu Pengantar*. Yogyakarta: Liberty.
- Newman, W.L. (2003) *Social Research Methods: Qualitative and Quantitative Approaches, 5th edition*. Boston: Allyn and Bacon.
- Patton, Michael Quinn.(2002) *Qualitative Research and Evaluation Methods*. USA: Sage Publication Inc.
- Rohatgi, Roy.(2002) *Basic International Taxation*. USA: Kluwer Law International.
- Soemitro, Rochmat.(1991) *Asas dan Dasar Perpajakan*. Bandung: Eresco. 1990.
- . *Pajak Ditinjau dari Segi Hukum*. Bandung: Eresco. 1991.
- Surahmat, Rachmanto.(2001) *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Sebuah Pengantar*. Jakarta: PT Gramedia Pustaka Utama.
- Thuronyi, Victor. (1996) *Tax Law Design and Drafting, Chapter 3 Drafting Tax Legislation*. Volume I; International Monetary Found.
- Vogel, Klaus. *"Klaus Vogel on Double Tax Conventions-A Commentary to The OECD, UN, US Model Convention for the avoidance of Double Taxation of*

Income and Capital with particular reference to German Treaty Practice”(1997). Netherland: Kluwe Law International.

Peraturan Perundang-undangan

Republik Indonesia, Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 *tentang Perubahan Keempat Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan*.

United Nation Model Convention Developed and Developing Countries. (2001)
Newyork: UN Publications

OECD Model Condensed Version 17 July 2008

Lain-lain

Chang, Hee, Lee. (2002). *“Instability of Dependent Agent Permanent Establishment Concept”*, Tax Notes International 9 September 2002

Detlev J Piltz (2004) *“When Is There an Agency Permanent Establishment”*
Bulletin Tax Treaty Monitor Mei IBFD

Giuseppe Perisco. (2000). *“Agency Permanent Establiment under Art. 5 of The OECD Model Convention*, Intertax Vol. 28 Kluwer Law International.

Martin, B Tittle, *“A Unified Approach to Permanent Establishment by Agent in The U.S”* Tax Notes International 5 November 2007

Arsono, *Permanent Establishment (PE)* dalam penentuan hak pemajakan suatu negara – OECD Convention, *Inside Tax* Desember 2007ed. 02.