



UNIVERSITAS INDONESIA

**ANALISIS FORMULASI KEBIJAKAN
IDENTIFIKASI BENTUK USAHA TETAP KEAGENAN**

TESIS

**I GEDE PUTU DHARMA GUNADI
0906589160**

**FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK
DEPARTEMEN ILMU ADMISTRASI
PROGRAM PASCASARJANA**

**JAKARTA
2012**

1



UNIVERSITAS INDONESIA

**ANALISIS FORMULASI KEBIJAKAN
IDENTIFIKASI BENTUK USAHA TETAP KEAGENAN**

TESIS

**Diajukan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar
Magister Administrasi (M.A.)**

**I GEDE PUTU DHARMA GUNADI
0906589160**

**FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK
DEPARTEMEN ILMU ADMISTRASI
PROGRAM PASCASARJANA
ADMINISTRASI DAN KEBIJAKAN PERPAJAKAN
JAKARTA
2012**

2

HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

Tesis ini adalah hasil karya saya sendiri,
dan semua sumber baik yang dikutip maupun dirujuk
telah saya nyatakan dengan benar.

Nama : I Gede Putu Dharma Gunadi
NPM : 0906589160

Tanda Tangan : 
Tanggal : 9 Januari 2012

HALAMAN PENGESAHAN

Analisis formulasi..., I Gede Putu Dharma Gunadi, FISIP UI, 2012

HALAMAN PENGESAHAN

Tesis ini diajukan oleh

Nama : I Gede Putu Dharma Gunadi
NPM : 0906589160
Program Studi : Administrasi Dan Kebijakan Perpajakan
Judul Tesis : Analisis Formulasi Kebijakan Identifikasi
Bentuk Usaha Tetap Keagenan

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Magister Administrasi (M.A.) pada Program Studi Administrasi dan Kebijakan Perpajakan Departemen Ilmu Administrasi Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, Universitas Indonesia.

DEWAN PENGUJI

Ketua Sidang : Dr. Roy V. Salomo, M.Soc.Sc

()

Pembimbing : Dr. Ning Rahayu, MSi

()

Penguji Ahli : Prof. Dr. Gunadi, MSc. Ak

()

Sekretaris Sidang : Milla S. Setyowati, MS.Ak

()

Ditetapkan di : Jakarta
Tanggal : 9 Januari 2012

KATA PENGANTAR

Puji syukur saya panjatkan kepada Tuhan Yang Maha Esa, tesis ini dapat diselesaikan semata karena perkenannya. Penulisan tesis ini dilakukan dalam rangka memenuhi salah satu syarat untuk mencapai gelar Magister Administrasi (M.A.) Program Studi Administrasi dan Kebijakan Perpajakan Departemen Ilmu Administrasi Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, Universitas Indonesia.

Saya menyadari bahwa, tanpa bantuan dan bimbingan dari berbagai pihak, dari masa perkuliahan sampai pada penyusunan tesis ini, sangatlah sulit bagi saya untuk menyelesaikan tesis ini. Oleh karena itu, saya mengucapkan terima kasih kepada:

1. Dr. Ning Rahayu, Msi selaku dosen pembimbing yang telah menyediakan waktu, tenaga, dan pikiran untuk mengarahkan saya dalam penyusunan tesis ini;
2. Para Penguji yang telah memberikan masukan yang berharga bagi perbaikan tesis ini;
3. Para Nara Sumber, Bapak Dewa Made Budiarta SE, Ak, MBT, Prof. Dr. Gunadi MSc., Ak, Drs. Rachmanto Surachmat, dan Prof Dr. John Hutagaol yang telah banyak memberikan masukan dalam penyusunan tesis ini;
4. Istri, Putri tercinta, dan Kedua orang tua yang telah banyak memberikan dorongan semangat dalam penyusunan tesis ini;
5. Rekan-rekan seperjuangan kelas pajak angkatan XIII yang telah banyak membantu saya dalam menyelesaikan tesis ini.

Akhir kata, saya berharap Tuhan Yang Maha Esa berkenan membalas segala kebaikan semua pihak yang telah membantu. Semoga tesis ini membawa manfaat bagi pengembangan ilmu.

Jakarta, 9 Januari 2012

Penulis

**HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI
TUGAS AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS**

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

Nama : I Gede Putu Dharma Gunadi
NPM : 0906589160
Program Studi : Administrasi Dan Kebijakan Perpajakan
Departemen : Ilmu Administrasi
Fakultas : Ilmu Sosial dan Ilmu Politik
Jenis Karya : Tesis

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

“Analisis Formulasi Kebijakan Identifikasi Bentuk Usaha Tetap Keagenan”

beserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Noneklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihmedia/formatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (*database*), merawat, dan memublikasikan tugas akhir 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 : 9 Januari 2012
Yang menyatakan



(I Gede Putu Dharma Gunadi)

ABSTRAK

Nama : I Gede Putu Dharma Gunadi
Program Studi : Administrasi Dan Kebijakan Perpajakan
Judul : Analisis Formulasi Kebijakan Identifikasi Bentuk Usaha Tetap Keagenan

Dilihat dari sisi perpajakan, salah satu alternatif yang efisien bagi perusahaan multinasional dalam rangka memperluas pangsa pasar dan memasuki pasar global adalah melalui skema keagenan karena perusahaan multinasional tidak perlu mendirikan suatu kantor atau pabrik sebagai tempat tetap kegiatan usahanya dan melaporkan peredaran usahanya di negara sumber penghasilan. Perusahaan multinasional sebagai Wajib Pajak Luar Negeri 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 Bentuk Usaha Tetap (BUT).

Penelitian ini membahas tentang kebijakan identifikasi BUT Keagenan di Indonesia untuk mengetahui dasar pemikiran yang melatarbelakangi kebijakan agen perlu dijadikan BUT dan menganalisis permasalahan-permasalahan yang dihadapi oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam upaya mengoptimalkan identifikasi keberadaan BUT Keagenan di Indonesia.

Penelitian ini adalah penelitian kualitatif dengan desain deskriptif. Hasil penelitian menyarankan perlu dibuatkan peraturan pelaksanaan tentang formulasi kebijakan identifikasi BUT Keagenan sebagai pedoman bagi fiskus dan Wajib Pajak dalam mengidentifikasi keberadaan BUT Keagenan yang dapat memberikan panduan dalam menentukan apakah suatu transaksi keagenan merupakan agen yang independen atau dependen terhadap prinsipalnya di luar negeri, Kementerian Perdagangan dapat membuat peraturan untuk melindungi kepentingan domestik yang mengatur bahwa kontrak jual-beli dalam transaksi keagenan harus ditandatangani oleh agen dan dilakukan di Indonesia, Direktorat Jenderal Pajak hendaknya melakukan kerja sama dengan Kementerian Perdagangan untuk memperoleh data keberadaan dan kegiatan usaha dari transaksi keagenan, dan mengadakan pelatihan, *inhouse training*, diskusi dan bedah kasus tentang BUT Keagenan.

Kata kunci:

Perpajakan Internasional, Bentuk Usaha Tetap, BUT Keagenan, Agen Tidak Bebas.

ABSTRACT

Nama : I Gede Putu Dharma Gunadi
Program Studi : Tax Administration and Policy
Judul : Analysis of Formulation of Agency Permanent Establishment Identification's Policy

In terms of taxation, one of efficient alternatives for multinational companies in order to expand market share and enter into the global markets is through the agency scheme for multinational companies which do not need to establish an office or factory as a permanent premise of its business activities and report its business in the host countries. Multinational companies as Foreign Taxpayers may designate a private entity or person in the host country as a media source to represent interests in running its operation. Appointment of entities or individuals acting on behalf of Foreign Taxpayers as a substitute of a fixed place of business is far easier to be practiced and can be made "not exist", so it does not raise the issue of a Permanent Establishment.

This study discusses the policy of Agency Permanent Establishment identification in Indonesia to find out the rationale reason behind the policy to make agent as a Permanent Establishment and analyze the problems faced by the Directorate General of Taxes in an attempt to optimize the identification of Agency Permanent Establishment existence in Indonesia.

This study is a qualitative research with descriptive design. Results of the research suggest the necessity to formulate implementing regulation as a guideline for fiscus and Taxpayers in identifying the existence of Agency Permanent Establishment that can provide guidance in determining whether an agency transaction is an independent or dependent to its overseas principal, the Ministry of Trade may issue regulations to protect domestic interests that govern the sales-purchase contract in the agency transactions must be signed by the agent and conducted in Indonesia, the Directorate General of Taxes should cooperate with the Ministry of Trade to obtain data on the existence and business activities of an agency transaction, and perform training, discussion and case study on Agency Permanent Establishment.

Key Words:

International Taxation, Permanent Establishment, Agency Permanent Establishment, Dependent Agent.

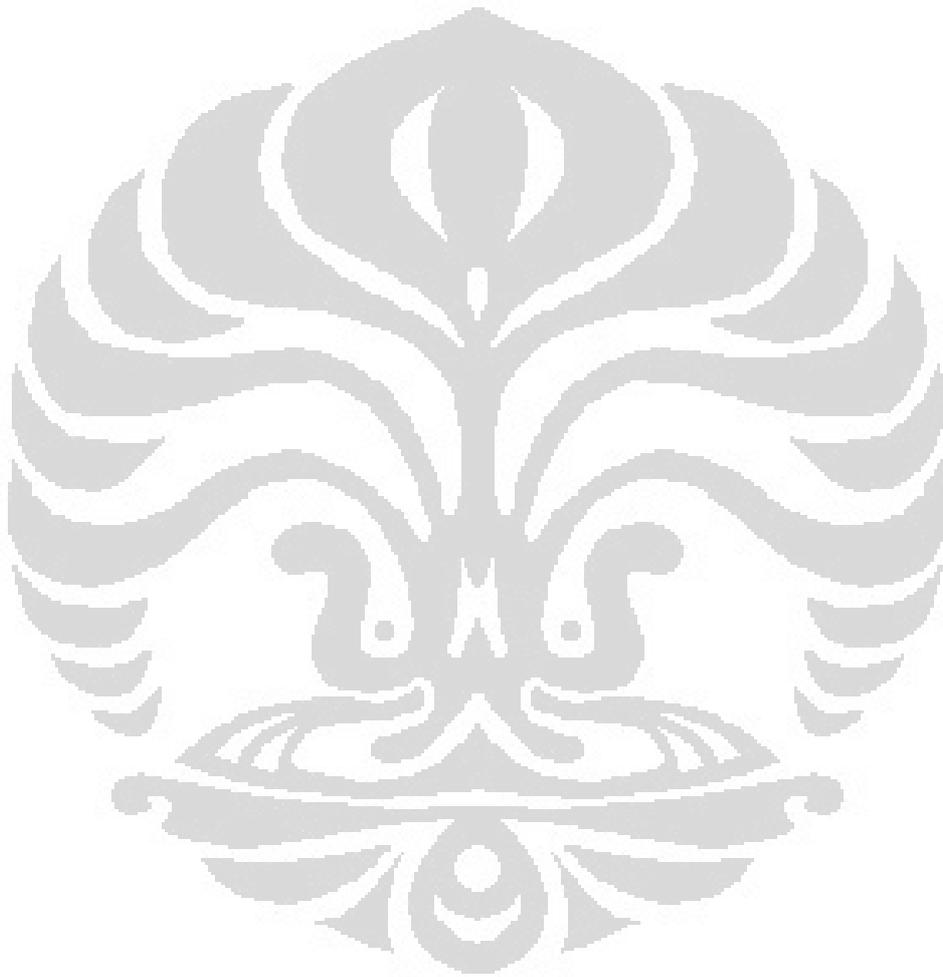
DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS	ii
LEMBAR PENGESAHAN	iii
KATA PENGANTAR	iv
LEMBAR PERSETUJUAN PUBLIKASI KARYA ILMIAH	v
ABSTRAK	vi
<i>ABSTRACT</i>	vii
DAFTAR ISI	viii
DAFTAR GAMBAR	x
DAFTAR TABEL	xi
1 PENDAHULUAN	
1.1 Latar Belakang Permasalahan	1
1.2 Perumusan Masalah	7
1.3 Tujuan Penelitian	8
1.4 Signifikansi Penelitian	8
1.5 Sistemetika Penulisan	9
2 TINJAUAN LITERATUR	12
2.1 Penelitian Terdahulu	12
2.2 Tinjauan Pustaka	14
2.2.1 Wajib Pajak Luar Negeri	14
2.2.2 Yurisdiksi Pemajakan	15
2.2.3 Pajak Berganda Internasional	17
2.2.4 Bentuk Usaha Tetap	18
2.2.5 Pengecualian Timbulnya BUT	22
2.2.6 Konsep Penghasilan Dan Penghasilan BUT	23
2.2.7 Konsep Keagenan	26
2.2.7.1 Agen Bebas (<i>Independent Agent</i>).....	31
2.2.7.2 Agen Tidak Bebas (<i>Dependent Agent</i>)	32
2.2.8 Sistem Perpajakan dan Kebijakan Pajak	34
2.2.9 Konsep Pengawasan	37
2.2.10 Kerangka Pemikiran	39
3 METODE PENELITIAN	40
3.1 Pendekatan Penelitian	40
3.2 Jenis Penelitian	42
3.3 Teknik Pengumpulan Data	42
3.4 Teknik Analisis Data	44
3.5 Penentuan Objek Penelitian	45
3.6 Batasan Penelitian	45
3.7 Keterbatasan Penelitian	46
4 KETENTUAN PERPAJAKAN ATAS BUT KEAGENAN	47
4.1 Ketentuan Perpajakan Indonesia atas BUT Keagenan	47
4.1.1 Gambaran Umum Kegiatan Keagenan	47
4.1.2 Ketentuan Perpajakan BUT Keagenan dalam UU PPh ...	50

4.1.3	Penghitungan Pajak Penghasilan Untuk BUT Keagenan .	60
4.1.4	Ketentuan BUT Keagenan Berdasarkan Interpretasi Tertulis dari Direktorat Jenderal Pajak	66
4.1.5	Tempat Pendaftaran dan Pelaporan BUT Keagenan Terdaftar di KPP	69
4.2	Ketentuan Perpajakan BUT Keagenan dalam OECD Model, UN Model, dan <i>Tax Treaty</i> Indonesia	71
4.2.1	Ketentuan Perpajakan BUT Keagenan dalam OECD Model	71
4.2.2	Ketentuan Perpajakan BUT Keagenan dalam UN Model.	75
4.2.3	Ketentuan perpajakan BUT Keagenan dalam dalam <i>Tax Treaty</i> Indonesia	77
5	ANALISIS FORMULASI KEBIJAKAN IDENTIFIKASI BENTUK USAHA TETAP KEAGENAN	82
5.1	Dasar Pemikiran Yang Melatarbelakangi Kebijakan Agen Perlu Dijadikan BUT Dalam Ketentuan Perpajakan Domestik Indonesia	82
5.2	Hambatan Yang Dihadapi Oleh Direktorat Jenderal Pajak Dalam Melakukan Identifikasi Keberadaan BUT Keagenan di Indonesia	87
5.2.1	Tidak Terdapat Peraturan Pelaksanaan Tentang BUT Keagenan	87
5.2.2	Kesulitan dalam Pembuktian Kriteria Mempunyai Wewenang untuk Menandatangani atau Menutup Kontrak	101
5.2.3	Kurangnya Data Kontrak Keagenan yang dimiliki oleh DJP	105
5.2.4	Kurangnya Pemahaman Petugas Pajak tentang Konsep BUT Keagenan	107
6	KESIMPULAN DAN SARAN	109
6.1	Kesimpulan	109
6.2	Saran	110
	DAFTAR PUSTAKA	112
	LAMPIRAN: Transkrip Hasil Wawancara dengan <i>Key Informan</i>	
	DAFTAR RIWAYAT HIDUP	

DAFTAR GAMBAR

Gambar 4.1	Skema Transaksi Agen Tidak Bebas (Dependent Agent)	60
Gambar 5.1	Skema WPLN melakukan kegiatan jasa di Negara Sumber	83
Gambar 5.2	Skema WPLN menunjuk Agen di Negara Sumber	84
Gambar 5.3	Dasar Pemikiran agen ditetapkan sebagai BUT	85



DAFTAR TABEL

Tabel 1.1	Jumlah WP BUT Terdaftar pada KPP Badora Satu dan Dua	5
Tabel 4.1	Ketentuan BUT Keagenan dalam Tax Treaty yang Berlaku Efektif	80
Tabel 5.1	Panduan Kriteria Identifikasi BUT Keagenan	99



BAB I PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Permasalahan

Dengan adanya globalisasi perekonomian dunia telah meningkatkan integrasi perekonomian dan menciptakan tatanan ekonomi dunia yang menghilangkan batas-batas hubungan ekonomi dan menciptakan ketergantungan, sehingga suatu negara tidak sanggup secara ekonomis untuk memenuhi kebutuhannya sendiri. Hal ini mendorong terciptanya perusahaan-perusahaan multinasional yang menjalankan aktivitas di berbagai negara dan perusahaan global yang melihat ekonomi dunia sebagai satu kesatuan.

Perdagangan antar negara terjadi ketika masing-masing negara mengembangkan produk yang berbeda sehingga menciptakan permintaan dan penawaran antar negara atas dasar perbedaan barang yang diprodukannya. Perdagangan antar negara tidak hanya terjadi karena adanya perbedaan produk (*comparative advantage*) saja, tetapi juga berkembang ketika terjadi perbedaan efisiensi produk (*competitive advantage*). Perbedaan produk dan perbedaan efisiensi menjadi penggerak perdagangan antar negara. Fenomena proses perdagangan dunia cenderung mengarah ke sistem perdagangan yang menglobal, cirinya rantai produksi dan distribusi (alur perdagangan) telah berkembang melewati batas negara (Timnas KEKI:2007:610).

Perusahaan multinasional memerlukan saluran distribusi untuk memperluas pangsa pasar dan memasuki pasar global. Kegiatan distribusi sangat berpengaruh dalam melaksanakan fungsi pemasaran. Saluran distribusi untuk suatu barang merupakan saluran yang digunakan oleh produsen untuk menyalurkan barang tersebut kepada konsumen atau pemakai industri (Basu Swastha:1996:190)

Sebuah perusahaan multinasional dapat menggunakan saluran distribusi langsung dan saluran distribusi tidak langsung. Saluran distribusi langsung yaitu

suatu cara penyampaian barang ke tangan konsumen akhir yang membutuhkannya yang dilakukan sendiri (secara menyeluruh) tanpa melalui pihak lain sebagai perantara. Sedangkan saluran distribusi tidak langsung yaitu suatu cara penyampaian barang ke tangan konsumen akhir dengan menggunakan jasa perantara atau *middleman*, sebagai pihak yang menjembatani hubungan produsen dengan konsumen akhir. Penggunaan perantara ini biasanya dikarenakan jangkauan lokasi pasar yang luas dan menyebar, sehingga apabila menggunakan saluran distribusi langsung akan membutuhkan biaya yang cukup banyak. Dalam pemilihan saluran distribusi tersebut perusahaan multinasional harus memperhatikan beberapa faktor, antara lain : pertimbangan pasar, pertimbangan barang, pertimbangan perusahaan, dan pertimbangan perantara.

Dalam rangka memperluas pangsa pasar dan memasuki pasar global, terdapat beberapa alternatif bentuk saluran distribusi yang dapat digunakan oleh perusahaan multinasional, antara lain :

- Apakah dengan melakukan investasi langsung di negara lain untuk mendirikan anak perusahaan yang berbadan hukum negara lain dengan mendirikan kantor atau fasilitas produksi baru yang terpisah dan independen. Alternatif ini merupakan upaya yang membutuhkan banyak sumber daya dan memiliki risiko besar.
- Apakah dengan mendirikan kantor perwakilan perusahaan perdagangan asing, suatu kantor perwakilan perusahaan perdagangan asing dapat didirikan untuk kepentingan-kepentingan promosi, seperti promosi dagang, riset pemasaran, serta demo produk. Perwakilan perusahaan perdagangan asing tidak diperkenankan melakukan kegiatan perdagangan dan transaksi penjualan, baik dari tingkat permulaan sampai dengan penyelesaiannya, misalnya mengajukan tender, menandatangani kontrak, menyelesaikan klaim dan sejenisnya.
- Apakah dengan menunjuk orang atau badan lokal untuk menjadi agennya yang bertindak sebagai perantara untuk dan atas nama prinsipal berdasarkan perjanjian untuk melakukan pemasaran tanpa melakukan pemindahan hak atas fisik barang dan/atau jasa yang dimiliki/dikuasai oleh

prinsipal yang menunjuknya. Perbedaan pokok antara kantor perwakilan dan agen lokal adalah diperkenalkannya agen lokal untuk melakukan transaksi dagang, sementara kantor perwakilan perusahaan perdagangan asing tidak diperbolehkan.

- Apakah melalui orang atau badan lokal sebagai distributor yang bertindak untuk dan atas namanya sendiri berdasarkan perjanjian yang melakukan pembelian, penyimpanan, penjualan serta pemasaran barang dan/atau jasa yang dimiliki/dikuasainya.

Dari beberapa alternatif tersebut akan dipilih skema yang efisien terhadap *cost and benefit* sehingga mendapatkan hasil yang optimal. Dari sisi perpajakan internasional, pemilihan skema tersebut pada dasarnya sebagai bagian dari *tax planning* internasional dari perusahaan-perusahaan multinasional dalam rangka memaksimalkan keuntungan bisnis dari perdagangan global mereka.

Dari sisi kepentingan pelaku perdagangan global, pajak identik dengan biaya yang mengurangi pendapatan, maka ukuran riil dari penghasilan transaksi perdagangan global adalah keuntungan setelah dikurangi pajak. Salah satu fungsi dari manajemen perpajakan adalah melakukan *tax planning* sesuai dengan ketentuan perpajakan agar beban pajak yang harus ditanggung menjadi efisien dan menghasilkan penghasilan setelah pajak yang lebih besar. Terkait dengan hal itu, Scholes dan Wolfson mengatakan bahwa dalam rangka memperoleh pendapatannya Wajib Pajak telah menunjukkan kecerdikannya melalui : 1) konversi dari satu jenis pendapatan ke jenis pendapatan yang lain, 2) menggeser pendapatan dari satu tempat ke tempat lain, dan 3) menggeser pendapatan ke periode yang lain. (Scholes. Myron dan Wolfson. Mark:1992:15)

Dilihat dari sisi perpajakan, salah satu alternatif yang efisien adalah skema keagenan karena perusahaan multinasional tidak perlu mendirikan suatu kantor atau pabrik sebagai tempat tetap kegiatan usahanya dan melaporkan peredaran usahanya di negara sumber penghasilan. Perusahaan multinasional sebagai Wajib Pajak Luar Negeri 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 Bentuk Usaha Tetap (Farkas Barsony:2003:130).

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 (BUT) di negara sumber, dengan kata lain konsep BUT merupakan salah satu konsep terpenting karena merupakan alat bagi negara sumber untuk dapat memajaki Wajib Pajak Luar Negeri atas laba usaha yang diperolehnya (A. Skaar:1991:1)

Sesuai dengan kelaziman, terdapat agen independen dan dependen, agen yang dapat menjadi BUT hanya tipe kedua. Penentuan dependensi seorang agen dapat berdasarkan kriteria legal atau ekonomis, walaupun dalam praktik agak sulit memilah-milahnya. Dapat saja seorang agen yang secara legal bersifat independen, tetapi karena secara ekonomis, misalnya, hanya melayani satu (atau) sekelompok grup perusahaan atau dalam menjalankan usahanya mendapat instruksi rinci dari perusahaan Wajib Pajak Luar Negeri, untuk keperluan perpajakan, dianggap tidak independen dan oleh karenanya menjadi BUT (Gunadi:2007:88).

Kesulitan untuk mengoptimalkan pemungutan Pajak Penghasilan atas kegiatan melalui BUT Keagenan di Indonesia disebabkan oleh banyaknya Wajib Pajak BUT Keagenan yang berlindung di balik perusahaan yang telah ada di negara sumber dengan cara menempatkan pegawainya sebagai pegawai perusahaan, lebih lanjut dikatakan potensi tersebut mengemuka ketika pihak otoritas pajak melakukan pemeriksaan guna menguji kepatuhan wajib pajak atau dalam proses keberatan dan banding Wajib Pajak.

Secara alamiah, Wajib Pajak akan membayar pajak sehemat mungkin (Yudkin:1971:3). Wajib Pajak selalu akan berusaha menghindari pajak (*avoidance*) bahkan berusaha menggelapkan pajak (*evasion*) jika mereka percaya

bahwa tindakannya itu tidak akan dikenai sanksi yang berarti dan mereka percaya tindakan tersebut juga dilakukan oleh Wajib Pajak yang lain.

Namun Wajib Pajak yang mempunyai persepsi bahwa mereka diawasi akan berperilaku lebih patuh daripada Wajib Pajak yang berpersepsi sebaliknya. Dengan demikian, isu penting yang muncul adalah apakah Direktorat Jenderal Pajak telah mampu mengirim pesan yang kuat lagi jelas kepada para Wajib Pajak bahwa sistem pengawasan yang dimilikinya telah dapat diandalkan.

Administrasi pajak yang baik bukanlah yang berhasil mengumpulkan penerimaan sebanyak-banyaknya, tetapi lebih penting dari itu adalah bagaimana administrasi pajak dapat meningkatkan penerimaan pajak dengan cara memastikan bahwa penghasilan yang seharusnya kena pajak sudah dikenakan sebagaimana mestinya.

Berdasarkan data Sistem Informasi Direktorat Jenderal Pajak diketahui bahwa BUT yang terdaftar sebagai Wajib Pajak di KPP Badora, kantor pelayanan pajak yang secara khusus mengadministrasikan Wajib Pajak BUT adalah sebagai berikut :

Tabel 1.1 Jumlah WP BUT Terdaftar pada KPP Badora Satu dan Dua

No.	KPP	WP BUT Terdaftar	BUT Fisik	BUT Jasa	BUT Keagenan
1.	KPP Badora Satu	610	297	281	32
2.	KPP Badora Dua	530	244	239	47

Sumber : SIDJP KPP Badora Satu dan KPP Badora Dua

Berdasarkan wawancara singkat peneliti dengan Bapak Dewa Made Budiarta (2011), Kepala KPP Badora dua, diketahui bahwa dari BUT Keagenan yang terdaftar didominasi oleh agen pelayaran asing. Hal ini mengindikasikan sulitnya untuk mengidentifikasi keberadaan BUT Keagenan di Indonesia.

BUT Keagenan yang ada selama ini terdaftar adalah agen pelayaran asing yang merupakan hubungan keagenan antara pemilik kapal atau *principal* dengan salah satu pihak atau agen di Indonesia untuk melayani berbagai keperluan selama berlayar dan singgah di Indonesia. Seperti diketahui, bahwa terhitung tanggal 7 Mei 2011 diberlakukan asas *cabotage* yang mengacu pada pasal 341 UU No

17/2008 tentang Pelayaran, di mana ada sebuah keharusan normatif bahwa kapal asing yang saat ini melayani kegiatan angkutan laut dalam negeri harus berbendera Indonesia (<http://www.migas.esdm.go.id>). Hal ini tentunya akan mengurangi potensi penerimaan pajak dari BUT Keagenan (pelayaran asing) tersebut, sehingga perlu dilakukan upaya untuk mengoptimalkan identifikasi keberadaan BUT Keagenan selain dari agen pelayaran asing untuk meningkatkan penerimaan negara dari sektor perpajakan.

Potensi penerimaan pajak Indonesia sebagai 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 sehingga ketentuan perpajakan yang ada harus memberikan pedoman yang jelas dalam mengidentifikasi keberadaan Bentuk Usaha Tetap Keagenan serta kemampuan administrasi pajak Indonesia, dalam upaya mengoptimalkan identifikasi Wajib Pajak BUT Keagenan merupakan tema yang sangat relevan untuk dikaji sehingga dirasa perlu untuk mengangkat tema tersebut dalam penelitian ini dengan judul “Analisis Formulasi Kebijakan Identifikasi BUT Keagenan”.

1.2 Perumusan Masalah

Mengingat potensinya arus penghasilan dari transaksi perdagangan internasional yang dapat mendorong negara sumber dalam memperoleh penerimaan pajak dari penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak Luar Negeri, maka usaha-usaha untuk menjaring pajak dari penghasilan yang bersumber pada transaksi perdagangan internasional tersebut harus ditingkatkan pula. Oleh karena itu usaha ekstensifikasi Direktorat Jenderal Pajak harus dilaksanakan secara berkesinambungan terutama dari skema keagenan dalam hal ini dependen agen yang dapat menimbulkan BUT Keagenan di Indonesia.

Melihat kondisi faktual pada KPP Badora Satu dan Dua, KPP yang secara khusus menangani Wajib Pajak BUT, di mana BUT Keagenan yang terdaftar

didominasi oleh agen di bidang pelayaran asing, maka muncul pertanyaan bagaimana dengan agen di bidang perdagangan di mana Indonesia merupakan pasar yang potensial bagi produk-produk asing. Mengapa tidak terdapat agen di bidang perdagangan yang terdaftar sebagai Wajib Pajak pada KPP Badora Satu dan Dua.

Disamping pertanyaan tersebut di atas perlu juga dijelaskan mengapa agen dijadikan BUT, mengingat agen merupakan entitas yang terpisah dari prinsipalnya di Luar Negeri sehingga perlu dijelaskan dasar pemikiran atau konsep yang melatarbelakangi mengapa agen perlu dijadikan BUT.

Direktorat Jenderal Pajak sebagai otoritas pajak di Indonesia tentunya harus mampu menjangkit BUT Keagenan di bidang perdagangan sebagai Wajib Pajak terdaftar melalui identifikasi keberadaan BUT Keagenan. Oleh karena itu harus dicari permasalahannya dan jalan keluarnya yang dapat ditempuh untuk mengurangi potensi kehilangan penerimaan pajak dari transaksi-transaksi perdagangan internasional yang menggunakan skema keagenan. Hal ini harus didukung oleh ketentuan perpajakan yang memberikan pedoman bagi aparat pajak dalam mengidentifikasi keberadaan BUT Keagenan.

Permasalahan pokok di atas dapat dijabarkan dalam beberapa pertanyaan penelitian sebagai berikut :

1. Apakah dasar pemikiran yang melatarbelakangi kebijakan agen perlu dijadikan BUT dalam ketentuan perpajakan domestik Indonesia?
2. Apakah hambatan yang dihadapi oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam upaya mengoptimalkan identifikasi keberadaan BUT Keagenan di Indonesia?

1.3 Tujuan Penelitian

Setiap penelitian yang dilakukan tentunya memiliki tujuan yang ingin dicapai. Umumnya tujuan penelitian ditentukan berdasarkan masalah penelitian yang telah dirumuskan sebelumnya. Dalam penelitian ini, tujuan yang diharapkan dapat dicapai adalah :

1. Untuk menjelaskan dasar pemikiran yang melatarbelakangi kebijakan agen perlu dijadikan BUT dalam ketentuan perpajakan domestik Indonesia.
2. Untuk menganalisis hambatan-hambatan yang dihadapi oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam upaya mengoptimalkan identifikasi keberadaan BUT Keagenan di Indonesia.

1.4 Signifikansi Penelitian

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan signifikansi akademis dan praktis yang dapat diuraikan sebagai berikut :

1. Signifikansi Akademis

Secara akademis penelitian ini memberikan manfaat dalam rangka memahami konsep BUT Keagenan dalam ketentuan undang-undang domestik Indonesia. Selain itu hasil penelitian ini dapat menjadi bahan kajian ilmiah dan wacana bagi kalangan akademis, peneliti, dan praktisi perpajakan yang tertarik ada masalah pemajakan atas BUT Keagenan dan formulasi kebijakan identifikasi BUT Keagenan serta bermanfaat bagi perkembangan Ilmu Administrasi khususnya Administrasi Perpajakan.

2. Signifikansi Praktis

Secara praktis penelitian ini ditujukan untuk menghasilkan suatu alternatif pemikiran dan masukan kepada pengambil keputusan (*policy maker*) dan administrator pajak di Indonesia dalam rangka ekstensifikasi pajak, khususnya Wajib Pajak BUT Keagenan yang memiliki karakter yang tidak mudah untuk diidentifikasi sehingga dapat mengurangi potensi kehilangan penerimaan pajak dari transaksi-transaksi perdagangan internasional yang menggunakan skema keagenan.

1.5 Sistematika Penulisan

Untuk memudahkan pemahaman, maka penulisan penelitian disusun per bab dengan sistematika sebagai berikut:

Bab 1 PENDAHULUAN

Bab ini berisi tentang latar belakang masalah yang menguraikan tentang peristiwa keadaan atau data yang menjadi dasar pemikiran munculnya masalah penelitian. Selanjutnya berdasarkan latar belakang masalah dirumuskan masalah penelitian dalam sub bab perumusan masalah. Setelah masalah dapat dirumuskan, maka dapat ditetapkan tujuan penelitian dan selanjutnya dapat diidentifikasi signifikansi penelitian. Pada bagian akhir bab ini diisi dengan sistematika penulisan.

Bab 2 TINJAUAN LITERATUR

Bab ini akan membahas tinjauan literatur berupa penelitian-penelitian sejenis terdahulu dan tinjauan pustaka yang berisi teori-teori yang terkait dengan tema penelitian ini. Bab ini akan dibagi dalam 2 (dua) sub bab, yaitu:

- A. Penelitian Terdahulu.
- B. Teori –Teori Terkait.

Bab 3 METODE PENELITIAN

Metode penelitian dirumuskan setelah mencermati kerangka pemikiran yang telah dibangun. Dalam bab metode penelitian dirumuskan pendekatan penelitian, jenis penelitian, tipe metode pengumpulan data dan metode analisis data, penentuan objek penelitian, batasan penelitian, dan keterbatasan penelitian.

Bab 4 KETENTUAN PERPAJAKAN ATAS BUT KEAGENAN

Bab ini memberikan gambaran umum tentang ketentuan BUT Keagenan dalam perpajakan Indonesia, Model Perjanjian Perpajakan Internasional baik dalam OECD Model maupun UN Model, dan *Tax Treaty* Indonesia dengan Negara *Treaty Partner*. Bab ini akan dibagi dalam 3 (tiga) sub bab, yaitu:

- A. Ketentuan perpajakan Indonesia atas BUT Keagenan.
- B. Ketentuan perpajakan atas BUT Keagenan dalam OECD

Model dan UN Model.

C. Ketentuan perpajakan atas BUT Keagenan dalam *Tax Treaty* Indonesia.

BAB 5 ANALISIS FORMULASI KEBIJAKAN IDENTIFIKASI BENTUK USAHA TETAP KEAGENAN

Bab ini membahas secara mendalam tentang pokok penelitian yang dibahas satu persatu agar memperoleh jawaban yang komprehensif atas masalah tersebut dengan menggunakan data-data yang diperoleh selama penelitian. Pembahasan Bab ini akan dibagi dalam 2 (dua) sub bab, yaitu:

- A. Menjelaskan dasar pemikiran yang melatarbelakangi kebijakan agen perlu dijadikan BUT dalam ketentuan perpajakan domestik Indonesia.
- B. Menguraikan hambatan-hambatan yang dihadapi oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam upaya mengoptimalkan identifikasi keberadaan BUT Keagenan di Indonesia.

BAB 6 KESIMPULAN DAN SARAN

Dalam bab ini diuraikan kesimpulan dari pembahasan pada bab sebelumnya yang merupakan jawaban atas pertanyaan penelitian. Di samping itu, peneliti juga akan memberikan saran-saran dalam upaya mengoptimalkan identifikasi keberadaan BUT Keagenan untuk mengurangi potensi kehilangan penerimaan negara dari sektor pajak. Bab ini akan dibagi dalam 2 (dua) sub bab yaitu:

- A. Kesimpulan.
- B. Saran.

BAB II

TINJAUAN LITERATUR

2.1 Penelitian Terdahulu

Penelitian ini merupakan pelengkap dari penelitian-penelitian sebelumnya yang telah ada, yang membahas mengenai ketentuan perpajakan atas BUT khususnya BUT Keagenan. Ada beberapa penelitian mengenai ketentuan Perpajakan atas BUT, diantaranya adalah pada tahun 2007, penelitian tentang BUT telah dilakukan oleh Priyo Hernowo dan pada tahun 2008, penelitian tentang BUT Keagenan telah dilakukan oleh Mochammad Ferry Kurniawan. Adapun ringkasan penelitian tersebut akan diuraikan pada tabel berikut ini:

Tabel 2.1 Penelitian Terdahulu tentang BUT dan BUT Keagenan

Uraian	Priyo Hernowo	M. Ferry Kurniawan
Judul Penelitian	Upaya Ekstensifikasi BUT Melalui Mekanisme Koordinasi (Studi Kasus Pada KPP Badora Satu)	Analisis Penentuan Penetapan Kegiatan Bentuk Usaha Tetap Atas Agen Yang Tidak Bebas Pada Undang-Undang Pajak Penghasilan
Tujuan Penelitian	1) mengetahui upaya-upaya yang telah dilakukan oleh KPP Badora Satu untuk melakukan ekstensifikasi Wajib Pajak BUT dalam rangka menambah jumlah Wajib Pajak BUT terdaftar, 2) Mengetahui permasalahan-permasalahan yang dihadapi KPP Badora Satu dalam melaksanakan kegiatan ekstensifikasi Wajib Pajak BUT yang bergerak dalam kegiatan usaha pemberian jasa,	1) menganalisis penetapan agen yang tidak bebas sebagai BUT di Indonesia. 2) menentukan pengujian yang digunakan dalam kegiatan aktivitas badan maupun individu sebagai BUT Agen yang tidak bebas
Uraian	Priyo Hernowo	M. Ferry Kurniawan
	3) mengetahui efektivitas	

	koordinasi yang telah dilakukan KPP Badora Satu dalam rangka melaksanakan kegiatan ekstensifikasi Wajib Pajak BUT yang bergerak dalam kegiatan usaha pemberian jasa	
Metode Penelitian	<p>1) Pendekatan penelitian yang digunakan adalah penelitian kualitatif</p> <p>2) Jenis penelitian yang digunakan adalah deskriptif</p> <p>3) Teknik penelitian yang digunakan adalah studi kepustakaan dan studi lapangan</p>	<p>1) Pendekatan penelitian yang digunakan adalah penelitian kualitatif</p> <p>2) Jenis penelitian yang digunakan adalah deskriptif</p> <p>3) Teknik penelitian yang digunakan adalah studi literatur dan studi lapangan</p>
Hasil Penelitian	<p>1) berbagai upaya ekstensifikasi Wajib Pajak BUT tersebut belum berjalan efektif karena adanya hambatan untuk memperoleh data, keterlambatan pengiriman data hasil pemeriksaan, dan tidak efektifnya koordinasi pelaksanaan kegiatan ekstensifikasi BUT dengan KPP PMA, 2) permasalahan yang dihadapi adalah kesulitan mengidentifikasi keberadaan orang asing, kesulitan untuk mengidentifikasi timbulnya BUT, dan keterlambatan dalam menetapkan suatu transaksi sebagai BUT, 3) tidak efektifnya koordinasi dalam pelaksanaan ekstensifikasi BUT menyebabkan sedikitnya penambahan jumlah WP BUT dari kegiatan ekstensifikasi yang dilakukan oleh</p>	<p>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 <i>source rule</i> yang digunakan untuk menetapkan BUT sebagai Agen yang tidak bebas hanya terbatas pada <i>source rule</i> 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</p>
Uraian	Priyo Hernowo	M. Ferry Kurniawan

	KPP Badora Satu	atau tergantung dari Perusahaan yang diwakilinya, melakukan kegiatan diluar dari kegiatan usaha normal untuk agen yang bersifat bebas, melakukan pemeliharaan <i>stock of goods</i> dan melakukan pengiriman persediaan barang dagang atas nama perusahaan luar negeri yang diwakilinya
--	-----------------	---

Perbedaan antara penelitian yang dilakukan Priyo Hernowo dengan penelitian saat ini adalah permasalahan yang dibahas. Penelitian Priyo Hernowo membahas ekstensifikasi BUT secara umum dan lebih membahas mengenai BUT Aktivitas Jasa, sedangkan dalam penelitian ini lebih difokuskan pada identifikasi keberadaan BUT Keagenan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Sedangkan perbedaan antara penelitian yang dilakukan Mochammad Ferry Kurniawan dengan peneliti saat ini adalah permasalahan yang dibahas. Penelitian Mochammad Ferry Kurniawan membahas Analisis Penentuan Penetapan Kegiatan Bentuk Usaha Tetap Atas Agen Yang Tidak Bebas Pada Undang-Undang Pajak Penghasilan, sedangkan dalam penelitian ini akan dijelaskan dasar pemikiran yang melatarbelakangi kebijakan agen perlu dijadikan BUT dalam ketentuan perpajakan domestik Indonesia dan lebih ditekankan pada analisis implementasinya di lapangan dalam kaitannya dengan upaya mengoptimalkan identifikasi keberadaan BUT Keagenan oleh Direktorat Jenderal Pajak.

2.2 Tinjauan Pustaka

2.2.1 Wajib Pajak Luar Negeri

Menurut Gunadi (2007:84) secara administratif istilah Wajib Pajak Luar Negeri (WPLN) adalah subjek pajak yang mempunyai objek pajak atau wajib pajak faktual, sehubungan dengan orang pribadi dan badan luar negeri, karena mereka hanya berhubungan dengan administrasi pajak Indonesia apabila memperoleh atau menerima penghasilan (terdapat pertalian ekonomis) dari Negara Indonesia. Kewajiban pajak subjektif mereka mulai pada saat terdapat

objek pajak (penghasilan) dan pada saat itu subjek pajak luar negeri otomatis menjadi Wajib Pajak.

Berbeda dengan Wajib Pajak Dalam Negeri (WPDN) yang dikenakan Pajak Penghasilan berdasarkan pertalian subjektif atau personal yang bersifat formal maupun ekonomis, WPLN dikenakan pajak penghasilan berdasarkan pertalian ekonomis. Pertalian tersebut dapat dalam bentuk:

1. Menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia
2. Memperoleh atau menerima penghasilan dari sumber di Indonesia.

Selaras dengan wujud pertalian ekonomis (sumber pemberi penghasilan), pemajakan terhadap WPLN dapat dibedakan kepada mereka yang memperoleh atau menerima penghasilan dari (1) menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia; (2) mengoperasikan anak perusahaan di Indonesia; (3) selain itu.

2.2.2 Yurisdiksi Pemajakan

Ketika WPLN memperoleh penghasilan dari Indonesia, akan timbul masalah yurisdiksi pemajakan, apakah Indonesia sebagai negara sumber mempunyai hak pemajakan atas penghasilan tersebut. Yurisdiksi pemajakan adalah wewenang suatu negara untuk mengenakan pajak. Dalam hal ini tidak ada satupun peraturan perpajakan internasional yang membatasi wewenang pemajakan suatu negara. Sehingga pada dasarnya setiap negara mempunyai wewenang untuk merumuskan yurisdiksi pemajakannya seluas-luasnya dalam kerangka hukum perpajakan domestiknya tanpa dibatasi oleh batas teritorialnya. Satu-satunya pembatasan adalah keterbatasan kapasitas dalam penyelenggaraan administrasi perpajakan. Sehingga dalam pelaksanaannya hanya dapat berlaku secara efektif terhadap subjek dan objek yang berada di bawah wilayah kekuasaan suatu negara. Wewenang pemajakan merupakan atribut kedaulatan suatu negara yang pelaksanaannya seiring dengan batas-batas yurisdiksi kedaulatan suatu negara (Ongwamuhana:1991:5).

Gunadi (1997:55) mengungkapkan secara tradisional wewenang pemajakan tersebut telah dilaksanakan atas tiga alasan yaitu : 1) bahwa pembayar pajak adalah warga negara, 2) pembayar pajak adalah penduduk di suatu negara, 3) sumber penghasilan pembayar pajak terletak dalam negara yang mengenakan

pajak. Surrey (1987) dan Tillinghast (1984) menyatakan bahwa yurisdiksi yang mendasarkan pada pertalian subjektif disebut yurisdiksi domisili (*domiciliary jurisdiction*) sedangkan yurisdiksi yang merujuk kepada sumber penghasilan (objek pemajakan) disebut yurisdiksi sumber (*source jurisdiction*).

Secara umum yurisdiksi pemajakan dilaksanakan atas tiga dasar, yaitu yurisdiksi kewarganegaraan, yurisdiksi domisili (*resident*), yurisdiksi sumber.

Yurisdiksi kewarganegaraan (*nationality*) adalah sebagaimana yang diadopsi oleh Amerika Serikat. Dalam hal ini pelaksanaan yurisdiksi pemajakan tergantung pada hubungan personal dan status Wajib Pajak terhadap pemerintahnya. Untuk perseorangan (individu) pajak penghasilan dikenakan dikenakan terhadap semua orang yang berkewarganegaraan Amerika Serikat atau dengan kata lain ikatan kewarganegaraan menjadi dasar untuk penentuan yurisdiksi pemajakan. Sedangkan untuk badan usaha (perusahaan atau organisasi lainnya) kewajiban pajak timbul jika mereka membentuk atau mengorganisasirnya di bawah perundang-undangan Amerika Serikat.

Yurisdiksi domisili adalah penentuan wewenang pemajakan berdasarkan status domisili (*resident*) pembayar pajak. Status domisili tersebut akan tertuang dalam ketentuan perpajakan domestik masing-masing negara atas dasar tes keberadaan pembayar pajak di negara tersebut.

Sedangkan yurisdiksi sumber adalah penentuan wewenang pemajakan atas dasar letak sumber penghasilan pembayar pajak. Yurisdiksi ini diterapkan atas dasar argumentasi bahwa negara sumber mempunyai kontribusi pada kemampuan pembayar pajak yang bukan penduduknya (*non resident*) untuk menghasilkan pendapatan di negara itu.

2.2.3 Pajak Berganda Internasional

Surahmat, Rachmanto (2001:21) mengemukakan penenaan pajak berganda secara internasional pada dasarnya merupakan akibat dari perbedaan prinsip-prinsip perpajakan internasional yang dianut oleh setiap negara. Perbedaan prinsip tersebut mengakibatkan konflik yurisdiksi antara satu negara dan negara lainnya.

Selanjutnya Surahmat, Rachmanto (2001:21) mengungkapkan konflik yurisdiksi ini berasal dari kenyataan bahwa setiap negara bebas menentukan sendiri yurisdiksi pajaknya di luar wilayahnya. Biasanya pengenaan pajak berganda disebabkan oleh tiga jenis konflik yurisdiksi pemajakan di bawah ini:

1. Konflik antara azas domisili dengan azas sumber

Yang biasanya menjadi penyebab terjadinya pengenaan pajak berganda adalah bertemunya azas domisili dengan azas sumber. Negara domisili mengenakan pajak atas seluruh penghasilan yang diperoleh penduduknya, sedangkan negara sumber mengenakan pajak atas penghasilan yang berasal dari negara tersebut. Dalam hal ini terjadi konflik antara *world-wide income principle* dan konsep kewenangan atas wilayah.

2. Konflik karena perbedaan definisi “penduduk”

Seorang pribadi atau badan pada saat yang bersamaan dapat dianggap sebagai penduduk dari dua negara. Hal ini dapat terjadi karena definisi “penduduk” kedua negara tersebut berbeda. Keadaan ini memperburuk pengenaan pajak berganda sebab pajak “penduduk” tersebut akan dikenakan pajak dua kali.

3. Perbedaan definisi tentang sumber penghasilan

Pajak berganda terjadi bila dua negara atau lebih memperlakukan satu jenis penghasilan sebagai penghasilan yang bersumber dari wilayahnya. Hal ini berakibat penghasilan yang sama dikenai pajak di dua negara.

2.2.4 Bentuk Usaha Tetap

Dalam perdagangan dan investasi internasional, permasalahan yang sering muncul adalah mengenai hak pemajakan atas penghasilan yang diterima di negara sumber oleh WPLN. Terdapat prinsip dasar dalam konteks perpajakan internasional yaitu negara sumber tidak berhak memajaki laba usaha yang diperoleh WPLN bila Wajib Pajak tersebut tidak memiliki BUT di negara sumber, dengan kata lain konsep BUT merupakan salah satu konsep terpenting karena merupakan alat bagi negara sumber untuk dapat memajaki WPLN atas laba usaha yang diperolehnya (A. Skaar, 1991: 1).

Menurut Gunadi (2007:61) istilah “bentuk usaha tetap” kiranya dapat disetarakan dengan ekspresi “*permanent establishment*” yang terdapat dalam P3B. Dalam P3B, istilah tersebut dipakai untuk menentukan hak pemajakan negara sumber atas penghasilan dari bisnis (dan profesi) yang dijalankan oleh WPLN.

William (dalam Bischel, 1978) dan Patrick (dalam Helawel, 1980) menyatakan bahwa istilah *permanent establishment* lebih merupakan ambang batas (*threshold*) atau kriteria yang memungkinkan suatu negara sumber untuk secara legal dapat memajaki penghasilan dari bisnis (dan profesi) transnasional (lintas perbatasan). Sebagai titik ambang batas, maka setiap usaha dan kegiatan transnasional yang belum memenuhi atau berada di bawah kriteria BUT dibebaskan dari pengenaan pajak di negara sumber.

Mansury (1999:33) menyatakan BUT adalah suatu “*fixed place of business*” yaitu adanya suatu tempat tetap untuk melakukan kegiatan usaha di negara sumber. Adanya tempat tetap itu merupakan syarat utama untuk dapat digolongkan sebagai suatu bentuk usaha tetap.

Selanjutnya Gunadi (2007:88) mengelompokkan BUT menjadi tipe 1) Fasilitas Fisik, 2) Aktivitas, 3) Keagenan, 4) Perusahaan Asuransi.

1. BUT Fasilitas Fisik

BUT kelompok ini ditenggarai dengan adanya fasilitas fisik (aset) yang merupakan tempat untuk menjalankan sebagian atau seluruh usaha atau melakukan kegiatan perusahaan WPLN di Indonesia, sering juga disebut “*asset type*” BUT. Tempat usaha tersebut dapat merupakan kepunyaan sendiri, disewa dari pihak lain atau dengan cara lain (misalnya difasilitasi pihak lain) yang memungkinkan pemanfaatan tempat usaha tersebut.

Beberapa contoh fasilitas fisik yang dapat dimasukkan dalam kelompok “*asset type*” BUT adalah :

- Tempat kedudukan manajemen,
- Cabang perusahaan,
- Kantor perwakilan,
- Gedung kantor,

- Pabrik,
- Bengkel,
- Pertambangan dan penggalian sumber daya alam, dan wilayah kerja pengeboran migas, dan
- Perikanan, peternakan, pertanian, perkebunan, dan kehutanan.

BUT fasilitas fisik bermula semenjak pengusaha menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di tempat usaha (bukan pada saat keberadaan fasilitas dimaksud). Eliminasi atau penutupan dalam berbagai bentuknya (misalnya pelepasan hak) tempat usaha atau terminasi usaha dan kegiatan dapat mengakhiri keberadaan BUT.

2. BUT Aktivitas

Secara teoritis, Skaar (1991) menyatakan bahwa keberadaan BUT yang dikaitkan dengan aktivitas merupakan “*deemed*” atau “fiksi” BUT, karena dari istilah aktivitas tidak nampak adanya “*fixed place of business*” yang dipakai sebagai tempat atau pangkalan untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan secara permanen. Karena bersifat *deemed*, berbeda dengan BUT fasilitas fisik yang harus memenuhi persyaratan pada definisi umum, aktifitas dimaksud selalu merupakan dan otomatis menjadi BUT walaupun kurang sejalan dengan kriteria dalam definisi umum.

Syarat adanya tempat tetap untuk menjalankan usaha adalah definisi umum terbentuknya BUT. Namun terdapat ketentuan yang memperluas pengertian BUT, yaitu walaupun tidak ada tempat tetap yang digunakan untuk melakukan kegiatan usaha (*fixed placed of business*), tetapi apabila aktivitas usaha itu dilakukan di negara sumber melampaui suatu jangka waktu tertentu (*time test*), maka aktivitas usaha tersebut dinyatakan sebagai bentuk usaha tetap.

Perluasan pengertian BUT tersebut berakibat pada pengujian adanya BUT selain “asset” yang tetap juga berdasar suatu “*time test*”, yaitu pengujian jangka waktu berlangsungnya aktivitas usaha di negara sumber. Mansury (1999:34)

menyebutkan bahwa aktivitas usaha yang termasuk dalam lingkup ini dibagi menjadi dua kelompok yaitu:

- a. Pembangunan gedung di suatu tempat tertentu (*building site*), proyek konstruksi atau proyek pemasangan instalasi, termasuk kegiatan-kegiatan pengawasan (*supervisory activities*) yang berkenaan dengan pembangunan gedung dan proyek-proyek tersebut;
- b. Pemberian jasa lainnya yang dilakukan oleh suatu perusahaan melalui seorang pegawai atau seseorang lainnya.

3. BUT Keagenan

Selain ditengarai fasilitas fisik dan aktivitas, BUT dapat eksis karena relasi bisnis yang berupa keagenan. Dengan hubungan keagenan, pengusaha WPLN dapat memperoleh penghasilan usaha dari Indonesia tanpa harus memanfaatkan tempat usaha tetap atau punya aktivitas sendiri. BUT keagenan disebut “*agency type*” BUT. Sesuai dengan kelaziman, terdapat agen independen dan dependen dan agen yang dapat menjadi BUT hanya tipe kedua.

Penentuan dependensi seorang agen dapat berdasarkan kriteria legal atau ekonomis, walaupun dalam praktik agak sulit memilah-milahnya. Dapat saja seorang agen yang secara legal bersifat independen, tetapi karena secara ekonomis, misalnya, hanya melayani satu (atau) sekelompok grup perusahaan atau dalam menjalankan usahanya mendapat instruksi rinci dari perusahaan WPLN, untuk keperluan perpajakan, dianggap tidak independen dan oleh karenanya menjadi BUT.

Aktivitas keagenan dapat dijalankan oleh orang pribadi atau badan yang berstatus WPDN. Badan tersebut dapat merupakan badan independen atau anak, cucu, cicit atau asosiasi perusahaan WPLN. Dengan keberadaan BUT, untuk tujuan administrasi perpajakan, orang pribadi atau badan yang menjadi agen tersebut mempunyai dua identitas wajib pajak (WPDN atau WPLN untuk dirinya sendiri dan WPLN untuk BUT). BUT keagenan muncul pada saat adanya relasi keagenan dan selesai pada saat putusnya hubungan dimaksud.

4. BUT Perusahaan Asuransi

Penentuan apakah perusahaan asuransi WPLN mempunyai BUT di Indonesia tidak hanya berdasarkan tempat usaha atau keagenan, tetapi dapat juga karena penerimaan premi atau penutupan resiko di Indonesia melalui pegawai (atau agennya). Tanpa adanya agen yang memenuhi persyaratan independen (untuk menjadi BUT), dengan kemajuan iptek dan metode usaha asuransi, perusahaan asuransi dan reasuransi WPLN masih dapat menerima penghasilan usaha dalam jumlah signifikan dari Indonesia. Dengan demikian, nampak bahwa penerimaan premi atau penutupan risiko melalui pegawainya atau agen (selain keagenan dependen) dapat memberikan hak pemajakan kepada Indonesia.

2.2.5 Pengecualian Timbulnya BUT

Menurut Gunadi (2007:89) berbeda dengan definisi BUT dalam model P3B baik OECD maupun UN yang merumuskan adanya daftar negatif (*negative list*) fasilitas (*fixed places of business*) yang bukan merupakan BUT, definisi BUT dalam UU PPh tidak mengenal daftar negatif dimaksud. Hal ini menunjukkan bahwa semua kegiatan usaha yang dilakukan melalui fasilitas fisik tersebut apabila masih bersifat persiapan (*preparatory*) atau perbantuan dan dukungan (*auxiliary*) atau hanya kegiatan pembelian (untuk perusahaan saja), pengumpulan informasi (untuk perusahaan mass media), merupakan pelaksanaan usaha melalui fasilitas yang memenuhi syarat sebagai BUT. Ketegasan ini memberikan kepastian hukum dan menghindarkan misinterpretasi klarifikasi kegiatan mana yang sudah atau belum memenuhi persyaratan BUT, karena semua kegiatan tanpa kecuali memenuhi syarat menjadi BUT.

Dalam model *tax treaty* terdapat suatu aturan yang sering disebut sebagai *safe harbour rule* yaitu ketentuan yang dapat menghindari adanya suatu BUT, yaitu definisi BUT tidak termasuk (Bhakti:2003:34):

1. Penggunaan fasilitas semata untuk tujuan penyimpanan, *display* atau *delivery* dari barang milik suatu perusahaan;
2. Pemeliharaan stok barang milik suatu perusahaan yang semata hanya untuk penyimpanan, *display* atau *delivery*;

3. Pemeliharaan stok barang yang semata hanya untuk diproses oleh perusahaan lainnya;
4. Pemeliharaan suatu tempat usaha tetap yang semata untuk tujuan pembelian barang atau pengumpulan informasi untuk suatu perusahaan;
5. Pemeliharaan suatu tempat usaha tetap yang semata untuk kegiatan yang sifatnya persiapan dan penunjang;
6. Pemeliharaan suatu tempat kegiatan usaha tetap yang semata merupakan kombinasi dari butir 1 sampai 5 di atas yang secara keseluruhan mempunyai karakter pembantu atau penunjang.

Selanjutnya Hutagaol (2000:21) menyatakan ciri utama yang dapat digolongkan bersifat penunjang dan persiapan adalah kegiatan itu merupakan bagian kecil dan tidak lengkap dari keseluruhan kegiatan yang dilakukan oleh perusahaan tersebut. Kegiatan-kegiatan yang dikecualikan dalam pengertian BUT tersebut di atas disebabkan karena kegiatan tersebut tidak dapat dikatakan produktif dalam arti memperoleh penghasilan, yang merupakan salah satu ciri dari kegiatan BUT. Namun itu hanya berlaku apabila kegiatan yang dilakukan semata-mata untuk kepentingan perusahaannya.

2.2.6 Konsep Penghasilan dan Penghasilan BUT

Definisi penghasilan secara umum (*generally accepted definision of income*) dalam pemunggutan pajak penghasilan berasal dari Geoge Schanz dari Jerman dan Davidson dari Swedia, mereka mengemukakan, bahwa pengertian penghasilan untuk keperluan perpajakan, seharusnya tidak membedakan sumbernya dan tidak menghiraukan pemakainya, melainkan lebih menekankan kepada kemampuan ekonomis yang dapat dipakai untuk menguasai barang dan jasa, yang disebut "*The Accreation Theory of Income*" (Mansury:2000:34-37).

Haig merumuskan penghasilan sebagai :

"the increase or accreation in one power to satisfy his want in a given period in so far as that power consist of (a) money itself, or, (b) anything susceptible of valuation interms of money".

Selanjutnya Haig menekankan, bahwa hakikat penghasilan itu adalah kemampuan untuk memenuhi kebutuhan untuk mendapatkan kepuasan itu sendiri. Oleh karena itu, penghasilan itu didapat pada saat tambahan kemampuan itu diterima, dan bukan pada saat kemampuan itu dipakai guna menguasai barang dan jasa pemuas kebutuhan, dan bukan juga pada saat barang, dan jasa tersebut dipakai untuk memuaskan kebutuhan.

Simon mengembangkan definisi penghasilan untuk keperluan perpajakan yang mirip dengan definisi Haig. Simon mengemukakan, bahwa penghasilan sebagai objek pajak haruslah dikuantitaskan, jadi harus bias diukur dan mengandung konsep perolehan (*acquisitive concept*). *Acquisitive Concept* mengandung makna, bahwa menyangkut perolehan kemampuan untuk menguasai barang dan jasa yang dapat dipergunakan untuk memenuhi kebutuhan. Penghasilan menurut Simon yang dapat dihitung tersebut adalah “jumlah aljabar dari (1) nilai pasar dari hak yang dipakai untuk konsumsi dan (2) perubahan nilai dari hak-hak atas harta awal periode dengan akhir periode yang bersangkutan (Mansury:2000: 37-38).

Tema pokok dari Schanz, Haig, dan Simon adalah bahwa “*the Accretion Theory of Income*” itu adalah teori yang mengeluarkan konsep penghasilan yang memungkinkan penerapan. Jadi *The S-H-S Concept* itu mengandung *the accrual concept* yaitu memasukkan *capital appreciation* sebagai penghasilan (Mansury:2000:38-40).

Accretion berarti tambahan, oleh karena itu definisi penghasilan yang menyatakan bahwa semua tambahan kemampuan ekonomis dari manapun sumbernya dan apapun jenis penghasilan itu merupakan penghasilan yang dikenakan pajak, disebut “*the accretion concept*”. Pengenaan pajak atas penghasilan dengan cara menjumlahkan semua tambahan kemampuan ekonomis yang atasnya diterapkan hanya satu macam struktur tarif progressif atas semua wajib pajak, disebut *Global Taxation* (Mansury:1996:12).

Menurut Leon (1997:78), penghasilan untuk tujuan perpajakan adalah “*all wealth which flows into the taxpayer other than as a mere return on capital. So, not all receipts of a person constitute income*. Sedang menurut Pope dan Kramer (1992:2), penghasilan adalah :

“Both taxable income and non taxable income. Although the term is not specially defined in the tax law. It does include income from any source. Its meaning is close to that of the term revenue. However, it does not include a “return of capital”.

Pengertian penghasilan menurut Rimsky (1999:75-76) adalah jumlah uang yang diterima atas usaha yang dilakukan orang perorang, badan, dan bentuk usaha lainnya yang dapat digunakan untuk aktivitas ekonomi seperti mengkonsumsi dan/atau menimbun serta menambah kekayaan. Dengan kata lain jika penghasilan yang diterima bukan merupakan tambahan kemampuan ekonomis atau tidak dapat menambah kekayaan Wajib Pajak, penghasilan tersebut bukan merupakan objek pajak.

Kontroversi pengertian penghasilan merupakan pembahasan menarik. Seperti diketahui, masalah penghasilan juga merupakan bahasan dari disiplin ilmu lainnya, di mana antara disiplin yang satu dengan yang lainnya mempunyai persepsi masing-masing, tergantung dari sudut apa kita memandang penghasilan tersebut. Pengertian penghasilan dalam ilmu ekonomi yang mendasarkan pada pendekatan kemampuan ekonomis nilainya dihitung sebesar nilai riilnya dan bukan atas dasar nilai uang (Rimskey1999:77-78).

Jenis penghasilan BUT menurut Zakaria (2005:17) ada tiga kelompok jenis penghasilan yang merupakan objek pajak BUT, yaitu :

1. penghasilan dari usaha atau kegiatan bentuk usaha tetap sendiri dan dari harta yang dimilikinya,
2. Penjualan kantor pusat dari usaha atau kegiatan, penjualan barang, atau pemberian jasa yang sejenis dengan yang dijalankan atau yang dilakukan BUT di Indonesia,
3. Penghasilan berupa dividen, bunga, royalti, sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan jasa, pekerjaan atau kegiatan, yang diterima atau diperoleh kantor pusat, sepanjang terdapat hubungan efektif antara BUT dengan harta atau kegiatan yang memberikan penghasilan dimaksud.

Objek penghasilan berupa penghasilan dari kegiatan dan/atau harta yang dimiliki atau dikuasainya dikenal dengan sebutan *attributable rule*. Penghasilan yang yang diperoleh Kantor Pusat-nya yang berasal dari penjualan barang-barang atau

kegiatan usaha di Negara Sumber yang sejenis dengan penjualan barang-barang atau kegiatan usaha yang dilakukan oleh BUT-nya dikenal dengan sebutan *force of attraction rule*. Khusus untuk penghasilan atas modal yaitu dividen, bunga, dan royalti, yang diperoleh suatu perusahaan dari Negara Domisili yang berasal dari Negara Sumber dan timbulnya penghasilan itu memiliki hubungan efektif dengan BUT-nya (dikenal dengan *effectively connected income*).

2.2.7 Konsep Keagenan

Darussalam (2010:107) mengungkapkan bahwa pengertian agen dalam ketentuan domestik setiap negara dapat saja saling berbeda karena tergantung dari sistem hukum yang dianut oleh negara tersebut, apakah menganut *civil law* atau *common law*.

Dalam sistem *civil law* dan *common law*, terdapat perbedaan mendasar tentang pengertian agen. Konsep agen dalam *civil law* lebih luas dibandingkan dengan konsep agen dalam sistem *common law*. Berikut ini pengertian agen dalam sistem *civil law* dan *common law*:

1. Dalam sistem *civil law*, pengertian agen diartikan sebagai pihak yang bertindak atas nama pihak lain (*principal*) melalui:

a *Direct presentation*,

Dalam *direct presentation*, pihak agen membuat kontrak dengan pihak ketiga atas nama *principal*, bukan atas nama si agen sendiri. Dengan demikian, yang terikat dalam kontrak tersebut yaitu *principal* dan bukan agen.

b *Indirect presentation*

Sedangkan dalam *indirect presentation*, pihak agen membuat kontrak dengan pihak ketiga atas nama si agen sendiri yang terikat (bertanggung jawab) secara langsung dengan pihak ketiga tersebut. Kemudian si agen mentransfer tanggung jawab tersebut kepada pihak *principal* melalui suatu perjanjian terpisah.

2. Adapaun dalam sistem *common law*, tidak membedakan antara *direct presentation* dan *indirect presentation*. Aktivitas yang dilakukan agen untuk kepentingan *principal* akan mengikat *principal* tersebut dengan pihak ketiga

tanpa memperhatikan apakah agen tersebut bertindak atas namanya sendiri atau atas nama *principal*.

Berbagai istilah untuk keagenan ditemui dalam praktek, misalnya terdapat istilah *Authorized Agent*, *Sole Agent*, *Exclusive Agent* dan sebagainya. Dari istilah tersebut yang lazim dipakai dalam praktek adalah *Sole Agent* yang dalam Bahasa Indonesia disebut Agen Tunggal yang sering pula disebut pihak perantara (Munir:1997:152).

Pengertian agen dalam kegiatan bisnis biasanya diartikan sebagai suatu hubungan hukum di mana seorang/pihak agen diberi kuasa bertindak untuk dan atas nama orang/pihak prinsipal untuk melakukan transaksi bisnis dengan pihak lain (Simatupang: 1996: 67-68). Agen perusahaan adalah orang yang mewakili pengusaha untuk mengadakan dan melaksanakan perjanjian dengan pihak ketiga atas nama pengusaha tersebut (Abdulkadir:1999:29). Sedangkan menurut *Encyclopedia Dictionary of Business* agen adalah “orang/pihak yang menerima kuasa untuk dapat bertindak atas nama pemberi kuasa”.

Mencermati definisi tersebut, dapat dikatakan bahwa agen adalah seorang atau badan yang usahanya menjadi perantara, dia bertindak atas nama pemberi kuasa bukan atas namanya sendiri. Sehingga dalam keagenan terdapat 3 (tiga) pihak, yaitu:

1. Yang memberi perintah/kuasa untuk melakukan perbuatan hukum disebut prinsipal;
2. Yang diberi perintah/menerima kuasa untuk melakukan perbuatan hukum disebut agen;
3. Yang dihubungi oleh agen dengan siapa transaksi diselenggarakan, disebut sebagai pihak ketiga.

Oleh karena itu agen bertindak atas nama prinsipal maka agen tidak melakukan pembelian barang dagangan dari prinsipal. Perbuatan apa saja yang harus dilakukan oleh agen untuk prinsipalnya, diatur dalam perjanjian keagenan yang dibuat oleh agen dan prinsipal (Listyawati:2004:267).

Menurut Abdulkadir (1999:39) kriteria utama untuk dapat dikatakan adanya suatu keagenan adalah adanya wewenang yang dipunyai agen yang bertindak untuk dan atas nama prinsipalnya. Agen bukanlah karyawan prinsipal, ia hanya melakukan perbuatan tertentu/mengadakan perjanjian dengan pihak ketiga. Perjanjian dengan pihak ketiga dibuat agen untuk dan atas nama prinsipalnya berdasarkan pemberian wewenang/kuasa dan prinsipalnya akan bertanggung jawab atas tindakan-tindakan yang dilakukan oleh agen sepanjang tindakan tersebut dilakukan dalam batas wewenang yang diberikannya.

Dalam praktiknya selain agen, pedagang perantara juga dapat berupa makelar, komisioner, dan distributor, berikut ini akan diuraikan perbedaan antara agen dengan makelar, komisioner, dan distributor:

1. Perbedaan antara Agen dengan Makelar

Dalam mengadakan perjanjian, makelar bukan sebagai pihak, yang menjadi pihak adalah pengusaha/prinsipal yang diwakilinya, makelar tidak mempunyai wewenang bertindak untuk dan atas nama salah satu pihak dalam transaksi, hanya saja dalam menjalankan usahanya makelar mendapat upah yang disebut provisi (*courtage*) (Soekardono, R:1993:7)

Hubungan hukum antara pengusaha/prinsipal dengan makelar tunduk pada ketentuan hubungan pemberi kuasa yang bersifat koordinatif tetapi tidak tetap. Hal ini dapat terlihat bahwa makelar adalah perusahaan yang berdiri sendiri, bukan bagian dari perusahaan pemberi kuasa, adalah pemegang kuasa untuk menjalankan perintah atas nama dan untuk kepentingan perusahaan pemberi kuasa, dan makelar menjalankan perintah pengusaha secara insidental (Listyawati:2004:269).

Dari uraian di atas, dapat dilihat bahwa persamaan makelar dan agen adalah sama-sama berfungsi sebagai wakil pengusaha terhadap pihak ketiga, atau sama-sama sebagai perantara. Sedangkan perbedaan terlihat bahwa keduanya mempunyai perbedaan pokok dari segi hubungan dengan pengusaha/prinsipal, makelar mempunyai hubungan tidak tetap (insidental), sedangkan agen mempunyai hubungan tetap (Abdulkadir:1992:32).

2. Perbedaan antara Agen dengan Komisioner

Komisioner adalah orang yang menjalankan perusahaan dengan membuat perjanjian atas namanya sendiri berdasarkan perintah dan pembiayaan dari prinsipal/komitee dengan menerima upah atau provisi. Komisioner tidak wajib memberitahukan kepada pihak ketiga nama komitee/prinsipalnya. Dengan demikian komisioner secara langsung terlibat dengan pihak ketiga, dia langsung bertanggung jawab atas perbuatannya itu seolah-olah perbuatan tersebut urusannya sendiri.

Hubungan hukum antara komitee/prinsipal dengan komisioner tunduk pada ketentuan hukum pemberian kuasa yang bersifat koordinatif tetapi tidak tetap. Hal ini dapat terlihat bahwa komisioner adalah perusahaan yang berdiri sendiri, bukan bagian dari perusahaan komitee/prinsipal, komisioner adalah pemegang kuasa untuk mengadakan dan melaksanakan perjanjian atas nama sendiri untuk kepentingan komitee/prinsipal dan pekerjaan ini dilakukan secara insidental (Listyawati:2004:270).

Dari uraian di atas, maka dapat persamaan dan perbedaan komisioner dengan agen, yaitu bahwa agen dan komisioner sama-sama sebagai orang yang diberi kuasa untuk mengadakan perbuatan-perbuatan hukum tertentu atau sebagai perantara untuk pihak ketiga. Sedangkan perbedaannya bahwa hubungan hukum komisioner dengan pengusaha tunduk pada ketentuan hukum pemberi kuasa yang bersifat koordinatif tetapi tidak tetap dan dalam melakukan perjanjian bertindak atas nama sendiri untuk kepentingan komitee/prinsipal.

3. Perbedaan antara Agen dengan Distributor

Sesungguhnya agen dengan distributor mempunyai konstruksi hukum yang berbeda. Distributor adalah perusahaan/pihak yang ditunjuk oleh prinsipal untuk memasarkan dan menjual barang-barang prinsipalnya dalam wilayah tertentu untuk jangka waktu tertentu. Apabila seseorang/perusahaan bertindak sebagai agen, berarti ia bertindak untuk dan atas nama prinsipalnya, sedangkan apabila seseorang/perusahaan bertindak sebagai distributor, berarti ia bertindak untuk dan atas nama dirinya sendiri, bukan sebagai kuasa

prinsipal. Distributor membeli sendiri barang-barang dari prinsipalnya dan kemudian menjualnya kepada konsumen di dalam wilayah yang diperjanjikan oleh prinsipal, sehingga segala akibat hukum dan perbuatannya menjadi tanggung jawab distributor (Setiawan:1995:21).

Mencermati pengertian distributor di atas, terdapat perbedaan fungsi spesifik antara agen dan distributor, yaitu kalau agen menjual barang dan jasa untuk dan atas nama prinsipalnya, pendapatan yang diterima berupa komisi dari hasil penjualan, barang dikirim langsung dari prinsipal kepada konsumen, pembayaran harga barang langsung dari konsumen kepada prinsipal. Sedangkan distributor, merupakan perusahaan yang bertindak untuk dan atas nama sendiri, pendapatan yang diterima berupa laba dari selisih harga pembelian dari produsen/prinsipal dengan harga penjualannya kepada konsumen, barang dibeli dari produsen/prinsipal dan menjual kembali kepada konsumen untuk kepentingan sendiri, prinsipal/produsen tidak selalu mengetahui konsumen akhir dari produknya, dalam hal pembayaran, distributor akan menerima langsung dari konsumen dengan risiko sendiri (Setiawan:1995:21).

Menurut Gunadi (2000:9) sesuai dengan kelaziman, terdapat agen independen dan dependen, agen yang dapat menjadi BUT hanya tipe kedua. Dapat saja seorang agen yang secara legal bertipe *independent*, tetapi karena secara ekonomis, misalnya, hanya melayani satu atau sekelompok (grup) perusahaan atau dalam menjalankan usahanya mendapat instruksi rinci dari perusahaan WPLN, untuk keperluan pemajakan, dianggap menjadi tidak *independent* dan oleh karenanya menjadi BUT (Gunadi:2007:91).

2.2.7.1 Agen Bebas (*Independent Agent*)

Menurut Surahmat (2001:132) suatu perusahaan akan dianggap *independent* dari perusahaan yang diageni jika ia memenuhi syarat seperti di bawah ini:

- a) Ia berdiri sendiri baik dari segi hukum maupun ekonomi, dan

b) Ia bertindak dalam rangka kegiatannya sendiri ketika ia bertindak untuk kepentingan perusahaan lain.

Bebas (*independent*) tidaknya kegiatan sebuah perusahaan dapat dilihat dari hubungan dengan perusahaan lain, terutama yang menyangkut kewajiban yang harus dipenuhinya. Jika kegiatan usaha dari suatu perusahaan didasarkan atas instruksi atau di bawah pengawasan perusahaan lain, ia tidak dapat dikatakan sebagai perusahaan yang berdiri bebas. Hal lain yang menjadi kriteria bebas atau tidak adalah sejauh mana perusahaan yang mengageni perusahaan lain ikut menanggung risiko usaha. Bila seorang agen yang bebas ternyata seluruh atau sebagian waktunya diperuntukan bagi satu perusahaan saja, ia dianggap sebagai bentuk usaha tetap dari perusahaan yang diageni. Dengan kata lain, bila seluruh atau hampir seluruh waktunya diperuntukan bagi satu perusahaan saja, ia akan kehilangan status “bebas”nya (Surahmat:2001:132).

Pengertian agen bebas dalam Pasal 5 ayat (6) OECD Model (2010) yaitu tidak akan dianggap mempunyai suatu bentuk usaha tetap di Negara pihak lainnya pada Persetujuan hanya semata-mata karena perusahaan itu menjalankan usaha di Negara pihak lainnya pada Persetujuan melalui makelar, agen komisi umum, atau agen lainnya yang bertindak bebas, sepanjang orang/badan tersebut bertindak dalam rangka kegiatan usahanya yang lazim.

Prinsip dasar untuk agen yang bebas disebutkan dalam Paragraf 36 dari OECD *Commentary* Pasal 5, yaitu suatu perusahaan dari luar negeri yang melakukan usaha melalui makelar, komisioner umum atau agen lainnya yang berdiri sendiri (*independen*) tidak dapat dikenakan pajak di dalam negeri sepanjang agen tersebut bertindak dalam rangka kegiatan usahanya yang lazim. Walaupun agen tersebut merupakan suatu perusahaan yang terpisah tidak dapat dianggap menimbulkan bentuk usaha tetap dari prinsipalnya di luar negeri.

Kriteria yang diterapkan untuk menentukan agen yang independen disebutkan dalam Paragraf 37 dari OECD *Commentary* Pasal 5, yaitu suatu agen tidak akan dianggap menjadi bentuk usaha tetap jika ia independen baik secara legal maupun ekonomi dan bertindak dalam rangka kegiatan usahanya yang lazim ketika ia mewakili prinsipalnya.

Selanjutnya pengecualian untuk dua syarat independen di atas diberikan dalam Paragraf 38 dari OECD *Commentary* Pasal 5, yaitu agen tidak dapat dikatakan independen jika ia tunduk terhadap instruksi yang mendetail atau dalam pengawasan yang komprehensif dari prinsipalnya. Kriteria lainnya adalah siapakah yang menanggung risiko usaha apakah agen atau prinsipalnya.

Paragraf 38.6 dari OECD *Commentary* Pasal 5 menyebutkan kriteria independen secara ekonomi yang dapat dilihat dari jumlah prinsipal di luar negeri yang dimiliki oleh agen dalam negeri. Agen akan kehilangan status independennya bila hanya mewakili satu prinsipal saja di mana seluruhnya atau hampir seluruh kegiatannya hanya mengageni satu perusahaan selama periode waktu tertentu. Namun apakah agen menanggung seluruh risiko usaha juga harus diperhatikan dalam menentukan independensi suatu agen.

2.2.7.2 Agen Tidak Bebas (*Dependent Agent*)

Yang dimaksud agen dependen/tidak bebas adalah orang pribadi atau badan yang bertindak untuk dan atas nama perusahaan yang diwakilinya artinya kegiatan yang dilakukan adalah berdasarkan instruksi dan petunjuk dari perusahaan tersebut. Adapun karakter dari *dependent agent* ini adalah ia mempunyai kewenangan untuk menandatangani atau menutup kontrak yang harus dipandang tidak semata-mata secara yuridis formal tetapi juga secara nyata. Artinya apabila secara nyata pihak agen ikut bernegosiasi kemudian setelah mencapai kesepakatan proses penandatanganan dilakukan oleh kantor pusat maka dalam hal ini kedudukan agen adalah sebagai *dependent agent* (Gunadi:2000:9).

Kewenangan penandatanganan kontrak juga dapat dilihat dari latar belakang ekonomi yaitu ada tidaknya alasan ekonomi sehingga kontrak tersebut harus ditandatangani oleh kantor pusat. Syarat lain adalah kewenangan itu harus dilaksanakan di negara lain. Hal ini juga harus dilihat secara nyata yaitu kewenangan proses negosiasi oleh agen berarti agen menjalankan kewenangan tersebut di negara itu meskipun penandatanganan dilakukan di kantor pusat.

Hal lain yang perlu diperhatikan adalah adanya kewenangan penandatanganan kontrak tidak serta merta membentuk *dependent agent* tanpa disertai dengan sifat

yang teratur. Tolak ukur untuk menentukan sifat teratur adalah apakah atas kegiatan tersebut dilakukan untuk jangka panjang atau hanya untuk sementara (Gunadi:2000:9).

Pengertian agen tidak bebas diberikan dalam Pasal 5 ayat (5) OECD Model (2010), yang menyatakan bahwa menyimpang dari ketentuan-ketentuan ayat (1) dan (2), apabila orang/badan, kecuali agen yang bertindak bebas sebagaimana berlaku ayat (6), bertindak di suatu Negara pihak pada Persetujuan atas nama perusahaan dan mempunyai dan biasa melakukannya di Negara Pihak pada Persetujuan suatu wewenang untuk menutup kontrak-kontrak atas nama perusahaan.

Prinsip dasar untuk agen yang tidak bebas disebutkan dalam Paragraf 31 dari OECD *Commentary* Pasal 5, yaitu suatu perusahaan dari luar negeri dianggap mempunyai BUT di negara lainnya jika terdapat orang atau badan di dalam negeri dalam kondisi tertentu yang bertindak atas nama perusahaan tersebut meskipun perusahaan tersebut tidak memiliki tempat usaha tetap di negara lainnya itu. Tempat usaha tetap dianggap ada sehubungan dengan aktivitas orang atau badan dalam negeri tersebut dan negara di mana BUT itu terletak mempunyai hak pemajakan atas penghasilan BUT tersebut.

Kriteria yang diterapkan untuk menentukan agen yang dependen disebutkan dalam Paragraf 32 dari OECD *Commentary* Pasal 5, yaitu hanya orang atau badan yang memiliki wewenang untuk menutup kontrak yang dapat menimbulkan BUT dari perusahaan luar negeri yang diwakilinya dan orang atau badan tersebut biasa menggunakan wewenang tersebut dan tidak terbatas pada suatu transaksi tertentu saja.

UN Model (2001) memasukkan kriteria “*stock of goods test*” dalam menentukan agen tidak bebas yaitu dalam Pasal 5 ayat (5) huruf b, walaupun agen tidak memiliki otoritas untuk menutup kontrak namun jika mengurus persediaan barang-barang atau barang dagangan milik perusahaan di luar negeri dan secara teratur menyerahkannya atas nama perusahaan tersebut akan menimbulkan BUT (A. Skaar, 1991: 529). UN Model (2001) juga menambahkan “*single principal test*” dalam Pasal 5 ayat (7), bilamana kegiatan agen dimaksud seluruhnya atau hampir seluruhnya dilakukan atas satu nama perusahaan, maka ia tidak akan

dianggap sebagai agen yang berdiri sendiri dan akan dianggap sebagai agen yang dependen (A. Skaar, 1991: 531).

2.2.8 Sistem Perpajakan dan Kebijakan Pajak

Ada tiga unsur dalam sistem perpajakan sebagaimana dikemukakan oleh Norman Novak (Mansury:1992:167), yaitu:

1. Kebijakan pajak (*tax policy*),
2. Undang-undang perpajakan (*tax law*),
3. Administrasi perpajakan (*tax administration*).

Ketiga unsur tersebut saling berurutan dan saling mempengaruhi. Kebijakan perpajakan merupakan pemilihan alternatif dari berbagai sasaran yang hendak dituju dalam sistem perpajakan. Alternatif-alternatif tersebut meliputi (Mansury:1994:19):

1. Pajak apa yang akan dipunggut,
2. Siapa yang menjadi Subjek Pajak,
3. Apa saja yang menjadi Objek Pajak,
4. Berapa besarnya tarif pajak,
5. Bagaimana prosedurnya.

Ada berbagai aspek kebijakan pajak (*tax policy*) yang perlu dipertimbangkan, berikut ini akan diuraikan, yaitu:

1. Pajak apa yang akan dipunggut

Dalam sistem perpajakan modern ada berbagai jenis pajak yang menjadi pertimbangan utama baik pajak langsung maupun tidak langsung seperti pajak penghasilan badan dan persorangan, pajak atas *capital gains*, *withholding tax* atas gaji, dividen, sewa, bunga, royalty, dan lainnya, pajak atas impor, ekspor serta bea masuk, pajak atas undian/hadiah, bea materai dan lainnya. Bagi Wajib Pajak, adanya berbagai kewajiban jenis pajak yang harus dibayar

dengan segala sifat dan kewajiban yang berbeda-beda dari tiap-tiap jenis pajak, agar tidak mengganggu atau memberatkan *cash flow* perlu adanya perencanaan pajak yang baik agar dapat menganalisis atas transaksi apa akan dikenakan pajak apa dan perlu dana berapa sehingga diketahui berapa penghasilan bersih setelah pajak.

2. Siapa yang menjadi Subjek Pajak

Sistem perpajakan Indonesia menganut "*the classical system*" yang bermakna adanya pemisahan (*sparate entity*) antara badan usaha dengan pribadi pemiliknya (pemegang saham). Adanya perbedaan perlakuan perpajakan atas pembayaran dividen dari badan usaha kepada pemegang saham perorangan dengan pemegang saham badan usaha, maka menimbulkan usaha untuk perencanaan pajak dengan baik agar beban pajaknya rendah dan meringankan arus kas perusahaan sehingga dapat dimanfaatkan untuk tujuan lain. Disamping itu adanya pertimbangan untuk menunda pembayaran dividen dengan cara meningkatkan jumlah laba yang ditahan (*retained earning*) bagi perusahaan juga akan menimbulkan penundaan pembayaran pajak.

3. Apa saja yang menjadi Objek Pajak

Sebuah sistem perpajakan yang menganut sistem *global taxation* seharusnya tidak membedakan sumber penghasilan untuk perlakuan perpajakannya, sehingga apapun sumber dan nama penghasilan tersebut harus dikenakan pajak yang sama. Perbedaan perlakuan antara jenis dan sumber penghasilan yang hakikat ekonomisnya sama akan menimbulkan usaha perencanaan pajak agar beban pajaknya rendah. Jadi karena Objek Pajak merupakan basis perhitungan (*tax base*) besarnya pajak, maka dalam rangka optimalisasi alokasi sumber dana, manajemen akan merencanakan pajak yang tidak lebih dan tidak kurang.

4. Berapa besarnya tarif pajak

Adanya penerapan *scedular taxation tariff* yang ditetapkan dalam sistem perpajakan akan mengakibatkan Wajib Pajak berusaha mendapatkan tarif yang paling rendah (*low bracket*). Hal senada disampaikan oleh Bracewell-Milnes

(1980:37) bahwa “*The heavier the burden, the stronger the motive and the wider the scope for tax avoidance, since the taxpayer may avoid the higher rates of tax while still remaining liable to the lower*”.

5. Bagaimana prosedurnya

Self assessment system mengharuskan perencana pajak membuat langkah strategis, termasuk dengan adanya *withholding system*, sehingga pembayaran pajak jangan sampai mengganggu *cash flow* atau terjadi kelebihan pembayaran atas pemungutan pendahuluan yang berakibat pada kerugian waktu dan biaya jika ingin melakukan restitusi.

Unsur kedua dalam sistem perpajakan adalah undang-undang perpajakan (*tax law*). Hampir semua undang-undang tidak dapat mengatur semua permasalahan secara sempurna, maka dalam pelaksanaannya selalu diikuti oleh ketentuan-ketentuan lain sebagai peraturan pelaksana, misalnya peraturan pemerintah, keputusan presiden, keputusan menteri dan keputusan direktur jenderal. Dalam kenyataannya yang sering terjadi adalah ketentuan pelaksana tersebut bertentangan dengan undang-undang karena disesuaikan dengan kepentingan pembuat kebijakan dalam mencapai tujuan lain yang ingin dicapainya. Keadaan ini menimbulkan adanya celah (*loopholes*) bagi Wajib Pajak untuk menganalisis dengan cermat atas kesempatan tersebut untuk digunakan dalam perencanaan pajak.

Unsur terakhir dalam sistem perpajakan adalah administrasi perpajakan (*tax administration*). Administrasi perpajakan mengandung tiga hal pokok, yaitu (Mansury:2004:6):

1. Suatu instansi atau badan yang mempunyai wewenang dan tanggung jawab untuk menyelenggarakan pemungutan pajak.
2. Orang-orang yang terdiri dari pejabat dan pegawai yang bekerja pada instansi perpajakan yang secara nyata melaksanakan kegiatan pemungutan pajak.
3. Proses kegiatan penyelenggaraan pemungutan pajak yang ditelaksanakan sedemikian rupa, sehingga dapat mencapai sasaran yang telah digariskan dalam kebijakan perpajakan, berdasarkan sarana hukum yang diterapkan oleh undang-undang perpajakan dengan efisien.

2.2.9 Konsep Pengawasan

Berbagai terminologi diberikan kepada pengawasan sebagai hasil terjemahan *control* dalam literatur-literatur Bahasa Indonesia, begitu juga dengan pengertian atau definisi yang diberikan kepadanya. Mulyadi menggunakan istilah pengendalian. M Sabarudin Napitupulu, menerjemahkan buku Chuck Williams memberikan istilah pengontrolan, sedangkan AM Kadarman SJ, menggunakan istilah pengawasan.

Definisi yang diberikan Muladi dkk (2001:645-646) tentang pengendalian adalah usaha untuk mencapai tujuan tertentu melalui perilaku yang diharapkan. Dari definisi ini terdapat 2 hal yaitu, 1) tujuan tertentu yang akan diwujudkan, dan 2) perilaku tertentu yang diharapkan. Menjawab pertanyaan mengapa pengendalian diperlukan, pakar ini menjelaskan bahwa pengendalian diperlukan karena kenyataannya individu dalam organisasi tidak mampu atau tidak mau mencapai tujuan organisasi yang telah ditetapkan melalui perilaku yang diharapkan. Jika dalam mencapai tujuan organisasi semua anggota organisasi selalu mengerjakan apa saja yang terbaik untuk kepentingan organisasi, maka pengendalian sebenarnya tidak diperlukan.

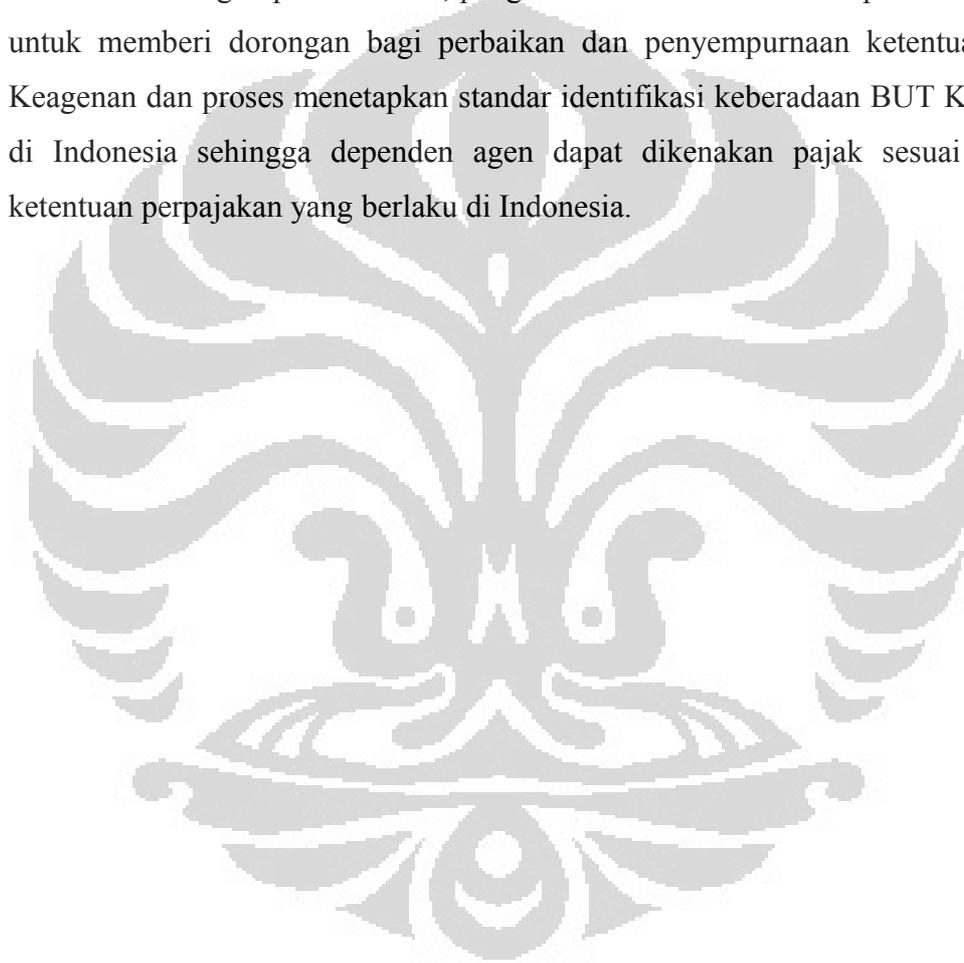
Williams (2001:271-275) menjelaskan pengontrolan sebagai proses umum dari standard baku untuk mencapai tujuan organisasi, membandingkan pelaksanaan aktual dengan standar-standar tersebut, dan mengambil tindakan perbaikan apabila diperlukan. Sebagai suatu proses, maka tahap-tahap pengontrolan menurut pakar ini adalah: 1) menentukan standar-standar pelaksanaan yang jelas, 2) membandingkan prestasi nyata dengan prestasi yang diinginkan, 3) mengambil tindakan perbaikan untuk memperbaiki kekurangan, 4) merupakan proses dinamis, 5) terdiri dari 3 metode dasar pengontrolan berdasarkan umpan balik, pengontrolan yang terjadi bersamaan, dan pengontrolan sebelum terjadi.

Kadarman (2001:156) dengan mengutip definisi yang diajukan Robert J Miockler, memberikan pengertian pengawasan sebagai upaya yang sistematis untuk menetapkan kinerja standar pada perencanaan, untuk merancang sistem umpan balik, untuk membandingkan kinerja aktual, dengan standar yang telah ditentukan, untuk menetapkan apakah telah terjadi suatu penyimpangan dan

mengukur signifikansi penyimpangan tersebut, serta untuk mengambil tindakan perbaikan yang diperlukan untuk menjamin bahwa semua sumber daya perusahaan telah digunakan seefektif dan seefisien mungkin guna mencapai tujuan perusahaan.

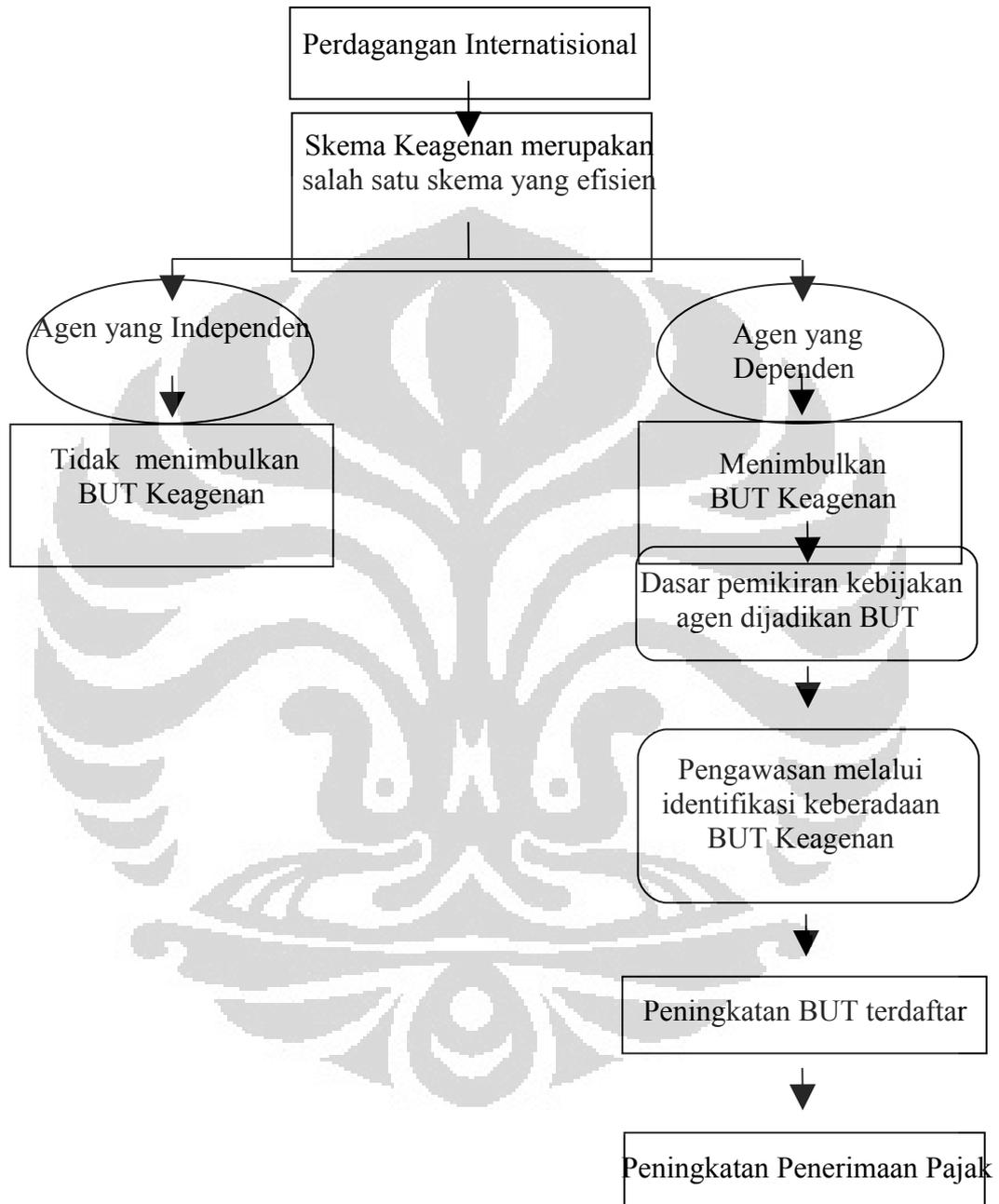
Kadarman (2001:159) juga berpendapat bahwa pengawasan merupakan suatu proses 3 langkah yaitu: 1) menetapkan standar, 2) mengukur kinerja, 3) memperbaiki penyimpangan.

Terkait dengan penelitian ini, pengawasan akan dibahas dari perspektif upaya untuk memberi dorongan bagi perbaikan dan penyempurnaan ketentuan BUT Keagenan dan proses menetapkan standar identifikasi keberadaan BUT Keagenan di Indonesia sehingga agen dapat dikenakan pajak sesuai dengan ketentuan perpajakan yang berlaku di Indonesia.



2.2.10 Kerangka Pemikiran

Kerangka Pemikiran Analisis Formulasi Kebijakan Identifikasi BUT Keagenan



BAB III METODE PENELITIAN

3.1 Pendekatan Penelitian

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan kualitatif. Penelitian kualitatif disebut pemahaman mendalam karena mempertanyakan makna suatu objek secara mendalam dan tuntas (Irawan:2006:4). Menurut Irawan (2000:81) dalam penelitian kualitatif, metodologi yang digunakan memiliki ciri-ciri yang unik. Ciri tersebut bermula dari permasalahan penelitian yang dimulai dari pertanyaan luas dan umum, pengumpulan data yang fleksibel, terbuka dan kualitatif, serta penyimpulan temuan yang bersifat induktif dan tidak digeneralisasikan.

Menurut Cresswell (1994:1), kualitatif adalah :

“defined as inquiry process of understanding a social or human problem, based on building a complex, holistic picture, formed with word, reporting detailed views of informants, and conducted in a natural setting”

Karakteristik dari metode penelitian kualitatif adalah sebagai berikut, yaitu :

1. Penelitian kualitatif timbul dalam keadaan alami, di mana tingkah laku manusia dan suatu peristiwa terjadi.
2. Penelitian kualitatif berdasarkan pada asumsi yang sangat berbeda dari penelitian kuantitatif. Pada penelitian kuantitatif berdasarkan teori yang ada, sedangkan pada penelitian kualitatif teori atau hipotesa tidak diperlukan, bahkan dapat menghasilkan teori baru.
3. Dibandingkan dengan metode penelitian lainnya, dalam penelitian kualitatif, peneliti merupakan instrument utama dalam proses pengumpulan data.
4. Data yang timbul dari penelitian kualitatif merupakan data deskriptif, maksudnya adalah data tersebut ditulis dengan kata-kata atau gambar bukan dalam angka.
5. Fokus dari penelitian kualitatif adalah persepsi dan pengalaman partisipan dan bagaimana mereka menjalaninya. Tujuannya untuk memahami bukan hanya satu tetapi berbagai pengalaman.

6. Penelitian kualitatif menfokuskan pada proses yang timbul sebagaimana produk ataupun hasilnya. Biasanya peneliti tertarik pada pemahaman bagaimana sesuatu itu terjadi.
7. Penelitian kualitatif menggunakan interpretasi idiografik, yaitu hasil penelitian dapat diterapkan di tempat lain dengan syarat memiliki karakteristik yang serupa dengan tempat penelitian.
8. Penelitian kualitatif menggunakan *emergent design*, yaitu peneliti pada tahap awal penelitiannya kemungkinan belum memiliki gambaran yang jelas tentang aspek-aspek masalah yang akan ditelitinya, sehingga peneliti akan mengembangkan fokus penelitian sambil mengumpulkan data.
9. Penelitian kualitatif berdasarkan fungsi *tacit knowledge*, karena pengalaman lebih mendekati keadaan sebenarnya.
10. Aktivitas dan kejujuran sangat penting baik pada penelitian kualitatif maupun kuantitatif, akan tetapi kriteria untuk penelitian kualitatif berbeda dengan kriteria untuk penelitian kuantitatif. Dalam penelitian kuantitatif untuk mendapatkan data yang *valid* dan *reliable* yang diuji validitas dan reliabilitasnya adalah instrument penelitiannya, sedangkan dalam penelitian kualitatif yang diuji adalah data atau informasinya. (Creswell:1994:162-163)

Penggunaan pendekatan penelitian kualitatif dalam penelitian ini dengan pertimbangan pada keinginan untuk mendapatkan gambaran yang lebih mendalam dari para *key informan* tentang konsep BUT Keagenan, mengapa agen perlu dijadikan BUT dan menganalisis hambatan dalam mengidentifikasi keberadaan BUT Keagenan serta upaya yang dapat ditempuh untuk mengoptimalkan identifikasi keberadaan BUT Keagenan.

3.2 Jenis Penelitian

Penelitian ini termasuk ke dalam kelompok penelitian deskriptif. Penelitian deskriptif menurut Neuman (2000:30) adalah:

“descriptive research present a picture of the specific details of situation, social setting, or relationship, The outcome of a descriptive study is a detailed picture of the subject “.

Neuman menjelaskan penelitian deskriptif merupakan jenis penelitian yang menggambarkan secermat mungkin suatu hal dari data yang ada.

Penelitian deskriptif pada tesis ini dilakukan untuk memberikan gambaran yang lebih detail mengenai suatu gejala atau fenomena. Melalui penelitian deskriptif peneliti menggambarkan konsep BUT Keagenan dalam ketentuan domestik di Indonesia, dasar pemikiran yang melatarbelakangi kebijakan agen perlu dijadikan BUT dalam ketentuan perpajakan domestik Indonesia, dan hambatan yang dihadapi oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam upaya mengoptimalkan identifikasi keberadaan BUT Keagenan di Indonesia.

3.3 Teknik Pengumpulan Data

Langkah-langkah dalam pengumpulan data meliputi: (a) menentukan batasan-batasan dalam penelitian, (b) pengumpulan informasi melalui pengamatan, wawancara, dokumen, dan material visual, dan (c) menetapkan prosedur untuk perekaman informasi (Creswell: 1994: 148-149).

Teknik pengumpulan data yang utama digunakan dalam penulisan penelitian ini adalah:

1. Melalui studi kepustakaan (*library research*)

Studi ini akan dilakukan dengan cara membaca dan mempelajari sejumlah buku literatur, majalah, jurnal, paper, P3B, undang-undang perpajakan, konvensi perpajakan internasional, surat keputusan menteri keuangan, surat edaran direktur jenderal pajak dan sebagainya. Adapun tujuan dari studi kepustakaan ini adalah untuk mendapatkan kerangka teori dalam penentuan arah dan tujuan penelitian serta mencari konsep-konsep dan bahan-bahan yang sesuai dengan konteks permasalahan penelitian ini.

2. Melakukan Wawancara

Wawancara dilakukan dengan *key informan*, yaitu pihak-pihak yang dalam jabatannya atau dalam tugasnya berhubungan dengan masalah-masalah yang berkaitan dengan topik yang akan diangkat dalam penelitian ini, antara lain:

- a. Pihak Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak, diwakili oleh Sub Direktorat Perjanjian dan Kerjasama Perpajakan Internasional, Direktorat Peraturan Perpajakan II: dalam hal ini peneliti akan menanyakan rumusan, riling-ruling, perlakuan serta peraturan pelaksanaannya, khususnya yang berhubungan dengan BUT Keagenan, dasar pemikiran yang melatarbelakangi mengapa agen perlu dijadikan BUT dan hambatan yang dihadapi oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam upaya mengoptimalkan identifikasi keberadaan BUT Keagenan di Indonesia.
- b. Kepala KPP Badora Dua, dalam hal ini peneliti akan menanyakan mengenai masukan administrasi bagaimana penanganan BUT Keagenan telah terdaftar, hambatan yang dihadapi oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam upaya mengoptimalkan identifikasi keberadaan BUT Keagenan di Indonesia, peneliti juga akan menanyakan kerugian potensial yang timbul dengan masalah sulitnya melakukan identifikasi keberadaan BUT Keagenan dan bagaimana upaya-upaya yang telah dilakukan untuk mengatasi hal tersebut.
- c. Prof. Dr. Gunadi MSc., Ak selaku Akademisi dalam hal ini peneliti akan meminta pendapat beliau tentang konsep BUT Keagenan, mengapa agen perlu dijadikan BUT dan transaksi-transaksi internasional dari wajib pajak yang berpotensi menimbulkan BUT keagenan dan bagaimana aspek perpajakannya agar dapat memungut pajak sebagaimana seharusnya.
- d. Drs. Rachmanto Surachmat selaku Konsultan Pajak, dalam hal ini peneliti akan meminta pendapat beliau tentang transaksi-transaksi internasional dari wajib pajak yang berpotensi menimbulkan BUT keagenan dan bagaimana aspek perpajakannya agar dapat memungut pajak sebagaimana seharusnya.
- e. Prof Dr John Hutagaol selaku Tenaga Pengkaji pada Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak hal ini peneliti akan meminta pendapat beliau tentang konsep BUT Keagenan, mengapa agen perlu dijadikan BUT dan transaksi-transaksi

internasional dari wajib pajak yang berpotensi menimbulkan BUT keagenan dan bagaimana aspek perpajakannya agar dapat memungut pajak sebagaimana seharusnya serta hambatan yang dihadapi oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam mengidentifikasi keberadaan BUT Keagenan di Indonesia.

3.4 Teknik Analisis Data

Teknik Analisis data dalam penelitian kualitatif terdiri dari tiga alur kegiatan yang terjadi secara bersamaan, yaitu (Miles and Huberman: 1992:15-21):

1. Data Reduksi

Reduksi Data diartikan sebagai proses pemilihan, pemusatan perhatian pada penyederhanaan, pengabstrakan, dan transformasi data kasar yang muncul dari catatan-catatan tertulis di lapangan. Reduksi data berlangsung terus-menerus selama proyek yang berorientasi kualitatif berlangsung. Bahkan sebelum data benar-benar terkumpul antisipasi akan adanya reduksi data sudah tampak waktu penelitian dan pendekatan pengumpulan data mana yang dipilih.

Langkah reduksi dalam penelitian ini adalah dengan memilih data yang penting, yaitu dengan memberi garis bawah pada kalimat yang penting dalam transkrip hasil wawancara dengan para nara sumber.

2. Display Data

Penyajian data diartikan sebagai sekumpulan informasi tersusun yang memberi kemungkinan adanya penarikan kesimpulan dan pengambilan tindakan. Dengan melihat penyajian data sehari-hari akan dapat dipahami apa yang sedang terjadi dan apa yang harus dilakukan, termasuk menganalisis atau bahkan mengambil tindakan berdasarkan atas pemahaman yang didapat dari penyajian-penyajian tersebut. Penyajian dapat dirancang sedemikian rupa untuk menggabungkan informasi yang tersusun dalam suatu bentuk yang sesuai dan mudah dicapai, dengan demikian seorang analis dapat melihat apa yang sedang terjadi dan membuat kesimpulan yang benar ataukah terus melanjutkan analisis.

Langkah display data dalam penelitian ini dilakukan dengan menyajikan data berdasarkan data yang terpilih, dalam penelitian ini display data disajikan dalam bentuk matriks untuk mendukung analisis yang dilakukan oleh peneliti.

3. Verifikasi

Penarikan kesimpulan hanyalah sebagian dari satu kegiatan dari konfigurasi yang utuh. Kesimpulan juga diverifikasi selama penelitian berlangsung. Verifikasi mungkin berlangsung singkat atau mungkin berlangsung lama dengan melakukan diskusi dengan rekan sejawat. Makna-makna yang muncul dari data harus diuji kebenaran dan keakuratannya

Langkah verifikasi dalam penelitian ini adalah dengan membandingkan data yang diperoleh dari para narasumber dengan teori yang ada, baru kemudian diambil suatu kesimpulan.

3.5 Penentuan Objek Penelitian

Penelitian ini memilih KPP Badora Satu dan KPP Badora Dua karena KPP ini merupakan KPP yang secara khusus menangani pemajakan BUT, sehingga paling tepat untuk mengetahui masalah yang diteliti langsung pada pelakunya.

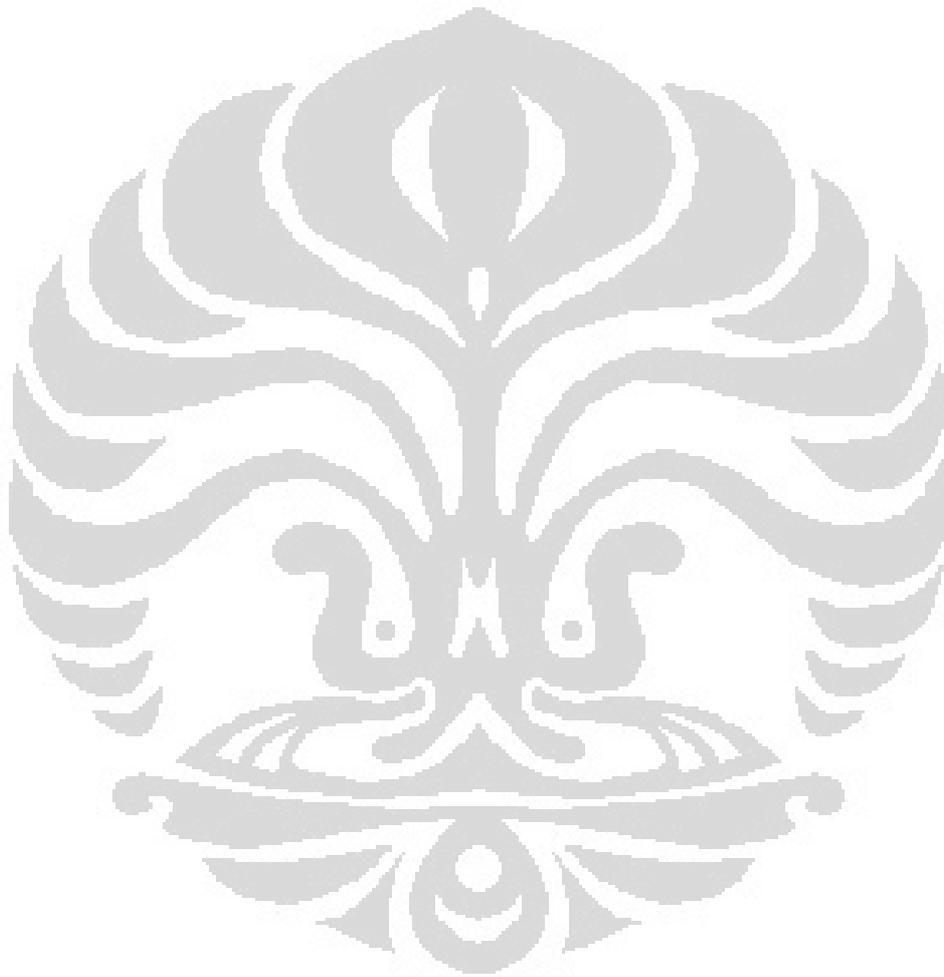
3.6 Batasan Penelitian

Penelitian ini dibatasi pada BUT Keagenan dalam bidang perdagangan dikarenakan Indonesia merupakan pasar yang potensial bagi produk-produk luar negeri sehingga di lapangan banyak terdapat transaksi perdagangan internasional yang menggunakan skema keagenan yang seharusnya dapat menimbulkan BUT Keagenan yang belum terjaring kewajiban perpajakannya di mana hal ini sangat potensial dalam mengakibatkan kerugian penerimaan negara dari sektor perpajakan.

3.7 Keterbatasan Penelitian

Pada saat menganalisis kebijakan indentifikasi keberadaan BUT Keagenan, peneliti menemui kesulitan sehubungan dengan kurangnya data untuk

membandingkan bagaimana perlakuan indentifikasi keberadaan BUT Keagenan di negara lain. Dengan demikian pada penelitian ini lebih banyak membandingkan dengan ketentuan pada OECD Model, UN Model, dan pendapat para ahli pada jurnal ilmiah yang telah dipublikasikan secara internasional.



BAB IV

KETENTUAN PERPAJAKAN ATAS BUT KEAGENAN

4.1 Ketentuan Perpajakan Indonesia atas BUT Keagenan

4.1.1 Gambaran Umum Kegiatan Keagenan

Untuk membahas mengenai perlakuan perpajakan atas BUT Keagenan dalam perpajakan Indonesia terlebih dahulu perlu dipahami apa yang dimaksud dengan agen dalam ketentuan perpajakan Indonesia. Dalam konteks *tax treaties* interpretasi tentang agen seharusnya mengacu pada Pasal 3 ayat (2) dari OECD Model, akan tetapi dalam Pasal 3 ayat (2) OECD Model tidak mendefinisikan apa yang dimaksud dengan agen. Selanjutnya pengertian agen mengacu pada ketentuan domestik masing-masing negara (Danny dan Darussalam;2008;35).

Darussalam (2010:107) mengungkapkan bahwa pengertian agen dalam ketentuan domestik setiap negara dapat saja saling berbeda karena tergantung dari sistem hukum yang dianut oleh negara tersebut, apakah menganut *civil law* atau *common law*. Di Indonesia agen atau keagenan tidak diatur secara tegas dalam KUHPerdata maupun KUHDagang (Listyawati;2004;265). Kriteria utama untuk dapat dikatakan adanya suatu keagenan adalah adanya wewenang yang dipunyai agen yang bertindak untuk dan atas nama prinsipalnya. Agen bukanlah karyawan prinsipal, ia hanya melakukan perbuatan tertentu/mengadakan perjanjian dengan pihak ketiga. Perjanjian dengan pihak ketiga dibuat agen untuk dan atas nama prinsipalnya berdasarkan pemberian wewenang/kuasa dan prinsipalnya akan bertanggung jawab atas tindakan-tindakan yang dilakukan oleh agen sepanjang tindakan tersebut dilakukan dalam batas wewenang yang diberikannya (Abdulkadir:1999:39).

Perbuatan-perbuatan hukum yang dilakukan oleh agen untuk prinsipalnya dan hak kewajiban para pihak dituangkan dalam perjanjian keagenan yang dibuat berdasarkan asas kebebasan berkontrak. Dengan demikian keagenan dapat pula merupakan bentuk khusus dari perjanjian pemberi kuasa berlaku terhadap perjanjian keagenan. Perjanjian pemberian kuasa ini menciptakan hubungan yang

bersifat koordinatif dan tetap berdasarkan alasan-alasan sebagai berikut (Abdulkadir:1999:39):

1. Agen perusahaan adalah perusahaan yang berdiri sendiri bukan bagian dari perusahaan pemberi kuasa.
2. Agen perusahaan adalah pemegang kuasa untuk menjalankan keagenan sebagai perusahaan perwakilan dari perusahaan pemberi kuasa.
3. Agen perusahaan menjalankan keagenan secara terus menerus selama tidak dihentikan.

Mencermati pola hubungan tersebut maka akan terkait tiga pihak yaitu:

1. Pihak pemberi kuasa/perintah untuk melakukan perbuatan hukum yang disebut prinsipal.
2. Pihak penerima perintah/kuasa untuk melakukan perbuatan hukum yang disebut agen.
3. Pihak yang dihubungi oleh agen dengan siapa transaksi diselenggarakan disebut pihak ketiga.

Perjanjian keagenan didasari oleh kebebasan berkontrak dalam membuat isi perjanjian, namun sebagai pedoman dasar, Departemen Perdagangan telah mengeluarkan draf yang berisi (Listyawati:2004:265):

1. Pengangkatan keagenan, antara lain berisi:
 - Penentuan agen tunggal atau bukan agen tunggal;
 - Jenis barang yang dipasarkan;
 - Daerah pemasaran.
2. Hak dan kewajiban prinsipal, antara lain berisi:
 - Kewajiban prinsipal memasok barang yang akan dipasarkan;
 - Larangan mengangkat agen lain di wilayah yang sama;
 - Memelihara mutu produk;
 - Memberikan bantuan promosi produk;
 - Bantuan tenaga teknis kepada agen;
 - Tunduk pada peraturan di mana produk dipasarkan;
 - *Terms dan conditions* tentang pembayaran harga barang kepada prinsipal.

3. Hak dan kewajiban Agen, antara lain berisi:

- Memproduksi produk;
- Melindungi kepentingan prinsipal (hak paten, merek, rahasia dagang);
- Mengembalikan semua data/informasi kepada prinsipal apabila perjanjian keagenan berakhir;
- Kewajiban menyampaikan laporan berkala;
- Larangan menjual produk di bawah harga minimum;
- Hak untuk memasarkan, membuat perjanjian jual beli, mengikuti tender dan hak untuk mencantumkan nama prinsipal atau merek produk di kantor agen, serta hak menerima komisi.

4. Jangka waktu perjanjian

Ketentuan perundang-undangan yang berlaku menyebutkan bahwa penunjukan sebagai agen/distributor haruslah dilakukan untuk jangka waktu minimal 3 tahun (Keputusan Menteri Perdagangan Nomor:77/Kp/111/78). Ketentuan ini berlaku untuk keagenan barang-barang yang tidak memerlukan pelayanan purna jual. Sedangkan untuk keagenan untuk menjerus kepada perakitan dan pembuatan yang memerlukan pelayanan purna jual jangka waktunya ditetapkan minimal 5 tahun.

Menurut penjelasan dari Pihak Subdit PKPI, Peraturan Perpajakan II, Kantor Pusat DJP (2011), dalam konteks BUT Keagenan, tidak hanya mendasarkan pada kontrak keagenan tapi lebih melihat substansinya, bila makelar, komisioner dan distributor yang kehilangan independensinya akan menimbulkan BUT Keagenan.

Dalam praktiknya selain agen, pedagang perantara juga dapat berupa makelar, komisioner, dan distributor, berikut ini akan diuraikan persamaan dan perbedaan antara agen dengan makelar, komisioner, dan distributor.

Persamaan makelar dan agen adalah sama-sama berfungsi sebagai wakil pengusaha terhadap pihak ketiga, atau sama-sama sebagai perantara. Sedangkan perbedaan terlihat bahwa keduanya mempunyai perbedaan pokok dari segi hubungan dengan pengusaha/prinsipal, makelar mempunyai hubungan tidak tetap (insidental), sedangkan agen mempunyai hubungan tetap (Abdulkadir: 1992:32).

Sementara persamaan dan perbedaan komisioner dengan agen, yaitu bahwa agen dan komisioner sama-sama sebagai orang yang diberi kuasa untuk mengadakan perbuatan-perbuatan hukum tertentu atau sebagai perantara untuk pihak ketiga. Sedangkan perbedaannya bahwa hubungan hukum komisioner dengan pengusaha tunduk pada ketentuan hukum pemberi kuasa yang bersifat koordinatif tetapi tidak tetap dan dalam melakukan perjanjian bertindak atas nama sendiri untuk kepentingan prinsipal.

Agen dengan distributor mempunyai konstruksi hukum yang berbeda. Distributor adalah perusahaan/pihak yang ditunjuk oleh prinsipal untuk memasarkan dan menjual barang-barang prinsipalnya dalam wilayah tertentu untuk jangka waktu tertentu. Apabila seseorang/perusahaan bertindak sebagai agen, berarti ia bertindak untuk dan atas nama prinsipalnya, sedangkan apabila seseorang/perusahaan bertindak sebagai distributor, berarti ia bertindak untuk dan atas nama dirinya sendiri, bukan sebagai kuasa prinsipal. Distributor membeli sendiri barang-barang dari prinsipalnya dan kemudian menjualnya kepada konsumen di dalam wilayah yang diperjanjikan oleh prinsipal, sehingga segala akibat hukum dan perbuatannya menjadi tanggung jawab distributor (Setiawan: 1995: 21).

4.1.2 Ketentuan Perpajakan BUT Keagenan Berdasarkan Undang-Undang Pajak Penghasilan

BUT Keagenan merupakan bagian dari BUT yang merupakan Subjek Pajak Luar Negeri berdasarkan Pasal 2 ayat (4) huruf a UU Pajak Penghasilan (PPH) 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 BUT, maka terhadap orang pribadi atau badan tersebut dikenakan pajak melalui BUT, dan orang

pribadi atau badan tersebut statusnya tetap sebagai Subjek Pajak Luar Negeri, dengan demikian BUT 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 BUT, maka pengenaan pajaknya dilakukan langsung kepada Subjek Pajak Luar Negeri tersebut.

Sedangkan penjelasan mengenai BUT sendiri terdapat dalam Pasal 2 ayat 1 huruf c 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. gudang;
- h. ruang untuk promosi dan penjualan;
- i. pertambangan dan penggalian sumber alam;
- j. wilayah kerja pertambangan minyak dan gas bumi;
- k. perikanan, peternakan, pertanian, perkebunan, atau kehutanan;
- l. proyek konstruksi, instalasi, atau proyek perakitan;
- m. pemberian jasa dalam bentuk apa pun oleh pegawai atau orang lain, sepanjang dilakukan lebih dari 60 (enam puluh) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan;
- n. orang atau badan yang bertindak selaku agen yang kedudukannya tidak bebas;**

- o. agen atau pegawai dari perusahaan asuransi yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menerima premi asuransi atau menanggung risiko di Indonesia; dan
- p. komputer, agen elektronik, atau peralatan otomatis yang dimiliki, disewa, atau digunakan oleh penyelenggara transaksi elektronik untuk menjalankan kegiatan usaha melalui internet.

Kegiatan keagenan sebagai perantara atau *intermediary* mengategorikan BUT Keagenan 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.

Bentuk Usaha Tetap dikelompokkan sebagai subyek pajak yang berdiri sendiri dan dianggap sebagai subjek pajak luar negeri. Berbeda dengan Wajib Pajak dalam negeri yang dikenakan Pajak Penghasilan berdasarkan pertalian subyektif atau personal yang dapat bersifat formal maupun ekonomis, wajib pajak luar negeri dikenakan Pajak Penghasilan berdasarkan pertalian ekonomis. Pertalian ekonomis tersebut dapat dilakukan dalam bentuk : (1) menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia dan (2) memperoleh penghasilan dari sumber di Indonesia. Dengan demikian suatu bentuk usaha tetap menjadi subyek pajak dan obyek pajak adalah pada saat orang pribadi atau badan luar negeri mempunyai hubungan ekonomis dengan Indonesia melalui bentuk usaha tetap tersebut dan berakhir pada saat tidak ada lagi hubungan ekonomis dengan Indonesia (Gunadi:2007:84).

Berbeda dengan wajib pajak dalam negeri yang berdasarkan pada pertalian subyektif yang memungkinkan Negara Indonesia untuk memungut pajak terhadap seluruh penghasilan yang diperoleh (*global taxable capacity*), wajib pajak luar negeri hanya dikenakan pajak berdasarkan aspek geografis. Dengan demikian, Pemerintah Indonesia tidak dapat memungut pajak penghasilan yang diperoleh wajib pajak luar negeri dari luar geografis Indonesia. Sesuai dengan wujud

pertalian ekonomis, maka pemajakan terhadap wajib pajak luar negeri dapat dibedakan menjadi tiga yaitu, (1) pemajakan terhadap penghasilan dari kegiatan usaha di Indonesia, (2) pemajakan terhadap penghasilan anak perusahaan yang didirikan di Indonesia, (3) pemajakan terhadap penghasilan selain kegiatan usaha 1 dan 2.

Wajib Pajak luar negeri yang menjalankan usaha di Indonesia melalui bentuk usaha tetap dikenakan pajak sebagaimana pengenaan pajak terhadap kegiatan usaha yang dilakukan wajib pajak dalam negeri. Penerapan perlakuan pajak terhadap wajib pajak luar negeri tersebut dikenakan atas prinsip perpajakan internasional yang menghendaki perlakuan tidak adanya diskriminasi (*nondiscrimination*) dan kesetaraan perlakuan. Dengan demikian bentuk usaha tetap dikenakan pajak, antara lain berdasarkan, (1) basis neto, (2) tarif umum, (3) hak atas kompensasi kerugian, dan (4) kewajiban administratif lainnya. Selain itu, untuk menjaga kesetaraan pemajakan, maka laba setelah pajak dari bentuk usaha tetap juga dikenakan pajak (*branch profit tax*). Hal ini dilakukan untuk menjaga kesetaraan dengan pemajakan terhadap laba setelah pajak (*dividen*) yang dikenakan terhadap wajib pajak dalam negeri (Gunadi:2007:84).

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 perpajakan BUT antara lain:

1. BUT wajib ber-NPWP. BUT wajib mendaftarkan diri untuk mendapatkan NPWP (Nomor Pokok Wajib Pajak).
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 BUT 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.

Berdasarkan ketentuan pasal Pasal 5 ayat 1 UU PPh, obyek pajak penghasilan dari bentuk usaha tetap dapat dikelompokkan menjadi tiga, yaitu :

1. penghasilan dari usaha atau kegiatan bentuk usaha tetap tersebut dan dari harta yang dimiliki atau dikuasai (*attribution income*);
2. penghasilan kantor pusat dari usaha atau kegiatan, penjualan barang, atau pemberian jasa di Indonesia yang sejenis dengan yang dijalankan atau yang dilakukan oleh bentuk usaha tetap di Indonesia (*force of attraction income*);
3. penghasilan sebagaimana tersebut dalam Pasal 26 yang berupa deviden, bunga, royalty, sewa, dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta, imbalan sehubungan dengan jasa, pekerjaan atau kegiatan yang diterima atau diperoleh kantor pusat, sepanjang terdapat hubungan efektif antara bentuk usaha tetap dengan harta atau kegiatan yang memberikan penghasilan dimaksud (*effectively connected income*).

Contoh dari penghasilan usaha yang termasuk dalam kriteria *force of attraction income*, butir 2 adalah:

“Kantor Pusat Bangkok Bank yang ada di Negara Thailand yang mempunyai bentuk usaha tetap di Indonesia, memberikan pinjaman langsung kepada nasabah yang ada di Indonesia tanpa melalui bentuk usaha tetapnya di Indonesia. Dalam kasus ini, bunga atas pinjaman yang diterima oleh kantor pusat Bangkok Bank yang ada di Negara Thailand tersebut dianggap sebagai penghasilan dari bentuk usaha tetap. Biaya-biaya yang timbul sehubungan dengan bunga tersebut dapat dibebankan sebagai biaya oleh bentuk usaha tetap.”

Contoh dari penghasilan usaha yang termasuk dalam *effectively connected income*, butir 3 adalah:

“PT Krama Yudha Tiga Berlian mengadakan perjanjian penggunaan lisensi (*license agreement*) dengan Mitsubishi Corporation yang ada di Jepang untuk menggunakan merek dagang Mitsubishi oleh PT Krama Yudha Tiga Berlian.

Atas penggunaan merk dagang tersebut Mitsubishi Corporation menerima imbalan berupa royalty dari PT Krama Yudha. Sehubungan dengan perjanjian penggunaan lisensi tersebut Mitsubishi Corporation memberikan jasa teknik (*technical assistant*) kepada PT Krama Yudha melalui bentuk usaha tetapnya yang ada di Indonesia. Dalam kasus tersebut, penggunaan merek dagang Mitsubishi Corporation oleh PT Krama Yudha mempunyai hubungan efektif dengan bentuk usaha tetap Mitsubishi Corporation yang ada di Indonesia. Oleh karena itu, atas penghasilan berupa royalty yang diterima oleh kantor pusat Mitsubishi Corporation yang ada di Jepang diperlakukan sebagai penghasilan bentuk usaha tetap Mitsubishi Corporation yang ada di Indonesia.”

Besarnya penghasilan kena pajak bagi bentuk usaha tetap ditentukan berdasarkan besarnya penghasilan bruto setelah dikurangi dengan pengurang-pengurang yang diperbolehkan sebagaimana diatur dalam Pasal 6 ayat 1 UU PPh, yaitu:

- a. biaya yang secara langsung atau tidak langsung berkaitan dengan kegiatan usaha, antara lain:
 1. biaya pembelian bahan;
 2. biaya berkenaan dengan pekerjaan atau jasa termasuk upah, gaji, honorarium, bonus, gratifikasi, dan tunjangan yang diberikan dalam bentuk uang;
 3. bunga, sewa, dan royalti;
 4. biaya perjalanan;
 5. premi asuransi;
 6. biaya promosi dan penjualan yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan;
 7. biaya administrasi; dan
 8. pajak kecuali Pajak Penghasilan;
- b. penyusutan atas pengeluaran untuk memperoleh harta berwujud dan amortisasi atas pengeluaran untuk memperoleh hak dan atas biaya lain yang mempunyai masa manfaat lebih dari 1 (satu) tahun sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 dan Pasal 11A;
- c. kerugian karena penjualan atau pengalihan harta yang dimiliki dan digunakan dalam perusahaan atau yang dimiliki untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan;

- d. kerugian selisih kurs mata uang asing;
- e. biaya penelitian dan pengembangan perusahaan yang dilakukan di Indonesia;
- f. biaya beasiswa, magang, dan pelatihan;
- g. piutang yang nyata-nyata tidak dapat ditagih dengan syarat:
 - 1. telah dibebankan sebagai biaya dalam laporan laba rugi komersial;
 - 2. Wajib Pajak harus menyerahkan daftar piutang yang tidak dapat ditagih kepada Direktorat Jenderal Pajak; dan
 - 3. telah diserahkan perkara penagihannya kepada Pengadilan Negeri atau instansi pemerintah yang menangani piutang negara; atau adanya perjanjian tertulis mengenai penghapusan iutang/pembebasan utang antara kreditur dan debitur yang bersangkutan; atau telah dipublikasikan dalam penerbitan umum atau khusus; atau adanya pengakuan dari debitur bahwa utangnya telah dihapuskan untuk jumlah utang tertentu;
 - 4. syarat sebagaimana dimaksud pada angka 3 tidak berlaku untuk penghapusan piutang tak tertagih debitur kecil sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) huruf k; yang pelaksanaannya diatur lebih lanjut dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan;
- h. sumbangan dalam rangka penanggulangan bencana nasional yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah;
- i. sumbangan dalam rangka penelitian dan pengembangan yang dilakukan di Indonesia yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah;
- j. biaya pembangunan infrastruktur sosial yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah;
- k. sumbangan fasilitas pendidikan yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah; dan
- l. sumbangan dalam rangka pembinaan olahraga yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah.

Dalam menentukan besarnya laba bentuk usaha tetap, selain pengurangan-pengurangan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 6 ayat 1 UU PPh tersebut di atas, berdasarkan Pasal 5 ayat 2 dan 3 huruf a UU PPh terdapat juga biaya-biaya lain yang boleh dikurangkan dari penghasilan bruto, yaitu :

- a. biaya administrasi kantor pusat yang berkaitan dengan usaha atau kegiatan bentuk usaha tetap, yang besarnya ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak;
- b. biaya-biaya yang berkenaan dengan penghasilan kantor pusat dari usaha atau kegiatan, penjualan barang, atau pemberian jasa yang sejenis dengan yang dijalankan atau dilakukan oleh bentuk usaha tetap di Indonesia dan biaya-biaya sehubungan dengan penghasilan sebagaimana disebut dalam Pasal 26 UU PPh berupa dividen, bunga, royalty, sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta, imbalan sehubungan dengan jasa, pekerjaan atau kegiatan yang diterima atau diperoleh kantor pusat sepanjang terdapat hubungan efektif antara bentuk usaha tetap dengan harta atau kegiatan tersebut.

Biaya administrasi kantor pusat, sebagaimana dimaksud dalam butir a tersebut di atas, yang boleh dibebankan sebagai biaya oleh bentuk usaha tetap, adalah biaya administrasi yang dikeluarkan kantor pusat yang berkaitan dan dalam rangka untuk menunjang usaha atau kegiatan bentuk usaha tetap yang bersangkutan untuk mendapatkan, menagih, memelihara penghasilan. Besarnya biaya administrasi kantor pusat yang boleh dibebankan adalah setinggi-tingginya sebanding dengan besarnya peredaran usaha atau kegiatan usaha bentuk usaha tetap di Indonesia terhadap seluruh peredaran usaha atau kegiatan perusahaan di seluruh dunia (Zakaria:2005:23).

Sesuai Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep - 62/PJ./1995 Tentang Jenis Dan Besarnya Biaya Administrasi Kantor Pusat Yang Diperbolehkan Untuk Dibebankan Sebagai Biaya Suatu Bentuk Usaha Tetap, Bentuk Usaha Tetap yang mengurangi biaya administrasi kantor pusat wajib menyampaikan laporan keuangan konsolidasi atau kombinasi dari kantor pusat yang meliputi seluruh usaha dan kegiatan perusahaan di seluruh dunia untuk tahun pajak yang bersangkutan sebagai lampiran Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) Pajak Penghasilan. Laporan keuangan konsolidasi yang bersangkutan harus sudah

diaudit oleh akuntan publik dan mengungkap rincian peredaran usaha atau kegiatan perusahaan serta jenis dan besarnya biaya administrasi yang dibebankan kepada masing-masing bentuk usaha tetap di negara tempat perusahaan yang bersangkutan melakukan usaha atau kegiatan.

Berdasarkan ketentuan Pasal 5 ayat 3 UU PPh, terdapat pembayaran kepada kantor pusat yang tidak diperbolehkan dibebankan sebagai biaya, yaitu:

- a. royalti atau imbalan lainnya sehubungan dengan penggunaan harta, paten atau hak-hak lainnya;
- b. imbalan sehubungan dengan jasa manajemen dan jasa lainnya;
- c. bunga, kecuali bunga yang berkenaan dengan usaha perbankan.

Alasan tidak diperbolehkannya biaya-biaya tersebut dibebankan sebagai biaya pada bentuk usaha tetap disebabkan karena pada dasarnya bentuk usaha tetap merupakan satu kesatuan dengan kantor pusatnya. Dengan demikian pembayaran oleh bentuk usaha tetap kepada kantor pusatnya, misal pemberian royalti atas penggunaan harta kantor pusat, merupakan perputaran dana dalam satu perusahaan (Zakaria:2005:23).

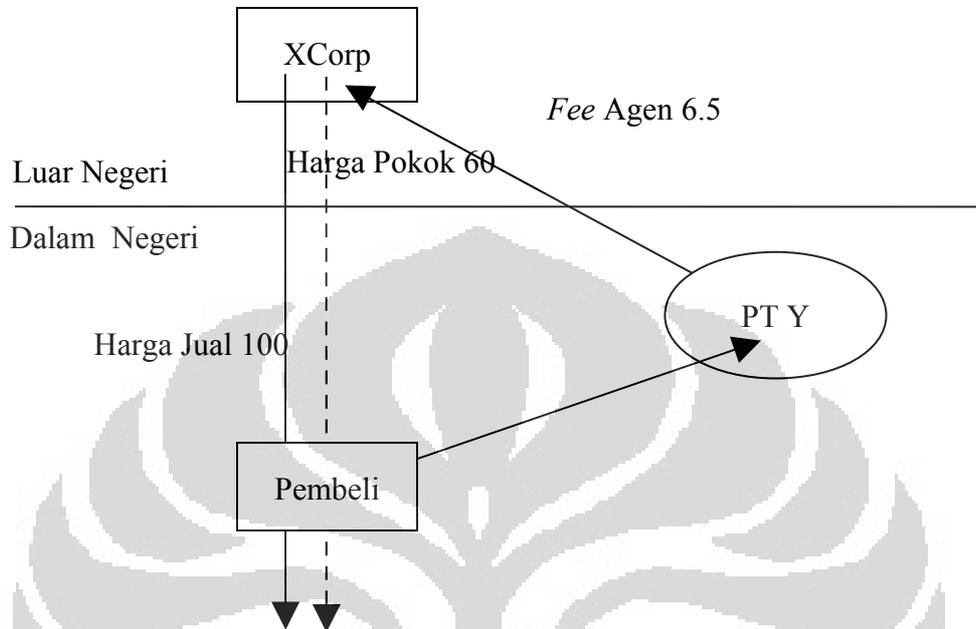
Selain pembayaran ke kantor pusat sebagaimana diatur dalam Pasal 5 ayat 3 UU PPh tersebut di atas, pengeluaran lain yang tidak boleh dikurangkan terhadap Penghasilan Kena Pajak diatur dalam Pasal 9 ayat 1 UU PPh, yaitu:

- a. pembagian laba dengan nama dan dalam bentuk apapun seperti dividen, termasuk dividen yang dibayarkan oleh perusahaan asuransi kepada pemegang polis, dan pembagian sisa hasil usaha koperasi;
- b. biaya yang dibebankan atau dikeluarkan untuk kepentingan pribadi pemegang saham, sekutu, atau anggota;
- c. pembentukan atau pemupukan dana cadangan, kecuali:
 1. cadangan piutang tak tertagih untuk usaha bank dan badan usaha lain yang menyalurkan kredit, sewa guna usaha dengan hak opsi, perusahaan pembiayaan konsumen, dan perusahaan anjak piutang;
 2. cadangan untuk usaha asuransi termasuk cadangan bantuan sosial yang dibentuk oleh Badan Penyelenggara Jaminan Sosial;
 3. cadangan penjaminan untuk Lembaga Penjamin Simpanan;
 4. cadangan biaya reklamasi untuk usaha pertambangan;

5. cadangan biaya penanaman kembali untuk usaha kehutanan; dan
 6. cadangan biaya penutupan dan pemeliharaan tempat pembuangan limbah industri untuk usaha pengolahan limbah industri, yang ketentuan dan syarat-syaratnya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan;
- d. premi asuransi kesehatan, asuransi kecelakaan, asuransi jiwa, asuransi dwiguna, dan asuransi bea siswa, yang dibayar oleh Wajib Pajak orang pribadi, kecuali jika dibayar oleh pemberi kerja dan premi tersebut dihitung sebagai penghasilan bagi Wajib Pajak yang bersangkutan;
 - e. penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diberikan dalam bentuk natura dan kenikmatan, kecuali penyediaan makanan dan minuman bagi seluruh pegawai serta penggantian atau imbalan dalam bentuk natura dan kenikmatan di daerah tertentu dan yang berkaitan dengan pelaksanaan pekerjaan yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan;
 - f. jumlah yang melebihi kewajiban yang dibayarkan kepada pemegang saham atau kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa sebagai imbalan sehubungan dengan pekerjaan yang dilakukan;
 - g. harta yang dihibahkan, bantuan atau sumbangan, dan warisan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (3) huruf a dan huruf b, kecuali sumbangan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 6 ayat (1) huruf i sampai dengan huruf m serta zakat yang diterima oleh badan amil zakat atau lembaga amil zakat yang dibentuk atau disahkan oleh pemerintah atau sumbangan keagamaan yang sifatnya wajib bagi pemeluk agama yang diakui di Indonesia, yang diterima oleh lembaga keagamaan yang dibentuk atau disahkan oleh pemerintah, yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah;
 - h. Pajak Penghasilan;
 - i. biaya yang dibebankan atau dikeluarkan untuk kepentingan pribadi Wajib Pajak atau orang yang menjadi tanggungannya;

4.1.3 Penghitungan Pajak Penghasilan untuk BUT Keagenan

Berikut ini adalah contoh kasus keagenan untuk agen tidak bebas (*dependent agent*) :



Gambar 4.1 Skema Transaksi Agen Tidak Bebas (*Dependent Agent*)

XCorp menjual produk berupa komputer kepada konsumennya di Indonesia melalui PT.Y yang merupakan agen penjualannya di Indonesia. Seluruh aktivitas yang berhubungan dengan penjualan produk XCorp di Indonesia dilakukan oleh tenaga pemasaran yang merupakan karyawan dari PT.Y. XCorp sama sekali tidak hadir atau mempunyai hubungan dengan Negara Indonesia selain melalui PTY. Kontrak Keagenan antara XCorp dan PTY menyatakan bahwa PTY bertindak atas nama XCorp dan berwenang menandatangani kontrak dalam menjalankan kegiatan pemasaran, penjualan, dan kegiatan distribusi di Indonesia dan seluruh risiko usaha ditanggung oleh XCorp. Sebagai imbalannya XCorp berkewajiban membayar *fee* keagenan untuk PTY atas jasa keagenan yang diberikan, yang dihitung dari persentase penjualan di Indonesia.

Dari data kontrak keagenan antara XCorp dan PTY diketahui fakta sebagai berikut:

1. PTY bertanggung jawab untuk memproses pemesanan oleh konsumen atas nama XCorp.

2. XCorp menentukan strategi pemasaran dan materi promosi untuk penjualan produk di Indonesia. XCorp mengganti seluruh biaya iklan dan promosi dari produk XCorp yang dikeluarkan oleh PTY.
3. XCorp bertanggung jawab dalam pergudangan dan manajemen persediaan dari produk untuk memenuhi pesanan dari konsumen dan bertanggung jawab dalam mengatur pengiriman produk kepada konsumen.
4. XCorp bertanggung jawab terhadap tenaga teknis yang berhubungan dengan pemasangan dan penggunaan dari produk.
5. Produk langsung diserahkan dari XCorp kepada konsumen, sehingga kepemilikan dan risiko menjadi tanggungan XCorp sampai produk terjual kepada konsumen.
6. XCorp memiliki atau menyewa seluruh properti dan perlengkapan yang digunakan untuk mendistribusikan produk kepada konsumen.
7. Seluruh tagihan kepada konsumen menjadi tanggung jawab XCorp di mana XCorp bertanggung jawab terhadap manajemen piutang usaha dan penagihannya.
8. XCorp selaku produsen bertanggung jawab terhadap kerusakan produk dan pemberian garansi kepada konsumen, dan setuju untuk mengganti seluruh kerugian yang dialami oleh PTY.
9. XCorp menanggung seluruh kerugian dari selisih kurs dalam rangka penagihan piutang usaha kepada konsumen.

Selama tahun 2010, perincian transaksi sehubungan dengan kontrak keagenan adalah sebagai berikut:

1. XCorp memperoleh penjualan produk dari Indonesia sebesar Rp 100 Milyar.
2. Harga pokok penjualan atas produk tersebut adalah 60 Milyar.
3. Sehubungan dengan penjualan tersebut XCorp mengeluarkan biaya usaha sebesar 28,5 Milyar, dengan perincian sebagai berikut:

- a. biaya *fee* keagenan sebesar Rp 6,5 Milyar.
 - b. biaya promosi dan iklan berupa penggantian kepada PTY sebesar Rp 12 Milyar.
 - c. biaya kerugian piutang tak tertagih sebesar Rp 2 Milyar.
 - d. biaya kerugian persediaan sebesar Rp 1 Milyar.
 - e. biaya untuk pergudangan, manajemen persediaan dan pengiriman yang dibayarkan kepada pihak ketiga sebesar Rp 4 Milyar.
 - f. biaya untuk tenaga teknis berupa pemasangan dan penggunaan produk yang dibayarkan kepada pihak ketiga (PT ABC) sebesar Rp 2 Milyar.
 - g. biaya untuk penagihan piutang usaha dan manajemen piutang sebesar Rp 1 Milyar.
4. PTY mengeluarkan biaya usaha sebesar Rp 5 Milyar sehubungan dengan kegiatan keagenan berupa pemasaran dan penjualan dari produk XCorp termasuk biaya gaji dari tenaga pemasaran.

Selain transaksi kontrak keagenan tersebut PTY mempunyai hutang jangka panjang kepada XCorp dan untuk tahun 2010 PTY membayar bunga sebesar Rp 2 Milyar kepada XCorp.

Perlakuan perpajakan atas transaksi keagenan tidak bebas di atas, adalah sebagai berikut :

1. Penghasilan yang menjadi Objek Pajak

Dilihat dari fakta dan data dari transaksi keagenan di atas maka PTY merupakan agen yang tidak bebas (*dependent agent*) sehingga timbul BUT XCorp di Indonesia. Dalam hal ini terdapat dua Wajib Pajak yaitu PTY sebagai Wajib Pajak Dalam Negeri dan BUT XCorp sebagai Wajib Pajak Luar Negeri.

Dengan adanya BUT XCorp di Indonesia maka penghasilan dari penjualan produk XCorp di Indonesia dikenakan pajak di Indonesia. Indonesia sebagai negara sumber penghasilan berhak memajaki penghasilan PTY berupa *fee* keagenan dan penghasilan BUT XCorp dari penjualan produknya di Indonesia.

2. Kewajiban Pemotongan Pajak Penghasilan

- Kewajiban Pemotongan Pajak Penghasilan Oleh PTY

Dengan timbulnya BUT XCorp di Indonesia maka penghasilan bunga yang diterima oleh XCorp dianggap sebagai penghasilan BUT XCorp (*effectively connected income*). PTY mempunyai kewajiban pemotongan PPh Pasal 23 atas bunga yang dibayarkan PTY kepada XCorp tersebut sebesar 15%. Dengan perhitungan sebagai berikut:

$$15\% \times \text{Rp } 2.000.000.000 = \text{Rp } 300.000.000$$

- Kewajiban Pemotongan Pajak Penghasilan Oleh BUT XCorp

BUT XCorp juga mempunyai kewajiban pemotongan PPh Pasal 23 atas pembayaran yang terutang PPh Pasal 23 meliputi pembayaran *fee* keagenan, biaya promosi di media, jasa pemasangan produk, dengan perincian sebagai berikut:

Pemotongan PPh Pasal 23 atas:

- Pembayaran <i>Fee</i> Keagenan	
2% x Rp 6.500.000.000	= Rp 130.000.000
- Biaya Promosi dan Iklan di Media	
2% x Rp 12.000.000.000	= Rp 240.000.000
- Jasa Pemasangan Produk	
2% x Rp 2.000.000.000	= <u>Rp 40.000.000+</u>
Jumlah Pemotongan PPh Pasal 23	= Rp 410.000.000

3. Penghitungan Pajak Penghasilan yang terutang

- Penghitungan Pajak Penghasilan terutang untuk PTY adalah sebagai berikut :

<i>Fee</i> Keagenan	= Rp 6.500.000.000
Biaya yang berhubungan dengan Kegiatan keagenan	= <u>Rp 5.000.000.000-</u>
Penghasilan kena pajak	= Rp 1.500.000.000
Pajak Penghasilan Terutang	
25% x Rp 1.500.000.000	= Rp 375.000.000
Kredit Pajak	
PPh Pasal 23 atas <i>Fee</i> Keagenan	= <u>Rp 130.000.000-</u>
Pajak Penghasilan yang masih harus dibayar	= <u>Rp 245.000.000</u>

- Penghitungan Pajak Penghasilan terutang untuk BUT XCorp adalah sebagai berikut :

Penjualan Produk	= Rp 100.000.000.000
Harga Pokok Penjualan	= <u>Rp 60.000.000.000-</u>
Laba Kotor	= Rp 40.000.000.000
Beban Usaha	
Biaya <i>Fee</i> keagenan	Rp 6.500.000.000
Biaya promosi dan iklan	Rp 12.000.000.000
Biaya kerugian piutang tak tertagih	Rp 2.000.000.000
Biaya kerugian persediaan	Rp 1.000.000.000
Biaya pergudangan dan pengiriman	Rp 4.000.000.000
Biaya jasa pemasangan produk	Rp 2.000.000.000
Biaya penagihan piutang usaha	<u>Rp 1.000.000.000+</u>
Total Beban Usaha	= Rp 28.500.000.000-
Penghasilan dari Usaha	= Rp 11.500.000.000
Penghasilan dari Luar Usaha	
Bunga yang diterima kantor pusat XCorp (<i>effectively connected income</i>)	= Rp 2.000.000.000
Penghasilan Kena Pajak	= Rp 13.500.000.000
Pajak Penghasilan Terutang	
25% x Rp 13.500.000.000	= Rp 3.375.000.000
Dikurangi Kredit Pajak	
PPh Pasal 23 atas bunga	<u>Rp 300.000.000-</u>
Pajak Penghasilan yang masih harus dibayar	= <u>Rp 3.075.000.000</u>

Selain dikenakan pajak penghasilan, atas penghasilan kena pajak setelah dikurangi dengan pajak dikenakan pemotongan pajak yang dikenal dengan nama *branch profit tax*. Pengenaan *branch profit tax* ini dilakukan untuk memberikan persamaan perlakuan dengan wajib pajak dalam negeri lainnya yang dikenakan pemotongan atas dividen sesuai dengan ketentuan Pasal 26 UU PPh. Dengan demikian *branch profit tax* yang harus dibayar oleh XCorp adalah sebagai berikut:

Penghasilan kena pajak	= Rp 13.500.000.000
------------------------	---------------------

Pajak penghasilan yang dibayar	= <u>Rp 3.375.000.000-</u>
Penghasilan kena pajak setelah	
Dikurangi pajak penghasilan	= Rp 10.125.000.000
<i>Branch profit tax</i> yang harus dibayar	
oleh BUT XCorp adalah	
20% x Rp 10.125.000.000	= <u>Rp 2.025.000.000</u>
Jumlah PPh Badan dan <i>Branch Profit Tax</i> yang terutang dan dibayar oleh	
BUT XCorp di Indonesia adalah sebesar:	
Rp 3.375.000.000 + Rp 2.025.000.000	= Rp 5.400.000.000

Penghasilan kena pajak sesudah dikurangi dengan pajak penghasilan suatu bentuk usaha tetap tidak dikenakan PPh Pasal 26 ayat 4 (*branch profit tax*). Apabila atas penghasilan tersebut ditanamkan kembali di Indonesia. Ketentuan tersebut diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor : KMK-113/KMK.03/2002 tanggal 28 Maret 2002, dengan syarat-syarat sebagai berikut:

- a. Penanaman kembali dilakukan atas seluruh penghasilan kena pajak setelah dikurangi pajak penghasilan dalam bentuk penyertaan modal pada perusahaan yang baru didirikan dan berkedudukan di Indonesia sebagai pendiri atau peserta pendiri;
- b. Penanaman kembali dilakukan dalam tahun pajak berjalannya atau selambat-lambatnya tahun pajak berikutnya dari tahun pajak diterima atau diperolehnya penghasilan tersebut;
- c. Tidak melakukan pengalihan atas penanaman kembali tersebut paling sedikit dalam jangka waktu 2 (dua) tahun sesudah perusahaan tempat penanaman dilakukan berproduksi komersial

Atas impor produk XCorp dari luar negeri ke Indonesia oleh pembeli di Indonesia tentang PPh Pasal 22 sebesar 2.5% (apabila importir memiliki Angka Pengenal Impor) dari Nilai Impor dan Pajak Pertambahan Nilai sebesar 10% dari Nilai Impor.

Mekanisme impor barang dalam transaksi BUT Keagenan dapat dilakukan melalui importasi langsung oleh pembeli atau bisa juga agen (PTY) mengimpor sendiri qq pembeli (*handling* impor). *Handling* impor dalam hal ini adalah kegiatan memasukkan barang ke dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh PTY sebagai agen untuk dan atas nama pembeli di mana segala biaya impor (biaya *Letter of Credit*, Bea Masuk, Pajak, dan lain-lain) menjadi beban dari pembeli.

Mekanisme perpajakannya atas impor dengan metode qq adalah sebagai berikut :

- PTY (agen) harus mengisi PIB dan SSP (PPH Pasal 22 dan PPN) atas impor tersebut dengan identitas PTY qq pembeli.
- Bank Devisa, Ditjen Bea Cukai, Kantor Pos tempat memasukkannya PIB akan membubuhkan cap "Impor atas dasar Inden".
- PPh Pasal 22 dan PPN impor tersebut dapat dikreditkan oleh pembeli.

4.1.4 Ketentuan BUT Keagenan Berdasarkan Interpretasi Tertulis dari Direktorat Jenderal Pajak

Ketentuan mengenai perlakuan Pajak Penghasilan atas BUT Keagenan berdasarkan interpretasi tertulis dari Direktorat Jenderal Pajak tertera dalam berbagai surat jawaban atas pertanyaan Wajib Pajak yang terbit sebagai akibat dari tindakan proaktif Wajib Pajak Dalam Negeri yang bertanya atas transaksi kegiatan yang dilakukannya yang mewakili dan bertindak atas nama prinsipalnya di luar negeri.

Pihak Direktorat Jenderal Pajak memberikan jawaban melalui surat tersebut dengan menetapkan Wajib Pajak tersebut sebagai BUT Keagenan dengan argumentasi kegiatan yang dilakukan Wajib Pajak tersebut mempunyai suatu hubungan yang terikat dan sangat tergantung dari prinsipalnya di luar negeri. Salah satu surat jawaban tersebut adalah Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor: S-531/PJ.431/2001 Tanggal 4 Oktober 2001 tentang Penegasan Hubungan Antara PT. BDP Dengan Hcs Pte Ltd Berdasarkan P3B RI-Singapura. Sehubungan dengan surat dari PT BDP perihal tersebut pada pokok surat, yang menjelaskan hal-hal sebagai berikut:

a. PT. BDP merupakan perusahaan yang bergerak di bidang perdagangan dan pemberian jasa pemasaran. Dalam kegiatan usahanya, BDP telah mendapat kepercayaan dari HCS Pte Ltd (HPL) untuk bertindak sebagai distributor atas produk-produk kimia yang diperlukan untuk pengolahan limbah (*water products*), selain itu BDP juga memberikan jasa pemasaran kepada HPL untuk produk-produk kimia lainnya yang diperlukan untuk pembuatan bubur kertas. Pada saat ini, HPL merupakan satu-satunya pelanggan BDP untuk jasa pemasarannya dan juga pemasok *water products* yang dijualnya di Indonesia. PT BDP berpendapat bahwa berdasarkan Pasal 5 ayat 5 dan ayat 7 dari Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) RI-Singapura, maka BDP tidak dapat dianggap sebagai :

BUT dari HPL karena BDP tidak memiliki wewenang untuk menandatangani kontrak untuk atau atas nama HPL dan BDP tidak memelihara atau menyelenggarakan persediaan barang atau barang dagangan yang dimiliki oleh HPL untuk diserahkan kepada pelanggan. Sehubungan dengan transaksi-transaksi tersebut PT BDP meminta penegasan mengenai hubungan antara BDP dengan HPL menurut P3B RI-Singapura.

b. 1) Pasal 7 ayat (1) P3B RI-Singapura antara lain mengatur bahwa laba usaha perusahaan suatu Negara hanya dikenakan pajak di Negara tersebut kecuali perusahaan tersebut melakukan kegiatan usaha di Negara lainnya melalui bentuk usaha tetap (BUT).

2) Pasal 5 ayat (5) P3B RI-Singapura antara lain mengatur bahwa orang atau badan yang bertindak di suatu Negara Pihak pada Persetujuan untuk atau atas nama perusahaan yang berkedudukan di suatu Negara Pihak lainnya pada Persetujuan kecuali agen yang bertindak bebas sebagaimana berlaku ayat (6), dianggap sebagai bentuk usaha tetap di Negara Pihak pada Persetujuan yang disebut pertama, apabila:

a) mempunyai, dan biasa melakukan dalam Negara Pihak pada Persetujuan yang disebut pertama itu; wewenang untuk menutup kontrak-kontrak atas nama perusahaan, kecuali kegiatannya

dibatasi untuk pembelian barang atau barang dagangan bagi perusahaan; atau

b) ia biasa mengurus dalam Negara yang disebut pertama suatu persediaan barang atau barang dagangan milik perusahaan di mana ia secara teratur menyerahkan barang atau barang dagangan untuk atau atas nama perusahaan.

3) Pasal 5 ayat (7) P3B RI-Singapura antara lain mengatur bahwa suatu perusahaan dari suatu Negara Pihak pada Persetujuan tidak akan dianggap mempunyai suatu bentuk usaha tetap di Negara Pihak lainnya pada Persetujuan hanya karena perusahaan tersebut menjalankan usahanya melalui seorang makelar, komisioner atau setiap agen lainnya yang bertindak bebas, selama orang-orang itu bertindak dalam rangka usahanya. Namun bila kegiatan-kegiatan agen tersebut secara keseluruhan atau hampir secara keseluruhan diperuntukkan bagi kepentingan perusahaan itu, ia tidak akan merupakan suatu agen yang berdiri sendiri seperti yang diartikan oleh ayat ini.

c. Berdasarkan hal-hal tersebut di atas, Direktur Jenderal Pajak menegaskan hal-hal sebagai berikut :

1) Sampai saat ini HPL merupakan satu-satunya pelanggan BDP baik dalam kegiatan usaha BDP sebagai distributor *water product* di Indonesia maupun kegiatan BDP memberikan jasa pemasaran *paper product* di Indonesia, atau dengan kata lain seluruh kegiatan usaha BDP adalah untuk HPL. Dengan demikian kegiatan usaha BDP tergantung pada HPL. Berdasarkan Perjanjian antara BDP dengan HPL, BDP mempunyai hak non-eksklusif untuk menjual *standard betzdearborn products* ("*products*") kepada konsumen di Indonesia dengan harga, *terms* dan kondisi yang ditetapkan atau disetujui oleh HPL. Dengan demikian BDP tidak hanya memberikan jasa pemasaran tetapi juga dapat menjual produk-produk HPL dengan syarat-syarat yang ditetapkan atau disetujui HPL walaupun secara formal BDP tidak mempunyai hak untuk membuat kontrak atas nama HPL.

- 2) hubungan antara BDP dengan HPL merupakan hubungan yang tidak bebas, atau dengan kata lain ***BDP merupakan agen yang tidak bebas dari HPL. Dengan demikian BDP merupakan BUT dari HPL dan diwajibkan untuk mendaftarkan diri sebagai BUT dari HPL dan memenuhi kewajiban perpajakan sesuai dengan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.***

4.1.5 Tempat Pendaftaran dan Pelaporan BUT Keagenan pada Kantor Pelayanan Pajak

Sesuai dengan Pasal 2 Ayat (1) Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-20/PJ/2011 tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Jenderal Pajak Nomor PER-9/PJ/2008 tentang Tempat Pendaftaran Bagi Wajib Pajak Tertentu dan/atau Tempat Pelaporan Usaha Bagi Pengusaha Kena Pajak disebutkan bahwa Tempat pendaftaran bagi Wajib Pajak tertentu dan/atau tempat pelaporan usaha untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak bagi Wajib Pajak tertentu adalah sebagai berikut :

- a. Kantor Pelayanan Pajak Badan Usaha Milik Negara, untuk Wajib Pajak badan milik Negara, termasuk anak perusahaan yang seluruh atau sebagian besar modalnya dimiliki oleh negara melalui penyertaan secara langsung yang berasal dari kekayaan Negara yang dipisahkan;
- b. Kantor Pelayanan Pajak Penanaman Modal Asing Satu, untuk Wajib Pajak penanaman modal asing yang tidak masuk bursa dan melakukan kegiatan usaha di sektor industri kimia dan barang galian non-logam yang ditetapkan dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak;
- c. Kantor Pelayanan Pajak Penanaman Modal Asing Dua, untuk Wajib Pajak penanaman modal asing yang tidak masuk bursa dan melakukan kegiatan usaha di sektor industri logam dan mesin yang ditetapkan dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak;
- d. Kantor Pelayanan Pajak Penanaman Modal Asing Tiga, untuk Wajib Pajak penanaman modal asing yang tidak masuk bursa dan melakukan kegiatan

- usaha di sektor pertambangan dan perdagangan yang ditetapkan dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak;
- e. Kantor Pelayanan Pajak Penanaman Modal Asing Empat, untuk Wajib Pajak penanaman modal asing yang tidak masuk bursa dan melakukan kegiatan usaha di sektor industri tekstil, makanan dan kayu yang ditetapkan dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak;
 - f. Kantor Pelayanan Pajak Penanaman Modal Asing Lima, untuk Wajib Pajak penanaman modal asing yang tidak masuk bursa dan melakukan kegiatan usaha di sektor agribisnis dan jasa yang ditetapkan dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak;
 - g. Kantor Pelayanan Pajak Penanaman Modal Asing Enam, untuk Wajib Pajak penanaman modal asing yang tidak masuk bursa dan melakukan kegiatan usaha di sektor jasa dan perdagangan yang ditetapkan dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak;
 - h. Kantor Pelayanan Pajak Badan dan Orang Asing Satu, untuk Wajib Pajak bentuk usaha tetap yang berkedudukan di Daerah Khusus Ibukota Jakarta dan orang asing yang bertempat tinggal di Daerah Khusus Ibukota Jakarta, yang berasal dari negara-negara di benua Asia dan Afrika, termasuk Maldives, Cape Verde, Comoros, Mauritius, Mayotte, Saint Helena, Seychelles, Sao Tome dan Principe;
 - i. Kantor Pelayanan Pajak Badan dan Orang Asing Dua, untuk Wajib Pajak bentuk usaha tetap yang berkedudukan di Daerah Khusus Ibukota Jakarta dan orang asing yang bertempat tinggal di Daerah Khusus Ibukota Jakarta, yang berasal dari negara-negara selain negara sebagaimana dimaksud pada huruf h;
 - j. Kantor Pelayanan Pajak Perusahaan Masuk Bursa, untuk Wajib Pajak yang pernyataan pendaftaran emisi saham telah dinyatakan efektif oleh Badan Pengawasan Pasar Modal dan Lembaga Keuangan termasuk badan-badan khusus (*Self Regulatory Organization*) yang didirikan dan beroperasi di bursa berdasarkan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1995 tentang Pasar Modal, Perusahaan efek non bank, yang ditetapkan dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak;

- k. Kantor Pelayanan Pajak Wajib Pajak Besar dan Kantor Pelayanan Pajak Madya, untuk perusahaan besar tertentu dan/atau orang pribadi tertentu yang ditetapkan dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak;
- l. Kantor Pelayanan Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat pusat, cabang, perwakilan, atau kegiatan usaha dilakukan yang lokasinya di luar Provinsi Daerah Khusus Ibukota Jakarta untuk :
 - 1) Wajib Pajak badan usaha milik negara yang terdaftar pada Kantor Pelayanan Pajak Badan Usaha Milik Negara,
 - 2) Wajib Pajak penanaman modal asing tertentu yang terdaftar pada Kantor Pelayanan Pajak Penanaman Modal Asing
 - 3) Wajib Pajak bentuk usaha tetap dan orang asing tertentu yang terdaftar pada Kantor Pelayanan Pajak Badan dan Orang Asing,
 - 4) Wajib Pajak perusahaan masuk bursa tertentu yang terdaftar pada Kantor Pelayanan Pajak Perusahaan Masuk Bursa, dan
 - 5) Wajib Pajak perusahaan besar tertentu atau orang pribadi tertentu yang terdaftar pada Kantor Pelayanan Pajak Wajib Pajak Besar.terbatas dalam hal sebagai pemotong dan/atau pemungut Pajak Penghasilan.

Jadi untuk tempat pendaftaran dan pelaporan usaha bagi Wajib Pajak BUT Keagenan adalah Kantor Pelayanan Pajak Badan dan Orang Asing Satu, untuk Wajib Pajak bentuk usaha tetap keagenan yang berkedudukan di Daerah Khusus Ibukota Jakarta yang berasal dari negara-negara di benua Asia dan Afrika, termasuk Maldives, Cape Verde, Comoros, Mauritius, Mayotte, Saint Helena, Seychelles, Sao Tome dan Principe. Pada Kantor Pelayanan Pajak Badan dan Orang Asing Dua, untuk Wajib Pajak bentuk usaha tetap keagenan yang berkedudukan di Daerah Khusus Ibukota Jakarta yang berasal dari negara-negara selain negara yang telah disebut di atas.

4.2 Ketentuan perpajakan BUT Keagenan dalam OECD Model, UN Model dan *Tax Treaty* Indonesia

4.2.1 Ketentuan perpajakan BUT Keagenan dalam OECD Model

Di tahun 1963 OECD menerbitkan untuk pertama kalinya model perjanjian penghindaran pajak berganda (OECD Model tahun 1963). Model perjanjian penghindaran pajak berganda ini memberikan prioritas hak pemajakan sebanyak mungkin kepada negara domisili. Hal ini mencerminkan kepentingan anggota OECD yang merupakan negara-negara maju yang menjadi domisili aliran modal (Darussalam:2010 :24).

Dalam OECD Model (2010), ketentuan BUT Keagenan diatur dalam Pasal 5, Ayat (5) yang menyatakan bahwa menyimpang dari ketentuan-ketentuan ayat (1) dan (2), apabila **orang/badan, kecuali agen yang bertindak bebas** sebagaimana berlaku ayat (6), **bertindak** di suatu Negara pihak pada Persetujuan **atas nama perusahaan** dan **mempunyai** dan **biasa melakukannya** di Negara Pihak pada Persetujuan suatu **wewenang untuk menutup kontrak-kontrak atas nama perusahaan**, maka perusahaan tersebut akan dianggap mempunyai bentuk usaha tetap di Negara itu sehubungan dengan kegiatan yang dilakukan orang/badan yang dijalankan untuk perusahaan tersebut kecuali kegiatan yang dilakukan orang/badan tersebut dibatasi oleh ketentuan-ketentuan yang diatur dalam ayat 4, jika kegiatan-kegiatan tersebut dilakukan melalui suatu tempat usaha tetap tidak akan menyebabkan tempat usaha tetap tersebut menjadi bentuk usaha tetap sesuai dengan ketentuan-ketentuan ayat tersebut.

Prinsip dasar untuk agen yang dependen disebutkan dalam Paragraf 31 dari OECD *Commentary* Pasal 5, yaitu suatu perusahaan dari luar negeri dianggap mempunyai BUT di negara lainnya jika terdapat orang atau badan di dalam negeri dalam kondisi tertentu yang bertindak atas nama perusahaan tersebut meskipun perusahaan tersebut tidak memiliki tempat usaha tetap di negara lainnya itu. Tempat usaha tetap dianggap ada sehubungan dengan aktivitas orang atau badan

dalam negeri tersebut dan negara di mana BUT itu terletak mempunyai hak pemajakan atas penghasilan BUT tersebut.

Kriteria yang diterapkan untuk menentukan agen yang dependen disebutkan dalam Paragraf 32 dari OECD *Commentary* Pasal 5, yaitu hanya orang atau badan yang memiliki wewenang untuk menutup kontrak yang dapat menimbulkan BUT dari perusahaan luar negeri yang diwakilinya dan orang atau badan tersebut biasa menggunakan wewenang tersebut dan tidak terbatas pada suatu transaksi tertentu saja.

Selanjutnya kriteria lainnya untuk menentukan status dependen disebutkan dalam Paragraf 32.1 dari OECD *Commentary* Pasal 5, yaitu penerapan istilah “wewenang untuk menutup kontrak” tidak terbatas pada kegiatan penandatanganan kontrak atas nama perusahaan. Walaupun agen tidak memiliki wewenang untuk menandatangani kontrak, kondisi di mana kurangnya keterlibatan aktif prinsipal dalam transaksi merupakan indikasi dari pemberian wewenang tersebut kepada agen. Misalnya seorang agen menerima pemesanan produk kemudian menyerahkan barang kepada konsumen tapi agen tidak menandatangani kontrak penjualan, di mana prinsipal di luar negeri secara rutin menandatangani kontrak penjualan tersebut.

Paragraf 33 dari OECD *Commentary* Pasal 5 menyebutkan kriteria lainnya untuk menentukan status dependen yaitu orang atau badan yang menegosiasikan seluruh elemen dan detil kontrak walaupun yang menandatangani kontrak adalah pihak lain dapat dikatakan mempunyai “wewenang” tersebut. Agen telah mengikuti atau bahkan berpartisipasi dalam negosiasi tersebut menjadi faktor yang relevan untuk dapat dikatakan bertindak atas nama prinsipalnya di luar negeri dan menimbulkan tempat usaha tetap di negara lainnya.

Selanjutnya apa yang dimaksud dengan istilah “terbiasa melakukan” (*habitual exercise*) atau diberikan dalam Paragraf 33.1 dari OECD *Commentary* Pasal 5, di mana hal ini sangat tergantung kepada jenis dari kontrak dan kegiatan usaha pokok dari prinsipal. Sehingga terhadap kriteria “terbiasa melakukan” tidak dapat dibuat suatu “test” untuk melakukan pengujian terhadap frekuensi tertentu dalam menggunakan wewenang untuk menutup kontrak.

Selanjutnya dalam OECD Model (2010), pengecualian atas timbulnya BUT Keagenan diatur Pasal 5, Ayat 6 menyatakan bahwa suatu perusahaan dari suatu Negara pihak pada Persetujuan **tidak akan dianggap mempunyai suatu bentuk usaha tetap** di Negara pihak lainnya pada Persetujuan hanya semata-mata karena perusahaan itu menjalankan usaha di Negara pihak lainnya pada Persetujuan melalui **makelar, agen komisi umum, atau agen lainnya yang bertindak bebas**, sepanjang orang/badan tersebut **bertindak dalam rangka kegiatan usahanya yang lazim**.

Prinsip dasar untuk agen yang independen disebutkan dalam Paragraf 36 dari OECD *Commentary* Pasal 5, yaitu suatu perusahaan dari luar negeri yang melakukan usaha melalui makelar, komisioner umum atau agen lainnya yang berdiri sendiri (independen) tidak dapat dikenakan pajak di dalam negeri sepanjang agen tersebut bertindak dalam rangka kegiatan usahanya yang lazim. Walaupun agen tersebut merupakan suatu perusahaan yang terpisah tidak dapat dianggap menimbulkan bentuk usaha tetap dari prinsipalnya di luar negeri.

Kriteria yang diterapkan untuk menentukan agen yang independen disebutkan dalam Paragraf 37 dari OECD *Commentary* Pasal 5, yaitu suatu agen tidak akan dianggap menjadi bentuk usaha tetap jika ia independen baik secara legal maupun ekonomi dan bertindak dalam rangka kegiatan usahanya yang lazim ketika ia mewakili prinsipalnya.

Selanjutnya pengecualian untuk dua syarat independen di atas diberikan dalam Paragraf 38 dari OECD *Commentary* Pasal 5, yaitu agen tidak dapat dikatakan independen jika ia tunduk terhadap instruksi yang mendetail atau dalam pengawasan yang komprehensif dari prinsipalnya. Kriteria lainnya adalah siapakah yang menanggung risiko usaha apakah agen atau prinsipalnya.

Hubungan antara induk perusahaan dan anak perusahaan disebutkan dalam Paragraf 38.1 dari OECD *Commentary* Pasal 5, yaitu hubungan tersebut bukan berarti anak perusahaan merupakan agen dari induk perusahaannya. Namun anak perusahaan dapat dianggap sebagai agen yang dependen dari induk perusahaannya dengan menggunakan kriteria yang sama seperti yang diterapkan terhadap pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa.

Kriteria independen secara legal lainnya adalah agen yang independen bertanggung jawab terhadap prinsipalnya atas hasil akhir dari pekerjaan yang dilakukan namun tidak tunduk dalam pengawasan prinsipalnya atas bagaimana pekerjaan tersebut dilakukan dan prinsipal tidak memberikan instruksi yang mendetail kepada agen dalam melaksanakan pekerjaannya karena prinsipal juga bergantung kepada keahlian dan pengetahuan dari agennya.

Paragraf 38.6 dari OECD *Commentary* Pasal 5 menyebutkan kriteria independen secara ekonomi yang dapat dilihat dari jumlah prinsipal di luar negeri yang dimiliki oleh agen dalam negeri. Agen akan kehilangan status independennya bila hanya mewakili satu prinsipal saja di mana seluruhnya atau hampir seluruh kegiatannya hanya mengageni satu perusahaan selama periode waktu tertentu. Namun apakah agen menanggung seluruh risiko usaha juga harus diperhatikan dalam menentukan independensi suatu agen.

Penjelasan mengenai istilah “*ordinary course of business*” atau bertindak dalam rangka kegiatan usahanya yang lazim tidak diatur dengan jelas dalam Paragraf 38.8 dari OECD *Commentary* Pasal 5, di mana untuk menentukan independensi suatu agen perlu diperhatikan kegiatan usaha lainnya yang dijalankan oleh agen tersebut.

4.2.2 Ketentuan perpajakan BUT Keagenan dalam UN Model

Dalam rangka untuk memberikan hak pemajakan yang lebih besar lagi kepada negara-negara berkembang, pada tahun 1968, Perserikatan Bangsa-Bangsa (*United Nations*) membentuk *Ad Hoc Group of Experts on Tax Treaties between Developed and Developing Countries* untuk membuat model perjanjian penghindaran pajak berganda yang lebih memihak negara-negara berkembang. Pada tahun 1980 diterbitkanlah model perjanjian penghindaran pajak berganda antara negara maju dan negara berkembang (UN Model). Dalam UN Model hak pemajakan lebih banyak diberikan kepada negara berkembang atau negara-negara tempat tujuan investasi, teknologi, dan sumber daya manusia (negara sumber) (Darussalam:2010 :25-26).

Dalam UN Model (2001), ketentuan BUT Keagenan diatur Pasal 5, ayat (5) yang menyatakan bahwa menyimpang dari ketentuan-ketentuan ayat (1) dan (2), apabila orang/badan kecuali agen yang berkedudukan bebas di mana ayat (7) dapat diberlakukan bertindak di suatu Negara Pihak pada persetujuan atas nama perusahaan yang berkedudukan di Negara Pihak lainnya pada persetujuan, maka perusahaan tersebut dianggap memiliki bentuk usaha tetap di negara yang disebutkan pertama sehubungan dengan kegiatan-kegiatan yang dilakukan oleh orang/badan tersebut, jika orang/badan tersebut:

- a. mempunyai dan biasa menjalankan wewenang untuk menutup kontrak-kontrak atas nama perusahaan tersebut, kecuali kegiatan-kegiatan tersebut hanya terbatas pada hal yang dimaksud dalam ayat (4) yang, jika dilakukan melalui suatu tempat usaha tetap, tidak akan membuat tempat usaha tetap tersebut menjadi suatu bentuk usaha tetap berdasarkan ketentuan-ketentuan dalam ayat tersebut.
- b. tidak memiliki wewenang seperti disebut di atas, namun di negara yang disebutkan pertama orang/badan tersebut **biasa mengurus suatu persediaan barang-barang atau barang dagangan** di mana orang/badan tersebut **secara teratur melakukan pengantaran barang-barang atau barang dagangan** atas nama perusahaan tersebut

Perbedaan mendasar UN Model dengan OECD Model adalah Ayat 5 huruf b yang memasukkan “*stock of goods test*” dalam ketentuan BUT Keagenan di mana walaupun agen tidak memiliki otoritas untuk menutup kontrak namun jika mengurus persediaan barang-barang atau barang dagangan milik perusahaan di luar negeri dan secara teratur menyerahkannya atas nama perusahaan tersebut akan menimbulkan BUT (A. Skaar, 1991: 529).

Selanjutnya dalam UN Model (2001), pengecualian atas timbulnya BUT Keagenan diatur Pasal 5 Ayat 7 yang menyatakan bahwa suatu perusahaan dari suatu Negara Pihak pada persetujuan tidak dianggap mempunyai suatu bentuk usaha tetap di Negara Pihak lainnya pada Persetujuan hanya semata-mata karena perusahaan itu menjalankan usaha di Negara Pihak lainnya tersebut melalui makelar, agen komisioner umum, agen lainnya yang berkedudukan bebas,

sepanjang orang/badan tersebut bertindak dalam rangka kegiatan usahanya yang lazim. Namun, jika kegiatan-kegiatan orang/badan tersebut **seluruhnya atau hampir seluruhnya atas nama perusahaan** tadi, orang/badan tersebut **tidak dianggap sebagai agen yang berkedudukan bebas** sebagaimana dimaksud dalam ayat ini.

Perbedaan mendasar lainnya antara UN Model dengan OECD Model adalah pada Ayat 7 terdapat “*single principal test*” di mana bilamana kegiatan agen dimaksud seluruhnya atau hampir seluruhnya dilakukan atas satu nama perusahaan, maka ia tidak akan dianggap sebagai agen yang berdiri sendiri dan akan dianggap sebagai agen yang dependen (A. Skaar, 1991: 531).

4.2.3 Ketentuan perpajakan BUT Keagenan dalam dalam *Tax Treaty* Indonesia

Sebagian Ketentuan BUT Keagenan dalam *Tax Treaty* Indonesia yang berlaku efektif mengacu pada ketentuan OECD Model. Sebagai contoh *Tax Treaty* Indonesia dengan Portugal dalam Pasal 5 ayat 5 menyatakan bahwa menyimpang dari ketentuan-ketentuan ayat 1 dan 2, apabila orang/ badan - kecuali agen yang berkedudukan bebas di mana ayat 6 dapat diberlakukan -bertindak di suatu Negara Pihak pada Persetujuan mempunyai dan biasa menjalankan wewenang untuk menutup kontrak-kontrak atas nama perusahaan tersebut, maka perusahaan tersebut dianggap memiliki bentuk usaha tetap di Negara yang disebutkan pertama sehubungan dengan kegiatan-kegiatan yang dilakukan oleh orang/badan tersebut kecuali kegiatan-kegiatan tersebut hanya terbatas pada hal yang dimaksud dalam ayat 4 yang, jika dilakukan melalui suatu tempat usaha tetap, tidak akan membuat tempat usaha tetap tersebut menjadi suatu bentuk usaha tetap berdasarkan ketentuan-ketentuan dalam ayat tersebut.

Kemudian dalam Pasal 5 ayat 6 *Tax Treaty* Indonesia-Portugal, menyatakan bahwa suatu perusahaan dari suatu Negara Pihak pada Persetujuan tidak akan dianggap mempunyai suatu bentuk usaha tetap di Negara Pihak lainnya pada Persetujuan hanya semata-mata karena perusahaan tersebut menjalankan usaha di Negara Pihak lainnya tersebut melalui makelar, agen komisioner umum, atau agen

lainnya yang berkedudukan bebas, sepanjang orang/badan tersebut bertindak dalam rangka kegiatan usahanya yang lazim.

Dalam beberapa *Tax Treaty*, Ketentuan BUT Keagenan dalam *Tax Treaty* Indonesia dengan *Treaty Partner* ada juga yang mengacu pada ketentuan UN Model. Sebagai contoh *Tax Treaty* Indonesia dengan India dalam Pasal 5 ayat 4, menyatakan bahwa jika orang dan badan (yang bukan merupakan suatu agen yang berdiri sendiri di mana ketentuan-ketentuan ayat 7 berlaku) bertindak di suatu Negara pihak pada Persetujuan atas nama suatu perusahaan dari Negara pihak pada Persetujuan lainnya, maka perusahaan itu akan dianggap mempunyai suatu bentuk usaha tetap di Negara yang disebut pertama karena kegiatan-kegiatan yang dilakukan oleh orang dan badan tersebut untuk perusahaan itu, apabila :

- a. orang dan badan tersebut mempunyai, dan biasa melakukannya di Negara yang disebut pertama, wewenang untuk menutup kontrak-kontrak atas nama perusahaan itu; atau
- b. orang dan badan tersebut di Negara yang disebut pertama, mengurus suatu persediaan barang-barang atau barang dagangan milik perusahaan, di mana ia secara teratur menyerahkan barang-barang atau barang dagangan atas nama perusahaan tersebut.

Kemudian Pasal 5 ayat 7 *Tax Treaty* Indonesia-India menyatakan bahwa suatu perusahaan dari suatu Negara pihak pada Persetujuan tidak akan dianggap mempunyai suatu bentuk usaha tetap di Negara pihak pada Persetujuan lainnya semata-mata karena perusahaan itu menjalankan usaha di Negara lain tersebut melalui makelar, komisioner umum atau agen lainnya yang berdiri sendiri sepanjang orang dan badan tersebut bertindak dalam rangka kegiatan usahanya yang lazim. Walaupun demikian, bilamana kegiatan agen dimaksud seluruhnya atau hampir seluruhnya dilakukan atas nama perusahaan itu, maka ia tidak akan dianggap sebagai agen yang berdiri sendiri dalam arti ayat ini.

Namun demikian perlu diperhatikan bahwa terdapat beberapa P3B yang memasukkan ketentuan baru yang bukan merupakan standar *Organization for Economic Cooperation and Development* (OECD) dan *United Nation* (UN)

Model, yang menyangkut pengertian “*dependent agent*” (Surahmat, Rachmanto:2008:88).

Rumusan tersebut dapat dilihat dalam *Tax Treaty* Indonesia dengan Philipina pada Pasal 5 ayat 4, yang menyatakan bahwa orang/badan yang bertindak di suatu Negara atas nama perusahaan dari Negara lainnya (kecuali agen yang berdiri sendiri seperti dimaksud pada ayat (6) akan dianggap sebagai suatu pendirian tetap di Negara yang disebut pertama jika :

- a. ia memiliki kuasa untuk menutup kontrak-kontrak atas nama perusahaan dan biasa menjalankan kuasa itu di Negara tersebut, kecuali bila kegiatan-kegiatan yang dilakukan terbatas untuk pembelian barang-barang atau barang dagangan bagi perusahaan itu; atau
- b. ia tidak memiliki kuasa itu, tetapi biasa mengurus persediaan barang-barang atau barang dagangan di Negara yang disebut pertama dan secara teratur melakukan penyerahan barang-barang atau barang dagangan itu atas nama perusahaan; atau
- c. dalam tindakannya, ia membuat atau memproses di Negara itu barang-barang atau barang dagangan kepunyaan perusahaan untuk kepentingan perusahaan tersebut.**

Kemudian dalam Pasal 5 ayat 6 *Tax Treaty* Indonesia- Philipina menyatakan bahwa suatu perusahaan tidak akan dianggap mempunyai pendirian tetap di suatu Negara hanya karena menjalankan usaha di Negara itu melalui makelar, agen komisioner umum atau agen lainnya yang berdiri sendiri, sepanjang mereka itu bertindak dalam rangka usahanya yang lazim. Namun demikian, apabila kegiatan-kegiatan agen itu seluruhnya atau hampir seluruhnya dilakukan atas nama perusahaan tersebut, maka ia tidak akan dianggap suatu agen yang berdiri sendiri dalam pengertian ayat ini jika ternyata bahwa transaksi-transaksi antara agen dan perusahaan dimaksud tidak dilakukan dengan syarat-syarat yang lazim diantara perusahaan-perusahaan yang berdiri sendiri secara bebas.

Ketentuan tersebut menegaskan bahwa dalam hal suatu perusahaan yang berdomisili di Indonesia bertindak atas nama sebuah perusahaan yang berdomisili

di Philipina, perusahaan Philipina akan dianggap mempunyai BUT di Indonesia bila perusahaan Indonesia memproduksi atau memproses barang dagangan milik perusahaan Indonesia.

Sampai saat ini terdapat 60 (enam puluh) *Tax Treaty* Indonesia dengan Negara *Treaty Partner* yang berlaku efektif. Dari pembahasan di atas, ketentuan BUT Keagenan dalam *Tax Treaty* Indonesia dengan *Treaty Partner* mengacu pada OECD Model, UN Model, dan ketentuan baru yang bukan merupakan standar OECD Model dan UN Model. Hal tersebut dapat disajikan dalam tabel berikut di bawah ini:

Tabel 4.1 Ketentuan BUT Keagenan dalam Tax Treaty yang Berlaku Efektif

No	Negara	Ketentuan BUT Keagenan Mengacu Pada
1	Afrika Selatan	OECD Model
2	Aljazair	Ketentuan Baru
3	Amerika	UN Model
4	Australia	Ketentuan Baru
5.	Austria	UN Model
6	Bangladesh	Ketentuan Baru
7	Belanda	UN Model
8	Belgia	UN Model
9	Brunei Darrusalam	Ketentuan Baru
10	Bulgaria	OECD Model
11	China	UN Model
12	Denmark	UN Model
13	Finlandia	UN Model
14	Hungaria	UN Model
15	India	UN Model
16	Inggris	UN Model
17	Iran	OECD Model
18	Italia	UN Model
19	Jepang	UN Model
20	Jerman	UN Model
21	Kanada	UN Model
22	Republik Demokratik Rakyat Korea	OECD Model
23	Republik Korea	UN Model
24	Kuwait	Ketentuan Baru
25	Luxembourg	UN Model
26	Malaysia	Ketentuan Baru
27	Meksiko	Ketentuan Baru
28	Mesir	UN Model
29	Mongolia	Ketentuan Baru

30	Norwegia	UN Model
31	Pakistan	UN Model
32	Perancis	UN Model
33	Philipina	Ketentuan Baru
34	Polandia	Ketentuan Baru
35	Portugal	OECD Model
36	Qatar	Ketentuan Baru
37	Republik Ceko	OECD Model
No	Negara	Ketentuan BUT Keagenan Mengacu Pada
38	Romania	UN Model
39	Rusia	Ketentuan Baru
40	Saudi Arabia	--
41	Selandia Baru	UN Model
42	Seychelles	Ketentuan Baru
43	Singapura	UN Model
44	Slovakia	Ketentuan Baru
45	Spainyol	UN Model
46	Sri Lanka	UN Model
47	Sudan	Ketentuan Baru
48	Suriah	Ketentuan Baru
49	Swedia	UN Model
50	Swiss	UN Model
51	Taiwan	UN Model
52	Thailand	Ketentuan Baru
53	Tunisia	UN Model
54	Turki	UN Model
55	Ukraina	Ketentuan Baru
56	Uni Emirat Arab	UN Model
57	Uzbekistan	OECD Model
58	Venezuela	UN Model
59	Vietnam	Ketentuan Baru
60	Yordania	Ketentuan Baru

Catatan: ketentuan baru dimaksud menambahkan kriteria membuat atau memproses barang dagangan pada ketentuan BUT Keagenan.

BAB V
ANALISIS FORMULASI KEBIJAKAN IDENTIFIKASI
BENTUK USAHA TETAP KEAGENAN

**5.1 Dasar Pemikiran Yang Melatarbelakangi Kebijakan Agen Perlu
Dijadikan BUT Dalam Ketentuan Perpajakan Domestik Indonesia**

Konsep BUT merupakan salah satu konsep yang terpenting dalam hukum pajak internasional. Pemajakan atas laba suatu usaha yang diterima atau diperoleh dari kegiatan usaha yang dilakukan oleh Wajib Pajak Luar Negeri hanya dapat dipajaki di negara sumber apabila Wajib Pajak Luar Negeri tersebut menjalankan kegiatan usahanya melalui BUT. Dengan demikian, BUT merupakan alat uji bagi negara sumber untuk memajaki Wajib Pajak Luar Negeri atas penghasilan usaha yang diperolehnya di negara sumber (Arvid A. Skaar:1991:1).

Pengertian BUT dalam OECD Model terdapat dalam Pasal 5 yang pada dasarnya membagi BUT menjadi tiga kategori sebagai berikut (Ned Shelton:2006:312):

1. Ketentuan dasar BUT diatur dalam ayat (1) dan ayat (2);
2. BUT Kontruksi yang diatur dalam ayat (3);
3. BUT Keagenan yang diatur dalam ayat (5) dan (6).

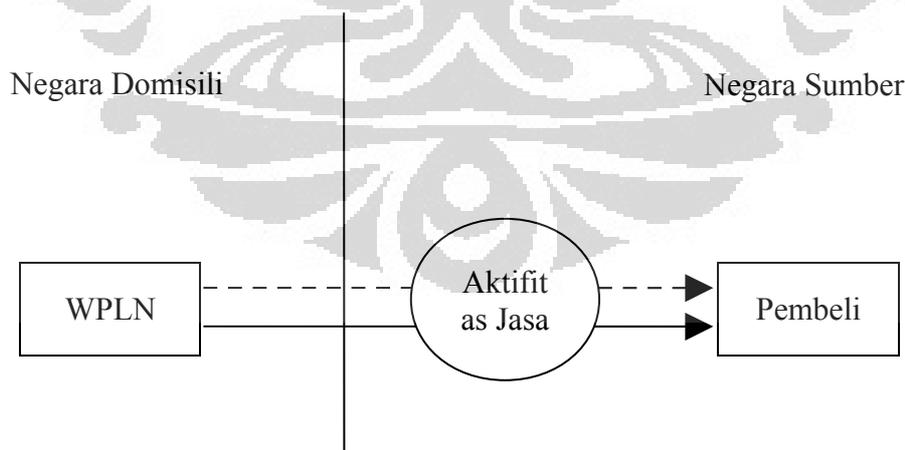
Pasal 5 ayat (1) OECD Model mengatur tentang konsep dasar BUT yang mengharuskan adanya suatu tempat tetap yang digunakan oleh Wajib Pajak Luar Negeri untuk menjalankan kegiatan usahanya di negara sumber. Tempat tetap tersebut menurut Pasal 5 ayat (2) OECD Model dapat berupa cabang perwakilan, gedung kantor, pabrik, bengkel, dan sebagainya. Konsep dasar mengenai BUT disebut juga sebagai *physical presence permanent establishment* (Giuseppe Persico;2000;67)

Seiring dengan berjalannya waktu dan perkembangan kegiatan usaha Wajib Pajak di negara lainnya dapat hadir tanpa perlu adanya tempat tetap di negara lainnya tersebut. Wajib Pajak dapat saja menunjuk Badan atau Orang Pribadi di negara lain (negara sumber) sebagai agen yang mewakili kepentingannya (kegiatan usahanya) di negara lain tersebut. Penunjukan agen yang bertindak atas nama prinsipal sebagai pengganti tempat tetap jauh lebih mudah dilakukan dan

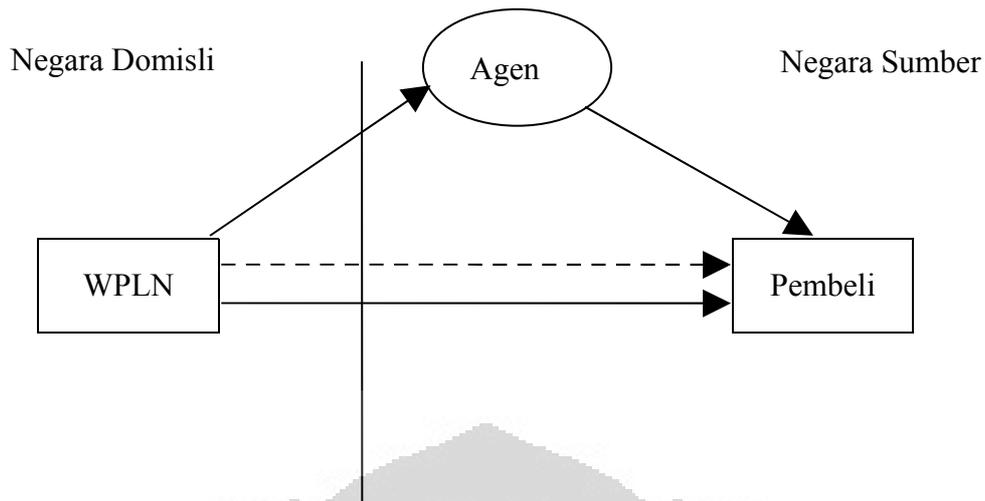
dapat di buat “tidak ada”, sehingga tidak menimbulkan isu BUT (Farkas Barsony:2003:130)

Penentuan tempat tetap sebagai alat uji untuk menentukan ada tidaknya BUT tidak lagi merupakan syarat mutlak. 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, prinsipal dalam menjalankan aktifitas usahanya di negara sumber tidak harus menggunakan tempat tetap tetapi dapat menggunakan agen dalam menjalankan usahanya (Danny dan Darusalam:2008:35).

Dasar pemikiran mengapa agen perlu dijadikan BUT menurut Skaar (1991:463) adalah dikarenakan WPLN dapat memilih antara menjalankan sendiri kegiatan usahanya di negara lain (seperti dapat dilihat pada gambar 5.1) atau menjalankan kegiatan usahanya melalui agen domestik di negara lain (seperti dapat dilihat pada gambar 5.2). Ketentuan perpajakan yang baik tentunya memperhatikan azas netralitas di mana harus memberikan perlakuan pajak yang sama untuk kedua alternatif di atas. Di lain pihak WPLN akan dengan mudah mengelak dari kewajiban perpajakan di negara lainnya jika agen tidak ditetapkan sebagai BUT.



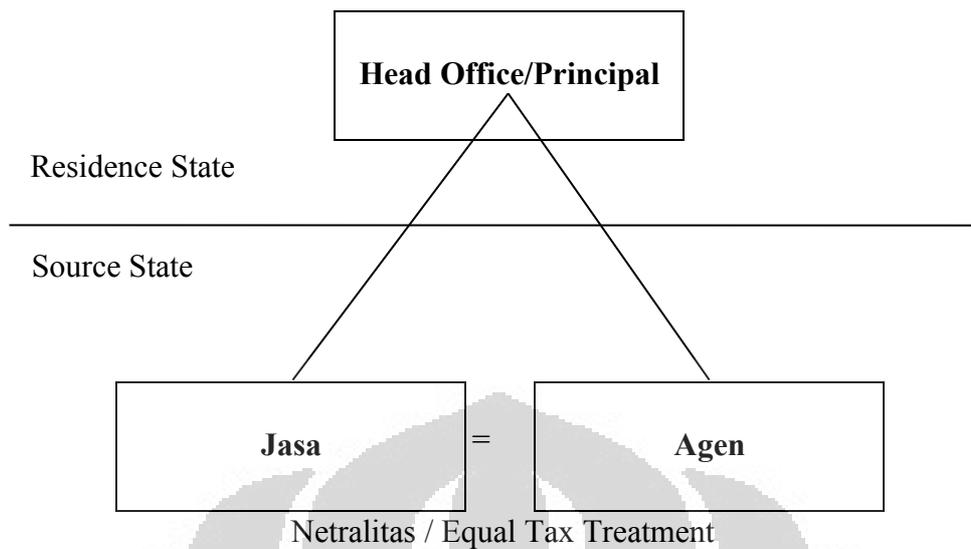
Gambar 5.1 Skema WPLN melakukan aktifitas jasa di Negara Sumber



Gambar 5.2 Skema WPLN menunjuk Agen di Negara Sumber

Pendapat yang sama dikemukakan oleh Kepala KPP Badora Dua, latar belakang mengapa agen perlu dijadikan BUT adalah untuk memberikan perlakuan yang sama antara WPLN yang hadir di Indonesia dengan menjalankan sendiri aktivitas usahanya dan WPLN yang hadir di Indonesia melalui orang atau badan dalam negeri yang ditunjuk menjadi agen domestik di Indonesia, maka agen yang memenuhi persyaratan tertentu harus dijadikan BUT (seperti dapat dilihat pada gambar 5.3).

“Perusahaan dari luar negeri datang dengan segala bentuknya, ketika perusahaan tersebut menjalankan sendiri aktivitas usahanya akan ditetapkan menjadi BUT di negara sumber dan atas penghasilannya dipajaki di negara sumber, kemudian alternatif lainnya dengan tidak membuka cabang tapi menyuruh orang lain atau perusahaan yang sudah ada untuk jadi perantaranya yang untuk tujuan perpajakan tidak dijadikan BUT dan atas penghasilannya tidak dikenakan pajak di negara sumber. Padahal secara substansi kegiatannya sama, kalau hal ini dibiarkan Wajib Pajak Luar Negeri tidak tertarik untuk menjalankan sendiri aktivitas usahanya dan lebih memilih untuk menunjuk agen dalam negeri saja. Sehingga untuk memberikan perlakuan yang sama, agen perlu dijadikan BUT” (Wawancara dengan Kepala KPP Badora Dua:2011).



Gambar 5.3 Dasar Pemikiran agen ditetapkan sebagai BUT

Sedangkan menurut Gunadi dasar pemikiran agen dijadikan BUT adalah untuk melindungi *domestic tax based* dari negara sumber karena agen tersebut pada prinsipnya dapat mendatangkan keuntungan atau *business income* bagi prinsipalnya di luar negeri. Oleh karena itu agen yang memenuhi kriteria tertentu harus dijadikan BUT agar Indonesia sebagai negara sumber bisa mengenakan pajak penghasilan atas keuntungan tersebut.

“Semula BUT adalah *fixed place of business* jadi awalnya BUT itu adalah tempat usaha, kemudian ada juga BUT anggapan, seperti konstruksi, proyek yang bukan merupakan *fixed place of business*, tapi adalah tempat kerja yang bisa dianggap jadi BUT kalau memenuhi persyaratan berupa *time test* berapa lama proyeknya. Kemudian jasa menjadi BUT padahal merupakan kegiatan tapi ada syarat *time test*-nya juga. BUT anggapan lainnya adalah agen, agen bukan merupakan *fixed place of business*/tempat usaha, tapi hubungan orang perorang, tempatnya tidak ada, menggunakan tempat orang lain atau mungkin tidak menggunakan tempat sama sekali, mungkin hanya berbicara saja, kemudian menandatangani kontrak, setelah itu barangnya dikirim langsung ke pembeli. Jadi Keagenan ini *deeming* BUT atau anggapan saja, kemudian untuk bisa dianggap sebagai BUT ada syaratnya agen yang seperti apa. Tidak semua agen jadi BUT, hanya yang dependen saja, karena agen tersebut bisa mendatangkan keuntungan atau *business income* bagi prinsipalnya di luar negeri maka agen tersebut harus dijadikan BUT agar Indonesia sebagai negara sumber bisa mengenakan pajak. Kalau tidak ada BUT, Indonesia sebagai negara sumber tidak bisa mengenakan pajak. Jadi dalam hal ini agen dijadikan BUT untuk melindungi *domestic tax based* dari Negara Sumber penghasilan” (Wawancara dengan Bapak Gunadi:2011).

Hal lain yang melatarbelakangi kebijakan agen perlu dijadikan BUT adalah agen tersebut merupakan kepanjangan tangan dari prinsipalnya di luar negeri yang dapat mendatangkan keuntungan bagi prinsipalnya di luar negeri. Dalam kondisi tertentu agen tersebut tidak bisa secara bebas menjalankan kegiatannya usahanya dan secara substansi agen tersebut berada dalam kendali prinsipalnya di luar negeri sehingga atas laba usaha yang diperoleh oleh prinsipalnya di luar negeri harus dikenakan pajak di Indonesia. Untuk dapat dikenakan pajak di negara sumber maka harus ada BUT Keagenan di negara sumber tersebut sehingga dalam hal ini agen harus ditetapkan sebagai BUT Keagenan dari prinsipalnya di luar negeri.



5.2 Hambatan yang Dihadapi oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam Melakukan Identifikasi Keberadaan BUT Keagenan di Indonesia

Hambatan yang dihadapi oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam pelaksanaan identifikasi keberadaan BUT Keagenan di Indonesia berdasarkan pengamatan peneliti di lapangan dan dari hasil wawancara dengan para *key informan* adalah sebagai berikut :

5.2.1 Tidak Terdapat Peraturan Pelaksanaan tentang BUT Keagenan

Hambatan yang dihadapi oleh DJP dalam pelaksanaan identifikasi keberadaan BUT Keagenan adalah tidak terdapat peraturan pelaksanaan tentang BUT Keagenan, apa yang dimaksud dengan BUT Keagenan, kriteria apa saja yang menentukan suatu orang atau badan dapat dikatakan sebagai agen yang tidak bebas tidak pernah dijabarkan secara jelas. Selama ini apa yang dimaksud dengan agen yang tidak bebas diserahkan pada penilaian dari para petugas pajak dan Wajib Pajak sehingga cenderung menimbulkan perbedaan penafsiran di antara keduanya dalam menetapkan apakah suatu agen dependen atau independen terhadap prinsipalnya di luar negeri.

Ketentuan mengenai BUT Keagenan hanya diatur dalam Pasal 2 ayat 5 huruf n UU PPh yang menyatakan bahwa BUT dapat berupa orang atau badan yang bertindak selaku agen yang kedudukannya tidak bebas. Selanjutnya tidak terdapat ketentuan dibawahnya yang mengatur lebih lanjut mengenai apa yang dimaksud agen yang kedudukannya tidak bebas. Ketentuan mengenai perlakuan Pajak Penghasilan atas BUT Keagenan hanya berdasarkan interpretasi tertulis dari DJP berdasarkan surat jawaban atas pertanyaan Wajib Pajak yang terbit sebagai akibat dari tindakan proaktif Wajib Pajak yang meminta penegasan DJP atas kewajiban perpajakan dari kegiatan WPDN dalam mewakili dan bertindak atas nama prinsipalnya yang berada luar negeri.

Difinisi agen yang tidak bebas diberikan dalam penjelasan Pasal 2 ayat 5 UU PPh yaitu 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. Kemudian diberikan pengecualian yaitu orang pribadi yang tidak bertempat tinggal atau badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia tidak dapat dianggap mempunyai bentuk usaha tetap di Indonesia apabila orang pribadi atau badan dalam menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia menggunakan agen, broker atau perantara yang mempunyai kedudukan bebas, asalkan agen atau perantara tersebut dalam kenyataannya bertindak sepenuhnya dalam rangka menjalankan perusahaannya sendiri.

Interpretasi tertulis dari DJP berdasarkan surat jawaban atas pertanyaan Wajib Pajak tertuang dalam Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor: S-531/PJ.431/2001 Tanggal 4 Oktober 2001 tentang Penegasan Hubungan Antara PT. BDP Dengan Hcs Pte Ltd Berdasarkan P3B RI-Singapura, memberikan penegasan tentang kriteria BUT Keagenan dengan menggunakan kriteria *single principle test* dan dependen secara ekonomi dan tidak semata-mata memperhatikan kriteria wewenang untuk menandatangani atau membuat kontrak. HPL merupakan satu-satunya pelanggan BDP baik dalam kegiatan usaha BDP sebagai distributor *water product* di Indonesia maupun kegiatan BDP memberikan jasa pemasaran *paper product* di Indonesia, atau dengan kata lain seluruh kegiatan usaha BDP adalah untuk HPL. Dengan demikian kegiatan usaha BDP tergantung pada HPL. Berdasarkan Perjanjian antara BDP dengan HPL, BDP mempunyai hak non-eksklusif untuk menjual *standard betzdearborn products* ("*products*") kepada konsumen di Indonesia dengan harga, *terms* dan kondisi yang ditetapkan atau disetujui oleh HPL. Dengan demikian BDP tidak hanya memberikan jasa pemasaran tetapi juga dapat menjual produk-produk HPL dengan syarat-syarat yang ditetapkan atau disetujui HPL walaupun secara formal BDP tidak mempunyai hak untuk membuat kontrak atas nama HPL.

Hal yang sama dikatakan oleh Rachmanto Surahmat (2011), di mana ketentuan khusus untuk mengetahui apakah suatu kegiatan yang bertindak selaku agen tidak bebas dalam konteks perpajakan Indonesia belum ada secara mendetail. Berdasarkan teori yang ada untuk mengetahui apakah sebuah agen akan membentuk BUT atau tidak, harus melalui beberapa pengujian atas elemen-elemen dari pengertian BUT Keagenan seperti (i) person, (ii) yang mempunyai otoritas untuk membuat kontrak, (iii) yang dilakukan secara berkesinambungan,

(iv) person tersebut bukan independent agent yang bertindak dalam rangka menjalankan kegiatan usaha normalnya (Danny dan Darussalam:2008:36).

Adapun pengujian-pengujian tersebut adalah sebagai berikut:

.1 Pengujian atas *Person*

Detlev J. Piltz (2004:198) 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*). 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. Akan tetapi, terminologi agen dalam *Agency Clause* seharusnya tidak hanya meliputi pengertian agen berdasarkan pengertian hukum semata tetapi juga harus meliputi direktur, pekerja, distributor, kontraktor ataupun siapapun sepanjang memenuhi elemen BUT Keagenan (Chang Hee Lee:2002:1327).

.2 Pengujian atas Otoritas untuk Pembuatan (Penutupan) Kontrak

Detlev J. Piltz (2004:198-199) mengatakan 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. 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.

.3 Pengujian atas Kestinambungan Pembuatan Kontrak (*Habitually Exercise*) Skaar (1991:527) mengatakan bahwa 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. Frekuensi penutupan kontrak yang tidak dijalankan secara berkesinambungan belum tentu membatalkan adanya BUT Agen.

.4 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*). 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 keagenan yang lain dari kegiatan usaha normal 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 menurut Chang Hee Lee (2002:1330) suatu broker, komisioner, atau *independent agent* lainnya akan dianggap sebagai BUT Keagenan apabila mereka melakukan kegiatan usaha di luar kegiatan usaha normal mereka.

Berdasarkan pengamatan peneliti keempat, elemen yang menentukan apakah suatu transaksi keagenan dapat menimbulkan BUT Keagenan tersebut, tidak digunakan oleh para petugas pajak pada KPP Badora Satu dan Dua dalam mengidentifikasi keberadaan BUT Keagenan di lapangan. Penentuan suatu transaksi keagenan apakah termasuk agen yang tidak bebas atau agen bebas terhadap prinsipalnya di luar negeri cenderung ditafsirkan sendiri-sendiri oleh para petugas pajak.

Kriteria yang biasa digunakan adalah siapakah yang menentukan harga dari produk yang dijual kepada pembeli, bila yang menentukan adalah prinsipal di luar negeri dan agen tidak mempunyai hak untuk menentukan harga jual maka agen tersebut dikatakan sebagai agen yang tidak bebas. Hal ini tentunya dapat menimbulkan perbedaan pendapat di antara petugas pajak dan Wajib Pajak, karena Wajib Pajak berpendapat bahwa penentuan tersebut hanyalah sepihak dan tidak memiliki landasan ketentuan tertulis yang jelas berdasarkan ketentuan perpajakan Indonesia.

Ketidakpastian dan ketidakseragaman perlakuan dalam menetapkan kriteria agen yang tidak bebas, cenderung mengakibatkan ketidakpatuhan WPLN untuk mendaftarkan diri secara sukarela pada KPP Badora Satu dan Dua. Tidak bersedianya WPLN untuk mendaftarkan diri secara sukarela sebagai BUT Keagenan tentunya akan mengakibatkan kerugian bagi penerimaan negara dari sektor perpajakan karena Indonesia sebagai negara sumber hanya memperoleh hak pemajakan dari *fee* keagenan saja sementara pemajakan atas peredaran usaha dari transaksi keagenan berupa PPh Badan dan *branch profit tax* yang terutang tidak dapat dikenakan di Indonesia. Oleh karena itu, perlu kiranya ditetapkan kriteria-kriteria yang jelas untuk menentukan suatu transaksi keagenan termasuk agen yang tidak bebas atau agen yang bebas dalam konteks perpajakan Indonesia.

Menurut Mansury (1994:19) hampir semua undang-undang tidak dapat mengatur semua permasalahan secara sempurna, maka dalam pelaksanaannya selalu diikuti oleh ketentuan-ketentuan lain sebagai peraturan pelaksana, misalnya peraturan pemerintah, keputusan presiden, keputusan menteri dan keputusan direktur jenderal. Dalam kenyataannya yang sering terjadi adalah ketentuan pelaksana tersebut bertentangan dengan undang-undang karena disesuaikan dengan kepentingan pembuat kebijakan dalam mencapai tujuan lain yang ingin dicapainya. Keadaan ini menimbulkan adanya celah (*loopholes*) bagi Wajib Pajak untuk menganalisis dengan cermat atas kesempatan tersebut untuk digunakan dalam perencanaan pajak.

Sebagai akibat dari tidak adanya peraturan pelaksanaan tentang BUT Keagenan dalam ketentuan perpajakan Indonesia, kriteria tentang apa yang dimaksud dengan agen yang tidak bebas diserahkan pada penilaian para petugas pajak dan Wajib Pajak di lapangan. Pengujian atas elemen-elemen yang membentuk BUT Keagenan tersebut di atas tidak dilakukan oleh pihak DJP, dalam hal ini KPP Badora Satu dan Dua. Hal ini menimbulkan adanya celah (*loopholes*) bagi Wajib Pajak untuk menganalisis dengan cermat atas kesempatan tersebut untuk digunakan dalam perencanaan pajak.

Ketentuan perpajakan Indonesia menganut asas *self assesment*, seperti diatur dalam Pasal 2 ayat (1) UU KUP bahwa setiap Wajib Pajak yang telah memenuhi persyaratan subjektif dan objektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan wajib mendaftarkan diri pada kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan Wajib Pajak dan kepadanya diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak. Bila kewajiban pendaftaran ini tidak dilaksanakan, DJP berhak memberikan NPWP secara jabatan. Hal ini diatur dalam Pasal 2 Ayat (4) UU KUP yaitu Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Nomor Pokok Wajib Pajak dan/atau mengukuhkan Pengusaha Kena Pajak secara jabatan apabila Wajib Pajak atau Pengusaha Kena Pajak tidak melaksanakan kewajibannya sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan/atau ayat (2).

UU KUP telah mengatur sanksi yang tegas terhadap Wajib Pajak, dalam hal ini agen yang tidak bebas bila tidak melaksanakan kewajiban untuk mendaftarkan

diri. Sanksi tersebut diatur dalam Pasal 39 (1) huruf a UU KUP dimana setiap orang yang dengan sengaja tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

Penegakan hukum yang tegas oleh Direktorat Jenderal Pajak sebagai otoritas perpajakan dengan memberikan NPWP secara jabatan dan menerapkan sanksi administrasi dan pidana seperti yang telah diatur dalam ketentuan perundang-undangan perpajakan. Penegakan *Law enforcement* ini diharapkan dapat memberikan pengaruh kepada kepatuhan WPLN dalam menjalankan ketentuan perpajakan yang berlaku di Indonesia

Menurut Martine B. Title (2007:600), dalam ketentuan perpajakan di Amerika Serikat, untuk menetapkan kapan suatu agen atau perantara dapat membentuk suatu BUT Keagenan, haruslah dipahami terlebih dahulu bahwa hanya agen yang tidak memenuhi kriteria independen yang akan dilakukan pengujian terhadap elemen-elemen BUT Keagenan. Terdapat enam elemen dalam menentukan suatu agen dapat menimbulkan BUT Keagenan, tiga elemen adalah merupakan kriteria untuk independen agen yaitu: (i) independen secara hukum, (ii) independen secara ekonomi, (iii) bertindak dalam rangka kegiatan usahanya sendiri. Independen agen harus memenuhi ketiga kriteria tersebut, jika salah satunya tidak dipenuhi, maka ia tidak dapat dikatakan sebagai independen agen dan analisis berlanjut kepada tiga elemen dari dependen agen yaitu: (iv) otoritas untuk menutup kontrak, (v) kesinambungan pembuatan kontrak, (vi) kontrak tersebut harus sesuai dengan usaha inti dari prinsipal.

Dalam ketentuan perpajakan Amerika Serikat, jika hasil analisis terhadap ketiga elemen pertama (independen secara hukum, independen secara ekonomi, dan bertindak dalam rangka kegiatan usahanya sendiri) menunjukkan bahwa kedudukan agen tersebut adalah independen maka analisis akan dihentikan karena Pasal 5 paragraf 5 dari 1980 *Treaty* mengecualikan agen yang independen.

Namun dalam paragraf 38.7 *OECD Commentary* Pasal 5 terdapat perbedaan di mana dimungkinkan suatu agen yang independen menjadi agen yang dependen jika memenuhi ketiga elemen (otoritas untuk menutup kontrak, kesinambungan pembuatan kontrak, dan kontrak tersebut harus sesuai dengan usaha inti dari prinsipal) dan bertindak di luar kegiatan usahanya sendiri (Martine B. Title:2007:605).

Adapun keenam elemen dalam menentukan suatu agen dapat menimbulkan BUT Keagenan menurut Martine B. Title (2007:605) adalah sebagai berikut:

1. Independen secara hukum

Independen secara hukum artinya seorang agen bertanggungjawab terhadap prinsipalnya terhadap pekerjaannya tetapi bagaimana pekerjaan itu dilakukan tidak dikendalikan oleh prinsipal sesuai dengan paragraf 38.3 dari *OECD Commentary* Pasal 5. Agen tidak dapat dikatakan independen bila mendapatkan instruksi yang mendetail atau kontrol yang komprehensif dari prinsipalnya.

2. Independen secara ekonomi

Elemen independen yang kedua adalah independen secara ekonomi, artinya agen tidak menanggung risiko usaha dan tidak bergantung pada satu prinsipal saja sesuai dengan paragraf 38 dan 38.6 dari *OECD Commentary* Pasal 5.

3. Bertindak dalam rangka kegiatan usahanya sendiri

Elemen independen yang terakhir apakah agen yang independen secara hukum maupun ekonomi tersebut bertindak dalam rangka kegiatan usahanya sendiri.

4. Otoritas untuk menutup kontrak

Elemen dependen yang pertama adalah apakah agen memiliki otoritas untuk menutup kontrak atas nama prinsipalnya untuk dapat dikatakan sebagai agen yang dependen.

5. Kesinambungan pembuatan kontrak

Elemen dependen yang kedua adalah apakah otoritas untuk menutup kontrak tersebut dilakukan secara berkesinambungan. Kesinambungan dalam pembuatan kontrak tergantung pada jenis dari kontrak, kegiatan usaha dari prinsipal dan keadaan lainnya yang relevan.

6. Kontrak tersebut harus sesuai dengan usaha inti dari prinsipal

Elemen dependen yang terakhir adalah apakah kontrak dibuat oleh agen secara berkesinambungan haruslah berhubungan dengan bisnis inti dari prinsipalnya.

Dalam rangka menetapkan apakah suatu agen merupakan independen agen, Kantor Pajak di Amerika Serikat telah mengembangkan sebelas kriteria yang perlu diperhatikan. Kriteria-kriteria ini belum dipublikasikan dan hanya digunakan untuk kepentingan internal dari *Internal Revenue Services*. Tidak ada pembobotan untuk masing-masing kriteria. Namun apabila suatu agen memenuhi mayoritas dari kriteria tersebut akan dianggap sebagai agen yang independen, kesebelas kriteria tersebut adalah (Martine B. Title:2007:609):

1. agen melakukan kegiatan usaha atas nama prinsipalnya bebas dari instruksi yang mendetail dan kontrol yang komprehensif dari prinsipalnya.
2. agen mengambil keputusan apakah diperlukan jasa dari pihak ketiga dalam rangka melaksanakan kegiatan keagenannya dan apabila jasa tersebut diperlukan agen dapat menyewa jasa dari pihak ketiga dan menanggung biaya dari jasa tersebut tanpa memperoleh penggantian dari prinsipalnya.
3. agen melakukan kegiatan usaha yang terpisah dari kegiatan usaha prinsipalnya.
4. agen tidak menyampaikan laporan rutin kepada prinsipalnya berkenaan dengan aktivitas usahanya.
5. agen menanggung risiko usaha dari aktivitas keagenan.
6. agen bukan merupakan eksklusif agen di mana dalam periode tertentu agen juga mewakili pihak lainnya.
7. agen secara berkesinambungan menawarkan barang dan jasanya kepada masyarakat umum.
8. agen memperoleh *fee* atas kegiatan keagenannya sesuai dengan nilai pasar yang wajar untuk kegiatan usaha yang sejenis.
9. prinsipal tidak mengganti atas biaya usaha yang dikeluarkan oleh agennya.
10. agen berkontribusi terhadap sebagian material, peralatan, dan sumber daya yang diperlukan dalam kegiatan usaha keagenan.
11. agen melakukan investasi jangka panjang dalam bentuk fasilitas dan sumber daya lainnya untuk digunakan dalam kegiatan usaha keagenan.

Dari kesebelas kriteria di atas, nomor 5 sampai dengan 11 untuk menguji apakah agen independen secara ekonomi, nomor 1 dan 4 untuk menguji apakah agen independen secara hukum, dan nomor 2 dan 3 untuk menguji apakah agen baik secara hukum maupun ekonomi.

Berdasarkan kriteria yang telah ditentukan di atas, dapat dikatakan bahwa Amerika Serikat telah memberikan pedoman yang mendetail kepada para petugas pajaknya dalam menentukan apakah suatu agen dapat dikatakan independen atau dependen terhadap prinsipalnya di luar negeri. Kriteria tersebut telah mempertimbangkan faktor independen baik secara ekonomi maupun secara hukum. Hal ini tentunya dapat memberikan panduan bagi petugas pajak untuk melakukan identifikasi terhadap keberadaan BUT Keagenan.

Panduan tersebut tentunya akan mengurangi potensi sengketa antara petugas pajak dan Wajib Pajak dalam menetapkan apakah suatu agen bertindak dependen atau independen terhadap prinsipalnya di luar negeri. Kondisi di atas dapat memberikan perbandingan dan masukan yang positif bagi DJP, bahwa betapa pentingnya suatu peraturan yang dapat memberikan panduan untuk membantu petugas pajak dalam mengidentifikasi keberadaan BUT Keagenan di lapangan.

Pendapat lainnya tentang kriteria dalam menentukan apakah suatu agen merupakan agen yang independen atau dependen dikemukakan oleh Detlev J. Plitz (2004:200), paragraf 34 sampai dengan 38.6 dari OECD *Commentary* Pasal 5 telah menetapkan beberapa kriteria untuk menentukan apakah suatu agen merupakan agen yang independen. Kriteria-kriteria ini akan sangat membantu untuk diterapkan terhadap kasus-kasus dalam praktik di lapangan, kriteria tersebut adalah sebagai berikut :

1. Indikator untuk agen yang dependen
 - Prinsipal mempunyai hak untuk memberikan instruksi yang berhubungan dengan masalah ketenagakerjaan;
 - Komisi yang diterima oleh agen jumlahnya tetap;
 - Prinsipal menanggung biaya yang dikeluarkan oleh agen dengan tidak mempedulikan berapapun jumlah dari biaya tersebut;
 - Kegiatan keagenan hanya dijalankan untuk satu prinsipal dalam jangka waktu tertentu.

2. Indikator untuk agen yang independen

- Komisi yang diterima agen bervariasi sesuai dengan tingkat kinerja dari agen tersebut;
- Agen menanggung risiko dari kerugian usaha;
- Agen memiliki sendiri infrastruktur usaha;
- Jam kerja disesuaikan dengan keinginan dari agen;
- Biaya usaha dari kegiatan keagenan ditanggung sepenuhnya oleh agen.

3. Independensi suatu agen tidak akan dipengaruhi oleh beberapa instruksi yang diberikan oleh prinsipalnya, meliputi:

- Penentuan target penjualan minimum;
- Penentuan standar kualitas untuk menarik pembeli;
- Penentuan kode etik seperti larangan untuk memberikan uang suap;
- Prinsipal mempunyai hak untuk melakukan kontrol terhadap standar yang telah ditetapkan;
- Kewajiban agen untuk membuat laporan rutin; Bantuan keuangan yang diterima agen dari prinsipal seperti pinjaman atau hibah, tapi hanya untuk tahap awal kegiatan keagenan.

John Hutagaol (2011) berpendapat bahwa untuk keperluan perpajakan Indonesia perlu dibuatkan peraturan pelaksanaan sebagai pedoman bagi fiskus dan Wajib Pajak dalam mengidentifikasi keberadaan BUT Keagenan. Peraturan pelaksanaan tersebut hendaknya dapat memberikan panduan dalam menentukan apakah suatu transaksi keagenan merupakan agen yang independen atau dependen terhadap prinsipalnya di luar negeri.

Secara formal, peraturan perpajakan yang lebih tinggi dari Surat Jawaban Direktur Jenderal Pajak belum ada. Untuk itu perlu dibuatkan peraturan pelaksanaan berupa Peraturan Direktur Jenderal Pajak atau Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak yang memberikan formulasi kebijakan identifikasi BUT keagenan. Peraturan pelaksanaan tersebut hendaknya dapat menjelaskan kriteria apa saja yang dimaksud dengan orang atau badan yang bertindak selaku agen yang

berkedudukan tidak bebas seperti yang disebutkan dalam Pasal 2 ayat 5 huruf n UU PPh. Kriteria yang dapat dijabarkan sebagai berikut:

- a. apakah terdapat orang atau badan yang bertindak atas nama prinsipalnya?
 - orang pribadi atau badan tersebut berada di dalam negeri;
 - orang pribadi atau badan tersebut merupakan agen yang dependen.
- b. apakah orang pribadi atau badan tersebut mempunyai otoritas untuk pembuatan kontrak dan melakukannya secara berkesinambungan?
 - orang pribadi atau badan tersebut mempunyai otoritas untuk menandatangani kontrak;
 - otoritas tersebut tidak terbatas pada penandatanganan kontrak, dapat saja yang menandatangani kontrak adalah “pihak lain” namun yang menyiapkan dan menegosiasikan kontrak adalah agen. Kurangnya keterlibatan aktif prinsipal dalam transaksi merupakan indikasi pemberian wewenang kepada agen;
 - istilah “berkesinambungan” tergantung kepada jenis kegiatan usaha yang dilakukan dan karakteristik masing-masing perusahaan.
- c. apakah orang pribadi atau badan tersebut benar-benar independen secara legal maupun ekonomi?
 - agen bertanggung jawab terhadap pekerjaannya tetapi bagaimana pekerjaannya dilakukan tidak dikendalikan oleh prinsipal;
 - prinsipal tidak mempunyai hak untuk memberikan instruksi serta kontrol yang komprehensif kepada agennya;
 - prinsipal tidak menanggung biaya kegiatan yang dilakukan agennya tanpa mengindahkan jumlah;
 - agen menanggung risiko dari usaha keagenan tersebut.

- aktivitas usaha dilakukan oleh agen tidak hanya untuk satu prinsipal untuk suatu periode waktu tertentu
- d. apakah kegiatan keagenan dilakukan dalam kegiatan usaha yang lazim?
- agen yang independen melakukan kegiatan usaha pokok mereka sendiri, bila mereka melakukan kegiatan usaha di luar kegiatan usaha normal mereka maka akan dianggap dependen untuk kegiatan usaha khusus tersebut;
 - agen yang dependen menjalankan kegiatan usaha yang dilakukan prinsipal.
- e. apakah kegiatan keagenan yang dilakukan oleh orang pribadi atau badan tersebut seluruhnya atau hampir seluruhnya dilakukan untuk satu prinsipal saja?
- Agen yang hanya melayani satu prinsipal saja dengan sendirinya telah kehilangan independensinya.
- f. apakah orang pribadi atau badan tersebut tidak mempunyai wewenang untuk membuat kontrak tetapi terbiasa mengurus persediaan barang dagangan dan secara teratur menyerahkan atas nama prinsipalnya?

Berdasarkan kriteria-kriteria tersebut di atas, dapat dibuat dalam bentuk pertanyaan dalam tabel di bawah ini :

Tabel 5.1 Panduan Kriteria Identifikasi BUT Keagenan

No	Kriteria yang menjadi panduan	Tidak ada BUT	Ada BUT
1	Apakah terdapat orang atau badan yang bertindak atas nama prinsipalnya?	Tidak	Ya
2	Apakah orang pribadi atau badan tersebut mempunyai otoritas untuk pembuatan kontrak dan melakukannya secara berkesinambungan?	Tidak	Ya
3	Apakah orang atau badan tersebut benar-benar independen secara legal maupun ekonomi?	Ya	Tidak

4	Apakah kegiatan keagenan dilakukan dalam kegiatan usaha yang lazim?	Ya	Tidak
5	apakah kegiatan keagenan yang dilakukan seluruhnya atau hampir seluruhnya dilakukan untuk satu prinsipal saja?	Tidak	Ya
6	Apakah orang pribadi atau badan tersebut tidak mempunyai wewenang untuk membuat kontrak tetapi terbiasa mengurus persediaan barang dagangan dan secara teratur menyerahkan atas nama prinsipalnya?	Tidak	Ya

Dari pertanyaan di atas, dalam melakukan pengawasan terhadap keberadaan BUT Keagenan di Indonesia dapat saja timbul kondisi berikut ini:

- Jika jawaban dari pertanyaan nomor 1 dan 2 adalah ya maka terdapat agen yang dependen sehingga menimbulkan BUT Keagenan
- Jika jawaban dari pertanyaan 3 dan 4 adalah tidak maka agen yang independen akan dianggap sebagai agen yang dependen sehingga menimbulkan BUT Keagenan.
- Jika jawaban dari pertanyaan 5 adalah ya maka agen yang independen akan dianggap sebagai agen yang dependen sehingga menimbulkan BUT Keagenan.
- Jika jawaban dari pertanyaan nomor 6 adalah ya maka terdapat agen yang dependen sehingga menimbulkan BUT Keagenan.

5.2.2 Kesulitan Dalam Pembuktian Kriteria Mempunyai Wewenang untuk Menandatangani atau Menutup Kontrak

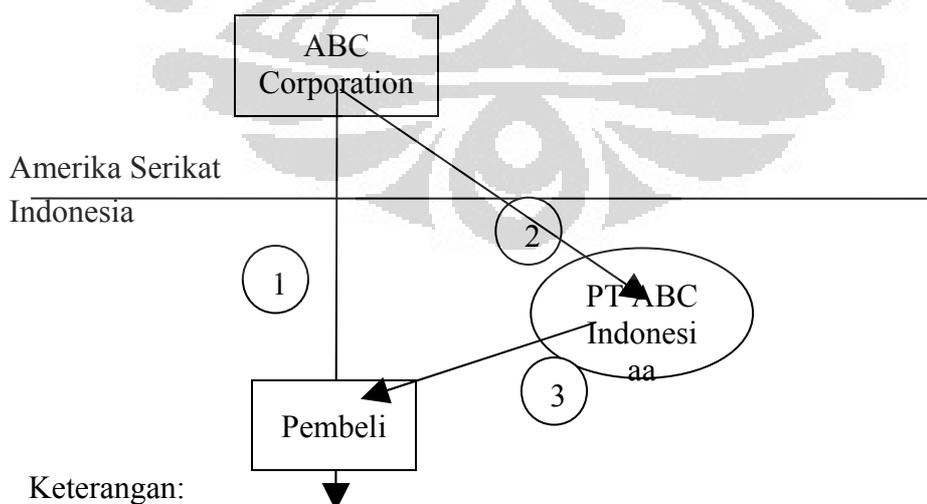
Berdasarkan keterangan dari Kepala KPP Badora Dua (2011), hambatan dalam identifikasi keberadaan BUT Keagenan adalah terletak pada pembuktian kewenangan suatu agen dalam menandatangani kontrak dengan pembeli di Indonesia. Seringkali agen ikut bernegosiasi aktif dalam penyusunan draft kontrak kemudian setelah mencapai kesepakatan proses penandatanganan dilakukan oleh kantor pusat atau “pihak lain” sehingga seringkali WPLN menghindar dari

penetapan sebagai agen yang tidak bebas dengan alasan agen tersebut tidak mempunyai wewenang untuk menandatangani kontrak karena secara nyata agen tersebut tidak menandatangani kontrak.

Menurut Gunadi (2011) karakter dari *dependent agent* ini adalah ia mempunyai kewenangan untuk menandatangani atau menutup kontrak yang harus dipandang tidak semata-mata secara yuridis formal tetapi juga secara nyata. Artinya apabila secara nyata pihak agen ikut bernegosiasi kemudian setelah mencapai kesepakatan proses penandatanganan dilakukan oleh kantor pusat maka dalam hal ini kedudukan agen adalah sebagai *dependent agent*.

Berikut diberikan ilustrasi sebuah kasus yang menggambarkan hambatan dalam menentukan kriteria mempunyai wewenang untuk menutup kontrak:

ABC Corporation berkedudukan di New York, Amerika Serikat merupakan induk perusahaan dari PT ABC Indonesia di Jakarta, Indonesia. ABC Corporation merupakan perusahaan yang bergerak di bidang teknologi informasi yang memasarkan produk berupa *hardware* dan *software* komputer kepada para pembeli di Indonesia. Berdasarkan *Inter-Company Service Aggrement (ICSA)* yang dibuat antara ABC Corporation dengan PT ABC Indonesia diketahui bahwa PT ABC Indonesia melaksanakan kegiatan pemasaran, perawatan dan perbaikan dari produk ABC Corporation di Indonesia.



Keterangan:

1. ABC Corporation melakukan kontrak jual beli produk *hardware* dan *software* komputer dengan para konsumennya di Indonesia.

2. ABC Corporation dan PT ABC Indonesia melakukan perjanjian ICSA untuk kegiatan pemasaran, perawatan dan perbaikan (layanan purna jual) atas produk *hardware* dan *software* computer.
3. Sesuai perjanjian ICSA, kegiatan pemasaran, perawatan dan perbaikan (layanan purna jual) atas produk *hardware* dan *software* komputer dari ABC Corporation di Indonesia dilakukan oleh PT ABC Indonesia.

Berdasarkan Pasal 1 ICSA diketahui bahwa PT ABC Indonesia memberikan layanan antara lain berupa :

- Instalasi dari *hardware* dan *software* dari ABC Corporation berdasarkan perjanjian yang dibuat antara ABC Corporation dengan para pembelinya.
- Menyediakan *hardware* yang dibutuhkan selama masa garansi yang telah ditetapkan dalam perjanjian yang dibuat antara ABC Corporation dengan para pembelinya.
- Melakukan perawatan terhadap *hardware* berdasarkan perjanjian yang dibuat antara ABC Corporation dengan para pembelinya.
- Melakukan perawatan dan perbaikan terhadap *software* berdasarkan perjanjian yang dibuat antara ABC Corporation dengan para pembelinya.
- Memberikan dukungan administrasi dan logistik serta berkoordinasi terhadap pemberian layanan di Indonesia. PT ABC Indonesia juga menyediakan fasilitas untuk mendemonstrasikan produk ABC Corporation dan pelatihan terhadap para pembeli di Indonesia.

Berdasarkan Pasal 2 ICSA diketahui bahwa ABC Corporation menunjuk PT ABC Indonesia sebagai *non exclusive representative* dari ABC Corporation untuk menarik minat para calon pembeli dari *hardware* dan *software* ABC Corporation di Indonesia dan **membantu ABC Corporation dalam melakukan negosiasi dalam membuat kontrak jual beli. Namun PT ABC Indonesia tidak memiliki wewenang untuk menentukan harga, menutup kontrak atas nama atau melakukan komitmen lainnya.** PT ABC Indonesia berkewajiban memberikan

ganti rugi terhadap kerugian yang dialami oleh ABC Corporation terhadap pelanggaran ketentuan di atas.

Berdasarkan Pasal 3 ICSA diketahui bahwa sehubungan dengan layanan yang diberikan oleh PT ABC Indonesia, **ABC Corporation memberikan penggantian terhadap seluruh biaya operasi yang dikeluarkan oleh PT ABC Indonesia untuk kepentingan ABC Corporation** dan ABC Corporation memberikan *service fee* sebesar 5% dari biaya yang dikeluarkan setiap tahunnya. **ABC Corporation juga menjamin laba operasi sebesar 5% dari biaya operasi.** Setiap pendapatan yang diterima oleh PT ABC Indonesia sehubungan dengan kontrak pekerjaan dengan pembeli dari ABC Corporation akan mengurangi penggantian biaya oleh ABC Corporation

Sehubungan dengan perawatan *software* oleh PT ABC Indonesia berdasarkan perjanjian yang dibuat antara ABC Corporation dengan para pembelinya. PT ABC Indonesia akan memberikan 50% dari pendapatan yang diterima kepada ABC Corporation. Bila PT ABC Indonesia diwajibkan membayar pajak atau pungutan kepada pemerintah atau otoritas yang berwenang sehubungan dengan kegiatan layanan untuk kepentingan ABC Corporation sesuai dengan perjanjian yang dibuat. ABC Corporation berkewajiban memberikan penggantian kepada PT ABC Indonesia terhadap pajak atau pungutan tersebut.

Indikator PT ABC Indonesia *dependent* terhadap ABC Corporation. adalah pada pasal 3 ICSA yaitu masalah kompensasi yang diterima PT ABC Indonesia, yaitu:

- Penggantian dari ABC Corporation atas biaya-biaya yang dikeluarkan oleh PT ABC Indonesia.
- Adanya jaminan kepada PT ABC Indonesia akan tetap menerima penggantian minimal 5% dari biaya operasi yang dikeluarkan oleh PT ABC Indonesia, baik rugi atau untung, Jadi PT ABC Indonesia jelas tidak menanggung risiko usaha.

Untuk mengetahui apakah seseorang diberi wewenang untuk menandatangani kontrak tidak saja ditempuh pendekatan dari segi hukum (kontrak) tetapi juga dari kegiatan sebenarnya pihak-pihak yang mengadakan kontrak. Apabila yang dipakai

sebagai pendekatan adalah hanya dari segi hukumnya, perusahaan akan dengan mudah menghindarkan diri dari terciptanya "Bentuk Usaha tetap". Misalnya, agen itu masih ikut secara aktif sampai pada negosiasi tapi pada saat penandatanganan atas kontrak, yang diperintah untuk menandatangani kontrak adalah orang dari kantor pusat (Surahmat, Rachmanto:2001:130).

Penentuan seorang agen mempunyai wewenang untuk menandatangani kontrak harus berdasarkan latar belakang ekonomis. Apakah ada alasan kuat bagi perusahaan untuk tidak menyerahkan penandatanganan kontrak kepada agen, misalnya untuk kontrak-kontrak yang besar, dan ia menandatangani sendiri, agen tersebut dapat dianggap tidak mempunyai wewenang untuk menandatangani kontrak. Sebaliknya, apabila bentuk maupun format kontrak itu sudah dibuat standard dan ditandatangani oleh salah seorang dari kantor pusat, agen tersebut dapat dianggap mempunyai wewenang menandatangani kontrak, sebab ia mempunyai wewenang untuk mengambil keputusan (Vogel. Klausur:1991:246).

Pada pasal 2 ICSA diketahui bahwa PT ABC Indonesia tidak berwenang untuk menutup kontrak, namun PT ABC Indonesia membantu dalam negosiasi kontrak, Hal ini harus **dibuktikan** apakah atas seluruh kontrak tersebut negosiasinya dilakukan secara detail oleh PT ABC Indonesia. Walaupun PT ABC Indonesia tidak menutup kontrak secara langsung maka PT ABC Indonesia tetap dapat dianggap memenuhi kriteria menutup kontrak sehingga menimbulkan BUT Keagenan di Indonesia.

Untuk mengantisipasi hal ini menurut Gunadi (2011), perlu dilakukan pengaturan oleh kementerian teknis yang berhubungan dengan pengaturan lembaga keagenan yaitu Kementerian Perdagangan. Kementerian Perdagangan dapat membuat peraturan untuk melindungi kepentingan domestik yang mengatur bahwa kontrak jual-beli dalam transaksi keagenan harus ditandatangani oleh agen dan dilakukan di Indonesia, sehingga modus untuk menghindari timbulnya BUT Keagenan di Indonesia dengan penandatanganan kontrak oleh kantor pusat atau "pihak lain" dapat dihindari.

Masalah pembuktian dalam kewenangan untuk menandatangani kontrak juga berkaitan dengan hambatan yang telah diuraikan terdahulu, di mana tidak terdapat peraturan pelaksanaan tentang BUT Keagenan yang menjelaskan apa yang

dimaksud dengan mempunyai wewenang untuk menandatangani kontrak. Bila kriteria mempunyai “wewenang” untuk menandatangani kontrak ini telah diatur secara jelas, mengenai kapan agen dapat dikatakan mempunyai wewenang tersebut diharapkan masalah pembuktian untuk kriteria kewenangan menandatangani atau menutup kontrak dapat diatasi sehingga tidak menimbulkan sengketa antara petugas pajak dan Wajib Pajak di lapangan.

5.2.3 Kurangnya Data Kontrak Keagenan yang Dimiliki oleh Direktorat Jenderal Pajak

Berdasarkan keterangan dari Pihak Subdit PKPI, Peraturan Perpajakan II, Kantor Pusat DJP (2011), selama ini DJP belum memperoleh data dari pihak lain di luar DJP dalam hal ini Kementerian Perdagangan mengenai data kontrak keagenan yang ada di Indonesia. Data mengenai keberadaan dan aktivitas dari agen yang mempunyai prinsipal di luar negeri secara lengkap dan mutakhir merupakan syarat penting dalam melakukan identifikasi keberadaan BUT Keagenan di Indonesia. Namun saat ini DJP tidak memiliki data yang memadai dari pihak eksternal DJP. Pengumpulan data adalah hal yang sangat mendasar dalam administrasi perpajakan yang menganut sistem *self assessment* sehingga patut disayangkan apabila masalah pengumpulan data masih menjadi kendala utama dalam administrasi DJP.

Kementerian Perdagangan selaku instansi pemerintah yang bertugas mengawasi dan mengatur kegiatan keagenan di Indonesia tentunya mempunyai data tentang kegiatan keagenan dalam negeri yang mempunyai prinsipal dari luar negeri. Berdasarkan Pasal 2 Peraturan Menteri Perdagangan Republik Indonesia Nomor:11/M-DAG/PER/3/2006 tentang Ketentuan dan Tata Cara Penerbitan Surat Tanda Pendaftaran Agen atau Distributor Barang dan/atau Jasa diatur bahwa setiap perusahaan perdagangan nasional yang membuat perjanjian dengan prinsipal barang atau jasa produksi luar negeri atau dalam negeri sebagai agen, agen tunggal, distributor atau distributor tunggal wajib didaftarkan di Departemen Perdagangan untuk memperoleh Surat Tanda Pendaftaran. Kemudian pada Pasal

19 ayat 1 diatur bahwa agen, agen tunggal, sub agen, distributor, distributor tunggal atau sub distributor barang dan/atau jasa wajib menyampaikan laporan kegiatan perusahaan setiap 6 (enam) bulan sekali kepada Direktur Bina Usaha dan Pendaftaran Perusahaan.

Dari ketentuan di atas, dapat dilihat bahwa Kementerian Perdagangan sebagai instansi yang berwenang telah melakukan pengawasan terhadap keberadaan dan kegiatan usaha dari agen yang mempunyai prinsipal di luar negeri dengan memberikan Surat Tanda Pendaftaran sehingga perusahaan yang dapat menjalankan kegiatan keagenan hanyalah agen yang telah terdaftar pada Kementerian Perdagangan. Untuk itu pihak Direktorat Jenderal Pajak hendaknya perlu melakukan kerja sama dengan Kementerian Perdagangan untuk memperoleh data mengenai keberadaan dan kegiatan usaha dari agen tersebut, untuk selanjutnya dilakukan analisis apakah atas transaksi keagenan tersebut dapat menimbulkan BUT Keagenan atau tidak.

Kantor Pusat DJP adalah unit yang paling tepat mengambil peran dalam menjalin kerjasama dengan pihak eksternal DJP. Sebagai unit eselon satu yang tentunya mempunyai wibawa dengan pihak eksternal DJP. Kemudian data kegiatan keagenan yang diperoleh oleh Kantor Pusat DJP didistribusikan kepada KPP Badora Satu dan Dua untuk dapat dilakukan analisis apakah kontrak keagenan tersebut merupakan agen yang dependen atau independen terhadap prinsipalnya di Luar Negeri, bila dari hasil identifikasi ternyata merupakan agen yang dependen selanjutnya terhadap Wajib Pajak tersebut dapat dilakukan himbuan untuk mendaftarkan diri dan melaporkan kewajibannya perpajakannya pada KPP Badora Satu dan Dua.

5.2.4 Kurangnya Pemahaman Petugas Pajak tentang Konsep BUT Keagenan

Hambatan lainnya dalam mengidentifikasi keberadaan BUT Keagenan adalah masalah sumber daya manusia yaitu kurangnya pemahaman petugas pajak tentang konsep BUT Keagenan. Menurut pengamatan peneliti, walaupun rata - rata

petugas pajak terutama pada KPP Badora Satu dan Dua merupakan pegawai yang memiliki kompetensi yang baik dan mempunyai pendidikan formal yang memadai tetapi berdasarkan wawancara dengan Kepala KPP Badora Dua (2011) diketahui bahwa tidak banyak petugas pajak yang paham mengenai masalah BUT secara umum apalagi BUT Keagenan yang lebih sulit untuk mendeteksinya, yang disebabkan oleh kurangnya kompetensi petugas pajak dalam hal :

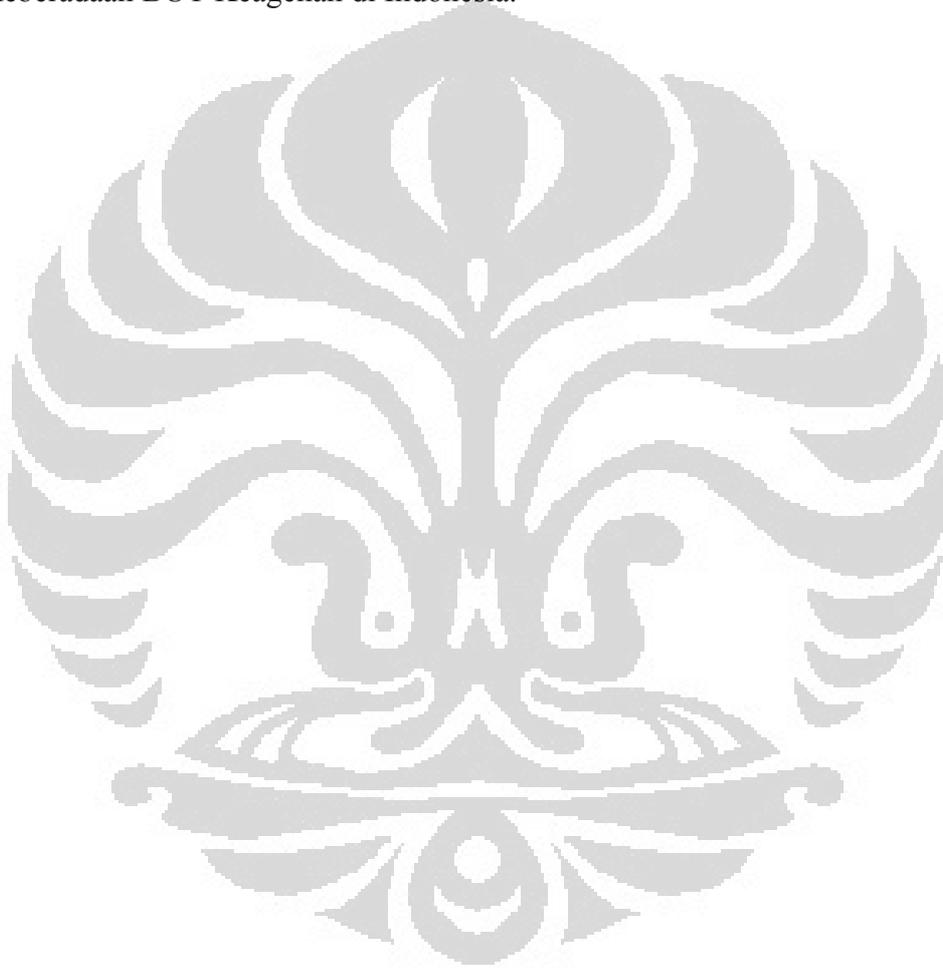
- Penguasaan mengenai proses bisnis atau hubungan dagang dalam kegiatan keagenan.
- Penguasaan ketentuan perpajakan internasional, terutama mengenai konsep BUT Keagenan.
- Penguasaan Bahasa Inggris yang biasa digunakan dalam pembuatan kontrak keagenan antara WPLN dengan agen dalam negeri.

Pendapat yang sama dikemukakan oleh Rachmanto Surahmat, di mana kebanyakan petugas pajak di lapangan tidak memahami dengan baik dan memiliki interpretasi yang benar mengenai ketentuan BUT Keagenan. Hal ini tentunya akan mempengaruhi keputusan dalam melakukan identifikasi terhadap keberadaan BUT Keagenan di lapangan.

“Kompetensi sumber daya manusia yang dimiliki oleh Direktorat Jenderal Pajak sangat berpengaruh pada upaya mengidentifikasi keberadaan BUT Keagenan di Indonesia. Kemampuan untuk meneliti kondisi suatu agen apakah independen atau dependen terhadap prinsipalnya adalah kemampuan yang wajib dimiliki oleh petugas pajak. Dalam implementasi, hal ini sangat tergantung pada kompetensi dari yang melaksanakan, yaitu petugas pajaknya, masalahnya kebanyakan petugas pajak di lapangan tidak memahami dengan baik dan memiliki interpretasi yang benar mengenai ketentuan BUT Keagenan. Hal ini tentunya akan mempengaruhi keputusan dalam melakukan identifikasi terhadap keberadaan BUT Keagenan di lapangan (Wawancara dengan Bapak Rachmanto Surahmat:2011).

Kurangnya pemahaman petugas pajak tentang konsep BUT Keagenan juga disebabkan oleh latar belakang tempat tugas sebelumnya dari para pegawai KPP Badora Satu dan Dua yang beraneka ragam. Tempat tugas sebelumnya dari para pegawai tersebut sangat jarang atau bahkan tidak pernah bersentuhan dengan kasus tentang BUT secara umum apalagi BUT Keagenan yang sangat sulit untuk mengidentifikasinya.

Menurut John Hutagaol (2011), DJP hendaknya melakukan pelatihan, *inhouse training*, diskusi dan bedah kasus BUT Keagenan secara intensif baik secara kualitas dari skema BUT Keagenan dan narasumbernya maupun secara kuantitas di mana dilakukan secara rutin kepada petugas pajak untuk meningkatkan kemampuan dan pengetahuan bagi para pegawai dalam memahami prinsip mengenai BUT Keagenan baik secara internasional maupun domestik sehingga petugas pajak di lapangan dapat secara jernih mengidentifikasi keberadaan BUT Keagenan di Indonesia.



BAB VI

KESIMPULAN DAN SARAN

6.1 Kesimpulan

Dari pembahasan yang telah dilakukan dalam bab terdahulu dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Dasar pemikiran yang melatarbelakangi kebijakan agen perlu dijadikan BUT dalam ketentuan perpajakan domestik Indonesia adalah sebagai berikut:
 - Untuk menjaga azas netralitas di mana ketentuan perpajakan harus memberikan perlakuan pajak yang sama antara Wajib Pajak Luar Negeri yang memilih menjalankan sendiri kegiatan usahanya di negara lain atau menjalankan kegiatan usahanya melalui agen domestik di negara lain. Di lain pihak Wajib Pajak Luar Negeri akan dengan mudah mengelak dari kewajiban perpajakan di negara lainnya jika agen tidak ditetapkan sebagai BUT.
 - Untuk melindungi *domestic tax based* dari negara sumber karena agen tersebut bisa mendatangkan keuntungan atau *business income* bagi prinsipalnya di Luar Negeri maka agen tersebut harus dijadikan BUT agar Indonesia sebagai negara sumber bisa mengenakan pajak penghasilan atas keuntungan tersebut.
2. Hambatan yang dihadapi oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam melakukan identifikasi keberadaan BUT Keagenan di Indonesia adalah sebagai berikut:
 - Tidak terdapat peraturan pelaksanaan tentang BUT Keagenan yang dapat memberikan panduan bagi aparat pajak dan Wajib Pajak dalam mengidentifikasi keberadaan BUT Keagenan. Secara formal belum ada ketentuan perpajakan tentang formulasi kebijakan identifikasi BUT Keagenan yang lebih tinggi dari Surat Jawaban Direktur Jenderal Pajak. Selanjutnya tidak ada ketentuan khusus berupa peraturan atau surat

edaran Direktur Jenderal Pajak yang dapat memberikan formulasi apakah suatu kegiatan bertindak selaku agen tidak bebas dalam konteks perpajakan Indonesia.

- Kesulitan dalam pembuktian kewenangan suatu agen dalam menandatangani kontrak dengan pembeli di Indonesia karena seringkali agen ikut bernegosiasi aktif dalam penyusunan *draft* kontrak kemudian setelah mencapai kesepakatan proses penandatanganan dilakukan oleh kantor pusat atau “pihak lain”.
- Kurangnya data kontrak keagenan yang dimiliki oleh Direktorat Jenderal Pajak di mana tidak terdapat data dari pihak eksternal yang memadai.
- Kurangnya pemahaman petugas pajak tentang Konsep BUT Keagenan yang mempengaruhi keputusan dalam melakukan identifikasi terhadap keberadaan BUT Keagenan di lapangan.

6.2 Saran

Berdasarkan kesimpulan yang telah diambil di atas, diberikan saran-saran dalam rangka identifikasi keberadaan BUT Keagenan di Indonesia, sebagai berikut:

1. Untuk mengatasi masalah tidak adanya peraturan pelaksanaan tentang BUT Keagenan sebaiknya dibuatkan peraturan pelaksanaan tentang formulasi kebijakan identifikasi BUT Keagenan sebagai pedoman bagi fiskus dan Wajib Pajak dalam mengidentifikasi keberadaan BUT Keagenan yang dapat memberikan panduan dalam menentukan apakah suatu transaksi keagenan merupakan agen yang independen atau dependen terhadap prinsipalnya di luar negeri. Peraturan pelaksanaan tersebut hendaknya menjabarkan kriteria dari agen yang tidak bebas seperti orang atau badan yang bertindak atas nama prinsipalnya, mempunyai otoritas untuk pembuatan kontrak dan melakukannya secara berkesinambungan, orang atau badan tersebut tidak

benar-benar independen secara legal maupun ekonomi, kegiatan keagenan dilakukan tidak dalam kegiatan usaha yang lazim, apakah kegiatan keagenan yang dilakukan seluruhnya atau hampir seluruhnya dilakukan untuk satu prinsipal saja, dan orang atau badan tersebut terbiasa mengurus persediaan barang dagangan dan secara teratur menyerahkan atas nama prinsipal.

2. Untuk mengatasi masalah kesulitan dalam pembuktian kewenangan suatu agen dalam menandatangani kontrak sebaiknya dilakukan pengaturan oleh kementerian teknis yang berhubungan dengan pengaturan lembaga keagenan yaitu Kementerian Perdagangan. Kementerian Perdagangan dapat membuat peraturan untuk melindungi kepentingan domestik yang mengatur bahwa kontrak jual-beli dalam transaksi keagenan harus ditandatangani oleh agen dan dilakukan di Indonesia, sehingga modus untuk menghindari timbulnya BUT Keagenan di Indonesia dengan penandatanganan kontrak oleh kantor pusat atau “pihak lain” dapat dihindari.
3. Untuk mengatasi masalah kurangnya data kontrak keagenan yang dimiliki oleh Direktorat Jenderal Pajak sebaiknya pihak Direktorat Jenderal Pajak melakukan kerja sama dengan Kementerian Perdagangan untuk memperoleh data keberadaan dan kegiatan usaha dari agen tersebut, untuk selanjutnya dilakukan analisis apakah atas transaksi keagenan tersebut dapat menimbulkan BUT Keagenan atau tidak.
4. Untuk mengatasi masalah kurangnya pemahaman petugas pajak tentang Konsep BUT Keagenan sebaiknya pihak Direktorat Jenderal Pajak mengadakan pelatihan, *inhouse training*, diskusi dan bedah kasus BUT Keagenan kepada petugas pajak dalam memahami prinsip mengenai BUT Keagenan baik secara internasional maupun domestik sehingga petugas pajak di lapangan dapat secara jernih mengidentifikasi keberadaan BUT Keagenan di Indonesia.

DAFTAR PUSTAKA

1. Buku

- AM Kadarman SJ. dan Jusuf Udaya, *Pengantar Ilmu Manajemen*, Jakarta: PT Prenhallindo, 2001
- Bhakti. Astera Primanto, *Konsep Bentuk Usaha Tetap*, Tim Penyusun Kanwil DJP Jaya Khusus, 2003
- Brotodihardjo. R. Santoso, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT Refika Aditama. Bandung, 2003
- Creswell, John W. *Research Design. Qualitative and Quantitative Approach*. Oak.London. New Delhi: SAGE Publication. 1994
- Darussalam. John Hutagaol. Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*, Jakarta: Danny Darussalam Tax Center, 2010
- Fuady. Munir, *Hukum Bisnis dalam Teori dan Praktek*, Buku Ke Empat. Bandung: Citra Aditya Bakti, 1997
- Gay L.R. *Educational Research*. Ohio; Merril Publishing Company.1976 disalin dari terjemahan Consuelo G Sevilla, dkk. *Pengantar Metode Penelitian*. Jakarta: Penerbit Universitas Indonesia. 1993
- Gunadi, *Perpajakan Pelayaran dan Penerbangan*, Jakarta: PT Multi Utama Consultindo, 2000
- _____, *Perpajakan Internasional*, Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 2007
- Hans-Jorgen Aigner, Mario Zuger.” *Permanent Establishment in International Tax Law*”. Wien: dalam Lang(ed), Linde Verlag, 2003
- Hutagaol. John, *Pemahaman Praktis Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda Indonesia dengan Negara-negara di Kawasan Asia Pasifik, Amerika dan Afrika Selatan*, Jakarta: Salemba Empat, 2000
- Irawan. Prasetya, *Logika dan Prosedur Penelitian*. Jakarta: Sekolah Tinggi Ilmu Administrasi Press, 2000
- _____, *Penelitian Kualitatif dan Kuantitatif Untuk Ilmu-ilmu Sosial*, Depok: FISIP UI, 2006

- John Hutagaol. Danny Septriadi. Darussalam. *Kapita Selekta Perpajakan*, Jakarta: Salemba Empat, 2006
- Judisseno. Rimskey K., *Pajak dan Strategi Bisnis*, Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama, 1999
- Leon. Hector S. De., *The Fundamental of Taxation*, Manila: Rex Printing Company. Inc, 1997
- Mansury. R, *Pajak Penghasilan Lanjutan*, Jakarta: Indo-Hill-Co, 1996
- _____, *Berbagai Fasilitas dalam 41 Tax Treaties Indonesia*, Jakarta: YP4, 1999
- _____, *Pembahasan Mendalam Pajak atas Penghasilan*, Jakarta: YP4, 2000
- _____, *Panduan Lengkap Tax Treaties Indonesia Jilid I. Beberapa Konsep Penting Sehubungan Dengan Tax Treaties*, Jakarta: YP4, 2004
- _____, *Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia Jilid I*, Bina Rena Pariwara. Jakarta, 1994
- Miles, Matthew B. and A. Michael Huberman, *Qualitative Data Analysis*. Beverly Hills: SAGE Publication, Inc., 1992
- Muhammad. Abdulkadir, *Hukum Perusahaan Indonesia*. Bandung: Citra Aditya Bakti, 1999
- Mulyadi dan Johny Setiawan, *Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemen*. Jakarta: PT Salemba Empat, 2001
- Neuman, William Lawrence. *Social Research Methods, Qualitative and Quantitative Approaches*, 4th ed. Boston: Allyn & Bacon, 2000
- Ongwamuhana. Kibuta, *The Taxation of Income From Foreign Investment-A Tax Study of Some Developing Countries*, Kluwer. Deventer. 1991
- Rohatgi. Roy, *Basic International Taxation*, USA: Kluwer Law International, 2002
- Scholes, Myron S and Wolfson, Mark A, *Taxes and Business Strategy : A Planning Approach*, New Jersey: Stanford University, Prentice Hall, Englewood Cliffs, 1992
- Setiawan. I Ketut Oka, *Lembaga Keagenan dalam Perdagangan dan Pengaturan di Indonesia*. Jakarta: Indo-Hill-Co, 1995

- Simatupang. Richard Burton, *Aspek Hukum Dalam Bisnis*. Jakarta: Rineka Cipta, 1996
- Skaar. Arvid A, *Permanent Establishment Erosion of Tax Treaty Principle*. Netherland: Kluwer Law & Taxation Publisher-Deventer, 1991
- Soekardono. R, *Hukum Dagang Indonesia*. Jakarta: Dian Rakyat, 1993
- Surahmat. Rachmanto, *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda, Sebuah Pengantar*, Jakarta: PT Gramedia Pustaka Utama, 2001
- _____, *Bunga Rampai Perpajakan*, Jakarta: Salemba Empat, 2008
- Swastha. Basu, *Azas - Azas Marketing*. Yogyakarta: Liberty, 1996
- Thomas R. Pope and John L. Kramer, *Federal Taxation*, New Jersey: Printe-Hall, 1992
- Thuronyi. Victor, *Tax Law Design and Drafting, Volume I*; International Monetary Fund, 1996
- 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*, Netherland: Kluwer Law International, 1991
- Williams. Chuck, *Management* 1st Edition, terjemahan M Sabarudin Napitupulu, Jakarta: PT Salemba Empat, 2001
- Yudkin. Leon, *a Legal Structure for Effective Income Tax Administration*, Cambridge: International Tax Program, Harvard Law School, 1972
- Zakaria. Jaja, *Perlakuan Perpajakan Terhadap Bentuk Usaha Tetap (BUT)*. Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2005

2. Karya Ilmiah

- Hernowo. Priyo, (2007), “Upaya Ekstensifikasi BUT Melalui Mekanisme Koordinasi (Studi Kasus Pada KPP Badora Satu)”, Tesis, Program Studi Ilmu Administrasi, Program Pascasarjana FISIP Universitas Indonesia
- Kurniawan. Mochammad Ferry, (2008), “Analisis Penentuan Penetapan Kegiatan Bentuk Usaha Tetap Atas Agen Yang Tidak Bebas Pada Undang-Undang

3. Artikel

Danny dan Darrusalam, Kapan Suatu Agen Dianggap sebagai Permanent Establishment, *Inside Tax*, Edisi 03, Januari 2008

Listyawati, Peni Rinda, “Lembaga Keagenan (Upaya Menata Perantara Dagang Secara Profesional)”, *Jurnal Hukum*, Vol.XIV, No.2. 2004

Piltz, Detlev J., “*When is There an Agency Permanent Establishment?*”, *Bulletin-Tax Treaty Monitor*, May 2004, IBFD, 2004

Persio, Giuseppe, “*Agency Permanent Establishment under Article 5 of the OECD Model Convention*”, *INTERTAX*, Volume 28, Issue 2, Kluwer Law International, 2000

Sevilla. Consuelo G. dkk, *Pengantar Metode Penelitian*, Penerbit Universitas Indonesia. Jakarta, 1993

Timnas KEKI, “Pengembangan Kawasan Ekonomi Khusus”, *Kajian* Vol 14 No.4 Desember 2009

Tittle, Martin B., “*A Unified Approach to Permanent Establishment by Agent in the U.S.*”, *Tax Notes International*, Volume 48, Number 6, November 5, 2007

4. Peraturan Perundang-Undangan

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

Republik Indonesia, Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia, KMK-113/KMK.03/2002 tanggal 28 Maret 2002 Tentang Perlakuan Perpajakan Atas Penghasilan Kena Pajak Sesudah Dikurangi Pajak Dari Suatu Bentuk Usaha Tetap

Republik Indonesia, Peraturan Direktur Jenderal Pajak, PER-20/PJ/2011 tanggal 5 Agustus 2011 tentang Perubahan Kedua Atas Peraturan Jenderal Pajak

Nomor PER-9/PJ/2008 tentang Tempat Pendaftaran Bagi Wajib Pajak Tertentu dan/atau Tempat Pelaporan Usaha Bagi Pengusaha Kena Pajak Republik Indonesia, Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak, SE-39/PJ.32/1990 tanggal 10 Desember 1990 tentang Impor Atas Dasar Inden Republik Indonesia, Surat Direktur Jenderal Pajak, S-531/PJ.431/2001 Tanggal 4 Oktober 2001 tentang Penegasan Hubungan Antara PT. BDP Dengan Hcs Pte Ltd Berdasarkan P3B RI-Singapura Republik Indonesia, Peraturan Menteri Perdagangan Republik Indonesia, 11/M-DAG/PER/3/2006 tanggal 29 Maret 2006 tentang Ketentuan dan Tata Cara Penerbitan Surat Tanda Pendaftaran Agen atau Distributor Barang dan/atau Jasa

5. Lainnya

OECD Model Tax Convension on Income and on Capital, Condensed Version 22 July 2010

United Nation Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, New York: UN Publications, 2001

[www.migas.esdm.go.id/.../Kapal-Asing-Dilarang.-Produksi-Migas-Rugi-US\\$-7,3-Miliar-Penerapan-Asas-Cabotage](http://www.migas.esdm.go.id/.../Kapal-Asing-Dilarang.-Produksi-Migas-Rugi-US$-7,3-Miliar-Penerapan-Asas-Cabotage)

TRANSKRIP HASIL WAWANCARA DENGAN INFORMAN

Nama Informan : Dewa Made Budiarta, SE. Ak, MBT

Jabatan : Kepala KPP Badora Dua

Tempat : Ruang Kepala KPP Badora Dua

Hari / Tanggal : Jumat / Tanggal 17 Juni 2011

Apakah dasar pemikiran yang melatarbelakangi kebijakan agen perlu dijadikan BUT?

Perusahaan dari luar negeri datang dengan segala bentuknya, masak begitu dia buka cabang jadi BUT, kemudian dia gak mau buka cabang tapi menyuruh orang lain atau perusahaan yang sudah ada untuk jadi perantaranya tidak jadi BUT. Padahal secara substansi kegiatannya sama, yaitu sama-sama jual barang, yang satu dia buka kantor di sini, bayar pajak di sini, yang lainnya dia nunjuk orang yang bisa didikte dan dikontrol tapi gak bayar sehingga tidak sama perlakuannya. Kalau hal ini dibiarkan orang jadi gak ada yang mau buka cabang, udah dari luar negeri aja langsung *teleconference* untuk ngatur agennya, jaman makin canggih *teleconference* aja terus dari luar. Sehingga untuk memberikan perlakuan yang sama, agen perlu dijadikan BUT.

Apakah bentuknya harus berupa agen?

Gak harus ada kontrak agen, pokoknya secara substansi ada orang yang bertindak “*on behalf*” secara tidak bebas dari luar negeri, tetapi tidak harus agen, yang paling gampang adalah dia menempatkan orangnya/pegawainya sendiri kemudian jadi BUT, nah begitu agen adalah orang di luar dia yang bisa disuruh dan dikontrol.

Bagaimana dengan makelar dan komisioner?

Makelar dan komisioner itu adalah perantara yang independen, dia mau beli berapa, jual berapa, suka-suka dia, tapi begitu dia tidak independen lagi, misalnya ini barangnya spesifik boleh gak saya jual ke sini, oh gak boleh tapi harus ke sini, begitu ada yang minta diskon, dia lapor lagi ke luar negeri, boleh gak? Berarti dia sudah tidak independen lagi, begitu dia bertindak tidak bebas maka dia jadi *dependen agent* walaupun profesinya dalam bentuk makelar atau komisioner.

Bagaimana ketentuan BUT Keagenan dalam UU PPh?

Lebih enak kalau pake UU PPh dibilang hanya agen yang bertindak tidak bebas tapi definisinya tidak diberikan sehingga dapat merefer ke mana-mana, ke KUHD, tapi begitu masuk *treaty* kaku banget, tidak bisa bergerak, disitu hanya dibuka pintu untuk sepanjang yang “*habitually conclude contract*” atau “*regularly delivers good*”. Jadi meskipun dia dependen tapi kalau kegiatannya di luar itu gak bisa. Mungkin karena pengaruh negara maju, tapi begitu kita bicara undang-undang PPh, gampang banget begitu dia tidak bebas jadi BUT agen.

Di Undang-undang PPh kita gak diberi definisi apa yang dimaksud dengan dependen agen, repressinya dimana? Begitu gak ada, cari yang menguntungkan, bisa di *treaty*, OECD model, UN model, kalau di *treaty reference* ke OECD atau UN model.

Apa masalah yang timbul dalam upaya mengidentifikasi BUT Keagenan?

Masalahnya di pembuktian, seringkali agen ikut bernegosiasi aktif dalam penyusunan draft kontrak kemudian setelah mencapai kesepakatan proses penandatanganan dilakukan oleh kantor pusat atau “pihak lain”. Kemudian masalahnya gimana cara dapetin bahwa dia yang menyiapkan kontrak, dia yang negosiasi, kalau di *commentary* OECD, walaupun dia gak teken, tapi kalau dia yang nyiapin sama dengan dia yang teken, tapi bagaimana cara buktiin dia yang nyiapin, kalau yang teken kontrak orang luar, tapi sebelumnya yang *design* kontraknya orang sini, gimana cara membuktikannya? Pembuktiannya yang susah.

Apakah DJP dapat menggunakan data kontrak agen yang mempunyai principal di luar negeri yang dimiliki oleh Kementerian Perdagangan?

Kalau cuma daftar saja, apa bisa kita tangkap?, gak bisa, karena dia bilang yang teken kontrak orang luar, yang bertransaksi seolah luar negeri langsung dengan pembeli, yang bisa ditangkap kalau orang sini yang tanda tangan langsung kontraknya tapi kalau yang teken orang luar negeri dia hanya *design* kontraknya saja, gak bisa.

Ngapain dia rajin-rajin daftar, bukan saya yang teken kontrak tapi orang di luar negeri tapi balik lagi ke pembuktian, siapa yang nyiapin kontraknya, tantangan

terbesarnya disitu, kalau teorinya sih gampang, oh kalau dia nyiapin kontrak sama dengan dia teken kontrak jadi BUT.

Untuk pembuktian “*delivers good*” lebih gampang kan ada fisiknya, ada arus barangnya, barangnya diimpor atas nama pembeli tapi barangnya dikirim dulu lewat agennya kemudian dikirim ke pembeli, misalnya pembeli PT B tapi barangnya dikirim PT A, nanti PT A yang nganterin ke PT B. Kalau PT B mau beli barang gak bisa langsung ke luar negeri tapi harus melalui PT A, tapi barang datang ke PT A dulu baru dianter ke PT B, berarti PT A ini adalah kepanjangan tangan dari perusahaan di luar negeri, walaupun barang diimpor atas nama pembeli tapi bagaimana caranya barang tersebut lewat PT A dulu.

Apakah permasalahan yang timbul dalam mengidentifikasi BUT Keagenan kaitannya dengan Peraturan yang berlaku?

Ketentuannya sudah cukup tapi masalahnya di pembuktian tadi, DJP gak bisa mantau tiap hari gimana proses pembuatan kontraknya, kecuali ada pengaduan dari karyawan yang terlibat secara *day to day*, kalau DJP melihat setelah kejadian, setelah kontraknya selesai.

Peraturannya sudah jelas, tapi seperti “macan kertas” dia jadi galak kalau ketemu faktanya, nyari fakta ini yang susah, sama seperti Undang-undang korupsi, peraturannya sudah lengkap, tapi untuk membuktikan seseorang itu korupsi, itu yang susah, begitu juga dengan BUT Keagenan, aturannya sudah ada, tapi untuk nyari orangnya itu yang susah, di badora saja gak ada, apalagi di tempat lain, di KPP Pratama.

Upaya yang telah dilakukan oleh DJP dalam mengidentifikasi keberadaan BUT Keagenan di Indonesia?

Selama ini DJP cenderung pasif, gak ada upaya khusus, pertukaran data dengan Kementerian Perdagangan bisa dilakukan, tapi rentan direkayasa, kecuali ada laporan pengaduan dari masyarakat baru bisa ketahuan.

Gak banyak yang paham masalah BUT, apalagi masalah BUT keagenan yang sulit, baik fiskus maupun Wajib Pajak. Kemudian walaupun Wajib Pajak paham belum tentu mau, mereka juga paham jangankan di KPP lain, di KPP Badora saja belum banyak yang tahu, selama ini yang ngurusin migas, ngurus migas aja, konstruksi, konstruksi aja, begitu ditanya keagenan apa itu?. Wajib Pajak juga

cuek saja karena gak diperhatikan, selain masalah *knowledge* juga *law enforcement*-nya susah, sama dengan ngebuktiin orang ke kantor gak mandi, gimana kita tau dia mandi atau gak, kecuali kita tunggu dirumahnya, baru kita tahu kalau dia gak mandi.

Padahal agen itu kalau dia bikin PMA *cost*-nya mahal, kalau dia bikin cabang atau perwakilan sama mahalnya, dia harus sewa kantor, menempatkan karyawan, mendingan dia ngajak orang lain yang mau untuk diajaki kerjasama, dia tinggal bayar *fee*, lebih murah. Tapi dia mau nurut untuk bantuin jual, ini kriteria barangnya, tolong jual nanti dapat *fee*, murah kan, tinggal bayar *fee*.

Distributor juga sama, kalau dia independen, dia beli dan jual barang suka-suka dia, tapi ada juga yang nyambi, disamping kegiatan utamanya, ada juga yang nitip jual, misalnya distributor the dari inggris, tapi ada yang nitip jual the dari cina, balik lagi ke pembuktian, bagaimana kita bisa menyakini dia mengageni perusahaan lain.

Apa yang menyebabkan kurangnya pemahaman fiskus mengenai ketentuan BUT Keagenan?

Penyebabnya kurangnya penguasaan ketentuan perpajakan internasional, terutama mengenai konsep BUT Keagenan, kemudian dalam penguasaan mengenai proses bisnis atau hubungan dagang dalam kegiatan keagenan dan hal lainnya dalam penguasaan bahasa yang biasa digunakan dalam kontrak keagenan yaitu bahasa inggris.

Adakah transaksi internasional oleh Wajib Pajak di KPP Badora yang menggunakan skema keagenan, apakah transaksi tersebut dapat menimbulkan BUT Keagenan?

Di sini ada agen penerbangan, punya cargo sendiri, tapi dia juga ngageni cargo perusahaan lain, tapi *treaty* dengan negara Indonesia, gak ada hak pemajakan, sehubungan dengan penerbangan.

Kantor Perwakilan Dagang Asing gak boleh melakukan perdagangan, tapi diakali dengan mendirikan kantor perwakilan saja, kemudian kantor perwakilan ini melakukan kegiatan perdagangan.

Modus operandi seperti apa yang sering dilakukan oleh agen dari prinsipal di LN yang sebenarnya telah memenuhi kriteria sebagai agen dependen tapi tidak terdaftar sebagai BUT di Indonesia?

Modusnya nitip jual, hanya laporkan *fee* saja, atau mungkin *fee*-nya juga tidak dilaporkan, di situ tantangannya. Cari kasusnya yang susah, ketemu dulu bisnis keagenannya, baru dipilih-pilih, mana yang bebas, mana yang tidak bebas, kalau ketemu yang dependen, kegiatannya apa saja, masuk kriteria *treaty* apa gak.

Adakah potensi penerimaan pajak yang hilang dari kesulitan mengidentifikasi keberadaan BUT Keagenan di Indonesia?

Tentu ada, kalau independen agen, Indonesia dapat hak pemajakan atas *fee* saja, kalau dependen agen, dia harus laporkan omset penjualannya di sini, kalau impor, pasif, kalau atas orang beli baru jual, tapi kalau nunjuk agen, dia bisa memperluas pasar, agennya aktif jualan, ini ada barang nih, sebab itu laba usahanya bisa dipajaki di Indonesia. Tapi kalau independen suka-sukanya agen, sehingga tidak bisa dipajaki jadi seperti impor biasa saja.

TRANSKRIP HASIL WAWANCARA DENGAN INFORMAN

Nama Informan : Prof. DR. Gunadi, MSc., Ak
Jabatan : Dosen Universitas Indonesia
Tempat : Ruang Wakil Ketua PPATK
Hari / Tanggal : Senin / Tanggal 04 Juli 2011

Bagaimana ketentuan BUT Keagenan dalam UU PPh, apakah telah serasi dengan perpajakan internasional yang berlaku umum?

Dalam ketentuan perpajakan internasional yang berlaku umum hanya pedoman saja, harus dilihat dalam arti normatif dan positif, kalau yang positif harus dilihat dalam UU pajak masing-masing negara, tapi kalau normatif harus dilihat dalam model OECD atau model UN. OECD dan UN itu untuk merefer dalam rangka menbandingkan dengan norma-norma yang berlaku di dunia internasional, di sana ada manualnya sebagai perbandingan.

Kriteria apa yang membedakan agen dikatakan dependen atau independen dalam konsep Keagenan?

Agen tidak bebas adalah orang pribadi atau badan yang bertindak untuk dan atas nama perusahaan yang diwakilinya, artinya kegiatan yang dilakukan adalah berdasarkan instruksi dan petunjuk dari perusahaan tersebut. Kriterianya adalah ia mempunyai wewenang untuk menandatangani atau menutup kontrak. Ini harus dipandang tidak semata-mata secara yuridis formal tapi juga secara nyata. Misalnya bila secara nyata agen ikut bernegosiasi, kemudian setelah sepakat dengan pembeli, proses penandatanganan dilakukan oleh kantor pusat maka dalam hal ini kedudukan agen adalah dependen. Bila kontrak tersebut mempunyai bentuk standar maka agen tersebut tetap sebagai dependent agen meskipun penandatanganan kontrak adalah pegawai kantor pusat. Kemudian kriteria lainnya adalah wewenang penandatanganan kontrak tersebut disertai sifat teratur, tolak ukurnya adalah apakah atas kegiatan tersebut dilakukan untuk jangka panjang atau hanya untuk sementara saja.

Apakah bentuknya harus berupa agen?

Agen itu kan suatu perikatan, yang merupakan hubungan dagang antara dua pihak, yang tentunya ada kontraknya. Kalau agen punya tanggung jawab yang

lebih dari pada makelar dan komisioner, kalau makelar dan komisioner itu melayani banyak pihak, kalau agen bisa-bisa menjadi agen tunggal atau agen beberapa pihak saja,

Tapi di pajak gak mesti harus ada kontraknya, yang penting substansinya “*substance over form*”. Pajak itu gak terpaku pada yang formal saja, kalau formal ada tapi substansinya gak ada, misalnya gak ada kegiatan sama sekali, bisa juga ada kegiatan tapi gak ada kontraknya, jadi kita lihat pada substansinya.

Walupun agen tersebut tidak menandatangani kontraknya?

Begini, kalau agen itu dipersamakan dengan fungsi agen, ada orangnya, ada pegawainya segala macam, substansi dia berdagang apa?

Dari aturan apa sudah jelas kapan agen jadi BUT?

Keagenan itu bisa dependen atau independen, yang pertama dilihat ada suatu fakta, substansi atau formalitas bahwa terdapat agen, kemudian dilihat lagi agen itu dependen atau independen, kalau yang independen itu kan bisa makelar atau komisioner, kalau dikatakan independen dilihat dulu substansinya apakah sebenarnya dia dependen atau tidak, kalau kita baca kan, independen itu harus secara legal maupun ekonomi. Walaupun kontraknya menyatakan dia komisioner yang bebas tapi kalau secara ekonomi dia bergantung maka dia bisa dikatakan dependen agen

Ada orang atau badan yang bertindak selaku agen yang kedudukannya tidak bebas maka jadi BUT.

Hambatannya dalam menentukan suatu agen menjadi BUT?

Dalam penentuan apakah suatu agen itu dependen apa tidak, mungkin nanti orang akan buat skema yang aneh-aneh. Untuk menghindar dari penetapan agen yang dependen. Pada *system self assessment*, mereka wajib lapor, kalau gak bisa dikenakan NPWP jabatan beserta sanksinya dalam rangka pengawasan.

Upayanya untuk mengatasinya?

Dilihat ada peraturan pelaksanaannya ada gak panduannya? tidak bebas itu kriterianya apa?. Dibuat semacam aturan pelaksanaan yang berisi panduan, tapi ini kan mengacu pada ketentuan perpajakan internasional, panduannya harus luas. Indonesia sebagai negara sumber mendapatkan *revenue* yang adil, maka harus

melindungi *domestic tax base*, mendapatkan keadilan, menjaga persaingan usaha, dan menjaga asas netralitas.

Apakah dasar pemikiran yang melatarbelakangi kebijakan agen perlu dijadikan BUT?

Semula BUT itu kan *fixe place of business* jadi yang asli BUT itu tempat usaha, kemudian ada juga BUT anggapan, seperti konstruksi, proyek itu kan bukan *fixed place of business*, tapi adalah tempat kerja yang bisa dianggap jadi BUT kalau memenuhi persyaratan berupa *time test* berapa lama proyeknya, kemudian jasa jadi BUT padahal dia kan kegiatan tapi ada syarat *time test*-nya juga. Kemuadian agen, dia bukan *fixed place of business* / tempat usaha, tapi hubungan orang perorang, tempatnya gak ada, pake tempatnya atau orang atau mungkin gak pake tempat sama sekali, mungkin hanya ngomong saja, neken kontrak juga, kemudian barangnya dikirim langsung ke pembeli. Jadi Keagenan ini *deeming* BUT atau anggapan saja, untuk bisa dianggap sebagai BUT ada syaratnya agen yang seperti apa? Gak semua agen jadi BUT. Hanya yang dependen saja, karena dia bisa mendatangkan keuntungan atau *business income* harus dijadikan BUT agar Indonesia sebagai negara sumber bisa mengenakan pajak, kalau gak ada BUT kan Indonesia gak bisa mengenakan pajak jadi untuk mem-*protect domestic tax based*.

Upaya yang dapat dilakukan oleh DJP dalam mengidentifikasi keberadaan BUT Keagenan di Indonesia ?

Dilihat peraturan departemen terkait dengan kegiatan Keagenan, seperti ada keharusan lapor di departemen perdagangan, kontrak perlu dikirim ke DJP untuk dianalisis apakah dia memenuhi kriteria agen yang dependen atau independen. Kemudian Kementerian Perdagangan perlu membuat peraturan yang melindungi kepentingan domestik. Peraturan tersebut mengatur bahwa kontrak jual-beli dalam transaksi keagenan harus ditandatangani oleh agen dan dilakukan di Indonesia, sehingga modus untuk menghindari timbulnya BUT Keagenan di Indonesia dengan penandatanganan kontrak oleh kantor pusat atau “pihak lain” dapat dihindari.

TRANSKRIP HASIL WAWANCARA DENGAN INFORMAN

Nama Informan : Rachmanto Surahmat
Jabatan : Tax Partner, Purwantono, Sarwoko & Sandjaja
Tempat : Gedung Bursa Efek Indonesia Tower 1, Lt. 14
Hari / Tanggal : Jumat / Tanggal 29 Juli 2011

Apakah syarat suatu agen dapat dijadikan BUT?

Agen itu kedudukannya tidak bebas. Dasar yuridis formalnya, harus dipisahkan antara *principal* yang berdomisili di negara yang memiliki *treaty* dengan negara yang tidak memiliki *treaty* dengan Indonesia. Kalau yang tidak punya *treaty* kan berarti tunduk 100% kepada ketentuan Pasal 2 ayat (5) UU PPh kita, kalau yang punya *treaty* tunduk kepada ketentuan yang ada di *treaty* sendiri. Jadi ada dua macam BUT Keagenan yang berasal dari negara *non treaty* dan dari negara *treaty*.

Kriteria apa yang membedakan agen dikatakan dependen atau independen dalam konsep Keagenan?

Prinsipnya perusahaan akan dianggap mempunyai BUT di negara lain, jika ia mempunyai agen yang bertindak atas nama perusahaan itu, dan agen harus memenuhi syarat-syarat tertentu sebagai agen yang dependen, agen ini dapat berupa orang atau badan, orang atau badan yang bertindak sebagai agen itu menggunakan wewenangnya secara teratur atau terus menerus.

Agen tersebut harus bersifat tidak bebas, artinya ia bergantung pada perusahaan yang diwakilinya, agen itu selalu mengikuti petunjuk dan instruksi dari perusahaan yang diwakilinya, bukan untuk satu transaksi saja, tetapi dalam arti luas, seperti hubungan antara majikan dan karyawan.

Agen yang sifatnya dependent harus mempunyai wewenang untuk menandatangani kontrak atas nama prinsipalnya. Wewenang untuk menandatangani kontrak tidak dengan sendirinya menjadi agen yang tidak bebas, ada syarat lain yaitu sifatnya teratur dan terus menerus, apakah kegiatan tersebut awalnya dimaksudkan untuk jangka panjang atau sementara.

Bagaimana ketentuan BUT Keagenan dalam UU PPh, apakah telah serasi dengan perpajakan internasional yang berlaku umum?

Yang jadi masalah rumusan di dalam undang-undang kita sangat sederhana, hanya mengatakan agen yang tidak bebas, Saudara kan bisa memberikan masukan rumusan yang lebih pasti, apa sih yang dimaksud dengan tidak bebas, Saudara harus baca di *literature* seperti *vogel*, OECD Model, yang mesti ditambahkan adalah apa yang dimaksud tidak bebas kriterianya apa saja, misalnya dia secara *financially dependent*, kalau dia mempunyai barang dari prinsipal dia tidak menentukan harga, harganya ditentukan oleh prinsipalnya. Dia betul-betul bertindak atas nama prinsipal, artinya dia tidak melakukan kegiatan dalam kerangka bisnisnya sendiri, dan yang paling menonjol dia hanya melayani satu prinsipal saja.

Ketentuan khusus untuk mengetahui apakah suatu kegiatan yang bertindak selaku agen tidak bebas dalam konteks perpajakan Indonesia juga belum ada secara mendetail sehingga perlu dibuatkan peraturan pelaksanaan sebagai pedoman bagi fiskus dalam mengidentifikasi keberadaan BUT Keagenan.

Apa masalah yang timbul dalam mengidentifikasi BUT Keagenan?

Permasalahannya pada implementasi, sangat tergantung pada kompetensi yang melaksanakan, yaitu fiskusnya, kalau dia gak ngerti ya gak bakal bisa dilaksanakan dengan baik artinya ada agen yang seharusnya tidak dikukuhkan sebagai BUT tapi dikukuhkan.

Kebanyakan yang melaksanakan kan tidak memahami dengan baik dan memiliki intepretasi yang benar, selalu lemah, itu akan mempengaruhi keputusan kan, menentukan agen ini BUT apa bukan sih? Tapi itu juga masih mending, dalam UU Tahun 1984 hanya disebut agen saja, lalu kan diperbaiki dalam UU Tahun 1994 agen yang tidak bebas, kalau hanya agen saja, semua agen jadi BUT kan, kemudian UU Tahun 1994 ada perubahan.

Pernah ada penegasan yang salah dari salah satu direktur tentang BUT Keagenan ini, agen di bidang perdagangan juga, tapi penegasannya salah, dia mengatakan agen itu langsung BUT, padahal kegiatannya hanya untuk promosi aja, itu ada salah satu surat, itu saja yang menerbitkan seorang direktur, jadi bagaimana dengan aparat yang dibawahnya.

Seringkali temen-temen di KPP tidak sadar akan keberadaan BUT Keagenan, yang dipikir hanya penerimaan saja, jeleknya di situ, tidak ada kesatuan dalam bertindak.

Kalau di Amerika, IRS punya panduan dalam mengidentifikasi BUT Keagenan, bagaimana dengan Indonesia?

Gak ada yang ngurus itu, gak ada yang *care*, dulu waktu masih 20 *treaty* yang ngurus tingkatannya direktur, sekarang ada 59 *treaty* yang ngurus tingkatannya malah subdit saja, malah turun.

Apakah bentuknya harus berupa kontrak keagenan?

Oh gak dong, kalau dalam konteks *treaty* harus agen, harus ada *agency agreement*-nya.

Syaratnya kan mempunyai wewenang untuk menutup kontrak?

Kalau orang luar yang tandatangan, apa bisa dikatakan dia mempunyai wewenang untuk tandatangan atas nama *principal*, ya gak dong, kalau gak berarti gak memenuhi syarat, berarti dalam hal demikian gak ada *grey area*, sudah jelas kok dia gak tandatangan. Jadi gak ada sengketa, apakah dia melakukan *delivery* atau gak? kalau itu gak juga ya berarti bukan BUT kan, bukan agen dalam *treaty* yang termasuk dalam pengertian dependen agen. Supaya jadi BUT dia harus tanda tangan kontrak atau memasok barang atas nama *principal* atas perintah perinsipalnya.

Apakah selama ini ada sengketa dalam penentuan suatu agen menjadi BUT?

Saya belum pernah mengalaminya, mungkin bisa ditanyakan di DJP. Karena dia yang menangannya. Artinya kalau ada kesalahan penerapanpun dapat dideteksi pada tahap pengukuhanannya.

Apakah dasar pemikiran yang melatarbelakangi kebijakan agen perlu dijadikan BUT?

Dalam *treaty* dia merupakan kepanjangan tangan dalam arti agen setempat itu secara eksklusif untuk prinsipal di luar negeri.

TRANSKRIP HASIL WAWANCARA DENGAN INFORMAN

Nama Informan : Prof DR John Hutagaol
Jabatan : Tenaga Pengkaji Pada Kantor Pusat DJP
Tempat : Gedung Utama Kantor Pusat DJP, Lt. 5
Hari / Tanggal : Senin / Tanggal 3 Oktober 2011

Bagaimana ketentuan BUT Keagenan dalam UU PPh, apakah telah serasi dengan perpajakan internasional yang berlaku umum?

Ketentuan BUT Keagenan menurut UU PPh kita memang telah selaras dengan *international best practice* ya, jadi BUT keagenan itu kalau agen itu tidak bertindak bebas, dia mewakili kepentingan dari produsen barang yang ada di luar negeri di Indonesia. Dia tidak boleh mengageni produk produsen lainnya sehingga dia boleh dikatakan sebagai agen yang dependen atau tidak bebas, agen yang demikian dapat disebut sebagai Bentuk Usaha Tetap. Salah satu *test* atau alat ujinya adalah hanya mengageni satu produsen saja. Yang lainnya bagaimana cara menjualnya, harganya yang menentukan produsen dari luar negeri tadi, jadi di bukan sebagai agen yang bebas.

Tapi kriteria seperti tidak menentukan harga tadi tidak diatur dalam UU PPh, jadi hanya diserahkan kepada *best practice* saja, nanti diserahkan kepada judgement dari teman-teman di lapangan, baik pemeriksa maupun *Account Representative*.

Tetapi kondisi di lapangan kan tidak semua petugas paham pak?

Ya benar itu, sehingga perlu ada aturan atau *implementing regulation* untuk mendefinisikan apa itu yang dimaksud agen yang tidak bebas. Semacam pedoman, katakan seperti Peraturan Dirjen Pajak atau yang lebih rendah dari itu untuk menjelaskan apa itu yang dimaksud dengan agen yang tidak bebas. Nah dampak dari tidak adanya *implementing regulation* itu, menurut bapak dalam kapasitas sebagai akademisi, banyak sekali wajib pajak yang semestinya dikukuhkan sebagai BUT, tapi belum terdaftar sebagai BUT. Ini masih banyak di lapangan saya lihat, karena dampak dari yang kamu katakan tadi, tidak semua petugas di lapangan itu paham apa itu BUT Keagenan. Nah kita kecolongan, mereka itu hanya bayar pajak 25% kalau mereka BUT, mereka bayar pajak plus *branch profit tax* 15%, jadi sekitar 40%. Ya kan jadi kita kehilangan potensi pajak 15%.

Jadi hanya dikenakan pajak sebagai PT dalam negeri saja ya Pak?

Ya, hanya sebagai PT dalam negeri yang hanya bayar pajak 25%. Tapi kalo di BUT dia bayar 40% (25%+15%). Dari mana 15% yaitu 75%x20%. Harusnya ditetapkan sebagai BUT. Nah kita ambil contoh PT USI jaya dia jual apa? IBM, nah seharusnya PT USI jaya itu punya 2 NPWP. NPWP dia sebagai PT USI Jaya (PT DN) dan NPWP dia sebagai BUT IBM, jelas kan. Sebagai PT USI Jaya dia terdaftar di KPP setiabudi, sebagai BUT IBM seharusnya dia terdaftar di KPP Badora dua, ngerti, nah, atas penjualan *computer* dan software merk IBM maka ini masuk penghasilannya BUT dan kena 40%(25%+15%), nah atas penghasilan dari *repair* dan *maintenance* itu masuk ke PT USI Jaya kena PPh badan 25%, harusnya begitu. dan ini telah dibenahi. Nah yang terjadi di masyarakat baik penghasilan dari penjualan *computer*, *software* dan *repair*, *maintenance* itu

masuk ke PT. itu sekedar contoh ya.. nah kan bisa saja mereka dagangan cat, sepatu atau lainnya. Atau bisa saja malah mereka pake skema dianggap sebagai penjualan langsung, dia impor dari produsen di Luar Negeri. kalau dia jadi BUT kita bisa menerapkan *attributable rule* dan *force off attraction rule*, kalo dia PT dalam negeri maka kedua metode itu tidak bisa diterapkan. Ngerti kan.

Apakah dasar pemikiran yang melatarbelakangi kebijakan agen perlu dijadikan BUT?

Ya, karena dia agen yang tidak bebas, kalo dia agen yang bebas, maka secara substansi dia adalah dua entitas yang berbeda, tetapi karena dia agen yang tidak bebas maka dianggap agen yang tidak bebas tadi merupakan kepanjangan tangan dari produsen di luar negeri tadi, secara *economic substance* dia adalah satu bagian dengan produsen yang ada di Luar Negeri. walaupun badan hukum bisa saja beda, tapi secara ekonomi mereka itu satu, ya.

Apakah harus berupa kontrak agen?

Ya, jadi dalam perpajakan ini, kita tidak hanya melihat aspek formalnya, kontrak keagenan tadi kan aspek formalnya, tapi kita lebih melihat kepada aspek substansinya, hakekatnya, kita lebih melihat kepada hakekatnya daripada legal formalnya. Ngerti ya. Kalo legal formnya kan bisa aja direkayasa, direengineering kan. Tapi kalau substansi atau hakikat ekonominya gak bisa. Nah memang disinilah diperlukan SDM-SDM dari DJP yang tangguh untuk bisa melihat itu secara jernih, jelas ya.

Jadi hambatannya?

Hambatan yang pertama dari regulasi, mestinya kita harus mengelaborasi lagi, apa itu yang dimaksud dengan BUT Keagenan itu. Sehingga bisa dipahami oleh teman-teman DJP, wajib Pajak dan Pengadilan Pajak kalau misalnya ada *dispute*. Yang kedua kendala SDM, memang perlu pelatihan yang lengkap dan memadai untuk teman-teman *Account Representative* dan pemeriksa pajak sehingga dapat memahami prinsip mengenai BUT Keagenan baik secara internasional maupun domestik.

DAFTAR RIWAYAT HIDUP

Identitas Diri

Nama : I Gede Putu Dharma Gunadi

Tempat dan Tanggal Lahir : Tabanan, 30 Januari 1979

Alamat : Pagutan Residence Blok F4
Mataram, NTB

Riwayat Pendidikan

1984-1990 : SDN 3 Ampenan

1990-1993 : SMPN 2 Mataram

1993-1996 : SMAN 1 Mataram

1996-1999 : Prodip III Perpajakan, STAN

2001-2003 : FE Akuntansi Universitas Mercu Buana

2009-2012 : Pascasarjana FISIP Universitas Indonesia

Riwayat Pekerjaan

1999-2004 : KPP Badan dan Orang Asing

2004-2007 : KPP Badan dan Orang Asing Satu

2007-2010 : KPP Pratama Jakarta Duren Sawit

2010-sekarang : KPP Madya Jakarta Timur