



UNIVERSITAS INDONESIA

**ANALISIS PEMETAAN PERMASALAHAN PENENTUAN BENTUK
USAHA TETAP DAN JENIS PAJAK PENGHASILAN ATAS
PERSEWAAN KAPAL SERTA IMPLIKASINYA TERHADAP
OPTIMALISASI PENERIMAAN NEGARA**

SKRIPSI

**ACHMAD RHESA SAPUTRA
0806317911**

**FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK
DEPARTEMEN ILMU ADMINISTRASI
PROGRAM SARJANA REGULER
PROGRAM STUDI ILMU ADMINISTRASI FISKAL
DEPOK
JULI 2012**



UNIVERSITAS INDONESIA

**ANALISIS PEMETAAN PERMASALAHAN PENENTUAN BENTUK USAHA
TETAP DAN JENIS PAJAK PENGHASILAN ATAS PERSEWAAN KAPAL
SERTA IMPLIKASINYA TERHADAP OPTIMALISASI PENERIMAAN
NEGARA**

SKRIPSI

**Diajukan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar
Sarjana Ilmu Administrasi dalam bidang Ilmu Administrasi Fiskal**

**ACHMAD RHESA SAPUTRA
0806317911**

**FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK
PROGRAM STUDI ILMU ADMINISTRASI FISKAL
DEPOK
JULI 2012**

HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

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

Nama : Achmad Rhesa Saputra

NPM : 0806317911

Tanda Tangan :



Tanggal : 26 Juni 2012

HALAMAN PENGESAHAN

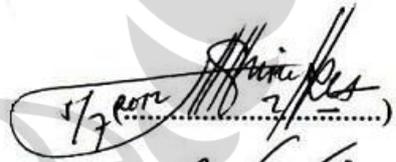
Skripsi ini diajukan oleh:

Nama : Achmad Rhesa Saputra
NPM : 0806317911
Program Studi : Ilmu Administrasi Fiskal
Judul Skripsi : Analisis Pemetaan Permasalahan Penentuan Bentuk Usaha Tetap dan Jenis Pajak Penghasilan atas Persewaan Kapal serta Implikasinya Terhadap Optimalisasi Penerimaan Negara

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Sarjana Ilmu Administrasi Fiskal pada Program Studi Ilmu Administrasi Fiskal, Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, Universitas Indonesia.

DEWAN PENGUJI

Ketua Sidang : Dra. Rainingsih Hardjo., MA



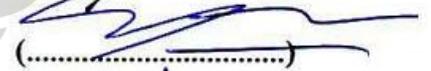
(.....)

Sekretaris Sidang : Maria R. U. D., S.IA



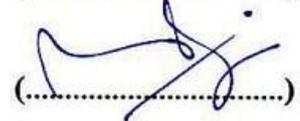
(.....)

Pembimbing : Drs. Iman Santoso, M. Si



(.....)

Penguji Ahli : Dr. Haula Rosdiana., M.Si



(.....)

Ditetapkan : Depok

Tanggal : 26 Juni 2012

KATA PENGANTAR

Puji dan syukur penulis haturkan kehadiran Allah SWT atas segala rahmat dan karunia-Nya sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi yang berjudul “Analisis Pemetaan Permasalahan Penentuan Bentuk Usaha Tetap dan Jenis Pajak Penghasilan atas Persewaan Kapal serta Implikasinya Terhadap Optimalisasi Penerimaan Negara” tepat pada waktunya. Penulisan skripsi ini dilakukan dalam rangka memenuhi salah satu syarat untuk memperoleh gelar Sarjana Ilmu Administrasi Jurusan Ilmu Administrasi Fiskal pada Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia. Penulis juga menyadari bahwa skripsi ini tidak akan selesai tanpa bantuan dan dukungan dari berbagai pihak. Oleh karena itu, penulis ingin mengucapkan terima kasih kepada :

1. Prof. Dr. Bambang Shergi Laksmono, M.Sc, selaku Dekan Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia (FISIP UI);
2. Dr. Roy V. Salomo, M.Soc.Sc, selaku Ketua Departemen Ilmu Administrasi Fisip UI;
3. Prof. Dr. Irfan Ridwan Maksun, M.Si, selaku Ketua Program Sarjana Reguler Departemen Ilmu Administrasi FISIP UI;
4. Dra. Inayati, M.Si, selaku Ketua Program Studi Ilmu Administrasi Fiskal
5. Drs. Iman Santoso, M.Si selaku pembimbing yang telah memberikan banyak ilmu dan bimbingan, meluangkan waktu ditengah kesibukan beliau, memberikan semangat, cerita, dan masukan literatur-literatur yang berguna sehingga penulis dapat menyelesaikan skripsi ini;
6. Dra, Titi Muswanti Putranti, M.Si, selaku pembimbing akademik dan Ketua Puska Ilmu Administrasi yang telah mengarahkan pemilihan temaskripsi dan memberikan masukan dalam penulisan skripsi ini;
7. Dr. Haula Rosdiana M.Si selaku penguji ahli yang telah banyak memberikan masukan serta saran untuk perbaikan skripsi ini terutama revisi judul dan pengaitan analisis dengan adanya *tax gap*;
8. Tim penguji sidang skripsi Ibu Dra. Rainingsih Hardjo, MA, selaku ketua sidang, dan Maria Tambunan S.IA selaku sekretaris sidang yang telah bersedia menguji skripsi ini;

9. Seluruh dosen Departemen Ilmu Administrasi FISIP UI secara khusus Dosen Program Studi Ilmu Administrasi Fiskal yang telah memberikan ilmu selama penulis kuliah di FISIP UI;
10. Semua narasumber yang sangat berjasa dalam memberikan keterangan yang berguna bagi analisis penelitian ini, terutama Pak IndraYuli, Profesor Gunadi, Pak Idris Sikumbang, dan Pak Rachmanto Surahmat.
11. Kedua orang tua penulis dan keluarga besar yang tidak henti-hentinya memberikan motivasi dan dukungan kepada penulis;
12. Sahabat penulis, teman menceritakan keluh kesah, dua orang yang dikirim Tuhan untuk mewarnai kehidupan penulis selama menjalani perkuliahan: Bestari Nirmala Santi Debora Octavia, terima kasih untuk semuanya.
13. Geng anak angkat, Yanti, Khisi, Ribka, Imam, yang telah menjadikan proses penelitian ini sangat menyenangkan ;
14. Keluarga Kemas UI, terutama Prima, Ihwan, Rezaldi, dan Nuki, terima kasih untuk semua bantuan dan kebahagiaan yang diberikan;
15. Terima kasih kepada seluruh staf Departemen Ilmu Administrasi, Mbak Nur, Mas Meilan dan Mbak Ina, beserta petugas MBRC yang telah membantu peneliti selama proses penelitian;
16. Keluarga besar Fiskal 2008 tersayang yang telah berjuang bersama, tempat bertanya, mengadu, mengeluh, dan penyemangat, utamanya Zulfa;
17. Dosen pengajar MPS Dan MPA terutama Mbak Desy dan Mbak Lina,
18. Rekan-rekan Asdos MPS dan MPA. Rekan-rekan Asdos PA 1 dan 2, Krisna, Lulu, Devi, Fahd, Putra. Tak lupa rekan dari penulis dari awal kuliah, sesama asdos MPS, MPA, PA 1, PA 2, dan *ghost writer jurnal*: M. Nur Firdaus. Serta Mbak Rahma, dosen yang telah memberikan banyak pelajaran hidup.

Peneliti menyadari dalam penyusunan skripsi ini masih terdapat banyak kekurangan, namun peneliti berharap skripsi ini dapat bermanfaat bagi semua pihak. Atas segala kekurangan yang terdapat dalam penyusunan skripsi ini peneliti mohon maaf dan harap dimaklumi.

Depok, 26 Juni 2012

Penulis

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

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

Nama : Achmad Rhesa Saputra

NPM : 0806317911

Program Studi : Ilmu Administrasi Fiskal

Departemen : Ilmu Administrasi

Fakultas : Ilmu Sosial dan Ilmu Politik

Jenis karya : Skripsi

demikian 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 Pemetaan Permasalahan Penentuan Bentuk Usaha Tetap dan Jenis Pajak Penghasilan atas Persewaan Kapal serta Implikasinya Terhadap Optimalisasi Penerimaan Negara” 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 : Depok

Pada tanggal : 26 Juni 2012

Yang menyatakan,



(Achmad Rhesa Saputra)

ABSTRAK

Nama : Achmad Rhesa Saputra
Program studi : Ilmu Administrasi Fiskal
Judul : Analisis Pemetaan Permasalahan Penentuan Bentuk Usaha Tetap dan Jenis Pajak Penghasilan atas Persewaan Kapal serta Implikasinya Terhadap Optimalisasi Penerimaan Negara
Volume : xiii + 192 halaman + 11 tabel + 9 gambar + 72 daftar referensi (1976-2012)

Salah satu bentuk globalisasi adalah globalisasi ekonomi yang menyebabkan arus perdagangan barang antar negara semakin sering terjadi. Sebagai negara yang kaya akan sumber daya alam dan memiliki perairan yang sangat luas, kegiatan pelayaran memegang peranan yang sangat penting dalam proses distribusi barang antar negara. Jalur laut adalah jalur utama dalam kegiatan ekspor impor. Di Indonesia sendiri lebih dari 90% muatan pada jalur internasional tersebut diangkut oleh perusahaan pelayaran asing. Penghasilan yang didapatkan perusahaan pelayaran asing dari Indonesia merupakan potensi Pajak Penghasilan yang sangat besar. Penelitian ini bertujuan untuk menggambarkan kriteria pembentukan Bentuk Usaha Tetap perusahaan pelayaran asing. Tujuan kedua adalah menggambarkan mekanisme pemajakan untuk transaksi sewa kapal asing tersebut dan untuk menggambarkan penyebab timbulnya *tax gap* PPh 15 dari perusahaan pelayaran asing tersebut. Penelitian ini dilakukan dengan pendekatan kualitatif dan metode kuantitatif. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kriteria utama timbulnya BUT adalah karena adanya agen tidak bebas. Sementara PPh yang umumnya dikenakan untuk transaksi sewa kapal ini adalah PPh Pasal 15, Pasal 23, dan Pasal 26. Masalah utama yang menyebabkan timbulnya *tax gap* adalah kurangnya pengawasan yang dilakukan oleh KPP Badora karena kesulitan mendapatkan data WP.

Kata Kunci : Pajak, Penghasilan, Sewa, Kapal, Pelayaran, Asing, BUT

ABSTRACT

Name : Achmad Rhesa Saputra.
Study Program : Fiscal Administration
Title : Problem Mapping Analysis of Permanent Establishment Determination and Income Tax Types of Ship Charter and Their Implication Towards Optimal National Budget
Volume : xiii + 192 pages + 11 tables + 9 pictures + 72 bibliographies (1976-2012)

Economic globalization resulted in the increasing of free trade across nation. The riches of natural resources and large sea territory give an advantage for Indonesia in terms of shipping industry. More than 90% of Indonesia's export import containers are dominated by foreign shipping enterprises. The income generated from such activity is a huge potential of income tax. The purpose of this research are, first to describe the criteria for a Permanent Establishment to be established in Indonesia. Second, this research describes the taxing mechanism of the income, and third to describe the causes of tax gap of Income Tax Article 15 from foreign shipping enterprises. The result shows that (1) the main criteria for a PE to be established in Indonesia is the existence of a dependent agent. (2) The income tax applied for a ship charter from foreign shipping enterprises are among income tax article 15, article 23, or article 26. (3)The major problem that caused the tax gap is the lack of control from KPP Badora due to difficulties in accessing tax payer data.

Keyword: Tax, Income, Charter, Ship, Shipping, Foreign, Permanent Establishment

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS	ii
HALAMAN PENGESAHAN	iii
KATA PENGANTAR	iv
HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI KARYA ILMIAH	vi
ABSTRAK	vii
ABSTRACT	viii
DAFTAR ISI	ix
DAFTAR TABEL	xii
DAFTAR GAMBAR	xiii
BAB 1 PENDAHULUAN	
1.1 Latar Belakang Masalah	1
1.2 Pokok Permasalahan.....	9
1.3 Tujuan Penelitian.....	12
1.4 Signifikansi Penelitian.....	12
1.5 Sistematika Penulisan.....	13
BAB 2 KERANGKA TEORI	
2.1 Tinjauan Pustaka.....	15
2.2 Kerangka Pemikiran	29
2.3 Kerangka Teori	31
2.3.1 Sistem Perpajakan	31
2.3.1.1 Kebijakan Pajak.....	31
2.3.1.2 Undang-Undang Pajak.....	32
2.3.1.3 Adminstrasi Pajak.....	34
2.3.2 Kosep Pajak atas Penghasilan.....	35
2.3.3 Pemajakan <i>Global</i> dan <i>Schedular</i>	36
2.3.4 Azas-azas Pemungutan Pajak	38
2.3.5 Perpajakan Internasional.....	47
2.3.6 Yurisdiksi Pemajakan	48
2.3.7 Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B)	49
2.3.8 Bentuk Usaha Tetap (BUT)	50
2.3.8.1 Klasifikasi BUT	51
2.3.8.2 Penghasilan BUT	53
2.3.9 Konsep <i>Hard to Tax</i>	53
2.3.10 <i>Presumptive Taxation</i>	55

2.3.11 Konsep <i>Tax Gap</i>	58
2.3.12 Konsep Penegakan Hukum	61

BAB 3 METODE PENELITIAN

3.1 Pendekatan Penelitian	64
3.2 Jenis Penelitian.....	65
3.2.1 Jenis Penelitian Berdasarkan Tujuan	65
3.2.2 Jenis Penelitian Berdasarkan Dimensi Waktu	66
3.2.3 Jenis Penelitian Berdasarkan Manfaat	66
3.2.4 Jenis Penelitian Berdasarkan Teknik Pengumpulan Data.....	66
3.3 Teknik Pengumpulan Data	66
3.3.1 Data Primer	67
3.3.2 Data Sekunder	67
3.4 Teknik Analisis Data.....	67
3.5 Narasumber/Informan	68
3.6 Proses Penelitian	70
3.7 <i>Site</i> Penelitian.....	71
3.8 Keterbatasan Penelitian.....	71
3.9 Batasan Penelitian	72

BAB 4 GAMBARAN UMUM PERUSAHAAN PELAYARAN DAN PAJAK PENGHASILAN ATAS KEGIATAN PERUSAHAAN PELAYARAN ASING

4.1 Gambaran Umum Perusahaan Pelayaran	73
4.1.1 Sejarah Singkat Perusahaan Pelayaran.....	73
4.1.2 Konsep Kegiatan Pelayaran	73
4.2 Aspek Pajak Penghasilan atas Kegiatan Perusahaan Pelayaran Asing	83
4.2.1 Pengertian dan Dasar Hukum Pajak Penghasilan atas Perusahaan Pelayaran Luar Negeri.....	83
4.2.2 Objek Pajak Penghasilan Pasal 15 atas Perusahaan Pelayaran Luar Negeri.....	84
4.2.3 Besaran Pajak Penghasilan atas Perusahaan Pelayaran Luar Negeri .	84
4.2.4 Tata Cara Pemotongan, Penyetoran, dan Pelaporan Pajak	84
4.2.5 Pengenaan Sanksi Bagi Wajib Pajak yang Tidak Memenuhi Kewajiban Pajak Penghasilan	87

BAB 5 ANALISIS PEMETAAN PERMASALAHAN PENETUAN BENTUK USAHA TETAP DAN JENIS PAJAK PENGHASILAN ATAS PERSEWAAN KAPAL SERTA IMPLIKASINYA TERHADAP OPTIMALISASI PENERIMAAN NEGARA

5.1	Permasalahan Penentuan Bentuk Usaha Tetap	
5.1.1	Prinsip Umum Pengenaan Pajak Atas Sewa Kapal dari Perusahaan Pelayaran Asing dalam Suatu Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Berdasarkan <i>Tax treaty Model</i>	92
5.1.2	Jenis-jenis kebijakan <i>Tax treaty</i> Indonesia	100
5.1.3	Kriteria Timbulnya Bentuk Usaha Tetap Perusahaan PelayaraAsing di Indonesia.....	110
5.1.4	Praktik Penentuan BUT Perusahaan Pelayaran Asing di Indonesia	128
5.1.5	Justifikasi Pengaturan Indonesia yang Berbeda dengan Kelaziman Internasional	134
5.2	Permasalahan Penentuan Jenis Pajak Penghasilan atas Transaksi Persewaan Kapal dari Perusahaan Pelayaran Asing	
5.2.1	Konsep Penghasilan dari Perusahaan Pelayaram Asing	136
5.2.2	Definisi Sewa/ <i>Charter</i> Menurut Peraturan Perundang-Undangan Indonesia	137
5.2.3	Pengenaan Pajak atas Transaksi Persewaan Kapal dari Perusahaan Pelayaran Asing Secara Umum.....	141
5.2.4	Mekanisme Pengenaan Pajak Penghasilan atas Transaksi Sewa Kapal Berdasarkan Faktor-faktor Tertentu	144
5.3	Analisis Penyebab Timbulnya <i>Tax Gap</i> PPh Pasal 15 atas Penghasilan dari Perusahaan Pelayaran Asing	
5.3.1	Besarnya Potensi Penghasilan Perusahaan Pelayaran Asing	163
5.3.2	Analisis Penyebab Timbulnya <i>Tax Gap</i> Pajak Penghasilan Pasal 15 Atas Kegiatan Pelayaran Asing	168
5.3.3	Upaya untuk Mengurangi <i>Tax Gap</i>	178
5.3.4	Intensifikasi Pemungutan PPh Pasal 15 sebagai Salah Satu Upaya <i>Recapturing</i> Penerimaan Negara atas Pembebasan Pajak di Industri Pelayaran.....	182

BAB 6 SIMPULAN DAN SARAN

6.1	Simpulan	184
6.2	Saran.....	185

DAFTAR PUSTAKA	187
-----------------------------	-----

DAFTAR RIWAYAT HIDUP

LAMPIRAN

DAFTAR TABEL

Tabel. 2.1	Matriks Tinjauan Pustaka.....	20
Tabel. 2.2	Perbedaan Pemajakan <i>Global</i> dan <i>Schedular</i>	37
Tabel. 5.1	Ringkasan Pengenaan Pajak atas Laba Usaha dari Pengoperasian Kapal Laut dalam Jalur Internasional dalam P3B Indonesia	106
Tabel 5.2	Unsur Sewa Menyewa Kapal Berdasarkan Hukum Perdata	138
Tabel 5.3	Unsur Sewa Menyewa Kapal Berdasarkan Hukum Dagang.....	139
Tabel. 5.4	Penerimaan Pajak Penghasilan Pasal 15 Perusahaan Pelayaran Nasional dan Asing	164
Tabel. 5.5	Perkembangan Pangsa Muatan Dalam Negeri Yang Diangkut Armada Nasional dan Asing Tahun 2007-2010.....	164
Tabel. 5.6	Perkembangan Komposisi Muatan Ekspor dan Impor yang Diangkut Armada Nasional dan Asing	165
Tabel. 5.7	Nilai Ekonomis Penghasilan Perusahaan Pelayaran dari Jalur Domestik dan Nasional	166
Tabel. 5.8	Rasio Penerimaan PPh Perusahaan Pelayaran Tahun 2008-2010	167
Tabel. 5.9	Ringkasan Pengenaan Pajak atas Laba Usaha dari Pengoperasian Kapal Laut dalam Jalur Internasional dalam P3B Indonesia yang Menggunakan Prinsip Negara Sumber.....	169

DAFTAR GAMBAR

Grafik 1.1	Perkembangan Distribusi Angkutan Ekspor dan Impor (tahun 2007-2010).....	2
Gambar 1.1	Potensi Sektor Maritim Indonesia.....	3
Grafik 1.2	Pangsa Pasar Angkutan Laut Dalam Negeri oleh Armada Nasional dan Asing (tahun 2005-2010)	3
Grafik 1.3	Pangsa Pasar Angkutan Laut Luar Negeri oleh Armada Nasional dan Asing (tahun 2005-2010)	6
Grafik 1.4	Jumlah Armada Angkutan Laut Menurut Kepemilikan.....	8
Gambar 2.1	Kerangka Pemikiran.....	30
Gambar 4.1	Ruang Lingkup Kegiatan Perusahaan Pelayaran Niaga.....	79
Gambar 5.1	Matriks Perlakuan PPh Atas Sewa Kapal dari Perusahaan Pelayaran Asing 1	160
Gambar 5.2	Matriks Perlakuan PPh Atas Sewa Kapal dari Perusahaan Pelayaran Asing 2	161
Gambar 5.3	Matriks 1 Perlakuan PPh Atas Sewa Kapal dari Perusahaan Pelayaran Asing 3	162

BAB 1

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Masalah

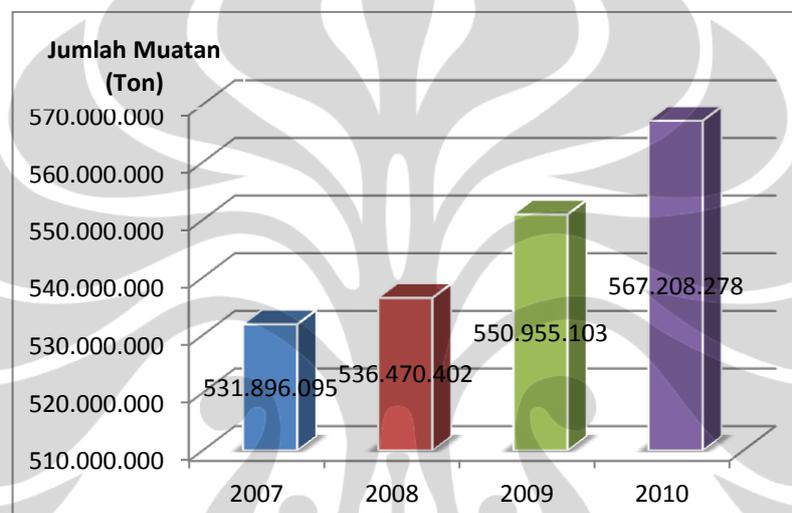
Perkembangan peradaban yang terjadi dewasa ini telah membawa konsekuensi logis berupa proses peningkatan interaksi antar penduduk dunia atau yang biasa dikenal dengan istilah globalisasi. Secara sederhana globalisasi dapat berarti dua hal, yakni kompresi dunia dan intensifikasi kesadaran atas dunia sebagai sebuah kesatuan (Robertson, 1992, 8). P.Hirst dan G. Thompson (1996, 1) dalam bukunya, *Globalization in Question*, menyatakan bahwa telah disadari secara luas bahwa manusia hidup di era dimana kehidupan sosial yang lebih besar ditentukan oleh proses global dimana budaya nasional, ekonomi nasional, dan batas-batas nasional sudah memudar. Globalisasi tersebut terjadi dalam berbagai aspek, termasuk aspek ekonomi atau yang biasa dikenal dengan globalisasi ekonomi.

Globalisasi ekonomi tercermin dalam kegiatan perdagangan bebas internasional. Sejak zaman dahulu, perdagangan yang melintasi batas-batas negara merupakan sesuatu yang lazim. Julio Escolano (1995, 199) menjelaskan mengenai justifikasi perdagangan bebas:

“The traditional argument in favor of free trade goes back to the origins of economic science and to the ideas of Adam Smith and David Ricardo. From the view point of efficiency in production, free trade allows and encourage specialization in activities and technologies in which the country possesses a comparative advantage. The product of these activities can be traded for those commodities for which domestic production is relatively inefficient. Thus, free trade allows a better allocation of resources with the corollary that welfare is enhanced.

Berdasarkan pemikiran Escolano disebutkan bahwa perdagangan bebas internasional timbul karena adanya efisiensi produksi yang memungkinkan spesialisasi dalam aktivitas dan teknologi yang membuat suatu negara memiliki keuntungan komparatif. Produk dari negara-negara tersebut dapat diperdagangkan ke negara-negara yang tidak dapat menghasilkan barang tersebut secara efisien. Dengan begitu maka perdagangan bebas membuat alokasi sumber daya menjadi lebih baik dan kesejahteraan meningkat.

Kemajuan komunikasi dan transportasi telah memberikan kontribusi dan ikut mematangkan iklim yang kondusif terhadap hubungan ekonomi internasional. Saat ini fenomena tersebut tidak berdiri sendiri terpisah dari yang lain, namun lalu lintas barang dan pertukaran sumber daya internasional, jasa dan modal adalah saling berkaitan dan terdapat ketergantungan satu sama lain. Peningkatan perdagangan internasional Indonesia dapat dilihat dari kenaikan ekspor dan impor (Gunadi, 1997, 2). Perkembangan ekspor-impor Indonesia dapat dilihat pada grafik dibawah ini:



Grafik 1.1 Perkembangan Distribusi Angkutan Ekspor dan Impor (tahun 2007-2010)

Sumber: Direktorat Lalu Lintas Angkutan Laut (Dit. LALA), Ditjen Hubla, 2011

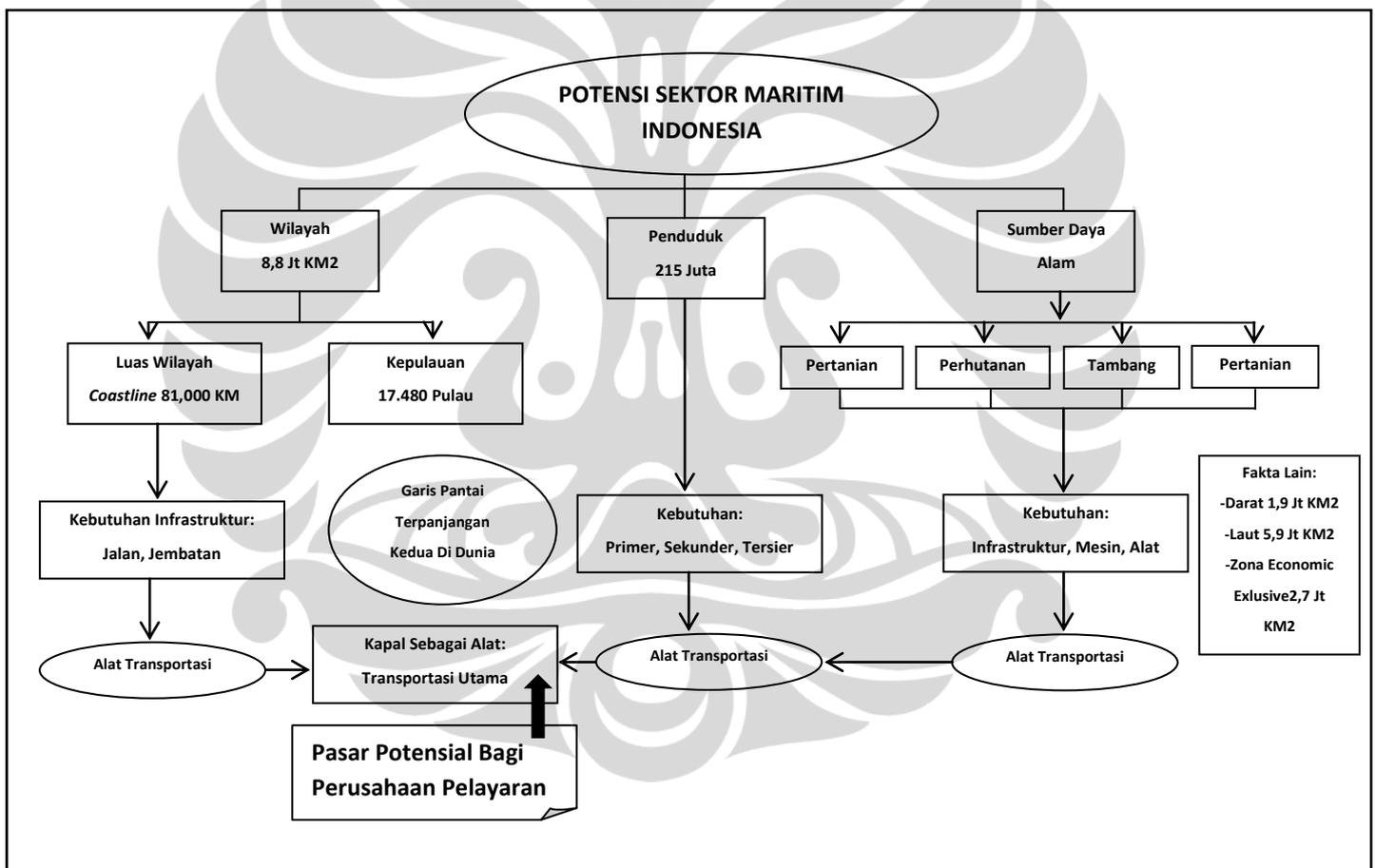
Dari grafik diatas dapat dilihat jika kegiatan ekspor dan impor Indonesia terus mengalami kenaikan. Kenaikan terjadi setiap tahunnya, namun peningkatan yang cukup signifikan terjadi di tahun 2009 dan 2010. Di tahun 2009 terdapat kenaikan jumlah muatan sebanyak lebih dari 14 juta ton dan di tahun 2010 muatan kembali meningkat sebanyak lebih dari 16 juta ton.

Sektor transportasi memegang peranan yang sangat penting dalam perekonomian untuk menunjang kelancaran arus barang dagang dalam perdagangan nasional, terutama internasional. Transportasi juga berperan sebagai penunjang, pendorong, dan penggerak bagi pertumbuhan daerah yang memiliki potensi dan sumber daya alam yang besar tetapi belum berkembang, dalam upaya

Universitas Indonesia

peningkatan dan pemerataan pembangunan serta hasil-hasilnya (Martono dan Tjahjono, 2011, 2). Dalam konteks ekonomi internasional, transportasi laut atau kegiatan pelayaran menjadi primadona sebagai media pengangkut komoditi ekspor-impor.

Transportasi laut sudah menjadi bagian tidak terpisahkan dari budaya Indonesia sejak dahulu. Sejarah telah menunjukkan melalui kerajaan Sriwijaya dan Majapahit bahwa keunggulan maritim merupakan bagian yang tak terpisahkan dari kejayaan suatu bangsa. Di masa kini pun eksistensi pelayaran di nusantara tetap terjaga, mengingat dua pertiga dari wilayah Indonesia terdiri dari lautan. Berikut adalah gambaran potensi sektor maritim Indonesia:



Gambar 1.1 Potensi Sektor Maritim Indonesia

Sumber: *Indonesia National Shipowners Association, 2007*

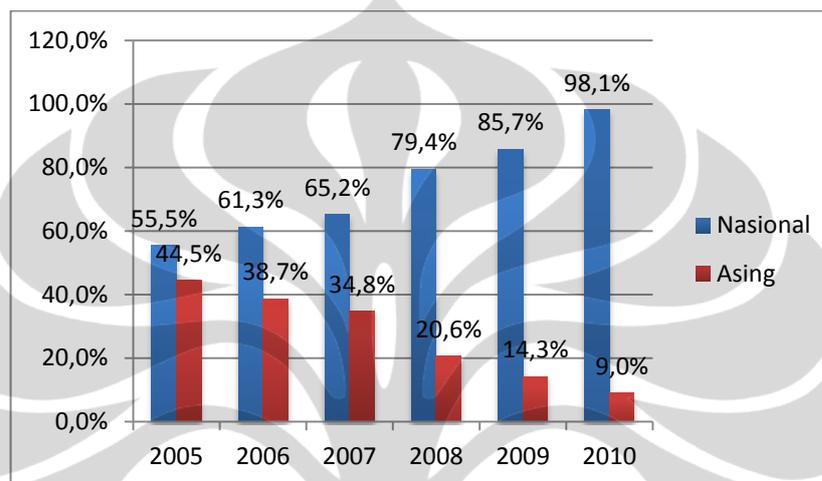
Sampai saat ini kapal laut mendominasi kurang lebih 90% arus perdagangan barang antar negara (www.jambilawclub.com, 2011). Menurut Kosasih dan Soewedo (2007, 7) besarnya dominasi angkutan laut dalam proses perdagangan internasional tersebut disebabkan oleh hal-hal berikut:

- a. *Unit capacity* kapal jauh lebih besar untuk pengangkutan dalam jumlah besar sekaligus.
- b. biaya bongkar muat lebih efisien dibandingkan melalui darat
- c. biaya angkut (*freight*) per unit lebih murah karena pengangkutannya dalam jumlah banyak.

Kegiatan pelayaran dapat dibedakan menjadi pelayaran niaga nasional dan pelayaran niaga internasional. Dalam pelayaran niaga nasional, kegiatan pelayaran berlangsung dalam batas-batas wilayah teritorial negara atau sering disebut pelayaran interinsulair. Sementara itu dalam pelayaran niaga internasional kegiatan pelayaran berlangsung dalam perairan internasional yang menghubungkan dua negara atau lebih (jalur internasional). Pelayaran internasional ini dalam dunia pelayaran dikenal dengan sebutan Pelayaran Samudera atau *Ocean Going Shipping* atau *Inter Ocean Shipping* (Kosasih dan Soewedo, 1997, 7). Pelayaran nasional tersebut dikenal pula dengan istilah angkutan laut dalam negeri, sedangkan pelayaran internasional biasa disebut angkutan laut luar negeri.

Hak untuk menyelenggarakan kegiatan pelayaran jalur dalam negeri diberikan hanya kepada perusahaan angkutan laut dalam negeri (perusahaan pelayaran nasional), sedangkan untuk jalur internasional, kegiatan pelayaran dapat dilakukan oleh perusahaan angkutan nasional maupun perusahaan angkutan laut asing (perusahaan pelayaran luar negeri). Namun demikian, pada mulanya kegiatan pelayaran jalur dalam negeri dapat dilakukan baik oleh perusahaan angkutan laut nasional maupun perusahaan angkutan laut asing. Seiring berjalannya waktu, demi melindungi dan memberikan kesempatan berusaha yang lebih luas bagi perusahaan angkutan laut dalam negeri, melalui Instruksi Presiden Nomor 5 tahun 2005, pemerintah menerapkan asas *cabotage* untuk jalur pelayaran dalam negeri.

Inti dari asas *cabotage* adalah kegiatan angkutan laut dalam negeri hanya dapat dilakukan oleh perusahaan angkutan laut nasional dan perusahaan angkutan laut asing dilarang untuk beroperasi antar pulau atau antar pelabuhan di wilayah Republik Indonesia. Hal tersebut berimbas pada semakin turunnya pangsa pasar angkutan laut dalam negeri yang diangkut oleh armada asing dari tahun ke tahun seperti yang dapat dilihat pada grafik 1.2.

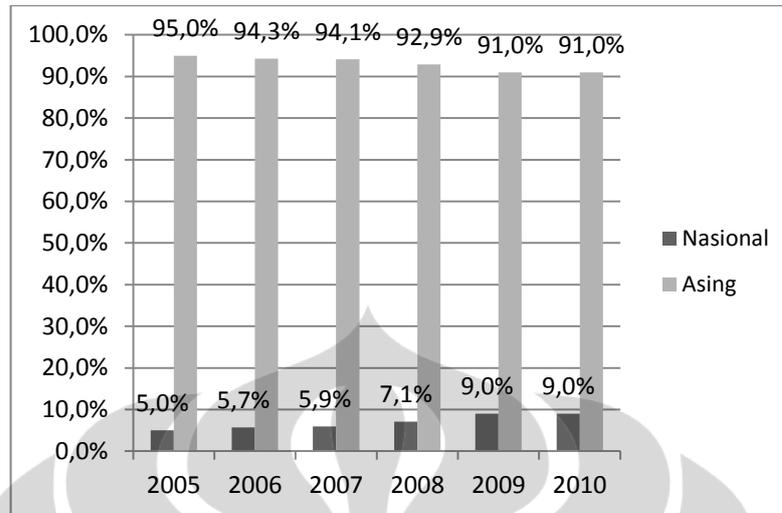


Grafik 1.2 Pangsa Pasar Angkutan Laut Dalam Negeri oleh Armada Nasional dan Asing (tahun 2005-2010)

Sumber: Direktorat Lalu Lintas Angkutan Laut (Dit. LALA), Ditjen Hubla, 2011

Dalam grafik diatas terlihat bahwa sejak tahun 2005 perusahaan pelayaran asing semakin sedikit mengangkut muatan luar negeri. Pada tahun 2005 pangsa muatan yang diangkut oleh perusahaan pelayaran dalam negeri dan luar negeri hanya terpaut 10%. Tahun-tahun berikutnya muatan yang diangkut oleh perusahaan pelayaran asing semakin menurun. Pada tahun 2008 proporsi muatan yang diangkut antara perusahaan nasional dan asing semakin jauh berbeda, dimana perusahaan nasional mengangkut 79,4% muatan dan perusahaan asing hanya mengangkut 20,6% muatan. Dominasi perusahaan nasional pun semakin signifikan di tahun 2010, dimana sebanyak 98,1% pangsa pasar dikuasai oleh perusahaan pelayaran nasional dan asing hanya menguasai sebanyak 1,9%. Meskipun pangsa pasar angkutan laut dalam negeri hanya dikuasai oleh perusahaan pelayaran nasional, hal berkebalikan justru terjadi pada pangsa pasar angkutan laut luar negeri, seperti yang tampak pada grafik berikut:

Universitas Indonesia



Grafik 1.3 Pangsa Pasar Angkutan Laut Luar Negeri oleh Armada Nasional dan Asing (tahun 2005-2010)

Sumber: Direktorat Lalu Lintas Angkutan Laut (Dit. LALA), Ditjen Hubla, 2009

Pada grafik tersebut terlihat bahwa pangsa pasar angkutan laut luar negeri masih sangat didominasi oleh asing. Sejak tahun 2005 perusahaan pelayaran asing sudah menguasai muatan pada jalur internasional sebanyak lebih dari 90%. Terjadi penurunan muatan yang diangkut asing dari tahun ke tahun hingga mencapai 91% pada tahun 2010, turun sebanyak 4% dari tahun 2005. Meskipun demikian, penurunan tersebut tidak signifikan jika dibandingkan dengan persentase muatan angkutan luar negeri yang diangkut armada asing.

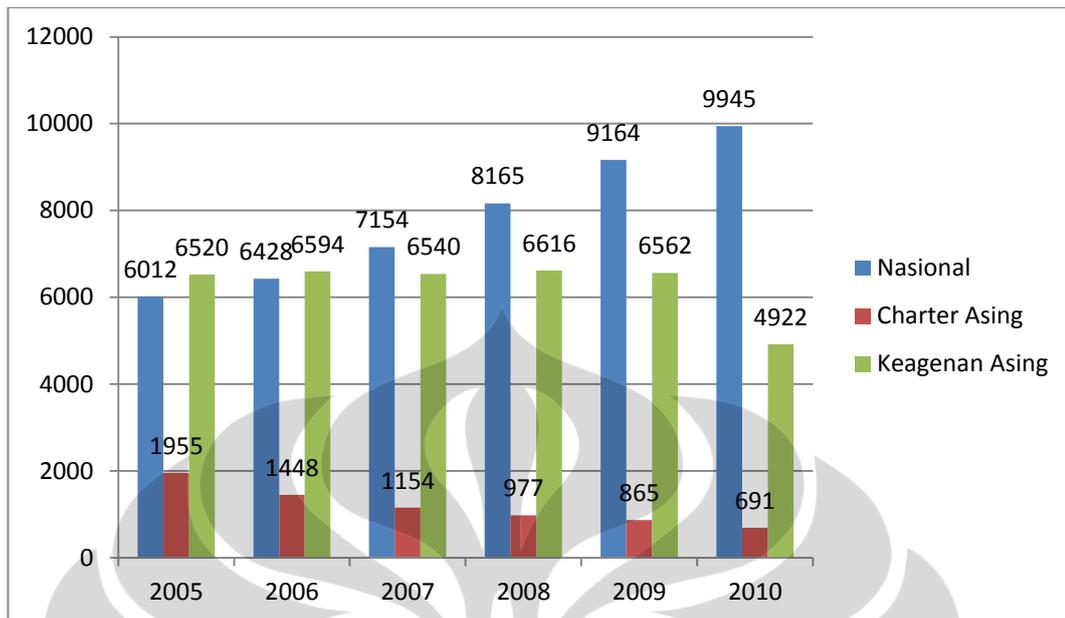
Tingginya dominasi asing dalam angkutan laut luar negeri tersebut adalah karena asas *cabotage* tidak diberlakukan untuk jalur internasional. Selain itu, terungkap bahwa kondisi ini terjadi karena beban biaya yang harus dipikul perusahaan angkutan laut nasional sangat besar. Beban pajak yang berlapis-lapis dan tinggi menghambat pertumbuhan usaha angkutan kapal dalam negeri. Masalah ini tidak dialami perusahaan kapal asing di negara asal. Perusahaan angkutan laut asing justru banyak diberikan kemudahan baik dari segi permodalan maupun regulasinya (www.indomaritimeinstitute.org, n.d).

Tingginya dominasi asing dalam kegiatan pelayaran jalur internasional tersebut membuat potensi devisa negara beralih ke luar negeri. *Indonesian National Shipowners' Association (INSA)* mencatat, potensi devisa negara yang

hilang dari ongkos angkut muatan ekspor dan impor selama ini telah mencapai US\$28,8 miliar. Jumlah tersebut hampir seperempat APBN, bahkan dapat menutupi anggaran negara setiap terjadi defisit (Tularji, n.d)

Berdasarkan bidang kegiatannya, kegiatan pelayaran dibagi menjadi dua jenis yaitu pelayaran niaga dan pelayaran non niaga. Ruang lingkup kegiatan perusahaan pelayaran niaga antara lain adalah usaha pokok pelayaran, usaha keeagenan, usaha *chater* (sewa) kapal, dan jasa lainnya. Usaha pokok pelayaran merupakan usaha pengangkutan barang, khususnya barang dagangan dari pelabuhan pemuatan untuk disampaikan ke pelabuhan tujuan dengan kapal dimana pengusaha mungkin akan mengoperasikan kapalnya sendiri atau menyewa kapal (*charter*) atau kerja sama dengan pihak ketiga, bahkan mungkin hanya menyewakan kapalnya untuk dioperasikan pihak ketiga. Sementara itu ruang lingkup kegiatan pelayaran non niaga antara lain pelayaran angkatan perang, dinas pos, penjagaan pantai, hidrografi, dan sebagainya (Kosasih dan Soewedo, 2007, 11).

Dewasa ini, pemenuhan kebutuhan kapal, baik untuk jalur dalam negeri maupun jalur internasional melalui mekanisme sewa atau yang dalam Bahasa Inggris dikenal dengan istilah *charter* cukup menjadi pilihan, utamanya persewaan dari perusahaan pelayaran asing. Menurut *Indonesia National Shipowners Association (INSA)*, terdapat dua kelebihan sewa kapal asing yang membuatnya lebih diminati daripada sewa kapal dari dalam negeri, yakni harga sewa yang lebih murah disbanding dengan sewa kapal nasional, dan *delivery* (penyampaian barang) yang lebih tepat waktu karena Indonesia merupakan target pasar sehingga pelayanan yang diberikan sangat prima. Keberadaan kapal asing tersebut berasal dari dua cara pengadaan yakni, yakni keagenan dan sewa. Keagenan dilakukan untuk perusahaan pelayaran asing yang beroperasi di Indonesia secara rutin, sedangkan sewa dilakukan oleh perusahaan pelayaran nasional yang menyewa kapal kosong dari perusahaan pelayaran asing. Dalam periode 2006-2010 jumlah kapal asing yang berada di Indonesia cenderung menurun. Pada tahun 2005 jumlah kapal asing di Indonesia melebihi jumlah kapal nasional yakni sebanyak 8475 kapal dan terus menurun hingatahun 2010 yang mencapai 5613kapal. Berikut data jumlah armada kapal menurut kepemilikan:



Grafik 1.4 Jumlah Armada Angkatan Laut Menurut Kepemilikan

Sumber: Statistik Perhubungan, Kementerian Perhubungan, 2010

Walaupun menurun, jumlah tersebut masih tergolong besar. Masih besarnya armada yang disewa oleh perusahaan pelayaran dalam negeri mencerminkan bahwa menyewa kapal asing lebih menguntungkan dibandingkan dengan membeli. Apabila membeli atau membangun kapal di dalam negeri, selain harga yang relatif lebih mahal, bunga bank juga lebih tinggi dibanding di negara lain. Bahkan sebagian besar bank enggan menyalurkan kredit untuk membiayai pengadaan kapal (www.datacon.co.id, 2008).

Selain disewa oleh perusahaan pelayaran nasional, persewaan kapal asing juga menjadi pilihan para eksportir dan importir, karena seperti yang telah dikemukakan sebelumnya, harga sewa kapal asing lebih murah dibanding sewa kapal nasional. Hal itu disebabkan beban biaya yang harus dipikul perusahaan pelayaran nasional sangat besar sehingga membuat harga sewa dari perusahaan pelayaran nasional membengkak. Masalah ini tidak dialami perusahaan kapal asing di negara asal. Perusahaan pelayaran asing justru banyak diberikan kemudahan baik dari segi permodalan maupun regulasinya. (www.indomaritimeinstitute.org, n.d).

Atas transaksi persewaan kapal dari perusahaan pelayaran asing tersebut, terdapat potensi penerimaan negara yang cukup besar dari sektor perpajakan terutama Pajak Penghasilan. Dalam Undang-Undang Nomor 38 Tahun 2008 penghasilan yang diperoleh Wajib Pajak perusahaan pelayaran luar negeri dikenakan Pajak Penghasilan Pasal 15 final dari penghasilan neto. Dalam peraturan turunannya, yakni Keputusan Menteri Keuangan nomor 417/KMK.04/1996 tentang Norma Penghitungan Khusus Penghasilan Neto Bagi Wajib Pajak Perusahaan Pelayaran dan/atau Penerbangan Luar Negeri, penghasilan neto dihitung dengan menggunakan norma penghitungan khusus sebesar 6% dikali peredaran bruto. Peraturan lanjutan dari dari Keputusan Menteri Keuangan tersebut adalah Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-32/PJ.04/1996 tentang norma Penghitungan Khusus Penghasilan Neto bagi Wajib Pajak yang Bergerak di Bidang Usaha Pelayaran dan/atau Penerbangan Luar Negeri. Berdasarkan Surat Edaran tersebut, besarnya PPh final yang harus dilunasi adalah sebesar 2,64% dari peredaran bruto.

1.2 Pokok Permasalahan

Terkait dengan Pajak Penghasilan yang dapat dikenakan oleh Indonesia atas transaksi persewaan kapal dari perusahaan pelayaran asing, terdapat kebingungan yang berkembang di tengah masyarakat mengenai perlakuan PPh atas transaksi perusahaan pelayaran asing. Kebingungan bermula dari adanya istilah Bentuk Usaha Tetap (BUT) yang digunakan dalam peraturan domestik untuk memajaki penghasilan perusahaan pelayaran asing, padahal dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B)/*Tax treaty*, pemajakan dari pengoperasian kapal asing diatur dalam Pasal 8 tentang *Shipping, Inland Waterways Transport and Air Transport* dan bukan berada dalam Pasal 5 yang mengatur tentang *Permanent establishment*.

Masalah berikutnya adalah terkait dengan kriteria munculnya BUT perusahaan pelayaran asing. Menurut pendapat umum yang berkembang, suatu BUT Perusahaan pelayaran asing muncul karena keberadaan agen yang merupakan perusahaan nasional. Keberadaan agen tersebut adalah amanat dari Undang-Undang No 17 Tahun 2008 tentang Transportasi di perairan. Dalam Pasal

11 ayat (4) dinyatakan bahwa untuk dapat beroperasi di Indonesia, perusahaan angkutan laut asing wajib menunjuk perusahaan nasional atau badan khusus yang didirikan untuk kegiatan keagenan sebagai agen umum. Agen umum sendiri bertugas untuk mengurus kepentingan kapal perusahaan pelayaran asing selama berada di Indonesia.

Keberadaan agen yang mengurus kepentingan angkutan laut asing sering dianggap sebagai penyebab munculnya Bentuk Usaha Tetap (BUT) Indonesia. Apabila mengacu pada Undang-Undang No. 36 tahun 2008 pasal 2 ayat (5) huruf n, Bentuk Usaha Tetap (BUT) akan terbentuk apabila terdapat orang atau badan yang bertindak sebagai agen yang kedudukannya tidak bebas (*dependent*). Menurut Detlev seperti yang dikutip dari Darussalam, Hutagaol, dan Septriadi (2010, 110) suatu agen akan dianggap tidak bebas (*dependent*) apabila kegiatan usahanya adalah menjalankan kegiatan usaha yang dilakukan oleh **satu principal** dalam satu waktu tertentu.

Sementara menurut Een Nuraini, kepala bagian regional Asia Pasifik dan Australia di Direktorat Lalu Lintas dan Angkutan Laut Kementerian Perhubungan, perusahaan angkutan laut nasional ataupun badan khusus yang didirikan untuk kegiatan keagenan dapat memberikan jasa keagenan umum kepada **beberapa** perusahaan angkutan laut asing dalam waktu yang bersamaan. Mengacu pada hal tersebut, secara sederhana dapat dipahami bahwa keagenan yang dijalankan oleh perusahaan pelayaran nasional tersebut tidak dapat dikategorikan sebagai agen tidak bebas. Senada dengan pernyataan itu, Rachmanto Surahmat, ahli perpajakan internasional, juga menyatakan bahwa agen semacam itu tidak sesuai dengan definisi agen tidak bebas. Maka dari itu, jika didasarkan pada teori BUT Keagenan, penyebab munculnya Bentuk Usaha Tetap tersebut bukanlah karena keberadaan agen.

Kemudian seperti yang telah dikemukakan sebelumnya bahwa dalam hal persewaan (*charter*) kapal dari perusahaan pelayaran asing, dikenakan Pajak Penghasilan Pasal 15 dengan tarif 2,64%. Namun demikian, Pajak Penghasilan Pasal 15 tersebut bukanlah satu-satunya jenis Pajak Penghasilan yang dikenakan atas transaksi sewa kapal. Melalui Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-852/PJ.341/2003 tentang Penegasan Perlakuan PPh atas sewa kapal,

Direktur Jenderal Pajak mengatur bahwa khusus untuk persewaan kapal tanpa awak atau yang biasa disebut dengan *bareboat charter*, maka perlakuan perpajakannya sesuai ketentuan Pasal 23 Ayat (1) Huruf c Undang-Undang PPh. Selain itu, ada tidaknya BUT perusahaan pelayaran juga menentukan pengenaan PPh tertentu atas transaksi persewaan kapal, dimana apabila transaksi persewaan kapal dilakukan dengan perusahaan pelayaran yang tidak membentuk BUT di Indonesia maka akan dikenakan PPh Pasal 26.

Secara ringkas peneliti telah menghimpun beberapa faktor yang harus menjadi pertimbangan dalam menentukan jenis Pajak Penghasilan yang harus dikenakan atas suatu transaksi persewaan (*charter*) kapal dari perusahaan pelayaran asing. Faktor tersebut antara lain pemberi sewa (apakah perusahaan pelayaran atau non perusahaan pelayaran), jalur yang dilewati (dalam ke luar negeri atau sebaliknya, hanya melewati perairan Indonesia, atau tidak melewati perairan Indonesia, antar pelabuhan, atau tidak antar pelabuhan), Bentuk Usaha Tetap (ada tidaknya BUT), Jenis Sewa (*Bareboat Charter, Fully Manned Basis*) dan negara asal perusahaan pelayaran (apakah *tax treaty partner* atau bukan *tax treaty partner*). Kombinasi transaksi yang melibatkan faktor-faktor diatas akan menghasilkan pengenaan jenis PPh yang berbeda pula. Penerapan perlakuan pajak yang berbeda ini terkadang menimbulkan kebingungan di tengah masyarakat mengingat kompleksnya transaksi persewaan kapal yang bisa terjadi.

Akumulasi dari masalah-masalah diatas dapat berdampak pada penerimaan negara dari sektor pelayaran. Berdasarkan data ditemukan bahwa Pajak Penghasilan Pasal 15 yang didapatkan dari perusahaan pelayaran asing jumlahnya relatif sangat kecil jika dibandingkan dengan potensi penghasilan yang didapatkan dari Indonesia. Bahkan jumlah tersebut pun lebih kecil jika dibandingkan dengan PPh yang dibayar oleh perusahaan pelayaran nasional yang mendapatkan penghasilan lebih sedikit daripada perusahaan asing. Hal ini mengindikasikan terdapat *tax gap* dalam penerimaan PPh Pasal 15 dari perusahaan pelayaran asing. Berdasarkan wawancara dengan Indra Yuli, pengurus asosiasi INSA, diketahui bahwa salah satu penyebab timbulnya *tax gap* tersebut adalah karena ketidakpatuhan Wajib Pajak yang bersangkutan untuk memenuhi kewajiban perpajakannya. Tentu saja hal itu menyebabkan potensi pajak dari

penghasilan perusahaan pelayaran asing tidak tergali secara maksimal dan menyebabkan *potential loss* perpajakan yang jumlahnya tidak sedikit.

Berdasarkan uraian di atas, pertanyaan penelitian yang diangkat dalam penelitian ini adalah:

1. Apa permasalahan yang ada dalam penentuan timbulnya Bentuk Usaha Tetap perusahaan pelayaran atas transaksi persewaan (*charter*) kapal dari perusahaan pelayaran asing berdasarkan ketentuan yang berlaku?
2. Apa permasalahan yang ada dalam penentuan jenis Pajak Penghasilan yang seharusnya dikenakan atas transaksi-transaksi tertentu dalam persewaan (*charter*) kapal dari perusahaan pelayaran asing berdasarkan ketentuan yang berlaku?
3. Apa penyebab timbulnya *tax gap* Pajak Penghasilan Pasal 15 penghasilan perusahaan pelayaran asing?

1.3 Tujuan Penelitian

Sejalan dengan pokok permasalahan diatas, penelitian ini dilakukan untuk:

1. Untuk mengetahui permasalahan yang ada dalam penentuan timbulnya Bentuk Usaha Tetap perusahaan pelayaran atas transaksi persewaan (*charter*) kapal dari perusahaan pelayaran asing berdasarkan ketentuan yang berlaku.
2. Untuk mengetahui permasalahan yang ada dalam penentuan jenis Pajak Penghasilan yang seharusnya dikenakan atas transaksi-transaksi tertentu dalam persewaan (*charter*) kapal dari perusahaan pelayaran asing berdasarkan ketentuan yang berlaku.
3. Untuk mengetahui penyebab timbulnya *tax gap* Pajak Penghasilan Pasal 15 atas penghasilan perusahaan pelayaran asing.

1.4 Signifikansi Penelitian

Signifikansi dari penelitian ini terbagi menjadi dua, yaitu :

1. Signifikansi Akademis

Secara akademis, penelitian ini bermanfaat untuk mengembangkan pengetahuan di bidang ilmu administrasi pajak, khususnya yang berkaitan dengan

aspek Pajak Penghasilan atas transaksi persewaan (*charter*) kapal dari perusahaan pelayaran asing. Selain itu penelitian ini juga menyajikan analisis masalah-masalah yang dapat muncul seiring dengan penerapan pajak ini serta dapat dijadikan sebagai sumber informasi bagi penelitian berikutnya yang akan memberikan kontribusi pada pengembangan pengetahuan perpajakan secara umum.

2. Signifikansi Praktis

Secara praktis, hasil penelitian ini dapat menjadi evaluasi bagi pemerintah untuk dapat memperbaiki sistem administrasi pajak yang ada sebagai upaya pemecahan masalah-masalah yang dapat timbul dalam penerapan aspek pajak tersebut. Selain itu penelitian ini juga dapat menambah pemahaman para praktisi tentang perlakuan Pajak Penghasilan atas transaksi persewaan (*charter*) kapal dari perusahaan pelayaran asing.

1.5 Sistematika Penulisan

Penulisan skripsi ini menggunakan sistematika penulisan bab per bab agar lebih mudah untuk dipahami. Adapun penjabaran deskripsi sistematikanya adalah sebagai berikut:

BAB I PENDAHULUAN

Bab ini menguraikan latar belakang masalah, pokok permasalahan, tujuan penelitian, signifikansi penelitian, serta sistematika penulisan.

BAB II KERANGKA TEORI

Dalam bab ini peneliti menguraikan tinjauan pustaka penelitian sebelumnya yang relevan dengan penelitian yang peneliti lakukan. Selain itu peneliti juga akan menjabarkan beberapa teori dan konsep mengenai Pajak Penghasilan sebagai dasar untuk mempelajari dan memahami perlakuan aspek Pajak Penghasilan atas perusahaan pelayaran asing.

BAB III METODE PENELITIAN

Metode penelitian yang diuraikan dalam bab ini mencakup pendekatan penelitian, Jenis penelitian yang terdiri dari: jenis penelitian

berdasarkan tujuan, manfaat, dimensi waktu, dan teknik pengumpulan data, teknik pengumpulan data, narasumber/informan, teknis analisis data, proses penelitian, penentuan *site* penelitian, keterbatasan penelitian, dan batasan penelitian.

BAB IV GAMBARAN UMUM PERUSAHAAN PELAYARAN DAN ASPEK PAJAK PENGHASILAN ATAS KEGIATAN PERUSAHAAN PELAYARAN ASING

Bagian ini menguraikan gambaran umum kegiatan perusahaan pelayaran asing dan hukum positif mengenai perlakuan Pajak Penghasilan terhadap kegiatan perusahaan pelayaran secara umum, termasuk di dalamnya transaksi persewaan kapal dari perusahaan pelayaran Asing.

BAB V ANALISIS ASPEK PAJAK PENGHASILAN ATAS TRANSAKSI PERSEWAAN (*CHARTER*) KAPAL DARI PERUSAHAAN PELAYARAN ASING

Pada bab ini peneliti membuat analisis secara mendalam mengenai masalah pembentukan BUT atas kegiatan persewaan kapal dari perusahaan pelayaran asing. Kemudian analisis dilakukan pada masalah penentuan jenis Pajak Penghasilan atas transaksi persewaan (*charter*) kapal dari perusahaan asing sesuai ketentuan yang berlaku. Selain itu peneliti juga menganalisis penyebab *timbulnya tax gap* PPh Pasal 15 dari transaksi ini berikut dengan rekomendasi solusi untuk mengatasinya.

BAB VI KESIMPULAN DAN SARAN

Bab ini menyajikan kesimpulan yang menjawab pokok permasalahan penelitian. Selain itu disertakan juga rekomendasi untuk memberikan masukan demi tercapainya pemahaman dan praktik pengenaan Pajak Penghasilan yang baik.

BAB 2

KERANGKA TEORI

2.1 Tinjauan Pustaka

Bahan rujukan yang digunakan peneliti dalam penelitian ini diambil dari penelitian sebelumnya yang mempunyai bahasan relevan dengan penelitian yang akan dilakukan oleh peneliti. Rujukan ini diharapkan dapat memberikan informasi mengenai topik penelitian yang akan dilakukan.

Dalam melakukan penelitian mengenai “Analisis Aspek Pajak Penghasilan atas Transaksi Persewaan (*Charter*) Kapal dari Perusahaan Pelayaran Asing” ini, peneliti perlu melakukan peninjauan terhadap penelitian-penelitian terkait yang pernah dilakukan sebelumnya. Di sini, peneliti mengambil tiga hasil penelitian yang terkait dengan analisis aspek Pajak Penghasilan. Tinjauan pustaka ini diharapkan dapat menjadi suatu bahan perbandingan bagi penelitian ini.

Referensi pertama adalah skripsi yang ditulis oleh Tri Sari Malinda Siregar, Mahasiswa Sarjana Reguler Ilmu Administrasi Fiskal Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia (FISIP UI) yang berjudul Analisis Apek Perpajakan atas Transaksi Jasa Persewaan Kapal (*Charter*) pada Industri Pelayaran Dalam Negeri ditinjau dari Asas Kepastian Hukum. Penelitian dilakukan dengan menggunakan pendekatan kualitatif dengan jenis penelitian deskriptif. Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah studi kepustakaan melalui pengumpulan literatur berupa buku-buku, jurnal, maupun artikel-artikel. Selain itu penulis juga melakukan studi lapangan dan wawancara mendalam (*in-depth interview*). Adapun tujuan-tujuan yang ingin dicapai melalui penelitian ini adalah untuk melihat kepastian hukum dari peraturan perundang-undangan perpajakan atas transaksi jasa persewaan kapal (*charter*), dan untuk mengetahui apakah pembedaan perlakuan perpajakan antara Perusahaan Pelayaran Niaga Nasional dan Non Niaga Nasional memang sudah tepat untuk dilakukan.

Kesimpulan yang didapat dari penelitian tersebut adalah (1) dalam transaksi jasa persewaan kapal (*charter*) pada insutri pelayaran dalam negeri belum terdapat kepastian hukum. Hal ini karena ketiadaan definisi dalam

peraturan perundang-undangan perpajakan. Berdasarkan praktiknya suatu kegiatan pelayaran dikatakan sebagai *charter* apabila lebih dari 50% *space* (ruang/kapasitas) kapal dikuasai oleh suatu pihak berdasarkan perjanjian tertentu. Peraturan yang menyinggung tentang *charter* hanya membedakannya menurut jenisnya saja, yaitu *time charter*, *space/voyage charter*, *bareboat charter* dan *fully manned basis*. Oleh karena itu pada praktiknya sulit sekali membedakan antara *charter* dengan jasa angkutan laut (*ocean freight*). (2) *Charter* ini secara teoritis sudah tepat untuk diberikan kepada perusahaan pelayaran niaga nasional dengan tujuan untuk mengembangkan perusahaan pelayaran niaga nasional.

Berikutnya peneliti melakukan tinjauan pada tesis yang berjudul *Perpajakan atas Penghasilan dari Pengoperasian Kapal Luar Negeri Berdasarkan Ketentuan Domestik dan Perjanjian Internasional*. Penelitian ini dilakukan oleh Bombong Widarto, mahasiswa program magister dalam program studi Ilmu Administrasi dengan kekhususan di bidang Administrasi dan Kebijakan Perpajakan, FISIP Universitas Indonesia.

Penelitian yang ditulis pada tahun 2005 ini berfokus pada penciptaan penjelasan dan kepastian sehubungan dengan pelaksanaan pemungutan pajak atas penghasilan dari pengoperasian kapal luar negeri di Indonesia, sehingga mampu mencegah penghindaran pajak atau apabila Wajib Pajak melakukan penyelundupan pajak, dapat segera dipastikan bahwa yang dilakukan itu bertentangan dengan Undang-Undang Penghasilan.

Penelitian ini menggunakan metode kualitatif dengan pendekatan deskriptif analisis. Dalam melakukan penelitian, peneliti menggunakan teknik pengumpulan data *library research* (studi kepustakaan) dan *field research* (studi lapangan). Penelitian ini bertujuan untuk (1) menguraikan tentang jenis-jenis penghasilan yang diterima atau diperoleh operator kapal luar negeri, (2) menguraikan ketidakjelasan dan melakukan analisis tentang apa penyebab ketidakjelasan tersebut, (3) untuk menguraikan, menjelaskan, dan menganalisis modus operandi dan sebab-sebab operator kapal luar negeri melakukan penyelundupan pajak, dan (4) untuk melakukan analisis tentang bagaimana menentukan prosedur Pajak Penghasilan agar dengan prosedur tersebut dapat

diciptakan pengawasan yang efektif terhadap pelaksanaan pemenuhan kewajiban Wajib Pajak Operator Kapal Luar Negeri.

Adapun kesimpulan yang didapat dari penelitian tersebut adalah: Kemudian, kesimpulan selanjutnya yang didapatkan yakni: (1) penghasilan perusahaan operator Kapal Luar Negeri antara lain meliputi: uang tambang (*freight*), *terminal handling charge*, *document fee*, *fuel adjustment factor*, penghasilan dari sewa secara *bareboat basis*, penghasilan dari *bareboat hire purchase*, penghasilan dari *leasing* kapal, penghasilan dari pengalihan kapal bekas, laba selisih kurs (neto) dan penghasilan dari pengoperasian kapal ikan. (2) ketentuan domestik Indonesia belum mengatur dengan jelas perlakuan perpajakan terhadap penghasilan yang berasal dari transaksi *bareboat basis charter*, (3) prosedur pajak dalam hal NPWP, pemungutan pajak oleh pihak lain, dan Surat Pemberitahuan ditentukan berdasarkan konsep satu Wajib Pajak hanya diberikan satu NPWP, penghasilan atas transaksi *fully manned basis charter* dipungut pajak oleh Wajib Pajak Pemungut, dan Surat Pemberitahuan berdasarkan jenis pajak yang sebenarnya terutang bagi Wajib Pajak perusahaan pelayaran luar negeri. (4) perlakuan perpajakan atas penghasilan yang berasal dari transaksi *bareboat hire purchase* belum diatur dengan jelas dalam ketentuan domestik Indonesia, (5) ketentuan domestik Indonesia belum mengatur dengan jelas perlakuan perpajakan atas penghasilan dari transaksi penjualan kapal bekas, dan (6) atas laba/rugi selisih kurs yang diperoleh Wajib Pajak perusahaan pelayaran luar negeri belum diatur dengan jelas perlakuan perpajakannya dalam ketentuan domestik Indonesia.

Tinjauan kepustakaan yang ketiga yang digunakan peneliti adalah Tugas Karya Akhir yang berjudul “Analisis Implementasi Perlakuan Pajak Penghasilan (PPH) atas Persewaan Kapal *Floating Production Storage & Offloading* (FPSO) dari Perusahaan Pelayaran Luar Negeri” yang ditulis oleh Edwin Basten Matualaga, mahasiswa program sarjana ekstensi Ilmu Administrasi Fiskal Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia (FISIP UI) yang ditulis pada tahun 2011.

Penelitian ini dilakukan untuk mengetahui apa sajakah batasan-batasan/dasar dikenakannya pemotongan PPh Pasal 15 (Final) atas penghasilan yang diperoleh sehubungan dengan pengangkutan & persewaan kapal FPSO dari

Perusahaan Pelayaran Luar Negeri tersebut. Tujuan lain dari penelitian ini adalah untuk mengetahui kepastian pengenaan Pajak Penghasilan (PPH) atas pengangkutan & persewaan kapal FPSO dari Perusahaan Pelayaran Luar Negeri tersebut.

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah kualitatif dan jenis penelitian tergolong deskriptif. Ada dua macam teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini yakni studi literatur dan studi lapangan. Studi literatur didapatkan melalui buku, artikel, jurnal maupun peraturan terkait. Sementara studi lapangan meliputi wawancara mendalam dengan narasumber dan juga studi atas dokumen-dokumen yang ditemukan di lapangan. Setelah dilakukan penelitian, maka didapatkan kesimpulan, berupa:

(1) dasar Wajib Pajak dalam mengenakan PPh sehubungan dengan kegiatan pengangkutan dan persewaan kapal FPSO adalah: A. kapal FPSO merupakan kapal pengangkutan minyak dan gas bumi yang telah terdaftar dan memenuhi persyaratan B. kapal FPSO merupakan bagian dari sistem pengangkutan walaupun sifat kegiatan pengangkutan dari kapal tersebut bukan seperti layaknya kegiatan pengangkutan kapal-kapal angkut lainnya. (2). Dasar asumsi Wajib Pajak dalam mengenakan Pajak Penghasilan (PPH) sehubungan dengan persewaan kapal FPSO adalah berdasarkan SE-32/PJ.04/1996 sehingga Wajib Pajak langsung mengenakan PPh Pasal 15 (final) tanpa melihat jenis kontraknya terlebih dahulu. Kemudian dasar fiskus dalam mengenakan PPh atas Kegiatan Pengangkutan Kapal FPSO mengacu pada P3B dan ketentuan domestik KMK No. 417/PJ.06/1996 dan SE-32/PJ.4/1996.

Selanjutnya, (3) dasar fiskus dalam mengenakan PPh atas persewaan kapal FPSO ini adalah: A. berdasarkan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda Artikel 8 (Kombinasi OECD/UN Model (Alternatif B)) tentang *shipping and air transport* serta ketentuan perpajakan domestik yang berlaku, yaitu SE-32/PJ.04/1996. B. selain dari ketentuan tersebut Fiskus juga berdasarkan pada Surat Dirjen Pajak Nomor S-852/PJ.341/2003 tanggal 31 Desember 2003 tentang penegasan perlakuan PPh atas Sewa Kapal. C. menurut fiskus PPh yang dikenakan atas persewaan kapal FPSO ini adalah tergantung pada kontrak perjanjian sewa tersebut. Kesimpulan terakhir yang didapat adalah terkait dengan (4) perlakuan

pengenaan (pemotongan) PPh atas kegiatan pengangkutan dan persewaan kapal FPSO adalah: A. perlakuan pengenaan PPh terhadap kegiatan pengangkutan Kapal bukan merupakan objek pemotongan PPh Pasal 15 (final) karena sifat kegiatan pengangkutan kapal FPSO tersebut bukan merupakan kegiatan pengangkutan sebagaimana yang tercantum dalam KMK No.417/KMK/04/1996. Kesimpulan B. perlakuan pengenaan PPh terhadap persewaan kapal FPSO diatur dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) *article 8 OECD/UN Model*.

Penelitian yang peneliti lakukan berbeda dengan penelitian sebelumnya. Penelitian pertama yang menjadi rujukan peneliti membahas mengenai aspek Pajak Penghasilan dan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) ditinjau dari azas kepastian hukum. Penelitian kedua membahas semua jenis PPh (PPh Pasal 15,21, 23,26,17) dari pengoperasian kapal asing yang ditinjau dari kepastian sehubungan dengan pelaksanaan pemungutan pajak atas penghasilan dari pengoperasian kapal luar negeri di Indonesia. Sementara itu, penelitian yang menjadi rujukan ketiga menganalisis aspek PPh yang khusus dikenakan atas transaksi sewa kapal FPSO. Pada penelitian ini, peneliti memfokuskan pada aspek Pajak Penghasilan dari transaksi sewa (*charter*) kapal dari perusahaan pelayaran asing secara umum, sehingga hanya melibatkan tiga jenis PPh, yakni PPh Pasal 15, Pasal 23, dan Pasal 26.

Menggunakan pendekatan kualitatif dan jenis penelitian deskriptif, peneliti membahas mengenai kriteria penentuan timbulnya suatu BUT perusahaan pelayaran berdasarkan ketentuan yang berlaku. Pembahasan berikutnya yang peneliti lakukan adalah analisis mekanisme penentuan jenis Pajak Penghasilan yang harus dikenakan atas transaksi sewa tersebut. Kemudian peneliti juga menganalisis penyebab timbulnya *tax gap* PPh Pasal 15 dari kegiatan pelayaran yang dilakukan oleh perusahaan pelayaran asing secara maksimal.

Adapun kelebihan penelitian ini adalah pembahasan yang spesifik baik secara teoritis maupun praktik dan fokus mengenai transaksi sewa dari perusahaan pelayaran asing, dimulai dari hal yang paling mendasar yakni timbulnya BUT dan jenis PPh. Kemudian penelitian ini juga menganalisis implikasi mekanisme pemajakan tersebut pada penerimaan PPh Pasal 15.

Tabel. 2.1
Matriks Tinjauan Pustaka

Peneliti	Tri Sari Malinda (2009)	Edwin Basten Matualaga (2011)	Bombong Widarto (2005)	Achmad Rhesa Saputra (2012)
Judul Penelitian	Analisis Apek Perpajakan atas Transaksi Jasa Persewaan Kapal (<i>Charter</i>) pada Industri Pelayaran Dalam Negeri ditinjau dari Asas Kepastian Hukum	Analisis Implementasi Perlakuan Pajak Penghasilan (PPh) atas Persewaan Kapal <i>Floating Production Storage & Offloading (FPSO)</i> dari Perusahaan Pelayaran Luar Negeri	Perpajakan atas Penghasilan dari Pengoperasian Kapal Luar Negeri Berdasarkan Ketentuan Domestik dan Perjanjian Internasional.	Analisis Aspek Pajak Penghasilan atas Transaksi Persewaan (<i>Charter</i>) Kapal dari Perusahaan Pelayaran Asing
Tujuan Penelitian	1. Untuk melihat kepastian hukum dari peraturan perundang-undangan perpajakan atas transaksi jasa persewaan kapal (<i>charter</i>)	1. Untuk mengetahui apa sajakah batasan-batasan/dasar dikenakannya pemotongan PPh Pasal 15 (Final) atas	1. Menguraikan tentang jenis-jenis penghasilan yang diterima atau diperoleh operator kapal luar negeri. 2. Menguraikan	1. Untuk mengetahui kriteria penentuan timbulnya Bentuk Usaha Tetap perusahaan pelayaran atas transaksi

	<p>2. Untuk mengetahui apakah perbedaan perlakuan perpajakan antara Perusahaan Pelayaran Niaga Nasional dan Non Niaga Nasional memang sudah tepat untuk dilakukan</p>	<p>penghasilan yang diperoleh sehubungan dengan pengangkutan & persewaan kapal FPSO dari Perusahaan Pelayaran Luar Negeri tersebut.</p> <p>2. Untuk mengetahui kepastian pengenaan Pajak Penghasilan (PPh) atas pengangkutan & persewaan kapal FPSO dari Perusahaan Pelayaran Luar Negeri tersebut.</p>	<p>ketidakjelasan dan melakukan analisis tentang apa penyebab ketidakjelasan tersebut.</p> <p>3. Untuk menguraikan, menjelaskan, dan menganalisis modus operandi dan sebab-sebab operator kapal luar negeri melakukan penyelundupan pajak</p> <p>4. Untuk melakukan analisis tentang bagaimana menentukan prosedur Pajak Penghasilan agar dengan prosedur</p>	<p>persewaan (<i>charter</i>) kapal dari perusahaan pelayaran asing berdasarkan ketentuan yang berlaku.</p> <p>2. Untuk mengetahui mekanisme pemajakan penghasilan atas transaksi persewaan (<i>charter</i>) kapal dari perusahaan pelayaran asing berdasarkan ketentuan yang berlaku.</p> <p>3. Untuk</p>
--	---	---	---	--

			tersebut dapat diciptakan pengawasan yang efektif terhadap pelaksanaan pemenuhan kewajiban Wajib Pajak Operator Kapal Luar Negeri	menggambarkan penyebab timbulnya <i>tax gap</i> PPh Pasal 15 dari penghasilan perusahaan pelayaran asing.
Pendekatan Penelitian	Pendekatan Kualitatif	Pendekatan Kualitatif	Pendekatan Kualitatif	Pendekatan Kualitatif
Jenis Penelitian	Penelitian Deskriptif	Penelitian Deskriptif	Penelitian Deskriptif Analisis	Penelitian Deskriptif
Teknik Pengumpulan Data	studi lapangan melalui observasi dan wawancara serta studi literatur	survei, wawancara, pengamatan langsung terhadap objek penelitian, dan studi pustaka	<i>library research</i> (studi kepustakaan) dan <i>field research</i> (studi lapangan).	wawancara mendalam, observasi dan studi literatur
Hasil Penelitian	1. Dalam transaksi jasa persewaan kapal	1. Dasar Wajib Pajak dalam mengenakan PPh	1. Penghasilan perusahaan operator Kapal Luar	1. Kriteria utama timbulnya BUT

	<p>(<i>charter</i>) pada insutri pelayaran dalam negeri belum terdapat kepastian hukum. Hal ini dikarenakan ketiadaan definisi dalam peraturan perundang-undangan perpajakan. Berdasarkan prakteknya dikatakan sebagai <i>charter</i> apabila lebih dari 50% <i>space</i> (ruang/kapasitas) kapal dikuasai oleh suatu pihak</p>	<p>sehubungan dengan kegiatan pengangkutan dan persewaan kapal FPSO adalah: A. kapal FPSO merupakan kapal pengangkutan minyak dan gas bumi yang telah terdaftar dan memenuhi persyaratan B. kapal FPSO merupakan bagian dari sistem pengangkutan walaupun sifat kegiatan pengangkutan dari kapal tersebut bukan seperti layaknya kegiatan pengangkutan kapal-</p>	<p>Negeri antara lain meliputi: uang tambang (<i>freight</i>), <i>terminal handling charge</i>, <i>document fee</i>, <i>fuel adjustment factor</i>, penghasilan dari sewa secara <i>bareboat basis</i>, penghasilan dari <i>bareboat hire purchase</i>, penghasilan dari elasing kapal, penghasilan dari pengalihan kapal bekas, laba selisih kurs (neto) dan penghasilan dari pengoperasian kapal</p>	<p>perusahaan pelayaran asing di Indonesia adalah keberadaan agen tidak bebas. Dalam praktik di lapangan, pengujian dependensi suatu agen secara umum didasarkan pada dua hal yakni adanya kewenangan <i>principal</i> untuk mengontrol kegiatan agen dan adanya kesimbungan atau keteraturan jasa keagenan yang diberikan. Pengujian</p>
--	---	---	--	---

	<p>berdasarkan perjanjian tertentu. Peraturan yang menyinggung tentang <i>charter</i> hanya membedakannya menurut jenisnya saja, yaitu <i>time charter</i>, <i>space/voyage charter</i>, <i>bareboat charter</i> dan <i>fully manned basis</i>. Oleh karena itu pada praktiknya sulit sekali membedakan antara <i>charter</i> dengan jasa angkutan laut (<i>ocean freight</i>).</p> <p>2. Perbedaan perlakuan</p>	<p>kapal angkut lainnya.</p> <p>2. Dasar asumsi Wajib Pajak dalam mengenakan Pajak Penghasilan (PPH) sehubungan dengan persewaan kapal FPSO adalah berdasarkan SE-32/PJ.04/1996 sehingga Wajib Pajak langsung mengenakan PPh Pasal 15 (final) tanpa melihat jenis kontraknya terlebih dahulu. Kemudian dasar fiskus dalam mengenakan PPh atas Kegiatan Pengangkutan</p>	<p>ikan.</p> <p>2. Ketentuan domestik Indonesia belum mengatur dengan jelas perlakuan perpajakan terhadap penghasilan yang berasal dari transaksi <i>bareboat basis charter</i>,</p> <p>3. Prosedur pajak dalam hal NPWP, pemungutan pajak oleh pihak lain, dan Surat Pemberitahuan ditentukan berdasarkan konsep satu Wajib Pajak hanya diberikan</p>	<p>dependensi agen tersebut memang tidak dapat didasarkan pada kriteria pembentukan agen tidak bebas di dalam teori secara mutlak. Hal tersebut merupakan salah satu bentuk kebijakan pajak yang diambil pemerintah dalam rangka menjalankan administrasi pajak demi kepentingan penerimaan Negara.</p> <p>2. Kombinasi beberapa faktor dalam transaksi</p>
--	---	---	--	---

	<p>perpajakan bila dilihat dari pihak penyewa/pen-<i>charter/charter</i> ini secara teoritis sudah tepat untuk diberikan kepada perusahaan pelayaran niaga nasional dengan tujuan untuk mengembangkan perusahaan pelayaran niaga nasional.</p>	<p>Kapal FPSO mengacu pada P3B dan ketentuan domestik KMK No. 417/PJ.06/1996 dan SE-32/PJ.4/1996.</p> <p>3. Dasar fiskus dalam mengenakan PPh atas persewaan kapal FPSO ini adalah: A. berdasarkan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda Artikel 8 (Kombinasi OECD/UN <i>Model</i> (Alternatif B)) tentang <i>shipping and air transport</i> serta ketentuan perpajakan</p>	<p>satu NPWP, penghasilan atas transaksi <i>fully manned basis charter</i> dipungut pajak oleh Wajib Pajak Pemungut, dan Surat Pemberitahuan berdasarkan jenis pajak yang sebenarnya terutang bagi Wajib Pajak perusahaan pelayaran luar negeri.</p> <p>4. Perlakuan perpajakan atas penghasilan yang berasal dari transaksi <i>bareboat hire purchase</i> belum diatur dengan</p>	<p>sewa dapat menimbulkan pengenaan PPh yang berbeda-beda. Untuk transaksi charter kapal dari perusahaan pelayaran asing, ada tiga jenis PPh yang dikenakan, yakni PPh Pasal 15, Pasal 23, dan Pasal 26.</p> <p>3. Mekanisme pemajakan atas sewa kapal tersebut berpengaruh pada penerimaan PPh Pasal 15. Berdasarkan data</p>
--	--	--	--	--

		<p>domestik yang berlaku, yaitu SE-32/PJ.04/1996. B. selain dari ketentuan tersebut Fiskus juga berdasarkan pada Surat Dirjen Pajak Nomor S-852/PJ.341/2003 tanggal 31 Desember 2003 tentang penegasan perlakuan PPh atas Sewa Kapal. C. menurut fiskus PPh yang dikenakan atas persewaan kapal FPSO ini adalah tergantung pada kontrak perjanjian sewa tersebut.</p>	<p>jelas dalam ketentuan domestik Indonesia,</p> <p>5. Ketentuan domestik Indonesia belum mengatur dengan jelas perlakuan perpajakan atas penghasilan dari transaksi penjualan kapal bekas</p> <p>6. atas laba/rugi selisih kurs yang diperoleh Wajib Pajak perusahaan pelayaran luar negeri belum diatur dengan jelas perlakuan perpajakannya dalam</p>	<p>ditemukan bahwa terdapat <i>tax gap</i> PPh Pasal 15 dimana pajak yang didapatkan dari perusahaan pelayaran asing jumlahnya sangat kecil jika dibandingkan dengan potensi penghasilan yang ada. Ada tiga penyebab yang menyebabkan <i>tax gap</i> tersebut. Penyebab pertama adalah karena sedikitnya hak pemajakan yang dimiliki Indonesia</p>
--	--	---	--	--

		<p>4. Perlakuan pengenaan (pemotongan) PPh atas kegiatan pengangkutan dan persewaan kapal FPSO adalah: A. perlakuan pengenaan PPh terhadap kegiatan pengangkutan Kapal bukan merupakan objek pemotongan PPh Pasal 15 (final) karena sifat kegiatan pengangkutan kapal FPSO tersebut bukan merupakan kegiatan pengangkutan sebagaimana yang tercantum dalam KMK</p>	<p>ketentuan domestik Indonesia.</p>	<p>sebagai negara sumber (<i>non-filling tax gap</i>). Penyebab kedua adalah kurangnya pengawasan yang dilakukan oleh KPP Badora karena sulitnya mendapatkan data kegiatan perusahaan pelayaran asing (<i>non-filling tax gap</i>). Penyebab terakhir adalah peran agen yang tidak signifikan dalam menjalankan kewajiban pajak <i>principal</i> sehingga</p>
--	--	--	--------------------------------------	---

		No.417/KMK/04/1996. Kesimpulan B. perlakuan pengenaan PPh terhadap persewaan kapal FPSO diatur dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) <i>article</i> 8 OECD/UN <i>Model</i> .	memperbesar peluang timbulnya <i>tax gap</i> .
--	--	---	---

Sumber: Diolah Peneliti, 2012

2.2 Kerangka Pemikiran

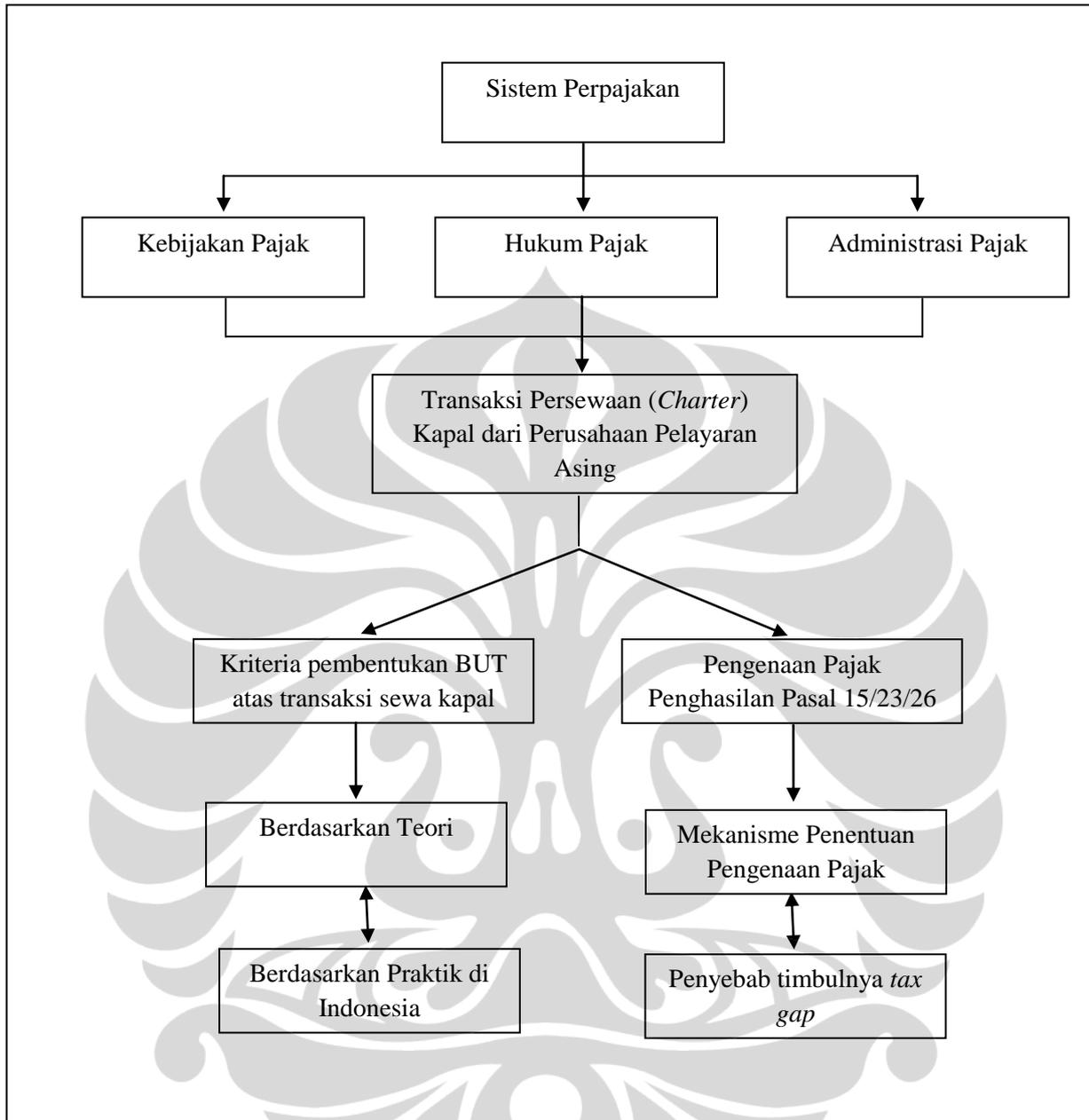
Kerangka pemikiran adalah kerangka berpikir yang bersifat teori atau konseptual terkait dengan masalah yang akan diteliti. kerangka berpikir tersebut menggambarkan hubungan antara konsep-konsep yang akan diteliti. Konsep itu sendiri merupakan abstraksi dari gejala atau fenomena yang akan diteliti.

Penelitian ini didasarkan pada konsep sistem perpajakan. Menurut Norman D. Nowak seperti yang dikutip Mansury (2002,3) Sistem perpajakan terdiri dari tiga unsur, yakni kebijakan perpajakan (*tax policy*), Undang-Undang perpajakan (*tax laws*), dan administrasi perpajakan (*tax administration*). Kebijakan untuk menggunakan pengaturan Bentuk Usaha Tetap dalam ketentuan domestik Indonesia meskipun berdasarkan *tax treaty* pajak atas kegiatan pelayaran tidak diatur dalam Pasal 5 tentang BUT merupakan bagian dari *tax policy*. Kriteria timbulnya BUT perusahaan pelayaran asing berdasarkan peraturan Indonesia juga merupakan bagian dari kebijakan perpajakan (*tax policy*).

Adapun penentuan jenis-jenis PPh (15,23,26) yang harus dikenakan atas transaksi sewa kapal berdasarkan faktor tertentu tercakup dalam pengaturan Undang-undang perpajakan (*tax laws*). Sementara penyebab timbulnya *tax gap* PPh Pasal 15 dari perusahaan pelayaran asing secara maksimal adalah bagian dari masalah administrasi perpajakan (*tax administration*).

Berdasarkan teori-teori tersebut peneliti mengembangkan analisis yang dimulai dari kriteria pembentukan BUT atas persewaan kapal berdasarkan teori dan praktik di Indonesia. Kemudian setelah menjelaskan kriteria timbulnya BUT, analisis dilanjutkan dengan penguraian jenis-jenis pajak yang seharusnya dikenakan atas sewa berdasarkan faktor-faktor tertentu. Analisis kemudian ditutup dengan penjabaran penyebab timbulnya *tax gap* dari PPh Pasal 15 atas penghasilan perusahaan pelayaran asing.

Penjelasan mengenai kerangka pemikiran dapat dilihat pada gambar di bawah ini:



Gambar 2.1

Kerangka Pemikiran

Sumber: diolah peneliti, 2012

2.3 Kerangka Teori

2.3.1 Sistem Perpajakan

Menurut Safri Nurmantu (2003, 106) sistem Perpajakan dapat disebut sebagai metode atau cara bagaimana mengelola utang pajak yang terutang oleh Wajib Pajak agar dapat mengalir ke kas negara. Sistem perpajakan terdiri dari tiga unsur, yakni kebijakan perpajakan (*tax policy*), Undang-Undang perpajakan (*tax laws*), dan administrasi perpajakan (*tax administration*).

2.3.1.1 Kebijakan Pajak

Mansury (2000, 4) menyatakan bahwa kebijakan pajak adalah kebijakan fiskal dalam arti sempit. Sementara menurut Lewis (1984, 3), kebijakan pajak berhubungan dengan tiga fungsi publik, yaitu alokasi, distribusi, dan stabilisasi. Pelaksanaan kebijakan pajak harus dilakukan melalui pembagian sistem perpajakan yang berpengaruh terhadap alokasi sumber, distribusi pendapatan, dan stabilitas ekonomi.

Marsuni (2006, 37-38) menjelaskan bahwa kebijakan pajak dapat dirumuskan sebagai:

1. Suatu pilihan atau keputusan yang diambil oleh pemerintah dalam rangka menunjang penerimaan negara dan menciptakan kondisi ekonomi yang kondusif.
2. Suatu tindakan pemerintah dalam rangka memungut pajak guna memenuhi kebutuhan dana untuk keperluan negara.
3. Suatu keputusan yang diambil pemerintah dalam rangka meningkatkan penerimaan negara dari sektor pajak untuk digunakan menyelesaikan kebutuhan dana bagi negara.

Adapun tujuan kebijakan perpajakan menurut Mansury (2005, 5) adalah sama dengan kebijakan publik pada umumnya, yaitu mempunyai tujuan pokok untuk (1) Meningkatkan kesejahteraan rakyat, (2) Distribusi penghasilan yang lebih adil, dan (3) stabilitas.

Michael P. Devereux (1996, 95) menjabarkan isu-isu penting dalam kebijakan pajak sebagai berikut:

1. *what should the tax base be: Income Expenditure, or a hybrid?*
2. *what should the tax rate schedule be?*

3. *how should the international income floes be taxed*
4. *how should environmental be designed?*

2.3.1.2 Undang-Undang Pajak (Tax Laws)

Undang-undang pajak adalah hukum pajak yang merupakan keseluruhan peraturan yang meliputi kewenangan pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat melalui kas negara (Brotodihardjo, 1993, 1). Sementara Mansury (2000, 95) mendefinisikan hukum pajak sebagai keseluruhan peraturan yang meliputi kewenangan pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat dengan melalui kas negara.

Menurut lingkungannya, hukum pajak merupakan bagian dari hukum publik, selain dari hukum tata negara, hukum administrasi dan hukum publik, tetapi memiliki hubungan paling erat dengan hukum perdata. Hal ini disebabkan alasan-alasan berikut:

1. Hukum Pajak banyak menggunakan istilah hukum perdata.
2. Peristiwa-peristiwa dalam hukum perdata sering merupakan sasaran dan objek dari perpajakan.
3. Hukum perdata merupakan hukum umum yang berlaku pula pada hukum pajak, kecuali hukum publik menentukan lain (Rosdiana dan Tarigan, 2005, 95).

Namun menurut Rosdiana dan Tarigan (2005, 95) ada pula pihak yang berpendapat bahwa hukum pajak berdiri sendiri, yaitu dengan alasan berikut ini:

1. Hukum pajak memiliki tugas yang bersifat lain dari hukum administrasi pada umumnya.
2. Hukum pajak dapat digunakan dan berfungsi sebagai sarana untuk pengembangan perekonomian negara.
3. Hukum pajak memiliki karakteristik yang bersifat spesifik dalam mekanisme kerja.

Hukum pajak dibedakan menjadi dua, yaitu Hukum pajak material dan Hukum pajak formal (Rosdiana dan Tarigan, 2005, 95). Hukum pajak material

mengatur ketentuan-ketentuan mengenai siapa-siapa yang dikenakan pajak, siapa-siapa yang dikecualikan, apa-apa saja yang dikenakan pajak dan apa-apa saja yang dikecualikan serta berapa besarnya pajak terutang. Dengan demikian, dalam hukum pajak material diatur mengenai :

1. Objek pajak, keadaan-keadaan, perbuatan-perbuatan dan peristiwa hukum yang dapat dikenakan pajak (objek pajak).
2. Subjek pajak, yaitu siapa saja yang dapat dikenakan pajak atau diwajibkan melaksanakan kewajiban perpajakan (subjek pajak).
3. Besarnya pajak yang terutang (dasar pengenaan pajak dan tarif pajak).

Hukum pajak Formal mengatur bagaimana mengimplementasikan hukum pajak material, oleh karena itu, dalam hukum pajak formal diatur prosedur (tata cara) pemenuhan hak dan kewajiban perpajakan serta sanksisanksi bagi yang melanggar kewajiban perpajakan. Hukum pajak formal memuat bentuk dan cara-cara dalam melaksanakan hukum pajak material, antara lain berupa:

1. Tata cara pendaftaran wajib pajak;
2. Kewajiban pembukuan, tata cara penyeteroran pajak, tata cara pelaporan dan lain-lain;
3. Tata cara penetapan utang pajak, hapusnya utang pajak, cara penagihan utang pajak;
4. Prosedur pengajuan keberatan pajak, dan lain-lain;
5. Sanksi dan hak serta kewajiban wajib pajak maupun fiskus Rosdiana dan Tarigan, 2005, 95).

Hukum pajak formal yang jelas dan tegas sangat diperlukan untuk memberikan kepastian, baik bagi wajib pajak maupun fiskus. Tanpa didukung dengan hukum pajak formal yang jelas dan tegas, hukum pajak material tidak bisa dilaksanakan oleh wajib pajak dan fiskus tidak bisa melakukan pengawasan atau *law enforcement*.

2.3.1.3 Administrasi Pajak

Mansury (2002, 5) menyebutkan administrasi perpajakan mengandung tiga pengertian, yaitu;

- a. Suatu institusi atau badan yang mempunyai wewenang dan tanggung jawab untuk menyelenggarakan pemungutan pajak.
- b. Orang yang bekerja pada instansi perpajakan untuk melaksanakan kegiatan pemungutan pajak
- c. Proses kegiatan penyelenggaraan pemungutan pajak yang ditatalaksanakan sedemikian rupa sehingga dapat mencapai sasaran yang telah digariskan oleh Undang-Undang perpajakan secara efisien.

Berdasarkan uraian diatas, dapat ditarik kesimpulan bahwa administrasi perpajakan dapat dikatakan sebagai proses yang mencakup semua kegiatan untuk melaksanakan berbagai fungsi administrasi perpajakan, seperti mendaftarkan diri Wajib Pajak, menyediakan SPT Masa dan Tahunan, mengeluarkan ketetapan pajak, menagih pajak terutang, menyelesaikan sengketa pajak yang menjadi wewenang DJP, dan menghapus utang pajak (Mansury, 2002, 5).

Administrasi Pajak dalam arti luas meliputi fungsi, sistem dan organisasi/kelembagaan. Sebagai suatu sistem, kualitas dan kuantitas sumber daya manusia juga merupakan salah satu tolak ukur kinerja administrasi pajak. Administrasi perpajakan memegang peranan yang sangat penting karena seharusnya bukan saja sebagai perangkat *law enforcement*, tetapi lebih penting dari itu, sebagai *service point* yang memberikan pelayanan prima kepada masyarakat sekaligus pusat informasi perpajakan. Pelayanan seharusnya tidak boleh lagi dilakukan “ala kadarnya” karena akan membentuk citra yang kurang baik, yang pada akhirnya akan merugikan pemerintah jika *image* tersebut ternyata membentuk sikap “*taxphobia*” (Rosdiana dan Tarigan, 2005, 98).

Richard M. Bird (1992, 99) mengemukakan tiga tugas pokok dalam administrasi perpajakan, yaitu:

- a. Mengidentifikasi pembayar pajak potensial;
- b. Menetapkan pajak secara tepat; dan
- c. Melakukan penagihan pajak.

Administrasi pajak yang terbaik bukanlah sekedar yang terbanyak mengumpulkan pendapatan. Bagaimana pendapatan tersebut diperoleh juga sama pentingnya. Sebuah administrasi pajak yang kurang baik dapat mengumpulkan

pendapatan yang besar dari sektor yang mudah dipajaki seperti, namun tidak mampu menarik pajak dari perusahaan dan para profesional (Jantscher dan Bird, 1992, 1).

2.3.2 Konsep Pajak atas Penghasilan

Dalam Pajak Penghasilan, konsep penghasilan perlu dimengerti dan dipahami karena penghasilan itu sendiri merupakan objek pajak dari Pajak penghasilan. Pendefinisian penghasilan banyak dilontarkan oleh ahli-ahli ekonomi. Richard Goode seperti yang dikutip dalam Mansury (2002, 68) menyatakan bahwa pengertian penghasilan itu pun berbeda-beda tergantung keperluannya. Di antara definisi-definisi penghasilan yang ada dalam literatur, tidak ada satupun yang diterima secara universal sebagai suatu definisi yang dapat digunakan untuk semua tujuan. Namun, ada salah satu konsep yang paling banyak mempengaruhi *tax policy* di berbagai negara karena dianggap paling mencerminkan keadilan, tapi sekaligus *applicable*, yaitu konsep yang dikemukakan oleh Schanz, Haig dan Simon (*SHS Concept*) (Rosdiana dan Trigan, 2005, 143).

Konsep penghasilan yang dikemukakan oleh George Schanz, seorang ekonom dari Jerman, sebagaimana dikutip oleh Mansury (2002, 71) menyatakan bahwa:

“Pengertian penghasilan untuk keperluan perpajakan seharusnya tidak membedakan sumbernya dan tidak menghiraukan pemakainya, tetapi lebih menekankan kepada kemampuan ekonomis yang dapat dipakai untuk menguasai barang dan jasa. Jadi apa dipakai untuk konsumsi ataukah untuk disimpan untuk konsumsi dikemudian hari tidak penting, yang penting adalah bahwa penerimaan atau perolehan tersebut merupakan tambahan kemampuan ekonomis.”

Menurut pendapat Muray Haig seperti yang dikutip Mansury (2002, 71), definisi penghasilan adalah:

the increase or accretion in one's power to satisfy his wants in a given period in so far as that power consists of (a) money itself, or, (b) anything susceptible of valuation in terms of money.

Jadi menurut Haig, penghasilan merupakan kenaikan atau penambahan kemampuan individu untuk memenuhi keinginannya dalam suatu periode tertentu dengan syarat tambahan kemampuan tersebut meliputi uang atau segala sesuatu

yang dapat dinilai dengan uang. Oleh karena itu, Haig mengatakan bahwa psychic income tidak dapat digunakan dalam menentukan pajak penghasilan, karena barang dan jasa baru memiliki

Sementara itu, Simons, seperti yang dikutip dari Rosdiana dan Tarigan (2005, 144) menjabarkan penghasilan sebagai berikut:

Personal income may be defined as the algebraic sum of (1) the market value of rights exercised in consumption and (2) the change in the value of the store of property rights between the beginning and end of the period in question. In the words, it is merely the result obtained by adding consumption during the period to 'wealth' at the end of the period and then subtracting 'wealth' at the beginning "

Berdasarkan definisi Henry C. Simons, penghasilan adalah jumlah aljabar dari nilai pasar suatu hak yang dipakai dalam konsumsi dan perubahan dalam nilai persediaan atas hak atas kekayaan/harta (*property*) antara awal sampai dengan akhir periode (Rosdiana dan Tarigan, 2005, 144).

Jadi menurut SHS pengertian penghasilan sebagai basis pajak adalah setiap tambahan kemampuan ekonomis untuk menguasai barang dan jasa tanpa memperdulikan darimana sumber penghasilan tersebut berasal dan tidak pula membedakan untuk apa tambahan kemampuan ekonomis itu digunakan. Konsep itu tidak mengenal diskriminasi dalam pemungutan pajak. Oleh karena itu pelaksanaan pemungutan pajak akan lebih sederhana dan Wajib Pajak pun akan lebih mudah memenuhi kewajiban pajaknya.

Undang-undang Pajak Penghasilan Indonesia menganut prinsip pemajakan atas penghasilan dalam pengertian yang luas, yaitu bahwa pajak dikenakan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh (sudah diakui) Wajib Pajak dari manapun asalnya yang dapat dipergunakan untuk konsumsi atau menambah kekayaan Wajib Pajak tersebut. pengertian penghasilan dalam Undang-undang Pajak Penghasilan tidak memperhatikan adanya penghasilan dari sumber tertentu, tetapi pada adanya tambahan kemampuan ekonomis.

2.3.3 Pemajakan *Global* dan *Schedular*

Terdapat dua *model* struktur Pajak Penghasilan, yaitu *global* dan *schedular*. Pajak Penghasilan *global* mengenakan pajak pada total penghasilan,

dan penghasilan tersebut terdiri dari semua jenis penghasilan. Semua penghasilan, tidak peduli sumber maupun sifatnya, diperhitungkan sebagai penghasilan, dan pengurangan (*deduction*) diizinkan dalam penghitungan pajak.

Sebaliknya, pemajakan penghasilan secara *schedular* meliputi penghasilan yang berbeda jenis dan sumber. Untuk setiap kategori penghasilan, jumlah penghasilan dan pengurangan (*deduction*) yang diizinkan diperhitungkan secara terpisah (Arnold dan Gest, 2010, 197).

Mansury (2002, 232) menggunakan istilah perlakuan khusus untuk mendefinisikan pengenaan pajak dengan tarif khusus yang berbeda dengan tarif umum dan penerapan tarif khusus itu bersifat final, yaitu jenis penghasilan khusus itu tidak digabungkan dengan jenis-jenis penghasilan lain yang dikenakan tarif umum yang progresif. Sementara *global taxation* didefinisikan sebagai sistem pengenaan pajak atas penghasilan dengan cara menjumlahkan semua jenis tambahan kemampuan ekonomis di manapun didapat, lalu atas seluruh jumlah penghasilan tersebut diterapkan suatu struktur tarif progresif yang berlaku atas semua Wajib Pajak (Mansury 2002, 128). Pertimbangan yang mendasari diberikannya perlakuan tersendiri dimaksud antara lain untuk kesederhanaan dalam pemungutan pajak, keadilan dan pemerataan dalam pengenaan pajaknya (Rosdiana dan Tarigan, 2005, 269).

Rosdiana dan Irianto (2012, 195) membuat perbedaan antara *global taxation* dan *schedular taxation* menjadi lebih mudah dimengerti dengan membuat tabel berikut :

Tabel 2.2

Perbedaan Pemajakan Global dan Schedular

Global Taxation	Scedular Taxation
<i>Equal treatment for the equals</i> . Semua penghasilan digabungkan dengan tidak membedakan asal dan sumber/jenis penghasilan	Perlakuan pajak (<i>tax treatment</i>) dibedakan berdasarkan sumber/jenis penghasilan. Artinya suatu jenis penghasilan mempunyai perlakuan pajak yang berbeda dengan penghasilan lain.
Hanya ada satu struktur tarif yang diperlakukan terhadap total penghasilan tersebut (Di Indonesia : tarif PPh Pasal 17)	Tarifnya berbeda-beda, tergantung sumber/jenis penghasilannya.

<p>Dalam menghitung Penghasilan Kena Pajak, dasar pengenaannya adalah <i>Net Income</i> karena itu <i>global gross income</i> dikurangkan terlebih dahulu dengan <i>tax reliefs</i>.</p> <p>Umumnya digunakan sistem <i>self assessment</i> atau kombinasi antara <i>self assessment</i> dengan <i>withholding tax</i>. Pajak yang sudah dipotong oleh pihak ketiga (<i>withholding</i>), dapat dijadikan sebagai kredit pajak.</p>	<p>Dalam menghitung Penghasilan Kena Pajak, dasar pengenaannya adalah <i>Gross Income</i> atau <i>Deemed Profit/Deemed Taxable Income</i>, karena itu tidak ada <i>tax reliefs</i>.</p> <p>Umumnya digunakan <i>withholding tax</i>. Pajak yang sudah dipotong pihak ketiga tidak dapat dijadikan sebagai kredit pajak.</p>
---	---

Sumber: Rosdiana dan Irianto, Perpajakan: Kebijakan dan Implementasi di Indonesia, Jakarta 2012 Hal, 196

2.3.4 Azas-Azas Pemungutan Perpajakan

Dalam memilih alternatif-alternatif yang berkenaan dengan pemungutan pajak perlu ditentukan azas-azas yang harus dipegang teguh agar tercapai tujuan-tujuan utama perpajakan (Mansury: 2002, 10). Lebih lanjut Mansury menegaskan bahwa dari pengalaman, apabila setiap ketentuan rancangan undang-undang pada saat penyusunan tidak diuji apakah sejalan tidaknya dengan tujuan dan azas yang harus dipegang teguh, ketentuan tersebut mudah sekali mengatur sesuatu yang sebenarnya tidak sejalan dengan azas yang harus dipegang teguh. Apabila dimaksudkan sistem PPh itu harus mencapai tujuan tertentu maka harus berpegang kepada azas tertentu.

Banyak pendapat ahli yang mengemukakan tentang azas-azas perpajakan yang harus ditegakkan dalam membangun suatu sistem perpajakan. Di antara pendapat para ahli tersebut, yang paling terkenal adalah *four maxims* dari Adam Smith (Mansury, 2000, 11). Adam Smith seperti yang dikutip dari Mansury (2000, 11) menyatakan bahwa pemungutan pajak hendaknya didasarkan pada empat azas, yaitu :

1. *Equality*
2. *Certainty*
3. *Convenience of payment*
4. *Economy*

Mansury (2000, 1-2 dan 2002, 19-20) menambahkan bahwa di samping azas-azas yang disarankan oleh Adam Smith tersebut, masih ada beberapa azas lain yang penting yang disarankan oleh beberapa ahli lainnya. Yang pertama adalah *the Revenue-Adequacy Principle* atau Azas Kecukupan Penerimaan yang dikemukakan oleh Jesse Burkhead. Azas kedua adalah *the Neutrality Principle* yang antara lain dikemukakan oleh John F. Due. Selanjutnya Mansury (2002, 22) menyimpulkan azas-azas mana yang seharusnya dianut berkenaan dengan pemungutan pajak atas penghasilan di Indonesia, yaitu :

- a. *The Revenue-Adequacy Principle*
- b. *Equality Principle*
- c. *Certainty Principle*

Tiga azas tersebut seharusnya dipegang teguh oleh sistem pajak penghasilan kita yang seimbang memperhatikan semua kepentingan. *The Revenue-Adequacy Principle* adalah kepentingan pemerintah, *the Equity Principle* adalah kepentingan masyarakat, dan *the Certainty Principle* adalah untuk kepentingan pemerintah dan masyarakat.

Senada dengan Mansury, Rosdiana dan Irianto (2012, 158) juga menyebutkan azas *revenue productivity* dan *equality* sebagai azas dalam sistem perpajakan yang ideal. Perbedaan dengan azas menurut Mansury adalah bahwa Rosdiana dan Irianto menyebut azas *ease of administration* sebagai pengganti azas *certainty*, di mana azas *certainty* merupakan bagian dari azas *ease of administration* itu sendiri. Secara lengkap azas-azas yang penting untuk diperhatikan dalam mendisain sistem pemungutan pajak menurut Rosdiana adalah:

1. *Equity / Equality*
2. *Revenue Productivity*
3. *Ease of Administration*, terdiri dari :
 - a. *Certainty*
 - b. *Efficiency*
 - c. *Convenience of Payment*
 - d. *Simplicity*
 - e. *Neutrality*

Sedangkan Stiglitz yang dikutip oleh Dora Hancock yang dimuat oleh Rosdiana dan Irianto (2012, 157) menyatakan bahwa lima karakteristik yang diharapkan ada dalam suatu sistem perpajakan, yaitu:

1. *Economically efficient* : tidak memiliki banyak pengaruh pada pengalokasian sumber daya.
2. *Administratively simple* : mudah dan tidak mahal dalam pengadministrasiannya.
3. *Flexible* : sistem dapat dengan mudah merespon perubahan keadaan ekonomi.
4. *Politically accountable* : pembayar pajak dapat menentukan apa yang sebenarnya mereka bayar sehingga sistem politik dapat mencerminkan secara akurat keinginan masyarakat.
5. *Fair* : memiliki pengaruh yang adil pada semua individu.

a. Azas *Equity / Equality*

Keadilan merupakan salah satu azas yang sering kali menjadi pertimbangan penting dalam memilih *policy option* yang ada dalam membangun sistem perpajakan. Suatu sistem perpajakan dapat berhasil apabila masyarakatnya merasa yakin bahwa pajak yang dipungut pemerintah telah dikenakan secara adil dan setiap orang membayar sesuai dengan bagiannya

(Rosdiana dan Irianto: 2012,159). Azas equity (keadilan) mengatakan bahwa pajak itu harus adil dan merata. Pajak dikenakan kepada orang-orang pribadi sebanding dengan kemampuannya untuk membayar pajak tersebut dan juga sesuai dengan manfaat yang diterimanya dari negara (Rosdiana dan Irianto: 2012, 160). Mansury (2002, 17) mengungkapkan bahwa pemungutan pajak adalah adil, apabila orang-orang yang berada dalam keadaan ekonomis yang sama dikenakan pajak yang sama, sedang orang-orang yang keadaan ekonomisnya tidak sama diperlakukan tidak sama, setara dengan ketidaksamaannya itu.

b. Azas *Revenue Productivity / Revenue-Adequacy*

Azas ini merupakan azas yang lebih menyangkut kepentingan pemerintah, sehingga azas ini oleh pemerintah yang bersangkutan sering dianggap sebagai azas yang terpenting (Rosdiana dan Irianto: 2012,163). Pajak dipungut dengan

tujuan utama untuk mengumpulkan penerimaan negara yang akan dipakai untuk membiayai barang-barang publik yaitu barang dan jasa yang diperlukan masyarakat secara keseluruhan (Mansury: 2000,1). Kutipan pendapat dalam *The Encyclopedia Britannica* seperti dikutip Rosdiana dan Irianto (2012:

164) berikut juga mencantumkan azas ini.:

“ A national tax system should guarantee revenues adequate to cover the expenditure of government at all levels. Since public expenditures tend to grow at least as fast as the national product, taxes as the main vehicle of government finance should produce revenues that grow correspondingly. In developed economies this criterion would give first place.”

Upaya ekstensifikasi maupun intensifikasi sistem perpajakan nasional serta penegakan *law enforcement*, tidak akan berarti bila hasil yang diperoleh tidak memadai (Rosdiana dan Irianto: 2012,164). Bahkan Mansury (2002,20) secara tegas mengungkapkan untuk apa memungut pajak kalau penerimaan yang dihasilkan tidak memadai.

Meskipun azas ini menyatakan bahwa jumlah pajak yang dipungut hendaknya memadai, tetapi hendaknya dalam implementasinya tetap harus diperhatikan bahwa jumlah pajak yang dipungut jangan sampai terlalu tinggi sehingga menghambat pertumbuhan ekonomi. Azas *revenue productivity* dan azas *equity* apabila dilihat dari kepentingannya berada dalam titik-titik ekstrim yang berbeda. *Revenue productivity* merupakan azas yang terkait dengan kepentingan pemerintah, sementara azas *equity* sangat terkait dengan kepentingan masyarakat. Padahal seharusnya kedua azas ini bukan merupakan dua hal yang dipertentangkan, melainkan melengkapi satu dengan lainnya. Seperti yang disimpulkan dari World Bank seperti dikutip Rosdiana dan Irianto (2012,164) berikut :

“Government attempts to use tax systems to achieve many goals; raising revenue is only one of them. To facilitate compliance and collection, however, a tax system must be administratively feasible. For the same reason, but also as an end in itself, it must spread its burden equitable.”

Karena itu dapat disimpulkan bahwa suatu pemungutan pajak dikatakan optimal apabila dalam pemungutannya terpenuhi azas *revenue productivity* dengan tetap menjaga keadilan dalam pemungutannya (Rosdiana dan Irianto 2012,165).

c. Azas Ease of Administration

Menurut Rosdiana dan Irianto (2012,167) azas ini mencakup azas *certainty*, azas *convience*, azas *effieciency*, dan azas *simplicity*. Hal ini diusulkan setelah menganalisis relevansi antara azas-azas yang dicantumkan dalam “The Encycopedia Americana”, yakni azas *certainty*, *convenience*, dan *economy* yang dimasukkan sebagai *the administrative principles*, dengan azas-azas yang dicantumkan dalam “The New Encyclopedia Britannica”, yakni azas *clarity*, *continuity*, *cost effectiveness*, dan *convenience* yang merupakan kriteria *ease of administration and compliance*.

c.1. Azas Certainty

Azas ini menyakan bahwa harus ada kepastian, baik bagi petugas pajak maupun semua Wajib Pajak dan seluruh masyarakat. Asas kepastian antara lain mencakup kepastian mengenai siapa-siapa yang harus dikenakan pajak, apa-apa saja yang dijadikan sebagai objek pajak, serta besarnya jumlah yang harus dibayar. Sebab apabila tidak terjamin satu kepastian bagi wajib pajak tentang kewajiban pajaknya, sangat mungkin pajak yang terutang akan tergantung kepada “kebijaksanaan” petugas pajak, yang pada gilirannya dapat saja menggunakan kekuasaan untuk keuntungan pribadinya.

Perumusan dan makna ketentuan undang-undang pajak harus memberikan kepastian tentang siapa-siapa yang wajib membayar pajak, apa yang menyebabkan subyek pajak itu harus membayar pajak, berapa pajak yang harus dibayar, dan bagaimana pajak terutang itu harus dibayar (Mansury: 2002, 22). Artinya, kepastian bukan hanya menyangkut kepastian mengenai subjek pajak (dan pengecualiannya), objek pajak (dan pengecualiannya), dasar pengenaan pajak serta besarnya tarif pajak, tetapi juga mengenai prosedur pemenuhan kewajibannya – antara lain prosedur pembayaran dan pelaporan – serta pelaksanaan hak-hak perpajakannya. Tanpa adanya prosedur yang jelas, maka Wajib Pajak akan sulit untuk menjalankan kewajiban serta haknya, dan bagi fiskus akan kesulitan untuk mengawasi pelaksanaan kewajiban perpajakan . nalisis kebijakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak juga dalam melayani hak-hak Wajib Pajak (Rosdiana dan Irianto: 2012,168).

c.2. *Azas Efficiency*

Rosdiana dan Irianto (2012, 172) mengatakan bahwa azas efisiensi dapat dilihat dari dua sisi, yaitu dari sisi fiskus dan dari sisi Wajib Pajak. Dari sisi fiskus pemungutan pajak dikatakan efisien jika biaya pemungutan pajak yang dilakukan oleh kantor pajak (antara lain dalam rangka pengawasan kewajiban Wajib pajak) lebih kecil daripada jumlah pajak yang berhasil dikumpulkan. Dari sisi Wajib Pajak, sistem pemungutan pajak dikatakan efisien jika biaya yang harus dikeluarkan oleh Wajib Pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakannya (*compliance cost*) bisa seminimal mungkin. Biaya pemungutan pajak dari sisi fiskus yang digunakan untuk mengukur efisiensi adalah *administrative cost* dan *enforcement cost*.

Administrative cost merupakan biaya yang harus dikeluarkan pemerintah untuk menjalankan sistem administrasi perpajakan. Jadi yang termasuk dalam biaya ini bukan hanya gaji pegawai pajak, tetapi juga biaya operasional lainnya, termasuk :

1. biaya untuk melakukan penyuluhan / sosialisasi perpajakan,
2. biaya yang dikeluarkan dalam menghadapi keberatan dan atau banding dari Wajib Pajak.

Enforcement cost terkait dengan biaya penegakan hukum dan keadilan, yang dapat berupa :

1. biaya pelaksanaan pemeriksaan
2. biaya pelaksanaan penagihan
3. biaya pelaksanaan penyanderaan, dan lain-lain.

Antara azas *efficiency* dengan azas *revenue productivity* saling berkaitan erat. Suatu sistem pemungutan pajak tidak bisa dikatakan berhasil memenuhi azas *revenue productivity* bila semata-mata hanya dilihat dari besarnya *tax revenue* yang dikumpulkan, karena harus dihitung/dikurangkan dengan biaya pemungutannya. Sementara dari sisi Wajib Pajak, *compliance cost* tidak selalu biaya yang *tangible* – yang dapat dinilai dengan uang – tetapi juga biaya yang *intangible*. *Compliance cost* ini dapat dibedakan menjadi tiga kelompok, yaitu :

- a. *Direct Money Cost/Fiscal Cost*, yaitu biaya atau beban yang dapat diukur dengan nilai uang yang harus dikeluarkan/ditanggung oleh Wajib Pajak berkaitan dengan proses pelaksanaan kewajiban dan hak perpajakan.
- b. *Time Cost*, yaitu biaya berupa waktu yang dibutuhkan untuk melaksanakan kewajiban dan hal perpajakan.
- c. *Psychic Cost*, yaitu biaya psikis / psikologis, antara lain berupa stress dan atau ketidaktenangan, kegamangan, kegelisahan, ketidakpastian, yang terjadi dalam proses pelaksanaan kewajiban dan hak perpajakan. Pemahaman terhadap *compliance cost* merupakan suatu hal yang sangat penting, agar pemerintah dapat mendesain administrasi perpajakan yang lebih efisien, sehingga tidak memberatkan Wajib Pajak dan tidak mengurangi *revenue* yang akan diterima pemerintah.

Menurut Mansury (2002, 23) azas ini bukan merupakan azas yang berkenaan dengan penentuan besarnya pajak yang harus dibayar dalam ketentuan undang-undang, melainkan merupakan azas yang harus dipegang teguh dalam melaksanakan ketentuan undang-undang.

c.3. *Azas Convenience of Payment*

Yang dimaksud dengan azas ini adalah pajak harus dipungut pada saat, atau dengan cara, yang tepat (baik/menyenangkan) bagi wajib pajak, misalnya di saat wajib pajak baru menerima penghasilan Lain seperti bunga deposito (Rosdiana dan Irianto, 2012, 171). Senada dengan itu, Mansury (2002, 12-13) memberikan pengertian *convenience* bahwa saat Wajib Pajak harus membayar pajak hendaknya ditentukan pada saat yang tidak akan menyulitkan Wajib Pajak, Misalnya pada saat Wajib Pajak menerima gaji atau menerima penghasilan lain, seperti pada waktu menerima bunga deposito. Berdasarkan azas ini timbul dukungan yang kuat untuk menerapkan sistem pemungutan yang disebut *Pay-As-You-Earn* (P.A.Y.E.).

P.A.Y.E. ini bukan hanya saatnya tepat, tetapi pajak setahun dipotong secara berangsur-angsur, sehingga tidak terasa kepada Wajib Pajak pajaknya telah dibayar lunas. Azas ini bisa juga dilakukan dengan cara membayar terlebih dahulu pajak yang terutang selama

satu tahun secara mengangsur setiap bulan (seperti PPh Pasal 25). Dengan demikian pada akhir tahun pajak, Wajib Pajak tidak terlalu berat dalam membayar pajaknya, dibandingkan dengan jika pajak yang terutang selama satu tahun pajak tersebut dibayar sekaligus pada akhir tahun (Rosdiana dan Irianto: 2012,171). Seperti pada azas *efficiency* di atas, Mansury (2002, 23-24) juga menyatakan bahwa azas ini tidak termasuk azas yang harus dipegang teguh pada penentuan besarnya pajak yang terutang, melainkan merupakan situasi Wajib Pajak yang perlu diperhatikan dalam penyusunan prosedur perpajakan, karena *convenience of payment* bukan berkenaan dengan penentuan besarnya pajak yang harus dibayar, melainkan pemilihan saat dikenakan pajak.

c.4. Azas *Simplicity*

Kesederhanaan mengandung dua arti, yaitu kesederhanaan struktur dari sistem perpajakan yang bersangkutan dan kesederhanaan susunan undang-undang pajak yang bersangkutan. Kesederhanaan struktur sistem perpajakan dapat pula menciptakan kesederhanaan dalam melaksanakan pemungutan pajak, karena misalnya ditentukan pengenaan pajak dilakukan pada arus penghasilan yang paling mudah (Mansury: 2002, 23).

Kesederhanaan penyusunan undang-undang akan mempermudah pemahaman undang-undang. Pada umumnya peraturan yang sederhana akan lebih pasti, jelas, dan mudah dimengerti oleh Wajib Pajak. Hal ini sesuai dengan yang dikemukakan oleh C.V Brown dan P.M. Jackson sebagaimana dikutip oleh Rosdiana dan Irianto(2012, 178) : “*Taxes should be sufficiently simple so that those affected can understand them*”.

Lebih lanjut Rosdiana mengungkapkan bahwa dalam Pajak Penghasilan terdapat suatu metode penghitungan pajak yang disebut *presumptive tax* atau *deemed taxable income*, di mana dalam menghitung pajak penghasilan yang terutang, Wajib Pajak diberi kemudahan untuk menghitung dengan menggunakan norma penghitungan penghasilan neto yang sifatnya hanya merupakan asumsi

atau perkiraan. Metode penghitungan semacam ini jauh lebih sederhana dibandingkan dengan ketentuan penghitungan pajak penghasilan pada umumnya yang membutuhkan pembukuan yang lengkap dan akurat. *Presumptive tax* akan sangat berguna dan efektif untuk Wajib Pajak perseorangan dengan omset yang relatif kecil atau menengah ke bawah, juga bagi jenis-jenis usaha yang memiliki karakteristik khusus.

d. Azas Neutrality

John F. Dye seperti disadur Mansury (2002, 20) mengemukakan bahwa pajak itu seyogianya adalah netral, yaitu tidak mempengaruhi pilihan masyarakat untuk melakukan konsumsi dan juga tidak mempengaruhi pilihan produsen untuk menghasilkan barang dan jasa, juga jangan sampai mengurangi semangat orang untuk bekerja, sehingga mereka lebih memilih *leisure*. Perlu dijaga, agar pemindahan sumber daya dari sektor swasta ke sektor publik menimbulkan distorsi sekecil mungkin.

Selanjutnya Mansury (2002, 21) mengingatkan agar pemungutan pajak jangan sampai menghambat kemajuan ekonomi, mengurangi pertumbuhan ekonomi serta mengurangi efisiensi perekonomian nasional. Efisiensi perekonomian nasional adalah dapat dihasilkannya barang dan jasa semaksimal mungkin dari sumber daya yang tersedia, sedang apabila terjadi distorsi maka ada sumber daya yang diboroskan, sehingga barang dan jasa yang dihasilkan tidak pada tingkat yang memberikan kesejahteraan maksimal kepada masyarakat.

Sehubungan dengan hal ini, Rosdiana dan Irianto(2012, 179) menyarankan agar dalam menentukan tarif, hendaknya jangan dipilih tarif yang masuk dalam "*prohibited area*". Menaikkan tarif pajak belum tentu akan meningkatkan penerimaan pajak, bahkan sebaliknya mungkin akan menyebabkan penerimaan menurun. Begitu juga dalam memberikan insentif perpajakan. Kebijakan untuk memberikan insentif perpajakan tetap menjamin adanya *level playing field* yang *fair* sehingga tidak menyebabkan *entry barrier*.

2.3.5 Perpajakan internasional

Pemajakan atas arus internasional penghasilan pada dasarnya merupakan perluasan pemajakan penghasilan dalam negeri. Oleh karena itu, beberapa kebijakan pemajakan nasional berlaku juga terhadap pemajakan internasional (Gunadi, 1997, 4). Ketika membicarakan hukum pajak internasional, yang dimaksud adalah aspek internasional dari peraturan perundang-undangan tentang pajak penghasilan dari masing-masing negara. Dengan demikian, menurut Darussalam, Septriadi dan Hutagaol (2010, 2), yang menjadi ruang lingkup dari aspek internasional dari perundang-undangan perpajakan suatu negara adalah:

1. Pemajakan atas penghasilan yang diperoleh oleh subjek pajak dalam negeri dari suatu negara atas penghasilan yang diperoleh dari luar negeri (*taxation of foreign income*);
2. Pemajakan oleh suatu negara atas subjek pajak luar negeri yang memperoleh penghasilan di negara tersebut (*taxation of non resident*).

Adapun tujuan dari adanya peraturan mengenai pajak internasional menurut Arnold dan McIntyre (2002, 4) adalah untuk:

1. *Getting its fair share of revenue from cross border transaction.*

Tujuan utama dari peraturan pajak internasional adalah untuk membuat masing-masing negara di dunia mendapatkan keadilan dalam pembagian penerimaan pajak dari aktivitas transnasional dari pembayar pajak domestik dan asing.

2. *Promoting fairness*

Kelebihan mendasar dari pajak penghasilan dibandingkan dengan jenis pajak lainnya adalah keadilan. Secara umum, keadilan dicapai dengan mengenakan beban pajak yang sama kepada pembayar pajak yang memiliki penghasilan yang sama.

3. *Enhancing the competitiveness of the domestic economy.*

Setiap negara harus memperhatikan kesejahteraan masyarakat yang bukan penduduk negara tersebut. Masing-masing negara memiliki tujuan utama untuk meningkatkan kepentingan ekonomi dari warga masyarakatnya dan penduduknya. Untuk tujuan ini, sebuah negara harus menghindari perlakuan pajak yang merusak posisi kompetitifnya di ekonomi dunia.

4. *Capital export and capital import neutrality*

Prinsip dari netralitas modal ekspor menyebutkan bahwa sebuah negara harus merancang peraturan perpajakan internasionalnya sedemikian rupa agar tidak mendorong ataupun mengurangi aliran modal keluar. Sementara berdasarkan prinsip netralitas impor, sebuah negara harus menghindari peraturan perpajakan internasional yang bisa menyebabkan perusahaan multinasionalnya untuk meanggung beban pajak yang lebih efektif di pasar asing daripada perusahaan multinasional negara lain.

2.3.6 Yurisdiksi Pemajakan

Setiap negara yang berdaulat mempunyai yurisdiksi (kewenangan) tersendiri dalam perundang-undangan yang dijadikan acuan untuk memungut pajak. Yurisdiksi pemajakan tersebut mempengaruhi perlakuan perpajakan terhadap subjek maupun objek pajak luar negeri. Dengan kata lain, azas pengenaan pajak tersebut merupakan azas perpajakan internasional masing-masing negara. Menurut Prof. Rachmat Sumitro seperti yang dikutip oleh Surahmat (2005, 6) terdapat tiga azas yang dikenal dalam yurisdiksi pemajakan:

1. Azas domisili

Pengenaan pajak berdasarkan azas domisili berarti bahwa seorang subjek pajak dikenai pajak di negara dimana ia berdomisili. Negara di mana pajak subjek pajak didiriakan atau bertempat kedudukan (untuk subjek badan), berdomisili atau bertempat tinggal, (untuk subjek pajak orang pribadi) disebut sebagai Negara domisili. Negara yang menganut pengenaan pajak berdasarkan domisili biasanya menganut prinsip *world wide income*, artinya mereka yang berdomisili di negara tersebut dikenai pajak atas seluruh penghasilan yang bersumber dari berbagai negara.

2. Azas sumber

Azas pengenaan berdasarkan sumber adalah pengenaan pajak di negara di mana sumber penghasilan berasal. Negara di mana sumber penghasilan tersebut berasal disebut Negara sumber (*source state*). Penentuan penghasilan berasal dari dua hal pokok, yaitu: (a) Jenis penghasilan itu sendiri, dan (b) penentuan sumber penghasilan dalam Undang-Undang

Perpajakan. Pada umumnya, untuk menentukan letak sumber penghasilan, jenis-jenis penghasilan dibagi menjadi dua, yaitu:

- a. Penghasilan dari luar usaha (*active income*)
- b. Penghasilan dari modal (*passive income*), misalnya deviden, bunga, royalti, dan penghasilan dari harta

3. Azas kewarganegaraan

Azas kewarganegaraan adalah pengenaan pajak atas dasar status kewarganegaraan, misalnya Amerika Serikat. Jadi mereka yang memegang paspor Amerika akan dikenai pajak di Amerika Tanpa melihat apakah tempat tinggalnya di Amerika atau luar negeri.

4. Campuran dari azas-azas diatas

Biasanya suatu negara (tidak semuanya) menganut campuran dari pada beberapa azas tersebut di atas. misalnya, azas domisili digabungkan dengan azas sumber. (Soemitro, dalam Surachmat, 2005, 6)

2.3.7 Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B)

Seperti yang telah diuraikan di atas, dalam praktiknya, sebuah negara tidak hanya menggunakan satu asas pengenaan pajak yang murni. Sifat yang tepat dari campuran azas-azas diatas tergantung pada persepsi masing-masing yurisdiksi perpajakan dengan mempertimbangkan faktor faktor tertentu seperti daya tarik investasi asing, implikasi pendapatan, kemampuan administrasi dalam negeri, dan tingkat kerja sama dengan yurisdiksi perpajakan negara mitra (Faria, 1995, 216).

Namun sayangnya, azas campuran cenderung menimbulkan pemajakan berganda pada penghasilan yang sama karena tidak adanya upaya rekonsiliasi dari dua undang-undang pajak yang berbeda. Secara luas, Knechtle (1979) seperti yang dikutip oleh Gunadi (1997, 96) memberikan pengertian pajak berganda sebagai setiap bentuk pembebanan pajak dan pungutan lainnya lebih dari satu kali, dapat berganda (*double taxation*) atau lebih (*multiple taxation*) terhadap suatu fakta fiskal (subjek dan/atau objek pajak).

Pemajakan berganda sendiri dapat menghambat arus modal antara satu negara ke negara lain. Maka dari itu perlu diadakan rekonsiliasi yurisdiksi pajak dari negara-negara yang bersangkutan, agar hak pemajakan masing-masing negara

yang terlibat dapat diatur secara tegas, sehingga kemungkinan terjadinya pengenaan pajak berganda semakin kecil. Rekonsiliasi dari dua yurisdiksi pajak yang berbeda ini disebut dengan persetujuan penghindaran pajak berganda (*tax treaty/tax convention*) (Surahmat, 2005, 2).

Perumusan P3B didasarkan pada salah satu *model* yang tersedia (Gunadi, 1997, 160):

1. *Organization for Economic Co-Operation and Development (OECD) model*. *Model* ini dirumuskan selaras dengan kebutuhan harmonisasi hubungan perpajakan di antara anggota OECD, sebagai organisasi dari negara maju industri dengan kekuatan ekonomi yang cukup untuk melakukan investasi ke mancanegara.
2. *United Nations (UN) Model*. *Model* ini secara khusus dirancang untuk P3B anatar negara maju dan berkembang, dirumuskan dengan premis bahwa *OECD model*, yang kebanyakan meminta negara sumber untuk merelakan penerimaan pajaknya, kurang tepat untuk dipakai sebagai panduan P3B antara negara maju dan berkembang.
3. *US Model*. Digunakan oleh Amerika Serikat dengan negara mitra perjanjiannya.

2.3.8 Bentuk Usaha Tetap (BUT)

Konsep BUT atau yang dipersamakan dengan istilah “*permanent establishment*” dalam *model* persetujuan penghindaran pajak berganda dimaksudkan untuk menentukan hak pemajakan negara sumber agar dapat mengenakan atas penghasilan dari bisnis (dan profesi) yang dijalankan oleh bukan WPDN. William dan Patrick dalam “*Permanent establishment in The United States*” tahun 1978, menyatakan bahwa:

“*Permanent establishment (PE)* lebih merupakan ambang batas (*threshold*) atau criteria yang memungkinkan suatu negara sumber untuk memajaki penghasilan dari bisnis (dan profesi) transnasional (lintas perbatasan)”.

Sebagai titik ambang batas, maka setiap usaha dan kegiatan transnasional yang berada di bawah kriteria BUT dibebaskan dari pengenaan pajak di negara sumber (Gunadi, 1997, 54).

Konsep dasar BUT diatur dalam pasal 5 OECD *Model*. Jadi, pasal 5 OECD *Model* memberikan penjelasan mengenai kegiatan usaha seperti apa saja yang dapat dikategorikan sebagai BUT dan kegiatan seperti apa yang tidak dapat dikategorikan sebagai BUT (Danny, Septiadi, dan Hutagaol, 2010, 89). Dalam OECD *Model*, disebutkan bahwa suatu bentuk usaha tetap bersifat tetap dengan situs tertentu. Definsi tersebut mengandung beberapa syarat, yaitu (a) adanya tempat usaha berupa prasarana, seperti gedung atau dalam hal-hal tertentu mesin dan peralatan, (b) tempat usaha ini harus bersifat tetap, yaitu harus berada di satu tempat yang sifatnya tetap, dan (c) kegiatan usaha perusahaan tersebut dilakukan melalui tempat tetap ini (Surahmat, 2005, 112).

Dengan kata lain, penghasilan usaha dari Wajib Pajak suatu Negara hanya dapat dikenakan pajak oleh Negara dimana Wajib Pajak tersebut menjadi WPDN (*resident*), kecuali apabila Wajib Pajak tersebut melakukan kegiatan usaha di Negara sumber melalui suatu BUT, maka negara sumber dapat mengenakan pajak atas penghasilan yang bersumber di negaranya tersebut.

2.3.8.1 Klasifikasi BUT

Menurut Gunadi (1997, 78) Keberadaan suatu BUT dapat diidentifikasi ke dalam beberapa kelompok, yaitu:

a. BUT Fasilitas Fisik

Keberadaan suatu BUT perusahaan asing timbul apabila perusahaan asing tersebut memiliki fasilitas fisik yang merupakan tempat untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan usahanya di Indonesia. Fasilitas fisik tersebut merupakan milik sendiri atau disewa dari pihak lain. Contoh fasilitas fisik antara lain adalah: (1) tempat kedudukan manajemen, (2) cabang perusahaan, (3) kantor perwakilan, (4) gedung kantor, (5) pabrik, (6) gudang, (7) pertambangan dan penggalian sumber alam, dan wilayah kerja pengeboran (8) perikanan, peternakan, pertanian, perkebunan dan kehutanan.

BUT “*asset type*” memiliki tempat usaha yang merupakan kepunyaan sendiri, disewa dari pihak lain atau dengan cara lain (misalnya difasilitasi pihak lain) yang memungkinkan pemanfaatan tempat usaha tersebut. Berkaitan dengan kapan saat pemajakannya menjadi milik negara sumber maka hak pemajakan BUT tersebut dimulai (sehingga negara sumber berhak atas pemajakannya) bukan pada saat keberadaan fasilitas tersebut namun bermula semenjak pengusaha menjalankan usaha atau melakukan kegiatan usaha dengan menggunakan fasilitas tersebut. Berkaitan dengan kapan berakhirnya hak pemajakan, secara *contrary* dapat ditarik kesimpulan bahwa hak pemajakan negara sumber berakhir ketika penutupan atau terminasi usaha dan kegiatan tersebut.

b. BUT Aktivitas

Secara teoritis, keberadaan BUT yang dikaitkan dengan aktivitas merupakan “*deemed*” atau “*fiksi*” BUT karena tidak nampak adanya *fixed place of business* yang dipakai sebagai tempat pangkalan untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan secara permanen. Berdasarkan Pasal 2 ayat (5) U PPh, yang dapat dikelompokkan sebagai BUT aktivitas adalah (1) Proyek Konstruksi, instalasi, atau proyek perakitan, dan (2) pemberian jasa (*furnishing of services*) selama lebih dari 60 (enam puluh) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan.

c. BUT Keagenan

Dianggap timbul suatu BUT perusahaan asing di Indonesia apabila perusahaan asing tersebut menjalankan usahanya di Indonesia melalui perusahaan lain yang bertindak sebagai agen yang tidak bebas (*dependent agent*). Yang dimaksud dengan *dependent agent* adalah agen yang didalam melaksanakan usahanya bertindak untuk dan/atau atas nama perusahaan di luar negeri atau kegiatan agen tersebut seluruhnya atau hampir seluruhnya untuk perusahaan di luar negeri.

d. BUT Asuransi

Keberadaan BUT perusahaan asuransi asing timbul di Indonesia apabila perusahaan asuransi tersebut menutup resiko secara langsung di Indonesia. Pada umumnya, jenis BUT ini belum ada karena perusahaan asing dilarang berusaha secara langsung di Indonesia kecuali dalam bentuk *joint venture*.

2.3.8.2 Penghasilan BUT

Menurut Hutagaol (2007, 143), cakupan penghasilan suatu BUT perusahaan asing di Indonesia yaitu:

1. Sesuai *Attribution Rule*, penghasilan suatu BUT perusahaan asing di Indonesia adalah penghasilan yang berasal dari kegiatan usahanya di Indonesia.
2. Sesuai *Force of Attraction Rule*, penghasilan suatu BUT perusahaan asing di Indonesia adalah termasuk penghasilan kantor pusatnya dari Indonesia yang diperolehnya dari kegiatan usaha yang sejenis dengan kegiatan BUT nya di Indonesia.
3. Sesuai *Effectively-Connected Rule*, penghasilan pasif (misal: bunga, dividen, jasa, royalti, pekerjaan, atau kegiatan) yang diterima atau diperoleh kantor pusatnya dan memiliki hubungan efektif dengan kegiatan usaha BUT-nya di Indonesia dianggap sebagai penghasilan BUT-nya di Indonesia.

2.3.9 Konsep *Hard To Tax*

Di beberapa negara, banyak orang pribadi maupun badan yang berupaya untuk melakukan penghindaran pajak (*tax avoidance*) dengan berbagai cara. Ada yang memanfaatkan kekuatan politik, ada pula yang melakukannya dengan cara legal dengan memanfaatkan hukum yang berlaku. Namun masih ada pula yang berlaku curang dengan melakukan pengurangan penghasilan yang tidak semestinya atau melaporkan penghasilan yang lebih rendah dari semestinya. Pada contoh yang lebih ekstrim, pihak-pihak yang menghindari pajak memilih untuk beroperasi diluar jangkauan sistem pajak formal, dan bahkan ada pula pihak yang terang-terangan menolak untuk membayar pajak (Bird, dan Wallace, 2003, 1).

Setiap strategi yang digunakan untuk meminimalkan efek pajak dapat dibagi ke beberapa tingkatan. Namun diantara semua strategi yang ada, tugas yang paling penting dan paling sulit untuk dilakukan dalam sebuah administrasi pajak adalah bagaimana untuk berhadapan dengan pelanggaran pajak (*tax evasion*) (Bird, dan Wallace, 2003, 1).

Penghindar pajak, seperti Wajib Pajak, berasal dari kelas yang berbeda-beda. Pada tingkat atas banyak pembayar pajak yang menjalankan bisnisnya dalam tingkatan-tingkatan yang sulit dan membingungkan, dan melibatkan laporan keuangan yang rumit. Pada kelas bawah, ada Wajib Pajak yang sama sekali berada di luar jangkauan petugas pajak yang melakukan transaksi bisnis sendiri dalam bentuk tunai dan menghindari jalur bisnis normal dan semua jenis kontak dengan agen-agen pemerintah. Dalam kelas menengah, yang tergolong paling penting dan sulit untuk diurus adalah mereka yang menyembunyikan penghasilannya atau mengklaim pengurangan (*deductions*) atau pembebasan (*exemptions*) yang tidak semestinya (Bird, dan Wallace, 2003, 1).

Pelanggaran pajak dalam tahap menengah inilah yang menjadi perhatian utama dari pemeriksaan dan investigasi pajak, sekaligus menjadi komponen yang tersulit dalam administrasi pajak. Administrasi pajak bukanlah sesuatu yang mudah, karena membutuhkan waktu, dan kemampuan yang sangat terbatas. Salah satu cara yang sering digunakan aparat pajak untuk membuat administrasi pajak menjadi lebih mudah adalah dengan menetapkan pajak berdasarkan perkiraan yang mereka tetapkan sendiri. Dengan kata lain, ketika *self assessment* tidak dapat dipercaya, “administrative assessment” digunakan sebagai penggantinya. Penggunaan *administrative assessment* atau “presumption” tersebut diterapkan pada pihak-pihak yang biasa disebut dengan “hard to tax”. (Bird, dan Wallace, 2003, 2).

Senada dengan pendapat Bird dan Wallace diatas, James Alm dan Jorge Martinez-Vazquez (2003, 3) juga menyebutkan bahwa memang terdapat Wajib Pajak tertentu yang lebih sulit untuk dipajaki dibanding dengan Wajib Pajak lainnya. Mengenakan pajak pada aktivitas, sektor, atau individu –yang disebut dengan “hard to tax”- disadari merupakan tantangan tambahan dalam administrasi pajak dalam sebuah negara maju maupun negara berkembang. Meskipun begitu, terdapat pertumbuhan kebijakan dalam memajaki pihak yang tergolong “hard to tax” (HTT) dan bukan saja karena HTT diyakini memiliki potensi pajak yang besar, tetapi juga memajaki HTT berkaitan dengan peningkatan keadilan horizontal dan vertikal.

Tidak ada definisi pasti untuk HTT. Namun secara sederhana HTT dapat diartikan sebagai kelompok Wajib Pajak yang lebih sulit untuk dikenakan pajak dibanding Wajib Pajak lainnya. Di sisi lain Terkper (2003) mengartikan HTT sebagai pihak-pihak yang tidak dapat mendaftarkan sebagai WP secara sukarela. Sekalipun WP tersebut dapat mendaftarkan secara sukarela, mereka biasanya tidak dapat memberikan rekaman penghasilan dan biaya usaha mereka secara benar, tidak menyampaikan surat pemberitahuan pajak, dan cenderung menghindari pajak. Terpisah dari definisi atau model yang benar, ada konsensus yang dapat dipertimbangkan mengenai HTT. Musgrave (1990) mengidentifikasi HTT sebagai perusahaan-perusahaan kecil dan sedang, para profesional, dan petani. Belakangan ini HTT lebih sering diidentifikasi sebagai perusahaan atau Wajib Pajak berskala kecil sampai menengah (James Alm dan Jorge Martinez-Vazquez, 2003, 4).

Alm dan Vasquez (2003, 19) menemukan bahwa HTT dapat memiliki dampak yang signifikan terhadap penerimaan negara khususnya pada negara berkembang. Maka dari itu dalam peningkatan penerimaan pajak yang berguna untuk peningkatan pelayanan sosial dan infrastruktur perlu mempertimbangkan masalah HTT. Namun demikian, HTT juga dapat menyebabkan kerugian yang dipicu oleh misalokasi sumber daya, dan beban ini jumlahnya bisa jadi cukup besar. Namun, tidak ada dampak jangka panjang yang disebabkan oleh HTT untuk perekonomian jangka panjang,

2.3.10 Presumptive Taxation

Presumptive taxation merupakan salah satu cara pemajakan untuk WP yang tergolong *Hard to Tax*. *Presumptive Taxation* didefinisikan oleh Thuronyi (1996, 410) sebagai penggunaan cara tidak langsung untuk menentukan hutang pajak, yang berbeda dengan aturan biasa yang didasarkan pada pembukuan wajib pajak. Istilah "*presumptive*" digunakan untuk mengindikasikan bahwa terdapat anggapan legal bahwa pendapatan pembayar pajak tidak kurang dari jumlah yang diperoleh dari hasil penerapan metode tidak langsung tersebut.

Pemajakan *presumptive* ini diadopsi oleh banyak negara karena adanya faktor-faktor penghindaran pajak, penggelapan pajak, dan biaya serta kesulitan

perusahaan baru untuk memenuhi ketentuan hukum perpajakan yang kompleks. Di banyak negara, pemajakan *presumptive* secara tradisional digunakan sebagai cara untuk memperoleh pendapatan pajak dari pembayar pajak, yang jika atasnya tidak diterapkan metode pemajakan ini, tidak akan dipajaki sama sekali (Wallace, 2002, 1).

Thuronyi (1996, 402) memberikan beberapa alasan diterapkannya teknik *presumptive*:

1. Untuk simplifikasi, terutama dalam hubungannya dengan hambatan kepatuhan pada pembayar pajak dengan *turnover* sangat rendah (dan hambatan administratif terkait dalam memeriksa pembayar pajak tersebut).
2. Kedua adalah untuk mengatasi penghindaran dan penggelapan pajak (hanya berhasil bila indikator yang menjadi dasar penghitungan pajak *presumptive* lebih sulit disembunyikan daripada menggunakan dasar pencatatan akuntansi).
3. Dengan memberikan indikator penetapan pajak yang obyektif, metode *presumptive* mungkin akhirnya dapat menghasilkan distribusi beban pajak yang lebih adil, ketika metode normal yang berdasarkan pembukuan tidak dapat dipercaya karena masalah kepatuhan pembayar pajak atau kelemahan administratif.
4. Keempat, *rebuttable presumption* dapat mendorong pembayar pajak untuk menyelenggarakan pembukuan yang memadai, karena pembayar pajak dapat dikenai beban pajak yang lebih tinggi jika tidak memiliki pembukuan.
5. Kelima, tipe eksklusif dari *presumptive tax* ini dapat dianggap menarik karena efek insentif yang ada, yakni seorang pembayar pajak yang memiliki penghasilan lebih banyak tidak perlu membayar pajak lebih banyak.
6. Anggapan yang digunakan sebagai pajak minimal dapat dijustifikasi oleh berbagai alasan (keperluan penerimaan atau pertimbangan kelayakan).

Sistem *presumptive*, menurut Bird dan Wallace (2003, 21), memiliki berbagai tujuan, yaitu untuk meningkatkan partisipasi dalam sistem pajak formal, memperoleh suatu tingkat pendapatan tertentu dari seluruh pelaku ekonomi,

mendidik pembayar pajak baru, atau mengurangi biaya kepatuhan bagi pembayar pajak.

Bulutoglu sebagaimana dikutip Bird dan Wallace (2003, 10) memberikan empat pendekatan penilaian dalam metode *presumptive*, yaitu:

1. Mengestimasi penghasilan pembayar pajak dengan menggunakan dasar tertentu.
2. Sistem yang menerapkan pajak pada asset.
3. Sistem yang menerapkan pajak atas penerimaan kotor atau peredaran usaha.
4. Sistem yang mendasarkan pajak atas indikator penghasilan lain seperti pengeluaran pribadi atau kekayaan.

2.3.11 Konsep *Tax gap*

Dalam pelaksanaan pemungutan pajak tidak semua potensi yang ada dapat tergali secara maksimal. Terdapat kemungkinan adanya selisih antara besarnya kewajiban pajak pada satu tahun tertentu dengan jumlah pajak yang dibayar secara sukarela dan tepat waktu. Kesenjangan itulah yang disebut dengan *gross tax gap* (Eric Toder, 2007, 1). Selain *gross tax gap*, Toder juga mendefinisikan *net tax gap*. *Tax gap Netto* adalah *tax gap* bruto dalam tahun berjalan dikurangi dengan jumlah hutang pajak yang dibayarkan secara terlambat oleh wajib pajak (baik itu dilakukan secara sukarela maupun akibat adanya upaya penagihan pajak yang dilakukan oleh fiskus) (Eric Toder, 2007, 1).

Adanya *tax gap* ini merupakan pertanda dari adanya potensi pajak yang tidak tergali. Potensi Pajak sendiri diartikan sebagai perhitungan teoritis berapa jumlah pajak yang mestinya dapat terhimpun dalam suatu tahun dengan memperhatikan berbagai variabel (Nurmantu, 2003, 35). Adapun faktor-faktor yang dapat menentukan besarnya jumlah *tax gap* adalah *Non-filling*, *Underreporting*, dan *Underpayment*. Ketiga komponen ini merupakan komponen yang sangat mempengaruhi jumlah *tax gap* (Eric Toder, 2007, 1). Adapun uraian ketiga faktor tersebut adalah sebagai berikut (Toder, 2007, 4) :

1. *The non-filing gap is the loss in timely tax revenue from taxpayers who have a legal requirement to file a tax return, but do not file on time or at all.*
2. *The underreporting gap is the loss in timely tax revenue from taxpayers who file a timely return, but misreport the amount of tax they owe.*
3. *The underpayment gap is the loss in timely revenue from taxpayers who have filed timely returns, but have not paid their reported tax on time.*

1. Non-filing Gap

Non-filing gap merupakan suatu potensi pajak yang hilang akibat terjadi pelanggaran di dalam proses pencatatan jumlah wajib pajak dan objek pajak yang dilakukan oleh petugas pajak maupun wajib pajak itu sendiri dan juga potensi pajak yang hilang akibat adanya pengecualian (*exemption*) terhadap suatu objek pajak yang ditetapkan oleh pemerintah dalam Undang-undang Perpajakan yang berlaku. Dapat pula terjadi, suatu objek pajak yang belum jelas siapa wajib pajaknya.

2. Underreporting Gap

Underreporting gap merupakan potensi pajak yang hilang akibat adanya pelanggaran dalam hal pelaporan jumlah pajak terutang oleh wajib pajak. Yang termasuk didalamnya adalah (Toder, 2007, 5):

1. Jumlah penghasilan yang tidak benar (*understated income*)
2. Pengurangan-pengurangan pajak yang tidak seharusnya (*improper deductions*)
3. Jumlah biaya yang tidak benar (*overstated expenses*)
4. Kelalaian dalam pengajuan kredit pajak (*erroneously claimed credits*).

Underreporting gap ini lebih banyak terjadi dalam jenis Pajak Penghasilan, baik itu Pajak Penghasilan Orang Pribadi maupun Pajak Penghasilan Badan. Dalam hal ini Wajib Pajak melaporkan jumlah penghasilan yang lebih rendah daripada yang sebenarnya (*understatement of income*) di satu pihak dan atau melaporkan biaya yang lebih besar daripada yang sebenarnya (*overstatement of the deductions*) di lain pihak (Nurmantu, 2003, 150). Cara untuk menghitung

underreporting gap ini adalah dengan membandingkan antara jumlah pajak terutang dengan jumlah pendapatan yang diterima oleh wajib pajak. *Underreporting gap* termasuk dalam kategori *tax evasion*. Seperti yang dikatakan oleh Nurmantu dalam buku Pengantar Perpajakan, bahwa ketidakpatuhan dalam perpajakan dapat menimbulkan upaya penghindaran pajak secara melawan hukum atau *tax evasion*. Atau dapat dikatakan bahwa *tax evasion* adalah perbuatan melanggar Undang-undang dan dapat diancam dengan hukuman pidana fiskal yang diatur dalam Pasal 38 dan Pasal 39 Undang-undang KUP (Nurmantu, 2003, 150).

3. *Underpayment Gap*

Underpayment gap merupakan potensi pajak yang hilang dalam penerimaan pajak yang berasal dari wajib pajak yang tidak mau membayar pajak, wajib pajak yang telah membayar tepat waktu namun tidak dibayar secara penuh dan juga wajib pajak yang terlambat dalam membayarkan pajaknya. Yang termasuk di dalamnya adalah bunga dan denda akibat keterlambatan pembayaran pajak. Mekanisme penghitungan *underpayment gap* ini adalah dengan membandingkan jumlah penerimaan pajak dengan data keterlambatan pembayaran pajak yang ada (Toder, 2007, 4).

Dalam upaya peningkatan penerimaan pajak ada empat cara untuk mengurangi jumlah *gap* pajak yakni:

1. *First, unintentional tax payer errors and intentional tax payer evasion should both be addressed.*
2. *Second, sources of noncompliance should be targeted with specificity.*
3. *Third, enforcement activities should be combined with a commitment to taxpayer service.*
4. *Fourth, policy positions and compliance proposals should be sensitive to taxpayer rights and maintain an appropriate balance between enforcement activity and imposition of taxpayer burden.* (U.S. Department of the Treasury, 2006, 2)

Adapun komponen-komponen strategi yang dapat dipakai di dalam mengurangi jumlah *tax gap* adalah sebagai berikut:

1. Memperkecil kesempatan terjadinya pelanggaran pajak.

2. Melakukan penelitian ke lapangan setiap tahun.
3. Meningkatkan teknologi informasi.
4. Meningkatkan aktivitas pemenuhan kepatuhan wajib pajak.
5. Meningkatkan jasa dan pelayanan terhadap wajib pajak.
6. Melakukan reformasi terhadap undang-undang perpajakan yang berlaku.
7. Melakukan upaya kerjasama dan koordinasi yang baik antara wajib pajak dengan fiskus. (U.S. Department of the Treasury, 2006, 4)

Selain langkah-langkah diatas, pendekatan lain yang bisa dipertimbangkan dalam mengurangi *tax gap* adalah seperti yang dikemukakan oleh Dave Rifkin (2008, 33), dimana cara untuk mengurangi *tax gap* di bagi menjadi dua metodologi. Metodologi pertama berguna untuk mengurangi ketidakpatuhan yang disengaja, yakni sebagai berikut:

1. Pelaporan Informasi
2. Penguatan Riset dan Teknologi
3. Rasa Malu
4. Koordinasi dan Kerjasama Internasional

Metodologi kedua digunakan untuk mengurangi kepatuhan yang tidak disengaja:

1. Penyederhanaan aturan
2. Mempublikasikan panduan

Langkah-langkah yang dilakukan untuk mengurangi jumlah *tax gap* merupakan upaya yang dilakukan guna meningkatkan jumlah penerimaan atau dana secara optimal ke kas negara. Pengertian dari memasukkan dana secara optimal ke kas negara berdasarkan Undang-undang Perpajakan yang berlaku dijelaskan oleh Nurmantu (2003, 30) sebagai berikut:

1. Jangan sampai ada wajib pajak/ subjek pajak yang tidak memenuhi sepenuhnya kewajiban perpajakannya.
2. Jangan sampai ada objek pajak yang tidak dilaporkan oleh wajib pajak kepada fiskus.
3. Jangan sampai ada objek pajak yang terlepas dari pengamatan atau perhitungan fiskus.

Dengan demikian maka optimalisasi pemasukkan dana ke kas negara tidak hanya tergantung kepada fiskus saja atau kepada wajib pajak saja akan tetapi kepada kedua-duanya berdasarkan Undang-undang Perpajakan yang berlaku. Memasukkan dana secara optimal bukan berarti memasukkan dana secara maksimal atau sebesar-besarnya tetapi usaha memasukkan dana jangan sampai ada yang terlewatkan, baik wajib pajak maupun objek pajaknya. Diharapkan jumlah pajak yang memang seharusnya diterima kas negara benar-benar masuk semua. Dan tidak ada lagi yang luput dari pengamatan fiskus mengenai objek pajak.

2.3.12 Konsep Penegakan Hukum (*Law Enforcement*)

Pengertian penegakan hukum menurut Purnadi, seperti yang disadur dari Soekanto (1983, 13) adalah sebagai berikut:

“... kegiatan menyasikan hubungan nilai-nilai yang terjabarkan dalam kaidah-kaidah/pandangan-pandangan menilai yang mantap dan mengejewantah dan sikap tindak sebagai rangkaian penjabaran nilai tahap akhir, untuk menciptakan, memelihara, dan mempertahankan kedamaian pergaulan hidup”.

Dengan demikian sistem penegakan hukum (yang baik) menyangkut penyasian antara nilai dengan kaidah serta dengan perilaku nyata manusia.

Menurut Soekanto (1983, 30) terdapat empat faktor yang mempengaruhi berfungsinya suatu kaidah hukum atau peraturan:

1. Kaidah hukum atau peraturan itu sendiri

Dalam hal ini, hukum yang dimaksud adalah peraturan yang tertulis yang merupakan undang-undang resmi. Masalah yang dapat timbul antara lain:

- a. Apakah peraturan yang ada mengenai bidang kehidupan tertentu cukup sistematis?
- b. Apakah peraturan yang ada mengenai bidang kehidupan tertentu cukup sinkron, artinya:
 - i. Apakah secara hirarkis tidak ada pertentangan?
 - ii. Apakah secara horizontal tidak ada pertentangan?
- c. Apakah secara kuantitatif dan kualitatif peraturan yang mengatur bidang kehidupan tertentu sudah cukup?

d. Apakah penerbitan peraturan tertentu sesuai dengan persyaratan yuridis yang ada?

2. Petugas yang mengakkan atau yang menerapkan

Petugas penegak hukum mencakup ruang lingkup yang sangat luas, oleh karena menyangkut petugas pada strata atas, menengah, dan bawah. Dalam hal penegakan hukum tersebut, mungkin sekali para petugas menghadapi masalah sebagai berikut:

- a. Sampai sejauh mana petugas terikat oleh peraturan yang ada?
- b. Sampai batas manakah petugas diperkenankan memberikan “kebijaksanaan”?
- c. Teladan macam apakah yang sebaiknya diberikan oleh petugas kepada masyarakat?
- d. Sampai sejauh manakah derajat sinkronisasi penugasan yang diberikan kepada para petugas sehingga memberikan batas yang tegas pada wewenangnya?

3. Fasilitas yang diharapkan dapat mendukung pelaksanaan kaidah hukum

Secara sederhana, fasilitas dapat dirumuskan sebagai sarana untuk mencapai tujuan. Ruang lingkungnya terutama adalah sarana fisik yang berfungsi sebagai faktor pendukung. Tanpa fasilitas penunjang yang memadai, proses penegakan hukum akan berjalan tidak efektif. Sering terjadi dimana peraturan sudah diberlakukan padahal fasilitasnya belum ada secara lengkap. Hal itu yang menyebabkan peraturan yang semula bertujuan untuk memperlancar proses, malah megakibatkan terjadinya kemacetan.

4. Warga masyarakat yang terkena ruang lingkup peraturan tersebut.

Pembahasan mengenai warga masyarakat tentu berkaitan dengan masalah derajat kepatuhan. Secara sempit dapat dikatakan bahwa derajat kepatuhan masyarakat terhadap hukum merupakan salah satu indikator berfungsinya hukum yang bersangkutan. hal yang dapat menyangkut warga masyarakat berkisar pada:

- a. Penyuluhan hukum yang teratur

- b. Pemberian teladan yang baik dari petugas dalam hal kepatuhan terhadap hukum dan respek terhadap hukum
- c. Pelembagaan yang terencana dan terarah.



BAB 3

METODE PENELITIAN

Metode penelitian adalah serangkaian hukum, aturan, dan tata cara tertentu yang diatur dan ditentukan berdasarkan kaidah ilmiah dalam menyelenggarakan suatu penelitian dalam koridor keilmuan tertentu yang hasilnya dapat dipertanggungjawabkan secara ilmiah (Herdiansyah, 2010, 3). Metode penelitian dengan teknik pengumpulan data yang tepat perlu dirumuskan, untuk memperoleh gambaran objektif suatu penelitian, sehingga dapat menjelaskan sekaligus menjawab permasalahan penelitian yang telah ditetapkan sebelumnya. Ada sembilan isi metode penelitian yang dipergunakan dalam penelitian ini, yakni pendekatan penelitian, jenis penelitian, teknik pengumpulan data, narasumber/informan, proses penelitian, teknik analisis data, penentuan *site* penelitian, keterbatasan penelitian, dan pembatasan penelitian.

3.1 Pendekatan Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif. Bogdan dan Taylor seperti yang dikutip oleh Busrowi dan Suwardi (2008, 1) menyebutkan bahwa pendekatan kualitatif adalah salah satu prosedur penelitian yang menghasilkan data deskriptif berupa ucapan atau tulisan dan perilaku orang-orang yang diamati. Sementara itu, Guba dan Lincoln menyatakan: *Qualitative methods are stressed within the naturalistic paradigm because qualitative methods come more easily to the human as instrument*, bahwa pendekatan kualitatif lebih menekankan pada paradigma natural karena pada pendekatan kualitatif, manusia (peneliti) adalah instrumen utamanya (Busrowi dan Suwardi, 2008, 1).

Esensi dari penelitian kualitatif adalah memahami apa yang diartikan orang lain, memahami apa yang dirasakan orang lain, memahami pola pikir dan sudut pandang orang lain, memahami fenomena (*central phenomenon*) berdasarkan sudut pandang sekelompok orang atau komunitas tertentu dalam latar alamiah (Herdiansyah, 2010, 17). Hal ini sesuai dengan pendapat Creswell (1994, 1) tentang studi kualitatif: yaitu sebuah proses penyelidikan untuk memahami masalah sosial atau masalah manusia, berdasarkan pada penciptaan gambaran

holistik lengkap yang dibentuk dengan kata-kata, melaporkan pandangan informan secara terperinci, dan disusun dalam sebuah latar alamiah. Penjabaran tersebut sesuai dengan penelitian ini karena peneliti bermaksud untuk memahami fenomena sosial berupa aspek PPh atas transaksi persewaan (*charter*) kapal dari perusahaan pelayaran asing sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Pemahaman tersebut peneliti dapatkan berdasarkan gambaran natural yang terjadi di lapangan dan informasi yang didapatkan dari informan, yang peneliti bentuk dengan kata-kata dan peneliti olah berdasarkan proses ilmiah.

Dalam penelitian kualitatif, teori digunakan untuk disesuaikan berdasarkan umpan balik dari informan penelitian. Prinsip penggunaan teori dalam penelitian kualitatif adalah sebagai berikut: (a) gunakan teori dalam cara-cara yang sesuai dengan jenis desain kualitatif (b) gunakan teori secara induktif sehingga tidak menjadi sesuatu untuk diuji tetapi untuk dikembangkan dan dibentuk melalui proses penelitian, (c) ciptakan sebuah *model* visual teori sejalan teori tersebut muncul, dan (d) jika digunakan di bagian akhir penelitian, bandingkan dan bedakan teori tersebut dengan teori lain (Creswell, 1994, 101).

Sesuai uraian diatas, dengan pendekatan kualitatif peneliti berupaya untuk memahami dan menyelidiki aspek Pajak Penghasilan atas transaksi persewaan kapal dari perusahaan pelayaran asing berdasarkan pada penciptaan gambaran holistik lengkap yang dibentuk dengan kata-kata, melaporkan pandangan informan secara terperinci, dan disusun dalam sebuah latar alamiah.

3.2 Jenis Penelitian

Jenis penelitian yang digunakan dalam penelitian ini dibedakan berdasarkan tujuan, dimensi waktu, manfaat dan teknik pengumpulan data.

3.2.1 Jenis penelitian berdasarkan tujuan

Jika dilihat berdasarkan tujuannya, penelitian ini dapat dikategorikan ke dalam penelitian deskriptif. Menurut Prasetyo dan Jannah (2005, 42), penelitian deskriptif adalah penelitian yang dilakukan untuk memberikan gambaran yang lebih detail mengenai suatu gejala atau fenomena. Sementara Neuman (2002, 16) menyebutkan “*descriptive research presents a picture of the specific details of situation, social setting, or relationship; it focuses on “how?” and “who”*

questions. Sesuai dengan pengertian tersebut, tujuan penelitian ini menggambarkan aspek Pajak Penghasilan atas Transaksi persewaan kapal pada perusahaan pelayaran asing secara mendalam, termasuk menggambarkan kendala-kendala yang terjadi dalam penerapannya.

3.2.2 Jenis Penelitian Berdasarkan Dimensi Waktu

Jika dipandang dari aspek dimensi waktu, penelitian yang peneliti lakukan termasuk dalam kategori *cross sectional studies*, yaitu penelitian yang dilakukan pada satu waktu tertentu dan hanya mengambil satu bagian dari fenomena sosial pada satu waktu tertentu tersebut (Prasetyo dan Jannah, 2005, 45). Penelitian ini menggunakan jenis penelitian *cross sectional* karena peneliti tidak akan melakukan penelitian lain di waktu yang berbeda untuk diperbandingkan.

3.2.3 Jenis Penelitian Berdasarkan Manfaat

Jika dilihat dari manfaat, penelitian ini termasuk dalam penelitian murni karena berorientasi pada ilmu pengetahuan dan akademis. Penelitian dilakukan untuk kepuasan akademis dan tidak memiliki implikasi langsung untuk menyelesaikan suatu masalah. Selain itu, penelitian ini tidak terikat dengan tuntutan pihak manapun sebagai pemberi sponsor.

3.2.4 Jenis Penelitian Berdasarkan Teknik Pengumpulan Data

Berdasarkan teknik pengumpulan data, penelitian ini menggunakan teknik pengumpulan data kualitatif. Menurut Lofland dan Lofland (1984), yang dikutip oleh Basrowi dan Suwardi (2008, 169) sumber data utama dalam penelitian kualitatif ialah kata-kata dan tindakan, selebihnya adalah data tambahan seperti dokumen dan lain-lain. Sesuai pengertian tersebut, peneliti menggunakan wawancara mendalam, dan studi literatur dalam melakukan penelitian.

3.3 Teknik Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data ditujukan untuk mendapatkan dan mengumpulkan data yang dapat menjelaskan dan menjawab permasalahan penelitian yang bersangkutan secara objektif. Data yang dikumpulkan pada saat penelitian terdiri dari data primer dan data sekunder.

3.3.1 Data Primer

Dalam pengumpulan data primer, peneliti melakukannya melalui studi lapangan (*field research*). Dengan studi lapangan, peneliti mencari data yang mendukung objek pembahasan yang ada dan yang terjadi di lapangan dengan cara pengumpulan data melalui pihak-pihak yang terkait.

Selain itu, peneliti melakukan wawancara mendalam (*in-depth interview*), yaitu pendalaman atau pembahasan masalah dan melakukan tanya jawab dengan para narasumber yang kompeten dan berhubungan dengan pembahasan permasalahan penelitian. Peneliti melakukan wawancara berdasarkan empat kriteria informan yang ideal yang ditetapkan oleh Neuman (2002, 299), yaitu:

1. Informan sangat akrab atau familiar, dan menyaksikan peristiwa penting yang terkait dengan isu yang diangkat
2. Informan tersebut terlibat langsung di lapangan dalam masalah yang diteliti
3. Informan memiliki waktu yang cukup untuk melakukan wawancara (interaksi) dengan peneliti
4. Informan sebaiknya tidak bersikap analitis (*non analytic*)

3.3.2 Data Sekunder

Data sekunder peneliti dapatkan melalui studi literatur. Data tersebut dapat berbentuk artikel, buku-buku, jurnal, data-data pembangunan, dan sumber tertulis lainnya.

3.4 Teknis Analisis Data

Data kualitatif dapat berbentuk bentuk foto, kata-kata yang ditulis, frasa, atau simbol yang menggambarkan atau mewakili orang, tindakan, dan peristiwa dalam kehidupan sosial. Peneliti kualitatif jarang menggunakan analisis statistik. Ini tidak berarti analisis data kualitatif didasarkan pada sesuatu yang samar. Analisis data kualitatif dapat menjadi sistematis dan logis, meskipun dengan cara yang berbeda dari kuantitatif atau analisis statistik. (Nuemann, 2002, 328).

Dalam penelitian ini, peneliti melakukan analisis data kualitatif. Sesuai dengan hal tersebut, data yang peneliti dapatkan tidak dianalisis dengan statistik, melainkan dengan interpretasi kata-kata.

3.5 Narasumber/Infoman

1. Pihak Direktorat Jenderal Pajak

Wawancara dilakukan untuk mendapatkan penjelasan mengenai aspek Pajak Penghasilan apa saja yang digunakan oleh pemerintah dalam transaksi persewaan Kapal dari perusahaan pelayaran asing. Wawancara dilakukan dengan Nasrun dan Dewi, karyawan Peraturan Perpajakan 2 (PP2) DJP yang bertugas di bidang PPh Potong Pungut.

2. Pihak Badan Kebijakan Fiskal

Wawancara ke pihak BKF ditujukan untuk mengetahui kerangka pemikiran pemerintah dalam membentuk kebijakan pajak penghasilan atas transaksi persewaan Kapal dari perusahaan pelayaran asing. Peneliti melakukan wawancara dengan Pande Putu Oka Kusumawardhani, Kepala Sub Bidang Perpajakan Internasional BKF.

3. Akademisi

Wawancara dilakukan untuk menganalisis kebijakan Pajak Penghasilan atas transaksi persewaan Kapal dari perusahaan pelayaran asing ditinjau dari sisi akademis. Wawancara dilakukan dengan Prof. Gunadi.

4. Pakar Pajak Internasional

Pandangan pakar pajak internasional diperlukan untuk memberikan analisis yang mendalam atas aspek Pajak Penghasilan, terutama mengenai konsep BUT, mengingat persewaan kepada perusahaan pelayaran asing melibatkan peraturan perpajakan lebih dari satu negara. Peneliti melakukan wawancara dengan Rachmanto Surahmat.

5. Pihak *Account Representatives* Kantor Pelayanan Pajak Badan dan Orang Asing (Badora)

Wawancara dilakukan dengan pihak *account representatives* dari kantor pelayanan pajak Badora. Wawancara dilakukan untuk mengetahui kendala apa saja yang dihadapi dalam mengenakan pajak ini yang dapat

menimbulkan *potential tax loss*. Wawancara peneliti lakukan dengan dua AR, yakni Wiriawan Saputra dan Yongki Setiawan.

6. Pihak Perusahaan yang melakukan *charter* dengan perusahaan pelayaran asing

Wawancara dilakukan dengan perusahaan/pengusaha yang melakukan transaksi sewa (*charter*) dengan perusahaan pelayaran asing. Wawancara dilakukan untuk mengetahui kewajiban PPh yang dilakukan serta permasalahan-permasalahan yang dihadapi. Peneliti mewawancarai Indra Yuli, *tax manager* salah satu perusahaan pelayaran nasional yang pernah menyewa kapal dari perusahaan pelayaran asing.

7. Pihak Perusahaan yang menjadi agen umum suatu perusahaan pelayaran asing

Informasi yang akan digali dari perusahaan yang menjadi agen umum adalah seputar kewajiban sebuah agen, aspek PPh yang dikenakan atas perusahaan pelayaran asing, dan juga praktik pengenaan pajak tersebut di lapangan. Wawancara dilakukan dengan Idris Hadi Sikumbang, *Head of Tugs & Barges* perusahaan pelayaran nasional yang menjadi agen perusahaan pelayaran asing, dan Hendri, staf perpajakan perusahaan tersebut.

8. Pihak Asosiasi *Indonesia National Shipowners' Association* (INSA)

Pandangan dari pihak asosiasi diperlukan untuk mengakomodir informasi mengenai penyebab belum tergalinya PPh dari transaksi ini secara maksimal. Selain itu, wawancara juga dilakukan untuk mengetahui hal-hal teknis mengenai persewaan kapal dan perusahaan pelayaran secara umum. Peneliti melakukan wawancara dengan dua pihak dari sekretaria asosiasi ini, yakni Indra yuli untuk wawancara bidang perpajakan, dan Hendrawan untuk wawancara mengenai teknis persewaan kapal.

9. Kementerian Perhubungan

Wawancara dilakukan dengan Ditjen Perhubungan Laut (Hubla) untuk mengetahui gambaran umum dan sifat dari industri pelayaran yang dilakukan baik oleh perusahaan pelayaran nasional maupun perusahaan pelayaran asing. Wawancara dilakukan dengan Een Nuraini, Kepala

Bagian Regional Asia Pasifik dan Australia Direktorat Lalu Lintas dan Angkutan Laut Kementerian Perhubungan.

3.6 Proses Penelitian

Ketertarikan peneliti untuk membahas mengenai permasalahan ini berawal dari banyaknya masalah perpajakan yang muncul atas perusahaan pelayaran. Namun demikian, kebanyakan penelitian yang telah dilakukan atas perusahaan pelayaran membahas mengenai aspek Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Berdasarkan penelitian awal melalui studi literatur, didapatkan sebuah permasalahan dalam hal Pajak Penghasilan atas perusahaan pelayaran asing. Peneliti menemukan bahwa terdapat kesalahan pemahaman di kalangan masyarakat mengenai pembentukan sebuah Bentuk Usaha Tetap (BUT) perusahaan pelayaran. Kebanyakan masyarakat memahami bahwa sebuah BUT pelayaran terbentuk karena adanya agen tidak bebas (*dependent agent*) yang mewakili kegiatan perusahaan pelayaran asing tersebut.

Wawancara kemudian dilakukan kepada pakar pajak internasional, yakni Bapak Rachmanto Surahmat, atas temuan awal peneliti. Setelah wawancara dilakukan, terbukti bahwa pemahaman atas BUT yang dimaksud adalah pemahaman yang salah, mengingat agen yang mewakili perusahaan pelayaran asing tersebut merupakan agen bebas (*independent agent*), sehingga dapat dipahami bahwa terbentuknya BUT atas perusahaan pelayaran bukanlah karena keberadaan agen.

Peneliti kemudian melakukan konfirmasi kepada pihak asosiasi perusahaan pelayaran, yakni *Indonesia National Shipowners Association* (INSA) untuk mendapatkan penjelasan mengenai masalah tersebut sekaligus untuk mengetahui kendala lain terkait Pajak Penghasilan atas perusahaan pelayaran asing. Melalui wawancara permulaan dengan pihak INSA, diketahui bahwa memang terdapat perbedaan pemahaman mengenai pembentukan BUT perusahaan pelayaran. Selain itu, didapatkan pula informasi mengenai jenis Pajak Penghasilan atas transaksi sewa kapal dari perusahaan pelayaran asing yang terkadang masih membingungkan Wajib Pajak. Kemudian ketika penelitian

berjalan peneliti kembali mendapatkan informasi bahwa terdapat ketimpangan penerimaan Pajak Penghasilan dari sektor perusahaan pelayaran asing.

Atas permasalahan-permasalahan tersebut, peneliti memandang perlu untuk dilakukan penelitian lebih lanjut yang mendalam mengenai teori pembentukan BUT, mekanisme pemajakan penghasilan atas transaksi dari persewaan kapal dari perusahaan pelayaran asing, dan dampaknya terhadap penerimaan PPh Pasal 15. Peneliti melakukan sebuah tinjauan terhadap aspek tersebut dengan melibatkan *stakeholders* (pihak yang berkepentingan).

Proses yang dilakukan adalah dengan mengumpulkan data-data dan membaca literatur terkait serta melakukan wawancara terhadap narasumber dari pihak Badan Kebijakan Fiskal, Kementerian Perhubungan, Direktorat Jenderal Pajak, *Indonesian National Shipowners' Association* (INSA), dan perusahaan yang melakukan transaksi sewa kapal dari perusahaan pelayaran asing, perusahaan yang menjadi agen perusahaan pelayaran asing, serta akademisi perpajakan. Proses selanjutnya adalah menganalisis data yang terkumpul, kemudian menarik kesimpulan atas hasil penelitian dengan disertai rekomendasi atas permasalahan yang terkait.

3.7 Site Penelitian

Site dalam penelitian ini adalah lingkungan perpajakan, dalam hal ini Kementerian Keuangan c.q Badan Kebijakan Fiskal dan Direktorat Jenderal Pajak, serta KPP Badora. Selain itu penelitian dilakukan juga di lingkungan yang berkaitan dengan perusahaan pelayaran, yakni Kementerian Perhubungan c.q Diten Perhubungan Laut., dan juga *Indonesia National Shipowners' Association* (INSA), serta perusahaan pelayaran asing.

3.8 Keterbatasan Penelitian

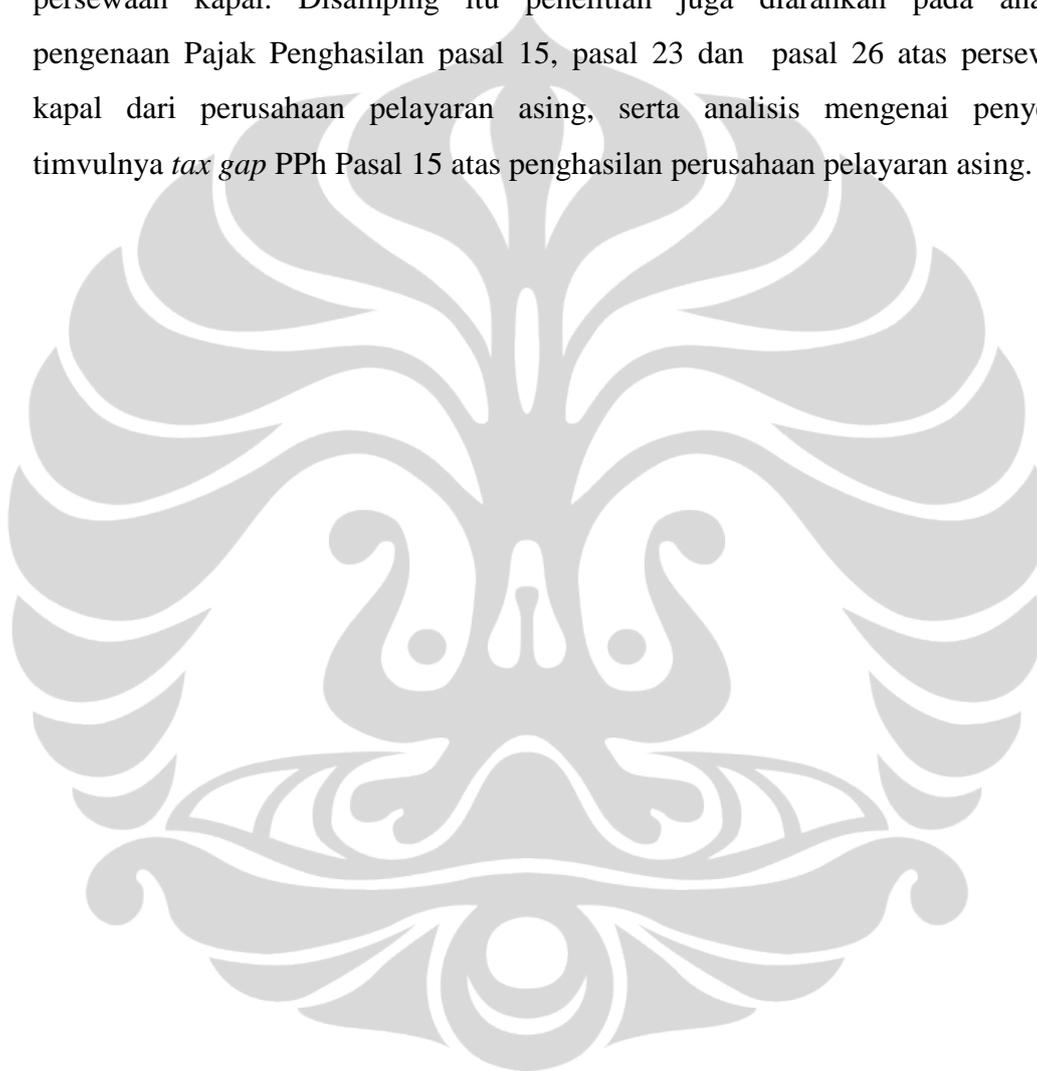
Dalam melakukan penelitian ini, peneliti mengalami keterbatasan penelitian, yaitu:

1. Informasi yang peneliti dapatkan untuk pelanggaran-pelanggaran peraturan perpajakan maupun peraturan pelayaran peneliti peroleh dari wawancara mendalam dengan pihak-pihak terkait. Observasi langsung

untuk menemukan pelanggaran yang terjadi di lapangan (tempat kegiatan usaha) tidak memungkinkan untuk peneliti lakukan.

3.9 Batasan Penelitian

Penelitian ini difokuskan pada aspek Pajak Penghasilan, khususnya pembentukan BUT atas perusahaan pelayaran asing yang melakukan kegiatan persewaan kapal. Disamping itu penelitian juga diarahkan pada analisis pengenaan Pajak Penghasilan pasal 15, pasal 23 dan pasal 26 atas persewaan kapal dari perusahaan pelayaran asing, serta analisis mengenai penyebab timbulnya *tax gap* PPh Pasal 15 atas penghasilan perusahaan pelayaran asing.



BAB 4
GAMBARAN UMUM PERUSAHAAN PELAYARAN DAN PAJAK
PENGHASILAN ATAS KEGIATAN PERUSAHAAN PELAYARAN
ASING

4.1 Gambaran Umum Perusahaan Pelayaran

4.1.1 Sejarah Singkat Perusahaan Pelayaran

Perkembangan pelayaran mulai masuk ke babak baru pada waktu penjajahan Belanda (1890) dengan dibentuknya *Kloninklijke Paketvaart Maatschaapij* (KPM). Tetapi KPM bersifat monopoli dan menganut prinsip *cabotage* yaitu prinsip dimana kegiatan pelayaran hanya dilakukan oleh perusahaan pelayaran dalam negeri dan perusahaan pelayaran asing tidak boleh ikut dalam pelayaran di dalam negeri. Perkembangan perusahaan pelayaran semakin terasa dengan didirikannya PT. PELNI pada tahun 1951 yang kemudian diikuti dengan dinasionalisasikannya kapal KPM menjadi PELNI.

Perkembangan pelayaran semakin terasa dengan masuknya perusahaan pelayaran asing di Indonesia baik secara langsung maupun melalui agen. Peranan perusahaan pelayaran asing dapat diketahui dari hidupnya perusahaan pelayaran lokal yang bertahan dengan hanya berperan sebagai agen atau melakukan *back to back charter*. (Gunadi, 2000, 1)

4.1.2 Konsep Kegiatan Pelayaran

Pada hakikatnya kegiatan pelayaran merupakan kegiatan angkutan di perairan. Menurut Undang-Undang No 17 Tahun 2008 tentang Transportasi di Perairan, angkutan di perairan adalah kegiatan mengangkut dan/atau memindahkan penumpang dan/atau barang dengan menggunakan kendaraan air dengan bentuk dan jenis tertentu, yang digerakkan dengan tenaga angin, tenaga mekanik, energi lainnya, ditarik atau ditunda atau dihela, termasuk kendaraan yang berdaya dukung dinamis, kendaraan dibawah permukaan air, serta alat apung dan bangunan terapung yang tidak berpindah-pindah. Kegiatan angkutan perairan juga dikenal dengan istilah kegiatan pelayaran.

1. Kegiatan Pelayaran

Dilihat dari bidang kegiatannya, berikut ini ada dua jenis bidang kegiatan pelayaran.

- a. Pelayaran niaga atau dalam bahasa Inggrisnya, *shipping business, commercial shipping, atau merchant marine* ialah usaha pengangkutan barang (khususnya barang dagangan) atau penumpang, melalui laut, baik yang dilakukan antarpelabuhan-pelabuhan dalam wilayah sendiri maupun antarnegara.
- b. Bukan pelayaran niaga meliputi pelayaran angkatan perang, dinas pos, dinas perambuan, penjagaan pantai, hidrografi dan sebagainya.

Selanjutnya perlu dibedakan menjadi pelayaran niaga nasional dan pelayaran niaga internasional. Dalam pelayaran niaga nasional, kegiatan pelayaran berlangsung dalam batas-batas wilayah teritorial negara atau sering disebut pelayaran interinsulair. Sementara itu dalam pelayaran niaga internasional kegiatan pelayaran berlangsung dalam perairan internasional yang menghubungkan dua negara atau lebih (jalur internasional). Pelayaran internasional ini dalam dunia pelayaran dikenal dengan sebutan Pelayaran Samudera atau *Ocean Going Shipping* atau *Inter Ocean Shipping*. Pada pelayaran internasional timbul masalah hubungan hukum internasional dan timbullah berbagai konvensi internasional yang mengatur aspek-aspek pelayaran, baik yang berkaitan dengan masalah teknis, hukum postif, maupun yang berkenaan dengan penyelenggaraan atau perusahaan pelayaran.

2. Potensi Pelayaran Niaga

Bagi dunia perdagangan pada umumnya, khususnya perdagangan internasional, pelayaran niaga memegang peranan yang sangat penting dan hampir semua barang ekspor dan impor diangkut dengan kapal laut, dengan beberapa alasan berikut:

- a. *Unit capacity* kapal jauh lebih besar untuk pengangkutan dalam jumlah besar sekaligus.
- b. biaya bongkar muat lebih efisien dibandingkan melalui darat
- c. biaya angkut (*freight*) per unit lebih murah karena pengangkutannya dalam jumlah banyak.

Bagi Indonesia perusahaan pelayaran nasional mempunyai prospek yang sangat cerah mengingat volume ekspor dan impor selalu meningkat setiap tahun, terdiri dari ribuan pulau sehingga angkutan antarpulau meningkat terutama dalam pengembangan pembangunan nasional, panjang pantainya terpanjang kedua di dunia, terletak antara dua samudera dan dua benua.

3. Manfaat Industri Jasa Pelayaran

Usaha pelayaran merupakan usaha industry bidang jasa transportasi laut atau *Shipping Industry* yang memberi manfaat sebagai berikut:

- a. *Place utility*, yaitu barang yang di satu tempat kurang bermanfaat dipindahkan ke tempat yang manfaatnya lebih besar.
- b. *Time utility*, yaitu barang dari suatu tempat yang saat tertentu sudah diproduksi dan berlebihan dipindahkan ke tempat yang pada waktu yang sama belum diproduksi dan membutuhkan pengangkutan dengan kapal dapat dilakukan melalui laut, danau, maupun sungai.

4. Pihak-pihak yang Terkait dalam Kegiatan Pelayaran Niaga

Kegiatan pelayaran niaga timbul karena adanya kebutuhan untuk mengangkut barang-barang niaga yang dihasilkan di suatu tempat dan akan dijual di tempat lain sehingga timbullah semboyan *the flags follow the trade* (bendera atau kapal mengikuti perdagangan). Oleh karena itu, dalam suatu pengiriman atau pengapalan barang dengan kapal laut terdapat tiga pihak yang saling berhubungan hukum satu sama lain.

- a. Pengirim barang (*shipper*), yaitu orang atau badan hukum yang mempunyai muatan kapal untuk dikirim dari suatu pelabuhan tertentu (pelabuhan muatan) untuk diangkut ke pelabuhan tujuan.
- b. Pengangkutan barang (*carrier*), yaitu perusahaan pelayaran yang melaksanakan pengangkutan barang dari pelabuhan muat untuk diangkut/disampaikan ke pelabuhan tujuan dengan kapal.
- c. Penerima barang (*consignee*), yaitu orang atau badan hukum kepada siapa barang kiriman ditujukan.

Hak dan kewajiban ketiga pihak dalam pengapalan diatur oleh perundang-undangan nasional/pertauran pemerintah dan beberapa konvensi internasional yang telah dibentuk guna mengatur masalah pelayaran, baik segi taktis nautis pelayaran maupun segi niaganya.

Disamping itu, pihak lainnya yang tidak terkait hubungan langsung dengan perusahaan pelayaran antara lain:

- a. Ekspediter (perusahaan ekspedisi muatan kapal laut, forwarder, dan lain-lain) adalah perusahaan yang menyelenggarakan usaha mengurus dokumen-dokumen dan formalitas yang diperlukan untuk mengirim/mengeluarkan barang ke/dari kapal atau ke/dari gudang/lapangan penumpukan container di pelabuhan.
- b. Perusahaan pergudangan (*warehousing*) yaitu usaha penyimpanan barang di dalam gudang pelabuhan, menunggu pemuatan ke atas kapal atau pengeluaran dari gudang.

Terdapat tiga jenis gudang di pelabuhan, yaitu:

1. Gudang bebas (di luar pengawasan bea cukai);
 2. Gudang entreport, yaitu tempat menyimpan barang impor yang belum diselesaikan urusan pabeannya;
 3. Gudang lini disebut juga *deep sea godown* atau gudang laut, yaitu gudang yang terletak di dermaga/tepi laut tempat penyimpanan barang-barang yang baru diturunkan dari kapal atau yang akan segera dimuat ke kapal, untuk menyelesaikan urusan dengan bea cukai.
- c. *Container Freight Station* (CFS) adalah gudang tempat menyimpan barang/muatan umum dari beberapa shipper lalu untuk yang pelabuhan tujuannya sama, jadi muatan dari beberapa shipper yang hanya dua sampai tiga ton sebaiknya dijadikan satu container bila tujuannya sama, pengemasan ini disebut LCL (*Less than Container Load*) ke kapal. Atau sebaliknya, barang/muatan dari container dikeluarkan (*stripping*) dan disimpan di gudang sebelum diambil oleh beberapa *consignee*.

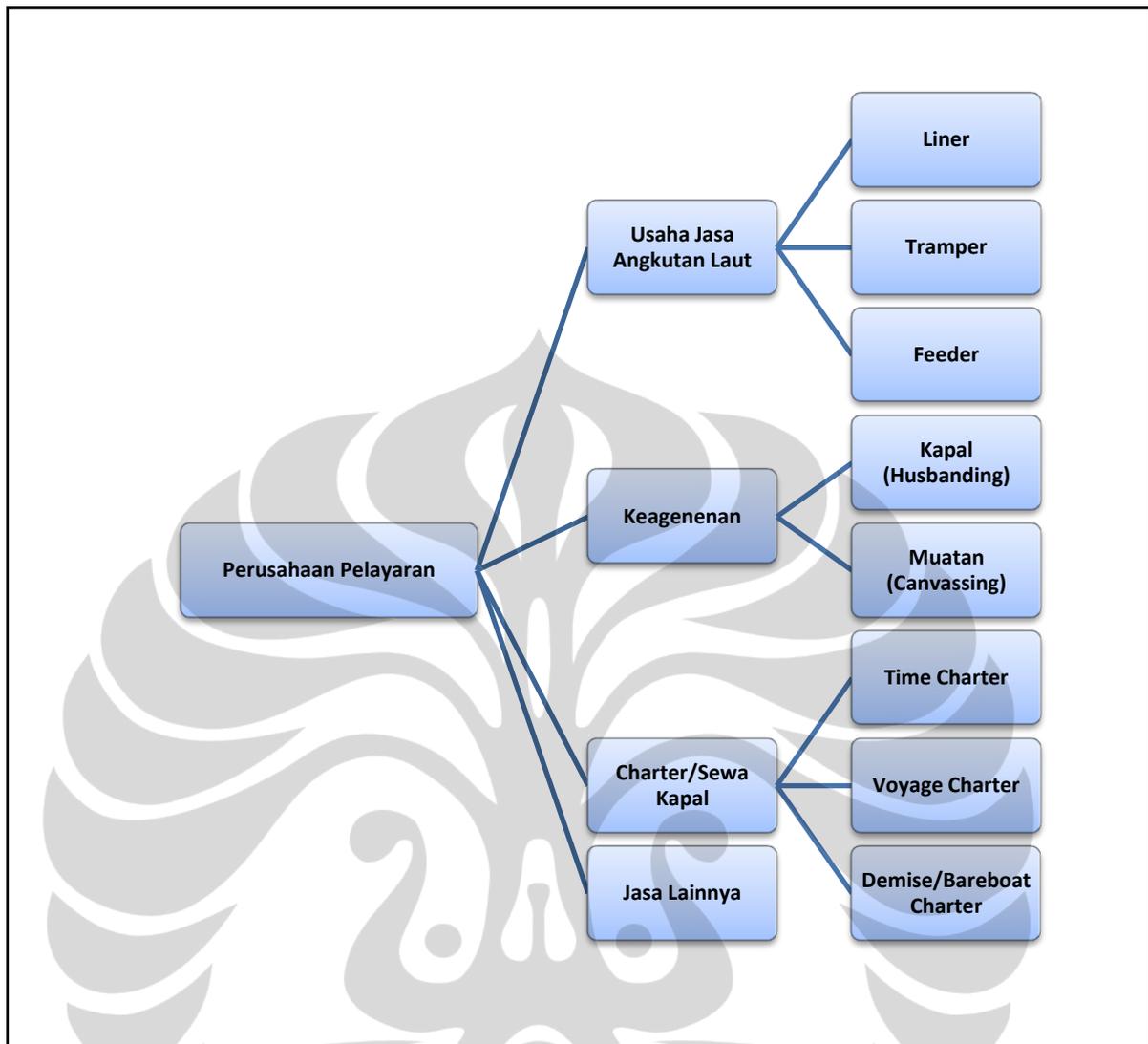
- d. *Container Yard* (CY), yaitu tempat menyusun/menumpuk container (*stacking*) sebelum dimuat ke atas kapal atau sebelum diambil oleh *consignee*.
- e. Perusahaan *stevedoring* atau Perusahaan Bongkar Muat (PBM) yaitu usaha pemuatan atau pembongkaran barang-barang muatan kapal. Seringkali perusahaan *stevedoring* bekerja sama dengan perusahaan angkutan pelabuhan melalui tongkang. Hal ini sering dilakukan apabila waktu menunggu giliran penambatan terlalu lama atau fasilitas tambat kapal terlalu sedikit.
- f. Untuk mempercepat bongkar muat dan berhubung mahal biaya-biaya cargo handling di dermaga dalam periode terakhir ini, timbullah konsepsi pengapalan dengan peti kemas atau container, bahkan di negara-negara maju, container-container tersebut datang dari pedalaman dengan kereta api langsung masuk ke dermaga tanpa melalui gudang atau tempat penumpukan container dan ada juga yang masuk ke kapal sekaligus dengan truck (trailer) yang membawanya melalui kapal Ro-Ro.
- g. *Freight forwarder* adalah lembaga jasa pengurusan transportasi yang mengoordinasikan angkutan multimoda sehingga terselenggara angkutan terpadu sejak dari *door shipper* sampai dengan *door consignee*. Pelaksanaan-pelaksananya tetap EMKL, PBM, dan Pelayaran.

Jadi *freight forwarder* mengurus terlaksananya pengiriman barang terutama barang/muatan dalam peti kemas) sejak dari *door shipper* sampai ke *door consignee* melalui transportasi laut, darat, dan udara meliputi kegiatan: penerimaan, penyimpanan, sortasi, pengepakan, penimbangan, pengemasan, penerbitan dan pengurusan dokumen, perhitungan biaya angkut, mengatur pengangkutan lebih dari satu moda, pengangsurasian/claim, penyelesaian tagihan, bila perlu termasuk mengurus izin ekspor/impur, mengurus flat muat, mengurus kepabeanan, mencairkan L/C, menebus B/L, dan mengurus D/O kepada perusahaan pelayaran dan mengurus fiat keluar kepada Bea Cukai, juga menjadi konsultan kepada *cargo owner*.

5. Kegiatan Pengusahaan Pelayaran Niaga

Terdapat beberapa jenis kegiatan pengusahaan niaga atau yang biasa disebut dengan jasa pelayaran. Jasa-jasa tersebut diantaranya usaha pokok pelayaran; usaha keagenan; usaha sampingan. Usaha pokok pelayaran merupakan usaha pengangkutan barang, khususnya barang dagangan dari pelabuhan pemuatan untuk disampaikan ke pelabuhan tujuan dengan kapal di mana pengusaha mungkin akan mengoperasikan kapalnya sendiri atau mencharter kapal atau kerjasama dengan pihak ketiga, bahkan mungkin hanya menyewakan (*charter*) kapalnya untuk dioperasikan pihak ketiga.

Usaha keagenan yang dilakukan oleh perusahaan pelayaran adalah mengageni perusahaan pelayaran lain/asing atau *principal* dengan memberikan jasa dalam pengurusan segala sesuatu yang berkaitan dengan kepentingan kapal, muatan, *container*, dan *freight* dari *principal*. Sementara itu, usaha sampingan adalah kegiatan di luar tersebut diatas, tetapi menunjang usaha pelayaran baik dalam bentuk fisik maupun dalam bentuk keuntungan yang diperoleh.



Gambar 4.1

Ruang Lingkup Kegiatan Perusahaan Pelayaran Niaga

Sumber: Kosasih dan Soewodo, 2007, hal. 11

Secara lebih sederhana, kegiatan utama /jasa pelayaran berdasarkan sifat pengoperasiannya adalah sebagai berikut:

- a. Dioperasikan sendiri:
 1. *Liner services*, yaitu perusahaan pelayaran yang beroperasi sendiri mencari muatan, pada trayek yang tetap dan melayani secara tetap dengan freight tertentu.

2. *Tramper*, yaitu perusahaan pelayaran yang beroperasi pada trayek dan frekuensi yang tidak tetap, serta *freight* yang berdasarkan persetujuan antara pemilik kapal dan pemilik barang *tramp*.
- b. Disewakan ke pihak lain (*charter*)
1. *Voyage charter* (*trip charter*), yaitu perusahaan pelayaran yang beroperasi dengan menyewakan sebagian atau seluruh ruangan muatan untuk satu perjalanan.
 2. *Time charter*, yaitu perusahaan pelayaran yang beroperasi dengan menyewakan kapal untuk waktu tertentu.
- Kedua *charter* ini dapat dibedakan lagi menjadi dua jenis:
1. *Fully manned basis*, yaitu sistem penyewaan kapal bersama awaknya dan semua perlengkapannya.
 2. *Bareboat basis*, yaitu sistem penyewaan kapal tidak bersama awak dan perlengkapannya (kosongan).
- c. *Feeder*, yaitu perusahaan pelayaran yang beroperasi dengan mengumpulkan muatan pada pelabuhan induk dari pelabuhan-pelabuhan di sekitarnya atau sebaliknya.

6. Jenis-jenis Kapal Niaga

Dalam Undang-undang nomor 17 Tahun 2008, kapal adalah kendaraan air dengan bentuk dan jenis tertentu yang digerakkan dengan tenaga angin, tenaga mekanik, energi lainnya, ditarik atau ditunda, termasuk kendaraan berdaya dukung dinamis, kendaraan di bawah permukaan air serta alat apung dan bangunan terapung yang tidak berpindah-pindah.

Adapun kapal Niaga terdiri dari beberapa jenis berikut:

- a. Kapal Barang (*Cargo Vessel*), sering disebut juga Kapal Konvensional.
- b. *Panamax Class*
Ukuran kapal terbesar yang dapat melalui Terusan Panama dengan lebar maksimum 32 meter.
- c. Kapal Penelitian/Perambuan
Untuk fungsi pemetaan, hidrografi, oceanografi, seismografi, dan melakukan penelitian di laut.

d. Kapal Penumpang (*Passenger Vessel*)

Kapal ini digunakan khusus untuk mengangkut penumpang, dibangun dengan banyak geladak dan ruang (*cabin*) penumpang terdiri dari beberapa tingkat/kelas.

e. Kapal Barang Penumpang (*Cargo-Passenger Vessel*)

Jenis kapal ini digunakan untuk mengangkut penumpang dan barang secara bersama-sama. Berarti kapal tersebut mempunyai banyak geladak dan *cabin* penumpang serta *cargo hatches*.

f. Kapal barang dengan akomodasi Penumpang Terbatas

Ini merupakan kapal biasa (*general cargo* atau *bulk cargo carrier*), tetapi diizinkan membawa penumpang maksimum dua belas orang.

7. Pengadaan Kapal pada Perusahaan Pelayaran

Pengadaan kapal untuk dioperasikan dapat ditentukan dengan dua cara, yaitu membeli kapal sendiri dan *mencharter* (menyewa) kapal dari perusahaan lain.

a. Membeli Kapal Sendiri

Pembelian kapal sendiri dapat dilakukan dengan berbagai cara berikut:

1. Membeli dengan *cash*

Untuk pembelian ini dibutuhkan sumber dana yang sekaligus besar. Sumber dananya bisa berasal dari dana sendiri (misalnya hasil pengumpulan depresiasi kapal-kapal lama) dan bisa juga dengan cara memperoleh pinjaman dari bank atau sumber lainnya.

2. Membeli dengan mencicil/kredit

Pembeliannya dilakukan dari galangan untuk jangka waktu tertentu (misalnya 12 tahun) dengan membayar setiap semester atau setiap tahun cicilan termasuk bunganya. Sumber dananya berasal dari hasil/laba usaha pelayaran.

3. Membeli dengan sewa beli (*hire purchase*)

Pembelian jenis ini sama dengan membeli dengan kredit (dari perusahaan pelayaran lain maupun kreditor lainnya). Pada saat

kontrak sewa beli, ditetapkan harga kapal dan dianggap sebagai aset dalam pesanan.

4. Membeli dengan *lease purchase*

Pada mulanya bank atau badan usaha lain yang membiayai pembangunan kapal. Bila telah selesai dibangun, disewakan kepada perusahaan pelayaran untuk jangka waktu tertentu. Setelah habis masa sewa, nilai sisa (nilai residu) kapal ditawarkan kepada perusahaan pelayaran apakah mau dibeli atau sewa beli.

b. Men-*charter* (sewa) Kapal dari Perusahaan Pelayaran Lain

Terdapat tiga jenis *charter*:

1. Sewa guna (*bareboat charter*). Pada *charter* ini, kapal yang disewa tidak disertai kru kapal. Biaya yang ditanggung penyewa adalah semua biaya operasi (biaya variabel maupun biaya tetap). Sementara itu, biaya yang ditanggung pemilik kapal hanya biaya modal/depresiasi, (biaya perbaikan kapal, dan asuransi hanya untuk kasus tertentu saja)
2. Sewa waktu berjalan (*time charter*). Adalah penyewaan kapal yang disertai dengan kru kapal. Biaya yang ditanggung penyewa antara lain biaya variabel (biaya pelabuhan, bongkar muat, bahan bakar, biaya/komisi agen, dan sebagainya), risiko menunggu di pelabuhan/di laut yang bukan karena kerusakan kapal. Sementara itu biaya yang ditanggung pemilik kapal adalah biaya tetap (biaya kru, perawatan kapal, beban overhead unit armada, asuransi kecuali P&I cargo, depresiasi) dan *off hire* (kapal tidak dapat dioperasikan karena kerusakan/kesalahan kapal/pemilik).
3. Sewa berjalan (*voyage charter*). Dalam jenis sewa ini, kapal disewa oleh seseorang/perusahaan untuk membawa muatan dalam *voyage* tertentu. Karena penyewa tersebut sifatnya sama dengan *shipper* yang memuat barangnya ke kapal, biaya *charter* sama dengan pembayaran *freight*-nya. Dengan demikian, semua biaya operasi menjadi beban pemilik/yang mengoperasikan kapal,

kecuali risiko menunggu di pelabuhan karena kesalahan penyewa dan biaya bongkar muat pada term “FIO(SC/T)” (oada FIOS *term* biaya bongkar muat adalah beban pemilik muatan/*shipper* atau *consignee*).

4.2 Aspek Pajak Penghasilan atas Kegiatan Perusahaan Pelayaran Asing

4.2.1. Pengertian dan Dasar Hukum Pajak Penghasilan atas Perusahaan Pelayaran Luar negeri

Pajak Penghasilan atas perusahaan pelayaran luar negeri adalah Pajak Penghasilan yang dikenakan terhadap penghasilan yang diperoleh perusahaan pelayaran luar negeri. (Barata dan Djuhadiat, 2006, 192). Penghasilan yang diterima Wajib Pajak perusahaan pelayaran luar negeri dikenakan PPh Pasal 15 yang bersifat final. Dasar hukumnya adalah:

1. KMK-417/KMK.04/1996, tentang Norma Perhitungan Khusus Penghasilan Neto bagi Wajib Pajak Perusahaan Pelayaran dan/atau Penerbangan Luar Negeri
2. SE-32/PJ.4/1996, tentang Norma Penghitungan Khusus Penghasilan Neto bagi Wajib Pajak yang Bergerak di Bidang Usaha Pelayaran dan/atau Penerbangan Luar Negeri .

Wajib Pajak yang dicakup dalam ketentuan ini adalah perusahaan pelayaran yang bertempat kedudukan di luar negeri yang melakukan usaha melalui bentuk usaha tetap (BUT) di Indonesia. sementara yang dimaksud peredaran bruto adalah semua nilai penggantian atau imbalan berupa uang atau nilai uang dari pengangkutan orang dan atau barang yang dimuat dari suatu pelabuhan ke pelabuhan lain di Indonesia ke pelabuhan di luar negeri, dengan demikian tidak termasuk penggantian atau imbalan yang diterima atau diperoleh perusahaan pelayaran dan atau barang dari pelabuhan di luar negeri ke pelabuhan di Indonesia.

4.2.2. Objek Pajak Penghasilan Pasal 15 atas Perusahaan Pelayaran Luar Negeri

Objek Pajak adalah penghasilan yang diterima perusahaan pelayaran dan/atau penerbangan luar negeri dari pengangkutan orang dan/atau barang yang dimuat dari satu pelabuhan ke pelabuhan lain di Indonesia dan/atau dari pelabuhan di Indonesia ke pelabuhan di luar negeri, tidak termasuk imbalan yang diterima dari pengangkutan orang dan/atau barang dari pelabuhan di luar negeri ke pelabuhan di Indonesia.

4.2.3. Besaran Pajak Penghasilan atas Perusahaan Pelayaran Luar Negeri

Penghasilan neto dihitung dengan menggunakan norma penghitungan khusus sebesar 6% x peredaran bruto. Setelah diketahui besarnya penghasilan neto, maka besarnya Pajak penghasilan dihitung sebagai berikut:

Penghasilan neto.....	6%
PPh Pasal 25 sebesar 30% x 6%.....	<u>1,8%-</u>
Laba setelah PPh Pasal 25 (6%-1,8%).....	4,2%
PPh Pasal 26 = 20% x 4,2%	<u>0,84%-</u>
Laba setelah PPh.....	3,36%

Berdasarkan perhitungan di atas, tarif efektif PPh untuk perusahaan pelayaran luar negeri adalah 2,64% (hasil dari 1,8% + 0,84%). Dengan demikian, maka besarnya PPh yang wajib dilunasi oleh WP perusahaan pelayaran luar negeri adalah sebesar 2,64% dari peredaran bruto dan pengenaannya bersifat final. Apabila Wajib Pajak juga menerima atau memperoleh penghasilan lainnya selain penghasilan yang berasal dari *charter*, maka atas penghasilan lainnya tersebut dikenakan PPh berdasarkan ketentuan yang berlaku.

4.2.4. Tata Cara Pemotongan, Penyetoran, dan Pelaporan Pajak

a. Penghasilan dari Persewaan

Terkait dengan persewaan kapal, peraturan perpajakan Indonesia mengenal empat jenis *charter* seperti yang tercantum dalam Surat

Direktur Jenderal Pajak Nomor S-852/PJ.341/2003 mengenai Penegasan Perlakuan PPh atas Sewa Kapal dari Perusahaan Pelayaran Asing, yakni:

1. Sewa berdasarkan pemakaian ruang (*space charter*)
2. Sewa berdasarkan pemakaian waktu (*time charter*)
3. Sewa kapal tanpa awak (*bareboat charter*)
4. Sewa kapal dengan awak (*fully-manned basis*)

Apabila penghasilan diperoleh berdasarkan perjanjian persewaan (*charter*) yang dikenakan PPh Pasal 15 final, maka pihak penyewa wajib memotong, menyetor, dan melaporkan pajak yang terutang dengan tata cara sebagai berikut:

1. Pemotongan PPh. Pemotongan PPh dilakukan pada saat pembayaran atau terutangnya imbalan/nilai pengganti dengan menggunakan formulir “*Bukti Pemotongan PPh atas Imbalan yang Dibayarkan/Terutang Kepada Perusahaan Pelayaran dan/atau Penerbangan Luar Negeri (Final)*” (kode formulir F.1.1.33.14) yang diisi rangkap 3, dengan peruntukkan: lembar ke-1 untuk yang menyewakan, lembar ke-2 untuk Kantor Pelayanan Pajak (KPP), dan lembar ke-3 untuk penyewa.
2. Penyetoran PPh. Penyetoran PPh menggunakan formulir “*Surat Setoran Pajak (SSP)*” atau sarana administrasi lain yang disamakan dengan SSP, yang diisi rangkap 4 serta mencantumkan kode akun pajak 411128 dan kode jenis setoran 411. Penyetoran PPh ke kas negara melalui bank persepsi atau kantor pos dan giro dilakukan paling lambat tanggal 10 bulan berikutnya setelah bulan pembayaran/terutangnya imbalan atau pada hari kerja berikutnya apabila tanggal jatuh tempo penyetoran bertepatan dengan hari libur termasuk hari Sabtu atau hari libur nasional.
3. Pelaporan PPh. PPh yang telah dipotong dan disetor wajib dilaporkan ke KPP tempat Wajib Pajak pemotong terdaftar menggunakan formulir SPT Masa PPh Pasal 15 (Kode formulir F.1.1.32.05) dengan cara mengisi pada angka 3 “*Imbalan Charter*

Kapal Laut dan/atau Pesawat Udara yang Dibayarkan/Terutang kepada Perusahaan Pelayaran dan/atau Penerbangan Luar Negeri”.

Batas waktu pelaporan SPT Masa tersebut dilakukan paling lambat tanggal 20 bulan berikutnya setelah bulan pembayaran/terutangnya imbalan, atau pada hari kerja berikutnya apabila batas akhir pelaporan bertepatan dengan hari libur termasuk hari Sabtu atau hari libur nasional.

4. Apabila WP Pelayaran asing melakukan persewaan yang tidak dikenakan PPh Pasal 15 final (*barebiat charter*) maka harus mengitung PPh terutang di akhir tahun melalui SPT Tahunan Badan dan harus membayar PPh Pasal 29 apabila SPT menunjukkan kurang Bayar, paling lambat tanggal 25 bulan ketiga setelah akhir tahun buku.

b. Penghasilan dari Bukan Persewaan

Apabila penghasilan diperoleh selain dari perjanjian persewaan (*charter*) dan persewaan oleh Wajib Pajak orang pribadi atau bukan subjek pajak, maka Wajib Pajak Pajak perusahaan pelayaran luar negeri wajib menyetor dan melaporkan PPh yang terutang yang tata caranya adalah sebagai berikut:

1. Penyetoran PPh. Penyetoran PPh menggunakan formulir Surat Setoran Pajak (SSP) atau sarana administrasi lain yang disamakan dengan SSP, yang diisi dengan rangkap 4 serta mencantumkan kode akun pajak 411128 dan kode jenis setoran 411. Penyetoran PPh ke kas negara melalui Bank Persepsi atau Kantor Pos dan Giro dilakukan paling lambat tanggal 15 bulan berikutnya setelah bulan diterimanya penghasilan atau pada hari kerja berikutnya apabila tanggal jatuh tempo penyetoran bertepatan dengan hari libur termasuk hari Sabtu atau hari libur nasional.
2. Pelaporan PPh. PPh yang telah dipotong dan disetor wajib dilaporkan ke KPP tempat Wajib Pajak pemotong terdaftar menggunakan formulir SPT Masa PPh Pasal 15 (Kode formulir

F.1.1.32.05) dengan cara mengisi pada angka 4 “*Imbalan yang Diterima/Diperoleh sehubungan dengan Pengangkutan Orang dan/atau Barang Termasuk Charter Kapal Laut dan/atau Udara oleh Perusahaan Pelayaran dan/atau Penerbangan Luar Negeri*”. Batas waktu pelaporan SPT Masa tersebut dilakukan paling lambat tanggal 20 bulan berikutnya setelah bulan pembayaran/terutangnya imbalan, atau pada hari kerja berikutnya apabila batas akhir pelaporan bertepatan dengan hari libur termasuk hari Sabtu atau hari libur nasional. (Tansuria, 2011,81-85)

4.2.5. Pengenaan Sanksi Bagi Wajib Pajak yang Tidak Memenuhi Kewajiban Pajak Penghasilan

a. Wajib Pajak sebagai Pemungut/Pemotong Pajak

Pemungut/Pemotong PPh dapat dikenakan sanksi berupa bunga, denda atau kenaikan dalam hal:

- i. Wajib Pajak terlambat menyetor diterbitkan STP berdasarkan Pasal 14 ayat (1) UU No. 28 Tahun 2007 Jo Pasal 19 ayat (1) UU No.28 Tahun 2007, dan dikenakan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan untuk seluruh masa, yang dihitung dari tanggal jatuh tempo sampai dengan tanggal pelunasan atau tanggal diterbitkannya Surat Tagihan Pajak, dan bagian dari bulan dihitung penuh 1 (satu) bulan
- ii. Wajib Pajak tidak atau terlambat menyampaikan laporan bulanan diterbitkan STP berdasarkan Pasal 7 UU No. 28 Tahun 2007, dan dikenakan sanksi administrasi sebesar Rp. 100.000
- iii. Wajib Pajak tidak atau kurang memungut/memotong, tidak atau kurang menyetor PPh yang terutang namun menyampaikan laporan bulanan, diterbitkan SKPKB untuk bulan yang bersangkutan ditambah sanksi administrasi berupa bunga berdasarkan Pasal 13 ayat (2) UU No. 28

Tahun 2007 sebesar 2% (dua persen) paling lama 24 (dua puluh empat) bulan, dihitung sejak saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, atau Bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Bayar

- iv. Wajib Pajak tidak atau kurang menyetor PPh dan tidak menyampaikan laporan bulanan walaupun telah ditegur, diterbitkan SKPKB untuk bulan yang bersangkutan ditambah sanksi berupa kenaikan berdasarkan Pasal 13 ayat (3) UU No. 28 Tahun 2007 sebesar 100% (seratus persen) dari Pajak Penghasilan yang tidak atau kurang disetor
- v. Apabila ditemukan data baru atau data yang belum terungkap, ternyata PPh yang seharusnya terutang lebih besar dari SKPKB yang telah diterbitkan, maka diterbitkan SKPKBT ditambah sanksi administrasi berupa kenaikan berdasarkan Pasal 15 ayat (2) UU No. 28 Tahun 2007 sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah kekurangan pajak

b. Wajib Pajak yang melakukan pembayaran PPh sendiri dan Wajib melaporkan secara bulanan

Wajib pajak dapat dikenakan sanksi berupa bunga, denda atau kenaikan dalam hal:

- i. Wajib Pajak terlambat membayar diterbitkan STP berdasarkan Pasal 14 ayat (1) UU No. 28 Tahun 2007 Jo Pasal 19 ayat (1) UU No.28 Tahun 2007, dan dikenakan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan untuk seluruh masa, yang dihitung dari tanggal jatuh tempo sampai dengan tanggal pelunasan atau tanggal diterbitkannya Surat Tagihan Pajak, dan bagian dari bulan dihitung penuh 1 (satu) bulan

- ii. Wajib Pajak tidak atau terlambat menyampaikan laporan bulanan diterbitkan STP berdasarkan Pasal 7 UU No. 28 Tahun 2007, dan dikenakan sanksi administrasi sebesar Rp. 100.000
- iii. Wajib Pajak tidak atau kurang membayar PPh bulanan diterbitkan STP untuk bulan yang bersangkutan berdasarkan Pasal 14 ayat (1) huruf a UU No. 28 Tahun 2007 Jo Pasal 19 ayat (1) UU No.28 Tahun 2007, dan dikenakan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan untuk seluruh masa, yang dihitung dari tanggal jatuh tempo sampai dengan tanggal pelunasan atau tanggal diterbitkannya Surat Tagihan Pajak, dan bagian dari bulan dihitung penuh 1 (satu) bulan
- iv. Apabila dilakukan pemeriksaan ternyata kewajiban PPh dalam satu tahun pajak kurang dibayar, diterbitkan SKPKB untuk bulan yang bersangkutan ditambah sanksi administrasi berupa bunga berdasarkan Pasal 13 ayat (2) UU No. 28 Tahun 2007 sebesar 2% (dua persen) paling lama 24 (dua puluh empat) bulan, dihitung sejak saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, atau Bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Bayar
- v. Wajib Pajak tidak atau kurang membayar PPh dan tidak menyampaikan laporan bulanan walaupun telah ditegur, diterbitkan SKPKB untuk bulan yang bersangkutan ditambah sanksi berupa kenaikan berdasarkan Pasal 13 ayat (3) UU No. 28 Tahun 2007 sebesar 50% (lima puluh persen) dari Pajak Penghasilan yang tidak atau kurang disetor dalam satu tahun pajak
- vi. Apabila ditemukan data baru atau data yang belum terungkap, ternyata PPh yang seharusnya terutang lebih besar dari SKPKB yang telah diterbitkan, maka diterbitkan

SKPKBT ditambah sanksi administrasi berupa kenaikan berdasarkan Pasal 15 ayat (2) UU No. 28 Tahun 2007 sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah kekurangan pajak

c. Wajib Pajak yang melakukan pembayaran PPh sendiri tetapi tidak wajib melaporkan secara bulanan

Wajib pajak dapat dikenakan sanksi berupa bunga, atau kenaikan dalam hal:

- i. Apabila Wajib Pajak terlambat membayar PPh yang terutang diterbitkan STP berdasarkan Pasal 14 ayat (1) UU No. 28 Tahun 2007 Jo Pasal 19 ayat (1) UU No.28 Tahun 2007, dan dikenakan sanksi administrasi berupa bunga sebesar 2% (dua persen) per bulan untuk seluruh masa, yang dihitung dari tanggal jatuh tempo sampai dengan tanggal pelunasan atau tanggal diterbitkannya Surat Tagihan Pajak, dan bagian dari bulan dihitung penuh 1 (satu) bulan
- ii. Apabila Wajib Pajak tidak atau kurang membayar PPh yang terutang diterbitkan SKPKB untuk tahun yang bersangkutan ditambah sanksi administrasi berupa bunga berdasarkan Pasal 13 ayat (2) UU No. 28 Tahun 2007 sebesar 2% (dua persen) paling lama 24 (dua puluh empat) bulan, dihitung sejak saat terutangnya pajak atau berakhirnya Masa Pajak, atau Bagian Tahun Pajak, atau Tahun Pajak sampai dengan diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Bayar
- iii. Apabila ditemukan data baru atau data yang belum terungkap, ternyata PPh yang seharusnya terutang lebih besar dari SKPKB yang telah diterbitkan, maka diterbitkan SKPKBT ditambah sanksi administrasi berupa kenaikan berdasarkan Pasal 15 ayat (2) UU No. 28 Tahun 2007 sebesar 100% (seratus persen) dari jumlah kekurangan pajak

d. Wajib Pajak Tertentu yang Dikecualikan Dari Pengenaan Sanksi Administrasi berupa Denda Karena Tidak Menyampaikan Surat Pemberitahuan Dalam Jangka Waktu yang Ditentukan

Yang dimaksud Wajib Pajak tertentu disini adalah Wajib Pajak Non Efektif yaitu Wajib Pajak yang memenuhi syarat-syarat sebagai berikut:

1. Wajib Pajak orang pribadi yang telah meninggal dunia yang belum diterima pemberitahuan tertulis secara resmi dari ahli warisnya sehingga masih terdaftar dalam administrasi Direktorat Jenderal Pajak
2. Wajib Pajak Badan yang tidak lagi melakukan kegiatan usaha tetapi belum dibubarkan sesuai dengan ketentuan yang berlaku
3. Wajib Pajak yang tidak diketahui lagi alamatnya

Wajib Pajak yang memenuhi syarat sebagai Wajib Pajak Non Efektif tidak akan dikenai sanksi denda karena tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan dalam jangka waktu yang ditentukan.

BAB 5

ANALISIS PEMETAAN PERMASALAHAN PENENTUAN BENTUK USAHA TETAP DAN JENIS PAJAK PENGHASILAN ATAS PERSEWAAN KAPAL SERTA IMPLIKASINYA TERHADAP OPTIMALISASI PENERIMAAN NEGARA

5.1 Permasalahan Penentuan Bentuk Usaha Tetap

5.1.1 Prinsip Umum Pengenaan Pajak Atas Sewa Kapal dari Perusahaan Pelayaran Asing dalam Suatu Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Berdasarkan *Tax treaty Model*

Pada umumnya penghasilan usaha yang diperoleh penduduk salah satu negara dari kegiatan usaha di negara lainnya hanya dikenai pajak di negara lain itu sepanjang kegiatan tersebut dilakukan melalui suatu bentuk usaha tetap atau tempat usaha tetap yang berada di negara tersebut. Dengan kata lain, Bentuk Usaha Tetap atau *permanent establishment* sendiri dipakai untuk menentukan hak pemajakan negara sumber atas penghasilan dari bisnis (dan profesi) yang dijalankan oleh bukan WPDN. Namun demikian, ada beberapa jenis penghasilan yang pengenaan pajaknya menyimpang dari prinsip umum salah satunya adalah penghasilan dari perusahaan pelayaran dalam lalu lintas internasional.

Dalam hukum perpajakan internasional maupun nasional, kegiatan pelayaran memiliki pengaturan sendiri. Hal tersebut tercermin dalam perjanjian penghindaran pajak berganda (P3B) baik berdasarkan OECD *Model* maupun UN *Model*, dimana terdapat pasal yang khusus mengatur mengenai perlakuan Pajak Penghasilan yang berasal dari *business profit* perusahaan pelayaran yang beroperasi di jalur internasional. Dalam OECD dan UN *Model*, pemajakan atas kegiatan pelayaran termaktub dalam Pasal 8, yakni tentang *Shipping, Inland Waterways Transport and Air Transport*. Prinsip yang dianut dalam penghasilan dari perusahaan pelayaran berbeda dari laba usaha biasa, artinya tidak ada masalah "bentuk usaha tetap". (Surahmat, 2005, 204)

Alasan diaturnya pembagian hak pemajakan dari kegiatan pelayaran ini secara berbeda adalah karena karakteristik dari kegiatan dari perusahaan pelayaran yang berbeda dengan industri lainnya. Penghasilan dari kegiatan pelayaran di jalur internasional melibatkan banyak sekali negara mengingat pelayaran bisa

dilakukan ke berbagai negara tujuan dan melibatkan banyak negara sumber penghasilan. Dalam pandangan negara maju, perusahaan pelayaran tidak seharusnya dikenakan pajak di banyak negara di mana kegiatan pelayaran ditujukan. Apabila setiap negara memajaki penghasilan dari perusahaan pelayaran sesuai dengan kebijakan masing-masing negara, jumlah pajak yang dipotong tersebut bisa jadi melebihi total penghasilan dari perusahaan itu sendiri. Pemajakan dari banyak negara ini dapat menyebabkan masalah serius karena biasanya pajak di negara-negara berkembang sangat tinggi sementara total laba dari perusahaan pelayaran cenderung tidak tinggi. Maka dari itu BUT tidak bisa dimunculkan begitu saja di banyak negara seperti perlakuan pajak untuk *business profit* pada umumnya.

Khusus untuk penghasilan dari pengoperasian kapal asing, pembagian hak pemajakan diatur secara langsung dan pasti dalam Pasal 8 P3B. Pengaturan tersebut hanya berlaku untuk kegiatan pengoperasian kapal yang berlayar di jalur internasional. Definisi dari “jalur internasional” terdapat dalam Pasal 3 dari *tax treaty Model*: “*The term ‘international traffic means any transport by a ship or aircraft operated by an enterprise that has its place of effective management in a Contracting State, except when the ship or aircraft is operated solely between places in the other Contracting State.’*” Kalimat tersebut dapat diartikan sebagai berikut: Istilah “lalu lintas internasional” adalah setiap pengangkutan kapal laut atau pesawat udara yang dioperasikan oleh perusahaan yang tempat pimpinan perusahaan yang sebenarnya berada di salah satu Negara pihak pada Persetujuan, kecuali jika kapal laut atau pesawat udara tersebut dioperasikan semata-mata di antara tempat-tempat yang berada di Negara pihak lainnya pada Persetujuan.

Dengan demikian, kapal yang terbang atau berlayar antar suatu tempat di negara sumber tidak masuk dalam definisi “*international traffic*”. Jika perusahaan pelayaran atau penerbangan asing melakukan operasi di jalur nasional maka ketentuan perjanjian penghindaran pajak berganda tidak dapat diterapkan dan tunduk sepenuhnya pada ketentuan perpajakan domestik (Darussalam, Hutagaol, Septriadi, 2010, 127)

Perusahaan pelayaran yang melayani jalur internasional biasanya melintasi lebih dari dua yurisdiksi pajak. Jika setiap negara yang dilaluinya mengenakan

pajak sesuai dengan Undang-Undang masing-masing negara, perusahaan pelayaran yang bersangkutan akan menderita rugi karena dalam hubungan ini terdapat prinsip yang saling bertentangan. Negara-negara maju menginginkan diterapkannya prinsip domisili (*resident principle*), artinya hak pemajakan sepenuhnya diberikan kepada negara domisili. Sebaliknya, negara-negara berkembang cenderung menggunakan prinsip sumber (*source principle*), artinya negara sumber mempunyai hak untuk mengenakan pajak. Alasannya adalah bahwa perusahaan pelayaran dan penerbangan itu memperoleh sebagian labanya dari negara sumber. Selain prinsip domisili dan prinsip sumber, ada satu prinsip lain yang diatur dalam *tax treaty model* baik *OECD Model* maupun *UN Model*, yakni prinsip *effective management*.

Alternatif dalam menentukan hak pemajakan atas penghasilan dari perusahaan pelayaran di jalur internasional yang diatur dalam *OECD Model* adalah sebagai berikut:

1. *Profits from the operation of ships or aircraft in international traffic shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.*
2. *Profits from the operation of boats engaged in inland waterways transport shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.*
3. *If the place of effective management of a shipping enterprise or of an inland waterways transport enterprise is aboard a ship or a boat, then it shall be deemed to be situated in The Contracting State in which the home harbour of the ship or boat is situated, or, if there is no such home harbour, in The Contracting State of which the operator of the ship or boat is a resident.*
4. *The provisions of paragraph 1 shall also apply to profits from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency.*

1. Laba yang diperoleh dari pengoperasian kapal laut atau pesawat terbang dalam jalur internasional hanya dapat dikenai pajak di

Negara pihak pada Persetujuan di mana tempat pimpinan perusahaan yang sebenarnya berkedudukan.

2. Laba usaha dari pengoperasian perahu yang dipergunakan dalam pengangkutan sungai hanya dapat dikenai pajak di negara mana pimpinan perusahaan yang sebenarnya berada.
3. Jika tempat pimpinan perusahaan tersebut berada di atas kapal, maka hal itu dianggap berada di Negara dimana pelabuhan pangkalan dari kapal laut atau perahu tersebut berada, atau bila tidak mempunyai pelabuhan pangkalan, ia dianggap berada di Negara di mana perusahaan yang mengoperasikan kapal laut atau perahu tersebut berkedudukan.
4. Ketentuan-ketentuan pada ayat 1 juga berlaku bagi laba yang diperoleh dari suatu gabungan perusahaan, suatu usaha bersama atau suatu perwakilan organisasi internasional.

Pengaturan mengenai pelayaran tidak terbatas pada pelayaran di laut saja, melainkan juga pelayaran di sungai (*inland waterways*). Namun untuk kepentingan penelitian ini, yang akan dibahas hanyalah perlakuan Pajak Penghasilan untuk pelayaran di laut. Ayat (1) dalam pengaturan diatas bertujuan untuk memastikan bahwa laba yang didapatkan dari pengoperasian kapal di jalur internasional hanya akan dikenakan pajak di satu negara saja. Dampak dari ayat tersebut, laba yang didapat semuanya dikecualikan dari pengenaan pajak di negara sumber dan hanya dipajaki secara eksklusif di Negara dimana tempat manajemen efektifnya berada. Pembebasan pajak di negara sumber sebagian besar didasarkan pada kenyataan bahwa penghasilan perusahaan didapatkan dari banyak pelayaran ke dan dari negara yang berbeda-beda, sehingga pengenaan undang-undang pajak dari berbagai negara dapat berujung pada pengenaan pajak berganda atau permasalahan dalam mengalokasikan laba.

Berdasarkan pengaturan diatas, diketahui bahwa OECD *Model* menggunakan istilah *effective management* sebagai kriteria pemberian hak pemajakan bagi suatu negara. Dalam OECD Commentary pasal 4 ayat (3) disebutkan '*the place of effective management is the place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity's*

business are in substance made.’ sementara itu, Rachmanto Surahmat (2005, 127) menyampaikan bahwa *effective management* adalah tempat kedudukan dimana pengurus atau manajemen penting pengambil keputusan berada.

Surahmat (2005, 207) menyatakan, dalam hal tertentu beberapa negara memang harus menganut prinsip ini, yaitu negara-negara yang tidak memiliki akses kepada lautan bebas, seperti negara-negara bekas bagian bagian dari Uni Soviet, Mongolia, dan lain-lain. Negara-negara tersebut tidak akan dapat menikmati *treaty benefit* jika perlakuan pajak terhadap pelayaran di jalur internasional menganut prinsip domisili (*resident principle*). Hal itu karena apabila hendak mendirikan sebuah perusahaan pelayaran, penduduk negara-negara tersebut harus mendirikan perusahaan di negara lain yang memiliki akses lautan, dan apabila menganut prinsip domisili, maka hak pemajakan akan jatuh kepada negara dimana perusahaan tersebut didirikan, dalam hal ini negara ketiga.

Terkait dengan penetapan pasal 8 OECD *Model*, perlu diperhatikan bahwa laba usaha dari kegiatan pelayaran di jalur internasional tidak hanya terbatas pada angkutan orang dan barang (*liner services*). Akan tetapi juga mencakup semua laba usaha yang berkaitan dengan pengoperasian kapal laut. Adapun perlakuan perpajakan atas laba usaha dari kegiatan pelayaran di jalur internasional yang diatur melalui Pasal 8 antara lain:

- a. Penyewaan kapal laut dan pesawat terbang beserta perlengkapan, awak kapal dan perbekalannya (*fully manned basis*). Dengan demikian, pemajakan atas kegiatan penyewaan kapal tanpa awak (*bareboat basis*) tidak tercakup dalam pasal 8 OECD *Model*, tetapi tercakup dalam Pasal 7 OECD *Model* (*business profit*). Pasal 8 OECD *Model* baru berlaku untuk kegiatan penyewaan kapal tanpa awak jika kegiatan itu termasuk bagian dari aktivitas tambahan ataupun penunjuang (*ancillary*) perusahaan yang melakukan kegiatan pelayaran atau penerbangan di jalur internasional;
- b. Penyewaan container milik perusahaan, baik yang berhubungan langsung (*directly connected*) maupun pelengkap (*ancillary*) operasi pelayaran dan penerbangan di jalur internasional;
- c. Penjualan tiket melalui agen;

- d. Pengoperasian bus perusahaan yang menghubungkan pelabuhan dengan kota;
- e. Penghasilan yang diperoleh dari pemasangan iklan yang ditaruh di bus tersebut;
- f. Penghasilan dari usaha perhotelan yang merupakan suatu kesatuan dengan harga tiket dari penerbangan atau pelayaran tersebut (Darussalam, Hutagaol, Septriadi, 2010, 126).

Sementara itu, apabila OECD *Model* hanya memberikan satu alternatif hak pemajakan, UN *Model* memberikan dua alternatif, dimana alternatif A atau alternatif pertama UN *Model* sama dengan alternatif OECD *Model*. Adapun alternatif B (alternatif kedua) adalah sebagai berikut:

1. *Profits from the operation of aircraft in international traffic shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.*
2. *Profits from the operation of ships in international traffic shall be taxable only in the Contracting State in which the place of the effective management of the enterprise is situated unless the shipping activities arising from such activities are more than casual. If such activities are more than casual, such profits may be taxed in that other State. The profits to be taxed in that other State shall be determined on the basis of an appropriate allocation of the over-all net profits derived by the enterprise from its shipping operations. The tax computed in accordance with such allocation shall then be reduced by..... per cent.*
3. *Profits from the operations of boats engaged in inland waterways transport shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterpris is situated.*
4. *If the effective management of a shipping enterprise or of an inland waterways transport enterprise is aboard a ship or boat then it shall be deemed to be situated in the Contracting State in which the home harbour of the ship or boat is situated, or if there is no such*

home harbour, in the Contracting State of which the operator of the ship is a resident.

5. *The provisions of paragraph 1 and 2 shall also apply to profits from the participation in a pool; a joint business or an international operating agency.*

1. Laba dari pengoperasian pesawat udara dalam jalur internasional hanya dapat dikenai pajak di Negara di mana pimpinan perusahaan yang sebenarnya berada.

2. Laba yang diperoleh dari pengoperasian kapal laut dalam jalur internasional hanya dapat dikenai pajak di Negara di mana pimpinan perusahaan yang sebenarnya berada, kecuali jika kegiatan tersebut sifatnya teratur. Jika kegiatan tersebut bersifat teratur, labanya dapat dikenakan pajak di Negara lain. Laba yang dapat dikenai di Negara lain itu ditentukan berdasarkan alokasi laba yang pantas dari laba bersih secara keseluruhan yang diperoleh dari pengoperasian kapal tersebut. pajak yang terutang atas dasar alokasi tersebut kemudian dikurangi dengan.....persen

3. Laba dari pengoperasian perahu yang melayari pengangkutan sungai hanya dapat dikenai pajak di Negara di mana pimpinan perusahaan berada

4. Jika pimpinan perusahaan yang sebenarnya dari perusahaan pelayaran laut atau perusahaan pelayaran sungai berada di atas kapal atau perahu, maka ia akan dianggap berada di Negara di mana pelabuhan pangkalannya berada, atau jika tidak mempunyai pelabuhan pangkalan, ia akan dianggap berada di Negara di mana perusahaan yang mengoperasikannya berkedudukan.

5. Ketentuan-ketentuan ayat 1 dan ayat 2 berlaku bagi laba yang diperoleh dari keikutsertaan dalam suatu gabungan perusahaan, suatu usaha kerjasama atau keagenan usaha internasional.

Munculnya alternatif B ini bermula dari argumentasi negara berkembang yang keberatan apabila hak pemajakan hanya diberikan kepada negara dimana

efektif manajemen berada. Apabila hak pemajakan hanya diberikan kepada tempat efektif manajemen, maka hal tersebut dapat menyebabkan hilangnya pendapatan negara (*revenue loses*) mengingat tidak banyak perusahaan pelayaran yang tempat efektif manajemennya berada di negara tersebut. maka dari itulah, dalam alternatif kedua ini, hak pemajan dibagi antara negara tempat efektif manajemen berada dan negara sumber.

Alternatif B ini membagi hak pemajakan atas pengoperasian kapal laut kepada negara sumber dan negara dimana *effective management* berada. Hak pemajakan yang diberikan ke negara sumber dapat lebih besar apabila kegiatan pelayaran tersebut sifatnya teratur (*more than casual*) (Darussalam, Hutagaol, Septriadi, 2010, 125). Ayat 2 dari alternatif UN *Model* ini sebenarnya merupakan penyimpangan dari prinsip yang terkandung dalam Pasal 5 (*Permanent Establishment*) dan Pasal 7 (*Business Profits*), dimana menurut Pasal 5 dan Pasal 7 disebutkan bahwa negara sumber hanya dapat memiliki hak pemajakan apabila perusahaan tersebut memiliki BUT di negara sumber penghasilan, sementara dalam ayat (2) ini negara sumber dapat memiliki hak pemajakan tanpa perlu ada BUT. Pada dasarnya ada negara-negara yang setuju dengan pemberian hak pemajakan kepada negara sumber, namun negara-negara maju sebagian besar tidak setuju sehingga dalam menetapkan hak pemajakan harus diserahkan kembali pada perundingan bilateral negara-negara tersebut.

Penerapan *effective management* dalam peraturan perpajakan sebenarnya dapat menimbulkan masalah baru, yaitu *dual resident*. Sebuah badan dapat diklaim sebagai resident di dua negara, yakni negara dimana perusahaan tersebut didirikan, dan negara dimana pengurus atau *effective management* tersebut berada. Namun demikian, negara dimana pengurus atau *place of effective management* berada memiliki posisi lebih kuat dalam mengklaim sebagai *resident* berdasarkan *tie breaker rule* pasal 4 ayat (3) dalam P3B. dalam pasal 4 ayat (3) disebutkan bahwa: *Where by reason of the provision of paragraph 1 a person other than individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be the resident only of the State in which its place of effective management is situated.* Jika berdasarkan ketentuan ayat (1) orang selain dari orang pribadi merupakan penduduk di kedua Negara pihak pada Persetujuan, maka akan

dianggap sebagai penduduk hanya di Negara dimana tempat manajemen efektif berada.

Penjelasan diatas menunjukkan posisi *effective management* yang lebih kuat premanannya dalam pengaturan perpajakan. Namun dalam praktiknya di Indonesia, negara tempat manajemen efektif cenderung disamakan dengan negara tempat perusahaan pelayaran tersebut berdiri, seperti yang diucapkan oleh Yongki Setiawan, *account representatives* KPP Badora berikut ini: “Selama ini sih, ya efektif manajemennya di negara dimana kapal itu berasal dalam hal ini negara tempat head office-nya berada” (Wawancara dengan Yongki Setiawan tanggal 5 Juni 2012)

Berdasarkan *model* dari *tax treaty*, dapat dipahami bahwa terdapat dua jenis pembagian hak pemajakan yang dikenal dalam pemajakan Wajib Pajak perusahaan pelayaran asing, yakni:

a. Tempat Manejemen Efektif

Artinya hak pemajakannya diserahkan keapda negara tempat kedudukan pimpinan sebenarnya berada. Jadi negara sumber dapat mengenakan pajak apabila tempat manajemen efektifnya berada di negara sumber.

b. Pembagian antara tempat manajemen efektif dan negara sumber

Artinya hak pemajakan dibagi antara negara efektif manajemen (biasanya sama dengan negara domisili) dan negara sumber.

5.1.2 Jenis-jenis kebijakan *Tax treaty* Indonesia

Secara teoritis, di dalam *tax treaty model* memang terdapat dua prinsip hak pemajakan yang dikenal dalam kegiatan pelayaran, yakni prinsip *effective management*, dan pembagian antara negara *effective management* dan negara sumber. Namun demikian, *tax treaty model* hanyalah sebuah panduan yang merupakan dasar dalam menyusun *tax treaty*, namun tidak menjadi patokan yang kaku dan tetap untuk dijadikan *model* bagi Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda antara dua negara. Pengaturan P3B kedua negara kembali diserahkan pada kebijakan negara masing-masing yang disesuaikan dengan keadaan tertentu.

Di Indonesia sendiri, prinsip *effective management* tidak umum digunakan dalam pembagian hak pemajakan dari penghasilan atas kegiatan pelayaran di jalur

internasional. Hal tersebut terjadi karena terdapat kelemahan dalam prinsip *effective management* tersebut, dimana *tax treaty benefit* dapat dinikmati oleh penduduk negara ketiga, terutama negara-negara yang merupakan *tax havens* bagi perusahaan pelayaran, misalnya Liberia, Panama, dan sebagainya. Hal itu diperkuat dengan pernyataan dari Rachmanto Surachmat saat ditanyakan mengapa Indonesia tidak memberikan hak pemajakan kepada *effective management*:

“Itu kebijakan kita, kalau *effective management* kan sulit menentukan kadang-kadang, dimana (negara tempat manajemen efektif). Dan itu kan bisa dioperasikan di negara lain oleh perusahaan di negara lain, di negara ketiga. Makanya tidak menggunakan istilah *effective management*.” (Wawancara dengan Rachmanto Surachmat, 6 Maret 2012)

Walaupun prinsip *effective management* memiliki kekurangan, disisi lain *effective management* juga bisa menguntungkan. Pada dasarnya tempat manajemen efektif merupakan sebuah kebijakan yang ditujukan untuk memberikan hak pemajakan kepada negara yang benar-benar berhak untuk mendapatkannya. Dalam *commentary* dari *OECD Model* dijelaskan bahwa tempat manajemen efektif dapat saja berada di negara yang berbeda dengan negara dimana sebuah perusahaan pelayaran berdiri. Dengan adanya pengaturan tempat manajemen efektif, maka hak pemajakan akan diberikan kepada negara dimana perusahaan tersebut sebenarnya mengoperasikan kegiatannya secara efektif, atau dengan kata lain, hak pemajakan jatuh ke negara yang memang berhak atas pajak dari penghasilan tersebut. Berdasarkan uraian tersebut diketahui bahwa prinsip *effective management* lebih memperhatikan substansi (*in substance*) daripada hanya sekedar tempat berdirinya suatu badan dalam akta pendirian.

Penggunaan prinsip *effective management* dapat menguntungkan apabila banyak perusahaan yang mendirikan anak perusahaan lainnya di negara *tax heaven country* untuk tujuan *tax avoidance*. Perusahaan-perusahaan tersebut membuat akta pendirian di negara *tax heaven country*, dan juga ada kemungkinan dewan pengurus yang didaftarkan juga berada di *tax heaven country*, padahal sebenarnya pengurus tersebut hanyalah agen umum yang memberikan jasa manajemen, sementara pengendali utama kegiatan perusahaan tersebut berada di negara lain. Maka dari itu, dengan adanya *effective management*, maka

diharapkan, hak pemajakannya akan benar-benar jatuh ke tangan negara yang memang berhak mendapatkan penghasilan pajak tersebut.

Pengaturan mengenai pembagian hak pemajakan dari kegiatan pelayaran di jalur internasional yang terdapat dalam P3B Indonesia sendiri tidak sepenuhnya mengacu pada *tax treaty model*. Jika *model* P3B mencontohkan pemberian hak pemajakan kepada tempat manajemen efektif atau pembagian antara tempat manajemen efektif dan negara sumber, sebagian besar hak pemajakan yang ada di *tax treaty* Indonesia tidak diberikan kepada negara dimana *effective management* berada. Dari lima puluh tujuh *tax treaty*, hanya di *tax treaty* dengan Malaysia dan Qatar pengaturan hak pemajakan atas kegiatan pelayaran di jalur internasional diberikan kepada negara tempat *effective management*. Selebihnya sebagian besar hak pemajakan diberikan kepada negara domisili, yakni negara dimana perusahaan pelayaran tersebut berdiri.

Di Indonesia sendiri ada empat jenis pembagian hak pemajakan atas penghasilan dari kegiatan pelayaran di jalur internasional yang terlihat dalam *tax treaty* dengan negara Australia, Filipina, Malaysia, dan Singapura, sementara Amerika Serikat memiliki pengaturan tersendiri tentang jenis penghasilan yang tercakup dalam kegiatan pelayaran di Jalur Internasional.

a. Australia

P3B antara Indonesia dengan Australia menganut prinsip domisili yang terlihat dari pasal 8 ayat (1) dan (2) *tax treaty* tersebut:

1. Laba dari pengoperasian kapal laut atau pesawat udara yang diperoleh penduduk salah satu Negara pihak pada Persetujuan hanya akan dikenakan pajak di Negara tersebut.
2. Menyimpang dari ketentuan ayat 1, laba tersebut dapat dikenakan pajak di Negara pihak lain hanya atas keuntungan dari operasi kapal laut atau pesawat yang terbatas di tempat-tempat di Negara lainnya.

Dari ayat (1) diketahui bahwa hak pemajakan dari penghasilan atas kegiatan pelayaran akan diberikan ke negara domisili, dimana perusahaan berdiri. Hak pemajakan baru akan diberikan ke negara sumber apabila terdapat penghasilan yang didapatkan dari kegiatan pelayaran di jalur domestik negara

sumber tersebut, dengan kata lain, untuk penghasilan yang didapatkan dari jalur internasional sepenuhnya merupakan hak negara domisili untuk memajakinya.

b. Filipina

Hak pemajakan untuk penghasilan dari kegiatan pelayaran di jalur internasional dalam *tax treaty* antara Indonesia dan Filipina menganut prinsip negara sumber:

1. Laba yang berasal dari suatu Negara yang diperoleh suatu perusahaan dari Negara lain karena mengoperasikan kapal-kapal atau pesawat udara dalam jalur lalulintas internasional, dapat dikenakan pajak di Negara yang disebut pertama, tetapi pajaknya tidak akan melebihi:
 - a. satu setengah persen dari penerimaan kotor yang diperoleh di Negara sumber tersebut; atau
 - b. tarif Filipina yang paling rendah yang dapat dikenakan atas laba yang sejenis, yang diperoleh menurut keadaan-keadaan yang sama oleh penduduk Negara ketiga.

Pengaturan diatas lebih mengacu kepada UN *Model* alternatif B (kedua) karena memungkinkan negara sumber untuk memperoleh hak pemajakan atas penghasilan dari jalur internasional. Atas penghasilan dari jalur internasional yang berasal dari negara sumber, negara sumber berhak memajaki dengan tarif yang disepakati. Tarif yang disetujui adalah paling tinggi 1,5% atau sesuai tarif Filipina yang paling rendah yang dapat dikenakan atas laba yang sejenis.

c. Malaysia

Untuk P3B dengan Malaysia, hak pemajakan dibagi antara negara sumber dengan negara tempat manajemen efektif:

1. Laba yang diperoleh dari pengoperasian kapal laut atau pesawat udara dalam jalur lalu lintas internasional hanya akan dikenakan pajak di Negara dimana tempat manajemen yang efektif dari perusahaan berada.
2. Menyimpang dari ketentuan ayat 1, laba yang diperoleh oleh suatu perusahaan dari satu Negara pihak pada Persetujuan atas operasi kapal laut dalam jalur lalu lintas internasional dapat dikenakan pajak di Negara

Persetujuan lainnya, tetapi pajak yang dikenakan tersebut akan dikurangi dengan 50%.

Pasal 8 dalam *tax treaty* Indonesia dengan Malaysia tersebut merupakan aplikasi dari alternatif B UN *Model*, dimana hak pemajakan dibagi antara negara tempat manajemen efektif dengan negara sumber. Berdasarkan ayat (2) diketahui bahwa negara sumber juga berhak untuk mengenakan pajak dari kegiatan pelayaran di jalur internasional. namun demikian, pegenaan pajak tersebut tidak diberikan sepenuhnya kepada negara sumber, melainkan hanya 50% dari pajak yang terutang berdasarkan UU Domestik negara sumber.

Dalam OECD *Model*, istilah *effective management* ini merupakan salah satu perluasan kriteria yang merujuk pada keterikatan personal pada suatu negara, disamping istilah lainnya yang lebih umum seperti ‘penduduk’ (*resident*). Dengan demikian, apabila dalam bertransaksi dengan perusahaan pelayaran Malaysia ditemukan bahwa tempat manajemen efektifnya adalah Indonesia, maka Indonesia berhak untuk memajaki sesuai dengan peraturan domestik Indonesia dan atas pajak tersebut kemudian dikalikan dengan 50%.

d. Singapura

Dalam *tax treaty* antara Indonesia dan Singapura hak pemajakan yang dikenakan adalah negara sumber:

1. Penghasilan yang diperoleh suatu perusahaan dari suatu Negara pihak pada Persetujuan dari pengoperasian pesawat udara dalam jalur lalu lintas internasional hanya akan dikenakan pajak di Negara tersebut.
2. Penghasilan yang diperoleh suatu perusahaan dari suatu Negara pihak pada Persetujuan dari pengoperasian kapal-kapal di jalur lalu lintas internasional dapat dikenakan pajak di Negara pihak lainnya, tetapi pajak yang dikenakan di Negara lain akan dikurangi dengan jumlah yang sama dengan 50% daripadanya.

Pasal 8 *tax treaty* Indonesia dan Singapura ini cenderung mengikuti UN *Model* alternatif B, dimana negara sumber memiliki hak pemajakan. Namun demikian, berbeda dengan Filipina, hak yang diberikan untuk negara sumber tersebut tidak diatur tarifnya, melainkan diatur mengenai persentase Pajak yang

berhak dimiliki oleh negara sumber, yakni sebesar 50% dari pajak yang terutang berdasar UU domestik negara sumber.

Apabila diperhatikan, konsep hak pemajakan yang diberikan kepada negara sumber baik dalam *tax treaty* antara Indonesia dengan Singapura maupun Filipina memiliki sedikit perbedaan dengan konsep yang ada di *tax treaty model*. Dalam UN *Model* alternatif B dapat dipahami jika negara sumber hanya dapat memiliki hak pemajakan apabila kegiatan pelayaran yang berlangsung di jalur internasional terjadi secara teratur (*more than casual*). Namun dalam *tax treaty* dengan Singapura dan Filipina tidak terdapat istilah “teratur”. Hal itu karena istilah “teratur” tersebut dapat memperkecil peluang negara sumber untuk mendapatkan hak pemajakan sehingga dilakukan konsensus yang kemudian menghilangkan kata ‘teratur’ tersebut. Dengan demikian, walaupun kegiatan pelayaran tersebut hanya dilakukan satu kali, negara sumber sudah bisa mengenakan pajak.

e. Amerika Serikat

Dalam *Tax treaty* Indonesia-Amerika diketahui bahwa penghasilan dari kegiatan pelayaran diatur dalam Pasal 9, berbeda dengan *treaty* pada umumnya yang mengatur hak pemajakan atas kegiatan pelayaran dalam Pasal 8. Hak pemajakan dalam *tax treaty* ini diberikan kepada negara domisili:

1. Menyimpang dari Pasal 8 (Laba Usaha), penduduk suatu Negara Pihak pada Perjanjian akan dikecualikan oleh Negara Pihak lainnya pada Perjanjian dari pengenaan pajak yang berkenaan dengan penghasilan yang diperoleh penduduk tersebut dari pengoperasian kapal laut atau pesawat udara dalam jalur lalu lintas internasional.
2. Untuk kepentingan ayat (1), penghasilan dari pengoperasian kapal laut atau pesawat udara dalam jalur lalu lintas internasional mencakup:
 - a. penghasilan dari penyewaan kapal laut atau pesawat udara atas dasar full *basis* dalam jalur lalu lintas internasional;
 - b. penghasilan dari penyewaan pesawat udara atas dasar *bareboat basis* jika pesawat udara tersebut dioperasikan dalam jalur lalu lintas internasional;

- c. penghasilan dari penyewaan kapal laut tanpa awak jika kapal tersebut dioperasikan dalam jalur lalu lintas internasional dan penyewanya bukan penduduk Negara Pihak lainnya pada Perjanjian atau bentuk usaha tetap di Negara Pihak lainnya tersebut; atau
- d. penghasilan dari penggunaan atau penyelenggaraan peti kemas (dan peralatan yang terkait dengan pengangkutan peti kemas) yang digunakan dalam jalur lalu lintas internasional jika penghasilan tersebut berhubungan dengan penghasilan yang dijelaskan dalam ayat (1).

Perbedaan *tax treaty* antara Indonesia dan Amerika Serikat ini dengan *tax treaty* lainnya terletak pada pembatasan tentang penghasilan dari pengoperasian kapal laut dan pesawat terbang dalam jalur internasional seperti yang tercantum dalam pasal 9 ayat (2) *tax treaty* tersebut.

Secara umum, kebijakan yang digunakan dalam *tax treaty* Indonesia adalah seperti yang digambarkan dalam penjelasan di atas. Berikut adalah ringkasan kebijakan pengenaan pajak atas laba usaha dari pengoperasian kapal laut dalam jalur internasional dalam P3B Indonesia:

Tabel. 5.1

Ringkasan Pengenaan Pajak atas Laba Usaha dari Pengoperasian Kapal Laut dalam Jalur Internasional dalam P3B Indonesia

No	Negara	Hak Pemajakan	Keterangan
1	Australia	Negara Domisili	
2	Austria	Negara Sumber	50% dari pajak yang terutang berdasarkan UU Domestik negara sumber
3	Afrika Selatan	Negara Domisili	
4	Amerika Serikat	Negara Domisili	
5	Algeria	Negara Domisili	
6	Bangladesh	Negara Sumber	50% dari pajak yang terutang berdasarkan UU

No	Negara	Hak Pemajakan	Keterangan
			Domestik negara sumber
7	Belanda	Negara Domisili	
8	Belgia	Domisili	
9	Brunei Darussalam	Negara Sumber	50% dari pajak yang terutang berdasarkan UU Domestik negara sumber
10	Bulgaria	Negara Domisili	
11	Ceko	Negara Domisili	
12	Denmark	Negara Domisili	
13	Filipina	Negara Sumber	Tarif: 1,5% dari penghasilan bruto atau tarif pajak paling rendah di Philipina yang dikenakan pada penduduk negara ketiga
14	Finlandia	Negara Domisili	
15	Hungaria	Negara Sumber	50% dari pajak yang terutang berdasarkan UU Domestik negara sumber
16	India	Negara Domisili	
17	Inggris	Negara Domisili	
18	Iran	Negara Domisili	
19	Italia	Negara Domisili	
20	Jepang	Negara Domisili	
21	Jerman	Negara Domisili	
22	Kanada	Negara Domisili	
23	Korea Selatan	Negara Domisili	
24	Kuwait	Negara Domisili	
25	Luxemburg	Negara Domisili	
26	Malaysia	Effective Management	50% dari pajak yang terutang berdasarkan UU

No	Negara	Hak Pemajakan	Keterangan
			Domestik negara sumber
27	Meksiko	Negara Domisili	
28	Mesir	Negara Domisili	
29	Mongolia	Negara Domisili	
30	Norwegia	Negara Domisili	
31	Pakistan	Negara Sumber	Tarif Sesuai dengan Undang-Undang Domestik
32	Perancis	Negara Domisili	
33	Polandia	Negara Domisili	
34	Portugal	Negara Domisili	
35	Qatar	Effective Management	
36	R.D.R Korea	Negara Domisili	
37	RRC	Negara Sumber	50% dari pajak yang terutang berdasarkan UU Domestik negara sumber
38	Rumania	Negara Sumber	50% dari pajak yang terutang berdasarkan UU Domestik negara sumber dan tidak > 2% <i>f gross amount of freight</i>
39	Rusia	Negara Sumber	50% dari pajak yang terutang berdasarkan UU Domestik negara sumber
40	Selandia Baru	Negara Domisili	
41	Seychelles	Negara Domisili	
42	Singapura	Negara Sumber	50% dari pajak yang terutang berdasarkan UU Domestik negara sumber
43	Slovakia	Negara Domisili	
44	Spanyol	Negara Domisili	
45	Srilanka	Negara Sumber	50% dari pajak yang terutang berdasarkan UU

No	Negara	Hak Pemajakan	Keterangan
			Domestik negara sumber
46	Sudan	Negara Domisili	
47	Suriah	Negara Domisili	
48	Swedia	Negara Domisili	
49	Swiss	Negara Sumber	50% dari pajak yang terutang berdasarkan UU Domestik negara sumber
50	Taiwan	Negara Domisili	
51	Thailand	Negara Sumber	50% dari pajak yang terutang berdasarkan UU Domestik negara sumber
52	Tunisia	Negara Domisili	
53	Turki	Negara Domisili	
54	Ukraina	Negara Domisili	
55	Uni Emirat Arab	Negara Domisili	
56	Uzbekistan	Negara Domisili	
57	Venezuela	Negara Sumber	Hanya khusus untuk transportasi hidrokarbon
58	Vietnam	Negara Domisili	
59	Yordania	Negara Domisili	

Sumber: diolah peneliti, 2012

Data diatas menunjukkan bahwa sebagian besar pengaturan P3B Indonesia memberikan hak pemajakan kepada negara domisili. Sementara P3B yang juga memberikan hak pemajakan pada negara sumber ada sebanyak 14 perjanjian dan 2 perjanjian yang memberikan hak pemajakan kepada negara tempat manajemen efektif.

5.1.3 Kriteria Timbulnya Bentuk Usaha Tetap Perusahaan Pelayaran Asing

Seperti yang tercantum dalam SE - 32/PJ.4/1996 bahwa Wajib Pajak yang dicakup dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor : 417/KMK.04/1996 adalah Wajib Pajak perusahaan pelayaran dan/atau penerbangan yang bertempat kedudukan di luar negeri yang melakukan usaha melalui Bentuk Usaha Tetap (BUT) di Indonesia. Berdasarkan pernyataan tersebut, timbul pertanyaan, bagaimana kriteria timbulnya Bentuk Usaha Tetap perusahaan pelayaran asing di Indonesia? Sebelum menjelaskan hal-hal yang dapat menimbulkan BUT perusahaan pelayaran asing di Indonesia terkait dengan transaksi persewaan kapal dari perusahaan pelayaran asing, peneliti akan menguraikan prosedur persewaan kapal dari perusahaan pelayaran asing secara umum.

Berdasarkan penjelasan dari Hendrawan dari pihak *Indonesia National Shipowners' Association* diketahui bahwa secara umum, prosedur persewaan kapal adalah sebagai berikut:

1. Pihak perusahaan yang membutuhkan kapal dapat menghubungi langsung pihak perusahaan pelayaran di luar negeri atau BUT yang ada di Indonesia.
2. Berdasarkan amanat Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2008 tentang Pelayaran, disebutkan dalam pasal 11 ayat (4) bahwa perusahaan pelayaran asing yang akan beroperasi di Indonesia wajib menunjuk perusahaan nasional sebagai agen umum.
3. Apabila penyewa kapal adalah perusahaan pelayaran, maka ketika perusahaan pelayaran asing tersebut masuk ke Indonesia untuk beroperasi, maka tidak perlu menunjuk agen lagi karena perusahaan pelayaran yang menyewa kapal tersebut sudah dapat bertindak sebagai agen umum.
4. Namun apabila perusahaan yang menyewa kapal tersebut bukan perusahaan pelayaran, misalnya eksportir atau importir yang hendak mengirim/menerima barang, maka perusahaan pelayaran asing tersebut wajib menunjuk agen umum di Indonesia.
5. Agen yang ditunjuk tersebut mulai mengurus administrasi kedatangan kapal sebelum kapal tersebut beroperasi ke kementerian perhubungan.

Dari prosedur diatas, ada beberapa kriteria hal yang dapat menimbulkan Bentuk Usaha Tetap perusahaan pelayaran asing:

1. Keberadaan Agen Tidak Bebas (*Dependent Agent*)

Berdasarkan Undang-undang tentang pelayaran, Agen Umum adalah perusahaan angkutan laut nasional atau perusahaan nasional yang khusus didirikan untuk melakukan usaha keagenan kapal yang ditunjuk oleh perusahaan angkutan laut asing untuk mengurus kepentingan kapalnya selama berada di Indonesia. Adapun persyaratan menjadi agen umum berdasarkan Keputusan Menteri Perhubungan Nomor: KM. 33 Tahun 2001 tentang Penyelenggaraan dan Pengusahaan Angkutan Laut adalah sebagai berikut:

- a. Memiliki kapal berbendera Indonesia yang laik laut dengan ukuran sekurang-kurangnya GT.5000 (lima ribu) secara kumulatif dan/atau kapal berbendera Indonesia berukuran sekurang-kurangnya GT. 5000 (lima ribu) secara kumulatif yang dibuktikan dengan grosse akte surat ukur dan sertifikat keselamatan yang masih berlaku
- b. Memiliki bukti perjanjian keagenan umum (agency agreement) atau memiliki surat penunjukan keagenan umum (letter of oppointment).
- c. Perusahaan angkutan laut nasional yang ditunjuk sebagai agen umum, dilarang untuk menggunakan ruang kapal asing yang diageninya baik sebagian maupun keseluruhan untuk digunakan mengangkut muatan di dalam negeri.
- d. Perusahaan angkutan laut nasional yang ditunjuk sebagai Agen Umum yang tidak memiliki kantor cabang perusahaan di pelabuhan tertentu dapat menunjuk perusahaan angkutan laut nasional lainnya yang berada di pelabuhan tersebut menjadi Sub Agen untuk mengurus kepentingan kapal asing yang diageninya.

Kemudian, tugas yang harus dilakukan oleh agen umum ini diatur pula dalam Keputusan Menteri Perhubungan tersebut:

- a. Menyampaikan pemberitahuan keagenan kapal asing (PKKA) kepada Direktur Jenderal dengan melampirkan :

- i. bukti perjanjian keagenan umum (agency agreement),
atau;
 - ii. bukti surat penunjukan keagenan (letter of appointment);
dan
 - iii. salinan daftar awak kapal (crew list);
 - iv. salinan surat ukur internasional (international measurement
tonnage certificate).
- b. Menyampaikan pemberitahuan status trayek tetap dan teratur atau liner, selambat-lambatnya dalam 15 (lima belas) hari kalender sebelum kapal tiba di pelabuhan Indonesia dan apabila penyampaian pemberitahuan status trayeknya terlambat, maka terhadap kunjungan kapal tersebut diperlukan sebagai kapal dengan status trayek tidak tetap dan tidak teratur tramper.
- c. Mengurus kepentingan kapal yang diageni selama berada di pelabuhan Indonesia yang meliputi :
- i. Berkenan dengan jasa-jasa kepelabuhanan yang diperlukan oleh kapal tersebut;
 - ii. Menunjuk perusahaan bongkar muat (PBM) untuk kepentingan *principal* ;
 - iii. Melakukan pembukuan dan canvassing ;
 - iv. Memungut uang jasa angkutan (freight) atas perintah *principal*;
 - v. Menerbitkan konosement (bill of lading) untuk dan atas nama *principal* ;
 - vi. Menyelesaikan tagihan (disbursement) dan klaim, jika ada;
 - vii. Memberikan informasi yang diperlukan oleh *principal*.
 - viii. Menyelesaikan pengisian bunker bahan bakar minyak dan air tawar
 - ix. Melaporkan kedatangan/keberangkatan kapal, dan menyerahkan dokumen kapal kepada Administrator Pelabuhan/ Kepala Kantor Pelabuhan setempat

- x. Membuat laporan kepada Administrator Pelabuhan/ Kepala Kantor Pelabuhan setempat
- d. Agen bertanggung jawab terhadap penyelesaian semua tagihan (disbursement) yang berkaitan dengan kegiatan kapal keagenannya selama berada di pelabuhan.

Ketentuan untuk menunjuk agen umum tersebut hanya berlaku untuk perusahaan pelayaran asing yang hendak beroperasi di Indonesia secara berkelanjutan (*liner*). Sementara apabila hanya datang sekali atau tidak rutin, (*tramper*) maka cukup menunjuk *special agent* atau *port agent* (agen pelabuhan) (Suyono, 2005, 213). Hal tersebut sesuai dengan dikemukakan oleh Hendrawan dari sekretariat Indonesia Shipowners Association : “*general agent itu sifatnya mereka mempunyai kontinuitas disini, tetapi kalo mereka sifatnya tidak continue mereka cukup menunjuk port agent yang hanya untuk menghandle satu kali atau dua kali kedatangan kapal tersebut*” (Wawancara dengan Hendrawan, tanggal 10 April 2012). Lebih lanjut Hendrawan menambahkan: “

“General agent itu maksudnya kalo ada ini ada Hanjin, Hanjin menunjuk perusahaan pelayaran nasional sebagai general agent, jadi seluruh kegiatan dia di Indonesia itu si perusahaan A ini lah sebagai agen umumnya, termasuk mencari muatan juga, termasuk segala macam hal yang lainnya, itu general agent. Kalo tramper itu maksudnya special agent karena tramper itu dia tidak punya jadwal yang tetap, kapal-kapal dry boat kapal-kapal tanker dan sebagainya, special agent itu hanya, entah dia sebagai port agent atau apa, jadi per kapalnya datang disini dia nunjuk agen, untuk menghandle segala permasalahan dia urusan dia di pelabuhan. Hanya itu aja. Port agent atau special agent itu dia tidak market, dia tidak cari muatan dan segala macam, kalo general agent semuanya termasuk mencari marketnya”. (Wawancara dengan Hendrawan, tanggal 10 April 2012)

Pada dasarnya, UU No 17 Tahun 2008 tentang pelayaran yang mewajibkan perusahaan pelayaran asing untuk menunjuk agen umum di Indonesia secara tidak langsung menciptakan peluang yang sangat besar untuk menimbulkan BUT keagenan di Indonesia. namun demikian, masih harus dilihat diuji lagi apakah agen tersebut merupakan agen bebas ataupun agen tidak bebas karena baik menurut *tax treaty model* maupun Undang-undang domestic Indonesia, yang dapat menimbulkan BUT hanyalah agen tidak bebas (*dependent agent*).

Berdasarkan teori, ada beberapa syarat yang harus diuji untuk menentukan apakah suatu agen tergolong agen bebas atau agen tidak bebas. Teori tersebut antara lain didapat dari *OECD Model*, *UN Model*, dan Undang-undang Domestik Indonesia.

Menurut *OECD Model*, agen yang tidak bebas adalah: “*a person who is acting on behalf on enterprise and has, and habitually exercises, in a contracting state an authority to conclude contracts in the name of the enterprise*” Dari kalimat diatas diketahui bahwa agen tidak bebas yang dimaksud dalam *OECD Model* adalah seseorang yang diberikan kewenangan untuk mengelola dan menutup kontrak secara terus menerus (rutin) atas nama perusahaan luar negeri.

Dalam *UN Model*, terdapat penambahan alternatif syarat agen tidak bebas dari *OECD Model* tersebut. agen tidak bebas menurut *UN Model* adalah sebagai berikut:

A person who:

- a. *Has and habitually exercises in that State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise*
- b. *Has no such authority, but habitually maintains in the first-mentioned State a stock of goods or merchandise from which he regularly delivers goods or merchandise on behalf of the enterprise.*

Dalam *UN Model* diatur bahwa meskipun agen tersebut tidak diberikan kewenangan untuk mengelola dan menutup kontrak atas nama perusahaan luar negeri, kegiatan agen yang hanya memelihara persediaan barang dagang dan melakukan pengiriman atas nama perusahaan luar negeri secara berkesinambungan dapat langsung mengkategorikan agen tersebut sebagai BUT agen yang tidak bebas.

Penjelasan mengenai kriteria agen diatas adalah pengertian yang disebutkan dalam *tax treaty model* Pasal 5 tentang *Permanent Establishment* (bentuk usaha tetap). Sementara penghasilan dari perusahaan pelayaran seperti yang telah dikemukakan sebelumnya, adalah *business profit* yang perlakuan pengenaan pajaknya diatur khusus dalam Pasal 8 *tax treaty model* tentang *Shipping, Inland Waterways Transport and Air Transport* dan terpisah dari pengaturan BUT seperti yang tercantum dalam Pasal 5 *tax treaty model*.

Oleh karena itu, untuk mengetahui kriteria agen tidak bebas disini peneliti merujuk pada Undang-Undang domestik Indonesia. Istilah agen tidak bebas dalam

peraturan perundang-undangan domestik Indonesia tercantum dalam pasal 2 ayat (5) huruf n Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, dimana disebutkan bahwa Bentuk Usaha Tetap di Indonesia salah satunya dapat berupa ‘orang atau badan yang bertindak selaku agen yang kedudukannya tidak bebas’. Namun demikian, kriteria agen tidak bebas ini tidak diatur lebih lanjut baik di dalam penjelasan Undang-Undang tersebut maupun di peraturan pelaksana lainnya.

Dalam penelitian yang dilakukan oleh Mochammad Ferry Kurniawan (2008, 54) yang berjudul Analisis Penentuan Penetapan Kegiatan Bentuk Usaha Tetap atas Agen yang Tidak Bebas pada Undang-Undang Pajak Penghasilan, ditemukan bahwa dalam praktiknya penetapan bebas tidak bebasnya suatu agen masih berdasarkan tempat tetap dan hubungan dependensi antara perusahaan luar negeri tersebut dengan perusahaan domestik. Dalam penelitian tersebut disebutkan juga bahwa ketentuan khusus untuk mengetahui apakah suatu kegiatan agen dapat dikategorikan agen tidak bebas dalam konteks perpajakan Indonesia belum ada secara mendetail, namun demikian dalam praktiknya dalam rangka pemeriksaan guna menetapkan suatu badan sebagai BUT agen yang tidak bebas, petugas pajak merujuk pada OECD Model. Rujukan pada OECD model tersebut sebenarnya memang sesuai karena BUT merupakan subjek pajak dengan konsep *model treaty* (UN/OECD) (Mansury, 1998, 13).

Ketentuan mengenai apaka suatu agen merupakan BUT atau tidak, berdasarkan OECD Model. Diatur dalam Pasal 5 ayat (5) dan (6). Pengaturan tentang BUT agen dalam pasal 5 ayat (5) OECD Model adalah sebagai berikut:

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

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

“An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or

any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their businesses.”

Atas dasar Pasal 5 ayat (5) dan (6) diatas, pengertian BUT agen terdiri dari beberapa elemen berikut ini:

1. Agen adalah *person* yang bertindak atas nama *principal* (*dependent agent*);
2. *Person* tersebut mempunyai otoritas untuk menandatangani kontrak;
3. Kontrak dilakukan secara berkesinambungan;
4. *Person* tersebut bukan independent agent yang bertindak dalam rangka menjalankan kegiatan usaha pokoknya. (Darussalam, Hutagaol, Septriadi, 2010, 109)

Secara teoritis, berikut adalah beberapa alat uji yang harus dipenuhi dalam rangka membentuk BUT agen beserta keterkaitannya dengan kegiatan perusahaan pelayaran asing di Indonesia:

1) Pengujian atas person

Yang menjadi subjek pajak dari Pasal 5 ayat (5) OECD *Model* adalah *person*. adapun yang dimaksud dengan *person* disini dapat berupa orang pribadi maupun badan hukum. *Person* yang ditunjuk sebagai agen oleh pihak *principal* dapat saja berupa pihak ketiga (*third party*) atau anak perusahaan (*subsidiary company*) dari *principal* (Detlev dalam Darussalam, Hutagaol, Septriadi, 2010, 109). *Person* tersebut harus berada di negara sumber. Sedangkan status *person* sebagai agen dari *principal* tersebut haruslah agen yang terikat (*dependent agent*).

Dalam kaitannya dengan kegiatan pelayaran, syarat bahwa *person* tersebut harus berada di negara sumber sudah terpenuhi karena agen yang ditunjuka haruslah perusahaan pelayaran nasional yang tentu saja berdiri di Indonesia. sementara kriteria untuk menguji apakah suatu agen dapat dikatakan sebagai agen tidak bebas adalah (Detlev, dalam Darussalam, Hutagaol, Septriadi, 2010, 110):

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

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

Senada dengan uraian diatas, Gunadi (2000, 9) menyatakan bahwa agen tidak bebas akan terbentuk apabila orang/badan (person) tersebut bertindak untuk dan atas nama perusahaan yang diwakilinya, dimana kegiatan yang dilakukan agen adalah berdasarkan instruksi dan petunjuk dari perusahaan tersebut. Hal tersebut sesuai dengan pernyataan Indra, *tax manager* pada salah satu perusahaan pelayaran nasional yang menjadi agen umum dari BUT perusahaan pelayaran asing: “*Agen tidak bebas itu begini, seluruh pergerakan kapal, seluruh kegiatan marketing, seluruh operasional kapal, semuanya yang menentukan principalnya, pemilik kapal*”. (Wawancara dengan Indra Yuli, 9 Mei 2012)

Kriteria kedua menurut Detlev yakni *principal* menanggung biaya kegiatan yang dilakukan agennya di negara sumber tanpa mengindahkan jumlah juga terpenuhi. Dalam kegiatan pelayaran, apabila sebuah perusahaan pelayaran nasional sudah ditunjuk untuk menjadi agen umum, maka semua biaya yang terkait dengan kegiatan kapal tersebut ditanggung oleh pemilik kapal, sebagaimana yang dikatakan oleh Idris, staf salah satu perusahaan pelayaran nasional yang juga mengageni perusahaan pelayaran asing:

“*Yang dia (principal) bayar apa agen itu, urusin PKKA (Pemberitahuan Kedatangan Kapal Asing) masuk sini, terus izin kapal itu ada sitilahnya clearance, kedatangan kapal, izin masuk, didaftarkan ke perhubungan, waktu kapal asing masuk, biaya berlabuh, biaya ikat, biaya perpenduan, dipandu kalo kapal itu masuk disini, itu semua dibayar ke negara, itu tapi nggak lebih dari 50 juta nggak, paling itu 5000 dollar lah 50 juta lah satu company. Itu udah termasuk fee saya handle dia di satu negara.*” (Wawancara dengan Idris, tanggal 21 Mei 2012)

Untuk kriteria berikutnya yaitu satu agen hanya melayani satu *principal* tidak bisa terpenuhi. Hal ini disebabkan, *agency* atau kegiatan mengageni perusahaan pelayaran asing adalah salah satu ruang lingkup usaha perusahaan pelayaran disamping memberikan jasa angkutan dan menyewakan kapal. Sebagai salah satu kegiatan usaha, tentu saja perusahaan pelayaran dapat memberikan jasa

sebanyak-banyaknya ke lebih dari satu klien (*principal*) sesuai dengan kemampuan perusahaan.

Een Nuraini, kepala bagian regional Asia Pasifik dan Australia di Direktorat Lalu Lintas dan Angkatan Laut Kementerian Perhubungan menyebutkan, perusahaan angkutan laut nasional ataupun badan khusus yang didirikan untuk kegiatan keagenan dapat memberikan jasa keagenan umum kepada beberapa perusahaan angkutan laut asing dalam waktu yang bersamaan (Wawancara dengan Een Nuraini, tanggal 15 Maret 2012). Hal itu juga sesuai dengan temuan peneliti di lapangan dimana ada perusahaan-perusahaan pelayaran nasional yang mengageni lebih dari satu perusahaan pelayaran asing dalam waktu yang bersamaan.

2) Pengujian atas otoritas Penandatanganan Kontrak

Terkait dengan pengujian otoritas ini, Gunadi (2000,9) menyatakan bahwa agen tidak bebas akan terbentuk apabila agen memiliki kewenangan untuk menandatangani atau menutup kontrak tidak semata-mata secara yuridis formal, namun 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 agen tidak bebas. Kewenangan penandatanganan kontrak ini juga dilihat dari latar belakang ekonomi yaitu ada tidaknya alasan ekonomi sehingga kontrak tersebut harus ditandatangani oleh kantor pusat, misalnya nilai kontrak yang besar maka agen ini bukan merupakan agen tidak bebas.

Berdasarkan penelitian, diketahui kriteria untuk memiliki otoritas penandatanganan kontrak sulit untuk dipenuhi. Tidak satupun narasumber dari pihak perusahaan pelayaran yang diwawancarai menyatakan bahwa agen umum memiliki otoritas untuk menandatangani kontrak. Negosiasi maupun penandatanganan kontrak semua dilakukan oleh *principal* karena tugas agen umum hanyalah terkait dengan kepentingan teknis kapal dan administrasi pelayaran tanpa memasuki urusan finansial *principal*. Seperti yang dikatakan oleh Idris berikut:

“Agen itu kaki tangan doang ngga punya otoritas, bahkan kapal mau bergerak dikit, kapal mau pindah gerak dikit aja, dia harus kontak

dulu ownernya siapa pemilik dia, agen itu kan ditunjuk, kepanjangan tangan, siapa yang nunjuk dia, telepon dulu, nggak bisa dia langsung perintahkan kapalnya kapal pindah dong, ada kapal lain mau masuk. Nggak bisa tanda tangan kontrak juga, karena di kontrak (antara principal dengan pihak penyewa) agen itu nggak disebutin, nggak ada agen itu nggak muncul, di charter party namanya, di kontrak angkutan, nggak muncul. Hanya Kepanjangan tangan” (Wawancara dengan Idris, tanggal 21 Mei 2012)

Meskipun kriteria penandatanganan kontrak sulit untuk dipenuhi, harus diperhatikan pula bahwa kontrak sewa kapal biasanya telah mempunyai format standar, sehingga meskipun kontrak tersebut ditandatangani oleh pihak kantor pusat, agen tersebut tetap berkedudukan sebagai agen tidak bebas. Kecuali ada alasan yang kuat pihak kantor pusat tidak menyerahkan penandatanganan ke pihak agen.

3) Pengujian Kestinambungan Penandatanganan Kontrak (*Habitually Exercise*)

Penentuan agen sebagai BUT mengharuskan adanya penutupan kontrak yang dilakukan oleh pihak yang bertindak atas nama *principal* secara berkesinambungan (teratur). Berdasarkan hasil penelitian diketahui bahwa otoritas penutupan sulit untuk dipenuhi, maka secara otomatis kriteria pengujian kesinambungan penandatanganan kontrak juga sulit terpenuhi. Namun demikian, dalam hal kontrak sudah memiliki format standar, penandatanganan kontrak oleh pihak kantor pusat tetap dapat menyebabkan suatu agen menjadi agen tidak bebas. Dalam hal ini, yang menjadi kriteria pengujian kesinambungan penandatanganan kontrak adalah kesinambungan jasa/kegiatan keagenan yang diberikan.

Tolak ukur menentukan sifat teratur tersebut adalah apakah atas kegiatan tersebut dilakukan untuk jangka panjang atau hanya untuk sementara. Dalam dunia pelayaran, kegiatan pelayaran yang dilakukan secara teratur disebut dengan *liner* sedangkan pelayaran yang hanya dilakukan sekali-sekali (sementara) disebut *tramper*.

4) Pengujian Kegiatan Usaha Normal

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 merupakan broker, komisioner, dan agen lainnya yang kedudukannya bebas (*independent agent*) sepanjang broker, komisioner, atau independent agent tersebut bertindak untuk usaha mereka sendiri atau melakukan kegiatan usaha normal mereka sendiri (*ordinary course of business*).

Seperti yang diketahui bahwa selain pengoperasian kapal (pengangkutan orang/barang dan sewa), salah satu kegiatan usaha dari perusahaan pelayaran adalah usaha keagenan. Hasil temuan di lapangan menunjukkan bahwa kegiatan keagenan kapal asing memang merupakan kegiatan normal yang rutin dilakukan oleh perusahaan pelayaran, mengingat Undang-undang pelayaran pun mengamanatkan bahwa kapal asing harus menunjuk agen yang merupakan perusahaan pelayaran nasional. Maka dari itu, kriteria ini pun sulit untuk dipenuhi.

Namun demikian, harus diperhatikan pula bahwa tugas agen dalam industri pelayaran, sedikit berbeda dengan tugas agen di industri lain secara umum. Dalam kegiatan pelayaran, salah satu tugas agen adalah mencarikan muatan (*canvassing*) untuk *principal* dan penerbitan *Bill of Lading (BL)* atas nama *principal*. Hal tersebut merupakan tugas yang cukup signifikan dan memberikan kesan bahwa ada kegiatan mencari pembeli (*market*) untuk *principal*, sehingga agen umum dapat saja secara substansial sudah tidak bertindak untuk usaha sendiri atau sudah menjalankan usaha *principal*, atau dengan kata lain sudah menjadi agen tidak bebas. Tentu saja untuk menentukan hal ini masih diperlukan pemeriksaan dan pembuktian lebih lanjut di lapangan.

2. Kehadiran *Owner representative*

Dalam hal perusahaan pelayaran asing melakukan kegiatannya di Indonesia secara rutin/berkesinambungan, pihak perusahaan pelayaran asing dapat menunjuk perwakilannya, atau bisa disebut *owner representative* untuk mengawasi kegiatannya di Indonesia. dalam Keputusan Menteri Perhubungan Nomor 33 tahun 2001, pengertian perwakilan adalah sebagai berikut:

Perwakilan Perusahaan Angkutan Laut Asing adalah badan hukum Indonesia atau perorangan warga negara Indonesia atau perorangan warga negara asing yang ditunjuk oleh perusahaan angkutan laut asing di luar negeri untuk mewakili kepentingan administrasinya di Indonesia.

Syarat untuk menjadi perwakilan tersebut menurut ketentuan yang berlaku adalah:

- a. memiliki surat penunjukan sebagai perwakilan perusahaan angkutan laut asing yang diketahui Kedutaan Besar Republik Indonesia atau Konsulat Republik Indonesia di negara bersangkutan (apabila penunjukan perwakilan perusahaan angkutan laut asing tersebut adalah warga negara asing);
- b. memiliki izin kerja dan fotokopi paspor dari Instansi terkait bagi Warga Negara Asing (WNA) ;
- c. melampirkan riwayat hidup dari perorangan yang ditunjuk sebagai perwakilan;
- d. jumlah tenaga ahli warga negara asing pada perwakilan perusahaan angkutan laut asing maksimum 1 (satu) orang sebagai owners representative dan staf lokasi sesuai dengan kebutuhan ;
- e. perwakilan perusahaan angkutan laut asing berkedudukan dan berkantor di domisili kantor pusat perusahaan angkutan laut nasional yang menjadi agen umumnya di Indonesia.

Sementara kegiatan atau tugas dari *owner representative* adalah:

- a. melakukan monitoring atas kapal-kapal perusahaannya selama beroperasi atau melakukan kegiatan di perairan dan/atau di pelabuhan Indonesia ;
- b. melakukan pengawasan terhadap pelaksanaan tugas-tugas yang diberikan oleh perusahaannya terhadap agennya di dalam melayani kapal-kapalnya di perairan dan/atau di pelabuhan Indonesia ;
- c. memberikan saran-saran atau informasi kepada agennya di Indonesia sebagaimana diinginkan oleh perusahaannya di luar negeri.
- d. Melakukan pengendalian biaya

- e. Hanya boleh melakukan kegiatan administrasi dan tidak boleh melakukan kegiatan marketing, kegiatan keagenan, pembukuan muatan, dan bongkar muat

Keberadaan perwakilan perusahaan pelayaran asing di Indonesia secara substansial bisa dianggap sebagai agen tidak bebas yang mewakili perusahaan luar negeri untuk menjalankan kegiatannya di negara sumber. Hal itu terjadi apabila perwakilan tersebut datang ke Indonesia untuk menandatangani/menutup kontrak. Namun demikian, hal itu jarang terjadi, dimana perwakilan perusahaan pelayaran asing yang datang ke Indonesia umumnya hanya melakukan kegiatan pengawasan, dan mengurus masalah administrasi sebagaimana tugas dari *owner representative* yang telah dikemukakan sebelumnya. Selain itu, perwakilan perusahaan asing yang berdiri dalam bentuk badan hukum juga bisa dianggap sebagai kantor perwakilan.

Sehubungan dengan hal ini, terdapat sebuah Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put.02967/PP/M.VII/13/2004 dimana hakim pajak memutuskan bahwa apabila ada seseorang dari kantor pusat yang diberikan wewenang menandatangani kontrak-kontrak di Indonesia tidak dengan sendirinya dianggap terdapat BUT. Harus dilihat terlebih dahulu substansi kedatangan perwakilan tersebut di Indonesia, misalnya apakah kedatangannya hanya untuk mengurus masalah administratif semata dan apakah perwakilan tersebut ikut terlibat dalam kegiatan pemberian jasa. Dalam pasal 5 ayat (4) huruf e *OECD Model* disebutkan:

Notwithstanding the preceding provisions of this article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:

.....
e. the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character.

Kalimat diatas menyebutkan bahwa pengurusan suatu tempat usaha tertentu semata-mata dengan maksud untuk melakukan kegiatan-kegiatan lain yang bersifat persiapan atau penunjang bagi keperluan perusahaan usaha dikecualikan dari pengertian BUT. Selain itu, di lapangan ditemukan bahwa kebanyakan *owner representative* tersebut tidak berada di Indonesia, seperti yang dikemukakan oleh

Wuriawan, salah satu *Account Representative* KPP Badora yang menyatakan bahwa ketika dilakukan pemeriksaan, perwakilan dari perusahaan tersebut tidak ada, dan hanya ada karyawan dari agen umum perusahaan tersebut.

3. Membangun *Branch Office*

Perusahaan pelayaran asing yang bermaksud memperlebar sayap usaha, kegiatan, atau investasinya di Indonesia dapat melakukan hal tersebut dengan mengoperasikan cabang perusahaan (*branch*) atau anak perusahaan (*subsidiary company*). Anak perusahaan dapat didirikan dengan cara pendirian badan baru di Indonesia atau pembelian sebagian saham badan usaha Indonesia yang sudah berjalan (*joint venture*). Dalam hal perusahaan pelayaran, Undang-undang Nomor 20 tahun 1994 tentang Pemilikan Saham Dalam Perusahaan yang Didirikan Dalam Rangka Penanaman Modal Asing mengatur khusus bahwa anak perusahaan pelayaran asing hanya dapat didirikan di Indonesia melalui *join ventur* dengan komposisi kepemilikan saham minimal 51% untuk perusahaan pelayaran Indonesia dan 49% untuk perusahaan pelayaran asing.

Pada dasarnya badan usaha yang didirikan berdasarkan badan hukum di Indonesia dan berkedudukan di Indonesia tanpa memperhatikan kewarganegaraan pemegang sahamnya dianggap sebagai badan usaha Indonesia. Demikian pula dengan hal pemajakan, dimana badan usaha berdasarkan hukum Indonesia yang sahamnya dikuasai oleh pihak asing diberikan hak dan kewajiban yang sama dengan badan usaha domestik lainnya di Indonesia.

Lain halnya dengan investasi yang dilakukan melalui pembentukan cabang. Pengoperasian cabang bisa berbentuk divisi, agen, atau pengiriman *sales representative* untuk memperlancar usaha yang ada di Indonesia (Prasetyo, 2004, 8). Dari segi perpajakan, pengoperasian cabang tersebut akan memunculkan Bentuk Usaha Tetap yang berstatus WPLN. Apabila dilihat dari bentuk kegiatan yang dilakukan di Indonesia, terminologi ‘cabang’ memiliki substansi yang sama dengan adanya BUT Keagenan karena yang dimaksud dengan cabang disini adalah adanya agen atau *sales representative*. Hal yang berbeda adalah apabila perusahaan pelayaran asing tersebut membuat sebuah divisi di Indonesia yang

tentu saja membutuhkan tempat beroperasi sehingga dapat menimbulkan BUT fasilitas fisik (keberadaan kantor).

4. Jangka Waktu Pemberian Jasa (*Time test*)

Timbulnya BUT dari penghitungan *time test* terjadi karena adanya pemberian jasa/*furnishing of services* dapat terjadi karena pada dasarnya perusahaan pelayaran adalah perusahaan yang memberikan jasa, yakni jasa angkutan dan jasa persewaan. Sebelum membahas penyebab timbulnya BUT dari pemberian jasa secara lebih lanjut, perlu dipahamiterlebih dahulu konsep umum dari kegiatan pemberian jasa khususnya yang berkaitan dengan jasa pelayaran. Berikut adalah konsep pemberian jasa yang peneliti kutip dari penelitian Rusito (2009, 19-23):

Jasa merupakan salah satu bentuk produk yang ditawarkan kepada konsumen untuk memenuhi kebutuhan dan keinginannya. Philip Kotler mendefinisikan jasa sebagai setiap tindakan atau unsur kerja yang ditawarkan oleh salah satu pihak ke pihak lain yang secara prinsip *intangibile* dan tidak menyebabkan perpindahan kepemilikan apapun.

Kotler seperti yang dikutip oleh Rusito (2009, 19-23) menggolongkan bahwa jasa dapat dibagi menjadi dua, yakni (1) jasa utama yang didukung dengan barang dan jasa tambahan. Produk dalam kategori ini terdiri atas suatu jasa pokok, yang diberikan bersama-sama dengan jasa tambahan dan barang-barang pendukung. Contohnya adalah pesawat terbang komersial, selain memberikan jasa pokok yang berupa jasa transportasi udara, perusahaan juga memberikan jasa tambahan dan barang pendukung. Jasa tambahan yang diberikan antara lain berupa asuransi kecelakaan dan demonstrasi petunjuk keselamatan yang diberikan pada awal penerbangan, sedangkan barang pendukung dapat berupa makanan dan minuman serta surat kabar. (2) jasa murni, yaitu penawaran yang hamper seluruhnya berupa jasa. Misalnya jasa konsultasi, jasa manajemen, dan sebagainya.

Lovelock bahkan menggolongkan persewaan produk-produk tertentu sebagai jasa (Rusito, 2009, 19-23). *Rented good-service* yaitu jasa penyewaan produk-produk tertentu (mobil, vcd, vila) berdasarkan tarif tertentu, selama jangka waktu tertentu pula, merupakan salah satu jenis jasa berdasarkan tingkat

keberwujudannya (*tangibility*). Selain itu, Flitzsimons dan Sullivan juga menggolongkan transportasi, misalnya bus, pesawat terbang, dan yang lainnya sebagai salah satu jenis jasa, yakni jasa yang dimanfaatkan sebagai sarana atau media untuk mencapai tujuan tertentu.

Berdasarkan uraian di atas, jelas bahwa transportasi, dalam hal ini transportasi laut merupakan salah satu jenis jasa, bahkan persewaan pun digolongkan sebagai jasa. Dengan demikian peneliti melihat bahwa pembahasan mengenai kriteria timbulnya BUT *Furnishing of Services* relevan untuk dikaitkan dengan kegiatan pelayaran yang merupakan pemberian jasa transportasi laut. Salah satu narasumber peneliti juga membenarkan bahwa penghitungan *time test* juga dalam praktiknya merupakan salah satu kriteria timbulnya BUT perusahaan pelayaran asing.

Penetapan BUT atas dasar *furnishing of service* dapat timbul apabila kriteria pembentukan agen yang lain tidak dapat menggolongkan suatu perusahaan pelayaran asing sebagai Bentuk Usaha Tetap di Indonesia. adapun hal-hal seperti apakah yang dapat menyebabkan tidak terbantuknya BUT perusahaan pelayaran asing di Indonesia adalah sebagai berikut:

1. perusahaan asing tidak membentuk anak perusahaan di Indonesia
2. perusahaan pelayaran asing tidak menunjuk perwakilannya
3. agen yang ada di Indonesia bukan merupakan agen bebas

Hal yang lebih rumit penentuannya disini adalah adanya agen yang bebas. Berikut adalah gambaran terbentuknya agen bebas:

Persewaan kapal dapat dilakukan oleh perusahaan pelayaran ataupun non perusahaan pelayaran, seperti importir atau eksportir. Apabila penyewa kapal merupakan perusahaan pelayaran (biasanya kapal disewa untuk disewakan kembali/*back to back charter*), maka ketika kapal tersebut masuk ke Indonesia, maka tidak diperlukan agen lagi karena perusahaan pelayaran tersebut sudah dapat beroperasi menjadi agen (perusahaan pelayaran itu sendiri yang menjadi agen). Ketika pihak penyewa kapal merupakan perusahaan pelayaran, maka perusahaan tersebut berkuasa penuh atas pengoperasian kapal tersebut, baik dalam hal penentuan jalur pelayaran, harga *freight*, dan awaknya (apabila *fully manned*

basis). Dengan demikian, maka alat uji yang sangat substansial untuk menentukan bebas tidak bebasnya suatu agen tidak dapat terpenuhi.

Telah dikemukakan sebelumnya bahwa alat uji yang pertama untuk menentukan dependensi suatu agen adalah kontrol yang dimiliki *principal* atas kegiatan agennya. Dengan kata lain, agen tersebut bertindak atas nama perusahaan pelayaran asing yang menjadi *principal*. Hal tersebut tidak dapat terpenuhi apabila penyewa kapal adalah perusahaan pelayaran sendiri karena agen adalah penyewa kapalnya sehingga tentu saja agen berkuasa dan memiliki kontrol penuh atas kapal dan awaknya tanpa harus dikontrol oleh *principal*. Hendri, staf pajak salah satu perusahaan pelayaran nasional menyatakan hal yang sama:

“ kalo agent bebas, itu kayak kita sewa kapal dari luar, terserah kita mau pakein kapal buat siapa, tarifnya berapa, itu agent bebas, jadi kita jadi agent yang tidak terikat dengan principal, jadi terserah kita mau kapalnya masuk terserah kita”.
(Wawancara dengan Hendri, tanggal 30 Mei 2012)

Apabila ketiga jenis kegiatan yang dapat menimbulkan BUT masih belum menimbulkan suatu Bentuk Usaha Tetap, maka masih ada satu lagi kegiatan yang dapat dilakukan untuk menentukan timbulnya BUT atau tidak yakni penghitungan lamanya waktu beroperasi di Indonesia (*time test*), berdasarkan konsep BUT *Furnishing of services* atau pemberian jasa. Salah satu narasumber mengungkapkan bahwa *time test* juga lazim digunakan dalam menentukan timbulnya BUT dari perusahaan pelayaran.

Pada dasarnya istilah BUT berdasarkan *furnishing of services* tidak diatur di dalam OECD Model, dan hanya diatur dalam UN Model. Perumus UN Model menganggap bahwa pemberian jasa perlu untuk dijadikan kriteria timbulnya BUT karena transaksi pemberian jasa yang dilakukan negara maju di negara berkembang dipercaya bernilai sangat besar. Pengaturan mengenai pemberian jasa-jasa tersebut diatur dalam UN Model Pasal 5 ayat (3) huruf b sebagai berikut:

“The furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose, but only if activities of that nature continue (for the same or a connected project) within a Contracting State for a period or periods aggregating more than six months within any twelve-month period”

Berdasarkan UN Model, apabila terdapat pemberian jasa termasuk pemberian jasa konsultasi oleh suatu perusahaan yang merupakan subjek pajak

dalam negeri di negara domisili, melalui karyawannya atau pihak lain yang dipekerjakan oleh perusahaan tersebut di negara sumber penghasilan, pemberian jasa tersebut dalam membentuk PE di negara sumber sepanjang pemberian jasa tersebut dilakukan selama (untuk proyek yang sama atau terkait) melebihi “*time test*” yang disepakati dalam perjanjian penghindaran pajak berganda. *Time test* yang disarankan oleh UN Model adalah selama melebihi periode waktu 6 (enam) bulan dalam kurun waktu 12 (dua belas) bulan.

Dalam praktiknya, *time test* tersebut bervariasi antara suatu perjanjian penghindaran pajak berganda yang satu dengan yang lainnya. Namun, istilah BUT dalam kegiatan pelayaran tidak dikenal dalam perjanjian penghindaran pajak berganda, karena seperti yang telah dikemukakan sebelumnya, penghasilan atas perusahaan pelayaran asing diatur tersendiri di dalam Pasal 8 *tax treaty model*. Istilah BUT disini muncul karena adanya aturan domestik Indonesia yang membatasi pengenaan PPh Pasal 15 untuk perusahaan pelayaran asing yang membentuk BUT di Indonesia. Maka dari itu pengaturan mengenai BUT *furnishing of services* disini mengacu ke peraturan domestik Indonesia yaitu Undang-Undang PPh Pasal 2 ayat (5) huruf m, dimana disebutkan bahwa BUT dapat terbentuk karena pemberian jasa dalam bentuk apapun oleh pegawai atau oleh orang lain, sepanjang dilakukan lebih dari 60 (enam puluh) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan.

Perlu diperhatikan bahwa penghitungan *time test* ini hanya berlaku untuk *charter* bersama awak kapal atau *fully manned basis* karena dasar dari penghitungan *time test* adalah pemberian jasa oleh pegawai (dalam hal ini) perusahaan pelayaran asing. Persewaan kapal secara *bareboat basis* tidak bisa diterapkan dengan prinsip BUT *furnishing of services* ini karena tidak ada pegawai atau kru kapal yang memberikan jasa di negara sumber.

Selain itu yang perlu juga perlu diperhatikan dalam hal persewaan kapal dari perusahaan pelayaran asing ini adalah ketentuan khusus dalam *tax treaty* antara Indonesia dengan Australia. Dalam pasal 5 ayat (2) huruf h disebutkan bahwa: “*The term "permanent establishment" shall include especially:..... h. an installation, drilling rig or ship used for exploration for or exploitation of natural resources, where that use continues for more than 120 days*”. Hal ini berarti

dalam hal Indonesia menyewa kapal yang digunakan untuk eksplorasi atau eksploitasi sumber daya alam (umumnya sektor migas/*offshore*) dari Australia, pengaturan pemajakannya tidak tunduk pada pasal 8 (delapan) tentang *shipping, inland waterways transport and air transport*, melainkan tunduk pada pasal 5 (lima) tentang *permanent establishment*. Dalam hal ini apabila kapal tersebut disewa selama lebih dari 120 (seratus dua puluh) hari maka BUT di Indonesia akan terbentuk.

5.1.4 Praktik Penentuan BUT Perusahaan Pelayaran Asing di Indonesia

Pembahasan mengenai empat alasan yang dapat menimbulkan BUT diatas didasarkan pada konsep BUT secara teoritis. Namun pada tataran praktis, konsep seperti diatas tidak diterapkan secara murni. Sebagai contoh, walaupun secara teoritis salah syarat untuk menguji bahwa suatu agen merupakan agen tidak bebas adalah satu agen hanya melayani satu *principal*, dalam praktiknya satu perusahaan pelayaran bisa menerima *order* untuk menjadi agen dari banyak *principal* dan hal tersebut tidak menggugurkan penyebab timbulnya suatu Bentuk Usaha Tetap keagenan.

Begitu pula dengan pengujian otoritas penandatanganan kontrak dan pengujian kegiatan usaha normal. Berdasarkan hasil wawancara, pihak perusahaan pelayaran dan asosiasi sepakat menyatakan bahwa dalam praktiknya agen umum tidak memiliki otoritas untuk menutup atau menandatangani kontrak. Namun demikian, perusahaan pelayaran asing yang diageni oleh perusahaan pelayaran nasional tersebut tetap menjadi Bentuk Usaha Tetap di Indonesia karena penandatanganan kontrak tersebut telah memiliki format standar yang memang harus ditandatangani oleh *principal*.

Banyak praktisi perpajakan yang menganut konsep yang dinyatakan oleh Piltz J. Detlev bahwa untuk dinyatakan sebagai agen tidak bebas guna membentuk BUT, satu agen hanya boleh mengageni satu *principal*. Kepercayaan tersebut bahkan telah menyebabkan kesalahpahaman. Di kalangan praktisi perpajakan timbul anggapan bahwa peraturan perpajakan yang ada di Indonesia adalah salah karena memungkinkan timbulnya BUT atas perusahaan yang diageni oleh agen umum yang memiliki banyak *principal*.

Dalam OECD *model* commentary sendiri sebenarnya memang disinggung masalah jumlah *principal* seperti yang diuraikan berikut:

*“another factor to be considered in determining independent status is the number of principals represented by the agent. Independent status is less likely if the activities of the agent are performed wholly or almost wholly on behalf of only **one** enterprise over the lifetime of the business or a long period of time. “*

Paragraf diatas bermakna bahwa jumlah *principal* memang berpengaruh sebagai satu faktor dependensi suatu agen. Suatu agen statusnya akan cenderung tidak bebas apabila melayani secara keseluruhan atau hampir seluruhnya **satu** perusahaan (*principal*) dalam jangka panjang.

Namun kalimat diatas tidak berhenti sampai disana, terdapat lanjutan sebagai berikut:

“however, this fact is not by itself determinative. All the facts and circumstances must be taken into account to determine wheter the agent’s activities constitute an autonomous business conducted by him in which he bears risk and receives reward through the use if his entrepreneurial skills and knowledge. Where an agent acts for a number of principals in the ordinary course of his business and none of these is predominant in terms of the business carried on by the agent legal dependence may exist if the principals act in concert to control the acts of the agent in the course of his business on their behalf.”

Melalui paragraf diatas, OECD *Model* menyatakan bahwa jumlah *principal* tersebut tidak serta merta menentukan suatu agen dianggap tidak bebas. Banyak fakta dan keadaan lain yang harus dipertimbangkan untuk menentukan apakah aktivitas suatu agen merupakan aktivitas normal bisnisnya sendiri. Walaupun satu agen mengageni banyak *principal* dalam kapasitas kegiatan normalnya, keterikatan secara legal tetap dapat timbul apabila *principal-principal* tersebut bisa mengontrol kegiatan agen dalam bisnisnya atas nama *principal-principal* tersebut.

Dalam menjalankan menerapkan peraturan di lapangan, tidak semua kriteria pengujian bisa dipenuhi dan hal itu tetap bisa menimbulkan BUT perusahaan pelayaran. Sebagaimana yang diungkapkan oleh Wuriawan, *Account Representative* di KPP Badora bahwa kriteria-kriteria sebagaimana yang dikemukakan oleh para ahli perpajakan tidak dapat sepenuhnya diikuti secara sama persis. Senada dengan hal itu, Gunadi, akademisi di bidang perpajakan

mengatakan bahwa apa yang diterapkan di lapangan adalah hukum positif yang merupakan *forced regulation* atau diatur khusus dan dalam hukum positif tersebut kriteria penetapan BUT tidak bebas seperti yang telah dikemukakan sebelumnya tidak bisa diterapkan secara mutlak. Hal ini merupakan bentuk kebijakan pajak yang diterapkan oleh Indonesia. Menurut Marsuni, kebijakan pajak dapat dirumuskan sebagai suatu keputusan yang diambil pemerintah dalam rangka meningkatkan penerimaan Negara dari sektor pajak.

Berdasarkan hukum positif atau peraturan yang diterapkan di Indonesia, alasan utama munculnya BUT perusahaan pelayaran asing adalah keberadaan agen yang tidak bebas seperti yang dikatakan oleh AR KPP Badora berikut:

“Perusahaan asing itu dia wajib memiliki agen, agen perusahaan dalam negeri, dengan adanya agen itu yang mewakili kepentingan perusahaan pelayaran asing, ya otomatis agennya ini menjadi BUT.”
(Wawancara dengan Yongki Setiawan, tanggal 5 Juni 2012)

Seperti yang telah diungkapkan di muka bahwa kewajiban untuk menunjuk agen bagi perusahaan pelayaran asing yang akan beroperasi di Indonesia secara tidak langsung memperbesar peluang timbulnya BUT. Pertimbangan selanjutnya yang harus dilakukan adalah penentuan apakah agen tersebut merupakan agen tidak bebas atau agen bebas.

Berdasarkan hasil penelitian peneliti menemukan bahwa kriteria agen tidak bebas yang diterapkan untuk penentuan timbulnya BUT perusahaan pelayaran asing hanyalah pengujian hak *principal* untuk memberikan instruksi/ melakukan kontrol kepada agen serta kesinambungan pemberian jasa keagenan. Apabila kedua kriteria tersebut terpenuhi maka secara otomatis sebuah BUT sudah terbentuk.

Walaupun agen tersebut bisa memberikan jasa keagenan kepada banyak perusahaan pelayaran asing, namun tetap timbul BUT untuk semua perusahaan pelayaran yang diageni perusahaan tersebut sepanjang setiap *principal* dapat memberikan instruksi dan memiliki kontrol atas agen serta memberikan jasa keagenan yang berkesinambungan. Menurut Wiriawan, salah satu AR KPP Badora, penyebab diperbolehkannya pengaturan yang demikian adalah karena pengaturan perpajakan hanya sekedar memanfaatkan peraturan yang dibuat oleh kementerian perhubungan sebagai lembaga yang memiliki otoritas mengatur kegiatan pelayaran di Indonesia. Pemanfaatan peraturan Kementerian

Perhubungan tersebut untuk menetapkan BUT merupakan bentuk pengaturan khusus (*regulated*) yang bertujuan untuk menyelamatkan penerimaan negara, seperti yang ditegaskan oleh Gunadi:

“Jadi ada kebijakan yang termotivasi untuk mengatur. Perusahaan kenapa perusahaan pelayaran kok harus jadi agen, nah itu ada motivasinya apa, ya untuk kemudahan administrasi pengenaan pajak, orang kan biasanya nggak mikirin masalah administrasi itu, gimana mungut pajaknya gimana kalo nggak gitu” (Wawancara dengan Gunadi, tanggal 16 April 2012).

Hal ini sesuai dengan salah satu definisi administrasi pajak yakni proses kegiatan penyelenggaraan pemungutan pajak yang ditatalaksanakan sedemikian rupa sehingga dapat mencapai sasaran yang telah digariskan oleh Undang-Undang perpajakan secara efisien. Sesuai dengan definisi tersebut, keberadaan agen dimanfaatkan untuk menjalankan fungsi administrasi pajak.

Dalam Undang-Undang Pelayaran Kementerian Perhubungan mengatur bahwa perusahaan pelayaran asing wajib menunjuk agen umum apabila hendak beroperasi di Indonesia. Agen umum disini merupakan perusahaan pelayaran nasional yang tentu saja dapat memberikan jasa keagenan kepada lebih dari satu *principal*. Pertimbangan diberikannya izin bagi satu agen untuk melayani beberapa perusahaan pelayaran asing adalah karena terbatasnya perusahaan pelayaran asing yang berkompeten dan dapat dipercaya untuk memberikan jasa keagenan yang memuaskan.

Dalam hal penentuan kriteria BUT ini baik perusahaan pelayaran maupun pemerintah sepakat bahwa kriteria yang berlaku sekarang adalah kriteria khusus (*regulated*) yang ditetapkan oleh pemerintah. Begitu besarnya kemungkinan timbulnya BUT dari kegiatan keagenan ini hingga menyebabkan pihak tertentu menyebut bahwa keberadaan agen sudah otomatis menimbulkan BUT di Indonesia. Hal itu tidak salah sepenuhnya, tapi sebenarnya masih ada kemungkinan bagi agen untuk tidak membentuk agen tidak bebas, seperti yang diutarakan Nasrun, pegawai Peraturan Perpajakan 2 (PP2) Direktorat Jenderal Pajak:

” dia harus menunjuk agen disini yang mungkin disalahkembangkan bahwa akhirnya semua pelayaran luar negeri harus punya BUT, tapi pada praktiknya itu akan menarik ketika kita menghadapi dua kasus pertama kasusnya dia memang ada BUT

disini, kasus kedua, dia tidak ada BUT disini.” (Wawancara dengan Nasrun, tanggal 20 April 2012).

Adapun penyebab tidak timbulnya BUT di Indonesia biasanya terjadi pada pelayaran *tramper*, dimana pelayaran hanya dilakukan sekali-sekali sehingga sifat keteraturan/kesinambungan penunjukkan agen tidak terpenuhi.

Berdasarkan ketentuan tersebut sebuah agen umum harus bertanggung jawab dalam hal pengurusan administrasi perpajakan BUT perusahaan asing yang diageninya. Dalam penghasilan diterima dari selain kegiatan sewa, maka Pajak Penghasilan harus dibayar sendiri oleh BUT (tidak melalui mekanisme pemotongan seperti dalam sewa), dalam hal ini pemenuhan administrasi perpajakan tersebut menjadi tanggung jawab agen. Hal itu dibenarkan oleh Hendri: *“ kita jadi agennya, kita bertanggung jawab untuk pajaknya. Kita yang jadi agen itu yang wajib mengurus pajaknya, yang melaporkan, membayarkan. Itu agennya..kita agent membayar atas nama BUT”* (Wawancara dengan Hendri, tanggal 30 Mei 2012). Satu hal yang perlu diingat, walaupun atas kegiatan pemilik kapal tidak membentuk BUT, perusahaan pelayaran asing tetap dikenakan pajak atas transaksi yang dilakukan baik ada BUT maupun tidak.

Penjelasan di atas merupakan penjelasan kriteria terbentuknya BUT secara umum. Dalam praktiknya sebuah kegiatan persewaan kapal dapat melibatkan transaksi-transaksi yang rumit dan dalam penentuan timbulnya BUT bisa berbeda satu sama lain sehingga perlu mempertimbangkan ketentuan-ketentuan tertentu dalam pemeriksaan. Seperti yang dikatakan oleh Oka, Kasubbid Perpajakan Internasional BKF:

“Kalau BUT kita lihat dulu cakupannya sejauh mana, kita lihat apa agen itu dia tidak dependent. Tapi dia terbukti terbentuk dependent tidak dependent tersebut ada prosesnya ya, harus ada penelitian di lapangan, seberapa erat (hubungan dengan principal), kebenaran dia dependent atau independent itu tergantung dari apa aktivitas dia sebenarnya yang dilakukan disana.” (Wawancara dengan Oka, tanggal 18 April 2012).

5.1.5 Justifikasi Pengaturan Indonesia yang Berbeda dengan Kelaziman Internasional

Pada awal penjelasan bab ini dikemukakan bahwa hak pemajakan dari penghasilan perusahaan pelayaran asing ditetapkan secara berbeda, yakni tidak

melalui mekanisme BUT seperti dalam perlakuan hak pemajakan *business profit* biasa. Namun dalam peraturan domestik Indonesia, yakni dalam SE No. 32/PJ.4/1996 disebutkan bahwa Wajib Pajak yang dicakup dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor : 417/KMK.04/1996 adalah Wajib Pajak perusahaan pelayaran dan/atau penerbangan yang bertempat kedudukan di luar negeri yang melakukan usaha melalui **Bentuk Usaha Tetap (BUT)** di Indonesia.

Pemakaian istilah BUT dalam peraturan domestik tersebut telah menimbulkan kerancuan dalam praktik pengenaan pajaknya. Praktisi perpajakan ada yang menganggap bahwa peraturan tersebut merupakan suatu kesalahan. Terkait hal itu, pihak DJP tidak menutup kemungkinan akan adanya kesalahan dalam penulisan Surat Edaran tersebut. Namun demikian pihak DJP juga tidak bisa menjamin apakah penyebutan istilah BUT dalam SE tersebut merupakan sebuah kesalahan atau bukan.

Nasrun menyatakan bahwa adanya istilah BUT dalam SE No. 32/PJ.4/1996 tersebut semata-mata merupakan istilah administratif dan tidak mengacu kepada istilah BUT sebagaimana dalam perpajakan secara umum. Istilah BUT tersebut dikatakan muncul karena adanya peraturan dari Menteri Perhubungan yang mewajibkan perusahaan pelayaran asing untuk menunjuk agen di Indonesia, sehingga peraturan perpajakan memanfaatkan hal itu dengan menetapkan bahwa agen tersebut menyebabkan timbulnya BUT di Indonesia.

Terlepas dari sengaja tidaknya penulisan istilah BUT dalam SE tersebut, aspek PPh yang diterapkan menjadi jauh berbeda dengan adanya istilah BUT tersebut. Terdapat dua pendapat yang bertentangan terkait dengan kerancuan istilah BUT ini. Pendapat pertama menyatakan bahwa istilah BUT di SE No. 32/PJ.4/1996 itu tidaklah substansial dan tidak seharusnya dipertimbangkan dalam mengenakan PPh dalam perusahaan pelayaran.

Pendapat ini memandang bahwa istilah BUT dalam SE No. 32/PJ.4/1996 tersebut tidak seharusnya ada dan hanyalah istilah operasional semata. Hal itu didukung dengan tidak adanya penyebutan istilah BUT dalam peraturan pendahulunya, yakni KMK No.417/KMK.04/1996. Maka dari itu, ada atau tidak ada BUT dari perusahaan pelayaran, sepanjang Indonesia memiliki hak pemajakan dan penghasilan tersebut berasal dari perusahaan pelayaran luar negeri,

maka dikenakan PPh 15 final seperti yang tercantum dalam KMK No.417/KMK.04/1996.

Pendapat lain yang berbeda dengan pendapat tersebut menyatakan bahwa istilah BUT di SE No. 32/PJ.4/1996 tersebut bukanlah suatu kesalahan melainkan memang diatur sedemikian rupa untuk membedakan pengenaan pajak atas perusahaan pelayaran yang memiliki BUT dengan yang tidak memiliki BUT. Dengan adanya pengaturan perpajakan yang berbeda antara perusahaan yang memiliki BUT dan belum memiliki BUT tersebut, secara otomatis tarif PPh yang dikenakan pun berbeda.

Konsekuensi dari adanya perbedaan tersebut adalah lebih besarnya jumlah pajak yang harus dibayar oleh perusahaan pelayaran yang tidak membentuk BUT di Indonesia. Dengan asumsi Indonesia memiliki hak pemajakan, apabila Indonesia menyewa kapal dari perusahaan pelayaran yang membentuk BUT di Indonesia maka dikenakan PPh dengan tarif 2,64% sementara apabila perusahaan pelayaran tersebut tidak memiliki BUT di Indonesia maka dikenakan PPh 26 sebesar 20% dikali dengan persentase hak pemajakan yang diperkenankan berdasarkan *tax treaty*, umumnya 50%, sehingga tarif efektif yang dikenakan untuk transaksi semacam itu adalah 10%. Perbedaan yang cukup signifikan bagi penerimaan pajak negara.

Mengenai hal tersebut peneliti memandang bahwa penambahan istilah BUT tersebut bukanlah suatu kesalahan. Penetapan Bentuk Usaha tetap secara administratif adalah sesuatu yang tidak dapat dihindari agar dapat memenuhi kewajiban pajak suatu Wajib Pajak Luar Negeri yang mendapatkan penghasilan yang tergolong *business profit*. Keberadaan BUT perusahaan pelayaran yang pada umumnya terbentuk karena agen akan membuat agen tersebut secara administratif bertanggungjawab untuk memenuhi kewajiban pajak *principal*-nya. Tanpa adanya BUT, maka kewajiban perpajakan seorang *principal* yang merupakan WPLN tidak dapat terpenuhi.

Selain itu adanya istilah BUT tersebut akan berpengaruh pada penerimaan pajak dari sektor pelayaran. Tarif pajak yang dikenakan untuk perusahaan pelayaran asing sebagaimana yang diatur dalam KMK No.417/KMK.04/1996 ataupun SE NO. 32/PJ.4/1996 adalah 2,64%. Dengan diaturnya perusahaan

pelayaran luar negeri yang memiliki BUT saja yang berhak dikenakan tarif tersebut, maka untuk perusahaan pelayaran asing yang tidak memiliki BUT di Indonesia akan berlaku PPh Pasal 26 dengan tarif 20%. Perbedaan tarif yang cukup signifikan tersebut dapat memberikan keuntungan pada penerimaan negara.

Dari sisi legalitas hukum pun, Indonesia sebagai negara yang berdaulat memiliki hak untuk mengatur ketentuan pajak dalam negerinya sendiri. Walaupun dalam kelaziman internasional istilah BUT tidak digunakan dalam pemajakan dari perusahaan pelayaran asing, namun dengan tujuan tersebut diatas Indonesia dapat saja mengaturnya sendiri (dengan menggunakan istilah BUT) untuk mengenakan pajak dari perusahaan pelayaran asing yang mendapatkan penghasilan dari Indonesia. Hal itu merupakan bentuk dari kedaulatan negara, khususnya di bidang perpajakan.

Menurut Rochmat Soemitro (1977, 29), kedaulatan negara adalah sesuatu wewenang mutlak dari negara itu untuk melaksanakan kekuasaan negaranya tanpa dicampuri oleh negara lain, yang meluas ke seluruh wilayahnya di darat, laut, udara dan di bawah tanah. Berdasarkan ini negara berwenang membuat undang-undang, peraturan-peraturan untuk mengatur pembuatan undang-undang, pelaksanaan serta pengadilannya. Kedaulatan perpajakan (*belastingsovereiniteit*) adalah wewenang mutlak yang ada pada negara yang dilaksanakan melalui alat kenegaraan (DPR bersama Presiden) untuk mengadakan peraturan-peraturan untuk memungut pajak. Ke dalam wewenang ini hanya dibatasi oleh ketentuan dalam Undang-Undang Dasar. Ke luar wewenang ini tidak dapat dibatasi oleh siapapun. Sampai kini tidak ada prinsip internasional yang diakui yang dapat mengadakan pembatasan ini. Maka dari itu, walaupun berbeda dengan kelaziman internasional, Indonesia berhak mengatur kebijakan perpajakannya sendiri sesuai dengan pertimbangan tertentu.

Dengan kata lain, istilah BUT yang digunakan oleh Indonesia untuk memajaki perusahaan pelayaran asing adalah pengaturan khusus yang tidak merujuk pada Pasal 7 (*permanent establishments*) dalam perjanjian internasional. Pembentukan BUT adalah peraturan domestik khusus Indonesia untuk mempermudah aspek administratif pemenuhan kewajiban perpajakan perusahaan pelayaran asing.

5.2 Permasalahan Penentuan Jenis Pajak Penghasilan atas Transaksi Persewaan Kapal dari Perusahaan Pelayaran Asing

5.2.1 Konsep Penghasilan dari Perusahaan Pelayaran Asing

Secara sederhana, jasa/kegiatan utama perusahaan pelayaran dapat dibedakan menjadi:

1. Jasa angkutan barang dan atau orang
2. Jasa sewa kapal

Dengan kata lain, penghasilan utama perusahaan pelayaran didapatkan dari dua kegiatan utama tersebut. Persewaan atau *charter* kapal merupakan salah satu jenis kegiatan atau jasa yang sangat umum diberikan oleh perusahaan pelayaran asing dalam rangka menjalankan kegiatan usahanya. Walaupun terdapat berbagai jenis *charter* dalam berbagai literatur, perpajakan mengenal empat jenis *charter* utama yang tercantum dalam S 852 tahun 2003, yakni *time charter*, *space/voyage/trip charter*, *bareboat charter*, dan *fully manned basis charter*.

Berdasarkan pengertiannya, *Time charter* dan *space charter* adalah jenis *charter* dalam kaitannya dengan cara penghitungan harga *charter*, yakni *time charter* didasarkan pada waktu sewa, sedangkan *space charter* didasarkan pada luas area/muatan kapal yang digunakan. Sementara itu, *bareboat charter* dan *fully manned charter* adalah jenis *charter* yang dibedakan berdasarkan keberadaan awak yang mengoperasikan kapal tersebut dimana *bareboat charter* adalah sewa kapal kosong tanpa awaknya, dan *fully manned basis charter* adalah sewa kapal yang disertai dengan awak kapal. Untuk kepentingan perpajakan, jenis *charter* yang diperhitungkan adalah *bareboat charter* dan *fully manned basis charter* dimana kedua jenis *charter* ini terkait dengan jenis PPh yang harus dikenakan. Maka dari itu, aspek PPh yang dibahas dalam penelitian ini adalah PPh atas sewa kapal secara *fully manned basis* dan *bareboat basis*.

5.2.2 Definisi Sewa/Charter Menurut Peraturan Perundang-undangan Indonesia

Penelitian ini membahas mengenai aspek PPh atas transaksi *charter*, oleh sebab itu peneliti memandang perlu dilakukan pembahasan mengenai terminologi *charter* dalam peraturan perpajakan. Peraturan Perundang-undangan perpajakan pada dasarnya tidak mengatur definisi atau pengertian dari sewa/*charter* secara khusus. Maka dari itu, untuk mengetahui definisi dari *charter*/sewa secara legal berdasarkan hukum yang berlaku, digunakan pengertian dari Kitab Undang-Undang Hukum Perdata dan Kitab Undang-Undang Hukum Dagang sesuai asas *lex specialis derogat legi generali*, yang secara sederhana artinya aturan yang bersifat khusus (*specialis*) mengesampingkan aturan yang bersifat umum (*generali*).

Lex generalis adalah hukum umum yang berlaku umum dan merupakan dasar, sedangkan *lex specialis* merupakan hukum khusus yang menyimpang dari *lex generalis*. *Lex generalis* merupakan dasar dari *lex specialis* (Mertokusumo, 2005, 129). Hukum Perdata merupakan hukum yang lebih dasar (*lex generalis*) dari hukum pajak (*lex specialis*). Maka dari itu, apabila pengertian sewa menyewa tidak diatur oleh hukum pajak yang lebih khusus, maka berlaku pengertian dari Undang-Undang Hukum Perdata yang lebih umum dan Undang-Undang Hukum Dagang sebagai pelengkap dari Hukum Perdata tersebut.

Hal diatas sesuai dengan teori hukum pajak (*tax laws*) dimana dapat dijelaskan bahwa menurut lingkungannya, hukum pajak (*lex specialis*) merupakan bagian dari hukum publik, selain dari hukum tata negara, hukum administrasi dan hukum publik, tetapi memiliki hubungan paling erat dengan hukum perdata (*lex generalis*). Kedekatan antara hukum pajak dan hukum perdata tersebut disebabkan oleh alasan-alasan berikut:

1. Hukum Pajak banyak menggunakan istilah hukum perdata.
2. Peristiwa-peristiwa dalam hukum perdata sering merupakan sasaran dan objek dari perpajakan.
3. Hukum perdata merupakan hukum umum yang berlaku pula pada hukum pajak, kecuali hukum publik (Rosdiana dan Tarigan, 2005, 95).

Berdasarkan hal tersebut, maka pengertian dari sewa dapat dilihat di Pasal 1548 KUH Perdata, dimana sewa diartikan sebagai berikut:

“Suatu perjanjian dengan mana pihak yang satu mengikatkan dirinya untuk memberikan kepada pihak lainnya kenikmatan dari suatu barang, selama satu waktu tertentu dan dengan pembayaran suatu harga yang oleh pihak lain tersebut terakhir itu disanggupi pembayarannya”

Apabila dikaitkan dengan Kitab Undang-Undang Hukum Perdata Buku Ketiga Bab ke VII mengenai perikatan diatas, maka sewa kapal pada prinsipnya adalah suatu perjanjian antara pemilik kapal dengan penyewa yang bermaksud memperjanjikan mengenai pemakaian kapal, sesuai dengan pengertian dan ketentuan sewa menyewa pada umumnya sebagaimana diatur dalam hukum perikatan tersebut. Dengan demikian unsur-unsur esensial sewa menyewa kapal sesuai dengan hukum perikatan diperlihatkan dalam tabel berikut:

Tabel 5.2
Unsur Sewa Menyewa Kapal Berdasarkan Hukum Perdata

No.	Unsur	Keterangan
1	Kapal	Diserahkan kepada si penyewa
2	Hak penyewa mengenai pemakaian kapal	Bebas, sesuai peruntukan yang diperjanjikan
3.	Harga Sewa	Diperhitungkan berdasarkan lamanya waktu.

Sumber: diolah peneliti, 2012

Namun karena hukum positif menganggap kapal merupakan kebendaan yang mempunyai sifat khusus, maka perjanjian-perjanjian yang objeknya adalah mengenai kapal tidak lagi berdasarkan pada ketentuan-ketentuan yang diatur secara umum dalam hukum perikatan tetapi telah diatur secara khusus oleh ketentuan hukum laut. Dalam ketentuan hukum laut, diatur mengenai pemakaian kapal dengan cara sewa/*charter*, dimana pengaturan tersebut merujuk pada Kitab Undang-Undang Hukum Dagang.

Pengaturan mengenai sewa (*charter*) yang diatur khusus dalam ketentuan Pasal 453 ayat (1), (2), dan (3) Kitab Undang-Undang Hukum Dagang adalah sebagai berikut:

- (1) Yang dinamakan pencarteran kapal adalah carter menurut waktu dan carter menurut perjalanan
- (2) Carter menurut waktu adalah persetujuan dengan mana pihak yang satu (si yang mecarterkan) mengikatkan diri untuk selama suatu waktu tertentu, menyediakan kapal tertentu, kepada pihak lawannya (si pencarter), dengan maksud untuk memakai kapal tersebut dalam pelayaran dilautan guna keperluan pihak yang terakhir ini, dengan pembayaran suatu harga yang dihitung menurut lamanya waktu
- (3) Carter menurut perjalanan adalah persetujuan, dengan mana pihak yang satu (si yang mencarterkan) mengikatkan diri untuk menyediakan sebuah kapal tertentu, seluruhnya atau sebagian, kepada pihak lawannya (si pencarter) dengan maksud untuk baginya mengangkut orang-orang atau barang-barang melalui lautan, dalam dalam suatu perjalanan atau lebih, dengan pembayaran suatu harga pasti untuk pengangkutan ini.

Berdasarkan pengertian diatas, unsur-unsur penting carter menurut Kitab Undang-undang Hukum Dagang adalah:

Tabel 5.3
Unsur Sewa Menyewa Kapal Berdasarkan Hukum Dagang

No.	Unsur	Keterangan
Charter Menurut Waktu		
1	Kapal	Disediakan oleh yang menyewakan
2	Hak penyewa mengenai pemakaian kapal	Belum ditentukan pembatasannya secara jelas
3.	Harga Sewa	Ditentukan berdasarkan lamanya waktu
Charter Menurut Perjalanan		
1	Kapal	Disediakan oleh pihak yang menyewakan lengkap dengan awaknya

No.	Unsur	Keterangan
2	Hak penyewa mengenai pemakaian kapal	Dibatasi, dalam arti hanya sebagian atau seluruh kapal dan hanya mengenai suatu perjalanan atau lebih
3.	Harga Sewa	Berdasarkan harga pasti

Sumber: diolah peneliti, 2012

Klasifikasi *charter* diatas hanya mengatur mengenai *charter* kapal menurut waktu dan menurut perjalanan, tanpa mengatur mengenai sistem penyewaan secara beareobat *basis* atau *fully manned basis*. Padahal sistem sewa yang berpengaruh dengan perpajakan dalah sistem *bareboat basis* dan *fully manned basis*, dimana perbedaan antara sewa secara *bareboat* dan *fully manned* akan menghasilkan perlakuan PPh yang berbeda pula.

Perlakuan PPh yang berbeda atas transaksi yang sama-sama *charter* tersebut disebabkan karena perbedaan karakteristik dari pengertian antara *charter* yang terdapat dalam Kitab Undang-Undang Hukum Perdata dengan dengan *charter* yang terdapat dalam Kitab Undang-Undang Hukum Dagang. Apabila diperhatikan, pengertian *charter* dalam hukum perdata mengacu pada pengertian sewa harta (alat/barang) secara umum. Dalam dunia pelayaran, sewa semacam ini dikenal dengan istilah *bareboat charter*, dimana hanya disewa sebuah kapal kosong yang merupakan sebuah barang/alat. Sementara pengertian *charter* yang terdapat dalam Kitab Undang-Undang Hukum Dagang bukanlah sewa harta secara murni karena terdapat unsur awak yang ikut “disewakan”, sehingga masih tergolong jasa angkutan barang/orang namun dilakukan dengan sewa atas permintaan pihak tertentu. *Charter* dengan awak ini dikenal dengan istilah *fully manned basis charter*. Hal tersebut sesuai dengan pendapat dari Rahmanto Surahmat berikut ini:

“Sewa dalam industri perkapalan itu adalah untuk menghitung freight-nya jadi untuk ngangkut barang tapi dengan nyewa, charter maksudnya. Apakah trip charter apakah space charter, tapi bukan berarti sewa dalam penggunaan harta bukan. Jadi harus dibedakan, sewa kapal itu bagaimana transaksinya, Itu harus terang dulu”. (Wawancara dengan Rachmanto Surahmat, tanggal 6 Maret 2012)

Adapun perbedaan perlakuan pemajakan antara kedua transaksi ini akan dibahas di pembahasan berikutnya.

5.2.3 Pengenaan Pajak Atas Transaksi Persewaan Kapal (Charter) Dari Perusahaan Pelayaran Asing Secara Umum

Pada hakikatnya, pelayaran atau *shipping* adalah sebuah kegiatan usaha yang memiliki sifat tersendiri yang berbeda dengan kegiatan usaha lain pada umumnya. Industri ini memiliki ciri khusus yakni perhitungan penghasilan yang rumit, dimana dalam praktiknya pengusaha kesulitan dalam menghitung Penghasilan Kena Pajaknya (PKP), yaitu penghasilan yang diperoleh dikurangi dengan biaya-biaya yang dikeluarkan (misalnya biaya bahan bakar, biaya labuh jangkar, biaya awak kapal, biaya penyusutan kapal, dan sebagainya). Selain itu, harga kapal yang sangat mahal merupakan beban penyusutan yang sangat besar dalam sebuah laporan keuangan sebuah perusahaan pelayaran. Belum lagi biaya-biaya kegiatan pelayaran yang sangat kompleks melibatkan biaya administratif sampai dengan biaya teknis yang tidak sedikit. Hal tersebut dapat menimbulkan masalah yang membuat jumlah penghasilan kena pajak yang sebenarnya menjadi bias.

Maka dari itu, untuk keperluan kesederhanaan (*simplicity*), maka dalam perhitungan PKP digunakan metode tersendiri yang biasa disebut dengan *presumptive taxation*. Selain alasan kesederhanaan, sebenarnya *presumptive taxation* juga digunakan untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak, dimana *presumptive taxation* memungkinkan berkurangnya beban kepatuhan pajak (*compliance cost*) dari sisi Wajib Pajak maupun biaya penegakan administrasi pajak dari sisi fiskus. Konsep *presumptive taxation* ini merupakan salah satu bentuk *schedular taxation*, yakni bentuk perlakuan pajak dibeda-bedakan berdasarkan sumber/jenis penghasilan, dalam hal ini penghasilan dari perusahaan pelayaran asing.

Aplikasi dari konsep *Hard to Tax* dan *presumptive taxation* untuk penghasilan dari kegiatan pelayaran tercermin dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor KMK No. 417/KMK.04/1996 tentang Norma Penghitungan Khusus Penghasilan Neto Bagi Wajib Pajak Perusahaan Pelayaran

dan/atau Penerbangan Luar Negeri j.o Surat Edaran Nomor SE - 32/PJ.4/1996 tentang Norma Penghitungan Khusus Penghasilan Neto bagi Wajib Pajak yang Bergerak di Bidang Usaha Pelayaran dan/atau Penerbangan Luar Negeri.

Perlakuan PPh atas persewaan kapal dari perusahaan pelayaran asing secara umum dengan menggunakan peraturan diatas dapat dilihat pada ilustrasi di bawah ini. Ada pun pengaturan secara spesifik yang mempertimbangkan faktor-faktor tertentu akan peneliti bahas dipembahasan lebih lanjut. Berikut adalah ilustrasi persewaan kapal dari perusahaan asing yang secara umum mungkin terjadi:

PT. ABC, sebuah perusahaan pembuat makanan yang diekspor menyewa kapal dari perusahaan pelayaran Singapura yang memiliki BUT di Indonesia, yakni *Marine Shipping Ltd*. Sewa tersebut dilakukan secara *fully manned basis* dan pelayaran dilakukan dari Indonesia ke Singapura dengan nilai transaksi Rp 160.000.000. Terpisah dari transaksi tersebut, sebuah perusahaan pelayaran Indonesia, PT.Marindo menyewa kapal dari perusahaan non pelayaran yang telah memiliki BUT di Indonesia, *Muchosgracias Ltd* dari Brazil, dimana sewa dilakukan secara *bareboat basis* dan nilai transaksi 100.000.000. Aspek PPh yang dikenakan adalah sebagai berikut:

1. Transaksi PT. ABC

Sebagai negara sumber, untuk dapat mengenakan pajak dari perusahaan asing yang merupakan *partner tax treaty*, maka harus merujuk ke Perjanjian Penghindaran Berganda dari negara lawan transaksi, dalam hal ini Singapura. Menurut Pasal 8 P3B Indonesia-Singapura, Indonesia sebagai negara sumber berhak untuk mengenakan PPh dari kegiatan pelayaran di Jalur Internasional. sehubungan dengan hal itu, untuk pemajakannya berlaku ketentuan pajak domestik Indonesia.

Peraturan domestik Indonesia atas penghasilan dari perusahaan pelayaran asing termaktub dalam Pasal 15 UU PPh, dimana peraturan pelaksanaanya adalah Keputusan Menteri Keuangan Nomor KMK No. 417/KMK.04/1996 j.o Surat Edaran Nomor SE - 32/PJ.4/1996. Dalam peraturan tersebut disebutkan bahwa

nilai pengganti atau imbalan berupa uang atau nilai uang dari pengangkutan orang dan/atau barang yang dimuat dari pelabuhan di Indonesia ke Pelabuhan di luar negeri dikenakan PPh sebesar 2,64%.

Fully manned basis charter yang dilakukan PT. ABC tergolong jasa angkutan, maka dari itu dikenakan PPh 15 sebesar $2,64\% \times 160.000.000 = 4.224.000$. Namun demikian dalam P3B Indonesia-Singapura disebutkan bahwa negara sumber hanya boleh mengenakan pajak 50% dari yang seharusnya terutang. Maka dari itu jumlah 4.224.000 harus dikalikan dengan 50%, sehingga pajak yang dikenakan di Indonesia adalah sebesar 2.112.000.

2. Transaksi PT. Marindo

Sementara itu, transaksi sewa *bareboat basis* yang dilakukan dengan PT. Marindo tidak tergolong dalam jasa angkutan, karena sewa kapal tidak disertai dengan awaknya, maka dari itu digolongkan sebagai sewa harta. Dalam praktik di lapangan, pengenaan sewa kapal secara *bareboat basis* diperlakukan secara berbeda, dimana seperti yang tercantum dalam beberapa Surat Direktur Jenderal Pajak, dan salah satunya adalah Surat Nomor **S No. 852/PJ.341/2003**. Di dalam surat tersebut dikatakan bahwa *charter*/sewa kapal tanpa awak, maka perlakuan perpajakannya sesuai dengan ketentuan Pasal 23 ayat (1) huruf c UU PPh, yakni sewa sehubungan dengan penggunaan harta. Berhubung tidak ada *tax treaty* antara Indonesia dengan Brazil, maka atas penghasilan yang didapatkan dari BUT tersebut langsung dikenakan PPh sesuai dengan Undang-Undang Domestik, yakni $2\% \times 100.000.000 = 2000.000$.

Ilustrasi diatas merupakan contoh umum dari perlakuan pajak atas persewaan kapal asing. Persewaan pada praktiknya melibatkan jenis transaksi yang kompleks dan mempengaruhi tarif pajak yang dikenakan. Penentuan tarif pajak yang tepat adalah sesuatu yang sangat krusial. Penentuan tarif tersebut merupakan tugas dari administrasi pajak menurut Richard M. Bird. Maka dari itu dalam rangka penegakan hukum pajak material, pengenaan tarif yang sesuai penting untuk dilakukan.

5.2.4 Mekanisme Pengenaan Pajak Penghasilan atas Transaksi *Charter/Sewa Kapal Berdasarkan Faktor-Faktor Tertentu*

Banyak faktor-faktor dalam transaksi tersebut yang membuat Pajak yang dikenakan atas sewa kapal yang satu berbeda dengan sewa kapal yang lainnya. Faktor-faktor tersebut adalah:

5.2.4.1 *Tax treaty dan Non Tax treaty Partner*

Dalam hal mengenakan PPh atas penghasilan dari suatu perusahaan asing, maka hal pertama yang perlu diperhatikan adalah keberadaan *tax treaty* antara Indonesia dengan negara lawan transaksi. Keberadaan *tax treaty* akan menentukan perlakuan PPh yang paling mendasar, yakni hak pemajakan.

Untuk negara-negara yang memiliki *tax treaty* dengan Indonesia maka hak pemajakan penghasilan dari perusahaan pelayaran diatur khusus dalam pasal 8 *tax treaty* tersebut tentang *Shipping, inland waterways transport and air transport*. Status hak pemajakan Indonesia sebagai negara sumber akan berpengaruh ke tahap berikutnya dalam menentukan PPh atas suatu transaksi persewaan kapal.

Bagi negara-negara yang tidak memiliki *tax treaty* dengan Indonesia, atas penghasilan yang didapatkan dari Indonesia maka perlakuan pemajakannya tunduk pada UU Domestik Indonesia. *Tax treaty* merupakan ketentuan dasar dalam membagi hak pemajakan antar dua negara, sementara untuk menentukan jenis PPh yang dikenakan masih harus mempertimbangkan faktor-faktor lainnya.

5.2.4.2 *Pihak yang Menyewakan Kapal*

Faktor mendasar yang harus dipertimbangkan adalah dari siapa kapal tersebut disewa, apakah dari perusahaan pelayaran atau non perusahaan pelayaran. Hal itu penting karena dalam SE NO. 32/PJ.4/1996 yang merupakan dasar hukum dalam mengenakan PPh Pasal 15 disebutkan bahwa yang Wajib Pajak yang dicakup dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 417/KMK.04/1996 adalah Wajib Pajak **perusahaan pelayaran** dan/atau penerbangan yang bertempat kedudukan di luar negeri yang melakukan usaha melalui Bentuk Usaha Tetap (BUT) di Indonesia. Senada dengan hal tersebut, Rachmanto Surahmat mengatakan:

“Kalau (angkutan) luar negeri yang dilihat adalah siapa yang mengoperasikannya. Bukan siapa yang mencharter, kalau yang mengoperasikannya adalah perusahaan pelayaran asing itu sendiri ya tetap sebagai dalam rangka pengangkutan barang atau orang di jalur internasional.” (Wawancara dengan Rachmanto Surahmat, tanggal 6 Maret 2012)

Kriteria suatu perusahaan pelayaran secara formal adalah badan hukum yang didirikan berdasarkan hukum negara dan berkedudukan di negara tersebut serta memiliki izin dalam menjalankan usaha di bidang pelayaran (pengoperasian kapal), dimana dalam peraturan Indonesia dikenal dengan istilah Surat Izin Usaha Pelayaran (Siupal). Peraturan domestik Indonesia sendiri (Undang-Undang Pelayaran) membatasi kegiatan pelayaran hanya boleh dilakukan oleh perusahaan pelayaran (angkutan laut).

Dalam praktik, terdapat perusahaan-perusahaan asing atau orang pribadi pemilik kapal yang tidak tergolong dalam definisi perusahaan pelayaran secara formal maupun substansial karena jasa angkutan bukanlah kegiatan utamanya. Dari sisi legalitas kegiatan pelayaran, orang pribadi atau perusahaan seperti ini tidak diperkenankan melakukan kegiatan pelayaran secara umum, namun masih mungkin untuk melakukan penyewaan kapal yang dimilikinya untuk tujuan tertentu.

Dalam hal persewaan dilakukan ke perusahaan yang secara legal formal merupakan perusahaan pelayaran, maka pengaturan persewaan seperti itu berada dibawah KMK No.417/KMK.04/1996 dan SE No. 32/PJ.4/1996 . Namun lain halnya apabila kapal disewa dari non perusahaan pelayaran. Apabila sewa dilakukan sedemikian rupa, maka pengaturan pajaknya tidak tunduk pada KM 417 dan SE No. 32/PJ.4/1996 tersebut, karena KMK NO.417/KMK.04/1996 dan SE No. 32/PJ.4/1996 hanya ditujukan untuk *enterprise* yang secara legal formal merupakan perusahaan pelayaran. Maka dari itu untuk perlakuan pemajakan penghasilan dari persewaan kapal dari non perusahaan pelayaran hak pemajakannya tunduk pada Pasal 7 *tax treaty model* tentang *business profits*, kecuali dinyatakan lain dalam *tax treaty*. Namun demikian, selain dari legalitas formal penelitian lebih lanjut harus dilakukan untuk melihat apakah suatu perusahaan secara substansial merupakan perusahaan pelayaran atau bukan. Hal

itu penting untuk menghindari terjadinya *tax avoidance* yang mungkin saja dilakukan oleh WP tertentu.

5.2.4.3 Jenis Sewa yang Dilakukan

Beberapa jenis sewa dikenal dalam kegiatan pelayaran seperti *time charter*, *voyage charter*, dan *space charter*. Ketiga jenis sewa tersebut bisa dibedakan lagi menjadi dua *basis* sewa yakni *fully manned basis* dan *bareboat basis*. *Fully manned basis* adalah sewa kapal yang disertai dengan awak, sementara *bareboat basis* adalah sewa kapal tanpa awak. Dalam pengaturan Pajak Penghasilan, kedua cara sewa inilah yang akan berpengaruh pada PPh yang dikenakan.

a. *Fully manned Basis Charter*

Terdapat kerancuan pengertian antara sewa secara *fully manned basis* dan sewa secara *bareboat basis*. Pengertian sewa secara harifiah menurut Kitab Undang-undang hukum perdata tidaklah sama dengan pengertian sewa secara *fully manned basis*. Dalam kitab undang-undang hukum perdata sewa yang dimaksud adalah sewa atas harta secara murni yang mengacu pada sewa secara *bareboat basis*. Namun demikian, Undang-undang Hukum Dagang merujuk *time charter* (yang tergolong *fully manned basis charter* karena disertai dengan awak kapal) dengan sebutan 'sewa', padahal sewa dengan awak kapal tidak termasuk dalam pengertian sewa secara murni. Maka dari itulah, walaupun disebut dengan sewa, *fully manned basis* sebenarnya termasuk jasa angkutan. Seperti yang dikatakan oleh Rahmanto Surachmat berikut: "*sewa dalam industri perkapalan itu adalah untuk menghitung freight-nya jadi untuk ngangkut barang tapi dengan nyewa. Apakah trip charter apakah space charter, tapi bukan berarti sewa dalam penggunaan harta.*" (Wawancara dengan Rachmanto Surahmat, tanggal 6 Maret 2012)

Pada dasarnya, peredaran bruto yang menjadi dasar pengenaan PPh dalam KMK No.417/KMK.04/1996 ialah semua imbalan atau nilai pengganti berupa uang atau nilai uang yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak Perusahaan Pelayaran dan/atau Penerbangan luar negeri dari pengangkutan orang dan/atau barang yang dimuat dari satu pelabuhan ke pelabuhan lain di Indonesia dan/atau

dari pelabuhan di Indonesia ke pelabuhan di luar negeri. Dalam definisi tersebut tidak terlihat perbedaan antara jasa angkutan dengan sewa. Namun demikian, dalam SE NO. 32/PJ.4/1996 kemudian muncul istilah *charter* yang digunakan untuk menggambarkan perbedaan pemenuhan kewajiban perpajakan antara penghasilan yang diperoleh dari sewa dan selain sewa.

Tidak terdapat penjelasan lebih lanjut mengenai makna *charter* yang ada di dalam SE NO. 32/PJ.4/1996 tersebut. Namun demikian, dalam OECD *model* sendiri, terdapat perbedaan jenis *charter* yakni *fully-crewed (fully manned)* dan *bareboat*. Dalam OECD Commentary diungkapkan:

“Profits obtained by leasing a ship or aircraft on charter fully equipped, crewed and supplied must be treated like the profits from the carriage of passengers or cargo. Otherwise, a great deal of business of shipping or air transport would not come within the scope of profession. However, article 7, and not article 8, applies to profits from leasing a ship or aircraft on a bare boat charter basis except it is an ancillary.”

Penjelasan tersebut menunjukkan pembagian jenis *charter* yang dianut dalam OECD *model*, dimana *charter* secara *fully manned basis* harus diperlakukan seperti profit dari jasa angkutan orang dan atau barang karena hal *charter* secara *fullymanned basis* merupakan bagian yang tidak terpisahkan dari bisnis pelayaran, atau dengan kata lain jasa pelayaran termasuk juga jasa persewaan kapal dengan *fully manned basis*. Mengadaptasi penjelasan tersebut, maka peraturan Indonesia juga mengatur perbedaan perlakuan Pajak penghasilan dari kedua jenis *charter* tersebut. Dengan demikian, *charter* yang dimaksud dalam SE NO. 32/PJ.4/1996 merupakan *charter* secara *fully manned basis* karena tergolong jasa angkutan. Oleh karena itu, sewa kapal dari perusahaan pelayaran asing (yang telah terbentuk BUT) secara *fully manned basis* dikenakan PPh 15 dan karena tunduk pada pasal 8 *tax treaty*, maka dikalikan dengan persentase hak pemajakan dalam *tax treaty* tersebut.

Penentuan jenis pajak untuk kegiatan *fully manned basis* tidak berhenti sampai disitu saja. Masih ada pertimbangan lain yang ikut menentukan apakah sewa secara *fully manned basis* itu tergolong kegiatan yang dapat dikenakan PPh 15 atau tidak. Persewaan secara *fullymanned basis* hanya dapat dikenakan PPh pasal 15 dalam hal kapal dan kru yang disewa adalah bertujuan untuk

pengangkutan orang dan barang, sebagaimana yang dimaksud dalam kalimat dalam KMK NO.417/KMK.04/1996 berikut:

*“Dalam Keputusan ini yang dimaksud dengan peredaran bruto adalah semua imbalan atau nilai pengganti berupa uang atau nilai uang yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak Perusahaan Pelayaran dan/atau Penerbangan luar negeri **dari pengangkutan orang dan/atau barang** yang dimuat dari satu pelabuhan ke pelabuhan lain di Indonesia dan/atau dari pelabuhan di Indonesia ke pelabuhan di luar negeri”*

Masalah sewa semacam ini pernah dalam keputusan pengadilan pajak nomor Put.33637/PP/M.V/12/2011 dimana terdapat sengketa antara Wajib Pajak dengan fiskus mengenai perlakuan PPh dari penghasilan yang diberikan oleh sebuah perusahaan bongkar muat Indonesia yang menyewa kapal dari perusahaan pelayaran asing yang sudah membentuk BUT di Indonesia. Adapun kapal yang dimaksud adalah alat derek/crane dan/atau *floating loading facility* (FLF). Wajib Pajak tersebut menganggap bahwa atas sewa atas kapal dan kru yang dilakukannya merupakan transaksi *fully manned charter* yang sebagaimana dimaksud dalam KMK NO.417/KMK.04/1996 dan SE NO. 32/PJ.4/1996 , sehingga dikenakan PPh Pasal 15 final sebesar 2,64%.

Dasar pemikirannya adalah karena alat-alat tersebut tergolong kapal dan disewa dari perusahaan pelayaran asing dan penghasilan perusahaan pelayaran sudah diatur khusus dalam Pasal 15. Selain itu persewaan kapal tersebut juga disertai dengan awak-awaknya dimana pengoperasian kapal juga dilakukan oleh awak tersebut. Pertimbangan WP tersebut menggolongkan alat-alat apung sebagai kapal tidaklah salah. Dalam Undang-Undang Pelayaran diberikan definisi berikut:

*“Kapal adalah kendaraan air dengan bentuk dan jenis tertentu, yang digerakkan dengan tenaga angin, tenaga mekanik, energi lainnya, ditarik atau ditunda, termasuk kendaraan yang berdaya dukung dinamis, kendaraan di bawah permukaan air, **serta alat apung dan bangunan terapung yang tidak berpindah-pindah.**”*

Walaupun masih tergolong sewa kapal namun argumentasi WP ditolak oleh pengadilan karena pengadilan menganggap bahwa sewa atas kapal dan kru yang dilakukan oleh perusahaan bongkar muat tersebut bukanlah sewa yang dapat dikenakan PPh Pasal 15 final. Dasar pemikiran hakim adalah butir ke-6 dari SE NO. 32/PJ.4/1996 yang berbunyi: *“Dalam hal Wajib Pajak juga menerima atau*

memperoleh penghasilan lainnya selain penghasilan sebagaimana dimaksud pada butir 3 diatas, maka atas penghasilan lainnya tersebut dikenakan PPh berdasarkan ketentuan yang berlaku.”

Adapun penghasilan yang dimaksud dalam butir 3 adalah penghasilan dari pengangkutan orang dan/atau barang yang dimuat dari suatu pelabuhan ke pelabuhan lain di Indonesia dan/atau dari pelabuhan di Indonesia ke Pelabuhan di luar negeri.

Pengadilan menganggap, sewa *fully manned basis* yang dapat dikenakan PPh 15 hanyalah sewa yang kegiatannya adalah mengangkut orang dan/atau barang. Sementara sewa kapal yang dilakukan oleh perusahaan bongkar muat tersebut tersebut adalah sewa yang bertujuan untuk melakukan kegiatan membongkar muatan di tengah laut atau dengan kata lain, penghasilan tersebut didapatkan dari sewa dan penghasilan lain atas penggunaan harta dan bukan jasa pengangkutan orang dan atau barang.

Berdasarkan putusan pengadilan diatas dapat dipahami jika SE NO. 32/PJ.4/1996 melalui pengaturan pada butir ke-6 masih memungkinkan perusahaan pelayaran mendapatkan penghasilan baik dari usaha pelayarannya ataupun dari usaha lainnya. Maka dari itu pengadilan memutuskan bahwa sewa atas kapal tersebut adalah bukan kegiatan pelayaran yang menggunakan norma penghasilanneto, karena penghasilan tersebut bukan dari pengangkutan orang dan/atau barang. Dalam kasus tersebut, karena sewa alat dilakukan kepada perusahaan pelayaran yang memiliki BUT di Indonesia, maka dikenakan PPh 23 atas sewa harta.

b. Bareboat Basis

Seperti yang diuraikan sebelumnya bahwa *OECD Model* menunjukkan perbedaan jenis sewa secara *fully manned basis* dan *bareboat basis*. Apabila *fully manned basis* merupakan jenis sewa yang dimaksud SE NO. 32/PJ.4/1996 , maka *bareboat basis* tidak diatur secara khusus dalam peraturan perpajakan. Pengertiannya merujuk pada pengertian sewa murni atas harta sebagaimana yang diatur dalam Kitab Undang-Undang Hukum Perdata. Adapun praktik perbedaan sewa atas *bareboat basis* banyak terdapat dalam Surat Direktur Jenderal Pajak, seperti Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S - 852/PJ.341/2003 tentang

Penegasan Perlakuan PPh atas Sewa Kapal, Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S.199/PJ.1011/1998 tentang PPh atas Jasa Pelayaran Luar Negeri untuk Kapal Berbendera Singapura, dan Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S.609/WPJ.06/KP.0305/2001 tentang PPh atas Jasa Pelayaran. Pada ketiga surat tersebut terdapat pembedaan perlakuan PPh atas sewa kapal berdasarkan *fully manned basis* dan *bareboat basis*.

Lain halnya dengan *fully manned basis charter*, *bareboat basis charter* tidak dikenakan PPh Pasal 15 karena dari segi perolehan penghasilan sudah terjadi perubahan yaitu dari *active income* menjadi *passive income*, melainkan dikenakan PPh Pasal 23 atas sewa harta dalam hal perusahaan pelayaran asing tersebut membentuk BUT di Indonesia dan Pasal 26 apabila tidak terdapat BUT di Indonesia.

Dalam Surat direktur Jenderal Pajak Nomor S.119/PJ.011/1998 dan S.609/WPJ.06/KP.0305/2001 tersebut perlu diperhatikan bahwa ada negara-negara *tax treaty partner* yang memasukkan *bareboat charter* dalam pengertian royalti. Sehingga apabila negara lawan transaksi menganut peraturan semacam itu, perlakuan pemajakannya tunduk pada Pasal 12 *tax treaty* tentang *royalties*. Pengaturan *bareboat basis charter* yang termasuk royalti tersebut sebenarnya tidak diatur dalam *OECD Model*, melainkan dalam *UN Model*. Pasal 12 *UN Model* paragraf ketiga mengatur sebagai berikut:

“the term “royalties” as used in this article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, or films or tapes used for radio or television broadcasting, any patent, trademark, design or model, plan, secret formula or process, or for the use of, or the right to use, industrial, commercial or scientific equipment or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.

Dalam hal royalti, persewaan kapal kosong atau *bareboat basis charter* digolongkan sebagai *the use of commercial equipment*. Pada dasarnya, penghasilan atas royalti tersebut hanya dapat dikenakan pajak di negara domisili dari pihak yang dibayar. Namun demikian, paragraf 2 dari pasal 12 *UN Model* mengatur bahwa penghasilan dari royalti juga bisa dipajaki di negara sumber sesuai dengan peraturan domestik negara sumber, tapi jika *beneficial owner* dari

royalty adalah penduduk dari negara domisili, maka pajak yang dikenakan tidak boleh melebihi jumlah tertentu.

Dengan demikian, Indonesia sebagai negara sumber berhak untuk memajaki royalty tersebut dengan peraturan domestiknya. Apabila perusahaan pelayaran asing berasal dari *tax treaty partner* yang menggolongkan *bareboat charter* sebagai royalti maka penerapannya tunduk pada *tax treaty* pasal 12 dan dikenakan PPh Pasal 23/26. Untuk persewaan yang dilakukan dengan perusahaan pelayaran asing yang telah memiliki BUT di Indonesia, maka pengaturan pemajakannya sepenuhnya tunduk pada peraturan domestik, yakni Pasal 23 atas sewa harta. Sedangkan untuk sewa yang dilakukan dengan perusahaan pelayaran asing yang tidak memiliki BUT di Indonesia maka dikenakan PPh Pasal 26 atas royalty atau disesuaikan dengan tarif tertentu yang ada di pasal 12 *tax treaty*.

Meskipun surat-surat Direktur Jenderal Pajak tersebut membedakan perlakuan pajak antara *bareboat basis charter* dengan *fully manned basis charter*, berdasarkan Surat Nomor S-856/PJ.42/2001, dinyatakan bahwa tidak ada perbedaan perlakuan perpajakan antara sewa *fullymanned basis* dengan *bareboat basis* karena KMK No. 417/KMK.04/1996 Jo. SE-32/PJ.4/1996 tidak membedakan hal tersebut. Dengan adanya dua ketentuan tersebut dapat disimpulkan bahwa:

- 1) Apabila perusahaan pelayaran asing berasal dari Negara *treaty partner* maka penerapan perpajakannya tunduk pada *tax treaty* sehingga dalam hal ini ada perbedaan pengenaan pajaknya.
- 2) Apabila perusahaan pelayaran asing berasal dari *non treaty partner* maka sepenuhnya berlaku ketentuan UU Domestik.

Jadi dengan adanya perubahan ketentuan yang diterapkan (menjadi pasal 12) maka mengubah pengenaan pajaknya dari PPh Pasal 15 atas jasa pelayaran asing menjadi PPh Pasal 23/26 seperti yang telah dijelaskan sebelumnya. Apabila transaksi *bareboat* ini dilakukan dengan negara non *tax treaty partner* yang memiliki BUT maka dikenakan PPh Pasal 15 sebesar 2,64%, dan apabila tidak ada BUT dikenakan PPh Pasal 26 sebesar 20%.

Selain itu perlu diperhatikan pula bahwa dalam *tax treaty* Indonesia, ada negara-negara yang tidak menggolongkan *bareboat charter* sebagai royalty.

Dengan demikian, pengaturan sewa secara *bareboat basis* tersebut kembali tunduk pada pasal 8 *tax treaty* tentang *shipping*. Hal ini dijelaskan dalam *commentary OECD Model* sebagai berikut: “...However, Article 7, and not Article 8, applies to profits from leasing a ship or aircraft on a bare boat charter basis except when it is an ancillary activity of an enterprise engaged in the international operation of ships or aircraft.” ketentuan tersebut mengatur bahwa Pasal 7 (*permanent establishment*) dan bukanlah Pasal 8 (*shipping*) yang digunakan untuk mengatur hak pemajakan dari persewaan kapal secara *bareboat basis* kecuali kegiatan tersebut merupakan kegiatan tambahan dari perusahaan yang kegiatan utamanya merupakan pengoperasian kapal di jalur internasional. Oleh sebab itu, untuk transaksi dengan negara-negara tersebut, sewa kapal secara *bareboat basis* dari perusahaan pelayaran asing (yang memang kegiatan utamanya merupakan pengoperasian kapal di jalur internasional) pengaturannya tunduk pada pasal 8 *tax treaty* tentang *shipping*. Apabila terbentuk BUT, maka dikenakan PPh Pasal 23 atas sewa harta dikalikan dengan persentase hak pemajakan, dan jika tidak terbentuk BUT, maka dikenakan PPh Pasal 26 atas sewa harta dikalikan dengan persentase hak pemajakan dalam *tax treaty*.

5.2.4.4 Jalur yang Dilalui

Faktor berikutnya yang harus dipertimbangkan dalam menentukan perlakuan Pajak Penghasilan dari perusahaan pelayaran asing adalah jalur yang dilalui untuk berlayar. Dalam SE No. 32/PJ.4/1996 diatur ketentuan bahwa peredaran bruto Wajib Pajak perusahaan pelayaran dan/atau penerbangan luar negeri adalah semua nilai pengganti atau imbalan berupa uang atau nilai uang dari pengangkutan orang dan/atau barang yang dimuat dari suatu pelabuhan ke pelabuhan lain di Indonesia dan/atau dari pelabuhan di Indonesia ke Pelabuhan di luar negeri. Dengan demikian tidak termasuk penggantian atau imbalan yang diterima atau diperoleh perusahaan pelayaran luar negeri tersebut dari pengangkutan orang dan/atau barang dari pelabuhan di luar negeri ke pelabuhan di Indonesia.

Pengaturan diatas bermakna PPh 15 hanya akan dikenakan pada perusahaan pelayarang asing yang melakukan angkutan barang dan/atau orang

dengan jalur dalam ke dalam negeri (jalur nasional), dan dalam negeri ke luar negeri (jalur internasional). Dalam hak jalur nasional, *tax treaty* tidak memberikan definisi secara jelas. Tetapi berdasarkan pengertian international traffic yang telah dikemukakan sebelumnya dapat disimpulkan bahwa yang dimaksud dengan National Traffic adalah setiap pengangkutan kapal laut atau pesawat udara yang dioperasikan oleh perusahaan semata-mata diantara tempat-tempat yang berada di negara pihak lainnya. Apabila perusahaan pelayaran asing ini melakukan operasi di jalur internasional maka secara otomatis ketentuan *tax treaty* tidak dapat diterapkan dan tunduk sepenuhnya ke UU Domestik. Hal ini karena yang diatur dalam *tax treaty* adalah operasi di jalur internasional. Maka dari itu untuk perusahaan pelayaran asing yang memiliki BUT di Indonesia dan beroperasi di jalur internasional akan dikenakan PPh Pasal 15 dengan tarif 2,64% tanpa dikurangi dengan persentase pemajakan dalam *tax treaty*. Apabila perusahaan tersebut tidak memiliki BUT maka akan dikenakan PPh Pasal 26 tanpa dikalikan dengan persentase hak pemajakan dalam *tax treaty*. Namun pada praktiknya seiring dengan diterapkannya azas *cabotage*, berdasarkan peraturan Kementerian Perhubungan kapal yang tidak berbendera Indonesia dilarang untuk beroperasi di jalur domestik. Kapal-kapal asing masih dapat beroperasi di jalur internasional hanya untuk sektor migas di perairan lepas pantai (*offshore*) dan itu pun hanya diperbolehkan jika Indonesia belum memiliki kapal yang dibutuhkan dalam kegiatan tersebut.

Kemudian apabila kapal berlayar dalam jalur internasional (*international traffic*) dalam hal ini dari dalam negeri ke luar negeri, maka pengaturan *tax treaty* akan berlaku. Untuk kegiatan semacam itu maka perusahaan pelayaran yang memiliki BUT akan dikenakan PPh Pasal 15 dengan tarif 2,64% dikalikan dengan persentase hak pemajakan dalam *tax treaty*. Sedangkan untuk yang tidak memiliki BUT maka akan dikenakan PPh Pasal 26 dan dikalikan dengan persentase hak pemajakan dalam *tax treaty*.

Dari pengaturan mengenai transaksi pelayaran di jalur internasional yang diatur dalam SE NO. 32/PJ.4/1996 tersebut menimbulkan pertanyaan, mengapa hanya jalur dari dalam negeri ke luar negeri yang dikenakan PPh 15. Bagaimana dengan jalur internasional lain, yakni dari luar negeri ke dalam negeri dan dari

luar negeri ke luar negeri. Berdasarkan penelitian, diketahui bahwa pengaturan tersebut adalah bentuk dari mekanisme pembagian hak pemajakan atas perusahaan pelayaran luar negeri, mengingat perusahaan pelayaran luar negeri ini juga dikenakan pajak di negara asalnya. KMK417 sebagai ketentuan utama yang mengatur PPh dari perusahaan pelayaran luar negeri berupaya untuk hanya mengenakan PPh dari satu sisi jalur internasional saja, yakni dari dalam negeri ke luar negeri.

Alasan dipilihnya jalur dalam negeri ke luar negeri adalah karena adanya pertimbangan bahwa suatu negara telah melakukan pengeluaran yang sangat besar untuk membangun dan memelihara pelabuhan. Maka akan lebih baik untuk menempatkan hak pemajakan berdasarkan sumber penghasilan secara geografis dari transportasi internasional pada tempat dimana penumpang dan/atau barang diberangkatkan.

Secara prosedural Indonesia memang sudah melakukan mekanisme pembagian hak pemajakan berdasarkan aturan dalam SE NO. 32/PJ.4/1996 tersebut. Namun yang perlu diperhatikan Indonesia adalah negara yang juga menganut asas sumber, selain asas domisili hal yurisdiksi pemajakannya. Dasar hukum yurisdiksi sumber yang berlaku di Indonesia terletak pada Pasal 2 ayat (4) UU PPh. Hal tersebut menurut Knechtle seperti yang dikutip dalam Gunadi (1997, 55) adalah selaras dengan pemikiran bahwa kewajiban pajak yang berasal dari pertalian objektif (ekonomi) terjadi karena subjek pajak terkait pada soberenitas teritorial, bukan secara personal (sepenuhnya) tetapi hanya sebatas dengan kepentingan ekonomi tertentu. Sesuai dengan kewenangan tersebutm Indonesia berhak mengenakan pajak atas semua penghasilan yang berasal dari sumber (*origin principle*) di Indonesia.

Secara lebih khusus terdapat pengaturan mengenai penghasilan dari kegiatan di laut lepas dimana dengan kemajuan teknologi berbagai kegiatan dapat dilakukan di laut lepas di luar wilayah Indonesia. kegiatan tersebut misalnya berupa publikasi di laut lepas, persewaan kapal, pemberian jasa dan sebagainya. Untuk mengenakan pajak atas penghasilan tersebut harus ditentukan letak sumber penghasilan dimaksud. Untuk menentukan apakah sumber yang dimaksud terletak atau dapat dianggap berada di Indonesia, nampaknya siapa yang membayar

(penyedia penghasilan) atau penanggung beban (sebagai pengurang penghasilan kena pajak) dapat dipertimbangkan.

Dari proses penelitian ditemukan bahwa terdapat perbedaan pendapat mengenai perlakuan pajak yang didapat dari kegiatan pelayaran yang tidak diatur dalam SE No. 32/PJ.4/1996 yakni pengangkutan orang/dan atau barang di jalur internasional yang meliputi pelayaran dari luar negeri ke dalam negeri dan pelayaran dari luar negeri ke luar negeri. Beberapa pihak menganggap bahwa untuk kegiatan semacam itu tidak dikenakan pajak sama sekali karena merupakan bentuk penghindaran pajak berganda. Berbeda dengan pendapat tersebut, pihak lain berpandangan bahwa untuk transaksi-transaksi tersebut dikenakan PPh sesuai peraturan domestik Indonesia, dalam hal ini PPh 23 atau PPh 26.

Berdasarkan penjelasan sebelumnya mengenai asas sumber sebagai salah satu yurisdiksi pemajakan Indonesia peneliti melihat bahwa atas transaksi-transaksi yang tidak diatur dalam SE NO. 32/PJ.4/1996 tersebut seharusnya dikenakan PPh berdasarkan ketentuan domestik Indonesia yakni PPh 23 atau PPh 26. Surrey seperti yang dikutip dalam Gunadi (1997, 53) menyatakan bahwa secara umum terdapat asumsi bahwa yurisdiksi sumber dianggap lebih utama daripada yurisdiksi domisili. Argumen yang mendukung itu adalah bahwa karena faktor yang memproduksi penghasilan terletak di negara sumber dan kemungkinan negara tersebut telah memberikan perlindungan dan menciptakan keadaan yang mendukung produksi penghasilan, maka negara tersebut mempunyai hak pertama dan utama untuk memanen (memajaki penghasilan tersebut).

Selain itu Rochmat Soemitro (1977, 32) mengatakan bahwa setiap negara bebas untuk dalam rangka undang-undang nasionalnya dan sepanjang tidak ada suatu konvensi atau suatu perjanjian internasional yang membatasi wewenangnya untuk mengenakan pajak atas orang asing (bukan warga negaranya) yang tidak bertempat tinggal di negaranya (non resident aliens) dalam hal terdapat hubungan tertentu dengan negara itu, antara lain pendapatan yang diperoleh negara itu. Sesuai dengan pernyataan tersebut, tidak ada ketentuan atau perjanjian internasional yang bertentangan dengan wewenang Indonesia untuk memajaki penghasilan yang didapatkan perusahaan pelayaran asing dari pengangkutan

orang/dan atau barang dari pelabuhan di luar negeri ke pelabuhan dalam negeri dan dari pelabuhan luar negeri ke pelabuhan luar negeri.

Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda memang diatur untuk membagi hak pemajakan atas transaksi ini, dan yang diatur dalam P3B tersebut hanyalah hak pemajakan dan persentase hak pemajakan yang diperkenankan. Sepanjang Indonesia memiliki hak pemajakan sebagaimana yang diatur dalam P3B maka tidak ada hak pemajakan suatu negara yang dilanggar dan tidak terjadi pemajakan berganda. Kemudian Gunadi (1997, 71) menjelaskan bahwa untuk menentukan sumber penghasilan dari kegiatan di laut lepas, siapa yang membayar (penyedia penghasilan) atau penanggung beban (sebagai pengurang penghasilan kena pajak) dapat dipertimbangkan. Dengan begitu, apabila penghasilan diberikan oleh penduduk Indonesia, maka Indonesia dapat digolongkan sebagai negara sumber. Lagipula dalam butir ke-6 SE NO. 32/PJ.4/1996 tersebut diatur sebagai berikut: “Dalam hal Wajib Pajak juga menerima atau memperoleh penghasilan lainnya selain penghasilan sebagaimana dimaksud pada butir 3 (penghasilan dari pengangkutan orang dan/atau barang yang dimuat dari suatu pelabuhan ke pelabuhan lain di Indonesia dan/atau dari pelabuhan di Indonesia ke Pelabuhan di luar negeri), maka atas penghasilan lainnya tersebut dikenakan PPh berdasarkan ketentuan yang berlaku.

Berdasarkan argumentasi di atas peneliti berpendapat bahwa Indonesia sebagai negara sumber berhak untuk mengenakan pajak atas penghasilan yang tidak diatur secara jelas dalam SE NO. 32/PJ.4/1996 tersebut. Maka untuk penghasilan yang didapatkan oleh perusahaan pelayaran asing dari pengangkutan barang/dan atau orang termasuk sewa berikut dengan kru kapalnya dikenakan PPh Pasal 23 dan 26. PPh 23 dikenakan apabila kapal disewa dari perusahaan pelayaran asing yang telah memiliki BUT di Indonesia dan PPh pasal 26 apabila kapal disewa dari perusahaan pelayaran asing yang tidak membentuk BUT di Indonesia. selain itu, pajak yang terutang masih harus dikalikan dengan persentase hak pemajakan dalam *tax treaty* karena penghasilan tersebut masih tercakup dalam jenis penghasilan yang diatur berdasarkan pasal 8 P3B.

Namun demikian, khusus untuk persewaan kapal secara *fully manned basis* dari perusahaan asing yang telah membentuk BUT, serta pelayaran

dilakukan di jalur luar negeri ke luar negeri (tidak melalui perairan Indonesia), terdapat sedikit perbedaan pelakuan pajak. Sesuai teori *attribution rule*, penghasilan dari BUT perusahaan asing di Indonesia adalah penghasilan yang berasal dari kegiatan usahanya di Indonesia. Maka dari itu atas penghasilan yang dijalankan di luar Indonesia tidak termasuk dalam definisi sumber penghasilan. Berdasarkan *attribution principle* tersebut Bentuk Usaha Tetap dikenakan pajak per *basis* territorial sebatas pada penghasilan yang diperoleh dari sumber di Indonesia (Gunadi, 1997, 29).

5.2.4.5 Keberadaan BUT

Seperti yang telah dicontohkan pada pembahasan sebelumnya, keberadaan BUT sangat berpengaruh pada jenis PPh yang harus diterapkan pada transaksi tertentu. WPLN yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia dianggap telah mencapai pentrasi ekonomi tertentu di negara tersebut. WPLN tersebut bukan hanya sekedar sebagai investor pasif, namun sudah merupakan partisipan (peserta) langsung dalam kehidupan ekonomi Indonesia. Signifikansi dari usaha dan kegiatan di Indonesia dalam pemajakan penghasilan membawa perbedaan pemajakan antara penghasilan yang diterima atau diperoleh WPLN dengan penghasilan yang dijalankan atau kegiatan yang dilakukan di Indonesia.

Karena para WPLN yang dimaksud sudah ikut berpartisipasi aktif dalam perekonomian Indonesia, Pasal 2 ayat (5) menentukan bahwa tingkat usaha atau kegiatan tersebut dapat merupakan BUT. Oleh karena itu, pasal 2 ayat (4) huruf a dan 2A ayat (3) mengatur bahwa orang pribadi atau badan WPLN yang demikian itu terutang pajak di Indonesia. Apabila usaha yang dijalankan atau kegiatan yang dilakukan WPLN di Indonesia tersebut dalam berbagai bentuknya memenuhi kriteria BUT, WPLN tersebut perlakuan perpajakannya disamakan dengan subjek pajak badan, dalam hal ini dikenakan pajak menurut ketentuan domestik. Namun apabila WPLN tersebut belum membentuk BUT di Indonesia, maka penghasilan yang didapat oleh WPDN di Indonesia belum layak untuk dikenakan pajak layaknya WPDN. Ketentuan yang sangat relevan untuk dipakai dalam transaksi yang dibahas dalam penelitian ini adalah PPh Pasal 26 sebesar 20% atau sesuai tarif *tax treaty*.

5.2.4.6 Tempat Kapal Bersandar

Pengaturan yang ada di dalam SE NO. 32/PJ.4/1996 bisa kembali menimbulkan masalah dalam penentuan jenis pajak yang dikenakan. Kali ini adalah faktor tempat kapal bersandar dalam suatu kegiatan pengangkutan seperti yang tercantum dalam butir ketiga SE NO. 32/PJ.4/1996 berikut ini: Peredaran bruto Wajib Pajak perusahaan pelayaran dan/atau penerbangan luar negeri seperti tersebut di atas adalah semua nilai pengganti atau imbalan berupa uang atau nilai uang dari pengangkutan orang dan/atau barang yang dimuat **dari suatu pelabuhan ke pelabuhan lain** di Indonesia dan/atau dari **pelabuhan** di Indonesia ke **Pelabuhan** di luar negeri.

Dalam putusan pengadilan pajak nomor PUT.28948/PP/M.XV/12/2011 terdapat suatu kasus dimana berdasarkan penelitian atas tiga perjanjian sewa (*time charter/fully manned basis*) diketahui bahwa karena *model* persewaan kapal yang dilakukan Pemohon Banding adalah pengangkutan/ pelayaran Supplytime 89 antar dan antar kembali (delivery and redelivery), maka pelabuhan tempat kapal berangkat dan tiba adalah pelabuhan yang sama, jasa pengangkutan/pelayaran dari perusahaan pelayaran yang digunakan Pemohon Banding tidak dari suatu pelabuhan ke pelabuhan lain di Indonesia sehingga pengangkutan tersebut tidak memenuhi kriteria persyaratan jasa pelayaran sebagaimana ditegaskan dalam angka 3 Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor : SE-32/PJ.4/1996. Dengan argumentasi tersebut fiskus menetapkan bahwa atas transaksi yang dilakukan tersebut dikenakan PPh 23 atas sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta, dan bukan PPh Pasal 15 final.

Dalam kasus tersebut, pengadilan memutuskan untuk menolak argumentasi dari fiskus dan menyetujui perlakuan pemajakan yang telah dilakukan oleh WP, yakni dikenakan PPh 15 final dengan tarif sebagaimana yang diatur dalam KMK NO.417/KMK.04/1996 dan SE NO. 32/PJ.4/1996 . Hakim menyatakan bahwa adanya kata-kata ”dari satu pelabuhan ke pelabuhan lain” bukanlah suatu unsur yang menentukan dalam pengenaan PPh Pasal 15. Kasus lain yang biasanya juga menjadi kebingungan dari pihak WP adalah apabila pengangkutan dilakukan dari pelabuhan ke *rig* (anjungan/ stasiun pengeboran

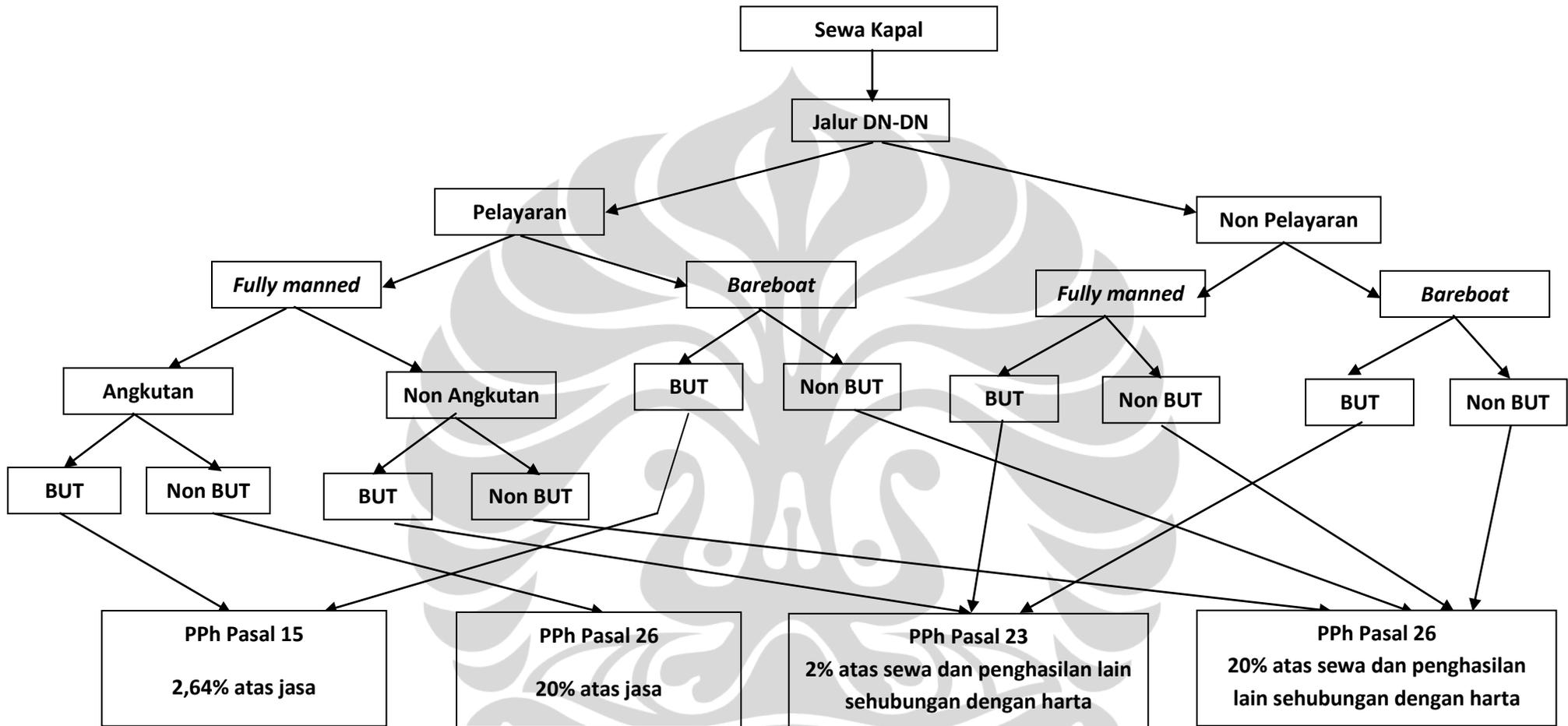
minyak di tengah laut) daatu sebaliknya, dari *rig* ke pelabuhan. Menanggapi hal tersebut, Dewi, staf PP2 Direktorat Jenderal Pajak menyatakan bahwa wujud tempat kapal bersandar tersebut seharusnya tidak menjadi masalah: *"sepanjang kapal tersebut melakukan pelayaran dari pelabuhan ke rig, maka rig tersebut dianggap pelabuhan sehingga SE NO. 32/PJ.4/1996 tetap berlaku."* (Wawancara dengan Dewi, tanggal 20 April 2012)

Pelayaran adalah bisnis yang berkembang cukup cepat dimana teknis pelayaran pun sudah berkembang. Hendri salah staf perpajakan perusahaan pelayaran nasional menganggap bahwa peraturan dalam SE NO. 32/PJ.4/1996 tersebut sudah tidak relevan lagi dengan perkembangan bisnis pelayarn di masa kini dimana proses bongkar muat sudah bisa dilakukan antar kapal bahkan di tengah laut, sehingga pengertian pelabuhan ke pelabuhan tersebut dapat membingungkan WP (Wawancara dengan Hendri, tanggal 30 Mei 2012).

Terkait terminologi tempat kapal bersandar ini peneliti memandang bahwa pelabuhan tidak seharusnya diartikan secara sempit tapi harus melihat ke substansi tempat bersandar kapal tersebut. Sepanjang tempat tersebut dapat digunakan untuk melakukan bongkar muat barang/ naik turun penumpang, maka apapun nama tempat tersebut hendaknya dapat diartikan sebagai peabuhan. Adapun pengertian pelabuhan yang diatur dalam Undang-Undang Pelayaran adalah sebagai berikut:

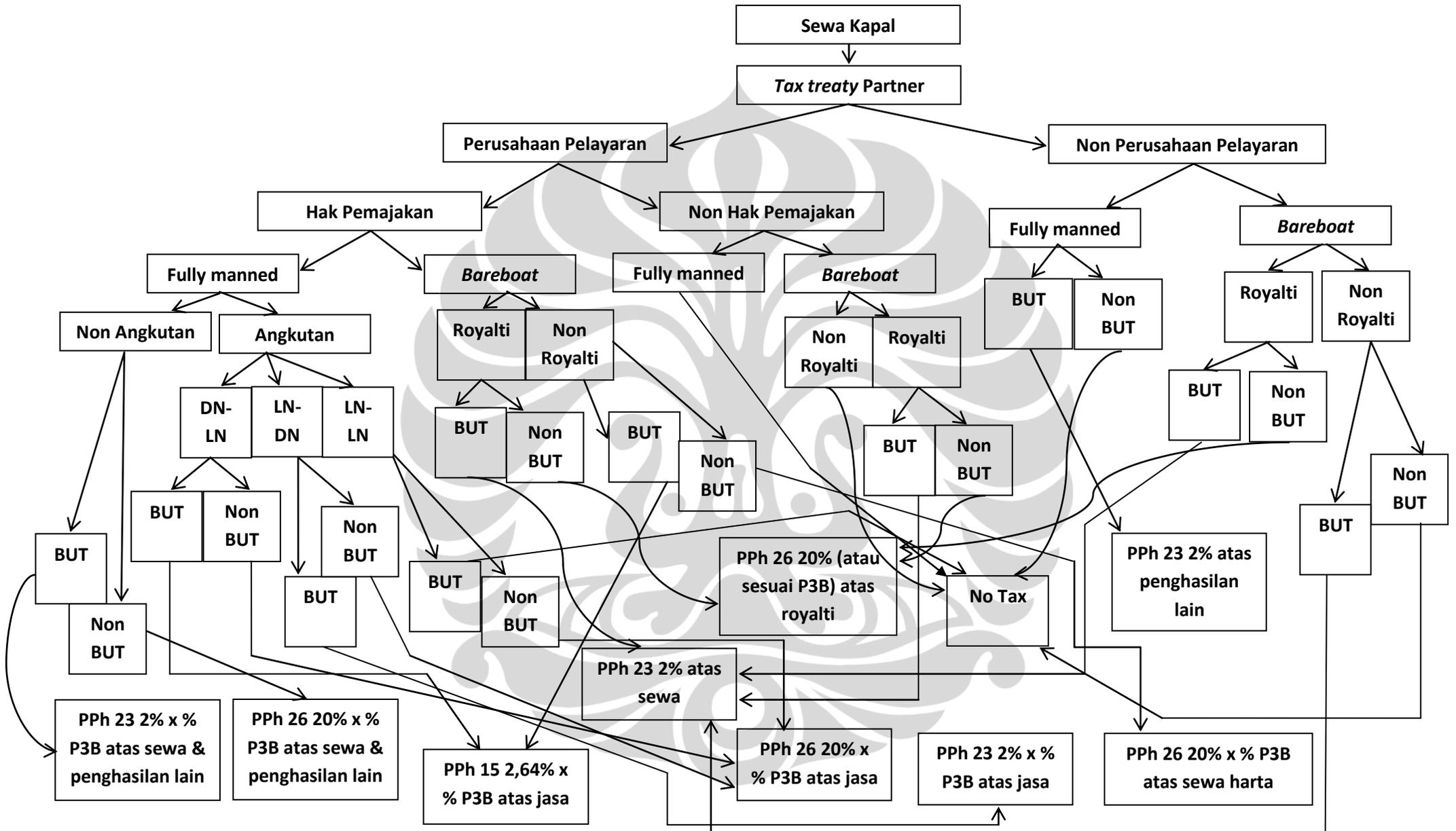
Pelabuhan adalah tempat yang terdiri atas daratan dan/atau perairan dengan batas-batas tertentu sebagai tempat kegiatan pemerintahan dan kegiatan perusahaan yang dipergunakan sebagai tempat kapal bersandar, naik turun penumpang, dan/atau bongkar muat barang, berupa terminal dan tempat berlabuh kapal yang dilengkapi dengan fasilitas keselamatan dan keamanan pelayaran dan kegiatan penunjang pelabuhan serta sebagai tempat perpindahan intra-dan antarmoda transportasi."

Pada dasarnya pengertian yang diberikan oleh Undang-Undang pelayaran sendiri sudah mencakup pengertian yang luas dari sebuah pelabuhan. Berdasarkan pengertian tersebut, sebuah kapal pun bisa dianggap pelabuhan apabila proses bongkar muat dilakukan dari satu kapal ke kapal lainnya. Namun dalam praktiknya fiskus cenderung mengartikan peraturan tersebut dalam arti sempit sehingga menimbulkan sengketa pajak dengan WP.



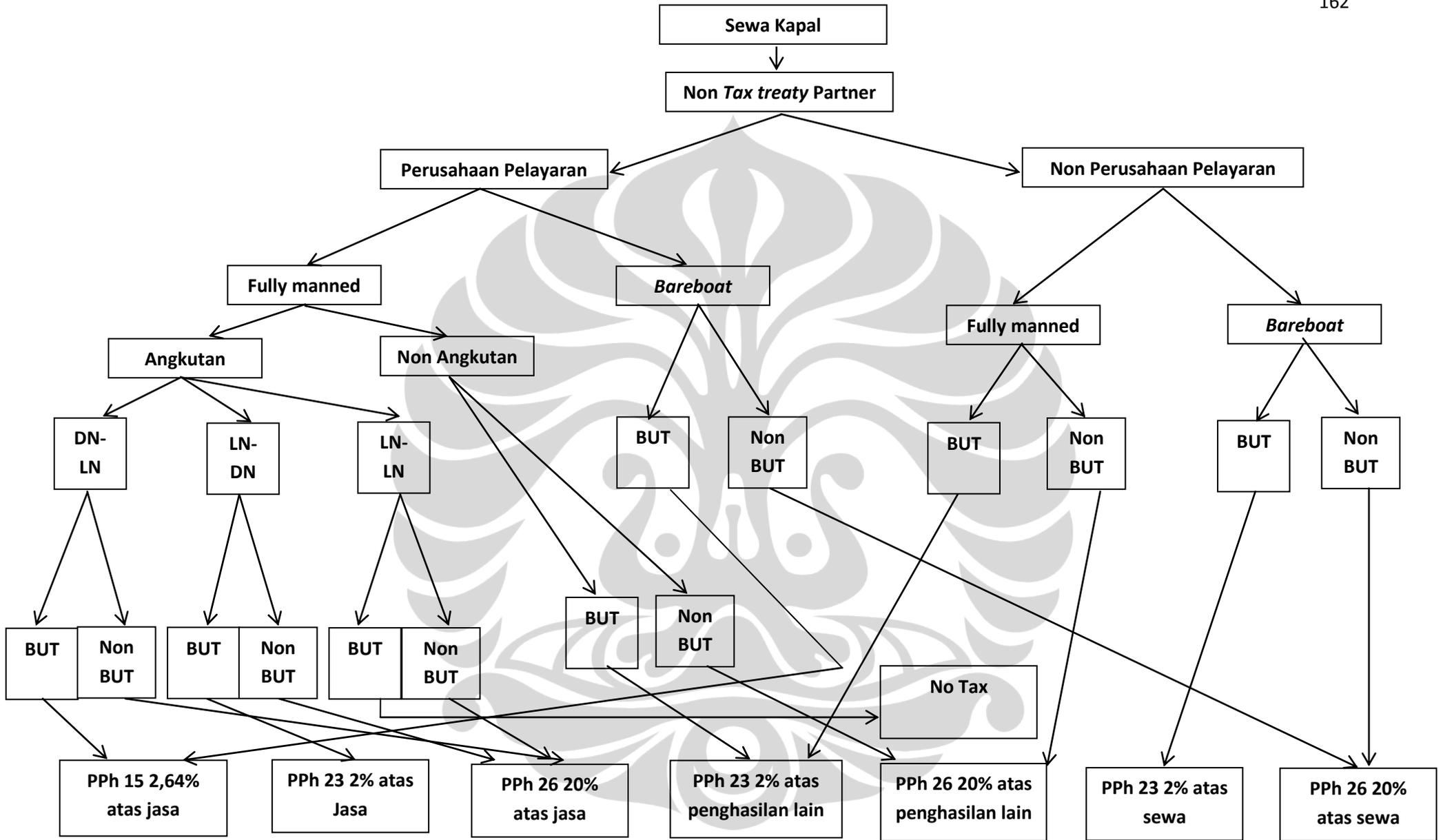
Gambar 5.1 Matriks Perlakuan PPh Atas Sewa Kapal dari Perusahaan Pelayaran Asing 1

Sumber: Hasil Olahan Peneliti, 2012



Gambar 5.2 Matriks Perlakuan PPh Atas Sewa Kapal dari Perusahaan Pelayaran Asing 2

Sumber: Hasil Olahan Peneliti, 2012



Gambar 5.3 Matriks Perlakuan PPh Atas Sewa Kapal dari Perusahaan Pelayaran Asing 3

Sumber: Hasil Olahan Peneliti, 2012

5.3 Analisis Penyebab Timbulnya *Tax Gap* PPh Pasal 15 atas Penghasilan Perusahaan Pelayaran Asing

5.3.1 Besarnya Potensi Penghasilan Perusahaan Pelayaran Asing

Masalah penentuan keberadaan Bentuk Usaha Tetap dan perbedaan jenis pajak yang dikenakan untuk transaksi sewa tertentu berimplikasi pada jumlah penerimaan negara dari sektor PPh Pasal 15 sebagai jenis pajak penghasilan utama dari kegiatan perusahaan pelayaran. Sesuai asas *revenue productivity* yang menyatakan bahwa pajak dipungut dengan tujuan utama untuk mengumpulkan penerimaan negara yang akan dipakai untuk membiayai barang-barang publik yaitu barang dan jasa yang diperlukan masyarakat secara keseluruhan, tentu pemerintah mengharapkan adanya pemasukan dana secara optimal dari PPh Pasal 15 ini. Pengertian dari memasukkan dana secara optimal ke kas negara berdasarkan Undang-undang Perpajakan yang berlaku dijelaskan oleh Nurmantu (2000, 30) sebagai berikut:

1. Jangan sampai ada wajib pajak/ subjek pajak yang tidak memenuhi sepenuhnya kewajiban perpajakannya.
2. Jangan sampai ada objek pajak yang tidak dilaporkan oleh wajib pajak kepada fiskus.
3. Jangan sampai ada objek pajak yang terlepas dari pengamatan atau Perhitungan fiskus.

Pencapaian asas *revenue productivity* tersebut dapat dilihat dari realisasi penerimaan PPh Pasal 15 dari perusahaan pelayaran asing. Berdasarkan data yang peneliti dapat dilapangan, diketahui bahwa terdapat kesenjangan penerimaan Pajak Penghasilan Pasal 15 dari sektor perusahaan pelayaran luar negeri dan dalam negeri seperti yang ditunjukkan oleh tabel di bawah ini:

Tabel 5.4
Penerimaan Pajak Penghasilan Pasal 15
Perusahaan Pelayaran Nasional dan Asing

Tahun	Penghasilan		Total	(%)	
	Nasional	Asing		Nasional	Asing
2008	174,765,118,761	112,387,439,947	287,152,558,708	61	39
2009	194,418,055,943	74,707,825,886	269,125,881,829	72	28
2010	183,759,599,916	99,356,614,249	283,116,214,165	65	35
2011	230,305,946,982	92,872,689,692	323,178,636,674	71	29
Penerimaan Rata-Rata				67	33

Sumber: DJP, 2011, diolah peneliti

Data diatas menunjukkan bahwa terjadi ketidakmerataan penerimaan Pajak Penghasilan Pasal 15 dari sektor pelayaran. Dibandingkan dengan PPh dari perusahaan pelayaran asing, PPh yang didapat dari perusahaan pelayaran dalam negeri tampak lebih dominan dari tahun ke tahun. Pada tahun 2008 PPh 15 dari sektor pelayaran luar negeri hanya menyumbang sebesar 39% dari total pendapatan dan bahkan menurun pada tahun berikutnya. Pada tahun 2010 penerimaan PPh 15 dari perusahaan pelayaran luar negeri meningkat sebanyak 7% dari tahun sebelumnya dan kemudian kembali turun 6% pada tahun 2011 menjadi hanya 29%.

Hal tersebut cukup ironis, mengingat terdapat pembagian pangsa pasar yang justru berbanding terbalik dengan penerimaan pajak tersebut. Menurut data, perusahaan pelayaran nasional menguasai jalur pelayaran domestik sementara perusahaan pelayaran asing menguasai jalur pelayaran internasional. pembagian pangsa pasar tersebut dapat dilihat pada tabel dibawah ini:

Tabel 5.5
Perkembangan Pangsa Muatan Dalam Negeri
Yang Diangkut Armada Nasional dan Asing
Tahun 2007-2010

Tahun	Muatan (Ton/M ³)			Pangsa Muatan (%)	
	Nasional	Asing	Total	Nasional	Asing
2007	148.740.629	79.214.358	227.954.987	65	35
2008	192.763.874	50.126.180	242.890.054	79	21

Tahun	Muatan (Ton/M ³)			Pangsa Muatan (%)	
	Nasional	Asing	Total	Nasional	Asing
2009	258.359.686	28.007.688	286.367.374	90	10
2010	303.119.578	5.870.818	308.990.396	98	2
Pangsa Muatan Rata-Rata Per Tahun				83	17

Sumber: Kemenhub, 2010

Berdasarkan data diatas, dominasi angkutan nasional untuk muatan dalam negeri terus meningkat seiring dengan diterapkannya azas *cabotage*. Pada tahun 2007 pangsa pasar yang dikuasai oleh perusahaan pelayaran domestik baru sekitar 65% dan terus meningkat secara konsisten dari tahun ke tahun sampai dominasi yang sangat mencolok terjadi pada tahun 2010 dimana perusahaan domestik menguasai 98% jalur pelayaran dalam negeri.

Hal yang berkebalikan terjadi di jalur internasional dimana perusahaan asing mendominasi muatan jalur tersebut. berikut tabel pangsa muatan luar negeri:

Tabel 5.6

Perkembangan Komposisi Muatan Ekspor dan Impor yang Diangkut Armada Nasional dan Asing

Tahun	Muatan (Ton/M ³)			Pangsa Muatan (%)	
	Nasional	Asing	Total	Nasional	Asing
2007	31.381.870	500.514.225	531.896.095	6	94
2008	38.196.693	498.273.709	536.470.402	7	93
2009	49.293.953	501.661.150	550.955.103	9	91
2010	51.162.187	516.046.091	567.208.278	9	91
Pangsa Muatan Rata-Rata Per Tahun				8	92

Sumber: kemenhub, 2010

Pada tabel diatas terlihat dominasi perusahaan pelayaran asing dalam angkutan di jalur internasional. pada tahun 2007 muatan di jalur internasional di kuasai oleh asing sebanyak 94%. Walaupun pangsa muatan tersebut turun setiap tahunnya, namun kekuasaan perusahaan pelayaran asing masih tetap mencolok hingga tahun 2010 dimana muatan di jalur internasional diangkut oleh asing adalah sebanyak 91%. Apabila dibandingkan dengan rata-rata penguasaan pangsa pasar baik dalam negeri maupun internasional, maka perusahaan pelayaran nasional menguasai sebanyak 33% muatan sedangkan perusahaan pelayaran luar negeri menguasai sebanyak 67% muatan.

Data diatas menunjukkan jumlah muatan pada jalur internasional dan domestik, namun belum menggambarkan nilai ekonomis/penghasilan dari muatan tersebut. Berdasarkan rata-rata *freight* angkutan laut sebesar USD 20/mTon untuk jalur domestik dan USD 50/mTon untuk jalur internasional, berikut adalah estimasi penghasilan perusahaan pelayaran baik nasional maupun domestik yang didapatkan dari jalur nasional maupun internasional:

Tabel 5.7
Nilai Ekonomis Penghasilan Perusahaan Pelayaran dari Jalur Domestik dan Nasional

Jalur	Tahun	Nilai Muatan		
		Nasional	Asing	Total
Dalam Negeri	2007	\$2.974.812.580	\$1.584.287.160	\$4.559.099.740
	2008	\$3.855.277.480	\$1.002.523.600	\$4.857.801.080
	2009	\$5.167.193.720	\$560.153.760	\$5.727.347.480
	2010	\$6.062.391.560	\$117.416.360	\$6.179.807.920
Internasional	2007	\$1.569.093.500	\$25.025.711.250	\$26.594.804.750
	2008	\$1.909.834.650	\$24.913.685.450	\$26.823.520.100
	2009	\$2.464.697.650	\$25.083.057.500	\$27.547.755.150
	2010	\$2.558.109.350	\$25.802.304.550	\$28.360.413.900
Total		\$26.561.410.490	\$104.089.139.630	\$130.650.550.120

Sumber: diolah peneliti, 2012

Potensi devisa negara yang keluar menjadi milik asing ditunjukkan oleh tabel diatas. Selama tahun 2007-2010, potensi devisa negara yang menghilang mencapai \$104.089.139.630. Sebagai bahan perbandingan antara penghasilan yang didapatkan dan Pajak Penghasilan yang dibayarkan, diasumsikan rata-rata Kurs Menteri Keuangan dari tahun 2008-2010 adalah Rp. 9100. Dari perhitungan tersebut didapatkan perbandingan total penghasilan dan PPh yang dibayarkan sebagai berikut:

Tabel 5.8
Rasio Penerimaan PPh Perusahaan Pelayaran
Tahun 2008-2010

Perusahaan	Total Penghasilan	Total PPh	Rasio
Nasional	Rp200.359.290.131.000	Rp552.942.774.620	0,27
Asing	Rp705.060.185.102.000	Rp286.451.880.082	0,04

Sumber: diolah peneliti, 2012

Tabel 5.8 menunjukkan bahwa rasio pembayaran pajak dari total penghasilan perusahaan pelayaran dalam negeri dan luar negeri memang masih sangat kecil, yakni 0,27 untuk perusahaan pelayaran nasional dan 0,04 untuk perusahaan pelayaran asing. Namun demikian, dapat dilihat jika perusahaan pelayaran nasional yang penghasilannya hanya sepertiga dari perusahaan pelayaran luar negeri membayar PPh dua kali lebih besar dibanding perusahaan pelayaran luar negeri yang penghasilannya tiga kali lipat perusahaan nasional. Padahal apabila melihat tarif pajak, perusahaan pelayaran luar negeri dikenakan tarif yang lebih tinggi yaitu 2,64% dibandingkan dengan perusahaan pelayaran nasional yang hanya sebesar 1,2%.

Hal inilah yang kemudian mendapat perhatian dari perusahaan pelayaran nasional dimana para pengusaha di sektor pelayaran merasa terdapat semacam diskriminasi dalam hal pengenaan pajak. Pengusaha nasional merasa pemerintah menjadikan perusahaan nasional sebagai subjek utama pengenaan PPh Pasal 15 sedangkan perusahaan asing tidak terlalu diutamakan. Hal tersebut dapat dimengerti mengingat perusahaan pelayaran nasional baru bangkit dari keterpurukan sebelum adanya asas cabotage dan dalam Pasal 51 ayat (1) UU Pelayaran disebutkan bahwa pemerintah seharusnya wajib memberikan fasilitas perpajakan kepada perusahaan pelayaran dalam negeri. Peneliti menemukan terdapat beberapa faktor yang menyebabkan rendahnya penerimaan PPh khususnya PPh Pasal 15 dari perusahaan pelayaran asing

Dari penjelasan di atas, dapat dikatakan bahwa terdapat *tax gap* dalam penerimaan PPh Pasal 15 dari perusahaan pelayaran luar negeri. Menurut Toder (2007,1) *tax gap* sendiri berarti selisih antara besarnya kewajiban pajak pada satu tahun tertentu dengan jumlah pajak yang dibayar secara sukarela dan tepat waktu.

Dari data yang peneliti kemukakan diatas dapat dilihat bahwa sektor perusahaan pelayaran asing memiliki potensi pajak yang sangat besar, namun PPh yang dibayarkan tergolong kecil khususnya apabila dibandingkan dengan penerimaan PPh yang sama dari perusahaan pelayaran nasional.

Adanya *tax gap* ini merupakan pertanda dari adanya potensi pajak yang tidak tergal. Potensi Pajak sendiri diartikan sebagai perhitungan teoritis berapa jumlah pajak yang mestinya dapat terhimpun dalam suatu tahun dengan memperhatikan berbagai variabel (Nurmantu, 2003, 35). Terdapat tiga faktor yang dapat menyebabkan timbulnya *tax gap* menurut Toder (2007, 4):

1. *The non-filling gap is the loss in timely tax revenue from taxpayers who have a legal requirement to file a tax return, but do not file on time or at all.*
2. *The underreporting gap is the loss in timely tax revenue from taxpayers who file a timely return, but misreport the amount of tax they owe.*
3. *The underpayment gap is the loss in timely revenue from taxpayers who have filed timely returns, but have not paid their reported tax on time.*

5.3.2 Analisis Penyebab Timbulnya Tax Gap Pajak Penghasilan Pasal 15 atas Kegiatan Pelayaran Asing

Terkait dengan adanya *tax gap* tersebut, berikut adalah analisis penyebab munculnya kesenjangan PPh Pasal 15 dari sektor perusahaan pelayaran asing:

5.3.2.1 Pembagian Hak Pemajakan yang Kurang Berpihak Kepada Negara Sumber

Sebagaimana data yang telah dikemukakan sebelumnya bahwa perusahaan pelayaran asing menguasai jalur internasional dengan rata-rata penguasaan sebanyak 92%. Untuk mengenakan PPh atas transaksi pelayaran di jalur internasional harus terlebih dahulu merujuk pada pembagian hak pemajakan yang diatur dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda. Dari semua Negara *tax treaty partner* Indonesia berikut adalah daftar P3B yang memberikan hak pemajakan pada Negara sumber:

Tabel 5.9
Ringkasan Pengenaan Pajak atas Laba Usaha dari Pengoperasian Kapal
Laut dalam Jalur Internasional dalam P3B Indonesia yang Menggunakan
Prinsip Negara Sumber

No.	Negara	Keterangan
	Austria	50% dari pajak yang terutang berdasarkan UU Domestik Negara sumber
2	Bangladesh	50% dari pajak yang terutang berdasarkan UU Domestik negara sumber
3	Brunei Darussalam	50% dari pajak yang terutang berdasarkan UU Domestik negara sumber
4	Filipina	Tarif: 1,5% dari penghasilan bruto atau tarif pajak paling rendah di Philipina yang dikenakan pada penduduk negara ketiga
5	Hungaria	50% dari pajak yang terutang berdasarkan UU Domestik negara sumber
6	Pakistan	Tarif sesuai dengan Undang-Undang Domestik
7	RRC	50% dari pajak yang terutang berdasarkan UU Domestik negara sumber
8	Rumania	50% dari pajak yang terutang berdasarkan UU Domestik negara sumber dan tidak > 2% <i>f gross amount of freight</i>
9	Rusia	50% dari pajak yang terutang berdasarkan UU Domestik negara sumber
10	Singapura	50% dari pajak yang terutang berdasarkan UU Domestik negara sumber
11	Srilanka	50% dari pajak yang terutang berdasarkan UU Domestik negara sumber
12	Swiss	50% dari pajak yang terutang berdasarkan UU Domestik negara sumber
13	Thailand	50% dari pajak yang terutang berdasarkan UU Domestik negara sumber
14	Venezuela	Hanya khusus untuk transportasi hidrokarbon

Sumber: diolah peneliti, 2012

Berdasarkan tabel di atas dapat dilihat bahwa negara sumber memang tidak menjadi negara yang mendapatkan prioritas hak pemajakan dari laba perusahaan pelayaran yang beroperasi di jalur internasional. apabila menjadi negara sumber penghasilan, maka Indonesia hanya berhak mengenakan PPh dari 14 negara. Hak itupun bukanlah hak penuh untuk memajaki semua penghasilan yang didapat dari negara sumber, melainkan hanya sebagian dari jumlah pajak yang semestinya. Contohnya adalah P3B dengan Filipina dimana tarif maksimal

yang bisa dikenakan hanyalah 1,5%, atau P3B dengan Singapura dimana negara sumber hanya berhak mengenakan pajak sebesar 50% dari transaksi tersebut.

Padahal seperti data yang terdapat pada tabel 5.3.6 jalur internasional dikuasai oleh perusahaan pelayaran asing. Apabila perusahaan pelayaran asing tersebut merupakan *tax treaty partner* Indonesia, maka kemungkinan besar Indonesia tidak berhak mengenakan PPh dari perusahaan tersebut karena terhalang pembagian hak pemajakan. Pembagian hak pemajakan yang lebih berpihak kepada negara domisili ini merupakan faktor utama yang menyebabkan rendahnya penerimaan PPh pasal 15 dari perusahaan pelayaran asing.

Berdasarkan teori *tax gap*, masalah kecilnya hak pemajakan yang dimiliki oleh negara sumber ini merupakan bentuk dari non filling gap. Adapun non filling gap diartikan sebagai berikut:

Non-filling gap merupakan suatu potensi pajak yang hilang akibat terjadi pelanggaran di dalam proses pencatatan jumlah wajib pajak dan objek pajak yang dilakukan oleh petugas pajak maupun wajib pajak itu sendiri dan juga potensi pajak yang hilang akibat adanya pengecualian (exemption) terhadap suatu objek pajak yang ditetapkan oleh pemerintah dalam Undang-undang Perpajakan yang berlaku. Dapat pula terjadi, suatu objek pajak yang belum jelas siapa wajib pajaknya.

Sesuai pengertian diatas, kebijakan pembagian hak pemajakan yang tidak diberikan ke negara sumber dapat disetarakan dengan sebarang pengecualian (*exemption*) terhadap suatu objek pajak yang ditetapkan oleh pemerintah dalam Undang-Undang perpajakan yang berlaku. Namun dalam hal ini, yang dikecualikan bukanlah objeknya, melainkan hak pemajakannya yang tidak diberikan ke negara sumber berdasarkan ketentuan yang ada di dalam *tax treaty*. Sedikitnya hak pemajakan tersebut membuat potensi pajak yang ada tidak dapat tergali karena terbentur dengan ketentuan pembagian hak pemajakan dalam *tax treaty*.

5.3.2.2 Pengawasan yang Sulit Dilakukan Terutama Sektor Offshore (Migas)

Setelah kendala dari sedikitnya hak pemajakan yang didapatkan oleh Indonesia sebagai negara sumber, masalah berikutnya yang dihadapi dalam memajaki perusahaan pelayaran asing adalah pengawasan pemenuhan kewajiban

perpajakan. Apabila Indonesia sudah memiliki hak pemajakan atas penghasilan dari perusahaan pelayaran asing, maka pemotongan pajaknya pun dilakukan oleh pihak yang memberikan penghasilan (dalam rangka *charter*) atau dibayar sendiri oleh WP melalui agen apabila penghasilan didapat selain dari *charter*.

Masalah tidak akan muncul apabila pemotong PPh ataupun WP berdisiplin dalam memenuhi kewajiban perpajakannya. Namun kedisiplinan tersebut ternyata masih merupakan sesuatu yang langka dalam tataran praktisnya. Narasumber-narasumber peneliti menyebutkan bahwa dalam praktik di lapangan banyak sekali potensi-potensi Pajak Penghasilan yang hilang akibat dari WP maupun pemotong pajak yang tidak menjalankan kewajibannya secara benar. Ketidakhahaman akan peraturan perpajakan masih menjadi salah satu alasan tidak terpenuhinya kewajiban tersebut secara benar. Namun ketidakhahaman akan peraturan tersebut terasa janggal apabila lawan transaksi perusahaan pelayaran asing maupun perusahaan nasional yang menjadi agen adalah perusahaan-perusahaan besar yang sudah beroperasi cukup lama. Sehubungan dengan hal tersebut, alasan utama tidak terpenuhinya kewajiban perpajakan secara benar adalah karena kesengajaan atau *tax avoidance*, seperti yang dikatakan oleh narasumber dari pihak perusahaan pelayaran nasional berikut:

“kalo yang pertanyaannya, sejauh mana, kemauan si yang harusnya motong pajak ini, kan udah deal dengan dia nih, pokoknya saya terima 100 ribu aja, kan ada pajak harusnya, nah sejauh mana inisiatif dia untuk lapor pajak gitu, dan inisiatif petugas pajak untuk memantau ini,sejauh mana nggak ada....”(Wawancara dengan narasumber dari pihak perusahaan pelayaran)

Adanya penghindaran pajak secara ilegal tersebut pun diakui oleh *Account Representative* KPP badora: *“Ya banyaklah... ya itu yang jadi kasus, dia taat apa enggak, seberapa jujur sih Wajib Pajak, terus seberapa kuat sih kontrol kita, kita dikembalikan ke asas perpajakannya tadi itu self assessment”* (Wawancara dengan Yongki Setiawan, tanggal 5 Juni 2012). Sebagaimana yang dikatakan oleh pihak KPP Badora tersebut, pihak-pihak yang bertanggungjawab atas pemenuhan kewajiban perpajakan tersebut tidak akan berani melakukan penghindaran pajak apabila ada kontrol atau pengawasan yang kuat dari KPP Badora. Hal itu dibenarkan oleh salah satu narasumber peneliti yang merupakan pihak perusahaan pelayaran nasional:

“pertanyaannya adalah sejauh mana kapal-kapal asing yang baik yang berdomisili dan beroperasi di Indonesia yang angkanya 88 unit kapal tadi tapi nilai ekonomisnya melebihi 13000 kapal tadi (kapal nasional) serta kapal asing yang memuat di Indonesia trus dia pergi keluar bawa komoditi Indonesia, sejauh mana dia penegakan pajaknya, nggak ada yang tau.” (Wawancara dengan narasumber dari pihak perusahaan pelayaran).

Namun demikian, dikatakan oleh KPP badora, melakukan pengawasan terhadap WP Pelayaran ini tidaklah mudah. Diperlukan sinergi dan kerjasama antara dua institusi yang berkepentingan, yakni Kementerian Keuangan dan Kementerian Perhubungan:

“Sebenarnya begini, kalo untuk pemajakannya, kalo kendala, kita lebih banyak ke arah given, dimana kita yaudah, WP, istilahnya, dalam arti kita kesulitan untuk membuktikan itu, data manifest kapal itu ada di Syahbandar, dalam hal ini ada di Kemenhub lah dibawah Hubla, kita untuk minta data kapal ini kemana-kemana saja, kita itu nggak tau, mungkin aja si Wajib Pajak ngasih data, cuman kesini pak kesini pak, tapi kan pada actualnya, yang tahu data recordnya ya, di syahbandar dalam hal ini di pelabuhan itu, di Bandar-bandar pelabuhan.” (Wawancara dengan Yongki Setiawan, tanggal 5 Juni 2012)

Kendala utama yang dihadapi oleh pihak KPP Badora dalam melakukan pengawasan terhadap perusahaan pelayaran asing adalah sulitnya mendapatkan data kapal yang melakukan transaksi dengan Indonesia. Data tersebut merupakan kunci utama KPP Badora untuk dapat memeriksa kepatuhan pajak perusahaan pelayaran asing yang memperoleh penghasilan dari Indonesia. Pihak yang memiliki akses untuk data tersebut adalah syahbandar yang merupakan perpanjangan tangan dari Departemen Perhubungan Laut (Hubla) Kementerian Pehubungan.

Dalam prosedur untuk melakukan pelayaran baik untuk kegiatan ekspor, impor, maupun pelayaran dalam negeri, suatu kapal harus memiliki surat izin kapal. Surat izin kapal tersebut menandakan bahwa kapal tersebut telah menyelesaikan kewajibannya dan telah dapat diberikan izin berlayar ke pelabuhan tujuan. Jenis kapal yang harus/diwajibkan untuk memiliki surat izin berlayar adalah kapal tanker, kapal kargo, kapal penumpang, kapal hewan, kapal ikan,

kapal container, dengan kata lain, jenis angkutan yang memiliki Gross Tonage (GT) 200. Adapun prosedur untuk memperoleh surat izin berlayar adalah:

- 1) Agen melapor kedatangan kapal ke syahbandar dengan menunjukkan data:
 - a. Nama kapal;
 - b. Pelabuhan asal;
 - c. Muatan/manifest;
 - d. Lama di pelabuhan.
- 2) Setelah kapal bersandar dalam waktu yang ditentukan:
 - a. Agen mengajukan permohonan ke seksi kesyahbandaran;
 - b. Membayar uang navigasi dengan membawa:
 - i. Surat-surat kapal untuk diperiksa
 - ii. Manifes muatan (Suranto, 2004,16)

Keberadaan informasi-informasi yang dimiliki oleh syahbandar diatas sangat berguna bagi KPP Badora untuk dapat mengetahui perusahaan-perusahaan pelayaran asing yang mendapatkan penghasilan dari Indonesia, sekaligus berguna untuk melihat potensi pajak dan pengawasan kewajiban perpajakannya.

Pada kenyataannya KPP Badora mengaku kesulitan untuk mendapatkan data-data diatas. Terdapat disharmonisasi dan kekurangan koordinasi antara Kementerian Perhubungan sebagai pemegang data dan Kementerian Keuangan yang memerlukan data tersebut: *“kita itu, bisa dapat data itu, kita harus kerjasama dengan kementerian yang lain, sebenarnya, Indonesia udah tau permasalahannya itu disharmoni antar kementerian. Untuk permintaan data udah susah”* (Wawancara dengan Yongki Setiawan, tanggal 5 Juni 2012). Selain itu, KPP Badora juga meminta data kepada WP, namun demikian pada beberapa kasus WP tidak bersedia memberikan data yang dimaksud. Kalaupun data diberikan, tidak dapat dipercaya sepenuhnya karena tidak ada data pembanding dari Kementerian Perhubungan yang sumbernya lebih meyakinkan. Belum terintegrasinya pengelolaan data pelayaran menjadi penyebab sulitnya mendapatkan data WP tersebut. Disamping itu, disinyalir terdapat pihak-pihak terkait yang sengaja mempersulit pemberian data tersebut untuk kepentingan tertentu.

Walaupun mendapatkan data tersebut sulit, KPP Badora sudah melakukan serangkaian upaya mandiri untuk tetap melakukan pemeriksaan kewajiban perpajakan perusahaan pelayaran asing. Untuk mendapatkan data WP selain dari Kementerian Perhubungan, KPP Badora mencari data dari sumber-sumber seperti majalah *shipping*, lawan transaksi dan dari media lainnya. Setelah mendapatkan data-data tersebut kemudian KPP Badora memeriksa pemenuhan kewajiban perpajakannya seperti memeriksa kesesuaian hak pemungutan pajak pada *tax treaty*, memeriksa formulir DGT, menyesuaikan transaksi dengan ketentuan tarif, kemudian memeriksa kebenaran kegiatan yang dilakukan (jasa pengangkutan atau sewa) dan lain sebagainya.

Masalah pengawasan akan menjadi jauh lebih sulit untuk kapal-kapal yang beroperasi pada sektor minyak dan gas (migas) di lepas pantai (*offshore*). Data *Indonesia National Shipowners Association* menyebutkan, walaupun armada nasional telah menguasai pasar dari segi jumlah pasar dari segi jumlah kapal, jika dihitung dalam aspek nilai sewa kapal yang diterima armada Indonesia sangat kecil (dibawah 25%) dari jumlah total uang sewa yang dibayar (diperkirakan USD 1,5 Milyar per tahun). Padahal sektor migas merupakan penyumbang muatan terbanyak di jalur domestik, yakni rata-rata mencapai lebih dari 30% dari total muatan per tahun. Dengan kata lain, walaupun jumlah kapal asing yang beroperasi untuk sektor migas tersebut jauh lebih sedikit, namun penghasilannya jauh melampaui jumlah seluruh kapal Indonesia yang beroperasi di sektor tersebut. Diperkirakan, devisa setiap tahun yang keluar untuk sektor *offshore* karena penggunaan kapal asing mencapai USD 1,125 Miliar.

Sehubungan dengan hal ini, salah satu narasumber dari pihak perusahaan pelayaran nasional pihak perusahaan pelayaran nasional menghimbau pemerintah untuk melakukan intensifikasi pemeriksaan pada sektor *offshore* karena sektor tersebut sangat rawan penyelewengan pajak:

“Makanya saya bilang orang pajak itu, tolong dong, coba cari, atang ke balikpapan sana, coba pergi ke perusahaan minyak, tanya, eh ini kapal siapa, kapan bayar pajaknya, ininya bagaimana, kontraknya bagaimana, berapa muatannya, tanya gitu lo, kan objek pajak itu, berapa listing minyaknya,”

Lebih lanjut narasumber tersebut mengatakan, ada kendala lain yang dihadapi dalam mengenakan PPh pada perusahaan pelayaran asing ini, yakni kebenaran data yang dilaporkan. Senada dengan pihak KPP Badora, narasumber tersebut mengungkapkan bahwa data tentang muatan kapal yang didapat dari perusahaan pelayaran asing tersebut tidak dapat dipercaya sepenuhnya:

“pertanyaanya apakah segitu listingnya, siapa yang tahu, siapa yang tau listing angkat minyak sekian 900 barrel per hari, ga ada orang yang tau. Listing it rig, disedot sini, kapal-kapal ini kapal-kapal asing semua, siapa yang tau, terus dibilang ke BP migas pak dari ini sekian ratus barrel, dari sini sekian ratus barel terus akumulasi terus lapor ke keuangan, pak hari ini sekian listing sekian.”

Pihak KPP Badora juga mengakui adanya kesulitan yang lebih ketika harus memeriksa kewajiban perpajakan perusahaan pelayaran asing yang beroperasi di lepas pantai. Seperti yang diungkapkan oleh Yongki, salah satu AR KPP Badora:

“Lebih susah lah kalo gitu, yang sandar aja kita susah apalagi yang istilahnya karena banyak kapal, yang ngambil, sewa disini, operasi disini, kantor pusat di Jakarta, kerja di Bontang, Bontang langsung ke Singapur, itu kan ngga ada yang, pengawasannya susah.”

(Wawancara dengan Yongki Setiawan, tanggal 5 Juni 2012)

Kurangnya sinergi antar kementerian menjadi kendala yang sangat besar dari upaya penerapan pajak pada perusahaan pelayaran asing. KPP Badora sebagai lembaga yang berwenang dalam bidang perpajakan terlalu bergantung pada data operasi perusahaan pelayaran asing yang ada pada Kementerian Perhubungan untuk dapat memeriksa potensi pajak dan pemenuhan kewajiban perpajakan. Upaya-upaya mandiri yang telah dilakukan tidak bisa maksimal karena data yang diberikan langsung oleh WP tidak dapat dipercaya sepenuhnya. Dalam bidang migas misalnya, jumlah minyak yang disedot dan dimasukkan ke dalam satu kapal tidak diperiksa oleh pihak Indonesia dan hanya mengandalkan informasi dari pihak asing.

Dalam kaitannya dengan teori *tax gap*, kesulitan yang dihadapi oleh KPP Badora ini tergolong jenis *Non-filling gap*, yakni suatu potensi pajak yang hilang akibat terjadi pelanggaran di dalam proses pencatatan jumlah wajib pajak dan objek pajak yang dilakukan oleh petugas pajak maupun wajib pajak itu sendiri. Jumlah wajib pajak perusahaan pelayaran asing tidak dapat diketahui oleh KPP

Badora karena tidak adanya data yang dapat digunakan sebagai informasi mendasar mengenai kegiatan Wajib Pajak.

Kesulitan dalam mengetahui keberadaan Wajib Pajak ini juga merupakan salah satu sebab tidak tergalinya potensi pajak secara maksimal menurut Nurmantu, yakni adanya objek pajak yang terlepas dari pengamatan atau perhitungan fiskus (2003,30). Keberadaan Wajib Pajak tersebut merupakan informasi yang sangat mendasar yang dibutuhkan oleh fiskus untuk memeriksa kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan WP. Ketiadaan informasi mengenai WP tersebut tentu menyebabkan hilangnya potensi pajak yang tidak sedikit.

Selain itu, sekalipun KPP Badora mendapatkan data kegiatan yang diperoleh langsung dari WP tanpa melalui Kementerian Perhubungan, data tersebut tidak dapat diyakini kebenarannya secara mutlak. Pelaporan jumlah pajak yang tidak benar tersebut merupakan salah satu penyebab lain timbulnya *tax gap* yang dikenal dengan istilah *Underreporting gap*. Yang termasuk didalamnya adalah (Toder, 2007, 5):

1. Jumlah penghasilan yang tidak benar (*understated income*)
2. Pengurangan-pengurangan pajak yang tidak seharusnya (*improper deductions*)
3. Jumlah biaya yang tidak benar (*overstated expenses*)

Kelalaian dalam pengajuan kredit pajak (*erroneously claimed credits*)

Ketidakbenaran pelaporan penghasilan tersebut juga merupakan salah satu penyebab tidak tergalinya penerimaan negara secara optimal menurut Nurmantu (2003, 30), yakni objek pajak yang tidak dilaporkan oleh wajib pajak kepada fiskus.

5.3.2.3 Kurang Maksimalnya Peranan Agen dalam Pemenuhan Kewajiban Perpajakan

Tugas agen selain mengurus dokumen-dokumen terkait legalitas kegiatan pelayaran adalah juga mengurus kewajiban perpajakan *principal*-nya. Seperti yang telah dijelaskan di awal pembahasan bahwa ada dua jenis agen, yakni general agent dan special agent (port agent). General agent atau agen umum ditunjuk oleh perusahaan pelayaran yang cenderung rutin melakukannya di Indonesia, yakni seperti untuk pelayaran liner. Sementara untuk pelayaran yang

hanya dilakukan sekali-kali, dan dengan jalur yang tidak tetap, cukup menunjuk *port agent/special agent* (agen pelabuhan/agen khusus).

Bagi agen umum, karena perusahaan *principal* melakukan kegiatan liner (jalur dan waktu pelayaran yang rutin), maka ada kemungkinan pemenuhan kewajiban perpajakannya harus dijalankan sendiri, karena tidak disewa oleh satu pihak tertentu yang bisa menjadi pemotong pajak. Namun untuk pelayaran *tramper*, yang hanya disewa satu kali oleh pihak tertentu, secara aturan pajaknya harus dipotong oleh pemotong. Dalam hal ini, agen benar-benar lepas tangan dari urusan perpajakan dan murni hanya melakukan tugas terkait dengan legalitas pelayaran, kepelabuhanan, dan memenuhi kebutuhan kru. Hal tersebut dikatakan oleh Hendri, staf pajak salah satu perusahaan pelayaran nasional:

“ini hanyalah yang ditunjuk adalah agen, untuk melayani kegiatan operasional kapal saja, maksudnya gini, kapal ini datang ke Indonesia, krunya butuh makanan nih, krunya butuh dokumen-dokumen apa gitu, itu kan agen yang perusahaan Indonesia tadi, untuk apa? Untuk support air tawar, support kebutuhan-kebutuhan itu aja, ngurus dokumen kapal, tidak yang tadi, tidak untuk bisnis.”

Khusus untuk kegiatan *tramper* memang tidak menimbulkan BUT di Indonesia karena tidak terpenuhinya sifat tearatur dari penunjukkan keagen. Tidak timbulnya BUT inilah yang menyebabkan agen khusus tersebut hanya mengurus keperluan kepelabuhanan dan tidak mengurus kewajiban perpajakannya, padahal masih ada kemungkinan timbulnya kewajiban perpajakan yang harus dipenuhi oleh *principal*. Tidak terlibatnya agen dalam pengurusan administrasi pajak akan semakin melemahkan pemenuhan kewajiban perpajakan suatu perusahaan pelayaran asing. Salah satu narasumber peneliti menyebutkan bahwa dalam kasus yang lebih esktrim, suatu perusahaan pelayaran asing bahkan ada yang sama sekali tidak menunjuk agen ketika hendak beroperasi di Indonesia:

“Sekarang Ada 99 kapal asing yang bermain di sumur-sumur minyak di Indonesia. pertanyaannya adalah, logiknya di Undang-Undang kami di UU no 17 dibawahnya lagi ada Keputusan Menteri Perhubungan nomor 48 tahun 2011 tentang pengaturan pemberian izin di Indonesia untuk kapal-kapal offshore itu disebutkan itu kapal asing tadi owner tadi mesti menunjuk agen nya ada di Indonesia, supaya pajak tadi dilaporin, dia tau. Tapi apa yang terjadi, ini dia tidak, jadi owner asing tadi, langsung kontrak dengan perusahaan minyak, jadi sehingga apa yang terjadi, jadi ngga termonitor pajak-pajak tadi”

Keberadaan agen sebagai perpajakan tangan dari pemilik kapal asing seharusnya dapat menjadi pihak yang ikut mengawasi pemenuhan kewajiban perpajakan. Namun di lapangan peran agen dalam hal perpajakan sangat sedikit atau bahkan tidak ada sama sekali dan kewajiban perpajakan hanya diserahkan kepada pemilik kapal dan penyewa. Hal tersebut semakin melemahkan kontrol atas pemenuhan kewajiban perpajakan *principal* dan tentu saja memperlebar adanya *tax gap* PPh Pasal 15 dari perusahaan pelayaran asing ini.

5.3.3 Upaya untuk Mengurangi *Tax gap*

Belajar dari pengalaman *Internal Revenue Service* (IRS) dalam mengurangi jumlah *tax gap* di Amerika Serikat, upaya paling utama yang dapat dilakukan oleh aparat pajak adalah melakukan penegakan hukum atau *law enforcement*. Pengerian penegakan hukum menurut Purnadi, seperti yang disadur dari Soekanto (1983, 13) adalah sebagai berikut:

“... kegiatan menyasikan hubungan nilai-nilai yang terjabarkan dalam kaidah-kaidah/pandangan-pandangan menilai yang mantap dan mengejewantah dan sikap tindak sebagai rangkaian penjabaran nilai tahap akhir, untuk menciptakan, memelihara, dan mempertahankan kedamaian pergaulan hidup”.

Dengan demikian sistem penegakan hukum (yang baik) menyangkut penyerasian antara nilai dengan kaidah serta dengan perilaku nyata manusia. Dalam dunia perpajakan, penegakan hukum tersebut melibatkan upaya penyerasian peraturan perpajakan dengan praktik di lapangan.

Todder (2007, 4) menyatakan bahwa *tax gap* dapat dikurangi dengan mengalokasikan sumber daya yang lebih pada penegakan hukum, dengan memberikan otoritas pajak alat yang lebih untuk menegakkan hukum yang ada. Hal itu telah dibuktikan melalui pengalaman Amerika Serikat telah dimana upaya penegakan hukum (*law enforcement*) telah menyelamatkan penerimaan negara sebanyak \$45 miliar setiap tahunnya.

Keberhasilan dari penegakan hukum sendiri dipengaruhi oleh empat faktor (Soekanto, 1983, 13), yakni:

1. Kaidah hukum atau peraturan itu sendiri

Peraturan yang ada, dalam hal ini untuk memungut pajak, haruslah sistematis, sinkron, cukup (tidak ada hal yang tidak tercakup dalam peraturan), dan sesuai dengan persyaratan yuridis yang ada.

2. Petugas yang mengakkan atau yang menerapkan

Petugas penegak hukum mencakup ruang lingkup yang sangat luas, oleh karena menyangkut petugas pada strata atas, menengah, dan bawah. Dalam hal penegakan hukum tersebut petugas pajak haruslah memenuhi kaidah berikut ini

- a. Memiliki pengaturan yang jelas mengenai sejauh mana petugas terikat oleh peraturan yang ada
 - b. Memiliki otoritas yang jelas tentang batas wewenang petugas diperkenankan memberikan “kebijaksanaan”
 - c. Petugas pajak dapat menjadi teladan masyarakat untuk mematuhi peraturan
 - d. Memiliki derajat sinkronisasi tugas yang jelas
3. Fasilitas yang diharapkan dapat mendukung pelaksanaan kaidah hukum

Secara sederhana, fasilitas dapat dirumuskan sebagai sarana untuk mencapai tujuan. Ruang lingkungnya terutama adalah sarana fisik yang berfungsi sebagai faktor pendukung. Tanpa fasilitas penunjang yang memadai, proses penegakan hukum akan berjalan tidak efektif.

4. Warga masyarakat yang terkena ruang lingkup peraturan tersebut.

Pembahasan mengenai warga masyarakat tentu berkaitan dengan masalah derajat kepatuhan. Hal yang dapat menyangkut warga masyarakat berkisar pada:

- a. Penyuluhan hukum yang teratur
- b. Pemberian teladan yang baik dari petugas dalam hal kepatuhan terhadap hukum dan respek terhadap hukum
- c. Pelembagaan yang terencana dan terarah.

Selain penegakan hukum atau *law enforcement* terdapat dua pendekatan lain yang dapat dilakukan untuk mengurangi *tax gap* (Toder, 2007, 5):

1. Menentukan peraturan untuk memfasilitasi penegakan hukum oleh aparat pajak dan pemenuhan kewajiban secara sukarela khususnya dengan memberikan aparat pajak dan Wajib Pajak informasi yang komprehensif dari pihak ketiga.
2. Memfasilitasi aparat pajak dengan tambahan sumber daya penegakan hukum.
3. Mereformasi dan menyederhanakan peraturan pajak

Adapun komponen-komponen strategi yang dapat dipakai di dalam mengurangi jumlah *tax gap* yang telah dilakukan oleh IRS Amerika adalah sebagai berikut:

1. Memperkecil kesempatan terjadinya pelanggaran pajak. IRS dengan badan legislatif Amerika menciptakan peraturan baru yang ditujukan untuk menutup kemungkinan dilakukannya pelanggaran pajak oleh Wajib Pajak. Peraturan tersebut meliputi dua hal yakni pengaturan secara prosedural dan secara substansial yang tujuannya adalah untuk meningkatkan kepatuhan WP.
2. Melakukan penelitian (*research*) ke lapangan setiap tahun. Penelitian penting dilakukan untuk mengetahui sumber dari ketidakpatuhan WP sehingga dapat dilakukan tindakan penanggulangan. Penelitian juga penting untuk mengukur keberhasilan upaya aparat pajak dalam mengurangi *tax gap*.
3. Meningkatkan teknologi informasi. Teknologi informasi merupakan salah satu alat yang sangat efektif untuk digunakan dewasa ini untuk memeriksa pemenuhan kewajiban perpajakan.
4. Meningkatkan aktivitas pemenuhan kepatuhan wajib pajak. Dengan melakukan *document matching*, *examination*, dan *collection activities*, aparat pajak akan mampu untuk mencegah, mendeteksi, dan menanggulangi ketidakpatuhan.
5. Meningkatkan pelayanan terhadap wajib pajak.

Pelayanan sangatlah penting untuk mencegah terjadinya kesalahan yang tidak disengaja. Pendampingan dan pemberian informasi yang akurat kepada WP sangat penting dilakukan mengingat rumitnya peraturan pajak yang ada.

6. Melakukan reformasi dan penyederhanaan terhadap undang-undang perpajakan yang berlaku. Hal ini sangat penting untuk menghindari kesalahan yang tidak sengaja dilakukan karena ketidakpahaman akan peraturan. Selain itu penyederhanaan peraturan juga bermanfaat untuk mengurangi pelanggaran pajak dan memudahkan aparat pajak dalam melaksanakan peraturan perpajakan.
7. Melakukan upaya kerjasama dan koordinasi yang baik antara wajib pajak dengan fiskus. Koordinasi yang lebih dekat diperlukan untuk berbagi informasi dan strategi kepatuhan. Selain itu koordinasi juga perlu dilakukan antara aparat pajak dengan para praktisi perpajakan agar aparat pajak mendapatkan pengetahuan yang mutakhir akan praktik pajak terbaru di lapangan.

Selain langkah-langkah diatas, pendekatan lain yang bisa dipertimbangkan dalam mengurangi *tax gap* adalah seperti yang dikemukakan oleh Dave Rifkin (2008, 33), dimana cara untuk mengurangi *tax gap* di bagi menjadi dua metodologi. Metodologi pertama berguna untuk mengurangi ketidakpatuhan yang disengaja, yakni sebagai berikut:

1. Pelaporan Informasi
2. Penguatan Riset dan Teknologi
3. Rasa Malu
4. Koordinasi dan Kerjasama Internasional

Metodologi kedua digunakan untuk mengurangi kepatuhan yang tidak disengaja:

1. Penyederhanaan aturan
2. Mempublikasikan panduan

Pada kasus Indonesia, upaya yang harus ditekankan dalam rangka mengurangi *tax gap* PPh Pasal 15 dari perusahaan pelayaran asing adalah dilakukannya koordinasi dengan pihak-pihak terkait dalam hal ini Kementerian Perhubungan dengan Kementerian Keuangan. Dari cara-cara mengurangi *tax gap* yang dikemukakan oleh Toder, IRS, Maupun Rifkin diatas dapat dilihat bahwa ada tiga hal yang sangat ditekankan, yakni adanya penegakan hukum, tersedianya arus informasi yang jelas dan koordinasi antar pihak terkait yang erat. Hal itu

sangat relevan untuk diterapkan di Indonesia dalam rangka mengurangi *tax gap* PPh Pasal 15 ini.

Seperti yang telah dikemukakan sebelumnya bahwa penyebab utama dari *tax gap* PPh Pasal 15 ini adalah tidak adanya informasi mengenai kegiatan Wajib Pajak perusahaan pelayaran asing di Indonesia karena tidak adanya koordinasi antara Kemenhub dan Kemenkeu dalam hal akses informasi tersebut. Maka dari itu koordinasi tentu sangat penting untuk dilakukan agar akses data dapat dilakukan oleh aparat pajak. Tanpa informasi awal yang sangat mendasar tersebut maka upaya-upaya lainnya seperti penegakan hukum, pemeriksaan dan sebagainya tidak akan bisa dijalankan. Namun demikian, tidak ada peraturan yang mengatur hubungan antara Kementerian Perhubungan dan Kementerian Keuangan dalam hal akses data kegiatan perusahaan pelayaran asing di Indonesia. Maka dari itu upaya penegakan hukum yang paling mendasar sangat perlu dilakukan yakni membuat peraturan yang memfasilitasi aparat pajak untuk mengakses data yang dibutuhkan.

Selain itu salah satu upaya pengurangan *tax gap* menurut Toder (2007, 5) yakni memfasilitasi aparat pajak dengan tambahan sumber daya penegakan hukum juga dapat dipertimbangkan. Agen, baik agen umum maupun agen khusus akan sangat berperan dalam pengawasan kepatuhan perpajakan apabila kedua agen tersebut secara khusus diberi tugas untuk mengawasi kewajiban perpajakan *principal*. Dengan cara ini agen berperan sebagai salah satu tambahan sumber daya aparat pajak untuk menegakkan hukum (*law enforcement*).

5.3.4 Intensifikasi Pemungutan PPh Pasal 15 sebagai Salah Satu Upaya *Recapturing* Penerimaan Negara atas Pembebasan Pajak di Industri Pelayaran

Dalam Penelitian yang berjudul “Dampak Ekonomi Makro Pembebasan PPN atas Jasa Kepelabuhanan dan Jasa Bongkar Muat Kontainer Jalur Internasional”, Rosdinana, Wibisiono, dan Putranti (2011) menjelaskan mengenai adanya *recapturing* penerimaan negara atas *VAT potential loss* dari kebijakan pembebasan PPN tersebut. Kebijakan tersebut sendiri dibuat dalam rangka

memperbaiki daya saing perekonomian dan mengakselerasi pembangunan untuk industri pelayaran pada umumnya, serta jasa kepelabuhanan dan jasa bongkar muat kontainer jalur internasional pada khususnya.

Fasilitas pembebasan PPN atas jasa kepelabuhanan dan jasa bongkar muat kontainer jalur internasional merupakan salah satu fungsi *regulerend* pajak yang diharapkan dapat mengoptimalkan pertumbuhan ekonomi nasional (*growth-driven*). Dengan adanya pembebasan PPN tersebut maka akan menimbulkan *potential tax loss* yang dapat mengurangi penerimaan negara dari sektor pajak.

Namun demikian, pembebasan PPN terhadap jasa kepelabuhanan tersebut harus dipandang sebagai upaya mendorong pertumbuhan nasional sehingga *potential tax loss* tidak akan menjadi hambatan karena manfaat terhadap perekonomian jauh lebih besar. Pada gilirannya, dengan meng-*induce* kegiatan ekonomi yang lebih luas, *potential tax loss* dari pembebasan PPN atas jasa kepelabuhanan dipastikan akan di-*recapture* oleh kenaikan penerimaan pajak di sektor lain. (Rosdiana, Wibisono, dan Putranti, 2011, 2).

Peneliti memandang, *potential tax loss* atas kebijakan tersebut tidak hanya dapat di-*recapture* melalui peningkatan pajak dari industri pelayaran nasional, namun juga dapat dilakukan melalui intensifikasi pengenaan PPh atas industri pelayaran asing. Penghasilan PPh badan perusahaan pelayaran asing, dalam hal ini PPh Pasal 15, merupakan salah satu objek Pajak Penghasilan. Sebagai objek pajak, perusahaan pelayaran asing memiliki potensi penghasilan yang sangat besar. Namun demikian, berdasarkan analisis sebelumnya dapat dilihat bahwa terdapat *potential tax loss* yang jumlahnya tidak sedikit, mencerminkan belum intensifnya pengenaan PPh di sektor ini. Dengan intensifikasi pengenaan Pajak Penghasilan pasal 15 tersebut maka hasilnya dapat digunakan untuk memaksimalkan penerimaan negara sekaligus me-*recapture potential tax loss* yang timbul dari kebijakan pembebasan pajak pada sektor lain.

BAB 6

SIMPULAN DAN SARAN

6.1 Simpulan

1. Kriteria utama timbulnya BUT perusahaan pelayaran asing di Indonesia adalah keberadaan agen tidak bebas. Dalam praktik di lapangan, pengujian dependensi suatu agen secara umum didasarkan pada dua hal yakni adanya kewenangan *principal* untuk mengontrol kegiatan agen dan adanya kesimbangan atau keteraturan jasa keagenan yang diberikan. Pengujian dependensi agen tersebut memang tidak dapat didasarkan pada kriteria pembentukan agen tidak bebas di dalam teori secara mutlak. Hal tersebut merupakan salah satu bentuk kebijakan pajak yang diambil pemerintah dalam rangka menjalankan administrasi pajak demi kepentingan penerimaan Negara. Selain karena agen BUT juga dapat terbentuk karena keberadaan *owner representative*, pembentukan *branch office*, dan penghitungan *time test* dari pemberian jasa.
2. Untuk transaksi *charter* kapal dari perusahaan pelayaran asing, ada tiga jenis PPh yang dikenakan, yakni PPh Pasal 15, Pasal 23, dan Pasal 26. Kombinasi beberapa faktor dalam transaksi sewa dapat menimbulkan pengenaan PPh yang berbeda-beda. Faktor-faktor tersebut antara lain asal negara perusahaan pelayaran asing tersebut dimana apabila negara asalnya merupakan *tax treaty partner* maka perlakuan pajaknya tunduk pada P3B, dan apabila bukan maka tunduk pada peraturan domestik. Faktor berikutnya adalah pihak yang menyewakan kapal, karena PPh 15 hanya dikenakan untuk perusahaan pelayaran dan apabila kapal disewa dari non perusahaan pelayaran maka dikenakan PPh selain Pasal 15. Kemudian faktor jenis sewa yang dilakukan, dimana untuk *bareboat basis charter* ada kemungkinan tidak dikenakan PPh Pasal 15. Jalur pelayaran yang dilakukan pun berpengaruh karena PPh 15 hanya berlaku untuk pelayaran yang dilakukan di Indonesia ke Indonesia dan dari Indonesia ke Luar Negeri. Faktor terakhir adalah keberadaan BUT dimana apabila BUT terbentuk di Indonesia maka akan berlaku sepenuhnya ketentuan domestik.

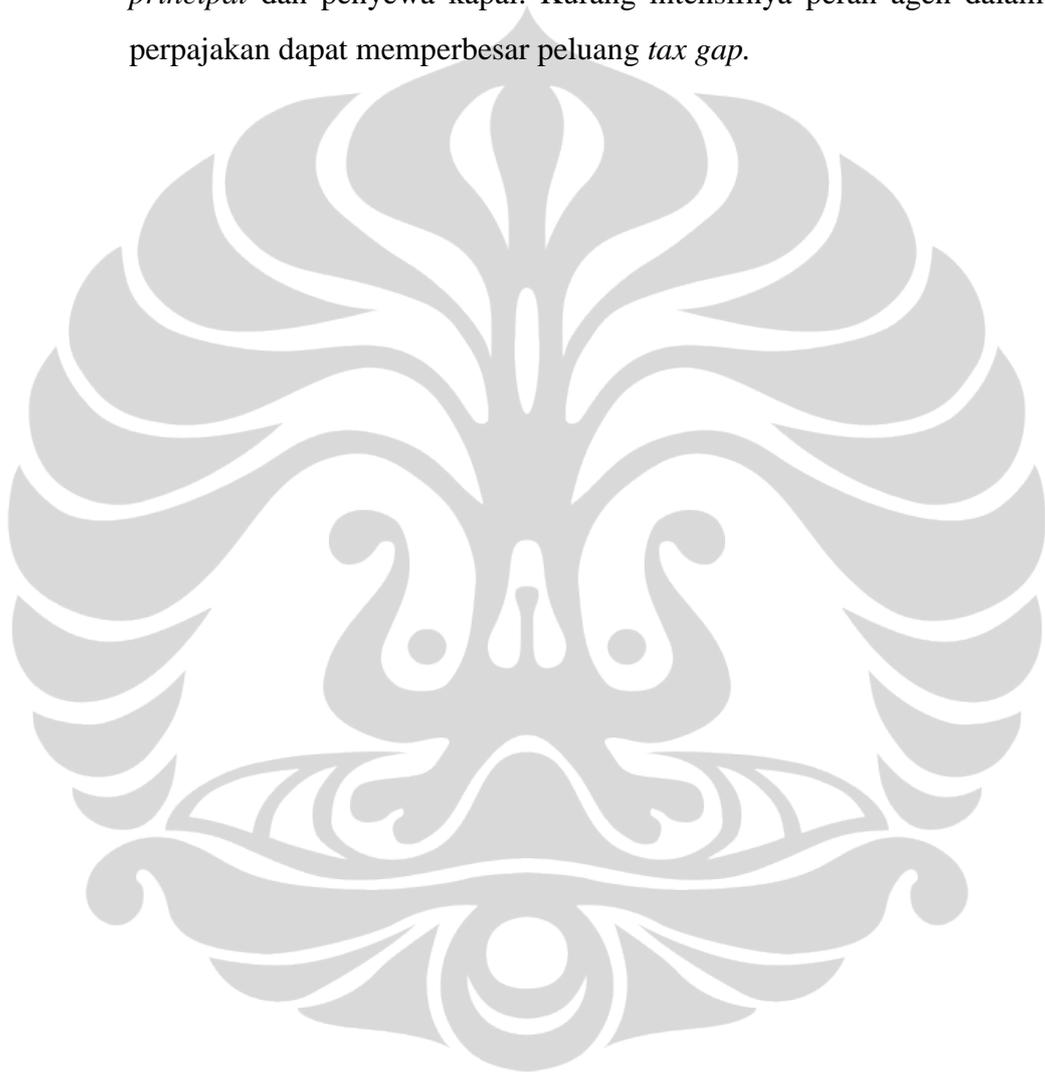
3. Penentuan BUT dan jenis PPh tersebut mempengaruhi jumlah penerimaan PPh Pasal 15 dari perusahaan pelayaran asing. Berdasarkan data ditemukan bahwa terdapat *tax gap* atas penerimaan PPh 15 tersebut karena pajak yang didapatkan dari perusahaan pelayaran asing jumlahnya sangat kecil jika dibandingkan dengan potensi penghasilan yang ada sehingga asas *revenue productivity* tidak terlalu terpenuhi. Ada tiga penyebab yang menyebabkan potensi penghasilan tersebut belum tergalai secara maksimal. Penyebab pertama adalah karena sedikitnya hak pemajakan yang dimiliki Indonesia sebagai negara sumber, dimana hal ini tergolong *Non-filling gap*. Penyebab kedua adalah kurangnya pengawasan yang dilakukan oleh KPP Badora karena sulitnya mendapatkan data kegiatan perusahaan pelayaran asing dan ini juga termasuk dalam pengertian *Non-filling gap*. Data tersebut berada pada Kementerian Perhubungan dan kurangnya koordinasi antara Kementerian tersebut dengan Kementerian Keuangan menyebabkan data sulit diakses. Penyebab terakhir adalah peran agen yang tidak signifikan dalam menjalankan kewajiban pajak *principal* sehingga memperbesar peluang terjadinya *tax gap*. Intensifikasi pengenaan PPh Pasal 15 atas perusahaan pelayaran asing tersebut dapat menjadi jalan untuk mengoptimalkan penerimaan negara dari sektor pajak.

6.2 Saran

1. Menurut teori *law enforcement*, adanya peraturan yang jelas merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi berhasilnya penegakan hukum. Maka dari itu pengenaan PPh atas sewa kapal dari perusahaan pelayaran asing di Indonesia perlu diatur secara jelas.
2. Tiga hal yang sangat penting dalam upaya mengurangi *tax gap* adalah penegakan hukum, arus informasi yang lancar, dan koordinasi antar pihak yang terkait. Oleh sebab itu kebijakan pajak hendaknya diarahkan untuk melaksanakan ketiga hal ini.
3. Dalam upaya meningkatkan koordinasi dan memperlancar arus informasi, hendaknya pendataan kapal-kapal asing yang beroperasi dan mendapat penghasilan dari Indonesia yang berada di bawah Kementerian

Perhubungan diatur secara lebih terintegrasi dengan Kementerian Keuangan, karena data (informasi) tersebut adalah faktor yang sangat krusial dalam upaya pemeriksaan pemenuhan kewajiban perpajakan.

4. *Agen umum* maupun *Special agent/port agent* hendaknya diatur secara khusus agar dapat ikut mengawasi pemenuhan kewajiban perpajakan *principal* walaupun mekanisme pemajakan sudah diserahkan kepada *principal* dan penyewa kapal. Kurang intensifnya peran agen dalam hal perpajakan dapat memperbesar peluang *tax gap*.



DAFTAR PUSTAKA

Buku Referensi

- Arnold, Brian J. and Michael J. McIntyre. (2002). *International Tax Primer*. Netherland: Kluwer Law International.
- and Guy Gest. (2010). *Comparative Income Taxation*. Netherland: Kluwer Law International.
- Barata, Atep Adya dan Jajat Duhadiat. (2006). *Pot-Put & Kepala Pemotongan Pemungutan Pajak Penghasilan dan kredit Pajak Luar Negeri*. Jakarta: Elex Media Komputindo.
- Basrowi, dan Suwardi. (2008). *Memahami Penelitian Kualitatif*. Jakarta: Rineka Cipta.
- Bird, Richard M. (1992). *Tax Policy and Economic Development*. Baltimore and London: John Hopkins University Press.
- Brotodihardjo, R. Santoso. (1993). *Pengantar Hukum Pajak*. Bandung: PT.Eresco.
- Creswell, John W. (1994). *Research Design: Qualitative and Quantitative Approach*. California: Sage Publication, Inc.
- Darussalam, John Hutagaol, Dany Septriadi. (2010). *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*. Jakarta: Dany Darussalam Tax Center.
- Devereux, Michael P, editor. (1996). *The Economics of Tax Policy*. New York: Oxford University Press.
- Escolano, Julio. (1995). *Interenational Trade Tax, dalam Tax Policy Handbook, edited by Parthasarathi Shome*. Washington D.C: International Monetary Fund.
- Faria, GA. (1995). *Source Versus Residence Principle, dalam Tax Policy Handbook, edited by Parthasarathi Shome*. Washington D.C: International Monetary Fund.
- Gunadi. (1997). *Pajak Internasional*. Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi UI.
- Herdianyansyah, Haris. (2010). *Metodologi Penelitian Kualitatif*. Jakarta: Salemba Humanika.
- Hirst, P. & G. Thompson. (1996). *Globalisation in Question: The International Economy and the Possibilities of Governance*. Cambridge: Polity Press

- Hutagaol, John. (2007). *Perpajakan: Isu-Isu Kontemporer*. Jakarta: Graha Ilmu.
- Jantscher, Milka Casanegra de., dan Richard M.Bird. (1992). *Tax Reform of Tax Administration, dalam Improving Tax Administration in Developing Countries*. Wasington D.C: International Monetary Fund.
- Kosasih, Engkos dan Hananto Soewedo. (2007). *Manajemen Perusahaan Pelayaran*, Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada
- Mansury, R. (2000). *Kebijakan Perpajakan*. Jakarta: YP4.
- (2002). *Pajak Penghasilan Lanjutan Pasca Refomasi 2000*. Jakarta: YP4.
- (1998). *Perpajakan Internasional Berdasarkan undang-undang Domestik Indonesia*. Jakarta: YP4
- Marsuni, Lauddin. (2006). *Hukum dan kebijakan perpajakan di Indonesia*. Yogyakarta: UII Press.
- Martono, H.K., dan Eka Budi TTjahjono. (2011). *Transportasi di Perairan Berdasarkan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2008*. Jakarta: PT. RajaGrafindo Persada.
- Mertokusumo, Sudikno. (2005). *Mengenal Hukum*. Yogyakarta: Liberty.
- Neuman, W. Lawrence. (2002). *Social Research Methods: Qualitative and Quantitative Approaches – 2nd ed.* MA: Allyn and Bacon.
- Nurmantu, Safri. (2003). *Pengantar Perpajakan*. edisi 2, Jakarta: Granit.
- Prasetyo, Bambang, dan Lina Miftahul Jannah. (2005). *Metode Penelitian Kuantitatif: Teori dan Aplikasi*. Jakarta: PT. RajaGrafindo Persada.
- Robertson, Roland. (1992). *Globalization: Social Theory and Global Culture*. London: Sage Publication Ltd.
- Rosdiana, Haula, dan Rasin Tarigan. (2005). *Perpajakan: Teori dan Aplikasi*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada.
- , dan Edi Slamer Irianto. (2012) *Pengantar Ilmu Pajak: Kebijakan dan Implementasi di Indonesia*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada

- R., Lewis Jr. Stephen. (1984). *Taxation for Development: Principles and Application*. New York: Oxford University Press.
- Soemitro, Rochmat. (1976). *Hukum Pajak Internasional Indonesia: Perkembangan dan Pengaruhnya*. Bandung: PT. Eresco
- Soekanto, Soerjono. (1983). *Penegakan Hukum*. Bandung: Binacipta
- Surahmat, Rachmanto. (2005). *Persetujuan Penhindaran Pajak Berganda*. Jakarta: PT. Gremedia Pustaka Utama.
- Suranto. (2004). *Manajemen Operasional Angkutan Laut dan Kepelabuhanan Serta Prsedur Impor barang*.
- Tansuria, Billy Ivan. (2011). *Pajak Penghasilan Final: Sifat, Pengertian, Pengenaan Pajak, serta Tata Cara Penyetoran dan Pelaporannya*. Yogyakarta: Graha Ilmu.
- Thuronyi, Victor. (1996). *Tax Law Design and Drafting*. Washington D.C: International Monetary Fund.

Artikel dan Jurnal Ilmiah

- Alm, James, dan Jorge Martinez-Vazquez. (2003). *Sizing The Problem of The Hard to Tax*. Paper presented at Conference of Andrew Young School of Public Policy, Georgia State of University, 2003
- Anonim. (2008). *Laporan Market Intelligence, Perkembangan Industri Jasa Transportasi Laut, Agustus 2008*.
<http://www.datacon.co.id/Angkutanlaut2008Ind.html> Diunduh tanggal 3 Maret 2012, pukul 2:08.
- Bird, Richard M., dan Sally Wallace. (2003). *Is It Really So Hard to Tax the Hard-to-Tax? The Context and Role of Presumptive Taxes*. Paper presented at Conference of Andrew Young School of Public Policy, Georgia State of University,
<http://www.rotman.utoronto.ca/iib/ITP0307.pdf> .
- Doris, Deden. *Indonesia Sebagai Negara Maritim*, ditulis kamis 28 Juli 2011, diunduh dari
http://www.dmc.kemhan.go.id/index.php?option=com_content&view=article&id=567%3AIndonesia-sebagai-negara-maritim&Itemid=198
 tanggal 8 februari 2012 pukul 16.58.

Putra, Akbar Kurnia, *Freedom of Navigation*, www.jambilawclub.com/2011/03/freedom-of-navigation.html diunduh tanggal 9 februari pukul 13.20 WIB .

Redaksi, *Asas Cabotage' Pelayaran Nasional Tersenyum?*, <http://indomaritimeinstitute.org/?p=1525> , diunduh tanggal 8 Februari 2012, pukul 19.00 WIB.

Rifkin, Dave. *An Overview of The Tax Gap*. Taxes-The Tax Magazine, November 2008

Toder, Eric, *What is Tax Gap. Reducing the Tax Gap: The Illusions of Pain Free Deficit Reduction*. Washington, DS: IRS, Urban Institute and Urban Brookings Tax Policy Center, 2007.

-----, *The Tax Gap*. Washington DC: IRS, 2007

-----, *What is Tax Gap?*. Tax Notes, 22 Oktober 2007.

Tularji, *Berharap Pada Beyond Cabotage*, http://www.indii.co.id/upload_file/201201201114010.Berharap%20kepada%20beyond%20cabotage.pdf , diakses tanggal 30 Maret 2012, pukul 09.37

Wallace, Sally. (2002). *Imputed and Presumptive Taxes: International Experiences and Lessons from Russia*. International Studies Program Working Paper 02-02, Andrew Young School of Policy Studies: Georgia State University. <http://aysps.gsu.edu/ispwp0203.pdf>.

U.S Departement of The Treasury.(2006). *A Comprehensive Strategy for Reducing the Tax Gap*. 26 September 2006/

Undang-Undang dan Peraturan

Undang-Undang No. 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.

Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1992 tentang Pelayaran.

Undang-undang Nomor 17 Tahun 2008 tentang Pelayaran.

Undang-undang Nomor 20 tahun 1994 tentang Pemilikan Saaham Dalam Perusahaan yang Didirikan Dalam Rangka Penanaman Modal Asing

Kitab Undang-Undang Hukum Perdata

Kitab Undang-Undang Hukum Dagang

Keputusan Menteri Perhubungan Nomor: KM. 33 Tahun 2001.
tentang Penyelenggaraan dan Pengusahaan Angkatan Laut

Keputusan Menteri Keuangan nomor 417/KMK.04/1996 tentang Norma Penghitungan Khusus Penghasilan Neto Bagi Wajib Pajak Perusahaan Pelayaran dan/atau Penerbangan Luar Negeri

Keputusan Menteri Perhubungan Nomor: KM. 33 Tahun 2001 tentang Penyelenggaraan dan Pengusahaan Angkatan Laut

Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-852/PJ.341/2003 tentang Penegasan Perlakuan PPh atas sewa kapal

Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S.199/PJ.1011/1998 tentang PPh atas Jasa Pelayaran Luar Negeri untuk Kapal Berbendera Singapura

Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S.609/WPJ.06/KP.0305/2001 tentang PPh atas Jasa Pelayaran

Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-586/PJ.42/2001 tentang Perlakuan Pajak Penghasilan atas *Uplift* Dan Perusahaan Pelayaran/Penerbangan Luar Negeri

Organizing for Economic Co-Operation and Development (OECD) Model Tax Convention.

United Nation (UN) Model Tax Convention

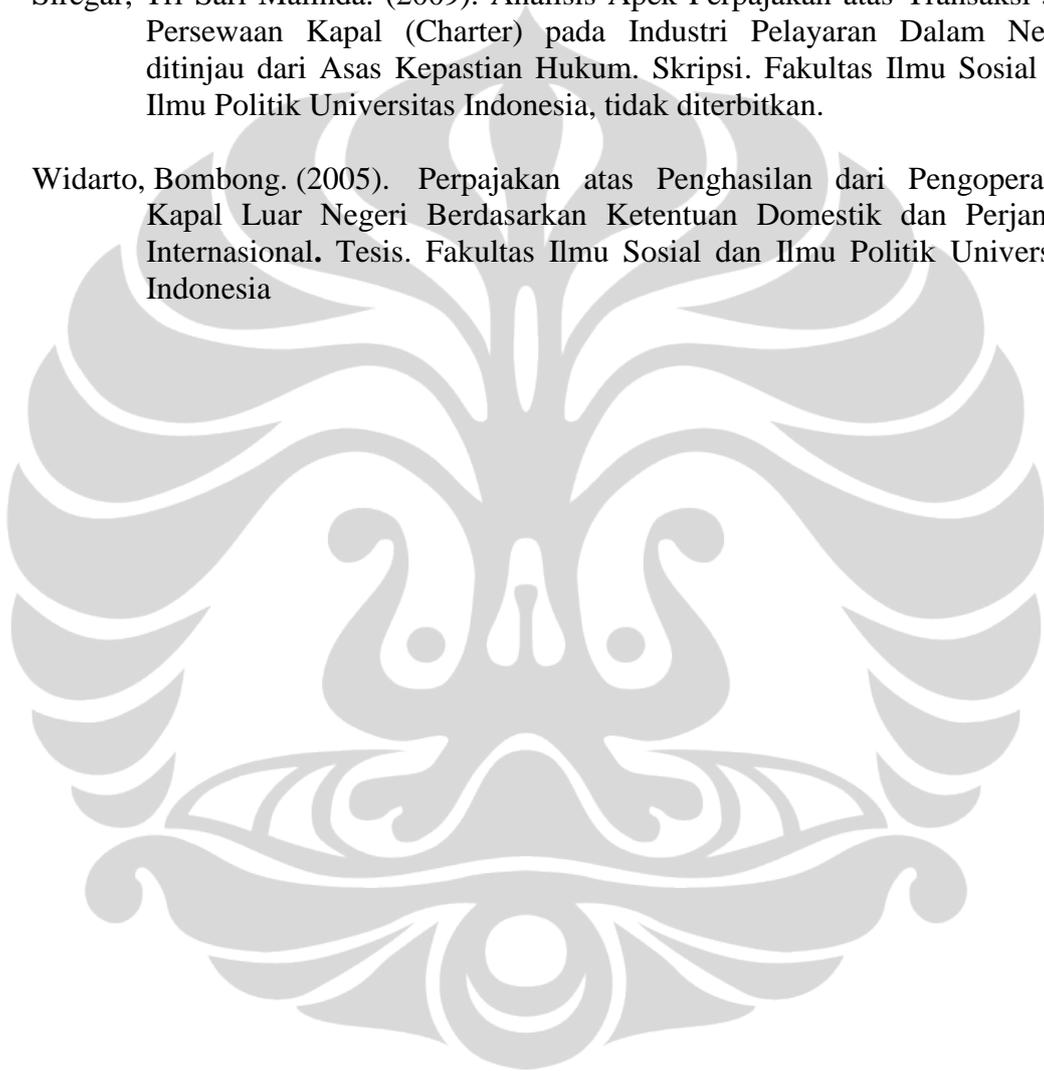
Karya Akademis

Kurniawan, Mochammad Ferry. (2008). Analisis Penentuan Penetapan Kegiatan Bentuk Usaha Tetap atas Agen yang Tidak Bebas pada Undang-Undang Pajak Penghasilan. Skripsi. Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia

Matualaga, Edwin Basten. (2011). Analisis Implementasi Perlakuan Pajak Penghasilan (PPh) atas Persewaan Kapal Floating Production Storage & Offloading (FPSO) dari Perusahaan Pelayaran Luar Negeri. Tugas Karya Akhir. Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia

Prasetyo, Agus Budi. (2004). Pemilihan Bentuk Usaha Tetap dan Anak Perusahaan Dalam Berinvestasi di Indonesia Dilihat dari Aspek Pajak Penghasilan. Tesis. Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia

- Rosdiana, Haula, Yusuf Wibisono, dan Titi Muswati Putranti. (2011). Dampak Ekonomi Makro Pembebasan PPN atas Jasa Kepelabuhanan dan Jasa Bongkar Muat Kontainer Jalur Internasional. Laporan Kajian Akademik. Pusat Kajian Ilmu Administrasi Fakultas Ilmu Administrasi Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia.
- Rusito. (2009) Optimalisasi Pengenaan Pajak Penghasilan terhadap BUT Jasa. Tesis. Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia
- Siregar, Tri Sari Malinda. (2009). Analisis Apek Perpajakan atas Transaksi Jasa Persewaan Kapal (Charter) pada Industri Pelayaran Dalam Negeri ditinjau dari Asas Kepastian Hukum. Skripsi. Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia, tidak diterbitkan.
- Widarto, Bombong. (2005). Perpajakan atas Penghasilan dari Pengoperasian Kapal Luar Negeri Berdasarkan Ketentuan Domestik dan Perjanjian Internasional. Tesis. Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Universitas Indonesia



DAFTAR RIWAYAT HIDUP

Nama : Achmad Rhesa Saputra

Tempat Tanggal Lahir: Palembang 19 Oktober 1990

Alamat : Jl. Brigjen Hasan Kasim, Lorong Melati, No. 34 Palembang

Nomor Telepon : 085268987535

Nama Orang Tua :

Ayah : Zainal Arifin

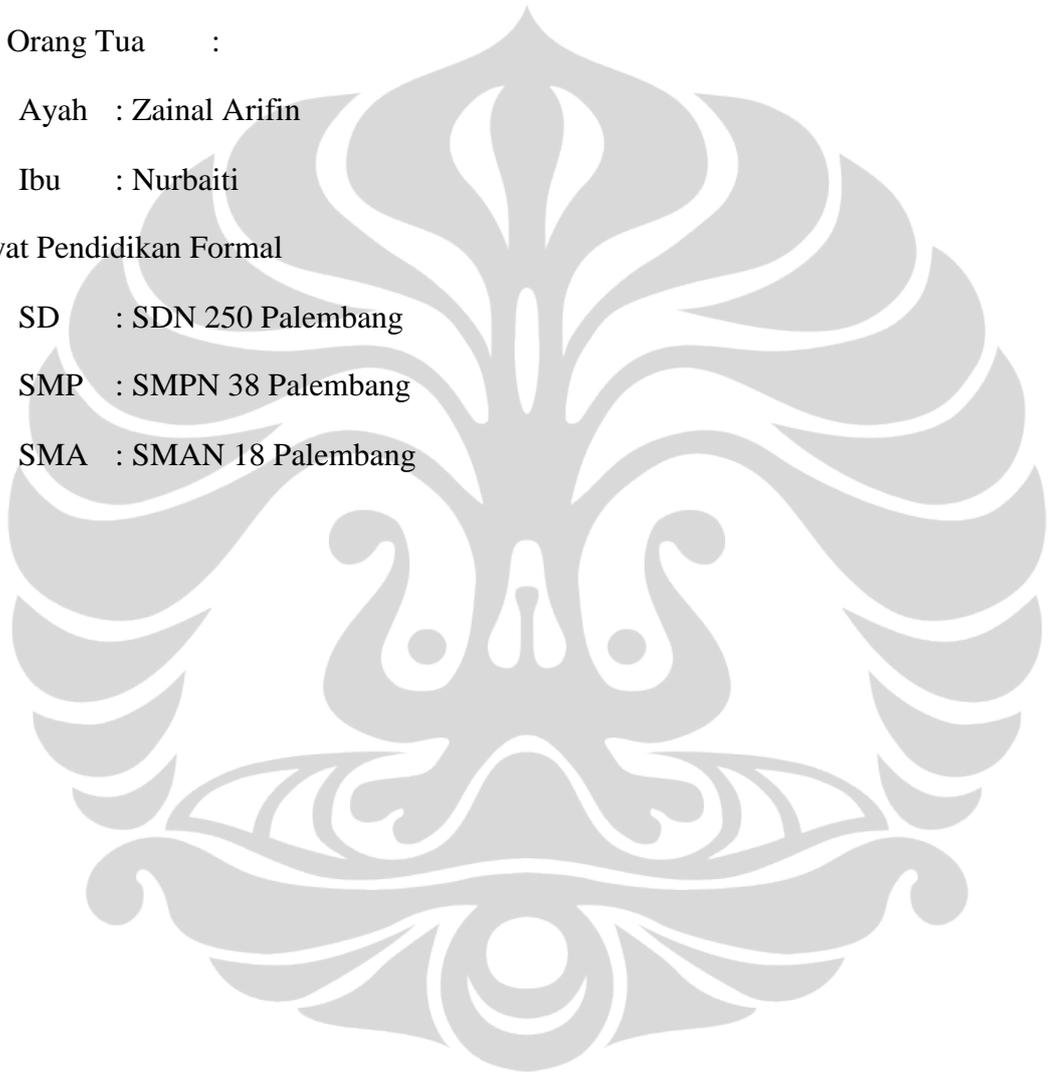
Ibu : Nurbaiti

Riwayat Pendidikan Formal

SD : SDN 250 Palembang

SMP : SMPN 38 Palembang

SMA : SMAN 18 Palembang



DAFTAR LAMPIRAN

- Lampiran 1 Pedoman Wawancara
- Lampiran 2 Wawancara dengan Kepala bagian regional Asia Pasifik dan Australia Direktorat Lalu Lintas dan Angkatan Laut Kementerian Perhubungan
- Lampiran 3 Wawancara dengan Kasubbid Pajak Internasional Badan Kebijakan Fiskal (BKF)
- Lampiran 4 Wawancara dengan Staf Pajak PT. Y (Perusahaan Pelayaran Nasional)
- Lampiran 5 Wawancara dengan Staf Indonesia National Shipowners Association (INSA)
- Lampiran 6 Wawancara dengan Head of Tugs & Barges PT. Y (Perusahaan Pelayaran Nasional)
- Lampiran 7 Wawancara dengan Tax Manager PT. X (Perusahaan Pelayaran Nasional)
- Lampiran 8 Wawancara dengan Staf PP2 Direktorat Jenderal Pajak
- Lampiran 9 Wawancara dengan Managing Partner Ernst & Young (Ahli Perpajakan Internasional)
- Lampiran 10 Wawancara dengan Account Representative KPP Badora
- Lampiran 11 Wawancara dengan Guru Besar Perpajakan FISIP
- Lampiran 12 Wawancara dengan Staf Perpajakan INSA
- Lampiran 13 Keputusan Menteri Keuangan nomor 417/KMK.04/1996 tentang Norma Penghitungan Khusus Penghasilan Neto Bagi Wajib Pajak Perusahaan Pelayaran dan/atau Penerbangan Luar Negeri
- Lampiran 14 Surat Edaran Direktur jenderal Pajak Nomor SE-32/PJ.4/1996, tentang Norma Penghitungan Khusus Penghasilan Neto bagi Wajib Pajak yang Bergerak di Bidang Usaha Pelayaran dan/atau Penerbangan Luar Negeri
- Lampiran 15 Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-852/PJ.341/2003 tentang Penegasan Perlakuan PPh atas sewa kapal
- Lampiran 16 Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S.199/PJ.1011/1998 tentang PPh atas JasaPelayaran Luar Negeri untuk Kapal Berbendera Singapura
- Lampiran 17 Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S.609/WPJ.06/KP.0305/2001 tentang PPh atas Jasa Pelayaran
- Lampiran 18 Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-586/PJ.42/2001 tentang Perlakuan Pajak Penghasilan atas *Uplift* Dan Perusahaan Pelayaran/Penerbangan Luar Negeri

Pedoman Wawancara

1. Perusahaan yang Menjadi Agen Kapal Perusahaan Asing

- a. Ruang lingkup kegiatan agen
- b. Pemahaman mengenai ketentuan timbulnya BUT perusahaan pelayara
- c. Pemahaman jenis perpajakan yang dikenakan atas transaksi sewa kapal berdasarkan faktor-faktor tertentu
- d. Kejelasan peraturan perpajakan mengenai transaksi sewa kapal
- e. Praktik pengenaan pajak penghasilan atas transaksi sewa kapal dari perusahaan pelayaran asing di lapangan
- f. Konsep/definisi sewa (charter)
- g. Tata cara/teknis persewaan kapal dari perusahaan pelayaran asing

2. Perusahaan yang Pernah Menyewa Kapal dari Perusahaan Pelayaran Asing

- a. Tata cara/teknis persewaan kapal dari perusahaan pelayaran asing
- b. Konsep/definisi sewa
- c. Pemahaman mengenai ketentuan timbulnya BUT perusahaan pelayara
- d. Pemahaman jenis perpajakan yang dikenakan atas transaksi sewa kapal berdasarkan faktor-faktor tertentu
- e. Kejelasan praturan perpajakan mengenai transaksi sewa kapal
- f. Jenis transaksi sewa yang pernah dilakukan dan perlakuan pajak pernghasilan yang diterapkan
- g. Alasan tidak tergalinya potensi pajak atas sewa kapal dari perusahaan pelayaran asing secara maksimal

3. Kementerian Perhubungan

- a. Gambaran kegiatan pelayaran secara umum
- b. Peran perusahaan pelayaran nasional maupun asing di kegiatan pelayaran nasional dan internasional
- c. Teknis/persyaratan operasi kapal di wilayah Indonesia baik oleh perusahaan pelayaran asing maupun nasional
- d. Gambaran kegiatan keagenan kapal secara umum

4. Direktorat Jenderal Pajak

- a. Peraturan-peraturan yang membahas mengenai Pajak Penghasilan dari kegiatan perusahaan pelayaran asing
- b. Alasan dibalik pengenaan pajak atas transaksi sewa kapal dari perusahaan pelayaran asing yang diatur sedemikian rupa berdasarkan peraturan tersebut
- c. Kriteria timbulnya BUT perusahaan pelayaran dalam peraturan Indonesia
- d. Justifikasi pemerintah dalam menerapkan peraturan perpajakan yang berbeda dari kelaziman internasional
- e. Jenis-jenis pajak penghasilan yang diterapkan berdasarkan faktor-faktor tertentu dalam transaksi sewa kapal dari perusahaan pelayaran asing
- f. Data penerimaan negara dari sektor pelayaran

5. KPP Badora

- a. Peraturan-peraturan yang membahas mengenai Pajak Penghasilan dari kegiatan perusahaan pelayaran asing
- b. Kriteria timbulnya BUT perusahaan pelayaran dalam peraturan Indonesia
- c. Justifikasi pemerintah dalam menerapkan peraturan perpajakan yang berbeda dari kelaziman internasional
- d. Jenis-jenis pajak penghasilan yang diterapkan berdasarkan faktor-faktor tertentu dalam transaksi sewa kapal dari perusahaan pelayaran asing
- e. Data penerimaan negara dari sektor pelayaran
- f. Praktik pemungutan pajak atas transaksi sewa kapal dari perusahaan pelayaran asing di lapangan
- g. Kendala yang dihadapi dalam pengenaan pajak atas sewa kapal dari perusahaan pelayaran asing

6. Badan Kebijakan Fiskal

- a. Peraturan mengenai aspek Pajak Penghasilan dari perusahaan pelayaran asing
- b. Relevansi peraturan tersebut di masa sekarang, mengingat sebagian besar peraturan tersebut sudah berlaku cukup lama dan telah melalui dua Undang-Undang PPh (tahun 2000 dan 2008)
- c. Alasan dibalik pengenaan pajak atas transaksi sewa kapal dari perusahaan pelayaran asing yang diatur sedemikian rupa berdasarkan peraturan tersebut

7. Pengurus INSA bagian perpajakan

- a. Kriteria timbulnya BUT perusahaan pelayaran berdasarkan praktik di lapangan
- b. Jenis PPh yang dikenakan atas transaksi sewa kapal dari perusahaan pelayaran asing berdasarkan faktor tertentu
- c. Kendala yang dihadapi di lapangan terkait pengenaan PPh atas sewa kapal dari perusahaan pelayaran asing
- d. Keterlibatan agen dalam aspek perpajakan perusahaan pelayaran asing

8. Pengurus INSA bagian teknis umum pelayaran

- a. Tata cara/ syarat agar kapal asing dapat beroperasi di Indonesia
- b. Teknis/tata cara menyewa kapal dari perusahaan pelayaran asing
- c. Praktik/teknis kegiatan pelayaran baik di jalur nasional maupun jalur internasional
- d. Ruang lingkup kegiatan agen perusahaan pelayaran asing

9. Akademisi

- a. Definisi/konsep charter berdasarkan peraturan perpajakan domestik
- b. Kriteria timbulnya BUT perusahaan pelayaran menurut kelaziman internasional
- c. Kriteria timbulnya BUT perusahaan pelayaran menurut peraturan domestik
- d. Jenis PPh yang diterapkan atas sewa kapal dari perusahaan pelayaran asing berdasarkan faktor-faktor tertentu
- e. Alasan Indonesia menerapkan peraturan perpajakan yang berbeda dengan kelaziman internasional
- f. Alasan tidak tergalinya potensi pajak dari penghasilan perusahaan pelayaran asing secara maksimal
- g. Rekomendasi upaya untuk memaksimalkan penggalan pajak atas penghasilan perusahaan pelayaran asing

10. Ahli Pajak Internasional

- a. Kriteria timbulnya BUT perusahaan pelayaran menurut kelaziman internasional
- b. Jenis PPh yang diterapkan atas sewa kapal dari perusahaan pelayaran asing berdasarkan faktor-faktor tertentu

Transkrip Wawancara

Narasumber : Een Nuraini
Jabatan : Kepala bagian regional Asia Pasifik dan Australia Direktorat Lalu Lintas dan Angkutan Laut Kementerian Perhubungan,
Tempat : Kantor Kementerian Perhubungan
Tanggal : 15 Maret 2012
Pukul : 14.00-15.00 WIB

T: Tanya

J: Jawab

T	Bagaimana sebenarnya gambaran kegiatan pelayaran itu sendiri
J	Kegiatan pelayaran dibagi dua zona domestik dan international shipping. Pengaturannya juga berbeda dalam jalur internasional semua kapal-kapalnya dari segi safetynya pengaturannya menganut ke IMO International Maritime Organization, sementara untuk domestik lebih dalam posisi untuk men-encourage, pemerintah melindungi pelayaran nasional. Sementara ini memang bahwa sejak diterapkan inpres nomor 5 tahun 2005 ada kenaikan kapal yang cukup signifikan hampir double, misalnya dari 5000 ke 10.000. 10.000 ini yang aktif beroperasi di perairan. Dalam rangka otonomi daerah kapal-kapal dibawah 7 GT diberikan pengaturannya ke pemerintah daerah, tapi aspek safety tetap ada di perhubungan. Dan ini hanya beroperasi mungkin secara internasional playernya mungkin baru 9%-10% kapal nasional. Misalnya kapal yang bawa plywood ke jepang, itu kebanyakan dibawa sama kapal asing. Kalau kapal nasional kita sedang aktifkanlah bagaimana pun itu untuk pengangkutan yang kecil-kecil kita lindungilah. Bagaimanapun teritori Indonesia, murni untuk Indonesia
T	Kalo kapal asing mau masuk ke Indonesia itu tetap harus berbendera....
J	Tetap harus berbendera, bahwa kapal itu diperlakukan sama seperti negara, kedutaan. Yang berhak naik ke kapal asing itu hanya PSCO atau port security officer yang bertugas untuk memeriksa keamanan kapal juga terkait barang yang dibawa.
T	Kalo cabotage itu bagaimana?
J	Cabotage itu inter Indonesia, misalnya dari belawan ke tanjung priok
T	Saya pernah baca di artikel seharusnya di jalur internasional kapal itu juga harus berbendera Indonesia, apa benar?
J	Kita sedang berusaha mengarah kesana. Kita kalau mau maju orang kan lihat potensi kita dulu, jadi kita punya potensi misalnya apa yang kita bawa tadi plywood, ada mining, itu potensi kita. Kita baru dalam tahap mendorong, belum itu, karena biasanya sudah ada kontrak jangka panjang antara shipper dengan consignee nya. Jadi untuk bahwa pengangkutannya sudah ada dalam kontrak,

	government tidak itulah kalau sudah dalam kontrak itu. Kita hanya dalam tahap men-encourage. Tapi untuk migas dan sebagainya karena beroperasi di domestik kita bisa intervensi.
T	Apa ada usaha dari pemerintah untuk melindungi perusahaan pelayaran nasional dari dominasi asing?
J	Dari kita sudah ada kita beyond cabotage itu tetep kita kami sudah mencari konsep juag kita melalui pendekatan terutama eksportir gitu, sering ketemu di forum-forum itu kita minta mengangkut dengan kapal nasional tapi tidak bisa karena itu kontrak. Karena kapal-kapal yang mengangkut barang tambang itu biasanya kapal besar dan kapal itu hanya beberapa yang dimiliki nasional, mining itu bisa 50.000, 150.000 dan kapalnya itu ada ditengah samudera diangkut oleh kapal kecil tongkang-tongkangnya itu. Tetep ada perlindungan dari segi keuangan pun seperti dalam inpres presiden itu ada insentif ini juga memang emndorongnya juga dengan segala potensi yang ada kita maksimalkan. Karena international itu beda treatment-nya. Porsi 25% itu sudah bagus, ada targetnya lah.
T	Kalau perusahaan pelayaran asing yang saya baca di dalam Undang-undang itu apabila mau beroperasi di Indonesia itu harus melalui agen ya. Dia tidak bisa langsung beroperasi dan harus melalui agen,
J	Ya, itu salah satu bentuk perlindungan.
T	Tapi perusahaan pelayaran dalam neegri juga harus melalui agen ya bu dalam undang-undang?
J	Bisa, tapi ga murni, ga harus. Misalnya gini, saya perusahaan A punya kantor di Jakarta dan punya cabang di sepuluh pelabuhan. Pelabuhan di Indonesia kan ada ribuan ya, kadang kita ga punya untuk meng-handle itu, kita minta .. misalnya gini, untuk gambaran saja, misalnya saya mau ngirim sayuran ni, diluar 10 pelabuhan itu, nah itu perlu agen untuk menghandle. Itu hanya untuk yang insidental apabila pelayaran tersebut rutin, saya pasti sudah buka cabang disana.
T	Kalau agen itu sendiri kan katanya boleh perusahaan pelayaran yang memberikan jasa keagenan atau perusahaan yang khusus didirikan untuk memberikan jasa keagenan. nah itu bedanya dua itu apa?
J	Kalo pelayaran dulu kan untuk menjadi agen dia harus perusahaan pelayaran harus punya kapal minimal satu unit GT 175, kalo undang-undang sekarang lebih fleksibel karena kita ahrus mengakomodir kebutuhan juga, tidak semua pelayaran, kenapa harus ditutup sama pelayaran, kan ada perusahaan yang bergerak khusus dibidang keagenan itu sendiri. Tapi akhirnya itu memang akhirnya mekanisme pasar juga yang menyeleksi ya karena tidak mungkin seseorang menunjuk kerja kalau dia ga punya background apa-apa. Jadi kita hanya mengakomodir tapi akhirnya pasar juga yang menyeleksi bagaimana dia bisa menghandle kapal sementara kamu sendiri ga punya kapal gitu kan, akhirnya memang seleksi alam aja. Kita tidak mau menutup orang mau berusaha.
T	Terus misalnya perusahaan pelayarannya itu sudah menghandle satu perusahaan nih bu, dia boleh ga menerima order dari perusahaan lain?
J	Oh boleh, itu bebas sekali, itu akhirnya memang paling perusahaan yang bagus

Lampiran 2 (Lanjutan)

	perusahaan yang efisien akhirnya lari kesana, dan service-nya bagus akhirnya banyak pelanggannya, jadi mekanisme pasarnya berjalan.
T	Uu mengatakan bahwa untuk perusahaan asing yang akan beroperasi di Indonesia itu harus menunjuka perwakilan di Indonesia, itu maksudnya perwakilan itu apa bu?
J	Itu bisa orang sebagai owner representativenya, dia bisa menunjuk orangnay untuk duduk sebagai perwakilan yang mengawasi kegiatannya disini
T	Satu orang aja?
J	Kita membatasinya satu dua orang orang saja, bisanya dari tingkat manajer
T	Lalu disebutkan juga bahwa dalam hal akan melakukan kegiatan pelayaran berkesinambungan terus menerus tidak terputus dapat menunjuk perwakilan, memang boleh tidak menunjuk perwakilan kalau mereka tidak berkesinambungan?
J	Boleh. Kalo sudah ditempatkan kan tidak mungkin tidak berkesinambungan. Kan kalo ada apa-apa kan mewakili pemiliknya, atau untuk efisiensi atau apa-apa juga mereka sudah menunjuk orangnya untuk handle. Jadi dia bisa menunjuk perwakila itu apabila berkesinambungan atau kalau jarang kegiatan pelayarannya cukup menunjuk agen tadi. Karena perwakilan itu, satu dia tidak boleh melakukan canvassing atau pencarian muatan.

Transkrip Wawancara

Narasumber : Pande Putu Oka Kusumawardhani
Jabatan : Kasubbid Pajak Internasional Badan Kebijakan Fiskal (BKF)
Tempat : Badan Kebijakan Fiskal, Kompleks Kementerian Keuangan
Tanggal : 18 April 2012
Pukul : 08.14-09.00 WIB

T : Tanya

J : Jawab

T	Bagaimana perlakuan PPh atas sewa kapal dari perusahaan pelayaran asing ini?
J	Kalo kita bicara pajak internasional itu sebenarnya ketentuan domestic yang mengatur tentang transaksi dengan negara luar, kalo di p3b itu atas shipping diatur dalam pasal 8 disana ada oecd model, un model tinggal yang kita adopt yang mana. Kalo PPh sendiri pelayaran itu ada di KMK 416, KMK 417. Kalo pasal-pasal yang ada di Undang-Undang, Pasal 15, Pasal 23, Pasal 26. Di S 852 itu kan sudah ada gambaran mengenai pemajakan PPh atas charter kapal asing.
T	Apa penyebab terbentuknya BUT perusahaan pelayaran?
J	Kalo BUT kita liat di UU itu kan pasal 5, kalo liat disini jenis-jenis BUT itu banyak kriterianya termasuk keagenan itu. Selain itu secara umum kalo perusahaan pelayaran asing itu mau beroperasi di Indonesia dia punya kantor representative. Kantor-kantor representative itu diharuskan oleh kementerian perhubungan. Kemudian ada penetapan bahwa dia harus punya agen. Kalo dibentuk keagana harus dilihat lagi usahanya itu lebih banyak berhubungan dengan siapa. Untuk pengertian agen kan tidak diatur dalam Undang-Undang Domestik, berarti merujuk pada P3B. Nah kalo P3B itu harus dibaca sesuai konteks P3B tersebut. kalo di P3B itu diatur di pasal 5 tentang permanent establishment. Dependent atau independent agent itu syaratnya ada dua umumnya meskipun dalam p3b itu berbeda-beda. Misalnya singapura, sayaratnya agen atau orang tersebut memiliki otoritas untuk membentuk kontrak atas nama principalnya, ga perlu minta persetujuannya. Kecuali apabila kegiatannya hanya jual beli barang, independent dia. Jadi dia punya kemampuan untuk membuat kontrak, atau misalnya dia punya stok barang, punya head officenya, kemudian dia juga mengantarkan barang tersebut, jadi dia yang punya stoknya trus dia yang antar barang tersebut itu atas nama principal. Jadi intinya dalam P3B Indonesia Singapura yang dimaksud dependent agent tersebut apabila dia punya otoritas untuk tutup kontrak atas nama principalnya, atau dia melakukan aktivitas jual beli barangnya dimana dia punya stock sendiri dan jual sendiri, untuk dan atas nama perusahaannya. Nah artinya apa kalo dia ga termasuk ketentuan ini berarti dia termasuk independent agent.

Lampiran 3 (Lanjutan)

T	Berdasarkan aturan tersebut, kalau saya lihat praktiknya di Indonesia, berarti dia termasuk independent agent. Lalu apa kriteria lain terbentuknya BUT itu?
J	Kita punya ketentuan di UU tentang BUT yang sudah jelas, berarti yang lebih erat ?
T	Perwakilan
J	Nah misalnya dia ga punya kantor perwakilan berarti dia ga ada BUT. Kalau BUT kita lihat dulu cakupannya sejauh mana, kita lihat apa agen itu dia tidak dependent. dia terbukti terbentuk agen dependent atau tidak dia ada prosesnya ya, harus ada penelitian di lapangan, seberapa erat, kemudian apakah benar dia dependent tidak dependent itu kan tergantung dari apa sih aktivitas dia sebenarnya yang dilakukan disana, kalau memang, ternyata dia tidak terbukti bahwa dia merupakan dependent agent maka dia tidak akan terbentuk BUT, jadi pemajakannya tidak akan melalui mekanisme BUT. Kemudian kita liha BUT nya lagi contoh-contohnya lagi dia pasal 2 ayat (5), termasuk pemberian jasa. Nah meskiun dia nanti ga tergolong BUT, belum tentu dia ga dikenakan pajak. Harus dilihat lagi apakah dia melakukan transaksi yang bisa dikenakan pajak selain dari business profit, seperti misalnya passive income.
T	Misalnya dia terbentuk BUT, kemudian kita sewa kapal dari perusahaan pelayaran asing itu berarti kita kenakan PPh pasal 23?
J	Kalau terbentuk BUT berarti ketentuan pajak domestik harus apply dong. Kalo dia memang masuk kriteria penghasilan yang dikenakan PPh 23 ya dipotong.
T	Atas sewa harta ya?
J	Kenapa atas sewa harta?
T	Karena kapal tersebut merupakan harta perusahaan pelayaran asing, dan kemudian disewa, sewa dalam pengertian yang umum, seperti kita sewa alat.
J	Pernah denger jenis-jenis kapal? Jenis sewanya juga? Jadi kapal itu kan tidak hanya kosongan saja.
T	Iya, itu yang ingin saya bahas. Kalau saya lihat di S ini, itu ada dua perlakuan, satu dikenakan PPh 15 satu dikenakan PPh 23. 23 kalo bareboat dan sisanya 15. Kenapa dibedakan seperti itu ya bu?
J	Sekarang sebenarnya dari surat ini justifikasi kenapa dibedakan jadi PPh 15 kenapa ang satu jadi pasal 23 kan sudah jelas dari S 852, jadi satu karena sewa harta, tok, kosongan, terus yang satu karena full, fullymanned berarti yang disewa bukan harta dong, jadi dia jasa maksudnya, jadi kategorinya udah beda.
T	Ada negara-negara yang menggolongkan bareboat basis charter sebagai royalty. Apabila kita melakukan sewa kapal bareboat basis dengan engara-negara tersebut, PPh atas apa yang kita kenakan? Atas royalty atau tetap sewa harta?
J	Sebenarnya kan gini, perpajakan internasional itu kana da dua hal perpajakan domestic atas transaksi domestic, perpajakan domsetik antar transaksi yang mencakup lintas negara. kemudian ada dua negara yang terkait kalau kita bicara P3B, bilateral, kalau negara kita punya dua ketentuan tersebut, negara lain juga punya dua ketentuan tersebut, kalau terdapat transaksi yang pengaturannya berbeda antar dua negara gimana? Mana yang mau dipake?

T	Tax treaty
J	Liat dulu tax treatynya, kalau disana dikenakan atas dasar passive income royalty berarti ketentuan disana royalty ketentuan disini kan bukan royalty. Jalan tengahnya gimana pas ada transaksi antara negara kita dengan negara tersebut, ya P3B nya, sekarang hak pemajakannya ada dimana, P3B kan.. dimana hak pemajakannya, dikita apa mereka, kalau di mereka, ketentuan domestic mereka yang digunakan. Kalo pas hak pemajakannya ada di kita ya terserah kita mau majakannya gimana, kecuali ditentukan lain, misalnya sudah ditentukan rate-nya dalam P3B itu.



Transkrip Wawancara

Narasumber : Hendri
Jabatan : Staf Pajak PT. Y (Perusahaan Pelayaran Nasional)
Tempat : Kantor PT. Y
Tanggal : 30 Mei 2012
Pukul : 16.00-17.20 WIB

T : Tanya

J : Jawab

T	Apakah pihak agen ikut mengurus perpajakan principal?
J	Agen umum, kalo kita menjadi agent luar misalnya ada perusahaan korea, nunjuk kita sebagai agent, namanya agent itu ada agent bebas sama agent terikat tidak bebas, agent bebas, tidak usah BUT, kalo agent yang tidak bebas dia wajib BUT, dengan daftarin BUT berarti tipe ini dia akan dapat perlakuan pajak semua sama seperti perusahaan di Indonesia. Cuma ini dari yang saya tau untuk pelayaran kan dikenakan pajak final, pasal 15 1,2, tapi kalo dia BUT kena 2,64%. Itu ada KMK 417 tahun 1996.
T	Maaf gimana tadi yang agent tidak bebas?
J	Agent tidak bebas, tadi dalam pengeryian, kita dalam jadi agentnya, tidak berhak menentukan harga freight, itu freightnya ditentukan dari shipowner, o ini, misalnya container, Indonesia-Singapur, 10 dollar, kita harus menjual 10 dollar dan kita menagih bukan atas nama kita tapi atas nama prinsipal. Itu agent tidak bebas, kalo agent bebas, itu kayak kita sewa kapal dari luar, terserah kita mau pakein kapal buat siapa, tarifnya berapa, itu agent bebas, jadi kita jadi agent yang tidak terikat dengan principal, jadi terserah kita mau kapalnya masuk terserah kita..
T	Bagaimana perlakuan penghasilan untuk liner yang tidak disewa secara eksklusif oleh pihak tertentu?
J	Pajak penghasilan, dia mau sewanya eksklusif tidak eksklusif, dia kena 1,2. Kalo dia ada BUT 2,36. Kalo sekarang ada cabotage, otomatis dia tidak boleh operasi dengan Indonesia
T	Ada nggak yang liner misalnya dari singapura ke Indonesia?
J	Ada.
T	Nah itu misalnya liner out bisa nggak dia ga disewa secara eksklusif oleh satu pihak jadi kita beli tiket aja bisa ga?
J	Bisa..
T	Nah itu siapa yang memotong pajaknya?
J	Yang shipownernya..
T	Shipowner..bukan agen?
J	Agen kan bukan.. sekarang gini, biasanya dia nunjuk perusahaan ini sebagai agen Indonesia, berarti dia punya kepentingan kan di wilayah Indonesia kalo dia Cuma jalur internasional buat apa dia menunjuk agent, dia tetap pajak di negara

	<p>asalnya. Kalo kapal kita, disewa pihak luar, kita tetap 1,2. Kita ngga nunjuk agent. Selama principalnya masih menunjuka sebagai agen, kalo principal menunjuk kan pasti dia pertama da surat penunjukan, begitu selesai kontrak dia mau keluar, tidak menjual lagi dia kan ada ini surat pemutusan penunjukan juga.. kalo ngga ada BUT yag sewanya akan mengenakan pasal 26 20%, karena tidak ada BUT tax treaty tidak berlaku</p>
T	<p>Kalo orang BUT nya itu orang asing ya mas?</p>
J	<p>Kalo BUT nya Indonesia, BUT-nya itu kan namanya agent, ya orang Indonesia. justru shipwnersnya itu yang asing. Kecuali dia masuk Indonesia ini sebagai PMA, dirikan perusahaan pelayaran, jadi PMA. Dia perlakuannya bukan BUT lagi</p>
T	<p>Jadi agen itu ngga lagi urusin lagi soal pajak-pajaknya nggak ya?</p>
J	<p>Justru begitu kita jadi agentnya, kita bertanggung jawab untuk pajaknya.</p>
T	<p>Kita yang jadi agent itu yang wajib mengurus pajaknya, yang melaporkan, membayarkan. Itu agentnya..kita agent membayar atas nama BUT</p>
J	<p>Oh jadi memang agent?</p>
T	<p>Iya, kan dia juga nunjuk representativenya, siapa.. di perusahaan itu siapa yang jadi agent siapa yang jadi representative..itulah yang menandatangani semua dokumen legalnya..</p>
J	<p>jadi dia sudah agent ada representative juga?</p>
T	<p>Ada.. kalo engga ini di Indonesia, saya member kuasa kepada siapa,</p>
J	<p>Jadi emang agent yang urus pajaknya</p>
T	<p>Bertanggung jawab atas semua pajaknya itu agent, tapi kalo kaya perusahaan yang bertanggungjawab kan management, kalo ini ya representativenya ditunjuk, jadi ya secara struktur organisasi ya simple</p>
J	<p>Apakah kriteria timbulnya BUT Perusahaan asing? Apakah karena agen?</p>
T	<p>Ini yang bikin BUT itu pemerintah..itu nanti pemerintah.. itu kan secara.. makanya kan sekarang kan kantor pajak ada untuk BUT Badan dan orang asing, jadi pribadi juga ada BUT nya, ada PMA, modal asing, terus ada BUMN, nah misalnya kriteria timbulnya BUT perusahaan pelayaran asing ya kalo ini sih lebih ngacu ke peraturan, undang-undangnya pemerintah, mungkin karena ada perjanjian tax treaty maka itu akan timbul. Bukan karena agent.. kalo karena agent ya.. apakah saya misalnya sekarang perusahaan ini mengageni perusahaan pelayaran asing, apakah harus daftar BUT, apakah perusahaan ini sebagai agent bebas atau agent tidak bebas, gitu aja kriterianya..</p>
J	<p>Perusahaan asing Z disini BUT ya mas?</p>
T	<p>BUT..penyebab timbulnya..ya karena ini memang peraturannya, dan secara operasioanlnya dia kan operasi di Indonesia..perusahaan Z ini kan perusahaan container, mungkin dia cari market disini, kapalnya singgah, containernya naik dia jalan keluar</p>
J	<p>Apa penyebab timbulnya BUT? Apa karena agen, owner representative, cabang, atau time test?</p>
T	<p>Kalo peraturan pajak, karena principal menunjuk perusahaan ini sebagai agent</p>

	yang tidak bebas, kalo agent tidak bebas, wajib mendaftarkan BUT, kalo agent bebas, tidak usaha daftar..
J	Nah kalo agent bebas itu bisa sendiri dia tandatangan kontrak itu?
T	Iya
J	Atas nama..
T	Atas nama sendiri bukan atas nama principal
J	Kalo perusahaan ini boleh nggak atas nama principal tutup kontrak?
T	Nggak boleh, pertanggungjawabannya siapa kalo ada masalah
J	Jadi bener-bener harus ikut kata principal ya
T	Itu ya kalo agent tidak bebas, termasuk penentuan tarif, apa harus uangnya juga, kalo kita jadi agent bebas ya
J	Jadi agen bebas itu gimana tadi?
T	Jadi dia itu ditunjuk, tapi dia berwenang untuk menentukan jalurnya, punya market sendiri..
J	Apa untungnya perusahaan asing Z itu kalo nunjuk agen bebas?
T	Ya kalau perusahaan Z nunjuk agen bebas, berarti dia saya punya kapal mau masuk, punya kapal ga? Naik jalan, tapi secara market kan market kita marketnya perusahaan ini, kalo dia BUT dia juga punya legal atas nama BUT, jadi kita terbitin BL juga atas nama perusahaan Z co perusahaan ini, jadi menunjukkan perusahaan itu sebagai agent, karena ini perwakilan dia kan di Indonesia, jadi dia nunjuk kita sebagai repretative office
J	Apa pertimbangan perusahaan pelayaran untuk membuka cabang di Indonesia, dan apa syarat untuk membuka cabang itu? Perusahaan Z disini but doang kan bukan cabang?
T	Bukan. kalo bahasa aslinya kan representative office
J	Kalo cabang?
T	Kalo cabang, antar negara buka cabang kayanya nggak bisa ya. Buka anak perusahaan bisa..
J	Beda ya anak perusahaan sama cabang
T	Beda dong, kalo caba perusahaan ini di Jakarta punya cabang di bandung punya cabang di Jakarta.. ga pernah punya anak cabang di singapur,
J	Oh kali udah di luar negeri itu anak perusahaan?
	Iya dia statusnya sebagai apa.. status hukumnya di luar negeri apa.. pasti pt apa... gitu.. PT Z Indonesia misalnya... subsidiary-nya.. kalo cabang kan, misalnya peraturan pajak cabang tuh begini ya, cabang tidak ada pasla 25, tidak ada badan, kontrol di pusat, dengan dua negara, pajak yang beda gimana?
T	Apakah cabang itu joint venture?
J	Ya pasti bedalah cabang sama joint veture,
T	Kalo cabang yang punya owner kan, kalo joint venture sudah sama 2 PT.
J	Kalo perusahaan Z mau bikin anak perusahaan disini apa harus punya saham 51 orang Indonesia atau 49 punya dia?
T	Itu persyaratan joint venture ya, persyaratan PMA, mungkin bisa nanya ke BKPM, sekarang bisa 51 49 atau udah bisa 100%

J	Itu untuk joint venture ya, kalo dia bikin anak perusahaan ngga segitu..
T	Karena secar peraturan Indonesia, PT Indonesia itu pemegang sahamnya itu harus lebih dari 1, ngga boleh saru orang, kalo di PMA dia harus ada partner Indonesianya,
T	Apakah perusahaan asing Z disini pegawainya adalah orang Indonesia? dia buat institusi baru ngga disini, apa semua karyawannya adalah karyawan perusahaan ini?
J	Perusahaan Z disini tidak ada pegawai Indonesia pegawainya perusahaan ini, dia Cuma representative office
T	Apakah dia urus pajak liner nya?
J	Tidak. diurus sama perusahaan ini
T	Ini terlepas dari perusahaan Z, secara umum mas tau nggak perusahaan asing itu apakah dikenakan pajak secara semestinya?
J	Ini kan praktiknya, mungkin misalnya kalo anda nanya apakah perusahaan asing nilep pajak nggak? Saya nggak akan nilep apa enggak, sebagai warga negara yang baik tidak boleh nilep. Ini dalam pengertian perusahaan asing ini udah punya agent di Indonesia taua punya perwakilan Indonesia atau masih luar atau dalam pengertian transaksi misalnya perusahaan ini menerima transaski dari singapur?
T	Misalnya kita sewa kapal dari luar, nah kita sebagai penyewa potong pajaknya nggak?
J	Kalau kita sewa dari singapur, kita potong sesuai tax treaty, sesuai Indonesia singapur berapa untuk pelayarannya, angkutan lautnya berapa,
T	Kalo dilapangan emang dipotong dengan sesuai,
J	Kalo di lapangan itu lebih diatur mengenai agreement sewa menyewanya gimana?
T	Mungkin dia ga mau dipotong ya pajaknya
J	Iya, Kalo kita setuju ya udah..
T	Jadi kalo nggak kita ya tanggung?
J	Jadi begitu, harusnya, harusnya ya, ini lo tax treaty Indonesia singapur, potongnya sekian, saya potongin ya, cuman kan yak arena perlakuan beda negara, jadi pengkreditan antara negara kan, masing-masing negara kan ngotot ngga mau rugi, itu yang susah kadang.. kalo di indonesia ka nada yang 24 ya..
T	Apa penyebabnya mereka tidak bayar pajak?
J	Penyebabnya ya, tidak patuhlah..
T	Sengaja ya menghindar dari pajak?
J	Sebenarnya Apa yang terjadi? Nih yang terjadi gini ni, apa yang mereka lakukan? Logikanya prosedurnya tadi gimana? Ini untuk kasus kapal asing dulu ya, sekarang Ada 99 kapal asing yang bermain di sumur-sumur minyak di Indonesia. pertanyaannya adalah, logiknya di Undang-Undang kami di UU no 17 dibawahnya lagi ada keputusan menteri perhubungan nomor 248 tahun 2011 tentang pengaturan pemberian izin di Indonesia untuk kapal-kapal offshore itu disebutkan itu kapal asing tadi owner tadi mesti menunjuk BUT nya ada di

	Indonesia, supaya pajak tadi dilaporin, dia tau. Tapi apa yang terjadi, ini dia tidak, jadi owner asing kapal singapur tadi, langsung kontrak dengan chevron, jadi sehingga apa yang terjadi, jadi ngga termonitor pajak-pajak tadi,
T	mereka ngga menunjuka agen juga?
J	Ngga ada, langsung masuk, Itu karena perhubungan memberi eksekusi
T	Jadi perhubungan ngga menerapkan aturan yang di UU secara semestinya ya?
J	Iya, karena apa, tadi kan kita statuskan agen, agen tadi statusnya apakah yang terikat atau yang bebas tadi kan, ini hanyalah yang ditunjuk adalah agen, untuk melayani kegiatan operasional kapal saja, maksudnya gini, kapal ini datang ke Indonesia, krunya butuh makanan nih, krunya butuh dokumen-dokumen apa gitu, itu kana gen yang perusahaan Indonesia tadi, untuk apa? Untuk support air tawar, support kebutuhan-kebutuhan itu aja, ngurus dokumen kapal, tidak yang tadi, tidak untuk bisnis. Kalo apa penyebab tidak bayar/tidak potong ya.. umum aja, orang tidak patuh. Orang tidak mau bayar pajak ya, tidak bakalan bayar, tidak bakalan dipotong, atau kalo mau buka. Orag pajak juga ngga da inisiatif,
T	Mengapa di SE 32 diatur pajak hanya dikenakan untuk pelayaran dari DN ke LN sedangkan sebaliknya tidak?
J	Kalo dari dalam keluar apa yang saya bilang, apa dia butuh nunjuk BUT?
T	Ngga harus kana gen aja kan yang penting?
J	Iya dia Cuma Cuma dia sampe ke Indonesia untuk untuk ngurus kepabeanan, urus operational pelabuhan aja.. kalo SE ini diatur, pasti kapal asing ini BUT, prinsip pajak itu kan dilihat sumber penghasilannya dari mana, kalo yang luar kan sumber penghasilannya dari luar
T	Tapi bisa aja kan kita sewa kapal kita yang kasih duit gitu kan sumbernya dari Indonesia juga. Dia ngangkutnya dari luar ke dalem gitu..
J	Tapi kan kalo kita bicara gitu, dia kan bukan perusahaan luar, perusahaan dalem, dia bayar pajak di dalem.. misalnya perusahaan singapur mendapat penghasilan dari kita angkut dari LN ke DN, itu kenanya 26, bukan 2,64. 2,64 kan BUT,dan perusahaan singapur yang dapat penghasilan dia aka kena pajak sesuai penghasilan singapur, jadi kita liat siapa yang nerima penghasilan. Jadi tapi kenapa dari DN ke LN, karena sumber peghasilan ini DN, jadi pasti DN kan.. keluar gitu kan, pasti harus potong, tapi untuk yang dipotong 2,64 itu dalam pengertian dia BUT, tapi untuk sekarang jasa pelayaran tinggal sedikit karena asas cabotage, tapi kalo saya Cuma punya kapal jalur internasional berenti keluar, ngga jadi BUT lagi..
T	Misalkan kalo dari pelabuhan dalam negeri, kemudian ke rig di luar negeri, apakah masih dikenakan PPh 15 berdasarkan KMK 417?
J	Nah didalam KMK itu disebutin,dari pelabuhan indonesia ke pelabuhan Indonesia, dari pelabuhan Indonesia ke pelabuhan luar, dari luar ke dalam jadi semua kena. Nah sekarang kita bicara dari non pelabuhan. KMK 417 ini sampe sekarang kan belum ada revisinya, kalau selama dia punya BUT dia diperlakukan sama dengan pajak Indonesia, dia dikenakan semua. Nah sekarang apakah misalnya ke non BUT kena PPh 15 juga? Sekarang kan banyak transshipment

	<p>bisnis transshipment, ini kapal tug boat narik batubara ke tengah laut ke kapal gede nunggu kita Cuma pindahkan, dari pelabuhan batubara muat sampe ke pelabuhan itu kan bukan dari pelabuhan ke pelabuhan, atau kapal-kapal yang untuk mengangkut makanan, alat-alat berat, untuk migas untuk lepas pantai gitu, apakah dikenai pasal 15 atau enggak, nah sekarang kalau kita bicara peraturan itu kenanya pasal 23, karena kaca mata kuda kenanya ini ini ini... itu aja, di item itu nggak disebutin dari pelabuhan ke laut, itu aja, dia dari pelabuhan ke pelabuhan, itu kan disebutinnya begitu aja, pasti dibilang potong 23, tapi ingat, ini peraturan tahun 1996,tahun 1996, dengan sekarang secara bisnis itu udah berubah sama sekali, tahun 1996 belum ada batubara, otomatis ya ngangkut barang pasti pelabuhan ke pelabuhan, tidak ada namanya transshipment, tidak ada yang namanya floating crane, floating storage, waktu itu migas masih tidak ada yang sepeti itu. Itu yang bikin peraturan rancunya disitu, sekarang kalo saya nanya misalnya pelabuhan jasa pandu, pandu kan tidak pelabuhan ke pelabuhan, itu jasa pandu dipotong pasal berapa? Kalo pelindo dipotong PPh 23 dia tidak masalah dia perusahaan pelayaran, kalo Perusahaan yang kena PPh final ga ada pph non final</p>
T	Jadi menurut bapak kmk it harus direvisi?
J	Harus..karena itunya udah nggak mendukung dengan bisnis kita seperti apa (scope activities business itu berkembang). Kalo UU pelayaran kan update tahun 2008. Itu diatue pengertian pelabuhan. Pelabuhan itu adalah setiap tempat dimana dijalankan aktivitas bongkar dan muat itu pelabuhan,termasuk ke rig, rig pun bisa dianggap dari pelabuhan karena bagian dari bongkar dan muat, storage, kapal penampungan itu juga bisa dianggap pelabuhan karena ada aktivitas bongkar dan muat, terminologinya jadi ngga nyambung, kaya FPSO, itu kapal atau bukan? Tapi dipikiran orang pajak dia mengacu ke KMK 417 ini jadi dia kalo ngga pelabuhan ke pelabuhan, kena 23. Itu akan membiaskan. Jadi kadang walaupun kita menganggap sesuatu itu kapal, orang pajak belum tentu meliht itu sebagai kapal, alibinya kapal itu ini ini ini. Makanya itu mesti dirubah karena agak rancu Cuma ya....
T	Apakah agent pernah ikut bernegosiasi untuk menutup kontrak? Apakah dia bisa sendiri untuk tutup kontrak dengan klien tanpa principal?
J	Ngga bisa, karena kita kerja untuk mereka
T	Apakah perusahaan ini pernah sewa kapal?
J	Pernah.. tahun dua ribu lima ya, sebelum cabotage ya?
T	Dari negara mana sewa kapalnya?
J	Kurang inget pokoknya kita butuh kapal spesifikasinya ini..
T	dikenakan PPh berapa?
J	Dikenakan 26
T	Dia ga BUT ya disini?
J	Lo kan kita sewa kapal dia,ga perlu BUT.. ee gitu aja kita ngacu ini ketika kita sewa kapal kita nagcu ke tax treaty, tax treaty kan tidak ada persyaratan DGT nya itu tidak ada form DGT ini kan abru tahun 2009, sebelum itu kan dia Cuma

Lampiran 4 (Lanjutan)

	minta cod aja kan cod aja tax treaty berlaku.
T	Jadi kena PPh nya kemaren itu?
J	PPhnya 26, tapi tarifnya tergantung negara apa. Karena singapur 15%, jepang 10%, tapi ya kalo ngga punya tax treaty 20%.



Transkrip Wawancara

Narasumber : Hendrawan
Jabatan : Staf Indonesia National Shipowners Association (INSA)
Tempat : Sekretariat INSA
Tanggal : 10 April 2012
Pukul : 09.20-09.45 WIB

T : Tanya

J : Jawab

T	Kalau kita mau sewa kapal dari perusahaan pelayaran asing, itu langkah-langkahnya apa saja? Teknisnya gimana?
J	Teknisnya sebenarnya gak anu ya, kalo kita udah punya rekanan atau orang yang jadi tujuan untuk kita sewa ya kita kontak mereka secara langsung, kita kontrak secara langsung, tapi masalahnya sekarang kalo kita mau operasikan di dalam negeri udah ga bisa, jadi kalau mau bermain disini, walaupun nyewa kapal asing, itu mekanismenya mereka bisa menggantikan bendera merah putih, atau mekanismenya menggunakan izin penggunaan kapal asing, tapi sekarang hanya berlaku untuk offshore saja saat ini, pelayaran sudah ngga bisa, masalah teknis diesel ya itu diesel-lah bagaimana, apa namanya, untuk perjanjian segala macam itu saya nggak itulah.. intinya seperti itu
T	Jadi kita hubungi perusahaan rekanannya, lalu bikin kontrak dulu pak ya
J	Ya artinya, sebelum kontrak itu jadi harus ada kesepakatan dulu apa ini nantinya beroperasi di dalam negeri mau ganti bendera kah, atau IPKA kah,, atau bagaimana baru dia bicara kontrak. Udah kontrak dulu trus dia ga jadi kan...
T	Nah ketika masuk ke Indonesia itu harus melalui agen ya pak dikatakan di Undang-undang?
J	Betul, artinya kalau misalnya si perusahaan pencharter ini adalah perusahaan pelayaran dia tidak perlu agen lagi karena itu udah otomatis dia sendiri yang mempraktikkan disini, gitu, tapi kan kecuali dia bukan perusahaan pelayaran, katakanlah dia itu ekspor-impor atau pemilik barang atau apa, dia menggunakan jasa si agen tersebut..
T	Oh jadi kalo dia perusahaan pelayaran dia tidak perlu agen lagi ya pak..
J	Ya karena perusahaan pelayaran sudah bisa bertindak sebagai carrier,
T	Kemudian saya pernah baca kalo liner itu menggunakan general agent sedangkan space tramper itu special agent, itu maksudnya apa ya pak?
j	General agent itu maksudnya kalo ada ini ada perusahaan NYK line misalnya dia kan harus menunjuk general agent, terus NYK line disini dia sudah ada NYK Indonesia. katakanlah perusahaan yang lain lah.. hanjin, hanjin menunjuk perusahaan pelayaran nasional sebagai general agent, jadi seluruh kegiatan dia di

	Indonesia itu si perusahaan A ini lah sebagai agen umumnya, termasuk mencari muatan juga, termasuk segala macam hal yang lainnya, itu general agent. Kalo tramper itu maksudnya special agent karena tramper itu dia tidak punya jadwal yang tetap, kapal-kapal dry boat kapal-kapal tanker dan sebagainya, special agent itu hanya, misalnya KPT, entah dia sebagai port agent atau apa, jadi per kapalnya datang disini dia nunjuk agen, untuk menghandle segala permasalahan dia urusan dia di pelabuhan. Hanya itu aja. Port agent atau special agent itu dia tidak market, dia tidak cari muatan dan segala macam, hanya meng-handle urusan BUT, kalo general agent semuanya termasuk mencari marketnya,
T	Market juga, Boleh tanda tangan kontrak gak pak?
J	Oh nggak kontrak mah beda lagi. Dia kontrak sebagai agent sebagai agent sama principal dia punya kewajibannya apa, menyiapkan makanan untuk kru, air, port charger, termasuk kalau general agent pelayaran di container itu dia mencari market. Misalnya daftar ke Singapur, NYK itu, dia cari disini siapa yang mau urus..
T	Jadi secara umum general agent itu tidak tanda tangan kontrak ya pak dengan ..
J	Kalo kontrak.. BL itu dikatakan sebagai kontrak ya dia mengeluarkan BL.. on behalf dari si principal
T	Tapi mungkin gak pak ada kontrak bahwa general agent itu boleh tanda tangan kontrak dengan user dengan yang punya barang..
J	Jarang...
T	Kalo yang BL itu ?
J	Bill of lading kan hanya surat-surat muatan aja..
T	Tapi bukan surat kontrak untuk ngangkut barang?
J	Terus pak, yang lebih banyak dilakukan itu bareboat charter atau fully manned pak yang lebih banyak dilakukan dalam praktiknya?
T	Maksudnya fully manned apa itu
J	Fully manned itu setau saya sama yang awaknya pak..
T	Itu time charter .. TC
J	TC dengan bareboat charter orang lebih banyak melalui TC
T	TC ya, bareboat sedikikt ya pak
J	Iya
T	Kalo misalnya pak, agen itu kan yang say abaca apabila kapal itu akan beroperasi di Indonesia, harus menunjuk agen pak, kalo kapal itu hany sekedar lewat, di perairan Indonesia dan tidak angkut barang di perairan Indonesia, Cuma sekedar lewat gitu, itu masih harus ada agen nggak?
J	Kalo Cuma lewat di perairan Indonesia mah ngga usah pake agen. Kan emang ada pelayaran yang memang dibuka untuk jalur lintas damai, jadi boleh dilewati
T	Itu peraturannya ada dimana ya pak?
J	Itu peraturannya bisa ke kementerian perhubungan
T	Mungkin gak pak misalnya perusahaan sewa kapal dari luar negeri tapi kosong angkutannya, kosong, terus masuk ke Indonesia baru diisi barangnya terus pergi lagi ke luar negeri..

J	Itu biasa terjadi
T	Kalo leasing pak, operating lease tanpa hak opsi itu apakah sama dengan charter?
J	Itu beda lagi karena kalo leasing itu kan sebenarnya surat kapalnya bukan atas nama perusahaan A itu, tapi atas nama si lessornya itu, katakanlah PT, PAM, PT. PAM kan leasing company, saya pinjem duit dari dia, dalam waktu 15 tahun kapal itu akan jadi milik saya. Tapi selama belum sampai 15 tahun itu masih atas nama PT PAM.
T	Kalo itu kan hak milik itu berarti dengan hak opsi pak ya, kalo tanpa hak opsi, berarti kapalnya setelah 15 tahun tetap jadi punyanya yang punya kapal
J	Nggak itu, biasanya yang berlkau itu ya itu..menjadi milik dia, setelah jangka waktu kreditnya, tapi sbeelum jangka waktu itu semua surat itu atas nama si leasing company gitu..
T	Biasanya agen itu kontraknya berapa lama ya pak
J	Tergantung, tergantung kesepakatan. Bahkan kesepakatannya sewaktu-watu bisa diputus semua kesepkatannya kalo ga perform..
T	Kemudian kalo untuk pemilik barang yang bukan perusahaan pelayaran pak, apakah satu-satunya cara untuk dapat beroperasi di Indonesia itu hanya dengan menunjuk agen atau ada cara lain?
J	Cara lain ya perusahaan asing itu punya perusahaan joint venture disini dengan komposisi 51:49, 51-nya Indonesia jadi mereka punya badan hukum Indonesia disini, seperti NYK Line Indonesia..
T	Terus pak kalau pungutan yang dipungut oleh pemilik kapal, selain harga sewa kapalnya itu sendiri apa pak?
J	Hanya itu aja kita kan biasanya hanya uang tambang atau ocean freight tapi namanya ada kelebihan itu, biasanya disesuaikan agrrement diantara mereka, misalnya buku bukan muatan liner ya, bukan muatan koontainer, katakanlah muatannya adalah berat itu biasanya ada term yang namanya demurrage, kalo misalnya kapal mau masuk pelabuhan tapi karena kondisi itu sampai dua minggu atau tiga minggu belum bisa sandar, itu kan menimbulkan kerugian di pihak pelayaran, itulah demurrage, itu yang dimintakan
T	Ada juga biaya dokumen ya pak, document fee?
J	Dokumen fee itu biasanya udah all ini ya, kecuali kalau di pelayaran container itu biasanya untuk yang agent-agent, mereka menambahkan yang document fee, dokumen khusus atau gimana, itukan bagian dari penghasilan mereka, sebagai agent
T	Fuel adjustment fee ada jug pak ya?
J	Fuel adjustment fee juga karena fuel kita yang naik turun segala macem, tapi itu kan by agrrement gak bisa secara sepihak
T	Document fee, fuel adjustment fee,..
J	Kalo document fee itu sudah biasa untuk di container yang special agent atau agent dari principal asing. Tapi kalo fuel adjustment fee, demurrage, itu biasanya by agrrement dan itu bisanya bukan yang liner ya itu kapal-kapal tramper kapal-kapal yang sekali jalan, short term doang

T	Itu terpisah dari freight pak ya?
J	Terpisah..
T	Kemudian misalnya ini pak, perusahaan pelayaran luar negeri buat cabang di Indonesia, itu harus ada agen lagi gak pak?
J	Bisa jadi kalo dia nggak joint venture dia harus menunjuk agen, general agent.
T	Jadi tugasnya dengan agent-nya itu beda ya pak tugasnya? Tugasnya apa dong pak cabang itu?
J	Sebenarnya gini kita tidak mengenal perusahaan pelayaran asing itu.. mempunyai cabang di Indonesia yang bukan berbadan hukum Indonesia, jadi kalau bicaranya adalah cabang, jadi mereka harus berbadan hukum Indonesia, badan hukum Indonesia, dia harus joint venture, kalau dia tidak mau melakukan hal itu, berarti dia menunjuk yang namanya general agent, general agent itu sifatnya mereka mempunyai kontinuitas disini, tetapi kalo mereka sifatnya tidak continue mereka cukup menunjuk port agent yang hanya untuk menghandle satu kali atau dua kali kedatangan kapal tersebut
T	Kalo yang jadi agent itu bisa dua macam ya pak? Perusahaan pelayarn atau perusahaan khusus keagenan.?
J	Nanti akan jadi perusahaan pelayaran nasioanl dan perusahaan khusus keagenan. Tapi rencana peraturan menterinya masih disusun, selama ini yang menjadi agent adalah perusahaan pelayaran nasional, maupun.. tidak ada satu spesifikasi perusahaan keagenan ya dibilangnya, dibilangnya itu bukan perusahaan pelayaran sih.

Transkrip Wawancara

Narasumber : Idris
Jabatan : Head of Tugs & Barges PT. Y (Perusahaan Pelayaran Nasional)
Tempat : Kantor PT.Y
Tanggal : 21 Mei 2012
Pukul : 13.20-15.10 WIB

T : Tanya

J : Jawab

T	Bagaimana kondisi perusahaan pelayaran nasional saat ini?
J	Dalam jalur domestik perusahaan nasional mendominasi. Tapi angkutan luar negeri kebalikannya, hanya 2%, selebihnya asing. Ini yang mau kita perjuangkan, seharusnya ada kewajiban menggunakan kapal Indonesia paling tidak untuk komoditi-komoditi utama yang dibiayai oleh negara.
T	Jika dikaitkan dengan pajak, bagaimana kondisi pelayaran nasional sekarang.
J	Pemerintah melakukan intensifikasi pemajakan hanya kepada perusahaan pelayaran nasional. Tapi apa yang terjadi dibandingkan dengan kebobolan negara atas kebobolan perpajakan tas kapal-kapal asing di Indonesia.. pertanyaannya adalah sejauh mana kapal-kapal asing yang baik yang berdomisili dan beroperasi di Indonesia (offshore) yang angkanya 88 unit kapal tadi tapi nilai ekonomisnya melebihi 13000 kapal tadi (kapal nasional) serta kapal asing yang emmuat di Indonesia trus dia pergi keluar bawa komoditi di Indonesia, sejauh mana dia penegakan pajaknya, nggak ada yang tau, gitu lo. Makanya pemerintah itu nggak mau rumit nggak mau pusing, yang jelas dia tau objek pajak ada di tanah abang tiga (perusahaan nasional). Dia datangi 10.000 kapal, eh sudah bayar pajak nggak, PPh-nya udah dibayar nggak, gitu doang, tapi ketika ditanya, bagaimana you perlakuan pemerintah terhadap kappa-kapal yang tadi yang 2% tadi yang offshore tadi ada dimana? Di sumur minyaknya perusahaan migas. Nah makanya, kami, kita, selalu akan bilang, pelayaran hak kita di Indonesia, terus tanah abang tiga di republik Indonesia, jelas badan hukum di Indonesia kita akan selalu bilang, eh pemerintah itu nggak fair, target target itu nggak di Indonesia dong, kita ingin bangkit gitu lo supaya yang 2% tadi kita yang nguasain. Ketika kapal itu fob dan yang nunjuk kapalnya itu cina sana, karena kapal itu kan milik cina, dia bayar kapalnya di cinanya. Karena tax treaty. Jadi pengenaannya di negara dia. Sehingga yang dibilang tadi potensi devisa kita yang hilang, angkutan ekspor kita 600juta metric ton.. Bayangin 20 dollar aja, satu tonnya. Lo kali berapa. Itu potensi yang hilang, lu kurangi aja 2% yang kita angkut, 98% diangkut asing.. itu yang hilang, apa yang terjadi ketika, tax treaty tadi, cina bilang, ngapain gw bayar ke Indonesia? Lo tau rig itu, orang shipping di uu pelayraan, kapal itu akan disebutkan barang yang ngapung di atas air tu kapal, jadi rig-rig yang mengapung di atas lain itu kapal, dan itu memang kapal diatur secara internasional di IMO kan internasional maritime organization, PBB..
T	Bagaimana pendapat bapak atas fenomena pemajakan yang demikian?
J	Pemerintah belum optimal menjalankan amanat uu pelayaran no 17 tahun 2008 soal insentif pajak. Kemudian pemerintah hanya mampu menjadikan pelayaran

Lampiran 6 (Lanjutan)

	nasional menjadi objek pajak yang paling utama, belum masuk menjadikan pelayaran asing dan kapal asing sebagai target utama padahal faktanya komoditi dan nilai ekonomi yang mereka geluti lebih sangat besar dibanding Indonesianya.
T	Tadi pelayaran luar negeri nggak bayar pajak itu kenapa?
J	Salah satunya mereka menghindar, gini lo, karena di republik kita ini sangat longgar, sangat mudah dan sangat dianggap wajar aturan yang disebut dengan wani piro.. yang mestinya dia kena pajak.. saya mau tanya deh, di daerah sana sejauh mana ketegasan dan komitmen institusi DJP saya tanya, hah? Sejauh mana? Ngga ada.. Jadi deh yang terjadi adalah nggak fair pemerintah ini, tolong dong target objek pajaknya dipindah dulu dengan semangat pemberdayaan pelayaran nasional.
T	Bapak bisa jelaskan mengenai charter kapal?
J	Masalah PPh charter disiplin pelayaran itu ada dua, ada 4 sebenarnya . tapi di Indonesia ada 2, ada yang namanya voyage charter, jadi ngangkut isinya muatan, trus gw sewa kapal asing untuk angkut muatan ini dari Kalimantan ke cina, gw bayar kan, gw sewa kapal asing milik perusahaan asing Z sana. Ketika dia angkut muatan di Indonesia, ini lagi rame kasus di Indonesia, ada kapal norwegia, Indonesia menyewa kapal norwegia ini untuk voyage charter, makanya ketika kita menyewa kapal asing, mau berlayar dimana? Ketika beroperasi di Indonesia kaitan ke cabotage harus lo ganti dulu bendera kapalnya. Pertanyaannya apakah mau orang asing ini ganti bendera. Bendera Indonesia artinya minima kepemilikannya 51% indonesia, ketika dia mulai main ke Indonesia otomatis kapal asing tadi harus diindonesiakan dulu, bisa juga yang 51% ini kan Cuma dibidang di Indonesia, ga mesti PT nya satu, bisa jadi konsorsium pelayaran nasional indonesia. PT A PT B PT C. gw kontak perusahaan asing Z, hei you karena gw mau sewa kapal you di Indonesia, gw harus ganti bendera, tapi nanti ga hanya dengan gw, ada PT A PT B supaya bisa capai 51%. Tapi faktanya di lapangan adalah, gw mau beroperasi di Indonesia, you panggil notaris, sahamnya tetap 99% perusahaan asing z, 1% nasional, tapi di notariat disebutkan saya punya saham 51% hanya di satu lembar ini aja yang jadi pegangan ini main di Indonesia, surat itu ssaya bawa ke perhubungan, eh ini kapalnya sudah ganti Indonesia, ganti... Cuma ini ga ada yang mau investigasi ini bener ga sih sahamnya sekian persen..
T	Apa ada masalah dalam pengenaan pajak perusahaan pelayaran asing
J	Ada. Misalnya gini. Ini kapal gw sewa, adalah angkut muatan voyage satu kali muatan dari indonesia ke luar negeri. Yang terjadi sekarang adalah kapal-kapal ini cina, dia tunjuk aja agen di Indonesia, apa itu agen, agen itu adalah kepanjangan tangan dari dia, jatuhnya hei.. kapal saya mau datang dari cina mau angkut batu bara, saya mau loading nanti di Kalimantan saya mau bawa ke negeri saya di cina, sebagai perwakilan saya di indonesia, saya tunjuk you sebagai agen, udah, masuk ke Indonesia, agen ini apa yang dia lakukan, dia urus pemberitahuan kedatangan kapal asing, PKKA, siapa? Perhubungan, perhubungan no problem, kasih izin, datanglah kapal itu masuk ke dalam, prisedurnya gitu ya. Masuk, dia muatlah, muat ke kapal, balik lagi, apa yang terjadi, term of reference nya bagaimana, gitu lo, selama kapal tadi, karena cina tadi kan, kan fob ni, kan cina yang kirim kapal itu kesini kan. Dia bilang o tax treaty katanya kan, balik lagi gitu kan, kan melompong aja Indonesia, gak dapet pajaknya, gitu lo. Siapa agen? Agen mana ada

	<p>dia bayar pajak . yang dia bayar apa agen itu, urusin PKKA masuk sini, terus izin kapal itu ada sitilahnya clearance, kedatangan kapal, apa izin masuk, didaftarkan ke perhubungan, waktu kapal asing masuk, biaya berlabuh, biaya ikat, biaya perpanduan, dipandu kalo kapal itu masuk disini, itu semua dibayar ke negara, itu tapi nggak lebih dari 50 juta nggak, paling itu 5000 dollar lah 50 juta lah satu company. Itu udah termasuk fee saya handle dia di satu negara. yang jelas agen ini apa yang didahulukan, dia telepon kpc, heh kpc (kaltim prima coal) Itu muatan udah masuk ke kapal cina, mana SKAB nya surat keterangan asal barang, tujuannya untuk apa? Itu untuk clearance, clearance itu pengurusan keberangkatan kapal ini ke cina lagi, jadi apa yang diminya, SKAB, terus, surat izin pemuatannya, ya legalitas cargo lah, sementara copy originalnya dibawa terus dokumen kapal, surat keterangan pelaut sebagainya sebagainya ini, datang ke perhubungam bikin clearance, dapat clearance, surat izin berlayar SIB, udah kasih ke kapten ke nahkoda, terus berangkat dia ke negerinya. Apa yang didapat Indonesia, nggak ada. Belum lagi dengan negara yang ga ada tax treaty, mau dimana dia, posisinya dimana, orang kapal ngga dipajaki kok. Bayangkan lo 600 juta dikali 98% dikali 20 dollar berapa duit, itu yang lebih gede daripada targetnya si menteri keuangan, tapi nga ada. Itu faktanya</p>
T	Tadi soal agen pak, jika kapalnya itu Cuma sekedar lewat di perairan Indonesia nggak perlu agen ya?
J	Nggak, liat di selat malaka, dia Cuma lewat. Perlu agen ga? Nggak. Jadi ada jalur-jalur internasional yang ee, satu di selat malaka, satu di selat makasar satu lagi di papua sana.
T	Kalo dia lewat perairan Indonesia, bukan jalur internasioanl nggak pelru agen?
J	Lewat aja nggak masalah. Kalo Cuma lewat aja, tapi dia tetap di pantau, di syah Bandar itu, port of authority.
T	Perusahaan asing Z disini itu liner ya?
J	Jadi gini, agen itu kan kepanjangan tangan, dari pemilik kapal, apapun kapalnya mau liner kah tramper kah, dia tunjuk agen,
T	Jadi perusahaan asing z itu bukan anak perusahaannya ya disini?
J	Bukan, agen itu, agen.. makanya dia ga ada hubungannya dengan pajak ga ada itu pajak pajak
T	jadi agennya nggak ngurusin pajak disini?
J	Nggak, pajak apa? karena gini, balik lagi yang paling penting tu apa? Kontrak pengangkutan.. ndak ada perusahaan ini (agen) tuh ga ada masuk-masuk dalam kontrak. Misalnya container nih, container ngangkut muatan dari miliknya si PT. C, pelabuhan muatnya di tanjung priok, bawa ke korea disana, kapalnya kapal Perusahaan asing z, karena kapal ini nggak ada di Indonesia, dia ingin angkut yang tadi gw bilang, dia kan ga ada di Indonesia, dia tunjuklah siapa tangan panjangnya dia di Indonesia, untuk apa? Untuk memenuhi kontrak antara PT. C dengan Perusahaan asing z, ya kan? Kontrak angkutnya kan antara mereka berdua nih.. karena.. nah disini akan jelas kontraknya bagaimana, apakah nanti akan fo apa cnf? Iya kan? Kalo fob ya apa namanya tanggung jawab Perusahaan asing z sana selaku pembeli, nah jadi gini, ada yang punya barang, ada transporter ada penerima. Nah tergantung lagi ini kontraknya beda-beda lo.. ada apakah Perusahaan asing z ini

	<p>sekaligus penerima misalnya disana, ataukah Perusahaan asing z ini hanya mengangkut doang, ngerti nggak? Kalo ngangkut, gw cuma tau, PT. C , barang-barangnya itu semua masuk di priok, gw ga mau tau lagi, nah untuk ngurus-ngurusnya ini ngurus izin, ya itu agen, tapi legalitas muatannya apa. Pajak apa yang mau diambil, nggak ada.</p>
T	<p>Misalkan, kita anggap aja pajak yang harus dibayar sama perusahaan pelayaran asing tersebut, yang ngurusin pajaknya agen bukan?</p>
J	<p>Nggak. Langsung disitu misalnya gini, kan dikontrak nih di kontrak itu misalkan ongkos angkutnya 20 dollar, 20 dollar ini harus disepakati apakah termasuk PPN, apakah termasuk PPh dan sebagainya, itu antara perusahaan pelayaran asing sama pemilik barangnya, agen ini nggak mau ikut-ikut campur. Nah pertanyaannya adalah bagaimana penyetorannya bagaimana, gitu lo, ke negaranya bagaimana, siapa yang tau gitu lo.. sangat ini kan, ngemplang-ngemplang pajaknya banyak banget indonesia, iya kan, siapa yang tau data itu? nggak ada, orang asing mana peduli pajaknya itu..</p>
T	<p>Trus misalnya mau buka anak perusahaan disini, kalo asing mau buka anak perusahaan, itu harus joint venture ya?</p>
J	<p>Jadi gini, contohnya ada ini memang, salah satunya adalah nah makanya salah satunya ini kasus baru, dia kan pemilik namnay GOLAR, dia perusahaan norwegia, dia punya kapal ini disewa oleh Pertamina, JV-nya itu nusantara regas namanya.. dia sewa kapal, Cuma karena nusantara regas nya bukan perusahaan pelayaran, dia kan ga bisa operasiin kapalnya, sementara kapal ini mau beroperasi di Indonesia ni artinya ikut aturan Indonesia kan, artinya apa, kapal ini harus diganti dengan bendera merah putih, diganti bendera merah putih turunannya adalah dia harus dimiliki oleh bangsa Indonesia dengan nominal 51% minimal, nggak mungkin kan, nah kalo memiliki ini tidak hanya mesti punya surat izin perusahaan (SIUP). Tidak hanya itu, tapi namanya Siupa, surat izin perusahaan pelayaran, nusantara regas dia ga punya siupal, karena dia ga punya kapal, akhirnya apa yang dilakukan? mau nggak mau, dibuatlah si Golar Norwegia tadi untuk operasi kapalnya dibuatlah anak perusahaannya di Indonesia, jadi namanya Golar Indonesia. PT. Golar Indonesia.</p>
T	<p>Misalnya dia udah jadi anak perusahaan atau joint venture seperti itu apakah masih harus tunjuk agen?</p>
J	<p>Semestinya ngga perlu. Tapi pertanyaannya adalah yang menjadi agen ini adalah perusahaan pelayaran</p>
T	<p>Saya baca di UU pelayaran yang bisa menjadi agen itu kalo ngga perusahaan pelayaran ya perusahaan khusus keagenan, bener ngga?</p>
J	<p>Syarat menjadi agen kan ada izin keagenan.. kalo agen kan ga mungkin gw ga bukan perusahaan pelayaran tapi jadi agen kan ngga mungkin. Agen itu kan ada izin, permit, yang pertama syaratnya harus perusahaan pelayaran dulu. Punya siupal dulu punya kapal dulu. Jadi harus perusahaan pelayaran.</p>
T	<p>Misalnya mau joint venture perusahaan pelayaran apakah dua-duanya harus perusahaan pelayaran?</p>

J	Iya dong..
T	Apakah bill of lading itu kontrak
J	Bukan.jadi BL itu Indonesia konomsemen. Itu adalah dokumen yang sah berisi tentang pertama actual muatan yang ada di atas kapal. Terus pihak-pihak yang terkait dengan pengapalan, serta aktivitas pemuatan, kepemilikan, dari muatan dan kapal itu.misalnya gini, shipper itu pemilik muatan siapa PT siapa, pelabuhan muat dimana, pelabuhan bongkar dimana, kuantiti apa, jenis muatan apa, terus kalo term pembayarannya bagaimana, terus kalo dia pake LC, lc Nomor berapa, diterbitkan dimana, kapten kapalnya apa, namanya apa, tertanda, nahkoda siapa, tanda tangan. Tanggalnya tanggal berapa, ini BL ini negotiable bisa diperjualbelikan, BL itu adalah dokumen yang menyatakan bahwa barang telah berada diatas kapal, pembayaran ongkos angkut pun kaitannya orangga ngga lagi nanya dimana, survey, ngga pelru survey lagi, yang diakui adalah BL,
T	Lalu kalau agen umum, apakah dia boleh ikut mengoperasikan kapal asing itu?
J	Nggak bisa
T	Nggak bisa ya,
J	Agan itu kaki tangan doang ngga punya otoritas, bahkan kapal mau bergerak dikit, kapal mau pindah gerak dikit aja, dia harus kontak dulu ownernya siapa pemilik dia, agen itu kan ditunjuk, kepanjangan tangan, siapa yang nunjuk dia, telepon dulu, nggak bisa dia langsung perintahin kapalnya kapal pindah dong, ada kapal lain mau masuk, ngga bisa,
T	Jadi bener-bener harus sesuai izin principal ya, jadi dalam praktiknya ngga bisa tuh dia tanda tangan kontrak
J	Nggak bisa, karena di kontrak itu ngga disebutin, nggak ada agen itu nggak muncul, di charter party namanya, di kontrak angkutan, nggak muncul. Kepanjangan tangan doang. Apalagi lu tanya pajak gimana, ya nggak ngerti..
T	Soalnya kata orang pajak, itu agen tu yang bikin, berarti beda ya praktiknya.
J	Makanya nggak ada, makanya saya bilang orang pajak tu, tolong dong, yang benar dong kerjanya, nggak mau sulit kan, nggak mau rumit gitu, coba cari, atang ke balikpapan sana, coba pergi ke perusahaan minyak, tanya, eh ini kapal siapa, kapan bayar pajaknya, ininya bagaimana, kontraknya bagaimana, berapa muatannya, tanya gitu lo, kan objek pajak itu, berapa listing minyaknya, sekian katanya listing sekian, pertanyaanya apakah segitu listingnya, siapa yang tahu, siapa yang tau listing angkat minya sekian 900 barrel per hari, ada yang ngga tau, kenapa ga tau, karena ga ada orang yang tau. Listing it rig, disedot sini, kapal-kapal ini kapal-kapal asing semua, siapa yang tau, terus dibilang ke BP migas pak dari ini sekian ratus barrel, dari sini sekian ratus barel terus akumulasi terus lapor ke keuangan, pak hari ini sekian listing sekian listing. Coba buat kapalnya Indonesia, kita bisa kontak kapten, eh kapten, karena kapten nahkoda dia yang keluaran BL tadi, hari ini listing sekian barel di kapal ini kapal ini, kalo itu kapal Indonesia, kita yurisdiksi, aturan legal kita bisa tegak, kalo sekarang ngga bisa, ngapain, artinya selamanya kita dibodohin,
T	Kalo impor yang menanggung pajak itu penjual atau pembeli?

Lampiran 6 (Lanjutan)

J	Tergantung kontrak
T	Tapi umumnya, biasanya?
J	Kalo secara umum si dari pembeli, Oo kapal masuk kesini, duit yang buat bayar kapalnya itu dari Indonesia ya, bisa begitu. Tapi tergantung juga, kalo ini, kalo.. beras contoh deh, dari bulog kan bawa di Thailand sana, ya Indonesia bayar pajaknya. Tapi bayar pajak juga ga ada pengaruhnya buat kita, sama kaya bayar PBB, apa dengan bayar PBB jalan depan rumah kita dibenerin? Kan nggak.. sama dengan pelayaran, misalnya kita nggak motong, ... pokoknya antara yang kontrak dan yang sewa bilanganya biaya 100 ribu diluar biaya yang lain, kalau ada biaya, tanggung jawab ini (pemberi penghasilan), kalo tanggung jawab itu pertanyaannya adalah, apakah si A tadi, kan dia harus lapor pajak nih, kalo yang-yang, pertanyaannya, sejauh mana, kemauaun si yang harusnya motong pajak ini, kan udah deal dengan dia nih, pokoknya saya terima 100 ribu aja, ka nada pajak harusnya, nah sejauh mana inisiatif dia untuk lapor pajak gitu, dan inisiatif petugas pajak untuk memantau ini,sejauh mana nggak ada.... Jadi sebenarnya objek pajak-objek pajak itu potensial, walaupun yang menjadi target itu itu pelayaran nasional, sebenarnya nggak efektif juga, bolong-bolong juga, ada yang kena pajak, seperti yang Tbk Tbk kan kaya ini kan Tbk ni, mau ga mau harus faktur pajak kan , coba yang lain dari sekian ribu yang Tbk hanya 27 perusahaan pelayaran, yang lainnya nggak ada Tbk Tbk kan, artinya nggak ada faktur pajak kan, ini juga nggak sehat lo bener, karena tbk kan mau nggak mau diaudit, faktur pajak mana, nyetor apa tidak, iya kan, coba yang lain, yang belum tbk, ada nggak yang di udit, ngga ada kan,
T	Jadi kembali yang anak perusahaan tadi mas, jadi kalo mau bikin anak perusahaan itu kan harus ada 49 51 itu ya syaratnya,
J	Iya teorinya, tapi ptaktiknya ngga ada yang tau, mestinya kan notaries, akte notaries terdaftar, SIUPAL, punya saham sekian,
T	Lalu apa sih untungnya perusahaan pelayaran itu buka anak perusahaan di Indo, kenapa nggak cukup hanya dengan menunjuk agen umum
J	Sebenarnya, idealnya buka anak perusahaan itu, dia bikin perusahaan pelayaran dulu, gitu ya, perusahaan pelayaran sendiri, gini lo, pelayaran itu kan prinsipnya trust, kepercayaan, ketika saya punya aset masuk negeri ini, misalnya mau ke irak nih Indonesia, mau ambil minyak di irak, aya kirim kapal tanker dari sana, saya nggak nyaman, bisa saya tunjuk agen selesai kan, Cuma pertanyaannya adalah, sejauh mana saya percaya dan nyaman dengan aset saya sekian, kapal itu kan bukan murah, mahal. Contoh yang di jawa barat, kapalnya 2,5 triliun, dibandingkan dengan dia diriin anak perusahaan di Indonesia, paling berapa duit, bikin PT itu aja, terus bikin izin izin bisa diurus, ya nggak terus dia bikin di Indonesia, dia tunjuk orang Indonesia, dia bikin PT Golar Indonesia, sehingga orang bagian jadi Golar-nya, dia lebih nyaman kan, jadi semua yang jadi hak dan kewajiban bisa tercover kan , kalo agen lo agen kan bisa cuci tangan, siapa, elu, gw bukan bagian dari lu, juga Cuma dibayar seklai doang, jadi faktor kenyamanan aja?
T	Terus kalo bareboat mas yang nggak pake awak, apa itu bener-bener kita sewa

Lampiran 6 (Lanjutan)

	kapal di luar negeri, bareboa charter tanpa awak, itu bener-bener kapal kosong gitu?
J	Iya
T	Terus yang bawa kesini siapa?
J	Ya kita, yang nyewa.. Sebenarnya di bareboat charter itu ada tujuannya tujuan akhirnya adalah untuk dimiliki oleh kita. Jadi saya misalnya mau charter bareboat kapalnya cina nih, selama 5 tahun, tahun ke 6 kapal itu udah jadi hak milik saya, sehingga dikasih bareboat kosong, jadi kapal itu aja, kita sediain pelautnya,
T	Jadi bener-bener kapal kosong?
J	Bener-bener kosong
T	Terus kita sendiri yang bawa?
J	Iya
T	Lalu anjungan itu apa sama dengan pelabuhan?
T	Anjungan itu bagian paling atas kapal tempat untuk nahkoda
T	Oh bukan seperti tempat di tengah laut untuk pengeboran
J	Itu rig
T	Oh bukan anjungan ya namanya
J	Bukan.. Itu kapal itu rig itu juga kapal
T	Terus kalo sewa itu beda ya sama leasing?
J	Leasing itu kan terkait dengan pembiayaan, unitnya, kalo sewa tadi kaitannya adalah ke komersialnya, disewa, sewanya adalah apa, voyage per muatan, apakah per periode (time), ataukah yang kosong tadi, komersil kan, angkutanny, kalo leasing tadi pembiayaan unit kapal ini bagaimana..
T	Muatan container apa ya?
J	Peti kemas. Jadi kapal itu kan macem-macem, ada kapal militer, trus batubara, kalo tanker tau kan taker, pertamina tuh, jadi tergantung pemanfaatannya,
T	Disini ada orang Perusahaan asing z?
J	Orang koreanya. Perusahaan asing z korea sana, orang sini Cuma ngurus kapal masuk, kalo cotainernya masuk terus berangkat sana. Operasinya doang.
T	Jadi kalo yang ngurusin pajak Perusahaan asing z siapa?
J	Ya antara Perusahaan asing z sama yang siapa dia angkut barang siapa disini..jadi balik lagi kalo agen. Agen itu nggak terlibat dalam hal komersial itu.

Transkrip Wawancara

Narasumber : Indra Yuli
Jabatan : Tax Manager PT. X (Perusahaan Pelayaran Nasional)
Tempat : Kantor PT. X
Tanggal : 9 Mei 2012
Pukul : 15.30-17.10 WIB

T : Tanya

J : Jawab

T	Perusahaan bapak sendiri ada kasih service agency juga pak ya
J	Iya agency, berdasarkan instruksi dari Principal
T	Oh berarti perusahaan ini nggak boleh tanda tangan kontrak sendiri seperti itu, harus berdasarkan principal?
J	Iya, kalo kita bebas, nah itu bukan BUT kan ya
T	Berati disini jadinya BUT ya pak?
J	Iya BUT
T	Jadi penyebab timbulnya BUT tadi itu selain agen, ada yang lain nggak pak,
J	Charter
T	Charter... charter kan itu kesini dengan agen ya pak ya,
J	Iya charter misalnya perusahaan Indonesia, mencharter kapal asing, otomatis kan dia melakukan di Indonesia itu udah ini,
T	Udah BUT?
J	Udah BUT..
T	Itu apa karena charter tersebut harus ada agen jadi si agen tersebut yang menimbulkan BUT atau ketika dia charter udah otomatis jadi BUT
J	Kalau di Undang-Undang PPh, Kalau agen.. itu udah dianggap sebagai BUT
T	Kalo uu pph kita... kalo uu domestik tidak mengatur bebas tidak bebas ya pak?
J	Iya.. Kalo sudah dinyatakan sebagai agen, itu sudah BUT.. tapi kan antara Indonesia dengan negara luar, itu kan harus ada tax treaty. Nah itu diatur dengan adanya <i>time test</i>
T	<i>Time test?</i>
J	Iya.. Nah itu beda-beda, jadi walaupun ditunjuk agen tapi <i>time test</i> -nya tidak mencukupi, itu nggak.. nggak.. nggak BUT
T	Selain <i>time test</i> , <i>representative office</i> juga bisa jadi BUT pak?
J	Iya, <i>representative office</i> ,
T	Sama bikin cabang pak ya? Beda kan ya <i>representative office</i> sama cabang.. eh <i>representative office</i> kan cabang, maksudnya orang yang datang mewakili perusahaan itu disini,
J	Itu <i>representative office</i> , kalo cabang, itulah yang disebut dengan <i>representative office</i>
T	Kalo orangnya pak, bukan office dong, kalo misalnya Cuma satu perwakilannya datang ke Indonesia, ngurusin kapal dia disini, itu namanya apa pak?

Lampiran 7 (Lanjutan)

J	Representative office
T	Oh walaupun Cuma satu orang?
J	Iya walaupun satu orang
T	Lalu definisi charter menurut pajak itu apa pak?
J	Pajak tidak mengatur masalah itu ya..kembali lagi ke KUH Perdata, pengertian charter itu apa.. dilihat di pasal berapa ada itu
T	Kalo saya liat surat djp charter itu dibagi empat ya pak, Time charter bareboat charter fully manned basis sama space charter, apa pengelompokan tersebut benar pengelompokan itu?
J	Iya
T	Perbedaan antara keempat ini apa pak?
J	Surat edaran nomer berapa itu?
T	852, tapi itu surat djp pak bukan surat edaran tahun 2003
J	Kalo time charter itu charter kapal berikut dengan krunya dalam waktu tertentu. Kalo bareboat charter itu hanya kapal tok-nya saja yang dicharte. Kalo space itu hanya bagian ruangan kapal saja. Sebagian ruangan kapal yang dicharter. Fullymanned basis itu sama dengan time charter,mungkin sama dengan voyage charter juga
T	Apa ada perjanjian yang mengikat tidak antara agen dengan pemilik kapal?
J	Ada.. agency agreement
T	Kalo ruang lingkup pekerjaan agen itu apa aja pak yang dilakukan?
J	Itu lu liat di peraturan menteri pehubungan nomor 33 tahun 1998. Tugas agent untuk mencari muatan, nyanderin kapal, ngurusin kru, ngurusin perizininan kapal, gitu...
T	Kalo agen itu boleh ngambil keputusan sendiri gak pak..
J	Nggak
T	Nggak boleh, harus sesuai principal? Tapi mungkinkah misalnya di agency agreement itu dia bisa mengambil keputusan sendiri tanpa melalui principal, mungkin gak?
J	Nggak mungkin harus dari principal semua.. namanya agen tidak bebas ya...
T	Kemudian yang memenuhi kewajiban pajak si principal itu agen pak ya? Maksudnya yang ngurusin pajaknya gitu..
J	Nggak, BUT-nya,
T	Bukan agen?
J	Kan ada BUT, harus dipisahin, kan waktu itu dia di-BUT kan.. jadi yang memenuhinya adalah karyawan BUT..
T	Terus pak, kendala,, selama ini ada kendala nggak untuk PPh atas charter kapal?
J	Nggak ada, berapa nilai charternya dikaliin langsung tarifnya
T	Misalnya pak, ada kapal berlayar dari Thailand ke Malaysia, atas perintah perusahaan Indonesia, apakah pihak kita bisa mengenakan pajak ke perusahaan Thailand itu?
J	Pendapatannya masuk kemana?
T	Thailand

Lampiran 7 (Lanjutan)

J	Gimana Indonesia bisa majakin
T	Sumber pendapatannya kan Indonesia ngasih duit
J	Sumbernya itu kan bukan dari ini tapi sumber transaksinya itu.. jadi kalo sumber transaksinya itu Thailand Malaysia, dan dilakukan oleh perusahaan Thailand, ya Indonesia nggak berhak memajaki, kaya impor aja tuh dari luar negeri ke Indonesia, Indonesia nggak berhak majakin..
T	Walaupun yang bayar perusahaan Thailand itu orang Indonesia ya pak, tetep tidak?
J	Pemilik barangnya?
T	Iya jadi pemilik barangnya orang Indonesia, tapi memakai jasa pelayaran Thailand..
J	Tapi Bergeraknya di luar..
T	Iya,, itu tetep nggak kenapa pak?
J	Nggak. Sama gini, gw sewa kantor disana di Singapur, gw bayar tuh di pengelola gedung di Singapur, gw bayar pajak nggak perusahaan Indonesia? withholding nggak? Nggak kan.. nggak withholding kan..
T	Uang yang kita bayar ke singapur bukan kena 26 ya pak ya?
J	Nggak.. nggak ada withholdingnya, withholdingnya itu kalo ada basis kegiatannya di Indonesia. saya nyewa kantor di Singapur, iya kan.. trus duitnya ditransfer.. kan ga semua pembayaran ke luar negeri objek 26
T	Lalu misalnya dia cuman lewat aja pak, katakanlah dari Filipina ke Australia, dia kan lewat Indonesia, Cuma lewat doang, itu juga kita nggak bisa mengenakan pajak ya, walaupun penghasilannya dari kita?
J	Iya, itu ka nada namanya ini, alur pelayaran internasional . kalo di pelayaran internasional siapa aja bisa lewat, walaupun lewat negara Indonesia.
T	Kalo mampir ke pelabuhan kita pak? Tetap ga kena?
J	Kalo sekedar untuk bongkar? Ga masalah
T	Kalo ngangkut?
J	Nah kalo ngangkut kena
T	Kalo Cuma sekedar lewat, isi bahan bakar, turuin muatan gapapa...
J	Bedanya industry pelayaran dengan perusahaan pelayaran itu apa ya pak?
T	Kalo perusahaan pelayaran kan badan hukumnya itu.. kalo industri pelayaran itu banyak aspek kan, jadi perusahaan pelayarannya sendiri, perusahaan pelabuhan, kemudian perusahaan forwarding, yang berkaitan dengan pelayaran, banyak..
J	Kalo leasing tanpa hak opsi apa juga termasuk charter?
T	Hubungannya dengan apa?
J	Saya mau liat pajaknya pak, apabila leasing dengan hak opsi apa juga dikenakan PPh 15 atau 23..
T	Si siapanya yang... kan perusahaan pelayaran bayar, ke perusahaan leasingnya.. kan cost... kalo PPh 15 kan kaitannya dengan pendapatan... jadi harus diinin tuh.. kalo 15 kan pendapatan.. kalo perusahaan pelayaran leasing kan kaitannya dengan biaya, cost...withholding kaitannya kan..
J	Kemudian pak perusahaan ini kan kasih service agency itu dikenakan PPh 23 kan

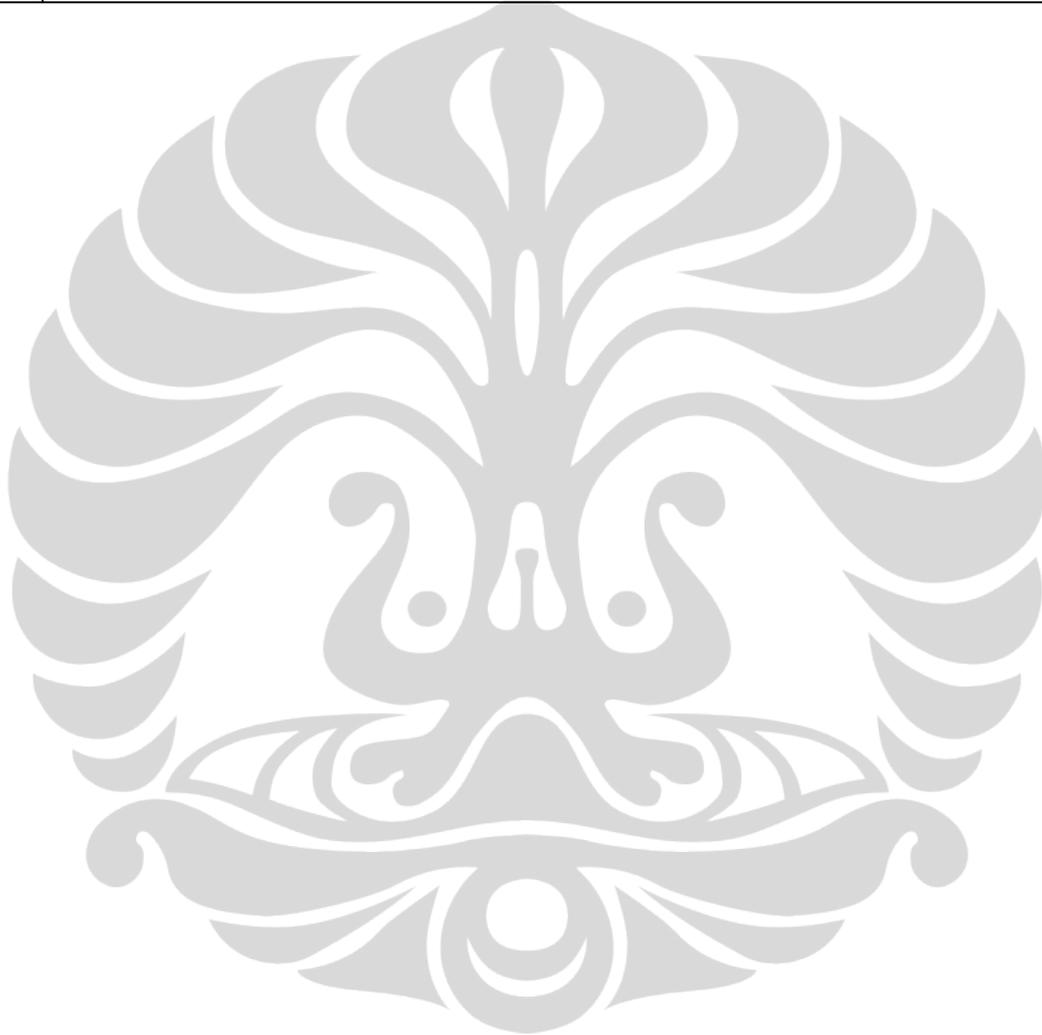
Lampiran 7 (Lanjutan)

	Iya,, withholding oleh si BUT-nya..iya BUT yang me-withholding
T	Jadi beda ya pak ya, ada BUT-nya sendiri, ada agen, bukan agen itu yang jadi BUT ya?
J	Ada perusahaan pelayaran, as agent..perusahaan ini as agent, adalagi BUT.. BUT-nya adalah, pengertian BUT diliat..di UU PPh, adalah badan hukum luar negeri yang mempunyai penghasilan dari Indonesia..
T	Representative office ya pak jatuhnya disini?
J	Bisa juga nggak representative office..
T	Jadi mereka BUT disini, sebagai... karena begini pak, sepehaman saya BUT itu, ada 3 alasannya untuk perusahaan pelayaran, 1 agen, 2. Representative office, 3. Cabang, tapi tadi berhubung reprresentative office sama cabang sama.. jadi saya pikir yang jadi BUT itu, karena perusahaan ini adalah agen, jadi perusahaan ini yang jadi BUT-nya, nggak pak ya? Jadi cabang itu yang jadi BUT?
J	Perusahaan pelayaran asing itu yang jadi BUT.. Maka dari itu, BUT..apa Lloyd.. PO. Perusahaan ini
T	Jadi perusahaan pelayaran asing itu yang jadi BUT,
J	Iya, bukan perusahaan ini yang jadi BUT..
T	Mereka disini berarti sebagai BUT statusnya,
J	Iya, BUT. Dan BUT adalah perusahaan pelayaran asing, jadi dilihat di Undang-Undang PPh,, BUT adalah badan hukum yang tidak didirikan di Indonesia, jadi badan hukum luar negeri, yang melakukan aktivitas dan mempunyai penghasilan di Indonesia,
T	Kalo bendera kapal itu, misalkan ada bendera kapal dari Singapura, tapi belum tentu perusahaan itu dari singapur
J	Pemiliknya?
T	Iya
J	Pemiliknya gini,kalo kapalnya berbendera singapur, berarti kapalnya itu didaftarkan terdapat di negara singapur. Kalo misalnya yang punya x limited,x limited itu bisa jadi yang punya orang singapur, bisa orang Indonesia, bisa juga orang Amerika,
T	Tapi kalo perpajakan melihat negara asalnya kan pak bukan bendera..
J	Yang mana ini, yang?
T	Untuk PPhnya
J	PPhnya dari beneficial owner sekarang,
T	Yang bener-bener negara tempat negara perusahaan tersebut berada bukan benderanya?
J	Iya, Bisa jadi kapal berbendera singapur, dimiliki perusahaan jepang..
T	Itu kenapa bisa beda gitu pak, kenapa kalo nggak perusahaan jepang, benderanya jepang aja..
J	Ya karena kan tergantung si orang itu nyamannya dimana. Misalnya kaya perusahaan Indonesia dia daftarin kapalnya di Nigeria sana. Banyak faktor, faktor hukum, biayanya lebih besar di Indonesia. lu daftarin bendera Indonesia biayanya gede, yang kedua kalo kapal itu dibeli dari hasil pinjaman bank, misalnya bank

	singapur, itu bank singapur bilang, kapalnya harus didaftarkan di negara singapur, atau inggris atau amerika, dia gak mau kapalnya didaftarkan di Indonesia, jadi faktor aspek legalnya
T	Tapi kalo pajaknya ga liat benдея ya, tapi beneficial owner ya?
J	Iya..
T	Kalau perusahaan ini sendiri pernah sewa kapal dari perusahaan asing
J	Pernah
T	Berarti pernah potong pph pasal berapa?
J	Kita gak potong karena kapal beroperasi di LN.. misalnya dari eropa ke India, kita kan nggak potong
T	Kalo transaksinya didalam negeri?
J	Baru dipotong
T	Ok, lalu kalau di KMK 417 diatur bahwa pasal 15 itu dikenakan apabila kita sewa kapal dengan perusahaan pelayaran, apabila kita sewa bukan pada perusahaan pelayaran? Bagaimana perlakuan pajaknya
J	Dia sewa perusahaan asing atau..
T	Perusahaan asing, jadi dia punya kapal, kita sewa dari dia, dia bukan perusahaan pelayaran. Mungkin gak pak transaksi seperti itu
J	Mungkin aja
T	Kalo gitu kita kenakan PPh pasal berapa ? apakah 15
J	26
T	26 ya? 15 gak berlaku pak?
J	Nggak, karena dia WPLN, sepanjang dia beroperasi di Indonesia,
T	Lalu di KMK 417 itu dikatakan bahwa dikenakan pph 15 itu apabila dari pelabuhan ke pelabuhan, misalnya transaksi dilakukan dari pelabuhan ke anjungan di tengah laut, itu mungkin gak pak?
J	Mungkin.. tapi nggak dikenain 15, itu pasal 23 Atas charter kapal
T	Walaupun fully-manned basis pak?
J	Iya. Ini pelayaran asing ya?
T	Iya, karena dia tidak antar pelabuhan ya? Pengertian pelabuhan sendiri ada diatur pak?
J	Ada di Undang-Undang pelayaran
T	Kalo pengertian anjungan itu apa pak secara umum?
J	Anjungan itu <i>rig</i> pengeboran minyak. Itu rig di ini.. e...ekspolrasi minyak itu tempatnya nyandar kapal di anjungan
T	Kalo time test itu seperti apa pak? Sepehaman saya time test itu untuk BUT pemberian jasa, jadi misalnya ada konsultan, dari perusahaan luar negeri, dia disini berapa lama gitu kan. Kalo kaitannya dengan perusahaan pelayaran itu disebelah lama time testnya
J	Untuk charternya. Berapa lama dia beroperasi di Indonesia
T	Jadi termasuk jasa charter ya pak?
J	Iya

Lampiran 7 (Lanjutan)

T	Berarti dia termasuk PPh 15 ya pak. Pph 15 tapi diliatnya kalo dia udah BUT?
J	Nah butnya itu liat dari time testnya
T	Kalo dia datang ke Indonesia sekali terus berangkat lagi ya kan ga memenuhi time test, Walaupun dia ada agen disini?
J	Iya
T	Jadi yang dilihat pertama kali untuk menentukan BUT itu time test dulu, apa agennya dulu?
J	Semuanya jadi yang pertama dia nunjuk agen, abis itu dari negara mana, liat tax treatynya, nah time testnya berapa. Kalo nggak memenuhi time test artinya Indonesia nggak berhak memajaki...



Transkrip Wawancara

Narasumber : Dewi dan Nasrun
Jabatan : Staf PP2 Direktorat Jenderal Pajak
Tempat : Kantor Pusa DJP
Tanggal : 20 April 2012
Pukul : 15.10-15.45 WIB

T : Tanya

J : Jawab

T	Mengapa perlakuan PPh untuk bareboat basis charter dan fullymanned basis charter dibedakan?
J	Norma untuk fullymanned basis charter tersebut ditetapkan karena perusahaan pelayaran kesulitan dalam emnghitung PKP-nya yaitu penghasilan yang diperoleh dikurangi dengan biaya-biaya yang dikeluarkan misalnya iaya bahan bakar, biaya labuh jangkar, biaya awak kapal, dan sebagainya. Akan tetapi terhadap perusahaan kapal yang disewa yang mengakibatkan perusahaan pelayaran tersebut tidak mengeluarkan biaya-biaya dalam persewaan tersebut (biaya awak, labuh jangkar, bahan bakar) tentunya perusahaan tersebut tidak akan kesulitan menentukan PKP nya karena kapal yang disewa hanya berupa kapal saja dan belum tentu kapal tersebut digunakan untuk pelayaran, bisa saja kapal tersebut digunakan untuk restoran terapung, menyimpan minyak di lepas pantai dan sebagainya. Sehingga kapal tersebut digunakan tidak sesuai prinsip maka biaya-biaya menjadi minimal. Sehingga dengan pertimbangan tersebut kemudian ditegaskan bahwa kapal yang disewa tetapi perusahaan pelayaran tidak mengeluarkan biaya-biaya)sewa kapal saja) maka oersewaan tersebut merupakan persewaan harta yang dikenai PPh sesuai dengan PPh Pasal 23 ayat (1) huruf c UU PPh.
T	Apabila kapal berlayar tidak antar pelabuhan, maka bagaimana perlakuan PPh nya?
J	Sepanjang kapal tersebut melakukan pelayaran dari pelabuhan ke rig atau anjungan tengah laut maka rig tersebut dianggap pelabuhan
T	Bagaimana jika kapal disewa bukan dari perusahaan pelayaran?
J	Apabila pemilik kapal (yang menyewakan kapal) bukan merupakan perusahaan pelayaran maka PPh yang dikenakan adalah sesuai dengan Pasal 23 ayat (1) huruf c UU PPh yaitu penghasilan sehubungan dengan penyewaan harta.
T	Di SE 32 yang merupakan turunan dari KMK 417 disebutkan bahwa dia dikenakan PPh 15 untuk perusahaan pelayaran yang hanya memiliki BUT di Indonesia, sementara menurut kelaziman internasional kan, untuk perusahaan pelayaran katanya seolah-olah tidak ada BUT, jadi mengacu ke tax treaty, apakah dikenakan di negara domisili, di negara effective management, atau bagaimana.. sementara Indonesia masih harus menerapkan BUT, mengapa Indonesia membuat peraturan yang berlainan dengan kelaziman internasional?
j	Jadi memang dalam kelaziman internasional, income form shipping transport itu tidak ada pengkaitannya dengan BUT,dan sekali lagi walaupun ada BUT pun, ya memang kalo hak kita nggk ada nggk bisa..sehingga dirasa mungkin tidak perlu bilang istilah BUT di peraturan dalam negeri kita. Nah kalo ditanya bagaimana kok bisa muncul kata-kat BUT itu.. itu lebih kepada menurut ketentuan perhubungan sendiri, wajib pajak perusahaan pelayaran luar negeri itu, ee.. makanya ada istilah BUT administrative atau tidak atau perusahaan pelayaran luar negeri itu harus,

	kalau mau masuk ke dalam negeri harus menunjuk agen dan secara fisik agen itu bisa jadi BUT mereka
T	Tapi kan mas kebanyaka agen tersebut agen bebas
J	Independen..
T	Independen ya.. nah itu masih bisa disebut BUT juga yang seperti itu..
J	Itu masalah pembuktian lain ya, e... apakah dia independent atau dependent.. apakah dia layak disebut BUT atau tidak itu pembuktian lebih jauh di lapangan, tapi.. kenapa muncul BUT salah satunya lebih karena itu.. artinya dia harus menunjuk agen disini yang mungkin disalahkembangkan bahwa akhirnya semua pelayaran luar negeri harus punya BUT, tapi pada praktiknya itu akan menarik ketika kita menghadapi dua kasus pertama kasusnya dia memang ada BUT disini, kasus kedua, dia tidak ada BUT disini, yang mana yang dipakai, KMK itu atau pasal 26 langsung. Itu kan yang jadi pertanyaan, nah e... pada pemahaman di kita bahwa memang tetap itu bahwa KMK 417 itu ketentuan khusus, itu berlaku untuk perusahaan pelayaran luar negeri jadi terlepas dia ada BUT apa enggak nanti tetep penghasilan dari perusahaan pelayaran luar negeri itu masuknya ke 417. Jadi kalo objeknya itu penghasilan dari perusahaan pelayaran luar negeri, kita ke KMK-nya, enggak di 26-nya, karena itu sudah diatur khusus....
T	E, lalu apa kta boleh dalam membuat peraturan itu tidak disesuaikan kelaziman internasional?
J	Coba nanti liat di KMK 417 apakah dia bilang BUT atau tidak
T	Di SE 32 yang bilang
J	Di SE 32 kan ya dan itu lebih sifatnya lbih operasional, sebenarnya bagaimana pada saat itu kita menerjemahkan.. BUT..itu menurut saya.. kalau menurut ketentuan yang sebenarnya, KMK itu berlaku untuk penghasilan dari perusahaan pelayaran luar negeri, titik. Kalau itu diterjemahkan harus ada BUT itu lebih ke operasionalnya saja
T	Oh jadi walaupun tidak ada BUT kenanya tetap sesuai kmk 417?
J	E.. ada tidakadanya BUT ketentuan dalam negeri kita pengenaannya ke 417..
T	Kemudian gini mas, charter kan masuknya ke jasa peayaran ya, terus charter timbul BUT-nya selain karena agen bisa juga enggak timbul karena time test pemberian jasa..jadi kapal itu di Indonesia berapa lama diitung time tesnya baru jadi BUT gitu, misalnya agennya katakanlah bukan agen tidak bebas, katakanlah independent agent ..bisa enggak kita dengan menghitung berapa lama kapal tersebut berada di Indonesia
J	Ya, BUT kan ketentuannya sendiri kalo memang menurut ketentuan kita dia timbul BUT ya timbul BUT enggak ada masalah.. tapi sekali lagi pengenaan PPh-nya ya seperti itu KMK 417
T	Jadi kriteria timbulnya BUT bisa seperti itu ya pake time test?
J	Ya sesuai dengan, ya maksud saya kan ketentuan BUT udah jelas. Menurut kita di pasal 2 menurut p3b pasal 5
T	Lalu di pasal 2 UU kita kan ada disebutkan salah satu syarat timbulnya BUT adalah agen, kalau di Tax Treaty kan jelas agen bebas agen tidak bebas syaratnya ini, kalo di domestic, agen kan enggak dijelaskan itu bebas tidak bebas seperti apa.. nah ini kita mengacu kemana?katakanlah dengan negara tax treaty partner. Untuk menentukan dia BUT tidak BUT kan agen, menurut pasal 2, nah agen ini apakah ada ketentuan lebih lanjut, apakah agen bebas dan agen tidak bebas dan pengertiannya apa?
j	Sebenarnya kalau kita bicara, kita tidak mengacu ke tax treaty ya, tax treaty itu special rule, jadi dia ketentuan khusus dalam hal melibatkan dua negara. kalo kita melihat ke treaty pada umumnya independent agent itu ada kriterianya seerti apa,

	walaupun di treaty ga ada paling ngga di modelnya ada di UN, OECD atau US.. tapi kalo dikita yang ada adalah UU PPh.. di UU PPh ini kemudian agen dia agen tidak bebas, maka dia jadi BUT dan lebih lanjut yang menjelaskan ketentuan ini memang tidak ada, artinya kalau semata-mata kita hanya semata-mata menggunakan ketentuan Undang-undang, artinya dia harus yang tidak bebas, tidak bebas ini pengertiannya tidak ada lagi di Undang-Undang, bisa saja sih kita, ee.. mengacu ke pengertian di commentary tadi, kalo begitu berarti kita mengakui bahwa dia berasal dari sana, kita adaptasi dari sana, artinya walaupun tidak ada pengertian di peraturan pelaksana di bawahnya agen tidak bebas disini pengertiannya bisa sama artinya pake yang di itu juga..
T	Lalu tadi yang SE-32 itu dengan menyebutkan istilah BUT itu maksudnya salah ya? Berhubung 417 tidak menyebut BUT...
J	Permasalahannya SE itu kan didasarkan berdasarkan permasalahan di lapangan. Nah kita tidak tau pada tahun itu karena kita sama-sama juga belum ada disini, sangat mungkin pada saat itu semuanya harus punya agen dalam artian sebenarnya, Cuma yang saya tahu sebenarnya munculnya SE itu karena ada kewajiban menunjuk agen, nah jadi terus terang saya nggak tahu persis apakah it keliru, harusnya nggak usah disebut BUT, atau jangan-jangan memang begitu, tapi pengenaannya apakah hanya dikenakan ke BUT, KMK-nay jelas, untuk perusahaan pelayaran luar negeri, jadi itu hanya lebih ke masalah operasionalnya saja. Mungkin saja di lapangan saya membayangkan pada saat itu bingung, karena mereka pada punya agen, disitu mereka bisa ditetapkan sebagai BUT, gimana kita ngomongnya, mungkin juga disana tidak semuanya bisa dikenain, kamu liat apakah kita punya hak atau tidak.
T	Jadi misalnya kalau nggak ada agen berarti kita berhak memajaki?
J	Bisa atau tidak memajaki kan kita lihat hak pemajakannya, jadi bukan karena agen atau tidak
T	Katakanlah Indonesia memiliki hak pemajakan.. tetapi kapal itu berlayar bukan di perairan Indonesia, jadi tidak masuk Inodnesia, ngga butuh agen, tapi sumber penghasilannya dari Indonesia, katakanlah kita di tax treaty berhak untuk memajaki..
J	Kita ketentuan dalam negeri kita bilang apa.. terus ada pembatasan atau tidak, kalau KMK kita bilang semua penghasilan dari perusahaan pelayaran luar negeri kena, sekarang masalahnya bisa dieksekusi atau tidak ketantuan itu. Kalau ada hak, kenapa tidak, tapi kalau tidak ada ya,, jangan sebaliknya, liat haknya dulu, baru kita kenain, kalo kita hak, bisa ga kita kenai? Ya tentu saja bisa kalau ada ketentuan dalam negeri kita. Jadi berangkatnya dari kita dulu.. lalu kalau ketentuan kita bilang nggak ada pengenaan atas ini, yasudah kita tidak eprlu melihat lagi ke p3b-nya.

Transkrip Wawancara

Narasumber : Rachmanto Surahmat
Jabatan : Managing Partner Ernst & Young
Tempat : Ernst & Young Indonesia, Gedung Bursa Efek Jakarta
Tanggal : 6 Maret 2012
Pukul : 14.20-15.10 WIB

T : Tanya

J : Jawab

T	Sebenarnya bagaimana peran agen dalam perusahaan pelayaran asing. Perusahaan pelayaran asing beroperasi melalui agen, dan agen tersebut sebenarnya adalah perusahaan Indonesia atau perusahaan khusus keagenan. Apakah dengan adanya agen ini suatu perusahaan asing sudah otomatis menjadi BUT atau tidak?
J	Shipping itu business income tapi diperlakukan berbeda, bukan dikenakan pajak harus melalui BUT itu enggak. Jadi bukan, bukan berdasarkan ada BUT apa enggak, ini dalam konteks tax treaty loh ya bukan dalam konteks Undang-Undang kita. Kalau Undang-undang kita sih, pengenaan pajak itu seharusnya berdasarkan objeknya, bukan ada tidaknya BUT itu, tapi tidak ada sebetulnya BUT itu kalau konteks yang nyata, tapi Undang-Undang kita itu dikenakan, dianggap ada BUT. Tapi di dalam konteks treaty bukan BUT atau tidak Tapi dikenakan pajak karena dia ya dikenakan pajak karena dia ya dikenakan pajak berdasarkan objeknya bukana da tidaknya BUT.
T	Itu dasar hukumnya dimana pak kalau shipping ini dilakukan berbeda pemajakannya
J	Di OECD
T	Saya pernah baca beberapa artikel di internet dikatakan bahwa dia dikenakan pajak karena agen tadi. Dia kan beroperasi di Indonesia melalui agen dan agennya itulah yang menjadi BUT.
J	Sekarang gini kalo kita kembali apa itu agen yang kedudukannya tidak bebas?
T	Kalo agen di perusahaan pelayaran itu dia ga boleh mengageni lebih dari satu principal?
T	Oh nggak, bisa satu agen itu boleh mengageni lebih dari...
T	Oh nggak boleh ya pak?
J	Boleh..
T	Oh boleh...
J	Boleh mengageni beberapa itu..
T	Nah kalau dia boleh mengageni beberapa perusahaan kalau begitu berarti agen bebas ya artinya pak?
J	Artinya bebas...
T	Berarti dia bukan termasuk di kategori BUT ya
J	Iya, tidak sesuai definisi

Lampiran 9 (Lanjutan)

T	Jadi dia dia dikenakan pajak di Indonesia bukan karena BUT nya tetapi karena ada itu tadi pak
J	Objeknya..
T	Tapi dia dikenakan PPh Pasal 15 final pak ya?
J	Iya
T	Dan kalau ada tax treaty bisa kurang dari itu kan pak..
J	Bisa bebas..
T	Bisa bebas ya pak? Tapi ada yang 50% ada yang bebas
J	Ada beberapa negara yang mengatur tentang persewaan yang digolongkan sebagai use of equipment sehingga bukannya dikenakan PPh atas business income kegiatan pelayaran, namun royalty. Use of equipment berbeda dengan kapal. Kapal dalam pasal 8 itu maksudnya public transport untuk barang dan orang. Kalau equipment kan equipment.
T	Yang sewa kapalnya itu lo pak dianggap dia...
J	Kapal itu kalau di dunia pekapalan tidak harus punya sendiri, kadang-kadang dia nyewa, nah itu terus yang punya barang yang keingin ngangkut itu cara ngitung freight-nya itu macem-macem, ada yang sewa space charter dan sebagainya, tapi bukan charter dalam pengertian royalty. Misalnya perusahaan A dia kepingin mengangkut barang tapi dia ga punya kapal dia charter. Tapi itu bukan termasuk dalam pengertian royalty bukan..
T	Pada penjelasan sebelumnya bapak mencontohkan perusahaan pelayaran Inggris tidak dikenakan pajak oleh Indonesia.. itu maksudnya bagaimana pak?
J	Itu tergantung tax treaty,
T	Oh, tergantung tax treaty, jadi ada beberapa negara yang tidak dikenakan pajak..
J	Sebagian besar
T	Berdasarkan penjelasan Bapak sebelumnya, ada dua alternative untuk memajaki perusahaan pelayaran asing, dan seolah-olah tidak ada istilah BUT. Jadi sebenarnya apa yang diterapkan negara kita adalah penerapan kedua alternative tersebut ya Pak?
J	Oh enggak. Laba usaha dari pengangkutan international traffic itu dikenakan pajak di negara sumber bukan sebagai apa bukan sebagai laba usaha makanya tidak ada masalah but. pengelompokkan saya kan itu laba usaha sendiri bukan BUT .
T	Oh berarti tergantung negaranya ya bisa pake alternative A atau alternative B?
J	Iya
T	Kemudian pak, untuk negara yang tidak memiliki Tax treaty dengan Indonesia. misalnya negara kita mau sewa kapal dari Panama, misalnya tidak ada tax treaty..
J	Kamu harus hati-hati apa yang dimaksud dengan sewa kapal?
T	Dari yang saya baca sebenarnya belum ada definisi yang jelas mengenai sewa kapal
J	Makanya hati-hati, karena perkapalan tuh beda. Nanti sewa asosiasinya ke

	royalty, sewa harta, padahal bukan,
T	Bukan ya pak?
J	Bukan..
T	Nah itu yang saya tanyakan juga pak..
J	Nah itu, sewa dalam industry perkapalan itu adalah untuk menghitung freight-nya jadi untuk ngangkut barang tapi dengan nyewa, charter maksudnya. Apakah trip charter apakh space charter, tapi bukan berarti sewa dalam penggunaan harta bukan. Jadi harus dibedakan, sewa kapal itu bagaimana transaksinya? Itu harus terang dulu.
T	Tapi dalam surat edaran DJP itu diatur mengenai bareboat charter yang sewa tanpa awak kapal itu
J	Itu lain, itu sewa benar-benar sewa dalam kaitannya dengan royalty itu iya
T	Iya, jadi untuk pengertian sewa yang benar-benar sewa itu yang seperti apa Pak? Yang bareboat charter itu?
J	Sewa itu adalah misalnya perusahaan minyak menyewa kapal tunda, kapal tarik, itu untuk menarik perlengkapan nah itu sewa itu. Karena dia kaitannya tidak dengan pengangkutan umum. Ga untuk ngangkut barang, dia untuk kepentingan dia sendiri..
T	Lalu kalau untuk mengangkut barang pak? Misalnya ..
J	Misalnya siapa? Atau gini deh, semua orang bisa ngangkut barang itu apa enggak itu dulu..
T	Iya, jadi gini pak, maksud daya ada perusahaan pelayaan kekurangan kapal untuk mengangkut barang, untuk itu dia sewa. Nah untuk itu dia sewa dari perusahaan pelayaran asing, gitu Pak, nah sewa yang seperti itu maksud saya
J	Yang mengoperasikan siapa?
T	Yang mengoperasikan perusahaan pelayaran dalam negeri, yang menyewa tadi
J	Mana mampu dia. Kamu bisa bayangin satu kapal itu berapa kru-nya. Berapa orang untuk mengangkut kapal itu? Itu satu hal yang jarang terjadi.karena ga mampu perusahaan Indonesia untuk sewa kapal seperti itu, dia paling adalah semacam kerja sama jadi perusahaan Indonesia ini mengatur atau memperoleh hak untuk mengangkut barang dari konsumen, lalu dia alihkan ke perusahaan asing gitu... itu bisa...
T	Misalnya dia sewa sama awaknya pak, dia termasuk pengertian sewa ga?
J	Sewa itu bisa termasuk sewa,, tapi sekarang maksudnya untuk mengangkut di dalam negeri atau di luar negeri?
T	Bisa dua-duanya pak, maksud saya kan terserah pemilik barang mau di...
J	Kalau luar negeri harus hati-hati. Yang dilihat adalah siapa yang mengoerasikannya. Bukan siapa yang mencharter, kalau yang mengoperasikannya adalah perusahaan pelayaran asing itu sendiri ya tetep sebagai dalam rangka pengangkutan barang atau orang di jalur internasional.
T	Kalau yang mengoperasikannya bukan perusahaan itu, jadi perusahaan pelayarn asing itu hanya sekedar 'meminjamkan' kapalnya sama awak-awaknya mungkin gak pak?

Lampiran 9 (Lanjutan)

J	Mungkin aja, tapi itu biasanya tetep masuk dalam pengertian transport, bukan masuk dalam pengertian sewa murni..
T	Jadi definisi sewa yang dianut dalam perpajakan itu sebenarnya sewa yang seperti apa?
J	Sewa atas harta, penggunaan harta. Itu bukan untuk penggunaan sebenarnya itu untuk operasional kan
T	Jadi saya kembali ke pertanyaan saya sebelumnya pak. Untuk negara yang tidak memiliki tax treaty dengan Indonesia.. perusahaan pelayarannya tidak memiliki tax treaty dengan Indonesia, itu kriteria BUT-nya seeperti apa pak?
J	Itu termasuk ke Undang-Undang kita sendiri
T	Oh undang-undang domestic ya, itu di pasal 2 ayat 5 kan pak ya?
J	Iya
T	Itu di poin ke berapa ya pak?
J	Sebetulnya ga ada..
T	Salah itunya, surat edaran dulu.. kalo itu.. terus ada BUT kan terus dikenakan.. itu kan.. perusahaan asing kan dikenakan di Indonesia dengan apa namanya, pajak 2,64%. Nah perhitungan 2,64% itu kan seolah-olah dengan BUT. Padahal BUT-nya kan apa, wong dia kesini hanya untuk datang aja kok. Jadi sebetulnya secara murni ga ada dalam definisi itu.
J	Di pasal 2 ayat 5 itu ga ada ya pak?
T	Iya ga ada..
J	Terus atas dasar apa pemerintah memajaki perusahaan yang seperti itu pak?
T	DJP lebih tau
T	Tapi dalam praktiknya selama ini dikenakan pajak kan pak?
J	Iya..
T	Kalo disebutkan bahwa BUT nya timbul karena agen itu tidak benar ya pak? Karena agennya agen bebas?
J	Agen bebas...
T	Mengapa kalo diperusahaan pelayaran ini pembagaian hak pemajakannya bukan negara domisili murni tapi effective management?
J	Itu kan menurut OECD konsep..
T	Iya, mengapa di OECD tidak menggunakan negara domisili murni?
J	Karena di Eropa kan undang-undangnya hampir semuanya bahwa effective management tuh dianggap sebagai WP Dalam negeri mereka, undang-undang mereka di kebanyakan negara di Eropa Barat
T	Tapi di tax treaty Indonesia hanya menggunakan istilah effective management di satu negara yaitu Malaysia?
J	Iya.
T	Berarti negara kita mengacu kemana pak?
J	Bukan mengacu itu kebijakan kita.. kalau effective management kan sulit menentukan kadang-kadang , dimana. Dan itu kan bisa dioperasikan di negara lain oleh perusahaan di negara lain di negara ketiga. Makanya tidak menggunakan istilah effective management

Lampiran 9 (Lanjutan)

T	Kalo pake istilah effective management pak, misalnya Malaysia.. apa negara sumber boleh mengenakan pajak?
J	Tergantung dong effective managementnya dimana
T	Kemudian disebutkan juga bahwa effective management itu bisa dinikmati oleh negara ketiga. Tax heaven country. itu kenapa bisa begitu pak?
J	Kalo perusahaan didirikan di negara ketiga tapi effective managementnya dinegara treaty kan jadi dinikmati oleh perusahaan di negara ketiga kan
T	Oh iya, lalu kalau negara yang tidak memiliki akses dengan lautan harus menggunakan effective management ya pak ya?
J	Enggak, nggak harus itu kan undang-undang sendiri
T	Kalau tidak menggunakan effective management manfaat treaty tidak bisa dinikmati negara yang tidak memiliki akses lautan.. karena..
J	Karena dia tidak punya pelabuhan dia harus mendirikan perusahaan di negara ketiga, atau effective managementnya di negara ketiga
T	Kalau mengenai jalur inernaional pak, apakah definisi jalur international itu hanya mencakup jalur antara negara kita dengan negara partner atau terserah asalkan melewati batas negara Indonesia?
J	Sekarang definisi international traffic itu apa?
T	Adalah setiap pengangkutan kapal laut atau kapal udara yang dioperasikan oleh perusahaan yang tempat pimpinan perusahaannya yang sebenarnya berada di salah satu negara pihak pada persetujuan, kecuali kapal laut atau pesawat udara tersebut dioperasikan semata-mata diantara...
J	Nah itulah bedanya definisinya.. semata-mata apa enggak kan.. kalo semata-mata di negara sumber bukan international traffic..
T	Lalu untuk pemajakan kegiatan perusahaan pelayaran yang hanya beroperasi di negara sumber mengikuti peraturan domestic ya pak?
J	Iya..
T	Kalo bareboat basis tadi pak, yang sewa kapal tanpa awak.. apakah tercakup dalam..
J	Enggak makanya kalo bareboat charter itu.. kapalnya dalam rangka apa.. apakah itu dipake untuk pengangkutan kapal.. apa.. pengangkutan barang seperti lazimnya perusahaan pelayaran itu dulu diputuskan.. kalo itu iya, maka masuk dalam kategori pengangkutan kapal laut.. tapi kalau bukan.. udah jadi sewa seperti royalty biasa. Kalo itu bareboat... bareboat kapalnya seperti apa, kalo itu tongkang... segala itu kan bukan untuk mengangkut dalam rangka umum itu kan, untuk sendiri.. itu masuk dalam kategori royalty...
T	Kalau kapal biasa untuk mengangkut barang berarti enggak ya pak?
J	Enggak... tapi ngangkut barang berarti dalam arti dia.. dipake untuk pengangkutan secara umum. Jadi semua konsumen boleh, ngangkut barang boleh.. jadi nitipkan barang untuk diangkut..
T	Kemudian untuk USA ada batasan pak katanya. Maksudnya batasan ini, sewa kapal secara bareboat basis, jika lessee bukan subjek pajak/BUT negara pihak lainnya...ini maksudnya gimana pak?

Lampiran 9 (Lanjutan)

J	Bareboat untuk pengangkutan kapal atau udara itu tidak dikenakan di Indonesia kalo itu dipake untuk. Jadi perusahaan Indonesia nyewa kapal itu tapi untuk international traffic, nggak kena, tidak dikenakan pajak di Indonesia..
T	Kemudian kalo misalnya gini pak, kita menyewa dari perusahaan non pelayaran.. apakah perlakuan pemajakannya tetap dikenakan PPh15 atau...
J	Sewanya kapal apa?
T	Fully manned basis
J	Yang mengoperasikan siapa?
T	Yang mengoperasikannya perusahaan dalam negeri
J	Ya kalo perusahaan dalam negeri dia bertanggung jawaban jadi dia.. sebetulnya dianggap sewa seperti royalti gitu,, karena yang mengoperasikan kan Indonesia kan..
T	Oh gitu walaupun fully manned basis kan pak?
J	Iya...
T	Walaupun dia sama awak, tetap?
J	Iya. Iya. Kalau dia diatas atas perintah dari WP WP perusahaan Indonesia itu jadi royalti.. cuman itu hanya hipotetik dalam dunia nyata ga ada.. nyewa gitu ga ada.. mana kuat..
T	Oh gitu pak ya selalu perusahaan asing yang mengoperasikan?
J	Iya
T	Jadi seolah-olah.. pengalihan ya
J	Iya, seperti Indonesia itu nanti. Indonesia Hanya dapat komisi sekian persen ..
T	Lalu mengapa di peraturan yang hanya diatur itu antar pelabuhan.. misalnya tidak antar pelabuhan,, misalnya hany sampai anjungan ditengah laut gitu pak? Bagaimana perlakuan pemajakan Indonesia?
J	Tetap international traffic.. kembali ke definisi itu apa.. yak an hanya semata-mata di pelabuhan di Indonesia (yang tidak termasuk international traffic) kan. Nah ini bukan. Artinya kebalikan dari 'semata-mata di pelabuhan di Indonesia
T	Jadi walaupun yang tadi bapak bilang pak.. walaupun fully manned. Kalau yang mengoperasikan di dalam negeri tetep dianggap royalti. Tapi dalam kenyataannya jarang yang ada seperti itu pak..
J	Iya, iya

Transkrip Wawancara

Narasumber : Wuriawan dan Yongki
Jabatan : *Account Representative* KPP Badora
Tempat : KPP Badora
Tanggal : 5 Juni 2012
Pukul : 15.30-16.30 WIB

T : Tanya

J : Jawab

T	Bagaimana kriteria terbentuknya BUT dari perusahaan pelayaran asing?
J	Perusahaan asing itu dia wajib memiliki agen, agen perusahaan dalam negeri, dengan adanya agen itu yang mewakili kepentingan perusahaan pelayaran asing, ya otomatis agennya ini menjadi BUT
T	Kalo itu agen tidak bebas ya pak ya
J	Iya
T	Apa dengan ada agen otomatis jadi BUT? Atau harus ada kriteria tertentu dulu dari agen baru ada BUT nya?
J	Ngga dengan adanya agen itu?
T	Jadi otomatis?
J	Iya..
T	Nah sepemahaman saya ya pak di industry lain itu selain pelayaran harus di tes dulu ini agen bebas atau agen tidak bebas..
J	Kalo ngga salah dari ketentuan departemen perhubungan ya, satu perusahaan asing itu, diwakili oleh satu agen, jadi satu agen itu mewakili satu perusahaan pelayaran asing, jadi otomatis dia Cuma mengurus itu aja agen aja,
T	Jadi satu agen itu nggak boleh dia ambil job dari beberapa perusahaan?
J	Tapi ada... saya ngga tahu ketentuan sekarang ya, seharusnya sih satu agen satu perusahaan asing, Cuma disini saya perhatikan ada beberapa yang...
T	Banyak principalnya
J	Iya, jadi satu agen dia megang dua..
T	Untuk yang mengageni lebih dari satu perusahaan pelayaran asing, apakah itu tetap bisa jadi agen tidak bebas?
J	Kalo menurut saya sih masih bisa ya, karena dia ya, hanya mewakili perusahaan asing yang menunjuk mereka
T	Kalo selain agen pak, apa mungkin BUT itu terbentuk karena owner representative gitu?
J	Biasanya ngga ada orangnya disini..
T	Ngga ada orangnya?
J	Ngga ada, biasanya orang dari perusahaan pelayarannya ngga ada, jadi misalnya kalo kita kunjungi ke perusahaan pelayaran, yang ketemu ya, Cuma karyawan dari agennya aja..
T	Jadi yang saya baca dibuku, untuk menjadi agen tidak bebas itu ada kriterianya,

	kriteria pertama yakni principal memiliki otoritas untuk memberikan instruksi agen terpenuhi, kriteria kedua principal menanggung biaya dari kegiatan yang dilakukan agen, ini juga sudah terpenuhi karena ada biaya keagenan, kemudian kriteria yang ketiga yaitu aktivitas usaha dilakukan oleh agen hanya untuk satu principal dalam satu waktu periode tertentu, sedangkan tadi kita tahu bahwa ada perusahaan yang mengageni lebih dari satu principal, nah yang seperti itu juga tetap bisa jadi agen tidak bebas ya pak?
J	Ya memang, itu gimana ya, kalo kita mau saklek-saklekan harusnya sih, ini kan dari ketentuan dari kemenhubnya juga, kan kita ikut peraturan mereka, kalo ketentuan mereka membolehkan kita juga susah juga mau gimana, selain itu terbatas juga kan perusahaan pelayaran negeri yang besar, yang bisa dipercaya jadi agen oleh asing. Kan ga banyak juga perusahaan pelayaran kita
T	Iya, jadi sebenarnya ga harus terpaku sama kriteria yang ditulis dibuku-buku itu ya?
J	Ya itu kan opini dari penulis juga
T	Opini dari penulis juga, jadi kalo di Indonesia sendiri tidak harus seperti itu ya pak? Regulated jadi kita bisa atur sendiri?
J	Iya, betul, jadi kita ikut kemnhub aja kalo kemenhub membolehkan ya,, masa kita yang melarang..itu kan dapurnya mereka
T	Jadi kalo ada agen otomatis jadi BUT ya pak? Jadi walaupun kapalnya datang terus pergi lagi, udah jadi BUT?
J	Kebanyakan malah, boleh dibilang kan terutama yang migas itu kan kita ngambil kesini ngisi bahan bakar migasnya it uterus dibawa keluar.
T	Itu udah jadi BUT?
J	Iya, karena dia menerima penghasilan dari sini..
T	Kalo owner representative tadi bapak bilang jarang ya ada disini.?
J	Ngga ada malah. Sepanjang saya disini, belum pernah ketemu langsung.
T	Kalo cabang pak mungkin gak dia terbentuk BUT disini? Atau istilahnya anak perusahaan yang lebih tepat?
J	Ya, mungkinn aja bisa jadi, bisa juga, memang modalnya harus besar kan karena kan harga kaoal juga mahal. Karena kan harus join juga dengan pasar lokal
T	Bisa tidak BUT itu terbntuk karena time testnya? Jadi diitung berapa lama kapalnya disini?
J	Seingat saya ngga ada, kalo di P3B itu memang diatur sendiri di perusahaan pelayaran, jadi di ketentuan kita juga mengatur sendiri kan?
T	Soalnya saya pernah wawancara dengan perusahaan, dia bilang untuk jadi BUT hitung time testnya, jadi liat kapalnya disini berapa lama, lalu baru liat di tax treaty berapa lama time testnya..
J	Setau saya ngga ada ya.. kalau perusahaan perkapalan kan diatur sendiri di p3b dia diatur sendiri, nah biasanya diatur sendiri, dari seluruh P3B yang ada, di negara asutrali dikenakan di negara domisili
T	Nah misalnya dengan sinagpura kan pak, kta sebagai negara sumber berhak mengenakan pajak. Apabila berhak mengenakan pajak, maka kita ikut peraturan

	domestic, nah berdasarkan SE 32, itu harus melalui BUT kan pak, baru bisa dikenakan 2,64% itu,
J	Dengan adanya agent itu kan dia jadi BUT
T	Padahal pak kalo kita lihat disini kan dia nggak dibidang harus ada BUT apa engga ya
J	O ngga. Maksudnya itu, contohnya negara singapur, kita punya hak pemajakan, misalkan dia dapet penghasilan dari Indonesia, kita berhak untuk memajaki kapal yang berbendera Singapur, tapi misalkan kapal dari India, kita ngga bisa, walaupun dia ada agen disini,
T	Misalnya kita sewa kapal dari Singapur pak, kita kasih penghasilan berarti kita liat di tax treaty ada hak pemajakan kan pak, nah ketika kita mau memajaki singapur, mungkin gak tidak terbentuk BUT atas transaksi itu?
J	Dengan adanya agen harus ada
T	Jadi ga mungkin ga ada BUT pak kalo perusahaan asing sudah masuk ke sini?
J	Nggak mungkin, logikanya ka nada agen, dengan peraturan kemenhub, dengan adanya agen itu kan jadi BUT
T	Oo jadi semua perusahaan pelayaran asing yang masuk ke Indonesia itu harus ada agent dan oleh karena agent itu dia udah pasti jadi BUT?
J	Iya makanya biasanya alamatnya itu numpang alamat agent, jadi kita juga kalo mau nanya-nanya usaha mereka ya ke agennya itu
T	Kemudian pak, kenapa kalo di KMK 417 dikatakan yang dikenakan PPh 15 itu dari pelabuhan ke pelabuhan?
J	Kan kita lihat dulu definisi pelabuhan itu seperti apa, kan bisa juga rig nya itu dianggap pelabuhan. bisa dianggap sebagai tempat bersandar kapal.
T	Bisa ga kita merujuk ke pengertian pelabuhan di UU Pelayaran?
J	Di KMK nya ada ga? Biasanya kalo kita mau buat definisi yang khusus kita buat di KMK nya kalo ngga ada berarti merujuk ke yang umum, berarti diatur dalam Undang-Undang pelayaran
T	Kemudian pak di KMK 417 disebutkan hanya dikenakan PPh 15 apabila pengangkutan dilakukan dari dalam negeri ke dalam negeri atau dari dalam negeri ke luar negeri. Kenapa yang LN ke DN ngga dikenakan juga?
J	Kan sudah dikenakan pajak disana.
T	Kan kita negara sumber sumber penghasilan, kita yang kasih uangnya
J	Iya, itu memang ada semacam pembagian hak pemajakannya itu. Jadi yang kita kenakan hanya yang bersumber dari sini aja, yang dibayarkan oleh penumpang dari sini. Cuma yang jadi masalah kan misalnya pesawat dia kan kalo beli tiket pulang pergi, dia melihat, karena dibayarkan disini ya, dikenakan disini,
T	Itu semuanya pak?
J	Iya ada yang bilang semuanya, ada yang bilang nggak, separuh aja. Karena kan yang separuh masuk kesana
T	Jadi yang bener yang mana pak?
J	Ada dua pendapat
T	Kalo pemerintah sendiri lebih mengacu yang mana?

Lampiran 10 (Lanjutan)

J	Kalo saya sendiri sih, separuh
T	Kembail ke tadi , jadi walaupun sumber penghasilannya itu Indonesia pak, kita sewa kapal dari Singapura, orang Indonesia yang sewa. Kita kasih uang ke orang singapura itu ke perusahaan pelayaran singapura, berlayarnya dari Singapura ke Indonesia, nah kalo mengacu disini kan berarti ngga dikenakan pajak pak ya, tapi kalo kita melihat asas sumber, sumber penghasilannya kan Indonesia pak, itu gimana pak penjelasannya? Apa mungkin dikenakan PPh 26 pak?
J	Bisa jadi. Atau malah ga dikenakan sama sekali
T	Iya, jadi ada dua pendapat pak, ada yang mengatakan tidak dikenakan pajak, ada yang mengatakan dikenakan PPh 26 pak, jadi yang mana yang bener pak kira-kira?
J	Menurut saya sih, kalo dia sudah dikenakan disana ya ngga kena pasal 26. Kalo disana belum, baru..
T	Kita tau dari mana pak kalo disana dia belum kena pajak?
J	Kan bisa liat ini, sertificate of income,
T	Jadi itu semacam pembagian hak pemajakan, karena mereka sudah dikenakan pajak di negara mereka? Kalo berlayarnya dari LN ke LN pak?
J	Nggak kena
T	Nggak kena ya, walaupun sumber penghasilannya adalah Indonesia?
J	Sumbernya dari kita?
T	Iya kita kasih uasng ke singapura..
J	Ya pasal 26 aja
T	Kita masih punya hak pemajakan ya pak? Atau bisa juga nggak kaya tadi dari LN ke DN?
J	Bisa juga, jadi dilihat dulu, kalo dia sudah dipotong pajaknya, tidak kita kenakan, kalo belum baru kita kenakan..
T	Kemudian, kalo agen itu apakah agen juga urus pajak si BUT itu?
J	Iya, semua dia urus, termasuk pajak..sebenarnya gini, dia sebagai care taker, untuk mengurus semua keperluannya di Indonesia, apapun itu, keperluannya nggak hanya pajak kan,
T	Apa ada peraturan khusus yang menyatakan bahwa agen itu harus urus pajaknya?
J	Kalo secara khusus sih ngga ada, Cuma diperaturan hubla, harus menunjuk agent yang mengurus semua kepentingan dia di Indonesia.
T	Misalnya kapal dari Singapur mau berlayara dari Indonesia ke singapura, penumpang beli tiketnya aja. Nah itu yang memotong pajaknya siapa?
J	Beli tiketnya kemana?
T	Ke singapur
J	Ga mungkin langsung ke singapur
T	Ke agen misalnya
J	Ya agennya..
T	Kita mengacu ke tax treaty kan mas kalo mau memajaki asing, misalkan di tax treaty Indonesia memiliki hak pemajakan, namun tidak terbentuk BUT nih mas atas kegiatan pelayaran tersebut, katakanlah dengan singapur, kita kan memiliki hak pemajakan dengan singapur, tapi tidak terbentuk BUT, ketika Singapur datang

Lampiran 10 (Lanjutan)

	\ke Indonesia, sementara disini dikatakan untuk dapat dikenakan pakjak 2,64% perusahaan pelayaran harus membentuk BUT, nah, PPh Pasal berapa yang kita kenakan?
J	Gimana kita bisa memajaki kalo ngga ada badannya..
T	Ngga ada badannya?
J	Itu BUT kan badan bukan? Gimana kita bisa memajaki?
T	Kan bisa lewat agen,
J	Ya agen mau ngga mau harus terbentuk BUT,
T	Oh jadi jalo ada agen mau ngga mau udah jadi BUT ya mas?
J	Hahaha.. ya iyyalah... Ya balik lagi ke aturannya ke KUP nya yaitu setiap.. gini aja kalo udah melalui border suatu negara, dia pasti harus menginduk ke peraturan negara tersebut, treaty memang lex specialis, tapi tetep ada aturan umumnya dulu, nah sekarang gini, kita mau majakin, tapi yang mau dipajakainnya ngga ada kita mau majakin apa. Jadi ngga mungkin kapal masuk dari Singapur ke Indonesia tidak ada BUT nya. Kecuali yang illegal.
T	Jadi kalo masuk Indonesia itu sudah otomatis jadi BUT ya?
J	Ya sebenarnya tidak secara otomatis, karena susah gitu pengawasannya ada di Hubla, sepanjang Hubla ngasih tembusan, ke kita, siupal, dan si agentnya mau mendaftarkan dirinya ber NPWP ya pasti ada BUT dong, kecuali ya gelap.
T	Jadi nunggu dari Hubla dulu ya
J	Tidak nunggu, izin principal, itu ada di Hubla, jadi setiap kapal asing mau masuk, bahkan sebelum masuk garis pun dia itu harus ada pemberitahuan bahwa kapal ini mau masuk ke Indonesia. tanggal berapa, jam berapa itu ada di syahbandar, sebelum dia sandar di dermaga pun itu dia harus siapa care takernya nanti.. terkecuali dia memang jalur internasional disitu dia cuman istilahnya numpang lewat aja, ibaratnya kalo pesawat just transit. Pokoknya setiap kapal asing yang masuk harus menunjuk agent sebagai caretaker-nya, baik dia itu sewa, atau Cuma angkutan, itu ada,
T	Kalo dia sekedar lewat kan dia ngga perlu menunjuk agent ya,
J	sekedar lewat gimana?
T	Misalkan kita perusahaan Indonesia suruh perusahaan Filipina bawa barang dari Filipina ke asutralia,
J	kapalnya kapal mana?
T	Filipina
J	Ngambil barangnya dari mana?
T	Filipina, itu kan mau ke Australia lewat Indonesia
J	Itu kan perjanjian internasional lewatnya
T	Oh itu jalur internasional?
J	Jalur internasional
T	Jadi enggak apa-apa?
J	Otomatis kan dia confirm dulu nanti kan pasti hanya lewat. Ya lewat lewat aja,
T	Maksudnya PPh nya mas, yang memotong itu orang Indonesia kan?
J	Gini aja, sebenarnya gini deh, asas pemajakan itu ada, asas sumber

Lampiran 10 (Lanjutan)

T	Iya, misalnya Indonesia negara sumbernya. Penduduk Indonesia yang bayar penghasilannya
J	Sewa apa?
T	Kapal
J	Gini lo, jenis pelayaran itu bisa dibedakan ada dua, ada yang sewa pure, ada yang hanya angkutan.. kalo angkutan dia pasti jalur internasional, kalo sewa itu, yaudah, lo mau lewat jalur internasional mau engga ya silahkan, jadi mekanismenya yang mesti diliat, untuk apa kapal itu datang kesini
T	Kemudian sewa itu dibagi dua saya baca di S DJP, bareboat sama fullymanned basis
J	Iya dengan kru dan tanpa kru
T	Itu kenapa dibedakan ya PPh nya yang satu 15 yang satu 23 kan?
J	Nggak juga kalo sewanya, tetap sama kalo sewa
T	Kalo bareboat bukannya karena kapal kosong jadi dianggap sewa atas harta? Jadi dikenakan PPh23
J	Nggak juga. Jadi tetap sama, dengan kru atau tanpa kru. Yang membedakan, kalo dengan kru biasanya ada pasal 21 nya, kalo tanpa kru ya ngga ada pasal 21 nya. Tapi pasal 21 nya disediakan oleh pihak agent yang dibayarkan oleh kantor pusat. Jadi tidak melalui BUT
T	Kemudian kalo dalam praktiknya di lapangan, pernah nggak ditemukan tidak dipotong pajaknya oleh penyewa
J	Ya banyaklah... ya itu yang jadi kasus, dia taat apa enggak,
T	Banyak ya mas yang ditemukan tidak dipotong..
J	Ya adalah... sepanjang gini, seberapa jujur sih wajib pajak, terus seberapa kuat sih kontrol kita, kita dikembalikan ke asas perpajakannya tadi itu self assessment,
T	Terus kalo upaya itu mas, buat meningkatkan penerimaan dari perusahaan pelayaran asingnya?
J	ee.. begini lo, kita itu, bisa dapat data itu, kita harus kerjasama dengan kementerian yang lain, sebenarnya, Indonesia udah tau permasalahannya itu disharmoni antar kementerian. Untuk permintaan data udah susah, Cuma itu aja.
T	Jadi DJP aja kementerian keuangan kalo untuk minta data aja susah karena dari kemenhubnya yang ngga dapet gitu ya?
J	Ya masing-masing punya kepentinganlah.. Ya kita belum terintegrasi aja sebetulnya. Kalo sudah terintegrasi semua ya lebih mudah pengawasannya.
T	Apakah selama ini dilakukan pengawasan mas?
J	Maksudnya?
T	Untuk yang tadi yang pengenaan PPh perusahaan pelayaran asing diawasi ngga pengenaan PPhnya?
J	Ya diawasilah
T	Itu caranya DJP mengawasinya gimana?
J	Ya pasti kita sesuaikan ya, yang jelas sesuaikan dengan ketentuan tariff, yaudah kita tetapi tarifnya. itu yang pertama, terus kita periksa betul ngga sih kegiatannya itu, dia bilang angkutan, eh ternyata sewa itu kan sudah jelas, kalo angkutan kan

	Cuma pasal 15, tapi kalo sewa, ada PPN nya, jadi kalo dia sewa ngaku angkutan, ada potential loss untuk PPN, ada yang belum untuk pemajakannya
T	Itu untuk memeriksa begitu emang ada datanya mas, perusahaan-perusahaan mana aja yang harus diperiksa?
J	Yang pasti kan kita cari data banyak mas, dari majalah shipping juga ada, ada shipping, jadi data dari majalah, data dari media, atau dari lawan transaksi, berbagai sumber lah..
T	Kalo kendalanya mas untuk mengenakan PPh itu ada nggak yang ditemui oleh Badora gitu?
J	Sebenarnya begini, kalo untuk pemajakannya, kalo kendala, kita lebih banyak ke arah given, dimana kita yaudah, WP, istilahnya, dalam arti kita kesulitan untuk membuktikan itu, data manifest kapal itu ada di syah Bandar, dalam hal ini ada di kemenhub lah dibawah Hubla, kita untuk minta data kapal ini kemana-kemana saja, kita itu nggak tau, mungkin aja si wajib pajak ngasih data, cuman kesini pak kesini pak, tapi kan pada actualnya, yang tahu data recordnya ya, di syahbandar dalam hal ini di pelabuhan itu, di Bandar-bandar pelabuhan,
T	Sementara kalo orang pajak mau minta datanya susah ya
J	Susah lah ya, kita minta data wajib pajak juga ada yang ngasih ada yang enggak, sekalipun dikasih, sejauh mana sih kita bisa meyakini data itu, tanpa kita mempunyai data pembanding.paling kita kesulitan cari data pembanding, jadi ya udah kita given. Paling yang bisa kita cek, treaty
T	Pasrah aja berarti ya
J	Dalam arti ya pasrahnya kita coba tetep gali lah.. pasrahnya bukan dalam arti diem aja kan. Kalo kita cek, treaty, ya ada treaty apa tidak, seandainya pun ada treaty dia bisa menunjukkan formulir DGT apa enggak, kalo enggak ya nggak berlaku treatynya.
T	Kemudian mas di lapangan untuk yang sektor offshore yang lepas pantai itu apa lebih susah ngawasannya?
J	Lebih susah lah kalo gitu, yang sandar aja kita susah apalagi yang istilahnya karena banyak kapal, yang ngambil, sewa disini, operasi disini, kantor pusat di Jakarta, kerja di Bontang, Bontang langsung ke Singapur, itu kan ngga ada yang, pengawasannya susah,
T	Oh pengawasannya itu harus ke bontangnya itu yam as ga bisa liat ke kantor pusatnya di Jakarta?
J	Kantor pusat ya, makanya kita itu ngga ada data pembanding, seandainya pun wajib pajak ngasih data, sejauh mana kita percaya data pembandingnya apa, kecuali, ada.. kan setiap kapal transaksi istilahnya, lalu lintas kapal itu ada di syahbandar.
T	Kalo mas sendiri dari pihak pajak, gimana caranya supaya dapat mengawasi secara lebih baik gitu?
J	Yang pasti Sinergi dulu lah.. itu aja jadi kesatuan informasi ini untuk kemudahan, sinergi kita misalkan satu atap pemerintah, sebabnya masing-masing kemenertian dalam hal ini punya “kepentingan” sendiri sendiri lah.. minimal dengan sinergi itu ya akses data lebih mudah.

Lampiran 10 (Lanjutan)

T	Pernah ga dalam praktiknya ada perusahaan yang ketauan tidak potong pajak atas pelayaran asing?
J	Ada..
T	Trus itu proses berikutnya diapain?
J	Ya kita himbau dulu, terus ya konseling, itu kan udah mekanismenya seperti itu, konseling itu ya kita dokumentasikan berikutnya setuju atau tidak, kalau WP nya setuju dan mengaku salah ya silahkan melakukan pembetulan, kalo misalnya pun tidak setuju ya kita ada mekanisme lebih lanjut, ya itulah peemriksaan, Karena wewenang kita terbatas, ngga sampai melakukan pemeriksaan, bahkan minta data pun kalo dikasih, kalo ngga ya kita ngga bisa memaksa,
T	Jadi kalo dilihat tadi cara transaksinya seperti itu dan kemenhub juga susah dimntai datanya sebenarnya kurang tergali ya mas potensi PPh atas perusahaan pelayaran asing ini?
J	Terus terang iya,karena kita bersifat given gitu aja, agak lebih banyak givennya, ya seandainya pun kita gali ya negara mana, kesesuaian tariff, paling ekualisasi, jadi itu pun ya sifatnya data-data yang kita miliki, tapi data eksternal ada sih kita pake data eksternal tapi ya itu..
T	Bagaimana dengan praktik efektif manajemen yang dijalankan Indonesia?
J	Selama ini sih, ya efektif manajemennya di negara dimana kapal itu berasal dalam hal ini negara tempat head office nya berada, kalo kita datangipun, ya seharusnya BUT itu punya istilahnya punya karyawan BUT nya tapi yang kita temui kan karyawan agent yang mewakili BUT. Jadi ngga bisa ditanya.
T	Tadi kan karena agen yam as timbulnya BUT, apa nggak mungkin gara-gara time test gitu terbentuk BUT nya? Misalnya dicek waktunya udah lewat belum, kalo udah lewat berarti jadi BUT gitu..
J	Time test. Kita memperhitungkan time test
T	Ada ya mas?
J	Ada.. seandainya misalkan ada nih kapal. Pada saat itu kapal untuk dibawah laut, ya kurang dari time test dan dia tidak berniat tinggal di Indonesia ya kita tidak berhak memajaki sebenarnya gini, time test iya,tapi kalo dia memiliki keinginan untuk mempunyai NPWP yaudah..
T	Jadi time test itu untuk kapal-kapal ternetu ya yang dibawah laut, yang tidak perlu agen gitu?
J	Ya sebenarnya sih nggak juga, ada juga, cuman gini, biasanya ya durasi nya di Indonesia itu ya dibawah time test, makanya dia tidak mengajukan diri, karena gini, ada yang drilling company itu agak melenceng dari pelayaran, misalkan dia operasi di Indonesia, lebih dari time test ya tetap harus mendirikan BUT, jadi ya sama dia menunjuk national drilling company, sebagai agennya dia, sama aja. Sebetulnya sama, Cuma dia beranggapan, oh gw kurang dari time test

Transkrip Wawancara

Narasumber : Prof. Gunadi
Jabatan : Guru Besar Perpajakan FISIP UI
Tempat : Kantor Pribadi Narasumber
Tanggal : 16 April 2012
Pukul : 08.30-10.00 WIB

T : Tanya

J : Jawab

T	Apakah definisi sewa dan charter yang dianut secara umum adalah sama?
J	Ya sama, Cuma kadang itu mungkin sifatnya sama, Cuma barangkali itu kan penamaan, mengikuti pola-pola dari wajib pajak. Gini, kadang-kadang wajib pajak itu ada saja, definisi itu kan berkilah. Dia dalam rangka <i>avoidance</i> itu kan mencari lubang-lubangnya itu, celahnya, misalnya ini bukan dlam rangka persewaan tapi charter, ini bukan charter tapi prsewaan, gitu kan, tapi kalo anu kan dnegan nama dan bentuk apapun. Cuma ya, umumnya kita terikat dengan kelaziman internasional gitu.
T	Jadi definisi sewa yang digunakan pemerintah untuk mengenakan sewa itu seperti apa?
J	Ya sesuai dengan kelaziman, sewa itu adalah suatu imbalan karena pemakaian atau pemanfaatan barang bergerak atau hak atas harta gerak
T	Lalu apa ada perbedaan antara jasa pelayaran dengan penyewaan kapal?
J	Ya gini, kalo jasa pelayaran kan umumnya transfer-transfer gitu kan dia umumnya mengangkut barang atau orang kan gitu ya, dari suatu tempat ke suatu tempat ke tempat lain, tapi kalo persewaan itu dia hanya menyewakan kapalnya saja. Jadi dia menyelenggarakan angkutan
T	Tapi ada juga jenis sewa yang menyewakan kapal beserta awak-waknya prof, itu juga termasuk definsi sewa?
J	Iya, tapi dia ka pelayarannya dilaksanakan sendiri kan
T	Di dalam surat DJP saya membaca bahwa pajak mengenal empat jenis charter, yang salah satunya itu fully manned basis. Jadi yang disewakan itu kapal beserta awak-awaknya, jadi misalnya kita memakai fully manned basis, yang menyelenggarakan perusahaan pelayaran Indonesia, tapi awak dan kapalnya itu dari perusahaan pelayaran asingm, itu mungkin nggak prof.?
J	Bisa..
T	Itu tergolongnya charter apa jasa pelayaran?
J	Ya charter, ya charter bisa,, itu sewa ya.. jasa pelayan itu perusahaan Indonesia..
T	Oh kalo jasa pelayaran itu Indonesia..
J	Ya gini, jasa pelayaran jasa transport atau jasa apa. Jasa pelayaran itu jasa apa?
T	BUT perusahaan pelayaran asing disebutkan dalam suatu literatur timbul karena agen, sementara dalam Undang-Undang Pelayaran disebutkan bahwa agen tersebut sendiri adalah perusahaan pelayaran Indonesia, apa alasan bahwa agen yang menyebabkan timbulnya BUT itu tepat?
J	BUT itu kan sebagai salah satu kriteria untuk mengenakan pajak atas penghasilan usaha, maka dengan berbagai macam bentuk usahanya itu itu dianggap ada BUT. Maksudanya agen itu kan merupakan hubungan usaha, tapi ya dia dianggap menjalankan suatu usaha karena dia menjalankan usaha

	dengan suatu hubungan usaha dengan pihak lain tadi. Sebenarnya dia melakukan usaha, tapi dengan orang lain.
T	Tapi agen disini yang merupakan perusahaan pelayaran Indonesia itu juga bisa menerima order dari perusahaan lain, di luar negeri. Jadi tidak cuma satu perusahaan yang dia tangani, apa bisa disebut agen tidak bebas?
J	Sekarang agen tidak bebas itu apa menurut anda?
T	Sepehamaan saya agen bebas itu dia hanya melakukan pekerjaan dalam rangka urusan pricipalnya
J	ya pricipalnya bisa banyak itu
T	Satu..
J	You harus.. yang ngomong siapa.. you catet disitu.. itu menurut siapa gitu kan.. hahahaha. You menurut siap dicatet disitu, itu belum tetntu bener itu kan pendapat orang, atau buku kan.. kalo kita baca OECD itu kan hanya bebas kan itu agennya hanya dari segi legal dan economic, gitu, yang memang harus hanya satu orang tapi catet saja pendapat siapa disitu. Mungkin dalem praktek nggak bisa mutlak menerapkan gitu-gituan
T	Oh dalam praktik tidak bisa?
J	Nggak bisa.. trus misalnya dia ngurusin seratus perusahaan tapi yang ngurus dia semua gimana, segala urusan dia yang urusin gimana... hahaha.. atau dia urusin grup misalnya bisa juga gitu satu orang urusi satu grup, tapi satu grup perusahaannya ada seratus perusahaan atau mungkin ratusan perusahaan bisa juga gitu..
T	Saya pernah baca di buku prof bahwa perusahaan pelayaran ini berbeda dengan BUT yang lain, istilahnya ada special treatment, bahkan disebutkan dibuku itu bahwa seolah-olah tidak ada istilah BUT, maksudnya bagaimana?
J	Dia bisnis income apa bukan, kalo bisnis income harus ada BUT, kalo bukan bisnis income, dia Cuma persewaan, okelah kalo persewaan saja. Iya, kalo dia business income mutlak harus ada BUT, tapi kalo dia is not business <i>person</i> itu ga perlu ada BUT gitu.. ya kalo business persewaan ya hanya persewaan saja gitu
T	Misalnya ada business income, misalnya dia melakukan sebuah kegiatan dan dia menghasilkan penghasilan dari sana berarati dia ada business income prof
J	Nggak gini you liat, business man apa bukan, klo dia entrepreneur kalo dia enterprise dia harus bisnis kan, kalo he is not enterprise, itu bukan bisnis income gitu..itu ga ada persyaratn BUT, itu prinsip international ya,internationalnya di P3B... You baca semua P3B itu semua prinsip international.. prinsip untuk business income taxation gitu...
T	Nah di dalam SE-32 tentang perusahaan pelayaran asing itu disebutkan dikenakan PPh 15 ya prOf 2,64%. Namun wajib pajak yang dicakup dalam SE-32 tersebut adalah wajib pajak perusahaan pelayaran, yang bertempat kedudukan di luar negeri dan melakukan usaha melalui BUT di Indonesia, bentuk usaha tetap disini itu prof, bagaimana dia bisa membentuk BUT disini, apakah yang dimaksud BUT disini adalah BUT fasilitas fisik, BUT keagenan atau BUT aktivitas
J	Ya tadi gimana, dia kan mobile, mobilitas, sesuatu yang mobile, ..
T	Mungkin dia membuka cabang
J	Kalo ya anu harus cabang ya anu bisa bermacam-macam.. kalo hanya datang saja kapalnya bukan fixed place ya .. kalo.. baru fixed place ya.. kalo ngga fixed place ya ngga bsia menjalankan usaha karena kapal tadi

Lampiran 11 (Lanjutan)

T	Jadi misalnya dia hanya datangkan kapal ke Indonesia apakah bisa disebutkan timbul BUT prof?
J	Ya,,, kalo ini masalahnya gimana apa bisa nggak peraturannya gitu kan.. itu kan.. ya.. ini...pengetahuan umum sama akal-akalan dari pengusaha,itu bisa nggak, itu harus ada regulated Indonesia bagian regulasinya gitu,, Indonesia regulasinya harus ada agen, nah itu kan termasuk regulasi, itu force regulated gitu
T	Nah jadi agen ini ya prof yang kemudian menjadi alasan timbulnya BUT Itu..
J	Ya, penggantinya itu,,, itu regulated,, di regulasi. Harus diatur.. nah kalo ga diatur pada ngakal-ngakali semua biar nggak.. itu kan maskdunya itu...
T	Oo jadi karena ada gen itu ya
J	ya.. jadi peraturan pajak itu rentan terhadap avoidance, orang pada ngakali, bukan patuh,,, orang semakin ngerti pajak bukan patuh tapi gimana nyari lubang-lubang itu..
T	Nah kemudian diperaturan itu juga disebutkan bahwa wajib pajak yang dicakup itu adalah wajib pajak perusahaan pelayaran prof. dari yang kegiatannya itu dari pelabuhan di dalam negeri ke pelabuhan di luar negeri.. nah pertanyaan saya kenapa hanay dibatasi dari dalam keluar sepeti itu, kenapa tidak dari luar ke dalam juga..?
J	O kalo luar kan otomatis e,, itu tu kan jadi masalah karena kalo pelayaran itu kan bolak-balik... tentu kan dia dari dalam keluar dari luar ke dalam itu gimana dalam se-nya itu..
T	Disini dikatakan hanya dikenakan PPh 15 itu prof hanya bila dia kegiatannya hanya dari dalam negeri ke luar negeri..
J	Dia Cuma separuh aja kalo gitu..Jadi maksudnya kan bolak balik gitu,, kan nggak mungkin ngangkut itu kan kosong, apa mungkin dari singapura ngangkut ke Indonesia kosong itu kan nggak itu kan gitu.. itu dimaknai bagaimana..ya misalnya,, sebagai conroh misalnya kenapa di treaty Indonesia singapura itu Indonesia hanya berhak mengenakan 50%, ya karena itu mungkin, ya itu bisa juga dimaknakan hanya separuh saja. Jadi yang dari Singapura ke Indonesia tidak dikenakan tapi yang dari Indonesia ke Singapura dikenakan, makanya dari situ pengetiannya..
T	Ooo... Iya prof. lalu misalnya ada ada pengangkutan dari luar negeri ke dalam negeri.. itu dinekankan pph pasal...
J	Nah kalo gitu itu.. tidak dikenakan.. itu SE-nya ngomong gitu..
T	Saya pikir mungkin kalo pelayaran dari luar negeri ke dalam negeri di kenakan PPh Pasal 17 gitu... nggak ya prof
J	Harus sama... sama..
T	O gitu ya prof, jadi dibebaskan
j	Iya jadi di berbagai treaty kan kadang-kadang dikenakan di mana? Di <i>base</i> apa <i>effective management</i> -nya? Yang perusahaan singapura itu separuh... separuh .. dari Indonesia ke.. tapi kalo dari Singapura ke.. Jakarta tidak dikenakan pajak kan, gitu artinya.. jadi udah anu,, udah klop lah.. itu kan bayarnya kan dari Singapura sana, penumpangnya dari Singapura... ya pelayaran tentu ada tujuannya.. masa ga ada tujuannya. Masalahnya itu,, kalau dari Jakarta keluar tapi yang ini kalo misalnya dari Singapura ke Jakarta terus dia pergi lagi ke Bali gimana yang internal domestik itu? Atau misalnya pelayaran dari Bali dia mau ke Singapura tapi ke Jakarta dulu baru dari Jakarta ke Singapura ini yang dikenakan yang mana? Bali ke Jakarta gimana gitu lo? Kena nggak PPh 15-nya

	kan gitu.
T	Iya. Kemudian definisi yang dicakup tadi juga prof dikatakan hanya dari pelabuhan ke pelabuhan seperti itu. Kalau dia tidak antar pelabuhan prof. katakanlah misalnya dia dari pelabuhan Indonesia ke anjungan di tengah laut di luar negeri misalnya.. nah tu gimana prof.. apakah dikenakan PPh 15?
J	Ya anjungan itu wilayah siapa?
T	Wilayah daerah luar misalnya.. Misalnya dari pelabuhan di Indonesia ke anjungan di perairan Thailand gitu. Itu bagaimana aspek pajaknya?
J	Ya tentu itu ya kalo.. ya diturunkan disitu..ya sampe disitu penempatannya
T	Maksud saya apakah tetap dikenakan PPh 15 juga?
J	Iya. Tentu pengertian pelabuhannya itu tempat kapalnya itu berlabuh kan.. dilabuhnya dimana dia.. walaupun bukan pelabuhan..karena ga bisa masuk ke darat bisa jadi karena airnya dangkal atau karena peraturan atau apa..bisa gitu
T	oo. jadi anjungan itu juga dianggap tempat berlabuh ya prof ya.
J	Iya.. tapi you.. you kan ini bikin skripsi, skripsi itu jangan berpikir sempit, picik, you harus perluas, apakah itu bisa termasuk sebagai pelabuhan atau tidak. you harus perluas, apakah itu bisa termasuk pelabuhan atau tidak gitu. You jangan berikan satu solusi, you harus netral gitu.. mungkin secara praktik begini bukan di pelabuhan tidak dikenakan pajak.. tapi apa begitu.. you dalam pengertian luas, ini termasuk juga pelabuhan tu apa, jadi mungkin you liat di kamus, jadi pelabuhan itu tempat berlakunya, pokoknya tempat berlaku, tidak harus bangunan-bangunan, macem-macem gitu. Maka dari itu bisa dianggap atau kalo you mikir secara sempit, itu harus dari pelabuhan ke pelabuhan, lalu kalo tidak dari pelabuhan ke pelabuhan tidak dikenai pajak gitu..
T	Kemudian apabila dikenakan pph 15 yang 26% itu kan untuk international traffic. Kalo dia mapir prof ke Indonesia, katakanlah dari Filipina mau ke Australia, itu kan lewat Indonesia terus dia transit sebentar di pelabuhan Indonesia terus lanjut lagi
J	Dia ada nambah penumpang nggak?
T	Oo gitu ya prof, kalo ngga ada?
J	Kalo ngga ada dia nggak.. Di penjelasan tax treaty, di penjelasan ada kalo international traffic. Yang inline, ini kan termasuk in line, misalnya dari Jakarta kan dia mampir ke denpasar, ini ngapain, mampirnya itu Cuma mampir ngisi bahan bakar atau apa,, atau barang misalnya gitu
T	Kemudian disini dijelaskan wajib pajaknya itu perusahaan pelayaran. Nah misalnya kita sewa kapalnya bukan dari perusahaan pelayaran prof, dari non perusahaan pelayaran gitu. Masih kita kenakan pph 15 ga prof?
J	Ya.. you harus paham juga perusahaan pelayaran itu Cuma perusahaan pelayaran substansinya atau formalnya dulu. Kalo formalnya ini bukan perusahaan pelayaran, misalnya perusahaan dia punya kapal dipinjamkan,, ini ngga anu bisanya cuma untuk karyawan tapi dipinjamkan ini gimana, ya awas dengan avoidance-avoidance semacam itu,
T	Nah kalo transaksinya sepeti tadi prof, misalnya perusahaan mempunyai kapal, nah kita sewanya dari perusahaannya itu dan perusahaan itu secara formal bukan perusahaan pelayaran, apakah tetap kita kenakan pph 15 ini atau bukan prof?
J	Itu orang pribadi bisa juga..
T	Iya orang pribadi bisa juga kita pinjam..
J	Ya berhubung dia bukan enterprises tentu pajak atas persewaan..
t	Saya ingat ini prof, yang bareboat charter itu dikatakan, beberapa negara, untuk

	persewaan kapal kosong tanpa awak itu dianggap use of equipmet, dan beberapa negara menggolongkan it ke royalty prof.
J	Dulu ya dulu masih ada commercial equipment, ngga tau sekarang masih dia ndak anu definsii royalty ya kalo-kalo baca di UN, kalo di OECD kan karena dikenakan pajak di negara residen kan nggk terlalu dipentingkan definsi itu
T	Lalu misalnya kita sewa melalui perantara, katakanlah ada eksportir dan importir yang ingin sewa kapal luar negeri, tapi melalui perantara, perantaranya ini perusahaan pelayaran nasional prof. eksportir ini harus mengenakan pajak pasal berapa prof. apakah dianggapnya itu sewa perusahaan pelayaran dalam negeri apa luar negeri
J	Ya dia taunya kan pada perantaranya itu..
T	Berarti dalam negeri ya prof, yang 1,2% itu..
J	Gini-gini nanti gimana substansinya itu kan apa mungkin dia di-split apa engga gitu kan. Kalo bisa di-split kan perantaranya dapet penghasilan juga, berapa penghasilan dia,atas fee-nya dia kena pajak, atas sewanya bagi wajib pajak luar negeri dia dikenakan pajak. Tapi kalo yang nanggung yang ngurusin si itu ya (perusahaan pelayaran dalam negeri) ya, atas nama dia..penyewa ngga ngerti dian ngertinya Cuma sewa dari A, ngga ngerti itu dari mana itu urusan dia (perusahaan dalam negeri).
T	O jadi misalnya penyewa itu tauya dia minjem dari perusahaan pelayaran dalam negeri ,maka dikenakannya 1,2 prof ya, tetapi misalnya dia hanya meminta jasa perantaranya saja berarti dia tetap 2,64 dan perusahaan dalam negeri dikenakan jasa perantara itu prof ya
J	Ya 2,64 itu kan kalo dia enterprises, kalo dia persewaan dia lain nah ini kan berapa tarif untuk persewaan equipment tadi, Ya di treatynya berapa
T	Oya tergantung negara
J	Ya kalo dia taunya kepada si perantara , nanti dia motong perantara tapi nanti perantara motong luar negeri itu..
T	Dan perantara yang memotong ke luar negeri itu 2,64 ya prof
J	Ya kembali itu enterprises atau bukan gitu. Kalo dia enterprises, kalo dia bukan enterprises, jadi ya you kembangkan
T	Kalo perantara tadi non perusahaan prof kalo tadi ka perusahaan pelayaran nasional maksud saya, kalo sekarang perantaranya non perusahaan pelayaran nasioanl sama aja ya prof ya?
J	Modelnya apa dia hanya dia sendiri kemudian apa yang mengurus yang bayar kapalnya yang menyewa, tapi kalo di split ya
T	Misalnya negara kita menyewa kapal dengan negara yang tidak ada tax treaty dikenakan pph pasal 26 ya prof?
J	Iya
T	Nah kalo untuk bareboat basis yang sewa kapal tanpa awak. Itu yang di surat edaran dikatakan itu dikenakan pph-nya atas royalti. Berarti kalau kita menyewa kapal dengan bareboat basis system kita mngenakan ph 23 ya prof?
J	Iya ya, 23 kalo nggk 26
T	Kalo dia ada but prof?
J	Oh sudah ada but ya
T	Iya, jadi kalo ada agen, dia jadi but kan prof, jadinya 23 kan prof
J	Iya
T	Nah, 23 nya itu prof, yang 2% atas sewa harta atau 15 atas sewa royalty?
J	Sewa harta

T	Tapi ada beberapa negara yang memasukkan peminjaman seperti itu sebagai pengertian royalty.
J	Ini kan internal Indonesia. Itu hanya berlaku kesana, kalo Indonesia langsung menyewa kesana itu, kita kan menyewa ke but di indonesia. berlaku hukum indonesia kan gitu.
T	Kalo kita nyewa langsung kesana.. 26?
J	Royalty... 26 juga. Jadi tau kan bedanya ya, BUT, BUT itu kan internal sini, berlaku undang-undnag domestik. Tapi kalo keluar, BUT keluar, itu baru berlaku treaty
T	Berarti nggak mungkin prof pph 23 atas royalty?
J	Royalty ya pengertian royalty undang-undang kita..kalo itu termasuk royalty ya kita bisa royalty juga. Kita liat di Undang-Undang kita di pasal 4 itu apa? Royalty itu apa? Kalo dia termasuk peralatan industrial, industry ya, indutri ilmu pengetahuan, perdagangan komersial
T	Saya sempat baca mengenai yang agen tadi ya prof. dikatakan, kalo itu adalah agen bebas, sementara yang dimaksud dalam pengertian BUT itu agen tidak bebas, jadi kalo dasarnya agen itu tidak tepat. Cuman itu ternyata tidak bisa murni gitu ya prof ya?
J	Gimana-gimana?
T	Saya pernah baca bahwa BUT perusahaan pelayaran asing ini timbul karena adanya agen, sementara agen disini itu perusahaan pelayaran nasioanl yang bisa menerima order dari banyak perusahaan prof. nah, berarti itu adalah agen bebas, sementara yang dimaksud dengan BUT keagenan itu adalah agen tidak bebas prof. jadi berarti bukan karena agen timbulnya BUT ini.
J	Terus karena apa katanya?
T	Disebutkan disitu, karena ada peraturan khusus prof di UN model, OECD model, tentang shipping, penghasilan dari shipping business income itu. Disebutkan katanya, diaturan, untuk shipping ini khusus jadi tidak ada istilah BUT, jadi langsung kena pajak tanpa memikirkan adanya BUT atau tidak.
J	Pengenaan pajaknya gimana?
T	Disebutkan bahwa karena shipping ini jenis industrinya unik dan berbeda dengan industri lain, maka perlakuan pajaknya pun berbeda. Ada dua alternative, pajaknya bias dikenakan di negara domisili atau di negara dimana effective management berada. Nah, atau bisa dibagi dua hak pemajaknannya di negara domsili dan di negara sumber
J	Nah di negara sumbernya itu harus ada orangnya gitu lo.. ya itu BUT..ini karena business, enterprise, BUT gitu lo
T	Oo iya jadi ada orangnya ya agen itu ya prof..
J	Iya nanti yang bayar pajaknya itu siapa. Kalo ngga ada orangnya yang bayar pajak itu siapa? Kalo ngga ada orangnya dipotong sama si pembayar gitu lo. Kalo ngga ada orangnya yang bayar siapa? Tanggung jawabnya? Pajak itu harus ada orang bayar. Jangan terpaku sama agen bebas tidak bebas. Itu regulated, negara kan bebas ngatur, izin agennya itu dianggap BUT, kan bisa.. gitu lo bukannya bebas ngga bebas, itu kan pengertian umum.
T	Oh jadi ngga harus terpaku sama pengertian umum?
J	Ya itu kan diatur regulated, negara itu berhak mengatur, kalo nggak diatur terus bagaimana? Ya mau seratus mau berapa (perusahaannya yang ditangani seorang agen) dia kan regulated diatur ya pada akhirnya urusan segala macem yang urus dia, nah kalo ngga anu “saya ngga ada urusan kok pak” gimana.

	<p>nggak mengenakan pajak, nggak dapat duit... gitu lo.. orang cenderung avoid gitu... ya agen itu sebenarnya nggak memenuhi syarat bahwa agen kok ...fixed place of business. Ya dicari substansinya, doing businessnya itu melalui orang lain, dia doing business lewat agen, itu bukan fix place of business-nya, fix place of businessnya itu... hahaha.. itu kan jadinya.... Itu kan sama-sama melakukan perusahaan Cuma kalo cabang itu sendiri dia, Cuma kalo agen itu dia melakukan usaha melalui orang lain, tapi dia tidak doing business, Cuma dia caranya lewat orang lain..agen agen kan hubungan dagang dia bukan fixed placed of business, dia orang kok kok fixed place of business, bebas nggak bebas itu tergantung kepada economic atau legalnya. Secara legal dia bebas tapi secara economic dia tidak bebas bisa juga. Nah misalnya 100 orang atau 1000 orang (perusahaan) tapi yang mengurus dia sendiri gimana?</p>
T	Jadi terserah negara masing-masing tidak harus terpaku pada..
J	<p>Iya,, itu diatur... kalo nggak anu gimana negara kan nggak dapet duit.. negara kan harus buat peraturan misalnya dia dapat apa, sharing dari international revenue, kalo nggak gitu kan nggak dapet penghasilan. Ini soal hukum, ya negara kan diatur ini soal regulated. Di berbagai negara diatur semua yang mau impor barang itu harus punya perwakilan, ya boleh saja, orang negara saya kok yang mengatur. Jadi kalo ndak anu (patuh) nggak boleh masuk barang-barang, jadi masa you narikin duit dari sini kita nggak boleh mungut pajak</p>
T	Itu ada teoriny nggak prof?? yang negara itu berhak mengatur.
J	<p>Ya teorinya yurisdiksi pemajakan itu.. sama yurisdiksi negara, berdaulat dalam pengaturan bisnis, negara yang berdaulat boleh mengtur subjek dan objek yang ada di wilayahnya itu. Jadi ada kebijakan yang termotivasi untuk mengatur. Perusahaan kenapa perusahaan pelayaran kok harus jadi agen, nah itu ada motivasinya apa, ya untuk kemudahan administrasi pengenaan pajak, orang kan biasanya nggak mikirin masalah administrasi itu, haha.. gimana mungut pajaknya gimana kalo nggak gitu kan aneh..</p>

Transkrip Wawancara

Narasumber : Indra Yuli
Jabatan : Staf Perpajakan Indonesia National Shipowners' Association (INSA)
Tempat : FISIP UI
Tanggal : 19 Maret 2012
Pukul : 09.00-09.30 WIB

T : Tanya

J : Jawab

T	Di dalam praktiknya apakah benar apabila kapal asing dibebaskan pajak dari pengangkutam ekspor dan impor? Sedangkan kmk 147 menyatakan bahwa untuk ekspor, maka perusahaan pelayaran asing dikenakan pajak 2,64%, jadi mana yang benar?
J	KMK 417 itu mengatur perusahaan pelayaran asing yang memperoleh penghasilan dari Indonesia, artinya apa, artinya muatan ekspor saja, kalau ekspor sumber penghasilannya dari Indonesia, kalau impor kan sumber penghasilannya dari luar negeri, jadi tidak dikenakan.. yang dikenakan 417 itu hanya ekspor, penghasilan atas muatan ekspor, 2,64 kan dia bayar tapi harus me-refer ke tax treaty, kalo tax treaty-nya bilang Indonesia tidak berhak memajaki, maka perusahaan pelayaran itu tidak berhak dikenakan pajak di Indonesia,
T	Tadi alasannya adalah karena kalo impor sumber penghasilannya di luar negeri,
J	Iya, Indonesia tidak berhak memajaki,
T	Maksudnya gimana tu pak?
J	Asal barang kan dari luar negeri ke Indonesia, kan dibayar atas muatan dari luar negeri ke Indonesia, nah itu kan asas sumber mengatakan bahwa itu tidak objek pajak di Indonesia, yang berhak memajaki adalah negara asal barang, otomatis di Indonesia yang berhak mejakainya pada saat muatan ekspor
T	O berarti yang dibayar freight-nya ya pak bukan muatannya
J	Freight-nya ongkos angkutnya yang dibayar. Kalo mereka eeee... di Undang-Undang PPh kan diatur tuh mengenai pengertian BUT, di tax treaty diatur juga mengenai BUT, kapan time test-nya. Masing-masing tax treaty kan beda-beda
T	Kalo di Undang-undang domestic itu dikatakan perusahaan pelayaran ini timbul BUT-nya itu karena apa ya pak?
J	Karena agen.
T	Kalo kita merujuk ke tax treaty kan agen disini haruslah agen yang tidak bebas, agen yang tidak bebas itu yang seperti apa maksudnya pak?
J	Agan tidak bebas itu begini, seluruh pergerakan kapal, seluruh kegiatan marketing, seluruh operasional kapal, semuanya yang menentukan principalnya, pemilik kapal
T	Itu agen...

J	Tidak tetap, sebagai agen tidak tetap
T	Dulu pernah bapak pernah mengatakan perusahaan pelayaran asing sering tidak dipotong pajaknya, maksudnya gimana itu pak?
J	Iya misalnya dia dapat muatan dari batu bara, kan rata-rata charter semua itu. Nah dia harusnya dipotong tuh..
T	Yang memotongnya itu siapa pak?
J	Ya si pemberi penghasilan yang charter kapal. Misalnya PT.X , charter kapal, nah pada saat dia bayar sewa kapal dia harus motong kan
T	PT X waktu sewa kapal itu harus agen ga pak?
J	Nggak, bisa langsung
T	Bisa langsung, Nah sepemahaman saya kan, kapal asing itu kalau mau beroperasi di Indonesia harus lewat agen, wajib melalui agen, nah tadi bisa langsung pak..
J	Nah, agen itu pada saat dia masuk, tapi kalo dia charter kan, Pada saat dia masuk kan jadi agen, tapi kalo charter kan gw kan mau charter kapal lo, lo punya kapal di Singapur, gw langsung ama lo, nah pada saat lo kapalnya ke Indonesia, baru nunjuk perusahaan dalam negeri jadi agent,
T	Oo jadi yang motong itu bukan si agen?
J	Bukan,,, penyewanya, bukan agennya
T	Itu sering ngga dipajakin sama penyewanya ya?
J	Iya
T	Kenapa?
J	Kita nggak tahu tuh
T	Orang pajak juga ga periksa ga complain?
J	Ya kita saranin supaya orang pajak majakin
T	Itu penyewanya yang sengaja apa dia ga ngerti peraturan atau gimana?
J	Susah juga, bisa juga dia ga tau.. tapi nggak mungkin perusahaan sebesar itu nggak tau. Atau dia bayar pajak, Cuma ada <i>tax treaty</i> , itu kan ga bayar pajak
T	Oo mungkin peraturan <i>tax treaty</i> yang bikin dia ga bayar pajak ya pak
J	Iya..

KEPUTUSAN MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA
NOMOR 417/KMK.04/1996

TENTANG

NORMA PENGHITUNGAN KHUSUS PENGHASILAN NETO BAGI WAJIB PAJAK
PERUSAHAAN PELAYARAN
DAN/ATAU PENERBANGAN LUAR NEGERI

MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA,

Menimbang :

- a. bahwa sesuai dengan Pasal 15 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 sebagai telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994, untuk menghitung besarnya penghasilan kena Pajak bagi Wajib Pajak tertentu, perlu ditetapkan norma penghitungan khusus tentang penghasilan neto;
- b. bahwa dengan dikeluarkannya Keputusan Menteri keuangan nomor : 416/KMK.04/1996 tanggal 14 Juni 1996 tentang Norma Penghitungan khusus Penghasilan Neto bagi Wajib Pajak perusahaan pelayaran Dalam Negeri, perlu dilakukan penyempurnaan terhadap ketentuan sebagaimana diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan nomor :181/KMK.04/1995 tanggal 1 Mei 1995 tentang Norma Penghitungan Khusus penghasilan Neto Bagi Wajib Pajak yang Bergerak di Bidang usaha pelayaran dan/atau penerbangan;
- c. Bahwa untuk kepastian hukum, masih perlu ditetapkan norma penghitungan khusus penghasilan neto bagi Wajib Pajak perusahaan pelayaran dan/atau penerbangan luar negeri;
- d. bahwa sehubungan dengan hal tersebut dipandang perlu untuk mengatur kembali ketentuan mengenai Norma penghitungan khusus penghasilan neto bagi Wajib pajak perusahaan pelayaran dan/atau penerbangan luar negeri, dengan Keputusan Menteri keuangan.

Mengingat :

1. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara 1983 Nomor 50, Tambahan Lembaran Negara Nomor 3263), sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1991 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Tahun 1991 Nomor 93, Tambahan Lembaran Negara Nomor 3459) dan dengan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, Sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1991 (Lembaran Negara Tahun 1994 Nomor 60, Tambahan Lembaran Negara Nomor 3567);
2. Keputusan Presiden Nomor 96/M Tahun 1993 tentang pembentukan Kabinet Pembangunan VI;
3. Keputusan Menteri Keuangan Nomor : 416/KMK.04/1996 tentang Norma penghitungan Khusus Penghasilan Neto Bagi Wajib Pajak perusahaan pelayaran Dalam Negeri;

MEMUTUSKAN :

Menetapkan :

**KEPUTUSAN MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA TENTANG NORMA
PENGHITUNGAN KHUSUS PENGHASILAN NETO BAGI WAJIB PAJAK
PERUSAHAAN PELAYARAN DAN/ ATAU PENERBANGAN LUAR NEGERI.**

Pasal 1

Dalam Keputusan ini yang dimaksud dengan peredaran bruto adalah semua imbalan atau nilai pengganti berupa uang atau nilai uang yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak Perusahaan Pelayaran dan/atau Penerbangan luar negeri dari pengangkutan orang dan/atau barang yang dimuat dari satu pelabuhan ke pelabuhan lain di Indonesia dan/atau dari pelabuhan di Indonesia ke pelabuhan di luar negeri.

Pasal 2

- (1) Penghasilan neto bagi Wajib Pajak Perusahaan Pelayaran dan/atau Penerbangan Luar Negeri ditetapkan sebesar 6% (enam persen) dari peredaran bruto sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1.
- (2) Besarnya Pajak Penghasilan bagi Wajib Pajak Perusahaan Pelayaran dan/atau Penerbangan luar negeri adalah sebesar 2,64% (dua koma enam puluh empat persen) dari peredaran bruto sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1.
- (3) Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) bersifat final.

Pasal 3

Ketentuan lebih lanjut mengenai pelaksanaan keputusan ini ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak.

Pasal 4

Dengan berlakunya keputusan ini maka keputusan Menteri keuangan Nomor 181/KMK.04/1995 tanggal 1 Mei 1995 dinyatakan tidak berlaku lagi.

Pasal 5

Keputusan ini mulai berlaku pada tanggal ditetapkan.

Agar setiap orang mengetahuinya, memerintahkan pengumuman keputusan ini dengan penempatannya dalam Berita Negara Republik Indonesia.

Ditetapkan di Jakarta
pada tanggal 14 Juni 1996
MENTERI KEUANGAN,

ttd

MAR'IE MUHAMMAD

29 Agustus 1996

SURAT EDARAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK
NOMOR SE – 32/PJ.4/1996
TENTANG

NORMA PENGHITUNGAN KHUSUS PENGHASILAN NETO BAGI WAJIB PAJAK
YANG BERGERAK
DI BIDANG USAHA PELAYARAN DAN/ATAU PENERBANGAN LUAR NEGERI
(SERI PPh UMUM NO. 37)

DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

Sehubungan dengan ditetapkannya Keputusannya Menteri Keuangan RI Nomor : 417/KMK.04/1996 tanggal 14 Juni 1996 tentang Norma Penghitungan Khusus Penghasilan Netto bagi Wajib Pajak Perusahaan Pelayaran dan/atau Penerbangan Luar Negeri, untuk kelancaran pelaksanaan keputusan tersebut dengan ini diberikan penegasan sebagai berikut :

1. Ketentuan bagi Wajib Pajak Perusahaan pelayaran dan/atau penerbangan luar negeri yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor : 417/KMK.04/1996 tanggal 14 Juni 1996 pada prinsipnya adalah sama dengan ketentuan sebagaimana ditetapkan dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor : 181/KMK.04/1995 tanggal 1 Mei 1995. Sebagaimana diketahui, dengan keluarnya Keputusan Menteri keuangan Nomor : 417/KMK.04/1996, Keputusan Menteri Keuangan Nomor : 181/KMK.04/1995 dinyatakan tidak berlaku lagi
2. Wajib Pajak yang dicakup dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor : 417/KMK.04/1996 adalah Wajib Pajak perusahaan pelayaran dan/atau penerbangan yang bertempat kedudukan di luar negeri yang melakukan usaha melalui Bentuk Usaha Tetap (BUT) di Indonesia.
3. Peredaran bruto Wajib Pajak perusahaan pelayaran dan/atau penerbangan luar negeri seperti tersebut di atas adalah semua nilai pengganti atau imbalan berupa uang atau nilai uang dari pengangkutan orang dan/atau barang yang dimuat dari suatu pelabuhan ke pelabuhan lain di Indonesia dan/atau dari pelabuhan di Indonesia ke Pelabuhan di luar negeri. Dengan demikian tidak termasuk penggantian atau imbalan yang diterima atau diperoleh perusahaan pelayaran dan/atau penerbangan luar negeri tersebut dari pengangkutan orang dan/atau barang dari pelabuhan di luar negeri ke pelabuhan di Indonesia.
4. Besarnya Norma Penghasilan Neto bagi Wajib Pajak perusahaan pelayaran dan/atau penerbangan luar negeri sebagaimana dimaksud pada butir 3 adalah sebesar 6% (enam persen) dari peredaran bruto. Besarnya PPh yang wajib dilunasi Wajib Pajak perusahaan pelayaran dan/atau penerbangan luar negeri seperti tersebut pada butir 2 adalah sebesar 2,64% (dua koma enam puluh empat persen) dari peredaran bruto dan bersifat final.
5. Pelunasan atau pembayaran PPh Wajib Pajak perusahaan pelayaran dan/atau penerbangan luar negeri sebagaimana dimaksud pada butir 4 dilakukan sebagai berikut :

- a. Dalam hal penghasilan diperoleh berdasarkan perjanjian charter, maka pihak yang membayar atau pihak yang mencharter wajib :
 - a.1 memotong PPh yang terutang pada saat pembayaran atau terutangnya imbalan/nilai pengganti;
 - a.2 Memberikan Bukti pemotongan PPh atas Penghasilan Perusahaan Pelayaran dan/atau Penerbangan luar negeri (final) kepada pihak yang menerima atau memperoleh penghasilan, dengan menggunakan bentuk sebagaimana pada Lampiran I:
 - a.3 menyetor PPh yang terutang ke bank persepsi atau Kantor Pos dan Giro selambat-lambatnya tanggal 10 bulan berikutnya setelah bulan pembayaran atau terutangnya imbalan, dengan menggunakan Surat Setoran Pajak (SSP).
 - a.4 melaporkan pemotongan dan penyetoran yang dilakukan ke Kantor Pelayanan Pajak selambat-lambatnya tanggal 20 bulan berikutnya setelah bulan pembayaran atau terutangnya imbalan, dengan menggunakan bentuk sebagaimana pada Lampiran II, dilampiri dengan Lembar ke-3 SSP dan lembar ke-2 Bukti Pemotongan PPh atas Penghasilan Perusahaan Pelayaran dan/atau Penerbangan Luar Negeri (final).
- b. Dalam hal penghasilan diperoleh selain sebagaimana dimaksud pada huruf a, maka Wajib Pajak Perusahaan Pelayaran dan/atau Penerbangan luar Negeri Wajib:
 - b.1 menyetor PPh yang terutang ke bank persepsi atau Kantor Pos dan Giro selambat-lambatnya tanggal 15 bulan berikut setelah bulan diterima atau diperolehnya penghasilan, dengan menggunakan Surat Setoran Pajak (SSP) Final:
 - b.2 melaporkan penyetoran yang dilakukan ke Kantor Pelayanan Pajak selambat-lambatnya tanggal 20 bulan berikut setelah bulan diterima atau diperolehnya penghasilan, dengan menggunakan bentuk sebagaimana pada Lampiran III, dilampiri dengan lembar ke-3 SSP Final.
6. Dalam hal Wajib Pajak juga menerima atau memperoleh penghasilan lainnya selain penghasilan sebagaimana dimaksud pada butir 3 diatas, maka atas penghasilan lainnya tersebut dikenakan PPh berdasarkan ketentuan yang berlaku.
7. Dengan berlakunya Surat Edaran ini, maka ketentuan yang berkenaan dengan Wajib Pajak perusahaan pelayaran dan/atau penerbangan luar negeri sebagaimana ditegaskan dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor :SE- 27/PJ.4/1995 dinyatakan tidak berlaku lagi.
8. Untuk kelancaran pelaksanaan Surat Edaran ini, Kepala KPP agar memberikan penjelasan kepada para Wajib Pajak yang bersangkutan yang terdaftar di KPP masing-masing.

Demikian untuk dilaksanakan dengan sebaik-baiknya .

DIREKTUR JENDERAL PAJAK

ttd

FUAD BAWAZIER

PENEGASAN PERLAKUAN PPh ATAS SEWA KAPAL
Surat Dirjen Pajak : S-852/PJ.341/2003
Tanggal : 31-Des-2003

Menunjuk Surat Saudara Nomor XXX tanggal 19 Juni 2003 perihal Penjelasan Permohonan Keberatan/PK atas Pemotongan dan Pemungutan PPh Pasal 15, bersama ini kami sampaikan hal-hal sebagai berikut:

1. Dalam Surat tersebut disampaikan hal-hal sebagai berikut:
 - a. PT. XYZ telah mengajukan permohonan keberatan atas pemotongan dan pemungutan PPh Pasal 15 setiap bulan dari tahun pajak 2001 sampai dengan sekarang.
 - b. PT. XYZ telah melakukan perjanjian penitipan dan pemanfaatan Tanker Penyimpanan Minyak Ladinda milik AAA, sebuah Bentuk Usaha Tetap (BUT) di Indonesia. Untuk itu PT. XYZ akan menerima komisi sebesar Rp. 15.000.000 setiap bulan dari AAA.
 - c. BCA, sebuah BUT di Indonesia, adalah perusahaan yang menyewa Ladinda.
 - d. AAA telah menerbitkan invoice disertai faktur pajak PPN kepada PT. XYZ, kemudian PT. XYZ juga menerbitkan invoice dalam jumlah yang sama kepada BCA.
 - e. BCA memotong PPh sebesar 1,2% final berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 416/KMK.04/96.
 - f. PT. XYZ memotong PPh sebesar 2,64% final berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 417/KMK.04/96 dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-32/PJ.4/1996 tanggal 29 Februari 1996.
 - g. PT. XYZ berpendapat telah terjadi dua kali pemotongan pajak atas obyek yang sehingga mengajukan keberatan/PK kepada Kanwil V DJP Jaya II.
 - h. Berkaitan dengan hal-hal tersebut di atas, Saudara memandang perlu untuk memperhatikan ketentuan-ketentuan dalam angka 3 dan 4 Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-10/PJ.43/1999 tanggal 1999 tentang Bukti Pemotongan PPh atas Jasa Pelayaran dan/atau Penerbangan Luar Negeri dengan menggunakan sistem qq dijelaskan bahwa dalam hal jasa pelayaran dan/atau penerbangan luar negeri dilakukan dengan menggunakan sistem qq, maka bukti pemotongan PPh final atas transaksi yang dilakukan oleh perusahaan pelayaran dan/atau penerbangan luar negeri juga harus dilakukan dengan menggunakan sistem qq, dan harus memenuhi syarat-syarat seperti dalam Surat Edaran tersebut.
 - i. Terhadap Surat Permohonan Keberatan/PK dari PT. XYZ yang terdahulu telah Saudara proses dengan uraian sebagai berikut:
 - AAA sebagai BUT berkewajiban memotong PPh Pasal 23 atas komisi yang diberikan kepada PT. XYZ setiap bulannya;
 - AAA dapat menerbitkan invoice/tagihan kepada BCA dengan menggunakan sistem qq, sehingga PT. XYZ tidak perlu lagi menerbitkan invoice/tagihan kepada BCA;
 - BCA dapat memotong PPh Pasal 15 Final atas jasa pelayaran luar negeri sebesar 2,64% dan menerbitkan bukti potong PPh Pasal 15 final kepada AAA qq PT. XYZ;

- Mengusulkan kepada KPP Badora agar BCA menerbitkan bukti potong PPh Pasal 15 Final kepada AAA atas jasa pelayaran dalam negeri dengan sistem qq.
2. Berdasarkan Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 17 Tahun 2000 (UU PPh) beserta penjelasannya antara lain diatur bahwa:
- a. Pasal 4 ayat (1) huruf I
Obyek pajak adalah penghasilan dengan nama dan dalam bentuk apapun termasuk sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta;
 - b. Pasal 15
Norma Penghitungan Khusus untuk menghitung penghasilan neto dari Wajib Pajak tertentu yang tidak dapat dihitung berdasarkan ketentuan Pasal 16 ayat (1) atau ayat (3) ditetapkan Menteri Keuangan.
 - c. Pasal 23 ayat (1) huruf c
Atas penghasilan dengan nama dan dalam bentuk apapun dipotong pajak oleh pihak yang wajib membayarkan sebesar 15% (lima belas persen) dari perkiraan penghasilan neto atas angka 1) sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta.
 - d. Pasal 23 ayat (2)
Besarnya perkiraan penghasilan neto dan jenis jasa lain sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) huruf c ditetapkan dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak.
3. Berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 417/KMK.04/1996 tentang Norma Penghitungan Khusus Penghasilan Neto Bagi Wajib Pajak Perusahaan Pelayaran dan/atau penerbangan Luar Negeri antara lain diatur bahwa:
- a. Pasal 1
J Yang dimaksud dengan peredaran bruto adalah semua imbalan atau nilai pengganti berupa uang atau nilai uang yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak perusahaan pelayaran dan/atau penerbangan luar negeri dari pengangkutan orang dan/atau barang yang dimuat dari satu pelabuhan ke pelabuhan lain di Indonesia dan/atau dari pelabuhan di Indonesia ke pelabuhan di luar negeri.
 - b. Pasal 2
Ayat (2), Besarnya Pajak Penghasilan atas penghasilan dan/atau penerbangan luar negeri adalah sebesar 2,64% (dua koma enam puluh empat persen) dari peredaran bruto sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1.

Ayat (3), Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud pada ayat (2) bersifat final.
4. Dalam Lampiran I dan II Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-170/PJ/2002 tentang Jenis Jasa Lain dan Perkiraan Penghasilan Neto Sebagaimana

dimaksud dalam Pasal 23 ayat (1) huruf c Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 17 Tahun 2000 antara lain diatur bahwa:

- a. Jenis jasa lain tersebut antara lain adalah:
 - Sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta, kecuali sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan persewaan tanah dan atau bangunan yang telah dikenakan PPh yang bersifat final berdasarkan PP Nomor 29 Tahun 1996 dan sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta khusus kendaraan angkutan darat;
 - Jasa perantara;
 - b. Besarnya perkiraan penghasilan neto untuk jasa lain tersebut pada huruf a adalah sebesar 40% dari jumlah bruto tidak termasuk PPN.
 - c. Yang dimaksud dengan jumlah imbalan bruto untuk jasa lain selain jasa konstruksi dan jasa catering adalah jumlah imbalan yang dibayarkan hanya atas pemberian jasanya saja, kecuali apabila dalam kontrak/perjanjian tidak dapat dipisahkan antara pemberian jasa dengan material/barang akan dikenakan atas seluruh nilai kontrak.
5. Dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-32/PJ.4/1996, ditegaskan bahwa:
Butir 2, Wajib Pajak yang dicakup dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 417/KMK.04/1996 adalah Wajib Pajak perusahaan pelayaran dan/atau penerbangan yang bertempat kedudukan di luar negeri yang melakukan usaha melalui Bentuk Usaha Tetap (BUT) di Indonesia.
6. Dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-10/PJ.43/1999 tentang Bukti Pemotongan PPh Final atas Jasa Pelayaran dan/atau Penerbangan Luar Negeri Dengan menggunakan Sistem QQ, ditegaskan bahwa:
Butir 2, Dalam hal penghasilan Wajib Pajak perusahaan pelayaran dan/atau penerbangan luar negeri diperoleh berdasarkan perjanjian charter, maka pihak yang membayar atau pihak mencharter:
 - Wajib memotong PPh yang terutang pada saat pembayaran atau terutangnya imbalan/nilai pengganti;
 - Memberikan bukti pemotongan PPh atas penghasilan perusahaan pelayaran dan/atau penerbangan luar negeri (final) kepada pihak yang menerima atau memperoleh penghasilan, dengan menggunakan bentuk sebagaimana dimaksud pada Lampiran I SE-32/PJ.4/1996.Butir 3, dalam hal jasa pelayaran dan/atau penerbangan luar negeri dilakukan dengan menggunakan sistem qq, maka bukti pemotongan PPh final atas transaksi yang dilakukan oleh perusahaan pelayaran dan/atau penerbangan luar negeri juga harus dilakukan dengan menggunakan sistem qq, yaitu dengan cara memakai nama agen qq perusahaan pelayaran dan dengan mencantumkan alamat perusahaan pelayaran. Selanjutnya pada kotak NPWP ditulis NPWP perusahaan pelayaran dan dibawahnya ditulis NPWP agen.

Butir 4, Jasa pelayaran dan/atau penerbangan luar negeri yang dilakukan dengan menggunakan sistem qq, dalam pelaksanaannya harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut:

- Pemberi hasil adalah pihak yang mencharter kapal;
- Penerima hasil adalah Wajib Pajak perusahaan pelayaran luar negeri yang memperoleh imbalan atau nilai pengganti sehubungan dengan pengangkutan orang dan/atau barang berdasarkan perjanjian charter (termasuk awak kapal);
- Agen adalah pihak yang menerima pembayaran yang dalam hal ini hanya bertindak sebagai perantara, dengan memperoleh imbalan berupa komisi dari perusahaan pelayaran. Hal ini harus jelas disebutkan dalam kontraknya.

7. Dalam terminologi jasa angkutan kapal (lautan dan udara), dikenal beberapa jenis charter/sewa, yaitu:
- a. Sewa berdasarkan pemakaian ruang (space charter);
 - b. Sewa berdasarkan pemakaian waktu (time charter);
 - c. Sewa kapal tanpa awak (bareboat charter);
 - d. Sewa kapal dengan awak (fully-manned basis).
8. Berdasarkan ketentuan-ketentuan tersebut di atas, dengan ini kami tegaskan hal-hal sebagai berikut:
- a. Apabila charter/sewa kapal Ladinda didasarkan atas pemakaian ruang, waktu dan/atau sewa dengan awaknya dan digunakan untuk pengangkutan orang dan atau barang yang dimuat dari satu pelabuhan ke pelabuhan lain di Indonesia dan/atau dari pelabuhan di Indonesia ke pelabuhan di luar negeri, maka perlakuan perpajakannya sesuai ketentuan Pasal 15 UU PPh jo Keputusan Menteri Keuangan Nomor 417/KMK.04/1996 sebagaimana ditegaskan lebih lanjut dengan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-32/PJ.4/1996. Dengan demikian penghasilan yang diterima AAA dari BCA merupakan imbalan jasa angkutan laut.

Untuk itu BCA wajib:

- Memotong Pajak Penghasilan Pasal 15 sebesar 2,64% bersifat final dari jumlah bruto imbalan;
 - Memberikan bukti pemotongan PPh atas imbalan yang dibayarkan/terutang kepada Perusahaan Pelayaran dan/atau Penerbangan Luar Negeri (Final), kepada AAA;
- b. Apabila charter/sewa kapal Ladinda didasarkan atas sewa kapal tanpa awak, maka perlakuan perpajakannya sesuai ketentuan Pasal 23 Ayat (1) Huruf c UU PPh. Dengan demikian penghasilan yang diterima AAA merupakan

penghasilan sewa atau penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta. Untuk itu BCA wajib memotong PPh Pasal 23 sebesar 15% x 40% atau 6% (enam persen) dari jumlah imbalan bruto tidak termasuk PPN;

- c. Atas penghasilan jasa perantara yang diterima PT. XYZ dari AAA, AAA wajib memotong PPh Pasal 23 sebesar 15% x 40% atau 6% (enam persen) dari jumlah imbalan bruto tidak termasuk PPN;
- d. Dalam hal Invoice/tagihan dari PT. XYZ kepada BCA menggunakan sistem qq, maka bukti pemotongan PPh final juga harus dilakukan dengan menggunakan sistem qq, yaitu dengan nama PT. XYZ qq AAA dan dengan mencantumkan alamat AAA. Selanjutnya pada kotak NPWP ditulis NPWP AAA dan dibawahnya ditulis NPWP PT. XYZ."

Demikian pendapat kami untuk pertimbangan Saudara.

DIREKTUR,

ttd

SURJOTAMTOMO SOEDIRDJO

Nomor S-119/PJ.1011/1998

01 Juni 1998

Sifat Biasa

Perihal Pengenaan PPh atas Jasa Pelayaran Luar Negeri untuk Kapal Berbendera Singapura

Yth. Kepala Kantor Pelayanan Pajak

Badan dan Orang Asing

JL. TMP Kalibata

Jakarta 12750

Sehubungan dengan surat saudara nomor S-1.0110/WPJ.06/KP.0306/1998 tanggal 4 Mei 1998 perihal tersebut diatas, dengan ini dijelaskan hal-hal sebagai berikut:

1. Menurut penjelasan saudara, perusahaan pelayaran Singapura yang memiliki BUT di Indonesia, menyewakan kapal-kapalnya kepada Pertamina. Kapal-kapal tersebut sebelumnya berbendera negara-negara lain yang tidak memiliki P3B dengan Indonesia. saudara berpendapat bahwa atas penghasilan tersebut diatas akan dikenakan pajak di Indonesia sebesar 2,64% dari peredaran bruto dan bersifat final bila yang memperoleh penghasilan tersebut adalah perusahaan pelayaran luar negeri. Berhubung yang memperoleh penghasilan tersebut diatas adalah perusahaan pelayaran Singapura, maka sesuai dengan P3B RI-Singapura atas penghasilan tersebut dikenakan pajak di Indonesia dengan diberikan pengurangan sebesar 50%. Saudara bermaksud untuk meminta penegasan mengenai perlakuan PPh atas transaksi tersebut diatas.
2. Berhubung transaksi diatas menyangkut penduduk dari RI-Singapura, maka perlakuan pajaknya tunduk pada ketentuan yang diatur dalam P3B RI-Singapura. Perlu saudara ketahui bahwa dalam dunia perkapalan dikenal ada 2 macam sewa/charter yaitu berdasarkan *fullymanned basis* dan *bareboat basis*. Berdasarkan hal-hal di atas, maka:
 - a. Bilang penghasilan yang diperoleh dari sewa kapal kepada Pertamina digunakan pada jalur internasional berdasarkan *fullymanned basis*, oleh perusahaan pelayaran Singapura dimaksud, maka atas penghasilannya dikenakan pajak dengan pengurangan sebesar 50% dari pajak yang terutang sebagaimana dimaksud dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 417/KMK.04/1996.
 - b. Bila penghasilan dimaksud diatas diperoleh dari sewa yang sifatnya *bareboat basis* oleh perusahaan pelayaran Singapura, maka penghasilannya termasuk dalam pengertian royalti sebagaimana dimaksud dalam Pasal 12 pada P3B dan dikenakan pajak sebesar 15% dari jumlah bruto di Indonesia
 - c. Bila atas penghasilan yang diperoleh di Indonesia oleh perusahaan pelayaran tersebut di atas dikenakan pajak di Indonesia dengan tarif pajak yang lebih besar dari yang diatur dalam P3B, maka perusahaan pelayaran Singapura dimaksud dapat mengajukan permohonan restitusi sebagaimana diatur dalam surat Edaran Dirjen Pajak Nomor: SE-09/PJ.10/1994

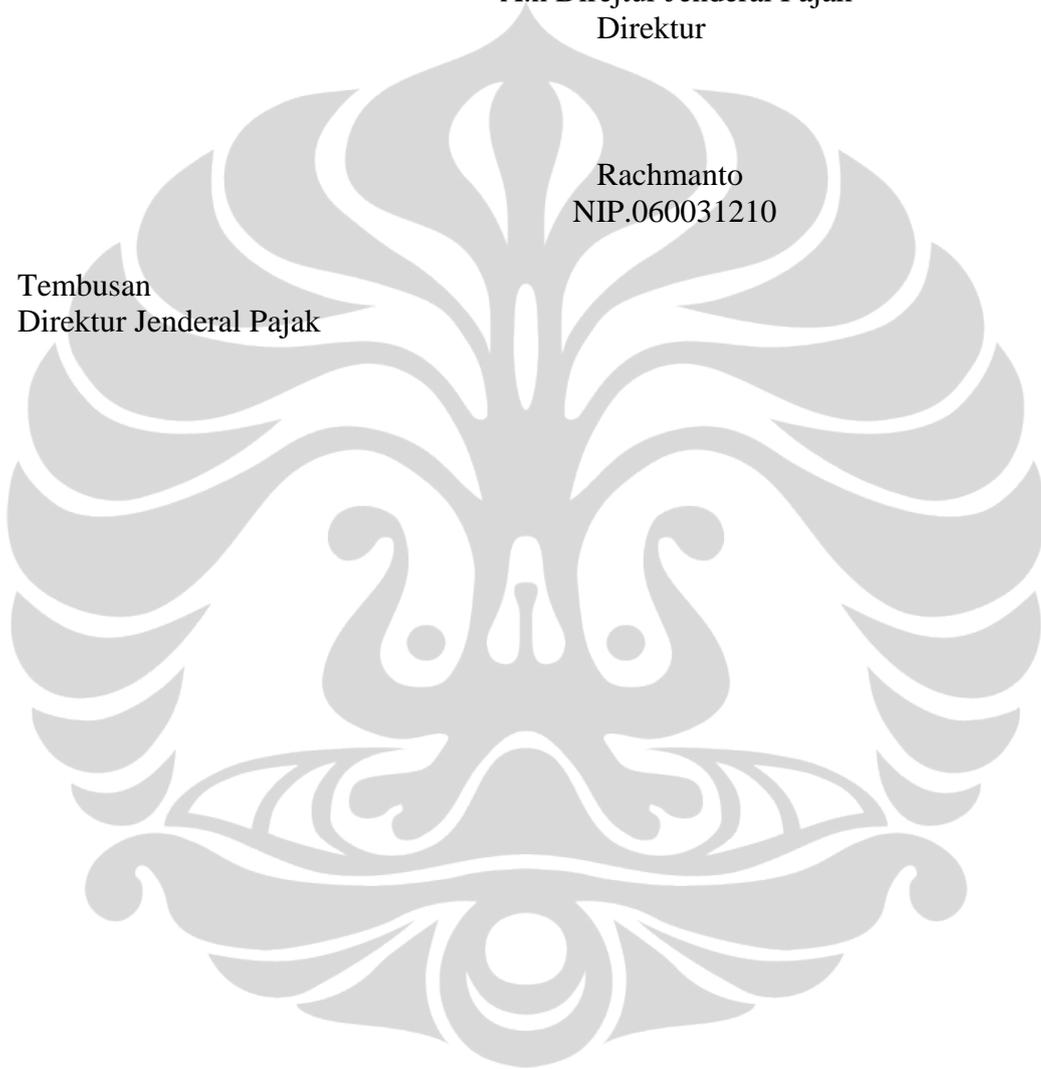
Perlu ditegaskan bahwa bendera dari kapal bukan hal yang menentukan, melainkan dimana perusahaan pelayaran yang mengoperasikan kapal tersebut berdomisili. Walaupun kapal yang dipergunakan berbedera Singapura tetapi dioperasikan oleh perusahaan yang berkedudukan di negara lain maka perlakuan pajaknya tidak tunduk pada P3B Indonesia-Singapura.

Demikian untuk dimaklumi.

A.n Direktur Jenderal Pajak
Direktur

Rachmanto
NIP.060031210

Tembusan
Direktur Jenderal Pajak



Nomor : S. 609/WPJ.06/KP.0305/2001

Sifat : Penting

Lampiran : 1 (Satu) set

Perihal : PPh atas Jasa Pelayaran

Yth. Direktur Perkapalan, Pelabuhan dan Komunikasi PERTAMINA

Jl. Perwira

Jakarta Pusat

Sehubungan dengan banyaknya Wajib Pajak yang berjenis usaha jasa pelayaran yang melakukan transaksi dengan Pertamina berupa sewa kapal (*charter party*) atau transaksi lainnya, maka perlu kami sampaikan beberapa kemungkinan timbulnya implikasi perpajakan atas transaksi tersebut:

- Dalam hal sewa kapal ada dua cara penyewaan kapal, yaitu:
 - a) *Full basis charter*, yaitu penyewaan kapal bersama dengan awaknya
 - b) *Bareboat basis charter*, yaitu penyewaan kapal tanpa awaknya (berupa kapal kosong)
- Mekanisme atau cara penyewaan kapal oleh Pertamina dilakukan sebagai berikut:

(1) Pertamina menyewa kapal ke perusahaan Pelayaran Dalam Negeri dimana perusahaan Pelayaran Dalam Negeri menyediakan kapal dengan menyewa kapal dari perusahaan pelayaran luar negeri. Jadi dalam hal ini ada dua transaksi yang terjadi yaitu:

- a) Pertamina menyewa kapal ke Perusahaan Dalam Negeri dimana Perusahaan Pelayaran Dalam Negeri menyediakan kapal dengan menyewa kapal dari perusahaan pelayaran luar negeri. Jadi dalam hal ini ada dua transaksi yang terjadi, yaitu:
 - Pertamina menyewa kapal ke perusahaan pelayaran dalam negeri
 - *Full basis charter*
Pertamina harus memotong PPh final Pasal 15 atas jasa Pelayaran Dalam Negeri sebesar 1,2% dari peredaran bruto
 - *Bareboat basis*
Pertamina harus memotong PPh Pasal 23 atas sewa kapal sebesar 15% x 40% x peredaran bruto
 - Perusahaan pelayaran dalam negeri menyewa kapal ke perusahaan pelayaran luar negeri
 - *Full basis charter*
Perusahaan pelayaran dalam negeri harus memotong PPh Final Pasal 15 atas Jasa Pelayaran luar negeri sebesar Rp 2,64% dari Peredaran bruto. Besarnya angka 2,64% adalah terdiri dari:
 - a. 1. PPh Pasal 25 = 1,8% x Peredaran Bruto (30% x 6%)
 - b. 2. PPh Pasal 26 ayat (4) = 0,84% x peredaran bruto (20% x (6% - 1,8%))
 Dalam hal jasa pelayaran dalam jalur internasional yang dilakukan oleh perusahaan pelayaran asing dari negara *tax treaty partner* maka

perlakuan Pajak Penghasilannya dilakukan berdasarkan *tax treaty*, dan apabila jasa pelayaran tersebut dilakukan oleh perusahaan asing dan bukan negara *tax treaty partner* maka pengenaan PPh Pasal 15 tetap 2,64%. Bukti potong harus dibuat sehubungan dengan adanya penghasilan atas jasa pelayaran dalam dan/atau luar negeri adalah bukti potong final PPh Pasal 15 bukan bukti potong PPh Final Pasal 23

- *Bareboat basis charter*
Perusahaan pelayaran dalam negeri harus memotong PPh Pasal 26 atas royalti sebesar 20% dari peredaran bruto atau tarif berdasarkan *tax treaty*. Bukti potong yang harus dibuat sehubungan dengan adanya Penghasilan atas Jasa Pelayaran Luar Negeri adalah bukti Potong PPh final Pasal 26.

(2) Pertamina menyewa kapal ke perusahaan pelayaran luar negeri melalui perusahaan pelayaran dalam negeri sebagai agen yang tidak bebas.

- a) apabila Pertamina menyewa kapal ke perusahaan pelayaran luar negeri melalui perusahaan pelayaran dalam negeri, maka harus dibedakan dengan apabila Pertamina menyewa kapal ke perusahaan pelayaran dalam negeri. Hal ini untuk menjaga kesesuaian penerapan tarif pajaknya. Dalam hal ini ada ketentuan tentang Bukti Potong dengan menggunakan sistem qq diatur sebagai berikut:
 - WP luar negeri yang menggunakan sistem qq bukti pemotongan PPh final atas transaksi yang dilakukan oleh perusahaan pelayaran luar negeri juga harus dilakukan dengan sistem qq, yaitu dengan cara memakai nama agen qq perusahaan pelayaran dan dengan mencantumkan alamat perusahaan pelayaran.
 - Pada kotak NPWP ditulis NPWP perusahaan pelayaran dan dibawahnya ditulis NPWP Agen
 - Jasa pelayaran luar negeri yang dilakukan dengan menggunakan sistem qq harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut:
 - pemberi hasil adalah pihak yang mencharter kapal
 - Penerima hasil adalah WP perusahaan pelayaran luar negeri yang memperoleh imbalan atau nilai pengganti sehubungan dengan pengangkutan orang dan/atau barang berdasarkan perjanjian charter (termasuk awak kapal)
 - Agen adalah pihak yang menerima pembayaran yang dalam hal ini hanya bertindak sebagai perantara, dengan memperoleh imbalan berupa komisi dari perusahaan pelayaran, hal ini harus jelas disebutkan did dalam kontraknya.
- b) Tarif yang harus dikenakan terhadap jasa pelayaran luar negeri ini adalah sama dengan ketentuan pada angka (1) huruf b diatas.

Melalui informasi ini, kami percaya bahwa Saudara akan melakukan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan dan tata cara tersebut. apabila masih ada pertanyaan silahkan menghubungi kami, Widi Widodo – Kasubsi Pengawasan Pembayaran Masa Seksi PPh Badan; Jus M. Manullang – Kasubsi Verifikasi PPh Badan, di nomor telepon 021-79181009 (*directline*)

Lampiran 17 (Lanjutan)

KEPALA KANTOR

DJOKO S. SURJOPUTRO

NIP. 060044562

Tembusan:
Direktur PPh
Kakanwil VI DJP Jaya Khusus
Direktur Keuangan Pertamina
MPS (Pertamina)



Nomor : S-586/PJ.42/2001
Sifat : Biasa
Hal : Perlakuan Pajak Penghasilan atas *Uplift*
Dan Perusahaan Pelayaran/Penerbangan Luar Negeri

01 Oktober 2001

Yth. Kepala Kantor Wilayah VI DJP Jaya Khusus
Jl. Jenderal Gatot Subroto Nomor 40-42
Jakarta – 12190

Sehubungan dengan surat saudara nomor S-2365/WPJ.06/BD.03/2001 tanggal 31 Agustus 2001 perihal Kesimpulan Hasil Pembahasan Pajak Penghasilan atas *Uplift* dan Pajak Penghasilan atas Pelayaran Asing, dengan ini disampaikan hal-hal berikut:

Masalah PPh atas *Uplift*:

1. *Uplift* pada kenyataannya adalah pembayaran berupa minyak mentah (*crude oil*) oleh Pertamina kepada kontraktor minyak asing dalam rangka perjanjian Kontrak Bagi Hasil (KBH) sehubungan dengan penggunaan dana talangan yang telah diberikan oleh kantor pusat kontraktor minyak asing tersebut untuk membiayai operasional KBH yang seharusnya merupakan bagian kewajiban partisipasi Pertamina dalam pembiayaan. Atas dasar itu *uplift* mempunyai karakteristik yang dapat dipersamakan sebagai pengembalian pinjaman berbunga, yang dinilai berdasarkan harga jual minyak mentah yang telah ditentukan.
2. Berdasarkan pasal 5 ayat (1) huruf c Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000, yang menjadi Objek Pajak bentuk usaha tetap antara lain adalah penghasilan sebagaimana tersebut dalam Pasal 26 yang diterima atau diperoleh kantor pusat, sepanjang terdapat hubungan yang efektif antara bentuk usaha tetap dengan harta atau kegiatan yang memberikan penghasilan yang dimaksud. Selanjutnya berdasarkan ayat (2), biaya-biaya yang berkenaan dengan penghasilan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf b dan huruf c boleh dikurangkan dari penghasilan Bentuk Usaha Tetap.
3. Berdasarkan Pasal 26 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan, atas penghasilan antara lain berupa bunga, termasuk premium, diskonto, premi swap dan imbalan sehubungan dengan jaminan pengembalian utang yang dibayarkan atau yang terutang oleh Badan Pemerintah, Subjek Pajak dalam Negeri, penyelenggaraan kegiatan, Bentuk Usaha Tetap, atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya kepada Wajib Pajak Luar Negeri selain Bentuk Usaha Tetap, atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya kepada Wajib Pajak Luar Negeri selain Bentuk Usaha Tetap di Indonesia, dipotong pajak sebesar 20% (dua puluh persen) dari jumlah bruto oleh pihak yang wajib membayarkan.
4. Sesuai pasal 4 ayat (2) Keputusan Menetri Keuangan Nomor 267/KMK.012/1978 tanggal 19 Juli 1978 tentang Cara Penghitungan Dan Pemabayaran Pajak Perseroan dan Pajak atas Bunga, Dividen, Royalti yang Terutang Oleh Kontraktor Yang Melakukan Kontrak Bagi Hasil di Bidang Migas Dengan Pertamina, yang dimaksud dengan pendapatan kotor adalah nilai yang direalisasi kontraktor dari produksi sebagaimana yang terjual, yang diperoleh dari:
 - a. Minyak atau gas bagi pengembalian biaya produksi;
 - b. Minyak dan atau gas yang menjaid bagian kontraktor (*contractors equity*);
 - c. Minyak tambahan, jika ada, yang diberikan kepada kontraktor dalam rangka pemberian *investment credit/allowance* atau karena hal lain;

- d. Minyak dan atau gas bagian pertamina yang terjual atau dijual oleh kontraktor dikurangi nilai realisasi yang dibayarkan kepada Pertamina.
5. Berdasarkan ketentuan-ketentuan tersebut diatas, pendapat/pendirian kami adalah:
- a. *Uplift* sebagai objek pajak hnyalah sebatas selisih lebih nila jual *uplift* di atas jumlah yang merupakan bahhian kewajiban partisipasi Pertamina dalam pembiayaan operasional KBH, yang diperlakukan sebagai penghasilan bunga yang diterima/diperoleh kantor pusat kontraktor minyak asing yang bersangkutan.
 - b. Terdapat dua alternatif perlakuan pajak terhadap *uplift* sebagai objek pajak (penghasilan bunga), yaitu:
 - b.1. Dikenakan pajak penghasilan dengan *tarif* progresif pada piak BUT, atas dasar pertimbangan adaya hubungan efektif antara BUT dengan harta (pinjaman dari kaontor pusat kepada Pertamina) yang menimbulkan penghasilan bunga tersebut;
 - b.2. Dikenakan Pajak Penghasilan pasal 26 (final) oada pihak kantor pusat BUT, atas dasar pertimbangan penghasilan bunga tersebut merupakan *passive income* kantor pusat yang tidak ada hubungan efektif dengan BUT.
 - c. Alternatif eprtama, terdapat tiga masalah, yaitu:
 - c.1. Masih *debatable*, apakah antara BUT dengan pinjaman yang diberikan oleh kantor pusatnya kepada Pertamina terdapat hbungan efektif sebgaimana yang dimaksud dalam pasal 5 ayat (1) huruf c Undang-Undang Pajak Penghasilan
 - c.2. Pengenaan Pajak Penghasilan dengan tari f progresif atas *uplift* harus memperitungkan biaya-biaya (apabila ada) berkenaan dengan pemberian pinjaman kantor pusat kepada Pertamina;
 - c.3. Harus menerbitkan ketetapan pajak yang besifat menyeluruh meliputi seluruh penghasilan BUT. Seacara administratif hal ini akan sulit dilaksanakan karena bagi pengusaha minyak asing berlaku ketentuan/prosedur pembayaran pajak yang bersifat khusus.
 - d. Alternatif kedua, praktis tidak ada masalah yuridis maupun administratif, sehingga mudah dilaksanakan. Oleh karena itu kami lebih cenderung kepada cara pengenaan pajak berdasarlan alternatif kedua ini. Seusai mekanisme *withholding tax*, atas diterim/diperolehnya *uplift* yang merupakan objek pajak (penghasilan bunga) BUT harus membayar PPh Paal 26 yang terutang sebesar 20% (atau *tarif* sesuai *tax treaty* yang berlaku) kepada Pertamina, kemudian Pertamina menerbitkan butki pemiotongna PPh Pasal 26 dan menyettor serta melaporkannya sesuai ketentuan/prosedur yang berlaku/ dimungkinkan bagi BUT untuk melalukan penyeotran PPh Pasal 26 langsung kepada bank persepsi namun dengan SSP atas nama dan NPWP Pertamina, kemudian menyerahkan SSP (lembar-1 dan lembar-3) tersebut kepada Pertamina untuk ditukarkan dengan bukti pemotongan PPh Pasal 26 dengan tanggal yang sama.

Masalah PPh atas Peyrusahaan Pelayaran/Penerbangan Luar Negeri:

1. Berdasarkan Pasal 1 dan Pasal 3Keputusan Menteri Keuangan Nomor 417/KMK.04/1996 tanggal 14 juni 1996 tentang Norma Penghitungan Khusus Penghasilan Neto Bagi Wajib Pajak Perusahaan Pelayaran Dan/Atau Penerbangan Luar Negeri, besarnya Pajak Penghasilan bagi Wajib Pajak Perusahaan Pelayaran dan atau Penerbangan Luar Negeri adalah sebesar 2,64% (dua koma) dari peredaran bruto dan bersifat final. Yang dimaksud dengan peredaran bruto adalah semua imbalan atau nilai pengganti berupa uang atau nilai uang yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak

Perusahaan Pelayaran dan/atau Penerbangan luar negeri dari pengangkutan orang dan/atau barang yang dimuat dari satu pelabuhan ke pelabuhan lain di Indonesia dan/atau dari pelabuhan di Indonesia ke pelabuhan di luar negeri.

2. Dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-32/PJ.4/1996 tanggal 29 Agustus 1996 tentang Norma Penghitungan Khusus Penghasilan Neto Bagi Wajib Pajak yang Bergerak di Bidang Usaha Pelayaran dan/atau Penerbangan Luar Negeri, antara lain ditegaskan bahwa:

Butir 5: pelunasan atau pembayaran PPh Wajib Pajak perusahaan pelayaran dan/atau penerbangan luar negeri dilakukan sebagai berikut:

- a. Dalam hal penghasilan diperoleh berdasarkan perjanjian *charter*, maka pihak yang membayar atau pihak yang mencharter wajib :

a.1 memotong PPh yang terutang pada saat pembayaran atau terutangnya imbalan/nilai pengganti;

a.2 Memberikan Bukti pemotongan PPh atas Penghasilan Perusahaan Pelayaran dan/atau Penerbangan luar negeri (final) kepada pihak yang menerima atau memperoleh penghasilan, dengan menggunakan bentuk sebagaimana pada Lampiran I:

a.3 menyetor PPh yang terutang ke bank persepsi atau Kantor Pos dan Giro selambat-lambatnya tanggal 10 bulan berikutnya setelah bulan pembayaran atau terutangnya imbalan, dengan menggunakan Surat Setoran Pajak (SSP).

a.4 melaporkan pemotongan dan penyetoran yang dilakukan ke Kantor Pelayanan Pajak selambat-lambatnya tanggal 20 bulan berikutnya setelah bulan pembayaran atau terutangnya imbalan, dengan menggunakan bentuk sebagaimana pada Lampiran II, dilampiri dengan Lembar ke-3 SSP dan lembar ke-2 Bukti Pemotongan PPh atas Penghasilan Perusahaan Pelayaran dan/atau Penerbangan Luar Negeri (final).

- b. Dalam hal penghasilan diperoleh selain sebagaimana dimaksud pada huruf a, maka Wajib Pajak Perusahaan Pelayaran dan/atau Penerbangan luar Negeri Wajib:

b.1 menyetor PPh yang terutang ke bank persepsi atau Kantor Pos dan Giro selambat-lambatnya tanggal 15 bulan berikut setelah bulan diterima atau diperolehnya penghasilan, dengan menggunakan Surat Setoran Pajak (SSP) Final:

b.2 melaporkan penyetoran yang dilakukan ke Kantor Pelayanan Pajak selambat-lambatnya tanggal 20 bulan berikut setelah bulan diterima atau diperolehnya penghasilan, dengan menggunakan bentuk sebagaimana pada Lampiran III, dilampiri dengan lembar ke-3 SSP Final.

Butir 6: Dalam hal Wajib Pajak juga menerima atau memperoleh penghasilan lainnya selain penghasilan sebagaimana dimaksud pada butir 3 diatas, maka atas penghasilan lainnya tersebut dikenakan PPh berdasarkan ketentuan yang berlaku.

3. Dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE - 10/PJ.43/1999 tanggal 25 Februari 1999 tentang Bukti Pemotongan PPh Final atas Jasa Pelayaran dan/atau Penerbangan Luar Negeri dengan Menggunakan Sistem Q.Q., antara lain ditegaskan bahwa:

Butir 3 : Dalam hal jasa pelayaran dan/atau penerbangan luar negeri dilakukan dengan menggunakan sistem q.q, maka bukti pemotongan PPh final atas transaksi yang dilakukan oleh perusahaan pelayaran dan/atau penerbangan luar negeri juga harus dilakukan dengan menggunakan sistem q.q, yaitu dengan cara memakai nama agen q.q perusahaan pelayaran dan dengan mencantumkan alamat perusahaan pelayaran. Selanjutnya, pada kotak NPWP ditulis NPWP perusahaan pelayaran dan dibawahnya ditulis NPWP agen.

Butir 4 : Jasa pelayaran dan/atau penerbangan luar negeri yang dilakukan dengan menggunakan sistem q.q sebagaimana dimaksud pada butir 3 di atas, dalam pelaksanaannya harus memenuhi syarat-syarat sebagai berikut :

- Pemberi hasil adalah pihak yang mencharter kapal;
- Penerima hasil adalah Wajib Pajak perusahaan pelayaran luar negeri yang memperoleh imbalan atau nilai pengganti sehubungan dengan pengangkutan orang dan/atau barang berdasarkan perjanjian charter (termasuk awak kapal);
- Agen adalah pihak yang menerima pembayaran yang dalam hal ini hanya bertindak sebagai perantara, dengan memperoleh imbalan berupa komisi dari perusahaan pelayaran. Hal ini harus jelas disebutkan dalam kontraknya.

Butir 5: Sesuai dengan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-128/PJ/1997 tanggal 22 Juli 1997, perusahaan pelayaran wajib memotong dan menyetor PPh Pasal 23 atas imbalan berupa komisi jasa perantara yang dibayarkan kepada agen sebesar 15% x 60% atau 9% dari jumlah bruto tidak termasuk PPN.

4. Berdasarkan ketentuan-ketentuan diatas, dapat diberikan penegasan bahwa:
- a. Penghasilan Wajib Pajak perusahaan pelayaran/penerbangan luar negeri yang melakukan usaha di Indonesia melalui bentuk suaha tetap (BUT) dikenakan Pajak Penghasilan final sebesar 2,64% dari jumlah peredaran bruto, yang meliputi semua imbalan yang diterima, diperoleh dari jasa angkutan orang dan atau barang dari pelabuhan di Indonesia ke pelabuhan launnya baik di Indonesia maupun di luar negeri, dengan memperhatikan ketentuan *tax treaty* yang berlaku;
 - b. Perlakuan pajak penghasilan final tersebut diterapkan terhadap penghasila jasa angkutan baik *charter (full basis dan bareboat basis)* maupun *non charter*. Terhadap penghasilan lain di luar jasa angkutan berlaku ketentuan umum;
 - c. Dalam hal *charter*, pengenaan pajak penghasilan final dilakukan melalui pemotongan pajak oleh pihak yang menyewa, dalam hal menggunakan sistem q.q, sistem tersebut hanya berlaku terbatas pada *charter* yang bersifat *full basis*, sedangkan atas *charter* yang bersifat *bareboat basis* tidak dapat menggunakan sistem q.q;
 - d. Atas imbalan berupa komisi jasa keagenan/perantara yang diterima/diperoleh perusahaan pelayaran/penerbangan dalam negeri atau pihak lain selaku

Lampiran 18 (Lanjutan)

agen/broker dipotong PPh Pasal 23 sebesar 15% x 40% atau 6% dari jumlah bruto komisi (tidak termasuk PPN) oleh pihak BUT perusahaan pelayaran/penerbangan luar negeri.

Demikian pendapat/pendirian kami harap maklum.

Direktur

Taufieq Herman
NIP. 060044570

Tembusan:

1. Direktur Jenderal Pajak;
2. Direktur Peraturan Perpajakan
3. Direktur Pemeriksaan, Penyidikan, dan Penagihan Pajak
4. Kepala Kantor Pelayanan Pajak Badora

