

SURAT TUGAS

Nomor: 387-R/UNTAR/PENELITIAN/XII/2023

Rektor Universitas Tarumanagara, dengan ini menugaskan kepada saudara:

1. **NATAHERWIN, S.E., M.M.,AK**
2. **SYANTI DEWI, S.E., M.Si., Ak., CPA, CA**
3. **WIDYASARI, S.E, M.Si., Ak, CPA, CA**

Untuk melaksanakan kegiatan penelitian/publikasi ilmiah dengan data sebagai berikut:

Judul : Pajak Internasional
Nama Media : Uwais Inspirasi Indonesia
Penerbit : Uwais
Volume/Tahun : Edisi 1
URL Repository : www.penerbituwais.com

Demikian Surat Tugas ini dibuat, untuk dilaksanakan dengan sebaik-baiknya dan melaporkan hasil penugasan tersebut kepada Rektor Universitas Tarumanagara

28 Desember 2023

Rektor



Prof. Dr. Ir. AGUSTINUS PURNA IRAWAN

Print Security : b305f3e285ed1b46728518e2372de912

Disclaimer: Surat ini dicetak dari Sistem Layanan Informasi Terpadu Universitas Tarumanagara dan dinyatakan sah secara hukum.

Lembaga

- Pembelajaran
- Kemahasiswaan dan Alumni
- Penelitian & Pengabdian Kepada Masyarakat
- Penjaminan Mutu dan Sumber Daya
- Sistem Informasi dan Database

Fakultas

- Ekonomi dan Bisnis
- Hukum
- Teknik
- Kedokteran
- Psikologi
- Teknologi Informasi
- Seni Rupa dan Desain
- Ilmu Komunikasi
- Program Pascasarjana

PAJAK INTERNASIONAL



Nataherwin, SE, MM
Syanti Dewi, SE, M.Si, Ak, CPA,CA
Widyasari, SE, M.Si, Ak, CPA

PAJAK INTERNASIONAL

Oleh :

Nataherwin, SE, MM
Syanti Dewi, SE, M.Si, Ak, CPA,CA
Widyasari, SE, M.Si, Ak, CPA

Uwais Inspirasi Indonesia

PAJAK INTERNASIONAL

ISBN: 978-623-133-243-1

Penulis: Nataherwin, SE, MM
Syanti Dewi, SE, M.Si, Ak, CPA,CA
Widyasari, SE, M.Si, Ak, CPA

Tata Letak: Galih
Design Cover: Widi

15.5 cm x 23 cm
viii + 250 Halaman
Cetakan Pertama, November 2023

Diterbitkan Oleh:
Uwais Inspirasi Indonesia
Anggota IKAPI Jawa Timur Nomor: 217/JTI/2019 tanggal 1 Maret 2019

Redaksi:
Ds. Sidoarjo, Kec. Pulung, Kab. Ponorogo
Email: Penerbituwais@gmail. com
Website: www. penerbituwais. com
Telp: 0352-571 892
WA: 0812-3004-1340/0823-3033-5859

Sanksi Pelanggaran Pasal 113 Undang-Undang Nomor 28 tahun 2014 tentang Hak Cipta, sebagaimana yang telah diatur dan diubah dari Undang-Undang nomor 19 Tahun 2002, bahwa:

Kutipan Pasal 113

- (1)Setiap orang yang dengan tanpa hak melakukan pelanggaran hak ekonomi sebagaimana dimaksud dalam pasal 9 ayat (1) huruf i untuk penggunaan secara komersial dipidana dengan pidana penjara paling lama 1 (satu) tahun dan/atau pidana denda paling banyak Rp100. 000. 000, 00 (seratus juta rupiah).
- (2)Setiap orang yang dengan tanpa hak dan/atau tanpa izin pencipta atau pemegang hak cipta melakukan pelanggaran hak ekonomi pencipta sebagaimana dimaksud dalam pasal 9 ayat (1) huruf c, huruf d, huruf f, dan/atau huruf h, untuk penggunaan secara komersial dipidana dengan pidana penjara paling lama 3 (tiga) tahun dan/atau pidana denda paling banyak Rp500. 000. 000, 00 (lima ratus juta rupiah).
- (3)Setiap orang yang dengan tanpa hak dan/atau tanpa izin pencipta atau pemegang hak melakukan pelanggaran hak ekonomi pencipta sebagaimana dimaksud dalam pasal 9 ayat (1) huruf a, huruf b, huruf e, dan/atau huruf g, untuk penggunaan secara komersial dipidana dengan pidana penjara paling lama 4 (empat) tahun dan/atau pidana denda paling banyak Rp1. 000. 000. 000, 00 (satu miliar rupiah).
- (4)Setiap orang yang memenuhi unsur sebagaimana dimaksud pada ayat (3) yang dilakukan dalam bentuk pembajakan, dipidana dengan pidana penjara paling lama 10 (sepuluh) tahun dan/atau pidana denda paling banyak Rp4. 000. 000. 000, 00 (empat miliar rupiah).

KATA PENGANTAR

Dengan memanjatkan puji syukur ke hadirat Allah SWT, Tuhan yang Maha Esa, penulis dapat menyelesaikan Bahan Ajar Pajak Internasional ini.

Materi pajak internasional merupakan salah satu mata kuliah pada program S1 Akuntansi. Mata kuliah ini bertujuan untuk memberikan pemahaman pajak Internasional kepada para mahasiswa program S1 Akuntansi. Pemahaman lika-liku pajak internasional dirasa penting mengingat di era globalisasi sekarang ini arus investasi, perdagangan dan mobilitas sumber daya manusia sudah tidak lagi mengenal batas-batas negara membuat tuntutan pemahaman mahasiswa terkait dengan perpajakan tidak lagi terbatas pada ketentuan perpajakan dalam Undang-undang Domestik Indonesia saja, melainkan ketentuan-ketentuan perpajakan yang timbul ketika suatu transaksi melibatkan pihak-pihak yang di luar yurisdiksi pemajakan di Indonesia, yaitu Undang-undang Domestik negara lain.

Materi pajak internasional membahas bagaimana pemajakan atas penghasilan orang asing atau perusahaan (badan) asing yang diterima dari Indonesia dan bagaimana pemajakan atas penghasilan orang atau perusahaan (badan) Indonesia atas penghasilan yang diterima dari luar negeri, dengan berdasarkan UU domestik dan UU negara lain serta perjanjian perpajakan (*tax treaty*).

Penulis menyadari bahwa bahan ajar ini tidak luput dari kesalahan dan kekurangan, maka kritik dan saran terkait dengan bahan ajar ini sangat diharapkan demi penyempurnaan bahan ajar ini di kemudian hari.

Jakarta, 30 November 2023

Penulis

DAFTAR ISI

KATA PENGANTAR	iii
DAFTAR ISI.....	iv
DAFTAR TABEL	vii
BAB I PENDAHULUAN	1
A. Deskripsi Singkat	1
B. Tujuan Instruksional Umum	2
C. Tujuan Instruksional Khusus.....	2
BAB II PAJAK INTERNASIONAL.....	3
A. Latar Belakang Pajak Internasional	3
B. Ruang Lingkup Pajak Internasional	6
BAB III DOMISILI FISKAL	9
A. Pengertian Domisili Fiskal	9
B. Subjek Pajak Dalam Negeri.....	10
C. Subjek Pajak Luar Negeri.....	12
D. Perbedaan Subjek Pajak Dalam Negeri Dan Luar Negeri ...	14
E. Tidak Termasuk Subjek Pajak	16
F. Penentuan Domisili Fiskal Di Beberapa Negara	18
G. Surat Keterangan Domisili	24
BAB IV KREDIT PAJAK LUAR NEGERI	31
A. Latar Belakang	31
B. Kredit Pajak PPh Pasal 24.....	35
BAB V TRANSAKSI DENGAN MATA UANG ASING	49
A. Kurs Mata Uang Asing.....	49
B. Keuntungan Atau Kerugian Selisih Kurs Mata Uang Asing ..	53
C. Pembukuan Dengan Mata Uang Asing.....	55
BAB VI PEMAJAKAN ATAS ORANG ASING (EKSPATRIAT)	61
A. Orang Asing Dengan Status Subjek Pajak Luar Negeri	61

B. Orang Asing Dengan Status Subjek Pajak Dalam Negeri...	62
BAB VII PEMAJAKAN ATAS TENAGA KERJA INDONESIA (TKI)	83
A. TKI Bekerja Di Luar Negeri Lebih Dari 183 Hari	83
B. TKI Bekerja Di Luar Negeri Tidak Lebih Dari 183 Hari.....	85
BAB VIII PERUSAHAAN PENANAMAN MODAL ASING (PMA)	90
A. Pajak Penghasilan Perusahaan PMA.....	90
B. Fasilitas Pajak Bagi Perusahaan PMA	108
BAB IX BENTUK USAHA TETAP (BUT)	115
A. Pengertian Bentuk Usaha Tetap (BUT)	115
B. Pajak Penghasilan BUT	118
BAB X PERSETUJUAN PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA	130
A. Pajak Berganda	130
B. Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (<i>Tax Treaty</i>).	132
BAB XI TAX HAVEN COUNTRY	198
A. Pengertian Tax Haven Country	198
B. Penanganan <i>Tax Haven Country</i>	201
BAB XII TRANSFER PRICING	205
A. Pengertian <i>Transfer Pricing</i>	205
B. Penanganan <i>Transfer Pricing</i>	208
BAB XIII CONTROLLED FOREIGN CORPORATIONS (CFC)	232
A. Pengertian CFC	233
B. Penanganan CFC	233
C. <i>Special Purpose Company</i>	236
BAB XIV TREATY SHOPPING	239
A. Pengertian <i>Treaty Shopping</i>	240
B. Penanganan <i>Treaty Shopping</i>	240

BAB XV THIN CAPITALIZATION	243
A. Pengertian <i>Thin Capitalization</i>	243
B. Penanganan <i>Thin Capitalization</i>	244
DAFTAR PUSTAKA.....	248
BIODATA PENULIS.....	249

DAFTAR TABEL

Tabel V.1 Tabel Pemotongan PPh Pasal 21 bagi Subjek Pajak Dalam Negeri.....	66
Tabel V. 2 Tabel Standar Gaji Karyawan Asing Berdasarkan Jabatan.....	70
Tabel V.3 Tabel Standar Gaji Karyawan Asing Berdasarkan Usaha.....	72
Tabel V.4 Tabel Tarif Pajak Pasal 17.....	76
Tabel VII. 1. Tabel Amortisasi Harta Berwujud.....	110
Tabel IX. 1. Tabel Penerapan Ketentuan P3B dan UU Domestik.....	133
Tabel IX.2 Tabel Model Struktur P3B.....	135
Tabel IX.3 Time Test Aktivitas pada P3B.....	148
Tabel IX.4 Tabel Ringkasan Tarif <i>Branch Profit Tax</i> pada P3B Indonesia.....	158
Tabel IX. 5 Tabel Ringkasan Perlakuan P3B.....	161
Tabel IX. 6 Tabel Tarif Pemotongan PPh atas Dividen pada P3B.....	166
Tabel IX.7 Tabel Tarif Pemotongan PPh atas Bunga pada P3B.....	168
Tabel IX. 8 Tabel Tarif Pemotongan PPh atas Royalti pada P3B.....	172
Tabel IX. 9 Tabel Time Test Penentuan Hak Pemajakan Indonesia.....	180
Tabel IX.10 Tabel Time Test Hak Pemajakan pada P3B.....	182
Tabel IX.11 Tabel Penghasilan Lain.....	190

DAFTAR GAMBAR

Gambar I.1 Gambar Ruang Lingkup Pajak Internasional.....6



BAB I PENDAHULUAN

A. Deskripsi Singkat

Pesatnya kegiatan ekonomi di era globalisasi telah melewati batas-batas negara, menimbulkan permasalahan tersendiri dari sisi perpajakan. Setiap negara mempunyai kedaulatan dalam memajaki baik atas penduduk maupun bukan penduduk yang ada di negaranya. Prinsip-prinsip pemajakan berbeda yang dianut di masing-masing negara dapat memunculkan pajak berganda internasional (*international double taxation*). Tentu saja pengenaan pajak berganda akan menghambat kegiatan ekonomi, terutama yang melibatkan transaksi antar negara. Padahal dalam era globalisasi, perdagangan antar negara dianggap mendorong pertumbuhan ekonomi, sehingga masalah pajak berganda ini perlu mendapat perhatian tiap negara.

Sisi lain globalisasi, perdagangan bebas telah melahirkan perusahaan-perusahaan multinasional juga menimbulkan permasalahan tersendiri dari sisi perpajakan. Perusahaan-perusahaan ini cenderung berusaha memaksimalkan keuntungan dengan menggunakan berbagai macam cara. Cara-cara yang digunakan tersebut kadang sudah termasuk dalam kategori membahayakan dari sisi penerimaan pajak (*harmful tax practices*). Otoritas perpajakan tentu harus mewaspadai, dan menyiapkan seperangkat aturan untuk menangkalnya.

Ruang lingkup pajak internasional sebenarnya cukup luas, meliputi aspek pajak internasional yang terdapat dalam undang-undang domestik Indonesia yaitu UU PPh, aspek pajak internasional yang ada dalam undang-undang perpajakan negara lain dan perjanjian perpajakan yang dibuat antara Indonesia dengan negara lain.

B. Tujuan Instruksional Umum

Setelah mempelajari bahan ajar ini, mahasiswa diharapkan mampu memahami dan menerapkan ketentuan Perpajakan Internasional dari sudut pandang unilateral, bilateral, maupun multilateral di negara Indonesia sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku baik nasional dan atau internasional.

C. Tujuan Instruksional Khusus

Setelah mempelajari bahan ajar ini, mahasiswa diharapkan mampu :

1. Menjelaskan pengertian dan ruang lingkup pajak internasional
2. Menjelaskan ketentuan menyangkut penentuan domisili fiskal
3. Menjelaskan ketentuan menyangkut kredit pajak luar negeri
4. Menjelaskan aspek perpajakan atas transaksi dengan mata uang asing
5. Menjelaskan aspek perpajakan atas orang asing (ekspatriat)
6. Menjelaskan aspek perpajakan atas tenaga kerja Indonesia (TKI) yang bekerja di luar negeri
7. Menjelaskan aspek perpajakan atas perusahaan penanaman modal asing (PMA)
8. Menjelaskan aspek perpajakan atas bentuk usaha tetap (BUT)
9. Menjelaskan aspek perpajakan sehubungan dengan persetujuan penghindaran pajak berganda
10. Menjelaskan aspek perpajakan terkait dengan *tax haven country*
11. Menjelaskan aspek perpajakan terkait dengan *transfer pricing*
12. Menjelaskan aspek perpajakan terkait dengan *controlled foreign corporation*
13. Menjelaskan aspek perpajakan terkait *treaty shopping*
14. Menjelaskan aspek perpajakan terkait dengan *thin capitalization*



BAB II

PAJAK INTERNASIONAL

Tujuan Instruksional Khusus :

Setelah mempelajari materi ini mahasiswa dapat menjelaskan pengertian dan ruang lingkup pajak internasional.

A. Latar Belakang Pajak Internasional

Sekian tahun terakhir era globalisasi menjadi semakin nyata, arus investasi, perdagangan dan mobilitas sumber daya manusia sudah tidak lagi mengenal batas-batas negara. Investasi internasional dianggap berperan penting dalam memberikan kontribusi perkembangan ekonomi suatu negara, terutama negara berkembang, sehingga tiap negara berlomba-lomba untuk menarik investasi asing ke negaranya. Di banyak negara, perdagangan internasional menjadi salah satu faktor utama untuk meningkatkan GDP (*gross domestic product*), yang menjadi salah satu indikator kemakmuran suatu negara. Sehingga berbagai cara ditempuh untuk mengatasi hambatan perdagangan internasional. Selain itu, liberalisasi berdampak pada mobilitas sumber daya manusia baik secara permanen maupun temporer. Setiap orang dapat mencari lapangan pekerjaan di negara lain dengan alasan mencari tingkat hidup yang lebih baik, kondisi kerja dan standar yang lebih tinggi dan alasan-alasan lainnya.

Perkembangan kegiatan ekonomi di era globalisasi yang telah melewati batas-batas yurisdiksi negara, menimbulkan permasalahan tersendiri dari sisi perpajakan. Setiap negara mempunyai kedaulatan dalam memajaki baik atas penduduk maupun bukan penduduk yang ada di negaranya. Prinsip

tersebut mempengaruhi perlakuan perpajakan terhadap subjek maupun objek pajak luar negeri (Surahmat, 2001). Untuk memberikan gambaran, berikut ini adalah beberapa asas pemajakan yang dikemukakan oleh Prof Rochmat Sumintoro

- a. Asas domisili. Berdasarkan asas domisili subjek pajak dikenakan pajak di negara tempat subjek pajak tersebut berdomisili. Umumnya negara ini menerapkan prinsip *world wide income*, yaitu penghasilan akan dikenakan pajak di negara domisili baik yang diperoleh dari dalam negeri maupun dari luar negeri. Indonesia termasuk negara yang menggunakan asas ini.
- b. Asas sumber. Berdasarkan asas sumber pajak dikenakan berdasarkan di mana sumber penghasilan berasal.
- c. Asas kewarganegaraan. Berdasarkan asas kewarganegaraan pengenaan pajak didasarkan pada status kewarganegaraan seseorang. Jadi setiap orang yang menjadi warga negara di suatu negara akan dikenakan pajak di negara tersebut walaupun penghasilannya diterima dari negara lain. Amerika Serikat termasuk negara yang menganut asas ini.
- d. Asas campuran dari asas-asas di atas. Negara ini menganut campuran dari beberapa asas di atas
- e. Asas teritorial. Berdasarkan asas ini pajak dikenakan atas penghasilan yang diperoleh di wilayah (teritorial) suatu negara, Jadi yang dikenakan pajaknya atas penghasilan yang diperoleh dalam wilayah negara tersebut, sehingga atas penghasilan yang diperoleh dari luar negara tersebut tidak dikenakan pajak.

Prinsip-prinsip pemajakan berbeda yang dianut di masing-masing negara menjadi cikal bakal munculnya pajak berganda internasional (*international double taxation*). Untuk memberikan gambaran pajak berganda diilustrasikan sebagai berikut; Mr Smith seorang warga negara Amerika Serikat, sudah tinggal dan bekerja di Indonesia selama 5 tahun. Berdasarkan UU Pajak Indonesia Mr Smith dianggap sebagai penduduk Indonesia karena telah tinggal di Indonesia selama 5 tahun (lebih dari 183 hari dianggap subjek pajak dalam negeri) sehingga

Indonesia akan memajaki penghasilan Mr Smith. Di saat yang sama Mr Smith dianggap sebagai wajib pajak Amerika Serikat karena memiliki kewarganegaraan Amerika Serikat, akibatnya Amerika Serikat juga merasa berhak memajaki penghasilan Mr Smith.

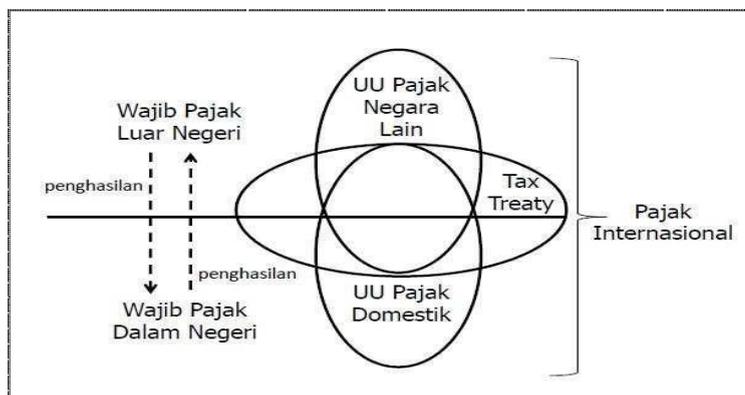
Dengan demikian Mr Smith akan dipajaki dua kali atas penghasilan yang sama (*double taxation*). Tentu saja pengenaan pajak berganda akan menghambat kegiatan ekonomi, terutama yang melibatkan transaksi antar negara. Masing-masing negara berusaha menghilangkan atau paling tidak mengurangi pajak berganda ini baik secara *unilateral* maupun *bilateral*. Secara unilateral suatu negara dapat mengadopsi metode-metode penghindaran pajak berganda internasional dalam UU Domestik negara tersebut, misalnya penerapan metode kredit pajak (*credit method*) atau metode pengecualian (*exemption method*). Secara bilateral suatu negara dapat membuat persetujuan dengan negara lain (*tax treaty*) mengenai penghindaran pajak berganda. Persetujuan tersebut pada intinya akan membagi atau membatasi hak pemajakan suatu negara atas suatu penghasilan.

Globalisasi telah melahirkan perusahaan-perusahaan multi nasional, yang umumnya memiliki dana besar. Mereka memainkan peranan penting dalam proses investasi dan perdagangan internasional. Tidak dapat dihindari, perusahaan multinasional yang mempunyai jangkauan luas lintas negara, harus berkompetisi dengan perusahaan lain. Dengan dana besar yang dimiliki, mereka mempunyai pengaruh kuat dalam politik global. Negara-negara sering kali menawarkan fasilitas untuk menarik investasi, seperti seperti penurunan tarif pajak bahkan ada beberapa negara menawarkan tidak mengenakan pajak sama sekali. Alternatif-alternatif yang ditawarkan oleh negara-negara tersebut tentu saja tidak diabaikan oleh perusahaan yang memang berusaha melakukan efisiensi beban pajak. Kondisi ini memunculkan apa yang disebut dengan pilihan rezim pemajakan (*preferential tax regime*). Kebijakan suatu negara yang tidak mengenakan pajak atau mengenakan pajak dengan sangat rendah sering disebut dengan istilah *tax haven*. Tentu saja

keberadaan *tax haven country* akan merugikan negara lain yang tidak menerapkan kebijakan yang sama. Adanya *tax haven country* merupakan cikal bakal terjadinya praktik yang tidak sehat di bidang perpajakan internasional, di antaranya *transfer pricing*, *controlled foreign corporation* dan *treaty shopping*. Supaya praktek-praktek perpajakan ini tidak merugikan penerimaan negara, tiap negara umumnya mempunyai seperangkat aturan untuk menangkalnya.

B. Ruang Lingkup Pajak Internasional

Pajak Internasional pada dasarnya berdasarkan pada ketentuan pemajakan domestik yang berlaku terhadap wajib pajak dalam negeri yang memperoleh penghasilan dari luar negeri dan terhadap wajib pajak luar negeri yang memperoleh penghasilan dari Indonesia. Selain pada ketentuan domestik, pajak internasional juga berdasarkan pada perjanjian perpajakan dan praktek perpajakan global (Gunadi, 1997). Dengan kata lain pajak internasional akan berbicara mengenai bagaimana pemajakan atas penghasilan orang asing atau perusahaan (badan) asing yang diterima dari Indonesia dan bagaimana pemajakan atas penghasilan orang atau perusahaan (badan) Indonesia atas penghasilan yang diterima dari luar negeri, dengan berdasarkan UU domestik dan UU negara lain serta perjanjian perpajakan (*tax treaty*).



Gambar I.1 Gambar Ruang Lingkup Pajak Internasional

Jadi dimensi pajak internasional sebenarnya cukup luas, meliputi aturan pajak internasional yang sudah ada dalam UU Pajak Indonesia, aturan perpajakan yang ada di UU Pajak Negara lain yang bersinggungan serta persetujuan penghindaran pajak (*tax treaty*) yang telah dibuat Indonesia dengan negara lain.

RANGKUMAN

- 1) Prof Rochmat Sumitro mengemukakan asas-asas pemajakan sebagai berikut :
 - a. Asas domisili. Berdasarkan asas domisili subjek pajak dikenakan pajak di negara tempat subjek pajak tersebut berdomisili. Asas sumber. Berdasarkan asas sumber pajak dikenakan berdasarkan di mana sumber penghasilan berasal.
 - b. Asas kewarganegaraan. Berdasarkan asas kewarganegaraan pengenaan pajak didasarkan pada status kewarganegaraan seseorang.
 - c. Asas campuran dari asas-asas di atas. Negara ini menganut campuran dari beberapa asas di atas
 - d. Asas teritorial. Berdasarkan asas ini pajak dikenakan atas penghasilan yang diperoleh di wilayah (teritorial) suatu negara, Jadi yang dikenakan pajaknya atas penghasilan yang diperoleh dalam wilayah negara tersebut.
- 2) Ruang lingkup pajak internasional meliputi aturan pajak internasional yang sudah ada dalam UU Pajak Indonesia, aturan perpajakan yang ada di UU Pajak Negara lain yang bersinggungan serta persetujuan penghindaran pajak (*tax treaty*) yang telah dibuat Indonesia dengan negara lain.

LATIHAN

- 1) Jelaskan asas-asas perpajakan yang dikenal, terkait dengan pajak internasional.
- 2) Jelaskan ruang lingkup pajak internasional.



BAB III DOMISILI FISKAL

Tujuan Instruksional Khusus :

Setelah mempelajari materi ini mahasiswa dapat menjelaskan ketentuan menyangkut penentuan domisili fiskal

A. Pengertian Domisili Fiskal

Domisili fiskal (*fiscal domicile*) atau *fiscal resident* adalah status kependudukan yang digunakan untuk tujuan pemajakan. UU PPh Indonesia menggunakan istilah subjek pajak dalam negeri untuk penduduk (*resident*) dan istilah subjek pajak luar negeri untuk bukan penduduk (*non resident*).

Umumnya domisili fiskal tidak selalu dikaitkan dengan status kewarganegaraan seseorang atau penduduk menurut UU Kependudukan. Indonesia termasuk negara yang menentukan domisili fiskal tanpa melihat apakah seseorang berkewarganegaraan Indonesia atau tidak. Sedangkan Amerika Serikat termasuk negara yang menentukan domisili fiskal juga melihat status kewarganegaraan. Setiap warga negara Amerika Serikat secara otomatis akan menjadi penduduk (*resident*) untuk tujuan pemajakan di Amerika.

Status penduduk (*resident*) atau bukan penduduk (*non resident*) akan mempengaruhi pemajakan atas penghasilan seseorang. Pemajakan untuk penduduk umumnya dikenakan menggunakan prinsip *world wide income*, sehingga akan dikenakan pajak di negara domisili baik penghasilan yang diterima atau diperoleh di dalam negeri maupun penghasilan yang diterima atau diperoleh di luar negeri. Sedangkan

pemajakan untuk bukan penduduk umumnya dikenakan pajak di negara sumber hanya atas penghasilan yang diterima atau diperoleh dari negara tersebut.

B. Subjek Pajak Dalam Negeri

Sesuai dengan pasal 2 ayat (3) UU PPh, kriteria dari subjek dalam negeri adalah :

1. Orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau orang pribadi yang dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia;
2. Badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia, kecuali unit tertentu dari badan pemerintah yang memenuhi kriteria:
 - a. pembentukannya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan;
 - b. pembiayaannya bersumber dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah;
 - c. penerimaannya dimasukkan dalam anggaran Pemerintah Pusat atau Pemerintah Daerah; dan
 - d. pembukuannya diperiksa oleh aparat pengawasan fungsional negara; dan
3. Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak.

Subjek pajak orang pribadi dalam negeri menjadi Wajib Pajak apabila telah menerima atau memperoleh penghasilan yang besarnya melebihi Penghasilan Tidak Kena Pajak. Subjek pajak badan dalam negeri menjadi Wajib Pajak sejak saat didirikan, atau bertempat kedudukan di Indonesia.

Contoh :

Mr John seorang warga negara asing (WNA) mengikat kontrak untuk bekerja selama dua tahun pada sebuah perusahaan pertambangan yang melakukan kegiatan

pengeboran minyak dan gas (migas) lepas pantai di Indonesia. Mr John berada di Indonesia selama 300 hari dalam setiap tahunnya. Bagaimana status subjek pajak Mr John menurut UU PPh?

Pada prinsipnya orang pribadi yang menjadi subjek pajak dalam negeri adalah orang pribadi yang bertempat tinggal atau berada di Indonesia. Termasuk dalam pengertian orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia adalah mereka yang mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia.

UU PPh tidak melihat status subjek pajak orang pribadi berdasarkan kewarganegaraan, namun lebih pada faktor :

- a. tempat tinggal,
- b. berapa lama berada di Indonesia dan
- c. adanya niat untuk bertempat tinggal di Indonesia.

Apakah seseorang mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia ditimbang menurut keadaan. Keberadaan orang pribadi di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari tidaklah harus berturut-turut, tetapi ditentukan oleh jumlah hari orang tersebut berada di Indonesia dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan sejak kedatangannya di Indonesia.

Dari contoh kasus di atas dapat diketahui bahwa :

- a) Dengan menandatangani kontak kerja menunjukkan Mr John punya niat untuk berada di Indonesia
- b) Mr John secara fisik berada di Indonesia selama 300 hari tahun atau lebih dari 183 hari dalam satu tahunnya Dengan demikian menurut ketentuan UU PPh Mr John akan dianggap sebagai Subjek Pajak Dalam Negeri.

Untuk wajib pajak badan dalam negeri penentuan domisili fiskal dilihat dari tempat didirikan atau bertempat kedudukan badan tersebut. Pengertian didirikan di Indonesia adalah dasar hukum pendirian badan tersebut menggunakan hukum Indonesia dan kemudian didaftarkan di Indonesia. Contohnya untuk mendirikan perseroan terbatas menggunakan dasar hukum UU nomor 40 Tahun 2007 dan ketentuan lain

terkait dengan pendirian perseroan terbatas di Indonesia. Kemudian di daftarkan untuk mendapatkan pengesahan dari kehakiman. Pengertian tempat kedudukan adalah tempat kedudukan manajemen efektif (*effective management*) berada. Tempat manajemen efektif bisa diartikan di mana biasanya keputusan-keputusan penting manajemen diambil. Dengan kata lain tempat kedudukan manajemen biasa diartikan sebagai di mana kantor pusat wajib pajak badan terletak.

Wajib pajak dalam negeri baik orang pribadi maupun badan sesuai dengan pasal 4 ayat (1) UU PPh akan dikenakan pajak atas baik yang berasal dari Indonesiamaupun dari luar Indonesia. Dengan kata lain wajib pajak dikenakan pajak menggunakan prinsip *world wide income*.

C. Subjek Pajak Luar Negeri

Subjek pajak luar negeri adalah :

1. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia; dan
2. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia tidak dari menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.

Subjek pajak luar negeri baik orang pribadi maupun badan sekaligus menjadi Wajib Pajak karena menerima dan/atau memperoleh penghasilan yang bersumber dari Indonesia atau menerima dan/atau memperoleh penghasilan yang bersumber

dari Indonesia melalui bentuk usaha tetap di Indonesia

Contoh :

Mr Bill seorang warga negara asing (WNA) yang mempunyai keahlian dalam bidang geoseismik. Mr Bill bekerja pada sebuah perusahaan pertambangan yang sedang dalam tahap eksplorasi di kawasan Indonesia Timur. Pekerjaan tersebut mengharuskan Mr Bill untuk melakukan kunjungan ke lokasi penambangan beberapa kali dalam satu tahun. Mr Bill berada di Indonesia selama 120 hari dalam setiap tahunnya. Bagaimana status subjek pajak Mr John menurut UU PPh? Dalam kasus ini, Mr Smith berada di Indonesia selama 120 hari atau kurang dari 183 hari, sehingga status subjek pajak untuk Mr Smith adalah subjek pajak luar negeri.

Wajib pajak luar negeri hanya akan dikenakan pajak atas penghasilan yang diterima atau diperoleh bersumber dari Indonesia saja. Pasal 26 UU PPh mengatur bahwa atas penghasilan wajib pajak luar negeri, dengan nama dan dalam bentuk apa pun, yang dibayarkan, disediakan untuk dibayarkan, atau telah jatuh tempo pembayarannya oleh badan pemerintah, subjek pajak dalam negeri, penyelenggara kegiatan, 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. Adapun penghasilan wajib pajak luar negeri yang menjadi objek pemotongan PPh pasal 26 adalah:

- a. dividen;
- b. bunga termasuk premium, diskonto, dan imbalan sehubungan dengan jaminan pengembalian utang;
- c. royalti, sewa, dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta;
- d. imbalan sehubungan dengan jasa, pekerjaan, dan kegiatan;
- e. hadiah dan penghargaan;
- f. pensiun dan pembayaran berkala lainnya;
- g. premi *swap* dan transaksi lindung nilai lainnya; dan/atau
- h. keuntungan karena pembebasan utang.

Sesuai dengan ketentuan ini, misalnya suatu badan subjek pajak dalam negeri membayarkan royalti sebesar Rp 100.000.000 kepada Wajib Pajak luar negeri, subjek pajak dalam negeri tersebut berkewajiban untuk memotong Pajak Penghasilan sebesar 20% dari Rp 100.000.000,00 atau Rp 20.000.000 . Sebagai contoh lain, seorang atlet dari luar negeri yang ikut mengambil bagian dalam perlombaan lari maraton di Indonesia kemudian merebut hadiah uang maka atas hadiah tersebut dikenai pemotongan Pajak Penghasilan sebesar 20%.

Selain itu, PPh pasal 26 juga dikenakan penghasilan dari penjualan atau pengalihan harta di Indonesia, kecuali yang diatur dalam Pasal 4 ayat (2), dan penghasilan dari penjualan atau pengalihan saham yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak luar negeri selain bentuk usaha tetap di Indonesia, dan premi asuransi yang dibayarkan kepada perusahaan asuransi luar negeri. Besarnya PPh pasal 26 yang dipotong adalah 20% (dua puluh persen) dari perkiraan penghasilan neto.

D. Perbedaan Subjek Pajak Dalam Negeri Dan Luar Negeri

Perbedaan yang penting antara Wajib Pajak dalam negeri dan Wajib Pajak luar negeri terletak dalam pemenuhan kewajiban pajaknya, antara lain:

1. Wajib Pajak dalam negeri dikenai pajak atas penghasilan baik yang diterima atau diperoleh dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, sedangkan Wajib Pajak luar negeri dikenai pajak hanya atas penghasilan yang berasal dari sumber penghasilan di Indonesia.
2. Wajib Pajak dalam negeri dikenai pajak berdasarkan penghasilan neto dengan tarif umum, sedangkan Wajib Pajak luar negeri dikenai pajak berdasarkan penghasilan bruto dengan tarif pajak sepadan; dan
3. Wajib Pajak dalam negeri wajib menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan sebagai sarana untuk menetapkan pajak yang terutang dalam suatu tahun pajak, sedangkan Wajib Pajak luar negeri tidak wajib menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak

Penghasilan karena kewajiban pajaknya dipenuhi melalui pemotongan pajak yang bersifat final.

Contoh :

Tn. Budiman seorang subjek pajak dalam negeri dalam tahun berjalan memperoleh penghasilan netto dari dalam negeri sebesar Rp 600.000.000 dan penghasilan netto dari luar negeri sebesar Rp 100.000.000. Berapa penghasilan yang akan dikenakan pajak di Indonesia?

Karena Tn. Budiman berstatus subjek pajak dalam negeri maka penghasilan yang akan dikenakan pajak di Indonesia sebesar Rp 400.000.000 yaitu baik penghasilan yang berasal dari dalam negeri (Rp 300.000.000) maupun penghasilan yang berasal dari luar negeri (Rp 100.000.000)

Untuk orang pribadi setelah penghasilan netto dikurangi PTKP akan dikenakan tarif progresif pasal 17 yaitu :

- Untuk penghasilan sampai dengan Rp 60.000.000 dikenakan tarif 5%
- Di atas 60.000.000 sampai dengan Rp 250.000.000 dikenakan tarif 15%
- Di atas 250.000.000 sampai dengan Rp 500.000.000 dikenakan tarif 25%
- Di atas 500.000.000 sampai dengan Rp 5.000.000.000 dikenakan tarif 30%
- Di atas 5.000.000.000 dikenakan tarif 35%

Sebagai subjek pajak dalam negeri Tn. Budiman punya kewajiban untuk menyampaikan SPT. Contoh :

Mr. Cruzz berstatus sebagai subjek pajak luar negeri. Mr. Cruzz berprofesi sebagai seorang konsultan manajemen. Pada tahun 2020 Mr. Cruzz memperoleh penghasilan dari luar negeri sebesar Rp 600.000.000 dan penghasilan dari pemberian jasa konsultasi Indonesia sebesar Rp 300.000.000 dengan biaya operasional selama memberikan jasa konsultasi di Indonesia sebesar Rp 200.000.000

Berapa penghasilan yang akan dikenakan pajak di Indonesia?

Karena Mr. Cruzz berstatus sebagai subjek pajak luar negeri, maka penghasilan yang akan dikenakan pajak di Indonesia hanya atas penghasilan yang bersumber dari Indonesia saja yaitu sebesar 300.000.000 dari basis bruto. Penghasilan yang bersumber dari luar negeri sebesar 600.000.000 tidak akan dikenakan pajak di Indonesia. Tarif pajak yang dikenakan adalah tarif PPh pasal 26 sebesar 20%, yang dilakukan melalui pemotongan pajak oleh pihak yang melakukan pembayaran. Atas pajak yang dipotong tersebut akan bersifat final karena Mr. Cruzz berstatus sebagai subjek pajak luar negeri. Mr. Cruzz tidak punya kewajiban menyampaikan SPT di Indonesia.

E. Tidak Termasuk Subjek Pajak

Yang tidak termasuk subjek pajak menurut ketentuan UU PPh adalah :

- a. kantor perwakilan negara asing;
- b. pejabat-pejabat perwakilan diplomatik dan konsulat atau pejabat-pejabat lain dari negara asing dan orang-orang yang diperbantukan kepada mereka yang bekerja pada dan bertempat tinggal bersama-sama mereka dengan syarat bukan warga negara Indonesia dan di Indonesia tidak menerima atau memperoleh penghasilan di luar jabatan atau pekerjaannya tersebut serta negara bersangkutan memberikan perlakuan timbal balik;
- c. organisasi-organisasi internasional dengan syarat:
 1. Indonesia menjadi anggota organisasi tersebut; dan
 2. Tidak menjalankan usaha atau kegiatan lain untuk memperoleh penghasilan dari Indonesia selain memberikan pinjaman kepada pemerintah yang dananya berasal dari iuran para anggota;
- d. pejabat-pejabat perwakilan organisasi internasional dengan syarat bukan warga negara Indonesia dan tidak menjalankan usaha, kegiatan, atau pekerjaan lain untuk

memperoleh penghasilan dari Indonesia.

Organisasi internasional yang tidak termasuk subjek pajak ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 243/KMK.03/2003 jo. 215/PMK.03/2008 jo. PMK No.15 tahun 2001.

Contoh :

Mr George seorang warga negara asing berprofesi sebagai duta besar (pejabat perwakilan diplomatik) dari negaranya yang berkedudukan di Indonesia.

Apakah Mr George berstatus sebagai subjek pajak menurut UU PPh ?

Jika pada suatu waktu Mr George diundang menjadi pembicara dalam suatu seminar yang diselenggarakan sebuah Universitas di Indonesia dan menerima honorarium selaku pembicara seminar apakah penghasilan tersebut dapat dipajaki di Indonesia? Mr George bukan subjek pajak menurut UU PPh dengan syarat dia sebagai pejabat perwakilan diplomatik. Selain itu ada syarat berikutnya bahwa dia bukan warga negara Indonesia dan di Indonesia tidak menerima atau memperoleh penghasilan diluar jabatan atau pekerjaannya tersebut serta negara bersangkutan memberikan perlakuan timbal balik. Dalam kasus Mr George diundang menjadi pembicara dalam suatu seminar yang diselenggarakan sebuah Universitas di Indonesia dan menerima honorarium selaku pembicara seminar maka atas penghasilan tersebut dapat dipajaki di Indonesia karena Mr George berstatus sebagai subjek pajak menurut UU PPh, sebab George tidak lagi memenuhi semua syarat yaitu menerima penghasilan di luar jabatannya dari Indonesia

Contoh :

Amir seorang warga negara Indonesia bekerja sebagai pegawai bagian administrasi di Sekretariat ASEAN (ASEAN *Secretariat*) di Jakarta. ASEAN *Secretariat* termasuk organisasi internasional yang tidak termasuk subjek pajak penghasilan.

Apakah atas penghasilan berupa gaji yang diterima Amir dari Sekretariat ASEAN di Jakarta dapat dikenakan pajak menurut UU PPh?

Meskipun ASEAN *Secretariat* termasuk organisasi internasional yang tidak termasuk subjek pajak penghasilan dan Amir bekerja selaku pegawai di situ atas penghasilan Amir tetap dapat dikenakan pajak di Indonesia karena tidak memenuhi syarat yaitu bukan warga negara Indonesia.

F. Penentuan Domisili Fiskal Di Beberapa Negara

Setiap negara mempunyai aturan sendiri dalam menentukan definisi penduduk untuk tujuan pemajakan (*fiscal domicile/fiscal resident*). Untuk subjek pajak badan relatif tidak terdapat banyak perbedaan. Umumnya domisili fiskal subjek pajak badan ditentukan dari tempat pendirian dan tempat kedudukan manajemen.

Untuk subjek pajak orang pribadi, kriteria menentukan definisi penduduk cukup beragam tergantung dari falsafah yang dianut masing-masing negara. Sebagai contoh berikut ini definisi penduduk untuk tujuan pemajakan di beberapa negara.

1. Amerika Serikat

Seseorang dianggap penduduk untuk tujuan pemajakan di Amerika Serikat jika orang tersebut merupakan warga negara Amerika Serikat, termasuk semua pemegang *green card* (surat izin untuk menetap di Amerika Serikat). Amerika Serikat menggunakan asas kewarganegaraan dijadikan dasar penentuan domisili fiskal. Jadi mereka yang memegang paspor Amerika Serikat akan dikenai pajak di Amerika tanpa melihat apakah tempat tinggalnya di Amerika atau di luar negeri.

Seseorang juga dapat dianggap sebagai penduduk jika masuk dalam uji kriteria yang disebut sebagai uji keberadaan substansial (*substantial present test*). Dalam uji ini, seseorang akan menjadi penduduk jika :

- a. orang tersebut berada di Amerika Serikat untuk setidaknya

- 31 hari pada tahun itu, dan jika
- b. jumlah berikut sama atau melebihi 183 hari:
 - jumlah hari keberadaan Amerika Serikat selama tahun berjalan, ditambah
 - sepertiga jumlah hari orang tersebut berada di Amerika Serikat pada tahun sebelumnya, ditambah
 - seperenam jumlah hari orang tersebut berada di Amerika Serikat 2 tahun sebelumnya.

2. Hongkong

Seseorang akan dianggap sebagai penduduk untuk tujuan pemajakan di Hongkong jika:

- a. Warga negara yang lahir di Hong Kong.
- b. Warga negara Cina yang lahir di luar Hong Kong, tetapi yang secara sah diizinkan untuk tinggal di Hong Kong dan telah melakukannya selama 7 tahun.
- c. Warga negara Cina yang lahir di luar Hong Kong dengan orang tua (ayah atau ibu) yang pada saat lahir, sudah menjadi penduduk tetap Hong Kong.
- d. Warga negara asing (bukan dari kebangsaan Cina) yang tinggal di Hong Kong secara sah selama 7 tahun dan telah memilih Hong Kong sebagai tempat tinggal tetap mereka.
- e. Warga negara asing di bawah usia 21 yang lahir di Hong Kong dengan orang tua yang merupakan penduduk permanen sebagaimana didefinisikan dalam kategori (4). Saat mencapai usia 21, orang-orang ini harus menetapkan status penduduk permanen mereka sendiri di bawah salah satu kategori di atas, kalau tidak mereka akan berhenti menjadi penduduk tetap Hong Kong.
- f. Orang yang tidak punya hak tinggal di tempat lain selain Hong Kong sebelum pendirian Hong Kong SAR.

Walaupun Hongkong merupakan bagian dari China, namun secara ekonomi Hongkong independen termasuk dalam bidang perpajakan. Hongkong mempunyai kriteria penentuan definisi penduduk untuk tujuan pemajakan yang berbeda dengan China.

3. Malaysia

Seseorang akan dianggap penduduk untuk tujuan pemajakan di Malaysia jika:

- a. Berada di Malaysia selama 182 hari atau lebih dalam 1 tahun;
- b. Kurang dari 182 hari pada 1 tahun tetapi lebih dari 182 hari jika dihitung kumulatif dengan tahun sebelumnya

Contoh: dari tanggal 1 Maret 2019 sampai 31 Desember 2019 = lebih dari 182 hari dari tanggal 1 Januari 2020 sampai 31 Januari 2020 = 31 hari maka dia adalah penduduk untuk tahun 2019 dan 2020;

- c. Berada selama 90 hari atau lebih selama 3 tahun berturut-turut, maka di tahun berikutnya jika berada lebih dari 90 hari maka dia adalah penduduk di tahun tersebut

Contoh: tahun 2017, 2018, 2019 berada di Malaysia selama 90 hari atau lebih, maka di tahun 2020 ketika berada di Malaysia 90 hari atau lebih maka dia adalah penduduk untuk tahun 2020;

- d. Berada kurang dari 90 hari atau sama sekali tidak berada di Malaysia dalam 1 tahun akan tetapi pada tahun sebelumnya dia merupakan penduduk, maka di tahun itu dia masih merupakan penduduk

Contoh: tahun 2017, 2018, 2019 dia menjadi penduduk, maka di tahun 2020 dia otomatis masih menjadi penduduk walaupun dia berada kurang dari 90 hari ataupun sama sekali tidak berada di Malaysia;

4. Inggris

Seseorang akan dianggap sebagai penduduk untuk tujuan pemajakan di Inggris jika

- a. Berada di Inggris minimal 183 hari di Inggris selama satu tahun pajak dari 6 April sampai dengan 5 April
- b. Berniat untuk tinggal di Inggris selama sedikitnya dua tahun
- c. Datang ke Inggris selama rata-rata lebih dari 90 hari per tahun pajak selama empat tahun (bertempat tinggal berlaku dari awal tahun kelima).

5. Singapura

Seseorang akan dianggap sebagai penduduk untuk tujuan pemajakan di Singapura jika

- a. Bertempat tinggal di Singapura; atau
- b. Secara fisik berada di Singapura atau sebagai tenaga kerja di Singapura (kecuali direktur perusahaan) selama 183 hari atau lebih dalam satu tahun
- c. Tinggal di Singapura selama berturut turut selama 3 tahun (tidak harus setahun penuh) ; atau
- d. Datang di Singapura pada atau setelah 1 Januari 2007 untuk tinggal atau bekerja di Singapura secara berturut-turut 183 hari atau lebih dalam 2 tahun

6. Kanada

Seseorang akan dianggap sebagai penduduk untuk tujuan pemajakan di Kanada jika:

- a. tinggal di Kanada selama 183 hari atau lebih dalam tahun pajak;
- b. memiliki tempat tinggal di Kanada, dan
- c. Tidak dianggap sebagai penduduk negara lain di bawah ketentuan dari sebuah perjanjian pajak (*tax treaty*)

7. Arab Saudi

Seseorang akan dianggap sebagai penduduk untuk tujuan pemajakan di Arab Saudi jika :

- a. memiliki tempat tinggal tetap di Arab Saudi dan menetap atau berada atau tinggal di Arab Saudi untuk jumlah waktu tidak kurang dari 30 hari dalam tahun pajak.
- b. tinggal di kerajaan untuk masa waktu yang tidak kurang dari 183 hari dalam tahun pajak.

8. China

Seseorang akan dianggap sebagai penduduk untuk tujuan pemajakan di China jika :

- a. Bertempat tinggal di Cina atau
- b. telah tinggal di China selama satu tahun atau lebih meskipun tanpa tempat tinggal tetap

9. Spanyol

Seseorang akan dianggap sebagai penduduk untuk tujuan pemajakan di Spanyol jika

- a. Orang yang bertempat tinggal di Spanyol selama 183 atau lebih dalam satu tahun kalender atau;
- b. Basis utama atau pusat kegiatan ekonominya berada di Spanyol atau;
- c. Memiliki pasangan dan/atau tanggungan anak yang merupakan warga negara tetap Spanyol (kecuali secara hukum dipisahkan atau dapat membuktikan bahwa subjek pajak merupakan subjek pajak negara lain)

10. Australia

Seseorang akan dianggap sebagai penduduk untuk tujuan pemajakan di Jerman jika

- a. berdomisili di Australia dan tidak memiliki permanen dan tanpa batas terustempat tinggal di luar negeri;
- b. tidak berdomisili di Australia tetapi telah di Australia baik terus menerus atau sebentar-sebentar selama tahun fiskal untuk 183 hari atau lebih (kecuali tempat kebiasaan tinggalnya di luar Australia dan bahwa tidak berniat untuk bertempat tinggal di Australia dan tidak bermaksud untuk tinggal di Australia selama lebih dari 2 tahun).
- c. penduduk yang pergi ke luar negeri untuk bekerja namun masa kerja di luar negeri kurang dari 2 tahun dan dia bermaksud kembali ke Australia

11. Pakistan

Seseorang akan dianggap sebagai penduduk untuk tujuan pemajakan di Pakistan jika

- a. Berada di Pakistan selama 182 hari atau lebih
- b. Berada selama 90 hari atau lebih dalam satu tahun dan selama 4 tahun sebelumnya berada di Pakistan untuk masa selama 365 hari atau lebih

12. Venezuela

Seseorang akan dianggap sebagai penduduk untuk tujuan pemajakan di Venezuela jika:

- a. Berada lebih dari 180 hari dalam suatu tahun pajak, atau
- b. Tinggal di Venezuela lebih dari 180 hari di tahun sebelumnya

13. Jerman

Seseorang akan dianggap sebagai penduduk untuk tujuan pemajakan di Jerman jika

- a. bertempat tinggal di Jerman,
- b. berada di Jerman paling singkat 6 bulan dalam jangka waktu 2 tahun pajak, atau
- c. orang pribadi yang kehidupannya berpusat di Jerman.

14. Jepang

Jepang mengategorikan penduduk untuk tujuan pemajakan menjadi dua yaitu:

- a. Penduduk tidak tetap (*non permanent resident*), apabila seseorang tidak memiliki niat untuk tinggal secara permanen di Jepang, tetapi sudah memiliki domisili atau tempat tinggal di Jepang sampai dengan 5 tahun.
- b. Penduduk tetap (*permanent resident*), apabila seseorang memiliki niat untuk tinggal di Jepang secara permanen atau tanpa niat untuk tinggal di Jepang namun berdomisili atau bertempat tinggal di Jepang selama lebih dari 5 tahun.

15. India

India mengategorikan penduduk untuk tujuan pemajakan menjadi dua, yaitu:

- a. Penduduk biasa (*Resident and Ordinarily Residents*)
Seseorang dikatakan penduduk India biasa (*Ordinarily Residents*) apabila:
 - 1) Orang tersebut berada di India dalam jangka waktu 182 hari atau lebih
 - 2) Orang tersebut empat tahun sebelumnya berada di India dalam jangka waktu 365 hari atau lebih dan berada di India

dalam jangka waktu 60 hari atau lebih pada tahun tersebut.

b. Penduduk tidak biasa (*Resident but not Ordinarily Residents*)
Seseorang dikatakan penduduk yang tidak biasa (*not ordinarily residents*) apabila:

- 1) seseorang telah menjadi bukan penduduk selama sembilan dari sepuluh tahun sebelumnya, atau selama tujuh tahun sebelumnya berada di India dalam jangka waktu 729 hari atau kurang dari itu.
- 2) Sebuah keluarga hindu yang tidak terbagi yang pemimpinya telah menjadi bukan penduduk selama sembilan dari sepuluh tahun sebelumnya, atau selama tujuh tahun sebelumnya berada di India dalam jangka waktu 729 hari atau kurang dari itu.

G. Surat Keterangan Domisili

Dalam praktiknya untuk membuktikan bahwa seseorang telah menjadi penduduk di suatu negara dengan menunjukkan surat keterangan domisili (*Certificate of Domicile / COD*), yang ditandatangani oleh pejabat berwenang (*competent authority*) negara tersebut. Dengan memiliki surat keterangan domisili (SKD) maka orang atau badan yang namanya tercantum dalam SKD akan mendapat perlindungan pajak sesuai dengan persetujuan P3B antara negara domisili dengan negara lainnya. Sehingga pemajakan atas penghasilan orang atau badan tersebut bukan berdasarkan UU Domestik negara lainnya melainkan berdasarkan P3B.

1. SKD Wajib Pajak Luar Negeri

Ketentuan mengenai SKD untuk wajib pajak luar negeri diatur dalam PER- 61/PJ./2009 jo. PER-24/PJ./2010. Pengertian SKD dalam peraturan tersebut adalah formulir yang diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak yang telah diisi dengan lengkap dan telah ditandatangani oleh Wajib Pajak Luar Negeri serta telah disahkan oleh pejabat pajak yang berwenang di negara mitra Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B). Dari pengertian tersebut, ada empat pihak yang terlibat dalam

tersedianya SKD, yaitu Direktorat Jenderal Pajak, Wajib Pajak pemotong, Wajib

Pajak Luar Negeri penerima penghasilan dan pejabat berwenang di negara tempat wajib pajak luar negeri berasal (negara mitra P3B). Ini berbeda dengan ketentuan sebelumnya dalam SE-03/PJ.101/1996 Ditjen Pajak tidak menentukan format SKD. Dalam aturan lama, bentuk SKD disesuaikan dengan kelaziman di negara mitra P3B. Hal yang paling ditekankan dalam ketentuan yang lama adalah :

- a. dalam dokumen tersebut terdapat pernyataan bahwa wajib pajak luar negeri tersebut adalah penduduk (*resident*) dari negara mitra P3B,
- b. tanggal SKD diterbitkan atau disahkan, dan
- c. tanda tangan pejabat yang berwenang (*competent authority*) penerbit SKD. Bentuk baku dari formulir SKD untuk wajib pajak luar negeri berdasarkan PER-61/PJ./2009 jo. PER-24/PJ./2010 ada dua macam, yaitu
 - a. Form–DGT 1, digunakan untuk
 - 1) WPLN menerima atau memperoleh penghasilan melalui Kustodian sehubungan dengan penghasilan dari transaksi pengalihan saham atau obligasi yang diperdagangkan atau dilaporkan di pasar modal di Indonesia, selain bunga dan dividen;
 - 2) WPLN bank; atau
 - 3) WPLN yang berbentuk dana pensiun yang pendiriannya sesuai dengan ketentuan perundang-undangan di negara mitra P3B Indonesia dan merupakan subjek pajak di negara mitra P3B Indonesia.
 - b. Form–DGT 2, merupakan SKD yang sifatnya umum digunakan untuk wajib pajak luar negeri lainnya. Formulir Form–DGT 1 ini terdiri dari dua halaman di mana halaman satu padaintinya merupakan *certificate of resident* dari *competent authority* (informasi prinsipnya sama dengan SKD yang biasa diterbitkan *competent authority*), sedangkan halaman dua intinya merupakan pernyataan dari WPLN bahwa para pihak tidak melakukan

penyalahgunaan P3B. Form-DGT halaman satu dapat dipergunakan lebih dari satu kali sepanjang WPLN bertransaksi dengan pemotong/pemungut pajak yang sama, dan nama dan alamat WPLN tidak mengalami perubahan. Sedangkan Form-DGT halaman dua disampaikan di setiap masa sepanjang terdapat transaksi dengan WPLN. Berbeda dari Form-DGT 1, Form-DGT 2 hanya terdiri dari satu halaman yang memuat tentang status resident dari WPLN.

Keharusan menggunakan SKD dengan format Form-DGT 1 dan Form-DGT2 dalam pelaksanaannya menimbulkan kesulitan bagi wajib pajak. Kemudian melalui PER-24/PJ./2010 diatur bahwa WPLN dapat kembali menggunakan SKD yang lazim disahkan atau diterbitkan oleh negara asal WPLN tersebut. Meski SKD dari negara asal dapat diterima kembali, ada sejumlah persyaratan yang harus dipenuhi dalam penggunaan SKD yaitu :

- a. menggunakan bahasa Inggris;
- b. diterbitkan pada atau setelah tanggal 1 Januari 2010;
- c. berupa dokumen asli atau dokumen fotokopi yang telah dilegalisasi oleh Kantor Pelayanan Pajak tempat salah satu Pemotong/Pemungut Pajak terdaftar sebagai Wajib Pajak;
- d. sekurang-kurangnya mencantumkan informasi mengenai nama WPLN; dan
- e. mencantumkan tanda tangan pejabat yang berwenang, wakilnya yang sah, atau pejabat kantor pajak yang berwenang di negara mitra P3B atau tanda yang setara dengan tanda tangan sesuai dengan kelaziman di negara mitra P3B dan nama pejabat dimaksud.

Sesuai yaitu Pasal 4 ayat (3) huruf e PER-61/PJ./2009 terbit, SKD harus disampaikan sebelum berakhirnya batas waktu penyampaian SPT Masa untuk masa pajak terutang nya pajak. Sebagai contoh, jika PT A membayar royalti pada bulan Mei 2020, maka transaksi tersebut harus dilaporkan di SPT Masa PPh Pasal 23 dan atau 26 Masa Mei 2020. SPT ini harus

disampaikan paling lambat tanggal 20 Juni 2020. Dalam hal ini, seharusnya SKD wajib disampaikan bersamaan dengan SPT Masa PPh Pasal 23 dan atau 26 Masa Mei 2020, atau batas akhir di tanggal 20 Juni 2020.

SKD Form-DGT 1 yang disampaikan kepada pemotong/pemungut pajak setelah berakhirnya batas waktu penyampaian SPT Masa untuk masa terutangnya pajak, tidak dapat dipertimbangkan sebagai dasar penetapan ketentuan yang diatur dalam P3B. Form-DGT 1 dan Form-DGT 2 sesuai pasal 5 PER-24/PJ./2010 mempunyai masa berlaku sebagai dasar penerapan P3B sampai dengan 12 bulan sejak SKD disahkan atau setelah bulan surat keterangan domisili yang lazim diterbitkan oleh negara mitra P3B diterbitkan atau disahkan.

2. SKD Wajib Pajak Dalam Negeri

Sebagai bukti domisili fiskal wajib pajak dalam negeri Indonesia digunakan formulir SKD Form-DGT 7. Formulir ini isinya menerangkan bahwa Wajib Pajak adalah subjek pajak dalam negeri Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang PPh dalam rangka memperoleh manfaat P3B di satu negara mitra P3B. SKD untuk wajib pajak dalam negeri dapat pula menggunakan formulir khusus yang diterbitkan oleh negara mitra P3B.

Wajib Pajak yang dapat memperoleh SKD adalah Wajib Pajak yang :

- a. berstatus subjek pajak dalam negeri Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (3) Undang-Undang PPh;
- b. memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak; dan
- c. bukan berstatus subjek pajak luar negeri, termasuk bentuk usaha tetap, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (4) Undang-Undang PPh.

SKD diterbitkan atau disahkan oleh Direktur Jenderal Pajak melalui KPP Domisili berdasarkan permohonan Wajib Pajak. Permohonan Wajib Pajak sebagaimana tersebut harus memenuhi persyaratan sebagai berikut :

- a. diajukan secara tertulis kepada Direktur Jenderal Pajak melalui KPP Domisili dengan menggunakan Form-DGT 6 sebagaimana ditetapkan dalam LampiranI Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini;
- b. Form-DGT 6 sebagaimana dimaksud pada huruf a telah diisi dengan benar, lengkap dan jelas;
- c. memuat nama negara/yurisdiksi mitra P3B tempat penghasilan bersumber;
- d. memuat penjelasan mengenai penghasilan dan pajak yang akan dikenakan di negara mitra P3B atas penghasilan dimaksud;
- e. ditandatangani oleh Wajib Pajak, dan
- f. dilampiri dengan Surat Kuasa Khusus sebagaimana dimaksud dalam Pasal32 Undang-Undang KUP, dalam hal permohonan ditandatangani oleh bukan Wajib Pajak.

Selain syarat-syarat tersebut, masih ada satu syarat lagi supaya permohonan SKD wajib pajak dalam negeri dapat dikabulkan yaitu wajib pajak sudah menyampaikan SPT Tahunan. Masa berlaku SKD yang diterbitkan oleh KPP Domisili adalah 1 (satu) tahun sejak tanggal diterbitkan kecuali bagi Wajib Pajak bank sepanjang Wajib Pajak bank tersebut mempunyai alamat yang sama dengan SKD yang telah diterbitkan

RANGKUMAN

- 1) Domisili fiskal (*fiscal domicile*) atau *fiscal resident* adalah status kependudukan yang digunakan untuk tujuan pemajakan. UU PPh Indonesia menggunakan istilah subjek pajak dalam negeri untuk penduduk (*resident*) dan istilah subjek pajak luar negeri untuk bukan penduduk (*non resident*)
- 2) Sesuai dengan pasal 2 ayat (3) UU PPh, kriteria dari subjek dalam negeri adalah:
 - a. orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau orang pribadi yang dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia;
 - b. badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia, kecuali unit tertentu dari badan pemerintah yang memenuhi kriteria
- 3) Subjek pajak luar negeri adalah :
 - a. orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia; dan
 - b. orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia tidak dari menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.

- 4) Perbedaan yang penting antara Wajib Pajak dalam negeri dan Wajib Pajak luar negeri terletak dalam pemenuhan kewajiban pajaknya, antara lain:
- a. Wajib Pajak dalam negeri dikenai pajak atas penghasilan baik yang diterima atau diperoleh dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, sedangkan Wajib Pajak luar negeri dikenai pajak hanya atas penghasilan yang berasal dari sumber penghasilan di Indonesia.
 - b. Wajib Pajak dalam negeri dikenai pajak berdasarkan penghasilan neto dengan tarif umum, sedangkan Wajib Pajak luar negeri dikenai pajak berdasarkan penghasilan bruto dengan tarif pajak sepadan; dan
 - c. Wajib Pajak dalam negeri wajib menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan sebagai sarana untuk menetapkan pajak yang terutang dalam suatu tahun pajak, sedangkan Wajib Pajak luar negeri tidak wajib menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan karena kewajiban pajaknya dipenuhi melalui pemotongan pajak yang bersifat final.

LATIHAN

- 1) Jelaskan yang dimaksud dengan domisili fiskal
- 2) Jelaskan kriteria subjek pajak dalam negeri
- 3) Jelaskan kriteria subjek pajak luar negeri
- 4) Jelaskan perbedaan subjek pajak dalam negeri dan luar negeri



BAB IV KREDIT PAJAK LUAR NEGERI

Tujuan Instruksional Khusus :

Setelah mempelajari materi ini mahasiswa diharapkan dapat menjelaskanketentuan menyangkut kredit pajak luar negeri

A. Latar Belakang

UU PPh mengatur bahwa penghasilan yang diterima atau diperoleh wajib pajak dalam negeri dikenakan pajak menggunakan prinsip *world wide income* yaitu akan dikenakan pajak penghasilan di Indonesia baik atas penghasilan yang diterima atau diperoleh dari Indonesia maupun dari luar Indonesia. Konsekuensi dari ketentuan ini akan menimbulkan dampak pajak berganda apabila wajib pajak dalam negeri Indonesia menerima penghasilan dari luar negeri, sedangkan di luar negeri wajib pajak tersebut juga telah dikenakan pajak sesuai dengan ketentuan pajak di negara tempat penghasilan tersebut diperoleh.

Contoh :

PT INDOIL sebuah perusahaan minyak sawit berkedudukan di Indonesia memiliki penyertaan saham pada PALMOIL Sdn Bhd sebuah perusahaan yang bergerak dalam bidang perkebunan sawit yang bertempat kedudukan di Malaysia. Pada suatu waktu PALMOIL Sdn Bhd membayarkan

deviden tunai senilai Rp 300.000.000 kepada PT INDOIL. Sesuai dengan ketentuan pajak di Malaysia atas deviden yang diterima oleh PT INDOIL dikenakan pemotongan pajak dengan tarif 28% atau sebesar Rp 84.000.000

Atas penghasilan berupa deviden yang diterima PT INDOIL sesuai dengan ketentuan UU PPh akan dikenakan pajak di Indonesia digabung dengan penghasilan dari dalam negeri lainnya, dan dikenakan pajak sesuai tarif pasal 17 UU PPh sebesar 22%. Akibatnya Tn. Salim akan dikenakan pajak dua kali dan menanggung beban pajak total 53% yaitu 28% untuk pajak yang dikenakan di Malaysia ditambah 22% pajak yang dikenakan di Indonesia. Kondisi ini tentu saja tidak adil bagi Tn. INDOIL.

Untuk mengatasi dampak pajak berganda tersebut, negara-negara di dunia membuat beberapa metode metode penghindaran pajak berganda internasional, seperti (1) pembebasan/pengecualian, (2) kredit (*tax credit*), dan (3) metode lainnya. Kedua metode pertama merupakan bentuk eliminasi atau keringanan PBI yang diikuti oleh kebanyakan negara. Ketiga metode tersebut akan dibahas di bawah ini.

1. Pembebasan/pengecualian

Metode pembebasan (*exemption*) / pengecualian (*exclusion*) berupaya untuk sepenuhnya mengeliminasi PBI. Metode tersebut menghendaki suatu negara pemegang yurisdiksi pemajakan sekunder (domisili) untuk dengan rela melepaskan hak pemajakannya dan sepertinya mengakui pemajakan eksklusif di negara lain (negara sumber). Metode eksempsi meliputi pembebasan (1) subjek, (2) objek, dan (3) pajak.

Pembebasan subjek (*subject exemption*) umumnya diberlakukan terhadap anggota korps diplomatik, konsuler, dan organisasi internasional. Para duta besar, anggota korps diplomatik dan konsuler, sesuai dengan hukum internasional mendapat *privelege* pemajakan. Mereka hanya dikenakan pajak oleh negara pengirimnya saja (*sending state*). Ketentuan pemberian *privelege* (hak istimewa) tersebut diikuti oleh (hampir)

semua negara secara universal dan dikenal dengan istilah “*asas reprosititas*” (tet)

Pembebasan objek (*object, income exemption*), yang lebih dikenal dengan *full exemption* atau *exemption without progression*, diberikan dengan mengeluarkan penghasilan luar negeri dari basis pemajakan WPDN negara tersebut. *Exemption without progression* (eksemsi tanpa progresi) maksudnya adalah bahwa penghasilan luar negeri dari WPDN betul-betul dibebaskan dari pengenaan pajak dengan mengeluarkannya (mengecualikannya) dari dasar pengenaan pajak (basis pajak) sehingga tidak akan masuk dalam unsur penghitungan progresi (progresivitas) tarif pengenaan pajak negara domisili.

Pilihan ketiga dari metode pembebasan ini adalah pembebasan pajak (*tax exemption*) atau dikenal dengan *exemption with progression*. Dalam metode ini, pada prinsipnya penghasilan luar negeri tetap dibebaskan dari pengenaan pajak domestik, namun untuk keperluan penghitungan pajak dan penerapan tarif pajak pengaruh progresi penghasilan luar negeri terhadap pengenaan pajak atas penghasilan global dipertahankan. Apabila negara residen memperlakukan tarif sepadan (proporsional atau flat), maka pengaruh progresi tersebut adalah nihil. Progresi akan berpengaruh positif atau menguntungkan wajib pajak apabila penghasilan luar negeri negatif (rugi), karena kerugian tersebut dapat merupakan pengurang basis penghitungan pajak atas penghasilan global. Hal ini merupakan salah satu perbedaan utama antara metode pembebasan penghasilan (*object exemption*) dengan pembebasan pajak (*tax exemption*). Pengaruh progresi akan efektif di negara penganut tarif pajak progresif seperti Indonesia.

2. Kredit Pajak

Metode kredit pajak terdiri dari beberapa metode, yaitu (1) Metode Kredit Penuh (*full tax credit methode*), (2) Metode Kredit Terbatas (*ordinary* atau *normal credit methode*) dan (3) Kredit Fiktif (*mathcing* atau *sparing credt methode*). Dalam tataran lain, sehubungan dengan investasi pada anak

perusahaan di luar negeri, dapat dibedakan antara kredit langsung dan kredit tidak langsung.

Metode kredit penuh (*full tax credit methode*) mengurangi pajak yang terutang atau dibayar di luar negeri sepenuhnya terhadap pajak domestik yang dialokasikan atas penghasilan tersebut.

Metode kredit pajak biasa (*ordinary* atau *normal credit*) memberikan keringanan pajak berganda internasional yang berupa pengurangan pajak luar negeri atas pajak nasional yang dialokasikan pada penghasilan luar negeri dengan batasan jumlah yang terendah antara (1) pajak domestik yang dialokasikan kepada penghasilan luar negeri (batasan teoritis), dan (2) pajak yang sebenarnya terutang atau dibayar di luar negeri (batasan faktual) atas penghasilan dimaksud yang termasuk dalam penghasilan global.

Dalam metode kredit biasa, apabila penghasilan luar negeri diperoleh dari beberapa negara, maka kredit pajak dapat dihitung secara bergabung (*overall*) atau tiap negara (*per country limitation*). Pemberian kredit bergabung lebih menguntungkan wajib pajak dengan diperbolehkannya kompensasi antara (1) penghasilan positif dengan negatif dan (2) tarif tinggi dengan tarif rendah (sebelum dihitung jumlah maksimum pajak yang dapat dikreditkan).

Di samping itu, atas penghasilan dari anak perusahaan luar negeri yang berupa dividen, selain kredit atas pajak dari dividen (kredit langsung; *direct tax credit*) dapat pula diberikan kredit atas pajak dari laba anak perusahaan yang terkait dengan dividen tersebut (*indirect tax credit*).

3. Metode Lainnya

Sehubungan dengan metode pemberian keringanan pajak berganda internasional, selain metode eksemisi dan kredit, dalam buku *International Juridicial Double Taxation on Income*, Manual Pires menyebut beberapa metode sebagai berikut: (1) pembagian pajak (*tax sharing*) antara negara domisili dan sumber, (2) pembagian hak pemajakan (*division of taxing power*) dengan penentuan tarif pajak maksimum atas penghasilan yang

diperoleh WPLN yang dapat dipungut oleh negarasumber, (3) keringanan tarif (*reduction of the rate*) terhadap penghasilan luar negeri yang harus diberikan oleh negara dimisili, (4) pengurangan pajak (*reduction of the tax*) dengan suatu jumlah tertentu (persentase) dari penghasilan luar negeri, dan (5) pemajakan dengan jumlah tetap (*lumpsum* atau *forfait taxation*). Sementara itu, beberapa metode keringanan PBI yang dihubungkan dengan penghasilan termasuk (1) klarifikasi (atribusi, divisi, atau distribusi) penghasilan sesuai dengan kategori tertentu untuk menentukan pemajakan antara negara sumber dan domisili, (2) pengurangan pajak luar negeri dari penghasilan kena pajak (*deduction method*) dan pengurangan penghasilan luar negeri dengan suatu jumlah tertentu (atau seluruhnya).

B. Kredit Pajak PPh Pasal 24

Berdasarkan ketentuan pasal 24 ayat (1) UU PPh Pajak Penghasilan yang dibayar atau terutang di luar negeri atas penghasilan tersebut dapat dikreditkan terhadap Pajak Penghasilan yang terutang di Indonesia. Pengkreditan pajak penghasilan dari luar negeri dilakukan dalam tahun pajak digabungkannya penghasilan dari luar negeri tersebut dengan penghasilan di Indonesia.

Namun perlu diingat bahwa pajak atas penghasilan yang dibayar atau terutang di luar negeri yang dapat dikreditkan terhadap pajak yang terutang di Indonesia hanyalah pajak yang langsung dikenakan atas penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak.

Contoh:

PT A di Indonesia merupakan pemegang saham tunggal dari Z Inc. di Negara X. Z Inc. tersebut dalam tahun 2015 memperoleh keuntungan sebesar US\$100,000.00. Pajak Penghasilan yang berlaku di negara X adalah 48% dan Pajak Dividen adalah 38%. Penghitungan pajak atas dividen tersebut adalah sebagai berikut

:

Keuntungan Z Inc	US\$ 100,000.00
Pajak Penghasilan (Corporate Income Tax) atas Z Inc.	<u>US\$ 48,000.00 (-)</u> (48%)
	US\$ 52,000.00
Pajak atas dividen (38%)	US\$ 19,760.00 (-)
Dividen yang dikirim ke Indonesia	US\$ 32,240.00

Pajak Penghasilan yang dapat dikreditkan terhadap seluruh Pajak Penghasilan yang terutang atas PT A adalah pajak yang langsung dikenakan atas penghasilan yang diterima atau diperoleh di luar negeri, dalam contoh di atas yaitu jumlah sebesar US\$19,760.00. Pajak Penghasilan (*Corporate Income Tax*) atas Z Inc. sebesar US\$48,000.00 tidak dapat dikreditkan terhadap Pajak Penghasilan yang terutang atas PT A, karena pajak sebesar US\$48,000.00 tersebut tidak dikenakan langsung atas penghasilan yang diterima atau diperoleh PT A dari luar negeri, melainkan pajak yang dikenakan atas keuntungan Z Inc. di negara X.

Salah satu hal yang juga perlu diperhatikan dalam penghitungan kredit pajak luar negeri adalah masalah penentuan sumber penghasilan. Karena bisa jadi sudut pandang masing-masing negara berbeda-beda dalam melihat sumber penghasilan.

Sebagai ilustrasi digambarkan sebagai berikut :

Contoh :

Tn. Amir seorang penduduk Indonesia bekerja pada ABC Ltd, sebuah perusahaan yang berkedudukan di Negara X, pada suatu waktu Tn. Amir ditugaskan perusahaannya untuk membantu pekerjaan salah satu cabang ABC Ltd yang berkedudukan di Negara Y. Negara Y menganut prinsip pemajakan di mana sumber penghasilan dilihat dari dimana pekerjaan tersebut dilakukan, sehingga penghasilan Tn. Amir

dikenakan pajak di Negara Y sebesar 20%. Sedangkan Negara X menganut prinsip pemajakan di mana sumber penghasilan dianggap negara tempat pihak yang membayar atau dibebani imbalan tersebut bertempat kedudukan atau berada, karena gaji Tn. X dibayar oleh kantor pusat ABC Ltd di Negara X maka atas penghasilan Tn. Amir dikenakan pajak di Negara X sebesar 15%.

Dari ilustrasi di atas berapa pajak yang dapat dikreditkan di Indonesia? Apakah atas penghasilan yang dibayar di negara X atau di negara Y? Dengan demikian dalam perhitungan kredit pajak atas penghasilan yang dibayar atau terutang di luar negeri yang dapat dikreditkan terhadap pajak yang terutang menurut Undang-Undang PPh, penentuan sumber penghasilan menjadi sangat penting.

Dalam menghitung batas jumlah pajak yang boleh dikreditkan, sumber penghasilan menurut pasal 24 ayat (3) UU PPh ditentukan sebagai berikut :

- a. penghasilan dari saham dan sekuritas lainnya serta keuntungan dari pengalihan saham dan sekuritas lainnya adalah negara tempat badan yang menerbitkan saham atau sekuritas tersebut didirikan atau bertempat kedudukan;

Contoh :

Tn. Salim seorang penduduk Indonesia memiliki saham ABC Sdn Bhd sebuah perusahaan yang berkedudukan di Malaysia.

Pada tahun 20XA ABC Sdn Bhd membayarkan dividen tunai Rp 20.000.000. Pada suatu waktu Tn. Salim menjual saham tersebut kepada Tn. Razak seorang penduduk Singapura seharga Rp 1.000.000.000

Dalam kasus ini atas penghasilan dividen dianggap bersumber dari Malaysia, karena Negara tempat perusahaan yang menerbitkan saham yaitu ABC Sdn Bhd bertempat kedudukan di Malaysia. Begitu pula dalam kasus penjualan saham kepada Tn. Razak, walaupun pembayaran dilakukan dari Singapura maka sumber penghasilan tetap dianggap bersumber dari Malaysia, karena negara tempat perusahaan yang menerbitkan saham yaitu ABC Sdn Bhd bertempat

- kedudukan di Malaysia.
- b. penghasilan berupa bunga, royalti, dan sewa sehubungan dengan penggunaan harta gerak adalah negara tempat pihak yang membayar atau dibebani bunga, royalti, atau sewa tersebut bertempat kedudukan atau berada;
 - c. penghasilan berupa sewa sehubungan dengan penggunaan harta tak gerak adalah negara tempat harta tersebut terletak;
 - d. penghasilan berupa imbalan sehubungan dengan jasa, pekerjaan, dan kegiatan adalah negara tempat pihak yang membayar atau dibebani imbalan tersebut bertempat kedudukan atau berada;
 - e. penghasilan bentuk usaha tetap adalah negara tempat bentuk usaha tetap tersebut menjalankan usaha atau melakukan kegiatan;
 - f. penghasilan dari pengalihan sebagian atau seluruh hak penambangan atau tanda turut serta dalam pembiayaan atau permodalan dalam perusahaan pertambangan adalah negara tempat lokasi penambangan berada;
 - g. keuntungan karena pengalihan harta tetap adalah negara tempat harta tetap berada; dan
 - h. keuntungan karena pengalihan harta yang menjadi bagian dari suatu bentuk usaha tetap adalah negara tempat bentuk usaha tetap berada.

Mengingat Undang-Undang PPh menganut pengertian penghasilan yang luas, maka penentuan sumber dari penghasilan selain yang tersebut di atas dipergunakan prinsip yang sama dengan prinsip di atas, misalnya A sebagai Wajib Pajak dalam negeri memiliki sebuah rumah di Singapura dan dalam tahun 2020 rumah tersebut dijual. Keuntungan yang diperoleh dari penjualan rumah tersebut merupakan penghasilan yang bersumber di Singapura karena rumah tersebut terletak di Singapura.

Pengkreditan pajak penghasilan yang dibayar di luar negeri dilakukan bersamaan dengan penggabungan penghasilan dari luar negeri tersebut. Berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor-164/KMK.03/2002 Penggabungan

penghasilan yang berasal dari luar negeri dilakukan sebagai berikut :

- a. untuk penghasilan dari usaha dilakukan dalam tahun pajak diperolehnya penghasilan tersebut;
- b. untuk penghasilan lainnya dilakukan dalam tahun pajak diterimanya penghasilan tersebut;
- c. untuk penghasilan berupa dividen sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 ayat (2) Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008, dilakukan dalam tahun pajak pada saat perolehan dividen tersebut ditetapkan sesuai dengan Keputusan Menteri Keuangan.

Contoh :

PT. A di Jakarta dalam tahun pajak 2021 menerima dan memperoleh penghasilan neto dari sumber luar negeri sebagai berikut:

- a. Hasil usaha di Singapura dalam tahun pajak 2021 sebesar Rp 800.000.000,00;
- b. Dividen atas kepemilikan saham pada "X Ltd." di Australia sebesar Rp 200.000.000,00 yaitu berasal dari keuntungan tahun 2018 yang ditetapkan dalam rapat pemegang saham tahun 2020 dan baru dibayar dalam tahun 2021;
- c. Dividen atas penyertaan saham sebanyak 70% pada "Y Corporation" di Hongkong yang sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek sebesar Rp 75.000.000,00 yaitu berasal dari keuntungan saham 2019 yang berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan ditetapkan diperoleh tahun 2021; Rp 75.000.000,00 yaitu berasal dari keuntungan saham 2019 yang berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan ditetapkan diperoleh tahun 2021
- d. Bunga kuartal IV tahun 2021 sebesar Rp 100.000.000,00 dari "Z Sdn Bhd" di Kuala Lumpur yang baru akan diterima bulan Juli 2022.

Penghasilan dari sumber luar negeri yang digabungkan dengan penghasilan dalam negeri dalam tahun pajak 2021 adalah penghasilan pada huruf a, b, dan c, sedangkan penghasilan pada huruf d digabungkan dengan penghasilan dalam negeri dalam tahun pajak 2022. Pasal 24 ayat (2) UU PPh mengatur besarnya kredit pajak luar negeri adalah sebesar pajak penghasilan yang dibayar atau terutang di luar negeri tetapi tidak boleh melebihi penghitungan pajak yang terutang berdasarkan Undang-undang PPh. Ketentuan ini dimaksudkan untuk memberikan perlakuan pemajakan yang sama antara penghasilan yang diterima atau diperoleh dari luar negeri dan penghasilan yang diterima atau diperoleh di Indonesia.

Berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 164/KMK.03/2002 jumlah kredit pajak tersebut paling tinggi sama dengan jumlah pajak yang dibayar atau terutang di luar negeri, tetapi tidak boleh melebihi jumlah tertentu. Jumlah tertentu tersebut dihitung menurut perbandingan antara penghasilan dari luar negeri terhadap Penghasilan Kena Pajak dikalikan dengan pajak yang terutang atas Penghasilan Kena Pajak, paling tinggi sama dengan pajak yang terutang atas Penghasilan Kena Pajak dalam hal Penghasilan Kena Pajak lebih kecil dari penghasilan luar negeri.

Penghitungan batas maksimum kredit pajak luar negeri yang diperbolehkan diilustrasikan sebagai berikut :

Contoh

PT A di Jakarta memperoleh penghasilan neto dalam tahun 2020 sebagai berikut:

Penghasilan dalam negeri Rp. 1.000.000.000,00

Penghasilan luar negeri (dengan tarif pajak 20%) Rp. 1.000.000.000,00

Penghitungan jumlah maksimum kredit pajak luar negeri adalah sebagai berikut:

1. Penghasilan luar negeri Rp.1.000.000.000,00

Penghasilan dalam negeri Rp.1.000.000.000,00 (+)

Jumlah penghasilan neto Rp.2.000.000.000,00

2. Apabila jumlah Penghasilan neto sama dengan Penghasilan Kena Pajak, maka sesuai tarif Pasal 17 ayat (1), Pajak Penghasilan yang terutang sebesar Rp.440.000.000,00

3. Batas maksimum kredit pajak luar negeri adalah :

Rp. 1.000.000.000,00 x Rp. 440.000.000,00 = Rp. 220.000.000,00

Rp. 2.000.000.000,00

Oleh karena batas maksimum kredit pajak luar negeri sebesar Rp 220.000.000,00 lebih besar dari jumlah pajak luar negeri yang terutang atau dibayar di luar negeri yaitu sebesar Rp. 200.000.000,00 maka jumlah kredit pajak luar negeri yang di perkenankan adalah sebesar Rp. 200.000.000,00.

Dalam hal Penghasilan Kena Pajak dalam hal Penghasilan Kena Pajak lebih kecil dari penghasilan luar negeri dapat diilustrasikan sebagai berikut:

Contoh :

PT B di Jakarta memperoleh penghasilan neto dalam tahun 2021 sebagai berikut :

Penghasilan dari usaha di luar negeri	Rp.1.000.000.000,00
Rugi usaha di dalam negeri	(Rp. 200.000.000,00)
Pajak atas Penghasilan di luar negeri misalnya 40%	= Rp. 400.000.000,00

Penghitungan maksimum kredit pajak luar negeri serta pajak terutang adalah sebagai berikut :

1. Penghasilan usaha luar negeri Rp.1.000.000.000,00
Rugi usaha dalam negeri (Rp. 200.000.000,00)
Jumlah penghasilan neto Rp. 800.000.000,00

2. Apabila jumlah Penghasilan neto sama dengan Penghasilan Kena Pajak, maka sesuai tarif Pasal 17 ayat (1), Pajak Penghasilan yang terutang sebesar Rp.176.000.000,00

3. Batas maksimum kredit pajak luar negeri adalah :

Rp. 1.000.000.000,00 X Rp. 176.000.000,00 = Rp. 220.000.000,00

Rp. 800.000.000,00

Oleh karena pajak yang dibayar di luar negeri dan batas maksimum kredit pajak luar negeri yang dapat dikreditkan masih lebih besar dari jumlah pajak yang terutang, maka kredit pajak luar negeri yang diperkenankan untuk dikreditkan dalam penghitungan Pajak Penghasilan adalah sebesar Pajak Penghasilan yang terutang yaitu Rp.176.000.000,00.

Kredit pajak pasal 24 UU PPh menggunakan pendekatan *percountry basis*. Dalam hal penghasilan luar negeri bersumber dari beberapa negara, maka jumlah maksimum kredit pajak luar negeri dihitung untuk masing-masing negara dengan menerapkan cara penghitungan sebagai berikut:

Contoh :

PT C di Jakarta dalam tahun 2020 memperoleh penghasilan neto sebagai berikut:

- Penghasilan dalam negeri = Rp. 2.000.000.000,00
 - Penghasilan dari negara X (dengan tarif pajak 40%) = Rp. 1.000.000.000,00
 - Penghasilan dari negara Y (dengan tarif pajak 30%) = Rp.2.000.000.000,00(+)
 - Jumlah penghasilan neto = Rp. 5.000.000.000,00
- Apabila penghasilan neto sama dengan Penghasilan Kena Pajak, maka Pajak Penghasilan terutang menurut tarif Pasal 17 sebesar Rp.1.100.000.000,00.

Batas maksimum kredit pajak luar negeri setiap negara adalah :

a. Untuk negara X =

$$\frac{\text{Rp. 1.000.000.000,00}}{\text{Rp. 5.000.000.000,00}} \times \text{Rp.1.100.000.000,00} = \text{Rp. 220.000.000,00}$$

Pajak yang terutang di luar negeri sebesar Rp.400.000.000,00 lebih besar dari batas maksimum kredit pajak yang dapat dikreditkan, maka jumlah kredit yang diperkenankan hanya sebesar Rp.220.000.000,00.

b. Untuk negara Y =

$$\frac{\text{Rp. 2.000.000.000,00}}{\text{Rp. 5.000.000.000,00}} \times \text{Rp.1.100.000.000,00} = \text{Rp.440.000.000,00}$$

ak yang terutang di luar negeri sebesar Rp.600.000.000,00 lebih besar dari batas maksimum kredit pajak yang dapat dikreditkan, maka jumlah kredit pajak yang diperkenankan adalah Rp.440.000.000,00.

Dalam hal Wajib Pajak memperoleh penghasilan yang dikenakan Pajak yang bersifat final sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (2) dan atau penghasilan yang dikenakan pajak tersendiri sebagaimana dimaksud Pasal 8 ayat (1) dan ayat (4) PPh, maka atas penghasilan tersebut bukan merupakan faktor penambahan penghasilan pada saat menghitung Penghasilan Kena Pajak.

Contoh :

PT "D" di Jakarta dalam tahun 2020 memperoleh penghasilan sebagai berikut: Penghasilan dari Negara Z (dengan tarif pajak 30%) Rp.2.000.000.000,00 Penghasilan Dalam Negeri Rp.3.500.000.000,00 (Penghasilan Dalam Negeri initermasuk penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (2) Undang-undang Pajak Penghasilan sebesar Rp 500.000.000,00)

- Penghasilan Kena Pajak PT "D" sebesar Rp. 2.000.000.000,00 + (Rp 3.500.000.000,00 - Rp. 500.000.000,00) = Rp. 5.000.000.000,00
- Sesuai tarif Pasal 17, Pajak Penghasilan yang terutang sebesar : Rp1.100.000.000,-
- Batas maksimum kredit pajak luar negeri adalah :

$$\frac{\text{Rp. 2.000.000.000,00}}{5.000.000.000,00} \times \text{Rp.1.100.000.000,00} = \text{Rp.440.000.000,00Rp.}$$

Pajak yang terutang di negara Z sebesar Rp600.000.000,00, namun maksimumkredit pajak yang dapat dikreditkan sebesar Rp 440.000.000,00.

Dalam menghitung Penghasilan Kena Pajak, kerugian yang diderita oleh Wajib Pajak di luar negeri tidak dapat digabungkan atau dikompensasikan dengan penghasilan yang diterima atau diperoleh dari Indonesia. Dasar pertimbangannya adalah bahwa kerugian di luar negeri lazimnya akan

dikompensasikan dengan penghasilan dari luar negeri pada tahun berikutnya dalam menghitung pajak penghasilan di luar negeri. Sehingga apabila kerugian tersebut digabung dengan penghasilan di Indonesia maka akan terjadi kompensasi kerugian dua kali.

Contoh :

PT B di Jakarta memperoleh penghasilan neto dalam tahun 2020 sebagai berikut :

- a. di negara X, memperoleh penghasilan (laba) Rp. 1.000.000.000,00, dengan tarif pajak sebesar 40% (Rp. 400.000.000,00);
- b. di negara Y, memperoleh penghasilan (laba) Rp. 3.000.000.000,00, dengan tarif pajak sebesar 25% (Rp. 750.000.000,00);
- c. di negara Z, menderita kerugian Rp. 2.500.000.000,00,
- d. Penghasilan usaha di dalam negeri Rp. 4.000.000.000,00.

Penghitungan kredit pajak luar negeri adalah sebagai berikut :

1. Penghasilan Luar negeri :

a. laba di negara X	=	Rp. 1.000.000.000,00
b. laba di negara Y	=	Rp. 3.000.000.000,00
c. laba di negara Z	=	R-----(+)
d. Jumlah penghasilan luar negeri	=	Rp. 4.000.000.000,00

2. Penghasilan dalam negeri = Rp. 4.000.000.000,00

3. Jumlah penghasilan neto adalah :

$$\text{Rp. 4.000.000.000,00} + \text{Rp. 4.000.000.000,00} = \text{Rp. 8.000.000.000,00}$$

4. PPh terutang (menurut tarif Pasal 17) = Rp. 1.760.000.000,00

5. Batas maksimum kredit pajak luar negeri untuk masing-masing negara adalah :

a. Untuk negara X =

$$\frac{\text{Rp. 1.000.000.000,00} \times \text{Rp. 1.760.000.000,00}}{\text{Rp. 8.000.000.000,00}} = \text{Rp. 220.000.000,00}$$

Pajak yang terutang di negara X sebesar Rp. 400.000.000,00, namun maksimum kredit pajak yang dapat dikreditkan adalah Rp.220.000.000,00.

b. Untuk negara Y =

$$\frac{\text{Rp. 3.000.000.000,00}}{\text{Rp. 8.000.000.000,00}} \times \text{Rp. 1.760.000.000,00} = \text{Rp. 660.000.000,00}$$

Pajak yang terutang di negara Y sebesar Rp. 750.000.000,00, maka maksimum kredit pajak yang dapat dikreditkan adalah Rp. 660.000.000,00.

Jumlah kredit pajak luar negeri yang diperkenankan adalah :
Rp.220.000.000,00 + Rp. 660.000.000,00 = Rp. 880.000.000,00
Dari contoh di atas jelas bahwa dalam menghitung Penghasilan Kena Pajak, kerugian yang diderita di luar negeri (di negara Z sebesar Rp. 2.500.000.000,00) tidak dikompensasikan.

Dalam hal jumlah Pajak Penghasilan yang dibayar atau terutang di luar negeri melebihi jumlah kredit pajak yang diperkenankan, maka kelebihan tersebut :

- a. tidak dapat diperhitungkan dengan Pajak Penghasilan yang terutang tahunberikutnya,
- b. tidak boleh dibebankan sebagai biaya atau pengurang penghasilan, dan
- c. tidak dapat dimintakan restitusi.

Untuk melaksanakan pengkreditan pajak luar negeri, Wajib Pajak wajib menyampaikan permohonan kepada Direktur Jenderal Pajak dengan dilampiri:

- a. Laporan Keuangan dari penghasilan yang berasal dari luar negeri;
- b. Foto Kopi Surat Pemberitahuan Pajak yang disampaikan di luar negeri; dan
- c. Dokumen pembayaran pajak di luar negeri.

Penyampaian permohonan kredit pajak luar negeri dilakukan bersamaan dengan penyampaian Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan. Berdasarkan pasal 24 ayat (5) apabila pajak atas penghasilan dari luar negeri yang dikreditkan ternyata kemudian dikurangkan atau dikembalikan, maka pajak yang terutang menurut UU PPh harus ditambah dengan jumlah tersebut pada tahun pengurangan atau

pengembalian itu dilakukan.

Contoh :

Dalam tahun 2021, Wajib Pajak mendapat pengurangan pajak atas penghasilan luar negeri tahun pajak 2020 sebesar Rp 5.000.000,00 yang semula telah termasuk dalam jumlah pajak yang dikreditkan terhadap pajak yang terutang untuk tahun pajak 2020, maka jumlah sebesar Rp 5.000.000,00 tersebut ditambahkan pada Pajak Penghasilan yang terutang dalam tahun pajak 2021.

Dengan demikian maka apabila terjadi pengurangan atau pengembalian pajak atas penghasilan yang dibayar di luar negeri, sehingga besarnya pajak yang dapat dikreditkan di Indonesia menjadi lebih kecil dari besarnya perhitungan semula, maka selisihnya ditambahkan pada Pajak Penghasilan yang terutang menurut UUPPh.

RANGKUMAN

- 1) Untuk mengatasi dampak pajak berganda, negara-negara di dunia membuat beberapa metode penghindaran pajak berganda internasional, yaitu (1) pembebasan/pengecualian, (2) kredit (*tax credit*), dan (3) metode lainnya
- 2) Berdasarkan ketentuan pasal 24 ayat (1) UU PPh Pajak Penghasilan yang dibayar atau terutang di luar negeri atas penghasilan tersebut dapat dikreditkan terhadap Pajak Penghasilan yang terutang di Indonesia. Pengkreditan pajak penghasilan dari luar negeri dilakukan dalam tahun pajak digabungkannya penghasilan dari luar negeri tersebut dengan penghasilan di Indonesia

LATIHAN

- 1) PT ABC sebuah perusahaan berkedudukan di Jakarta. Selama tahun 2020 memperoleh penghasilan sebagai berikut
Penghasilan netto dalam negeri Rp5.000.000.000
Penghasilan netto dari negara X sebesar Rp 1.000.000.000 tarif pajak yang dikenakan di negara X sebesar 30%
Penghasilan netto dari negara Y sebesar Rp 1.500.000 tarif pajak yang dikenakan di negara X sebesar 20%
Pertanyaan : hitung kredit pajak PPh pasal 24

- 2) PT XYZ sebuah perusahaan berkedudukan di Jakarta. Selama tahun 2020 memperoleh penghasilan sebagai berikut
- Penghasilan netto dalam negeri rugi sebesar Rp2.000.000.000
 - Penghasilan netto dari negara A sebesar Rp 3.000.000.000 tarif pajak yang dikenakan di negara X sebesar 30%
 - Penghasilan netto dari negara Y rugi sebesar Rp 500.000.000
- Pertanyaan :
hitung kredit pajak PPh pasal 24



BAB V

TRANSAKSI DENGAN MATA UANG ASING

Tujuan Instruksional Khusus :
Setelah mempelajari materi ini mahasiswa diharapkan dapat menjelaskan aspek perpajakan atas transaksi dengan mata uang asing

A. Kurs Mata Uang Asing

Dalam suatu transaksi internasional tidak dapat dihindari adanya kemungkinan penggunaan mata uang yang berbeda dengan mata uang dasar (*base curency*) yang dipakai sebagai pengukur transaksi wajib pajak dalam pembukuan. Sesuai dengan pasal 28 ayat (4) UU KUP pengukuran transaksi dalam pembukuan harus dengan menggunakan satuan mata uang Rupiah. Padahal dalam transaksi internasional nilai yang disepakati para pihak bisa jadi menggunakan mata uang asing, misalnya Dollar Amerika Serikat, Euro, Yen dan lain sebagainya. Ketika wajib pajak mengonversi transaksi dengan mata uang asing ini ke mata uang Rupiah, nilai kurs konversi yang digunakan akan mempengaruhi kewajiban pajak yang harus dibayar.

Untuk kepentingan pemajakan dikenal beberapa jenis kurs konversi, di antaranya :

- a. Kurs Bank Indonesia. Bank Indonesia sebagai otoritas moneter mengeluarkan nilai kurs konversi. Kurs konversi yang dikeluarkan oleh BI adadua yaitu kurs jual dan kurs beli. Dalam praktek dikenal istilah kurs tengah. Kurs tengah adalah rata-rata kurs jual dan kurs beli yang dihitung kurs jual

ditambah dengan kurs beli kemudian dibagi dua.

Contoh :

Kurs Transaksi Bank Indonesia tanggal 29 Juni 2010 adalah sebagai berikut:

Kurs beli Rp 8988,00 untuk dolar Amerika Serikat (USD) 1.00

Kurs jual Rp 9078,00 untuk dolar Amerika Serikat (USD) 1.00

Maka kurs tengah bank Indonesia adalah $\text{Rp}9.033,00$ atau $(8.988 + 9.078):2$

- b. Kurs Menteri Keuangan. Menteri Keuangan sebagai otoritas di bidang keuangan termasuk pajak tiap hari Senin mengeluarkan Kurs Menteri Keuangan yang berlaku selama seminggu. nilai kurs ini sebagai dasar pelunasan bea masuk, pajak pertambahan nilai barang dan jasa dan pajak penjualan atas barang mewah, pajak ekspor, dan pajak penghasilan yang terdiri dari PPh pasal 21, PPh pasal 22, PPh pasal 23, PPh pasal 26 dan PPh Final pasal 4 ayat (2).

Contoh :

Keputusan Menteri Keuangan Nomor 749/KM.1/2010 tanggal 19 Juli 2010 menetapkan Nilai Kurs sebagai Dasar Pelunasan Bea Masuk, Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, Pajak Ekspor, dan Pajak Penghasilan yang berlaku untuk tanggal 19 Juli 2010 sampai dengan 25 Juli 2010 sebagai berikut :

1.	Rp. 9.050,00	Untuk dolar Amerika Serikat (USD)	1,-
2.	Rp. 7.977,94	Untuk dolar Australia (AUD)	1,-
3.	Rp. 8.737,71	Untuk dolar Kanada (CAD)	1,-
4.	Rp. 1.552,52	Untuk kroner Denmark (DKK)	1,-
5.	Rp. 1.164,69	Untuk dolar Hongkong (HKD)	1,-
6.	Rp. 2.825,65	Untuk ringgit Malaysia (MYR)	1,-
7.	Rp. 6.528,85	Untuk dolar Selandia Baru (NZD)	1,-

8.	Rp. 1.452,00	Untuk kroner Norwegia (NOK)	1,-
9.	Rp. 13.822,97	Untuk poundsterling Inggris (GBP)	1,-
10.	Rp. 6.575,89	Untuk dolar Singapura (SGD)	1,-
11.	Rp. 1.229,05	Untuk kroner Swedia (SEK)	1,-
12.	Rp. 8.617,08	Untuk franc Swiss (CHF)	1,-
13.	Rp. 10.274,75	Untuk yen Jepang (JPY)	100,-
14.	Rp. 1.409,40	Untuk kyat Burma (BUK)	1,-
15.	Rp. 193,72	Untuk rupee India (INR)	1,-
16.	Rp. 31.265,92	Untuk dinar Kuwait (KWD)	1,-
17.	Rp. 105,65	Untuk rupee Pakistan (PKR)	1,-
18.	Rp. 195,39	Untuk peso Philipina (PHP)	1,-
19.	Rp. 2.413,20	Untuk riyal Saudi Arabia (SAR)	1,-
20.	Rp. 80,09	Untuk rupee Sri Lanka (LKR)	1,-
21.	Rp. 280,17	Untuk baht Thailand (THB)	1,-
22.	Rp. 6.576,56	Untuk dolar Brunei Darussalam (BND)	1,-
23.	Rp. 11.572,05	Untuk EURO (EUR)	1,-
24.	Rp. 1.335,92	Untuk yuan China (CNY)	1,-
25.	Rp.	7,52	1,-

Untuk won Korea (KRW) Dalam hal kurs valuta asing lainnya tidak tercantum, maka nilai kurs yang digunakan sebagai dasar pelunasan adalah kurs spot harian valuta asing yang bersangkutan di pasar internasional terhadap dolar Amerika Serikat yang berlaku pada penutupan hari kerja sebelumnya dan dikalikan kurs rupiah terhadap dolar Amerika Serikat sebagaimana ditetapkan dalam Keputusan Menteri Keuangan.

Contoh penggunaan Kurs Menteri Keuangan diilustrasikan sebagai berikut : PT ABC sebuah perusahaan yang berkedudukan di Indonesia membayarkan royalti kepada XYZ Inc sebuah perusahaan yang berkedudukan di Amerika

sebesar USD 10,000.00

Atas transaksi tersebut PT ABC harus memotong PPh

Pasal 26 dengan penghitungan sebagai berikut :

PPh Pasal 26 = $20\% \times 10,000.00 \times \text{Rp. } 9.050,00$

= Rp 18.100.000

- c. Kurs Realisasi, adalah kurs yang sebenarnya terjadi saat merupiahkan atau membeli mata uang asing. Nilai kurs konversi ini ditentukan dari kesepakatan para pihak yang bertransaksi ataupun nilai kurs konversi ketika menukarkan mata uang asing di tempat-tempat penukaran uang (*money changer*).

Contoh :

Tn. Amir membeli sebuah komputer di sebuah pusat perbelanjaan. Harga komputer ditentukan penjual yang tercantum adalah dalam mata uang dollar Amerika Serikat, yaitu USD 500.00 dengan keterangan USD 1.00 sama dengan Rp 9.121.

Karena Tn. Amir tidak membawa mata uang dollar Amerika Serikat, tetapi membawa mata uang rupiah maka Tn. Amir menyepakati nilai kurs konversi yang ditentukan oleh penjual yaitu USD 1.00 sama dengan Rp 9.121. Dalam kasus ini kurs realisasi adalah USD 1.00 sama dengan Rp 9.121, sehingga Tn. Amir harus membayar dengan mata uang Rupiah senilai Rp 4.560.500 atau 500×9.121

Contoh :

Tn. Amir mempunyai uang tunai dalam mata uang dollar Amerika Serikat sebesar USD 100.00. Pada suatu waktu Tn Amir menukarkan uang tersebut ke dalam mata uang Rupiah di tempat penukaran uang (*money changer*). Kurs yang ditentukan *money changer* pada hari itu adalah sebagai berikut :

- Kurs beli USD 1.00 sama dengan Rp 9.121

- Kurs jual USD 1.00 sama dengan Rp 9.213

Dari contoh tersebut maka kurs realisasi ketika Tn Amir menukarkan uang tersebut adalah USD 1.00 sama dengan Rp 9.121, sehingga uang yang diterima Tn Amir adalah Rp 912.100 atau 100×9.121

B. Keuntungan Atau Kerugian Selisih Kurs Mata Uang Asing

Berdasarkan pasal 4 ayat 1 huruf I UU PPh keuntungan selisih kurs mata uang asing merupakan objek PPh. Keuntungan yang diperoleh karena fluktuasi kurs mata uang asing diakui berdasarkan sistem pembukuan yang dianut dan dilakukan secara taat asas sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku di Indonesia. Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No. 10 tentang Transaksi Dalam Mata Uang Asing menyatakan selisih kurs timbul apabila terdapat perubahan kurs antara tanggal transaksi dan tanggal penyelesaian (*settlement date*) pos moneter yang timbul dari transaksi dalam mata uang asing. Untuk memberikan gambaran diilustrasikan sebagai berikut :

Contoh

PT ABC sebuah melakukan ekspor sejumlah garmen ke XYZ Inc sebuah perusahaan yang berkedudukan di Amerika senilai USD 100,000.00 tanggal 11 Mei 2010 saat nilai kurs transaksi USD1.00 sama dengan Rp 9.073. Pelunasan pembayaran baru diterima PT ABC tanggal 3 Juni 2010 saat nilai kurs transaksi USD1.00 sama dengan Rp 9.190

Penghitungan keuntungan (kerugian) selisih kurs sebagai berikut :

3 Juni 2010	(tanggal penyelesaian)	$100,000 \times 9.190$	= Rp 919.000.000
11 Mei 2010	(tanggal transaksi)	$100,000 \times 9.073$	= Rp 907.300.000
Keuntungan selisih kurs			= Rp 11.700.000

PSAK juga menyatakan bahwa pada setiap tanggal neraca pos aktiva dan kewajiban moneter dalam mata uang asing dilaporkan ke dalam mata uang rupiah dengan menggunakan kurs tanggal neraca. Apabila terdapat kesulitan dalam menentukan kurs tanggal neraca, maka dapat digunakan kurs tengah Bank Indonesia sebagai indikator yang obyektif. Dalam prakteknya akuntan publik akan menggunakan kurs tengah BI karena lebih objektif dan dapat memberikan nilai komparabilitas dalam laporan keuangan.

Contoh

PT ABC sebuah melakukan ekspor sejumlah garmen ke XYZ Inc sebuah perusahaan yang berkedudukan di Amerika senilai USD 100,000.00 tanggal 23 Desember 2009 saat nilai kurs transaksi USD1.00 sama dengan Rp 9.505,00. Pelunasan pembayaran baru diterima PT ABC tanggal 5 Januari 2010 saat nilai kurs transaksi USD1.00 sama dengan Rp 9.308,00

Diketahui Kurs Bank Indonesia pada tanggal 31 Desember 2009 sebagai berikut :

- Kurs beli Rp 9.447,00 untuk dolar Amerika Serikat (USD) 1.00
- Kurs jual Rp 9.353,00 untuk dolar Amerika Serikat (USD) 1.00

Dalam kasus ini pada tanggal neraca yaitu 31 Desember 2009 nilai piutang PT ABC atas penjualan ekspor dalam mata uang asing dilaporkan ke dalam mata uang rupiah dengan menggunakan kurs tengah bank Indonesia. Kurs tengah BI pada tanggal 31 Desember 2009 sebesar 9.400,00 yaitu $(9.447,00 + 9.353,00) : 2$. Dengan demikian pada tanggal 31 Desember 2009 akan diakui keuntungan (kerugian) selisih kurs mata uang asing dengan penghitungan sebagai berikut :

31 Desember 2009 (tanggal neraca)	$100,000 \times 9.400$	$= \text{Rp } 940.000.000$
<u>23 Desember 2009 (tanggal transaksi)</u>	<u>$100,000 \times 9.505$</u>	<u>$= \text{Rp } 950.500.000$</u>
Kerugian selisih kurs		$= (\text{Rp } 10.500.000)$

Kerugian ini menjadi beban/pengurang penghasilan dalam penghitungan PPh tahun 2009

Pada tanggal 5 Januari 2010 saat pelunasan akan diakui keuntungan (kerugian) selisih kurs mata uang asing dengan penghitungan sebagai berikut :

5 Januari 2010	(tanggal penyelesaian)	$100,000 \times 9.308 =$	Rp 930.800.000
31 Desember 2009	(tanggal neraca)	$100,000 \times 9.400 =$	Rp 940.000.000
Kerugian selisih kurs			$= (\text{Rp } 9.200.000)$

Kerugian ini menjadi beban/pengurang penghasilan dalam penghitungan PPh tahun 2010.

C. Pembukuan Dengan Mata Uang Asing

Wajib Pajak tertentu yang tercantum dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 196/PMK.03/2007 jo. PER-11/PI/2010 diizinkan untuk menyelenggarakan pembukuan dengan menggunakan bahasa Inggris dan satuan mata uang Dollar Amerika Serikat. Para Wajib Pajak tertentu tersebut adalah :

- a. Wajib Pajak dalam rangka Penanaman Modal Asing yang beroperasi berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan Penanaman Modal Asing;
- b. Wajib Pajak dalam rangka Kontrak Karya yang beroperasi berdasarkan kontrak dengan Pemerintah Republik Indonesia sebagaimana dimaksud dalam ketentuan peraturan perundang-undangan pertambangan selain pertambangan minyak dan gas bumi;
- c. Wajib Pajak Kontraktor Kontrak Kerja Sama yang beroperasi berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan pertambangan minyak dan gas bumi;
- d. Bentuk Usaha Tetap sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (5) Undang-Undang PPh atau sebagaimana diatur dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) terkait;
- e. Wajib Pajak yang mendaftarkan emisi sahamnya baik sebagian maupun seluruhnya di bursa efek luar negeri;

- f. Kontrak Investasi Kolektif (KIK) yang menerbitkan reksadana dalam denominasi satuan mata uang Dollar Amerika Serikat dan telah memperoleh Surat Pemberitahuan Efektif Pernyataan Pendaftaran dari Badan Pengawas Pasar Modal-Lembaga Keuangan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan pasar modal; atau
- g. Wajib Pajak yang berafiliasi langsung dengan perusahaan induk di luar negeri, yaitu perusahaan anak (*subsidiary company*) yang dimiliki dan/atau dikuasai oleh perusahaan induk (*parent company*) di luar negeri yang mempunyai hubungan istimewa sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 ayat (4) huruf a dan huruf b Undang-Undang PPh.

Sebelum diterbitkannya PMK Nomor: 196/PMK.03/2007, pembayaran PPh Pasal 25 dan Pasal 29 serta PPh Final yang dibayarkan sendiri oleh Wajib Pajak yang telah mendapatkan izin menyelenggarakan pembukuan dalam bahasa Inggris dan mata uang Dollar AS wajib dilakukan dalam perhitungan mata uang Dollar AS. Ketentuan ini disebutkan dalam Keputusan Dirjen Pajak dan Dirjen Anggaran Nomor KEP-306/PJ./1999.

Setelah diterbitkannya Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 196/PMK.03/2007 tepatnya dalam Pasal 7 ayat (2) Peraturan Menteri Keuangan ini, ditegaskan bahwa pembayaran PPh Pasal 25 dan Pasal 29 serta PPh Final yang dibayar sendiri oleh Wajib Pajak yang memperoleh izin untuk menyelenggarakan pembukuan dengan menggunakan mata uang Dollar AS dapat dilakukan dalam satuan mata uang Rupiah. Pembayaran PPh dalam mata uang Dollar AS ini dilakukan dengan cara mentransfer sejumlah PPh terutang dari bank Wajib Pajak di luar negeri atau bank devisa ke rekening giro kas negara di Bank Indonesia Nomor: 600.500411. Bukti transfer tersebut kemudian disatukan dengan SSP lembar ke-1 untuk arsip Wajib Pajak, sedangkan fotokopi bukti transfer disatukan dengan Surat Setoran Pajak (SSP) lembar ke-3 untuk dilaporkan ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP) sesuai dengan ketentuan pelaporan.

Penyelenggaraan pembukuan dengan menggunakan bahasa Inggris dan satuan mata uang Dollar Amerika Serikat oleh Wajib Pajak harus terlebih dahulu mendapat izin tertulis dari Menteri Keuangan, kecuali bagi Wajib Pajak dalam rangka Kontrak Karya atau Wajib Pajak dalam rangka Kontraktor Kontrak Kerja Sama. Izin tertulis tersebut dapat diperoleh Wajib Pajak dengan mengajukan surat permohonan kepada Kepala Kantor Wilayah, paling lambat 3 (tiga) bulan :

- a. sebelum tahun buku yang diselenggarakan dengan menggunakan bahasa Inggris dan satuan mata uang Dollar Amerika Serikat tersebut dimulai; atau
- b. sejak tanggal pendirian bagi Wajib Pajak baru untuk Bagian Tahun Pajak atau Tahun Pajak pertama.

Bagi Wajib Pajak yang diizinkan untuk menyelenggarakan pembukuan dengan menggunakan bahasa Inggris dan satuan mata uang Dollar Amerika Serikat, berlaku ketentuan konversi ke satuan mata uang Dollar Amerika Serikat sebagai berikut :

Pada awal tahun buku :

Penyelenggaraan pembukuan dengan menggunakan satuan mata uang dollar Amerika Serikat untuk pertama kali dilakukan dengan bertitik tolak dari Neraca akhir tahun buku sebelumnya (dalam satuan mata uang Rupiah) yang dikonversikan ke satuan mata uang dollar Amerika Serikat dengan menggunakan kurs :

- a) untuk harga perolehan harta berwujud dan/atau harta tidak berwujud yang mempunyai masa manfaat lebih dari 1 (satu) tahun menggunakan kurs yang sebenarnya berlaku pada saat perolehan harta tersebut;
- b) Untuk akumulasi penyusutan dan/atau amortisasi harta sebagaimana dimaksud pada huruf a) menggunakan kurs yang sebenarnya berlaku pada saat perolehan harta tersebut.
- c) untuk harta lainnya dan kewajiban menggunakan kurs yang sebenarnya berlaku pada akhir tahun buku sebelumnya, berdasarkan sistem pembukuan yang dianut yang dilakukan secara taat asas;

- d) apabila terjadi revaluasi aktiva tetap, di samping menggunakan nilai historis, atas nilai selisih lebih dikonversi ke dalam satuan mata uang dollar Amerika Serikat dengan menggunakan kurs yang sebenarnya berlaku pada saat dilakukannya revaluasi;
- e) untuk laba ditahan atau sisa kerugian dalam satuan mata uang Rupiah dari tahun-tahun sebelumnya, dikonversi ke dalam satuan mata uang dollar Amerika Serikat dengan menggunakan kurs yang sebenarnya berlaku pada akhir tahun buku sebelumnya, yakni kurs tengah Bank Indonesia, berdasarkan sistem pembukuan yang dianut yang dilakukan secara taat asas;
- f) untuk modal saham dan ekuitas lainnya menggunakan kurs yang sebenarnya berlaku pada saat terjadinya transaksi;
- g) dalam hal terdapat selisih laba atau rugi sebagai akibat konversi dari satuan mata uang Rupiah ke satuan mata uang dollar Amerika Serikat sebagaimana dimaksud pada huruf a), huruf b), huruf c), huruf d), dan huruf e) maka selisih laba atau rugi tersebut dibebankan pada rekening laba ditahan.

Dalam tahun berjalan :

- a. Untuk transaksi yang dilakukan dengan satuan mata uang dollar Amerika Serikat, pembukuannya dicatat sesuai dengan dokumen transaksi yang bersangkutan;
- b. Untuk transaksi, baik dalam negeri maupun luar negeri, yang menggunakan satuan mata uang selain dollar Amerika Serikat, dikonversikan ke satuan mata uang dollar Amerika Serikat dengan menggunakan kurs yang sebenarnya berlaku pada saat terjadinya transaksi, yaitu sebagai berikut :
 - 1) apabila dari dokumen transaksi diketahui kurs yang berlaku, maka kurs yang dipakai adalah kurs yang diketahui dari transaksi tersebut;
 - 2) apabila dari dokumen transaksi tidak diketahui kurs yang berlaku, maka kurs yang dipakai adalah kurs tengah Bank Indonesia yang berlaku, berdasarkan sistem pembukuan yang dianut yang dilakukan secara taat asas.

Wajib Pajak yang diizinkan untuk menyelenggarakan pembukuan dengan menggunakan bahasa Inggris dan satuan mata uang dollar Amerika Serikat, wajib menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Badan beserta lampirannya dalam bahasa Indonesia kecuali lampiran berupa laporan keuangan, dan menggunakan satuan mata uang dollar Amerika Serikat.

Dalam hal terdapat bukti pembayaran atau pemotongan/pemungutan Pajak Penghasilan Pasal 22 dan Pasal 23 dengan menggunakan satuan mata uang Rupiah yang akan dikreditkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan PPh Wajib Pajak Badan, harus dikonversi ke dalam satuan mata uang dollar Amerika Serikat dengan menggunakan kurs yang ditetapkan dalam Keputusan Menteri Keuangan yang berlaku pada tanggal pembayaran atau pemotongan/pemungutan pajak tersebut.

RANGKUMAN

- 1) Untuk kepentingan pemajakan dikenal beberapa jenis kurs konversi, di antaranya Kurs Bank Indonesia, Kurs Realisasi, dan Kurs Menteri Keuangan.
- 2) Berdasarkan pasal 4 ayat 1 huruf I UU PPh keuntungan selisih kurs mata uang asing merupakan objek PPh. Keuntungan yang diperoleh karena fluktuasi kurs mata uang asing diakui berdasarkan sistem pembukuan yang dianut dan dilakukan secara taat asas sesuai dengan Standar Akuntansi Keuangan yang berlaku di Indonesia
- 3) Kurs Menteri Keuangan digunakan sebagai dasar pelunasan bea masuk, pajak pertambahan nilai barang dan jasa dan pajak penjualan atas barang mewah, pajak ekspor, dan pajak penghasilan yang terdiri dari PPh pasal 21, PPh pasal 22, PPh pasal 23, PPh pasal 26 dan PPh Final pasal 4 ayat (2).

LATIHAN

- 1) PT ABC sebuah perusahaan yang berkedudukan di Indonesia membayarkan jasa teknik kepada XYZ Inc sebuah perusahaan yang berkedudukan di luar negeri sebesar USD 15,000.00. diketahui Kurs Menteri Keuangan Rp 9.100/USD dan Kurs Bank Indonesia Rp 9.200/USD. Hitung PPh pasal 26 yang harus dipotong oleh PT ABC jika diketahui
- 2) Tanggal 8 Desember 2010 PT XYZ mempunyai melakukan ekspor sejumlah garmen ke Amerika dengan senilai USD 100.000. Pelunasan pembayaran baru diterima tanggal 5 Januari 2011. Hitung keuntungan/kerugian selisih kurs jika kurs pada tanggal 8 Desember 2010 Rp 9.100/USD, tanggal 31 Desember 2010 Rp 9.500/USD dan tanggal 5 Januari 2011 Rp 9.300/USD



BAB VI

PEMAJAKAN ATAS ORANG ASING (EKSPATRIAT)

Tujuan Instruksional Khusus :

Setelah mempelajari materi ini mahasiswa diharapkan dapat menjelaskan aspek perpajakan atas orang asing (ekspatriat)

A. Orang Asing Dengan Status Subjek Pajak Luar Negeri

Orang asing (ekspatriat) akan dianggap sebagai subjek pajak luar negeri jika tidak bertempat tinggal di Indonesia, berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan. Karyawan asing sebagai subjek pajak luar negeri sekaligus menjadi Wajib Pajak karena menerima dan/atau memperoleh penghasilan yang bersumber dari Indonesia.

Sesuai dengan pasal 26 UU PPh mekanisme pemenuhan kewajiban perpajakannya melalui pemotongan yang dilakukan oleh pemotong pajak yaitu pihak yang melakukan pembayaran atas penghasilan tersebut (pemberi kerja). Pajak penghasilan yang dipotong sebesar 20% dari jumlah bruto. Dalam hal karyawan asing tersebut mempunyai surat keterangan domisili (SKD) dari negara mitra P3B maka dikenakan tarif sesuai P3B. Adapun penghasilan yang menjadi objek pemotongan PPh Pasal 26 adalah sebagai berikut :

dividen;

- a. bunga termasuk premium, diskonto, dan imbalan sehubungan dengan jaminan pengembalian utang;

- b. royalti, sewa, dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta;
- c. imbalan sehubungan dengan jasa, pekerjaan, dan kegiatan;
- d. hadiah dan penghargaan;
- e. pensiun dan pembayaran berkala lainnya;
- f. premi *swap* dan transaksi lindung nilai lainnya; dan/atau
- g. keuntungan karena pembebasan utang.

Pajak yang dipotong tersebut bersifat final. Karyawan asing sebagai wajib pajak luar negeri tidak punya kewajiban memiliki NPWP dan tidak punya kewajiban melaporkan SPT.

Sebagai ilustrasi diberikan contoh sebagai berikut :

Mr John seorang warga negara asing pada suatu waktu bekerja di PT MAJU JAYA sebuah perusahaan yang berkedudukan di Indonesia, selama 5 bulan dengan mendapat gaji Rp 40.000.000/bulan

Mr John berada di Indonesia selama 5 bulan atau kurang dari 183 hari sehingga status Mr John sebagai wajib pajak luar negeri. Atas penghasilan tersebut akan dilakukan pemotongan PPh Pasal 26 oleh PT MAJU JAYA sebesar Rp 8.000.000/bulan yang dihitung dari $20\% \times 40.000.000/\text{bulan}$. Atas pajak yang dipotong tersebut bersifat final dan Mr John tidak ada kewajiban menyampaikan SPT. Sedangkan PT MAJU JAYA selaku pemotong pajak punya kewajiban untuk menyetorkan pemotongan pajaknya ke kas negara paling lambat tanggal 10 setelah masa pajak berakhir dan melaporkannya dalam SPT Masa PPh Pasal 21 ke kantor pajak paling lambat tanggal 20 setelah masa pajak berakhir. Di samping itu PT MAJU JAYA ketika melakukan pemotongan terhadap gaji Mr John, PT MAJU JAYA harus membuat bukti pemotongan PPh pasal 26. Bagi Mr John bukti pemotongan tersebut akan menjadi bukti pembayaran pajak yang dilakukan di Indonesia.

B. Orang Asing Dengan Status Subjek Pajak Dalam Negeri

Orang asing (ekspatriat) akan dianggap sebagai subjek pajak dalam negeri apabila bertempat tinggal di Indonesia, berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga)

hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia.

Subjek pajak orang pribadi dalam negeri menjadi Wajib Pajak apabila telah menerima atau memperoleh penghasilan yang besarnya melebihi Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP). Besarnya PTKP per tahun adalah sebagai berikut :

- a. Rp 54.000.000,00 (lima puluh empat juta rupiah) untuk diri Wajib Pajak orang pribadi;
- b. Rp 4.500.000,00 (empat juta lima ratus ribu rupiah) tambahan untuk Wajib Pajak yang kawin;
- c. Rp 54.000.000,00 (lima puluh empat juta rupiah) tambahan untuk seorang istri yang penghasilannya digabung dengan penghasilan suami sebagaimana dimaksud dalam Pasal 8 ayat (1); dan
- d. Rp 4.500.000,00 (empat juta lima ratus ribu rupiah) tambahan untuk setiap anggota keluarga sedarah dan keluarga semenda dalam garis keturunan lurus serta anak angkat, yang menjadi tanggungan sepenuhnya, paling banyak 3 (tiga) orang untuk setiap keluarga.

Sehubungan dengan pemilikan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), Wajib Pajak orang pribadi yang menerima penghasilan di atas Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) wajib mendaftarkan diri untuk memperoleh NPWP. Kewajiban untuk memiliki NPWP ini berlaku sama untuk orang asing (ekspatriat) yang berstatus sebagai subjek pajak dalam negeri.

Perlakuan perpajakan untuk orang asing (ekspatriat) yang berstatus sebagai wajib pajak dalam negeri akan diperlakukan sama dengan wajib pajak orang pribadi dalam negeri lainnya. Penghasilan yang menjadi objek pajak tunduk pada ketentuan pasal 4 UU PPh yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun.

UU PPh menganut prinsip pemajakan atas penghasilan dalam pengertian yang luas, yaitu bahwa pajak dikenakan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dari manapun asalnya yang dapat dipergunakan untuk konsumsi atau menambah kekayaan Wajib Pajak tersebut. Pengertian penghasilan dalam UU PPh tidak memperhatikan adanya penghasilan dari sumber tertentu, tetapi pada adanya tambahan kemampuan ekonomis. Tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak merupakan ukuran terbaik mengenai kemampuan Wajib Pajak tersebut untuk ikut bersama-sama memikul biaya yang diperlukan pemerintah untuk kegiatan rutin dan pembangunan.

Dilihat dari mengalirnya tambahan kemampuan ekonomis kepada Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri, penghasilan dapat dikelompokkan menjadi :

1. penghasilan dari pekerjaan dalam hubungan kerja seperti gaji, tunjangan, honorarium dan sebagainya
2. Penghasilan dari pekerjaan bebas seperti, penghasilan dari praktek dokter, notaris, aktuaris, akuntan, pengacara, dan sebagainya;
3. penghasilan dari usaha dan kegiatan, yang terdiri dari usaha dagang, jasa, industri serta lainnya seperti peternakan, pertanian, perikanan dan sebagainya
4. penghasilan dari modal, yang berupa harta gerak ataupun harta tak gerak, seperti bunga, dividen, royalti, sewa, dan keuntungan penjualan harta atau hak yang tidak dipergunakan untuk usaha
5. penghasilan lain-lain, seperti pembebasan utang dan hadiah

Sebagai wajib pajak dalam negeri, penghasilan yang dikenakan PPh akan menganut prinsip *world wide income*. Artinya penghasilan baik dari dalam dan luar negeri dengan nama dan dalam bentuk apapun akan dikenakan pajak dan dilaporkan di Indonesia.

1. Penghasilan Dari Pekerjaan Dalam Hubungan Kerja (Karyawan)

Apabila seorang ekspatriat bekerja sebagai karyawan di Indonesia dengan status subjek pajak dalam negeri maka atas pembayaran berupa gaji tunjangan honorarium dilakukan pemotongan pajak oleh pemberi kerja atau pihak yang membayarkan berdasarkan ketentuan pasal 21 UU PPh. Sesuai dengan PER - 31/PJ/2009 jo. PER-57/PJ/2009 penghasilan yang dipotong PPh Pasal 21 berupa :

- a. penghasilan yang diterima atau diperoleh Pegawai tetap, baik berupapenghasilan yang bersifat teratur maupun tidak teratur;
- b. penghasilan yang diterima atau diperoleh Penerima pensiun secara teratur berupa uang pensiun atau penghasilan sejenisnya;
- c. penghasilan sehubungan dengan pemutusan hubungan kerja dan penghasilan sehubungan dengan pensiun yang diterima secara sekaligus berupa uang pesangon, uang manfaat pensiun, tunjangan hari tua atau jaminan hari tua, dan pembayaran lain sejenis;
- d. penghasilan pegawai tidak tetap atau tenaga kerja lepas, berupa upah harian, upah mingguan, upah satuan, upah borongan atau upah yang dibayarkan secara bulanan;
- e. imbalan kepada bukan pegawai, antara lain berupa honorarium, komisi, *fee*, dan imbalan sejenisnya dengan nama dan dalam bentuk apapun sebagai imbalan sehubungan dengan pekerjaan, jasa, dan kegiatan yang dilakukan;
- f. imbalan kepada peserta kegiatan, antara lain berupa uang saku, uang representasi, uang rapat, honorarium, hadiah atau penghargaan dengan nama dan dalam bentuk apapun, dan imbalan sejenis dengan nama apapun.

Berikut ini adalah ringkasan tabel pemotongan PPh pasal 21 yang berlaku bagi subjek pajak orang dalam negeri :

Tabel V.1 Tabel Pemotongan PPh Pasal 21 bagi Subjek Pajak Dalam Negeri

	URAIAN	TARIF	DASAR PENGENAAN PAJAK	KET
1.	penghasilan yang diterima atau diperoleh Pegawai tetap	Pasal 17 UU PPh	PKP = PB - (BJ + IP) - PTKP	
2.	penghasilan yang diterima atau diperoleh Penerima pensiun secara teratur (Penerima pensiun berkala) berupa uang pensiun atau penghasilan sejenisnya	Pasal 17 UU PPh	PKP = (PB - BP) - PTKP	
3.	penghasilan pegawai tidak tetap atau tenaga kerja lepas kecuali tenaga ahli, berupa upah harian, upah mingguan, upah satuan, upah borongan atau upah yang			
	a. dibayarkan secara bulanan	Pasal 17 UU PPh	PKP = PB - PTKP	
	b. tidak dibayar secara bulanan			
	- Apabila penghasilan sehari atau rata-rata penghasilan sehari telah melebihi Rp 450.000 sehari sepanjang penghasilan kumulatif yang diterima dalam 1 (satu) bulan kalender belum melebihi Rp 4.500.000,00	5%	jumlah penghasilan yang melebihi Rp 450.000,00 (empat ratus lima puluh ribu) sehari	
	- Apabila telah memperoleh penghasilan kumulatif dalam 1 (satu) bulan kalender melebihi Rp 4.500.000,00 tetapi tidak melebihi Rp 10.200.000	5%	PKP = (PB - IP) - PTKP untuk jumlah hari	
			kerja yang sebenarnya (PTKP sehari	

URAIAN	TARIF	DASAR PENGENAAN PAJAK	KET
		ditetapkan sebesar PTKP setahun sesuai dengan statusnya dibagi dengan 360)) PKP = (PB – IP) – PTKP	
4. - Apabila telah memperoleh penghasilan kumulatif dalam 1 (satu) bulan kalender melebihi Rp 10.200.000	Pasal 17 UU PPh		
4. imbalan kepada bukan pegawai, antara lain berupa honorarium, komisi, fee, dan imbalan sejenisnya dengan nama dan dalam bentuk apapun sebagai imbalan sehubungan dengan pekerjaan, jasa, dan kegiatan yang dilakukan			
a. imbalan yang tidak bersifat berkesinambungan	Pasal 17 UU PPh	50% x PB	Kumulatif
b. imbalan yang bersifat berkesinambungan			
- Memenuhi Ketentuan	Pasal 17 UU PPh	PKP = 50% x (PB – PTKP)	Kumulatif
- Tidak Memenuhi Ketentuan	Pasal 17 UU PPh	50% x PB	Kumulatif
Ketentuan PER - 31/PJ/2009 Pasal 13 ayat (1): yang bersangkutan telah mempunyai Nomor Pokok Wajib Pajak dan hanya memperoleh penghasilan dari hubungan kerja dengan Pemotong PPh Pasal 21 dan/atau PPh Pasal 26 serta tidak memperoleh penghasilan lainnya			
5. tenaga ahli yang melakukan pekerjaan bebas dan bertindak untuk dan atas namanya sendiri	Pasal 17 UU PPh	50% dari jumlah penghasilan bruto	
6. imbalan kepada peserta kegiatan, antara lain berupa uang saku, uang representasi, uang rapat, honorarium, hadiah atau penghargaan dengan nama dan dalam bentuk apapun, dan imbalan sejenis dengan nama apapun	Pasal 17 UU PPh	PB	Kumulatif
7. honorarium atau imbalan yang bersifat tidak teratur yang diterima atau diperoleh anggota dewan komisaris atau dewan pengawas yang tidak merangkap sebagai pegawai tetap pada perusahaan yang sama	Pasal 17 UU PPh	PB	Kumulatif
8. jasa produksi, tantiem, gratifikasi, bonus atau imbalan lain yang bersifat tidak teratur yang diterima atau diperoleh mantan pegawai	Pasal 17 UU PPh	PB	Kumulatif
9. penarikan dana pensiun oleh peserta program pensiun yang masih berstatus sebagai pegawai, dari dana pensiun yang pendiriannya telah disahkan oleh Menteri Keuangan	Pasal 17 UU PPh	PB	Kumulatif
10. Honorarium yang dananya dari keuangan negara/ daerah yang diterima oleh Pejabat Negara, PNS, Anggota TNI/ POLRI kecuali PNS Gol. II/d ke bawah atau Anggota POLRI dengan Pangkat Pembantu Letnan Satu atau Ajun Inspektur Tingkat Satu ke bawah	15%	PB	Final

URAIAN	TARIF	DASAR PENGENAAN PAJAK	KET
11. Uang Tebusan Pensiun, Uang THT atau JHT, Uang Pesangon yang diterima Pegawai atau Mantan Pegawai			
a. Rp. 0 s.d. Rp. 50 juta	0%	PB	Final
b. > Rp. 50 juta s.d. Rp. 100 juta	5%	PB	Final
c. > Rp. 100 juta s.d. Rp. 500 juta	15%	PB	Final
d. > Rp. 500 juta	25%	PB	Final
12. Penghasilan dari pekerjaan, jasa, dan kegiatan yang diterima oleh Tenaga Asing (<i>Expatriate</i>) yang telah berstatus sebagai WPDN	Pasal 17 UU PPh	PKP= (PB - (BJ + BP)) - PTKP	
13. Penghasilan dari pekerjaan yang diterima oleh Tenaga Asing (<i>Expatriate</i>) yang bekerja pada Perusahaan Pengeboran Migas :			
a. <i>General Manager</i>	Pasal 17 UU PPh	US\$ 11.275 per bulan	
b. <i>Manager</i>	Pasal 17 UU PPh	US\$ 9.350 per bulan	
c. <i>Supervisor/ Tool Pusher</i>	Pasal 17 UU PPh	US\$ 5.830 per bulan	
d. <i>Asisten Supervisor/ Tool Pusher</i>	Pasal 17 UU PPh	US\$ 4.510 per bulan	
e. <i>Crew Lainnya</i>	Pasal 17 UU PPh	US\$ 3.245 per bulan	
Catatan :			
Bagi Penerima Penghasilan yang Dipotong PPh Pasal 21 yang tidak memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak, dikenakan pemotongan PPh Pasal 21 dengan tarif lebih tinggi 20% (dua puluh persen) daripada tarif yang diterapkan terhadap Wajib Pajak yang memiliki Nomor Pokok Wajib Pajak			
Ket :			
PKP : Penghasilan Kena Pajak			
PB : Penghasilan Bruto			
BJ : Biaya Jabatan			
IP : Iuran Pensiun			
BP : Biaya Pensiun			

Sesuai PER-16/PJ/2016 ekspatriat sebagai pegawai tetap yang kewajiban pajak subjektifnya baru dimulai setelah bulan Januari atau berakhir sebelum bulan Desember (mulai bekerja tidak pada awal tahun pajak, atau berhenti bekerja sebelum akhir tahun pajak), PPh Pasal 21 terutang dihitung berdasarkan jumlah seluruh penghasilan yang diterima atau diperoleh, baik yang bersifat teratur maupun tidak teratur, yang disetahunkan.

Contoh penghitungan PPh Pasal 21 atas Penghasilan pegawai yang kewajiban pajaksubjektifnya sebagai Subjek Pajak dalam negeri dimulai setelah permulaan tahun pajak, dan mulai bekerja pada tahun berjalan sebagai berikut :

Mr Michael (K/3) mulai bekerja 1 September 2019. Ia bekerja di Indonesia s.d. Agustus 2022. Selama Tahun 2019 menerima gaji per bulan Rp 20.000.000,00 penghitungan PPh Pasal 21 Tahun 2019 adalah sebagai berikut :

Gaji sebulan		Rp 20.000.000,00
Pengurangan :		
Biaya Jabatan 5% X Rp 20.000.000,00 = Rp 1.000.000,00		
Maksimum diperkenankan		Rp 500.000,00

Penghasilan neto sebulan		Rp 19.500.000,00
Penghasilan neto selama 4 bulan		Rp 78.000.000,00
Penghasilan neto disetahunkan 12/4 X Rp 78.000.000,00		Rp 234.000.000,00
PTKP (K/3)		
- untuk WP sendiri	Rp 54.000.000,00	
- tambahan WP kawin	Rp 4.500.000,00	
- tambahan 3 orang anak (3 X Rp 4.500.000,00)	Rp 13.500.000,00	

		Rp 72.000.000,00

Penghasilan Kena Pajak disetahunkan		Rp162.000.000,00
PPh Pasal 21 disetahunkan:		Rp 3.000.000,00
- 5% X Rp 60.000.000,00		Rp 15.300.000,00
- 15% X Rp 102.000.000,00		-----
		Rp 18.300.000,00

PPh Pasal 21 terutang untuk tahun 2019 4/12 X Rp 18.300.000,00 =	Rp 6.100.000,00	
PPh Pasal 21 terutang sebulan :		
1/4 X Rp 6.100.000,00 =	Rp 1.525.000,00	

Melalui KEP - 173/PJ./2002 Direktorat Jenderal Pajak telah menetapkan standar gaji karyawan asing. Yang dimaksud dengan standar gaji karyawan asing adalah besaran penghasilan bruto 1 (satu) bulan sehubungan dengan pekerjaan berupa gaji dan imbalan lain yang diterima atau diperoleh karyawan asing yang bekerja dalam bidang-bidang di luar bidang pengeboran minyak dan gas bumi. Pedoman standar gaji

karyawan asing ini digunakan dalam hal;

- a. Terhadap petunjuk bahwa pembukuan Wajib Pajak tidak benar sehingga tidak dapat dihitung besarnya pajak yang seharusnya terutang.
- b. Diperoleh bukti yang menunjukkan bahwa terdapat pembayaran gaji karyawan asing yang tidak seluruhnya dibukukan untuk pelunasan Pajak Penghasilan Ps. 21 atau Ps. 26 yang terutang.
- c. Pemeriksaan tidak mendapatkan data yang digunakan untuk menentukan jumlah gaji karyawan asing dalam rangka penetapan jumlah Pajak Penghasilan Ps. 21 atau Ps. 26 yang terutang.

Penggunaan pedoman standar gaji karyawan asing tersebut harus memperhatikan;

- a. Kebangsaan dari karyawan asing yang bersangkutan,
- b. Jenis usaha dari perusahaan tempat karyawan asing memperoleh penghasilan (pemberi kerja).
- c. Kedudukan atau jabatan karyawan asing dalam perusahaan tempat yang bersangkutan bekerja.

Adapun besaran standar gaji karyawan asing yang mulai berlaku sejak tahun pajak 2002 perbulannya sesuai dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak No. KEP- 173/PJ/2002 tanggal 3 April 2002 sebagai berikut:

Tabel V. 2 Tabel Standar Gaji Karyawan Asing Berdasarkan Jabatan

per bulan dalam USD

No.	JENIS USAHA	JABATAN							
			AMERIKA	INGGRIS	JERMAN	BELANDA	AUSTRALIA	EROPA LAINNYA	JEPANG
1	Dagang	Manager	13,958	10,884	10,180	9,988	10,756	9,988	12,869
		Lainnya	11,012	6,018	6,018	5,506	5,506	5,506	6,210
2	Industri Tekstil	GM	10,372	8,900	10,372	8,900	8,964	8,900	7,811
		Manager	8,003	6,403	8,003	7,811	7,811	7,811	5,506
		Teknisi	7,107	5,314	7,107	5,314	5,314	4,866	3,970
3	Industri Lainnya	GM	12,165	10,692	12,165	18,375	10,564	10,692	9,668

		Manager	9,284	8,900	9,284	16,390	8,900	8,900	9,092
		Teknisi	7,363	5,762	7,619	5,762	5,762	5,762	6,403
4	Pertambangan Umum/Non Oil Drilling Company	GM	22,153	17,095	16,771	16,583	25,354	16,583	26,378
		Superintendent	15,494	13,894	12,997	13,894	13,894	13,894	20,552
		Tool Pusher Crew	12,165	11,076	11,076	11,076	11,076	11,076	18,247
			9,988	6,403	8,964	6,403	6,467	6,403	9,988
5	Pertanian	GM	10,372	8,900	8,900	10,372	8,900	8,900	7,811
		Manager	8,067	7,811	8,067	7,811	7,811	7,811	5,378
		Teknisi	7,107	5,314	7,299	6,403	5,314	4,994	3,970
6	Perikanan	GM	11,589	9,988	11,461	9,988	9,988	9,988	8,579
		Manager	8,964	8,579	8,964	8,515	8,579	8,515	6,210
		Teknisi	7,619	5,762	7,619	5,890	5,762	5,890	4,994
7	Kehutanan	GM	12,357	10,564	12,293	10,692	10,564	10,692	9,092
		Manager	9,284	8,900	9,284	8,900	8,900	6,403	6,403
		Teknisi	7,363	5,762	7,363	5,762	5,762	5,762	5,314
8	Jasa Bangunan/Kontraktor/ Kantor	GM	18,375	12,869	13,253	11,973	11,973	11,973	9,988
		Manager	11,461	11,973	12,165	8,900	8,900	8,900	8,387
		Teknisi	9,988	9,284	9,284	8,067	8,067	8,067	8,067
		Staff	6,595	4,994	3,906	4,994	3,970	3,970	7,171
9	Jasa Angkutan/Real Estate/Leasing	GM	13,765	13,253	13,253	13,253	13,253	13,253	13,253
		Manager	11,268	11,268	11,268	11,268	9,412	11,268	11,268
		Teknisi	8,387	8,387	8,387	8,387	8,259	8,387	6,595
		Staff	2,689	6,595	7,299	6,595	6,595	4,994	5,314
10	Bank/Asuransi	Manager	16,006	17,991	18,247	18,247	6,082	16,006	14,854
		Staff	12,165	6,082	14,662	11,012	5,314	7,299	8,259
11	Jasa Lain	Manager	12,165	8,900	8,900	8,900	8,900	8,900	13,958
		Staff	9,988	4,802	6,018	4,994	4,802	4,866	4,994
12	Konsultan asing yang mengerjakan proyek Pemerintah dengan biaya dana bantuan luar negeri.	Manager	24,010	19,976	19,976	-	37,967	33,933	-
		Staff	13,958	17,991	17,991	-	27,979	23,945	-

Tabel V.3 Tabel Standar Gaji Karyawan Asing Berdasarkan Jenis Usaha

per bulan dalam USD

No.	JENIS USAHA	JEPANG	KOREA	HONGKONG	PHILIPINA	INDIA	ASIA LAINNYA
1	Dagang	12,869	6,979	6,403	6,403	6,403	6,467
		6,210	4,418	3,585	3,585	3,906	3,970
2	Industri Tekstil	7,811	6,403	6,403	6,403	6,403	6,403
		5,506	5,122	5,122	3,970	3,970	3,970
		3,970	3,970	3,970	3,777	3,777	3,713
3	Industri Lainnya	9,668	7,619	7,683	7,619	6,403	6,979
		9,092	5,762	5,762	4,226	3,521	4,226
		6,403	4,226	4,226	3,970	3,521	4,226
4	Pertambangan Umum/Non Oil Drilling Company	26,378	12,357	12,357	12,357	12,357	12,357
		20,552	10,372	10,372	10,372	10,372	10,372
		18,247	7,875	7,875	6,787	7,875	7,875
		9,988	4,610	4,610	4,610	4,610	4,610
5	Pertanian	7,811	6,403	6,403	6,403	6,403	6,403
		5,378	5,122	5,122	3,970	3,970	3,970
		3,970	3,970	3,970	3,970	3,970	3,970
6	Perikanan	8,579	7,171	7,811	7,171	6,403	7,171
		6,210	5,570	5,570	4,610	3,521	3,906
		4,994	4,290	4,290	4,418	3,521	3,073
7	Kehutanan	9,092	7,811	7,811	7,811	6,403	7,683
		6,403	5,122	5,122	4,226	4,226	4,226
		5,314	4,226	4,226	4,226	3,521	4,226
8	Jasa Bangunan/Kontraktor/ Kantor	9,988	8,259	8,387	8,259	7,683	7,107
		8,387	6,787	6,787	5,762	5,122	4,994
		8,067	5,570	4,610	4,226	4,226	4,610
		7,171	3,009	3,009	-	-	2,817
9	Jasa Angkutan/Real Estate/Leasing	13,253	8,900	-	-	-	-
		11,268	7,811	4,994	-	-	3,265
		6,595	6,210	3,265	3,009	2,689	1,985
		5,314	3,265	-	2,625	3,393	2,625
10	Bank/Asuransi	14,854	4,994	-	-	-	3,521
		8,259	3,970	-	-	-	1,985
11	Jasa Lain	13,958	2,497	-	-	-	3,906
		4,994	1,729	-	-	-	2,817

12	Konsultan asing yang mengerjakan proyek Pemerintah dengan biaya dana bantuan luar negeri.			
----	---	--	--	--

2. Penghasilan Dari Usaha Atau Pekerjaan Bebas

Untuk ekspatriat yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas penghitungan penghasilannya bisa melalui dua pendekatan yaitu dihitung dengan menggunakan norma penghasilan netto atau dihitung dari pembukuan.

Norma penghasilan netto adalah suatu persentase tertentu yang sudah ditentukan oleh Direktur Jenderal Pajak yang digunakan untuk menentukan penghasilan netto dari wajib pajak. Jadi penghasilan netto dihitung dengan mengalikan penghasilan bruto dengan persentase norma penghasilan netto tersebut. Besarnya prosentase norma telah ditentukan dalam PER-17/PJ./2015. Wajib Pajak yang boleh menggunakan norma penghitungan adalah wajib pajak orang pribadi yang memenuhi syarat-syarat berikut :

- a. Peredaran bruto dalam 1 tahun tidak mencapai Rp 4.800.000.000.
- b. Memberitahukan kepada Dirjen Pajak dalam jangka waktu 3 bulan pertamadari tahun buku.
- c. Menyelenggarakan Pencatatan .

Jika wajib pajak tersebut tidak menyampaikan pemberitahuan kepada Dirjen Pajak seperti tersebut di atas, dianggap memilih menyelenggarakan pembukuan.

Dalam hal wajib pajak menghitung penghasilan netto menggunakan pembukuan maka penghasilan netto ditentukan dari data-data pembukuan, dengan terlebih dahulu memperhatikan ketentuan perpajakan, misalnya perlakuan biaya yang dapat dikurangkan (pasal 6 UU PPh) dan biaya yang tidak dapat dikurangkan (pasal 9 UU PPh). Dalam pasal 6 UU PPh wajib pajak diperbolehkan mengurangkan biaya-biaya

sebagai berikut :

- a. biaya yang secara langsung atau tidak langsung berkaitan dengan kegiatan usaha
- b. penyusutan atas pengeluaran untuk memperoleh harta berwujud dan amortisasi atas pengeluaran untuk memperoleh hak dan atas biaya lain yang mempunyai masa manfaat lebih dari 1 (satu) tahun sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 dan Pasal 11A;
- c. iuran kepada dana pensiun yang pendiriannya telah disahkan oleh Menteri Keuangan;
- d. kerugian karena penjualan atau pengalihan harta yang dimiliki dan digunakan dalam perusahaan atau yang dimiliki untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan;
- e. kerugian selisih kurs mata uang asing;
- f. biaya penelitian dan pengembangan perusahaan yang dilakukan di Indonesia;
- g. biaya beasiswa, magang, dan pelatihan;
- h. piutang yang nyata-nyata tidak dapat ditagih dengan syarat tertentu:
- i. sumbangan dalam rangka penelitian dan pengembangan yang dilakukan di Indonesia yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah
- j. biaya pembangunan infrastruktur sosial yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah;
- k. sumbangan fasilitas pendidikan yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah; dan
- l. sumbangan dalam rangka pembinaan olahraga yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah.

Bagi wajib pajak yang menyelenggarakan pembukuan, apabila penghasilan bruto setelah pengurangan didapat kerugian, kerugian tersebut dikompensasikan dengan penghasilan mulai tahun pajak berikutnya berturut-turut sampai dengan 5 (lima) tahun. Namun ada beberapa pengeluaran/biaya yang menurut ketentuan perpajakan sesuai pasal 9 UU PPh tidak dapat dikurangkan, antara lain :

- a. biaya yang dibebankan atau dikeluarkan untuk kepentingan

- pribadi Wajib Pajak atau orang yang menjadi tanggungannya
- b. premi asuransi kesehatan, asuransi kecelakaan, asuransi jiwa, asuransi dwiguna, dan asuransi bea siswa, yang dibayar oleh Wajib Pajak orang pribadi, kecuali jika dibayar oleh pemberi kerja dan premi tersebut dihitung sebagai penghasilan bagi Wajib Pajak yang bersangkutan;
 - c. penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diberikan dalam bentuk natura dan kenikmatan, kecuali penyediaan makanandan minuman bagi seluruh pegawai serta penggantian atau imbalan dalam bentuk natura dan kenikmatan di daerah tertentu dan yang berkaitan dengan pelaksanaan pekerjaan yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan;
 - d. harta yang dihibahkan, bantuan atau sumbangan, dan warisan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (3) huruf a dan huruf b, kecuali sumbangan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 6 ayat (1) huruf i sampai dengan huruf m serta zakat yang diterima oleh badan amil zakat atau lembaga amil zakat yang dibentuk atau disahkan oleh pemerintah atau sumbangan keagamaan yang sifatnya wajib bagi pemeluk agama yang diakui di Indonesia, yang diterima oleh lembaga keagamaan yang dibentuk atau disahkan oleh pemerintah, yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah;
 - e. Pajak Penghasilan;
 - f. pembentukan atau pemupukan dana cadangan
 - g. sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan serta sanksi pidana berupa denda yang berkenaan dengan pelaksanaan perundang-undangan di bidang perpajakan.

Dalam penghitug penghasilan kena pajak kepada orang pribadi sebagai Wajib Pajak dalam negeri juga diberikan pengurangan berupa Penghasilan Tidak Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7 UU PPh. PPh terutang untuk orang pribadi dihitung dengan mengalikan tarif pasal 17 terhadap penghasilan kena pajak. Adapun besarnya tarif pasal 17 adalah sebagai berikut :

Tabel V.4 Tabel Tarif Pajak Pasal 17

Lapisan Penghasilan Kena Pajak	Tarif Pajak
sampai dengan Rp60.000.000,00	5%
di atas Rp60.000.000,00 sampai dengan Rp250.000.000,00	15%
di atas Rp 250.000.000,00 sampai dengan Rp500.000.000,00	25%
di atas Rp500.000.000,00 sampai dengan Rp5.000.000.000	30%
di atas Rp5.000.000.000	35%

3. Penghasilan Lainnya

Beberapa jenis penghasilan lainnya sesuai dengan ketentuan UU PPh dilakukan pemotongan atau pemungutan PPh oleh pihak ketiga atau dilakukan pelunasan oleh wajib pajak sendiri, baik yang bersifat final maupun tidak final, diantaranya :

PPh Pasal 4 ayat (2) bersifat final

Penghasilan yang dikenakan PPh final antara lain :

- Dividen, dengan tarif 10% dari jumlah bruto
- penghasilan berupa bunga deposito dan tabungan lainnya, bunga obligasidan surat utang negara dengan tarif 20% dari jumlah bruto bunga
- penghasilan berupa hadiah undian, dengan tarif 25% dari jumlah bruto hadiah
- penghasilan dari transaksi saham di bursa efek dengan tarif $0,1\% \times \text{Nilai Transaksi}$, dan tambahan 0,5% untuk saham pendiri
- penghasilan dari transaksi pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunandengan tarif 2,5% dari nilai mana yang lebih tinggi antara harga jual dan nilai jual objek pajak menurut

- data PBB. Dalam hal yang melakukan penjualan perusahaan *real estate* jika tanah dan bangunan merupakan rumah sederhana maka dikenakan tarif 1%
- f. penghasilan dari persewaan tanah dan/atau bangunan, dengan tarif 10% dari penghasilan bruto

PPH Pasal 22

PPH pasal 22 dikenakan antara lain :

- a. Pembelian Barang oleh Bendaharawan dan BUMN/BUMD sebesar 1,5% dari Harga Pembelian
- b. Pembelian bahan-bahan berupa hasil perhutanan, perkebunan, pertanian, dan perikanan untuk keperluan industri dan ekspor dari pedagang pengumpul sebesar 0,5% Harga Pembelian (tidak termasuk PPN)

PPH Pasal 23

PPH pasal 23 dikenakan antara lain :

- a. Bunga, tarif 15% x Jumlah Bruto
- b. Royalti, tarif 15% x Jumlah Bruto
- c. hadiah, penghargaan, bonus, dan sejenisnya selain yang telah dipotong PPh Pasal 21 , tarif 15% x Jumlah Bruto
- d. Sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta, kecuali sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta yang telah dikenai PPh Final pasal 4 (2) , tarif 2% x Jumlah Bruto
- e. Imbalan sehubungan dengan jasa teknik, jasa manajemen, jasa konstruksi, jasa konsultan, dan jasa lain selain jasa yang telah dipotong PPh Pasal 21, tarif 2% x Jumlah Bruto

4. Penghitungan PPh Kurang atau Lebih dibayar

Pada akhir tahun pajak ekspatriat dengan status sebagai wajib pajak dalam negeri harus menghitung PPh kurang bayar (PPh pasal 29) atau lebih bayar dan menyampaikan SPT Tahunan PPh Orang Pribadi. PPh kurang bayar (PPh pasal 29) atau lebih bayar dihitung dengan mengurangi penghasilan kena pajak dengan kredit pajak baik yang dipotong pihak lain

maupun dibayar sendiri (PPH pasal 25).

Contoh :

Mr John seorang ekspatriat sudah 5 tahun tinggal di Indonesia. Penghasilan selama tahun 2020 sebagai berikut :

- Penghasilan dari luar negeri (negara asal) Rp 50.000.000 dengan pajak yang telah dibayar di luar negeri Rp 2.500.000.
- Penghasilan dari dalam negeri (Indonesia) terdiri dari penghasilan dari usaha atau pekerjaan bebas Rp 150.000.000 dan sebagai karyawan Rp 100.000.000 dengan dipotong PPh pasal 21 Rp 17.000.000.

Selain itu Mr John mempunyai kredit pajak berupa PPh yang dipotong pihak lain yaitu PPh pasal 22 sebesar Rp 5.000.000 dan PPh pasal 23 sebesar Rp 10.000.000. Angsuran PPh pasal 25 yang sudah dibayar sendiri oleh Mr John sebesar Rp 5.000.000

Penghitungan PPh kurang (lebih) bayar sebagai berikut :

Penghasilan neto dari luar negeri	50.000.000
Penghasilan neto dari dalam negeri	
Dari usaha atau pekerjaan bebas	150.000.000
Sebagai karyawan	
	<u>100.000.000</u>
Jumlah penghasilan neto	300.000.000
PTKP (TK/-)	<u>54.000.000</u>
Penghasilan Kena Pajak	246.000.000
PPH terutang	
5% x 60.000.000	= 3.000.000
15% x 186.000.000	= <u>27.900.000</u>
	30.900.000

Kredit pajak :	
PPh pasal 21	17.000.000
PPh pasal 22	5.000.000
PPh Pasal 23	10.000.000
PPh Pasal 24	2.500.000
PPh Pasal 25	<u>5.000.000</u>
Jumlah kredit pajak	<u>39.500.000</u>
PPh lebih bayar (pasal 28)	<u>(8.600.000)</u>

Dari contoh di atas Mr John pada akhir tahun pajak mengalami PPh lebih dibayar sebesar Rp 8.600.000 dan melaporkan pemenuhan kewajiban perpajakannya dalam SPT Tahunan PPh Orang Pribadi.

5. Penentuan Kembali Besarnya Penghasilan Yang Diperoleh Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Negeri Dari Pemberi Kerja Yang Memiliki Hubungan Istimewa Dengan Perusahaan Lain Yang Tidak Didirikan Dan Tidak Bertempat Kedudukan Di Indonesia

Pasal 18 ayat (3d) UU PPh mengatur bahwa besarnya penghasilan yang diperoleh Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri dari pemberi kerja yang memiliki hubungan istimewa dengan perusahaan lain yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia dapat ditentukan kembali, dalam hal pemberi kerja mengalihkan seluruh atau sebagian penghasilan Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri tersebut ke dalam bentuk biaya atau pengeluaran lainnya yang dibayarkan kepada perusahaan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia tersebut.

Sebagai peraturan pelaksana diterbitkan Permenkeu No 139/PMK.03/2010, yang pada intinya mengatur bahwa :

- (1) Besarnya penghasilan yang diperoleh Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri sehubungan dengan pekerjaan, kegiatan, atau jasa dari pemberi kerja yang memiliki

Hubungan Istimewa dengan perusahaan di luar negeri dapat ditentukan kembali, dalam hal pemberi kerja mengalihkan seluruh atau sebagian penghasilan Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri dimaksud dalam bentuk pembebanan biaya atau pembayaran pengeluaran lainnya kepada perusahaan di luar negeri tersebut.

- (2) Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri sebagaimana dimaksud pada poin (1) adalah pegawai dari perusahaan di luar negeri yang memiliki Hubungan Istimewa dengan pemberi kerja.
- (3) Biaya atau pengeluaran lainnya yang dibebankan atau dibayarkan oleh pemberi kerja kepada perusahaan luar negeri yang mempunyai Hubungan Istimewa antara lain berupa biaya atau pengeluaran sehubungan dengan jasa teknik, jasa manajemen, atau jasa lainnya.
- (4) Besarnya penghasilan Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri sehubungan dengan pekerjaan, kegiatan, atau jasa tersebut ditentukan kembali dengan memperhatikan tingkat penghasilan yang wajar yang seharusnya diperoleh oleh Wajib Pajak orang pribadi yang bersangkutan.
- (5) Penghasilan sebagaimana dimaksud pada poin (4) adalah penjumlahan dari penghasilan Wajib Pajak yang diterima di Indonesia dan penghasilan yang diterima di luar negeri.
- (6) Besarnya selisih penghasilan setelah ditentukan kembali sebagaimana dimaksud pada poin (4) tidak boleh melebihi jumlah biaya atau pengeluaran lain yang dibebankan atau dibayarkan oleh pemberi kerja kepada perusahaan di luar negeri yang terdapat Hubungan Istimewa.
- (7) Atas penghasilan Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri yang sudah ditentukan kembali sebagaimana dimaksud pada poin (6) menjadi dasar penghitungan pemotongan Pajak Penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21 dan/atau Pasal 26 Undang-Undang Pajak Penghasilan.

Dalam rangka menentukan kembali besarnya penghasilan Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri, Direktur Jenderal Pajak dapat menetapkan pedoman standar gaji karyawan asing.

RANGKUMAN

- 1) Orang asing (ekspatriat) akan dianggap sebagai subjek pajak luar negeri jika tidak bertempat tinggal di Indonesia, berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan. Sesuai dengan pasal 26 UU PPh mekanisme pemenuhan kewajiban perpajakannya melalui pemotongan yang dilakukan oleh pemotong pajak yaitu pihak yang melakukan pembayaran atas penghasilan tersebut (pemberi kerja). Pajak penghasilan yang dipotong sebesar 20% dari jumlah bruto. Dalam hal karyawan asing tersebut mempunyai surat keterangan domisili (SKD) dari negara mitra P3B maka dikenakan tarif sesuai P3B
- 2) Orang asing (ekspatriat) akan dianggap sebagai subjek pajak dalam negeri apabila bertempat tinggal di Indonesia, berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia. Sebagai subjek pajak dalam negeri akan dikenakan pajak secara *world wide income*. Penghasilan akan terutang PPh tarif pasal 17 dari basis netto

LATIHAN

- 1) Mr X seorang warga negara asing bekerja selama 1 bulan sebagai tenaga ahli di PT ABC sebuah perusahaan yang berkedudukan di Jakarta dengan mendapat *fee* sebesar Rp 300.000.000. Hitung PPh yang harus dipotong oleh PT ABC dari *fee* yang dibayarkan kepada Mr X
- 2) Mr Smith (K/2) seorang warga negara asing mulai bekerja di PT ABC 1 Juli 2019. Ia bekerja di Indonesia s.d. Juni 2022. Selama Tahun 2019 menerima gaji per bulan Rp 35.000.000,00. Hitung PPh yang harus dipotong oleh PT ABC dari gaji yang dibayarkan kepada Mr Smith



BAB VII

PEMAJAKAN ATAS TENAGA KERJA INDONESIA (TKI)

Tujuan Instruksional Khusus :

Setelah mempelajari materi ini mahasiswa diharapkan dapat menjelaskan aspek perpajakan atas tenaga kerja Indonesia (TKI) yang bekerja di luar negeri

A. TKI Bekerja Di Luar Negeri Lebih Dari 183 Hari

Berdasarkan Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER - 2/PJ/2009 Pekerja Indonesia di Luar Negeri yang bekerja di luar negeri lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) merupakan Subjek Pajak Luar Negeri, sehingga atas penghasilan yang diterima atau diperoleh Pekerja Indonesia di Luar Negeri sehubungan dengan pekerjaannya di luar negeri dan telah dikenai pajak di luar negeri, tidak dikenai Pajak Penghasilan di Indonesia. Namun dalam hal Pekerja Indonesia di Luar Negeri tersebut menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia maka atas penghasilan tersebut dikenai Pajak Penghasilan sesuai ketentuan yang berlaku.

Sebagai ilustrasi diberikan contoh sebagai berikut:

Tn Amir seorang penduduk Indonesia telah terdaftar sebagai wajib pajak di KPP Pratama Cibinong. Pada suatu waktu Tn Amir menandatangani kontrak untuk bekerja pada SINTRADE Pte Ltd sebuah perusahaan dagang yang berlokasi di Singapura. Di dalam kontrak disepakati bahwa Tn Amir bekerja di Singapura selama 2 tahun dengan mendapat gaji dari

SINTRADE Pte Ltd Rp 40.000.000/bulan dan dipotong pajak sesuai ketentuan yang berlaku di Singapura. Tn Amir berada di Singapura selama 300 hari tiap tahunnya, sisanya dihabiskan di Indonesia ketika mengambil cuti dan hari raya idul fitri.

Dari kasus di atas Tn Amir walaupun sudah memiliki NPWP karena bekerja diluar negeri selama lebih dari 183 hari maka status subjek pajak Tn Amir adalah subjek pajak luar negeri. Sehingga atas penghasilan berupa gaji yang telah dikenakan pajak di Singapura tersebut tidak akan dikenakan pajak di Indonesia.

Tn Rahmat seorang penduduk Indonesia telah terdaftar sebagai wajib pajak di KPP Pratama Sleman. Pada suatu waktu Tn Rahmat menandatangani kontrak untuk bekerja pada SAWIT PERMAI Sdn Bhd sebuah perusahaan perkebunan kelapa sawit yang berlokasi di Malaysia. Di dalam kontrak disepakati bahwa Tn Rahmat bekerja di Malaysia selama 2 tahun dengan mendapat gaji dari SAWIT PERMAI Sdn Bhd Rp 40.000.000/bulan. Atas gaji tersebut telah dikenakan pajak sesuai dengan ketentuan pajak penghasilan yang berlaku di Malaysia.

Dalam kenyataannya Tn Rahmat berada di Malaysia selama 300 hari tiap tahunnya, sisanya pulang ke Indonesia ketika mengambil cuti dan liburan. Selama bekerja di Malaysia rumah Tn Rahmat yang terletak di Jl Sudirman No. 1 Sleman disewakan dengan penghasilan sewa sebesar Rp 50.000.000

Atas penghasilan gaji Tn Rahmat tidak akan dikenakan pajak di Indonesia, karena Tn Rahmat berada di Indonesia kurang dari 183 hari (status wajib pajak luar negeri), tapi karena Tn Rahmat memperoleh penghasilan dari Indonesia maka atas penghasilan yang diperoleh dari Indonesia berupa penghasilan sewa rumah dikenai Pajak Penghasilan sesuai ketentuan yang berlaku di Indonesia. Mengingat berstatus sebagai subjek pajak luar negeri, maka atas penghasilan berupa sewa rumah akan dikenakan sesuai pasal 26 UU PPh yaitu tarif 20% atau tarif sesuai P3B

Untuk kepentingan administrasi perpajakan Tenaga Kerja Indonesia yang sebelumnya sudah terdaftar sebagai Wajib Pajak

orang pribadi di Indonesia dan memiliki NPWP berdasarkan PER-04/PJ/2020 dapat dinyatakan sebagai Wajib Pajak Non Efektif. Wajib Pajak Non Efektif (WP NE) adalah Wajib Pajak yang tidak melakukan pemenuhan kewajiban perpajakannya baik berupa pembayaran maupun penyampaian Surat Pemberitahuan Masa (SPT Masa) dan/atau Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT Tahunan) sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan, yang nantinya dapat diaktifkan kembali.

Wajib Pajak yang memenuhi kriteria tersebut mengajukan permohonan sebagai WP NE ke KPP, dengan melampirkan: fotokopi paspor dan kontrak kerja atau dokumen yang menyatakan bahwa Wajib Pajak berada di luar negeri lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan. Permohonan perubahan status WP NE akan diselesaikan dalam jangka waktu 10 (sepuluh) hari kerja setelah permohonan diterima secara lengkap. Bagi Wajib Pajak yang telah mendapatkan label “NE” tetap tercantum dalam Master *File* Wajib Pajak dengan ketentuan sebagai berikut:

- a. tidak diterbitkan Surat Teguran sekalipun Wajib Pajak tidak menyampaikan SPT Masa atau SPT Tahunan;
- b. tidak turut diawasi pembayaran masa/bulanannya dan tidak diterbitkan STP atas sanksi administrasi karena tidak menyampaikan SPT;

Apabila TKI suatu saat tidak lagi bekerja di luar negeri dan kembali ke Indonesia maka dapat mengajukan permohonan untuk diaktifkan kembali dan berubah status menjadi Wajib Pajak efektif.

B. TKI Bekerja Di Luar Negeri Tidak Lebih Dari 183 Hari

Dalam hal tenaga kerja Indonesia bekerja di luar negeri kurang dari 183 hari, maka statusnya masih sebagai wajib pajak dalam negeri. Kewajiban perpajakannya akan sama dengan wajib pajak orang pribadi dalam negeri lainnya. Wajib pajak tersebut akan dikenakan pajak menggunakan prinsip *world wide income*, yaitu dikenakan pajak di Indonesia baik atas

penghasilan yang diperoleh dari dalam negeri maupun di luar negeri. Atas penghasilan yang dibayar, dipotong atau terutang di luar negeri sesuai dengan pasal 24 UU PPh dapat dikreditkan di Indonesia.

Contoh :

Tn Arman (K/1) seorang penduduk Indonesia telah terdaftar sebagai wajib pajak di KPP Pratama Cimahi. Selama bulan Januari sampai dengan September 2020 Tn Arman bekerja pada PT INDOGARMEN sebuah perusahaan yang berkedudukan di Indonesia. Gaji yang diterima dari PT INDOGARMEN selama tahun 2020 sebesar Rp 100.000.000 dengan dipotong PPh pasal 21 sebesar Rp 10.000.000. Sejak bulan Oktober sampai dengan Desember 2020 Tn Arman pindah bekerja di luar negeri, yaitu pada LIEKONG Ltd sebuah perusahaan yang berkedudukan di Hongkong. Gaji yang diterima dari LIEKONG Ltd selama tahun 2020 sebesar Rp 60.000.000 dengan dipotong pajak Rp 5.000.000

Dalam kasus di atas Tn Arman berada di luar negeri selama 3 bulan atau kurang dari 183 hari sehingga Tn Arman masih berstatus sebagai wajib pajak dalam negeri. Maka baik penghasilan yang diterima dari Indonesia maupun dari Hongkong semuanya akan dikenakan pajak di Indonesia. Atas pajak yang dibayar atau dipotong di Hongkong dapat dikreditkan di Indonesia. Penghitungannya sebagai berikut :

- Penghasilan dari dalam negeri	100.000.000	
- Penghasilan dari luar negeri	<u>60.000.000</u>	
Jumlah penghasilan		160.000.000
Penghasilan Tidak Kena Pajak		
- diri WP	54.000.000	
- status kawin	4.500.000	
- tanggungan	4.500.000	
Jumlah PTKP (K/1)		<u>63.000.000</u>
Penghasilan Kena Pajak		97.000.000

PPh Terutang			
5%	x	60.000.000	3.000.000
15%	x	37.000.000	<u>5.550.000</u>
Jumlah PPh Terutang			8.550.000
Kredit Pajak			
- PPh Pasal 21			10.000.000
- PPh Pasal 24			<u>5.000.000</u>
Jumlah kredit pajak			<u>15.000.000</u>
PPh lebih Bayar			<u>(6.450.000)</u>

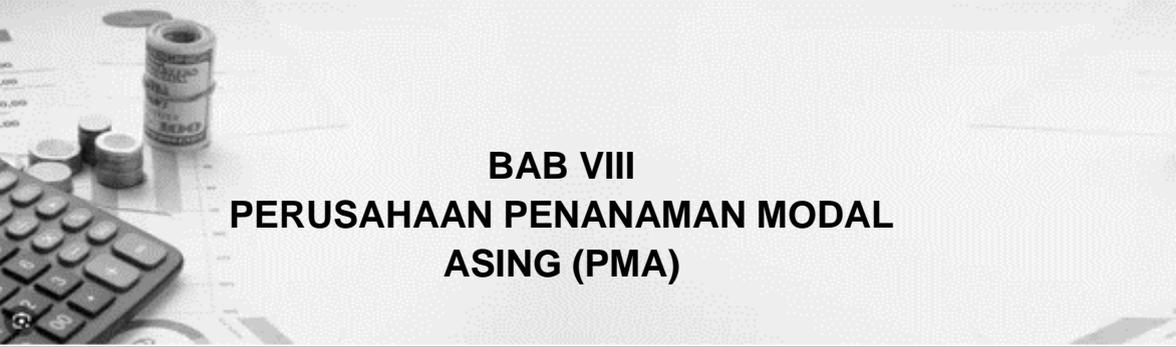
Dari penghitungan tersebut maka Tn Arman pada akhir tahun pajak akan mengalami PPh lebih bayar (PPh pasal 28) sebesar Rp 6.450.000. Atas pemenuhan kewajiban tersebut Tn Arman harus melaporkannya dalam SPT Tahunan PPh Orang Pribadi

RANGKUMAN

- 1) Pekerja Indonesia di Luar Negeri yang bekerja di luar negeri lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) merupakan Subjek Pajak Luar Negeri, sehingga atas penghasilan yang diterima atau diperoleh Pekerja Indonesia di Luar Negeri sehubungan dengan pekerjaannya di luar negeri dan telah dikenai pajak di luar negeri, tidak dikenai Pajak Penghasilan di Indonesia. Namun dalam hal Pekerja Indonesia di Luar Negeri tersebut menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia maka atas penghasilan tersebut dikenai Pajak Penghasilan sesuai ketentuan yang berlaku
- 2) Dalam hal tenaga kerja Indonesia bekerja di luar negeri kurang dari 183 hari, maka statusnya masih sebagai wajib pajak dalam negeri. Kewajiban perpajakannya akan sama dengan wajib pajak orang pribadi dalam negeri lainnya. Wajib pajak tersebut akan dikenakan pajak menggunakan prinsip *world wide income*, yaitu dikenakan pajak di Indonesia baik atas penghasilan yang diperoleh dari dalam negeri maupun di luar negeri. Atas penghasilan yang dibayar, dipotong atau terutang di luar negeri sesuai dengan pasal 24 UU PPh dapat dikreditkan di Indonesia

LATIHAN

- 1) Tn Bambang (K/1) seorang penduduk Indonesia telah terdaftar sebagai wajib pajak di KPP Pratama Palmerah. Pada suatu waktu Tn Bambang menandatangani kontrak untuk bekerja pada sebuah perusahaan di Singapura. Di dalam kontrak disepakati bahwa Tn Bambang bekerja di Singapura selama 2 tahun dengan mendapat gaji Rp 30.000.000/bulan. Atas gaji tersebut telah dikenakan pajak sesuai dengan ketentuan pajak penghasilan yang berlaku di Malaysia. Berapa PPh terutang dan yang harus dibayar Tn Bambang di Indonesia? Jelaskan
- 2) Tn Budi (K/2) seorang penduduk Indonesia telah terdaftar sebagai wajib pajak di KPP Pratama Palmerah. Selama bulan Januari sampai dengan Juli 2020 Tn Budi bekerja pada PT MANDIRI sebuah perusahaan yang berkedudukan di Indonesia. Gaji yang diterima dari PT MANDIRI selama tahun 2020 sebesar Rp 150.000.000 dengan dipotong PPh pasal 21 sebesar Rp 15.000.000. Sejak bulan Agustus sampai dengan Desember 2020 Tn Budi pindah bekerja di luar negeri, yaitu pada PALMOIL Sdn Bhd sebuah perusahaan yang berkedudukan di Malaysia. Gaji yang diterima dari PALMOIL Sdn Bhd selama tahun 2020 sebesar Rp 100.000.000 dengan dipotong pajak Rp 10.000.000. Berapa PPh terutang dan yang harus dibayar Tn Budi di Indonesia? Jelaskan



BAB VIII

PERUSAHAAN PENANAMAN MODAL ASING (PMA)

Tujuan Instruksional Khusus :

Setelah mempelajari materi ini mahasiswa diharapkan mampu menjelaskan aspek perpajakan atas perusahaan penanaman modal asing (PMA)

A. Pajak Penghasilan Perusahaan PMA

Pengertian penanaman modal asing sesuai dengan UU No 25 Tahun 2007 tentang Penanaman Modal adalah kegiatan menanam modal untuk melakukan usaha di wilayah negara Republik Indonesia yang dilakukan oleh penanam modal asing, baik yang menggunakan modal asing sepenuhnya maupun yang berpatungan dengan penanam modal dalam negeri. Sesuai dengan pasal 5 UU No. 25 Tahun 2007, penanaman modal asing wajib dalam bentuk perseroan terbatas berdasarkan hukum Indonesia dan berkedudukan di dalam wilayah negara Republik Indonesia, kecuali ditentukan lain oleh undang-undang. Penanam modal asing yang melakukan penanaman modal dalam bentuk perseroan terbatas dilakukan dengan:

- a. mengambil bagian saham pada saat pendirian perseroan terbatas;
- b. membeli saham; dan
- c. melakukan cara lain sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan.

Mengingat bentuk hukum dari perusahaan penanaman modal asing adalah perseroan terbatas, maka dari sudut pandang perpajakan status subjek pajak perusahaan PMA adalah sebagai subjek pajak badan dalam negeri, sehingga ketentuan terkait dengan pemajakan untuk wajib pajak badan dalam negeri sepenuhnya berlaku untuk perusahaan PMA.

1. Penghasilan Objek Pajak

Yang menjadi objek PPh berdasarkan pasal 4 ayat (1) adalah penghasilan, yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun.

Sesuai dengan ketentuan pasal 4 ayat (1), objek PPh badan antara lain :

1. laba usaha
2. sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta.

Dalam pengertian sewa termasuk imbalan yang diterima atau diperoleh dengan nama dan dalam bentuk apapun sehubungan dengan penggunaan harta gerak atau harta tak gerak, misalnya sewa mobil, sewa kantor, sewa rumah, dan sewa gudang. Untuk sewa tanah dan bangunan dikenakan PPh Final

3. royalti atau imbalan atas penggunaan hak. Termasuk dalam pengertian royalti adalah :
 - 1) penggunaan atau hak menggunakan hak cipta di bidang kesusastraan, kesenian atau karya ilmiah, paten, desain atau model, rencana, formula atau proses rahasia, merek dagang, atau bentuk hak kekayaan intelektual/industrial atau hak serupa lainnya;
 - 2) penggunaan atau hak menggunakan peralatan/perengkapan industrial, komersial, atau ilmiah;
 - 3) pemberian pengetahuan atau informasi di bidang ilmiah,

- teknikal, industrial, atau komersial;
- 4) pemberian bantuan tambahan atau pelengkap sehubungan dengan penggunaan atau hak menggunakan hak-hak tersebut pada angka 1, penggunaan atau hak menggunakan peralatan/ perlengkapan tersebut pada angka 2, atau pemberian pengetahuan atau informasi tersebut pada angka 3, berupa :
 - a. penerimaan atau hak menerima rekaman gambar atau rekaman suara atau keduanya, yang disalurkan kepada masyarakat melalui satelit, kabel, serat optik, atau teknologi yang serupa;
 - b. penggunaan atau hak menggunakan rekaman gambar atau rekaman suara atau keduanya, untuk siaran televisi atau radio yang disiarkan/dipancarkan melalui satelit, kabel, serat optik, atau teknologi yang serupa;
 - c. penggunaan atau hak menggunakan sebagian atau seluruh spektrum radio komunikasi;
 - 5) penggunaan atau hak menggunakan film gambar hidup (*motion picture films*), film atau pita video untuk siaran televisi, atau pita suara untuk siaran radio; dan
 - 6) pelepasan seluruhnya atau sebagian hak yang berkenaan dengan penggunaan atau pemberian hak kekayaan intelektual/industrial atau hak-hak lainnya sebagaimana tersebut di atas.
4. keuntungan karena penjualan atau karena pengalihan harta; termasuk dalam keuntungan pengalihan harta adalah :
- a. keuntungan karena pengalihan harta kepada perseroan, persekutuan, dan badan lainnya sebagai pengganti saham atau penyertaan modal;
 - b. keuntungan karena pengalihan harta kepada pemegang saham, sekutu, atau anggota yang diperoleh perseroan, persekutuan, dan badan lainnya;
 - c. keuntungan karena likuidasi, penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, pengambilalihan usaha, atau reorganisasi dengan nama dan dalam bentuk apa pun;

- d. keuntungan karena pengalihan harta berupa hibah, bantuan, atau sumbangan, kecuali yang diberikan kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dan badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi, atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan di antara pihak-pihak yang bersangkutan; dan
- e. keuntungan karena penjualan atau pengalihan sebagian atau seluruh hak penambangan, tanda turut serta dalam pembiayaan, atau permodalan dalam perusahaan pertambangan;

Apabila Wajib Pajak menjual harta dengan harga yang lebih tinggi dari nilai sisa buku atau lebih tinggi dari harga atau nilai perolehan, selisih harga tersebut merupakan keuntungan. Dalam hal penjualan harta tersebut terjadi antara badan usaha dan pemegang sahamnya, harga jual yang dipakai sebagai dasar untuk penghitungan keuntungan dari penjualan tersebut adalah harga pasar.

Misalnya, PT S memiliki sebuah mobil yang digunakan dalam kegiatan usahanya dengan nilai sisa buku sebesar Rp 40.000.000,00 (empat puluh juta rupiah). Mobil tersebut dijual dengan harga Rp 60.000.000,00 (enam puluh juta rupiah). Dengan demikian, keuntungan PT S yang diperoleh karena penjualan mobil tersebut adalah Rp 20.000.000,00 (dua puluh juta rupiah). Apabila mobil tersebut dijual kepada salah seorang pemegang sahamnya dengan harga Rp 55.000.000,00 (lima puluh lima juta rupiah), nilai jual mobil tersebut tetap dihitung berdasarkan harga pasar sebesar Rp 60.000.000,00 (enam puluh juta rupiah). Selisih sebesar Rp 20.000.000,00 (dua puluh juta rupiah) merupakan keuntungan bagi PT S dan bagi pemegang saham yang membeli mobil tersebut selisih sebesar Rp 5.000.000,00 (lima juta rupiah) merupakan

penghasilan.

Apabila suatu badan dilikuidasi, keuntungan dari penjualan harta, yaitu selisih antara harga jual berdasarkan harga pasar dan nilai sisa buku harta tersebut, merupakan objek pajak. Demikian juga selisih lebih antara harga pasar dan nilai sisa buku dalam hal terjadi penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, dan pengambilalihan usaha merupakan penghasilan.

Dalam hal terjadi pengalihan harta sebagai pengganti saham atau penyertaan modal, keuntungan berupa selisih antara harga pasar dari harta yang diserahkan dan nilai bukunya merupakan penghasilan.

Keuntungan berupa selisih antara harga pasar dan nilai perolehan atau nilai sisa buku atas pengalihan harta berupa hibah, bantuan atau sumbangan merupakan penghasilan bagi pihak yang mengalihkan kecuali harta tersebut dihibahkan kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat. Demikian juga, keuntungan berupa selisih antara harga pasar dan nilai perolehan atau nilai sisa buku atas pengalihan harta berupa bantuan atau sumbangan dan hibah kepada badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi, atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan bukan merupakan penghasilan, sepanjang tidak ada hubungannya dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan di antara pihak-pihak yang bersangkutan. Dalam hal Wajib Pajak pemilik hak penambangan mengalihkan sebagian atau seluruh hak tersebut kepada Wajib Pajak lain, keuntungan yang diperoleh merupakan objek pajak.

5. penggantian atau imbalan jasa
6. hadiah;
7. sumbangan
8. keuntungan karena penjualan atau pengalihan sebagian atau seluruh hak penambangan, tanda turut serta dalam

- pembiayaan, atau permodalan dalam perusahaan pertambangan;
9. penerimaan kembali pembayaran pajak yang telah dibebankan sebagai biaya dan pembayaran tambahan pengembalian pajak;
Pengembalian pajak yang telah dibebankan sebagai biaya pada saat menghitung Penghasilan Kena Pajak merupakan objek pajak.
Sebagai contoh, Pajak Bumi dan Bangunan yang sudah dibayar dan dibebankan sebagai biaya, yang karena sesuatu sebab dikembalikan, maka jumlah sebesar pengembalian tersebut merupakan penghasilan.
10. bunga termasuk premium, diskonto, dan imbalan karena jaminan pengembalian utang;
11. dividen, dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk dividen dari perusahaan asuransi kepada pemegang polis;
- a) termasuk dalam pengertian dividen adalah :
 - b) pembagian laba baik secara langsung ataupun tidak langsung, dengan nama dan dalam bentuk apapun;
 - c) pembayaran kembali karena likuidasi yang melebihi jumlah modal yang disetor;
 - d) pemberian saham bonus yang dilakukan tanpa penyeteroran termasuk saham bonus yang berasal dari kapitalisasi agio saham;
 - e) pembagian laba dalam bentuk saham;
 - f) pencatatan tambahan modal yang dilakukan tanpa penyeteroran;
 - g) jumlah yang melebihi jumlah setoran sahamnya yang diterima atau diperoleh pemegang saham karena pembelian kembali saham-saham oleh perseroan yang bersangkutan;
 - h) pembayaran kembali seluruhnya atau sebagian dari modal yang disetorkan, jika dalam tahun-tahun yang lampau diperoleh keuntungan, kecuali jika pembayaran kembali itu adalah akibat dari pengecilan modal dasar (statuter) yang dilakukan secara sah;
 - i) pembayaran sehubungan dengan tanda-tanda laba,

- termasuk yang diterima sebagai penebusan tanda-tanda laba tersebut;
- j) bagian laba sehubungan dengan pemilikan obligasi;
 - k) bagian laba yang diterima oleh pemegang polis;
 - l) pembagian berupa sisa hasil usaha kepada anggota koperasi;
 - m) pengeluaran perusahaan untuk keperluan pribadi pemegang saham yang dibebankan sebagai biaya perusahaan.

Dalam praktek sering dijumpai pembagian atau pembayaran dividen secara terselubung, misalnya dalam hal pemegang saham yang telah menyetor penuh modalnya dan memberikan pinjaman kepada perseroan dengan imbalan bunga yang melebihi kewajaran. Apabila terjadi hal yang demikian maka selisih lebih antara bunga yang dibayarkan dan tingkat bunga yang berlaku di pasar, diperlakukan sebagai dividen. Bagian bunga yang diperlakukan sebagai dividen tersebut tidak boleh dibebankan sebagai biaya oleh perseroan yang bersangkutan.

- 12. penerimaan atau perolehan pembayaran berkala;
- 13. keuntungan karena pembebasan utang;
- 14. keuntungan selisih kurs mata uang asing;
- 15. selisih lebih karena penilaian kembali aktiva. Revaluasi aktiva tetap dengan persyaratan tertentu dikenakan PPh Final;
- 16. premi asuransi;
- 17. tambahan kekayaan neto yang berasal dari penghasilan yang belum dikenakan pajak.
- 18. penghasilan dari usaha berbasis syariah;
- 19. imbalan bunga sebagaimana dimaksud dalam Undang-Undang yang mengatur mengenai ketentuan umum dan tata cara perpajakan;

Dilihat dari sifat pengenaannya terdapat beberapa penghasilan yang dikenakan PPh final. PPh Final adalah PPh yang dikenakan secara tersendiri, dan langsung selesai (final). Sehingga dalam rangka penghitungan PPh Badan, penghasilan yang dikenakan PPh Final tidak digabung dengan penghasilan lain yang tidak final. PPh final yang dibayar/dipotong tidak dapat dikreditkan. Biaya untuk menghasilkan, menagih dan memelihara penghasilan yang PPh-nya final tidak dapat dikurangkan dalam menghitung penghasilan kena pajak dalam PPh Badan. PPh final diatur di pasal 4 ayat (2) dan pasal 15 UU PPh.

Penghasilan yang dikenakan PPh final pasal 4 ayat (2) terdiri dari :

1. penghasilan berupa bunga deposito dan tabungan lainnya, bunga obligasi dan surat utang negara dengan tarif 20% dari jumlah bruto bunga
2. penghasilan berupa hadiah undian, dengan tarif 25% dari jumlah bruto hadiah
3. penghasilan dari transaksi saham di bursa efek dengan tarif $0,1\% \times \text{Nilai Transaksi}$, dan tambahan 0,5% untuk saham pendiri
4. Transaksi penjualan saham atau pengalihan penyertaan modal pada perusahaan pasangannya yang diterima oleh perusahaan modal ventura, dengan tarif 0,1% dari jumlah bruto nilai transaksi penjualan/ pengalihan penyertaan modal
5. penghasilan dari transaksi pengalihan harta berupa tanah dan/atau bangunan dengan tarif 2,5% dari nilai mana yang lebih tinggi antara harga jual dan nilai jual objek pajak menurut data PBB. Dalam hal yang melakukan penjualan perusahaan *real estate* jika tanah dan bangunan merupakan rumah sederhana maka dikenakan tarif 1%
6. penghasilan dari usaha jasa konstruksi, dengan tarif sebagai berikut :
 - a) Pekerjaan Konstruksi yang dilakukan oleh Penyedia Jasa yang memiliki sertifikat badan usaha kecil, tarif 1,75% dari penghasilan bruto
 - b) Pekerjaan Konstruksi yang dilakukan oleh Penyedia Jasa

yang tidak memiliki sertifikat badan usaha tarif 4% dari penghasilan bruto

- c) Pekerjaan Konstruksi yang dilakukan oleh Penyedia Jasa selain Penyedia Jasa sebagaimana dimaksud dalam huruf a dan huruf b dengan tarif 2,65% dari penghasilan bruto (menengah dan besar)
- d) Pekerjaan konstruksi terintegrasi yang dilakukan oleh Penyedia Jasa yang memiliki sertifikat badan usaha tarif 2,65% dari penghasilan bruto
- e) Pekerjaan konstruksi terintegrasi yang dilakukan oleh Penyedia Jasa yang tidak memiliki sertifikat badan usaha tarif 4% dari penghasilan bruto
- f) Jasa konsultasi Konstruksi yang dilakukan oleh Penyedia Jasa yang memiliki sertifikat badan usaha tarif 3,5% dari penghasilan bruto
- g) Jasa konsultasi Konstruksi yang dilakukan oleh Penyedia Jasa yang tidak memiliki sertifikat badan usaha tarif 6% dari penghasilan bruto

7. penghasilan dari persewaan tanah dan/atau bangunan, dengan tarif 10% dari penghasilan bruto PPh final juga dikenakan terhadap bidang-bidang usaha tertentu sebagaimana diatur dalam pasal 15 UU PPh, yaitu :

- a. Pelayaran Dalam Negeri, dengan tarif 1,2% dari Peredaran Bruto
- b. Penerbangan Dalam Negeri, dengan tarif 1,8% Peredaran Bruto
- c. Pelayaran dan atau Penerbangan Luar Negeri, dengan tarif 2,64% dari Peredaran Bruto
- d. WP LN yang mempunyai Kantor Perwakilan Dagang di Indonesia, dengan tarif 0,44% dari Nilai Ekspor Bruto

UU PPh dalam pasal 4 ayat (3) mengatur mengenai penghasilan yang bukan objek pajak. Termasuk penghasilan bukan objek pajak yang terkait untuk wajib pajak badan dalam negeri dalam bentuk perusahaan PMA adalah :

- a. harta termasuk setoran tunai yang diterima oleh badan

- sebagai pengganti saham atau sebagai pengganti penyertaan modal;
- b. dividen atau bagian laba yang diterima atau diperoleh perseroan terbatas sebagai Wajib Pajak dalam negeri dari penyertaan modal pada badan usaha yang didirikan dan bertempat kedudukan di Indonesia dengan syarat :
 - 1) dividen berasal dari cadangan laba yang ditahan; dan
 - 2) bagi perseroan terbatas yang menerima dividen, kepemilikan saham pada badan yang memberikan dividen paling rendah 25% (dua puluh lima persen) dari jumlah modal yang disetor;
 - c. iuran yang diterima atau diperoleh dana pensiun yang pendiriannya telah disahkan Menteri Keuangan, baik yang dibayar oleh pemberi kerja maupun pegawai;
 - d. penghasilan dari modal yang ditanamkan oleh dana pensiun dalam bidang-bidang tertentu yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan;
 - e. penghasilan yang diterima atau diperoleh perusahaan modal ventura berupa bagian laba dari badan pasangan usaha yang didirikan dan menjalankan usaha atau kegiatan di Indonesia, dengan syarat badan pasangan usaha tersebut :
 - 1) merupakan perusahaan mikro, kecil, menengah, atau yang menjalankan kegiatan dalam sektor-sektor usaha yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan; dan
 - 2) sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek di Indonesia.

2. Biaya/Pengurang Penghasilan Bruto

Berdasarkan pasal 6 ayat (1) wajib pajak badan dalam negeri dapat mengurangkan biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan, termasuk :

- a. biaya yang secara langsung atau tidak langsung berkaitan dengan kegiatan usaha, antara lain:
 - 1) biaya pembelian bahan;
 - 2) biaya berkenaan dengan pekerjaan atau jasa termasuk

upah, gaji, honorarium, bonus, gratifikasi, dan tunjangan yang diberikan dalam bentuk uang;

- 3) bunga, sewa, dan royalti;
 - 4) biaya perjalanan;
 - 5) biaya pengolahan limbah;
 - 6) premi asuransi;
 - 7) biaya promosi dan penjualan yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan;
 - 8) biaya administrasi; dan
 - 9) pajak kecuali Pajak Penghasilan.
- b. penyusutan atas pengeluaran untuk memperoleh harta berwujud dan amortisasi atas pengeluaran untuk memperoleh hak dan atas biaya lain yang mempunyai masa manfaat lebih dari 1 (satu) tahun sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 dan Pasal 11A;
- c. iuran kepada dana pensiun yang pendiriannya telah disahkan oleh Menteri Keuangan;
- d. kerugian karena penjualan atau pengalihan harta yang dimiliki dan digunakan dalam perusahaan atau yang dimiliki untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan;
- e. kerugian selisih kurs mata uang asing;
- f. biaya penelitian dan pengembangan perusahaan yang dilakukan di Indonesia;
- g. biaya beasiswa, magang, dan pelatihan;
- h. piutang yang nyata-nyata tidak dapat ditagih dengan syarat :
- 1) telah dibebankan sebagai biaya dalam laporan laba rugi komersial;
 - 2) Wajib Pajak harus menyerahkan daftar piutang yang tidak dapat ditagih kepada Direktorat Jenderal Pajak; dan
 - 3) telah diserahkan perkara penagihannya kepada Pengadilan Negeri atau instansi pemerintah yang menangani piutang negara; atau adanya perjanjian tertulis mengenai penghapusan piutang/ pembebasan utang antara kreditur dan debitur yang bersangkutan; atau telah dipublikasikan dalam penerbitan umum atau khusus; atau adanya pengakuan dari debitur bahwa utangnya telah dihapuskan untuk jumlah utang tertentu

- 4) syarat sebagaimana dimaksud pada angka 3 tidak berlaku untuk penghapusan piutang tak tertagih debitur kecil sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) huruf k yang pelaksanaannya diatur lebih lanjut dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan
- i. sumbangan dalam rangka penanggulangan bencana nasional yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah;
 - j. sumbangan dalam rangka penelitian dan pengembangan yang dilakukan di Indonesia yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah
 - k. biaya pembangunan infrastruktur sosial yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah;
 - l. sumbangan fasilitas pendidikan yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah; dan
 - m. sumbangan dalam rangka pembinaan olahraga yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah.

Untuk menentukan besarnya Penghasilan Kena Pajak wajib pajak badan dalam negeri berdasarkan pasal 9 ayat (1) UU PPh tidak boleh dikurangkan :

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

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

- h. Pajak Penghasilan;
- i. biaya yang dibebankan atau dikeluarkan untuk kepentingan pribadi Wajib Pajak atau orang yang menjadi tanggungannya;
- j. gaji yang dibayarkan kepada anggota persekutuan, firma, atau perseroan komanditer yang modalnya tidak terbagi atas saham;
- k. sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan serta sanksi pidana berupa denda yang berkenaan dengan pelaksanaan perundang-undangan di bidang perpajakan.

Apabila wajib pajak badan dalam negeri mengalami kerugian, berdasarkan pasal 6 ayat (2) UU PPh kerugian tersebut dikompensasikan dengan penghasilan mulai tahun pajak berikutnya berturut-turut sampai dengan 5 (lima) tahun. Sebagai ilustrasi diberikan contoh sebagai berikut:

PT A dalam tahun 2009 menderita kerugian fiskal sebesar Rp1.200.000.000,00 (satumiliar dua ratus juta rupiah). Dalam 5 (lima) tahun berikutnya laba rugi fiskal PT A sebagai berikut :

2010 : laba fiskal	Rp 200.000.000,00
2011 : rugi fiskal	(Rp 300.000.000,00)
2012 : laba fiskal	Rp N I H I L
2013 : laba fiskal	Rp 100.000.000,00
2014 : laba fiskal	Rp 800.000.000,00
Kompensasi kerugian dilakukan sebagai berikut :	
Rugi fiskal tahun 2009	(Rp1.200.000.000,00)
Laba fiskal tahun 2010	<u>Rp 200.000.000,00 (+)</u>
Sisa rugi fiskal tahun 2009	(Rp1.000.000.000,00)
Rugi fiskal tahun 2011	<u>(Rp 300.000.000,00)</u>
Sisa rugi fiskal tahun 2009	(Rp1.000.000.000,00)

Laba fiskal tahun 2012	Rp <u>NIHIL</u> (+)
Sisa rugi fiskal tahun 2009	(Rp1.000.000.000,00)
Laba fiskal tahun 2013	Rp <u>100.000.000,00</u> (+)
Sisa rugi fiskal tahun 2009	(Rp 900.000.000,00)
Laba fiskal tahun 2014	Rp <u>800.000.000,00</u> (+)
Sisa rugi fiskal tahun 2009	(Rp 100.000.000,00)

Rugi fiskal tahun 2009 sebesar Rp 100.000.000,00 (seratus juta rupiah) yang masih tersisa pada akhir tahun 2014 tidak boleh dikompensasikan lagi dengan laba fiskal tahun 2015, sedangkan rugi fiskal tahun 2011 sebesar Rp 300.000.000,00 (tiga ratus juta rupiah) hanya boleh dikompensasikan dengan laba fiskal tahun 2015 dan tahun 2016, karena jangka waktu lima tahun yang dimulai sejak tahun 2012 berakhir pada akhir tahun 2016.

3. Tarif Pajak PPh Badan

Dalam menghitung tarif untuk wajib pajak badan dalam negeri, terdapat 3 macam tarif, yaitu :

a. Tarif pasal 17 ayat (1) huruf b

Tarif pasal 17 ayat (1) huruf b untuk Wajib Pajak badan dalam negeri adalah sebesar 22% (dua puluh dua persen).

Contoh :

Pada tahun 2019 Jumlah Penghasilan Kena Pajak PT ABC sebesar Rp 1.250.000.000,00

Pajak Penghasilan terutang:

$$22\% \times \text{Rp}1.250.000.000,00 = \text{Rp} 275.000.000,00$$

b. Tarif pasal 17 ayat (2b)

Wajib Pajak badan dalam negeri yang berbentuk perseroan terbuka yang paling sedikit 40% (empat puluh persen) dari jumlah keseluruhan saham yang disetor diperdagangkan di

bursa efek di Indonesia dan memenuhi persyaratan tertentu lainnya dapat memperoleh tarif sebesar 5% (lima persen) lebih rendah daripada tarif sebagaimana dimaksud pada pasal 17 ayat (1) huruf b dan ayat (2a) UU PPh yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah

Contoh :

Jumlah Penghasilan Kena Pajak PT XYZ Tbk dalam tahun pajak 2019 Rp 1.250.000.000,00

Pajak Penghasilan yang terutang = $(22\% - 5\%) \times \text{Rp}1.250.000.000,00 = \text{Rp} 212.500.000,00$.

c. Tarif pasal 31E

Wajib Pajak badan dalam negeri dengan peredaran bruto sampai dengan Rp 50.000.000.000,00 (lima puluh miliar rupiah) mendapat fasilitas berupa pengurangan tarif sebesar 50% (lima puluh persen) dari tarif sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17 ayat (1) huruf b dan ayat (2a) yang dikenakan atas Penghasilan Kena Pajak dari bagian peredaran bruto sampai dengan Rp 4.800.000.000,00 (empat miliar delapan ratus juta rupiah).

Contoh 1:

Peredaran bruto PT Y dalam tahun pajak 2019 sebesar Rp 4.500.000.000,00 (empat miliar lima ratus juta rupiah) dengan Penghasilan Kena Pajak sebesar Rp 500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah).

Penghitungan pajak yang terutang:

Seluruh Penghasilan Kena Pajak yang diperoleh dari peredaran bruto tersebut dikenai tarif sebesar 50% (lima puluh persen) dari tarif Pajak Penghasilan badan yang berlaku karena jumlah peredaran bruto PT Y tidak melebihi Rp 4.800.000.000,00 (empat miliar delapan ratus juta rupiah). Pajak Penghasilan yang terutang:

$(50\% \times 22\%) \times \text{Rp} 500.000.000,00 = \text{Rp} 55.000.000,00$

Contoh 2:

Peredaran bruto PT X dalam tahun pajak 2009 sebesar Rp 30.000.000.000,00 (tiga puluh miliar rupiah) dengan Penghasilan Kena Pajak sebesar Rp3.000.000.000,00 (tiga miliar rupiah).

Penghitungan Pajak Penghasilan yang terutang :

1. Jumlah Penghasilan Kena Pajak dari bagian peredaran bruto yang memperoleh fasilitas :
 $(Rp\ 4.800.000.000,00 : Rp\ 30.000.000.000,00) \times Rp\ 3.000.000.000,00 = Rp\ 480.000.000,00$
2. Jumlah Penghasilan Kena Pajak dari bagian peredaran bruto yang tidak memperoleh fasilitas:
 $Rp\ 3.000.000.000,00 - Rp\ 480.000.000,00 = Rp\ 2.520.000.000,00$

Pajak Penghasilan yang terutang:

- $(50\% \times 22\%) \times Rp480.000.000,00 = Rp\ 52.800.000,00$
- $22\% \times Rp2.520.000.000,00 = \underline{Rp\ 554.400.000,00 (+)}$

Jumlah Pajak Penghasilan yang terutang Rp 607.200.000,00

4. Kredit Pajak

Kredit pajak merupakan uang muka pajak yang dapat dikurangkan dari PPh terutang untuk menentukan pembayaran pajak di akhir tahun pajak (PPh pasal 29). Termasuk kredit pajak bagi wajib pajak badan dalam negeri dalam bentuk perusahaan PMA antara lain :

a. PPh Pasal 22

PPh pasal 22 dipungut oleh pihak ketiga untuk hal-hal sebagai berikut :

- 1) Pembelian Barang oleh Bendaharawan dan BUMN/BUMD, sebesar 1,5% dari harga pembelian
- 2) Impor Barang
 - a. Importir mempunyai API, sebesar 2,5% nilai impor
 - b. Importir tidak mempunyai API, sebesar 7,5% nilai impor

- c. Yang tidak dikuasai, sebesar 7,5% nilai impor
- 3) impor kedelai, gandum, dan tepung terigu oleh importir yang menggunakan API sebesar 0,5% dari Nilai Impor
 - 4) Industri Semen, sebesar 0,25% dari Dasar Pengenaan Pajak PPN
 - 5) Industri Rokok, sebesar Pasal 17 UU PPh x Harga Banderol
 - 6) Industri Kertas sebesar 0,1% Dasar Pengenaan Pajak PPN
 - 7) Industri Baja, sebesar 0,3% Dasar Pengenaan Pajak PPN
 - 8) Industri Otomotif, sebesar 0,45% dari DPP PPN
 - 9) Bahan Bakar Minyak dan Gas,
 - a. Premium, Solar, Premix/Super TT, sebesar 0,3% x Penjualan (swastanisasi); 0,25% x Penjualan (pertamina);
 - b. Gas/LPG, pelumas 0,3% x Penjualan (pertamina)
 - 10) Pembelian bahan-bahan berupa hasil perhutanan, perkebunan, pertanian, dan perikanan untuk keperluan industri dan ekspor dari pedagang pengumpul, sebesar 0,5% Harga Pembelian (tidak termasuk PPN)
 - 11) Pembelian barang tergolong sangat mewah, sebesar 5% dari Harga Pembelian (tidak termasuk PPN)
- b. PPh pasal 23
- 1) Bunga, Royalti, hadiah, penghargaan, bonus (selain yang dikenakan PPh pasal 21 dan PPh final) sebesar 15% dari jumlah bruto
 - 2) Sewa dan jasa lain sebesar 2% dari jumlah bruto
- c. PPh pasal 24
- Jumlah yang dibayar/dipotong/terutang di luar negeri atas penghasilan yang diterima atau diperoleh di luar negeri dalam tahun pajak yang bersangkutan. Dapat dikreditkan sebesar pajak penghasilan yang dibayar atau terutang di luar negeri tetapi tidak boleh melebihi penghitungan pajak yang terutang berdasarkan PPh

d. PPh pasal 25

PPh pasal 25 merupakan angsuran PPh yang dibayar sendiri oleh wajib pajak dalam tahun berjalan. Besarnya angsuran pajak dalam tahun pajak berjalan yang harus dibayar sendiri oleh Wajib Pajak untuk setiap bulan adalah sebesar Pajak Penghasilan yang terutang menurut Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan tahun pajak yang lalu dikurangi dengan :

- 1) Pajak Penghasilan yang dipotong sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21 dan Pasal 23 serta Pajak Penghasilan yang dipungut sebagaimana dimaksud dalam Pasal 22; dan
- 2) Pajak Penghasilan yang dibayar atau terutang di luar negeri yang boleh dikreditkan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 24, dibagi 12 (dua belas) atau banyaknya bulan dalam bagian tahun pajak. Termasuk dalam kategori kredit pajak adalah pokok pajak yang tercantum dalam STP (surat tagihan pajak).

B. Fasilitas Pajak Bagi Perusahaan PMA

Tax holiday pernah diberlakukan dalam sejarah perpajakan Indonesia, yakni saat diterbitkannya Undang-Undang No 1 Tahun 1967 sebagaimana diubah dengan UU No 11 Tahun 1967 tentang Penanaman Modal Asing (PMA). Dalam undang-undang tersebut pemerintah memberikan kelonggaran kepada perusahaan-perusahaan asing, antara lain pembebasan dari :

1. Pajak perseroan atas keuntungan untuk jangka waktu tertentu yang tidak melebihi jangka waktu 5 (lima) tahun dihitung dari saat usaha tersebut mulai berproduksi;
2. Pajak devisa atas bagian laba yang dibayarkan kepada pemegang saham, sejauh laba tersebut diperoleh dalam jangka waktu yang tidak melebihi waktu 5 (lima) tahun dari saat usaha tersebut dimulai berproduksi;
3. Pajak perseroan atas keuntungan termaksud dalam Pasal 10 sub a. yang ditanam kembali dalam perusahaan bersangkutan di Indonesia, untuk jangka waktu tertentu yang tidak melebihi jangka waktu 5 (lima) tahun dihitung dari saat

- penanaman kembali;
4. Bea masuk pada waktu perusahaan barang - barang perlengkapan tetap ke dalam Wilayah Indonesia seperti mesin - mesin, alat-alat kerja pesawat yang diperlukan yang diperlukan untuk menjalankan perusahaan itu;
 5. Bea Meterai Modal atau penempatan modal yang berasal dari penanaman modal asing

Melalui UU No 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan yang berlaku sejak 1 Januari 1984, ketentuan tentang *tax holiday* dicabut. Kemudian, pemerintah menerapkan fasilitas umum perpajakan yang memberi sejumlah kemudahan. Fasilitas perpajakan untuk pajak pertambahan nilai diatur di pasal 16B UU PPN yang memberikan fasilitas dalam dua bentuk, yaitu PPN dibebaskan dan PPN di tanggung pemerintah. Fasilitas pajak penghasilan diberikan melalui pasal 31 A UU PPh. Kepada Wajib Pajak yang melakukan penanaman modal di bidang-bidang usaha tertentu dan/atau di daerah-daerah tertentu yang mendapat prioritas tinggi dalam skala nasional dapat diberikan fasilitas perpajakan. Maksud pemberian fasilitas ini untuk mendorong pertumbuhan ekonomi, pemerataan pembangunan, dan percepatan pembangunan di daerah tertentu, pendalaman struktur industri, mendorong penanaman modal asing dan penanaman modal dalam negeri di bidang-bidang usaha tertentu dan atau daerah-daerah tertentu. Ketentuan lebih lanjut mengenai bidang-bidang usaha tertentu dan/atau daerah-daerah tertentu yang mendapat prioritas tinggi dalam skala nasional serta pemberian fasilitas perpajakan tersebut diatur dengan Peraturan Pemerintah nomor 1 tahun 2007 yang diubah terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 62 tahun 2008. Fasilitas berdasarkan peraturan pemerintah ini adalah :

- a. pengurangan penghasilan neto sebesar 30% (tiga puluh persen) dari jumlah Penanaman Modal, dibebankan selama 6 (enam) tahun masing-masing sebesar 5% (lima persen) per tahun
- b. Penyusutan dan amortisasi yang dipercepat, sebagai berikut :

Tabel VII. 1. Tabel Amortisasi Harta Berwujud

Kelompok Harta Berwujud	Masa Manfaat Menjadi	Tarif Penyusutan & Amortisasi	
		Garis Lurus	Saldo Menurun
I. Bukan			
Bangunan	2 Tahun	50 %	100 %
Kelompok 1	4 Tahun	25 %	50 %
Kelompok 2	8 Tahun	12,5 %	25 %
Kelompok 3	10 Tahun	10 %	20 %
Kelompok 4			
II. Bangunan			
Permanen	20 Tahun	5 %	
Tidak Permanen	10 Tahun	10 %	

- c. Kompensasi kerugian yang lebih lama dari 5 (lima) tahun tetapi tidak lebih dari 10 (sepuluh) tahun dengan ketentuan sebagai berikut :
- 1) tambahan 1 tahun: apabila penanaman modal baru pada bidang usaha yang diatur dalam Pasal 2 ayat (1) huruf a dilakukan di kawasan industri dan kawasan berikat;
 - 2) tambahan 1 tahun: apabila mempekerjakan sekurang-kurangnya 500 (lima ratus) orang tenaga kerja Indonesia selama 5 (lima) tahun berturut-turut;
 - 3) tambahan 1 tahun: apabila penanaman modal baru memerlukan investasi/ pengeluaran untuk infrastruktur ekonomi dan sosial di lokasi usaha paling sedikit sebesar Rp. 10.000.000.000,00 (sepuluh miliar rupiah);
 - 4) tambahan 1 tahun: apabila mengeluarkan biaya penelitian dan pengembangan di dalam negeri dalam rangka pengembangan produk atau efisiensi produksi paling sedikit 5% (lima persen) dari investasi dalam jangka waktu

5 (lima) tahun; dan/atau

- 5) tambahan 1 tahun: apabila menggunakan bahan baku dan atau komponen hasil produksi dalam negeri paling sedikit 70% (tujuh puluh persen) sejak tahun ke 4 (empat).

Berikut ini adalah contoh penghitungan PPh untuk perusahaan PMA :

PT PMA mendapat fasilitas pengurangan penghasilan neto sebesar 30% dari jumlah Penanaman Modal yang dilakukan. Penanaman modal yang dilakukan adalah sebesar Rp 50.000.000.000. Tahun 2020 perusahaan melaporkan penghasilan netto komersial sebesar Rp 25.000.000.000 yang terdiri dari penghasilan netto dalam negeri Rp 20.000.000.000 dan penghasilan netto luar negeri Rp 5.000.000.000 dengan pajak yang telah dibayar di luar negeri Rp 750.000.000. Koreksi fiskal positif Rp 2.000.000.000 dan koreksi fiskal negatif Rp 500.000.000. Kredit pajak atas PPh yang dipotong atau dipungut pihak lain terdiri dari PPh pasal 22 Rp 200.000.000 dan PPh pasal 23 Rp 500.000.000. Angsuran PPh pasal 25 yang telah dibayar sendiri oleh perusahaan sebesar Rp 3.750.000.000

Penghitungan PPh kurang (lebih) bayar sebagai berikut :

Penghasilan Neto Komersial

Penghasilan neto dalam negeri	20.000.000.000
Penghasilan neto dari luar negeri	<u>5.000.000.000</u>
Jumlah penghasilan neto komersial	25.000.000.000
Koreksi fiskal positif	2.000.000.000
Koreksi Fiskal negatif	<u>(500.000.000)</u>
Penghasilan netto	27.500.000.000
Fasilitas PMA	<u>2.500.000.000</u>
Penghasilan netto fiskal	25.000.000.000
Penghasilan kena pajak	25.000.000.000
PPh Terutang (22%)	5.500.000.000

Kredit Pajak

PPH pasal 22	100.000.000
PPH pasal 23	500.000.000
PPH pasal 24	750.000.000
PPH pasal 25	
	3.750.000.000

Jumlah kredit pajak 5.100.000.000

PPH Kurang bayar (pasal 29) 400.000.000

Dari kasus di atas perusahaan mendapatkan fasilitas pengurangan penghasilan netto sebesar 30% x Rp 50.000.000.000 dibebankan selama 6 tahun masing-masing sebesar 5% per tahun, sehingga tiap tahun mendapat fasilitas tambahan pengurangan penghasilan netto sebesar Rp 2.500.000.000. Pada akhir tahun pajak PT PMA harus menyeter PPh kurang bayar sebesar Rp 400.000.000 dan melaporkan SPT Tahunan PPh Badan

RANGKUMAN

- 1) Perusahaan penanaman modal asing (PMA) adalah perusahaan yang melakukan kegiatan menanam modal untuk melakukan usaha di wilayah negara Republik Indonesia yang dilakukan oleh penanam modal asing, baik yang menggunakan modal asing sepenuhnya maupun yang berpatungan dengan penanam modal dalam negeri.
- 2) Perlakuan perpajakan perusahaan PMA diperlakukan sama dengan badan dalam negeri
- 3) Berdasarkan pasal 31 A UU PPh Wajib Pajak yang melakukan penanaman modal di bidang-bidang usaha tertentu dan/atau di daerah-daerah tertentu yang mendapat prioritas tinggi dalam skala nasional dapat diberikan fasilitas perpajakan berupa pengurangan penghasilan neto sebesar 30% (tiga puluh persen) dari jumlah Penanaman Modal, dibebankan selama 6 (enam) tahun masing-masing sebesar 5% (lima persen) per tahun, penyusutan dan amortisasi yang dipercepat dan kompensasi kerugian yang lebih lama dari 5 (lima) tahun.

LATIHAN

X Ltd dan Y Ltd perusahaan yang berkedudukan di Singapura, sepakat mendirikan PT Z dengan tempat kedudukan di Indonesia. PT mendapat fasilitas pengurangan penghasilan neto sebesar 30% dari jumlah Penanaman Modal yang dilakukan. Penanaman modal yang dilakukan adalah sebesar Rp 60.000.000.000. Tahun 2010 perusahaan melaporkan penghasilan netto komersial sebesar Rp 30.000.000.000 yang terdiri dari penghasilan netto dalam negeri Rp 25.000.000.000 dan penghasilannetto luar negeri Rp 8.000.000.000 dengan pajak yang telah dibayar di luar negeri Rp 850.000.000. Koreksi fiskal positif Rp 2.500.000.000 dan koreksi fiskal negatif Rp 450.000.000. Kredit pajak atas PPh yang dipotong atau dipungut pihak lain terdiri dari PPh pasal 22 Rp 250.000.000 dan PPh pasal 23 Rp 600.000.000. Angsuran PPh pasal 25 yang telah dibayar sendiri oleh perusahaan sebesar Rp 4.000.000.000. Berapa PPh terutang dan PPh Kurang (lebih) bayar PT Z?



BAB IX

BENTUK USAHA TETAP (BUT)

Tujuan Instruksional Khusus :

Setelah mempelajari materi ini mahasiswa diharapkan mampu menjelaskan aspek perpajakan atas bentuk usaha tetap (BUT)

A. Pengertian Bentuk Usaha Tetap (BUT)

Berdasarkan Pasal 2 ayat (5) UU PPh, yang dimaksud dengan BUT adalah bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia yang dapat berupa :

- a. tempat kedudukan manajemen;
- b. cabang perusahaan;
- c. kantor perwakilan;
- d. gedung kantor;
- e. pabrik;
- f. bengkel;
- g. gudang;
- h. ruang untuk promosi dan penjualan;
- i. pertambangan dan penggalan sumber alam;
- j. wilayah kerja pertambangan minyak dan gas bumi;
- k. perikanan, peternakan, pertanian, perkebunan, atau kehutanan;
- l. proyek konstruksi, instalasi, atau proyek perakitan;

- m. pemberian jasa dalam bentuk apapun oleh pegawai atau oleh orang lain, sepanjang dilakukan lebih dari 60 (enam puluh) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan;
- n. orang atau badan yang bertindak selaku agen yang kedudukannya tidak bebas;
- o. agen atau pegawai dari perusahaan asuransi yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menerima premi asuransi atau menanggung risiko di Indonesia; dan
- p. komputer, agen elektronik, atau peralatan otomatis yang dimiliki, disewa, atau digunakan oleh penyelenggara transaksi elektronik untuk menjalankan kegiatan usaha melalui internet.

Dari definisi tersebut dapat diambil pengertian bahwa BUT adalah bentuk usaha yang dipergunakan Subjek Pajak luar negeri untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia. Status BUT tidak ditegaskan dalam UU PPh apakah termasuk dalam Subjek Pajak Luar Negeri atau Subjek Pajak Dalam Negeri. Yang dijelaskan adalah bahwa bagi Wajib Pajak luar negeri yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia, pemenuhan kewajiban perpajakannya dipersamakan dengan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dalam negeri sebagaimana diatur dalam UU PPh maupun UU KUP.

Jika dikategorikan BUT yang diberikan pengertian oleh UU PPh ada empat jenis, yaitu :

a. BUT jenis aktiva

Suatu bentuk usaha tetap jenis aktiva ditentukan dengan adanya suatu tempat usaha (*place of business*) yaitu fasilitas yang dapat berupa tanah dan gedung termasuk juga mesin-mesin, peralatan, gudang dan komputer atau agen elektronik atau peralatan otomatis (*automated equipment*) yang dimiliki, disewa, atau digunakan oleh penyelenggara transaksi elektronik untuk menjalankan aktivitas usaha melalui internet. Tempat usaha tersebut bersifat permanen dan digunakan untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan dari orang pribadi yang tidak bertempat tinggal atau badan yang

tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia. Bentuk usaha tetap yang termasuk dalam kategori BUT jenis aktiva adalah :

- a. tempat kedudukan manajemen;
- b. cabang perusahaan;
- c. kantor perwakilan;
- d. gedung kantor;
- e. pabrik;
- f. bengkel;
- g. gudang;
- h. ruang untuk promosi dan penjualan;
- i. pertambangan dan penggalan sumber alam;
- j. wilayah kerja pertambangan minyak dan gas bumi;
- k. perikanan, peternakan, pertanian, perkebunan, atau kehutanan;
- l. komputer, agen elektronik, atau peralatan otomatis yang dimiliki, disewa, atau digunakan oleh penyelenggara transaksi elektronik untuk menjalankan kegiatan usaha melalui internet.

b. BUT jenis aktivitas

Meskipun subjek pajak luar negeri tidak mempunyai aktiva atau suatu tempat usaha (*place of business*), subjek pajak luar negeri tersebut masih dianggap mempunyai BUT di Indonesia apabila mempunyai aktivitas tertentu di Indonesia. Yang termasuk BUT jenis aktivitas adalah :

- a. proyek konstruksi, instalasi, atau proyek perakitan;
- b. pemberian jasa dalam bentuk apapun oleh pegawai atau oleh oranglain, sepanjang dilakukan lebih dari 60 (enam puluh) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan;

c. BUT jenis keagenan

Yang termasuk dalam jenis ini adalah orang atau badan yang bertindak selaku agen yang kedudukannya tidak bebas. Pengertian bentuk usaha tetap mencakup pula orang pribadi atau badan selaku agen yang kedudukannya tidak bebas yang bertindak untuk dan atas nama orang pribadi atau badan

yang tidak bertempat tinggal atau tidak bertempat kedudukan di Indonesia. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal atau badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia tidak dapat dianggap mempunyai bentuk usaha tetap di Indonesia apabila orang pribadi atau badan dalam menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia menggunakan agen, broker atau perantara yang mempunyai kedudukan bebas, asalkan agen atau perantara tersebut dalam kenyataannya bertindak sepenuhnya dalam rangka menjalankan perusahaannya sendiri.

d. BUT jenis perusahaan asuransi

Berupa agen atau pegawai dari perusahaan asuransi yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menerima premi asuransi atau menanggung risiko di Indonesia. Perusahaan asuransi yang didirikan dan bertempat kedudukan di luar Indonesia dianggap mempunyai bentuk usaha tetap di Indonesia apabila perusahaan asuransi tersebut menerima pembayaran premi asuransi atau menanggung risiko di Indonesia melalui pegawai, perwakilan atau agennya di Indonesia. Menanggung risiko di Indonesia tidak berarti bahwa peristiwa yang mengakibatkan risiko tersebut terjadi di Indonesia. Yang perlu diperhatikan adalah bahwa pihak bertanggung bertempat tinggal, berada, atau bertempat kedudukan di Indonesia.

B. Pajak Penghasilan BUT

Berdasarkan pasal 2 ayat (1a) bentuk usaha tetap merupakan subjek pajak yang perlakuan perpajakannya dipersamakan dengan subjek pajak badan. Namun kenyataannya ada beberapa perbedaan antara keduanya, yaitu dalam penentuan objek pajak, perlakuan biaya dan tarif pajak.

1. Penghasilan Objek Pajak BUT.

Objek pajak BUT berdasarkan pasal 5 ayat (1) UU PPh dikategorikan dalam 3 jenis :

a. *Attribution Income* yaitu penghasilan dari usaha atau kegiatan

bentuk usaha tetap tersebut dan dari harta yang dimiliki atau dikuasai;

Dengan demikian semua penghasilan tersebut dikenakan pajak di Indonesia

- b. *Force of Attraction Income* yaitu penghasilan kantor pusat dari usaha atau kegiatan, penjualan barang, atau pemberian jasa di Indonesia yang sejenis dengan yang dijalankan atau yang dilakukan oleh bentuk usaha tetap di Indonesia;

Berdasarkan ketentuan pasal 5 ayat (1) huruf b penghasilan kantor pusat yang berasal dari usaha atau kegiatan, penjualan barang dan pemberian jasa, yang sejenis dengan yang dilakukan oleh bentuk usaha tetap dianggap sebagai penghasilan bentuk usaha tetap, karena pada hakikatnya usaha atau kegiatan tersebut termasuk dalam ruang lingkup usaha atau kegiatan dan dapat dilakukan oleh bentuk usaha tetap.

Usaha atau kegiatan yang sejenis dengan usaha atau kegiatan bentuk usaha tetap, misalnya terjadi apabila sebuah bank di luar Indonesia yang mempunyai bentuk usaha tetap di Indonesia, memberikan pinjaman secara langsung tanpa melalui bentuk usaha tetapnya kepada perusahaan di Indonesia.

Penjualan barang yang sejenis dengan yang dijual oleh bentuk usaha tetap, misalnya kantor pusat di luar negeri yang mempunyai bentuk usaha tetap di Indonesia menjual produk yang sama dengan produk yang dijual oleh bentuk usaha tetap tersebut secara langsung tanpa melalui bentuk usaha tetapnya kepada pembeli di Indonesia.

Pemberian jasa oleh kantor pusat yang sejenis dengan jasa yang diberikan oleh bentuk usaha tetap, misalnya kantor pusat perusahaan konsultan di luar Indonesia memberikan konsultasi yang sama dengan jenis jasa yang dilakukan bentuk usaha tetap tersebut secara langsung tanpa melalui bentuk usaha tetapnya kepada klien di Indonesia.

- c. *Effectively Connected Income* yaitu penghasilan sebagaimana tersebut dalam Pasal 26 yang diterima atau diperoleh kantor pusat, sepanjang terdapat hubungan efektif

antara bentuk usaha tetap dengan harta atau kegiatan yang memberikan penghasilan dimaksud;

Misalnya, X Inc. menutup perjanjian lisensi dengan PT Y untuk mempergunakan merek dagang X Inc. Atas penggunaan hak tersebut X Inc. menerima imbalan berupa royalti dari PT Y. Sehubungan dengan perjanjian tersebut X Inc. juga memberikan jasa manajemen kepada PT Y melalui suatu bentuk usaha tetap di Indonesia, dalam rangka pemasaran produk PT Y yang mempergunakan merek dagang tersebut. Dalam hal demikian, penggunaan merek dagang oleh PT Y mempunyai hubungan efektif dengan bentuk usaha tetap di Indonesia, dan oleh karena itu penghasilan X Inc. yang berupa royalti tersebut diperlakukan sebagai penghasilan bentuk usaha tetap.

Sesuai dengan pasal 5 ayat (3) huruf b tidak termasuk objek pajak bagi BUT adalah pembayaran yang diterima atau diperoleh dari kantor pusat, berupa :

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

2. Biaya / Pengurang Penghasilan BUT.

Berdasarkan pasal 6 ayat (1) seperti halnya wajib pajak badan dalam negeri, bentuk usaha tetap dapat mengurangi biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan, termasuk :

- a. biaya yang secara langsung atau tidak langsung berkaitan dengan kegiatan usaha, antara lain:
 1. biaya pembelian bahan;
 2. biaya berkenaan dengan pekerjaan atau jasa termasuk upah, gaji, honorarium, bonus, gratifikasi, dan tunjangan yang diberikan dalam bentuk uang;
 3. bunga, sewa, dan royalti;

4. biaya perjalanan;
 5. biaya pengolahan limbah;
 6. premi asuransi;
 7. biaya promosi dan penjualan yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan;
 8. biaya administrasi; dan
 9. pajak kecuali Pajak Penghasilan.
- b. penyusutan atas pengeluaran untuk memperoleh harta berwujud dan amortisasi atas pengeluaran untuk memperoleh hak dan atas biaya lain yang mempunyai masa manfaat lebih dari 1 (satu) tahun sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 dan Pasal 11A;
 - c. iuran kepada dana pensiun yang pendiriannya telah disahkan oleh Menteri Keuangan;
 - d. kerugian karena penjualan atau pengalihan harta yang dimiliki dan digunakan dalam perusahaan atau yang dimiliki untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan;
 - e. kerugian selisih kurs mata uang asing;
 - f. biaya penelitian dan pengembangan perusahaan yang dilakukan di Indonesia;
 - g. biaya beasiswa, magang, dan pelatihan;
 - h. piutang yang nyata-nyata tidak dapat ditagih dengan syarat :
 - 1) telah dibebankan sebagai biaya dalam laporan laba rugi komersial;
 - 2) Wajib Pajak harus menyerahkan daftar piutang yang tidak dapat ditagih kepada Direktorat Jenderal Pajak; dan
 - 3) telah diserahkan perkara penagihannya kepada Pengadilan Negeri atau instansi pemerintah yang menangani piutang negara; atau adanya perjanjian tertulis mengenai penghapusan piutang/ pembebasan utang antara kreditur dan debitur yang bersangkutan; atau telah dipublikasikan dalam penerbitan umum atau khusus; atau adanya pengakuan dari debitur bahwa utangnya telah dihapuskan untuk jumlah utang tertentu
 - 4) syarat sebagaimana dimaksud pada angka 3 tidak berlaku untuk penghapusan piutang tak tertagih debitur kecil

sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) huruf k yang pelaksanaannya diatur lebih lanjut dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

- i. sumbangan dalam rangka penanggulangan bencana nasional yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah;
- j. sumbangan dalam rangka penelitian dan pengembangan yang dilakukan di Indonesia yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah
- k. biaya pembangunan infrastruktur sosial yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah;
- l. sumbangan fasilitas pendidikan yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah; dan
- m. sumbangan dalam rangka pembinaan olahraga yang ketentuannya diatur dengan Peraturan Pemerintah.

Namun ada yang membuat BUT berbeda dengan Subjek Pajak badan dalam negeri yaitu bahwa selain diperbolehkan untuk mengurangi biaya-biaya di atas, berdasarkan Pasal 5 ayat (2) UU PPh, BUT juga diperbolehkan untuk mengurangi biaya-biaya yang berkenaan dengan:

- a. penghasilan kantor pusat dari usaha atau kegiatan, penjualan barang, atau pemberian jasa di Indonesia yang sejenis dengan yang dijalankan atau yang dilakukan oleh BUT di Indonesia;

Contoh

Suatu perusahaan konsultan di luar negeri mempunyai BUT di Indonesia. Apabila kantor pusat perusahaan konsultan tersebut memberikan jasa konsultasi secara langsung di Indonesia yang sama dengan jenis jasa yang dilakukan oleh BUT-nya di Indonesia, penghasilan kantor pusat tersebut akan dianggap sebagai penghasilan BUT yang ada di Indonesia. Karena penghasilan kantor pusat tersebut dianggap sebagai penghasilan BUT yang ada di Indonesia, biaya-biaya kantor pusat yang terkait dengan penghasilan

- tersebut dapat dikurangkan juga oleh BUT di Indonesia.
- b. penghasilan sebagaimana tersebut dalam Pasal 26 UU PPh yang diterima atau diperoleh kantor pusat, sepanjang terdapat hubungan efektif antara BUT dengan harta atau kegiatan yang memberikan penghasilan dimaksud

Contoh

- X Inc. mengadakan perjanjian lisensi dengan PT Y untuk mempergunakan merek dagang X Inc. Atas penggunaan hak tersebut X Inc. menerima imbalan berupa royalti dari PT Y. Sehubungan dengan perjanjian tersebut, X Inc. juga memberikan jasa manajemen kepada PT Y melalui BUT-nya di Indonesia. Dalam hal demikian, penggunaan merek dagang oleh PT Y mempunyai hubungan efektif dengan BUT di Indonesia, dan oleh karena itu penghasilan X Inc. yang berupa royalti tersebut diperlakukan sebagai penghasilan BUT. Karena penghasilan X Inc. berupa royalti dianggap sebagai penghasilan BUT-nya, biaya-biaya X Inc. yang terkait dengan penghasilan royalti tersebut dapat dikurangkan juga oleh BUT di Indonesia
- c. biaya administrasi kantor pusat yang diperbolehkan untuk dibebankan adalah biaya yang berkaitan dengan usaha atau kegiatan bentuk usaha tetap, yang besarnya ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak
 - d. Berdasarkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-62/PJ./1995, biaya administrasi kantor pusat yang diperbolehkan untuk dikurangkan dari penghasilan bruto yang diterima atau diperoleh suatu BUT di Indonesia adalah biaya administrasi yang dikeluarkan oleh kantor pusat yang berkaitan dan dalam rangka untuk menunjang usaha atau kegiatan BUT yang bersangkutan untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan. Besarnya biaya administrasi kantor pusat yang diperbolehkan untuk dikurangkan dari penghasilan bruto di Indonesia sebagaimana dimaksud di atas setinggi-tingginya adalah sebanding dengan besarnya peredaran usaha atau kegiatan BUT di Indonesia terhadap seluruh peredaran usaha atau

kegiatan perusahaan di seluruh dunia. Atau, batas tersebut dapat diformulasikan sebagai berikut:

Peredaran usaha BUT di Indonesia x Biaya administrasi kantor pusat
Peredaran usaha perusahaan di seluruh dunia

Seperti halnya Wajib Pajak badan dalam negeri, untuk menentukan besarnya Penghasilan Kena Pajak BUT, berdasarkan pasal 9 ayat (1) UU PPh tidak boleh dikurangkan :

- a. pembagian laba dengan nama dan dalam bentuk apapun seperti dividen, termasuk dividen yang dibayarkan oleh perusahaan asuransi kepada pemegang polis, dan pembagian sisa hasil usaha koperasi;
- b. biaya yang dibebankan atau dikeluarkan untuk kepentingan pribadi pemegang saham, sekutu, atau anggota;
- c. pembentukan atau pemupukan dana cadangan, kecuali :
 1. cadangan piutang tak tertagih untuk usaha bank dan badan usaha lain yang menyalurkan kredit, sewa guna usaha dengan hak opsi, perusahaan pembiayaan konsumen, dan perusahaan anjak piutang;
 2. cadangan untuk usaha asuransi termasuk cadangan bantuan sosial yang dibentuk oleh Badan Penyelenggara Jaminan Sosial;
 3. cadangan penjaminan untuk Lembaga Penjamin Simpanan;
 4. cadangan biaya reklamasi untuk usaha pertambangan;
 5. cadangan biaya penanaman kembali untuk usaha kehutanan; dan
 6. cadangan biaya penutupan dan pemeliharaan tempat pembuangan limbah industri untuk usaha pengolahan limbah industri, yang ketentuan dan syarat-syaratnya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan;
- d. premi asuransi kesehatan, asuransi kecelakaan, asuransi jiwa, asuransi dwiguna, dan asuransi bea siswa, yang dibayar oleh Wajib Pajak orang pribadi, kecuali jika dibayar oleh pemberi kerja dan premi tersebut dihitung sebagai penghasilan bagi Wajib Pajak yang bersangkutan;

- e. penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diberikan dalam bentuk natura dan kenikmatan, kecuali penyediaan makanan dan minuman bagi seluruh pegawai serta penggantian atau imbalan dalam bentuk natura dan kenikmatan di daerah tertentu dan yang berkaitan dengan pelaksanaan pekerjaan yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan;
- f. jumlah yang melebihi kewajaran yang dibayarkan kepada pemegang saham atau kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa sebagai imbalan sehubungan dengan pekerjaan yang dilakukan;
- g. harta yang dihibahkan, bantuan atau sumbangan, dan warisan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (3) huruf a dan huruf b, kecuali sumbangan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 6 ayat (1) huruf i sampai dengan huruf m serta zakat yang diterima oleh badan amil zakat atau lembaga amil zakat yang dibentuk atau disahkan oleh pemerintah atau sumbangan keagamaan yang sifatnya wajib bagi pemeluk agama yang diakui di Indonesia, yang diterima oleh lembaga keagamaan yang dibentuk atau disahkan oleh pemerintah, yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah;
- h. Pajak Penghasilan;
- i. biaya yang dibebankan atau dikeluarkan untuk kepentingan pribadi Wajib Pajak atau orang yang menjadi tanggungannya;
- j. gaji yang dibayarkan kepada anggota persekutuan, firma, atau perseroan komanditer yang modalnya tidak terbagi atas saham;
- k. sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan serta sanksi pidana berupa denda yang berkenaan dengan pelaksanaan perundang-undangan di bidang perpajakan.

Yang membedakan BUT dari Subjek Pajak badan dalam negeri adalah bahwa selain tidak diperbolehkan mengurangi biaya-biaya di atas, berdasarkan Pasal 5 ayat (3) huruf c UU PPh, BUT juga tidak diperbolehkan mengurangi pembayaran kepada kantor pusat dalam bentuk:

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

Konsisten dengan perlakuan ini, maka menurut UU PPh pembayaran dalam bentuk tersebut di atas yang diterima atau diperoleh dari kantor pusat tidak dianggap sebagai Obyek Pajak, kecuali bunga yang berkenaan dengan usaha perbankan.

3. Tarif Pajak BUT

Seperti halnya wajib pajak badan dalam negeri, tarif pajak yang diterapkan atas penghasilan kena pajak bagi BUT, dalam pasal 17 ayat (1 huruf a) adalah sebesar 22%.

Namun demikian ada perbedaan dengan wajib pajak badan dalam negeri, berdasarkan pasal 26 ayat (4) UU PPh Penghasilan Kena Pajak sesudah dikurangi pajak dari suatu BUT akan dikenakan pajak tambahan (*branch profit tax*) sebesar 20%, kecuali apabila penghasilan tersebut ditanamkan kembali di Indonesia dan memenuhi persyaratan-persyaratan yang ditetapkan dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 257/PMK.03/2008, yaitu :

- a. penanaman kembali dilakukan atas seluruh penghasilan kena pajak setelah dikurangi Pajak Penghasilan dalam bentuk penyertaan modal pada perusahaan yang baru didirikan dan berkedudukan di Indonesia sebagai pendiri atau peserta pendiri;
- b. Perusahaan baru yang didirikan dan berkedudukan di Indonesia sebagaimana dimaksud pada huruf a, harus secara aktif melakukan kegiatan usaha sesuai dengan akta pendiriannya, paling lama 1 (satu) tahun sejak perusahaan tersebut didirikan;
- c. penanaman kembali dilakukan dalam tahun pajak berjalan atau paling lama tahun pajak berikutnya dari tahun pajak diterima atau diperolehnya penghasilan tersebut; dan
- d. tidak melakukan pengalihan atas penanaman kembali

tersebut paling singkat dalam jangka waktu 2 (dua) tahun sesudah perusahaan baru tersebut telah berproduksi komersial.

4. Penghitungan PPh BUT

Untuk memberikan gambaran tentang penghitungan PPh BUT tahun pajak 2020 diberikan ilustrasi sebagai berikut:

1	Peredaran bruto	Rp 80.000.000.000
2	Biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan	Rp 55.000.000.000
3	Penghasilan BUT dari usaha/kegiatan/harta (1-2)	Rp 25.000.000.000
4	Penghasilan bunga	Rp 1.000.000.000
5	Penjualan langsung barang oleh kantor pusat yang sejenis dengan barang yang dijual bentuk usaha tetap	Rp 40.000.000.000
6	Biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan no. 5	Rp 30.000.000.000
7	Sub total (5-6)	Rp 10.000.000.000
8	Dividen yang diterima atau diperoleh kantor pusat yang mempunyai hubungan efektif dengan bentuk usaha tetap	Rp 400.000.000
9	Jumlah Penghasilan berdasarkan <i>Force of Attraction Rule</i> (3+4+7+8)	Rp 36.400.000.000
10	Biaya administrasi kantor pusat yang berkaitan dengan usaha atau kegiatan BUT	Rp 1.400.000.000
11	Penghasilan Kena Pajak (9-10)	Rp 35.000.000.000
12	PPh Tarif Pasal 17	Rp 7.700.000.000
13	Penghasilan Kena Pajak setelah PPh (11-12)	Rp 27.300.000.000

Berdasarkan ilustrasi di atas maka PPh yang terutang pada BUT

PPh tarif pasal 17:	7.700.000.000
<i>Branch profit tax</i> sesuai Pasal 26 ayat (4):	5.460.000.000
Jumlah total	13.160.000.000

Branch profit tax sebesar Rp 5.460.000.000 dapat tidak dikenakan jika penghasilan kena pajak tersebut ditanamkan kembali di Indonesia, sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 257/PMK.03/2008.

RANGKUMAN

- 1) BUT adalah bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia
- 2) Menurut jenisnya BUT dapat berupa (a) BUT aktiva, (b) BUT aktivitas, (c) BUT keagenan dan (d) BUT perusahaan asuransi
- 3) Objek pajak BUT berdasarkan pasal 5 ayat (1) UU PPh dikategorikan dalam 3 jenis (a) *Attribution Income* yaitu penghasilan dari usaha atau kegiatan bentuk usaha tetap tersebut dan dari harta yang dimiliki atau dikuasai; (b) *Force of Attraction Income* yaitu penghasilan kantor pusat dari usaha atau kegiatan, penjualan barang, atau pemberian jasa di Indonesia yang sejenis dengan yang dijalankan atau yang dilakukan oleh bentuk usaha tetap di Indonesia; (c) *Effectively Connected Income* yaitu penghasilan sebagaimana tersebut dalam Pasal 26 yang diterima atau diperoleh kantor pusat
- 4) berdasarkan pasal 26 ayat (4) UU PPh Penghasilan Kena Pajak sesudah dikurangi pajak dari suatu BUT akan dikenakan pajak tambahan (*branch profit tax*) sebesar 20%, kecuali apabila penghasilan tersebut ditanamkan kembali di Indonesia dan memenuhi persyaratan-persyaratan tertentu.

LATIHAN

Lee Kong Inc. adalah Bentuk Usaha Tetap (BUT) yang bergerak dalam bidang geoeismic (Jasa Teknik). Dalam tahun 2020 BUT *Lee Kong Inc.* melaporkan bahwa Peredaran usaha Rp 4 Miliar dan Penghasilan Netto tahun 2020 adalah sebesar Rp. 800 juta. Dalam jumlah tersebut sudah termasuk penghasilan berupa *fee* dari kantor di Hongkong sebesar Rp. 60 juta sehubungan dengan jasa yang diberikannya kepada kantor pusatnya.

Selain itu dalam jumlah Penghasilan Netto tersebut juga sudah termasuk biaya-biayasebagai berikut :

- Pembayaran bunga pinjaman kepada kantor pusat Hongkong sebesar Rp. 90juta.
- Alokasi biaya administrasi dari Kantor Pusat sebesar 110 juta. Total biaya administrasi yang dikeluarkan oleh Kantor Pusat adalah sebesar 600 juta. Adapun dari pembukuan diketahui Peredaran usaha kantor pusat Rp 40 Miliar dengan biaya total biaya operasional 25 Miliar
- Biaya gaji tunjangan akomodasi bagi 3 orang insinyur (karyawan KantorPusat) yang membantu pekerjaan BUT dalam rangka pemberian jasa geoeismic kepada kliennya sebesar Rp. 160 juta.

Catatan :

Dalam tahun 2020 ternyata Kantor Pusat (*Lee Kong Corp Hongkong*) juga memberikan jasa geoeismic langsung kepada PT. *Stanvac* di Indonesia dan menerima *fee* sebesar Rp. 300 juta.

Pertanyaan :

- Berapakah PPh Badan yang seharusnya terutang oleh BUT *Lee Kong Inc.* ?
- Berapakah *Branch Profit Tax* (PPh Pasal 26 (4) yang terutang ?



BAB X

PERSETUJUAN PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA

Tujuan Instruksional Khusus :

Setelah mempelajari materi ini mahasiswa diharapkan mampu menjelaskan aspek perpajakan sehubungan dengan persetujuan penghindaran pajak berganda

A. Pajak Berganda

Setiap negara di dunia mempunyai kedaulatan penuh dalam mengenakan pajak menurut undang-undang domestik di negaranya. Dalam suatu transaksi internasional, di mana masing-masing negara mempertahankan aturan domestik negaranya maka tidak dapat dihindari adanya kemungkinan pengenaan pajak berganda. Sebagai ilustrasi digambarkan sebagai berikut:

Tn Salim seorang penduduk Indonesia sebagai subjek pajak dalam negeri Indonesia menjadi pemegang saham di SINGAPORE TRADING Pte Ltd sebuah perusahaan yang berkedudukan di Singapura. Pada suatu waktu SINGAPORE TRADING Pte Ltd membagikan dividen kepada para pemegang sahamnya.

Berdasarkan ketentuan domestik UU Pajak Singapura atas penghasilan dividen yang diterima Tn Salim akan dikenakan pajak di Singapura. Sedangkan berdasarkan ketentuan domestik UU Pajak Indonesia, sebagai subjek pajak dalam negeri maka penghasilan Tn Salim baik yang diterima/diperoleh di Indonesia maupun diperoleh di luar negeri akan dikenakan pajak di Indonesia. Akibatnya penghasilan berupa dividen yang

diterima/diperoleh Tn Salim akan dikenakan pajak dua kali yaitu oleh Singapura maupun oleh Indonesia atas satu jenis penghasilan.

Setiap negara pada dasarnya tidak menghendaki pengenaan pajak berganda. Selain menimbulkan ketidakadilan pajak berganda juga akan menghambat transaksi internasional. Aturan domestik masing-masing negara umumnya telah mengatur mekanisme untuk mengurangi pajak berganda ini.

Di dalam UU Pajak domestik Indonesia yaitu di pasal 24 UU PPh sudah diatur mengenai perlakuan kredit pajak atas pajak yang dibayar di luar negeri. Namun ketentuan tersebut belum cukup efektif untuk benar-benar menghindarkan dampak pajak berganda. Selain karena pengkreditan pajak di luar negeri dibatasi maksimal sebanding dengan penghasilan di luar negeri dibanding dengan penghasilan kena pajak terhadap PPh terutang juga masalah sudut pandang dalam melihat sumber penghasilan.

Berikut ini adalah ilustrasi yang dapat menggambarkan ketidakefektifan tersebut.

Tn Kurniawan seorang wajib pajak dalam negeri, adalah pegawai dari PT MAJU JAYA. Pada suatu waktu sehubungan dengan pekerjaannya dia harus melaksanakan tugasnya di Amerika selama 100 hari. Untuk itu dia mendapatkan penghasilan sebesar USD 10,000 dari PT MAJU JAYA

Ketentuan pajak domestik Amerika mengatur bahwa sumber penghasilan sehubungan dengan pekerjaan adalah pada negara tempat pekerjaan tersebut dilakukan. Sementara itu Indonesia menganggap bahwa sumber penghasilan sehubungan dengan pekerjaan adalah pada negara tempat pihak yang membayar atau dibebani imbalan tersebut bertempat kedudukan.

Jadi pada kasus ini Indonesia dan Amerika sama-sama menganggap berhak untuk memajaki penghasilan Tn Kurniawan karena dua-duanya menganggap negaranya adalah negara sumber penghasilan. Indonesia akan memajaki dengan tarif progresif, sementara Amerika akan memajaki sesuai dengan tarif pajak yang berlaku di Amerika.

Perlakuan untuk mengkreditkan pajak yang dibayar di Amerika berdasarkan pasal 24 UU PPh tidak dapat digunakan karena penghasilan Tn Kurniawan tersebut dianggap bersumber dari Indonesia, bukan dari luar negeri. Dengan demikian atas penghasilan Tn Kurniawan tersebut terjadi pengenaan pajak berganda. Untuk supaya dapat lebih efektif mengurangi pajak berganda yang belum terakomodasi dalam UU PPh, maka perlu dilakukan persetujuan penghindaran pajak berganda (P3B).

B. Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (*Tax Treaty*)

Persetujuan penghindaran pajak berganda adalah perjanjian pajak antara dua negara secara bilateral yang mengatur mengenai pembagian hak pemajakan yang diterima atau diperoleh penduduk dari salah satu atau kedua negara padapihak persetujuan.

P3B mempunyai tujuan yaitu :

1. memfasilitasi perdagangan internasional dan arus investasi antar negara, antara lain dengan cara :
 - a. menghindarkan pengenaan pajak berganda
 - b. memberikan pengurangan tarif pajak di negara sumber atas beberapabentuk penghasilan tertentu
2. merupakan alat bagi kedua negara pihak persetujuan untuk lebih dapat menerapkan aturan-aturan domestiknya sehingga dapat mengurangi adanya praktek penghindaran pajak, misalnya dengan memungkinkan masing- masing negara pihak persetujuan untuk saling tukar informasi, konsultasi bersama atau mengadakan *mutual agreement*.

1. Kedudukan P3B terhadap UU Pajak Domestik.

Kedudukan P3B di suatu negara adalah tergantung pada sistem perundang- undangan negara tersebut. Di Indonesia P3B diperlakukan sebagai *lex specialis* terhadap undang-undang domestik. Karena itu, apabila ada pertentangan antara undang-undang domestik Indonesia dengan P3B, aturan-aturan yang ada dalam P3B akan didahulukan.

Namun perlu diingat bahwa tujuan diadakannya P3B adalah untuk menghindari adanya pemajakan berganda. Agar tidak terjadi pemajakan berganda atas penghasilan yang sama yang diterima atau diperoleh oleh subjek yang sama maka suatu P3B membatasi hak pemajakan suatu negara untuk mengenakan pajak atas suatu penghasilan tersebut. Ketika masing-masing ketentuan domestik suatu negara sama-sama mengenakan pajak atas penghasilan yang sama, maka berdasarkan P3B, hak masing-masing negara tersebut untuk mengenakan pajak atas suatu penghasilan dapat dihilangkan atau dibatasi. Dengan kata lain, ketika suatu negara mengadakan P3B maka negara tersebut setuju untuk dibatasi haknya untuk mengenakan pajak berdasarkan pembatasan yang diatur dalam P3B.

P3B tidak memberikan hak pemajakan baru kepada negara yang mengadakan P3B. Adapun pengenaan pajak suatu negara atas suatu jenis penghasilan didasarkan atas ketentuan domestik negara tersebut. Dengan demikian, apabila dalam P3B suatu negara diberi hak pemajakan atas suatu penghasilan tertentu, akan tetapi negara tersebut berdasarkan hukum domestiknya tidak mengenakan pajak atas penghasilan tertentu tersebut maka negara tersebut tidak dapat mengenakan pajak atas penghasilan tertentu tersebut walaupun P3B memberikan hak pemajakan kepada negara tersebut.

Penerapan ketentuan P3B dan UU Domestik dapat digambarkan dalam tabel berikut ini:

Tabel IX. 1. Tabel Penerapan Ketentuan P3B dan UU Domestik

Ketentuan UU Domestik	Ketentuan P3B	Ketentuan yang diberlakukan
mengatur	mengatur	P3B
mengatur	tidak mengatur	UU Domestik
tidak mengatur	mengatur	-
tidak mengatur	tidak mengatur	-

2. Model P3B

Terdapat dua model P3B yang sering dijadikan acuan negara-negara di dunia dalam membuat P3B, yaitu *Organization for Economic Cooperation and Development Model* (OECD Model) dan *United Nations Model* (UN Model). Namun biasanya dalam perundingan masing-masing negara akan mengajukan Model P3B-nya masing-masing yang merupakan modifikasi dari OECD Model dan UN Model tergantung dari sudut pandang kepentingan negara tersebut. OECD Model dibuat berdasarkan perspektif atau kepentingan negara-negara maju, sedangkan UN Model dibuat berdasarkan perspektif atau kepentingan negara-negara berkembang. OECD Model lebih mengedepankan pada asas domisili negara yang memberikan jasa atau menanamkan modal, di mana hak pemajakannya berada di negara domisili. Sedangkan UN Model lebih mengedepankan asas sumber penghasilan, karena negara berkembang umumnya yang menggunakan jasa dan yang menerima modal negara yang memberi penghasilan (negara sumber). Indonesia mempunyai model sendiri yang disebut P3B Model Indonesia (*Indonesian Model*) yang merupakan modifikasi dari UN Model.

3. Ruang Lingkup P3B.

Untuk memberikan gambaran ruang lingkup P3B dapat dilihat dari struktur P3B dari masing-masing model dapat dilihat dalam tabel sebagai berikut :

Tabel IX.2 Tabel Model Struktur P3B

OECD MODEL	UN MODEL	INDONESIAN MODEL
<p>SUMMARY OF THE CONVENTION TITLE AND PREAMBLE CHAPTER I Scope of the Convention Art. 1 Persons Covered Art. 2 Taxes covered</p>	<p>SUMMARY OF THE CONVENTION TITLE AND PREAMBLE CHAPTER I Scope Of The Convention Article 1 Persons covered Article 2 Taxes covered</p>	<p>SUMMARY OF THE AGREEMENT TITLE AND PREAMBLE CHAPTER I Scope Of The Agreement Article 1 Persons Covered Article 2 Taxes Covered</p>
<p>CHAPTER II Definitions Art. 3 General definitions Art. 4 Resident Art. 5 Permanent establishment</p>	<p>CHAPTER II Definitions Article 3 Generaldefinitions Article 4 Resident Article 5 Permanent establishment CHAPTER III</p>	<p>CHAPTER II Definitions Article 3 GeneralDefinitions Article 4 Resident Article 5 Permanent Establishment CHAPTER III</p>
<p>CHAPTER III Taxation of income Art. 6 Income from immovable property Art. 7 Business profits Art. 8 Shipping, inland waterways transport and air transport</p>	<p>Taxation of income Article 6 Income from immovable property Article 7 Business profits Article 8 Shipping, inland waterways transport and air transport (alternative A) Article 8 Shipping, inland waterways transport and air transport (alternative B)</p>	<p>Taxation Of Income Article 6 Income From Immovable Property Article 7 Business Profits Article 8 Shipping And AirTransport</p>

OECD MODEL	UN MODEL	INDONESIAN MODEL
Art. 9 Associated enterprises	Article 9 Associated enterprises	Article 9 Associated enterprises
Art. 10 Dividends	Article 10 Dividends	Article 10 dividends
Art. 11 Interest	Article 11 Interest	Article 11 interest
Art. 12 Royalties	Article 12 Royalties	Article 12 royalties
Art. 13 Capital gains	Article 13 Capital gains	Article 13 capital gains
Art. 14 [Deleted]	Article 14 Independent personal services	Article 14 independent personal services
Art. 15 Income from employment	Article 15 Dependent personal services	Article 15 dependent personal services
Art. 16 Directors' fees	Article 16 Directors' fees and remuneration of top-level managerial officials	Article 16 directors' fees
Art. 17 Artistes and sportsmen	Article 17 Artistes and sportspersons	Article 17 artistes and athletes
Art. 18 Pensions	Article 18 Pensions and social security payments (alternative A) Article 18 Pensions and social security payments (alternative B)	Article 18 pensions and annuities
Art. 19 Government Service	Article 19 Government service	Article 19 government service
Art. 20 Students	Article 20 Students	Article 20 teachers and researchers
Art. 21 Other income	Article 21 Other income	Article 21 students and trainees Article 22 other income
CHAPTER IV	CHAPTER IV	CHAPTER IV
Taxation of capital	Article 22 Capital	Special provisions
CHAPTER V	CHAPTER V	
Methods for elimination of double taxation	Methods for elimination of double taxation	

OECD MODEL	UN MODEL	INDONESIAN MODEL
Art. 23 A Exemption method	Article 23 A Exemption method	Article 23 method for elimination of double taxation
Art. 23 B Credit method	Article 23 B Credit method	
CHAPTER VI Special provisions	CHAPTER VI Special provisions	Article 24 non-discrimination Article 25 mutual agreement procedure Article 26 exchange of information Article 27 members of diplomatic missions and consular posts
Art. 24 Non-discrimination	24 Non- discrimination Article	
Art. 25 Mutual agreement procedure	25 Mutual agreement procedure	
Art. 26 Exchange of information	Article 26 Exchange of information	
Art. 27 Assistance in the collection of taxes	Article 27 Members of diplomatic missions and consular posts	
	CHAPTER VII Final provisions	CHAPTER V Final provisions
Art. 28 Members of diplomatic missions and consular posts	Article 28 Entry into force	Article 28 entry into force
Art. 29 Territorial extension	Article 29 Termination	Article 29 termination
CHAPTER VII Final provisions		
Art. 30 Entry into force		
Art. 31 Termination		

4. Judul P3B

Dari peristilahan yang digunakan dalam menyebut *tax treaty*, OECD Model dan UN Model menggunakan istilah “*convention*”, sedangkan model P3B Indonesia menggunakan istilah “*agreement*”. Istilah *agreement* digunakan Model P3B Indonesia karena sesuai pengertian bahwa P3B bukanlah

perjanjian namun persetujuan. Kata persetujuan lebih mengikat dan dilandasi oleh kesepakatan kedua belah pihak dan memiliki kedudukan yang setara dan tidak memberatkan kedua belah pihak (Setiawan, 2006).

a. Definisi

Pasal 3 P3B baik OECD Model, UN Model maupun Model P3B Indonesia memberikan definisi umum mengenai istilah yang dipakai. Beberapa istilah didefinisikan di pasal-pasal yang mengatur khusus mengenai itu, misalnya definisi royalti diatur di pasal yang khusus mengatur royalti. Beberapa definisi umum yang diatur dalam pasal 3 antara lain :

- 1) Istilah "*person*" meliputi orang pribadi, perusahaan dan setiap kumpulan dari orang-orang dan/atau badan-badan
- 2) Istilah "*company*" (perusahaan) berarti setiap badan hukum atau lembaga lainnya yang untuk kepentingan perpajakan diperlakukan sebagai badan hukum
- 3) Istilah "*enterprise of a Contracting State*" (perusahaan dari suatu Negara Pihak pada Persetujuan) berarti suatu perusahaan yang dijalankan oleh penduduk suatu Negara Pihak pada Persetujuan dan "*enterprise of the other Contracting State*" (perusahaan dari Negara Pihak lainnya pada persetujuan) berarti suatu perusahaan yang dijalankan oleh penduduk dari Negara Pihak lainnya pada Persetujuan
- 4) Istilah "*international traffic*" (lalu lintas internasional) berarti setiap pengangkutan dengan kapal laut atau pesawat udara yang dioperasikan oleh perusahaan dari suatu Negara Pihak pada persetujuan, kecuali jika kapal laut atau pesawat udara tersebut semata-mata dioperasikan di antara tempat-tempat di Negara Pihak lainnya pada Persetujuan;
- 5) Istilah "Pejabat yang berwenang" berarti:
 - (i) di Indonesia:
 - i. Menteri Keuangan atau wakilnya yang sah:
 - (ii) di:
 - i.

6) Istilah "*national*" (warga negara) berarti:

- (i) setiap orang pribadi yang memiliki kewarganegaraan pada suatu Negara Pihak pada Persetujuan;
- (ii) setiap badan hukum, persekutuan dan perkumpulan yang mendapatkan status kewarganegaraan berdasarkan perundang-undangan yang berlaku di suatu Negara Pihak pada Persetujuan.

Tujuan adanya definisi adalah supaya tidak terjadi perbedaan interpretasi dalam penggunaan istilah tersebut ketika P3B diterapkan. Namun bisa saja dalam praktek masih muncul perbedaan penafsiran. Maka dalam melakukan interpretasi biasanya digunakan pendekatan sebagai berikut :

- a. Yang pertama harus diterapkan adalah definisi yang diatur dalam P3B, atau aturan-aturan tentang penafsiran suatu P3B
 - b. Apabila aturan khusus tersebut tidak ada, maka dilihat apakah UU Domestik memberikan definisi khusus
 - c. Apabila di UU Domestik tidak ada, atau tidak dapat diterapkan maka digunakan aturan umum interpretasi (*general rule of interpretation*) P3B dalam Viena Convention on the Law of Treatise 1969.
- b. Subjek yang Dicakup (*personal scope*)
- Pasal 1 Model P3B Indonesia mengatur mengenai subjek yang dicakup dalam P3B yaitu subjek pajak yang menjadi penduduk salah satu atau kedua negara yang terikat persetujuan. Dalam P3B menggunakan istilah "...**persons who are residents**.." Meskipun penggunaan istilah *persons*, yang menjadi subjek di sini pengertiannya tidak semata-mata orang pribadi namun juga meliputi badan. Istilah *person* di sini mengandung arti orang pribadi (*natural person*) dan badan hukum (*legal person*) (Surahmat, 2001). Jadi P3B tersebut berlaku bagi orang pribadi maupun badan yang menjadi penduduk salah satu atau kedua negara yang terikat persetujuan. Dengan demikian penduduk negara di luar kedua negara yang terikat persetujuan tersebut tidak berhak menikmati perlindungan P3B.

c. Penentuan Status Sebagai Penduduk (*Resident*)

Untuk keperluan P3B, berdasarkan Pasal 4 ayat (1) Model P3B Indonesia yang dimaksud dengan penduduk suatu negara yang terikat persetujuan adalah setiap orang/badan, yang menurut perundang-undangan negara tersebut, dapat dikenakan pajak di negara tersebut berdasarkan domisilinya, tempat kediamannya, tempat kedudukan manajemennya, atau atas dasar lainnya yang sifatnya serupa.

Dalam hal Indonesia, definisi penduduk negara yang terikat persetujuan akan mengacu pada definisi Subjek Pajak dalam negeri yang diatur dalam UU PPh. Berdasarkan Pasal 2 ayat (3) UU PPh, untuk keperluan perpajakan, yang dimaksud dengan Subjek Pajak dalam negeri adalah:

- 1) orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau orang pribadi yang dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia;
- 2) badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia

Sedangkan untuk negara lain, maka sesuai dengan ketentuan UU Domestik negara tersebut, misalnya Amerika Serikat, pengertian penduduk dalam hal ini adalah :

- 1) Setiap warga negara Amerika Serikat
- 2) Orang asing yang masuk dalam uji kriteria yang disebut sebagai uji keberadaan substansial (*substantial present test*) yaitu
 - a. orang tersebut berada di Amerika Serikat untuk setidaknya 31 hari pada tahun itu, dan
 - b. Jika jumlah berikut sama atau melebihi 183 hari:
 - jumlah hari keberadaan Amerika Serikat selama tahun berjalan, ditambah
 - sepertiga jumlah hari orang tersebut berada di

Amerika Serikat pada tahun sebelumnya, ditambah

- seperenam jumlah hari orang tersebut berada di Amerika Serikat 2 tahun sebelumnya.

Dengan mendasarkan pengertian penduduk untuk kepentingan perpajakan pada UU domestik masing-masing negara, ada kemungkinan bahwa seseorang atau suatu badan menjadi penduduk pada kedua negara yang terikat persetujuan (*dual resident*), atau bisa juga tidak menjadi penduduk di dua negara (*no resident*).

Contoh *dual residen*:

Mr John warga negara Amerika Serikat bekerja pada sebuah perusahaan otomotif di Domestik Indonesia, Mr. Smith adalah subjek pajak dalam negeri / penduduk Indonesia karena berada di Indonesia lebih dari 183 hari. Sementara itu, karena Amerika Serikat menganut asas kewarganegaraan dalam menentukan status kependudukan seseorang, Mr. John tetap dianggap sebagai *resident* Amerika Serikat.

Contoh *No resident*

Tn Amir seorang warga negara Indonesia bekerja pada sebuah perusahaan industri obat di Shanghai China. Dia berada di China selama 200 hari. Berdasarkan UU Domestik Indonesia Tn Amir tidak termasuk dalam kategori penduduk (subjek pajak dalam negeri) karena Tn Amir berada di Indonesia kurang dari 183 hari. Sedangkan berdasarkan UU Domestik China Tn Amir juga tidak termasuk dalam kategori penduduk, karena ketentuan UU Domestik China seseorang akan menjadi penduduk jika berada di China lebih dari satu tahun. Dalam kasus ini Tn Amir tidak menjadi penduduk di kedua negara.

Dalam kasus seperti ini, P3B akan memberikan solusi yang sering disebut dengan istilah *tie brake rule*. Pasal 4 ayat (2) Model P3B Indonesia, apabila berdasarkan ketentuan

di atas orang pribadi menjadi penduduk pada kedua negara yang terikat persetujuan (*dual resident*) atau tanpa status kependudukan (*no resident*), status kependudukannya akan ditentukan sebagai berikut :

1. ia akan dianggap sebagai penduduk suatu Negara yang terikat persetujuan di mana ia mempunyai tempat tinggal tetap; jika ia mempunyai tempat tinggal tetap di kedua Negara yang terikat persetujuan , ia akan dianggap sebagai penduduk Negara yang terikat persetujuan di mana ia mempunyai hubungan-hubungan pribadi dan ekonomi yang lebih erat (tempat yang menjadi pusat perhatiannya)
2. jika Negara yang terikat persetujuan yang menjadi pusat perhatiannya tidak dapat ditentukan, ia akan dianggap sebagai penduduk Negara yang terikat persetujuan di mana ia mempunyai tempat yang biasa ia gunakan untuk berdiam
3. jika ia mempunyai tempat kebiasaan berdiam di kedua Negara yang terikatpersetujuan atau sama sekali tidak mempunyainya di salah satu negara tersebut, pejabat-pejabat yang berwenang dari kedua negara akan berusaha memecahkan masalah ini melalui persetujuan bersama

Perbedaan yang ada terkait aturan *tie brake rule* untuk orang pribadi antara Model P3B Indonesia dengan OECD Model dan UN Model adalah dalam OECD Model dan UN Model ditambahkan satu lagi kriteria yaitu jika ia mempunyai tempat kebiasaan berdiam di kedua Negara yang terikat persetujuan atau sama sekali tidak mempunyainya di salah satu negara tersebut, maka ia akan dianggap sebagai penduduk menurut status kewarganegaraan. Model P3B Indonesia tidak menggunakan status kewarganegaraan dalam memecahkan status kependudukan ganda (*dual resident*). *Tie brake rule* di atas berlaku dalam penetapan status penduduk untuk orang pribadi. Untuk pihak selain orang

pribadi, Pasal 4 ayat (3) Model P3B Indonesia mengatur bahwa apabila suatu pihak selain orang pribadi (misalnya subjek pajak badan) menjadi penduduk pada kedua Negara yang terikat persetujuan, pejabat-pejabat yang berwenang dari kedua negara akan berusaha memecahkan masalah ini melalui persetujuan bersama. Hal ini berbeda dengan OECD Model dan UN Model, dalam kedua model ini untuk menentukan status penduduk selain orang pribadi terlebih dahulu dilihat dari tempat manajemen efektif berada (*effective management*) terletak. Walaupun dalam prakteknya *dual residence* untuk badan hukum jarang terjadi, tapi OECD Model dan UN Model sudah mengantisipasi.

Pada beberapa P3B yang sekarang berlaku, apabila suatu badan menjadi penduduk pada kedua Negara yang terikat persetujuan, badan tersebut akan dianggap sebagai penduduk negara di mana tempat kedudukan manajemen efektif badan tersebut berada. Misalnya P3B antara Indonesia dan Amerika Serikat. Dalam prakteknya sesuai dengan Peraturan Dirjen Pajak PER - 61/PJ/2009 jo. PER -24/PJ/2010 status kependudukan orang/badan dibuktikan dengan *Certificate of Domicile*, *Certificate of Residence* atau Surat Keterangan Domisili (SKD) yang ditandatangani oleh pejabat yang berwenang (*competent authority*) masing-masing negara.

d. Pajak-pajak yang Dicakup dalam P3B (*tax covered*)

Pajak yang lazim dicakup dalam P3B adalah pajak yang dapat menimbulkan masalah pengenaan pajak berganda internasional, yaitu pajak penghasilan dan pajak kekayaan. Pajak yang lain misalnya PPN dan PPn BM tidak dicakup dalam P3B karena tidak menimbulkan masalah pajak berganda Internasional, sebab pada dasarnya PPN dan PPn BM merupakan pajak atas konsumsi dalam negeri (*local tax*).

Cakupan P3B tidak hanya untuk pajak pusat saja namun juga meliputi pajak daerah, selama jenis pajak tersebut

termasuk dalam kategori pajak penghasilan atau pajak kekayaan. Hal ini bisa dilihat dalam Pasal 2 ayat (1) model P3B Indonesia menunjukkan jenis pajak yang dicakup P3B tanpa memperdulikan siapa yang memungut pajak tersebut (Surahmat, 2006). Karena kenyataannya di beberapa negara pajak penghasilan bisa dipungut pemerintah pusat atau bisa pula oleh pemerintah daerah.

e. Perpajakan atas Laba Usaha dan Bentuk Usaha Tetap (BUT)

Sesuai dengan prinsip pemajakan umum terhadap wajib pajak luar negeri, tanpa adanya P3B, mengacu Pasal 26 ayat (1) UU PPh, imbalan sehubungan dengan jasa, pekerjaan, atau kegiatan yang dibayarkan atau yang terutang oleh badan pemerintah, Subjek Pajak dalam negeri, penyelenggara kegiatan, BUT, atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya kepada Wajib Pajak luar negeri selain BUT di Indonesia, dipotong pajak sebesar 20% dari jumlah bruto oleh pihak yang wajib membayarkan.

Dengan adanya P3B, sesuai Pasal 7 Model P3B Indonesia, laba usaha suatu perusahaan dari negara mitra P3B hanya akan dikenakan pajak di negara mitra P3B tersebut (negara domisili), kecuali jika orang atau badan tersebut menjalankan usahanya di Indonesia melalui suatu BUT yang terletak di Indonesia.

Contoh:

Singtel Pte Ltd., perusahaan yang berkedudukan di Singapura, mendapatkan imbalan berupa jasa manajemen dari PT BINTANG JAYA sebuah perusahaan yang bertempat kedudukan di Indonesia. Konsekuensi perpajakannya akan tergantung kepada ada tidaknya BUT Singtel Pte Ltd di Indonesia. Apabila Singtel Pte Ltd mempunyai BUT yang terletak di Indonesia, atas penghasilan tadi dapat dikenakan pajak di Indonesia. Apabila tidak, Indonesia tidak mempunyai hak untuk

memajaki penghasilan Singtel Pte Ltd. yang berupa laba usaha (*business profit*) meskipun laba usaha tersebut berasal dari sumber di Indonesia.

Jadi penentuan ada tidaknya BUT menjadi sangat penting dalam menentukan hak pemajakan atas laba usaha. Dalam hal ini, Model P3B Indonesia memberikan kriteria yang sedikit berbeda dengan UU PPh.

1. Pengertian BUT menurut P3B.

Pengertian BUT menurut Pasal 5 ayat (1) Model P3B Indonesia sebagai berikut adalah suatu tempat usaha tetap yang seluruh atau sebagian usaha suatu perusahaan dijalankan. Cakupan BUT dalam Model P3B Indonesia juga seperti dalam UU PPh yaitu meliputi BUT aktiva, BUT aktivitas, BUT agen dan BUT Perusahaan Asuransi.

a. BUT Jenis Aktiva

Berdasarkan Pasal 5 ayat (2) Model P3B Indonesia, BUT jenis aktiva bisatimbul apabila Subjek Pajak luar negeri mempunyai aktiva tertentu di Indonesia, seperti misalnya:

1. suatu tempat kedudukan manajemen;
2. suatu cabang;
3. suatu kantor;
4. suatu pabrik;
5. suatu bengkel;
6. suatu gudang atau tempat yang digunakan sebagai gerai penjualan;
7. suatu pertanian atau perkebunan;
8. suatu tambang, sumur minyak atau gas bumi, tempat penggalian atau tempat pengambilan sumber daya alam lainnya, anjungan pengeboran atau kapal kerja yang digunakan untuk eksplorasi atau eksploitasi sumberdaya alam.

Namun, berbeda dengan pengertian BUT menurut UU PPh, P3B memberikan pengecualian terhadap aktiva atau fasilitas tertentu yang digunakan untuk keperluan tertentu. Berdasarkan Pasal 5 ayat (4) Model P3B Indonesia, istilah

"bentuk usaha tetap" dianggap tidak mencakup hal-hal berikut:

1. penggunaan fasilitas-fasilitas semata-mata dengan maksud untuk menyimpan atau memamerkan barang-barang atau barang dagangan milik perusahaan
2. pengurusan suatu persediaan barang-barang atau barang dagangan milik perusahaan semata-mata dengan maksud untuk disimpan atau dipamerkan
3. pengurusan suatu persediaan barang-barang atau barang dagangan milik perusahaan semata-mata dengan maksud untuk diolah oleh perusahaan lain
4. pengurusan suatu tempat usaha tetap semata-mata dengan maksud untuk melakukan pembelian barang-barang atau barang dagangan, atau untuk mengumpulkan informasi, bagi keperluan perusahaan
5. pengurusan suatu tempat usaha tetap semata-mata untuk tujuan periklanan atau penyediaan informasi
6. pengurusan suatu tempat usaha tetap semata-mata dengan maksud untuk melakukan kegiatan-kegiatan lainnya yang bersifat sebagai kegiatan persiapan atau kegiatan penunjang, bagi keperluan perusahaan
7. pengurusan suatu tempat usaha tetap semata-mata dengan maksud untuk melakukan gabungan kegiatan-kegiatan seperti disebutkan di atas sepanjang kegiatan-kegiatan tempat usaha tetap yang merupakan hasil penggabungan tadi bersifat sebagai kegiatan persiapan atau kegiatan penunjang

Ada beberapa perbedaan kriteria BUT model P3B Indonesia dibandingkan dengan OECD Model dan UN Model yaitu :

- Dalam Pasal 5 ayat 2, Model P3B Indonesia menambahkan bahwa BUT termasuk gudang atau gerai penjualan dan sebuah pertanian atau perkebunan, serta tempat pengeboran minyak atau kapal kerja yang digunakan untuk eksplorasi dan eksploitasi sumber kekayaan alam.
- Dalam Pasal 4, Model P3B Indonesia menambah

pengecualian BUT adalah pengurusan suatu tempat tertentu dari suatu usaha semata-mata dengan maksud untuk tujuan iklan atau penyedia informasi.

b. BUT Jenis Aktivitas

Meskipun Subjek Pajak luar negeri tidak mempunyai aktiva di Indonesia, berdasarkan Pasal 5 ayat (3) Model P3B Indonesia, dia masih bisa dianggap mempunyai BUT di Indonesia apabila dia melakukan aktivitas tertentu di Indonesia, seperti misalnya :

- 1) proyek bangunan, konstruksi, atau instalasi atau kegiatan penyeliaan yang berhubungan dengan proyek-proyek tersebut, tetapi hanya apabila bangunan, proyek, atau kegiatan tersebut berlangsung untuk masa lebih dari bulan;
- 2) pemberian jasa-jasa, termasuk jasa konsultasi, yang dilakukan oleh suatu perusahaan melalui pegawai atau orang lain yang dipekerjakan untuk tujuan tersebut, tetapi hanya apabila kegiatan-kegiatan tersebut berlangsung di negara *treaty partner* (dalam proyek yang sama atau yang berhubungan) untuk suatu masa atau masa-masa yang berjumlah lebih dalam periode 12 (dua belas) bulan.

Berbeda dengan pengertian menurut UU PPh, P3B memberikan *time test* untuk proyek bangunan, konstruksi, atau instalasi. Tanpa adanya P3B, proyek bangunan, konstruksi, atau instalasi yang dilaksanakan di Indonesia akan dianggap sebagai BUT tanpa memandang berapa lama proyek tersebut berlangsung. Dengan adanya P3B, proyek-proyek tersebut hanya akan dianggap sebagai BUT apabila proyek-proyek tersebut berlangsung melebihi *time test*.

P3B juga memberikan *time test* yang lebih panjang untuk kegiatan pemberian jasa daripada *time test* pada UU PPh. *Time test* BUT aktivitas menurut UU PPh adalah 60 hari (jangka waktu 12 bulan). Perbedaan antara P3B Model

Indonesia dengan OECD Model dan UN Model adalah dalam Pasal 5 ayat 3 *Tax Treaty*, OECD hanya menjelaskan bahwa sebuah bangunan, konstruksi, atau proyek instalasi dianggap BUT kalau kegiatannya berlangsung selama lebih dari 12 bulan, sedangkan UN Model 6 bulan, dan Indonesia Model menambahkan atau aktivitas berlanjut selama periode lebih dari bulan. Dengan kata lain Model P3B Indonesia fleksibel dalam menentukan *time test* ketika melakukan negosiasi.

Time test untuk menentukan ada tidaknya BUT jenis aktivitas pada P3B dapat dilihat pada tabel berikut ini :

Tabel IX.3 Time Test Aktivitas pada P3B

NO.	NEGARA	KONSTRUKSI	INSTALASI	PERAKITAN	PENGAWASAN KONSTRUKSI	JASA LAINNYA
1	Algeria	3 bln	3 bln	3 bln	3 bln	3 bln/12 bln
2	Australia	120 hr	120 hr	120 hr	120 hr	120 hr/12 bln
3	Austria	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln	3 bln/12 bln
4	Bangladesh	183 hr	183 hr	183 hr	183 hr	91 hr/12 bln
5	Belgium	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln	3 bln/12 bln
6	Brunei	183 hr	3 bln	3 bln	183 hr	3 bln/12 bln
7	Bulgaria	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln	120 hr/12 bln
8	Canada	120 hr	120 hr	120 hr	120 hr	120 hr/12 bln
9	Czech	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln	3 bln /12 bln
10	China	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln/12 bln
11	Denmark	6 bln	3 bln	3 bln	6 bln	3 bln/12 bln
12	Egypt	6 bln	4 bln	4 bln	6 bln	3 bln/12 bln
13	Finland	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln	3 bln/12 bln
14	France	6 bln	N/A	6 bln	183 hr/12 bln	183 hr/12 bln
15	Germany	6 bln	6 bln	N/A	N/A	7,5%
16	Hungary	3 bln	3 bln	3 bln	3 bln	4 bln/12 bln

17	India	183 hr	183 hr	183 hr	183 hr	91 hr/12 bln
18	Italy	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln	3 bln/12 bln
19	Japan	6 bln	6 bln	N/A	6 bln	N/A
20	Jordan	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln	1 month/12 Bln
21	Korea Selatan	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln	3 bln/12 bln
22	Korea Utara	12 bln	12 bln	12 bln	12 bln	6 bln/12 bln
23	Kuwait	3 bln	3 bln	3 bln	3 bln	3 bln/12 bln
24	Luxembourg	5 bln	5 bln	5 bln	5 bln	10%
25	Malaysia	6 bln	6 bln	6 bln	N/A	3 bln/12 bln
26	Mexico	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln	91 hr/12 bln
27	Mongolia	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln	3 bln/12 bln
28	Netherlands	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln	3 bln/ 12 bln
29	New Zealand	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln	3 bln/12 bln
30	Norway	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln	3 bln/12 bln
31	Pakistan	3 bln	3 bln	3 bln	3 bln	15%
32	Philippines	6 bln	3 bln	3 bln	6 bln	183 hr/12 bln
33	Poland	183 hr	183 hr	183 hr	183 hr	120 hr/12 bln
34	Portugal	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln	183 hr/12 bln
35	Qatar	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln/12 bln
36	Romania	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln	4 bln/12 bln
37	Russia	3 bln	3 bln	3 bln	3 bln	Tanpa Time Test

NO.	NEGARA	KONSTRUKSI	INSTALASI	PERAKITAN	PENGAWASAN KONSTRUKSI	JASA LAINNYA
38	Saudi Arabia*	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
39	Seychelles	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln	3 bln /12 bln
40	Singapore	183 hr	183 hr	183 hr	6 bln	90 hr/12 bln
41	Slovak	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln	91 hr/12 bln
42	South Africa	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln	120 hr/12 bln
43	Spain	183 hr	183 hr	183 hr	183 hr	3 bln /12 bln
44	Sri Lanka	90 hr	90 hr	90 hr	90 hr	90 hr/12 bln
45	Sudan	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln	3 bln/12 bln

46	Sweden	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln	3 bln/12 bln
47	Switzerland	183 hr	183 hr	183 hr	183 hr	5%
48	Syria	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln	183 hr/12 bln
49	Taipei / Taiwan	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln	120 hr/12 bln
50	Thailand	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln/12 bln
51	Tunisia	3 bln	3 bln	3 bln	3 bln	3 bln/12 bln
52	Turkey	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln	183 hr/12 bln
53	UAE (United Arab Emirates)	6 bln				
54	Ukraine	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln	4 bln/12 bln
55	United Kingdom	183 hr	183 hr	183 hr	183 hr	91 hr/12 bln
56	United States of America	120 hr	120 hr	120 hr	120 hr	120 hr/12 bln
57	Uzbekistan	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln	3 bln/12 bln
58	Venezuela	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln	10%
59	Vietnam	6 bln	6 bln	6 bln	6 bln	3 bln/12 bln

Pada beberapa P3B yang sekarang berlaku, hak pemajakan atas penghasilan yang berasal dari penyerahan jasa tidak perlu melalui mekanisme *time test* untuk menentukan adanya BUT (Pribadi, 2004). Tetapi, hak pemajakan langsung diserahkan ke negara tempat penyerahan jasa tersebut dilakukan dengan tarif pajak tertentu. P3B yang menganut cara ini yaitu:

- 1) P3B Indonesia-Jerman (dengan tarif 7,5% dari penghasilan bruto)
- 2) P3B Indonesia-Luxembourg (dengan tarif 10% dari penghasilan bruto)
- 3) P3B Indonesia-Pakistan (dengan tarif 15% dari penghasilan bruto)
- 4) P3B Indonesia-Swiss (dengan tarif 5% dari penghasilan bruto)
- 5) P3B Indonesia-Venezuela (dengan tarif 10% dari penghasilan bruto)

Pada beberapa P3B yang sekarang berlaku, jenis kegiatan yang diatur juga berbeda dari yang diatur dalam Model P3B Indonesia. Misalnya, pada P3B Indonesia-Jerman, proyek perakitan dan kegiatan penyeliaan yang terkait dengan proyek konstruksi atau instalasi tidak tercakup dalam pengertian kegiatan yang mempunyai *time test* selama 6 bulan. Ini berarti bahwa proyek perakitan dan kegiatan penyeliaan tersebut akan masuk dalam kategori penyerahan jasa lainnya yang langsung terkena tarif pajak sebesar 7,5%.

c. BUT Jenis Agen

Pasal 5 ayat (5) Model P3B Indonesia menyebutkan apabila orang/badan kecuali agen yang berkedudukan bebas bertindak di Indonesia atas nama perusahaan dari *treaty partner*, orang/badan tersebut dianggap sebagai BUT dari perusahaan yang berkedudukan di negara *treaty partner* sehubungan dengan kegiatan-kegiatannya sebagai agen tersebut, sepanjang orang/badan tersebut:

- 1) mempunyai dan biasa menjalankan wewenang untuk menutup kontrak-kontrak atas nama perusahaan tersebut, kecuali kegiatan-kegiatan tersebut hanya terbatas pada kegiatan persiapan atau kegiatan penunjang yang jika dilakukan melalui suatu tempat usaha tetap tidak akan membuat tempat usaha tetap tersebut menjadi suatu BUT; atau
- 2) tidak memiliki wewenang seperti disebut di atas, namun di Indonesia orang/badan tersebut biasa mengurus suatu persediaan barang-barang atau barang dagangan di mana orang/badan tersebut secara teratur melakukan pengantaran barang-barang atau barang dagangan atas nama perusahaan tersebut; atau
- 3) di Indonesia melakukan kegiatan pabrikasi atau memproses barang-barang atau barang dagangan milik perusahaan untuk keperluan perusahaan tersebut.

Perbedaan dengari pengertian BUT jenis agen menurut UU PPh adalah bahwa berdasarkan UU PPh, setiap agen yang tidak bebas akan dianggap sebagai BUT. Sementara itu, berdasarkan P3B agen yang tidak bebas hanya akan dianggap sebagai BUT apabila telah memenuhi salah satu syarat sebagaimana telah disebutkan di muka.

Suatu perusahaan dari *treaty partner* tidak akan dianggap mempunyai suatu BUT di Indonesia hanya semata-mata karena perusahaan tersebut menjalankan usaha di Indonesia melalui makelar, agen komisioner umum, atau agen lainnya yang berkedudukan bebas, sepanjang orang/badan tersebut bertindak dalam rangka kegiatan usahanya yang lazim. Namun, jika kegiatan-kegiatan orang/badan tersebut seluruhnya atau hampir seluruhnya atas nama perusahaan tadi, orang/badan tersebut tidak dianggap sebagai agen yang berkedudukan bebas. Bahwa suatu perusahaan yang berkedudukan di negara *treaty partner* menguasai atau dikuasai oleh perusahaan yang berkedudukan di Indonesia tidak dengan sendirinya mengakibatkan salah satu dari perusahaan tersebut merupakan BUT dari perusahaan lainnya.

Ada perbedaan antara ketentuan BUT agen pada Model P3B Indonesia dengan OECD Model dan UN Model, yaitu

- Dalam Pasal 5 Model OECD hanya menjelaskan bahwa dapat juga dianggap memiliki BUT di sebuah negara apabila memiliki kuasa untuk menandatangani kontrak atas nama perusahaan tersebut, kecuali jika kegiatannya semata-mata sebagaimana disebutkan dalam Pasal 5 ayat 4.
- Model Indonesia menambahkan dalam Pasal 5 ayat 4, bahwa juga dianggap BUT apabila membuat atau melakukan proses barang-barang perusahaan atau barang persediaan untuk perusahaan induk di suatu negara lain.
- Dalam Pasal 5 ayat 7 model OECD tidak mengatur adanya agen yang semata-mata menjalankan atas nama perusahaannya saja atau tidak, yang penting jika

usahanya semata-mata sebagai agen maka tidak dianggap sebagai BUT, sedangkan model UN maupun Indonesia menambahkan, jika kegiatan agen seluruhnya atau hampir seluruhnya dilakukan atas nama perusahaan itu, ia dianggap sebagai BUT, karena bukan dianggap sebagai agen yang berdiri sendiri.

d. BUT Jenis Perusahaan Asuransi

Suatu perusahaan asuransi dari *treaty partner*, kecuali yang mengenai reasuransi, dianggap mempunyai BUT di Indonesia jika perusahaan tersebut memungut premi di Indonesia atau menanggung risiko yang terjadi di Indonesia melalui seorang pegawai atau melalui suatu perwakilan yang bukan merupakan agen yang berkedudukan bebas. Berbeda dengan pengertian menurut UU PPh tentang BUT jenis ini, P3B memberikan pengecualian terhadap kegiatan reasuransi. Ingat, berdasarkan Pasal 26 ayat

(2) UU PPh dan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 624/KMK.04/1994:

1. atas premi yang dibayar oleh perusahaan asuransi yang berkedudukan di Indonesia kepada perusahaan asuransi di luar negeri baik secara langsung maupun melalui pialang, PPh yang wajib dipotong oleh perusahaan asuransi Indonesia adalah sebesar $20\% \times 10\% \times$ jumlah premi yang dibayar; dan
2. atas premi yang dibayar oleh perusahaan reasuransi yang berkedudukan di Indonesia kepada perusahaan asuransi di luar negeri baik secara langsung maupun melalui pialang, PPh yang wajib dipotong oleh perusahaan asuransi Indonesia adalah sebesar $20\% \times 5\% \times$ jumlah premiyang dibayar.

Dengan adanya P3B, untuk kegiatan reasuransi tersebut, Indonesia tidak berhak memotong pajak lagi (Pribadi, 2004). OECD Model berbeda dalam masalah BUT Asuransi, dalam Pasal 5 ayat 6, Model EOCOD tidak mengatur tentang perusahaan asuransi yang

melakukan usaha di suatu negara lain, sehingga tidak termasuk dalam kategori BUT

2. Perlakuan Perpajakan untuk BUT.

a. Objek Pajak BUT

Berdasarkan Pasal 7 ayat (1) Model P3B Indonesia, jika perusahaan yang merupakan penduduk negara *treaty partner* (selaku kantor pusat) menjalankan usahanya di Indonesia melalui BUT yang ada di Indonesia, laba kantor pusat tersebut dapat dikenakan pajak di Indonesia, tetapi hanya atas:

- 1) bagian laba yang berasal dari BUT tersebut,
- 2) laba kantor pusat dari penjualan barang yang sama jenisnya dengan yang dijual oleh BUT di Indonesia, dan
- 3) laba kantor pusat dari transaksi-transaksi dagang lainnya yang jenisnya seperti yang dilakukan oleh BUT di Indonesia.

Mirip dengan ketentuan dalam Pasal 5 ayat (1) UU PPh yang mengatur objek pajak BUT, ketentuan di atas juga mencakup penghasilan-penghasilan kantor pusat yang berupa *passive income* yang mempunyai hubungan efektif dengan BUT-nya di Indonesia. Dengan kata lain, ketentuan dalam Model P3B Indonesia ini sama dengan yang diatur dalam UU PPh. Jadi, objek pajak BUT terdiri dari tiga jenis penghasilan:

1. penghasilan yang berasal dari (*attributed to*) BUT itu sendiri, baik karena usaha, kegiatan, maupun dari harta BUT tersebut
2. penghasilan karena *force of attraction rule*, yaitu penghasilan kantor pusat yang ditarik menjadi penghasilan BUT
3. penghasilan karena *effectively connected*, yaitu penghasilan kantor pusat yang berupa *passive income* yang mempunyai hubungan efektif dengan kegiatan/keberadaan BUT

Hanya saja, tidak semua P3B Indonesia mempunyai ketentuan mengenai objek pajak BUT seperti tersebut di atas. Ada beberapa P3B yang tidak memberlakukan *force of attraction rule*, yaitu:

- P3B Indonesia-Perancis
- P3B Indonesia-Jepang
- P3B Indonesia-Seychelles
- P3B Indonesia-Singapore
- P3B Indonesia-Switzerland
- P3B Indonesia-Taipei (Penjualan *similar goods* oleh kantor pusat masih bisa ditarik)
- P3B Indonesia-Turkey
- P3B Indonesia-United Kingdom

Sebagai contoh, dalam P3B antara Indonesia dan Jepang, yang menjadi objek pajak BUT hanyalah laba usaha dari BUT tersebut. Laba usaha kantor pusat yang berasal dari penjualan barang atau transaksi lainnya yang sejenis dengan yang dilakukan oleh BUT di Indonesia tidak dapat ditarik menjadi penghasilan BUT. Meskipun demikian, penghasilan kantor pusat yang berupa *passive income* yang mempunyai hubungan efektif dengan BUT-nya di Indonesia masih dapat dianggap sebagai penghasilan yang berasal dari BUT (Lihat Pasal-pasal P3B yang mengatur *passive income*).

b. Biaya-biaya BUT

Untuk masalah biaya-biaya BUT, secara singkat dapat dikatakan bahwa Model P3B Indonesia tidak memodifikasi ketentuan-ketentuan yang ada dalam UU PPh. Jadi, sama seperti yang diatur dalam UU PPh. Selain boleh mengurangkan biaya-biaya yang dimaksud dalam Pasal 6 UU PPh, BUT jugaboleh mengurangkan:

- 1) biaya-biaya yang berkenaan dengan penghasilan kantor pusat dari usaha atau kegiatan, penjualan barang, atau pemberian jasa di Indonesia yang sejenis

dengan yang dijalankan atau yang dilakukan oleh BUT di Indonesia;

- 2) biaya-biaya yang berkenaan dengan penghasilan sebagaimana tersebut dalam Pasal 26 yang diterima atau diperoleh kantor pusat, sepanjang terdapat hubungan efektif antara BUT dengan harta atau kegiatan yang memberikan penghasilan dimaksud;
- 3) biaya administrasi kantor pusat yang berkaitan dengan usaha atau kegiatan BUT, yang besarnya ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak (Pasal 5 ayat (3) huruf a UU PPh).

BUT tidak boleh mengurangi biaya-biaya yang dimaksud dalam Pasal 9 UU PPh dan juga tidak boleh mengurangi:

- 1) royalti atau imbalan lainnya sehubungan dengan penggunaan harta, paten, atau hak-hak lainnya;
- 2) imbalan sehubungan dengan jasa manajemen dan jasa lainnya;
- 3) bunga, kecuali bunga yang berkenaan dengan usaha perbankan.

Terkait dengan laba usaha ada perbedaan antara Model P3B Indonesia dengan OECD Model dan UN Model

- 1) Pasal 7 ayat 1, Untuk Model UN dan Indonesia, laba BUT lebih diperjelas, termasuk jika perusahaan induk melakukan penjualan barang-barang atau barang dagangan di negara lainnya, yang jenisnya sama atau serupa, atau Kegiatan usaha lainnya yang dilakukan di negara lain yang jenisnya sama atau serupa seperti yang dilakukan Bentuk Usaha Tetap di negara sumber.
- 2) Pasal 7 ayat 3, Biaya yang tidak dapat dikurangkan oleh BUT untuk Model UN dan Indonesia, lebih diperjelas, yaitu tentang biaya yang tidak dapat dikurangkan ialah pembayaran-pembayaran yang dilakukan oleh BUT kepada kantor pusatnya atau kantor-kantor lain milik kantor pusatnya (selain dari penggantian biaya yang

benar-benar dikeluarkan), yaitu yang berupa *royalty*, imbalan atau pembayaran serupa untuk jasa yang dilakukan atau untuk jasa manajemen atau, kecuali dalam usahaperbankan, berupa bunga atas uang yang dipinjamkan kepada kantor pusat atau kantor-kantor lainnya.

- 3) Pasal 7 ayat 5, Untuk Model OECD, ditambah tidak dianggap ada laba BUT, jika hanya karena pembelian barang atau barang dagangan kepada perusahaan induk.
- 4) Indonesia Model tidak menggunakan pasal 7 ayat 4 dalam UN Model, Indonesia tidak menggunakan rumus atas suatu pembagian laba BUT, namun menggunakan perbandingan omzet untuk menentukan biaya yang wajar, bagi BUT di dalam negeri dengan neraca konsolidasi.

c. Tarif Pajak BUT

Tarif pajak BUT yang dimodifikasi oleh P3B adalah *Branch Profit Tax*. Menurut UU PPh, Penghasilan Kena Pajak sesudah dikurangi pajak (*Branch Profit*) dari suatu BUT di Indonesia akan dikenakan pajak sebesar 20%. Pada beberapa P3Bnya, Indonesia memberlakukan tarif yang lebih rendah dari 20%. Ringkasan tarif *Branch Profit Tax* pada P3B Indonesia dengan negara lain dapat dilihat pada dalam tabel IX.4 di bawah ini.

Tabel IX.4 Tabel Ringkasan Tarif *Branch Profit Tax* pada P3B Indonesia

No	Negara	Tarif	No	Negara	Tarif
1	Algeria	10%	31	Pakistan	10%
2	Australia	15%	32	Philippines	20%
3	Austria	12%	33	Poland	10%
4	Bangladesh	10%	34	Portugal	10%
5	Belgium	10%	35	Qatar	10%
6	Brunei Darussalam	10%	36	Romania	12,5%
7	Bulgaria	15%	37	Russia	12,5%
8	Canada	15%	38	Saudi Arabia *	N/A
9	Czech	12,5%	39	Seychelles	N/A
10	China	10%	40	Singapore	15%
11	Denmark	15%	41	Slovak	10%
12	Egypt	15%	42	South Africa	10%
13	Finland	15%	43	Spain	10%
14	France	10%	44	Sri Lanka	Sesuai UU Domestik
15	Germany	10%	45	Sudan	10%
16	Hungary	N/A	46	Sweden	15%
17	India	10%	47	Switzerland	10%
18	Italy	12%	48	Syria	10%
19	Japan	10%	49	Taipei / Taiwan	5%
20	Jordan	N/A	50	Thailand	Sesuai UU Domestik
21	Korea Selatan	10%	51	Tunisia	12%
22	Korea Utara	10%	52	Turkey	15%
23	Kuwait	10%	53	UAE (United Arab Emirates)	5%
24	Luxembourg	10%	54	Ukraine	10%
25	Malaysia	12,5%	55	United Kingdom	10%
26	Mexico	10%	56	United States of America	10%
27	Mongolia	10%	57	Uzbekistan	10%
28	Netherlands	10%	58	Venezuela	10%
29	New Zealand	N/A	59	Vietnam	10%
30	Norway	15%			

f. Pelayaran dan Penerbangan

Berdasarkan Pasal 8 Model P3B Indonesia, laba yang bersumber di Indonesia yang diperoleh suatu perusahaan yang merupakan penduduk negara *treaty partner* dari pengoperasian kapal-kapal laut dalam jalur lalu lintas internasional dapat dikenakan pajak di Indonesia (negara sumber), tetapi pajak yang dikenakan

Dengan demikian Indonesia mempunyai hak pengenaan pajak atas laba yang bersumber di Indonesia yang diperoleh dari pengoperasian kapal-kapal laut dalam jalur lalu lintas internasional tanpa melihat apakah perusahaan asing tersebut mempunyai BUT di Indonesia atau tidak, tetapi dengan tarif sebesar 50% dari tarif yang berlaku. Yang dapat dipajaki di Indonesia dengan tarif sebesar 50% dari tarif yang berlaku adalah penghasilan yang berasal dari Indonesia dari pengoperasian kapal laut dalam jalur lalu lintas internasional. Penghasilan sehubungan dengan pengoperasian kapal laut dalam jalur lalu lintas domestik Indonesia tunduk sepenuhnya pada peraturan perundang-undangan Indonesia.

Berbeda dengan perusahaan pelayaran, laba dari pengoperasian pesawat udara dalam jalur lalu lintas internasional oleh perusahaan penerbangan dari *treaty partner* hanya akan dikenakan pajak di negara *treaty partner* tersebut (negara domisili). Indonesia hanya berhak memajaki penghasilan sehubungan dengan pengoperasian kapal laut dalam jalur lalu lintas domestik Indonesia.

Yang dimaksud dengan jalur lalu lintas internasional adalah jalur lalu lintas selain yang dari dan menuju tempat-tempat yang berada di wilayah Indonesia. Dalam P3B yang diatur adalah penghasilan yang berasal dari jalur lalu lintas internasional. Penghasilan dari jalur lalu lintas domestik Indonesia akan tunduk sepenuhnya pada aturan domestik Indonesia.

Terdapat beberapa perbedaan ketentuan menyangkut perlakuan perusahaan pelayaran dan penerbangan

menurut Model P3B Indonesia dengan OECD Model dan UN Model, yaitu:

- 1) Pasal 7 ayat 1, Untuk Model UN dan Indonesia, laba BUT lebih diperjelas, termasuk jika perusahaan induk melakukan penjualan barang-barang atau barang dagangan di negara lainnya, yang jenisnya sama atau serupa, atau Kegiatan usaha lainnya yang dilakukan di negara lain yang jenisnya sama atau serupa seperti yang dilakukan Bentuk Usaha Tetap di negara sumber.
- 2) Pasal 7 ayat 3, Biaya yang tidak dapat dikurangkan oleh BUT untuk Model UN dan Indonesia, lebih diperjelas, yaitu tentang biaya yang tidak dapat dikurangkan ialah pembayaran-pembayaran yang dilakukan oleh BUT kepada kantor pusatnya atau kantor-kantor lain milik kantor pusatnya (selain dari penggantian biaya yang benar-benar dikeluarkan), yaitu yang berupa *royalty*, imbalan atau pembayaran serupa untuk jasa yang dilakukan atau untuk jasa manajemen atau, kecuali dalam usaha perbankan, berupa bunga atas uang yang dipinjamkan kepada kantor pusat atau kantor-kantor lainnya.
- 3) Pasal 7 ayat 5, Untuk Model OECD, ditambah tidak dianggap ada laba BUT, jika hanya karena pembelian barang atau barang dagangan kepada perusahaan induk.
- 4) Indonesia Model tidak menggunakan pasal 7 ayat 4 dalam UN Model, Indonesia tidak menggunakan rumus atas suatu pembagian laba BUT, namun menggunakan perbandingan omzet untuk menentukan biaya yang wajar, bagi BUT di dalam negeri dengan neraca konsolidasi.

Ringkasan perlakuan P3B antara Indonesia dengan negara-negara lain dapat dilihat dalam tabel IX.5 berikut ini:

Tabel IX. 5 Tabel Ringkasan Perlakuan P3B

NO	NEGARA	PELAYARAN	PENERBANGAN	NO	NEGARA	PELAYARAN	PENERBANGAN
1	Algeria	Negara Domisili	Negara Domisili	31	Pakistan	Negara Sumber	Negara Domisili
2	Australia	Negara Domisili	Negara Domisili	32	Philippines	Negara Sumber dengan Tarif Maksimal 1,5% dari Bruto	Negara Sumber dengan Tarif Maksimal 1,5% dari Bruto
3	Austria	Negara Sumber dengan 50% Potongan Pajak	Negara Domisili	33	Poland	Negara Sumber	Negara Domisili
4	Bangladesh	Negara Sumber dengan 50% Potongan Pajak	Negara Domisili	34	Portugal	Negara Domisili	Negara Domisili
5	Belgium	Negara Domisili	Negara Domisili	35	Qatar	Negara Domisili	Negara Domisili
6	Brunei Darussalam	Negara Sumber dengan 50% Potongan Pajak	Negara Domisili	36	Romania	Negara Sumber dengan Tarif Maksimal 2%	Negara Domisili
7	Bulgaria	Negara Domisili	Negara Domisili	37	Russia	Negara Sumber dengan 50% Potongan Pajak	Negara Domisili

NO	NEGARA	PELAYARAN	PENERBAN GAN
8	Canada	Negara Domisili	Negara Domisili
9	Czech	Negara Domisili	Negara Domisili
10	China	Negara Domisili dengan 50% Potongan Pajak	Negara Domisili
11	Denmark	Negara Domisili	Negara Domisili
12	Egypt	Negara Domisili	Negara Domisili
13	Finland	Negara Domisili	Negara Domisili
14	France	Negara Domisili	Negara Domisili
15	Germany	Negara Domisili	Negara Domisili
16	Hungary	Negara Sumber dengan 50% Potongan Pajak	Negara Domisili
17	India	Negara Domisili	Negara Domisili
18	Italy	Negara Domisili	Negara Domisili
19	Japan	Negara Domisili	Negara Domisili
20	Jordan	Negara Domisili	Negara Domisili
21	Korea, Republic of	Negara Domisili	Negara Domisili
22	Korea, Democratic People's Republic of	Negara Domisili	Negara Domisili
23	Kuwait	Negara Domisili	Negara Domisili
24	Luxembourg	Negara Domisili	Negara Domisili

NO	NEGARA	PELAYARAN	PENERBAN NGAN
38	Saudi Arabia	N/A	Negara Domisili
39	Seychelles	Negara Domisili	Negara Domisili
40	Singapore	Negara Sumber dengan 50% Potongan Pajak	Negara Domisili
41	Slovak	Negara Domisili	Negara Domisili
42	South Africa	Negara Domisili	Negara Domisili
43	Spain	Negara Domisili	Negara Domisili
44	Sri Lanka	Negara Sumber dengan 50% Potongan Pajak	Negara Domisili
45	Sudan	Negara Domisili	Negara Domisili
46	Sweden	Negara Domisili	Negara Domisili
47	Switzerland	Negara Domisili	Negara Domisili
48	Syria	Negara Domisili	Negara Domisili
49	Taipei / Taiwan	Negara Domisili	Negara Domisili
50	Thailand	Negara Sumber dengan 50% Potongan Pajak	Negara Domisili
51	Tunisia	Negara Domisili	Negara Domisili
52	Turkey	Negara Domisili	Negara Domisili
53	UAE (United Arab Emirates)	Negara Domisili	Negara Domisili
54	Ukraine	Negara Domisili	Negara Domisili

NO	NEGARA	PELAYARAN	PENERBAN GAN	NO	NEGARA	PELAYARAN	PENERBA NGAN
25	Malaysia	Negara Sumber dengan 50% Potongan Pajak	Negara Domisili	55	United Kingdom	Negara Domisili	Negara Domisili
26	Mexico	Negara Domisili	Negara Domisili	56	United States of America	Negara Domisili	Negara Domisili
27	Mongolia	Negara Domisili	Negara Domisili	57	Uzbekistan	Negara Domisili	Negara Domisili
28	Netherlands	Negara Domisili	Negara Domisili	58	Venezuela	Negara Domisili	Negara Domisili
29	New Zealand	Negara Domisili	Negara Domisili	59	Vietnam	Negara Domisili	Negara Domisili
30	Norway	Negara Domisili	Negara Domisili				

g. Perpajakan atas Penghasilan dari Modal

Tanpa P3B, penghasilan yang berasal dari modal, seperti dividen, bunga, dan royalti, yang dibayarkan atau yang terutang oleh badan pemerintah, Subjek Pajak dalam negeri, penyelenggara kegiatan, BUT, atau perwakilan perusahaan luar negerilainnya kepada Wajib Pajak luar negeri selain BUT di Indonesia, dipotong pajak sebesar 20% (dua puluh persen) dari jumlah bruto oleh pihak yang wajib membayarkan. Dengan adanya P3B, tarif pemotongan pajak atas *passive income* dimodifikasi menjadi kurang dari 20%.

1. Dividen

- a. Berdasarkan Pasal 10 Model P3B Indonesia, dividen yang dibayarkan oleh suatu perusahaan Indonesia kepada penduduk negara *treaty partner* dapat dikenakan pajak di Indonesia dan juga di negara *treaty partner*. Namun demikian, jika penerima dividen tersebut adalah pemilik manfaat (*beneficial owner*) dari dividen tersebut, pajak yang dikenakan oleh Indonesia tidak akan melebihi ... persen dari jumlah bruto dividen.

- b. Pada beberapa P3B yang berlaku sekarang, batasan tarif pemotongan ada dua kelompok. Misalnya pada P3B Indonesia-Korea Selatan, batasan tarif pemotongan pajak atas dividen terdiri dari:
- 1) 10% (sepuluh persen) dari jumlah bruto dividen untuk *direct investment*, yaitu jika penerimanya adalah suatu perusahaan (selain persekutuan) yang memiliki secara langsung sedikitnya 25% (dua puluh lima persen) dari modal perusahaan yang membayar dividen, atau
 - 2) 15% (lima belas persen) dari jumlah bruto dividen untuk kasus-kasus lainnya (*portfolio investment*).

Untuk menentukan apakah suatu kepemilikan saham merupakan *direct investment*, harus dilihat ke masing-masing naskah P3B sebab lain negara lain pula kriterianya. Sebagai contoh, pemegang saham pada perusahaan Indonesia yang merupakan penduduk Jepang akan dianggap melakukan *direct investment* apabila dia mempunyai kepemilikan saham minimal sebesar 25% dari total saham yang beredar. Apabila kurang dari jumlah tersebut, akan termasuk dalam kategori *portfolio investment*. Pada beberapa P3B-nya, Indonesia tidak membedakan kategori kepemilikan pemegang saham tersebut.

Perbedaan antara Model P3B Indonesia dengan OECD model dan UN Model terkait dengan dividen adalah sebagai berikut:

- Dalam UN, pemajakan dividen tergantung kesepakatan kedua negara, pada umumnya lebih rendah dari model OECD.
- OECD tarif dividen ditentukan sebesar 5% jika kepemilikan sahamnya minimal 25%, sedangkan lainnya 15%, sedangkan model UN ditentukan sebesar persen tergantung hasil negosiasi, namun tarif lebih rendah jika kepemilikan sahamnya minimal 10%.
- Model Indonesia, dalam Pasal 10 ayat 2, menambahkan

bahwa pembebanan pajak tidak melebihi persen dari jumlah kotor dividen. Ayat ini tidak akan mempengaruhi pajak perusahaan menyangkut dividen dibayar dari laba mana yang dikeluarkan.

- Pasal 10 ayat 5, Model Indonesia menambahkan bahwa Laba BUT akan dikenakan pajak tambahan menurut hukum Undang-undang perpajakan Indonesia, dan pajak tersebut tidak melebihi per sen dari jumlah laba setelah dikurangi Pajak Penghasilan.
- Model Indonesia tidak menerapkan Pasal 10 ayat 5 dalam UN Model.
- Model Indonesia, menambahkan Pasal 10 ayat 6, ketentuan pada ayat 5 dari pasal ini (Pasal 10), tidak mempengaruhi ketentuan yang terkandung dalam Kontrak Bagi Hasil Minyak dan gas yang telah diputuskan oleh pemerintah Indonesia.

Ringkasan tarif pemotongan PPh atas dividen pada P3B yang sekarang berlaku dapat dilihat pada tabel berikut ini:

Tabel IX. 6 Tabel Tarif Pemotongan PPh atas Dividen pada P3B

No	Negara	Port-folio	Substantial Holding
1	Algeria	15%	15%
2	Australia	15%	15%
3	Austria	15%	10%
4	Bangladesh	15%	10%
5	Belgium	15%	10%
6	Brunei	15%	15%
7	Bulgaria	15%	15%
8	Canada	15%	10%
9	Czech	15%	10%
10	China	10%	10%
11	Denmark	20%	10%
12	Egypt	15%	15%
13	Finland	15%	10%
14	France	15%	10%
15	Germany	15%	10%
16	Hungary	15%	15%
17	India	15%	10%
18	Italy	15%	10%
19	Japan	15%	10%
20	Jordan	10%	10%
21	Korea Selatan	15%	10%
22	Korea Utara	10%	10%
23	Kuwait	10%	10%
24	Luxembourg	15%	10%
25	Malaysia	10%	10%
26	Mexico	10%	10%
27	Mongolia	10%	10%
28	Netherlands	10%	10%
29	New Zealand	15%	15%
30	Norway	15%	15%

No	Negara	Port-folio	Substantial Holding
31	Pakistan	15%	10%
32	Philippines	20%	15%
33	Poland	15%	10%
34	Portugal	10%	10%
35	Qatar	10%	10%
36	Romania	15%	12,5%
37	Russia	15%	15%
38	Saudi Arabia	N/A	N/A
39	Seychelles	10%	10%
40	Singapore	15%	10%
41	Slovak	10%	10%
42	South Africa	15%	10%
43	Spain	15%	10%
44	Sri Lanka	15%	15%
45	Sudan	10%	10%
46	Sweden	15%	10%
47	Switzerland	15%	10%
48	Syria	10%	10%
49	Taipei/ Taiwan	10%	10%
50	Thailand	20%	15%
51	Tunisia	12%	12%
52	Turkey	15%	10%
53	UAE (United Arab Emirates)	10%	10%
54	Ukraine	15%	10%
55	United Kingdom	15%	10%
56	Amerika	15%	10%
57	Uzbekistan	10%	10%
58	Venezuela	15%	10%
59	Vietnam	15%	15%

2. Bunga

Berdasarkan Pasal 11 Model P3B Indonesia, bunga yang bersumber di Indonesia dan dibayarkan kepada penduduk negara *treaty partner* dapat dikenakan pajak di Indonesia dan juga di negara *treaty partner*. Namun demikian, apabila penerima bunga tersebut adalah pemilik manfaat (*beneficial owner*) dari bunga tersebut, pajak yang dikenakan oleh Indonesia tidak akan melebihi... persen dari jumlah bruto bunga. Menyimpang dari ketentuan di atas, bunga yang diterima oleh Pemerintah negara *treaty partner*, termasuk pemerintah daerahnya, bagian ketatanegaraannya, Bank Sentral, atau lembaga keuangan yang dikuasai oleh Pemerintah tersebut, yang seluruh modalnya dimiliki oleh Pemerintah tersebut, akan dibebaskan dari pengenaan pajak di Indonesia. Perbedaan Model P3B Indonesia dengan OECD Model dan UN Model adalah sebagai berikut:

- Pasal 11 ayat 2, UN dan Model Indonesia menegaskan persentase tergantung kesepakatan kedua negara, sedangkan OECD jelas menegaskan bahwa pemajakan bunga tidak boleh melebihi 10% dari jumlah bruto.
- Pasal 11 ayat 4, UN lebih menjelaskan bahwa untuk tidak dikenakan obyek bunga adalah apabila ia menjalankan pekerjaan bebas di negara lainnya melalui suatu tempat tetap yang berada di sana.
- Model Indonesia, menambahkan Pasal 11 ayat 3, yang menyatakan bahwa bunga yang diterima oleh pemerintah, negara bagian atau pemerintah daerah, akan dibebaskan pengenaan pajaknya.
- Untuk ayat lainnya dalam Pasal 11, tidak ada perbedaan antara UN, OECD dan Indonesia Model.

Ringkasan tarif pemotongan PPh atas bunga pada P3B yang sekarang berlaku dapat dilihat pada tabel IX.7 berikut ini.

Tabel IX.7 Tabel Tarif Pemotongan PPh atas Bunga pada P3B

NO	NEGARA	BUNGA
1	Algeria	15%
2	Australia	10%
3	Austria	10%
4	Bangladesh	10%

NO	NEGARA	BUNGA
31	Pakistan	15%
32	Philippines	15%
33	Poland	10%
34	Portugal	10%

NO	NEGARA	BUNGA
5	Belgium	10%
6	Brunei Darussalam	10%
7	Bulgaria	10%
8	Canada	10%
9	Czech	12,50%
10	China	10%
11	Denmark	10%
12	Egypt	15%
13	Finland	10%
14	France	15%
15	Germany	10%
16	Hungary	15%
17	India	10%
18	Italy	10%
19	Japan	10%
20	Jordan	10%
21	Korea Selatan	10%
22	Korea Utara	10%
23	Kuwait	5%
24	Luxembourg	10%
25	Malaysia	10%
26	Mexico	10%
27	Mongolia	10%
28	Netherlands	10%
29	New Zealand	10%
30	Norway	10%

NO	NEGARA	BUNGA
35	Qatar	10%
36	Romania	12,50%
37	Russia	15%
38	Saudi Arabia *	N/A
39	Seychelles	10%
40	Singapore	10%
41	Slovak	10%
42	South Africa	10%
43	Spain	10%
44	Sri Lanka	15%
45	Sudan	15%
46	Sweden	10%
47	Switzerland	10%
48	Syria	10%
49	Taipei / Taiwan	10%
50	Thailand	RI = 15%
		THAI = 10%/25% ↔
51	Tunisia	12%
52	Turkey	10%
53	UAE (United Arab Emirates)	5%
54	Ukraine	10%
55	United Kingdom	10%
56	United States of America	10%
57	Uzbekistan	10%
58	Venezuela	10%
59	Vietnam	15%

3. Royalti

Berdasarkan Pasal 12 Model P3B Indonesia, royalti yang bersumber di Indonesia dan dibayarkan kepada penduduk negara *treaty partner* dapat dikenakan pajak di Indonesia dan juga di negara *treaty partner*. Namun demikian, apabila penerima royalti tersebut adalah pemilik manfaat (*beneficial owner*) dari royalti tersebut, pajak yang dikenakan tidak melebihi... persen dari jumlah bruto royalti. Istilah "royalti" sebagaimana digunakan dalam pasal ini berarti segala bentuk pembayaran yang diterima sehubungan dengan hal-hal berikut ini:

1. penggunaan atau hak untuk menggunakan: *copyright*, paten, desain atau model, rencana, formula atau proses rahasia, merek dagang, atau harta atau hak lainnya yang sejenis
2. penggunaan atau hak untuk menggunakan: peralatan industri, dagang, atau ilmu pengetahuan
3. penyediaan pengetahuan atau informasi tentang ilmu pengetahuan, teknik, industri, atau perdagangan
4. penyediaan bantuan atau informasi tambahan yang terkait dengan harta atau hak yang telah disebut di atas
5. penggunaan, atau hak untuk menggunakan, film sinematografi, film atau videoyang digunakan untuk siaran televisi, atau pita rekaman yang digunakan untuk siaran radio

Perbedaan Model P3B Indonesia dengan OECD Model dan UN Model terkait dengan royalti sebagai berikut:

- Pasal 12 ayat 2 di UN dan Indonesia Model mengatur tentang tarif royalti berdasarkan kesepakatan kedua negara dalam persetujuan, sedangkan dalam OECD tidak dijelaskan lebih lanjut tarif persentase atas royalti tersebut.
- Pasal 12 ayat 3 di Indonesia Model, istilah "royalti"

lebih diperjelas yaitu pembayaran secara berkala atau bukan, dan dalam bentuk apapun yang dibuat sebagai pertimbangan untuk:

- a. penggunaan dari, atau hak untuk menggunakan, hak cipta apapun, hak paten, disain atau model, rencana, rumusan yang rahasia atau cara pengolahan, merek dagang atau hak milik lainnya atau hak atau ;
- b. penggunaan dari, atau hak menggunakan industri, perdagangan atau pengetahuan perlengkapan-perengkapan industri,
- c. persediaan dari informasi atau pengetahuan ilmiah, teknis, pengetahuan komersial atau industri atau informasi; atau
- d. persediaan tentang segala bantuan yang pokok atau sampingan tentang hak kekayaan atau hak milik sebagaimana di sebutkan dalam subparagraf (a), apapun peralatan seperti tersebut di dalam subparagraf (b) atau apapun pengetahuan atau informasi seperti tersebut di dalam subparagraf (c); atau e. penggunaan dari, atau hak untuk penggunaan; film gambar hidup; atau film atau video untuk digunakan dalam penghubung dengan televisi; atau tape untuk digunakan dalam penghubung dengan siaran radio.

Sedangkan istilah model OECD hanya terbatas pada Istilah "royalti" berarti segala jenis pembayaran yang diterima sebagai balas jasa atas penggunaan, hak menggunakan setiap hak cipta kesusastaan, kesenian atau karya ilmiah, termasuk film-film sinematografi, paten, merek dagang, desain atau model, rencana, rumus rahasia atau cara pengolahan, atau untuk keterangan mengenai pengalaman di bidang industri, perdagangan atau ilmu pengetahuan.

- Dalam Pasal 12 ayat 4, Model UN dan Indonesia

menjelaskan bahwa, Ketentuan-ketentuan pemajakan atas royalti tidak berlaku, apabila pihak si penerima royalti, yang merupakan penduduk suatu Negara Pihak pada persetujuan menjalankan usaha di Negara Pihak lainnya pada persetujuan dimana royalti itu berasal, melalui suatu bentuk usaha tetap yang berada di sana, atau melakukan suatu pekerjaan bebas di negara lainnya itu melalui suatu tempat tertentu, dan hak atau milik sehubungan dengan mana royalti itu dibayarkan, mempunyai hubungan yang efektif dengan

- a) bentuk usaha tetap atau tempat usaha tetap, atau dengan
- b) kegiatan usaha sebagaimana diatur dalam ayat 1 dari pasal 7. Dalam hal demikian, melihat pada masalahnya, berlaku ketentuan Pasal 7 atau Pasal 14.

Sedangkan Model OECD tidak mengatur pemajakan royalti tidak berlaku apabila melakukan suatu pekerjaan bebas melalui suatu tempat tertentu.

- Pasal 12 ayat 5 dalam UN dan Indonesia Model, dijelaskan tentang Royalti dapat dianggap berasal dari negara sumber apabila orang atau badan yang membayarkan royalti, tanpa memandang apakah ia penduduk suatu Negara Pihak pada persetujuan atau bukan, memiliki bentuk usaha tetap atau tempat tertentu di suatu Negara Pihak pada persetujuan dimana kewajiban membayar itu timbul, dan pembayaran tersebut menjadi beban bentuk usaha tetap atau tempat tertentu tersebut, maka royalti itu dianggap berasal dari negara di mana bentuk usaha tetap atau tempat tertentu itu berada. Namun di dalam Model OECD tidak dijelaskan hal demikian.

Ringkasan tarif pemotongan PPh atas royalti pada P3B yang sekarang berlaku juga dapat dilihat pada tabel VIII.8 berikut ini.

Tabel IX. 8 Tabel Tarif Pemotongan PPh atas Royalti pada P3B

NO	NEGARA	ROYALTI	NO	NEGARA	ROYALTI
1	Algeria	15%	31	Pakistan	15%
2	Australia	10%/15%	32	Philippines	15%/25%
3	Austria	10%	33	Poland	15%
4	Bangladesh	10%	34	Portugal	10%
5	Belgium	10%	35	Qatar	5%
6	Brunei Darussalam	15%	36	Romania	12,5%/15 %
7	Bulgaria	10%	37	Russia	15%
8	Canada	10%	38	Saudi Arabia *	N/A
9	Czech	12,50%	39	Seychelles	10%
10	China	10%	40	Singapore	15%
11	Denmark	15%	41	Slovak	10%/15%
12	Egypt	15%	42	South Africa	10%
13	Finland	10%/15%	43	Spain	10%
14	France	10%	44	Sri Lanka	15%
15	Germany	10%/15%	45	Sudan	10%
16	Hungary	15%	46	Sweden	10%/15%
17	India	15%	47	Switzerland	12,50%
18	Italy	10%/15%	48	Syria	15%/20%
19	Japan	10%	49	Taipei / Taiwan	10%
20	Jordan	10%	50	Thailand	15%
21	Korea, Republic of	15%	51	Tunisia	15%
22	Korea, Democratic People's Republic of	10%	52	Turkey	10%
23	Kuwait	20%	53	UAE (United Arab Emirates)	5%
24	Luxembourg	12,50%	54	Ukraine	10%
25	Malaysia	10%	55	United Kingdom	10%/15%
26	Mexico	10%	56	United States of America	10%
27	Mongolia	10%	57	Uzbekistan	10%
28	Netherlands	10%	58	Venezuela	20%
29	New Zealand	15%	59	Vietnam	15%
30	Norway	10%/15%			

4. Sewa

Model P3B Indonesia tidak mengatur penghasilan sewa secara terpisah.

- a. Jika penghasilan sewa yang diterima oleh Subjek Pajak luar negeri berhubungan dengan harta tidak bergerak yang terletak di Indonesia, penghasilan sewa tersebut akan tunduk pada Pasal 6 Model P3B Indonesia (Penghasilan dari Harta Tidak Bergerak) dan dapat dipajaki di Indonesia.
- b. Jika penghasilan sewa tersebut berhubungan dengan harta bergerak yang tercakup dalam pengertian royalti, penghasilan sewa tersebut akan tunduk pada Pasal 12 Model P3B Indonesia (Royalti) dan dapat dipajaki di Indonesia dengan tarif yang sesuai dengan Model P3B Indonesia yang berlaku.
- c. Jika penghasilan sewa tersebut berhubungan dengan harta bergerak yang tidak tercakup dalam pengertian royalti, penghasilan sewa tersebut akan tunduk pada Pasal 7 Model P3B Indonesia (Laba Usaha) dan dapat dipajaki di Indonesia apabila Subjek Pajak luar negeri yang menerima penghasilan tersebut mempunyai BUT di Indonesia.
- d. Jika ketentuan-ketentuan di atas tidak dapat diberlakukan, penghasilan sewa tersebut akan tunduk pada Pasal 22 Model P3B Indonesia (Penghasilan Lain- lain).

Catatan:

Secara umum, tarif P3B atas penghasilan dari modal di atas hanya akan berlaku terhadap penghasilan yang tidak dapat dikaitkan (*attributable*) dengan BUT di Indonesia. Pemajakan atas dividen, bunga, royalti, dan sewa yang dapat dikaitkan dengan BUT akan tunduk pada Pasal 7 (Laba Usaha). Penghasilan dari modal akan dianggap terkait dengan BUT apabila

- pemilik manfaat dari dividen, bunga, dan royalti, yang merupakan penduduk negara *treaty partner*,

menjalankan usahanya di Indonesia melalui BUT atau tempat usaha tetap yang ada di Indonesia, dan

- dividen, bunga, dan royalti yang dibayarkan mempunyai hubungan efektif dengan BUT atau tempat usaha tetap tersebut.

Masalah hubungan efektif ini telah dijelaskan pada pembahasan sebelumnya tentang Aspek Perpajakan Internasional dalam UU PPh. Ilustrasinya adalah sebagai berikut:

X Inc. menutup perjanjian lisensi dengan PT Y untuk mempergunakan merek dagang X Inc. Atas penggunaan hak tersebut X Inc. menerima imbalan berupa royalti dari PT

Y. Sehubungan dengan perjanjian tersebut, X Inc. juga memberikan jasa manajemen kepada PT Y melalui BUT-nya di Indonesia dalam rangka pemasaran produk PT Y yang mempergunakan merek dagang tersebut. Dalam hal demikian, penggunaan merek dagang oleh PT Y mempunyai hubungan efektif dengan BUT di Indonesia, dan oleh karena itu penghasilan X Inc. yang berupa royalti tersebut diperlakukan sebagai penghasilan BUT.

Konsekuensi perpajakan dalam kasus tersebut adalah sebagai berikut:

- PT X sebagai pihak pembayar royalti wajib memotong PPh berdasarkan Pasal 26 UU PPh namun dengan tarif yang sesuai dengan P3B yang berlaku.
- Sehubungan dengan adanya hubungan efektif antara royalti tersebut dengan BUT di Indonesia, royalti tersebut harus dilaporkan sebagai penghasilan BUT yang akan dikenakan pajak berdasarkan tarif progresif sesuai Pasal 17 UU PPh.
- PPh yang telah dipotong oleh PT X atas royalti di

atas boleh dikreditkan oleh BUT.

Dengan mekanisme ini, royalti tersebut akan terkena tarif pajak progresif yang lebih besar daripada tarif apabila royalti tersebut dianggap *passive income* yang tidak terkait dengan BUT. Apakah ini menguntungkan atau merugikan BUT tersebut? Itu tergantung kepada biaya yang terkait dengan *passive income* tersebut; karena, selain harus mengakui penghasilan kantor pusat tersebut, BUT dibolehkan untuk mengurangi biaya-biaya yang berkenaan dengan penghasilan tersebut.

- h. Perpajakan atas Penghasilan dari Harta Tidak Bergerak
Berdasarkan Pasal 6 Model P3B Indonesia, penghasilan yang diperoleh penduduk negara *treaty partner* dari harta tidak bergerak (termasuk penghasilan dari pertanian dan kehutanan) yang berada di Indonesia dapat dikenakan pajak di Indonesia (negara sumber). Contoh penghasilan ini biasanya berupa penghasilan sewa yang belum tercakup dalam ketentuan tentang royalti. Kalau harta ini dijual, ketentuan yang berlaku adalah Pasal 13 (Penghasilan dari Pengalihan Harta).

Yang diatur dalam ketentuan ini adalah penentuan hak pemajakan antara pemajakan dapat ditentukan, aturan perpajakan negara tersebut dapat diberlakukan. Sebagai contoh, apabila harta tidak bergerak yang menimbulkan penghasilan tersebut terletak di Indonesia sehingga Indonesia ditentukan sebagai negara yang berhak atas pemajakan penghasilan tersebut, aturan yang akan berlaku adalah Pasal 26 UU PPh, yaitu pemotongan pajak dengan tarif 20%.

Istilah "harta tidak bergerak" mempunyai arti sesuai dengan perundang-undangan masing-masing Negara yang terikat persetujuan di mana harta yang bersangkutan berada. Istilah "harta tidak bergerak" tersebut juga mencakup benda-benda yang menyertai harta tidak

bergerak, ternak, dan peralatan yang dipergunakan dalam pertanian dan kehutanan, hak-hak terhadap mana ketentuan- ketentuan dalam perundang-undangan umum yang berkenaan dengan pertanahan berlaku, hak memungut hasil atas harta tidak bergerak, dan hak atas pembayaran- pembayaran tetap atau tak tetap sebagai penggantian atas pengerjaan, atau hak untuk mengerjakan, kandungan mineral dan sumber-sumber daya alam lainnya. Kapal laut, perahu, dan pesawat udara tidak dianggap sebagai harta tidak bergerak. Penghasilan dari kapal laut, perahu, dan pesawat udara diatur tersendiri dalam Pasal 8 sebagaimana telah dijelaskan di muka.

Perbedaan UN, OECD dan Indonesia Model:

Model UN dan Indonesia dalam pasal 6 ayat 4 menambahkan kalimat untuk dikenakan pajak atas harta tidak bergerak juga terhadap penghasilan dari harta tak gerak yang digunakan untuk pelaksanaan jasa-jasa profesi. Untuk ayat lainnya dalam pasal 6 model UN, OECD dan Indonesia tidak ada perbedaan.

i. Perpajakan atas Penghasilan dari Pengalihan Harta (*Capital Gain*)

Penentuan hak pemajakan atas penghasilan dari pengalihan harta pada suatu Negara yang terikat persetujuan sangat tergantung pada jenis harta yang dialihkan. Pasal 13 ayat (1) Model P3B Indonesia mengatur bahwa keuntungan yang diperoleh penduduk negara *treaty partner* dari pengalihan harta tidak bergerak yang terletak di Indonesia dapat dikenakan pajak di Indonesia (negara sumber).

Pasal 13 ayat (2) Model P3B Indonesia mengatur bahwa keuntungan dari pengalihan harta bergerak yang merupakan bagian kekayaan suatu BUT yang dimiliki oleh perusahaan dari *treaty partner* di Indonesia atau dari harta bergerak yang terkait dengan tempat usaha tetap yang tersedia bagi penduduk negara *treaty*

partner di Indonesia guna menjalankan pekerjaan bebasnya, termasuk keuntungan dari pengalihan BUT itu sendiri (terpisah atau beserta keseluruhan perusahaan) atau tempat usaha tetap tersebut, dapat dikenakan pajak di Indonesia (negara sumber).

Pasal 13 (3) Model P3B Indonesia mengatur bahwa keuntungan yang diperoleh penduduk negara *treaty partner* dari pengalihan kapal laut atau pesawat udara yang dioperasikan dalam jalur lalu lintas internasional atau harta bergerak yang terkait dengan pengoperasian pesawat udara tersebut hanya akan dikenakan pajak di negara *treaty partner* tersebut (negara domisili).

Pasal 13 ayat (4) Model P3B Indonesia mengatur bahwa keuntungan dari pengalihan harta lainnya selain yang disebut pada ayat-ayat sebelumnya hanya akan dikenakan pajak di negara *treaty partner* di mana orang/badan yang mengalihkan harta tersebut menjadi penduduknya (negara domisili).

Perbedaan UN, OECD dan Indonesia Model adalah sebagai berikut:

- Model OECD, dalam Pasal 13 ayat 2 Keuntungan dari pemindahtanganan harta bergerak dari sebuah BUT, tidak mencakup definisi harta bergerak yang merupakan bagian dari suatu tempat usaha tetap yang tersedia bagi penduduk salah satu negara untuk melakukan pekerjaan bebas, sedangkan Model UN dan Indonesia menjelaskan tentang tempat usaha tetap untuk pekerjaan bebas jika melakukan pengalihan harta, keuntungannya dikenakan di suatu tempat tetap tersebut, karena termasuk definisi BUT.
- Model Indonesia dan OECD, tidak menerapkan Pasal 13 ayat 4 dan 5 dalam UN Model.

j. Perpajakan atas Penghasilan dari Pekerjaan

1. Penghasilan dari Pekerjaan Bebas

Berdasarkan Pasal 14 ayat (1) Model P3B Indonesia, penghasilan yang diperoleh penduduk negara *treaty partner* sehubungan dengan jasa-jasa profesional atau pekerjaan bebas lainnya hanya akan dikenakan pajak di negara *treaty partner* tersebut kecuali dia mempunyai tempat usaha tetap yang tersedia baginya secara teratur di Indonesia guna melaksanakan kegiatan-kegiatannya atau ia berada di Indonesia untuk masa-masa yang tidak melebihi ... hari dalam suatu masa 12 (dua belas) bulan.

Jika dia mempunyai tempat usaha tetap atau berada di Indonesia selama masa-masa tersebut di atas, atas penghasilannya dapat dikenakan pajak di Indonesia, tetapi hanya sebatas penghasilan yang berkaitan dengan tempat usaha tetap tersebut atau yang diperoleh di Indonesia selama masa-masa tersebut di atas. Mekanisme perpajakannya adalah sebagai berikut. Apabila dia mempunyai tempat usaha tetap di Indonesia, tempat usaha tetap ini akan termasuk dalam kriteria BUT di Indonesia, sehingga perlakuan perpajakannya sama seperti BUT. Apabila dia terutang pajak karena berada di Indonesia melebihi *time test*, mekanisme pemajakannya sesuai dengan Pasal 26 UU PPh, yaitu melalui pemotongan pajak dengan tarif 20%. Apakah cara yang satu lebih menguntungkan atau merugikan daripada cara yang lainnya? Itu tergantung kepada biaya yang terkait dengan penghasilan orang tersebut; karena sebagai "BUT", yang dikenakan tarif progresif adalah penghasilan netonya, yaitu penghasilan bruto dikurangi dengan biaya-biaya yang boleh dikurangkan. Sementara itu, tarif pajak 20% berdasarkan Pasal 26 UU PPh dikenakan terhadap penghasilan brutonya.

Berdasarkan Pasal 14 ayat (2) Model P3B Indonesia, istilah "jasa-jasa profesional" terutama meliputi kegiatan-kegiatan bebas di bidang ilmu pengetahuan, kesusastraan, kesenian, kependidikan, atau pengajaran, dan juga pekerjaan-pekerjaan bebas yang dilakukan oleh dokter, insinyur, pengacara, dokter gigi, arsitek, dan akuntan.

Perbedaan UN, OECD dan Model P3B Indonesia adalah sebagai berikut:

- Dalam Model OECD, Pasal 14 dihapus, sedangkan dalam Model Indonesia dalam ayat 1 Pendapatan yang diperoleh oleh penduduk dari suatu negara yang terikat persetujuan menyangkut jasa yang profesional atau aktivitas lainnya yang berdiri bebas, akan dapat dikenakan pajak di negara itu, kecuali jika ia mempunyai suatu tempat tertentu yang secara teratur menyediakan untuk pegawai pekerja bebas di negara lain untuk kepentingan melakukan aktivitasnya atau ia hadir di negara lain untuk suatu periode atau melebihi periode-periode..... hari selama dua belas bulan. Jika ia mempunyai suatu tempat tertentu di negara lain untuk periode atau periode-periode yang tersebut di atas, pendapatan dikenakan pajak di negara lain, tetapi hanya sejumlah laba yang dianggap dari suatu tempat tertentu atau diperoleh di negara lain sepanjang periode atau periode-periode yang tersebut di atas.
- Untuk Model Indonesia Pasal 14 ayat 1 huruf a dan B, sudah di atur dalam pasal 14 ayat 1.
Lamanya *time test* untuk menentukan hak pemajakan Indonesia atas penghasilan dari pekerjaan bebas pada P3B yang sekarang berlaku dapat dilihat pada tabel.

Tabel IX. 9 Tabel Time Test Penentuan Hak Pemajakan Indonesia

NO	NEGARA	TIME TEST	NO	NEGARA	TIME TEST
1	Algeria	91 days/12 months	31	Pakistan	90 days/12 months
2	Australia	120 days/12 months	32	Philippines	90 days/calendar year
3	Austria	90 days/12 months	33	Poland	91 days/taxable year
4	Bangladesh	183 days/fiscal year	34	Portugal	120 days/12 months
5	Belgium	91 days/12 months	35	Qatar	120 days/12 months
6	Brunei Darussalam	183 days/12 months	36	Romania	120 days/12 months
7	Bulgaria	91 days/taxable year	37	Russia	N/A
8	Canada	120 days/12 months	38	Saudi Arabia	N/A
9	Czech	91 days/taxable year	39	Seychelles	90 days/12 months
10	China	183 days/12 months	40	Singapore	90 days/12 months
11	Denmark	91 days/12 months	41	Slovak	91 days/fiscal year
12	Egypt	90 days/12 months	42	South Africa	120 days/12 months
13	Finland	90 days/12 months	43	Spain	90 days/12 months
14	France	N/A	44	Sri Lanka	90 days/12 months
15	Germany	120 days/fiscal year	45	Sudan	90 days/12 months
16	Hungary	90 days/12 months	46	Sweden	90 days/12 months
17	India	91 days/12 months	47	Switzerland	183 days/12 months
18	Italy	90 days/12 months	48	Syria	183 days/12 months
19	Japan	183 days/calendar year	49	Taipei / Taiwan	120 days/taxable year
20	Jordan	90 days/12 months	50	Thailand	183 days/fiscal year
21	Korea, Republic of	90 days/calendar year	51	Tunisia	120 days/taxable year
22	Korea, Democratic People's Republic of	183 days/12 months	52	Turkey	183 days/12 months
23	Kuwait	183 days/12 months	53	UAE (United Arab Emirates)	Fixed Base
24	Luxembourg	91 days/taxable year	54	Ukraine	183 days/12 months

2. Penghasilan dari Pekerjaan dalam Hubungan Kerja Berdasarkan Pasal 15 Model P3B Indonesia, gaji, upah, dan imbalan serupa lainnya yang diperoleh penduduk negara *treaty partner* karena pekerjaan dalam hubungan kerja hanya akan dikenakan pajak di negara tersebut kecuali apabila pekerjaan tersebut dilakukan di Indonesia. Apabila pekerjaan tersebut dilakukan di Indonesia, Indonesia akan mempunyai hak pemajakan atas penghasilan tersebut apabila
- a. penerima imbalan tersebut berada di Indonesia dalam suatu masa atau masa-masa yang jumlahnya melebihi ... hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan; atau
 - b. imbalan tersebut dibayarkan oleh, atau atas nama, pemberi kerja yang merupakan penduduk Indonesia; atau
 - c. imbalan tersebut menjadi beban bagi suatu BUT atau tempat usaha tetap yang dimiliki oleh pemberi kerja di Indonesia.

Perbedaan UN, OECD dan Model P3B Indonesia adalah sebagai berikut:

- Tidak ada perbedaan dalam Pasal 15 ayat 1 dan 2, baik OECD Model, UN Model maupun Model P3B Indonesia
- Dalam Pasal 15 ayat 3, Indonesia model tidak mengatur penghasilan pekerjadi atas perahu dalam pengangkutan sungai, yang dapat dikenakan pajak di negara yang terlibat dalam persetujuan dimana pimpinan perusahaan berada. Lamanya *time test* untuk menentukan hak pemajakan Indonesia atas penghasilan dari pekerjaan dalam hubungan kerja pada P3B yang sekarang berlaku dapat dilihat pada tabel.

Tabel IX.10 Tabel Time Test Hak Pemajakan pada P3B

NO	NEGARA	TIME TEST	DIKAYIR OLEH SUBJEK PAJAK INDONESIA	DIBERIKAN DI BLT DI INDONESIA
1	Algeria	91 hr/12 bln	ya	ya
2	Australia	120 hr/12 bln	ya	ya
3	Austria	183 hr/12 bln	ya	ya
4	Bangladesh	183 hr/12 bln	ya	ya
5	Belgium	183 hr/12 bln	ya	ya
6	Brunei Darussalam	183 hr/12 bln	ya	ya
7	Bulgaria	183 hr/taxable year	ya	ya
8	Canada	120 hr/12 bln	ya	ya
9	Czech	183 hr/12 bln	ya	ya
10	China	183 hr/12 bln	ya	ya
11	Denmark	183 hr/12 bln	ya	ya
12	Egypt	90 hr/12 bln	ya	ya
13	Finland	183 hr/12 bln	ya	ya
14	France	183 hr/12 bln	ya	ya
15	Germany	183 hr/calendar year	ya	ya
16	Hungary	183 hr/12 bln	ya	ya
17	India	183 hr/12 bln	ya	ya
18	Italy	183	ya	ya
31	Pakistan	90 hr/12 bln	ya	Ya
32	Philippines	183 hr/calendar year	ya	Ya
33	Poland	183 hr/thn pjk	ya	Ya
34	Portugal	183 hr/12 bln	ya	Ya
35	Qatar	183 hr/12 bln	ya	Ya
36	Romania	183 hr/12 bln	ya	Ya
37	Russia	90 hr/thn kalender	ya	Ya
38	Saudi Arabia	N/A	N/A	N/A
39	Seychelles	183 hr/12 bln	ya	Ya
40	Singapore	183 hr/thn kalender	ya	Ya
41	Slovak	183 hr/12 bln	ya	Ya
42	South Africa	183 hr/12 bln	ya	Ya
43	Spain	183 hr/12 bln	ya	Ya
44	Sri Lanka	90 hr/12 bln	ya	Ya
45	Sudan	183 hr/12 bln	ya	Ya
46	Sweden	183 hr/12 bln	ya	Ya
47	Switzerland	183 hr/12 bln	ya	Ya
48	Syria	183 hr/12	ya	Ya

NO	NEGARA	TIME TEST	DIBAYAR OLEH SUKSEK PAJAK INDONESIA	DISEBANKAN DI BIT DI INDONESIA
		hr/fiscal year		
19	Japan	183 hr/calendar year	ya	ya
20	Jordan	183 hr/12 bln	ya	ya
21	Korea, Republic of	183 hr/fiscal year	ya	ya
22	Korea, Democratic People's Republic of	183 hr/12 bln	ya	ya
23	Kuwait	183 hr/calendar year	ya	ya
24	Luxembourg	183 hr/taxable year	ya	ya
25	Malaysia	183 hr/calendar year	tidak	ya
26	Mexico	183 hr/12 bln	ya	ya
27	Mongolia	91 hr/calendar year	ya	ya
28	Netherlands	183 hr/12 bln	ya	ya
29	New Zealand	183 hr/12 bln	ya	ya
30	Norway	183 hr/12 bln	ya	ya

NO	NEGARA	TIME TEST	DIBAYAR OLEH SUKSEK PAJAK INDONESIA	DISEBANKAN DI BIT DI INDONESIA
		bln		
49	Taipei / Taiwan	183 hr/fiscal year	ya	Ya
50	Thailand	183 hr/fiscal year	ya	Ya
51	Tunisia	183 hr/calendar year	ya	Ya
52	Turkey	183 hr/12 bln	ya	Ya
53	UAE (United Arab Emirates)	183 hr/fiscal year	ya	Ya
54	Ukraine	183 hr/calendar year	ya	Ya
55	United Kingdom	183 hr/12 bln	ya	Ya
56	United States of America	120 hr/12 bln	ya	Ya
57	Uzbekistan	183 hr/12 bln	ya	Ya
58	Venezuela	183 hr/12 bln	ya	Ya
59	Vietnam	90 hr/12 bln	ya	Ya

3. Penghasilan Direktur

Berdasarkan Pasal 16 Model P3B Indonesia, imbalan para direktur dan *partner* dalam kedudukannya sebagai anggota dewan direksi atau organ serupa lainnya dari suatu perusahaan yang merupakan penduduk Indonesia dapat dikenakan pajak di Indonesia. Berbeda dengan ketentuan mengenai Penghasilan dari Pekerjaan Bebas dan Penghasilan dari Pekerjaan Dalam Hubungan Kerja, penghasilan direktur ini akan dipajaki di Indonesia tanpa melihat berapa lama direktur tersebut berada di Indonesia. Yang perlu diperhatikan adalah bahwa ketentuan ini hanya berlaku untuk penghasilan yang terkait dengan kedudukan sebagai anggota dewan direksi atau organ serupa lainnya dalam suatu perusahaan. Penghasilan yang terkait dengan kegiatan rutin perusahaan akan tunduk pada aturan mengenai Penghasilan dari Pekerjaan Dalam Hubungan Kerja.

Perbedaan OECD Model, UN Model dan Model P3B Indonesia adalah sebagai berikut:

- Dalam Model OECD tidak mengatur tentang penghasilan lain-lain yang kedudukannya sebagai manajer dapat dikenakan pajak di negara lain.
- Dalam Model Indonesia, memperjelas ketentuan sehingga menjadi sebagai berikut; Pembayaran direktur dan lain pembayaran serupa yang diperoleh penduduk dari suatu negara yang terikat persetujuan di dalam kapasitasnya sebagai anggota dari dewan direktur atau badan yang serupa dari suatu perusahaan yang berkedudukan di negara dikenakan pajak di negara lain tersebut
- Dalam Model Indonesia, memperjelas ketentuan sehingga menjadi sebagai berikut; Penggajian seseorang sebagaimana dalam ayat 1 diperoleh dari perusahaan menyangkut fungsi yang sehari-hari dilakukan oleh seorang manajer atau teknik dapat dikenakan pajak berdasarkan Pasal 15.

4. Penghasilan Artis dan Atlet

Berdasarkan Pasal 17 Model P3B Indonesia, penghasilan yang diperoleh penduduk negara *treaty partner* sebagai artis/penghibur, seperti misalnya artis teater, film, radio atau televisi, atau pemusik, atau sebagai atlet, dari kegiatan-kegiatannya sebagai artis atau atlet yang dilakukan di Indonesia, dapat dikenakan pajak di Indonesia. Ketentuan ini akan tetap berlaku meskipun penghasilan yang berkenaan dengan kegiatan-kegiatan yang dilakukan oleh artis atau atlet tersebut tidak diterima oleh artis atau atlet itu sendiri tetapi oleh orang/badan lainnya.

Berbeda dengan ketentuan mengenai Penghasilan dari Pekerjaan Bebas dan Penghasilan dari Pekerjaan Dalam Hubungan Kerja, penghasilan artis dan atlet ini akan dipajaki di Indonesia tanpa melihat berapa lama artis dan atlet tersebut berada di Indonesia, tetapi mempertimbangkan apakah kegiatan yang dilakukan di Indonesia dalam rangka kegiatannya sebagai artis/penghibur/atlet atau yang lainnya. Artis dan atlet yang menerima penghasilan tetapi tidak dalam kegiatannya sebagai artis atau atlet, misalnya sebagai bintang iklan, akan masuk kategori Penghasilan dari Pekerjaan Bebas atau Penghasilan dari Pekerjaan Dalam Hubungan Kerja. Menyimpang dari ketentuan-ketentuan di atas, penghasilan yang diperoleh artis dan atlet dari kegiatan-kegiatan mereka tersebut di Indonesia akan dibebaskan dari pengenaan pajak di Indonesia jika kegiatan-kegiatan tersebut dilakukan dalam rangka suatu kunjungan yang secara substansial didukung oleh salah satu atau kedua Negara yang terikat persetujuan.

Perbedaan OECD Model, UN Model dan Model P3B Indonesia adalah sebagai berikut:

- Istilah olahragawan, jika Model UN adalah

sportsperson, Model OECD adalah *sportsman* sedangkan Model Indonesia adalah *athlete*.

- Model Indonesia menambahkan dalam pasal 17 ayat 3, menyimpang dari ketentuan dalam ayat 1 dan 2, pendapatan yang diperoleh dari aktivitas yang disebut di dalam ayat yang dilakukan di bawah suatu pengaturan atau persetujuan antara negara yang terikat persetujuan akan dibebaskan dari pajak di negara yang terikat persetujuan di mana aktivitas dilakukan jika
- kunjungan ke negara lain secara keseluruhan atau pada hakikatnya didukung oleh dana salah satu atau kedua negara yang terikat persetujuan, suatu otoritas yang lokal atau institusi publik negara tersebut.

5. Penghasilan Berupa Pensiun dan Pembayaran Berkala Berdasarkan Pasal 18 P3B, pensiun atau imbalan sejenis lainnya yang dibayarkan kepada penduduk negara *treaty partner* sehubungan dengan pekerjaan atau jasa-jasa dalam hubungan kerja di masa lampau di Indonesia hanya akan dikenakan pajak di Indonesia. Begitu juga dengan pembayaran berkala yang dibayarkan kepada penduduk negara *treaty partner* dari sumber di Indonesia hanya akan dikenakan pajak di Indonesia.

Pensiun yang dibayarkan oleh, atau berasal dari dana yang dibentuk oleh, pemerintah Indonesia kepada orang pribadi sehubungan dengan jasa-jasa yang diberikan kepada pemerintah Indonesia hanya akan dikenakan pajak di Indonesia. Namun demikian, pensiun tersebut hanya akan dikenakan pajak di negara *treaty partner* jika orang pribadi tersebut adalah penduduk dan warganegara dari negara *treaty partner* tersebut. Pensiun yang dibayarkan oleh suatu dana pensiun yang telah mendapatkan persetujuan dari Pemerintah atau oleh lembaga pensiun Indonesia

kepada penduduk negara *treaty partner* dapat dikenakan pajak di Indonesia.

Perbedaan UN, OECD dan Indonesia Model adalah sebagai berikut:

- Model OECD, tidak mengatur Pasal 18 ayat 2 dalam alternatif A dan tidak juga mengatur alternatif B sebagaimana diatur dalam UN Model.
- Dalam Pasal 18 ayat 2, Model Indonesia menambahkan tentang ketentuan Istilah " anuitas (tunjangan tahunan)" berarti suatu penjumlahan yang dinyatakan sebagai hutang pada waktu tertentu yang dinyatakan selama hidup atau selama suatu periode yang dapat diketahui atau ditetapkan tentang kewajiban untuk melakukan pembayaran sebagai hasil pertimbangan dalam pengembalian uang.

Model OECD dan Indonesia, tidak ada Model Alternatif pasal 18 B

6. Penghasilan Pegawai Pemerintah

Berdasarkan Pasal 19 P3B, imbalan, selain pensiun, yang dibayarkan oleh pemerintah Indonesia kepada orang pribadi sehubungan dengan jasa-jasa yang diberikan kepada pemerintah Indonesia hanya akan dikenakan pajak di Indonesia. Namun demikian, imbalan tersebut hanya akan dikenakan pajak di negara *treaty partner* jika jasa-jasa tersebut diberikan di negara *treaty partner* tersebut dan orang pribadi tersebut adalah penduduk negara *treaty partner* tersebut yang

- a. mempunyai kewarganegaraan di negara *treaty partner*; atau
- b. tidak menjadi penduduk negara *treaty partner* tersebut semata-mata dengan tujuan untuk melakukan jasa-jasa tadi.

Untuk ke-3 jenis Model, baik OECD Model, UN Model maupun model P3B Indonesia tidak ada perbedaan perlakuan untuk penghasilan pegawai pemerintah.

7. Penghasilan Guru dan Peneliti

Berdasarkan Pasal 20 Model P3B Indonesia, seorang profesor, guru, atau peneliti yang melakukan kunjungan sementara ke Indonesia semata-mata untuk tujuan mengajar atau melakukan penelitian pada universitas, akademi, sekolah, atau pada lembaga pendidikan yang diakui lainnya, sedangkan dia adalah penduduk negara *treaty partner*, akan dikecualikan dari pengenaan pajak di Indonesia untuk suatu masa yang tidak melebihi 2 (dua) tahun atas imbalan yang berkenaan dengan kegiatan mengajar atau penelitian tersebut.

Perbedaan UN, OECD dan Indonesia Model adalah sebagai berikut:

- Untuk Pasal 20 Model UN dan OECD, tidak ada perbedaan, untuk pelajar Model Indonesia diatur dalam Pasal 21.
- Namun Model Indonesia dalam Pasal 20, bukan pelajar, namun ada ketentuan lain mengenai guru dan peneliti. Inilah salah satu hal yang membedakan model Indonesia dengan OECD Model dan UN Model, dimana tidak diatur tentang pemajakan atas penghasilan guru dan peneliti.
- Pasal 20 Model Indonesia menjelaskan tentang Perorangan yang mengunjungi untuk sementara ke suatu Negara Pihak pada persetujuan dan yang diundang oleh Pemerintah dari negara yang terikat persetujuan tersebut pertama atau dari suatu Universitas, perguruan tinggi, sekolah, museum atau institusi budayadi negara yang disebut pertama, atau dibawah suatu program acarapemerintahan tentang pertukaran budaya, hadir oleh karena *Contracting State/negara* yang terikat persetujuan untuk suatu periode tidak melebihi dua tahun yang berurutan semata-mata untuk kepentingan pengajaran, memberi ceramah kuliah atau menyelesaikan riset pada institusi tersebut akan dibebaskan pajak di negara yang terikat persetujuan atas sejumlah

penggajian yang diperoleh dari aktivitas tersebut, dengan ketentuan bahwa pembayaran dari penggajian tersebut diperoleh dari negara lain yang terikat persetujuan.

8. Penghasilan Pelajar dan Pemegang

Berdasarkan Pasal 21 Model P3B Indonesia, atas pembayaran-pembayaran yang dimaksudkan sebagai biaya hidup yang diterima oleh pelajar atau pemegang, yang sesaat sebelum melakukan kunjungan ke Indonesia merupakan penduduk negara mitra P3B dan yang berada di Indonesia semata-mata untuk keperluan pendidikan atau pelatihan, tidak akan dikenakan pajak di Indonesia sepanjang pembayaran-pembayaran tadi bersumber dari luar Indonesia.

k. Perpajakan atas Penghasilan Lainnya

Berdasarkan Pasal 22 Model P3B Indonesia, jenis-jenis penghasilan penduduk negara *treaty partner*, dari mana pun asalnya, yang tidak diatur dalam pasal-pasal P3B hanya akan dikenakan pajak di negara *treaty partner*.

Perbedaan UN, OECD dan Indonesia Model adalah sebagai berikut:

- OECD Model, pendapatan lain-lain yang menyangkut pendapatan lain sehubungan pekerjaan bebas pada suatu tempat tertentu di negara lain, tidak diatur
- UN Model menambahkan ayat tambahan bilamana penghasilan lain-lain tidak diatur dalam *tax treaty*, maka dikenakan pajak di negara sumber penghasilan.
- Sedangkan Model Indonesia hanya mengatur satu ayat dalam pasal 22 tentang pendapatan lain-lain, yaitu jenis-jenis penghasilan lainnya dari salah satu negara, dari mana pun asalnya, dan tidak tunduk kepada Pasal terdahulu dalam persetujuan ini hanya akan dikenakan pajak di negara tersebut, selain dari pendapatan dalam wujud lotere, hadiah akan dikenakan pajak di negara itu.

Tabel IX.11 Tabel Penghasilan Lain

NO	NEGARA	PENGHASILAN LAIN	NO	NEGARA	PENGHASILAN LAIN
1	Algeria	Negara Sumber	31	Pakistan	Negara Domisili/ Sumber
2	Australia	Negara Domisili	32	Philippines	Negara Domisili/ Sumber
3	Austria	Negara Domisili	33	Poland	Negara Domisili/ Sumber
4	Bangladesh	Negara Domisili	34	Portugal	Negara Domisili
5	Belgium	Negara Domisili	35	Qatar	Negara Domisili
6	Brunei Darussalam	Negara Sumber	36	Romania	Negara Sumber
7	Bulgaria	Negara Domisili	37	Russia	Negara Sumber
8	Canada	Negara Domisili/ Sumber	38	Saudi Arabia	N/A
9	Czech	Negara Domisili/ Sumber	39	Seychelles	Negara Domisili

NO	NEGARA	PENGHASILAN LAIN
10	China	Negara Domisili/ Sumber
11	Denmark	Negara Domisili
12	Egypt	Negara Domisili/ Sumber
13	Finland	Negara Domisili/ Sumber
14	France	Negara Domisili
15	Germany	Negara Domisili/ Sumber
16	Hungary	Negara Domisili/ Sumber
17	India	Negara Domisili/ Sumber
18	Italy	Negara Domisili/ Sumber
19	Japan	Negara Domisili
20	Jordan	Negara Domisili
21	Korea, Republic of	Negara Domisili
22	Korea, Democratic People's Republic of	Negara Domisili/Sumber
23	Kuwait	Negara Domisili
24	Luxembourg	Negara Domisili
25	Malaysia	Negara Domisili/ Sumber
26	Mexico	Negara Sumber
27	Mongolia	Negara Domisili/ Sumber
28	Netherlands	Negara Domisili
29	New Zealand	Negara Domisili/ Sumber
30	Norway	Negara Domisili/ Sumber

NO	NEGARA	PENGHASILAN LAIN
40	Singapore	Negara Domisili
41	Slovak	Negara Domisili
42	South Africa	Negara Sumber
43	Spain	Negara Domisili/ Sumber
44	Sri Lanka	Negara Domisili
45	Sudan	Negara Domisili
46	Sweden	Negara Domisili/ Sumber
47	Switzerland	N/A
48	Syria	Negara Domisili
49	Taipei / Taiwan	Negara Domisili
50	Thailand	Negara Sumber
51	Tunisia	Negara Domisili/ Sumber
52	Turkey	Negara Domisili/ Sumber
53	UAE (United Arab Emirates)	Negara Domisili
54	Ukraine	Negara Domisili
55	United Kingdom	N/A
56	United States of America	N/A
57	Uzbekistan	Negara Domisili/ Sumber
58	Venezuela	Negara Domisili/ Sumber
59	Vietnam	Negara Domisili/ Sumber

I. Pajak atas kekayaan (*Capital*)

Perbedaan OECD Model, UN Model dan Model P3B

Indonesia adalah sebagai berikut:

- Model Indonesia tidak mengatur pajak atas kekayaan namun mengatur pajak pendapatan, Pengalihan Tanah dan Bangunan juga dimaksudkan adalah pendapatannya yang dikenakan pajak.
- Model OECD, tidak mengatur suatu tempat tertentu untuk melaksanakan pekerjaan bebas dianggap sebagai BUT.

5. Metode Penghindaran Pajak Berganda.

Berdasarkan Pasal 23 Model P3B Indonesia, pengenaan pajak berganda akan dihindarkan dengan cara-cara berikut:

1. Indonesia, dalam mengenakan pajak kepada penduduk Indonesia, dapat memasukkan ke dalam dasar pengenaan pajaknya unsur-unsur penghasilan yang dapat dikenakan pajak di *treaty partner* berdasarkan ketentuan-ketentuan dalam P3B.
2. Apabila penduduk Indonesia memperoleh penghasilan dari negara *treaty partner* dan atas penghasilan tersebut dikenakan pajak berdasarkan ketentuan-ketentuan dalam P3B, pajak penghasilan yang dibayarkan di negara *treaty partner* dapat dikreditkan terhadap pajak Indonesia yang dikenakan pada penduduk tersebut.
3. Metode penghindaran pajak berganda adalah identik dengan mekanisme kredit pajak sebagaimana diatur dalam UU PPh dan peraturan-peraturan pelaksanaannya.

Perbedaan UN, OECD dan Indonesia Model adalah sebagai berikut:

- Model OECD menambahkan ketentuan ayat 4, yaitu ketentuan dari ayat 1 tidak berlaku bagi pendapatan yang diperoleh atau kekayaan yang dimiliki oleh penduduk dari suatu negara yang terikat persetujuan di mana negara lain yang terikat persetujuan menggunakan ketentuan dari perjanjian ini untuk membebaskan pendapatan atau kekayaan dari pajak atau menggunakan ketentuan dari Pasal

10 ayat 2 dan Pasal 11 untuk pendapatan seperti itu.

- Model Indonesia hanya mengatur satu ayat dalam Pasal 23 A, *Tax Treaty*, yaitu dimana penduduk dari suatu negara yang terikat persetujuan memperoleh pendapatan dari negara lain yang terikat persetujuan, jumlah pajak terutang di negara lain yang terikat persetujuan menurut perjanjian ini, dapat dikreditkan terhadap pajak di negara yang terikat persetujuan yang tersebut pertama di tempat ia berkedudukan. Jumlah kredit, bagaimanapun, tidak melebihi jumlah pajak atas negara yang terikat persetujuan yang tersebut pertama pada pendapatan itu dihitung menurut peraturan dan hukum perpajakannya.
- Model Indonesia tidak mengatur Pasal 23 B *tax treaty*, sedangkan untuk ketentuan Pasal 23B, baik UN dan OECD, tidak ada perbedaan ketentuan.

RANGKUMAN

- 1) Persetujuan penghindaran pajak berganda adalah perjanjian pajak antara dua negara secara bilateral yang mengatur mengenai pembagian hak pemajakan yang diterima atau diperoleh penduduk dari salah satu atau kedua negara pada pihak persetujuan
- 2) Terdapat dua model P3B yang sering dijadikan acuan negara-negara di dunia dalam membuat P3B, yaitu *Organization for Economic Cooperation and Development Model* (OECD Model) dan *United Nations Model* (UN Model). Indonesia mempunyai model sendiri yang disebut P3B Model Indonesia (*Indonesian Model*) yang merupakan modifikasi dari UN Model

LATIHAN

Kerjakan kasus-kasus berikut ini berdasarkan persetujuan penghindaran pajak berganda antara Indonesia dengan Jepang.

Kasus 1

Dr Yamato seorang warga negara Jepang datang ke Indonesia membantu tim dokter RS HARAPAN SEHAT untuk melakukan operasi pencangkokan jantung mendapat *fee* sebesar \$ 100.000. Bagaimana pemajakan atas *fee* tersebut jika:

- Dr Yamato berada di Indonesia selama 2 bulan
- Dr Yamato berada di Indonesia selama 7 bulan

Kasus 2

Mr Nobita bekerja sebagai karyawan di PT INDONESIA menerima gaji \$100.000/bulan. Bagaimana pemajakan atas gaji tersebut jika :

- Mr Nobita berada di Indonesia selama 3 bulan
- Mr Nobita berada di Indonesia selama 8 bulan

Kasus 3

Mr Suneo seorang warga negara Jepang bekerja sebagai pegawai dari JAPAN Corp yang berkedudukan di Jepang. Suatu waktu JAPAN Corp bekerja sama dengan PT INDONESIA untuk mengerjakan suatu proyek. Dalam rangka proyek tersebut Mr Suneo ditempatkan di Indonesia dengan mendapat gaji \$100.000/bulan. Bagaimana pemajakan atas gaji tersebut jika :

- Mr Suneo berada di Indonesia selama 2 bulan dan gajinya dibayar oleh PTINDONESIA
- Mr Suneo berada di Indonesia selama 7 bulan dan gajinya dibayar oleh PTINDONESIA
- Mr Suneo berada di Indonesia selama 2 bulan dan gajinya dibayar oleh JAPAN CORP
- Mr Suneo berada di Indonesia selama 7 bulan dan gajinya dibayar oleh JAPAN CORP

Kasus 4

Mr Kazao seorang warga negara Jepang bekerja pada NIPON Corp yang mempunyai Kantor Pusat berkedudukan di Jepang. Saat ini NIPON Corp memiliki kantor cabang yang berlokasi di Indonesia. Pada suatu waktu Mr Kazao ditugaskan untuk membantu pekerjaan di NIPON Corp Cabang Indonesia dengan mendapat gaji \$100.000/bulan. Bagaimana pemajakan atas gaji tersebut jika :

- Mr Kazao berada di Indonesia selama 3 bulan dan gajinya dibayar oleh KantorPusat di Jepang
- Mr Kazao berada di Indonesia selama 8 bulan dan gajinya dibayar oleh KantorPusat di Jepang
- Mr Kazao berada di Indonesia selama 3 bulan dan gajinya dibayar oleh KantorCabang di Indonesia
- Mr Kazao berada di Indonesia selama 8 bulan dan gajinya dibayar oleh KantorCabang di Indonesia

Kasus 5

Mr Naruto seorang warga negara Jepang bekerja sebagai direktur di PT NUSANTARA dengan mendapat gaji \$100.000/bulan. Bagaimana pemajakan atas penghasilan tersebut jika :

- Mr Naruto berada di Indonesia selama 2 bulan
- Mr Naruto berada di Indonesia selama 7 bulan

Kasus 6

Mrs Oshin seorang artis warga negara Jepang suatu waktu mengikat kontrak untuk bermain film yang diproduksi oleh PT INDOCINEMA dengan mendapat honor \$1.000.000. Dalam rangka *shooting* Mrs Oshin berada selama 3 bulan di Indonesia. Bagaimana pemajakan atas penghasilan tersebut?

Kasus 7

Mr Oyama seorang atlet karate negara Jepang, suatu waktu mengikuti kejuaraan karate yang diselenggarakan di Indonesia dan memenangkan kejuaraan dengan mendapat hadiah \$100.000. Dalam rangka mengikuti kejuaraan Mr Oyama berada di Indonesia selama 3 minggu. Bagaimana pemajakan atas penghasilan tersebut?

Kasus 8

Mr Okuma seorang warga negara Jepang bekerja sebagai pegawai tetap di PT NUSANTARA, ketika pensiun memutuskan kembali ke negaranya. Selama bekerja diPT NUSANTARA Mr Okuma diikutkan dalam program pensiun PT TASPEN. Bagaimana pemajakan atas uang pensiun yang diterima oleh Mr Okuma?

Kasus 9

Prof Sinichi seorang guru besar Universitas Tokyo Jepang, suatu waktu diundang ke Indonesia untuk mengajar sebagai dosen luar biasa di Universitas Indonesia, dengan mendapat honor \$100.000/bulan. Bagaimana pemajakan atas penghasilan tersebut jika :

- Prof Sinichi berada di Indonesia selama 1 tahun
- Prof Sinichi berada di Indonesia selama 3 tahun

Kasus 10

Mr Kudo seorang mahasiswa Jepang mendapat bea siswa dari sebuah perusahaan di Jepang untuk belajar di Indonesia selama 2 tahun. Bagaimana pemajakan atas pengiriman uang dari luar negeri untuk maksud keperluan hidupnya, pendidikan, pelajaran selama di Indonesia yang dikirim dari Jepang?



BAB XI

TAX HAVEN COUNTRY

Tujuan Instruksional Khusus :

Setelah mempelajari materi ini mahasiswa diharapkan mampu menjelaskan aspek perpajakan terkait dengan tax haven country

A. Pengertian Tax Haven Country

T*ax haven country* adalah kebijakan pajak suatu negara yang dengan sengaja memberikan fasilitas pajak, berupa penetapan tarif pajak yang rendah atau bahkan tidak mengenakan pajak sama sekali. Hal ini bertujuan agar penghasilan penduduk negara lain bisa dialihkan ke negara tersebut.

Definisi *tax haven country* bisa berbeda-beda di masing-masing negara tergantung dari ketentuan masing-masing negara mendefinisikan *tax haven country* (Dasrussalam, 2007). Jepang mengategorikan suatu negara merupakan *tax haven country* jika beban pajak yang sesungguhnya dibayar kurang dari 25% dari penghasilan kena pajak. Jepang mengategorikan suatu negara merupakan *tax haven country* jika beban pajak yang sesungguhnya dibayar kurang dari 15% dari penghasilan kena pajak. Prancis mengategorikan suatu negara sebagai *tax haven country* jika pajak terutang di negara tersebut jumlahnya kurang dari 66,67% dari pajak yang terutang seandainya penghasilan tersebut dihitung berdasarkan ketentuan perpajakan Prancis. Inggris mengklasifikasikan suatu negara sebagai *tax haven country* jika pajak terutang di negara tersebut jumlahnya kurang dari 75% dari pajak yang terutang seandainya penghasilan tersebut dihitung berdasarkan ketentuan perpajakan Inggris.

The United States Government Accountability Office memberikan 5 karakteristik *tax havens country*, yaitu :

- a. tidak ada pajak atau pajak hanya nominal saja,
- b. tidak adanya pertukaran informasi perpajakan dengan negara lain,
- c. tidak ada transparansi dalam pelaksanaan undang-undang dan peraturanpelaksanaannya,
- d. tidak ada kewajiban bagi badan usaha asing untuk berada secara fisik padanegara itu,
- e. mempromosikan negara atau wilayahnya sebagai *offshore financial center*.

Sedangkan menurut OECD ada empat faktor utama yang digunakan untuk menentukan apakah suatu negara merupakan *tax haven*. Yang pertama adalah bahwa negara tidak mengenakan pajak atau hanya nominal saja. Kriteria tidak ada pajak atau nominal saja tidak cukup sebagai satu-satunya kriteria dianggap sebagai *tax haven*. OECD mengakui bahwa setiap negara memiliki hak untuk menentukan apakah perlu memberlakukan pajak langsung (pajak penghasilan) dan mengenakan pajak dengan tarif tertentu yang sesuai kepentingan negaranya. Analisis faktor-faktorkunci lainnya yang dibutuhkan untuk suatu negara untuk dianggap sebagai *tax haven*. Tiga faktor lain yang perlu dipertimbangkan adalah:

- a. Tidak ada transparansi
- b. Memiliki ketentuan dan praktek administrasi yang menghambat pertukaran informasi dengan negara lain terkait dengan wajib pajak yang mendapat keuntungan dari tidak adanya pengenaan pajak
- c. Tidak ada kewajiban untuk adanya aktivitas secara substansial

Sebagai ganti dari penerimaan negara berupa pajak, yang menjadi sumber penghasilan utama bagi *tax haven country* adalah biaya pendirian perusahaan, iuran tahunan dan biaya untuk jasa-jasa tambahan lainnya (Pribadi, 2004).

Berikut ini beberapa kategori fasilitas perpajakan yang membuat negara-negaratersebut dianggap sebagai *tax haven country* atau

menyerupai *tax haven country*

- a. Negara tidak mengenakan pajak sama sekali. Contohnya Bahama, Bahrain, Bermuda, Cayman Island, Monaco, dan Nauru. Negara-negara ini memberikan fasilitas tidak ada pajak atas penghasilan atau keuntungan atau pendapatan, *capital gain* atau atas kekayaan.
- b. Negara mengenakan pajak langsung, namun dengan tarif relatif rendah. Contohnya British Virgin Island, Channel Island, Swiss, Hongkong (sebelum bergabung dengan China 1999). Di negara-negara ini pajak atas penghasilan atau keuntungan atau pendapatan, *capital gain* atau atas kekayaan tetap ada tapi tarif yang digunakan relatif sangat rendah
- c. Negara yang menerapkan teritorial dalam mengenakan pajak. Contohnya Costa Rica, Liberia, Malaysia, Panama, Philipina. Negara-negara ini mengenakan pajak atas penghasilan yang hanya berasal dari dalam negeri (*domestic source of income*) dan membebaskan pajak penghasilan yang berasal dari luar negeri.
- d. Negara yang memiliki tax treaty dengan negara lain yang mengenakan tarif pajak tinggi. Contohnya British Virgin Island (dengan USA), Cyprus (dengan USA) dan Netherland Antilles (dengan USA). Negara ini menjadikan negaranya sebagai alternatif utama *tax haven*.
- e. Negara memberikan fasilitas tertentu untuk aktivitas khusus. Contohnya Inggris, Denmark dan Belanda. Negara ini disebut juga sebagai *secondary tax haven* atau tidak murni sebagai *tax haven*, karena hanya menyediakan fasilitas tertentu dan tidak seluruh kebijakan perpajakan berorientasi kepada *tax haven*. Fasilitas ini umumnya menyangkut penarikan modal dari luarnegeri untuk ditanamkan di negara tersebut
- f. Negara yang menampung pencucian haram. Contoh Bahama, Panama, Cook Island, Niue, Republik Dominika, Israel, Libanon, Rusia, Kepulauan Marshall, Republik Nauru, Filipina, Liechstein, St Kitts Navis, Vincent dan Grenadines. Negara-negara ini disebut sebagai surga uang haram karena

sebagai tempat menampung pencucian uang haram (*money laundering*) hasil dari bisnis ilegal. Fasilitas yang disediakan menyangkut tidak diusutnya asal muasal uang tersebut dan negara ini merupakan bagian tahap *layering* dari proses praktik *money laundering*.

B. Penanganan *Tax Haven Country*

Pada KTT G20 London pada tanggal 2 April 2009, negara-negara G20 sepakat untuk mengumumkan daftar hitam (*black list tax haven country*), yang diklasifikasikan dalam 4 kategori berdasarkan standar yang disepakati secara internasional (*internationally agreed tax standard*). Daftar hitam tersebut pertama kali diterbitkan oleh OECD, dan telah diperbaharui pada tanggal 2 April 2009 dalam rangka pertemuan G20 di London. Perubahan berikutnya dibuat 7 April 2009 untuk mengeluarkan beberapa negara yang masuk dalam kategori tidak kooperatif. Keempat kategori tersebut adalah :

1. Negara yang telah secara substansial menerapkan standar (*Those that have substantially implemented the standard*) termasuk negara-negara seperti Argentina, Australia, Brazil, Kanada, Cina, Republik Ceko, Prancis, Jerman, Yunani, Guernsey, Hungaria, Irlandia, Italia, Jepang, Jersey, Isle of Man, Meksiko, Belanda, Polandia, Portugal, Rusia, Slowakia, Afrika Selatan, Korea Selatan, Spanyol, Swedia, Turki, Uni Emirat Arab, Inggris, dan Amerika Serikat)
2. *Tax havens* yang mempunyai komitmen, tetapi belum sepenuhnya mengimplementasikan standar (*Tax havens that have committed to – but not yet fully implemented – the standard*) termasuk Andorra, Bahama, Cayman Islands, Gibraltar, Liechtenstein, dan Monaco.
3. Pusat-pusat keuangan yang telah berkomitmen tetapi belum sepenuhnya mengimplementasikan standar (*Financial centres that have committed to – but not yet fully implemented – the standard*) termasuk Chile, Costa Rika, Malaysia, Filipina, Singapura, Swiss, Uruguay dan tiga negara Uni Eropa - Austria, Belgia, dan Luxemburg)

4. Mereka yang belum berkomitmen pada standar (*Those that have not committed to the standard*).

Negara-negara di tingkat bawah standar (*Those that have not committed to the standard*) digolongkan sebagai negara-negara yang tidak kooperatif (*non cooperative tax haven*). Uruguay awalnya diklasifikasikan sebagai yang tidak kooperatif. Namun, setelah permohonan banding OECD menyatakan bahwa telah memenuhi ketentuan transparansi dan bergerak ke atas dari daftar. Filipina sudah dilaporkan sudah mengambil langkah untuk menghapus dirinya dari daftar hitam dan Malaysia begitu juga Malaysia dan Costa Rika. Pada tanggal 7 April 2009, OECD, mengumumkan bahwa Costa Rika, Malaysia, Filipina dan Uruguay telah dihapus dari daftar hitam setelah mereka telah membuat komitmen penuh untuk bersedia saling bertukar informasi sesuai standar OECD.

Direktorat Jenderal Pajak cukup waspada dengan masalah *tax haven country* ini. Sesuai dengan PER-39/PJ/2009 dalam penyampaian SPT PPh Badan wajib pajak ada kewajiban menyampaikan lampiran khusus tambahan 3A-2, yaitu pernyataan transaksi dengan pihak yang merupakan penduduk negara *tax heaven country*.

Namun sampai sekarang masih belum ada aturan yang tegas menyatakan negara-negara mana yang termasuk dalam kategori *tax haven country*. Walaupun sebelumnya pernah ada Keputusan Menteri Keuangan Nomor 650/KMK.04/1994 yang memuat daftar 32 negara untuk kepentingan penerapan pasal 18 ayat (4) UU PPh (saat diperolehnya dividen tertentu), yang secara tersirat sebagai *tax haven country*, yaitu :

- | | |
|----------------------------|-----------------------|
| 1. Argentina | 17. Macau |
| 2. Bahama | 18. Mauritius |
| 3. Bahrain | 19. Mexico |
| 4. Balize | 20. Nederland antiles |
| 5. Bermuda | 21. Nikaragua |
| 6. British Isle | 22. Panama |
| 7. British Virgin Island | 23. Paraguay |
| 8. Cayman Island | 24. Peru |
| 9. Channel Island greensey | 25. Qatar |

10. Channel Island jersey
11. Cook Island
12. El Salvador
13. Estonia
14. Hongkong
15. Liechtenstein
16. Lithuania
26. St.Lucia
27. Saudi arabia
28. Uruguay
29. Venezuela
30. Vanuatu
31. Yunani
32. Zambia

Namun ketentuan telah dicabut dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 256/PMK.04/2008 sehingga saat ini daftar *tax haven country* menjadi tidak ada. Dalam pasal 18 ayat (3c) UU PPh hanya mendefinisikan *tax haven country* sebagai negara yang memberikan perlindungan pajak. Definisi tersebut terlalu umum, sehingga untuk kepastian hukum Direktorat Jenderal Pajak perlu segera menetapkan negara-negara mana saja yang merupakan *tax haven country*.

Negara *tax haven* atau mendekati *tax haven* akan merugikan negara lain yang tidak menerapkan kebijakan yang sama. Adanya *tax haven country* merupakan cikal bakal terjadinya praktik-praktik yang tidak sehat di bidang perpajakan internasional diantaranya *transfer pricing*, *controled foreign corporation* dan *treaty shopping*.

RANGKUMAN

- 1) *Tax haven country* adalah kebijakan pajak suatu negara yang dengan sengaja memberikan fasilitas pajak, berupa penetapan tarif pajak yang rendah atau bahkan tidak mengenakan pajak sama sekali. Hal ini bertujuan agar penghasilan penduduk negara lain bisa dialihkan ke negara tersebut
- 2) Ciri-ciri *tax haven country* adalah (a) tidak ada pajak, walaupun ada nilainya sangat kecil (b) tidak ada transparansi (c) memiliki ketentuan dan praktek administrasi yang menghambat pertukaran informasi dengan negara lain terkait dengan wajib pajak yang mendapat keuntungan dari tidak adanya pengenaan pajak (d) tidak ada kewajiban untuk adanya aktivitas secara substansial

LATIHAN

- 1) Jelaskan yang dimaksud dengan *tax haven country*
- 2) Jelaskan ciri-ciri *tax haven country*
- 3) Jelaskan bagaimana ketentuan perpajakan di Indonesia mengatasi dampak dari keberadaan *tax haven country*



BAB XII TRANSFER PRICING

Tujuan Instruksional Khusus :
Setelah mempelajari materi ini diharapkan mahasiswa mampu menjelaskan aspek perpajakan terkait dengan transfer pricing

A. Pengertian *Transfer Pricing*

T*ransfer pricing* adalah kebijakan suatu perusahaan dalam menentukan harga transfer suatu transaksi. Dari sudut pandang ekonomi *transfer pricing* diartikan sebagai penentuan harga barang atau jasa oleh suatu unit organisasi dari suatu perusahaan kepada unit organisasi lainnya dalam perusahaan yang sama (Horngren, 1996). Sedangkan dari sudut pandang perpajakan *transfer pricing* didefinisikan sebagai harga yang dibebankan oleh suatu perusahaan atas barang, jasa, harta tidak berwujud kepada perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa (Lyons, 1996).

Meskipun pengertian *transfer pricing* di atas merupakan pengertian yang bersifat netral, namun seringkali *transfer pricing* dikonotasikan sebagai sesuatu yang salah/tidak baik. Karena dalam praktek *transfer pricing* identik dengan transaksi antar perusahaan dalam satu grup (ada hubungan istimewa) berupa pengalihan penghasilan kena pajak dari perusahaan di negara yang tarif pajaknya tinggi ke negara dengan tarif pajak rendah dalam rangka untuk mengurangi total beban pajak yang dibayar grup perusahaan tersebut.

Contoh :

Y Ltd sebuah perusahaan berkedudukan di Negara Z menguasai 90% saham pada PT X sebuah perusahaan yang berkedudukan di Indonesia. Barang-barang yang diproduksi oleh PT X seluruhnya dijual ke Y Ltd. Apabila transaksi digunakan harga pasar wajar maka penjualan dari PT X ke Y Ltd sebesar Rp 1.000.000.000. Dengan asumsi tarif pajak di Y Ltd 20% dan tarif pajak di Indonesia sebesar 25% maka beban pajak yang total dibayar oleh grup perusahaan ini adalah Rp 44.500.000 sehingga laba setelah pajak secara grup perusahaan sebesar Rp 140.500.000

TANPA TRANSFER PRICING	PT X	Y Ltd	TOTAL
Harga Pasar 1.000.000.000	PENJUAL	PEMBELI	GROUP
	Indonesia (25%)	Negara Z (20%)	
Penjualan	1.000.000.000	1.250.000.000	2.250.000.000
Harga pokok penjualan	800.000.000	1.000.000.000	1.800.000.000
Laba kotor	200.000.000	250.000.000	450.000.000
Biaya usaha	50.000.000	215.000.000	265.000.000
Laba (rugi) bersih sebelum pajak	150.000.000	35.000.000	185.000.000
PPH terutang	37.500.000	7.000.000	44.500.000
Laba (rugi) setelah pajak	112.500.000	28.000.000	140.500.000

Apabila transaksi digunakan harga transfer sebesar Rp 1.000.000.000 maka beban pajak yang total dibayar oleh grup perusahaan ini adalah Rp 39.500.000 sehingga laba setelah pajak secara grup perusahaan sebesar Rp 145.500.000. Dengan demikian perusahaan dapat melakukan penghematan pajak sebesar Rp 5.000.000.

DENGAN TRANSFER PRICING	PT X	Y Ltd	TOTAL
Harga transfer 900.000.000	PENJUAL	PEMBELI	GROUP
	Indonesia (25%)	Negara Z (20%)	
Penjualan	900.000.000	1.250.000.000	2.150.000.000
Harga pokok penjualan	800.000.000	900.000.000	1.700.000.000
Laba kotor	100.000.000	350.000.000	450.000.000
Biaya usaha	50.000.000	215.000.000	265.000.000
Laba (rugi) bersih sebelum pajak	50.000.000	135.000.000	185.000.000
PPH terutang	12.500.000	27.000.000	39.500.000
Laba (rugi) setelah pajak	37.500.000	108.000.000	145.500.000

Dari kasus di atas penerimaan pajak di Indonesia akan dirugikan karena terdapat penurunan penerimaan pajak akibat *transfer pricing* sebesar Rp 25.000.000 atau (37.500.000 – 12.500.000)

B. Penanganan *Transfer Pricing*

Untuk mengatasi masalah *transfer pricing* OECD mengeluarkan *OECD Transfer Pricing Guide Lines* (*OECD Guide Lines*) sebagai panduan tidak hanya bagi otoritas pajak tapi juga bagi perusahaan multi nasional dalam menyelesaikan perselisihan masalah *transfer pricing*. Dalam *OECD Guide Lines* diberikan panduan diantaranya:

1. Penerapan *the arm's length principle*
2. *Traditional Transaction Methods*, meliputi penggunaan *comparable uncontrolled price method*, *resale price method* dan *cost plus method*
3. Metode lainnya, meliputi *Profit split method* dan *Transactional net margin method*
4. Pendekatan administrasi dalam rangka penghindaran dan penyelesaian sengketa *transfer pricing*, meliputi pemeriksaan, beban pembuktian dan sanksi
5. dokumentasi, meliputi panduan dalam dokumentasi dan prosedur dokumentasi
6. ketentuan mengenai harta tidak berwujud
7. ketentuan mengenai pemberian jasa antar grup
8. *cost contribution arrangement*

Berdasarkan *OECD Guide Lines*, negara perlu punya kewenangan untuk dapat melakukan penghitungan kembali (koreksi) atas harga yang ditetapkan oleh para pihak yang ada hubungan istimewa jika transaksi yang dilakukan tidak menggambarkan penghasilan kena pajak yang sebenarnya di negara tersebut. Namun demikian diperlukan suatu kehati-hatian ketika otoritas perpajakan melakukan *enforcement* dalam kasus *transfer pricing*. Otoritas perpajakan harus punya alasan kuat untuk mengatakan bahwa para pihak telah melakukan *transfer pricing* untuk tujuan penghindaran/penggelapan pajak. Sebelum membuktikan adanya *transfer pricing*, pertama harus dibuktikan terlebih dahulu bahwa para pihak terdapat hubungan istimewa. Menurut UU PPh hubungan istimewa di antara Wajib Pajak dapat terjadi karena ketergantungan atau keterikatan satu dengan yang lain yang disebabkan :

- a. kepemilikan atau penyertaan modal; atau
- b. adanya penguasaan melalui manajemen atau penggunaan teknologi

Dalam hal wajib pajak orang pribadi hubungan istimewa terjadi karena adanya hubungan darah atau perkawinan.

Sesuai pasal 18 (4) UU PPh, hubungan istimewa dianggap ada apabila:

- 1) Wajib Pajak mempunyai penyertaan modal langsung atau tidak langsung paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada Wajib Pajak lain, atau hubungan antara Wajib Pajak dengan penyertaan paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada dua Wajib Pajak atau lebih, demikian pula hubungan antara dua Wajib Pajak atau lebih yang disebut terakhir;
Misalnya, PT A mempunyai 50% (lima puluh persen) saham PT B. Pemilikan saham oleh PT A merupakan penyertaan langsung. Selanjutnya, apabila PT B mempunyai 50% (lima puluh persen) saham PT C, PT A sebagai pemegang saham PT B secara tidak langsung mempunyai penyertaan pada PT C sebesar 25% (dua puluh lima persen). Dalam hal demikian, antara PT A, PT B, dan PT C dianggap terdapat hubungan istimewa. Apabila PT A juga memiliki 25% (dua puluh lima persen) saham PT D, antara PT B, PT C, dan PT D dianggap terdapat hubungan istimewa. Hubungan kepemilikan seperti di atas dapat juga terjadi antara orang pribadi dan badan
- 2) Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung; Hubungan istimewa di antara Wajib Pajak dapat juga terjadi karena penguasaan melalui manajemen atau penggunaan teknologi walaupun tidak terdapat hubungan kepemilikan. Hubungan istimewa dianggap ada apabila satu atau lebih perusahaan berada di bawah penguasaan yang sama. Demikian juga hubungan di antara beberapa perusahaan yang berada dalam penguasaan yang sama tersebut.
- 3) terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan atau ke samping satu

derajat.

Yang dimaksud dengan “hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat” adalah ayah, ibu, dan anak, sedangkan “hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan ke samping satu derajat” adalah saudara.

Yang dimaksud dengan “keluarga semenda dalam garis keturunan lurus satu derajat” adalah mertua dan anak tiri, sedangkan “hubungan keluarga semenda dalam garis keturunan ke samping satu derajat” adalah ipar.

Setelah para pihak dapat diidentifikasi ada hubungan istimewa pertanyaan berikutnya adalah bagaimana cara menghitung harga wajar dari suatu transaksi. Dalam praktek dikenal beberapa metode dan teknis penghitungan harga wajar, yaitu

1) *Comparable Uncontrolled Price*

Membandingkan harga yang terjadi pada transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dan transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa dalam lingkungan atau situasi yang setara

2) *Resale price*

Mengurangkan suatu *mark-up* wajar dari harga jual barang yang sama pada mata rantai berikutnya. *Mark-up* wajar diperoleh dengan membandingkannya dengan transaksi yang tidak ada hubungan istimewa.

3) *Cost Plus*

Menambahkan tingkat laba kotor wajar (yang diperoleh dari perusahaan yang sejenis yang tidak mempunyai hubungan istimewa) pada harga pokok.

4) *Profit Spin.*

Menentukan laba yang akan dibagi antara anggota grup dari transaksi yang dipengaruhi hubungan istimewa, selanjutnya laba tersebut dibagi antara perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa dengan dasar pertimbangan ekonomis sehingga pembagian itu mencerminkan laba seandainya transaksi itu tidak dipengaruhi hubungan istimewa.

5) *Transactional Net Margin*

Menetapkan persentase laba bersih yang didasarkan atas perbandingan laba bersih terhadap biaya-biaya, laba bersih penjualan atau laba bersih terhadap aktiva yang diperoleh dari transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa

Indonesia telah memiliki yang aturan untuk menangkalkan praktik *transfer pricing*. Dalam Pasal 18 (3) UU PPh diatur bahwa Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajiban dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa. Sebagai pelaksanaannya diterbitkan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/PJ.7/1993 tentang Petunjuk Penanganan Kasus-kasus *Transfer Pricing*.

Mengakomodasi OECD *Rules*, dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER - 43/PJ/2010 Tentang Penerapan Prinsip Kewajaran Dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa diatur sebagai berikut:

a. Ruang Lingkup

Ruang lingkup Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini adalah transaksi yang dilakukan Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa. Transaksi yang dilakukan Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dapat mengakibatkan pelaporan jumlah penghasilan dan pengurangan untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak tidak sesuai dengan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha meliputi antara lain:

- a) penjualan, pengalihan, pembelian atau perolehan barang berwujud maupun barang tidak berwujud;
- b) sewa, royalti, atau imbalan lain yang timbul akibat penyediaan atau pemanfaatan harta berwujud maupun harta tidak berwujud;

- c) penghasilan atau pengeluaran sehubungan dengan penyerahan atau pemanfaatan jasa;
 - d) alokasi biaya; dan
 - e) penyerahan atau perolehan harta dalam bentuk instrumen keuangan, dan penghasilan atau pengeluaran yang timbul akibat penyerahan atau perolehan harta dalam bentuk instrumen keuangan dimaksud.
- b. Prinsip Kewajaran Dan Kelaziman Usaha Serta Analisis Kesebandingan Wajib Pajak yang melakukan transaksi dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa wajib menerapkan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha. Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dilakukan dengan langkah-langkah sebagai berikut :
- a) melakukan Analisis Kesebandingan dan menentukan perbandingan;
 - b) menentukan metode Penentuan Harga Transfer yang tepat;
 - c) menerapkan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha berdasarkan hasil Analisis Kesebandingan dan metode Penentuan Harga Transfer yang tepat ke dalam transaksi yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa; dan
 - d) mendokumentasikan setiap langkah dalam menentukan Harga Wajar atau Laba Wajar sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Transaksi yang dilakukan oleh Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa yang mempunyai nilai penghasilan atau pengeluaran tidak melampaui Rp 10.000.000,00 (sepuluh juta rupiah) tidak diwajibkan memenuhi kewajiban di atas, namun Wajib Pajak tetap diwajibkan memenuhi ketentuan Pasal 28 Undang-Undang KUP tentang kewajiban menyelenggarakan pembukuan.

Dalam melakukan Analisis Kesebandingan harus memperhatikan hal-hal sebagai berikut :

- a) transaksi yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan pihak

yang mempunyai Hubungan Istimewa dianggap sebanding dengan transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa dalam hal : 1) tidak terdapat perbedaan kondisi yang material atau signifikan yang dapat mempengaruhi harga atau laba dari transaksi yang diperbandingkan; atau 2) terdapat perbedaan kondisi, namun dapat dilakukan penyesuaian untuk menghilangkan pengaruh yang material atau signifikan dari perbedaan kondisi tersebut terhadap harga atau laba;

b) dalam hal tersedia Data Pembanding Internal dan Data Pembanding Eksternal dengan tingkat kesebandingan yang sama, maka Wajib Pajak wajib menggunakan Data Pembanding Internal untuk penentuan Harga Wajar atau Laba Wajar .

c) Wajib Pajak wajib mendokumentasikan langkah-langkah, kajian, dan hasil kajian dalam melakukan Analisis Kesebandingan dan penentuan pembanding, penggunaan Data Pembanding Internal dan/atau Data Pembanding Eksternal serta menyimpan buku, dasar catatan, atau dokumen sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Dalam melaksanakan Analisis Kesebandingan harus dilakukan analisis atas faktor-faktor yang dapat mempengaruhi tingkat kesebandingan antara lain:

- a) karakteristik barang/harta berwujud dan barang/harta tidak berwujud yang diperjualbelikan, termasuk jasa;
- b) fungsi masing-masing pihak yang melakukan transaksi;
- c) ketentuan-ketentuan dalam kontrak/perjanjian;
- d) keadaan ekonomi; dan
- e) strategi usaha .

Wajib Pajak wajib mendokumentasikan langkah-langkah, kajian, dan hasil kajian atas faktor-faktor tersebut di atas dan menyimpan buku, dasar catatan, atau dokumen sesuai dengan ketentuan yang berlaku . Dalam menilai dan menganalisis karakteristik barang/harta berwujud dan barang/harta tidak berwujud, harus dilakukan analisis terhadap jenis barang atau jasa yang diperjualbelikan, dialihkan, atau diserahkan, baik oleh pihak-pihak yang

mempunyai Hubungan Istimewa maupun oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa. Dalam menilai dan menganalisis karakteristik barang berwujud, harus dipertimbangkan antara lain :

- a) ciri-ciri fisik barang;
- b) kualitas barang;
- c) daya tahan barang;
- d) tingkat ketersediaan barang; dan
- e) jumlah penawaran barang.

Dalam menilai dan menganalisis karakteristik barang tidak berwujud, harus dipertimbangkan antara lain :

- a) jenis transaksi;
- b) jenis barang tidak berwujud yang diserahkan;
- c) jangka waktu dan tingkat perlindungan yang diberikan; dan
- d) potensi manfaat yang dapat diperoleh dari penggunaan barang tidakberwujud tersebut.

Dalam menilai dan menganalisis karakteristik jasa, harus dipertimbangkan antara lain :

- a) sifat dan jenis jasa; dan
- b) cakupan pemberian jasa.

Dalam melakukan penilaian dan analisis fungsi (*functional analysis*) harus dilakukan analisis dengan mengidentifikasi dan membandingkan kegiatan ekonomi yang signifikan dan tanggung jawab utama yang diambil atau akan diambil oleh pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa. Kegiatan ekonomi dianggap signifikan dalam hal kegiatan tersebut berpengaruh secara material pada harga yang ditetapkan dan/atau laba yang diperoleh dari transaksi yang dilakukan.

Dalam melakukan penilaian dan analisis fungsi, harus dipertimbangkan antara lain :

- a) struktur organisasi;
- b) fungsi-fungsi utama yang dijalankan oleh suatu

- perusahaan seperti desain, pengolahan, perakitan, penelitian, pengembangan, pelayanan, pembelian, distribusi, pemasaran, promosi, transportasi, keuangan, dan manajemen;
- c) jenis aktiva yang digunakan atau akan digunakan seperti tanah, bangunan, peralatan, dan harta tidak berwujud, serta sifat dari aktiva tersebut seperti umur, harga pasar, dan lokasi;
 - d) risiko yang mungkin timbul dan harus ditanggung oleh masing-masing pihak yang melakukan transaksi seperti risiko pasar, risiko kerugian investasi, dan risiko keuangan.

Dalam melakukan penilaian dan analisis atas ketentuan-ketentuan dalam kontrak/perjanjian, harus dilakukan analisis terhadap tingkat tanggung jawab, risiko, dan keuntungan yang dibagi antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa untuk dibandingkan dengan ketentuan-ketentuan dalam kontrak/perjanjian yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa, yang meliputi ketentuan tertulis dan tidak tertulis. Dalam melakukan penilaian dan analisis keadaan ekonomi, harus diidentifikasi kondisi ekonomi yang relevan, seperti keadaan geografis, luas pasar, tingkat persaingan, tingkat permintaan dan penawaran, serta tingkat ketersediaan barang atau jasa pengganti pada transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa. Penilaian dan analisis atas strategi usaha, harus dilakukan antara lain dengan mengidentifikasi inovasi dan pengembangan produk baru, tingkat diversifikasi barang/jasa, tingkat penetrasi pasar, dan kebijakan-kebijakan usaha lainnya, yang terjadi pada pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dan pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa.

c. Metode Penentuan Harga Wajar Atau Laba Wajar

Dalam penentuan metode harga wajar atau laba wajar wajib dilakukan kajian untuk menentukan metode Penentuan Harga Transfer yang paling tepat. Metode Penentuan Harga Transfer yang dapat diterapkan adalah :

- a) Metode perbandingan harga antara pihak yang independen (*comparable uncontrolled price/CUP*);
- b) metode harga penjualan kembali (*resale price method/RPM*) atau metode biaya-plus (*cost plus method/CPM*);
- c) metode pembagian laba (*profit split method/PSM*) atau metode lababersih transaksional (*transactional net margin method/TNMM*).

Dalam menerapkan metode Penentuan Harga Transfer, wajib diperhatikan hal-hal sebagai berikut :

- a) penerapan metode Penentuan Harga Transfer dilakukan secara hierarkis dimulai dengan menerapkan metode perbandingan harga antar pihak yang independen (*comparable uncontrolled price/CUP*) sesuai dengan kondisi yang tepat;
- b) dalam hal metode perbandingan harga antar pihak yang independen (*comparable uncontrolled price/CUP*) tidak tepat untuk diterapkan, wajibditerapkan metode penjualan kembali (*resale price method/RPM*) atau metode biaya plus (*cost plus method/CPM*) sesuai dengan kondisi yang tepat;
- c) dalam hal metode penjualan kembali (*resale price method/RPM*) atau metode biaya-plus (*cost plus method/CPM*) tidak tepat untuk diterapkan, dapat diterapkan metode pembagian laba (*profit split method/PSM*) atau metode laba bersih transaksional (*transactional net margin method/TNMM*).

Kondisi yang tepat dalam menerapkan metode perbandingan harga antar pihak yang independen (*comparable uncontrolled price/CUP*) adalah:

- a) barang atau jasa yang ditransaksikan memiliki karakteristik yang identik dalam kondisi yang sebanding; atau
- b) kondisi transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan pihak-pihak yang tidak memiliki Hubungan Istimewa identik atau memiliki tingkat kesebandingan yang tinggi atau dapat dilakukan penyesuaian yang akurat untuk menghilangkan pengaruh dari perbedaan kondisi yang timbul.

Kondisi yang tepat dalam menerapkan metode penjualan kembali (*resale price method/RPM*) adalah :

- a) tingkat kesebandingan yang tinggi antara transaksi antara Wajib Pajak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan transaksi antara Wajib Pajak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa, khususnya tingkat kesebandingan berdasarkan hasil analisis fungsi, meskipun barang atau jasa yang diperjualbelikan berbeda; dan
- b) pihak penjual kembali (*reseller*) tidak memberikan nilai tambah yang signifikan atas barang atau jasa yang diperjualbelikan.

Kondisi yang tepat dalam menerapkan metode biaya plus (*cost plus method/CPM*) adalah:

- a) barang setengah jadi dijual kepada pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa;
- b) terdapat kontrak/perjanjian penggunaan fasilitas bersama (*joint facility agreement*) atau kontrak jual beli jangka panjang (*long term buy and supply agreement*) antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa; atau
- c) bentuk transaksi adalah penyediaan jasa.

Metode pembagian laba (*profit split method/PSM*) secara khusus hanya dapat diterapkan dalam kondisi sebagai berikut :

- a) transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa sangat terkait satu sama lain sehingga tidak dimungkinkan untuk dilakukan kajian secara terpisah; atau
- b) terdapat barang tidak berwujud yang unik antara pihak-pihak yang bertransaksi yang menyebabkan kesulitan dalam menemukan data pembanding yang tepat.

Penerapan metode Penentuan Harga Transfer secara hierarkis harus didasarkan pada kondisi yang tepat untuk setiap metode Penentuan Harga Transfer. Wajib Pajak wajib mendokumentasikan kajian yang dilakukan dan menyimpan buku, dasar catatan, atau dokumen sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Dalam hal kondisi-kondisi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat (3) tidak terpenuhi maka metode laba bersih transaksional (*transactional net margin method/TNMM*) dapat diterapkan.

d. Harga Wajar Atau Laba Wajar

Harga Wajar atau Laba Wajar berdasarkan metode-metode Penentuan Harga Transfer dapat ditentukan dalam bentuk harga atau laba tunggal (*single price*) atau dalam bentuk Rentang Harga Wajar atau Laba Wajar (*arm's length range/ALR*). Rentang Harga Wajar atau Laba Wajar merupakan rentangan antara kuartal pertama dan ketiga yang harus memenuhi persyaratan sebagai berikut :

- a) transaksi atau data pembanding yang digunakan dapat diandalkan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) huruf a; dan
- b) didukung dengan bukti-bukti dan penjelasan yang memadai bahwa penetapan harga atau laba tunggal tidak dapat dilakukan.

Dalam hal persyaratan tersebut tidak dapat dipenuhi, maka Rentang Harga Wajar atau Laba Wajar tidak dapat dipergunakan. Yang dimaksud dengan Rentang Harga Wajar atau Laba Wajar (*arm's length range/ALR*) adalah rentang harga atau laba dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa, yang merupakan hasil pengujian beberapa data pembanding dengan menggunakan metode Penentuan Harga Transfer yang sama.

e. Transaksi Khusus

Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha wajib diterapkan atas transaksi jasa yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa. Transaksi tersebut dianggap memenuhi Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha sepanjang memenuhi ketentuan :

- a) penyerahan atau perolehan jasa benar-benar terjadi;
- b) terdapat manfaat ekonomis atau komersial dari perolehan jasa; dan
- c) nilai transaksi jasa antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa sama dengan nilai transaksi jasa yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa yang mempunyai kondisi yang sebanding, atau yang dilakukan sendiri oleh Wajib Pajak untuk keperluannya;

Transaksi jasa antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dianggap tidak memenuhi Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam hal transaksi jasa terjadi hanya karena terdapat kepemilikan perusahaan induk pada salah satu atau beberapa perusahaan yang berada dalam satu kelompok usaha. Transaksi jasa tersebut termasuk biaya atau pengeluaran yang terjadi sehubungan dengan :

- a) kegiatan yang dilakukan oleh perusahaan induk, seperti rapat pemegang saham perusahaan induk, penerbitan saham oleh perusahaan induk, dan biaya pengurus

- perusahaan induk;
- b) kewajiban pelaporan perusahaan induk, termasuk laporan keuangan konsolidasi perusahaan induk, kecuali terdapat bukti mengenai adanya manfaat yang terukur yang dinikmati oleh Wajib Pajak; dan
 - c) perolehan dana/modal yang dipergunakan untuk pengambilalihan kepemilikan perusahaan dalam kelompok usaha, kecuali pengambilalihan tersebut dilakukan oleh Wajib Pajak dan manfaatnya dinikmati oleh Wajib Pajak.

Disadari bahwa dengan perkembangan dunia usaha yang demikian cepat, yang sering kali bersifat transnasional dan diperkenalkannya produk dan metode usaha baru yang semula belum dikenal dalam bidang usaha (misalnya dalam bidang keuangan dan perbankan), maka bentuk dan variasi *transfer pricing* dapat tidak terbatas. Dalam SE-04/PJ.7/1993 ditegaskan pula bahwa *Transfer Pricing* dapat terjadi antar Wajib Pajak Dalam Negeri atau antara Wajib Pajak Dalam Negeri dengan pihak Luar Negeri, terutama yang berkedudukan di *Tax Haven Countries* (Negara yang tidak memungut/memungut pajak lebih rendah dari Indonesia). Terhadap transaksi antar Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut, undang-undang perpajakan kita menganut asas materiil (*substance over form rule*).

Transfer pricing dapat mengakibatkan terjadinya pengalihan penghasilan atau dasar pengenaan pajak dan/atau biaya dari satu Wajib Pajak ke Wajib Pajak lainnya, yang dapat direayasa untuk menekan keseluruhan jumlah pajak terutang atas Wajib Pajak-Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut. Kekurangwajaran sebagaimana tersebut di atas dapat terjadi pada:

- a. Harga penjualan;
- b. Harga pembelian;
- c. Alokasi biaya administrasi dan umum (*overhead cost*);
- d. Pembebanan bunga atas pemberian pinjaman oleh pemegang saham (*shareholder loan*);
- e. Pembayaran komisi, lisensi, *franchise*, sewa, royalti, imbalan atas jasa manajemen, imbalan atas jasa teknik dan

- imbalan atas jasa lainnya;
- f. Pembelian harta perusahaan oleh pemegang saham (pemilik) atau pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang lebih rendah dari harga pasar;
 - g. Penjualan kepada pihak luar negeri melalui pihak ketiga yang kurang/tidak mempunyai substansi usaha (misalnya: *dummy company*, *letter box company* atau *re invoicing center*).

Berikut ini adalah contoh-contoh penanganan *transfer pricing* sebagaimana diatur dalam SE-04/PJ.7/1993

1. Kekurangwajaran harga penjualan.

Contoh 1 :

PT. A memiliki 25% saham PT. B. Atas penyerahan barang PT. A ke PT. B, PT. A membebankan harga jual Rp. 160,- per unit, berbeda dengan harga yang diperhitungkan atas penyerahan barang yang sama kepada PT. X (tidak ada hubungan istimewa) yaitu Rp. 200,- per unit.

Perlakuan Perpajakan :

Dalam contoh tersebut, harga pasar sebanding (*comparable uncontrolled price*) atas barang yang sama adalah yang dijual kepada PT. X yang tidak ada hubungan istimewa. Dengan demikian harga yang wajar adalah Rp. 200,- per unit. Harga ini dipakai sebagai dasar perhitungan penghasilan dan/atau pengenaan pajak. Kalau PT. A adalah Pengusaha Kena Pajak (PKP), ia harus menyetor kekurangan

Atas kekurangan tersebut dapat diterbitkan SKP dan PT. A tidak boleh menerbitkan faktur pajak atas kekurangan tersebut, sehingga tidak merupakan kredit pajak bagi PT. B.

Contoh 2 :

PT. A memiliki 25% saham PT. B. Atas penyerahan barang ke PT. B, PT. A membebankan harga jual Rp. 160,- per unit. PT. A tidak melakukan penjualan kepada pihak ketiga yang tidak ada hubungan istimewa.

Perlakuan Perpajakan :

Dalam contoh di atas, maka harga yang wajar adalah harga pasar atas barang yang sama (dengan barang yang diserahkan PT. A) yang terjadi antar pihak-pihak yang tidak ada hubungan istimewa. Apabila ditemui kesulitan untuk mendapatkan harga pasar sebanding untuk barang yang sama (terutama karena PT.A tidak menjual kepada pihak yang tidak ada hubungan istimewa), maka dapat ditanggulangi dengan menerapkan harga pasar wajar dari barang yang sejenis atau serupa, yang terjadi antar pihak-pihak yang tidak ada hubungan istimewa.

Dalam hal terdapat kesulitan untuk mendapatkan harga pasar sebanding untuk barang yang sejenis atau serupa, karena barang tersebut mempunyai spesifikasi khusus, misalnya *semi finished products*, maka pendekatan harga pokok plus (*cost plus method*) dapat digunakan untuk menentukan kewajaran harga penjualan PT. A. Misalnya diketahui bahwa PT. A memperoleh bahan baku dan bahan pembantu produksinya dari para pemasok yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Harga pokok barang yang diproduksi per unit adalah Rp. 150,- dan laba kotor yang pada umumnya diperoleh dari penjualan barang yang sama antar pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa (*comparable mark up*) adalah 40% dari harga pokok. Dengan menerapkan metode harga pokok plus maka harga jual yang wajar atas barang tersebut dari PT. A kepada PT. B untuk tujuan penghitungan penghasilan kena pajak/dasar pengenaan pajak adalah Rp. 210 {Rp. 150 + (40% x Rp. 150)}.

Contoh 3 :

PT. B menjual kembali barang yang dibeli dari PT. A pada contoh 2 di atas ke pihak yang tidak ada hubungan istimewa dengan harga Rp. 250,- per unit. Laba kotor sebanding untuk penjualan barang tersebut adalah 20% dari harga jualnya.

Perlakuan Perpajakan :

- 1) Dalam menguji kewajaran harga penjualan dari PT. A ke PT. B, selain pendekatan harga pokok plus, dapat pula diterapkan pendekatan harga jual minus (*sales minus/resale price method*). Dengan menerapkan metode tersebut maka harga penjualan barang PT. A ke PT. B yang wajar untuk perhitungan pajak penghasilan/dasar pengenaan pajak adalah Rp. 200,- {Rp. 250,- - (20% x Rp. 250,-)}.
- 2) Apabila ternyata terdapat kesulitan dalam memperoleh harga pasar sebanding dan juga sulit menerapkan metode harga jual minus maupun harga pokok plus maka dapat digunakan metode lainnya, misalnya dengan pendekatan tingkat laba perusahaan sebanding (*comparable profits*) atau tingkat hasil investasi (*return on investment*) dari usaha yang sama, serupa atau sejenis. Misalkan diketahui bahwa persentase laba kotor jenis usaha yang sama dengan usaha PT. A dari data dunia bisnis adalah 30%. Selanjutnya ternyata bahwa laba kotor yang dilaporkan PT. A adalah 15%. Karena terdapat deviasi tingkat laba PT. A dari tingkat laba rata-rata tersebut di atas, maka dapat diduga bahwa ada penggeseran laba melalui penjualan dengan harga yang kurang wajar dari PT. A ke PT. B. Kalau misalnya PT. B merupakan pembeli tunggal (monopsoni) barang yang dijual PT. A tersebut, laba kotor PT. A atas barang tersebut untuk tujuan penghitungan pajak terutang harus dihitung kembali menjadi sebesar 30%.

2. Kekurangwajaran harga pembelian.

Contoh :

H Ltd Hongkong memiliki 25 % saham PT. B. PT. B mengimpor barang produksi H Ltd dengan harga Rp. 3.000 per unit. Produk tersebut dijual kembali kepada PT. Y (tidak ada hubungan istimewa) dengan harga Rp. 3500 per unit.

Perlakuan perpajakan :

Pada contoh tersebut di atas, pertama-tama dicari harga pasar sebanding untuk barang yang sama, sejenis atau serupa atas pembelian/impor dari pihak yang tidak ada hubungan istimewa atau antar pihak-pihak yang tidak ada hubungan istimewa (sama halnya dengan kasus harga penjualan). Apabila ditemui kesulitan, maka pendekatan harga jual minus dapat diterapkan, yaitu dengan mengurangi laba kotor (*mark-up*) yang wajar ditambah biaya lainnya yang dikeluarkan Wajib Pajak dari harga jual barang kepada pihak yang tidak ada hubungan istimewa. Apabila laba yang wajar diperoleh adalah Rp. 750,- maka harga yang wajar untuk perpajakan atas pembelian barang dari H Ltd di Hongkong adalah Rp. 2.750 (Rp. 3.500 - Rp.750). Harga ini merupakan dasar perhitungan harga pokok PT. B dan selisih Rp. 250 antara pembayaran utang ke H Ltd di Hongkong dengan harga pokok yang seharusnya diperhitungkan dianggap sebagai pembayaran dividen terselubung.

3. Kekurangwajaran alokasi biaya administrasi dan umum (*overhead cost*).

Contoh :

Pusat perusahaan (*Head Office*) di luar negeri dari BUT di Indonesia sering mengalokasikan biaya administrasi dan umum (*overhead cost*) kepada BUT tersebut. Biaya yang dialokasikan tersebut antara lain adalah :

a. Biaya *training* karyawan BUT di Indonesia yang

- diselenggarakan kantor pusat di luar negeri;
- b. Biaya perjalanan dinas direksi kantor pusat tersebut ke masing-masing BUT;
 - c. Biaya administrasi/manajemen lainnya dari kantor pusat yang merupakan biaya penyelenggaraan perusahaan;
 - d. Biaya riset dan pengembangan yang dikeluarkan kantor pusat.

Perlakuan perpajakan :

Alokasi biaya-biaya tersebut di atas diperbolehkan sepanjang sebanding dengan manfaat yang diperoleh masing-masing BUT dan bukan merupakan duplikasi biaya. Biaya kantor pusat yang boleh dialokasikan kepada BUT tidak termasuk bunga atas penggunaan dana kantor pusat, kecuali untuk jenis usaha perbankan, dan royalti/sewa atas harta kantor pusat. Dalam hal berlaku perjanjian penghindaran pajak berganda maka pengalokasian biaya kantor pusat, kepada BUT adalah seperti yang diatur dalam perjanjian tersebut. Kewajaran biaya *training* di atas dapat diuji dengan membandingkan jumlah biaya *training* yang sama atau sejenis, yang diselenggarakan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Untuk biaya lainnya, maka besarnya biaya yang dapat dialokasikan dihitung berdasar faktor-faktor tertentu yang dapat mencerminkan dengan baik proporsi manfaat yang diterimanya, misalnya perbandingan jumlah peredaran.

4. Kekurangwajaran Pembebanan Bunga Atas Pemberian Pinjaman Oleh Pemegang Saham.

Contoh :

H Ltd di Hongkong memiliki 80% saham PT. C dengan modal yang belum disetor sebesar Rp. 200 juta. H Ltd juga memberikan pinjaman sebesar Rp. 500 juta dengan bunga 25% atau Rp. 125 juta setahun. Tingkat bunga setempat yang berlaku adalah 20%.

Perlakuan perpajakan :

- 1) Penentuan kembali jumlah utang PT. C. Pinjaman sebesar Rp. 200 juta dianggap sebagai penyeteroran modal terselubung, sehingga besarnya hutang PT. C yang dapat diakui adalah sebesar Rp. 300 juta (Rp. 500 juta - Rp. 200juta).
- 2) Perhitungan Pajak Penghasilan. Bagi PT. C pengurangan biaya bunga yang dapat dibebankan adalah Rp. 60 juta ($20\% \times \text{Rp. 300 juta}$) yang berarti koreksi positif penghasilan kena pajak. Selisih Rp. 65 juta (Rp. 125 juta - Rp. 60 juta) dianggap sebagai pembayaran dividen ke luar negeri yang dikenakan Pajak Penghasilan Pasal 26 sebesar 20% atau dengan tarif sesuai dengan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda yang berlaku

5. Kekurangwajaran pembayaran komisi, lisensi, franchise, sewa, royalti, imbalan atas jasa manajemen, imbalan atas jasa teknik dan imbalan jasa lainnya.

Contoh kasus Pembayaran lisensi, franchise dan royalti:

Contoh 1 :

PT. A, perusahaan komputer, memberikan lisensi kepada PT. X (tidak ada hubungan istimewa) sebagai distributor tunggal di negara X untuk memasarkan program komputernya dengan membayar royalti 20% dari penjualan bersih. Selain itu PT. A juga memasarkan program komputernya melalui PT. B di negara B (ada hubungan istimewa) sebagai distributor tunggal dan membayar royalti 15% dari penjualan bersih.

Perlakuan perpajakan :

Oleh karena program komputer yang dipasarkan PT. B sama dengan yang dipasarkan PT. X, atas dasar *matching transaction method* untuk tujuan perpajakan

maka royalti di PT. B juga harus 20%. Kalau kondisi yang sama tidak diperoleh maka perlu diadakan penyesuaian. Pendekatan demikian disebut *comparable adjustable method* (metode sebanding yang disesuaikan). Contoh tersebut dapat juga digunakan untuk menguji kewajaran *franchise* atau imbalan lain yang serupa dengan itu.

Contoh 2 :

G GmbH Jerman, perusahaan farmasi, memiliki 50% saham PT. B (Indonesia) yang beroperasi di bidang usaha yang sama. G GmbH menyuplai bahan baku dan pembantu kepada PT. B dengan harga DM 120 per unit. Selanjutnya didapat informasi, misalnya dari SGS di Jerman, bahwa harga internasional untuk bahan tersebut adalah DM 100 per unit.

Perlakuan perpajakan :

Harga sebanding untuk bahan tersebut adalah DM 100 per unit. Untuk bahan farmasi umumnya terdapat paten atas penemuan ramuannya. Kemungkinan tidak terdapat kontrak lisensi yang ditutup antara G GmbH dengan PT. B. Kalau dalam praktek perdagangan ternyata pada umumnya terdapat imbalan royalti (tanpa diketahui berapa jumlahnya), maka jumlah sebesar DM 20 dianggap sebagai pembayaran royalti. Di lain pihak kalau diperoleh data bahwa royalti umumnya adalah 10% dari harga, maka dapat disimpulkan bahwa royaltinya sebesar DM 10, sedang selisihnya dianggap pembagian dividen.

Contoh kasus imbalan atau jasa manajemen, imbalan atas jasa teknik dan imbalan jasa sejenis lainnya :

PT. A memiliki 25% saham PT. B. PT. A memberikan bantuan teknik kepada PT. B dengan imbalan sebesar Rp. 500. Imbalan jasa yang sama dengan keadaan yang sama atau serupa adalah Rp. 250.

Perlakuan Perpajakan :

Dalam kasus di atas, maka imbalan jasa yang wajar adalah Rp 250.

Contoh kasus komisi :

PT. A memiliki 25% saham PT. B. PT. B juga merupakan distributor PT. A dengan komisi 5% dari harga jual. Disamping itu PT. B juga sebagai distributor produk perusahaan lain yang tidak mempunyai hubungan istimewa dengan komisi 9%. Untuk memasarkan produk PT. A, diperlukan biaya-biaya promosi dan sebagainya yang menjadi beban PT. B.

Perlakuan perpajakan :

Berdasarkan analisis fungsi, maka besarnya komisi dari PT. A sebesar 5% adalah kurang wajar karena sebagai distributor PT. B masih menanggung biaya promosi, dsb. yang dapat melebihi jumlah komisinya. Di lain pihak diketahui bahwa komisi dari pihak ketiga yang tidak dibebani biaya promosi adalah 9%. Oleh karena itu maka komisi dari PT. B yang wajar adalah minimal sebesar 9% ditambah dengan suatu jumlah untuk menutup biaya yang harus dikeluarkan.

6. Pembelian harta perusahaan oleh pemegang saham atau oleh pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan harga yang lebih rendah dari hargapasar.

Contoh :

A adalah pemegang 50% saham PT. B. Harta perusahaan PT. B berupa kendaraan, dibeli A dengan harga Rp. 10 juta. Nilai buku kendaraan tersebut adalah Rp. 10 juta. Harga pasaran kendaraan sejenis dalam keadaan yang sama adalah Rp. 30 juta.

Perlakuan perpajakan :

Oleh karena harga pasar sebanding untuk kendaraan tersebut adalah Rp. 30 juta, maka penghasilan kena pajak PT. B dikoreksi positif Rp. 20 juta (Rp. 30 juta - Rp. 10 juta). Sedangkan bagi A selisih harga Rp. 20 juta merupakan penghasilan berupa dividen yang oleh PT. B harus dipotong PPh Pasal 23 sebesar 15%.

7. Penjualan kepada pihak luar negeri melalui pihak ketiga yang tidak mempunyai substansi usaha (*letter box company*).

Contoh :

PT. I Indonesia, yang mempunyai hubungan istimewa dengan H Ltd Hongkong, dua-duanya adalah anak perusahaan K di Korea. Dalam usahanya PT. I mengekspor barang yang langsung dikirim ke X di Amerika Serikat atas permintaan H Ltd Hongkong. Harga pokok barang tersebut adalah Rp. 100. PT. I Indonesia selalu menagih H Ltd dengan jumlah Rp. 110. Sedang H Ltd Hongkong menagih X Amerika Serikat. Informasi yang diperoleh dari Amerika Serikat menunjukkan bahwa X membeli barang dengan harga Rp. 175. Keterangan lebih lanjut menunjukkan bahwa H Ltd Hongkong hanya berupa *Letter Box Company (re invoicing center)*, tanpa substansi bisnis.

Perlakuan perpajakan :

Oleh karena tarif pajak perseroan di Hongkong lebih rendah dari Indonesia, maka terdapat petunjuk adanya usaha Wajib Pajak untuk mengalihkan laba kena pajak dari Indonesia ke Hongkong agar di peroleh penghematan pajak. Dengan memperhatikan fungsi (substansi bisnis) dari H Ltd, maka perantara transaksi demikian (untuk penghitungan pajak) dianggap tidak ada, sehingga harga jual oleh PT. I dikoreksi sebesar Rp. 65 (Rp. 175 - Rp. 110). Kalau fungsi H Ltd adalah sebagai agen yang pada

umumnya mendapat laba kotor (komisi) 10%, maka untuk penghitungan Pajak Penghasilan laba sebesar Rp. 75 dialokasikan sebagai berikut :

- untuk H Ltd = Rp.17,50 (10% x Rp. 175),
- untuk PT. I = Rp. 57,50 (Rp. 75 - Rp. 17,50).

Harga jual oleh PT. I yang wajar adalah Rp. 157,50 (Rp. 175 - Rp. 17,50).

RANGKUMAN

- 1) Dari sudut pandang perpajakan *transfer pricing* didefinisikan sebagai harga yang dibebankan oleh suatu perusahaan atas barang, jasa, harta tidak berwujud kepada perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa
- 2) Indonesia telah melengkapi aturan domestik dengan *transfer pricing rules* yang diatur dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER - 43/PJ/2010 Tentang Penerapan Prinsip Kewajaran Dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa

LATIHAN

- 1) Jelaskan yang dimaksud dengan *transfer pricing*
- 2) Jelaskan bagaimana penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha dalam transaksi antara wajib pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang diatur dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER - 43/PJ/2010



BAB XIII

CONTROLLED FOREIGN CORPORATIONS (CFC)

Tujuan Instruksional Khusus :

Setelah mempelajari materi ini diharapkan mahasiswa mampu menjelaskan aspek perpajakan terkait dengan controlled foreign corporation

T*ax haven country* dan *preferential tax regime* memungkinkan suatu pihak untuk melakukan penghindaran pajak melalui kebijakan penempatan perusahaan pada negara-negara tersebut (*offshore company*). Untuk kepentingan penghematan pajak, penempatan lokasi perusahaan di luar negeri dapat dilakukan pada dua kelompok negara, yaitu yang pertama pada negara *treaty partner*, yang kedua pada *tax haven country* atau negara dengan *preferential tax regime*.

Dengan penempatan *offshore company* pada *tax haven country*, suatu grup dapat melakukan beberapa penghematan pajak karena:

- Pada level pengenaan pajak di negara tempat *offshore company* berkedudukan, *tax haven country* akan memberikan pembebasan pajak atau pengenaan pajak yang sangat kecil.
- Pada level pengenaan pajak di negara tempat pemegang saham berkedudukan, grup dapat menunda pengenaan pajak dengan cara menunda pendistribusian keuntungan *offshore company* kepada pemegang sahamnya.

A. Pengertian CFC

CFC merupakan suatu terminologi yang digunakan untuk menentukan derajat penguasaan atas suatu *offshore company*. Secara umum, perusahaan yang berkedudukan di luar negeri (*offshore company*) akan dianggap sebagai CFC oleh suatu negara apabila perusahaan luar negeri tersebut dikuasai oleh penduduk negeri sebagai CFC apabila lebih dari 50% saham perusahaan tersebut dimiliki oleh penduduk Amerika Serikat.

B. Penanganan CFC

Apabila suatu perusahaan yang berkedudukan di luar negeri (*offshore company*) telah dianggap sebagai CFC oleh suatu negara, negara tersebut berwenang menentukan saat perolehan penghasilan yang berasal dari CFC tersebut. Salah satu upaya untuk mencegah wajib pajak dalam menunda mengirim penghasilan ke Indonesia melalui pasal 18 ayat (2) UU PPh memberi kewenangan kepada menteri keuangan untuk menetapkan saat diperolehnya dividen oleh Wajib Pajak dalam negeri atas penyertaan modal pada badan usaha di luar negeri selain badan usaha yang menjual sahamnya di bursa efek dengan ketentuan sebagai berikut :

1. memiliki penyertaan modal paling rendah 50% (lima puluh persen) dari jumlah saham yang disetor pada badan usaha di luar negeri; atau
2. secara bersama-sama dengan Wajib Pajak dalam negeri lainnya memiliki penyertaan modal paling rendah 50% (lima puluh persen) dari jumlah saham yang disetor pada badan usaha di luar negeri.

Melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 256/PMK.03/2008 ditetapkan saat diperolehnya dividen untuk wajib pajak tersebut adalah:

- a. pada bulan keempat setelah berakhirnya batas waktu kewajiban penyampaian surat pemberitahuan tahunan Pajak Penghasilan badan usaha di luar negeri tersebut untuk tahun pajak yang bersangkutan; atau
- b. pada bulan ketujuh setelah tahun pajak berakhir apabila

badan usaha di luar negeri tersebut tidak memiliki kewajiban untuk menyampaikan surat pemberitahuan tahunan Pajak Penghasilan atau tidak ada ketentuan batas waktu penyampaian surat pemberitahuan tahunan Pajak Penghasilan.

Besarnya dividen yang wajib dihitung adalah sebesar jumlah dividen yang menjadi haknya terhadap laba setelah pajak yang sebanding dengan penyertaannya pada badan usaha di luar negeri selain badan usaha yang menjual sahamnya di bursa efek. Ketentuan ini tidak berlaku apabila sebelum batas waktu dividen ditetapkan dianggap diperoleh, badan usaha di luar negeri tersebut sudah membagikan dividen yang menjadi hak Wajib Pajak.

Dividen tersebut wajib dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan untuk tahun pajak saat dividen tersebut dianggap diperoleh. Untuk memberikan gambaran diberikan contoh sebagai berikut:

PT BINTANG BUANA di Jakarta dalam tahun pajak 2013 menerima dan memperoleh penghasilan neto dari sumber luar negeri sebagai berikut:

- Hasil usaha di Singapura dalam tahun pajak 2013 sebesar Rp 800.000.000,
- Dividen atas pemilikan 20% saham pada AUSIE TRADE Ltd. di Australia sebesar Rp 200.000.000,00 yaitu berasal dari keuntungan Tahun 2010 yang ditetapkan dalam rapat pemegang saham Tahun 2012 dan baru dibayar dalam Tahun 2013;
- Laba bersih BAHAMA FINANCE Corp di Bahama tahun 2012 sebesar Rp 100.000.000,00. PT BINTANG BUANA memiliki penyertaan saham sebanyak 70% pada BAHAMA FINANCE Corp di Bahama yang sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek. Di Bahama tidak ada kewajiban PPh untuk BAHAMA FINANCE Corp.
- Bunga kuartal IV Tahun 2013 sebesar Rp 90.000.000,00 dari MALAY TRADING Sdn Bhd di Kuala Lumpur yang baru akan diterima bulan Mei 2014.

Berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor-164/KMK.03/2002 Penggabungan penghasilan yang berasal dari luar negeri dilakukan sebagai berikut :

- a. untuk penghasilan dari usaha dilakukan dalam tahun pajak diperolehnya penghasilan tersebut. Maka atas hasil usaha di Singapura sebesar Rp 800.000.000 digabung dalam penghasilan tahun 2013
- b. untuk penghasilan lainnya dilakukan dalam tahun pajak diterimanya penghasilan tersebut, maka atas penghasilan dividen dari AUSIE TRADE Ltd di Australia sebesar Rp 200.000.000,00 digabung dengan penghasilan tahun 2013. Sedangkan bunga kuartal IV tahun 2013 Rp 90.000.000,00 dari MALAY TRADING Sdn Bhd di Kuala Lumpur digabung dengan penghasilan tahun 2014
- c. untuk penghasilan berupa dividen sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 ayat (2) UU PPh, dilakukan dalam tahun pajak pada saat perolehan dividen tersebut ditetapkan sesuai dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 256/PMK.03/2008. Maka atas penghasilan dari BAHAMA FINANCE Corp di Bahama tahun 2012 dianggap diterima bulan Juli 2013 mengingat di Bahama tidak ada PPh sehingga tidak ada kewajiban penyampaian SPT. Besarnya penghasilan yang diterima oleh PT BINTANG BUANA adalah Rp 75.000.000 atau Rp 100.000.000 x 70%. Jumlah tersebut merupakan jumlah dividen yang menjadi hak PT BINTANG BUANA terhadap laba setelah pajak yang sebanding dengan penyertaannya pada BAHAMA FINANCE Corp di Bahama

Jadi penghasilan dari sumber luar negeri yang digabungkan dengan penghasilan dalam negeri dalam tahun pajak 2013 adalah penghasilan dari Singapura, Australia, dan Bahama, sedangkan penghasilan dari Kuala Lumpur digabungkan dengan penghasilan dalam negeri dalam tahun pajak 2014.

C. *Special Purpose Company*

Untuk mencegah penghindaran pajak oleh Wajib Pajak yang melakukan pembelian saham/penyertaan pada suatu perusahaan Wajib Pajak dalam negeri melalui perusahaan luar negeri yang didirikan khusus untuk tujuan tersebut maka berdasarkan pasal 18 ayat (3b) UU PPh, Wajib Pajak yang melakukan pembelian saham atau aktiva perusahaan melalui pihak lain atau badan yang dibentuk untuk maksud demikian (*Special Purpose Company*), dapat ditetapkan sebagai pihak yang sebenarnya melakukan pembelian tersebut sepanjang Wajib Pajak yang bersangkutan mempunyai hubungan istimewa dengan pihak lain atau badan tersebut dan terdapat ketidakwajaran penetapan harga

Sebagai peraturan pelaksana diatur dalam Permenkeu No 140/PMK.03/2010, sebagai berikut :

- (1) Pembelian saham atau aktiva Wajib Pajak badan dalam negeri oleh suatu pihak atau badan yang dibentuk khusus untuk maksud demikian (*special purpose company*) dapat ditetapkan sebagai pembelian yang dilakukan oleh Wajib Pajak dalam negeri lainnya sebagai pihak yang sebenarnya melakukan pembelian dimaksud sepanjang:
 - a. Wajib Pajak dalam negeri yang ditetapkan sebagai pihak yang sebenarnya melakukan pembelian tersebut mempunyai Hubungan Istimewa dengan pihak atau badan yang dibentuk untuk maksud melakukan pembelian saham atau aktiva perusahaan (*special purpose company*); dan
 - b. Terdapat ketidakwajaran penetapan harga pembelian.
- (2) Saham atau aktiva perusahaan sebagaimana dimaksud pada poin (1) adalah:
 - a. Saham atau aktiva yang sebelumnya dimiliki dan/atau dijamin oleh Wajib Pajak dalam negeri yang ditetapkan sebagai pihak yang sebenarnya melakukan pembelian, sehubungan dengan perjanjian utang piutang; atau
 - b. Aktiva yang merupakan aset kredit (piutang) kepada

Wajib Pajak dalam negeri yang ditetapkan sebagai pihak yang sebenarnya melakukan pembelian, sehubungan dengan perjanjian utang piutang.

- (3) Pihak atau badan yang dibentuk untuk maksud melakukan pembelian saham atau aktiva perusahaan (*special purpose company*) sebagaimana dimaksud pada poin (2) merupakan pihak atau badan yang tidak mempunyai substansi usaha dan yang dibentuk oleh Wajib Pajak dalam negeri yang bertujuan antara lain untuk membeli saham atau aktiva Wajib Pajak dalam negerilainnya.

RANGKUMAN

- 1) CFC merupakan suatu istilah yang digunakan untuk menentukan derajat penguasaan atas suatu *offshore company*. Secara umum, perusahaan yang berkedudukan di luar negeri (*offshore company*) akan dianggap sebagai CFC oleh suatu negara apabila perusahaan luar negeri tersebut dikuasai oleh penduduk negara tersebut
- 2) Indonesia telah melengkapi aturan domestik dengan CFC *rules*. Salah satu upaya untuk mencegah wajib pajak dalam menunda mengirim penghasilan ke Indonesia melalui pasal 18 ayat (2) UU PPh memberi kewenangan kepada menteri keuangan untuk menetapkan saat diperolehnya dividen oleh Wajib Pajak dalam negeri atas penyertaan modal pada badan usaha di luar negeri selain badan usaha yang menjual sahamnya di bursa efek

LATIHAN

- 1) Jelaskan yang dimaksud dengan *controlled foreign corporation*
- 2) Jelaskan bagaimana ketentuan pajak di Indonesia mencegah wajib pajak dalam menunda mengirim penghasilan ke Indonesia
- 3) Jelaskan yang dimaksud dengan *special purpose company*
- 4) Jelaskan bagaimana ketentuan pajak di Indonesia mencegah penghindaran pajak oleh Wajib Pajak yang melakukan pembelian saham/penyertaan pada suatu perusahaan Wajib Pajak dalam negeri melalui perusahaan luar negeri dengan memanfaatkan *special purpose company*



BAB XIV

TREATY SHOPPIN

Tujuan Instruksional Khusus :
Setelah mempelajari materi ini mahasiswa diharapkan mampu menjelaskan aspek perpajakan terkait *treaty shopping*

Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) atau *tax treaty* adalah suatu kesepakatan antara dua negara untuk mengatur hak pemajakan atas suatu penghasilan. Salah satu tujuan P3B adalah untuk memfasilitasi perdagangan internasional dan arus investasi antar negara dengan cara memberikan pengurangan tarif pajak atas beberapa bentuk penghasilan tertentu. Manfaat berupa pengurangan tarif pajak ini mungkin dapat dimanfaatkan oleh pihak yang tidak berhak melalui praktik *treaty shopping*.

Penyalahgunaan P3B dapat terjadi dalam hal :

- (a) transaksi yang tidak mempunyai substansi ekonomi dilakukan dengan menggunakan struktur/skema sedemikian rupa dengan maksud semata-mata untuk memperoleh manfaat P3B;
- (b) transaksi dengan struktur/skema yang format hukumnya (*legal form*) berbeda dengan substansi ekonomisnya (*economic substance*) sedemikian rupa dengan maksud semata-mata untuk memperoleh manfaat P3B; atau
- (c) penerima penghasilan bukan merupakan pemilik yang sebenarnya atas manfaat ekonomis dari penghasilan (*beneficial owner*).

A. Pengertian *Treaty Shopping*

Treaty shopping merupakan suatu cara untuk mendapatkan manfaat suatu *tax treaty* oleh pihak yang tidak berhak atas manfaat *tax treaty* tersebut. *Treaty shopping* melibatkan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang berkedudukan di beberapa negara. *Treaty shopping* dilakukan oleh pihak yang merupakan penduduk suatu negara (misalnya Negara X) yang tidak mempunyai *tax treaty* dengan suatu negara lain (misalnya Negara Z) dengan cara membuat suatu entitas pada negara (misalnya Negara Y) yang mempunyai *tax treaty* dengan Negara Z.

B. Penanganan *Treaty Shopping*

Untuk dapat menerapkan tarif pemotongan pajak sesuai dengan *tax treaty*, Wajib Pajak luar negeri wajib menyerahkan asli Surat Keterangan Domisili kepada pihak yang berkedudukan di Indonesia yang membayar penghasilan dan menyampaikan fotokopi Surat Keterangan Domisili tersebut kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak (KPP) tempat pihak yang membayar penghasilan terdaftar

Untuk mencegah *treaty shopping* ketentuan pajak di Indonesia melengkapi aturan domestik dengan ketentuan *beneficial owner* (pemilik yang sebenarnya atas manfaat ekonomis dari penghasilan). Berdasarkan PER-61/PJ./2009 jo. PER- 24/PJ./2010 tentang Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda, yang dimaksud dengan pemilik yang sebenarnya atas manfaat ekonomis dari penghasilan (*beneficial owner*) adalah penerima penghasilan yang:

- a. bertindak tidak sebagai Agen;
- b. bertindak tidak sebagai *Nominee*; dan
- c. bukan Perusahaan *Conduit*.

Dalam hal terjadi penyalahgunaan P3B maka :

- a. Pemotong/Pemungut Pajak tidak diperkenankan untuk menerapkan ketentuan yang diatur dalam P3B dan wajib memotong atau memungut pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang Nomor

7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008; dan

- b. WPLN yang melakukan penyalahgunaan P3B tidak dapat mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pajak yang tidak seharusnya terutang.

Dalam hal terdapat perbedaan antara format hukum (*legal form*) suatu struktur/skema dengan substansi ekonomisnya (*economic substance*), maka perlakuan perpajakan diterapkan sesuai dengan ketentuan yang berlaku berdasarkan substansi ekonomisnya (*substance over form*).

Dalam hal WPLN dikenakan pajak tidak berdasarkan ketentuan yang diatur dalam P3B, WPLN dapat meminta pejabat yang berwenang di negaranya untuk melakukan penyelesaian melalui prosedur persetujuan bersama (*mutual agreement procedure*) sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam P3B.

RANGKUMAN

- 1) *Treaty shopping* merupakan suatu cara untuk mendapatkan manfaat suatu *tax treaty* oleh pihak yang tidak berhak atas manfaat *tax treaty* tersebut
- 2) Indonesia berusaha mencegah *treaty shopping* dengan menerapkan ketentuan mengenai *beneficial owner*
- 3) Untuk dapat menerapkan tarif pemotongan pajak sesuai dengan *tax treaty*, Wajib Pajak luar negeri wajib menyerahkan asli Surat Keterangan Domisili kepada pihak yang berkedudukan di Indonesia yang membayar penghasilan dan menyampaikan fotokopi Surat Keterangan Domisili tersebut kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak (KPP) tempat pihak yang membayar penghasilan terdaftar

LATIHAN

- 1) Jelaskan yang dimaksud dengan *treaty shopping*
- 2) Kenapa *treaty shopping* bisa terjadi?
- 3) Jelaskan yang dimaksud dengan *beneficial owner*
- 4) Jelaskan bagaimana ketentuan pajak di Indonesia mencegah *treaty shopping*



BAB XV

THIN CAPITALIZATION

Tujuan Instruksional Khusus :
Setelah mempelajari materi ini mahasiswa mampu menjelaskan aspek perpajakan terkait dengan thin capitalization

A. Pengertian *Thin Capitalization*

Thin capitalization adalah pembentukan struktur permodalan suatu perusahaan dengan proporsi hutang jauh lebih besar dari modal saham. *Thin capitalization* terjadi karena aturan pajak memperbolehkan mengurangi biaya bunga sebagai unsur pengurang (*deductible expense*) dalam menghitung penghasilan kena pajak, sedangkan dividen bukan merupakan unsur pengurang (*non deductible expense*).

Contoh :

X Ltd berkedudukan di negara Y memiliki anak perusahaan yaitu PT Z yang berkedudukan di Indonesia. Dalam rangka pengembangan PT Z di Indonesia X Ltd berencana menyalurkan dana Rp 10.000.000.000 ke PT Z. Ada dua alternatif penyaluran dana yang bisa dilakukan oleh X Ltd.

- Alternatif 1 menyalurkan dalam bentuk setoran modal saham Rp 10.000.000.000 dengan tingkat pengembalian (berupa dividen) 20% atau sebesar Rp 2.000.000.000
- Alternatif 2 menyalurkan dalam bentuk pinjaman Rp 10.000.000.000 dengan tingkat pengembalian (berupa bunga) 20% atau sebesar Rp 2.000.000.000

Penghasilan kena pajak PT Z sebelum memperhitungkan faktor bunga sebesar Rp 3.000.000.000. Jika menggunakan alternatif 1, (setoran modal) maka konsekuensi perpajakan yang akan timbul adalah atas pembayaran dividen sebesar Rp 2.000.000.000 tidak dapat dikurangkan dalam menghitung penghasilan kena pajak sehingga penghasilan kena pajak PT Z sebesar 3.000.000.000. Dengan demikian PPh yang harus dibayar PT Z sebesar Rp 750.000.000 atau $(25\% \times 3.000.000.000)$. Jika menggunakan alternatif 2, (pinjaman) maka konsekuensi perpajakan yang akan timbul adalah atas pembayaran bunga sebesar Rp 2.000.000.000 dapat dikurangkan dalam menghitung penghasilan kena pajak sehingga penghasilan kena pajak PT Z sebesar 1.000.000.000 atau $(3.000.000.000 - 2.000.000.000)$. Dengan demikian PPh yang harus dibayar PT Z sebesar Rp 250.000.000 atau $(25\% \times 1.000.000.000)$. Dari contoh tersebut jika perusahaan melakukan pembiayaan dalam bentuk pinjaman beban pajak yang ditanggung oleh anak perusahaan (PT Z) akan menjadi lebih kecil.

Untuk menguji apakah suatu perusahaan melakukan *thin capitalization* ada dua tes yang biasanya digunakan :

1. apakah pinjaman tersebut sesuai dengan *arm's length principle*. *Thin capitalization* biasanya melibatkan para pihak yang ada hubungan istimewa. Jika tanpa hubungan istimewa kreditur (pihak yang memberikan pinjaman) umumnya tidak mau memberikan pinjaman, jika mengetahui debitur (pihak yang menerima pinjaman) jumlah modalnya terlalu kecil
2. berapa pinjaman tersebut melebihi rasio hutang dengan modal (*debt to equity ratio / DER*) yang telah ditetapkan

B. Penanganan *Thin Capitalization*

Berdasarkan UU Pajak Turki suatu pinjaman akan dikategorikan sebagai *thin capitalization* jika pinjaman memenuhi tiga kondisi yang tercantum di bawah ini:

1. Adanya hubungan usaha secara langsung atau tidak langsung dengan pemberi pinjaman atau punya hubungan tertutup atau hubungan ekonomi yang erat dengan pemberi

pinjaman.

2. Terus menerus menggunakan pinjaman,
3. Rasio hutang terhadap ekuitas pemegang saham yang berlebihan dibandingkan dengan perusahaan-perusahaan sejenis.

Sedangkan Jepang mengatur perlakuan pajak untuk *thin capitalization* sebagai berikut :

1. Jika saldo rata-rata hutang kepada induk perusahaan yang dibebani bunga melebihi tiga kali penyertaan modal oleh induk perusahaan yang berkedudukan di luar negeri, maka beban bunga atas kelebihan hutang tersebut tidak dapat dibebankan sebagai biaya.
2. Alternatif lain selain DER 4:1 di atas dapat digunakan jika terdapat alasan kuat sesuai dengan DER perusahaan dalam negeri Jepang dalam usaha yang sejenis, ukuran dan situasi yang sama

Aturan mengenai perbandingan hutang dan modal (DER) di beberapa negara cukup bervariasi. Berikut ini beberapa DER di beberapa negara (Surahmat, 2007)

- Kanada, rasio 2:1, dengan syarat kepemilikan 25%
- Denmark, rasio 4:1, dengan syarat kepemilikan 50%
- Prancis, rasio 1,5:1, dengan syarat kepemilikan 50%
- Italia, rasio 5:1, dengan syarat kepemilikan 25%
- Belanda, rasio 3:1, dengan syarat kepemilikan sepertiga dari modal perusahaan
- Inggris, rasio 1:1, dengan syarat kepemilikan 75%

UU PPh di Indonesia sudah mengatur mengenai *thin capitalization*, yaitu di pasal 18 ayat (1). Dalam pasal tersebut diatur bahwa Menteri Keuangan berwenang mengeluarkan keputusan mengenai besarnya perbandingan antara utang dan modal perusahaan untuk keperluan penghitungan pajak berdasarkan Undang-undang PPh. Untuk pelaksanaannya kemudian keluar Peraturan Menteri Keuangan Nomor 169 tahun 2015. Dalam keputusan ini diatur bahwa:

- a. Untuk keperluan penghitungan Pajak Penghasilan besarnya perbandingan antara hutang dan modal sendiri (*debt equity ratio/DER*) ditetapkan setinggi- tingginya empat dibanding satu (4 : 1).
- b. Hutang dalam rangka menghitung DER adalah saldo rata-rata pada tiap akhribulan yang dihitung dari semua hutang baik hutang jangka panjang maupun hutang jangka pendek, selain hutang dagang
- c. Modal sendiri dalam menghitung DER adalah jumlah modal yang disetor pada akhir tahun pajak termasuk laba yang tidak dan/atau belum dibagikan.
- d. Dalam hal besarnya perbandingan hutang dan modal sendiri melebihi besarnya perbandingan 4:1 maka bunga yang dapat dikurangkan sebagai biaya adalah sebesar bunga atas hutang yang perbandingannya terhadap modal sendiri sesuai dengan perbandingan 4:1

Contoh:

Sudah selama 5 tahun ini PT ABC mempunyai pinjaman dari XYZ Inc. sebesar Rp 5.000.000.000 dengan tingkat bunga 20% per tahun. Jumlah modal PT ABC pada akhir tahun Rp 1.000.000.000 terdiri dari modal yang disetor pada akhir tahun pajak termasuk laba yang tidak dan/atau belum dibagikan.

Bunga yang dapat dikurangkan sebagai biaya dihitung sebagai berikut

$$\begin{aligned}
 \text{Jumlah hutang yang diperkenankan} &= 4 \times \text{jumlah modal} \\
 &= 4 \times \text{Rp } 1.000.000.000 \\
 &= \text{Rp } 4.000.000.000
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{bunga yang dapat dikurangkan} &= \text{Rp } 1.000.000.000 \times \frac{\text{Rp } 4.000.000.000}{\text{Rp } 5.000.000.000} \\
 &= \text{Rp } 800.000.000
 \end{aligned}$$

RANGKUMAN

- 1) *Thin capitalization* adalah pembentukan struktur permodalan suatu perusahaan dengan proporsi hutang jauh lebih besar dari modal saham
- 2) UU PPh di Indonesia sudah mengatur mengenai *thin capitalization*, yaitu di pasal 18 ayat (1). Dalam pasal tersebut diatur bahwa Menteri Keuangan berwenang mengeluarkan keputusan mengenai besarnya perbandingan antara utang dan modal perusahaan untuk keperluan penghitungan pajak berdasarkan Undang-undang PPh

LATIHAN

- 1) Jelaskan yang dimaksud dengan *thin capitalization*
- 2) Jelaskan bagaimana ketentuan pajak di Indonesia mencegah *thincapitalization*

DAFTAR PUSTAKA

Buku

- Darussalam, Danny Septriadi dan Indrayagus Slamet. 2007. *Abuse of Transfer Pricing melalui Tax Haven Countries*. Inside Tax Edisi November 2007
- Gunadi. 1994. *Transfer Pricing, Suatu Tinjauan Akuntansi Manajemen dan Pajak*, PT Bina Rena Pariwara.
- Gunadi. 2007. *Pajak Internasional*, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Horngren, CT, GL Sundem. 2022. *Introduction to Management Accounting*, Pearson
- Hutagaol, John. 2000. *Pemahaman Praktis Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda Indonesia Dengan Negara Negara di Kawasan Asia Pasifik, Amerika dan Afrika*, Salemba Empat.
- Juli, Wan. 2010. *Menyongsong Kebijakan Thin Capitalization di Indonesia*, Indonesian Tax Review, Volume III, Edisi 10, 2010
- Indonesian Tax Review. 2010. *Perubahan Penting Seputar SKD*, Indonesian Tax Review, Volume III, Edisi 11, 2010
- Lyons, Susan M. 1996. *International Tax Glossary*, Amsterdam
- Pribadi, Gunawan. 2004. *Pajak Internasional, Modul Pelatihan Pajak Terapan Brevet C*, Ikatan Akuntan Indonesia.
- Setiawan, Agus. 2004. *Pajak Internasional*, Badan Pendidikan Pelatihan Keuangan, Jakarta, 2006.
- Surahmat, Rachmanto. 2001. *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda*, Sebuah Pengantar, PT Gramedia Pustaka Utama.

Peraturan

- Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE - 04/PJ.7/1993 Tentang Petunjuk Penanganan Kasus-Kasus Transfer Pricing (Seri TP - 1)

BIODATA PENULIS



Nataherwin, SE, MM. Lahir di Jakarta , 5 Juli 1981. Lulus dari Fakultas Ekonomi Universitas Tarumanagara pada tahun 2003. Gelar Magister Manajemen diperoleh dari Program Pascasarjana Universitas Tarumanagara dengan Konsentrasi Manajemen Keuangan pada tahun 2007. Beliau adalah Dosen tetap untuk mata kuliah Perpajakan pada Fakultas Ekonomi Universitas Tarumanagara sejak 2008. Disamping itu, Beliau juga aktif sebagai pengajar di beberapa perguruan tinggi lainnya.



Syanti Dewi, SE, M.Si, Ak, CPA,CA Lahir di Jakarta , 2 Oktober 1979. Lulus dari Fakultas Ekonomi Universitas Tarumanagara pada tahun 2001. Gelar Magister Akuntansi diperoleh dari Program Pascasarjana Universitas Trisakti dengan Konsentrasi Pemeriksaan Akuntan pada tahun 2008. Gelar Akuntan diperoleh dari Program PPAK Universitas Trisakti pada tahun 2010. Beliau adalah Dosen tetap untuk mata kuliah Pemeriksaan Akuntansi dan Perpajakan pada Fakultas Ekonomi Universitas Tarumanagara sejak 2009. Disamping itu, Beliau juga menjadi Partner di Kantor Akuntan Publik Utoyo dan Rekan.



Widyasari, SE, M.Si, Ak, CPA. Lahir di Jakarta, 3 Juli 1983. Lulus dari Fakultas Ekonomi Universitas Tarumanagara pada tahun 2005. Gelar Magister Akuntansi diperoleh dari Program Pascasarjana Universitas Trisakti dengan Konsentrasi Pemeriksaan Akuntan pada tahun 2008. Gelar Akuntan diperoleh dari Program PPAK Universitas Indonesia pada tahun 2006.

Beliau adalah Dosen tetap untuk mata kuliah Pemeriksaan Akuntansi dan Perpajakan pada Fakultas Ekonomi Universitas Tarumanagara sejak 2009. Disamping itu, Beliau juga menjadi Partner di Kantor Akuntan Publik Utoyo dan Rekan.

Pajak internasional membahas bagaimana pemajakan atas penghasilan orang asing atau perusahaan (badan) asing yang diterima dari Indonesia dan bagaimana pemajakan atas penghasilan orang atau perusahaan (badan) Indonesia atas penghasilan yang diterima dari luar negeri, dengan berdasarkan UU domestik dan UU negara lain serta perjanjian perpajakan (tax treaty).

Ruang lingkup pajak internasional sebenarnya cukup luas, meliputi aspek pajak internasional yang terdapat dalam undang-undang domestik Indonesia yaitu UU PPh, aspek pajak internasional yang ada dalam undang-undang perpajakan negara lain dan perjanjian perpajakan yang dibuat antara Indonesia dengan negara lain.

