

Analisis Perlakuan *Branch Profit Tax* atas Bentuk Usaha Tetap Perusahaan Pelayaran Luar Negeri

Andy Famela Silalahi¹⁾, Yohanes²⁾

^{1,2}Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Indonesia

*Email korespondensi: andy.famela@gmail.com

Abstract

This study aims to analyze the interpretation of Branch Profit Tax (BPT) according to Directorate General of Taxes (DJP) and permanent establishment (PE) of shipping company, as well as to provide input to settle this differences in interpretation by making confirmation letter or changing the regulation. The PE studied is the Singapore PE because there were differences in interpretation of the Minister of Finance Decree (KMK) number 417/KMK.04/1996 regarding BPT between the PE and DJP. This study uses The Theory of Legal Interpretation and the concept of legal interpretation. The research approach used is qualitative with case study. Data collection techniques used are interviews and documentation. The analysis technique uses descriptive, content, and thematic analysis techniques. The results show that BUT X used a systematic or logical interpretation and interpreted the income tax rate of 2.64% in KMK number 417/KMK.04/1996 includes BPT, while DGP used grammatical interpretation and interpreted the income tax rate of 2.64% in the KMK does not include BPT. The input given is to change the KMK number 417/KMK.04/1996 so that there are no differences in interpretation in the future and the KMK can be used for the PE of shipping companies from all partner countries.

Keywords: Branch Profit Tax, Permanent Establishment of Shipping Company, Tax Interpretation

Saran sitasi: Silalahi, A. F., & Yohanes. (2021). Analisis Perlakuan *Branch Profit Tax* atas Bentuk Usaha Tetap Perusahaan Pelayaran Luar Negeri. *Jurnal Akuntansi dan Pajak*, 21 (2), 231-242. doi:<http://dx.doi.org/10.29040/jap.v21i2.1525>

DOI: <http://dx.doi.org/10.29040/jap.v21i2.1525>

1. PENDAHULUAN

Perusahaan multi nasional banyak melakukan transaksi lintas negara (*cross border transaction*) sebagai akibat dari meningkatnya kerjasama ekonomi antar negara (Arnold, 2016). Indonesia juga menjalin kerja sama dengan negara lain. Pada tahun 2019 Indonesia menjalinkerjasama bilateral dengan 162 negara (Kemenlu, 2019). Dalam melakukan transaksi di Indonesia, perusahaan multi nasional dapat memilih untuk mendirikan anak usaha atau membuka cabang. Jika memilih membuka cabang, maka berdasarkan aturan perpajakan terbentuk Bentuk Usaha Tetap (BUT). Salah satu BUT di Indonesia adalah kegiatan usaha pelayaran yang memberikan jasa pengangkutan laut dari pelabuhan di Indonesia kepelabuhan di luar negeri dan sebaliknya.

Pada dasarnya BUT tidak harus membuat pencatatan akuntansi karena tidak ada entitas yang terbentuk di Indonesia. Namun untuk keperluan

perpajakan, BUT diperlakukan sama dengan subjek pajak badan, sehingga harus membuat pembukuan agar Pajak Penghasilan (PPh) BUT dapat dihitung (RI, 1983). Dalam melakukan transaksi di Indonesia, BUT harus memperhatikan aturan-aturan yang berlaku di Indonesia termasuk aturan perpajakan. Hal ini menjadi penting karena kepatuhan terhadap aturan salah satunya tergantung pemahaman terhadap aturan tersebut (Putra, et al, 2019; Yulianti, et al, 2020). Aturan perpajakan Indonesia yang mengatur BUT perusahaan pelayaran adalah Undang-Undang Pajak Penghasilan (UU PPh) dan Keputusan Menteri Keuangan (KMK) nomor 417/KMK.04/1996. Penghasilanneto BUT perusahaan pelayaran sesuai KMK tersebut ditetapkan sebesar 6 persen, sedangkan PPh ditetapkan sebesar 2,64 persen (Kemenkeu, 1996). Kemudian berdasarkan pasal 26 UU PPh, BUT dikenakan *Branch Profit Tax* (BPT) sebesar 20 persen (RI, 1983).

Berdasarkan penjelasan yang telah diuraikan, menarik untuk dilakukan penelitian mengenai BUT karena interpretasi BPT antara BUT dan DJP bisa jadi berbeda. Penelitian ini dilakukan pada BUT perusahaan pelayaran asal Singapura karena pada praktiknya terjadi perbedaan interpretasi mengenai BPT antara BUT perusahaan pelayaran asal negara tersebut dengan Direktorat Jenderal Pajak (DJP). Salah satu perbedaan interpretasi dapat dilihat dalam Putusan Pengadilan Pajak nomor Put-86004/PP/M.XIIB/13/2017. Dalam sengketa pajak tersebut, BUT perusahaan pelayaran berpendapat bahwa BPT sudah termasuk dalam tarif PPh sebesar 2,64 persen, sedangkan DJP menyatakan sebaliknya (Pengadilan Pajak, 2017).

Perbedaan interpretasi tersebut terjadi karena dalam KMK nomor 417/KMK.04/1996 tidak terdapat pasal yang mengatur BPT. Hal ini membuat BUT membuat interpretasi dengan menggunakan perhitungan PPh dalam aturan yang mengatur BPT Kantor Perwakilan Dagang Asing (KPDA). Sementara itu DJP mengacu pada Peraturan Menteri Keuangan (PMK) nomor 257/PMK.03/2008.

Penelitian mengenai BPT pernah dilakukan beberapa kali, diantaranya atas perusahaan konstruksi (Maharisa, 2013) dan *oil and gas contractor* (Hartono, 2018). Maharisa (2013) menyatakan bahwa BPT atas BUT perusahaan konstruksi dihitung dengan mengalikan tariff PPh Pasal 26 dengan Penghasilan Kena Pajak (PKP) dikurangi PPh final jasa konstruksi. Hartono (2018) menyatakan bahwa perselisihan mengenai BPT disebabkan oleh pemisahan penghitungan pajak dari proporsi bagi hasil. Perselisihan ini disarankan diselesaikan dengan arbitrase. Perbedaan dengan penelitian ini terletak pada jenis kegiatan usaha yang dilakukan penelitian. Penelitian mengenai BPT perusahaan pelayaran di Indonesia belum pernah dilakukan.

Penelitian mengenai aspek perpajakan perusahaan pelayaran pernah dilakukan oleh (Admiral, 2016). Admiral (2016) menyatakan bahwa aturan PPh perusahaan pelayaran termasuk KMK nomor 417/KMK.04/1996 tidak memenuhi asas-asas *The Four Maxims*. Perbedaan dengan penelitian ini adalah penelitian tersebut tidak membahas lebih rinci tentang interpretasi BPT perusahaan pelayaran.

Sedangkan penelitian mengenai perbedaan interpretasi pernah dilakukan oleh (Krever & Mellor, 2014). Krever & Mellor (2014) menyatakan bahwa interpretasi iyudisia lterhadap hukum pajak sangat

mempengaruhi perkembangan hukum pajak di Australia. Otoritas pajak harus memperhatikan perkembangan interpretasi hukum pajak dalam mengembangkan hukum pajak untuk meminimalkan perbedaan interpretasi. Perbedaan dengan penelitian ini terletak pada negara tempat penelitian dan objek pajak.

Penelitian ini dilakukan untuk menutup *research gap* karena penelitian mengenai BPT BUT perusahaan pelayaran belum pernah dilakukan di Indonesia. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis interpretasi BPT yang dilakukan DJP dan BUT (*evaluation*) serta memberikan masukan untuk menyelesaikan perbedaan interpretasi BPT atas BUT perusahaan pelayaran yang berasal dari Singapura dalam bentuk surat penegasan atau mengubah KMK (*rule determinations*). Penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat: (1) memberikan pertimbangan bagi Pegawai DJP dan BUT sebagai pembaca aturan dalam melakukan interpretasi BPT atas BUT perusahaan pelayaran asal Singapura, dan (2) memberikan pertimbangan bagi DJP sebagai pembuat aturan untuk mengubah aturan agar tidak terjadi lagi perbedaan interpretasi pada masa depan.

Berdasarkan latar belakang penelitian yang telah diuraikan, pokok permasalahan yang diteliti adalah: (1) Bagaimana DJP dan BUT menginterpretasikan BPT atas BUT perusahaan pelayaran asal Singapura dan (2) Bagaimana cara menyelesaikan perbedaan interpretasi agar tidak terjadi kembali dikemudian hari, apakah membuat perubahan atas aturan yang sudah ada atau membuat surat penegasan atas interpretasi aturan yang sudah ada.

The Theory of Legal Interpretation

Penelitian ini menggunakan *The Theory of Legal Interpretation*. Teori ini menyatakan bahwa sebuah aturan harus dinyatakan dengan jelas dalam kalimat (Holmes, 1899). Sebuah kata dapat memiliki ibanyak arti, oleh karena itu pembaca aturan harus melihat keseluruhan kalimat agar memahami makna aturan tersebut. Pembuat aturan memiliki maksud tertentu yang dinyatakan dalam kata-kata dan kalimat. Agar pembaca memahami maksud dari pembuat aturan, aturan harus dinyatakan dalam bahasa yang jelas dan dapat dimengerti sehingga aturan tersebut dipatuhi oleh pembaca.

Konsep Penafsiran Hukum

Dibutuhkan penafsiran hukum yang tepat untuk memperoleh interpretasi yang tepat atas suatu aturan. Penelitian ini menggunakan dua jenis penafsiran

hukum yaitu: (1) Interpretasi gramatikal, yaitu menafsirkan makna suatu aturan dengan menguraikan aturan tersebut menggunakan bahas umum sehari-hari (Mertokusumo, 2007), dan (2) Interpretasi sistematis atau logis yaitu menafsirkan aturan dengan menghubungkan aturan tersebut dengan aturan lain atau dengan keseluruhan sistem aturan (Mertokusumo, 2007).

Pengertian BPT

BPT merupakan pajak atas penarikan dana perusahaan asing dari cabang di negara domisili cabang yang perlakuannya sama seperti di dalam negeri. Beberapa negara seperti Kanada dan Amerika Serikat membuat pajak cabang yang khusus untuk menyeimbangkan perlakuan perpajakan antara perusahaan induk dan cabang (Arnold, 2016). Indonesia juga menerapkan perlakuan pajak tersebut. Menurut UU PPh, BPT adalah pajak atas PKP setelah dikurangi PPh (RI, 1983).

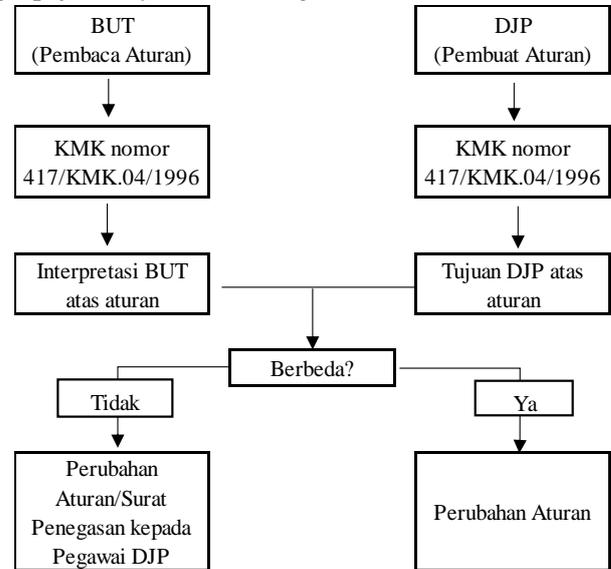
Peraturan-peraturan

Aturan tentang PPh BUT di Indonesia adalah sebagai berikut:

1. UU PPh yang menyebutkan bahwa untuk menghitung penghasilan neto, perusahaan pelayaran menggunakan Norma Penghasilan Khusus (RI, 1983).
2. KMK nomor 417/KMK.04/1996 yang menyebutkan penghasilan neto perusahaan pelayaran adalah 6 persen dan tarif PPh adalah 2,64 persen (Kemenkeu, 1996).
3. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak (SE) nomor SE-32/PJ.4/1996 yang menyebutkan BUT tercakup dalam KMK nomor 417/KMK.04/1996 (DJP, 1996).
4. Pasal 26 UU PPh menyebutkan tarif BPT adalah sebesar 20 persen (RI, 1983).
5. PMK nomor 257/PMK.03/2008 yang menyatakan jika penghasilan BUT dikenakan PPh final, maka BPT dihitung menggunakan pembukuan (Kemenkeu, 2011). PMK ini telah dicabut dengan PMK nomor 14/PMK.03/2011.
6. SE nomor SE-2/PJ.03/2008 yang terdapat *breakdown* tarif PPh KPDA (DJP, 2008).
7. Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) Indonesia dan Singapura yang mengatur tarif BPT sebesar 15 persen (Indonesia & Singapore, 1990).

Kerangka Penelitian

Suatu aturan pajak dikatakan efektif tergantung kemampuan otoritas menundukkan Wajib Pajak dengan konsep yang murni (Pasternak & Christophe, 2008). Oleh karena itu DJP harus membuat suatu aturan pajak tentang BPT atas BUT yang dapat dimengerti agar BUT melakukan kewajiban perpajakannya sesuai dengan maksud DJP.



Gambar 1
Framework penyelesaian perbedaan interpretasi BPT

Sumber: Diolah Peneliti (2020)

Dalam Gambar 1 dapat dilihat bahwa DJP dan BUT menggunakan aturan yang sama yaitu KMK nomor 417/KMK.04/1996 dalam menerapkan BPT perusahaan pelayaran luar negeri. Namun terdapat perbedaan interpretasi antara DJP dan BUT sehingga perlu dilakukan analisis apakah interpretasi yang dilakukan oleh DJP dan BUT tersebut sudah sesuai dengan tujuan dari aturan tersebut. Jika interpretasi BUT sudah sesuai dengan tujuan aturan maka perlu diterbitkan surat penegasan kepada Pegawai DJP. Sebaliknya jika interpretasi BUT tidak sesuai dengan tujuan aturan, maka perlu dilakukan perubahan atas aturan tersebut agar dikemudian hari tidak terjadi perbedaan interpretasi.

2. METODE PENELITIAN

Strategi Penelitian

Penelitian ini akan menggunakan strategi penelitian studi kasus. Studi kasus merupakan studi yang mendalam (*in-depth study*) atas sebuah kasus yang spesifik dengan cara mengumpulkan, mengorganisasikan, dan menganalisis data (Patton,

2012). Studi kasus digunakan karena penelitian ini bertujuan untuk menggali satu fenomena (*single case*) atas perbedaan interpretasi atas penerapan aturan pajak mengenai BPT antara pegawai DJP dengan BUT perusahaan pelayaran asal Singapura.

Studi kasus dalam penelitian ini dilakukan dengan melakukan pendekatan ke beberapa pihak (*multiple unit analysis*). Pendekatan dilakukan ke DJP untuk menggali informasi mengenai maksud dari aturan BPT, BUT untuk menggali informasi mengenai pendapat BUT atas BPT, dan ahli perpajakan untuk menggali informasi mengenai pendapat ahli tentang aturan BPT.

Pendekatan Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif. Pendekatan kualitatif memfasilitasi studi dari suatu isu secara mendalam dan rinci, dan memungkinkan penelitian lapangan tanpa diharuskan mengikuti kategori analisis yang telah ditentukan sebelumnya (Patton, 2012). Alasan penggunaan kualitatif agar fenomena yang sedang diteliti dalam pertanyaan penelitian ini dapat dijawab secara mendalam dan rinci.

Pengumpulan Data

Jenis data yang akan dikumpulkan adalah data primer dan sekunder. Data primer adalah data yang langsung diperoleh langsung oleh peneliti tanpa diproses oleh pihak lain (Yin, 2016). Apa yang dilihat oleh matapeneliti dan apa yang didengar oleh telinga peneliti adalah contoh data primer. Sedangkan data sekunder menurut Yin (2016) adalah data yang diperoleh setelah diproses oleh pihak lain. Data yang disampaikan melalui pihak ketiga, meskipun informasi tersebut disampaikan secara verbal kepada peneliti oleh pihak ketiga tersebut, adalah data sekunder.

Data primer dalam penelitian akan dikumpulkan dengan metode wawancara dan mengumpulkan dokumen dari BUT X. Menurut Patton (2012), wawancara adalah teknik pengumpulan data yang bertujuan untuk mengetahui perspektif orang lain mengenai suatu hal dan dimulai dengan suatu asumsi bahwa perspektif orang tersebut berarti, dapat diketahui, dan jelas. Wawancara dilakukan untuk menggali informasi yang digunakan untuk menjawab pertanyaan penelitian.

Wawancara dalam penelitian ini bersifat *semi-structured interview* dan dilakukandengan *open-ended questions*. Menurut Yin (2016), *open-ended question* memberikan kesempatan kepada partisipan untuk

terlibat dalam diskusi dengan menggunakan kata-kata sendiri, tanpa menggunakan terminology peneliti. Pemilihan responden yang diwawancara menggunakan metode *purposive sampling*. Menurut Yin (2016), *purposive sampling* adalah pengambilan sampel dengan cara memilih sampel yang spesifik agar menghasilkan data yang cukup dan relevan yang menjawab tujuan penelitian. Responden yang dipilih adalah:

1. Direktorat Perpajakan Internasional DJP karena Direktorat tersebut mengetahui tujuan dari aturan KMK nomor 417/KMK.04/1996 dan memahami penerapan KMK tersebut.
2. BUT X dengan alasan:
 - a. BUT X melaksanakan kewajiban perpajakan dengan menggunakan KMK nomor 417/KMK.04/1996,
 - b. BUT X sudah terdaftar sebagai BUT di Indonesia,
 - c. BUT X memberikan jasa pelayaran dari Indonesia keluar negeri dan sebaliknya, dan
 - d. BUT X sudah memberikan jasa pelayaran selama lebih 20 tahun.Hal-hal tersebut mengindikasikan bahwa BUT X memiliki pengetahuan tentang BPT yang diteliti dalam penelitian ini.
3. Ahli perpajakan karena akademisi merupakan pihak yang independen yang dapat memberikan pemahaman tentang interpretasi BPT dalam KMK nomor 417/KMK.04/1996.

Daftar nama responden terdapat dalam Tabel 1 berikut:

Tabel 1
Daftar Nama Responden (Nama Samaran)

Nama	Perwakilan
Responden 1	BUT X
Responden 2	DJP
Responden 3	Akademisi

Data sekunder akan dikumpulkan dengan metode dokumentasi. Menurut Patton (2012), dokumentasi adalah teknik pengumpulan data dengan mengumpulkan dokumen yang berhubungan dengan tujuan penelitian. Dokumen yang dikumpulkan adalah aturan perpajakan yang diperoleh dari *website* DJP dan putusan pengadilan yang diperoleh dari *website* Pengadilan Pajak.

Analisis Data

Data yang telah dikumpulkan dianalisis dengan menggunakan *descriptive analysis*, *content analysis*,

dan *thematic analysis*. *Descriptive analysis* adalah analisis data dengan menceritakan dan menjelaskan kembali suatu data yang telah dikumpulkan (Yin, 2016). Sedangkan *content analysis* adalah analisis data dengan mencari kata yang berulang dalam suatu *text* (Patton, 2012). *Text* dapat berupa berita, hasil wawancara, atau dokumen. Tujuan *content analysis* adalah untuk menemukan *pattern* dari data kualitatif yang dikumpulkan. Melalui *content analysis*, penelitian diharapkan menemukan topik-topik penting mengenai interpretasi BPT dari masing-masing responden. *Thematic analysis* adalah suatu metode untuk mengidentifikasi, menganalisis, dan melaporkan tema dari suatu data (Braun & Clarke, 2006). Tahapan analisis data dengan menggunakan metode *thematic analysis* menurut Braun & Clarke (2006) adalah sebagai berikut: (1) membiasakan diri dengan data yang dikumpulkan dengan membaca berulang-ulang dan menyeluruh, mencari arti, dan mencari tema dari transkrip wawancara dengan responden dan dokumen yang dikumpulkan, (2) meneliti dan memilah tema yang telah diperoleh apakah sesuai dengan pertanyaan penelitian dengan membuat *mapping* dari tema tersebut. Hasil *mapping* kemudian dibaca kembali dan memastikan seluruh tema telah berhubungan satu sama lain dan memastikan apakah ada tema yang hilang dari proses sebelumnya, dan (3) menjawab pertanyaan penelitian dengan menggunakan hasil *mapping* data dengan menuliskan analisis atas cerita lengkap dengan data yang valid dan menyakinkan. Analisis dari cerita lengkap harus disajikan secara ringkas, logis, tidak berulang, dan berisi data-data dari keseluruhan tema.

Gambaran Umum Perusahaan

BUT yang diteliti adalah BUT X yang merupakan cabang dari X Pte Ltd yang didirikan dan berkedudukan di Singapura. BUT X melakukan kegiatan pengangkutan barang yang dimuat dalam container dengan menggunakan kapal dari satu pelabuhan di Indonesia ke pelabuhan lain di luar Indonesia dan sebaliknya. Perusahaan pelayaran X menunjuk agen di Indonesia untuk memasarkan jasa angkutan laut. Salah satu agen yang ditunjuk adalah PT X. X Pte Ltd dan PT X tidak memiliki hubungan istimewa. BUT X menetapkan tarif jasa angkutan, kemudian PT X memasarkan jasa angkutan tersebut kepada konsumen. Seluruh biaya yang timbul untuk menaikkan container ke kapal di Indonesia dibayar terlebih dahulu oleh PT X sebagai iagen, namun biaya tersebut akan ditagih kembali oleh PT X

kepada BUT X. PT X memperoleh penghasilan dari *fee* yang diberikan BUT X dan *mark-up* atas tarif BUT X.

3. HASIL DAN PEMBAHASAN

3.1. Hasil penelitian

BUT X menggunakan KMK nomor 417/KMK.04/1996 dan SE nomor SE-32/PJ.4/1996 dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya. Berdasarkan aturan tersebut, BUT X membayar PPh sebesar 2,64 persen. BUT X tidak membayar BPT di luar tarif tersebut karena menganggap tarif tersebut sudah termasuk BPT. Berikut pernyataan Responden 1 (Personal interview, 2020):

“BUT badan hanya itu aja Pak, nihil kan. Dia hanya laporkan ocean freightnya sekian ratus milyar. Kena 2,64 kali 50% jadi 1,32%. Uda, itu final dilaporkan di Badora. Terus sama pendapatannya itu aja Pak. Itu berdasarkan KMK 417 SE 32 dan P3B Indonesia dan Singapura.”

BUT X setuju dengan pendapat yang menyatakan bahwa untuk mengetahui tarif sebesar 2,64 persen sudah termasuk BPT atau tidak, dapat mengacu pada SE-2/PJ.03/2008 yang mengatur BUT KPDA. Berikut pernyataan Responden 1 (Personal interview, 2020):

“itu sudah otomatis Pak, itu terakhir disebutkan bahwa 2,64 itu adalah final, bersifat final. Itu sudah termasuk. Lain halnya bila mereka mendapatkan income diluar itu, maka dihitung sesuai dengan tarif pasal 17 karena dia BUT diperlakukan adalah sebagai resident di sini. Didalam UU PPh pasal berapa itu ada disebutin.”

Berikut *breakdown* perhitungan dalam SE tersebut:

Peredaran Bruto	:	100%	
Penghasilan Netto	:	1%	
Tarif WP Badan	:	30%	
Tarif efektif PPh Final	:		
Pasal 15		0,3%	(30% x 1%)
Perhitungan BPT			
Penghasilan Netto	:	1%	
Tarif PPh Pasal 15	:	0,3%	
DPP BPT	:	0,7%	(1% - 0,3%)
Tarif BPT	:	20%	
Besarnya BPT	:	0,14%	(0,7% x 20%)
Tarif PPh Final KMK-634	:	0,44%	(0,13% + 0,14%)

Dengan mengikuti *breakdown* perhitungan tersebut maka dapat diketahui bahwa tarif PPh Final Pasal 15 BUT perusahaan pelayaran sebesar 2,64% sudah termasuk BPT. Berikut rincian perhitungan tersebut:

PeredaranBruto	:	100%	
PenghasilanNetto	:	6%	
Tarif WP Badan	:	30%	
Tarif efektifPPh Final	:		(6%x30%)
Pasal 15		1,8%	
PerhitunganBPT			
PenghasilanNetto	:	6%	
Tarif PPhPasal 15	:	1,8%	
DPP BPT	:	4,2%	(6%-1,8%)
Tarif BPT	:	20%	
BesarnyaBPT	:	0,84%	(4,2%x20%)
Tarif PPh Final KMK-417	:	<u>2,64%</u>	<u>(1,8%+0,84%)</u>

Demikian halnya dalam Putusan Pengadilan Pajak nomor Put-86004/PP/M.IIIB/13/2017, BUT menggunakan *breakdown* perhitungan dalam SE-2/PJ.03/2008 dan berpendapat tarif sebesar 2,64 persen sudah termasuk BPT. Terkait aturan BPT dalam PMK nomor 257/PMK.03/2008, BUT berpendapat bahwa aturan tersebut merupakan aturan umum, sedangkan KMK nomor 417/KMK.04/1996 merupakan aturan khusus. KMK nomor 417/KMK.04/1996 mengesampingkan PMK nomor 257/PMK.03/2008 (*lex specialis derogate legi generalis*).

Responden 2 (Personal interview, 2020) menyatakan bahwa perusahaan pelayaran yang berasal dari luar negeri menggunakan Norma Penghitungan Khusus untuk menghitung penghasilan neto sesuai dengan Pasal 15 UU PPh. Tujuan dari pengenaan PPh Pasal 15 ini adalah untuk menghindari kesukaran atau menyederhanakan penghitungan PKP bagi kegiatan usaha tertentu termasuk kegiatan perusahaan pelayaran. Contoh kesukaran tersebut adalah mengalokasikan biaya penyusutan kapal untuk memperoleh penghasilan di Indonesia.

Lebih lanjut Responden 2 (Personal interview, 2020) menyatakan bahwa KMK nomor 417/KMK.04/1996 mengatur besarnya penghasilan neto dan tarif PPh BUT perusahaan pelayaran luar negeri. Berdasarkan KMK tersebut tarif PPh BUT perusahaan pelayaran adalah sebesar 2,64 persen. Meskipun tidak ada *breakdown* atas tarif sebesar 2,64

persen, tarif PPh tersebut sudah termasuk BPT. Hal ini sama dengan tarif PPh KPDA dalam SE nomor SE-2/PJ.03/2008 yang sudah memperhitungkan BPT. Sehingga salah satu maksud DJP dalam tarif 2,64 persen dalam KMK nomor 417/KMK.04/1996 adalah untuk menetapkan BPT termasuk dalam tarif tersebut. Berikut ini pernyataan dari Responden 2 (Personal interview, 2020):

“intinya memang seharusnya sih penafsiran KMK 417 itu harus menggunakan penafsiran yang sama dengan KMK soal KPDA...itu sudah memperhitungkan branch profit tax.”

Terkait dengan PMK nomor 14/PMK.03/2011 yang mencabut PMK nomor 257/PMK.03/2008, PMK tersebut tidak berlaku untuk BUT perusahaan pelayaran. berikut pernyataan Responden 2 (Personal interview, 2020):

“harus dipahami bahwa maksud dari PMK 14 2011 itu bukan untuk BUT keseluruhan, tetapi hanya untuk BUT yang menanamkan kembali modalnya, sehingga dapat fasilitas. Kalau untuk BUT yang tidak menanamkan kembali modalnya di Indonesia, PMK 14 2011 itu tidak berlaku...Kitamengasumsikan BUT yang akan menanamkan kembali modal labanya di Indonesia itu sudah pasti akan menyelenggarakan pembukuan.”

Namun menurut Responden 2 (Personal interview, 2020), terdapat kelemahan dalam KMK nomor 417/KMK.04/1996 karena belum memperhatikan aturan dalam P3B terkait BPT. Pada dasarnya aturan tersebut dibuat untuk BUT perusahaan pelayaran asal negara yang tidak memiliki P3B dengan Indonesia. P3B merupakan aturan khusus yang mengesampingkan KMK nomor 417/KMK.04/1996 yang merupakan aturan umum. KMK tersebut masih menggunakan tarif BPT UU PPh sebesar 20 persen dalam menentukan tarif PPh sebesar 2,64 persen, sedangkan setiap P3B memiliki tarif BPT yang berbeda-beda. Dalam konteks P3B Indonesia dan Singapura, tarif BPT adalah sebesar 15 persen. Berikut pernyataan dari Responden 2 (Personal Interview, 2020) tersebut:

“seharusnya penerapan KMK 417 itu tetap memperhatikan apa yang ada di P3B termasuk branch profit tax-nya. Memang benar ketika dihitung penghasilan netonya 6 persen maka dibawah-bawahnya itukan masih memperhatikan tarif domestik termasuk juga BPT-nya yang tadi kita sebutkan 20

persen...padahal kalau memperhatikan hubungan antara hukum domestik sama P3B seharusnya dalam melaksanakan ketentuan KMK 417 itu juga harus memperhatikan ketentuan P3B-nya termasuk tarif branch profit tax.”

Meskipun demikian, maksud DJP dalam KMK nomor 417/KMK.04/1996 berbeda dengan interpretasi DJP dalam Putusan Pengadilan Pajak nomor Put-86004/PP/M.IIIB/13/2017. DJP dalam putusan tersebut menyatakan bahwa tidak ada ketentuan dalam KMK nomor 417/KMK.04/1996 yang menyatakan bahwa BUT perusahaan pelayaran tidak akan dikenakan BPT. Kemudian tidak ada *breakdown* perhitungan juga dalam KMK tersebut. Berdasarkan PMK nomor 257/PMK.03/2008, BPT atas BUT dihitung dengan mengurangi PKP berdasarkan pembukuan yang telah dikoreksi fiskal dengan PPh final. Berdasarkan hal tersebut, DJP dalam Putusan Pengadilan Pajak tersebut menyatakan bahwa tarif 2,64 persen tidak termasuk BPT.

Responden 3 (Personal interview, 2020) menyatakan bahwa Pasal 15 UU PPh digunakan untuk mengatur pemajakan atas transaksi yang memiliki karakter yang unik yang membuat transaksi tersebut sulit untuk dikenakan pajak dengan mekanisme normal (*hard to tax the taxpayer*). Pengenaan pajak dengan mekanisme normal atas transaksi tersebut akan menimbulkan ketidakadilan, *compliance cost* yang tinggi, dan ketidakpastian dalam penerapannya.

Aturan pelaksanaan dari Pasal 15 UU PPh untuk kegiatan usaha pelayaran adalah KMK nomor 417/KMK.04/1996. Menurut Responden 3 (Personal interview, 2020), dalam menginterpretasikan KMK tersebut harus memperhatikan bunyi perundang-undangan. Berikut pendapat Responden 3 (Personal interview, 2020):

*“jadi kalau kita melihat kondisinya, kalau saya berpendapat bahwa pertama tarif yang digunakan adalah sesuai dengan tarif yang...jadi kita pakai praduga *pregmato* gitu ya. Jadi kalau kita bicara peraturan perundang-perundangan ya kita tafsirkan apa yang ada bunyi dari peraturan perundang-undangan itu.”*

Lebih lanjut menurut Responden 3 (Personal Interview, 2020), tarif sebesar 2,64 persen tidak termasuk BPT. Berikut pernyataan Responden 3 (Personal interview, 2020)”

“pertama KMK 417 itu tidak mem-breakdown. Dia cuma menyebut bahwa perkiraan penghasilan netonya adalah 6%, kemudian akhirnya tarifnya 2,64 kan gitu ya, bilanganya seperti itu ya. Nah, dari situ, kalau saya, kalau bicara tentang ketentuan ya berarti 2,64 ini ya tarifnya...Jadi kalau bicara tentang tarif, kita gak usah bicara tentang branch profit tax disitu karena bunyi aturan disitu gak menyebut-nyebut soal branch profit tax.”

Terkait dengan interpretasi dengan menghubungkan dengan SE nomor SE-2/PJ.03/2008, Responden 3 (Personal interview, 2020) menyatakan bisa saja *breakdown* tersebut merupakan maksud dari DJP sebagai pembuat aturan. Namun seharusnya maksud tersebut diperjelas dalam KMK, bukan dalam SE. Berikut pernyataan Responden 3 (Personal Interview, 2020):

*“...walaupun mungkin, kalau kita bicara tentang penafsiran secara sosiologis gitu ya, kalau ditanyakan bagaimana para pembuat aturan ini menyusun, ya termasuk diotak-atik dengan angka tadi, ya ketemu juga 2,64 itu. Tapi kan bunyi aturan seperti itu gitu ya, kalau kita pakai praduga *pregmato* ya apa yang tercantum di aturan”*

Menurut Responden 3 (Personal Interview, 2020) adanya SE nomor SE-2/PJ.03/2008 justru membuat KMK menjadi tidak jelas seperti dalam pernyataan berikut ini:

“...dikaitkan dengan harmonisasi antar peraturan perundang-undangan gitu ya, ah ternyata ada isu soal masalah branch profit tax tadi. Karena DJP kemudian ada SE 2 tahun 2008 ini yang kemudian memberikan penafsiran sehingga menjadi kabur, apa namanya, antara KMK dengan SE ini.”

Lebih lanjut Responen 3 (Personal interview, 2020) menyatakan bahwa PMK nomor 14/PMK.03/2011, yang menyatakan bahwa dasar pengenaan BPT untuk BUT yang dikenakan PPh final adalah PKP yang dihitung berdasarkan pembukuan yang sudah dilakukan koreksi fiskal dikurangi dengan PPh final, juga harus diperjelas lagi. Padahal BUT yang dikenakan PPh final tidak mempunyai PKP. Kemudian kalau diharuskan untuk menghitung dasar pengenaan BPT berdasarkan pembukuan akan membuat perhitungannya menjadi tidak sederhana. Oleh karena itu Responden 3 (Personal interview, 2020) menyarankan pembuat aturan untuk

melakukan evaluasi aturan-aturan tersebut agar menjadi sederhana dan mudah dipahami. Berikut pernyataan Responden 3 (Personal Interview, 2020):

“...aturan-aturan itu harus diperjelas saya kira. Kemudian juga perlu dikaji juga, kan namanya peraturan perundang-undangan kan harus dievaluasi ketika itu kemudian menimbulkan banyak sengketa gitu ya, ya faktanya kan ini timbul banyak sengketa, ada baiknya pemerintah mengevaluasi termasuk KMK-nya. KMK-nya sudah terlalu lama ini, termasuk harmonisasi antar peraturan perundang-undangan.”

Berdasarkan Putusan Pengadilan Pajak nomor Put-86004/PP/M.IIIB/13/2017, DJP melakukan interpretasi atas KMK nomor 417/KMK.04/1996 menggunakan interpretasi gramatikal. Interpretasi gramatikal merupakan interpretasi dari segi bahasa tertulis yang dituangkan dalam kalimat pada suatu peraturan perundang-undangan (Mertokusumo, 2007). DJP melakukan interpretasi mengenai BPT dengan melakukan analisis terhadap kalimat-kalimat yang tertulis dalam KMK nomor 417/KMK.04/1996 dan PMK nomor 257/PMK.03/2008. Berdasarkan interpretasi tersebut, DJP berpendapat tarif sebesar 2,64 persen tidak termasuk BPT. Analisis atas interpretasi DJP dalam putusan tersebut dijelaskan dalam Tabel 2 berikut:

3.2. Pembahasan

Analisis Interpretasi DJP dan BUT Perusahaan Pelayaran asal Singapura mengenai BPT

Tabel 2

Analisis Interpretasi DJP dalam Putusan Pengadilan Pajak nomor Put-86004/PP/M.IIIB/13/2017

No	Pendapat DJP	Analisis
1	Tidak ada ketentuan dalam KMK nomor 417/KMK.04/1996 yang menyatakan bahwa BUT perusahaan pelayaran tidak dikenakan BPT.	Dalam KMK tersebut tidak ditemukan kata-kata atau kalimat yang menyatakan BUT perusahaan pelayaran tidak dikenakan BPT.
2	Dalam KMK nomor 417/KMK.04/1996 tidak ada <i>breakdown</i> atas tarif 2,64% seperti yang disampaikan oleh Pemohon Banding. Dalam aturan tersebut tidak disebutkan bahwa BPT termasuk dalam tarif 2,64%. Hanya dijelaskan bahwa untuk pelayaran luar negeri dikenakan tarif Pajak Penghasilan final sebesar 2,64%.	Dalam KMK tersebut tidak ditemukan kata-kata atau kalimat yang menyatakan tariff sebesar 2,64% sudah termasuk BPT. Kemudian tidak ditemukan juga <i>breakdown</i> tariff sebesar 2,64%.
3	Pasal 5 PMK nomor 257/PMK.03/2008 disebutkan “ <i>dalam hal penghasilan dari usaha yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dikenakan Pajak Penghasilan yang bersifat final, dasar pengenaan PPh Pasal 26 ayat (4) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 adalah Penghasilan Kena Pajak yang dihitung berdasarkan pembukuan yang sudah dikoreksi fiskal dikurangi dengan Pajak Penghasilan yang bersifat final</i> ” (Kemenkeu, 2008). Dengan demikian PPh Pasal 15 atas laba perusahaan dihitung berdasarkan KMK nomor 417/KMK.04/1996, dan atas penghasilan laba BUT yang dikirimkan ke <i>holding</i> dipotong PPh Pasal 26 ayat (4).	Oleh karena DJP menginterpretasikan bahwa KMK nomor 417/KMK.04/1996 tidak mengatur tentang BPT, maka DJP menggunakan aturan yang mengatur tentang BPT, yaitu PMK nomor 257/PMK.03/2008. Dalam PMK tersebut memang terdapat kalimat yang disebutkan DJP.
4	Tarif Pajak Penghasilan pasal 15 sebesar 2,64% dipotong <i>tax treaty</i> , sehingga tariff efektifnya adalah 1,32%	Oleh karena DJP berpendapat bahwa tariff sebesar 2,64% tidak termasuk BPT, maka menurut DJP, BUT mendapat penurunan tariff sebesar 50% berdasarkan P3B Indonesia dan Singapura, sehingga diperoleh tariff sebesar 1,32% (50% x 2,64%).

Sumber: Pengadilan Pajak (2017), telah diolah kembali

Sedangkan BUT dalam putusan pengadilan pajak tersebut melakukan interpretasi atas KMK nomor 417/KMK.04/1996 menggunakan interpretasi sistematis atau logis. Interpretasi tersebut dilakukan dengan menghubungkan suatu aturan dengan aturan lain atau dengan keseluruhan sistem aturan (Mertokusumo, 2007). BUT melakukan interpretasi

KMK nomor 417/KMK.04/1996 dengan menghubungkan dengan SE nomor SE-2/PJ.03/2008 yang merupakan aturan KPDA. Berdasarkan interpretasi tersebut, BUT berpendapat bahwa tarif sebesar 2,64 persen sudah termasuk BPT. Analisis atas interpretasi BUT dalam putusan tersebut dijelaskan dalam Tabel 3 berikut:

Tabel 3

Analisis Interpretasi BUT dalam Putusan Pengadilan Pajak nomor Put-86004/PP/M.IIIB/13/2017

No	Pendapat BUT	Analisis
1	BUT menyatakan “terdapat rincian atas besarnya Pajak Penghasilan bagi Wajib Pajak Perusahaan Pelayaran dan/atau Penerbangan luar negeri sebesar 2,64% sebagaimana diatur dalam KMK nomor 417/KMK.04/1996 dari peredaran bruto. Dalam perhitungan tersebut, tariff sebesar 2,64% sudah termasuk BPT” (Pengadilan Pajak, 2017).	Rincian perhitungan tariff sebesar 2,64% yang dilakukan BUT dilakukan dengan menghubungkan dengan SE-2/PJ.03/2008. SE tersebut memberikan rincian perhitungan (<i>breakdown</i>) atas tariff PPh final KPDA. Dalam rincian perhitungan tersebut, tariff PPh final KPDA sudah termasuk BPT. Dengan menggunakan rincian perhitungan tersebut, BUT melakukan <i>breakdown</i> atas tariff sebesar 2,64%, dan disimpulkan tariff sebesar 2,64% tersebut sudah termasuk BPT.
2	PMK nomor 257/PMK.03/2008 merupakan aturan yang mengatur secara umum, sedangkan KMK nomor 417/KMK.04/1996 merupakan aturan khusus yang mengatur BUT jasa pelayaran dan penerbangan luar negeri yang sampai saat ini belum dihapus. Usaha BUT adalah jasa pelayaran, sehingga menggunakan KMK nomor 417/KMK.04/1996 dan bukan PMK nomor 257/PMK.03/2008 (<i>lex specialis derogate legigeneralis</i>)	BUT melakukan interpretasi dengan menghubungkan KMK nomor 417/KMK.04/1996 dan PMK nomor 257/PMK.03/2008 dengan sistem hukum. Menurut BUT, KMK nomor 417/KMK.04/1996 bersifat khusus karena merupakan amanat Pasal 15 UU PPh sehingga PMK nomor 257/PMK.03/2008 tidak berlakubagi BUT Perusahaan Pelayaran.

Sumber: Pengadilan Pajak (2017), telah diolah kembali

Hal ini sama dengan pendapat BUT X yang menyatakan bahwa tarif sebesar 2,64 persen dalam KMK nomor 417/KMK.04/1996 sudah termasuk BPT. BUT X juga menggunakan interpretasi interpretasi sistematis atau logis dengan menghubungkan KMK tersebut dengan SE nomor SE-2/PJ.03/2008 yang merupakan aturan KPDA.

Masukan Penyelesaian Perbedaan Interpretasi

Berdasarkan teori, pembuat aturan harus membuat aturan dalam kata-kata dan kalimat yang jelas dan dapat dipahami agar aturan tersebut dipatuhi oleh pembaca. Pembuat aturan dalam

konteks penelitian ini adalah DJP, sedangkan pembaca adalah BUT dan pegawai DJP. Responden 2 (Personal Interview, 2020) yang mewakili DJP sebagai pembuat aturan menyatakan bahwa pada dasarnya tarif sebesar 2,64 persen pada KMK nomor 417/KMK.04/1996 sudah termasuk BPT. Dasar DJP menyatakan hal demikian adalah dengan menggunakan *breakdown* penghitungan dalam SE nomor SE-2/PJ.03/2008. Maksud DJP sebagai pembuat aturan dibandingkan dengan interpretasi BUT dan Pegawai DJP dapat dilihat dalam Tabel 4 sebagai berikut:

Tabel 4

Perbandingan Maksud DJP dengan Interpretasi Pegawai DJP dan BUT tentang BPT

No	Maksud DJP	Interpretasi Pegawai DJP	Interpretasi BUT
1	Tarif sebesar 2,64% sudah termasuk BPT.	Tarif sebesar 2,64% tidak termasuk BPT.	Tarif sebesar 2,64% sudah termasuk BPT.

Jurnal Akuntansi dan Pajak, 21 (02), 2021, 240

No	Maksud DJP	Interpretasi Pegawai DJP	Interpretasi BUT
2	Hal ini sama dengan <i>breakdown</i> penghitungan dalam SE nomor SE-2/PJ.03/2008. PMK nomor 257/PMK.03/2008 hanya untuk BUT yang tidak menanamkan kembali modalnya di Indonesia. BUT perusahaan pelayaran tidak menanamkan modalnya di Indonesia, sehingga tidak mengikuti PMK tersebut.	Tidak ada <i>breakdown</i> perhitungan tariff dalam KMK nomor 417/KMK.04/1996. Tidak ada surat penegasan yang menegaskan ntarif dalam KMK tersebut termasuk BPT. Kemudian terdapat PMK nomor 257/PMK.03/2008 yang menyatakan BPT atas BUT dihitung dengan menggunakan pembukuan.	Hal ini didasarkan pada <i>breakdown</i> penghitungan dalam SE nomor SE-2/PJ.03/2008.

Sumber: Responden 1 (2020); Responden 2 (2020); Pengadilan Pajak (2017), telah diolah kembali

Pegawai DJP sebagai pembaca aturan tidak melakukan interpretasi KMK nomor 417/KMK.04/1996 sesuai dengan maksud DJP sebagai pembuat aturan karena KMK tersebut tidak dibuat dalam kalimat yang jelas. Kemudian Responden 3 (Personal interview, 2020) menyatakan bahwa jika memang maksud DJP tariff sebesar 2,64 persen sudah termasuk BPT, seharusnya hal tersebut dinyatakan dalam kalimat yang jelas pada KMK tersebut. Jika tidak dinyatakan demikian, seharusnya tarif 2,64 persen tersebut tidak termasuk BPT. Terkait *breakdown* penghitungan dalam SE nomor SE-2/PJ.03/2008, menurut Responden 3 (Personal interview, 2020), seharusnya SE tersebut tidak mengatur norma karena SE bukan produk hukum. SE tersebut justru membuat KMK menjadi kabur, karena tarif yang terdapat dalam SE tersebut dapat mengubah tariff dalam KMK.

Terkait dengan PMK nomor 257/PMK.03/2008 sebagaimana telah dicabut dengan PMK nomor 14/PMK.03/2011, menurut Responden 2 (Personal interview, 2020) seharusnya sudah jelas bahwa BUT perusahaan pelayaran Singapura tidak mengikuti PMK tersebut. Dalam PMK tersebut memang terdapat kalimat "*bahwa untuk lebih memberikan kepastian hokum mengenai perlakuan perpajakan atas penanaman kembali Penghasilan Kena Pajak sesudah dikurangi Pajak Penghasilan dari suatu Bentuk Usaha Tetap...*" (Kemenkeu, 2008), sehingga interpretasi yang dilakukan pegawai DJP memang kurang tepat.

Tetapi menurut Responden 2 (Personal interview, 2020) masih terdapat kelemahan jika tariff sebesar 2,64 persen dalam KMK nomor 417/KMK.04/1996 sudah termasuk BPT karena KMK tersebut tidak memperhatikan P3B. P3B merupakan aturan khusus yang mengesampingkan KMK yang

merupakan aturan umum sesuai dengan asas *lex specialis derogate legigeneralis*. Setiap P3B memiliki tarif BPT yang berbeda-beda. Perhitungan tarif sebesar 2,64 persen dalam KMK tersebut menggunakan tarif BPT sebesar 20 persen sesuai dengan Pasal 26 UU PPh, sedangkan tarif BPT menurut P3B Indonesia dan Singapura adalah sebesar 15 persen. Jika menerapkantarif BPT berdasarkan P3B Indonesia dan Singapura, maka tariff PPh BUT perusahaan pelayaran Singapura bukan 2,64 persen, tetapi 2,43 persen dengan rincian sebagai berikut:

Peredaran Bruto	:	100%	
Penghasilan Netto	:	6%	
Tarif WP Badan	:	30%	
Tarif efektif PPh Final	:		(6%x30%)
Pasal 15		1,8%	
Perhitungan BPT			
Penghasilan Netto	:	6%	
Tarif PPh Pasal 15	:	1,8%	
DPP BPT	:	4,2%	(6%-1,8%)
Tarif BPT	:	20%	
Besarnya BPT	:	0,84%	(4,2%x20%)
Tarif PPh Final KMK- 417	:	2,64%	(1,8%+0,84%)

Tetapi perhitungan tersebut hanya berlaku bagi BUT perusahaan pelayaran asal Singapura. BUT perusahaan pelayaran dari negara selain Singapura harus memperhatikan ketentuan dalam P3B Indonesia dengan negara tersebut. Sebagai contoh, P3B Indonesia dan Korea Selatan mengatur tarif BPT sebesar 10 persen (Indonesia & Korea, 1988). Oleh karena itu masukan perubahan atas KMK nomor 417/KMK.04/1996 terkait BPT harus memperhatikan tarif yang diatur dalam P3B Indonesia dengan seluruh negara mitra.

Berdasarkan hal-hal yang telah diuraikan dan berdasarkan teori, berikut masukan penyelesaian perbedaan interpretasi tersebut:

1. Melakukan perubahan atas KMK nomor 417/KMK.04/1996 sebagai berikut:

a. Mengatur penghasilan neto dalam Pasal 2 ayat (1) tetap sebesar 6 persen, namun tarif PPh dalam Pasal 2 ayat (2) diubah dari 2,64 persen menjadi 1,8 persen karena P3B Indonesia dengan setiap negara mitra memiliki tarif BPT yang berbeda. Hal ini tidak mengubah maksud DJP atas tarif PPh sebesar 2,64 persen termasuk BPT, karena jika dilakukan operasi penghitungan jumlah tarif tetap PPh 2,64 persen dengan perhitungan sebagai berikut:

Peredaran Bruto	:	100%
Penghasilan Netto	:	6%
Tarif WP Badan	:	30%
Tarif PPh Badan	:	1,8%
Perhitungan <i>Branch Profit Tax</i>		
Penghasilan Netto	:	6%
Tarif PPh Pasal 15	:	1,8%
DPP <i>Branch Profit Tax</i>	:	4,2%
Tarif PPh Pasal 26 ayat (4)	:	20%
Besarnya <i>Branch Profit Tax</i>	:	0,84%
Tarif PPh Final KMK-417	:	2,64%

b. Menambah pasal yang menyatakan bahwa pengenaan BPT mengikuti ketentuan P3B Indonesia dengan negara asal BUT perusahaan pelayaran.

2. Terkait PMK nomor 257/PMK.03/2008 sebagaimana telah dicabut dengan PMK nomor 14/PMK.03/2011, sebaiknya dibuat surat penegasan yang menyatakan bahwa PMK tersebut untuk mengatur perlakuan pajak atas penanaman kembali modal BUT. Tidak diperlukan perubahan dalam PMK karena maksud PMK tersebut sudah dinyatakan dalam kalimat yang jelas.

4. KESIMPULAN

Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk (1) Menganalisis bagaimana DJP dan BUT menginterpretasikan BPT atas BUT perusahaan pelayaran asal Singapura, serta (2) memberikan masukan untuk menyelesaikan perbedaan interpretasi agar tidak terjadi kembali

dikemudian hari, apakah membuat perubahan atas aturan yang sudah ada atau membuat surat penegasan atas interpretasi aturan yang sudah ada. Berdasarkan hasil penelitian, maka diambil kesimpulan sebagai berikut: (1) Pegawai DJP menggunakan interpretasi gramatikal dalam melakukan interpretasi KMK nomor 417/KMK.04/1996 terkait BPT dan menyatakan bahwa tidak ada kata-kata atau kalimat dalam KMK tersebut yang menyatakan bahwa BPT sudah termasuk dalam tarif PPh sebesar 2,64 persen. Kemudian tidak terdapat *breakdown* atas tarif PPh dalam KMK tersebut sehingga pegawai DJP menginterpretasikan tarif PPh tersebut tidak termasuk BPT. Sedangkan BUT menggunakan interpretasi sistematis atau logis dan menyatakan bahwa *breakdown* atas tarif sebesar 2,64 persen dapat dihubungkan dengan SE nomor SE-2/PJ.03/2008 yang merupakan aturan KPDA. Dengan mempergunakan perhitungan dalam *breakdown* tersebut, BUT menginterpretasikan tarif PPh sebesar 2,64 persen sudah termasuk BPT, dan (2) masukan penyelesaian perbedaan interpretasi adalah mengubah KMK nomor 417/KMK.04/1996 dengan mengatur penghasilan neto sebesar 6 persen dan tarif PPh sebesar 1,8 persen, serta membuat surat penegasan atas PMK nomor 14/PMK.03/2011 yang menyatakan bahwa aturan tersebut untuk BUT yang menanamkan kembali modalnya di Indonesia

Keterbatasan

Keterbatasan dari penelitian ini adalah tidak melakukan penelitian lebih lanjut atas mekanisme pemotongan dan penyeteroran PPh BUT perusahaan pelayaran. Jika tarif diubah menjadi 1,8 persen dan penerapan BPT mengikuti P3B Indonesia dengan negara mitra, apakah mekanisme pemotongan dan penyeteroran PPh dalam SE nomor SE-32/PJ.4/1996 masih dapat diterapkan atau tidak. Diperlukan waktu untuk melakukan penelitian atas dampak perubahan tarif yang disarankan dalam penelitian. Kemudian penelitian ini hanya fokus pada aspek perpajakan BUT perusahaan pelayaran berupa BPT, masih terdapat aspek perpajakan lain yang belum diteliti dalam penelitian ini.

Saran Untuk Penelitian Selanjutnya

Penelitian ini hanya memperhatikan aspek perpajakan BPT. Masih terdapat aspek perpajakan BUT perusahaan pelayaran seperti penurunan tarif sebesar 50 persen berdasarkan P3B Indonesia dan Singapura. Bahkan terdapat P3B Indonesia dengan negara mitra yang tidak memberikan hak pemajakan

kepada Indonesia. Penelitian selanjutnya disarankan untuk meneliti dampak dari hak pemajakan berdasarkan P3B terhadap KMK nomor 417/KMK.04/1996. Jika penurunan tarif sebesar 50 persen berdasarkan P3B Indonesia dan Singapura diterapkan, apakah penurunan tersebut berdasarkan tarif 2,64 persen yang menurut DJP telah termasuk BPT atau tidak. Jika berdasarkan tarif 2,64 persen, apakah sudah memenuhi asas *lex specialis derogate legi generalis*, karena tarif 2,64 persen dalam KMK tersebut menggunakan tarif UU PPh. Kemudian penurunan tarif membuat tarif BPT menjadi 10 persen (50% x 20%), padahal penurunan tarif hanya diberikan pada PPh badan, bukan terhadap BPT juga.

5. REFERENSI

- Admiral, A. T. (2016). *Analisis Regulasi Pajak Perusahaan Pelayaran Niaga di Indonesia ditinjau dari The Four Maxims Adam Smith*. Universitas Indonesia.
- Arnold, B. J. (2016). *International Tax Primer*. Kluwer Law International.
- Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative research in psychology. Qualitative Research in Psychology*.
- Hartono, H. B. (2018). Dispute Resolution in the Case of Production Sharing Contract vs Tax Treaty (Case Study of Government of Indonesia vs Oil and Gas Contractors in Branch Profit Tax Issue). *International Conference on Energy and Mining Law*. Advances in Economics, Business and Management Research.
- Holmes, O. W. (1899). The Theory of Legal Interpretation. *Harvard Law Review*, 12, 417–420. Retrieved from <https://www.jstor.org/stable/1321531>
- Indonesia, & Korea. *AGREEMENT BETWEEN THE GOVERNMENT OF THE REPUBLIC OF INDONESIA AND THE GOVERNMENT OF THE REPUBLIC OF KOREA FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION AND THE PREVENTION OF FISCAL EVASION WITH RESPECT TO TAXES ON INCOME*. , (1988).
- Kemenkeu. *Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 417/KMK.04/1996 Tentang Norma Penghitungan Khusus Penghasilan Neto Bagi Wajib Pajak Perusahaan Pelayaran Dan/Atau Penerbangan Luar Negeri*. , (1996).
- Kemenkeu. *Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 257/PMK.03/2008 Tentang Perlakuan Perpajakan atas Penghasilan Kena Pajak Sesudah Dikurangi Pajak dari Suatu Bentuk Usaha Tetap*. , (2008).
- Kemenlu. (2019). Kemenlu. Retrieved March 6, 2019, from <https://www.kemlu.go.id/id/kebijakan/Pages/ke-rjasama-bilateral.aspx>
- Krever, R., & Mellor, P. (2014). *Legal Interpretation of Tax Law: Australia*.
- Maharisa, W. (2013). *Analisis Perlakuan Pajak Penghasilan terhadap Bentuk Usaha Tetap yang Menjalankan Usaha Jasa Konstruksi*. Universitas Indonesia.
- Mertokusumo, S. (2007). *PENEMUAN HUKUM Sebuah Pengantar (Kedua)*. Yogyakarta: Liberty.
- Patton, M. Q. (2012). *Qualitative research & Evaluation Method* (3rd ed.). Sage Publications, Inc.
- Pengadilan Pajak. (2017). *Putusan Pengadilan Pajak Nomor Put-86004/PP/M.XIIIB/13/2017*. Retrieved from <http://www.setpp.kemenkeu.go.id/risalah>
- Putra, W. E., Kusuma, I. L., & Dewi, M. W. (2019). Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kepatuhan Wajib Pajak (Studi Kasus pada Wajib Pajak Orang Pribadi dan Badan di Wilayah Kota Jambi). *Jurnal Akuntansi Dan Pajak*, 20(1), 43–54.
- RI. *Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008*. , (1983).
- Yin, R. K. (2016). *Qualitative Research from Start to Finish* (Second). The Guilford Press.
- Yulianti, Widowati, L. S., & Santoso, A. (2020). Determinant Compliance with People's Tax Obligations. *Jurnal Akuntansi Dan Pajak*, 21(1), 121–129.