

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Hukum pajak mempunyai hubungan yang erat dengan hukum perdata, karena hukum pajak mengambil sasaran pada peristiwa, keadaan dan perbuatan¹, yang berada dalam lapangan hukum perdata baik sebagai subjek pajak maupun sebagai objek pajak. Pengenaan pajak terhadap Bentuk Usaha Tetap disingkat (BUT), karena BUT sebagai sasaran yang dikenakan pajak. Pengertian BUT menurut UU No. 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan, Pasal 2 ayat (5) berbunyi :

- Yang dimaksud dengan bentuk usaha tetap adalah bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia, yang dapat berupa :
- a. Tempat kedudukan manajemen
 - b. Cabang perusahaan
 - c. Kantor perwakilan
 - d. Gedung kantor
 - e. Pabrik
 - f. Bengkel
 - g. Pertambangan dan penggalan sumber alam, wilayah kerja pengeboran yang digunakan untuk eksplorasi pertambangan.
 - h. Perikanan, peternakan, pertanian, perkebunan, atau kehutanan.
 - i. Proyek konstruksi, instalansi atau proyek perakitan.
 - j. Pemberian jasa dalam bentuk apapun oleh pegawai atau oleh orang lain, sepanjang dilakukan lebih dari 60 (enam puluh) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan.
 - k. Orang atau badan yang bertindak selaku agen yang kedudukannya tidak bebas.
 - l. Agen atau pegawai dari perusahaan asuransi yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menerima premi asuransi atau menanggung risiko di Indonesia.

¹Y. Sri Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak*, CV. Andi Offset, Yogyakarta, 2009 hlm 61. Lihat Nandang Najmudin, *Paradigma Baru Hukum Perpajakan Di Indonesia*, CV Delta Teknologi, Bandung, Tahun 2012, hlm192.

BUT sendiri termasuk lapangan hukum keperdataan, demikian juga hubungan hukum antara BUT dengan pemiliknya termasuk hubungan hukum keperdataan. Pajak adalah gejala masyarakat, masyarakat adalah bagian dari subjek hukum. Artinya bahwa pajak hanya terdapat dalam masyarakat, jika tidak ada masyarakat tidak akan ada yang namanya pungutan pajak oleh Pemerintah (Dirjen Pajak). Masyarakat adalah kumpulan individu yang mempunyai kepentingan untuk hidup bersama. Untuk mencapai hidup bersama itu diperlukan organisasi yang teratur dan biaya-biaya untuk pembangunan.

Masyarakat yang didalamnya terdiri dari individu atau orang pribadi mempunyai hak dan kewajiban, karenanya orang pribadi termasuk bagian dari subjek hukum. Dalam hukum pajak dijelaskan, bahwa yang menjadi subjek pajak atau Wajib pajak adalah orang dan badan, pengertian badan di sini tidak disebutkan badan hukum tapi cukup badan saja. Subjek pajak pada dasarnya adalah sesuatu yang menurut undang-undang pajak dapat diberi hak dan kewajiban perpajakan². Adapun yang menjadi permasalahan judul penelitian ini adalah sebagaimana telah disebutkan di atas, bahwa dalam dunia ilmu hukum yang menjadi subjek hukum adalah orang pribadi dan badan hukum, sebagaimana dikemukakan oleh C.S.T Kansil, bahwa dewasa ini subjek hukum itu terdiri dari : a. Manusia (*natuurlijke person*), dan b. badan hukum (*recht person*)³, demikian juga menurut Daliyo, bahwa sesuatu yang dapat menjadi subjek hukum adalah manusia/orang (*natuurlijke person*) dan badan hukum (*recht person*)⁴ namun lain halnya dalam bidang hukum pajak, bahwa yang menjadi subjek pajak (subjek hukum), selain orang pribadi, badan (tidak disebut badan hukum) juga Bentuk Usaha Tetap (BUT). Selain itu unsur-unsur subjek pajak sebagai pendukung hak dan kewajiban pengaturannya antara Undang-Undang Pajak

²John Hutagaol, (at all), *Kapita Selekt Perpajakan*, Penerbit Salemba Empat, Jakarta, 2006, hlm. 1.

³ C.S.T. Kansil, *Pengantar Ilmu Hukum Dan Tata Hukum Indonesia*, Balai Pustaka, Jakarta, Tahun 1989, hlm. 117.

⁴ Daliyo, *Pengantar Ilmu Hukum*, Prenhalindo, 2001, hlm. 98.

Penghasilan dengan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan berbeda konsep antara lain sebagai berikut :

Menurut Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan Pasal 2 ayat (1) berbunyi : yang menjadi subjek pajak adalah :

- a. 1) orang pribadi
 - 2) warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak.
- b. badan dan
- c. bentuk usaha tetap

Dalam Pasal 2 ayat (1) UU di atas disebutkan: Bentuk Usaha Tetap merupakan bagian dari subjek pajak yang mandiri, akan tetapi dalam Penjelasan UU No. 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan Pasal 2 ayat (1 huruf b), BUT termasuk bagian dari badan yang berbunyi sebagai berikut :

Badan adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, badan usaha milik negara atau badan usaha milik daerah dengan nama dan dalam bentuk apa pun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga, dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan **bentuk usaha tetap**⁵.

Penjelasan UU PPh di atas menempatkan Bentuk Usaha Tetap (BUT) sebagai bagian dari badan, hal ini sama denganyang diatur dalam UU No. 16 Tahun 2009 Tentang Penetapan Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang No. 5 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas UU No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menjadi UU No. 28 Tahun 2007 Tentang Perubahan UU Ketiga Atas UU No. 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan, Pasal 1 ayat (3) berbunyi :

⁵Penjelasan Pasal 1 ayat 1 huruf b UU No 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan.

Badan adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi Perseroan Terbatas, Perseroan Komenditer, perseroan lainnya, badan usaha milik Negara atau badan usaha milik daerah dengan nama dan dalam bentuk apapun, firma kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan yayasan, organisasi masa, organisasi social politik atau organisasi lainnya, lembaga dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan **bentuk usaha tetap**.

UU KUP di atas meletakkan Bentuk Usaha Tetap (BUT) termasuk unsur badan, tidak berdiri sendiri sebagai unsur subjek pajak. Permasalahannya dapat dijelaskan, bahwa keberadaan BUT dalam UU PPh termasuk unsur bagian subjek pajak yang mandiri, akan tetapi dalam Penjelasan UU PPh dan UU KUP Bentuk Usaha Tetap(BUT) termasuk bagian dari badan, penyebutan istilah badan ini tidak disebutkan termasuk kata gori badan usaha atau badan hukum.

Hal inilah yang mendorong Peneliti untuk mengangkat judul skripsi mengenai “**KEDUDUKAN BENTUK USAHA TETAP (BUT) SEBAGAI SUBJEK PAJAK DIHUBUNGKAN DENGAN KONSEP SUBJEK HUKUM DALAM BIDANG ILMU HUKUM**”

B. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang penelitian di atas dapat diajukan rumusan masalah sebagai berikut :

1. Bagaimanakah kepastian hukum kedudukan Bentuk Usaha Tetap (BUT) sebagai bagian dari subjek pajak dalam Undang-Undang No. 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan, apabila dihubungkan dengan konsep subjek hukum dalam bidang ilmu hukum ?
2. Bagaimanakah konsep subjek pajak dalam undang-undang bidang perpajakan di Indonesia yang sesuai dengan konsep subjek hukum dalam bidang ilmu hukum ?

C. Tujuan Penelitian

1. Untuk menemukan kepastian hukum Bentuk Usaha Tetap sebagai subjek pajak bila dihubungkan dengan konsep subjek hukum dalam bidang ilmu hukum.
2. Untuk menemukan konsep subjek pajak dalam undang-undang bidang perpajakan di Indonesia yang sesuai dengan konsep subjek hukum dalam bidang ilmu hukum.

D. Kegunaan Penelitian

Ada 2 (dua) kegunaan dari hasil penelitian ini antara lain :

1. Secara teoritis, diharapkan dapat memberikan manfaat berupa sumbangan pemikiran dalam pengembangan ilmu hukum, khususnya hukum perdata yang ada kaitannya dengan hukumperpajakan di Indonesia.
2. Secara praktis, hasil penelitian ini diharapkan dapat dijadikan masukan bagi pihak yang berwenang untuk membuat kebijakan dalam hal ini yakni Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) dan Presiden dalam pembentukan peraturan perundang-undangan bidang perpajakan yang sesuai dengan konsep hukum dalam bidang ilmu hukum.

E. Kerangka Pemikiran

1. Teori Hukum Pembangunan

Membahas eksistensi Bentuk Usaha Tetap (BUT) sebagai subjek pajak dalam kaitannya dengan konsep subjek hukum dalam ilmu hukum, akan terkait dengan teori hukum pembangunan. Teori hukum pembangunan ini hasil pemikiran Mochtar Kusumaatmadja. Konsep hukum menurut beliau adalah keseluruhan asas-asas dan kaidah-kaidah yang mengatur kehidupan manusia dalam masyarakat, yang juga meliputi lembaga-lembaga (institutions) dan proses-proses (process) yang mewujudkan berlakunya kaidah-kaidah itu dalam kenyataan⁶. Tujuan yang ingin dicapai dari konsep hukum pembangunan yaitu adanya kepastian hukum.

⁶ Mochtar Kusumaatmadja, *Pungsi dan Perkembangan Hukum Dalam Pembangunan Nasional* , Bandung, LPHK FH, Unpad, Bina Cipta, 1986, hlm.15.

Otje Salman mengomentari tentang konsep hukum yang dikemukakan oleh Mochtar Kusumaatmadja antara lain :

“Asas dan kaidah mencerminkan pengaruh aliran positivisme hukum. Istilah asas itu sendiri berarti nilai moral tertinggi, sedangkan kaidah merupakan patokan tentang perikelakuan yang seharusnya yang berisi perintah-larangan dan kebolehan. Tujuan hukum yang ingin dicapai adalah kepastian hukum. Sedangkan istilah lembaga dan proses mencerminkan pengaruh *sociologicalJurisprudence* dan *pragmatic legal realism*⁷”.

Pemikiran tersebut, kaitannya dengan kedudukan BUT dalam hukum pajak dapat dikemukakan, bahwa hukum pajak terkandung asas hukum dan norma hukum sebagai landasan hukum berguna untuk mengatur hubungan antara rakyat (wajib pajak) dengan Negara, yang sekaligus dapat memberikan jaminan adanya kepastian hukum, dan hukum pajak itu sendiri dalam pembentukannya memperhatikan kaidah-kaidah hukum dalam bidang ilmu hukum dan nilai-nilai yang hidup dalam masyarakat, sehingga pada akhirnya masyarakat dapat menerimanya. Hukum memerlukan kekuasaan, dan kekuasaan itu harus diatur dengan hukum, karena hukum tanpa kekuasaan adalah angan-angan dan kekuasaan tanpa hukum adalah kelaliman. Melalui kekuasaan, hukum dapat berfungsi seperti yang dikehendaki oleh Mochtar Kusumaatmadja, bahwa fungsi hukum adalah sebagai alat pembaharuan masyarakat atau sarana pembaharuan masyarakat⁸.

Beliau dalam kutipannya lebih menyukai sebutan sarana pembaharuan masyarakat⁹, karena itu, hukum tanpa kekuasaan sulit untuk mewujudkan hukum sebagai sarana pembaharuan masyarakat. Konsep hukum sebagai sarana pembaharuan masyarakat dari Mochtar Kusumaatmadja, mengintrodusir pendapat Roscoe Pound, bahwa : “*Law as a tool of social*

⁷ Otje Salman, *Ikhtisar Filsafat Hukum*, Bandung, Armico, 1986, hlm.31- 32

⁸Mochtar Kusumaatmadja, *Hukum Masyarakat dan Pembinaan Hukum Nasional*, LPHK Fak. Hukum Unpad, 1976, hlm. 8-9.

⁹*Ibid.*

*engineering*¹⁰. Artinya hukum dapat berperan sebagai alat pembaruan masyarakat. Pendapat hukum sebagai alat rekayasa masyarakat, dimana hukum berfungsi sebagai alat merupakan perkembangan aliran hukum yang baru dalam arti modern berawal dari Amerika Serikat dengan Roscoe Pound sebagai pendirinya.

2. Teori subjek hukum dalam ilmu hukum

Sudah menjadi maklum, dalam dunia ilmu hukum subjek hukum itu terdiri dari orang pribadi atau manusia dan badan hukum. Hukum tidak hanya memikirkan manusia sebagai subjek dalam hukum, melainkan juga bukan orang. Dengan demikian di samping manusia, hukum masih membuat konstruksi fiktif yang kemudian diterima, diperlukan dan dilindungi seperti halnya ia memberikan perlindungan terhadap manusia. Konstruksi yang demikian itu disebut sebagai badan hukum¹¹. Hukum mempunyai kebebasan untuk memutuskan apa yang ia ingin ciptakan sebagai suatu konstruksi yang berasal dari imajinasinya. Bagaimanapun juga perluasan fiktif tersebut tentulah dimaksud untuk mencapai tujuan tertentu dan dalam rangka itulah hukum menciptakan suatu kepribadian yang baru tersebut¹². Badan yang diciptakannya itu sendiri dari corpus yaitu struktur fisiknya dan ke dalamnya hukum memasukkan unsur animus yang membuat badan itu mempunyai kepribadian. Oleh karena badan hukum ini merupakan ciptaan hukum, maka kecuali penciptaannya, kematiannya pun juga ditentukan oleh hukum¹³.

Badan hukum sebagai pembawa hak dan kewajiban dapat melakukan perjanjian-perjanjian memiliki kekayaan-kekayaan yang terpisah dari kekayaan anggota-anggotanya, bedanya dengan manusia, bahwa badan hukum diciptakan oleh manusia, tidak dapat mewariskan, tidak bisa mati tidak dapat melakukan perkawinan, tidak bisa dipenjara kecuali

¹⁰*Ibid.*

¹¹ Satjipto Rahardjo, *Ilmu Hukum*, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung 2000, hlm. 69.

¹²*Ibid.*

¹³*Ibid.*

kena hukuman denda. Dengan demikian keberadaan badan hukum ada persamaan dan perbedaan dengan manusia. Kaitannya teori badan hukum dengan kedudukan BUT dalam hukum perpajakan, semestinya konsep subjek pajak mengikuti konsep subjek hukum dalam bidang ilmu hukum.

3. Teori Badan Hukum

Ada beberapa pendapat dan teori sebagai pembenaran mengenai badan hukum sebagai pendukung hak dan kewajiban, sehingga badan hukum dapat dikatakan sebagai subjek hukum antara lain :

1. E.M. Meijers mengatakan, bahwa badan hukum meliputi sesuatu yang menjadi pendukung hak dan kewajiban.
2. Logemann mengatakan, bahwa badan hukum adalah personifikasi yaitu suatu perwujudan atau penjelasan hak-kewajiban.
3. Utrecht berpendapat, bahwa badan hukum yaitu badan yang menurut hukum berkuasa/berwenang menjadi pendukung hak, atau badan hukum adalah setiap pendukung hak yang tidak berjiwa.
4. Bothink Menyebutkan, bahwa badan hukum hanyalah suatu gambar yuridis tentang identitas bukan manusia yang dapat melakukan perbuatan-perbuatan.
5. R. Subekti berpendapat, bahwa badan hukum pada pokoknya adalah suatu badan atau perkumpulan yang dapat mewakili hak-hak dan melakukan perbuatan seperti seorang manusia, serta memiliki kekayaan sendiri, dapat digugat atau menggugat di depan hakim.
6. R. Rochmat Soemitro mengemukakan, bahwa badan hukum ialah suatu badan yang dapat mempunyai harta, hak serta kewajiban seperti orang pribadi;
7. Wirjono Prodjodikoro mengemukakan suatu badan hukum sebagai suatu badan yang di samping manusia perseorangan juga dianggap dapat bertindak dalam hukum yang mempunyai hak-hak, kewajiban-kewajiban dan perhubungan hukum terhadap orang lain atau badan lain.
8. Hans Kelsen, suatu badan hukum adalah sekelompok orang yang oleh hukum diperlakukan sebagai suatu kesatuan yaitu sebagai suatu pribadi (*persoon*) yang mempunyai hak dan kewajiban¹⁴. Misalnya saja suatu badan hukum boleh mempunyai, menjual atau membeli rumah boleh menghadapkan pihak lain ke muka hakim, dan pada gilirannya ia dapat dihadapkan ke muka hakim oleh pihak lain. Hans Kelsen menganggap negara sebagai suatu badan hukum atau *Rechtspersoon* (juristic person), seperti suatu perseroan terbatas (PT).

¹⁴ Hans Kelsen, *General Theory of Law and State*, New York : Russell and Russell, 1961, hlm. 181-191.

Beberapa teori tentang badan hukum ¹⁵yaitu :

- a. Teori fiktif dari von Savigny berpendapat, bahwa badan hukum itu semata-mata buatan negara saja. Menurut alam, bahwa hanya manusia sajalah sebagai subjek hukum, badan hukum itu hanya suatu fiksi saja.yaitu, sesuatu yang sesungguhnya tidak ada, akan tetapi orang menciptakan dalam bayangannya suatu pelaku hukum (badan hukum) sebagai subjek hukum hampir disamakan dengan manusia. Penganut teori ini yaitu, Houwing dalam disertasinya “*Subjectief recht, rechtssubject en rechtspersoon*” (Leiden 1939).
- b. Teori harta kekayaan bertujuan dari Brinz. Menurut teori ini sebetulnya hanya manusia saja yang berhak menjadi subjek hukum, akan tetapi tidak dapat dibantah, bahwa selain manusia ada yang lain sebagai pendukung hak dan kewajiban yaitu, badan hukum. Pendukung teori ini yaitu, Van der Heyden dalam karangannya “*Het Schijnbeeld van der rechtspersoon*”. Teori ini dapat diberlakukan dalam bentuk yayasan yang tidak mempunyai anggota.
- c. Teori organ dari Otto von Gierke, bahwa badan hukum itu suatu realita, dengan demikian sesungguhnya sama dengan sifat kepribadian manusia dalam pergaulan hukum. Pendukung teori ini yaitu : Mr. L.C. Polano “ dalam disertasinya “*Rechtspersoon lijkheid van vereenigingen*”, (Leiden 1910).

¹⁵ R. Ali Rido, *Badan Hukum dan Kedudukan Badan Hukum Perseroan, perkumpulan, koperasi, yayasan, wakaf.*, Penerbit Alumni, Bandung, 2001, hlm. 7.

- d. Teori “*propriete colective*” dari Pianiol (*gezamenlijke vermogens theorie* Molengraaff). Menurut teori ini, bahwa hak dan kewajiban badan hukum itu pada hakekatnya adalah hak dan kewajiban anggota bersama-sama. Di samping hak-hak pribadi, hak milik serta kekayaan itu merupakan harta kekayaan bersama. Sebagai pengikut teori ini yaitu Star Busmann dan Kranenburg. Teori ini berlaku bagi korporasi badan hukum yang mempunyai anggota, akan tetapi bagi Yayasan kurang banyak berarti.

F. Langkah-Langkah Penelitian

1. Spesifikasi

Metode penelitian yang digunakan bersifat deskriptif analitis¹⁶, hal ini dimaksudkan untuk memperoleh gambaran mengenai fakta, dan menganalisis terhadap data sekunder terutama segi peraturan perundang-undangan, yang didukung oleh data primer tentang pengaturan Bentuk Usaha Tetap (BUT) dalam perundang-undangan perpajakan.

2. Pendekatan

Pendekatan Jenis penelitian yang digunakan, yaitu metode yuridis normatif, yaitu perolehan atas data sekunder, yang selanjutnya dianalisis berdasarkan norma-norma, kaidah-kaidah, doktrin-doktrin hukum dan asas-asas yang sudah baku dalam ilmu hukum.

3. Sumber

Selama pengumpulan data dilakukan penelitian kepustakaan untuk mendapatkan data sekunder berupa bahan hukum primer, bahan hukum sekunder dan bahan hukum tersier. Dalam penelitian kepustakaan dilakukan inventarisasi terhadap : a. Bahan hukum primer berupa : Peraturan perundang-undangan. b. Bahan hukum sekunder berupa : Artikel ilmiah dalam jurnal

¹⁶ Penelitian deskriptif biasanya dipergunakan oleh Peneliti untuk menjawab sebuah atau beberapa pertanyaan mengenai keadaan objek atau subjek amatan secara rinci. Bagong Suyanto (*et.al*), *Metode Penelitian Sosial : Berbagai Alternatif Pendekatan, Menetapkan Fokus dan Merumuskan Masalah yang Layak Diteliti*, Kencana Frenada Media Group, 2005, hlm. 17-18.

ilmiah, berbagai hasil penelitian sebelumnya, buku-buku, makalah-makalah yang ditulis oleh para ahli khususnya dalam bidang hukum, dan tulisan lainnya terkait dengan identifikasi masalah penelitian. c. Bahan hukum tersier, yaitu bahan yang memberikan informasi tentang bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder misalnya : Kamus hukum, kamus filsafat, kamus bahasa, Bibliografi, Indeks kumulatif, dan ensiklopedia hukum.

4. Pengumpulan Data

Untuk menunjang dan melengkapi data sekunder, maka dilakukan pengumpulan data primer melalui studi penelitian lapangan (*field research*) dengan cara studi dokumen, yaitu pertama, melakukan penelitian terhadap dokumen-dokumen yang erat kaitannya dengan objek penelitian. Kedua melakukan wawancara, yaitu melakukan tanya jawab untuk memperoleh data primer secara langsung terhadap responden yang dianggap sangat layak dan menguasai terhadap masalah objek penelitian.

