

Pembayaran Royalti ke Luar Negeri: Tinjauan Pengaruh Mekanisme Pendaftaran Merek terhadap Perlakuan Perpajakannya

Benny Oktis Yanurwenda
Kementerian Keuangan, Indonesia

ABSTRACT

In international taxation, royalty payments, including royalties for the use of marks, abroad is an important issue because the payments have the potential to be utilized as a means of shifting income from one tax jurisdiction to another. This article aimed to review how tax treatment to the royalty payment to foreign legal subjects if it is related to the registration process of a trademark in Indonesia by foreign legal subjects, starting from the status of tax subjects in the Indonesian tax administration to the tax provisions applied. The research was conducted by reviewing of tax laws and trademarks and geographic indications laws. In general, the process of registering a trademark by a foreign legal subject as the owner may cause differences in the application of taxation on royalty payments made by the resident taxpayer to the foreign legal subject. In addition, the existence of the counterparty will affect the tax treatment of royalty payment transactions. Through a series of tests, the foreign legal subject can be treated as: Foreign Tax Subject, Permanent Establishment in Indonesia, or non-existent tax subject.

Keywords: Royalty, Overseas, Trademark Registration Mechanism, Tax Treatment

ABSTRAK

Dalam perpajakan internasional, pembayaran royalti, termasuk royalti atas pemakaian merek, ke luar negeri merupakan salah satu isu yang penting karena pembayaran tersebut berpotensi untuk digunakan sebagai sarana penggeseran penghasilan dari suatu yurisdiksi pajak ke yurisdiksi pajak lain. Artikel ini disusun untuk melakukan tinjauan bagaimana penerapan perpajakan atas pembayaran royalti ke subyek hukum asing dikaitkan dengan proses pendaftaran suatu merek di Indonesia oleh subyek hukum asing tersebut, baik dari segi status subyek pajaknya dalam administrasi perpajakan Indonesia hingga ketentuan pajak yang diterapkan. Penelitian ini dilakukan dengan melakukan penelaahan atas perundang-undangan perpajakan dan perundang-undangan merek dan indikasi geografis. Secara umum, proses pendaftaran merek yang dilakukan subyek hukum asing sebagai pemilik merek dapat menyebabkan perbedaan penerapan perpajakan atas pembayaran royalti yang dilakukan Wajib Pajak dalam negeri kepada subyek hukum asing pemilik merek tersebut. Di samping itu, eksistensi dari lawan transaksi akan mempengaruhi perlakuan perpajakan terhadap transaksi pembayaran royalti. Melalui serangkaian pengujian, subyek hukum luar negeri tersebut dapat diperlakukan sebagai: Subyek Pajak Luar Negeri, Bentuk Usaha Tetap di Indonesia, atau subyek pajak yang tidak memiliki eksistensi.

Kata Kunci: Royalti, Luar Negeri, Mekanisme Pendaftaran Merek, Perlakuan Perpajakan

1. PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Dalam khazanah perpajakan, royalti merupakan biaya yang dikeluarkan oleh suatu subyek pajak atas penggunaan suatu Hak atas Kekayaan Intelektual (HAKI), baik berupa merk, paten, maupun bentuk lainnya, yang dimiliki oleh pihak lain. Pembayaran royalti tersebut pada umumnya akan didasarkan pada suatu perjanjian di mana pihak pemegang Hak atas Kekayaan Intelektual memberikan ijin kepada pihak lawan untuk memperoleh manfaat ekonomi dari hak tersebut dengan pembatasan-pembatasan tertentu, seperti jangka waktu atau wilayah geografis, namun kepemilikan hak masih berada pada pemegang hak. Dengan demikian, eksistensi suatu hak kekayaan intelektual merupakan faktor penting dari adanya suatu pembayaran royalti.

Hak atas kekayaan intelektual merupakan salah satu bentuk dari barang tidak berwujud. Hal ini menyebabkan eksistensi dari hak kekayaan intelektual sangat tergantung pada keinginan dari pemilik hak. Hal ini menyebabkan hak kekayaan intelektual sangat mudah dipindahkan keberadaannya dari suatu

* Corresponding author: yanurwenda@gmail.com

tempat ke tempat lain atau dari pemilik ke pihak lain, bahkan bila perlu hingga melintasi batas negara.

Keadaan di atas menyebabkan permasalahan royalti menjadi salah satu titik rawan dalam perpajakan. Wajib Pajak dapat menempatkan hak kekayaan intelektualnya pada tempat-tempat yang paling menguntungkan secara perpajakan, termasuk ke luar negeri. Akibatnya, akan terjadi pergeseran basis pajak dari suatu penghasilan yang seharusnya dikenai pajak di Indonesia.

Untuk menghadapi permasalahan tersebut, penerapan ketentuan perpajakan untuk royalti perlu didasari dengan pemahaman tentang transaksi yang melatari pembayaran royalti tersebut. Pelaksanaan transaksi royalti perlu didasarkan pada substansi transaksi yang sebenarnya. Dari pemahaman tersebut, dapat dilakukan langkah-langkah untuk meminimalkan penghindaran pajaknya.

1.2. Perumusan Masalah dan Metode Penelitian

Mengingat permasalahan yang terkait dengan Hak Kekayaan Intelektual cukup luas, maka penelitian ini akan dibatasi terhadap permasalahan yang terkait dengan merek. Dari berbagai aspek yang berhubungan dengan regulasi merek, penelitian akan difokuskan pada aspek pendaftaran merek karena hal ini merupakan isu yang relevan dalam penentuan subyek terkait. Berdasarkan hal-hal tersebut, penelitian ini akan menganalisis pengaruh dari proses pendaftaran merek oleh subyek hukum asing terhadap perlakuan perpajakan atas pembayaran royalti dari Wajib Pajak Dalam Negeri kepada subyek hukum asing tersebut. Pembahasan akan meliputi: status subyek hukum tersebut di dalam administrasi perpajakan Indonesia, pemungutan pajak yang dilakukan atas transaksi tersebut, penerapan ketentuan perpajakan internasional, serta dampak bagi Wajib Pajak yang melakukan pembayaran.

1.3. Asumsi Dasar Penelitian

Penelitian ini dikembangkan dengan didasarkan pada asumsi bahwa terdapat hubungan antara proses pendaftaran merek yang dilakukan oleh subyek hukum asing dengan perlakuan perpajakan terhadap subyek hukum asing tersebut dalam administrasi perpajakan Indonesia. Keadaan ini akan menimbulkan dampak, yaitu apabila terdapat pembayaran royalti kepada subyek hukum asing tersebut oleh Wajib Pajak Dalam Negeri, maka perlakuan perpajakan terhadap pembayaran tersebut juga akan dipengaruhi kedudukan subyek hukum asing tersebut dalam administrasi perpajakan Indonesia.

2. TELAAH LITERATUR

2.1. Proses Pendaftaran Merek oleh Subyek Hukum Asing

Merek dalam Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2016 didefinisikan sebagai tanda yang dapat ditampilkan secara grafis berupa gambar, logo, nama, kata, huruf, angka, susunan warna, dalam bentuk 2 (dua) dimensi dan/atau 3 (tiga) dimensi, suara, hologram, atau kombinasi dari 2 (dua) atau lebih unsur tersebut untuk membedakan barang dan/atau jasa yang diproduksi oleh orang atau badan hukum dalam kegiatan perdagangan barang dan/atau jasa. Salah satu jenis merek yaitu merek dagang, yaitu Merek Dagang adalah Merek yang digunakan pada barang yang diperdagangkan oleh seseorang atau beberapa orang secara bersama-sama atau badan hukum untuk membedakan dengan barang sejenis lainnya. Merek tersebut dapat dimanfaatkan karena adanya Hak atas Merek, yang merupakan hak eksklusif yang diberikan oleh negara kepada pemilik merek untuk jangka waktu tertentu, baik menggunakan merek itu sendiri maupun memberikan izin kepada pihak lain untuk menggunakan merek tersebut.

Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2016 di antaranya mengatur mengenai perlindungan hukum terhadap suatu merek. Perlindungan hukum tersebut dilakukan melalui permohonan pendaftaran merek ke Kementerian Hukum dan HAM. Apabila permohonan tersebut memenuhi persyaratan, melalui serangkaian proses, merek akan diterbitkan sertifikat merek untuk diberikan kepada pemohon merek sehingga pemohon tersebut menjadi pemegang hak atas merek, yaitu hak eksklusif yang diberikan oleh negara kepada pemilik merek yang terdaftar untuk jangka waktu tertentu dengan menggunakan merek tersebut atau memberikan izin kepada pihak lain untuk menggunakannya.

Permohonan pendaftaran merek dapat dilakukan oleh subyek hukum Indonesia maupun subyek hukum asing. Untuk subyek hukum asing, terdapat beberapa saluran untuk melakukan permohonan pendaftaran merek, tergantung pada sifat dari merek yang didaftarkan. Saluran permohonan pendaftaran tersebut adalah:

- a. **Permohonan pendaftaran merek tanpa hak prioritas sebagaimana diatur dalam Pasal 4 Undang-Undang Merek dan Indikasi Geografis**

Dalam mekanisme ini, pemohon pendaftaran merek merupakan pemilik dari merek yang didaftarkan. Merek tersebut sebelumnya belum pernah didaftarkan, baik di Indonesia maupun di luar negeri. Permohonan tersebut harus dilengkapi dengan identitas pemohon serta dokumen-dokumen pendukung yang relevan.

Subyek hukum asing juga dapat mengajukan permohonan pendaftaran merek tanpa hak prioritas. Subyek hukum asing tersebut wajib mengajukan permohonan pendaftaran merek melalui kuasa. Subyek hukum asing tersebut juga wajib menyatakan dan memilih alamat kuasa sebagai domisili hukum di Indonesia. Apabila subyek hukum asing mendaftarkan mereknya dengan mekanisme dalam pasal 4 ini, berarti merek tersebut belum pernah didaftarkan sebelumnya, baik di Indonesia maupun di negara lainnya.

b. Permohonan pendaftaran merek dengan hak prioritas sebagaimana diatur dalam Pasal 9 Undang-Undang Merek dan Indikasi Geografis

Hak Prioritas adalah hak Pemohon untuk mengajukan Permohonan yang berasal dari negara yang tergabung dalam Konvensi Paris tentang Pelindungan Kekayaan Industri (*Paris Convention for the Protection of Industrial Property*) atau Persetujuan Pembentukan Organisasi Perdagangan Dunia (*Agreement Establishing the World Trade Organization*) untuk memperoleh pengakuan bahwa Tanggal Penerimaan di negara asal merupakan tanggal prioritas di negara tujuan yang juga anggota salah satu dari kedua perjanjian itu, selama pengajuan tersebut dilakukan dalam kurun waktu yang telah ditentukan berdasarkan perjanjian internasional dimaksud. Pemegang merek yang sudah mendapatkan pendaftaran merek di negara asalnya dapat melakukan pendaftaran dengan mekanisme ini. Apabila permohonan pendaftaran diterima, Indonesia akan memberikan perlindungan terhadap merek tersebut sejak merek tersebut didaftarkan di negara asal yang menjadi dasar dari penggunaan hak prioritas.

c. Permohonan pendaftaran merek internasional sebagaimana diatur dalam Pasal 52 Undang-Undang Merek dan Indikasi Geografis

Permohonan pendaftaran merek internasional dilakukan melalui permohonan yang ditujukan ke Indonesia sebagai salah satu negara tujuan yang diterima oleh Menteri dari biro internasional. Pemegang merek akan mengajukan permohonan pendaftaran melalui otoritas negara masing-masing. Otoritas akan meneruskan permohonan kepada biro internasional yang selanjutnya permohonan tersebut akan disampaikan ke Indonesia untuk dapat diproses pendaftaran merek internasionalnya.

2.2. Perlakuan Perpajakan atas Subyek Pajak yang Berasal dari Luar Negeri

a. Kewajiban Subyektif Subyek Pajak yang Berasal dari Luar Negeri

Sebagai negara dengan perekonomian terbuka, kegiatan ekonomi di Indonesia tidak hanya dapat dilakukan oleh Warga Negara Indonesia maupun badan hukum Indonesia, melainkan juga subyek hukum asing, baik Warga Negara Asing maupun badan hukum asing. Mereka melakukan kegiatan ekonomi melalui penanaman modal dengan mendirikan badan usaha di Indonesia atau tanpa melalui pendirian badan usaha baru. Keadaan ini memiliki konsekuensi dalam administrasi perpajakan Indonesia. Perlakuan perpajakan terhadap subyek hukum asing di Indonesia tergantung pada karakter penghasilan yang diperolehnya dan keadaan subyek pajak itu sendiri. Perlakuan tersebut adalah:

1) Subyek Pajak Luar Negeri (SPLN)

Subyek hukum asing akan diperlakukan sebagai SPLN apabila subyek pajak tersebut tidak memenuhi kriteria terkait dengan keberadaannya di Indonesia atau tidak memperoleh penghasilan dari Bentuk Usaha Tetap yang ada di Indonesia. SPLN tidak memiliki kewajiban untuk mendaftarkan diri sebagai Wajib Pajak di Indonesia. Perlakuan perpajakan atas penghasilan yang diperolehnya dari Indonesia dapat dibedakan menjadi dua jenis perlakuan, yaitu:

- a) secara umum, penghasilan tersebut tidak dikenai pajak di Indonesia, atau
- b) untuk jenis-jenis penghasilan tertentu, penghasilan tersebut dikenai pajak di Indonesia dengan menggunakan mekanisme pemotongan/pemungutan PPh.

2) Subyek Pajak Dalam Negeri (SPDN)

Subyek pajak asing dapat diperlakukan sebagai SPDN apabila subyek pajak tersebut memenuhi kriteria yang terkait dengan keberadaannya di Indonesia. Hal ini berakibat subyek pajak tersebut memiliki kewajiban untuk mendaftarkan diri menjadi Wajib Pajak. Hak dan kewajiban perpajakannya juga diperla-

kukan sebagaimana Wajib Pajak Dalam Negeri lainnya, seperti pemotongan/pemungutan pajaknya, pelaporan, maupun konsep *worldwide income*.

3) Bentuk Usaha Tetap (BUT)

Subyek pajak asing dianggap memiliki BUT apabila subyek pajak tersebut mendapatkan penghasilan di Indonesia melalui bentuk-bentuk usaha tertentu. Terdapat tiga indikasi yang menunjukkan suatu subyek pajak asing memiliki Bentuk Usaha Tetap di Indonesia, yaitu: *fixed place test*, *agency test*, dan *activity test*. Apabila subyek pajak asing tersebut terkena salah satu atau lebih dari pengujian tersebut, maka subyek pajak asing tersebut dianggap memiliki BUT di Indonesia dan pengenaan pajaknya diperlakukan sebagaimana SPDN.

b. Pemungutan Pajak Penghasilan yang Diperoleh Subyek Pajak yang Berasal dari Luar Negeri

Dalam rangka pemenuhan kewajiban perpajakan, terdapat dua mekanisme yang berlaku yaitu penyeteroran sendiri kewajiban pajak dan pemenuhan kewajiban pajak melalui mekanisme pemotongan/pemungutan pajak. Dalam hal Pajak Penghasilan, terdapat jenis-jenis penghasilan yang pemenuhannya melalui mekanisme pemungutan PPh. Untuk penghasilan tertentu yang dilakukan pemotongan/pemungutan PPh, mekanismenya tergantung pada subyek pajak yang dilakukan pemotongan/pemungutan PPh. Ketika subyek pajak diperlakukan sebagai SPDN, mekanisme pemungutannya menggunakan ketentuan sebagaimana diatur dalam Pasal 21, Pasal 22, atau Pasal 23 UU PPh. Sementara itu, untuk SPLN, mekanisme pemungutan PPh-nya mengacu pada Pasal 26 UU PPh.

Dalam mekanisme PPh Pasal 26, beberapa hal menjadi isu krusial dalam penerapan ketentuannya. Pertama, jenis penghasilan yang dilakukan pemungutan PPh terbatas pada jenis-jenis penghasilan tertentu. Jenis penghasilan selain penghasilan yang sudah diatur tidak dilakukan pemungutan PPh. Kedua, negara asal penerima penghasilan juga menjadi hal yang perlu diperhatikan. Secara umum, SPLN akan dipungut pajak dengan tarif sebagaimana diatur dalam Undang-Undang PPh. Namun demikian, terhadap subyek pajak yang berasal dari negara yang memiliki Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dengan Indonesia, tarif pajak yang diterapkan adalah tarif P3B.

c. Beneficial Owner

Konsep *Beneficial Owner* merupakan konsep yang penting dalam pemungutan pajak terhadap SPLN. Suatu P3B dapat diberlakukan terhadap suatu SPLN apabila subyek pajak tersebut memenuhi kriteria *Beneficial Owner*. Apabila SPLN tidak memenuhi persyaratan *beneficial owner*, hal ini mengindikasikan terjadinya *treaty shopping* untuk memanfaatkan tarif pajak yang lebih rendah.

Indonesia telah memiliki pengaturan untuk menguji apakah suatu subyek pajak luar negeri memenuhi persyaratan mengenai *beneficial owner* di suatu negara. Hal ini telah diatur dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-25/PJ/2018. Pada peraturan tersebut diatur bahwa agar suatu P3B dapat diterapkan terhadap suatu SPLN, Subyek Pajak tersebut harus memenuhi persyaratan:

- a) WP memiliki:
 - o substansi ekonomi (*economic substance*) dalam pendirian entitas atau pelaksanaan transaksi;
 - o bentuk hukum (*legal form*) yang sama dengan substansi ekonomi (*economic substance*) dalam pendirian entitas atau pelaksanaan transaksi;
 - o kegiatan usaha yang dikelola oleh manajemen sendiri dan manajemen tersebut mempunyai kewenangan yang cukup untuk menjalankan transaksi;
 - o aset tetap dan aset tidak tetap, yang cukup dan memadai untuk melaksanakan kegiatan usaha di negara mitra atau yurisdiksi mitra P3B selain aset yang mendatangkan penghasilan dari Indonesia;
 - o pegawai dalam jumlah yang cukup dan memadai dengan keahlian dan keterampilan tertentu yang sesuai dengan bidang usaha yang dijalankan perusahaan; dan
 - o kegiatan atau usaha aktif selain hanya menerima penghasilan berupa dividen, bunga dan/atau royalti yang bersumber dari Indonesia; serta
- b) tidak terdapat pengaturan transaksi baik secara langsung maupun tidak langsung dengan tujuan untuk mendapatkan manfaat dari penerapan P3B antara lain:
 - o pengurangan beban pajak; dan/atau
 - o tidak dikenakannya pajak di negara atau yurisdiksi manapun (*double non taxation*), yang

bertentangan dengan maksud dan tujuan dibentuknya P3B.

d. Transaksi yang Memiliki Hubungan Istimewa

Ketika suatu transaksi disepakati oleh pihak-pihak terkait, maka transaksi tersebut disusun atas dasar kepentingan dari masing-masing pihak. Masing-masing pihak akan memperjuangkan manfaat terbaik yang dapat mereka peroleh sesuai dengan keadaan masing-masing. Keuntungan maupun kerugian yang dihasilkan transaksi tersebut seharusnya mencerminkan mekanisme pasar yang sebenarnya berdasarkan keinginan bebas dari tiap pelaku pasar.

Namun demikian, berbeda halnya apabila ternyata transaksi tersebut dilakukan oleh pihak-pihak yang saling memiliki hubungan istimewa/afiliasi. Pihak-pihak terafiliasi tersebut dapat menyusun transaksi yang dilakukannya dengan mempertimbangkan manfaat terbaik yang dapat diperoleh secara bersama-sama. Salah satu upaya yang dilakukan adalah menyusun transaksi sedemikian rupa sehingga menghasilkan kewajiban perpajakan secara agregat yang paling kecil.

Undang-Undang PPh memberikan pengaturan terhadap risiko pengaturan transaksi yang melibatkan pihak-pihak terafiliasi. Dalam Pasal 18 ayat (3), Direktur Jenderal Pajak diberikan kewenangan untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi WP yang mempunyai hubungan istimewa dengan WP lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa. Hal ini dilakukan melalui perbandingan dengan metode-metode yang relevan untuk menguji apakah transaksi yang memiliki hubungan istimewa tersebut telah memenuhi Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha (PKKU) atau tidak. Hubungan istimewa dianggap ada apabila memenuhi ketentuan:

- a) Wajib Pajak mempunyai penyertaan modal langsung atau tidak langsung paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada Wajib Pajak lain; hubungan antara Wajib Pajak dengan penyertaan paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada dua Wajib Pajak atau lebih; atau hubungan di antara dua Wajib Pajak atau lebih yang disebut terakhir;
- b) Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung; atau
- c) terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau ke samping satu derajat.

e. Transaksi Terafiliasi yang Terkait dengan *Intangibles* berupa Merek

OECD mendefinisikan "*intangibles*" sebagai "*something which is not a physical asset or a financial asset, which is capable of being owned or controlled for use in commercial activities, and whose use or transfer would be compensated had it occurred in a transaction between independent parties in comparable circumstances*". Berdasarkan pengertian di atas, beberapa unsur yang terkandung dalam *intangibles* antara lain: aset di luar aset fisik maupun aset finansial, dapat dimiliki oleh suatu entitas untuk digunakan dalam kegiatan komersial, serta setiap penggunaan maupun transfernya akan memperoleh kompensasi dalam suatu transaksi independen. Kerangka berpikir ini yang selanjutnya akan mendasari penentuan eksistensi dan kewajaran dari transaksi yang terkait dengan *intangibles*.

Salah satu bentuk dari *intangibles* adalah merek (*trade mark/trade names/brands*). Merek merupakan nama, simbol, logo, atau gambar yang digunakan untuk membedakan produk dari pemilik merek dengan produk lain. Merek sendiri acap kali bukanlah *intangibles* yang dapat berdiri sendiri, namun merupakan mewakili kombinasi dari beberapa faktor, seperti nama dagang, hubungan konsumen, reputasi produk, dan goodwill yang terkadang sulit untuk dipisahkan antara satu dengan lainnya.

Menurut OECD, dalam kasus *transfer pricing* yang melibatkan *intangibles*, hak legal dan pengaturan kontraktual merupakan *starting point* untuk melakukan analisis transaksi. Pemilik *intangibles* secara legal akan diperlakukan sebagai pemilik *intangibles* untuk keperluan *transfer pricing*. Namun demikian, semata-mata kepemilikan *intangibles* secara legal tidak berarti memberikan hak padanya bahwa kompensasi atas pemakaian *intangibles* oleh perusahaan terafiliasi sepenuhnya menjadi milik pemegang hak legal. Hak atas kompensasi tersebut akan tergantung pada fungsi yang dilakukan, aset yang digunakan, dan risiko yang ditanggungnya, serta kontribusi dari perusahaan terafiliasi lainnya.

2. METODE PENELITIAN

Penelitian ini dilakukan dengan pendekatan studi kepustakaan. Penelitian dilakukan dengan penelaahan secara mendalam terhadap peraturan perundang-undangan yang terkait dengan isu perpajakan dari pendaftaran merek. Dari penelaahan tersebut, diformulasikan perlakuan perpajakan dari berbagai skenario pendaftaran merek oleh subyek hukum asing. Peraturan perundang-undangan yang akan dilakukan penelaahan adalah:

- a. Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2016 tentang Merek dan Indikasi Geografis, beserta peraturan pelaksanaannya
- b. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja, beserta peraturan pelaksanaannya, dan
- c. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2020 tentang Cipta Kerja, beserta peraturan pelaksanaannya.

3. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

4.1. Kedudukan Subyek Hukum Asing terhadap Sistem Administrasi Perpajakan Indonesia

Sebagaimana diuraikan sebelumnya, subyek hukum asing dapat mengajukan pendaftaran merek ke Pemerintah Republik Indonesia. Dengan pendaftaran tersebut, negara akan melindungi subyek hukum asing tersebut dari penggunaan merek yang tidak sah di Indonesia. Perlindungan ini memberikan jaminan penggunaan hak ekonomi atas merek oleh subyek hukum asing tersebut di Indonesia, termasuk juga atas penggunaan hak ekonomi dari pihak-pihak yang tidak berhak.

Terjaminnya hak ekonomi dari subyek hukum asing tersebut memberikan kesempatan baginya untuk memperoleh penghasilan di Indonesia. Di sisi lain, subyek hukum asing tersebut perlu memperhatikan dan mematuhi ketentuan perpajakan di Indonesia. Oleh karena itu, subyek hukum asing pemegang merek tersebut perlu memahami kedudukannya dalam kaitannya dengan sistem administrasi perpajakan Indonesia.

Dalam sistem administrasi perpajakan Indonesia, terdapat dua kemungkinan perlakuan yang dapat diterapkan terhadap subyek hukum asing tersebut, yaitu:

1. subyek hukum asing tersebut dapat diperlakukan sebagai BUT apabila memenuhi beberapa kriteria pengujian;
2. apabila subyek hukum asing tersebut tidak memenuhi pengujian-pengujian tertentu, maka subyek hukum tersebut diperlakukan sebagai SPLN.

Dengan demikian subyek hukum asing yang melakukan pendaftaran merek di Indonesia tidak selalu diperlakukan sebagai SPLN. Apabila memenuhi keadaan-keadaan tertentu, subyek hukum asing tersebut dapat diperlakukan sebagai BUT yang memiliki kewajiban pajak seperti subyek pajak dalam negeri.

4.2. Hubungan antara Proses Pendaftaran dengan Status Wajib Pajak

a. Pendaftaran Merek Berdasarkan Pasal 4

Apabila subyek hukum asing mendaftarkan mereknya berdasarkan Pasal 4 Undang-Undang Merek dan Indikasi Geografis, maka merek tersebut belum pernah didaftarkan di negara lain. Dengan demikian, terjadi keadaan di mana merek yang berasal dari Indonesia dimiliki oleh subyek hukum asing. Untuk itu, perlu ditelaah lebih lanjut apakah subyek hukum asing tersebut diperlakukan sebagai SPLN atau subyek pajak dalam negeri (Bentuk Usaha Tetap).

Merek yang berasal dari Indonesia berarti proses-proses penciptaannya dilakukan di Indonesia. Apabila merek tersebut ternyata dimiliki oleh subyek hukum asing, hal ini menunjukkan bahwa pada dasarnya, subyek hukum asing tersebut telah melakukan kegiatan di Indonesia, baik secara langsung maupun melalui pihak lain. Paling tidak, hal ini menunjukkan bahwa merek tersebut sebetulnya ditujukan untuk memperoleh manfaat ekonomis di Indonesia. Meskipun dilakukan melalui pihak lain yang berada di Indonesia, pada dasarnya pihak tersebut hanyalah sebagai pengampu merek tersebut atas kepentingan subyek hukum asing. Dengan demikian, apabila subyek hukum asing melakukan pendaftaran merek melalui mekanisme biasa, maka subyek hukum asing tersebut seharusnya diperlakukan sebagai BUT, baik dilihat melalui pendekatan keberadaan maupun pendekatan keberadaan agen dependen.

Argumen ini diperkuat dengan pengaturan mengenai pendaftaran permohonan merek internasional sebagaimana diatur pada Pasal 52. Pemerintah Republik Indonesia dapat mengajukan pendaftaran merek

internasional ke biro internasional atas merek yang didaftarkan di Indonesia. Pemohon merek internasional harus memenuhi persyaratan:

- 1) Pemohon memiliki kewarganegaraan Indonesia
- 2) Pemohon yang memiliki domisili atau tempat kedudukan hukum di wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia; atau
- 3) Pemohon yang memiliki kegiatan usaha industri atau komersial yang nyata di wilayah Negara Kesatuan Republik Indonesia.

Apabila pendaftaran suatu merek pertama kali dilakukan di Indonesia, ketika merek tersebut diajukan sebagai merek internasional, pengajuannya dilakukan melalui Pemerintah Republik Indonesia. Subyek hukum asing tersebut merupakan entitas yang memiliki domisili, tempat kedudukan hukum atau kegiatan usaha industri atau komersial yang nyata di Indonesia. Dengan demikian, perlakuan subyek hukum asing sebagai BUT merupakan penerapan yang sesuai.

b. Pendaftaran Merek Berdasarkan Pasal 9

Apabila subyek hukum asing mendaftarkan mereknya berdasarkan Pasal 9 Undang-Undang Merek dan Indikasi Geografis, maka atas merek tersebut sudah pernah didaftarkan sebelumnya oleh pendaftar merek di negara asal merek. Perlindungan hukum merek di Indonesia didasarkan pada pendaftaran sebelumnya. Negara tempat pendaftaran pertama menjadi basis dalam penentuan negara asal merek tersebut.

Mekanisme ini dapat digunakan oleh merek-merek yang telah terkenal secara internasional. Berdasarkan Yurisprudensi Mahkamah Agung R.I. Nomor 1486 K/Pst/1991 tertanggal 28 November 1995, merek terkenal (*Well Known Mark*) diartikan bahwa merek tersebut telah beredar keluar dari batas-batas regional malahan sampai batas-batas transnasional, sehingga terbukti merek tersebut telah terdaftar di banyak negara di dunia di luar negara asalnya. Dengan menggunakan hak prioritas, pemegang merek terkenal mendapatkan perlindungan hukum di Indonesia sejak merek tersebut didaftarkan di negara asalnya.

Keadaan di atas menjadi penguat status subyek hukum asing tersebut dalam sistem administrasi perpajakan di Indonesia. Merek dan subyek hukum pemegang merek sama-sama berasal dari luar negeri. Dengan demikian, pemegang pendaftaran merek yang merupakan subyek hukum asing tadi secara umum diperlakukan sebagai SPLN.

Pada kondisi tertentu, dapat saja subyek hukum asing tersebut dianggap sebagai BUT. Hal ini memerlukan pengujian yang tidak mudah. Keberadaan kuasa bagi subyek hukum asing dalam proses pendaftaran merek tidak serta merta memunculkan hak bagi otoritas pajak Indonesia untuk memperlakukannya sebagai BUT tanpa ada fakta lain yang relevan.

c. Pendaftaran Merek Berdasarkan Pasal 52

Pendaftaran merek melalui mekanisme Pasal 52 berarti subyek hukum asing pemegang merek melakukan pendaftaran melalui pemerintahnya sendiri. Pemerintah negara tersebutlah, melalui biro internasional, yang kemudian memproses pendaftaran merek di Indonesia. Dengan demikian, dapat diyakini bahwa subyek hukum dan merek terkait memang berasal dari luar negeri.

Dalam keadaan demikian, subyek hukum asing tersebut diperlakukan sebagai SPLN karena pendaftar merek sama sekali tidak menunjukkan eksistensi di Indonesia. Pendaftar merek dapat diperlakukan sebagai BUT apabila ada fakta-fakta lain. Misalnya, apabila subyek hukum asing tersebut melakukan kegiatan pengembangan mereknya di Indonesia.

Berdasarkan uraian di atas, maka relasi antara mekanisme pendaftaran merek dengan perlakuan terhadap subyek hukum asing dari sisi administrasi perpajakan di Indonesia dapat digambarkan sebagaimana pada tabel 1.

Tabel 1 Implementasi Perpajakan terhadap Proses Pendaftaran Merek

Mekanisme Pendaftaran	Asal Merek	Tempat Kedudukan di Indonesia	Perlakuan sebagai	
			BUT	SPLN
Pasal 4	Indonesia	Ada	Kondisi dasar	Tidak dapat
Pasal 9	Luar Negeri	Ada	Mungkin	Kondisi dasar
Pasal 52	Luar Negeri	Tidak ada	Hampir tidak Mungkin	Kondisi dasar

4.3. Dampak Pembayaran Royalti ke Subyek Hukum Asing

Apabila Wajib Pajak di Indonesia menggunakan merek yang dimiliki oleh subyek hukum asing, maka WP tersebut membayar royalti kepada pemilik merek. Hal ini memiliki konsekuensi perpajakan di Indonesia. Konsekuensi tersebut adalah hak bagi pembayar royalti untuk mengurangi pembayaran tersebut dari penghasilan bruto serta kewajiban untuk melakukan pemungutan pajak.

Sebagaimana dijelaskan sebelumnya, pendaftaran merek memiliki pengaruh dengan status subyek hukum asing tersebut di dalam administrasi perpajakan Indonesia. Subyek hukum asing tersebut bisa diperlakukan sebagai BUT atau SPLN. Hal ini berdampak pula terhadap mekanisme pemungutan pajak yang dilakukan saat pembayaran royalti. Ketika subyek hukum asing diperlakukan sebagai BUT, maka pemungutan pajaknya akan sepenuhnya mengikuti ketentuan perpajakan domestik di mana atas royalti tersebut akan dipotong PPh Pasal 23.

Sementara itu, apabila subyek hukum asing tersebut diperlakukan sebagai SPLN, maka royalti tersebut dipotong PPh Pasal 26. Penerapan aturannya dilakukan melalui serangkaian pengujian terhadap kondisi-kondisi riil di lapangan. Pengujian sebagaimana telah diatur pada ketentuan perpajakan, yaitu pengujian eksistensi dan pengujian hubungan afiliasi.

a. Pengujian Eksistensi Entitas sebagai Subyek Hukum Asing

Apabila penerima penghasilan merupakan subyek pajak dari negara mitra P3B Indonesia, maka atas transaksi tersebut dapat diterapkan P3B Indonesia dengan negara mitra. Namun demikian, sebelum menerapkan P3B, terhadap penerima penghasilan perlu dilakukan pengujian eksistensi terlebih dahulu untuk meyakinkan bahwa penerima penghasilan tersebut merupakan beneficial owner dari penghasilan yang dimaksud. Pengujian ini dilakukan dengan didasarkan pada kriteria-kriteria pada Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-25/PJ/2018 sebagaimana telah diuraikan sebelumnya.

Hasil pengujian ini akan memunculkan dua kemungkinan atas kondisi penerima penghasilan. Kondisi tersebut adalah:

- o Apabila penerima penghasilan dianggap merupakan beneficial owner dari penghasilan tersebut, maka transaksi antara Wajib Pajak Indonesia dan SPLN dapat diterapkan ketentuan P3B Indonesia dengan negara mitra terkait.
- o Apabila penerima penghasilan dianggap bukan merupakan beneficial owner dari penghasilan dimaksud, pada dasarnya P3B Indonesia dengan negara mitra tidak dapat diterapkan.

Pengujian beneficial owner ini merupakan bentuk dari pengujian eksistensi dari SPLN yang menjadi lawan transaksi Wajib Pajak Dalam Negeri. Namun demikian, SPLN yang tidak lolos dari pengujian ini tidak dapat serta merta diperlakukan sebagai subyek pajak yang tidak memiliki eksistensi karena pihak tersebut berada di luar otoritas pajak Indonesia. Dampak dari pengujian ini masih terbatas pada penerapan P3B Indonesia dan negara mitra.

Suatu entitas yang dianggap tidak memiliki eksistensi akan terkait dengan motif penyelundupan pajak melalui upaya rekayasa transaksi. Suatu rekayasa transaksi dapat dilaksanakan apabila pihak-pihak yang melakukan transaksi saling memiliki hubungan istimewa. Oleh karena itu, untuk dapat memutuskan bahwa subyek pajak yang tidak memiliki kedudukan sebagai beneficial owner tersebut merupakan pihak yang tidak memiliki eksistensi, maka pengujian beneficial owner perlu dilengkapi dengan pengujian afiliasi antara pihak-pihak yang bertransaksi.

b. Pengujian Hubungan Afiliasi antar Pemberi Penghasilan dan Subyek Hukum Asing

Pengujian hubungan afiliasi dimaksudkan untuk menilai apakah suatu transaksi perlu dilakukan pengujian PKKU atau tidak. Namun demikian, penerapan perpajakan dari hasil pengujian hubungan afiliasi ini tidak dapat terlepas dengan pengujian eksistensi. Ketika pengujian eksistensi menunjukkan bahwa lawan transaksi adalah perusahaan yang eksis, maka P3B Indonesia dengan negara mitra dapat diterapkan. Namun apabila ternyata lawan transaksinya merupakan pihak terafiliasi, otoritas pajak memiliki kewenangan untuk melakukan pengujian PKKU.

Berbeda halnya apabila pengujian eksistensi menunjukkan bahwa lawan transaksi bukanlah pihak yang eksis sehingga bukanlah beneficial owner. Apabila suatu transaksi dilakukan oleh pihak-pihak yang independen, maka konsekuensi perpajakannya sebatas P3B tidak dapat diterapkan pada transaksi tersebut dan kembali kepada ketentuan domestik. Transaksi itu tidak kehilangan eksistensinya sehingga perlakuan perpajakannya tetap berlaku. Pihak pemberi penghasilan tetap berhak mengurangi dari penghasilan

bruto.

Di sisi lain, apabila pihak yang tidak memiliki eksistensi tersebut merupakan afiliasi dari pihak yang membayar royalti, keadaan ini menunjukkan adanya upaya *profit shifting*. Sesuai prinsip dasar dalam pengujian *transfer pricing* atas *intangibles*, lawan transaksi yang bukan merupakan *beneficial owner* tersebut tidak menjalankan fungsi yang relevan dengan penciptaan *intangibles*, tidak memiliki aset terkait, maupun tidak menanggung risikonya sehingga merupakan *shell company* yang didirikan untuk mengalihkan *tax base* ke negara lain. Hal ini menyebabkan P3B Indonesia dengan negara mitra tidak dapat diterapkan serta eksistensi transaksi tersebut tidak dapat diakui. Akibatnya, Wajib Pajak yang melakukan pembayaran tidak berhak mengurangkannya dari penghasilan bruto.

Matriks penerapan perpajakan terkait dengan relasi antara pengujian *beneficial owner* dan pengujian afiliasi dapat dilihat pada tabel 2.

Tabel 2 Relasi Pengujian Beneficial Owner dan Pengujian Afiliasi

	Tidak terafiliasi	Terafiliasi
beneficial owner	· Lawan transaksi merupakan BO · P3B dapat diterapkan · Tidak dapat diuji PKKU	· Lawan transaksi merupakan BO · P3B dapat diterapkan · Dilakukan pengujian PKKU
bukan beneficial owner	· Lawan transaksi bukan BO · P3B tidak dapat diterapkan · Transaksi tetap eksis · Tidak dapat diuji PKKU	· Lawan transaksi merupakan <i>shell company</i> · P3B tidak dapat diterapkan · Transaksi tidak dapat diakui sebagai pembayaran royalti

c. Penerapan Perpajakan atas Pembayaran Royalti kepada Subyek Hukum Asing

Perlakuan perpajakan atas pembayaran royalti kepada subyek hukum asing perlu memperhatikan dua kondisi. Kondisi pertama adalah bagaimana status penerima pembayaran royalti tersebut dalam administrasi perpajakan Indonesia. Dalam hal subyek pajak tersebut merupakan subyek hukum asing yang melakukan pendaftaran merek di Indonesia, posisi subyek pajak tersebut ditentukan pula oleh proses pendaftaran merek yang bersangkutan. Kondisi kedua adalah bagaimana substansi transaksi yang menjadi dasar pembayaran royalti tersebut. Dari relasi kedua kondisi tersebut, secara umum, perlakuan perpajakan atas pembayaran royalti kepada subyek hukum asing tersebut adalah:

1) Transaksi dengan Bentuk Usaha Tetap

Pembayaran royalti kepada subyek hukum asing dianggap dilakukan dengan BUT apabila merek yang menjadi dasar pembayaran royalti didaftarkan dengan menggunakan mekanisme pada Pasal 4 Undang-Undang Merek dan Indikasi Geografis atau otoritas pajak dapat membuktikan adanya BUT di Indonesia melalui serangkaian pengujian. Konsekuensi perpajakan apabila subyek hukum asing tersebut diperlakukan sebagai BUT adalah:

- a) Subyek hukum asing tersebut memiliki kewajiban untuk mendaftarkan diri sebagai Wajib Pajak dan melaksanakan kewajiban perpajakannya di Indonesia
- b) Transaksi pembayaran royalti dianggap dilakukan antara Wajib Pajak Indonesia sehingga pemberi penghasilan wajib memungut PPh Pasal 23
- c) Pembayaran dapat dikurangkan dari penghasilan bruto pembayar royalti.

2) Transaksi dengan SPLN yang dapat diberlakukan P3B

Subyek hukum asing yang dapat diperlakukan sebagai SPLN adalah subyek hukum asing yang melakukan pendaftaran merek melalui mekanisme pendaftaran dengan hak prioritas atau pendaftaran merek melalui badan internasional. Supaya transaksi pembayaran royalti terkait dapat diterapkan P3B, maka subyek pajak luar negeri tersebut harus lulus dalam pengujian *beneficial owner*. Konsekuensi perpajakan atas perlakuan ini adalah:

- a) Subyek hukum asing tidak memiliki kewajiban untuk terdaftar di Indonesia
- b) pembayaran royalti harus dipungut PPh Pasal 26 oleh pemberi penghasilan
- c) Pemungutan PPh Pasal 26 didasarkan P3B Indonesia dengan negara mitra
- d) Pembayaran dapat dikurangkan dari penghasilan bruto dari pembayar royalti.

3) Transaksi dengan SPLN yang tidak dapat diberlakukan P3B

Sebagaimana keadaan sebelumnya, subyek hukum asing yang memperoleh perlakuan ini apabila mereka melakukan pendaftaran merek melalui mekanisme pendaftaran dengan hak prioritas atau pendaftaran merek melalui badan internasional, namun tidak dapat memenuhi pengujian beneficial owner. Di sisi lain, pembayar royalti dengan penerima royalti tidak terbukti memiliki hubungan istimewa. Perlakuan perpajakan yang diterapkan adalah:

- Subyek hukum asing tidak memiliki kewajiban untuk terdaftar di Indonesia
- Transaksi pembayaran royalti harus dipungut PPh Pasal 26 oleh pemberi penghasilan
- Pemungutan PPh Pasal 26 didasarkan pada ketentuan perpajakan domestic/unilateral Indonesia
- Pembayaran tersebut dapat dikurangkan dari penghasilan bruto dari pembayar royalti.

4) Dianggap bukan transaksi pembayaran royalti

Keadaan ini dapat terjadi apabila ternyata subyek hukum asing tersebut tidak lulus dalam pengujian beneficial owner serta pemberi penghasilan dan penerima penghasilan memiliki hubungan istimewa. Subyek hukum asing tersebut dianggap sebagai shell company yang sebenarnya tidak memiliki peranan dalam intangibles tersebut. Transaksi royalti menjadi kehilangan substansinya sehingga tidak dapat diakui sebagai transaksi pembayaran royalti. Di sisi lain, WP Indonesia telah melakukan pembayaran ke luar negeri. Pembayaran ini diperlakukan sebagai pembayaran deviden terselubung. Konsekuensi dari keadaan ini adalah:

- Transaksi tidak dapat dikurangkan dari penghasilan bruto dari pembayar royalti
- Transaksi dianggap sebagai pembayaran deviden terselubung sehingga WP pembayar harus memungut PPh Pasal 26 atas deviden tersebut
- Pemungutan PPh Pasal 26 didasarkan pada ketentuan domestik.

Secara umum, perlakuan perpajakan atas pembayaran royalti dari Wajib Pajak Indonesia kepada subyek hukum asing dapat diperhatikan pada tabel 3.

Tabel 3 Penerapan Perpajakan Status Subyek Hukum Asing

Proses Pendaftaran Merek	Eksistensi Lawan Transaksi			Pengujian
	Eksis	Tidak Eksis		
		Transaksi Independen	Transaksi Terafiliasi	
Pendaftaran biasa	Lawan transaksi merupakan BUT	Lawan transaksi merupakan BUT	Pembayaran deviden terselubung kepada BUT	Kondisi dasar
Pendaftaran dengan hak prioritas	Lawan transaksi merupakan SPLN	Lawan transaksi merupakan SPLN yang tidak berhak menggunakan P3B	Pembayaran deviden terselubung kepada SPLN yang tidak berhak menggunakan P3B	Kondisi dasar
	Lawan transaksi merupakan BUT	Lawan transaksi merupakan BUT	Pembayaran deviden terselubung kepada BUT	Perlu didukung fakta lapangan
Pendaftaran merek melalui badan internasional	Lawan transaksi merupakan subyek pajak luar negeri	Lawan transaksi merupakan SPLN yang tidak berhak menggunakan P3B	Pembayaran deviden terselubung SPLN yang tidak berhak menggunakan P3B	Kondisi dasar

4.4. Studi Kasus

Untuk dapat menggambarkan uraian di atas, berikut akan disajikan ilustrasi kasus terkait dengan royalti beserta penerapan ketentuan perpajakannya.

PT Putra Sejati merupakan perusahaan yang memproduksi dan mendistribusikan peralatan-peralatan olahraga. Dalam melaksanakan usahanya, perusahaan melakukan kerja sama dengan berbagai merek yang telah didaftarkan di Indonesia. Perjanjian-perjanjian yang dilakukan perusahaan yang masih berlaku selama tahun 2020 adalah sebagai berikut (diasumsikan keadaan di negara asal tidak diketahui sebelumnya):

- Perjanjian dengan G4lau Pte. Ltd. Singapura untuk pemakaian merek G4lau untuk digunakan pada produk sepatu lari senilai US\$2.000.000 per tahun. Merek G4lau telah didaftarkan di Kemenkumham melalui mekanisme pendaftaran biasa Pasal 4 Undang-Undang Merek dan Indikasi Geografis.
- Perjanjian dengan F5 Ltd. Hong Kong untuk penggunaan merek F5 untuk produk baju olahraga dengan nilai US\$3.000.000 per tahun. Merek F5 sudah didaftarkan di Kemenkumham dengan

menggunakan mekanisme pendaftaran dengan hak prioritas Pasal 9 Undang-Undang Merek dan Indikasi Geografis sejak tanggal 20 Juli 2018. Merek F5 ini diketahui sudah terdaftar di Hong Kong sejak 4 Oktober 2015. Berdasarkan pengujian Beneficial Owner, diketahui bahwa F5 Ltd. merupakan perusahaan yang memiliki aktifitas usaha. F4 Ltd. dan PT Putra Sejati tidak memiliki hubungan afiliasi apa pun.

- c. Perjanjian dengan SuperSenior Ltd. Korea Selatan untuk penggunaan merek SuperSenior untuk produk kacang tanah senilai US\$4.000.000 per tahun. Merek SuperSenior didaftarkan di Kemenkumham dengan menggunakan mekanisme pendaftaran dengan hak prioritas tanggal 10 April 2019. Merek SuperSenior diketahui terdaftar di Korea Selatan sejak 26 April 2017. Berdasarkan pengujian Beneficial Owner, diketahui bahwa SuperSenior Ltd. merupakan perusahaan yang memiliki aktifitas usaha. PT Putra Sejati mengakui SuperSenior Ltd. memiliki hubungan istimewa dengan perusahaan.
 - d. Perjanjian dengan Eastlife Inc. Irlandia untuk penggunaan merek Eastlife untuk produk sepatu tenis senilai US\$3.000.000 per tahun. Merek Eastlife didaftarkan di Kemenkumham dengan menggunakan mekanisme pendaftaran dengan hak prioritas sejak tanggal 11 April 2017. Merek Eastlife diketahui sudah terdaftar di Irlandia sejak 10 Agustus 2014. Berdasarkan pengujian Beneficial Owner, diketahui bahwa Eastlife Ltd. bukan merupakan beneficial owner. Eastlife Inc. dan PT Putra Sejati tidak memiliki hubungan afiliasi apa pun.
 - e. Perjanjian dengan Spaceboy Inc. Belize untuk penggunaan merek Spaceboy untuk produk raket badminton senilai US\$1.000.000 per tahun. Merek Spaceboy didaftarkan di Kemenkumham melalui Pemerintah Belize dengan menggunakan mekanisme Pasal 52 sesuai Konvensi Paris tanggal 12 Oktober 2014. Merek Spaceboy ini diketahui sudah terdaftar di Belize sejak 8 Januari 2010. Berdasarkan pengujian Beneficial Owner, diketahui bahwa Spaceboy Inc. bukanlah merupakan beneficial owner. PT Putra Sejati mengakui bahwa Spaceboy Inc.. memiliki hubungan istimewa dengan perusahaan.
- Dari kasus di atas, dapat dibuat matriks sebagai berikut:

No.	Nama Merek	Mekanisme Pendaftaran	Uji Eksistensi	Uji Afiliasi	Status	Perlakuan perpajakan
1	G4lau	Biasa	-	-	BUT	PPH Ps. 23
2	F5	Hak prioritas	BO	Tidak ada	SPLN	PPH Ps. 26 Tax treaty
3	SuperSenior	Hak prioritas	BO	ada	SPLN	PPH Ps. 26 Tax treaty PKKU
4	Eastlife	Hak prioritas	Bukan BO	Tidak ada	SPLN	PPH Ps. 26 UU PPh
5	Spaceboy	Melalui pemerintah asing/biro internasional	Bukan BO	Ada	SPLN	PPH Ps. 26 (deviden) UU PPh Bukan biaya

4. SIMPULAN, KETERBATASAN, DAN SARAN

Penerapan perpajakan terhadap pembayaran royalti atas merek tidak dapat secara sederhana hanya melihat status hukum penerimanya. Perlu dilakukan penelaahan mendalam terhadap transaksi royalti tersebut agar dapat menerapkan ketentuan perpajakan sesuai keadaan yang sebenarnya melalui peninjauan transaksi tersebut dari sisi ketentuan perpajakan dan ketentuan merek.

Dari sisi perundang-undangan merek dan indikasi geografis, mekanisme pendaftaran merek oleh subyek hukum asing di Indonesia berdampak dalam penentuan status perpajakan dari subyek hukum asing tersebut. Apabila subyek hukum asing tersebut melakukan pendaftaran merek dengan mekanisme Pasal 4 Undang-Undang Merek dan Indikasi Geografis, keadaan tersebut memunculkan adanya BUT. Sementara itu, apabila subyek hukum asing melakukan pendaftaran merek melalui mekanisme hak prioritas atau melalui badan internasional, maka subyek hukum tersebut dapat diperlakukan sebagai SPLN, kecuali diperoleh fakta bahwa subyek hukum asing tersebut memiliki BUT di Indonesia.

Dari sisi peninjauan aspek perpajakan terhadap transaksi yang dilakukan, pembayaran royalti kepada

subyek hukum asing perlu dilakukan pengujian terhadap dua isu. Isu pertama adalah apakah penerima royalti merupakan *beneficial owner* dari penghasilan yang dimaksud. Isu kedua adalah pengujian afiliasi dari pihak-pihak yang bertransaksi.

Hasil dari penelaahan berdasarkan ketentuan perundang-undangan merek dan indikasi geografis serta ketentuan perpajakan tersebut akan menjadi acuan bagaimana penerapan perpajakan terhadap suatu transaksi pembayaran royalti. Secara umum, transaksi pembayaran royalti akan diperlakukan sebagai:

1. Transaksi dengan Bentuk Usaha Tetap
2. Transaksi dengan SPLN yang dapat diberlakukan P3B
3. Transaksi dengan SPLN yang tidak dapat diberlakukan P3B
4. Dianggap bukan transaksi pembayaran royalti.

Analisis dalam penelitian ini dilakukan dengan asumsi bahwa subyek hukum asing melakukan pendaftaran merek sesuai dengan ketentuan dalam Undang-Undang Merek dan Indikasi Geografis. Apabila pendaftaran merek dilakukan tidak sesuai dengan ketentuan atau terdapat variasi penerapan, maka hal ini memerlukan penelaahan lebih lanjut. Keadaan-keadaan tersebut misalnya:

- a. subyek hukum asing melakukan pendaftaran merek tanpa menggunakan hak prioritas namun memiliki pendaftaran merek di negara asal
- b. subyek hukum asing yang berasal dari negara yang tidak meratifikasi Konvensi Paris.

Penelitian ini juga belum memperhatikan dampak penerapan P3B di dalam transaksi royalti.

DAFTAR PUSTAKA

- Direktorat Jenderal Pajak (2018), Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-25/PJ/2018 tentang Tata Cara Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda, Jakarta, Direktorat Jenderal Pajak
- Lobo, Lionita Putri, and Indirani Wauran (2021), Kedudukan Istimewa Merek Terkenal (Asing) dalam Hukum Merek Indonesia, Masalah-Masalah Hukum 50.1: 70-83, Semarang, Fakultas Hukum Universitas Diponegoro, <https://ejournal.undip.ac.id/index.php/mmh/article/view/32628>
- Maharani, Raden Ajeng Cendikia Aurelie, dan Hernawan Hadi (2020), Perlindungan Hukum bagi Pemegang Hak atas Merek Asing di Indonesia (Studi Putusan Mahkamah Agung Nomor 264/K/PDT. SUS-HKI/2015), Jurnal Privat Law 8.1: 130-136, Surakarta, Bagian Keperdataan, Fakultas Hukum, Universitas Sebelas Maret Surakarta, <https://jurnal.uns.ac.id/privatlaw/article/download/40386/26566>
- OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, Paris, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>
- Pemerintah Indonesia (2016), Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 20 Tahun 2016 tentang Merek dan Indikasi Geografis. Lembaran Negara Tahun 2016 Nomor 252, Jakarta, Sekretariat Negara
- Pemerintah Indonesia (2007), Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Lembaran Negara Tahun 2007 Nomor 85, Jakarta, Sekretariat Negara
- Pemerintah Indonesia (2008), Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan. Lembaran Negara Tahun 2008 Nomor 133, Jakarta, Sekretariat Negara