

LAMPIRAN
PERATURAN MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA
NOMOR 136 TAHUN 2024
TENTANG
PENGENAAN PAJAK MINIMUM GLOBAL BERDASARKAN
KESEPAKATAN INTERNASIONAL

- A. CONTOH PENERAPAN RUANG LINGKUP SEBAGAIMANA DIMAKSUD DALAM PASAL 2 AYAT (1), AYAT (2), AYAT (3), DAN PASAL 3 AYAT (9)

1. Contoh Penerapan Ruang Lingkup Sebagaimana Dimaksud Dalam Pasal 2 Ayat (1)

PT A merupakan Entitas Induk Utama dari sebuah Grup PMN A yang memiliki Entitas Konstituen yang berlokasi di beberapa negara, yaitu B Co 1 dan B Co 2 yang berlokasi di negara B, serta C Co yang berlokasi di negara C. Adapun peredaran bruto konsolidasi Grup PMN A adalah sebagai berikut:

Tahun Pajak	Total Peredaran Bruto Konsolidasi (dalam EUR juta)
2021	800
2022	600
2023	600
2024	800

Berdasarkan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1), maka Grup PMN A menjadi Grup PMN sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) sehingga GloBE berlaku untuk Entitas Konstituen Grup PMN A pada Tahun Pajak 2025. Hal ini karena peredaran bruto dalam Laporan Keuangan Konsolidasi Grup PMN A telah melebihi EUR750.000.000,00 dalam sedikitnya 2 (dua) tahun dari 4 (empat) tahun sebelum tahun pengenaan GloBE, yaitu pada tahun 2021 dan tahun 2024.

2. Contoh Penerapan Ruang Lingkup Sebagaimana Dimaksud Dalam Pasal 2 Ayat (2)

Grup X merupakan Grup PMN yang mempunyai total peredaran bruto konsolidasi pada tahun ke-2, 3, dan 4, sama dengan contoh nomor 1, namun pada tahun ke-1, Grup X hanya mempunyai peredaran bruto konsolidasi selama 9 (sembilan) bulan pada Tahun Pajak tersebut, yaitu sebesar EUR562.500.000,00 (lima ratus enam puluh dua juta lima ratus ribu Euro). Berdasarkan ketentuan dalam Pasal 2 ayat (2) maka peredaran bruto tersebut dihitung secara proposional dalam Tahun Pajak 12 (dua belas) bulan sebagai berikut:

$$\text{EUR}562.500.000,00 \times \frac{12}{9} = \text{EUR}750.000.000,00$$

3. Contoh Contoh Penerapan Ruang Lingkup Sebagaimana Dimaksud Pada Pasal 2 Ayat (3)

Pada tahun pertama, A Co dan B Co membentuk Grup AB. Laporan Keuangan Konsolidasi telah disediakan untuk Grup AB. Pada tahun pertama, kedua, dan ketiga peredaran bruto konsolidasi Grup AB adalah sebagai berikut:

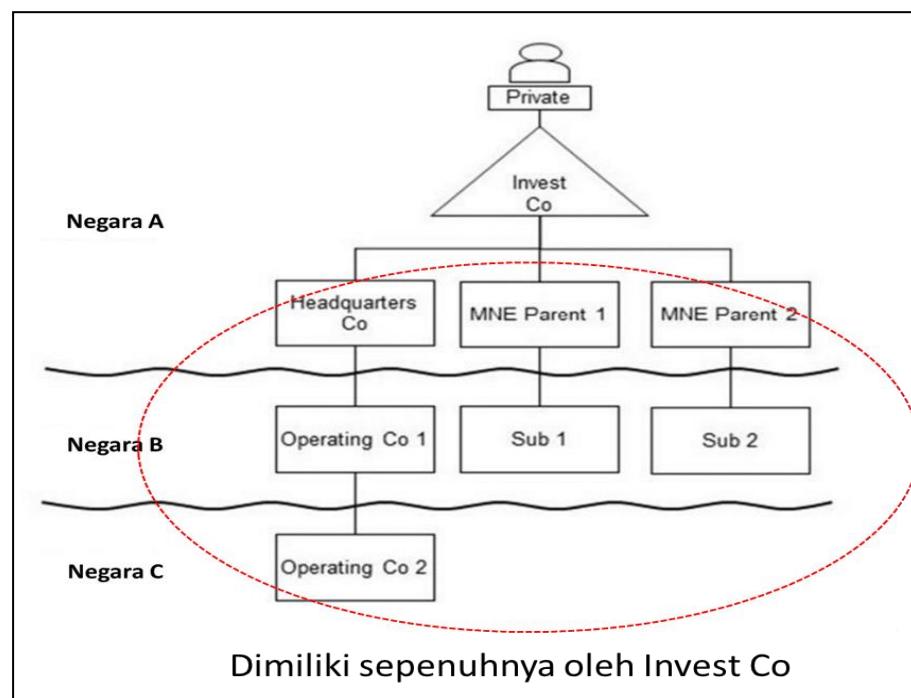
Tahun Pajak	Total Peredaran Bruto Konsolidasi (dalam EUR juta)
1	800
2	750
3	760

Berdasarkan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (3) pada tahun pertama dan kedua, Grup AB tidak dalam cakupan GloBE sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) karena Pasal 2 ayat (1) mensyaratkan Grup AB memiliki peredaran bruto paling sedikit sebesar EUR750.000.000,00 (tujuh ratus lima puluh juta Euro) setidaknya pada 2 (dua) dari 4 (empat) Tahun Pajak sebelum Tahun Pajak yang diuji. Namun, pada tahun ketiga, Grup AB memenuhi cakupan GloBE karena Grup AB memiliki peredaran bruto konsolidasi sebesar EUR750.000.000,00 (tujuh ratus lima puluh juta Euro) pada 2 (dua) Tahun Pajak sebelumnya.

4. Contoh Definisi Laporan Keuangan Konsolidasi

Contoh 1:

Invest Co merupakan perusahaan yang berlokasi di Negara A dan tidak diwajibkan untuk menyusun laporan keuangan. Invest Co bukan merupakan entitas investasi. Invest Co memiliki Kepentingan Pengendali atas beberapa Entitas Konstituen (Headquarters Co, MNE Parent 1, MNE Parent 2, Operating Co 1, Sub 1, Sub 2, dan Operating Co 2). Bagan kepemilikan Grup PMN tersebut adalah sebagai berikut.

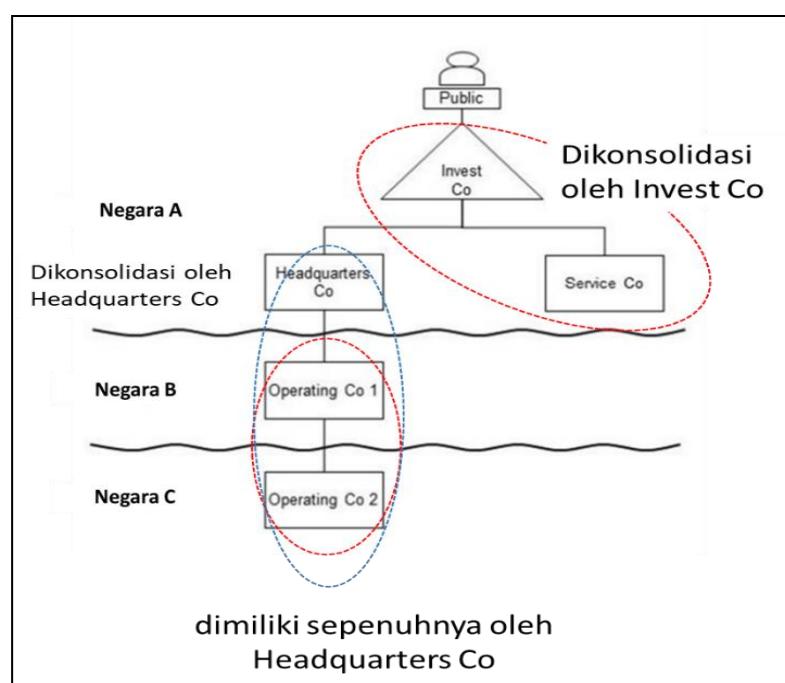


Oleh karena Invest Co tidak diwajibkan menyusun laporan keuangan, maka sesuai dengan Pasal 2 ayat (5) huruf d, Laporan Keuangan Konsolidasi Invest Co adalah laporan keuangan yang seolah-olah diharuskan untuk

disusun berdasarkan IFRS (Standar Akuntansi Keuangan yang Diakui di Negara A). Invest Co dianggap memiliki Kepentingan Pengendali atas Headquarters Co, Operating Co 1, Operating Co 2, MNE Parent 1, Sub 1, MNE Parent 2, dan Sub 2 karena apabila Invest Co menyusun laporan keuangan berdasarkan IFRS, maka Invest Co seolah-olah telah mengkonsolidasikan hasil keuangannya dengan hasil keuangan dari Entitas-Entitas tersebut.

Contoh 2:

Invest Co merupakan subjek pajak dalam negeri dari Negara A dan diwajibkan untuk menyusun Laporan Keuangan Konsolidasi sesuai dengan IFRS. Invest Co memiliki Kepentingan Kepemilikan secara langsung atau tidak langsung pada beberapa Entitas Konstituen sebagaimana gambar berikut.



Berdasarkan bagan tersebut, dapat disimpulkan bahwa Invest Co memiliki Kepentingan Pengendali atas Service Co karena Invest Co diwajibkan untuk mengkonsolidasikan hasil keuangan Service Co berdasarkan IFRS. Invest Co tidak memiliki Kepentingan Pengendali atas Headquarters Co, Operating Co 1, dan Operating Co 2 karena Invest Co tidak diwajibkan untuk mengkonsolidasikan hasil keuangan Entitas tersebut berdasarkan IFRS. Dengan demikian, Pasal 2 ayat (5) huruf d tidak berlaku dalam situasi ini karena Invest Co menyiapkan laporan keuangan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (5) huruf a, yaitu Laporan Keuangan Konsolidasi yang disusun berdasarkan IFRS.

Contoh 3:

Informasinya masih sama dengan Contoh 2, kecuali bahwa Invest Co tidak diwajibkan menyusun laporan keuangan.

Invest Co dianggap memiliki Kepentingan Pengendali atas Service Co sesuai dengan definisi Kepentingan Pengendali karena Invest Co dianggap seolah-olah telah mengkonsolidasikan hasil keuangan Service Co dengan hasil keuangannya sendiri apabila seandainya Invest Co diharuskan untuk menyusun Laporan Keuangan Konsolidasi sesuai dengan IFRS. Namun

demikian, Invest Co tidak dianggap memiliki Kepentingan Pengendali atas Headquarters Co, Operating Co 1, dan Operating Co 2 karena Invest Co tidak diharuskan untuk mengkonsolidasikan hasil keuangan dari Entitas tersebut apabila Invest Co menyusun Laporan Keuangan Konsolidasi sesuai dengan IFRS.

Oleh karena Invest Co tidak diwajibkan menyusun laporan keuangan sesuai dengan IFRS, maka definisi Laporan Keuangan Konsolidasi sesuai Pasal 2 ayat (5) huruf d berlaku karena Laporan Keuangan Konsolidasi Invest Co adalah laporan yang seharusnya disusun apabila Invest Co diwajibkan untuk menyiapkan Laporan Keuangan Konsolidasi.

Contoh 4:

Informasinya sama seperti contoh 2, kecuali bahwa Headquarters Co tidak diwajibkan untuk menyusun Laporan Keuangan Konsolidasi yang mencakup hasil keuangan dari Operating Co 1 dan Operating Co 2 untuk tujuan lain.

Headquarters Co dianggap memiliki Kepentingan Pengendali atas Operating Co 1 dan Operating Co 2 karena Headquarters Co dianggap akan diharuskan untuk mengkonsolidasikan keuangan dari Entitas tersebut apabila seandainya Headquarters Co diwajibkan menyusun Laporan Keuangan Konsolidasi sesuai dengan IFRS.

Pasal 2 ayat (5) huruf d juga berlaku atas Headquarters Co. Laporan Keuangan Konsolidasi Headquarters Co adalah laporan yang seharusnya diwajibkan apabila Headquarters Co diwajibkan untuk menyusun Laporan Keuangan Konsolidasi. Berdasarkan IFRS, maka Headquarters Co akan diwajibkan untuk mengkonsolidasikan hasil keuangan Headquarters Co, Operating Co 1, dan Operating Co 2.

5. Contoh Penerapan Ruang Lingkup Sebagaimana Dimaksud Dalam Pasal 3 Ayat (9)

PT A yang merupakan Entitas yang baru dibentuk menerbitkan 200 (dua ratus) lembar saham biasa dengan nilai EUR1,00 (satu Euro) per lembar dan 100 (seratus) lembar saham preferen dengan nilai EUR2,00 (dua Euro) per lembar. A Co, subjek pajak negara X yang merupakan Entitas yang dikecualikan memiliki seluruh lembar saham biasa dan 90 (sembilan puluh) lembar saham preferen.

Perhitungan nilai PT A adalah 400 (empat ratus) dan A Co memiliki 95% (380/400) nilai PT A. Tabel perhitungan nilai Entitas yang dimiliki oleh Entitas yang dikecualikan disajikan sebagai berikut:

	Nilai
Nilai kepemilikan (200 lembar saham biasa x EUR1,00) + (90 lembar saham preferen x EUR2,00)	380
Nilai Entitas (200 lembar saham biasa x EUR1,00) + (100 lembar saham preferen x EUR2,00)	400
Nilai kepemilikan dalam persen (380 / 400 x 100%)	95%

Berdasarkan ketentuan dalam Pasal 3 ayat (9), PT A merupakan Entitas yang dikecualikan dari penerapan GloBE karena 95% Kepentingan Kepemilikannya dimiliki secara langsung oleh Entitas yang dikecualikan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1).

B. CONTOH PENERAPAN PENENTUAN TARIF PAJAK EFEKTIF

Tarif Pajak Efektif untuk suatu negara atau yurisdiksi dihitung dengan rumus berikut:

$$\text{Tarif Pajak Efektif (per negara)} = \frac{\text{Pajak Tercakup yang disesuaikan (per negara)}}{\text{Laba GloBE Bersih (per negara)}}$$

di mana,

Laba GlobE Bersih

= Laba GloBE dari semua Entitas Konstituen –

Rugi GloBE dari semua Entitas Konstituen di suatu negara

Contoh 1:

ABC Co merupakan Entitas Induk Utama dari Grup PMN sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) yang berlokasi di negara A. ABC Co memiliki Entitas Konstituen di Negara B yaitu PT A, PT B, dan PT C. Diasumsikan bahwa:

- PT A memiliki laba GloBE sebesar EUR1.000,00 dan Pajak Tercakup yang disesuaikan sebesar EUR220,00;
- PT B memiliki laba GloBE sebesar EUR500,00, dan Pajak Tercakup yang disesuaikan sebesar 0 (nol); dan
- PT C memiliki laba GloBE sebesar EUR1.000,00 dan Pajak Tercakup yang disesuaikan sebesar EUR340,00.

Berdasarkan ketentuan Pasal 5 ayat (1), Entitas Konstituen suatu grup perlu menghitung Tarif Pajak Efektif per negara. Perhitungan Tarif Pajak Efektif di negara B adalah sebagai berikut:

	PT A (dalam EUR)	PT B (dalam EUR)	PT C (dalam EUR)	Total (dalam EUR)
Laba GloBE	100	500	1.000	2.500
Pajak Tercakup yang disesuaikan	220	0	120	340
Tarif Pajak Efektif	$340 \div 2500 = 13,6\%$			

Contoh 2:

DEF Co merupakan Entitas Induk Utama dari suatu Grup PMN yang berlokasi di negara D. DEF Co memiliki Entitas Konstituen di Negara E yaitu PT D, PT E, dan PT F. Pajak Tercakup yang disesuaikan dari ketiga Entitas

Konstituen di negara E adalah 0 (nol) dan rincian ketiga laba GloBE-nya adalah sebagai berikut :

- PT D memiliki laba GloBE sebesar EUR1.000,00
- PT E memiliki rugi GloBE sebesar EUR2.000,00
- PT F memiliki laba GloBE sebesar EUR500,00

Berdasarkan informasi tersebut, jumlah Rugi GloBE Bersih untuk negara E adalah EUR500,00 (EUR1.000,00- EUR2.000,00+ EUR500,00). Apabila tidak terdapat kemungkinan adanya pajak tambahan yang ditentukan berdasarkan Pasal 31 ayat (1), maka Tarif Pajak Efektif untuk Negara E tersebut tidak perlu dihitung.

Contoh 3:

Grup PMN A memiliki Pajak Tercakup yang disesuaikan sebesar EUR135,00 Laba atau Rugi GloBE bersih sebesar EUR4.685,00. Berdasarkan informasi tersebut, Tarif Pajak Efektif Grup PMN A adalah 2,88153% (EUR135,00/ EUR4.685,00). Tarif Pajak Efektif tersebut perlu dibulatkan hingga empat desimal, yaitu menjadi 2,8815%.

C. CONTOH PENERAPAN PAJAK TAMBAHAN

Pajak tambahan untuk suatu negara atau yurisdiksi dihitung dengan rumus berikut:

Pajak tambahan per negara atau yurisdiksi

$$\begin{aligned} &= (\text{persentase pajak tambahan} \times \text{laba ekses}) \\ &+ \text{Pajak Tambahan Adisional Kini (Additional Current Top – up Tax)} \\ &- QDMTT \end{aligned}$$

dimana,

- *Persentase pajak tambahan* = Tarif Minimum (15%) – Tarif Pajak Efektif
- *Laba ekses (excess profit)* = Laba GloBE Bersih – SBIE

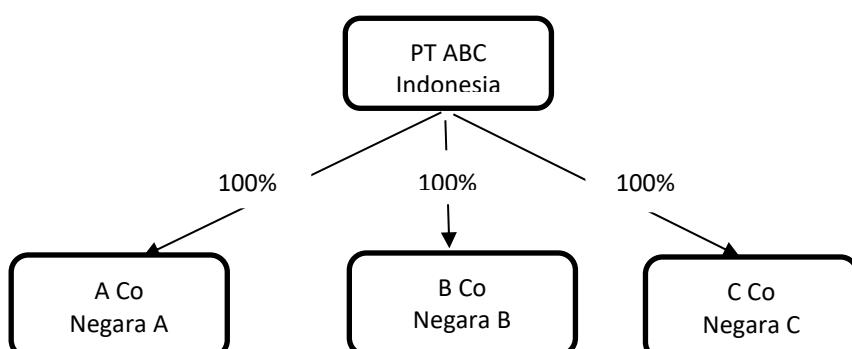
Adapun untuk menghitung pajak tambahan untuk setiap Entitas Konstituen, dapat menggunakan rumus sebagai berikut:

Pajak tambahan untuk Entitas Konstituen

$$= \frac{\text{Laba GloBE Entitas Konstituen}}{\text{Laba GloBE agregat dari seluruh Entitas Konstituen}} \times \text{Pajak tambahan per negara}$$

Contoh 1:

Grup PMN A memiliki Entitas Induk Utama (PT ABC) di Indonesia. Grup PMN tersebut memiliki Entitas Konstituen yaitu A Co yang berlokasi di negara A, B Co yang berlokasi di negara B, dan C Co yang berlokasi di negara C. Berikut bagan Kepentingan Kepemilikan pada Grup PMN A:



Negara A, Negara B, dan Negara C tidak menerapkan DMTT. Jika SBIE sebesar 0 (nol), dan penghasilan GloBE dan Pajak Tercakup dalam juta Euro adalah sebagai berikut:

- A Co memiliki penghasilan EUR3.000,00, Pajak Tercakup EUR360,00
- B Co memiliki penghasilan EUR2.000,00, Pajak Tercakup EUR100,00
- C Co memiliki penghasilan EUR5.000,00, Pajak Tercakup EUR500,00

Apabila Indonesia menerapkan ketentuan IIR, maka pajak tambahan yang akan dikenakan kepada PT ABC dihitung sebagai berikut:

Entitas Konstituen	Laba ekses (<i>excess profit</i>) (Penghasilan – SBIE) (dalam EUR)	Pajak Tercakup (dalam EUR)	Tarif Pajak Efektif (per negara)	Persentase pajak tambahan (15% - Tarif Pajak Efektif) per negara	Pajak Tambahan per negara (dalam EUR)
A Co	3.000	360	12%	3%	90
B Co	2.000	100	5%	10%	200
C Co	5.000	500	10%	5%	250
Total pajak tambahan yang dikenakan kepada PT ABC					540

Contoh 2:

Contoh 2 menggambarkan penghitungan pajak tambahan per Entitas Konstituen.

Grup ABC yang merupakan Grup PMN sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) memiliki beberapa Entitas Konstituen di beberapa negara, salah satunya di Negara A. Entitas Konstituen dari Grup ABC di negara A yaitu: PT A, PT B, dan PT C. Laba GloBE agregat ketiga Entitas Konstituen tersebut adalah sebesar EUR25.000.000,00 dengan rincian sebagai berikut:

- PT A memiliki laba GloBE sebesar EUR10.000.000,00
- PT B memiliki laba GloBE sebesar EUR5.000.000,00
- PT C memiliki laba GloBE sebesar EUR10.000.000,00

Diasumsikan bahwa jumlah pajak tambahan yang dialokasikan kepada Negara A dari Entitas Konstituen yang Dikenai Pajak Rendah (*Low-Taxed Constituent Entity*) dari Grup ABC adalah sebesar EUR1.000.000,00. Maka penghitungan pajak tambahan untuk masing-masing Entitas Konstituen (PT A, PT B, dan PT C) adalah sebagai berikut.

- Pajak Tambahan untuk PT A = $\frac{\text{EUR}10.000.000,00}{\text{EUR}25.000.000,00} \times \text{EUR}1.000.000,00 = \text{EUR}400.000,00$
- Pajak Tambahan untuk PT B = $\frac{\text{EUR}5.000.000,00}{\text{EUR}25.000.000,00} \times \text{EUR}1.000.000,00 = \text{EUR}200.000,00$

- Pajak Tambahan untuk PT C = $\frac{\text{EUR}10.000.000,00}{\text{EUR}25.000.000,00} \times \text{EUR}1.000.000,00 = \text{EUR}400.000,00$

D. CONTOH PENERAPAN SBIE

Contoh 1:

Contoh 1 menggambarkan penghitungan SBIE secara umum.

ABC Co merupakan Entitas Induk Utama dari Grup PMN A. ABC Co berlokasi di negara A. Grup PMN A tersebut memiliki Entitas Konstituen yang berlokasi di negara Z, yaitu: PT A, PT B, dan PT C. Informasi mengenai Entitas Konstituen yang berlokasi di negara Z tersebut pada tahun 2024 adalah sebagai berikut:

	PT A	PT B	PT C	Total
Laba GloBE Bersih (dalam EUR ribu)	1.000	500	1.000	2.500
Pajak Tercakup yang disesuaikan (dalam EUR ribu)	220	0	120	340
Harta berwujud (dalam EUR ribu)	250	50	100	400
Biaya gaji (dalam EUR ribu)	400	200	400	1.000

Apabila negara Z tidak menerapkan DMTT, maka pajak tambahan berdasarkan IIR yang dikenakan oleh negara A kepada ABC Co, dihitung sebagai berikut:

- Laba GloBE Bersih = EUR2.500.000,00 (EUR1000.000,00 + EUR500.000,00 + EUR1000.000,00) dan Pajak Tercakup yang disesuaikan = EUR340.000,00 (EUR220.000,00 + 0 + EUR120.0000,00)
- Tarif Pajak Efektif di negara Z = 13.6% (EUR340.000,00/EUR2500.000,00)
- Perhitungan persentase pajak tambahan = 15% - 13.6% = 1.4%
- Perhitungan SBIE = (9.8% x EUR1.000.000,00) + (7.8% x EUR400.000,00) = EUR129.200,00
- Laba ekses (*excess profit*) = EUR2.500.000,00 - EUR129.200,00 = EUR2.370.800,00
- Penghitungan pajak tambahan = 1.4% x EUR2.370.800,00 = EUR33.190,00

Contoh 2:

Contoh 2 menggambarkan penghitungan SBIE berdasarkan biaya gaji.

Grup ABC merupakan Grup PMN sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) yang mempunyai Entitas Konstituen di beberapa negara. Di negara A, Grup ABC hanya memiliki 1 (satu) Entitas Konstituen, yaitu PT A. PT A memiliki pegawai yang memenuhi syarat yaitu Tuan X yang bekerja di bawah arahan dan kendali PT A selama periode 1 Januari s.d 31 Desember 2024. Biaya gaji yang memenuhi syarat yang dikeluarkan oleh PT A untuk Tuan X untuk periode tersebut sebesar EUR1.000.000.000,00. Asumsi dalam 1 tahun terdapat 366 hari.

Penghitungan SBIE berdasarkan biaya gaji dari PT A dihitung sebagai berikut:

a. Pengecualian Penuh

Apabila selama periode 1 Januari s.d 31 Desember 2024, Tuan X menghabiskan waktu bekerjanya sebanyak 60% (220 hari) di negara A dalam rangka melakukan kegiatan untuk PT A, maka PT A dapat mengklaim 100% pengecualian berdasarkan biaya gaji atas Tuan X.

Penghitungan pengecualian berdasarkan biaya gaji Tahun 2024 atas Tuan X untuk PT. A sebagai berikut:

$$9,8\% \times 100\% \times \text{EUR}1.000.000.000,00 = \text{EUR}98.000.000,00.$$

b. Pengecualian Proporsional

Apabila selama periode 1 Januari s.d 31 Desember 2024, Tuan X menghabiskan waktu bekerjanya hanya sebanyak 30% (110 hari) di negara A dalam rangka melakukan kegiatan untuk PT A, maka PT A hanya dapat mengklaim 30% pengecualian berdasarkan biaya gaji atas Tuan X.

Penghitungan pengecualian berdasarkan biaya gaji Tahun 2024 atas Tuan X untuk PT A sebagai berikut:

$$9,8\% \times 30\% \times \text{EUR}1.000.000.000,00 = \text{EUR}29.400.000,00.$$

Contoh 3:

Contoh 3 sampai dengan contoh 5 menggambarkan penghitungan SBIE berdasarkan jumlah tercatat harta berwujud yang memenuhi syarat.

A Co adalah Entitas Konstituen dari Grup PMN A yang merupakan Grup PMN sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) berlokasi di negara X yang menerapkan GloBE. B Co adalah Entitas Konstituen dari Grup PMN B yang juga merupakan Grup PMN sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) berlokasi di negara X yang juga menerapkan GloBE. A Co menyewakan sebuah mesin kepada B Co. Mesin tersebut digunakan oleh B Co di negara X. Berdasarkan kontrak *leasing*, penyewaan dimulai pada 1 Januari 2024, untuk periode *leasing* 3 tahun, dengan nilai *leasing* sebesar EUR100.000,00 per tahun. Bunga bertahap (*lesse incremental borrowing rate*) adalah sebesar 5%. Berdasarkan standar akuntansi yang diterapkan A Co *lease* ini diklasifikasikan sebagai *operating lease*. Pada awal tahun 2024, nilai tercatat mesin tersebut adalah EUR1.200.000,00 dan masa manfaatnya adalah 15 tahun.

Berdasarkan standar akuntansi yang digunakan B Co, *lease* diklasifikasikan sebagai *right-of-use asset*. Pada 1 Januari 2024, B Co

mengukur kewajiban *lease*-nya pada nilai sekarang (*present value*) dari pembayaran *lease* yang belum dibayar pada tanggal tersebut, menggunakan bunga sebesar 5%. Setelah tanggal dimulainya *leasing*, B Co mengukur *right-of-use asset* menggunakan model biaya. Amortisasi yang dicatat B Co pada tanggal dimulainya *leasing* adalah sebagai berikut.

Periode	Pembayaran <i>Lease</i> (dalam EUR)	Beban bunga (dalam EUR)	Pengurangan kewajiban (dalam EUR)	Kewajiban (dalam EUR)	Beban penyusutan (dalam EUR)	Nilai bersih harta (dalam EUR)
<i>Balance awal</i>				272.325		272.325
2024	100.000	13.616	86.384	185.941	90.775	181.500
2025	100.000	9.297	90.703	95.238	90.775	90.775
2026	100.000	4.762	95.238	0	90.775	0
*Beban bunga = 5% x kewajiban **Pengurangan kewajiban = Pembayaran lease – beban bunga ***Kewajiban = Nilai bersih harta – pengurangan kewajiban ****Beban penyusutan = Nilai bersih harta (<i>balance awal</i>) / 3 *****Nilai bersih harta = Nilai bersih harta (awal) – beban penyusutan						

Pasal 8 ayat (6) mengatur penghitungan jumlah tercatat harta berwujud yang memenuhi syarat untuk nilai tercatat harta berwujud untuk pengecualian merupakan rata-rata nilai tercatat harta berwujud pada awal dan akhir tahun. Apabila harta diperoleh atau dijual selama Tahun Pajak, nilai tercatat pada awal atau akhir Tahun Pajak tersebut akan menjadi 0 (nol). Mengingat nilai tercatat adalah 0 (nol) dan dimasukkan dalam penghitungan rata-rata, maka pengecualian untuk harta yang diperoleh atau dijual selama tahun tersebut akan didasarkan pada setengah dari nilai tercatat harta pada akhir atau awal tahun tersebut.

Berdasarkan ketentuan di atas, maka nilai tercatat mesin dihitung sebagai berikut:

- Pada tahun 2024, nilai tercatat adalah sebesar EUR226.912,50 (=EUR272.325,00+EUR181.500,00)/2)
- Pada tahun 2025, nilai tercatat adalah sebesar EUR136.137,50 (=EUR181.500,00+EUR90.775,00)/2)
- Pada tahun 2026, nilai tercatat adalah sebesar EUR45.387,50 (=EUR90.775,00+0)/2)

Untuk *operating lease*, A Co mengakui pembayaran *lease* sebagai penghasilan dan kebijakan penyusutan untuk hartanya sesuai dengan kebijakan penyusutan normal bagi *lessor* untuk harta yang sejenis. Penghitungan penyusutan untuk A Co adalah sebagai berikut.

Periode	Pembayaran Lease (dalam EUR)	Sisa pembayaran lease (dalam EUR)	Penghasilan (dalam EUR)	Beban penyusutan (dalam EUR)	Nilai bersih harta (dalam EUR)
	<i>Balance awal</i>	300.000			1.200.000
2024	100.000	200.000	100.000	80.000	1.120.000
2025	100.000	100.000	100.000	80.000	1.040.000
2026	100.000	0	100.000	80.000	960.000

*Beban penyusutan = Nilai bersih harta / 15
 **Nilai bersih harta = Nilai bersih harta (awal) – beban penyusutan

Nilai tercatat dari mesin tersebut untuk tujuan penghitungan SBIE untuk A Co dihitung sebagai berikut.

- Pada tahun 2024, nilai tercatatnya adalah sebesar EUR910.000,00 (=EUR1.200.000,00+EUR1.120.000,00)/2 – EUR250.000,00*)
- Pada tahun 2025, nilai tercatatnya adalah sebesar EUR930.000,00 (=EUR1.120.000,00+EUR1.040.000,00)/2-EUR150.000,00**)
- Pada tahun 2026, nilai tercatatnya adalah sebesar EUR950.000,00 (=EUR1.040.000,00+EUR960.000,00)/2 -EUR50.000,00***)

*EUR250.000,00 = (EUR300.000,00+EUR200.000,00)/2

**EUR150.000,00 = (EUR200.000,00+EUR100.000,00)/2

***EUR50.000,00 = (EUR100.000,00+0)/2

Jumlah yang diperbolehkan dicatat sebagai SBIE bagi *lessor* adalah selisih antara rata-rata nilai tercatat harta pada awal dan akhir tahun pajak dengan rata-rata nilai pembayaran atau *right-of use asset* yang ditentukan oleh *lessee* pada awal dan akhir tahun pajak. Atau secara sederhana, rumus untuk menghitung SBIE bagi *lessor* adalah sebagai berikut.

$$SBIE\ Lessor = \left(\frac{\text{Nilai tercatat awal} + \text{Nilai tercatat akhir}}{2} \right) - \left(\frac{\text{Nilai pembayaran lease awal} + \text{Nilai pembayaran lease akhir}}{2} \right)$$

Contoh 4:

Informasinya masih sama dengan contoh 3, kecuali bahwa A Co berlokasi di negara Y. Karena mesin digunakan oleh B Co di negara X, maka mesin tidak termasuk sebagai harta berwujud yang memenuhi syarat untuk A Co.

Contoh 5:

Informasinya masih sama dengan contoh 3, kecuali bahwa A Co dan B Co merupakan Entitas Konstituen dari Grup PMN A.

Nilai tercatat dari harta berwujud yang memenuhi syarat ditentukan setelah memperhitungkan eliminasi penjualan antarperusahaan dan di mana *lessor* dan *lessee* berlokasi di negara yang sama, *lease* antarperusahaan. Oleh karena itu, A Co diizinkan untuk memperhitungkan SBIE dan nilai tercatat dari harta berwujud yang memenuhi syarat untuk SBIE di negara X dihitung sebagai berikut.

- Pada tahun 2024, nilai tercatatnya adalah EUR1.160.000,00 (=EUR1.200.000,00+EUR1.120.000,00)/2)

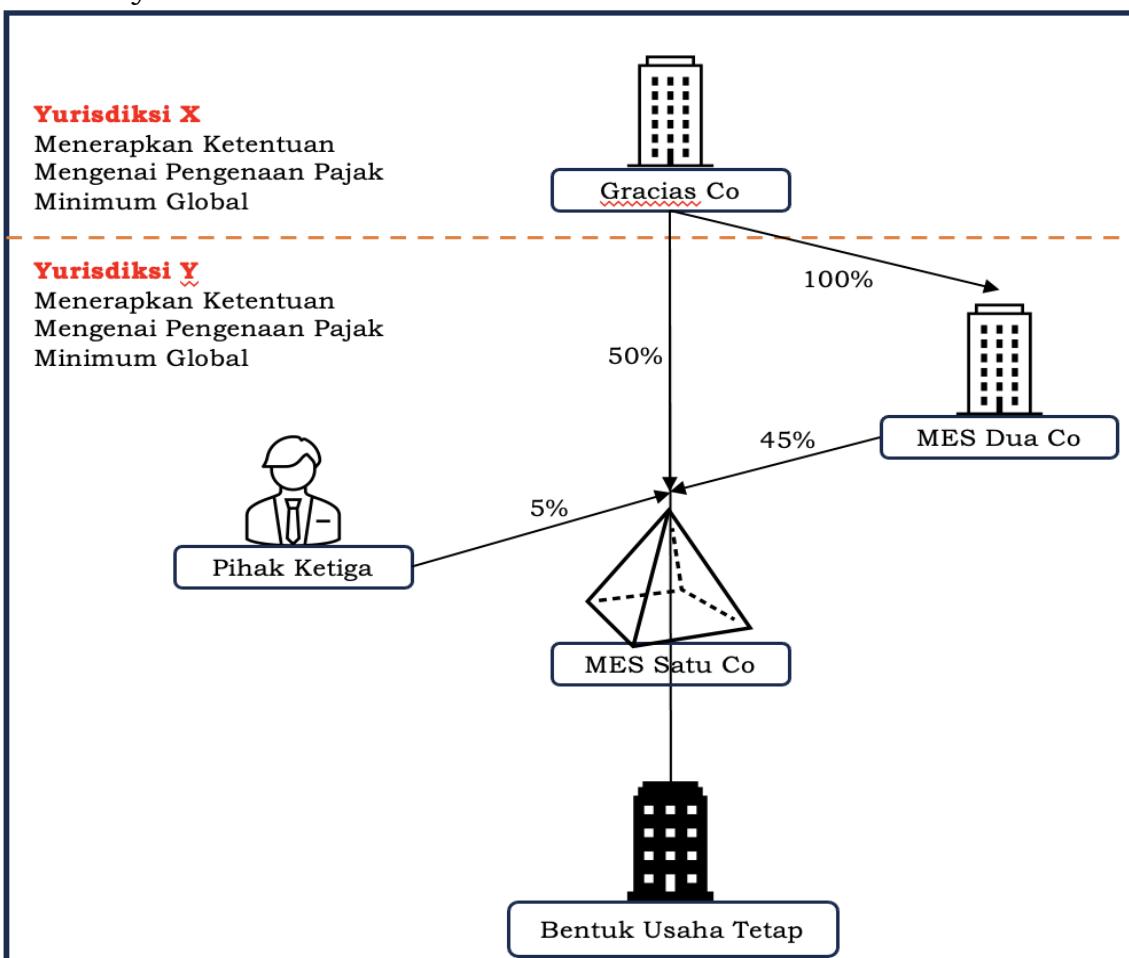
- Pada tahun 2025, nilai tercatatnya adalah EUR1.080.000,00 $(=(\text{EUR1.120.000,00}+\text{EUR1.040.000,00})/2)$
- Pada tahun 2026, nilai tercatatnya adalah EUR1.000.000,00 $(=(\text{EUR1.040.000,00}+\text{EUR960.000,00})/2)$

E. CONTOH PENERAPAN SBIE PADA FLOW-THROUGH ENTITY

Gracias Co yang berada di yurisdiksi X adalah Entitas Induk Utama dari Grup AB yang merupakan Grup PMN sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1). Gracias Co memiliki 50% (lima puluh persen) Kepentingan Kepemilikan pada MES Satu Co dan 100% Kepentingan Kepemilikan pada MES Dua Co. Adapun sisa Kepentingan Kepemilikan pada MES Satu Co dipegang oleh MES Dua Co (45%) dan Entitas non-grup (5%). MES Satu Co merupakan *Flow-through Entity* yang melakukan kegiatan usaha di yurisdiksi Y.

Selanjutnya, Gracias Co mempunyai Bentuk Usaha Tetap di yurisdiksi Y sehubungan dengan usaha yang dijalankan oleh MES Satu Co di yurisdiksi Y. Gracias Co, MES Satu Co, MES Dua Co, dan Bentuk Usaha Tetap merupakan Entitas Konstituen Grup AB.

MES Satu Co memperoleh laba GloBE sebesar EUR1.000,00 pada tahun 2021 (tahun 1) dengan jumlah biaya gaji yang memenuhi syarat sebesar EUR200,00 sehubungan dengan pegawai yang bekerja di yurisdiksi Y dan memiliki harta berwujud yang memenuhi syarat sebesar EUR400,00 yang berada di yurisdiksi Y.



Laba GloBE MES Satu Co dikurangi dan dialokasikan sebagai berikut:

- Pertama, laba GloBE MES Satu Co dikurangi sebesar EUR50,00 ($\text{EUR1.000,00} \times 5\%$) sesuai jumlah yang dapat dialokasikan kepada pihak yang bukan Entitas Grup, sebagaimana diatur dalam Pasal 28 ayat (6).

- b. EUR500,00 (EUR1.000,00 x 50%) dialokasikan ke Bentuk Usaha Tetap sesuai dengan Pasal 27 dan dikurangi dari laba GloBE berdasarkan Pasal 28 ayat (8) huruf a.
- c. Terakhir, sisa laba GloBE MES Satu Co sebesar EUR450,00 (EUR1.000,00 x 45%) dialokasikan ke MES Dua Co berdasarkan Pasal 28 ayat (8) huruf b.

Adapun alokasi biaya gaji yang memenuhi syarat dan harta berwujud yang memenuhi syarat MES Satu Co adalah sebagai berikut:

- a. 50% dari biaya gaji yang memenuhi syarat sebesar EUR100,00 (EUR200,00 x 50%) dan harta berwujud yang memenuhi syarat sebesar EUR200,00 (EUR400,00 x 50%) dialokasikan ke Bentuk Usaha Tetap, sesuai Pasal 9 ayat (1) dan (2).
- b. Kemudian, 45% dari biaya gaji yang memenuhi syarat sebesar EUR90,00 (EUR200,00 x 45%) dan harta berwujud yang memenuhi syarat sebesar EUR180,00 (EUR400,00 x 45%) dialokasikan ke MES Dua Co karena MES Dua Co berada di yurisdiksi Y, sesuai Pasal 9 ayat (3) huruf a.
- c. Sisanya, biaya gaji yang memenuhi syarat sebesar EUR10,00 (EUR200,00 - EUR100,00 - EUR90,00) dan harta berwujud yang memenuhi syarat sebesar EUR20,00 (EUR400,00 - EUR200,00 - EUR180,00) tidak termasuk dalam penghitungan SBIE dari Entitas Konstituen, sesuai dengan ketentuan Pasal 9 ayat (4).

F. CONTOH PENGHITUNGAN RATA-RATA PENGHASILAN GLOBE DAN LABA ATAU RUGI GLOBE

Untuk menghitung persyaratan tertentu dalam pengecualian *de minimis*, dapat menggunakan rumus sebagai berikut:

Rata - rata Penghasilan GloBE

$$= \frac{\text{Penghasilan GloBE}_t + \text{Penghasilan GloBE}_{t-1} + \text{Penghasilan GloBE}_{t-2}}{3}$$

Rata - rata Laba atau Rugi GloBE

$$= \frac{\text{Laba atau Rugi GloBE}_t + \text{Laba atau Rugi GloBE}_{t-1} + \text{Laba atau Rugi GloBE}_{t-2}}{3}$$

Contoh:

Grup ABC menggunakan tahun kalender sebagai Tahun Pajaknya dan hanya memiliki satu Entitas Konstituen di yurisdiksi X, yaitu MES Co. MES Co didirikan pada tanggal 1 Juli 2022 (tahun 1) dan memiliki penghasilan GloBE sebesar EUR1.000.000,00 dan laba GloBE sebesar EUR50.000,00 pada Tahun 2022 (tahun 1). Selanjutnya, pada Tahun 2023 (tahun 2), MES Co memiliki penghasilan GloBE sebesar EUR1.000.000,00 dan laba GloBE sebesar EUR100.000,00. Sementara itu, pada Tahun 2024 (tahun 3), MES Co memiliki penghasilan GloBE sebesar EUR3.000.000,00 dan rugi GloBE sebesar EUR200.000,00.

Penghitungan jumlah rata-rata berdasarkan Pasal 11 ayat (5) dan ayat (6) ini didasarkan pada asumsi bahwa Tahun Pajak mempunyai jangka waktu yang sama. Jika satu Tahun Pajak lebih pendek, rata-rata harus dihitung dengan menyesuaikan penghitungan penghasilan GloBE dan Laba atau Rugi GloBE secara proporsional dengan periode yang dicakup oleh Tahun Pajak yang lebih pendek tersebut terhadap periode 12 bulan. Oleh karena itu, pada tahun 2022 (tahun 1), karena penghasilan GloBE dan laba GloBE MES Co hanya direalisasikan selama 6 bulan (1 Juli - 31 Desember), penghasilan GloBE dan laba GloBE pada tahun 2022 (tahun 1) akan dikalikan 2 (= 12/6) untuk tujuan menentukan penghasilan GloBE tahunan rata-rata dan laba GloBE.

Penghitungan rata-rata dilakukan sebagai berikut:

Penghasilan GloBE Rata-rata selama tiga tahun untuk yurisdiksi X ini adalah:

$$\frac{(2 \times \text{EUR}1.000.000,00) + \text{EUR}1.000.000,00 + \text{EUR}3.000.000,00}{3} = \text{EUR}2.000.000,00$$

Dan Laba atau Rugi GloBE Rata-rata selama tiga tahun untuk yurisdiksi ini adalah:

$$\frac{(2 \times \text{EUR}50.000,00) + \text{EUR}100.000,00 + (-\text{EUR}200.000,00)}{3} = \text{EUR}0$$

Rata-rata penghasilan GloBE pada yurisdiksi X kurang dari EUR10.000.000,00 dan rata-rata Laba atau Rugi GloBE pada yurisdiksi X kurang dari EUR1.000.000,00. Oleh karena itu, pajak tambahan untuk MES Co akan dianggap 0 (nol) untuk tahun 2024 (tahun 3) jika Entitas Konstituen Pelapor memilih untuk menerapkan ketentuan *de minimis* sebagaimana diatur dalam Pasal 11.

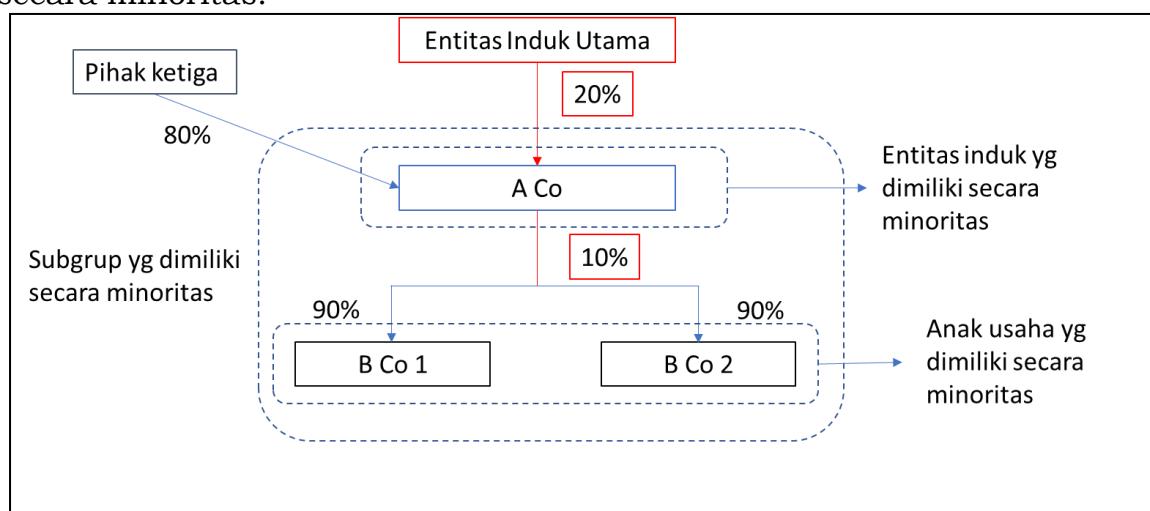
G. CONTOH PENERAPAN ENTITAS KONSTITUEN YANG DIMILIKI SECARA MINORITAS

Contoh 1 dan 2 berikut menggambarkan penghitungan Tarif Pajak Efektif dan pajak tambahan terhadap Entitas Konstituen yang dimiliki secara minoritas yang merupakan anggota subgrup yang dimiliki secara minoritas

Contoh 1:

Entitas Induk Utama memegang 20% Kepentingan Kepemilikan A Co, yang memiliki 90% (sembilan puluh persen) B Co 1 dan B Co 2 (berada di yurisdiksi B). Sisanya sebesar 10% (sepuluh persen) Kepentingan Kepemilikan B Co 1 dan B Co 2 dipegang langsung oleh Entitas Induk Utama. Seluruh Entitas merupakan Entitas Konstituen dari Grup PMN. A Co adalah entitas induk yang dimiliki secara minoritas, sedangkan B Co 1 dan B Co 2 merupakan anak usaha yang dimiliki secara minoritas. Dalam situasi ini, Tarif Pajak Efektif yurisdiksi B sehubungan dengan B Co 1 dan B Co 2 dihitung secara terpisah dari penghitungan Tarif Pajak Efektif Entitas Konstituen Grup PMN lainnya yang berada di yurisdiksi B.

Pasal 13 ayat (1) tidak mengubah mekanisme aturan GloBE selain penghitungan Tarif Pajak Efektif yurisdiksi dan perubahan konsekuensial terhadap penghitungan pajak tambahan anggota subgrup yang dimiliki secara minoritas.



Contoh 2:

Entitas Induk yang dimiliki secara minoritas tidak diperlakukan sebagai Entitas Induk Utama dari subgrup yang dimiliki secara minoritas. Entitas Induk Utama Grup PMN tetap diwajibkan untuk menerapkan IIR sehubungan dengan anggota subgrup yang dimiliki secara minoritas.

Demikian pula, Entitas Induk yang dimiliki secara minoritas dan Entitas Induk lainnya yang merupakan Entitas Induk yang Dimiliki Sebagian (*Partially-Owned Parent Entity*) tetap diwajibkan untuk menerapkan IIR sehubungan dengan Kepentingan Kepemilikan mereka pada Entitas Konstituen yang dimiliki secara minoritas dari subgrup yang dimiliki secara minoritas.

Contoh 3:

Contoh 3 ini menggambarkan penghitungan Tarif Pajak Efektif dan pajak tambahan Entitas Konstituen yang dimiliki secara minoritas yang bukan merupakan anggota subgrup yang dimiliki secara minoritas

Pasal 13 ayat (1) mengatur bahwa Tarif Pajak Efektif dan pajak tambahan Entitas dihitung per Entitas sesuai Bab III sampai dengan Bab VII, dan Pasal 46.

Pasal 5 ayat (2) mengatur bahwa Pajak Tercakup yang disesuaikan dan Laba atau Rugi GloBE tidak termasuk dalam penentuan sisa Tarif Pajak Efektif dan Laba GloBE Bersih Grup PMN. Ketentuan ini untuk mencegah agar 70% atau lebih dari laba atau rugi bersih dan Pajak Tercakup yang disesuaikan dari Entitas tersebut, yang tidak secara efektif menjadi milik Entitas Induk Utama, tercampur dengan laba atau rugi bersih dan Pajak Tercakup yang disesuaikan dari Entitas Konstituen lainnya dari Grup PMN tersebut.

Namun, Pasal 13 ayat (1) tidak berdampak pada kelayakan suatu yurisdiksi untuk pengecualian *de minimis* sebagaimana diatur dalam Pasal 11.

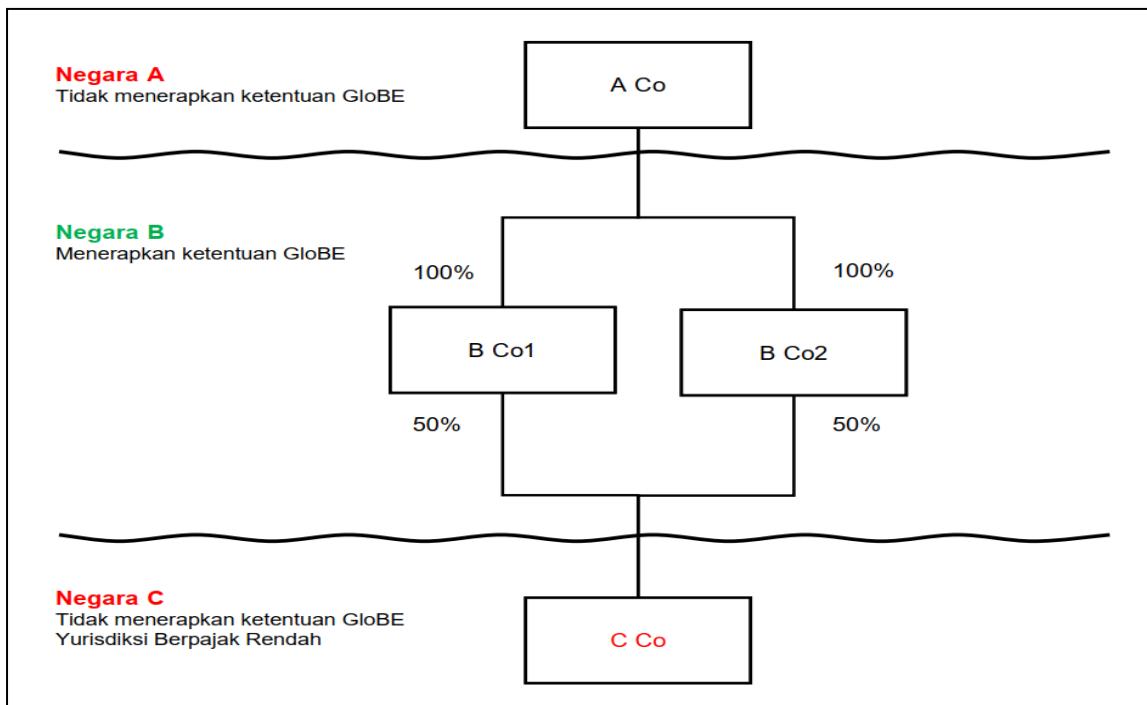
Pasal 13 ayat (2) mengatur bahwa ketentuan pada Pasal 13 ayat (1) tidak berlaku apabila Entitas Konstituen yang dimiliki secara minoritas merupakan entitas investasi. Oleh karena itu, ketentuan khusus sebagaimana dimaksud dalam Pasal 48 dan Pasal 49 bagi entitas investasi berlaku secara prioritas.

H. CONTOH PENERAPAN IIR

Contoh 1 dan contoh 2 menggambarkan penerapan IIR berdasarkan *top-down approach*.

Contoh 1:

A Co berlokasi di Negara A dan merupakan Entitas Induk Utama dari Grup ABC, yang merupakan Grup PMN sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1). A Co secara langsung memiliki B Co 1 dan B Co 2, yang keduanya berlokasi di Negara B. B Co 1 dan B Co 2 masing-masing memiliki 50% Kepentingan Kepemilikan di C Co, yang merupakan Entitas Konstituen yang berlokasi di Negara C. Kepentingan Kepemilikan dari C Co merupakan saham biasa yang memiliki hak yang sama dalam hal distribusi keuntungan dan modal. Berikut diagram struktur Grup ABC.

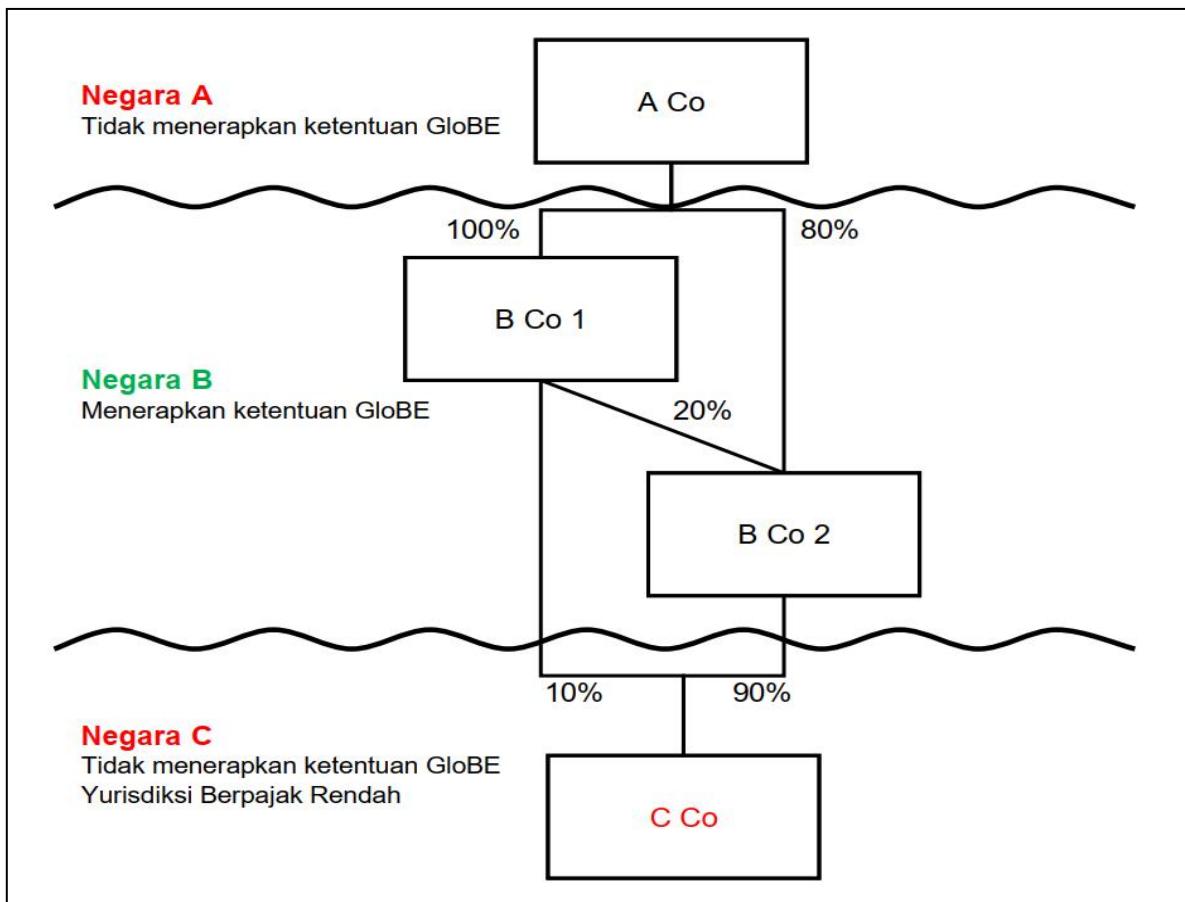


A Co, B Co 1, and B Co 2 memiliki Tarif Pajak Efektif untuk Tahun Pajak yang berada di atas Tarif Minimum, namun C Co merupakan Entitas Konstituen yang Dikenai Pajak Rendah yang berlokasi di Yurisdiksi Berpajak Rendah. Dari tiga yurisdiksi, hanya Negara B yang menerapkan *Qualified IIR*. Jika pajak tambahan yang dialokasikan dari C Co kepada negara B adalah sebesar EUR10.000.000,00, maka penerapan IIR berdasarkan *top-down approach* yakni sebagai berikut.

Negara C adalah Yurisdiksi Berpajak Rendah dan C Co adalah Entitas Konstituen yang Dikenai Pajak Rendah. Sementara itu, A Co merupakan Entitas Induk Utama yang seharusnya memiliki prioritas untuk menerapkan IIR berdasarkan Pasal 14 jika Negara A menerapkan *Qualified IIR*. Namun, faktanya hanya Negara B yang telah menerapkan *Qualified IIR*. Dengan demikian, Entitas Induk Antara (B Co 1 dan B Co 2) diwajibkan untuk menerapkan IIR sesuai dengan Pasal 14 ayat (2) karena kondisi dalam Pasal 14 ayat (3) tidak terpenuhi. B Co 1 dan B Co 2 harus menerapkan IIR sesuai dengan Pasal 14 ayat (2) berdasarkan bagian yang dapat dialokasikan dari C Co kepada negara B dengan alokasi masing-masing 50% (lima puluh persen). Dengan demikian pajak tambahan yang dialokasikan kepada B Co 1 dan B Co 2, masing-masing adalah EUR5.000.000,00 (50% x EUR10.000.000,00).

Contoh 2:

Grup ABC merupakan Grup PMN sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) dengan struktur kepemilikan dan lokasi anggota Grup ABC sebagaimana diagram di bawah ini.



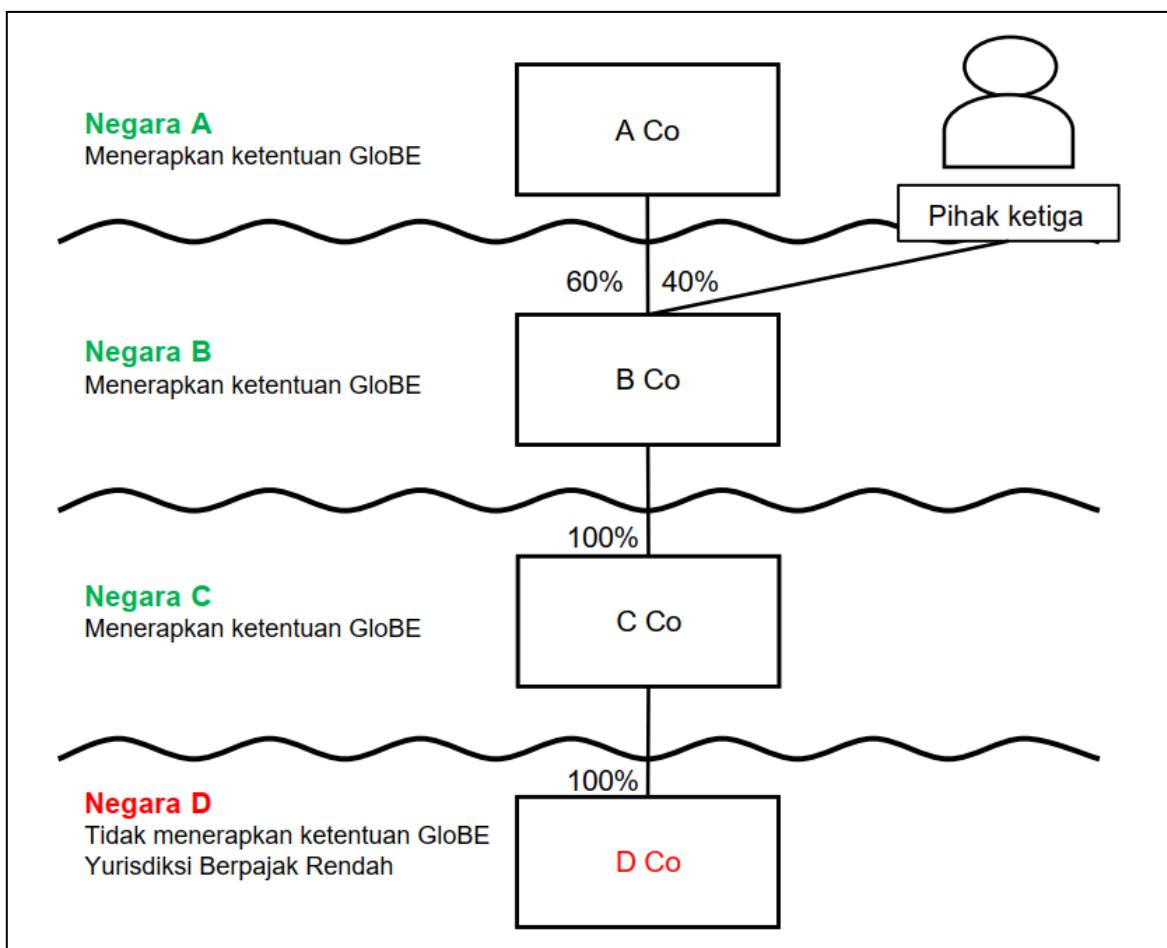
Dalam contoh ini, salah satu Entitas Induk Antara (B Co 1) yang diwajibkan untuk menerapkan IIR memiliki sebagian Kepentingan Kepemilikan di Entitas Induk Antara lain (B Co 2). Namun, Pasal 14 ayat (3) huruf b tidak mencegah Entitas tingkat yang lebih rendah (B Co 2) untuk menerapkan IIR karena B Co 1 tidak memiliki Kepentingan Pengendali di B Co 2. Dengan demikian, baik B Co 1 maupun B Co 2 diwajibkan untuk menerapkan IIR berdasarkan bagian yang dapat dialokasikan dari pajak tambahan mereka sesuai dengan Pasal 4 ayat (2).

Dalam hal ini, diasumsikan bahwa bagian yang dapat dialokasikan B Co 2 terhadap pajak tambahan C Co adalah 90% (berdasarkan kepemilikan saham langsungnya di C Co) dan bagian yang dapat dialokasikan dari pajak tambahan B Co 1 adalah 28% (10% karena kepemilikan langsungnya dan 18% karena kepemilikan tidak langsungnya). Namun, untuk menghindari pajak berganda, B Co 1 harus mengurangi pajak tambahan yang dapat diatribusikan kepada kepemilikannya yang tidak langsung di C Co dengan jumlah yang akan dikenakan oleh B Co 2.

Contoh 3:

Contoh 3 menggambarkan penerapan IIR dalam hal terdapat Entitas Induk Yang Dimiliki Sebagian (*Partially-Owned Parent Entity*).

A Co berlokasi di Negara A dan merupakan Entitas Induk Utama dari Grup ABCD. Diagram yang menggambarkan struktur kepemilikan dan lokasi anggota Grup ABCD disajikan di bawah ini.



D Co berlokasi di Yurisdiksi Berpajak Rendah. Oleh karena itu, setiap pajak tambahan yang ditetapkan untuk D Co akan dikenai IIR.

Berdasarkan diagram di atas, B Co merupakan Entitas Induk yang Dimiliki Sebagian (*Partially-Owned Parent Entity*) karena:

- memiliki Kepentingan Kepemilikan di C Co; dan
- 40% Kepentingan Kepemilikannya dimiliki oleh pihak yang bukan Entitas Konstituen dari Grup ABCD.

C Co juga memenuhi definisi Entitas Induk yang Dimiliki Sebagian (*Partially-Owned Parent Entity*) karena:

- memiliki Kepentingan Kepemilikan di D Co; dan
- 40% Kepentingan Kepemilikannya dimiliki secara tidak langsung oleh pihak yang bukan Entitas Konstituen dari Grup ABCD (melalui B Co).

Berdasarkan Pasal 14 ayat (2), Entitas Induk yang Dimiliki Sebagian (*Partially-Owned Parent Entity*) diwajibkan untuk menerapkan IIR berdasarkan bagiannya yang dapat dialokasikan dari pajak tambahan Entitas Konstituen yang Dikenai Pajak Rendah meskipun Entitas Induk Utama atau Entitas Induk Antara juga diwajibkan untuk menerapkan IIR.

Dengan demikian, baik B Co maupun C Co akan diwajibkan untuk menerapkan IIR berdasarkan Pasal 14 ayat (2) karena mereka memiliki Kepentingan Kepemilikan pada D Co. Namun, Pasal 14 ayat (4) membatasi C Co untuk menerapkan IIR karena C Co sepenuhnya dimiliki oleh Entitas Induk yang Dimiliki Sebagian (*Partially-Owned Parent Entity*) lainnya, yaitu B Co. Sesuai dengan Pasal 14 ayat (4), B Co menerapkan IIR dan membayar pajak sejumlah 100% dari pajak tambahan D Co.

Keberadaan Entitas Induk yang Dimiliki Sebagian (*Partially-Owned Parent Entity*) tidak menghalangi Entitas Induk Utama untuk juga menerapkan *Qualified IIR*. Namun, mekanisme pengurangan bagian pajak tambahan berdasarkan IIR (*IIR Offset*) dalam Pasal 16 mengharuskan Entitas Induk Utama untuk mengurangi bagian yang dapat dialokasikan dari pajak

tambahan dengan bagian yang dikenakan oleh Entitas Induk yang Dimiliki Sebagian (*Partially-Owned Parent Entity*). Sesuai dengan ketentuan dalam Pasal 16, A Co diwajibkan untuk mengurangi bagian yang dapat dialokasikan dari pajak tambahan Perusahaan D menjadi 0 (nol).

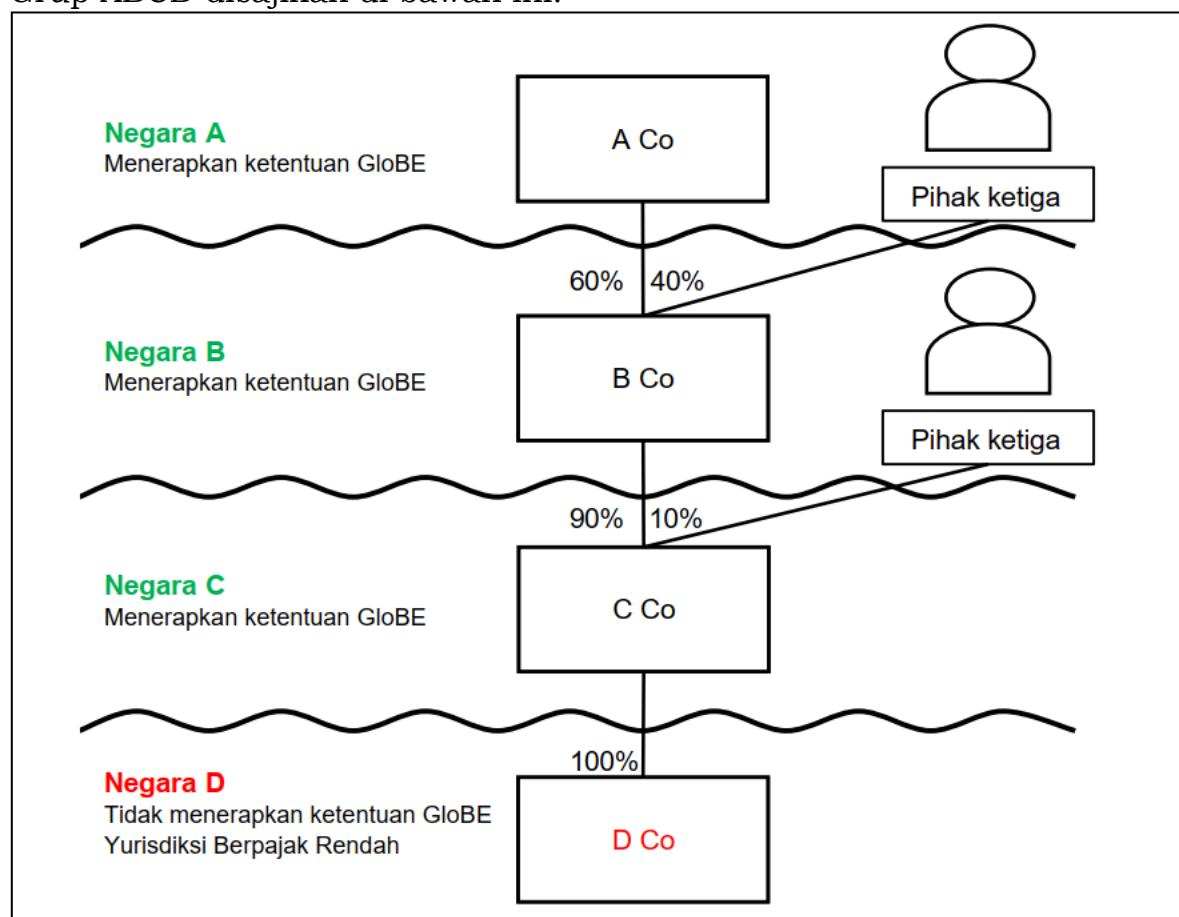
Contoh 4:

Keterangan-keterangan dalam contoh ini sama dengan contoh 3, kecuali:

- a. 10% Kepentingan Kepemilikan di C Co dimiliki secara langsung oleh pihak ketiga; dan
- b. sisa 90% masih dimiliki oleh B Co.

B Co dan C Co adalah Entitas Induk yang Dimiliki Sebagian (*Partially-Owned Parent Entity*) karena lebih dari 20% Kepentingan Kepemilikan mereka dimiliki oleh pihak yang bukan Entitas Konstituen dari Grup ABCD. B Co adalah Entitas Induk yang Dimiliki Sebagian (*Partially-Owned Parent Entity*) karena 40% Kepentingan Kepemilikannya dimiliki secara langsung oleh bukan anggota grup dan C Co juga merupakan Entitas Induk yang Dimiliki Sebagian (*Partially-Owned Parent Entity*) karena 46% Kepentingan Kepemilikan nya dimiliki secara langsung sebesar 10% atau tidak langsung ($40\% \times 90\% = 36\%$) oleh pihak ketiga.

Diagram yang menggambarkan struktur kepemilikan dan lokasi anggota Grup ABCD disajikan di bawah ini.



Berdasarkan diagram di atas, ketentuan Pasal 14 ayat (4) tidak membatasi C Co untuk menerapkan IIR karena C Co tidak sepenuhnya dimiliki oleh Entitas Induk yang Dimiliki Sebagian (*Partially-Owned Parent Entity*) lain. Oleh karena itu, C Co menerapkan IIR berdasarkan Pasal 14 ayat (2) terhadap 100% pajak tambahan D Co karena itu adalah bagiannya yang dapat dialokasikan dari pajak tambahan. Dalam hal ini, B Co masih diwajibkan untuk menerapkan IIR sesuai dengan Pasal 14 ayat (2) dengan bagian yang dapat dialokasikan dari pajak tambahan yang berbeda dan tidak dibatasi oleh Pasal 14 ayat (4). Namun, mekanisme pengurangan

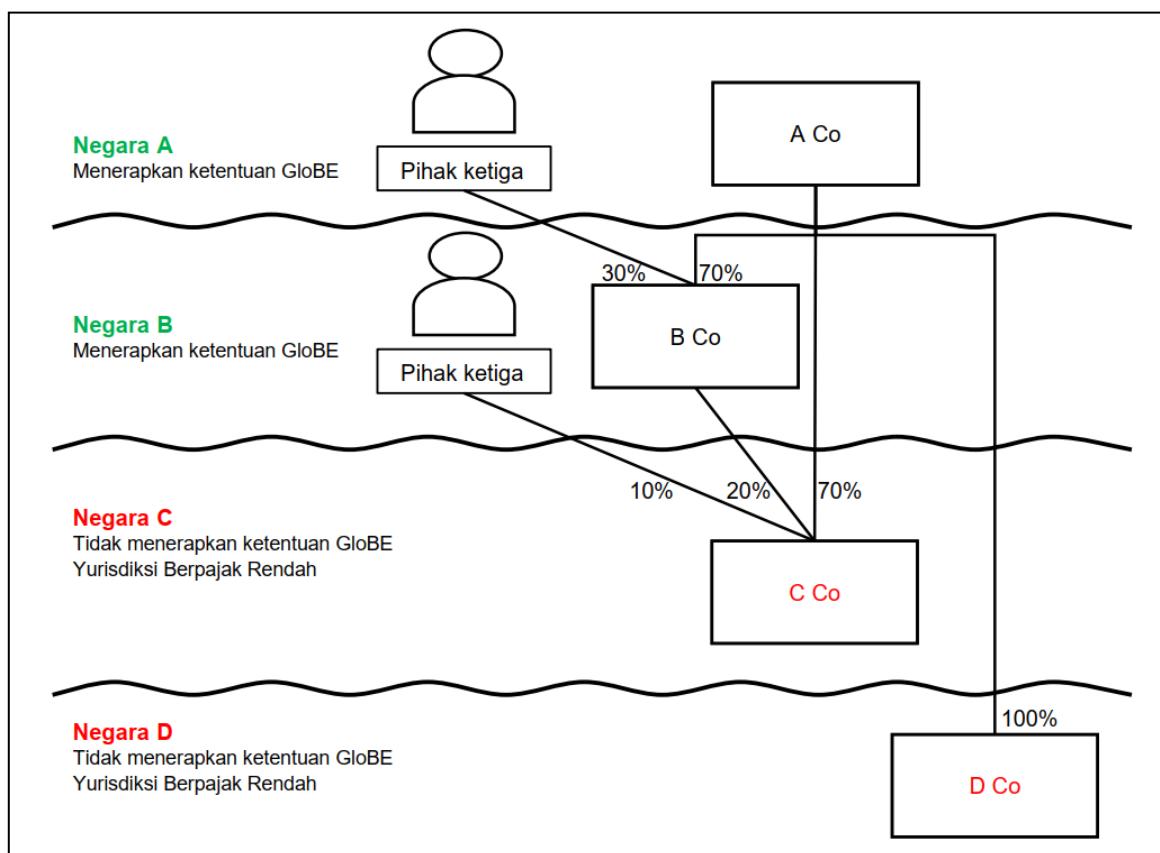
bagian pajak tambahan berdasarkan IIR (IIR Offset) dari Pasal 16 ayat (1) akan menghilangkan potensi pajak berganda akibat penerapan IIR oleh A Co dan B Co sehubungan dengan D Co.

I. CONTOH PENGHITUNGAN ALOKASI PAJAK TAMBAHAN IIR

Contoh 1:

A Co adalah Entitas Induk Utama dari Grup ABCD yang merupakan Grup PMN sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1). Kepentingan Kepemilikan dari B Co, C Co, dan D Co adalah saham biasa yang memiliki hak yang sama dalam hal distribusi keuntungan dan modal. C Co dan D Co merupakan Entitas Konstituen yang Dikenai Pajak Rendah.

Diagram yang menggambarkan struktur kepemilikan dan lokasi anggota Grup ABCD disajikan di bawah ini.



Pajak tambahan yang dihitung untuk Negara C dan dialokasikan dari C Co untuk suatu Tahun Pajak sebesar EUR1.000,00. Pajak tambahan yang dihitung untuk Negara D dan dialokasikan dari D Co untuk Tahun Pajak tersebut adalah EUR500,00. Laba bersih akuntansi keuangan dari C Co dan D Co yang tercermin dalam Laporan Keuangan Konsolidasi dari A Co sebesar EUR18.000,00 dan 0. Laba GloBE C Co adalah EUR20.000,00 dan laba GloBE D Co adalah EUR35.000,00. Selisih antara laba GloBE C Co dan laba yang tercermin dalam Laporan Keuangan Konsolidasi disebabkan oleh biaya yang tidak diperhitungkan dalam menghitung Laba atau Rugi GloBE sebesar EUR2.000,00. Perbedaan antara laba GloBE D Co dan laba yang tercermin dalam Laporan Keuangan Konsolidasi disebabkan oleh fakta bahwa semua transaksi dilakukan dengan Entitas Grup yang berlokasi di luar Negara D.

Entitas	Laba Konsolidasi (dalam EUR)	Laba GloBE (dalam EUR)	Selisih (dalam EUR)
C Co	18.000	20.000	2.000
D Co	0	35.000	35.000

Bagian alokasi B Co dari pajak tambahan C Co dihitung sebagai berikut:

- Jika B Co benar-benar menyusun Laporan Keuangan Konsolidasi sesuai dengan standar akuntansi keuangan Entitas Induk Utama, B Co tidak akan mengkonsolidasi penghasilan dan beban C Co karena B Co hanya memiliki 20% Kepentingan Kepemilikan di C Co. Namun, sesuai dengan Pasal 15 ayat (3) huruf a, B Co mengasumsikan bahwa B Co memiliki Kepentingan Pengendali di C Co sehingga B Co diwajibkan untuk mengkonsolidasi penghasilan, beban, harta, kewajiban, dan arus kasnya dengan C Co untuk tujuan Laporan Keuangan Konsolidasi hipotetis.
- Langkah pertama dalam menentukan rasio inklusi B Co adalah menghitung jumlah laba GloBE yang dapat diatribusikan kepada Kepentingan Kepemilikan yang dimiliki oleh "pemilik lain" sesuai dengan Pasal 15 ayat (3), yang mencakup Kepentingan Kepemilikan yang dimiliki oleh A Co. Berdasarkan Pasal 15 ayat (3) huruf d, Kepentingan Kepemilikan yang dimiliki oleh A Co diperlakukan sebagai Kepentingan Kepemilikan yang dimiliki oleh Entitas non-grup untuk menerapkan standar akuntansi keuangan Entitas Induk Utama dalam mengalokasikan laba kepada Entitas non-grup yang tidak memiliki Kepentingan Pengendali di Entitas Konstituen yang Dikenai Pajak Rendah. Dalam hal ini, laba GloBE senilai EUR16.000,00 diatribusikan kepada Kepentingan Kepemilikan yang dimiliki oleh pemilik lain (EUR2.000,00 sehubungan dengan 10% yang dimiliki oleh pihak diluar grup dan EUR14.000,00 sehubungan dengan 70% yang dimiliki oleh A Co).
- Langkah kedua adalah menghitung rasio inklusi B Co untuk C Co sesuai dengan Pasal 15 ayat (2). Rasio inklusi B Co adalah 20% (laba GloBE senilai EUR20.000,00 – Kepentingan Kepemilikan pemilik lain senilai EUR16.000,00) / laba GloBE senilai EUR20.000,00).
- Langkah terakhir adalah menghitung bagian alokasi B Co dari pajak tambahan C Co sesuai dengan Pasal 15 ayat (1). Bagian alokasi B Co dari pajak tambahan adalah EUR200,00 (pajak tambahan senilai EUR1.000,00 x rasio inklusi senilai 20%).

Bagian alokasi A Co dari pajak tambahan C Co dihitung sebagai berikut:

- Langkah pertama adalah menghitung jumlah laba GloBE yang dapat diatribusikan kepada Kepentingan Kepemilikan yang dimiliki oleh "pemilik lain" sesuai dengan Pasal 15 ayat (3). Dalam hal ini, laba GloBE senilai EUR3.200,00 diatribusikan kepada Kepentingan Kepemilikan yang dimiliki oleh pemilik lain (EUR2.000,00 berkaitan dengan 10% Kepentingan Kepemilikan yang dimiliki secara langsung oleh Entitas non-grup dan EUR1.200,00 berkaitan dengan 6% Kepentingan Kepemilikan yang dimiliki secara tidak langsung oleh Entitas non-grup lain melalui B Co).
- Langkah kedua adalah menghitung "rasio inklusi" A Co untuk C Co sesuai dengan Pasal 15 ayat (2). Rasio penyertaan A Co adalah 84% ([laba GloBE senilai EUR20.000,00 – kepemilikan lainnya senilai EUR3.200,00] / laba GloBE senilai EUR20.000,00).

- c. Langkah terakhir adalah menghitung bagian alokasi A Co dari pajak tambahan C Co sesuai dengan Pasal 15 dan Pasal 16. A Co terlebih dahulu menghitung bagian alokasi sementara dari pajak tambahan berdasarkan Pasal 15 ayat (1) sebesar EUR840,00 (pajak tambahan senilai EUR1.000,00 x rasio penyertaan sebesar 84%). Kemudian, A Co mengurangi bagian alokasinya dengan jumlah yang sama dengan bagian yang dikenakan pajak tambahan berdasarkan IIR yang berlaku untuk B Co, atau 14% (B Co sebesar 20% x 70%). Dengan demikian, bagian alokasi A Co dari pajak tambahan untuk tujuan penerapan IIR adalah EUR700,00 (bagian alokasi sementara senilai EUR840,00 - pengurangan senilai EUR140,00).

Terakhir, bagian alokasi A Co dari pajak tambahan D Co dihitung sebagai berikut:

- Langkah pertama adalah menghitung jumlah laba GloBE yang dapat diatribusikan kepada Kepentingan Kepemilikan yang dimiliki oleh "pemilik lain" sesuai dengan Pasal 9 ayat (3). Dalam hal ini, jumlah tersebut adalah nol karena D Co sepenuhnya dimiliki oleh A Co.
- Langkah kedua adalah menghitung rasio inklusi A Co terhadap D Co. Rasio inklusi A Co adalah 100% ([laba GloBE senilai EUR35.000,00 - kepemilikan lainnya senilai 0] / laba GloBE senilai EUR35.000,00). Fakta bahwa Laba D Co dieliminasi (nol) dalam proses Laporan Keuangan Konsolidasi tidak mengubah hasil alokasi hipotetis karena Pasal 15 ayat (3) huruf c mengharuskan alokasi berdasarkan laba GloBE dan bukan laba Entitas Konstituen yang tercermin dalam Laporan Keuangan Konsolidasi dari A Co.
- Langkah terakhir adalah menghitung bagian alokasi A Co dari pajak tambahan D Co sesuai dengan Pasal 15 ayat (1). Bagian alokasi A Co dari pajak tambahan adalah EUR500,00 (pajak tambahan senilai EUR500,00 x rasio inklusi sebesar 100%).

Tabel berikut mengilustrasikan pajak tambahan yang dialokasikan dari masing-masing Entitas Induk untuk masing-masing Entitas Konstituen yang Dikenai Pajak Rendah dan mekanisme pengurangan bagian pajak tambahan berdasarkan IIR (IIR Offset) dalam Pasal 16.

	A Co	B Co	Non-Grup	Jumlah
Pajak tambahan dari C Co yang dialokasikan (dalam EUR)	840	200	100	1.140
Pengurangan bagian pajak tambahan berdasarkan IIR dalam Pasal 16 (dalam EUR)	(140)	-	-	(140)
Pajak tambahan D Co yang dialokasikan (dalam EUR)	500	-	-	500
Jumlah pajak tambahan yang dialokasikan (dalam EUR)	1.200	200	100	1.500

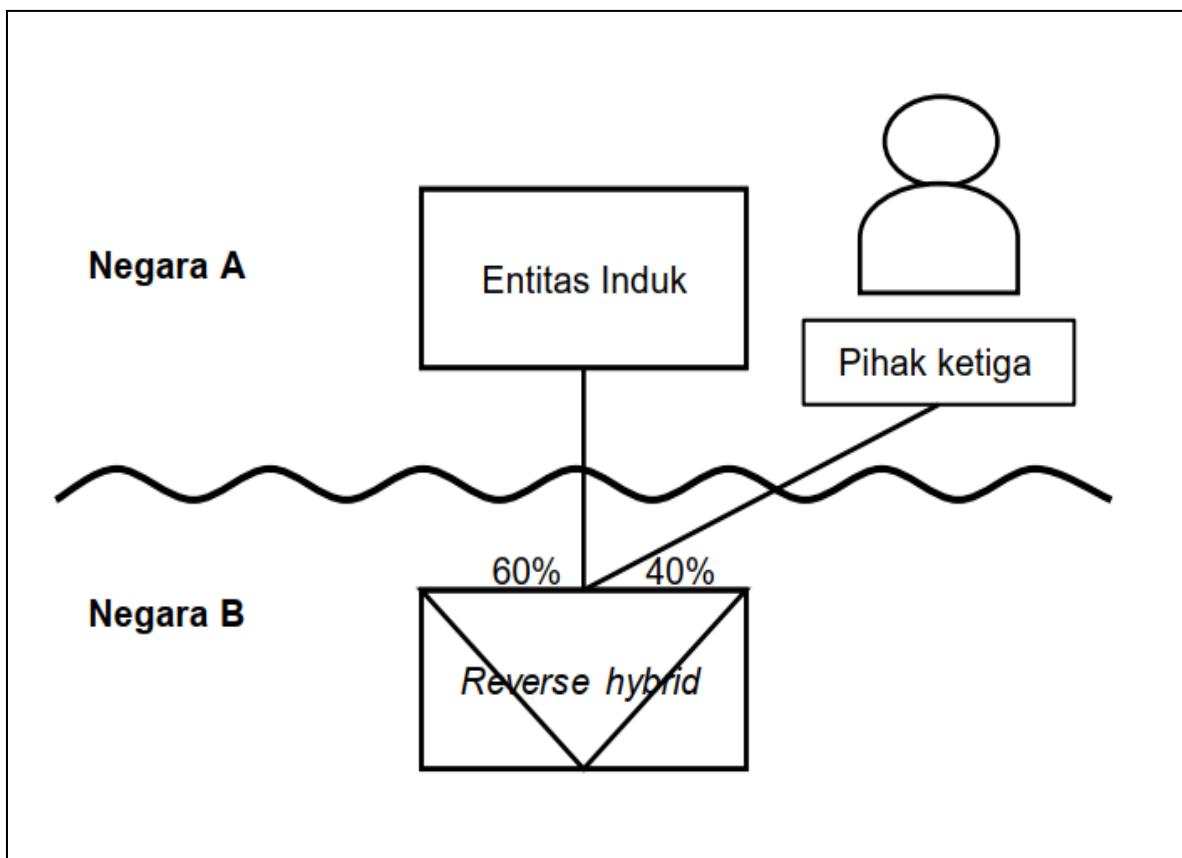
Contoh 2:

Contoh 2 ini menggambarkan alokasi pajak tambahan berdasarkan IIR dalam hal terdapat *Flow-through Entity* yang merupakan *reverse hybrid entity*.

Entitas Induk dari grup PMN, terletak di Negara A, memiliki 60% Kepentingan Kepemilikan pada *reverse hybrid entity* dan sisanya 40% dari Kepentingan Kepemilikan dimiliki oleh Entitas non-grup. Diagram berikut mengilustrasikan *holding* struktur dan lokasi Entitas Grup.

Sesuai ketentuan Pasal 28 ayat (8), Laba atau Rugi GloBE *reverse hybrid entity* berkurang sebesar 40% yaitu jumlah yang dialokasikan untuk Entitas non-grup. Sisa 60% dari Laba atau Rugi GloBE dialokasikan kepada *reverse hybrid entity* tersebut sesuai dengan Pasal 28 ayat (8) huruf c.

Untuk tujuan menentukan alokasi pajak tambahan berdasarkan IIR kepada Entitas Induk, Pasal 15 ayat (3) mengatur bahwa penghasilan *reverse hybrid entity* tidak termasuk laba yang dialokasikan untuk Entitas non-grup berdasarkan Pasal 28 ayat (6). Dengan demikian, rasio inklusi Entitas Induk untuk tujuan menentukan bagian yang dapat dialokasikan dari pajak tambahan berdasarkan IIR *reverse hybrid entity* adalah sebesar 100% setelah penyesuaian sesuai dengan Pasal 28 ayat (6).



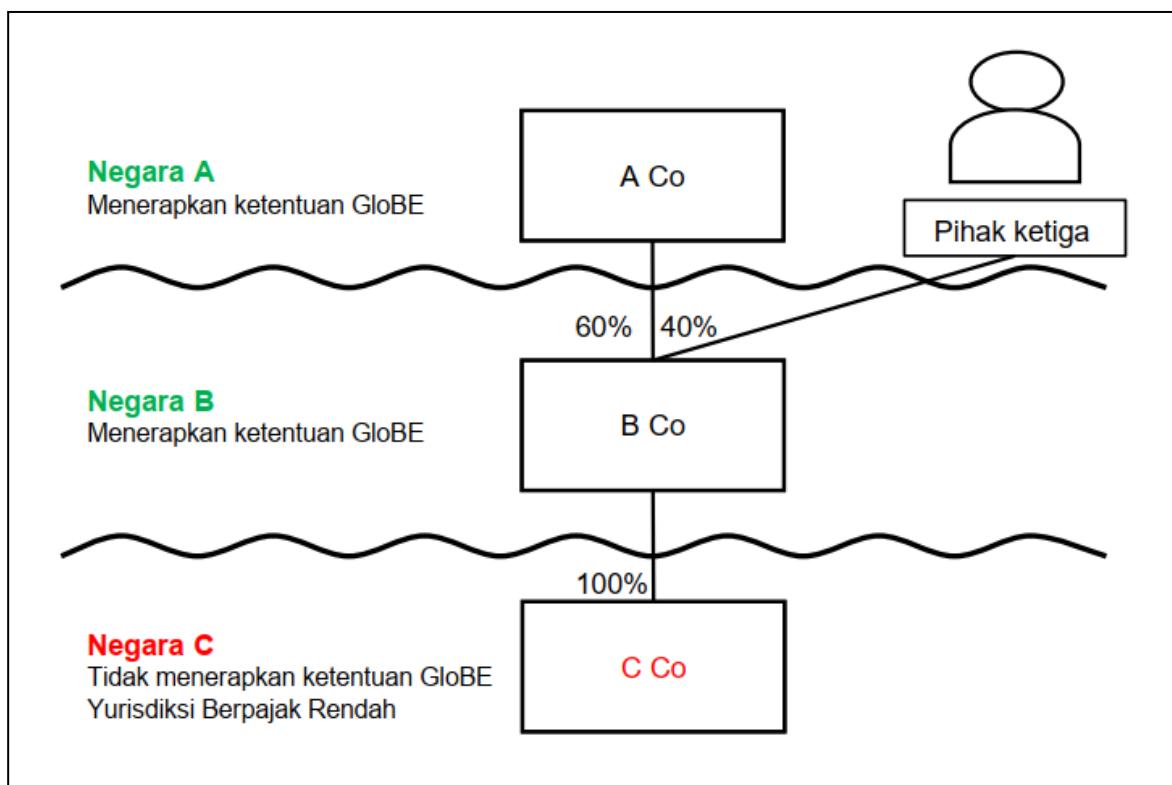
Dengan kata lain, karena laba GloBE yang dialokasikan kepada Entitas non-grup telah dikeluarkan dari laba *reverse hybrid entity* sesuai dengan Pasal 28 ayat (6), semua sisa laba GloBE dapat diatribusikan kepada Kepentingan Kepemilikan Entitas Induk.

J. CONTOH PENGHITUNGAN MEKANISME PENGURANGAN BAGIAN PAJAK TAMBAHAN BERDASARKAN IIR

Contoh 1:

Contoh ini menggambarkan penerapan mekanisme pengurangan bagian pajak tambahan berdasarkan IIR (IIR Offset) yang dimaksud Pasal 16 dalam hal Entitas Induk Utama dan Entitas Induk yang Dimiliki Sebagian (*Partially-Owned Parent Entity*) menerapkan *Qualified IIR* sehubungan dengan Entitas Konstituen yang Dikenai Pajak Rendah yang sama.

A Co adalah Entitas Induk Utama dari ABC Group, yang merupakan Grup PMN sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1). Kepentingan Kepemilikan B Co dan C Co adalah saham biasa yang memberikan hak yang sama dalam distribusi keuntungan dan modal. Diagram yang menggambarkan struktur kepemilikan dan lokasi anggota Grup PMN disajikan di bawah ini.



Pajak tambahan yang dialokasikan dari C Co adalah EUR10.000.000,00 (sepuluh juta Euro). B Co adalah Entitas Induk yang Dimiliki Sebagian (*Partially-Owned Parent Entity*) karena memiliki Kepentingan Kepemilikan di Entitas Konstituen lain dari Grup ABC dan 40% (empat puluh persen) Kepentingan Kepemilikannya dipegang oleh pihak ketiga (Entitas non-grup). Oleh karena itu, B Co harus menerapkan IIR, sesuai dengan Pasal 14 ayat (2), karena B Co adalah Entitas Induk yang Dimiliki Sebagian (*Partially-Owned Parent Entity*) yang memiliki Kepentingan Kepemilikan di Entitas Konstituen yang Dikenai Pajak Rendah. A Co dalam hal ini juga harus menerapkan IIR sesuai dengan Pasal 14 ayat (2) karena A Co adalah Entitas Induk Utama. Untuk mencegah pengenaan pajak berganda, ketentuan Pasal 16 ayat (1) mengatur tentang pengurangan pajak tambahan yang dialokasikan ke A Co karena memiliki Kepentingan Kepemilikan dalam Entitas Konstituen yang Dikenai Pajak Rendah (C Co) melalui Entitas Induk yang Dimiliki Sebagian (*Partially-Owned Parent Entity*) (B Co). Pengurangan pajak tambahan terbatas pada “bagian” dari pajak tambahan yang telah dialokasikan ke Entitas Induk tingkat atas (A Co) dan “dikenakan” melalui

Entitas Induk tingkat bawah yaitu Entitas Induk Antara atau Entitas Induk yang Dimiliki Sebagian (*Partially-Owned Parent Entity*) (B Co) sesuai dengan Pasal 16 ayat (2).

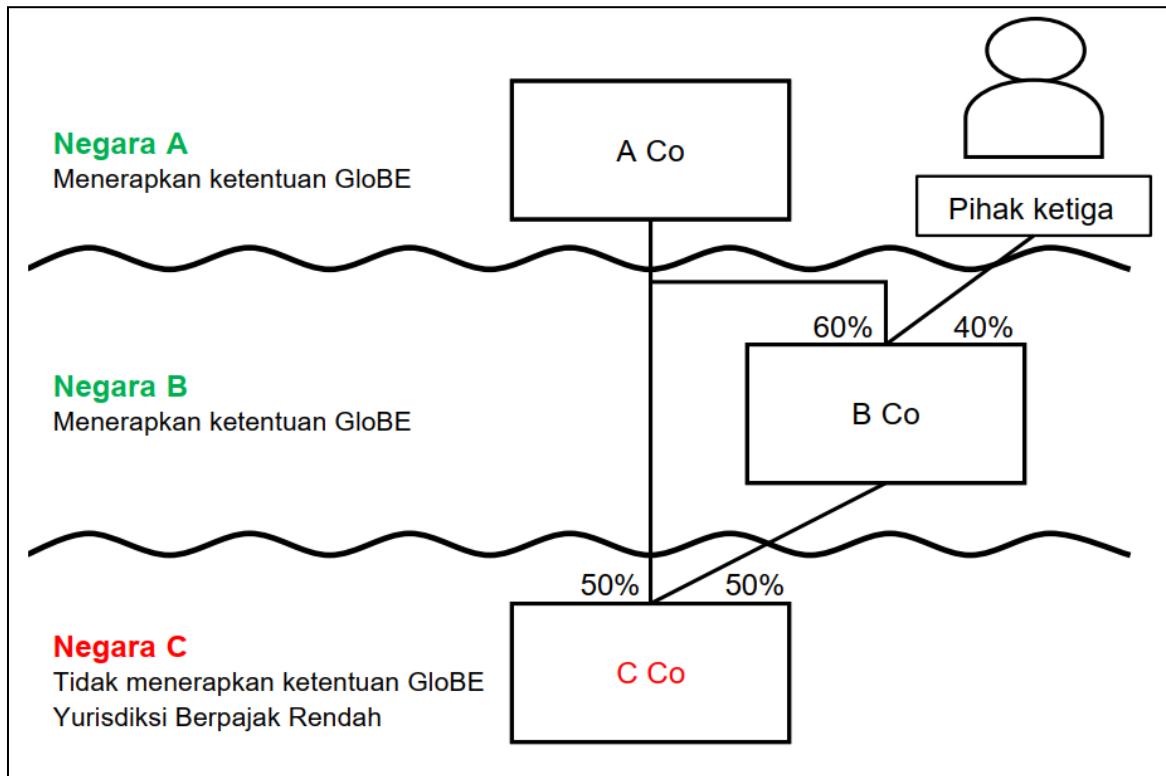
Oleh karena itu, B Co diharuskan untuk menerapkan IIR dan bagian yang dialokasikan dari pajak tambahan adalah EUR10.000.000,00. A Co juga diharuskan untuk menerapkan IIR namun bagian yang dialokasikan dari pajak tambahan sebesar EUR6.000.000,00 dikurangi menjadi nol oleh pajak tambahan yang dikenakan melalui B Co. Tabel yang menggambarkan hasil perhitungan pada contoh ini disajikan sebagai berikut.

Entitas	Kepentingan Kepemilikan Langsung pada C Co	Kepentingan Kepemilikan Tidak Langsung pada C Co	Rasio Inklusi	Bagian yang dialokasikan dari Pajak Tambahan (dalam EUR juta)	IIR Offset (dalam EUR juta)	Beban Pajak Tambahan Akhir (dalam EUR juta)
B Co	100%	-	1	10	-	10
A Co	-	60% (60%*100%)	0,6	6	6	0

Contoh 2:

Keterangannya sama seperti Contoh 1, kecuali bahwa A Co memiliki 50% Kepentingan Kepemilikan langsung di C Co sementara 50% sisanya dipegang oleh B Co. Kepentingan Kepemilikan B Co dan C Co adalah saham biasa yang memberikan hak yang sama untuk distribusi keuntungan dan modal. Diagram yang menggambarkan struktur kepemilikan dan lokasi anggota Grup PMN disajikan di bawah ini.

Pajak tambahan yang dialokasikan dari C Co sebesar EUR10.000.000,00 (sepuluh juta Euro). B Co harus menerapkan IIR karena merupakan Entitas Induk yang Dimiliki Sebagian (*Partially-Owned Parent Entity*) yang memiliki



50% Entitas Konstituen yang Dikenai Pajak Rendah (C Co). A Co juga harus menerapkan IIR karena A Co adalah Entitas Induk Utama yang memiliki baik secara langsung dan tidak langsung 80% dari Entitas Konstituen yang Dikenai Pajak Rendah (C Co). Bagian A Co dari pajak tambahan yang dialokasikan dikurangi dengan bagian yang dikenakan kepada Entitas Induk tingkat lebih rendah (B Co). Tabel yang menggambarkan hasil penghitungan pajak tambahan disajikan sebagai berikut:

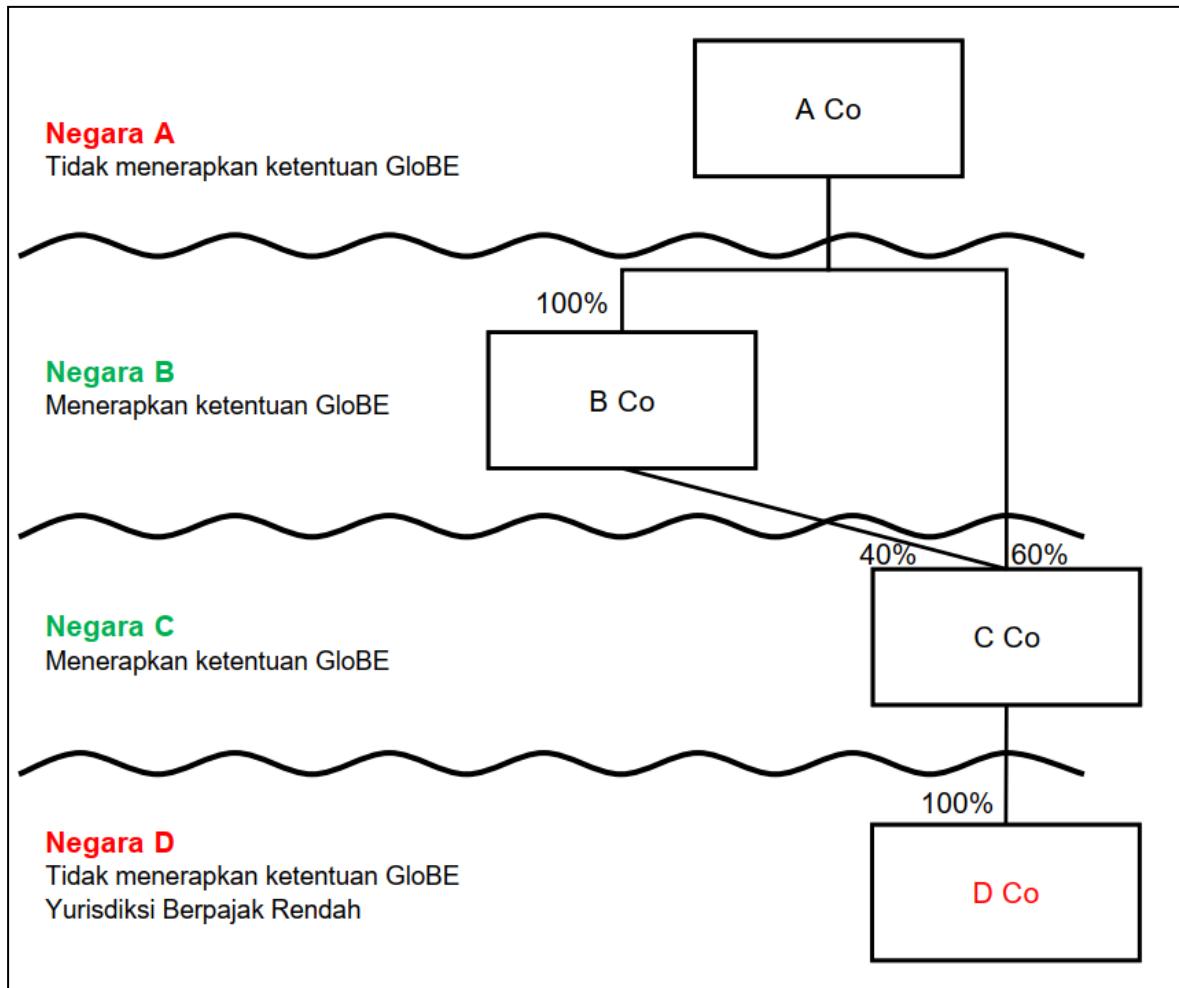
Entitas	Kepentingan Kepemilikan Langsung pada C Co	Kepentingan Kepemilikan Tidak Langsung pada C Co	Rasio Inklusi	Bagian yang dialokasikan dari Pajak Tambahan (dalam EUR juta)	IIR Offset (dalam EUR juta)	Beban Pajak Tambahan Akhir (dalam EUR juta)
B Co	50%	-	0,5	5	-	5
A Co	50%	30% (60%*50%)	0,8	8	3	5

Contoh 3:

A Co adalah Entitas Induk Utama dari Grup ABCD. A Co memiliki 100% Kepentingan Kepemilikan di B Co dan 60% Kepentingan Kepemilikan di C Co. B Co memiliki 40% Kepentingan Kepemilikan di C Co, yang bukan merupakan Kepentingan Pengendali. C Co memiliki 100% Kepentingan Kepemilikan di D Co. Kepentingan Kepemilikan di C Co merupakan saham biasa yang memiliki hak yang sama untuk distribusi keuntungan dan modal.

Diagram yang menggambarkan struktur kepemilikan dan lokasi anggota Grup PMN disajikan di bawah ini.

Pajak tambahan yang dialokasikan dari D Co adalah EUR10.000.000,00 (sepuluh juta Euro). Entitas Induk Utama (A Co) tidak diharuskan untuk menerapkan IIR karena Negara A belum menerapkan ketentuan GloBE.



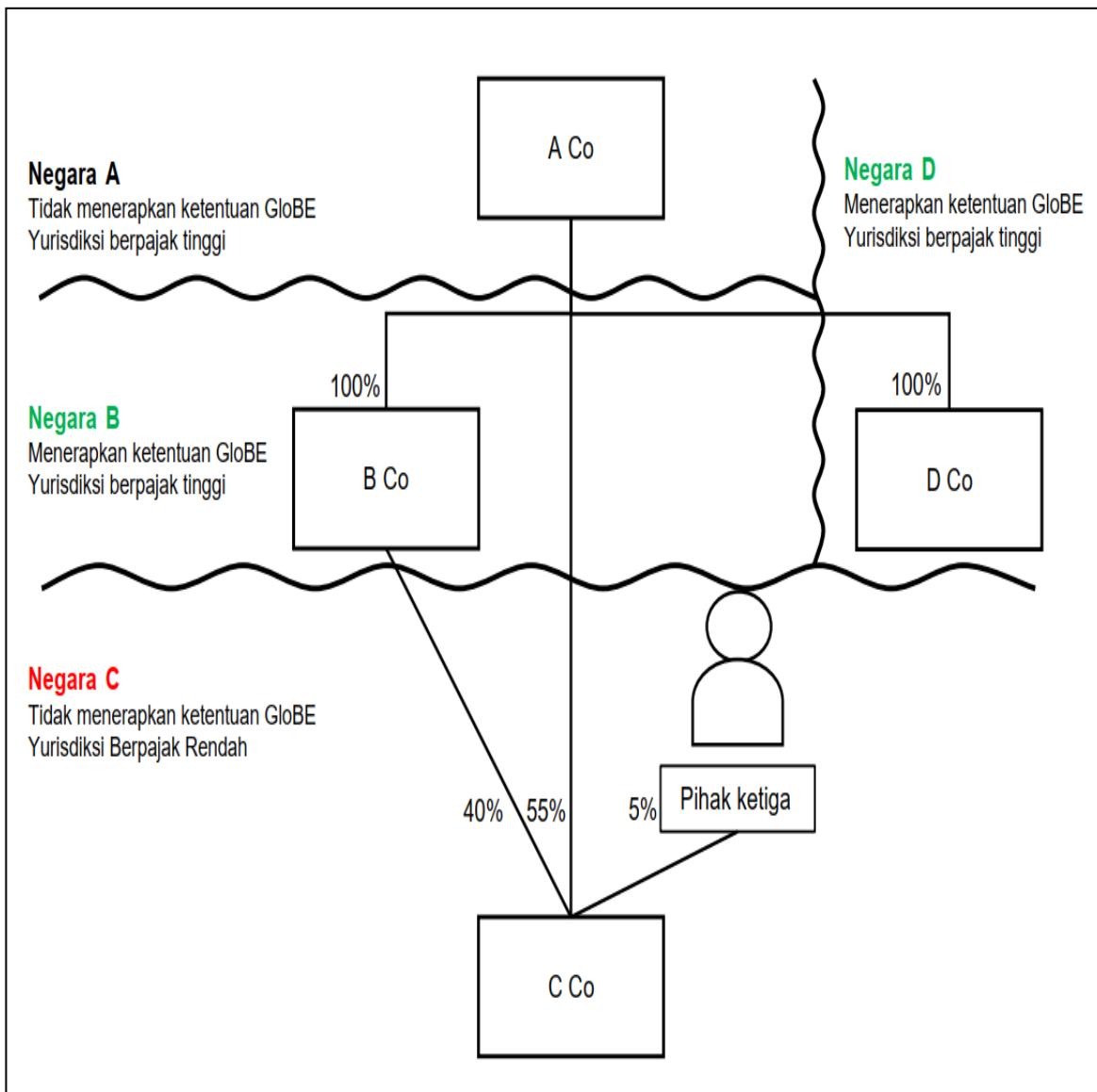
C Co adalah Entitas Induk Antara dan oleh karena itu diwajibkan untuk menerapkan IIR sesuai dengan Pasal 14 ayat (2) karena C Co memiliki Kepentingan Kepemilikan dalam Entitas Konstituen yang Dikenai Pajak Rendah (D Co). Kewajiban C Co untuk menerapkan IIR tidak hilang berdasarkan Pasal 14 ayat (3) meskipun Entitas Induk yang memegang Kepentingan Pengendali (A Co) tidak diwajibkan untuk menerapkan IIR.

B Co juga harus menerapkan IIR karena merupakan Entitas Induk Antara yang memiliki 40% dari Entitas Induk yang Dikenai Pajak Rendah (D Co) dan Kepentingan Pengendalinya tidak dimiliki oleh Entitas Induk yang harus menerapkan IIR (A Co). Bagian yang dapat dialokasikan dari pajak tambahan B Co dikurangi dengan jumlah yang sama dengan bagian yang dikenakan melalui Entitas Induk tingkat lebih rendah (C Co) melalui Kepentingan Kepemilikannya di D Co. Tabel yang menggambarkan hasil perhitungan dari contoh ini disajikan sebagai berikut:

Entitas	Kepentingan Kepemilikan Langsung pada D Co	Kepentingan Kepemilikan Tidak Langsung pada D Co	Rasio Inklusi	Bagian yang dialokasikan dari Pajak Tambahan (dalam EUR juta)	IIR Offset (dalam EUR juta)	Beban Pajak Tambahan Akhir (dalam EUR juta)
A Co	-	100 (60%+40%)	-	-	-	
B Co	-	40%	0,4	4	4	0
C Co	100%	-	1	10		10

K. CONTOH PENGHITUNGAN MEKANISME PAJAK TAMBAHAN UTPR

A Co merupakan Entitas Induk Utama dari Grup ABCD. A Co berlokasi di yurisdiksi A. A Co secara langsung memiliki 100% B Co, 55% C Co, dan



100% D Co, masing-masing berlokasi di yurisdiksi B, C, dan D. Asumsikan B Co mempunyai 40% kepemilikan C Co, dan sisa 5% kepemilikan C Co dipegang oleh pemegang saham minoritas. Pajak tambahan yang dialokasikan dari C Co adalah EUR100. Diagram yang menggambarkan struktur kepemilikan dan lokasi anggota Grup ABCD disajikan sebagai berikut:

A Co tidak diwajibkan untuk menerapkan *Qualified IIR*. Bagian yang dapat dialokasikan kepada B Co atas pajak tambahan C Co sama dengan 40%. Oleh karena itu, sebagaimana ditentukan dalam Pasal 14 ayat (2), B Co diharuskan menerapkan *Qualified IIR* sehubungan dengan 40% dari pajak tambahan C Co. Maka, B Co dikenai atas pajak tambahan sebesar EUR40,00.

A Co memiliki C Co sebesar 95% (40% dimiliki secara tidak langsung melalui B Co dan 55% dimiliki secara langsung). Maka, tidak seluruh Kepentingan Kepemilikan A Co di C Co dipegang oleh Entitas Induk yang wajib menerapkan *Qualified IIR*.

Pasal 17 ayat (4) mengatur bahwa pajak tambahan C Co sebesar EUR100,00 dikurangi dengan jumlah bagian pajak tambahan C Co yang

dapat dialokasikan B Co (EUR40,00) untuk menghitung jumlah pajak tambahan berdasarkan UTPR. Dalam contoh ini, jumlah pajak tambahan berdasarkan UTPR adalah EUR60,00 (100 – 40) dialokasikan sesuai dengan ketentuan dalam Pasal 18.

L. CONTOH PENGHITUNGAN ALOKASI PAJAK TAMBAHAN UTPR

Alokasi pajak tambahan UTPR kepada masing-masing negara UTPR dapat dihitung menggunakan rumus berikut.

Alokasi pajak tambahan UTPR di Indonesia

= Jumlah pajak tambahan UTPR x persentase UTPR di Indonesia

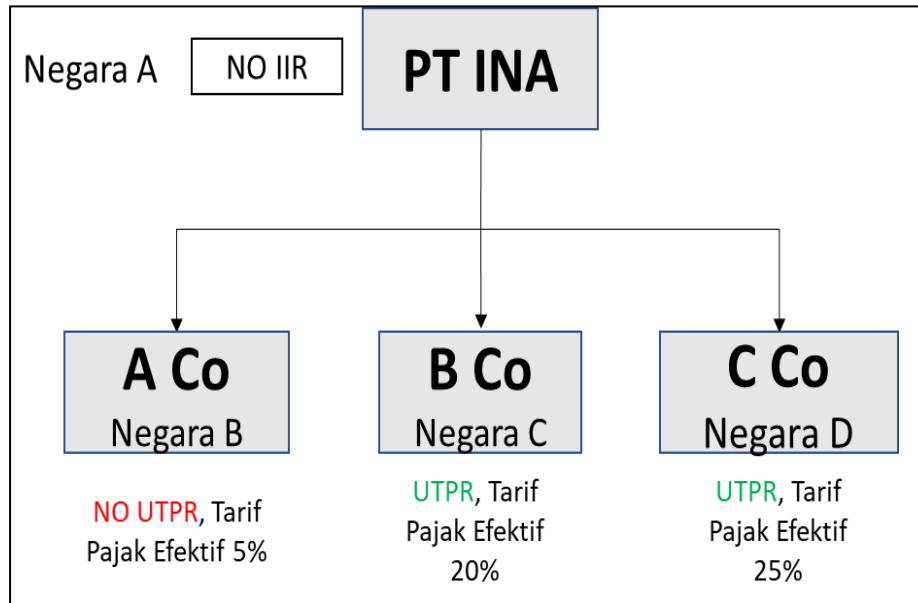
dimana,

Persentase UTPR di Indonesia

$$= \left(50\% \times \frac{\text{Jumlah pegawai di Indonesia}}{\text{Jumlah pegawai di seluruh negara UTPR}} \right) + \left(50\% \times \frac{\text{Nilai total harta berwujud di Indonesia}}{\text{Nilai total harta berwujud di seluruh negara UTPR}} \right)$$

Contoh 1:

Diasumsikan PT INA merupakan Entitas Induk Utama dari Grup INACO yang berlokasi di Negara A yang tidak menerapkan ketentuan GloBE dan DMTT. PT INA memiliki Kepentingan Kepemilikan atas Entitas Konstituen A Co, B Co, dan C Co yang masing-masing berlokasi di Negara B, Negara C, dan Negara D secara berurutan. Diketahui bahwa Negara B merupakan Yurisdiksi Berpajak Rendah dan tidak menerapkan GloBE dan DMTT. Negara C dan Negara D menerapkan ketentuan IIR dan UTPR. Bagan kepemilikan Grup INACO adalah sebagai berikut.



Pada tahun 2024, Grup INACO memiliki informasi keuangan sebagai berikut.

	PT INA	A Co	B Co	C Co
Laba GloBE (dalam EUR)	2000	2000	2000	2000
Pajak Tercakup yang disesuaikan (dalam EUR)	500	100	400	500
Tarif Pajak Efektif	25%	5%	20%	25%
Harta berwujud yang memenuhi syarat (dalam EUR)		1000	1600	1000
Biaya gaji yang memenuhi syarat (dalam EUR)		2000	3000	2000
Jumlah pegawai			30	20

Oleh karena Tarif Pajak Efektif dari A Co kurang dari 15%, maka terhadap penghasilan A Co akan dikenakan pajak tambahan, dengan perhitungan sebagai berikut.

- Tarif Pajak Efektif = 5%
- Persentase pajak tambahan = 15%-5% = 10%
- Laba ekses (*excess profit*) = Laba GloBE – SBIE = EUR2.000,00 – [(7,8% x EUR1.000,00) + (9,8% x EUR2.000,00)] = EUR2.000,00 – EUR274,00 = EUR1.726,00
- Pajak tambahan = 10% x EUR1.726,00 = EUR172,60

Namun, PT INA yang merupakan Entitas Induk Utama di negara yang tidak menerapkan DMTT maupun IIR, sehingga pajak tambahan atas penghasilan A Co akan dikenakan pajak tambahan berdasarkan UTPR di negara di mana Entitas Konstituen lain dalam Grup INACO berlokasi yang menerapkan UTPR, dalam hal ini Negara C dan Negara D. Berdasarkan formula alokasi UTPR, maka jumlah pajak tambahan berdasarkan UTPR kepada Negara C dan Negara D adalah sebagai berikut.

- Jumlah alokasi pajak tambahan berdasarkan UTPR ke Negara C = 61% x EUR172,60 = EUR105,30.
- Jumlah alokasi pajak tambahan berdasarkan UTPR ke Negara D = 39% x EUR172,60 = EUR67,30.

M. CONTOH PENYESUAIAN UMUM UNTUK MENENTUKAN LABA ATAU RUGI GLOBE

a) Contoh Penyesuaian Akun Keuangan Umum terhadap Laba atau Rugi GloBE

Contoh 1:

Di bawah ini adalah data laporan keuangan PT MMT, Entitas Konstituen Grup PMN yang tunduk pada GloBE.

Akun Keuangan	EUR	Keterangan
Laba setelah pajak	100.000	
Beban pajak	(20.000)	Pajak Tercakup 15.000 dan DMTT 5.000
Penghasilan dividen	10.000	4.000 (10% <i>shareholding</i> - dimiliki selama 8 bulan) 6000 (5% <i>shareholding</i> - dimiliki selama 5 bulan)
Keuntungan dari pengalihan saham	500	5% <i>shareholding</i> dimiliki selama 5 bulan
Kerugian mata uang asimetris	(100)	Kerugian mata uang asimetris yang dicatat dalam laba rugi akuntansi
Biaya ilegal	100	
Keuntungan metode revaluasi atas properti	200	
Keuntungan dari pelepasan aset dan kewajiban	300	Keuntungan berasal dari reorganisasi GloBE yang seluruhnya tidak dikenakan pajak
kesalahan periode sebelumnya	(200)	<i>Overstatement</i> penghasilan – koreksi dilaporkan sebagai pengurang ekuitas awal
Biaya pensiun	(400)	400 (Biaya pensiun yang masih harus dibayar) 300 (jumlah kontribusi pensiun)

Dalam menghitung Laba atau Rugi GloBE, penyesuaian akun keuangan umum sesuai dengan Pasal 21 ayat (2) dilakukan sebagai berikut:

a. Beban pajak bersih

Penyesuaian beban pajak bersih dilakukan dengan menambahkan jumlah bersih pajak yang biasanya diperhitungkan dalam penghitungan laba bersih untuk tujuan akuntansi tetapi harus ditambahkan kembali ke dalam Laba atau Rugi GloBE untuk menghasilkan penghitungan Tarif Pajak Efektif yang andal, sehingga didapat jumlah pajak yang akurat atas total laba tahun tersebut sesuai tujuan GloBE. Jumlah bersih yang harus ditambahkan kembali ke dalam laba atau rugi bersih akuntansi adalah semua Pajak Tercakup, termasuk pajak tambahan berdasarkan GloBE dan setiap Aset Pajak Tangguhan yang disebabkan oleh kerugian di Tahun Pajak. Dalam contoh di atas pajak tambahan DMTT sebesar EUR5.000,00 harus ditambahkan kembali ke dalam Laba atau Rugi GloBE.

b. Dividen yang Dikecualikan

Dividen yang Dikecualikan harus dikurangkan dari Laba atau Rugi GloBE kecuali dividen yang berasal dari saham portofolio jangka pendek.

Perlakuan atas Dividen berdasarkan GloBE adalah sebagai berikut:

Dividen atau distribusi lain yang diterima atau terakumulasi sehubungan dengan:	Kepemilikan Saham Portofolio	Kepemilikan saham <i>non</i> -portofolio
Kepemilikan saham jangka pendek (secara ekonomis dimiliki kurang dari 1 tahun)	Dividen yang tidak dikecualikan	Dividen dikecualikan
Kepemilikan saham jangka panjang	Dividen dikecualikan	Dividen dikecualikan

Entitas Konstituen dianggap telah memegang Kepentingan Kepemilikan yang relevan selama satu tahun jika telah memiliki Kepentingan Kepemilikan tersebut selama periode yang tidak terputus setidaknya selama 12 bulan.

Dalam hal terjadi pelepasan Kepentingan Kepemilikan dalam suatu kelas saham, maka pelepasan tersebut dianggap sebagai pelepasan Kepentingan Kepemilikan saham yang diperoleh terakhir kali dalam kelas yang sama.

Oleh karena itu, pada contoh di atas dividen sebesar EUR10.000,00 yang terdiri dari: EUR4.000 (10% *shareholding*- dimiliki selama 8 bulan) dan EUR6.000,00 (5% *shareholding*- dimiliki selama 5 bulan) hanya EUR4.000,00 saja yang dikecualikan karena dividen sebesar EUR6.000,00 merupakan dividen portofolio jangka pendek yang bukan merupakan Dividen yang Dikecualikan.

c. Keuntungan atau kerugian ekuitas yang dikecualikan

Berdasarkan ketentuan pada Pasal 21 ayat (3) huruf c keuntungan dan kerugian dari pengalihan Kepentingan Kepemilikan termasuk dalam keuntungan atau kerugian ekuitas yang dikecualikan, kecuali untuk pengalihan Kepemilikan Saham Portofolio. Dalam contoh di atas, keuntungan dari pengalihan saham sebesar EUR500,00 berasal dari saham portofolio sehingga tidak dikecualikan dari Laba atau Rugi GloBE.

d. Keuntungan atau kerugian metode revaluasi

Keuntungan atau kerugian yang timbul dari penerapan metode revaluasi atas properti, pabrik (*plant*), dan peralatan dimasukkan ke dalam Laba atau Rugi GloBE sehingga pada contoh di atas keuntungan metode revaluasi atas properti sebesar EUR200,00 dimasukkan ke dalam Laba atau Rugi GloBE.

e. keuntungan atau kerugian atas pelepasan aset dan kewajiban yang dikecualikan

Jika pengalihan yang terjadi merupakan reorganisasi GloBE sebagaimana dimaksud dalam Pasal 42 ayat (4), keuntungan atau kerugian sehubungan dengan aset dan kewajiban yang dialihkan dimasukkan dalam perhitungan Laba atau Rugi GloBE hanya sepanjang keuntungan atau kerugian yang tidak memenuhi syarat (*non-qualifying loss*) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 42 ayat (7) sehingga jika keuntungan atau kerugian atas pelepasan aset dan kewajiban bukan keuntungan atau kerugian yang tidak memenuhi syarat maka harus dikecualikan dari Laba atau Rugi GloBE. Pada contoh di atas, keuntungan dari pelepasan sebesar EUR300,00 tersebut tidak dikenakan pajak sehingga bukan merupakan keuntungan atau kerugian yang tidak memenuhi syarat dan harus dikurangkan dari Laba atau Rugi GloBE.

f. keuntungan atau kerugian mata uang asing asimetris

Berdasarkan Pasal 21 ayat (4) terdapat 4 (empat) jenis keuntungan atau kerugian mata uang asing asimetris. Penyesuaian atas keempat jenis tersebut dilakukan sebagai berikut:

Jenis keuntungan atau kerugian nilai tukar mata uang asing	Penyesuaian
Transaksi dalam mata uang fungsional akuntansi yang menghasilkan keuntungan atau kerugian kena pajak karena mata uang fungsional perpajakannya berbeda	penyesuaian positif terhadap laba atau rugi bersih akuntansi sebesar keuntungan selisih kurs pajak dan penyesuaian negatif terhadap laba atau rugi bersih akuntansi sebesar kerugian selisih kurs pajak.
Transaksi dalam mata uang pajak yang menghasilkan keuntungan atau kerugian akuntansi karena mata uang fungsional akuntansi Entitas Konstituen berbeda.	penyesuaian negatif terhadap laba atau rugi bersih akuntansi sebesar keuntungan selisih kurs akuntansi dan penyesuaian positif terhadap laba atau rugi bersih akuntansi sebesar kerugian selisih kurs akuntansi
Transaksi dalam mata uang asing ketiga terhadap mata uang akuntansi	penyesuaian negatif terhadap laba atau rugi bersih akuntansi sebesar keuntungan selisih kurs akuntansi dan penyesuaian positif terhadap laba atau rugi bersih akuntansi dalam jumlah kerugian selisih kurs akuntansi
Transaksi dalam mata uang asing ketiga terhadap mata uang pajak	penyesuaian positif terhadap laba atau rugi bersih akuntansi sebesar keuntungan selisih kurs pajak dan penyesuaian negatif terhadap laba atau rugi bersih akuntansi sebesar kerugian selisih kurs pajak

Pada contoh di atas rugi mata uang asimetris sebesar EUR100,00 ditambahkan pada laba atau rugi bersih akuntansi karena merupakan kerugian mata uang asimetris yang dicatat dalam laba rugi akuntansi (penyesuaian positif terhadap laba atau rugi bersih akuntansi).

- g. Biaya ilegal sebesar EUR100,00 harus dimasukkan ke dalam laba atau rugi bersih akuntansi karena merupakan biaya yang tidak diperbolehkan untuk dibebankan berdasarkan GloBE.
- h. kesalahan periode sebelumnya dan perubahan prinsip akuntansi yang memengaruhi ekuitas

Penyesuaian terhadap ekuitas awal setiap anggota grup harus diperhitungkan karena penyesuaian tersebut dapat meningkatkan atau mengurangi saldo awal ekuitas tergantung pada sifat kesalahan. Apabila kesalahan terjadi di Tahun Pajak sebelum penerapan GloBE pada Entitas Konstituen maka penyesuaian terhadap saldo awal ekuitas tidak dilakukan.

Dalam hal Grup PMN mengubah prinsip atau kebijakan akuntansi yang

digunakan dalam penentuan laba atau rugi bersih akuntansi keuangan, Grup PMN perlu untuk menentukan kembali saldo awal ekuitas seolah-olah telah menggunakan prinsip atau kebijakan akuntansi yang baru pada Tahun Pajak sebelumnya. Apabila perubahan prinsip atau kebijakan akuntansi menyebabkan berkurangnya saldo awal ekuitas, maka penyesuaianya adalah penyesuaian negatif terhadap penghitungan Laba atau Rugi GloBE dan sebaliknya.

Pada contoh di atas kesalahan periode sebelumnya sebesar EUR200,00 dikurangkan dari laba atau rugi bersih akuntansi karena menyebabkan pengurangan saldo ekuitas.

i. Biaya pensiun yang masih harus dibayar

Berdasarkan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21 ayat (2) huruf i, biaya pensiun diperbolehkan sebagai beban dalam penghitungan Laba atau Rugi GloBE adalah biaya pensiun yang iurannya dibayarkan kepada dana pensiun. Sementara itu, biaya pensiun yang masih harus dibayar merupakan selisih antara jumlah beban utang pensiun yang dimasukkan ke dalam laba atau rugi bersih akuntansi keuangan dan jumlah iuran kepada dana pensiun pada Tahun Pajak tersebut.

Penyesuaian positif atas laba atau rugi bersih akuntansi jika jumlah yang dibebankan sebagai biaya melebihi kontribusi pada tahun tersebut. Penyesuaian negatif atas laba atau rugi bersih akuntansi jika jumlah kontribusi melebihi biaya yang dibebankan pada tahun tersebut. Oleh karena itu, pada contoh di atas biaya pensiun sebesar EUR100 ditambahkan dalam penghitungan laba atau rugi bersih akuntansi.

Hasil penyesuaian akun keuangan umum PT MMT dapat ditunjukkan pada tabel di bawah ini.

Perhitungan Laba atau Rugi GloBE	EUR
Laba setelah pajak	100.000
Ditambah:	
Beban pajak	20.000
Keuntungan metode revaluasi atas properti	200
Keuntungan dari pengalihan saham	500
Kerugian mata uang asimetris	100
Biaya ilegal	100
Biaya pensiun	100
Dikurangi	
Penghasilan dividen	(4.000)
Kesalahan periode sebelumnya	(200)
Keuntungan dari pelepasan aset dan kewajiban	(300)
Laba atau Rugi GloBE	116.500

Contoh 2:

PT CHIPS, yang merupakan Entitas Konstituen Grup PMN memiliki Pajak Tercakup sebesar EUR20,00 dan laba setelah pajak (laba atau rugi bersih akuntansi keuangan) sebesar EUR80,00. Dalam menghitung Laba atau Rugi GloBE, Pajak Tercakup sebesar 20 ditambahkan ke dalam laba sebesar EUR80,00 tersebut sehingga Laba atau Rugi GloBE menjadi EUR100,00 (20+80). Dengan demikian Tarif Pajak Efektif menjadi sebesar 20% (=20/100).

Contoh 3:

MEL Co merupakan Entitas Konstituen Grup PMN yang mempunyai laba sebesar EUR120,00 pada tahun 1 dan membayar Pajak Tercakup sebesar 12 atas laba tersebut dengan Tarif Nominal sebesar 10%. Laba atau rugi bersih akuntansi keuangan Entitas Konstituen adalah EUR108,00 (= EUR120,00 - EUR12,00). Jika bagian laba sebesar EUR20,00 tidak termasuk dalam penghitungan laba GloBE dan Pajak Tercakup sebesar EUR2,00 diatribusikan pada bagian laba yang dikecualikan tersebut, perhitungan laba GloBE Entitas Konstituen menjadi sebagai berikut:

Pajak Tercakup sebesar EUR12,00 pada Tahun Pajak ditambahkan kembali terhadap laba bersih akuntansi keuangan sebesar EUR108,00 dan dikurangi dengan bagian laba yang tidak termasuk dalam penghitungan laba GloBE sebesar EUR20,00 sehingga laba GloBE ditentukan sebesar EUR100,00 (= EUR108,00 +EUR12,00 -EUR20,00). Sementara itu, Pajak Tercakup sebesar EUR2 yang diatribusikan pada bagian laba yang dikecualikan tersebut dikurangkan dari total Pajak Tercakup sehingga Pajak Tercakup menjadi EUR10,00 (=12-2) dan Tarif Pajak Efektif ditentukan sebesar 10% (=10/100).

Contoh 4:

ULFA Co mengalami kerugian ekonomi sebesar EUR100,00 pada Tahun 1 dan mencatat Aset Pajak Tangguhan sebesar 15 (dengan asumsi Tarif Nominal sebesar 15%, maka Aset Pajak Tangguhan adalah sebesar EUR100,00 x 15% = 15). Kerugian bersih yang dicatat untuk tujuan akuntansi keuangan akan menjadi EUR85,00 , mengingat bahwa suatu harta sebesar EUR15,00 telah dihasilkan pada tahun yang sama berdasarkan kompensasi kerugian pajak domestik. Untuk mencerminkan kerugian secara akurat untuk tujuan GloBE, jumlah EUR15,00 ini diperhitungkan dalam penyesuaian beban pajak bersih sebagai jumlah negatif. Namun, sepanjang suatu Aset Pajak Tangguhan diperhitungkan dalam penyesuaian untuk Pajak Tercakup sebagaimana diatur dalam Pasal 21 ayat (2) huruf a, maka harta tersebut tidak diperhitungkan berdasarkan Pasal 21 ayat (2) huruf b.

Contoh 5:

A Co adalah Entitas Konstituen dari Grup PMN yang tunduk pada GloBE. B Co tidak terkait dengan A Co. B Co memiliki 10.000 saham biasa yang diterbitkan yang memiliki hak yang sama untuk distribusi laba dan modal. A Co memperoleh 200 saham biasa di B Co pada 1 Juli di tahun pertama dan memperoleh tambahan 100 saham biasa di B Co pada 31 Maret di tahun kedua. B Co hanya memiliki satu jenis saham dan mendistribusikan

dividen sebesar EUR0,10 per lembar saham pada 31 Desember tahun kedua.

Lini masa atas transaksi tersebut adalah sebagai berikut:

Tahun Pertama				Tahun Kedua			
Jan-Maret	April-Juni	Juli-Sep	Okt-Des	Jan-Maret	April-Juni	Juli-Sep	Okt-Des
		200 lembar saham					
				100 lembar saham			
		1 Juli Akuisisi 200 lembar saham		31 Maret Akuisisi 100 lembar saham			31 Des Dividen EUR30

Perlakuan atas Dividen berdasarkan GloBE adalah sebagai berikut:

Dividen atau distribusi lain yang diterima atau terakumulasi sehubungan dengan:	Kepemilikan Saham Portofolio	Kepemilikan saham <i>non</i> -portofolio
Kepemilikan saham jangka pendek (secara ekonomis di miliki kurang dari 1 tahun)	Dividen yang tidak dikecualikan	Dividen dikecualikan
Kepemilikan saham jangka panjang	Dividen dikecualikan	Dividen dikecualikan

Entitas Konstituen dianggap telah memegang Kepentingan Kepemilikan yang relevan selama satu tahun jika telah memiliki Kepentingan Kepemilikan tersebut selama periode yang tidak terputus setidaknya selama 12 bulan.

Pelepasan Kepentingan Kepemilikan dalam suatu kelas saham dianggap sebagai pelepasan Kepentingan Kepemilikan saham yang diperoleh terakhir kali dalam kelas yang sama.

Oleh karena itu, berdasarkan uraian diatas, besarnya Dividen yang Dikecualikan ditentukan sebagai berikut:

A Co memiliki kurang dari 10% saham di B Co. Oleh karena itu, A Co memiliki Kepemilikan Saham Portofolio di B Co pada tanggal dividen didistribusikan. Saham sebanyak 100 lembar tersebut dianggap sebagai Kepemilikan Saham Portofolio jangka pendek berdasarkan GloBE, karena A Co telah memegang saham tersebut kurang dari 12 bulan pada tanggal pembayaran dividen. Dividen yang diterima dari saham tersebut sebesar EUR10,00 (100 lembar saham x EUR10,00) akan diperhitungkan dalam menghitung laba GloBE A Co, dan hanya EUR20,00 dari dividen yang diterima oleh A Co atas 200 lembar saham yang tersisa akan dianggap sebagai Dividen yang Dikecualikan.

Contoh 6:

Keterangan dalam contoh ini sama seperti contoh 1, kecuali bahwa A Co melepaskan 40 lembar saham B Co pada 30 September di tahun kedua. Penjualan saham B Co dianggap sebagai penjualan saham dari kelas yang

sama dengan saham yang paling terakhir diperoleh A Co. Oleh karena itu, A Co dianggap telah melepaskan saham biasa B Co yang diperoleh pada 31 Maret di tahun kedua. B Co mendistribusikan dividen sebesar EUR0,10 per lembar saham pada 31 Desember di tahun kedua. Linimasa atas transaksi tersebut adalah sebagai berikut:

Tahun Pertama				Tahun Kedua			
Jan-Maret	April-Juni	Juli-Sep	Okt-Des	Jan-Maret	April-Juni	Juli-Sep	Okt-Des
		200 lembar saham					
		60 lembar saham					
		40 lembar saham					
		<u>1 Juli</u> Akuisisi 200 lembar saham		<u>31 Maret</u> Akuisisi 100 lembar saham		<u>30 Sep</u> Jual 40 lembar saham	<u>31 Des</u> Dividen EUR 26

Pada tanggal distribusi, 60 dari 260 lembar saham yang dipegang dianggap sebagai Kepemilikan Saham Portofolio jangka pendek karena A Co telah memegang 60 lembar saham tersebut kurang dari 12 bulan pada tanggal distribusi dividen. Dividen yang diterima dari saham tersebut sebesar EUR6,00(60 lembar saham x EUR0,10) akan diperhitungkan dalam menentukan laba GloBE A Co, dan hanya EUR20,00 dari dividen yang diterima oleh A Co atas 200 lembar saham yang tersisa akan dianggap sebagai Dividen yang Dikecualikan.

Contoh 7:

Keterangan dalam contoh berikut sama seperti contoh 1 tetapi diasumsikan bahwa A Co melepaskan 50 lembar saham pada 31 Desember di tahun pertama. Penjualan saham B Co dianggap sebagai penjualan saham yang terakhir kali diperoleh oleh A Co. Dalam kasus ini, A Co dianggap telah melepaskan saham B Co yang diperoleh pada 1 Juli tahun pertama. B Co mendistribusikan dividen sebesar EUR0,10 per lembar saham pada 31 Desember di tahun kedua. Linimasa atas transaksi tersebut adalah sebagai berikut:

Tahun Pertama				Tahun Kedua			
Jan-Maret	April-Juni	Juli-Sep	Okt-Des	Jan-Maret	April-Juni	Juli-Sep	Okt-Des
		150 lembar saham					
		50 lembar saham				100 lembar saham	
		<u>1 Juli</u> Akuisisi 200 lembar saham	<u>31 Des</u> Jual 50 lembar saham	<u>31 Maret</u> Akuisisi 100 lembar saham			<u>31 Des</u> Dividen EUR25

Pada tanggal distribusi dividen, 100 lembar saham dianggap sebagai Kepemilikan Saham Portofolio jangka pendek karena A Co telah memegang saham-saham tersebut kurang dari 12 bulan pada tanggal dividen didistribusikan. Dividen yang diterima dari saham-saham ini EUR10,00 (100 lembar saham x EURO0,10) akan diperhitungkan dalam menghitung laba GloBE A Co dan hanya EUR15,00 (150 lembar saham x EURO0,10) dari dividen yang diterima oleh A Co untuk sisa 150 lembar saham akan dianggap sebagai Dividen yang Dikecualikan.

Contoh 8:

Contoh ini mengilustrasikan bagaimana mengalokasikan keuntungan atau kerugian ekuitas yang dikecualikan dari instrumen lindung nilai yang melindungi risiko mata uang pada Kepentingan Kepemilikan selain Kepemilikan Saham Portofolio jika instrumen lindung nilai tersebut diterbitkan oleh Entitas Konstituen (Entitas Konstituen yang menerbitkan) selain Entitas Konstituen yang memiliki Kepentingan Kepemilikan yang dilindungi nilai.

Grup A menyusun Laporan Keuangan Konsolidasi dalam mata uang Dolar Amerika Serikat dan grup B menyusun Laporan Keuangan Konsolidasi dalam mata uang Euro. Grup A mengakuisisi grup B, yang menjadi subgrup B, dan mengadakan pinjaman eksternal dalam mata uang Euro untuk melindungi nilai fluktuasi aset dan kewajiban grup B yang baru diakuisisi, yang timbul dari translasi nilai aset dan kewajiban tersebut dari mata uang Euro ke mata uang Dolar Amerika Serikat dalam Laporan Keuangan Konsolidasi.

Pinjaman tersebut dianggap sebagai lindung nilai yang efektif berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan yang Dapat Diakui yang digunakan dalam penyusunan Laporan Keuangan Konsolidasi grup A, yang tetap disusun dalam mata uang Dolar Amerika Serikat setelah akuisisi.

Karena pinjaman tersebut ditetapkan dalam Laporan Keuangan Konsolidasi grup A sebagai lindung nilai investasi neto terhadap investasi pada grup B yang baru diakuisisi, maka fluktuasi mata uang atas pinjaman tersebut dicatat dalam penghasilan komprehensif lainnya/*other comprehensive income* (OCI) dan bukan dalam laporan laba rugi. Hal ini untuk memastikan bahwa pergerakan nilai tukar mata uang asing antara nilai Euro dan Dolar tidak mempengaruhi posisi keuangan subgrup B dalam Laporan Keuangan Konsolidasi grup A.

Pinjaman yang dilakukan oleh TC Co, sebuah Entitas Konstituen dari grup A yang berlokasi di Negara A yang berfungsi untuk mengatur keuangan/permintaan grup A. Investasi terhadap grup B yang baru saja diakuisisi dipegang oleh subgrup B Hold Co, Entitas Konstituen terpisah dari grup A yang berlokasi di negara B. Mata uang fungsional dari TC Co dan subgroup B Hold Co adalah Dolar Amerika Serikat dan masing-masing negara A dan B memiliki Tarif Nominal sebesar 25%.

Laporan keuangan dari Entitas subgrup B yang terdahulu disajikan dalam mata uang Euro dan ditranslasi ke dalam mata uang Dolar Amerika Serikat untuk tujuan konsolidasi. Pencatatan lindung nilai investasi neto tidak tersedia dalam laporan keuangan entitas TC Co karena TC Co tidak memiliki eksposur valuta asing sehubungan dengan subgrup B sehingga dari sudut pandang entitas, pinjaman luar negeri tersebut bukan

merupakan lindung nilai. Akibatnya, fluktuasi mata uang atas pinjaman tersebut dicatat dalam laporan laba rugi.

Untuk menghindari fluktuasi mata uang yang besar atas pinjaman luar negeri yang mempengaruhi laba kena pajak, TC Co (pemberi pinjaman) dan subgrup B Hold Co (peminjam) mengadakan pinjaman intra grup dalam mata uang Euro dengan nilai yang sama dengan nilai pinjaman luar negeri yang diambil oleh TC Co. Fluktuasi mata uang atas pinjaman luar negeri tersebut akan diimbangi dengan fluktuasi yang sama dan berlawanan dengan fluktuasi pinjaman intra grup sehingga tidak ada laba atau rugi bersih sehubungan dengan pinjaman luar negeri yang termasuk dalam laporan keuangan TC Co maupun laba kena pajak. Dari sudut pandang subgrup B Hold Co, fluktuasi mata uang atas pinjaman intra grup dimasukkan dalam laporan keuangannya. Hal ini dikarenakan akuntansi lindung nilai investasi neto tidak tersedia dalam akun entitasnya karena investasi keuangannya dalam subgrup B diukur pada biaya perolehan dan tidak mencerminkan pergerakan nilai Kepentingan Kepemilikan yang diakibatkan oleh fluktuasi mata uang. Oleh karena itu, pergerakan pada pinjaman intra grup tidak melakukan lindung nilai atas pergerakan mata uang dalam laporan laba rugi dari perspektif Entitas. Namun, berdasarkan peraturan perpajakan Negara B, fluktuasi mata uang pada pinjaman intra grup tidak termasuk dalam laba kena pajak atas dasar bahwa mereka terkait dengan pinjaman yang digunakan untuk melindungi investasi subgrup B Hold Co pada subgrup B yang baru saja diakuisisi. Pinjaman intra grup oleh karena itu mencegah pinjaman luar negeri mempengaruhi laba kena pajak dari Grup A, ketika tidak ada laba bersih dari keseluruhan pengaturan dari perspektif konsolidasi.

Pada Tahun ke-1, TC Co dan subgrup B, termasuk subgrup B Hold Co, masing-masing memiliki laba sebesar USD1.000,00 sebelum fluktuasi mata uang asing diperhitungkan. Namun, karena fluktuasi mata uang asing, nilai pinjaman luar negeri dalam mata uang Euro meningkat sebesar USD100,00 sehingga menimbulkan beban sebesar USD100,00 untuk TC Co. Dalam Laporan Keuangan Konsolidasi grup A, beban sebesar USD100,00 tersebut tercermin dalam akun OCI dan oleh karena itu tidak termasuk dalam laba.

Fluktuasi mata uang yang sama berlaku untuk pinjaman intra grup sehingga dampaknya terhadap laporan laba rugi TC Co yang ditentukan berdasarkan akun-akun Entitasnya (tanpa memperhatikan penyesuaian konsolidasi) dinetralkan (yaitu, beban USD100,00 atas pinjaman eksternal diimbangi dengan penghasilan USD100,00 yang timbul dari pinjaman intragrup).

Berdasarkan undang-undang perpajakan yurisdiksi B, biaya USD100,00 yang timbul dari pinjaman intra grup tercermin dalam laporan keuangan subgrup B Hold Co tetapi tidak termasuk dalam perhitungan laba kena pajak. Oleh karena itu, jika tarif pajak 25% maka pajak dihitung sebesar USD250,00 (= USD 1.000,00 x 25%) dibayarkan baik di Yurisdiksi A maupun B, terlepas dari fakta bahwa laba akuntansi keseluruhan TC Co adalah USD1.000,00 sedangkan laba akuntansi subgrup B adalah USD900,00 (= USD1.000,00 laba subgrup B - USD100,00 biaya subgrup B Hold Co yang timbul dari pinjaman intra-grup).

Karena fluktuasi mata uang tercermin dalam OCI dan pinjaman luar negeri dianggap sebagai lindung nilai yang efektif berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan yang Diakui yang digunakan dalam penyusunan Laporan Keuangan Konsolidasi Grup A, maka beban USD100,00 dari TC Co merupakan keuntungan atau kerugian ekuitas yang dikecualikan untuk tujuan Pasal 16 ayat (2) huruf c.

Namun demikian, karena TC Co tidak memiliki investasi di subgrup B, maka beban USD100,00 tersebut sebenarnya dikecualikan dari Laba atau Rugi GloBE dari subgrup B Hold Co. Oleh karena itu, TC Co memiliki laba GloBE sebesar USD1.000,00 dan Tarif Pajak Efektif sebesar 25% (= USD250,00 /USD1.000,00) pada Tahun 1. Subgrup B juga memiliki laba GloBE sebesar USD1.000,00 (= USD900,00 laba akuntansi + USD100,00 rugi ekuitas yang dikecualikan) dan Tarif Pajak Efektif GloBE sebesar 25% (= USD250,00/ USD1.000,00) pada Tahun 1.

Contoh 9:

Contoh ini menggambarkan penerapan ketentuan terkait keuntungan atau kerugian mata uang asing yang asimetris.

LL Co adalah perusahaan yang berkedudukan di Negara A merupakan anggota Grup PMN yang tunduk pada GloBE. LL Co memiliki periode pelaporan akuntansi dan pajak yang sesuai dengan tahun kalender. LL Co menggunakan Euro untuk mata uang fungsional perpajakannya dan Dolar AS untuk mata uang fungsional akuntansinya.

Pada awal Tahun 1, LL Co memegang obligasi tanpa bunga dengan nilai nominal sebesar USD1.000,00. Pada awal tahun, perbandingan antara nilai tukar Euro dan Dolar AS adalah EUR1,00: USD1,00, namun pada akhir tahun Euro menguat terhadap Dolar AS dan nilainya menjadi EUR1= USD1,25. Penurunan nilai obligasi dalam Euro sebesar EUR200,00 (=[EUR1.000,00/1,25] - EUR1.000,00) diperhitungkan pada Tahun 1 sebagai pengurang untuk keperluan penghitungan penghasilan kena pajak LL Co berdasarkan undang-undang Negara A. Namun tidak ada perubahan pada penghasilan akuntansi LL Co karena obligasi tersebut memiliki mata uang yang sama dengan mata uang akun keuangan.

Tabel di bawah ini menggambarkan pengaruh pergerakan nilai tukar pada Tahun 1. Kolom tabel di sisi kiri menunjukkan keuntungan LL Co dan Tarif Pajak Efektif untuk keperluan pajak domestik (dihitung dalam Euro), sedangkan tabel di sisi kanan menunjukkan perhitungan yang sama untuk tujuan akuntansi (dihitung dalam Dolar AS). Penghasilan lain-lain dan pajak Negara A dikonversi berdasarkan nilai tukar akhir tahun, yaitu EUR1,00 = USD1,25.

Mata Uang Fungsional Perpajakan (dalam EUR)		Mata Uang Fungsional Akuntansi (dalam USD)	
Penghasilan lain-lain	500	Penghasilan lain-lain	625
Keuntungan/kerugian mata uang asing	(200)	Keuntungan/kerugian mata uang asing	-
Total laba	300	Total laba	625
Pajak Negara A	60	Pajak Negara A	75
Tarif Pajak Efektif	20%	Tarif Pajak Efektif	12%

Dalam kasus ini, penguatan Euro mengakibatkan penurunan laba untuk LL Co dalam EUR dan penurunan beban pajak, namun akun keuangan tidak menunjukkan kerugian mata uang asing pada obligasi karena keduanya, obligasi dan akun keuangan, dalam mata uang yang sama. Oleh karena itu, meskipun Tarif Pajak Efektif LL Co dalam mata uang fungsional perpajakannya adalah 20%, Tarif Pajak Efektif-nya adalah 12% ($=75/625$) dalam mata uang fungsional akuntansi keuangannya.

Kerugian mata uang asing yang timbul untuk tujuan perpajakan disebabkan oleh fluktuasi nilai tukar antara mata uang fungsional akuntansi dan perpajakannya. Oleh karena itu, kerugian ini termasuk dalam butir (a) pada definisi keuntungan atau kerugian mata uang asing asimetris. Jumlah kerugian yang diakui untuk tujuan perpajakan harus dinyatakan ke dalam Dolar AS dengan nilai tukar yang relevan ($\text{EUR}1,00 = \text{USD}1,25$) dan kemudian dimasukkan sebagai penyesuaian negatif terhadap laba atau rugi bersih akuntansi keuangan LL Co.

Tabel di bawah menunjukkan dampak dimasukkannya kerugian mata uang asing asimetris dalam penghitungan Tarif Pajak Efektif GloBE.

Mata Uang Fungsional Akuntansi (dalam USD)	
Penghasilan lain-lain	625
Penyesuaian keuntungan/kerugian mata uang asing asimetris ($=\text{EUR}200,00 \times \text{USD}1,25$)	(250)
Total laba	375
Pajak Negara A	(75)
Tarif Pajak Efektif	20%

Contoh 10:

FER Co adalah perusahaan yang berkedudukan di Negara B dan merupakan Grup PMN yang tunduk pada GloBE. FER Co menggunakan periode pelaporan akuntansi dan pajak yang sesuai dengan tahun kalender. FER Co menggunakan Euro untuk mata uang fungsional perpajakannya dan Dolar AS untuk mata uang fungsional akuntansinya. Pada awal Tahun 1, FER Co mengadakan perjanjian pinjaman dalam mata uang Euro, dan pada akhir Tahun 1, FER Co memperoleh beban bunga sebesar EUR500,00 yang berarti beban bunga sebesar USD500,00 dalam Laporan Keuangan Konsolidasi, sesuai nilai tukar Euro dan Dolar AS yang perbandingannya adalah EUR1 : USD1 untuk Tahun 1.

Pada Tahun ke-2, FER Co membayar beban bunga sebesar EUR500,00 yang diperoleh pada akhir Tahun ke-1, yang berarti USD625,00 di akun keuangan yang disebabkan Euro menguat terhadap Dolar AS dan nilai tukar saat ini menjadi $\text{EUR}1,00 = \text{USD}1,25$. Selisih antara jumlah beban bunga yang timbul (USD500,00) dan jumlah yang dibayarkan (USD625,00), yaitu sebesar USD125,00, tercermin sebagai kerugian mata uang asing atau beban bunga tambahan dalam Laporan Keuangan Konsolidasi. Namun, perbedaan tersebut tidak menimbulkan keuntungan atau kerugian pajak karena pinjaman dan beban bunga dalam mata uang Euro, yang merupakan mata uang fungsional pajak.

Tabel di bawah ini menggambarkan pengaruh pergerakan nilai tukar antara

tahun 1 dan tahun 2. Tabel di sebelah kiri menunjukkan laba FER Co dan Tarif Pajak Efektif untuk keperluan perpajakan domestik (dihitung dalam Euro) pada Tahun 2, sedangkan tabel di sebelah kanan menunjukkan perhitungan yang sama untuk tujuan akuntansi (dihitung dalam Dolar AS). Penghasilan dan pajak lainnya dikonversi berdasarkan nilai tukar akhir tahun, yaitu EUR1,00= USD1,25.

Mata Uang Fungsional Perpajakan (dalam EUR)		Mata Uang Fungsional Akuntansi (dalam USD)	
Penghasilan lain-lain	1.000	Penghasilan lain-lain	1.250
Keuntungan/kerugian mata uang asing	-	Keuntungan/kerugian mata uang asing	(125)
Total laba	1.000	Total laba	1.125
Pajak	(200)	Pajak	250)
Tarif Pajak Efektif	20%	Tarif Pajak Efektif	22.2%

Dalam kasus di atas, penguatan Euro mengakibatkan kerugian mata uang asing atau peningkatan utang bunga untuk FER Co dalam Dolar AS, namun akun pajak tidak menunjukkan kerugian mata uang asing untuk FER Co atas utang bunga karena baik utang bunga dan akun pajak didenominasikan dalam mata uang yang sama. Dengan demikian, meskipun Tarif Pajak Efektif FER Co jika dihitung berdasarkan akun pajaknya adalah 20%, Tarif Pajak Efektif-nya adalah 22,2% ($=250/1.125$) apabila dihitung berdasarkan akun keuangannya.

Kerugian mata uang asing yang timbul untuk tujuan akuntansi disebabkan oleh fluktuasi nilai tukar antara mata uang fungsional perpajakan dan akuntansi. Oleh karena itu, kerugian ini termasuk dalam butir (b) dari definisi keuntungan atau kerugian mata uang asing asimetris. Jumlah kerugian yang diakui untuk tujuan akuntansi harus dimasukkan sebagai penyesuaian positif terhadap Laba atau rugi bersih akuntansi keuangan FER Co. Tabel di bawah ini menunjukkan pengaruh dimasukkannya kerugian mata uang asing asimetris dalam penghasilan atau kerugian GloBE dan perhitungan Tarif Pajak Efektif.

Mata Uang Fungsional Akuntansi (dalam USD)	
Penghasilan lain-lain	1.250
Keuntungan/kerugian mata uang asing	(125)
Penyesuaian keuntungan/kerugian mata uang asing asimetris	125
Total laba	1.250
Pajak Negara B	(250)
Tarif Pajak Efektif	20%

Contoh 11:

Manik Co adalah perusahaan yang berkedudukan di Negara C dan merupakan anggota Grup PMN yang tunduk pada GloBE. Manik Co mempunyai periode pelaporan akuntansi dan pajak yang sesuai dengan

tahun kalender. Manik Co menggunakan Euro untuk mata uang fungsional perpajakannya dan Dolar AS untuk mata uang fungsional akuntansinya.

Pada tahun 1, perbandingan nilai tukar antara Poundsterling dan Euro adalah GBP1,00 : EUR1,00, perbandingan nilai tukar antara Poundsterling dan Dolar AS adalah GBP1,00 : USD1,80, dan perbandingan nilai tukar antara Dolar AS dan Euro adalah USD1,00 : EUR0,61. Pada tahun 1, Manik Co menjual barang dagangan secara kredit seharga GBP100,00 dan memperoleh piutang sebesar EUR110,00 untuk keperluan pajak domestik dan piutang sebesar USD 180,00 di akun keuangan.

Pada tahun 2, Manik Co menerima GBP100 sehubungan dengan piutang yang dicatat pada tahun 1, yang berarti EUR121,00 dan USD198,00 karena Poundsterling Inggris menguat:

- terhadap Euro sehingga nilai tukarnya sekarang menjadi GBP1,00 = EUR1,21; dan
- terhadap Dolar AS sehingga nilai tukarnya sekarang menjadi GBP1,00 = USD1,98.

Adapun perbandingan nilai tukar antara Dolar AS dan Euro pada tahun 2 adalah tetap, yaitu USD1,00 = EURO0,61.

Penguatan Poundsterling Inggris menghasilkan keuntungan EUR11,00 (= 121 – 110) untuk tujuan perpajakan karena Manik Co menerima Poundsterling Inggris senilai EUR121,00 sehubungan dengan piutang yang dicatat sebesar EUR110,00 di akun pajak. Selanjutnya, penguatan tersebut menghasilkan keuntungan USD18,00 (= 198 - 180) untuk tujuan akuntansi karena Manik Co menerima Poundsterling Inggris senilai USD198,00 sehubungan dengan piutang yang dicatat sebesar USD180,00 di akun keuangan. Namun, keuntungan dalam Euro tidak diperhitungkan untuk tujuan penghitungan penghasilan kena pajak Manik Co berdasarkan undang-undang Negara C.

Tabel di bawah ini menggambarkan pengaruh pergerakan nilai tukar antara tahun 1 dan tahun 2. Tabel di sebelah kiri menunjukkan laba Manik Co dan Tarif Pajak Efektif untuk keperluan pajak domestik (dihitung dalam Euro) pada tahun 2, sedangkan tabel di sebelah kanan menunjukkan perhitungan yang sama untuk tujuan akuntansi (dihitung dalam Dolar AS). Penghasilan dan pajak lainnya dikonversi berdasarkan nilai tukar akhir tahun sebesar GBP1,00 = EUR1,21 dan GBP1,00 = USD1,98.

Mata Uang Fungsional Perpajakan (dalam EUR)		Mata Uang Fungsional Akuntansi (dalam USD)	
Penghasilan lain-lain	200	Penghasilan lain-lain (=200/0,61)	328
Keuntungan/kerugian mata uang asing	-	Keuntungan/kerugian mata uang asing (=198-180)	18
Total laba	200	Total laba	346
Pajak	30	Pajak	49
Tarif Pajak Efektif	15%	Tarif Pajak Efektif	14%

Dalam kasus ini, penguatan Poundsterling Inggris menghasilkan

peningkatan laba Manik Co dalam Dolar AS. Keuntungan mata uang asing yang timbul untuk tujuan akuntansi disebabkan oleh fluktuasi nilai tukar antara mata uang ketiga (GBP) dan mata uang fungsional akuntansi Manik Co. Oleh karena itu, keuntungan ini termasuk dalam butir (c) dari definisi mata uang asing asimetris keuntungan atau kerugian. Dengan demikian, jumlah keuntungan yang diakui untuk tujuan akuntansi harus dimasukkan sebagai penyesuaian negatif terhadap Laba atau rugi bersih akuntansi keuangan Manik Co.

Keuntungan mata uang asing yang disebabkan oleh fluktuasi nilai tukar antara mata uang ketiga (GBP) dan mata uang fungsional perpajakan Manik Co termasuk dalam butir (d) dari definisi keuntungan atau kerugian mata uang asing asimetris. Butir (d) mensyaratkan penyesuaian terhadap Laba atau rugi bersih akuntansi keuangan ketika terdapat keuntungan atau kerugian yang disebabkan oleh fluktuasi tersebut, terlepas dari apakah keuntungan atau kerugian tersebut termasuk dalam penghasilan kena pajak Manik Co.

Dengan demikian, jumlah keuntungan sehubungan dengan mata uang fungsional perpajakan harus dinyatakan ke dalam mata uang fungsional akuntansi dan dimasukkan sebagai penyesuaian positif terhadap laba atau rugi bersih akuntansi keuangan Manik Co. Tabel di bawah ini menunjukkan dampak dimasukkannya penyesuaian pada butir (c) dan (d) sesuai penyesuaian keuntungan mata uang asing asimetris berdasarkan butir (c) dan (d) dalam penghitungan Tarif Pajak Efektif GloBE.

Mata Uang Fungsional Akuntansi (dalam USD)	
Penghasilan lain-lain	328
Keuntungan/kerugian mata uang asing	18
Penyesuaian keuntungan/kerugian mata uang asing asimetris [butir (c)]	(18)
Penyesuaian keuntungan/kerugian mata uang asing asimetris [butir (d)]	18
Total laba	346
Pajak Negara C	49
Tarif Pajak Efektif	14%

Contoh 12:

Nela Co merupakan suatu Entitas Konstituen dari Grup PMN yang tunduk pada GloBE. Nela Co berlokasi di Negara B. Pada suatu Tahun Pajak, Nela Co mencatat penghasilannya sebesar EUR200.000,00 dan biayanya sebesar EUR120.000,00. Pada tahun tersebut, Nela Co dikenai denda oleh Negara B sebesar EUR60.000,00. Nela Co mencatat denda tersebut sebagai biaya dalam laporan keuangannya. Secara sederhana, informasi keuangan Nela Co disajikan pada tabel berikut.

	Untuk Tujuan Akuntansi (dalam EUR)	Untuk Tujuan Pajak (dalam EUR)
Penghasilan	200.000	200.000
Biaya	(120.000)	(120.000)
Denda	(60.000)	0
Laba bersih	20.000	80.000
Tarif yang dikenakan di Negara B		10%
Pajak terutang di Negara B (10% x 80.000)		8.000

Berdasarkan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21 ayat (5) suatu pembayaran dianggap ilegal jika pembayaran tersebut ilegal berdasarkan hukum yang berlaku pada Entitas Konstituen yang melakukan pembayaran atau hukum yang berlaku pada Entitas Induk Utama. Sementara itu, denda berupa beban bunga atas keterlambatan pembayaran pajak atau utang pajak lainnya kepada instansi pemerintah tidak dianggap sebagai denda atau sanksi untuk tujuan GloBE, dan tidak perlu ditambahkan kembali ke dalam laba atau rugi bersih akuntansi keuangan.

Oleh karena itu, berdasarkan uraian di atas, penghitungan penyesuaian yang harus dilakukan oleh Nela Co adalah sebagai berikut.

Penghitungan Penyesuaian Laba GloBE (dalam EUR)		
Laba bersih akuntansi	20.000	
Penyesuaian atas biaya denda	60.000	
Laba GloBE yang disesuaikan	80.000	
Beban pajak penghasilan		8000
Tarif Pajak Efektif GloBE (Pajak Tercakup yang disesuaikan/ laba GloBE yang disesuaikan = 8000/80.000)		10%

Contoh 13:

Contoh ini mengilustrasikan penyesuaian terhadap laba atau rugi bersih akuntansi keuangan Entitas penyusun untuk beban pensiun yang masih harus dibayar sesuai dengan Pasal 21 ayat (2) huruf i.

A Co berlokasi di Negara A, yang menerapkan GloBE. A Co adalah Entitas Konstituen dari Grup ABC, yang termasuk dalam ruang lingkup GloBE. A Co mendirikan dana pensiun di Negara A untuk karyawannya, yang beroperasi secara eksklusif untuk mengelola dan memberikan manfaat pensiun kepada karyawan A Co. Negara A menganakan pajak penghasilan badan dengan Tarif Nominal sebesar 15% dan berdasarkan peraturan pajak setempat di Negara A, pemotongan atas kewajiban pensiun diperbolehkan pada Tahun Pajak di mana jumlah tersebut dikontribusikan kepada dana pensiun atau, dalam hal manfaat pensiun yang tidak dikelola melalui dana pensiun, ketika dibayarkan kepada penerima pensiun.

Pada Tahun 1, A Co memiliki penghasilan sebesar EUR100,00 dan mengakui beban pensiun untuk tujuan akuntansi sebesar EUR20,00. Pada

tahun 2, A Co memiliki penghasilan sebesar EUR100,00 dan memberikan kontribusi sebesar EUR15,00 kepada dana pensiunnya.

Pada tahun 1, A Co memiliki penghasilan kena pajak sebesar EUR100,00, yang menghasilkan kewajiban pajak sebesar EUR15,00. Untuk tujuan perpajakan Negara A, beban pensiun yang diakui untuk tujuan akuntansi diabaikan karena tidak ada kontribusi yang diberikan kepada dana pensiun. Perusahaan A membentuk Aset Pajak Tangguhan sebesar EUR3,00 (= EUR20,00 x 15%) karena kewajiban pensiun sebesar EUR20,00 tidak dapat dikurangkan untuk tujuan perpajakan sampai dikontribusikan dan nilai tercatat kewajiban untuk tujuan akuntansi melebihi nilai tercatat kewajiban untuk tujuan perpajakan sebesar EUR20,00. Perbedaan waktu akan diselesaikan pada saat EUR20,00 tersebut dikontribusikan ke dana pensiun. Karena Aset Pajak Tangguhan yang dibuat untuk tujuan akuntansi, beban pajak penghasilan A Co untuk tahun 1 adalah EUR12,00 (= EUR15,00 - EUR3,00), yang menghasilkan Tarif Pajak Efektif untuk tujuan akuntansi sebesar 15% (= EUR12,00 beban pajak penghasilan / EUR80,00 penghasilan sebelum pajak).

Pada tahun 1, A Co memiliki laba atau rugi bersih akuntansi keuangan sebesar EUR68,00 (= EUR100,00 penghasilan - EUR20,00 beban pensiun - EUR12,00 pajak penghasilan).

Berdasarkan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21 ayat (2) huruf I, biaya pensiun diperbolehkan sebagai beban dalam penghitungan Laba atau Rugi GloBE adalah biaya pensiun yang iurannya dibayarkan kepada dana pensiun. Sementara itu, biaya pensiun yang masih harus dibayar merupakan selisih antara jumlah beban utang pensiun yang dimasukkan ke dalam laba atau rugi bersih akuntansi keuangan dan jumlah iuran kepada dana pensiun pada Tahun Pajak tersebut.

Penyesuaian terhadap laba atau rugi bersih akuntansi keuangan untuk perbedaan ini akan menjadi jumlah positif atau negatif tergantung pada jumlah yang masih harus dibayar sebagai beban dalam laporan keuangan melebihi atau kurang dari iuran selama tahun tersebut.

Berdasarkan Pasal 21 ayat (2) huruf i, laba atau rugi bersih akuntansi keuangan A Co harus disesuaikan sesuai formula berikut:

Penyesuaian GloBE

$$= (\text{Penghasilan atau Biaya yang Masih Harus Dibayar untuk Tahun Pajak} + \text{Pembayaran Kontribusi}) \times (-1)$$

di mana,

- Penghasilan yang masih akan diterima dinyatakan dalam jumlah positif
- Biaya yang masih harus dibayar dinyatakan dalam jumlah negatif
- Pembayaran dinyatakan dalam jumlah positif

Berdasarkan uraian di atas, penyesuaian biaya pensiun dihitung sebagai berikut:

Penyesuaian GloBE untuk tahun 1 adalah +EUR20,00 (= (-EUR20,00) + (0 x (-1))), yang menghasilkan penghasilan GloBE sebesar EUR100,00 (= EUR68,00 (laba atau rugi bersih akuntansi) + EUR20,00 penyesuaian pensiun + EUR12,00 pajak penghasilan). Meskipun A Co membentuk Aset

Pajak Tangguhan sebesar EUR3,00 untuk tujuan akuntansi, pembentukan aset tersebut diabaikan untuk tujuan menentukan Pajak Tercakup yang disesuaikan A Co karena tidak ada lagi perbedaan sementara antara posisi pajak lokal dan laba GloBE setelah penyesuaian GloBE berdasarkan Pasal 21 ayat (2) huruf i. Dengan demikian, Tarif Pajak Efektif GloBE untuk Grup ABC di Negara A adalah 15% (= EUR15,00 Pajak Tercakup yang disesuaikan / EUR100,00 laba GloBE). Tabel yang mengilustrasikan hasil penghitungan dari contoh ini untuk Tahun 1 adalah sebagai berikut.

Penghasilan (EUR)	Biaya Pensiun yang Masih Harus Dibayar (EUR)	Kontribusi ke Dana Pensiun (EUR)	Penghasilan Kena Pajak (EUR)	Pajak Terutang (EUR)
100	20	0	100	15
Aset Pajak Tangguhan (EUR)	Beban Pajak (EUR)	Laba atau Rugi Bersih Akuntansi (EUR)	Penyesuaian GloBE (EUR)	Laba GloBE (EUR)
3	12	68	20	100

Pada tahun 2, A Co memiliki penghasilan sebelum pajak sebesar EUR100,00 dan membayar kontribusi sebesar EUR15,00 kepada dana pensiunnya, tetapi mengakui sebesar 0 untuk biaya pensiun dalam laporan keuangannya. A Co juga mengurangi Aset Pajak Tangguhannya sehubungan dengan beban pensiun dari EUR3,00 menjadi EUR0,75 sehingga menimbulkan Beban Pajak Tangguhan sebesar EUR2,25.

Untuk tujuan pajak domestik, A Co memiliki penghasilan kena pajak sebesar EUR85,00 karena kontribusi sebesar EUR15,00 kepada dana pensiun diperbolehkan sebagai pengurang penghasilan kena pajak, yang menghasilkan kewajiban pajak penghasilan atau pajak terutang sebesar EUR12,75. Laba atau rugi bersih akuntansi A Co adalah EUR85,00 (= EUR100,00 penghasilan - EUR12,75 pajak kini - EUR2,25 Beban Pajak Tangguhan).

Berdasarkan Pasal 16 ayat (2) huruf i, biaya pensiun harus disesuaikan sesuai dengan rumus yang ditetapkan sebelumnya. Hal ini menghasilkan penyesuaian pada laba atau rugi bersih akuntansi keuangan A Co sebesar -EUR15,00 ((EUR0 + EUR15,00) x (-1)), yang selanjutnya menghasilkan laba GloBE sebesar EUR85,00 (=EUR85,00 laba atau rugi bersih akuntansi - EUR15,00 penyesuaian pensiun + EUR12,75 pajak penghasilan + EUR2,25 Beban Pajak Tangguhan).

Meskipun A Co mengurangi Aset Pajak Tangguhannya sebesar EUR2,25 untuk tujuan akuntansi, pergerakan dalam aset tersebut diabaikan untuk tujuan menentukan Pajak Tercakup yang disesuaikan dari A Co. Dengan demikian, Tarif Pajak Efektif GloBE untuk Grup ABC di Negara A adalah 15% (EUR12,75 Pajak Tercakup yang disesuaikan / EUR85,00 laba GloBE). Tabel yang mengilustrasikan hasil perhitungan dari contoh ini untuk tahun 2 adalah sebagai berikut.

Penghasilan (EUR)	Biaya Pensiun yang masih harus dibayar (EUR)	Kontribusi ke Dana Pensiun (EUR)	Penghasilan Kena Pajak (EUR)	Pajak Terutang (EUR)
100	0	15	85	12,75
Aset Pajak Tangguhan (EUR)	Beban Pajak (EUR)	Laba atau Rugi Bersih Akuntansi (EUR)	Penyesuaian GloBE (EUR)	Laba GloBE(EUR)
0,75	15	85	-15	85

Contoh 14:

Informasinya masih sama dengan yang disajikan pada contoh 13, kecuali bahwa:

- pada Tahun 3, A Co memiliki penghasilan sebesar EUR100,00,
- program pensiun menghasilkan EUR40,00,
- kewajiban pensiun A Co untuk Tahun tersebut adalah sebesar EUR10,00 , dan
- A Co mengurangi Aset Pajak Tangguhan sebesar EUR0,75.

Aset Pajak Tangguhan tersebut dibalik karena penghasilan yang diperoleh oleh program pensiun berarti bahwa A Co tidak perlu lagi memberikan kontribusi tunai sebesar EUR5,00 lagi berdasarkan beban pensiun yang dihitung pada tahun 1, sebagai akibatnya tidak ada pengurangan pajak di masa depan, mengingat pengurangan pajak didasarkan pada kontribusi tunai di yurisdiksi ini. Laba atau rugi bersih akuntansi keuangan A Co untuk Tahun 3 mencakup surplus pensiun bersih sebesar EUR30,00 sebagai penghasilan. Tidak ada pajak tangguhan yang tercermin pada surplus pensiun untuk tujuan akuntansi sehingga hanya ada Beban Pajak Tangguhan sebesar EUR0,75 yang timbul dari pembalikan Aset Pajak Tangguhan yang ada.

Pada tahun 3, penghasilan pensiun bersih sebesar EUR30,00 yang diakui untuk tujuan akuntansi tidak diperhitungkan oleh A Co untuk tujuan pajak di Negara A, dan dengan demikian penghasilan kena pajak A Co adalah EUR 100,00 dan pajak terutang adalah sebesar EUR15,00. Laba atau rugi bersih akuntansi A Co adalah EUR 114,25 (= EUR100,00 penghasilan + EUR30,00 penghasilan pensiun - EUR15,00 pajak penghasilan - EUR0,75 Beban Pajak Tangguhan).

Pasal 21 ayat (2) huruf i juga berlaku dalam situasi di mana terdapat surplus pensiun atau penghasilan pensiun yang diakui dalam laba atau rugi bersih akuntansi keuangan.

Dengan mengacu pada formula yang sama pada contoh 12, penyesuaian biaya pensiun dihitung sebagai berikut:

Penyesuaian GloBE untuk Tahun 3 adalah -EUR30,00 (EUR30,00 + EUR0 x (-1)), yang menghasilkan penghasilan GloBE sebesar EUR100,00 (= EUR114,25 laba atau rugi bersih akuntansi - EUR30,00 penyesuaian + EUR15,00 pajak penghasilan + EUR0,75 Beban Pajak Tangguhan). Meskipun A Co mengurangi Aset Pajak Tangguhannya untuk tujuan akuntansi, pergerakan dalam aset tersebut diabaikan untuk tujuan

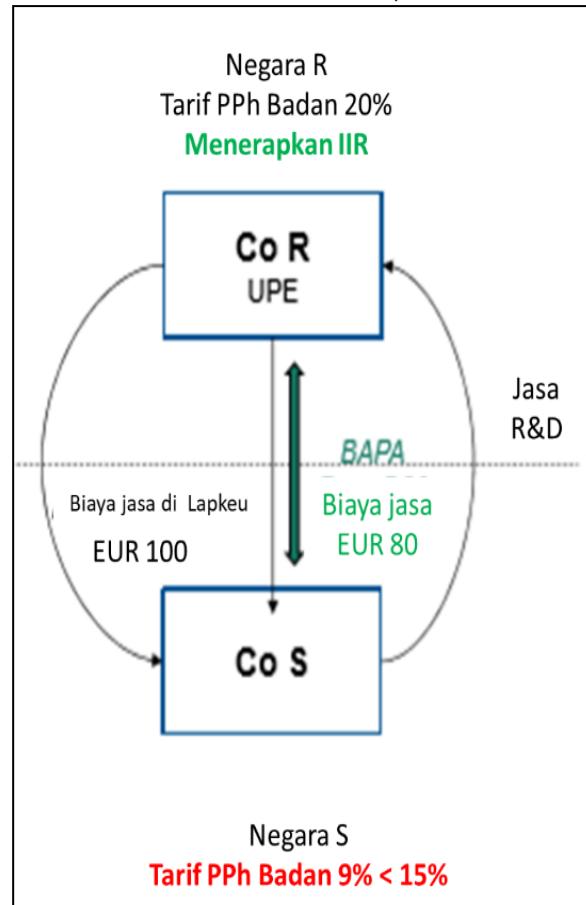
menentukan Pajak Tercakup yang disesuaikan dari A Co. Dengan demikian, Tarif Pajak Efektif GloBE untuk Grup ABC di Negara A adalah 15% (EUR15,00 Pajak Tercakup yang disesuaikan / EUR100,00 Penghasilan GloBE). Tabel yang mengilustrasikan hasil perhitungan dari contoh ini untuk tahun 3 disajikan sebagai berikut.

Penghasilan	Biaya Pensiun yang Masih Harus Dibayar	Surplus pensiun bersih	Penghasilan Kena Pajak	Pajak Terutang
EUR100,00	EURO	EUR30,00	EUR100,00	EUR15,00
Aset Pajak Tangguhan	Beban Pajak	Laba atau Rugi Bersih Akuntansi	Penyesuaian GloBE	Laba GloBE
EURO	EUR15,75	EUR114,25	-EUR30,00	EUR100,00

b) Contoh Penyesuaian Transfer Pricing - Persyaratan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha (PKKU) untuk Transaksi Lintas Batas

Contoh 1:

Co R merupakan Entitas Induk Utama dari suatu grup PMN. Co R merupakan wajib pajak dalam negeri di Negara R. Co S memberikan jasa penelitian dan pengembangan (R&D) kepada Co R. Atas jasa R&D tersebut, Co R membayar kepada Co S atas biaya jasanya sebesar EUR100,00 (sesuai yang tercatat di Laporan Keuangan). *Advance Pricing Agreement* (APA) bilateral antara negara R dan negara S menyepakati bahwa nilai wajar untuk jasa tersebut adalah sebesar EUR80,00.



Atas adanya kesepakatan APA bilateral tersebut, penyesuaian Laba atau Rugi GloBE dihitung sesuai tabel di bawah ini:

Penghitungan oleh Co R dan Co S						
	Co R/ Tarif Nominal 20%			Co S/ Tarif Nominal 9%		
	Lapkeu	SPT	GloBE	Lapkeu	SPT	GloBE
Penghasilan (A), dalam EUR	1000	1000	1000	100	80	80
Biaya (dari Pihak ketiga) (B), dalam EUR	500	500	500	50	50	50
Biaya jasa ke Co S (C), dalam EUR	100	80	80	-	-	-
Laba (D) = (A) - (B) - (C), dalam EUR	400	420	420	50	30	30

Di dalam tabel tersebut penghasilan Co S adalah penghasilan dari pemberian jasa R&D kepada Co R. Dengan demikian, berdasarkan tabel tersebut, biaya jasa berdasarkan GloBE dicatat oleh Co R sebesar EUR80,00 dan penghasilan Co S berdasarkan GloBE dicatat juga sejumlah EUR80,00 sesuai dengan kesepakatan APA bilateral kedua negara.

Contoh 2:

Joglo Co yang berkedudukan di yurisdiksi A dan Habib Co yang berkedudukan di yurisdiksi B merupakan Entitas Konstituen dari Grup PMN yang sama. Tarif Nominal di yurisdiksi A adalah 25% dan yurisdiksi B tidak mengenakan pajak penghasilan terhadap Entitas yang berada di dalamnya. Habib Co memberikan jasa kepada Joglo Co pada Tahun 1. Akun keuangan Joglo Co menunjukkan beban sebesar EUR100,00 dan akun keuangan Habib Co menunjukkan penghasilan sebesar EUR100,00 sehubungan dengan transaksi tersebut. Namun, untuk tujuan perpajakan, Joglo Co membebankan EUR150,00 sehubungan dengan pembayaran jasa tersebut.

Dalam skenario ini, Joglo Co melaporkan beban sebesar EUR150,00 dalam surat pemberitahuannya di yurisdiksi A untuk tahun 1 dan beban sebesar EUR100,00 dalam akun keuangannya untuk tahun 1. Habib Co melaporkan penghasilan sebesar EUR100,00 dalam akun keuangannya pada tahun 1. Sebagai hasilnya, penghasilan dari Grup PMN sebesar EUR50,00 tidak dikenakan pajak di yurisdiksi A dan tidak dikenakan Pajak Tambahan di yurisdiksi B. Untuk menghindari penghasilan sejumlah EUR50,00 tidak dikenakan pajak di yurisdiksi A maupun yurisdiksi B ketentuan Pasal 21 ayat (6) dan (7) Joglo Co harus memasukkan biaya tambahan sebesar EUR50,00 dalam penghitungan Laba atau Rugi GloBE untuk tahun 1 dan Habib Co harus memasukkan penghasilan tambahan sebesar EUR50,00 dalam penghitungan Laba atau Rugi GloBE untuk tahun 1.

Contoh 3:

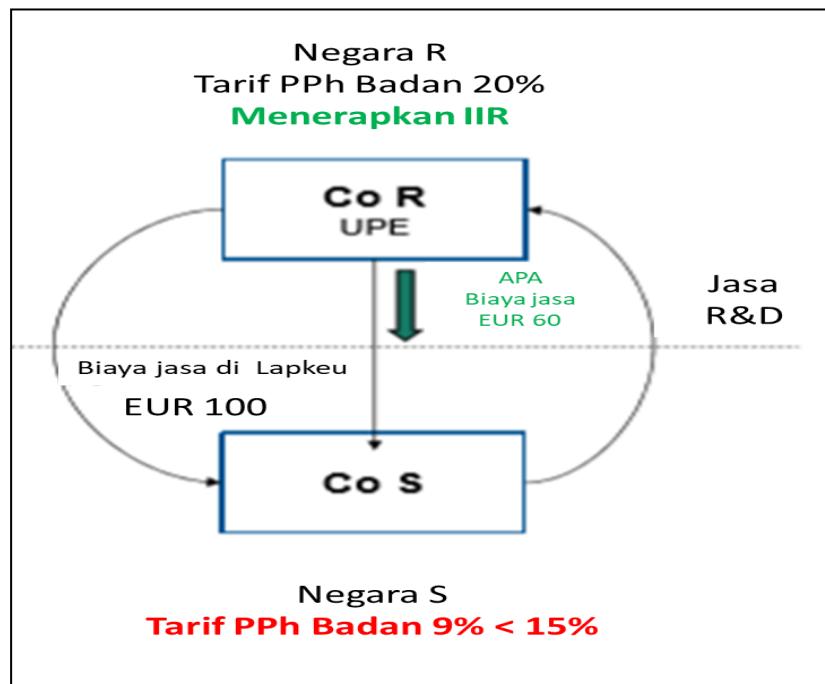
Keterangan dalam contoh ini sama dengan contoh 2 di atas, hanya saja Joglo Co melaporkan biaya sebesar EUR80,00 atas transaksi dengan Habib Co dalam surat pemberitahuannya di yurisdiksi A sesuai dengan APA unilateral yang dibuat dengan yurisdiksi A.

Dalam skenario ini, Joglo Co melaporkan biaya sebesar EUR80,00 dalam surat pemberitahuannya yurisdiksi A untuk tahun 1 dan biaya sebesar EUR100,00 dalam akun keuangannya untuk tahun 1. Habib Co melaporkan penghasilan sebesar EUR100,00 dalam akun keuangannya pada tahun 1. Sebagai hasilnya, Joglo Co dikenakan pajak di yurisdiksi A atas penghasilan sebesar EUR20,00 yang juga terkena Pajak Tambahan di

yurisdiksi B. Untuk menghindari pajak berganda berdasarkan ketentuan Pasal 21 ayat (6) Joglo Co harus mengurangi biaya sebesar EUR20,00 dalam penghitungan Laba atau Rugi GloBE dan Habib Co harus mengurangi penghasilan sebesar EUR20,00 dalam penghitungan Laba atau Rugi GloBE.

Contoh 4:

Co R merupakan Entitas Induk Utama dari suatu Grup PMN. Co R merupakan wajib pajak dalam negeri di Negara R. Co S memberikan jasa penelitian dan pengembangan (R&D) kepada Co R. Atas jasa tersebut, Co R membayar biaya jasa kepada Co S sebesar EUR100,00 (sesuai yang tercatat di Laporan Keuangan). APA unilateral menyepakati bahwa nilai wajar di Negara R tempat Co R berlokasi (untuk biaya jasa R&D) adalah EUR60,00. Untuk tujuan penghitungan Laba atau Rugi GloBE, kedua negara harus mengakui biaya jasanya sesuai dengan APA Unilateral yang telah disepakati.



Berdasarkan ketentuan Pasal 21 ayat (6) dan ayat (7), penyesuaian Laba atau Rugi GloBE dihitung sesuai tabel di bawah ini:

Penghitungan oleh Co R dan Co S						
	Co R/ Tarif Nominal 20%			Co S/ Tarif Nominal 9%		
	Lapkeu	SPT	Globe	Lapkeu	SPT	Globe
Penghasilan (A), dalam EUR	1000	1000	1000	100	100	60
Biaya (dari Pihak ketiga) (B), dalam EUR	500	500	500	50	50	50
Biaya jasa ke Co S (C), dalam EUR	100	60	60	-	-	-
Laba (D) = (A) - (B) - (C), dalam EUR	400	440	440	50	50	10

Di dalam tabel tersebut penghasilan Co S adalah penghasilan dari pemberian jasa R&D kepada Co R. Dengan demikian, berdasarkan tabel tersebut, biaya jasa berdasarkan GloBE dicatat oleh Co R sebesar EUR60,00 dan penghasilan Co S berdasarkan GloBE dicatat juga sejumlah EUR60,00 sesuai dengan kesepakatan APA Unilateral yang disepakati negara R.

c) Contoh Penyesuaian QRTC dan NQRTC.

Contoh 1:

Diasumsikan A Co merupakan Entitas Induk Utama yang berlokasi di Negara A yang memiliki Tarif Nominal sebesar 20%. A Co memiliki laba setelah pajak sebesar EUR1000,00 dan PPh terutangnya sebesar EUR200,00. A Co mendapatkan QRTC sebesar 20% dari biaya gaji EUR600,00 ($QRTC = 20\% \times EUR600,00 = EUR120,00$). Maka penyesuaian atas QRTC tersebut adalah sebagai berikut.

Penghitungan A Co (dalam EUR)	
Laba setelah pajak	1000
Penyesuaian: beban pajak bersih	200
Laba GloBE	1200
Penyesuaian terhadap laba GloBE:	+ 120
<i>Qualified Refundable Tax Credits (QRTC)</i>	
Laba GloBE yang disesuaikan	<u>1320</u>
Pajak Tercakup yang disesuaikan	200
Tarif Pajak Efektif (200/1320)	15,15%

Contoh 2:

Diasumsikan B Co merupakan Entitas Induk Utama yang berlokasi di Negara B yang memiliki Tarif Nominal sebesar 20%. B Co memiliki laba setelah pajak sebesar EUR1.000,00 dan PPh terutangnya sebesar EUR200,00. B Co mendapatkan *Refundable Tax Credit* sebesar 20% dari biaya gaji EUR600,00 ($20\% \times EUR600,00 = EUR120,00$). Namun, *Refundable Tax Credit* tersebut tidak memenuhi syarat, sehingga dikategorikan sebagai NQRTC. Maka penyesuaian atas NQRTC tersebut adalah sebagai berikut.

Penghitungan B Co (dalam EUR)	
Laba setelah pajak	1.000
Penyesuaian: beban pajak bersih	200
Laba GloBE	1.200
Penyesuaian terhadap laba GloBE:	0
Laba GloBE yang disesuaikan	1.200
Pajak Tercakup	200
Penyesuaian terhadap Pajak Tercakup	-120
<i>Non-Qualified Refundable Tax Credits</i>	
Pajak Tercakup yang disesuaikan	<u>80</u>

Tarif Pajak Efektif (80/1200)	6,67%
-------------------------------	-------

d) Contoh Penyesuaian Pengaturan Pembiayaan Intra Grup.

Contoh 1:

BS Co adalah Entitas Konstituen yang berlokasi di yurisdiksi A yang menerapkan Tarif Nominal sebesar 10%. SF Co adalah Entitas Konstituen dari Grup PMN yang sama yang berada di yurisdiksi B dan menerapkan Tarif Nominal sebesar 30%. Tarif Pajak Efektif yurisdiksi A untuk Grup PMN adalah 10% dan yurisdiksi B adalah 30%.

BS Co menerbitkan instrumen berbunga kepada SF Co dengan imbalan uang tunai (BS Co meminjam dari SF Co) yang diperlakukan sebagai utang untuk tujuan akun keuangan, namun sebagai ekuitas untuk tujuan perpajakan di yurisdiksi A dan yurisdiksi B. Akibatnya, pembayaran atas instrumen tersebut mengurangi Laba atau Rugi GloBE BS Co, namun tidak mengurangi utang pajak dalam negeri yurisdiksi A dari BS Co. Hal ini karena pembayaran bunga termasuk dalam penghasilan atau beban untuk tujuan GloBE, namun dividen tidak termasuk dalam penghasilan atau beban untuk tujuan perpajakan di yurisdiksi A dan yurisdiksi B. Demikian pula, pembayaran pada instrumen tersebut meningkatkan Laba atau Rugi GloBE SF Co, namun tidak meningkatkan kewajiban pajak domestik SF Co di yurisdiksi B. Akibatnya dengan diterbitkannya instrumen ini, Tarif Pajak Efektif untuk tujuan GloBE yurisdiksi A akan ditingkatkan dan Tarif Pajak Efektif yurisdiksi B akan diturunkan.

Pengaturan ini memerlukan analisis berdasarkan Pasal 21 ayat (9) untuk menentukan apakah pengaturan tersebut merupakan Pengaturan Pembiayaan Intra Grup. Dalam hal, pengaturan tersebut merupakan Pengaturan Pembiayaan Intra Grup, maka Pasal 21 ayat (9) akan berlaku.

SF Co merupakan Pihak Lawan Transaksi Berpajak Tinggi karena Tarif Pajak Efektifnya sebesar 30% melebihi Tarif Minimum dan oleh karena itu tidak berada di Yurisdiksi Berpajak Rendah.

BS Co merupakan Entitas berpajak rendah karena BS Co memiliki Tarif Pajak Efektif sebesar 10% yang lebih rendah dari Tarif Minimum.

Langkah terakhir dari analisis Pasal 21 ayat (9) ini adalah untuk menentukan apakah, selama durasi perjanjian yang diharapkan, dapat diantisipasi secara wajar bahwa:

- a) pengaturan tersebut akan meningkatkan jumlah beban yang diperhitungkan dalam menghitung Laba atau Rugi GloBE Entitas Konstituen yang Dikenai Pajak Rendah (*Low-Taxed Constituent Entity*) (BS Co);
- b) tanpa mengakibatkan peningkatan yang sepadan pada penghasilan kena pajak dari Pihak Lawan Transaksi Berpajak Tinggi (SF Co).

Karena instrumen yang diterbitkan antara SF Co dan BS Co diperlakukan sebagai utang berbunga untuk tujuan akuntansi keuangan, hal ini akan meningkatkan jumlah beban yang diperhitungkan dalam menghitung Laba atau Rugi GloBE BS Co, dengan memenuhi pengujian yang dijelaskan dalam Pasal 21 ayat (9) huruf a.

Pengujian berdasarkan Pasal 21 ayat (9) huruf b juga terpenuhi karena instrumen yang diterbitkan antara SF Co dan BS Co diperlakukan sebagai

ekuitas untuk tujuan perpajakan di yurisdiksi B dan karenanya tidak akan meningkatkan penghasilan kena pajak SF Co di yurisdiksi B.

Karena seluruh persyaratan untuk menerapkan Pasal 21 ayat (9) terpenuhi, beban bunga sehubungan dengan instrumen yang diterbitkan antara SF Co dan BS Co dikecualikan dari penghitungan Laba atau Rugi GloBE untuk BS Co.

Contoh 2:

Ketentuan khusus Pengaturan Pembiayaan Intra grup dan penggunaan atribut perpajakan yang tidak dapat digunakan untuk meningkatkan Tarif Pajak Efektif Entitas Konstituen yang Dikenai Pajak Rendah (*Low-Taxed Constituent Entity*).

Keterangan dalam contoh ini sama dengan contoh 1, hanya saja instrumen yang diterbitkan antara SF Co dan BS Co diperlakukan sebagai utang untuk keperluan perpajakan di yurisdiksi A dan yurisdiksi B. Pada saat instrumen tersebut diterbitkan, BS Co memiliki tingkat utang yang tinggi (*highly-levered*) dan tidak dapat mengurangi biaya bunga tambahan apa pun untuk tujuan perpajakan yurisdiksi A. SF Co juga mempunyai tingkat utang yang tinggi (*highly-levered*) dan telah melakukan pengurangan beban bunga yang sebelumnya tidak dapat dikurangkan untuk tujuan perpajakan yurisdiksi B, agar penghasilan bunga tidak mengakibatkan peningkatan yang sepadan pada penghasilan kena pajak sehubungan dengan instrumen yang diterbitkan antara SF Co dan BS Co.

Beban bunga yang dikurangkan oleh BS Co akan memenuhi pengujian Pasal 21 ayat (9) huruf a karena beban bunga meningkatkan jumlah beban yang diperhitungkan dalam menghitung Laba atau Rugi GloBE BS Co.

Pengujian sebagaimana dimaksud dalam Pasal 21 ayat (9) huruf b juga terpenuhi karena tidak ada peningkatan yang sepadan dalam penghasilan kena pajak SF Co. Hal ini karena SF Co tidak mengalami kenaikan penghasilan kena pajak yang sepadan di yurisdiksi B sehubungan dengan penghasilan bunga diterima dari BS Co mengingat kelebihan beban bunga yang dapat dikompensasi.

Seperti pada contoh sebelumnya, karena seluruh persyaratan untuk menerapkan Pasal 21 ayat (9) terpenuhi, beban bunga sehubungan dengan instrumen yang diterbitkan antara SF Co dan BS Co dikecualikan dari penghitungan Laba atau Rugi GloBE untuk BS Co.

Contoh 3:

A Co merupakan Entitas Konstituen yang berlokasi di negara A yang menerapkan pajak penghasilan dengan Tarif Nominal 5% (PPh Badan). B Co merupakan Entitas Konstituen yang berlokasi di negara B yang menerapkan pajak penghasilan dengan Tarif Nominal 25% (PPh Badan). A Co dan B Co merupakan anggota Grup PMN yang sama. B Co memberikan pinjaman intra grup kepada A Co sebesar EUR800,00. Informasi keuangan yang dicatat oleh A Co dan B Co adalah sebagai berikut.

	A Co (dalam EUR)	B Co (dalam EUR)	Keterangan
Laba (mengeluarkan pembiayaan intra grup)	1.000	1.000	
Pengaturan Pembiayaan Intra Grup	(800)	1800*	*800 diperlakukan sebagai Dividen yang Dikecualikan

			dan tidak dikenakan pajak
Laba bersih akuntansi	200**		**mengurangi laba ekses (<i>excess profit</i>) dan dapat mengurangi Tarif Pajak Efektif
Penyesuaian GloBE untuk pembiayaan intra grup	800***		***menambahkan biaya (atas Pengaturan Pembiayaan Intra Grup) sehingga laba/rugi nya sama dengan apabila tidak terdapat Pengaturan Pembiayaan Intra Grup
Laba bersih akuntansi yang disesuaikan	1.000		

N. CONTOH PENYESUAIAN PILIHAN UNTUK MENENTUKAN LABA ATAU RUGI GLOBE

a) Contoh Penyesuaian Kompensasi Berbasis Saham (*Stock-Based Compensation*)

Perusahaan A adalah bagian dari Grup PMN yang termasuk dalam cakupan aturan GloBE dan berlokasi di yurisdiksi X yang telah menerapkan aturan GloBE. Di yurisdiksi X, perusahaan tidak diperbolehkan membebankan nilai kompensasi berbasis saham (*Stock-Based Compensation*) untuk keperluan pajak pada saat penerbitan, tetapi diperbolehkan membebankan nilai saham untuk keperluan pajak pada saat opsi saham dieksekusi. Standar akuntansi yang digunakan oleh Grup PMN mengharuskan kompensasi berbasis saham (*stock-based compensation*) diamortisasi berdasarkan nilai sekarang dari saat diterbitkan hingga saat dieksekusi. Perusahaan A memberikan kompensasi berbasis saham (*stock-based compensation*) yang dapat dieksekusi dalam waktu 3 tahun. Opsi saham ini memiliki nilai sekarang sebesar EUR600,00 pada saat penerbitan, dan nilai pasar sebesar EUR800,00 pada saat opsi dieksekusi. Kompensasi berbasis saham (*stock-based compensation*) ini dieksekusi pada tahun ke-3.

Tahun	Perlakuan menurut akuntansi (dalam EUR)	Perlakuan menurut pajak (dalam EUR)
1	-200	0
2	-200	0
3	-200	-800
Total	-600	-800

Dari tabel di atas, terdapat perbedaan sebesar EUR200,00 antara laba atau rugi bersih akuntansi keuangan dan laba atau rugi bersih menurut pajak, yang merupakan perbedaan permanen. Karena laba atau rugi bersih akuntansi keuangan lebih rendah daripada laba atau rugi bersih menurut pajak, Tarif Pajak Efektif Perusahaan A akan meningkat. Untuk mengatasi hal ini, Perusahaan A membuat pemilihan berdasarkan Pasal 22 ayat (2). Perusahaan A membuat pemilihan berdasarkan Pasal 22 ayat (2) pada tahun 2, setelah sebagian dari beban kompensasi berbasis saham (*stock-based compensation*) dicatat dalam laporan keuangan (pada tahun 1) tetapi sebelum tanggal eksekusi (tahun 3). Jumlah beban kompensasi berbasis saham (*stock-based compensation*) yang diperbolehkan dalam perhitungan Laba atau Rugi GloBE pada tahun 1 adalah sebesar EUR200,00 yang dicatat sebagai beban dalam perhitungan laba atau rugi bersih akuntansi keuangan.

Apabila pemilihan berdasarkan Pasal 22 ayat (2) dilakukan pada tahun 1, jumlah yang diperbolehkan sebagai beban dalam perhitungan Laba atau Rugi GloBE Perusahaan A adalah EUR0, mengikuti penghitungan laba atau rugi menurut pajak di peraturan perpajakan di yurisdiksi Perusahaan A berada. Oleh karena itu, Perusahaan A harus memunculkan kembali (*recapture*) jumlah yang telah dibebankan pada tahun 1 sebesar EUR200,00. Selain itu, beban sebesar EUR200,00 yang dicatat dalam laporan untuk tahun 2 harus dihapus dalam perhitungan Laba atau Rugi GloBE.

Tahun	Laba atau Rugi Akuntansi Keuangan (dalam EUR)	Laba atau Rugi Menurut Pajak (dalam EUR)	Laba GloBE (dalam EUR)
1	-200 (Pengurangan beban <i>stock based compensation</i>)	0	-200 (Pengurangan beban <i>stock based compensation</i>)
2 (tahun pemilihan)	-200 (Pengurangan beban <i>stock based compensation</i>)	0	<i>Recapture</i> beban <i>stock-based compensation</i> sebesar 200 yang sebelumnya telah dibebankan pada tahun 1. Substitusi beban beban <i>stock-based compensation</i> pada tahun kedua, dari 200 menjadi 0
3	-200 (Pengurangan beban <i>stock-based compensation</i>)	-800 (Pengurangan beban <i>stock-based compensation</i>)	-800 (Pengurangan beban <i>stock-based compensation</i>)
Total beban <i>stock-based compensation</i>	-600	-800	-800 (= -200 + 200 - 0 - 800)

- b) Contoh Penyesuaian Keuntungan atau Kerugian atas Harta dan Kewajiban Berdasarkan Prinsip Realisasi

Dengan pemilihan penggunaan metode realisasi, keuntungan atau kerugian yang terkait dengan suatu harta atau kewajiban akan timbul saat harta

tersebut dijual/dilepas bukan pada saat adanya perubahan nilai akibat perubahan nilai pasar atau penurunan nilai.

Sebagai contoh, jika suatu Entitas Konstituen memiliki utang yang dapat dikonversi (*convertible debt*) di perusahaan *start-up* dan perusahaan tersebut memiliki performa yang buruk dalam beberapa tahun pertamanya, Entitas Konstituen berdasarkan standar akuntansi yang berlaku, akan mengakui kerugian nilai wajar pada investasi tersebut. Jika perusahaan *start-up* akhirnya diakuisisi oleh pembeli yang tidak terkait dan Entitas Konstituen melakukan pelepasan utang yang dapat dikonversi (*convertible debt*) dengan biaya perolehan awal, keuntungan yang dilaporkan pada penjualan sebenarnya bukan keuntungan ekonomi tetapi dapat dikenai Pajak Tambahan jika tidak ada Pajak Tercakup yang dibayarkan terkait dengan keuntungan tersebut pada tahun tersebut. Dengan pemilihan ini, Entitas Konstituen diperbolehkan menentukan keuntungan pada saat penjualan berdasarkan biaya perolehan awal dari harta tersebut bukan dari nilai wajar harta tersebut.

c) Contoh Penyesuaian Keuntungan Harta Agregat - Pemilihan Untuk Membagi Keuntungan Penjualan/Pengalihan Harta (Capital Gain) Selama 5 Tahun

A Co adalah Entitas Konstituen dari Grup PMN yang terdaftar dan menjadi wajib pajak di negara A serta memiliki harta berwujud domestik. Pada tahun ketiga, A Co melepas harta berwujud domestik dan mengalami kerugian harta bersih sebesar EUR25,00. Pada tahun kelima, A Co melepas sisa harta berwujud domestik seharga EUR300,00. Nilai tercatat dari harta berwujud domestik yang dilepas pada tahun kelima adalah EUR100,00, sehingga keuntungan harta bersih yang terealisasi pada tahun kelima adalah sebesar EUR200,00. A Co membuat Pemilihan Tahunan berdasarkan Pasal 22 ayat (4) terkait keuntungan harta bersih pada tahun kelima.

Dengan adanya pelepasan harta berwujud domestik pada tahun kelima, A Co mengakui adanya keuntungan harta agregat sebesar EUR200,00. Oleh karena A Co mengalami kerugian aset bersih sebesar EUR25,00 pada tahun ketiga, maka A Co pertama-tama harus mengalokasikan keuntungan harta agregat sebesar EUR25,00 tersebut ke tahun ketiga. Hal ini perlu dilakukan karena berdasarkan Pasal 22 ayat (4) huruf b angka (4) sampai dengan angka (8) mengatur bahwa A Co harus mengalokasikan sisa EUR175,00 (keuntungan harta agregat EUR200,00 – keuntungan harta agregat yang dialokasikan pada tahun ketiga EUR25,00) secara merata ke setiap Tahun Pajak dalam periode Pemilihan Lima Tahun, yang terdiri dari empat Tahun Pajak sebelumnya dan tahun pemilihan, sehingga diperoleh pengalokasian sebesar EUR35,00 (EUR175,00 / 5) ke setiap Tahun Pajak.

Sesuai dengan Pasal 22 ayat (4) huruf b angka (2), Laba atau Rugi GloBE, Tarif Pajak Efektif, dan pajak tambahan A Co harus dihitung ulang untuk setiap Tahun Pajak sebelumnya dalam periode Pemilihan Lima Tahun dengan memasukkan seluruh keuntungan harta agregat yang dialokasikan ke setiap tahun.

Pengalokasian keuntungan harta agregat pada periode Pemilihan Lima Tahun adalah sebagai berikut:

Keuntungan Harta Agregat (dalam EUR)	Tahun pertama (dalam EUR)	Tahun kedua (dalam EUR)	Tahun ketiga (dalam EUR)	Tahun keempat (dalam EUR)	Tahun kelima/Tahun pemilihan (dalam EUR)
--------------------------------------	---------------------------	-------------------------	--------------------------	---------------------------	------------------------------------------

200	35	35	60*	35	35
-----	----	----	-----	----	----

*EUR60,00 = EUR25,00 (keuntungan harta agregat yang pertama kali dialokasikan sehubungan dengan adanya kerugian harta bersih) + EUR35,00 (sisa keuntungan harta agregat yang dialokasikan secara merata)

d) Contoh Penyesuaian atas Penerapan Konsolidasi Pajak Grup - Eliminasi Transaksi Intra-grup dalam Menyusun Laporan Keuangan Konsolidasi

Apabila pemilihan atas Pasal ini dilakukan maka, penghasilan, biaya, keuntungan, dan kerugian dari transaksi antara Entitas Konstituen dieliminasi dari perhitungan Laba atau Rugi GloBE dengan jumlah yang sama dengan seperti eliminasi transaksi intra grup dalam menyusun Laporan Keuangan Konsolidasi berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan yang Dapat Diterima yang digunakan Entitas Induk Utama untuk menyusun Laporan Keuangan Konsolidasi.

Banyak transaksi antar Entitas Konstituen menghasilkan penghasilan dari sisi penjual dan beban dari sisi pembeli saat itu juga dan akan menjadi nol dalam perhitungan Laba GloBE Bersih untuk yurisdiksi tersebut.

Contoh 1:

Bunga akan menjadi beban bagi Entitas Konstituen yang meminjam dan penghasilan bagi Entitas Konstituen yang memberi pinjaman, dan akan terakumulasi pada saat yang sama untuk kedua Entitas Konstituen selama mereka menggunakan standar akuntansi keuangan yang sama.

Dalam hal beberapa transaksi yang akan menggeser penghasilan, keuntungan, biaya, atau kerugian ke anggota grup lain diakui dalam tahun pajak berikutnya dalam kaitannya dengan transaksi pihak ketiga.

Contoh 2:

Persediaan yang dijual dari Entitas Konstituen pembeli ke Entitas Konstituen manufaktur yang diproduksi menjadi produk jadi dan dijual kepada pelanggan pihak ketiga dalam Tahun Pajak berikutnya. Akuntansi konsolidasi Grup PMN harus memperhitungkan seluruh keuntungan dari penjualan kepada pihak ketiga. Namun, apabila persediaan dijual kepada Entitas Konstituen lain yang berada di yurisdiksi yang berbeda, Entitas Konstituen manufaktur harus mengakui keuntungan Grup PMN dari penjualan intragrup tersebut dengan mempertimbangkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha seolah-seolah transaksi tersebut merupakan transaksi dengan pihak ketiga.

O. CONTOH PENYESUAIAN KHUSUS UNTUK PERUSAHAAN ASURANSI

1. Contoh Mengenai Penghitungan Kembali Setiap Pengembalian Tertentu Kepada Pemegang Polis Pada Perusahaan Asuransi

Pajak yang dibayarkan atas pengembalian pemegang polis dapat dianggap sebagai pajak penghasilan berdasarkan standar akuntansi keuangan. Meskipun pengurangan utang pemegang polis dan pajak atas penghasilan investasi memiliki dampak yang sama dan saling mengimbangi. Pengurangan utang pemegang polis tersebut akan meningkatkan penghasilan sebelum pajak, dan pajak atas penghasilan investasi akan menjadi beban pajak, sesuai standar akuntansi keuangan. Untuk tujuan GloBE, pajak tersebut termasuk dalam Pajak Tercakup yang memengaruhi perhitungan Tarif Pajak Efektif.

Sebagai solusi terhadap masalah ini, beban pajak atau pengurangan kewajiban pemegang polis yang setara dengan pajak dikecualikan dari penghitungan Laba atau Rugi GloBE berdasarkan Pasal 24. Pajak yang timbul dari pengembalian pemegang polis juga dikecualikan dari definisi Pajak Tercakup. Namun, jika pajak tersebut dimasukkan sebagai beban dalam laporan keuangan sebelum pajak, maka hanya akan dikecualikan dari penghitungan Laba atau Rugi GloBE. Penyesuaian tidak diperlukan jika pajak atas pengembalian pemegang polis dianggap sebagai beban sebelum laba bersih berdasarkan standar akuntansi yang digunakan dalam Laporan Keuangan Konsolidasi.

Contoh:

A Co merupakan perusahaan asuransi. Pada Tahun Pajak 2025, A Co mencatat kewajiban pengembalian kepada pemegang polis (kewajiban premi asuransi) yang harus dibayarkan sebesar EUR100,00. A Co berlokasi di negara A yang menerapkan tarif pajak sebesar 10%. Atas pengembalian kepada pemegang polis tersebut, A Co membayarkan pajaknya sebesar EUR10,00 (=EUR100,00x10%). Namun, atas pajak ini akan dikembalikan oleh pemegang polis sehingga A Co mencatat pengurangan kewajiban pengembalian kepada pemegang polis. Pengurangan ini diakui sebagai penghasilan.

Pada Tahun Pajak 2025 tersebut, A Co memiliki informasi keuangan sebagai berikut.

Penghitungan Laba Bersih Akuntansi (dalam EUR)	
Penghasilan	100
Biaya operasional	(20)
Laba	80
Beban pajak (10% x 80)	8

Berdasarkan standar akuntansi yang digunakan oleh perusahaan asuransi, terdapat dua kondisi pencatatan pajak atas premi asuransi yang dibayarkan oleh pemegang polis, yaitu dicatat sebelum atau sesudah laba bersih sebelum pajak. Apabila A Co mencatat pajak atas premi asuransi tersebut setelah laba bersih sebelum pajak sebagaimana tabel berikut.

Penghitungan Laba Bersih Akuntansi (dalam EUR)	
Penghasilan	100
Pengurangan atas pengembalian pajak oleh pemegang polis	10
Biaya operasional	(20)
Laba bersih sebelum pajak	90
Beban pajak (10% x 90)	9
Pajak atas premi asuransi	10

Total beban pajak (9+10)	19
Laba bersih akuntansi (90-19)	71

Apabila pajak yang dibayarkan atas pengembalian tersebut dicatat sebelum laba atau rugi sebelum pajak, maka jumlah pajak tersebut tidak diperhitungkan dalam penghitungan Laba atau Rugi GloBE. Dengan demikian, penyesuaian yang harus dilakukan oleh A Co yaitu:

Penghitungan Laba GloBE (dalam EUR)	
Laba bersih akuntansi	71
Penyesuaian:	
Pengurangan atas pengembalian pajak oleh pemegang polis	(10)
Beban pajak	9
Pajak atas premi asuransi	10
Laba GloBE	80

Dalam kondisi lain, asumsikan bahwa A Co mencatat pajak atas premi asuransi tersebut sebelum laba bersih sebelum pajak sebagaimana disajikan pada tabel berikut

Penghitungan Laba Bersih Akuntansi (dalam EUR)	
Penghasilan	100
Pengurangan atas pengembalian pajak oleh pemegang polis	10
Biaya operasional	(20)
Pajak atas premi asuransi	(10)
Laba bersih sebelum pajak	80
Beban pajak (10% x 80)	8
Laba bersih akuntansi	72

Apabila pajak yang dibayarkan atas pengembalian tersebut dicatat setelah laba atau rugi sebelum pajak, jumlah pengembalian senilai pajak yang dibebankan kepada pemegang polis tersebut diperhitungkan dalam penghitungan Laba atau Rugi GloBE. Dengan demikian, penyesuaian yang harus dilakukan oleh A Co yaitu:

Penghitungan Laba GloBE (dalam EUR)	
Laba bersih akuntansi	72
Penyesuaian:	
Beban pajak	8

Laba GloBE	80
------------	----

P. CONTOH PENERAPAN PENGECUALIAN PENGHASILAN PELAYARAN INTERNASIONAL UNTUK MENENTUKAN LABA ATAU RUGI GLOBE

1. Contoh Pengecualian Penghasilan Pelayaran Internasional dan Penghasilan Pelayaran Internasional Penunjang yang Memenuhi Syarat dari Laba atau Rugi GloBE

Contoh 1:

Entitas Konstituen memiliki laba bersih akuntansi keuangan sebesar EUR200,00. Entitas Konstituen ini memiliki penghasilan sebesar EUR60,00 yang diperoleh dari melakukan aktivitas selain yang diatur dalam Pasal 26. Selain itu, Entitas Konstituen ini mempunyai penghasilan pelayaran internasional sebesar EUR100,00 dan penghasilan pelayaran internasional penunjang yang memenuhi syarat sebesar EUR40,00. Tidak ada penyesuaian selain pengecualian penghasilan pelayaran internasional dan penghasilan pelayaran internasional penunjang yang memenuhi syarat yang diperlukan untuk menghitung laba GloBE Entitas Konstituen. Hasil perhitungan laba GloBE Entitas Konstituen yaitu EUR60,00 (= EUR200,00 – (EUR100,00 + EUR40,00)).

Penyesuaian yang diwajibkan berdasarkan Pasal 26 ayat (1) dan ayat (2) disajikan pada tabel berikut.

Penghitungan Laba GloBE dari Entitas Konstituen	Penghasilan Bersih (dalam EUR)
[A] Laba atau rugi bersih akuntansi keuangan	200
[B] Penghasilan (selain penghasilan pelayaran)	60
[C] Penghasilan pelayaran internasional	100
[D] Penghasilan pelayaran internasional penunjang yang memenuhi syarat	40
[E] Penyesuaian sesuai Pasal 26 ayat (1) =[C+D]	140
Laba GloBE = [A] – [E]	60

Contoh 2:

Pengecualian penghasilan pelayaran internasional dan penghasilan pelayaran internasional penunjang yang memenuhi syarat ketika penghasilan pelayaran internasional tambahan yang memenuhi syarat melebihi batasan yang ditentukan dalam Pasal 26 ayat (7).

Keterangan dalam contoh ini sama dengan contoh 1, kecuali jumlah penghasilan yang diperoleh dari melakukan aktivitas yang tidak tercakup dalam Pasal 26 adalah EUR40,00 dan jumlah penghasilan pelayaran internasional penunjang yang memenuhi syarat adalah EUR60,00.

Pasal 26 ayat (7) mengatur bahwa jumlah penghasilan pelayaran internasional penunjang yang memenuhi syarat dari semua Entitas Konstituen yang berada di suatu yurisdiksi tidak boleh melebihi 50% dari penghasilan pelayaran internasional Entitas Konstituen tersebut. Oleh

karena itu, dalam contoh ini, jumlah total penghasilan pelayaran internasional penunjang yang memenuhi syarat dibatasi hingga EUR50,00 (50% x penghasilan pelayaran internasional EUR100,00 (sebagaimana disebutkan pada contoh 1). Hasil perhitungan laba GloBE Entitas Konstituen yaitu EUR50,00 (= EUR200,00 - (EUR100,00 + EUR50,00)).

Penyesuaian yang diperlukan berdasarkan Pasal 26 ayat (1) dan ayat (2) disajikan pada tabel berikut.

Penghitungan Laba GloBE dari Entitas Konstituen	Penghasilan Bersih (dalam EUR)
[A] Laba atau rugi bersih akuntansi keuangan	200
[B] Penghasilan (selain penghasilan pelayaran)	40
[C] Penghasilan pelayaran internasional	100
[D1] Penghasilan pelayaran internasional penunjang yang memenuhi syarat	60
[D2] Penyesuaian negatif sesuai Pasal 26 ayat (8)	(10)*
[E] Penyesuaian sesuai Pasal 26 ayat (1) =[C+D1+D2]	150
Laba GloBE = [A] - [E]	50

*diperoleh dari selisih antara total penghasilan pelayaran internasional penunjang yang memenuhi syarat (EUR60,00) dengan batasan maksimal penghasilan internasional penunjang yang memenuhi syarat (EUR50,00).

2. Contoh Pengecualian Kerugian Pelayaran Internasional dan Kerugian Pelayaran Internasional Penunjang yang Memenuhi Syarat

VC Co Entitas Konstituen dari Grup PMN memiliki laba bersih akuntansi keuangan sebesar EUR200,00. Entitas Konstituen mempunyai penghasilan sebesar EUR360,00 yang diperoleh dari melakukan aktivitas selain yang diatur dalam Pasal 26 dan, sebagai tambahan, Entitas Konstituen ini memiliki kerugian pelayaran internasional sebesar EUR100,00 dan kerugian pelayaran internasional penunjang yang memenuhi syarat sebesar EUR60,00. Meskipun laba bersih akuntansi keuangan Entitas Konstituen adalah EUR200,00, laba GloBE Entitas Konstituen adalah EUR360,00 (= EUR200,00 - (-EUR100,00 - EUR60,00) = EUR200,00 + EUR160,00).

Penyesuaian yang diperlukan berdasarkan Pasal 26 ayat (1) dan ayat (2) ini disajikan pada tabel berikut.

Penghitungan Laba GloBE dari Entitas Konstituen	Penghasilan Bersih (dalam EUR)
[A] Laba atau rugi bersih akuntansi keuangan	200
[B] Penghasilan (selain penghasilan pelayaran)	360
[C] Penghasilan pelayaran internasional	(100)
[D] Penghasilan pelayaran internasional penunjang yang memenuhi syarat	(60)
[E] Penyesuaian sesuai Pasal 26 ayat (1) =[C+D]	(160)
Laba GloBE = [A] - [E]	360

3. Contoh Mengenai Penghasilan Pelayaran Internasional Penunjang yang Memenuhi Syarat.
 - a. Contoh penyewaan kapal tanpa awak kepada perusahaan pelayaran lain yang bukan Entitas Konstituen dibatasi hingga 3 (tiga) tahun. Kondisi batas waktu 3 (tiga) tahun tidak akan terpenuhi bila pengaturan kontrak menetapkan bahwa kapal tanpa awak tersedia bagi penyewa untuk jangka waktu lebih dari 3 (tiga) tahun. Untuk tujuan tersebut, penyewaan kapal tanpa awak lainnya dari kapal yang sama, yang dibuat sehubungan dengan periode sebelum atau sesudahnya, perlu diperhitungkan. Jika perjanjian kontrak disepakati untuk jangka waktu yang lebih pendek dari 3 (tiga) tahun, fakta dan keadaan akan dianalisis untuk menentukan apakah total jangka waktu sewa telah melebihi 3 (tiga) tahun. Perusahaan pelayaran sebagaimana dimaksud dalam Pasal 26 ayat (6) merupakan perusahaan pelayaran yang mengoperasikan kapal laut.
Contoh:
Perpanjangan sewa kapal tanpa awak selama 2 (dua) tahun untuk jangka waktu 2 (dua) tahun berikutnya akan dianggap melebihi 3 (tiga) tahun. Oleh karena itu, penghasilan yang diperoleh setelah tanggal perpanjangan tidak memenuhi syarat untuk pengecualian
 - b. Contoh penyewaan peti kemas
Contoh ini mencakup penghasilan yang diperoleh Entitas Konstituen dari penyewaan dan penyimpanan peti kemas jangka pendek, misalnya ketika perusahaan membebankan biaya kepada pelanggan karena menyimpan peti kemas yang sudah dimuat di gudang transit pengiriman, atau dari biaya penahanan atas keterlambatan pengembalian peti kemas.
Contoh:
Jangka waktu 5 (lima) hari atau kurang dapat dianggap sebagai jangka pendek untuk tujuan ini. Namun, fakta dan keadaan perlu dipertimbangkan untuk menentukan apakah penyimpanan tersebut bersifat jangka pendek.
 - c. Contoh penghasilan investasi penunjang
Penghasilan investasi penunjang merujuk pada penghasilan yang diperoleh dari investasi yang diintegrasikan sebagai bagian integral dari operasi pengoperasian kapal dalam lalu lintas internasional. Penghasilan ini termasuk penghasilan bunga dari simpanan tunai atau modal kerja jangka pendek lainnya yang diperlukan untuk menjalankan bisnis tersebut.
Perusahaan yang mengoperasikan kapal dalam lalu lintas internasional mungkin harus memperoleh izin dan kredit emisi. Penghasilan yang diperoleh dari perizinan dan kredit yang merupakan bagian integral dari operasi pengoperasian kapal dalam lalu lintas internasional juga dianggap sebagai penghasilan penunjang yang memenuhi syarat. Contohnya, jika izin diperoleh untuk kapal yang sedang beroperasi atau izin dijual setelah tidak diperlukannya izin-izin tersebut.
Namun, penghasilan investasi penunjang tidak mencakup penghasilan bunga yang diperoleh dari penanganan arus kas atau aktivitas perbendaharaan untuk Entitas Konstituen lain, tanpa memandang lokasinya (sentralisasi kegiatan perbendaharaan dan investasi). Selain itu, penghasilan bunga dari investasi jangka pendek yang tidak diperlukan untuk operasi pelayaran yang menghasilkan keuntungan juga tidak termasuk dalam kategori penghasilan investasi penunjang.
 - d. Contoh perlakuan terhadap aktivitas transportasi darat
Dalam keadaan tertentu, transportasi darat dapat dianggap sebagai penunjang terhadap penghasilan pelayaran internasional. Namun transportasi darat tidak termasuk dalam aktivitas penunjang yang

memenuhi syarat untuk tujuan pengecualian penghasilan pelayaran internasional.

4. Contoh Biaya Langsung dan Pengalokasian Biaya Tidak Langsung terkait dengan Penghasilan Pelayaran Internasional dan Penghasilan Pelayaran Internasional Penunjang yang Memenuhi Syarat

Pasal 26 ayat (10) sampai dengan ayat (13) membahas tentang pengurangan dan alokasi biaya yang terkait dengan penghasilan pelayaran internasional dan penghasilan pelayaran internasional penunjang yang memenuhi syarat. Biaya yang langsung dikeluarkan oleh Entitas Konstituen dari menjalankan bisnis pelayaran internasional harus dibagi berdasarkan situasi nyata untuk menghitung laba bersih Entitas Konstituen dari aktivitas pelayaran internasionalnya. Biaya yang langsung terkait meliputi, namun tidak terbatas pada:

- Biaya operasional kapal
 - o Gaji karyawan (misalnya kru kapal dan manajemen)
 - o Biaya bahan bakar (*bunker*)
 - o Biaya pemeliharaan dan *upgrade* (*dry-docking*)
 - o Biaya terminal, bongkar muat, dan biaya pelabuhan
- Biaya yang terkait dengan penggunaan kapal
 - o Biaya depresiasi untuk kapal dan peralatan maritim serta infrastruktur lainnya
 - o Biaya sewa kapal
 - o Biaya penyewaan kontainer pengiriman dan penanganan kargo

Daftar biaya di atas hanya sebagai contoh dan tidak memengaruhi bagaimana penghasilan yang dihasilkan oleh Entitas Konstituen terkait dengan biaya-biaya tersebut diklasifikasikan sebagai penghasilan pelayaran internasional dan penghasilan pelayaran internasional penunjang yang memenuhi syarat.

Biaya tidak langsung (yaitu semua biaya yang bukan biaya langsung) harus dialokasikan antara penghasilan pelayaran internasional Entitas Konstituen dan penghasilan lainnya berdasarkan proporsi penghasilan pelayaran internasional dibandingkan dengan total penghasilannya.

Contoh 1:

Sebagai contoh, jika sebuah Entitas Konstituen memperoleh penghasilan dari aktivitas pelayaran internasional sebesar EUR80,00, penghasilan dari aktivitas pelayaran internasional penunjang yang memenuhi syarat sebesar EUR20,00, dan penghasilan dari aktivitas yang tidak memenuhi syarat sebesar EUR20,00. Selain itu, terdapat biaya tidak langsung selama Tahun Pajak yang nilainya sebesar EUR30,00. Maka, Entitas Konstituen tersebut harus mengalokasikan sebesar EUR20,00 (= EUR30,00 x [EUR80,00/EUR120,00])* dari biaya tidak langsung untuk aktivitas pelayaran internasional, sebesar EUR5,00 (= EUR30,00 x [EUR20,00/EUR120,00])** untuk aktivitas pelayaran internasional penunjang yang memenuhi syarat, dan sebesar EUR5,00 (= EUR30,00 x [EUR20,00 / EUR120,00])*** untuk aktivitas yang tidak memenuhi syarat.

$$* \text{biaya tidak langsung} \times \left(\frac{\text{penghasilan dari aktivitas pelayaran internasional}}{\text{total penghasilan}} \right)$$

$$** \text{biaya tidak langsung} \times \left(\frac{\text{penghasilan dari aktivitas pelayaran internasional penunjang yang memenuhi syarat}}{\text{total penghasilan}} \right)$$

$$*** \text{ biaya tidak langsung} \times \left(\frac{\text{penghasilan yang tidak memenuhi syarat}}{\text{total penghasilan}} \right)$$

Penghasilan pelayaran internasional dan penghasilan pelayaran internasional penunjang yang memenuhi syarat adalah jumlah laba atau rugi bersih berdasarkan Pasal 26 ayat (4) sampai dengan ayat (6) dan dikecualikan dari perhitungan Laba atau Rugi GloBE Entitas Konstituen, sebagaimana diatur dalam Pasal 26 ayat (1) sampai dengan ayat (3). Sesuai dengan Pasal 26 ayat (10) sampai dengan ayat (13), semua biaya langsung dan tidak langsung yang diatribusikan ke penghasilan pelayaran internasional dan penghasilan pelayaran internasional penunjang yang memenuhi syarat milik Entitas Konstituen yang dikurangkan dalam perhitungan penghasilan yang dikecualikan tersebut tidak dapat dikurangkan dalam perhitungan Laba atau Rugi GloBE-nya. Ketentuan ini memerlukan penyesuaian tunggal terhadap laba atau rugi akuntansi keuangan yang sama dengan laba atau rugi bersih yang dikecualikan dari perhitungan Laba atau Rugi GloBE. Dengan kata lain, dengan menghitung penghasilan pelayaran internasional dan penghasilan pelayaran internasional penunjang yang memenuhi syarat secara terpisah dan kemudian menghapus jumlah bersih tersebut dari perhitungan Laba atau Rugi GloBE, Entitas Konstituen telah memenuhi persyaratan Pasal 26 ayat (10) sampai dengan ayat (13) meskipun penghasilan dan beban bruto dari aktivitas pelayaran dimasukkan dalam perhitungan laba atau rugi bersih akuntansi keuangan.

Contoh 2:

Jika suatu Entitas Konstituen menerima penghasilan sebesar EUR1.000,00 atas pembayaran pengangkutan kargo dalam lalu lintas internasional dan mengeluarkan biaya sebesar EUR700,00 sehubungan dengan pembayaran pengangkutan kargo tersebut, laba atau rugi bersih akuntansi keuangannya akan menjadi EUR300,00 (=EUR1.000,00 – EUR700,00) dan penghasilan pelayaran internasionalnya akan menjadi EUR300,00. Entitas Konstituen tidak diharuskan untuk menyesuaikan biaya untuk diperhitungkan dalam menghitung laba atau rugi bersih akuntansi keuangannya, tetapi sebaliknya mengurangi jumlah penghasilan pelayaran internasionalnya sebesar (EUR300,00) dari laba atau rugi akuntansi keuangan yang nilainya sebesar (EUR300,00) untuk mendapatkan laba GloBE (EUR300,00 – EUR300,00 = EUR0).

Sepanjang biaya langsung atau tidak langsung dapat diatribusikan pada penghasilan dari kegiatan penunjang yang memenuhi syarat yang melebihi batasan 50% berdasarkan Pasal 26 ayat (7), biaya tersebut diperhitungkan dalam perhitungan Laba atau Rugi GloBE dari suatu Entitas Konstituen karena penghasilan yang terkait juga dimasukkan dalam penghitungan.

Contoh 3:

Entitas Konstituen yang bergerak di bidang pelayaran internasional memiliki penghasilan sebesar EUR200,00 dari aktivitas pelayaran internasional dan biaya langsung dan biaya tidak langsung terkait dengannya sebesar EUR130,00, sehingga memiliki penghasilan bersih pelayaran internasional sebesar EUR70,00 (=EUR200,00-EUR130,00) dan penghasilan sebesar EUR100,00 dari aktivitas penunjang yang memenuhi

syarat dan biaya langsung dan tidak langsung terkait dengannya sebesar EUR60,00 sehingga memiliki penghasilan bersih pelayaran internasional penunjang yang memenuhi syarat sebesar EUR40,00 (=EUR100,00- EUR60,00). Penghasilan bersih dari penghasilan pelayaran internasional penunjang yang memenuhi syarat melebihi 50% dari penghasilan pelayaran internasional sebesar EUR5,00 (= EUR40,00 - [EUR70,00 x 50%]) dan dengan demikian tidak dikecualikan dari perhitungan Laba atau Rugi GloBE. Entitas Konstituen mengurangi laba atau rugi bersih akuntansi keuangan yang nilainya sebesar EUR110,00 (= EUR300,00 penghasilan - EUR190,00 biaya) dengan (i) penghasilan pelayaran internasional sebesar EUR70,00 dan (ii) penghasilan pelayaran internasional penunjang yang memenuhi syarat yang diizinkan sebesar EUR35,00, untuk tujuan menghitung laba GloBE-nya. Dengan demikian, laba GloBE-nya adalah sebesar EUR15,00 (EUR110,00-EUR70,00-EUR35,00)

Q. CONTOH PENERAPAN ALOKASI LABA ATAU RUGI ANTARA ENTITAS UTAMA DAN BENTUK USAHA TETAP

Contoh 1:

A Co merupakan Entitas Konstituen dari Grup PMN yang berlokasi di Negara A yang memiliki Bentuk Usaha Tetap di Negara B sesuai dengan P3B Negara A-B. Asumsikan bahwa laba usaha A Co sebesar EUR100,00 diatribusikan kepada Bentuk Usaha Tetap yang berasal dari pembayaran royalti (asumsikan tidak ada biaya yang dapat dikurangkan). Negara B memberikan pembebasan sebesar 50% atas royalti. Dalam kasus ini, untuk tujuan akuntansi keuangan, Bentuk Usaha Tetap mengakui laba bersih akuntansi sebesar EUR100,00, meskipun Bentuk Usaha Tetap hanya dikenakan pajak atas penghasilan yang nilainya sebesar EUR50,00.

Apabila Bentuk Usaha Tetap di Negara B memiliki laporan keuangan terpisah yang mencerminkan jumlah yang lebih besar karena laporan keuangan tersebut juga mencakup pos-pos penghasilan lainnya yang tidak dapat diatribusikan kepada Bentuk Usaha Tetap berdasarkan peraturan perpajakan, maka pos-pos tersebut tidak akan diperhitungkan sesuai dengan Pasal 27 ayat (3).

Di sisi lain, apabila Bentuk Usaha Tetap yang berlokasi di Negara B memiliki laporan keuangan terpisah yang mencerminkan jumlah penghasilan atau biaya yang lebih besar atau lebih kecil karena adanya perbedaan temporer atas penghasilan tersebut menurut aturan pajak setempat (misalnya karena penyusutan yang dipercepat untuk tujuan perpajakan di Negara B). Jumlah penghasilan yang dilaporkan dalam laporan keuangan tersebut untuk setiap Tahun Pajak yang bersangkutan akan digunakan untuk menentukan penghasilan yang dapat diatribusikan pada Bentuk Usaha Tetap, dan bukan jumlah penghasilan yang dihitung berdasarkan peraturan perpajakan.

Contoh 2:

Entitas Utama (*Main Entity*) (ME 1) memiliki Bentuk Usaha Tetap 1 (Bentuk Usaha Tetap 1) dan Entitas Utama (*Main Entity*) lainnya (ME 2) memiliki Bentuk Usaha Tetap lainnya (Bentuk Usaha Tetap 2). Kedua Entitas Utama ME 1 dan ME 2 terletak di yurisdiksi A dan kedua Bentuk Usaha Tetap terletak di yurisdiksi B. Yurisdiksi A memiliki *worldwide tax system* yang memajaki penghasilan Bentuk Usaha Tetap di luar negeri dan memberikan kredit pajak luar negeri untuk pajak yang dibayarkan atas penghasilan tersebut. Kedua yurisdiksi memperbolehkan berbagi penghasilan dan

kerugian di antara Wajib Pajak dan Bentuk Usaha Tetap yang berada di yurisdiksinya, apabila Wajib Pajak dan Bentuk Usaha Tetap tersebut berada di bawah pengendalian yang sama. Bentuk Usaha Tetap 1 memiliki kerugian pajak sebesar EUR100,00 dan Bentuk Usaha Tetap 2 memiliki penghasilan kena pajak sebesar EUR100,00. Di kedua yurisdiksi, kerugian pajak Bentuk Usaha Tetap 1 diperhitungkan terhadap penghasilan kena pajak Bentuk Usaha Tetap 2 sehingga tidak ada pajak yang harus dibayarkan di kedua yurisdiksi untuk Bentuk Usaha Tetap 1 dan Bentuk Usaha Tetap 2. Meskipun kerugian Bentuk Usaha Tetap 1 diperlakukan sebagai beban ME 1 di yurisdiksi A, namun tidak dialokasikan kembali ke yurisdiksi A berdasarkan Pasal 27 ayat (5) dan ayat (6) dengan alasan bahwa kerugian tersebut telah dikompensasi dengan penghasilan yang dikenai pajak menurut hukum kedua yurisdiksi A dan yurisdiksi B. Dalam skenario ini, tidak perlu mengalokasikan kerugian Bentuk Usaha Tetap 1 ke ME 1 dan yurisdiksi A karena Tarif Pajak Efektifnya tidak menjadi lebih rendah karena kerugian tersebut, dan alokasi kerugian ke yurisdiksi A akan menyebabkan Tarif Pajak Efektif di yurisdiksi B lebih rendah.

R. CONTOH PENERAPAN ALOKASI LABA ATAU RUGI DARI *FLOW-THROUGH ENTITY*

1. Contoh Entitas Konstituen yang Bukan Penduduk untuk Kepentingan Perpajakan dan Tidak Dikenakan Pajak Tercakup atau Pajak Minimum Tambahan Domestik yang Memenuhi Syarat berdasarkan Tempat Manajemennya, Tempat Pendiriannya, atau Kriteria Serupa yang Akan Dianggap sebagai *Flow-Through Entity* dan *Tax Transparent Entity*.

C Co adalah Entitas Konstituen yang didirikan di yurisdiksi C, sebuah yurisdiksi yang tidak mengenakan pajak penghasilan badan. C Co tidak mempunyai tempat usaha di yurisdiksi tempat didirikannya dan penghasilannya tidak dapat diatribusikan pada suatu Bentuk Usaha Tetap. Kepentingan Kepemilikan C Co terbagi rata antara A Co dan B Co yang merupakan Entitas Konstituen dari Grup PMN yang sama. A Co adalah penduduk yurisdiksi A, yang memperlakukan C Co sebagai perusahaan yang transparan secara fiskal. B Co adalah penduduk yurisdiksi B, yang tidak memperlakukan C Co sebagai negara yang transparan secara fiskal. Dalam hal ini, hanya 50% dari penghasilan C Co yang dianggap berasal dari *tax transparent entity* yang dikenakan Pasal 28. Sisa penghasilan C Co sebesar 50% dianggap berasal dari Entitas yang bukan merupakan *Flow-through Entity* (tidak tunduk pada Pasal 28).

2. Contoh Pengalokasian Laba Atau Rugi Bersih Akuntansi Keuangan dari Entitas Konstituen yang Merupakan *Flow-through Entity*.

a. Contoh Penghasilan yang dialokasikan ke Bentuk Usaha Tetap pertama kali Dalam hal, kegiatan usaha *Flow-through Entity* sebagian atau seluruhnya dilaksanakan melalui suatu Bentuk Usaha Tetap, laba atau rugi bersih akuntansi keuangan *Flow-through Entity* diatribusikan pada Bentuk Usaha Tetap tersebut sesuai dengan Pasal 28. Ketentuan ini memastikan bahwa laba atau rugi bersih akuntansi keuangan dari Bentuk Usaha Tetap tersebut dikeluarkan dari laba atau rugi bersih akuntansi keuangan dari *Flow-through Entity* dimana laba atau rugi bersih tersebut dimasukkan. Bentuk Usaha Tetap dapat berada di yurisdiksi tempat Entitas didirikan atau di yurisdiksi ketiga.

Contoh 1:

A Co adalah perusahaan yang berada di yurisdiksi A dan merupakan mitra B LP, yang merupakan *tax transparent entity* yang didirikan sesuai dengan

hukum yurisdiksi B. Berdasarkan undang-undang perpajakan yurisdiksi B, A Co memiliki Bentuk Usaha Tetap di yurisdiksi B karena kegiatan usaha B LP dilakukan melalui kantor di sana. Karena B LP transparan secara fiskal di yurisdiksi B, yurisdiksi B menganggap, untuk tujuan perpajakan, bahwa A Co menjalankan aktivitas bisnis secara langsung melalui kantor, yang menciptakan Bentuk Usaha Tetap. Dalam hal ini B LP merupakan Entitas Utama (*Main Entity*) dari Bentuk Usaha Tetap yang berkedudukan di yurisdiksi B sehingga laba atau rugi bersih akuntansi keuangan B LP dikurangi dari laba atau rugi bersih akuntansi keuangan Entitas Utama (*Main Entity*) dan diatribusikan pada Bentuk Usaha Tetap tersebut.

Contoh 2:

Dalam kasus lain, Bentuk Usaha Tetap dapat berada di yurisdiksi ketiga. Perhatikan contoh sebelumnya namun B LP berkantor di yurisdiksi C yang membentuk Bentuk Usaha Tetap di yurisdiksi C. Skenario ini juga tercakup dalam Pasal 28 ayat (8) huruf a. Tidak ada relevansi apakah yurisdiksi ketiga mewajibkan A Co atau B LP untuk membayar pajak sehubungan dengan penghasilan yang berasal dari Bentuk Usaha Tetap. Frasa “di mana bisnis Entitas dijalankan seluruhnya atau sebagian” memastikan bahwa Pasal 28 ayat (8) huruf a berlaku terlepas dari apakah yurisdiksi ketiga memandang Entitas sebagai *Flow-through Entity* dan apakah yurisdiksi tersebut mengharuskan Entitas atau pemilik Entitas Konstituennya untuk membayar pajak atas penghasilan yang dapat diatribusikan pada Bentuk Usaha Tetap tersebut. Apabila Entitas Konstituen pemilik *Flow-through Entity* diharuskan membayar Pajak Tercakup sehubungan dengan penghasilan yang dapat diatribusikan pada Bentuk Usaha Tetap, pajak tersebut dialokasikan sesuai dengan Pasal 33 ayat (1) huruf a.

b. Contoh Sisa penghasilan dialokasikan kepada pemilik langsung

Pasal 28 ayat (8) huruf b mengalokasikan laba atau rugi bersih akuntansi keuangan *tax transparent entity* yang bukan merupakan Entitas Induk Utama Grup PMN kepada pemilik Entitas Konstituen sesuai dengan Kepentingan Kepemilikan mereka atas laba Entitas tersebut untuk mencerminkan perlakuan perpajakan di yurisdiksi Entitas dan pemilik.

Apabila pemilik Entitas Konstituen juga merupakan *tax transparent entity*, maka Pasal 28 ayat (8) huruf b juga berlaku dan mengalokasikan sisa laba atau rugi bersih akuntansi keuangan kepada pemilik Entitas Konstituen berikutnya pada rantai kepemilikan (kecuali jika pemegang Kepentingan Kepemilikan adalah Entitas Induk Utama, dalam hal ini Pasal 28 ayat (8) huruf c berlaku). Dengan demikian, jika seluruh Entitas Konstituen adalah *tax transparent entity* (yaitu *Tax Transparent Structure*), seluruh laba atau rugi Grup PMN pada akhirnya dialokasikan ke Entitas Induk Utama berdasarkan Pasal Pasal 28 ayat (8) huruf b dan huruf c.

Pasal 28 ayat (8) huruf b hanya berlaku setelah penerapan aturan dalam Pasal 28 ayat (8) huruf a. Artinya, alokasi laba atau rugi bersih akuntansi keuangan kepada pemilik Entitas Konstituen harus dikurangi dengan jumlah yang telah diatribusikan pada Bentuk Usaha Tetap sesuai dengan Pasal 28 ayat (8) huruf a. Hal ini mencegah alokasi jumlah laba atau rugi yang sama kepada Bentuk Usaha Tetap dan kepada Entitas Konstituen pemilik *tax transparent entity*. Hal ini juga berarti bahwa tidak ada laba atau rugi bersih akuntansi keuangan yang akan dialokasikan pada *tax transparent entity* yang tidak menjadi subjek pajak di negara mana pun (*stateless tax transparent entity*).

Frasa “sesuai dengan Kepentingan Kepemilikannya” dimaksudkan untuk memastikan bahwa jumlah laba atau rugi bersih akuntansi keuangan yang tersisa setelah dialokasikan pada Bentuk Usaha Tetap dialokasikan kepada pemilik Entitas Konstituen sesuai dengan Kepentingan Kepemilikannya atas penghasilan tersebut.

Contoh 3:

Kepentingan Kepemilikan *tax transparent entity* adalah sebagai berikut:

40% dimiliki oleh pemilik Entitas Konstituen yang bukan penduduk dan 60% sisanya dibagi rata oleh dua pemilik Entitas Konstituen yang merupakan penduduk. *Tax transparent entity* mempunyai kantor di yurisdiksi di mana ia berada dan berdasarkan ketentuan perpajakan yang berlaku, tempat usaha tetap tersebut menimbulkan Bentuk Usaha Tetap di yurisdiksi tersebut untuk pemilik Entitas Konstituen yang bukan penduduk dan sebesar 40% dari penghasilan *tax transparent entity* dialokasikan kepada Bentuk Usaha Tetap. Sisanya sebesar 60% dari laba dialokasikan kepada pemilik Entitas Konstituen sesuai dengan Pasal 28 ayat (8) huruf b, masing-masing sebesar 30%.

Istilah Kepentingan Kepemilikan didefinisikan sebagai setiap kepentingan ekuitas yang mempunyai hak atas keuntungan, modal atau cadangan Entitas. Dalam konteks *Flow-through Entity*, maka harus-memperhitungkan hak atas penghasilan atau keuntungan yang melekat pada kepentingan ekuitas, termasuk setiap perjanjian atau kontrak yang berasal dari kepentingan tersebut, karena Pasal 28 merupakan aturan alokasi keuntungan dan kerugian.

Namun, dalam beberapa situasi, mungkin terdapat ketidaksesuaian antara jumlah keuntungan yang dialokasikan kepada pemilik Entitas Konstituen berdasarkan peraturan terkait transparansi secara fiskal (*fiscal transparency*) di yurisdiksinya dan jumlah keuntungan yang menjadi hak pemilik Entitas Konstituen sesuai dengan ketentuan yang berlaku atas hak yang melekat pada kepentingan ekuitas. Pasal 28 ayat (8) huruf b berlaku sepanjang Entitas tersebut diperlakukan sebagai *Flow-through Entity* dan *tax transparent entity*. Oleh karena itu, Pasal 28 ayat (8) huruf b mengikuti perlakuan berdasarkan undang-undang perpajakan yang menyelaraskan alokasi penghasilan, beban, keuntungan atau kerugian berdasarkan GloBE dengan hasil yang ditentukan oleh undang-undang perpajakan domestik pemilik Entitas Konstituen dan *Flow-through Entity*.

Contoh 4:

A Co adalah Entitas yang berada di yurisdiksi A yang memegang 60% kepemilikan ekuitas B Co, suatu *Flow-through Entity* yang didirikan berdasarkan hukum domestik yurisdiksi B. A Co dan B Co merupakan Entitas Konstituen dari Grup PMN yang sama, sedangkan pemegang 40% sisa kepemilikan ekuitas bukan merupakan bagian dari Grup PMN tersebut. A Co mempunyai perjanjian dengan pemegang kepentingan ekuitas lainnya yang memberikan A Co hak tambahan yang melekat pada kepentingan ekuitasnya yang memberikan hak kepada A Co sebesar 70% dari keuntungan B Co (bukan 60%) untuk jangka waktu 5 (lima) tahun yang dimulai setelah penggabungan B Co. Yurisdiksi A memperlakukan B Co sebagai transparan secara fiskal tetapi tidak mengakui dampak perjanjian antara A Co dan pemegang kepentingan ekuitas lainnya. Oleh karena itu, yurisdiksi A tidak menganggap perjanjian tersebut sebagai pemberian hak tambahan sebesar 10% kepada A Co atas keuntungan B Co. Artinya, berdasarkan undang-undang perpajakan dalam negeri yurisdiksi A, hanya

60% keuntungan B Co yang dianggap diperoleh oleh A Co selama jangka waktu 5 (lima) tahun sebagaimana disebutkan di atas.

Berdasarkan ketentuan GloBE, A Co memegang 70% Kepentingan Kepemilikan B Co selama jangka waktu 5 (lima) tahun sejak perjanjian. Berdasarkan Pasal 28 ayat (6), 30% dari laba bersih akuntansi keuangan B Co berkurang karena merupakan jumlah yang dialokasikan kepada pemilik yang bukan Entitas Grup berdasarkan Kepentingan Kepemilikannya. Sisa 70% dari penghasilan bersih dialokasikan kepada A Co berdasarkan Pasal 28 ayat (8) huruf b karena yurisdiksi A menganggap bahwa B Co sepenuhnya transparan secara fiskal sehingga seluruh keuntungan B Co diperoleh oleh pemiliknya (termasuk A Co). Fakta bahwa yurisdiksi A tidak memperlakukan perjanjian antara A Co dan pemegang kepentingan ekuitas lainnya sebagai pemberian hak tambahan kepada A Co atas 10% keuntungan B Co tidak relevan dengan alokasi penghasilan berdasarkan Pasal 28 ayat (8) huruf b selama yurisdiksi A memperlakukan B Co sepenuhnya transparan secara fiskal (yaitu *tax transparent entity*).

Contoh 5:

Hold Co adalah sebuah Entitas yang berlokasi di negara A dan merupakan Entitas Induk Utama dari sebuah Grup PMN. Hold Co memiliki 60% Kepentingan Kepemilikan di B LP, sebuah *tax transparent entity* yang didirikan di Negara B. Sisa 40% Kepentingan Kepemilikan di B LP, dimiliki oleh Entitas yang bukan merupakan bagian dari Grup PMN tersebut (yang disebut sebagai "minoritas"), yang juga berlokasi di negara A. B LP memiliki sebuah toko di Negara B. Negara B menganggap bahwa toko tersebut merupakan Bentuk Usaha Tetap bagi Hold Co dan para pemilik Kepentingan Kepemilikan minoritas. Laba bersih akuntansi keuangan B LP adalah EUR200,00. Namun, hanya EUR100,00 dari laba bersih akuntansi keuangan B LP yang dapat dialokasikan ke Bentuk Usaha Tetap dan dikenakan pajak di Negara B.

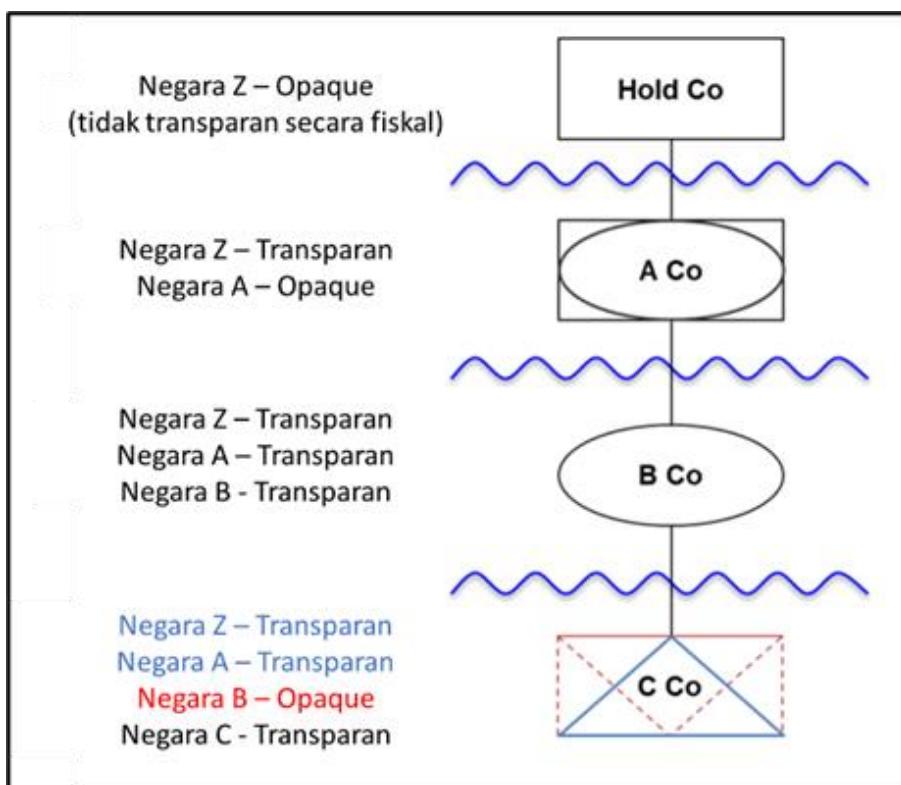
Berdasarkan Pasal 28 ayat (6), laba bersih akuntansi keuangan B LP dikurangi sebesar EUR80,00 karena jumlah tersebut merupakan bagian yang dapat dialokasikan kepada pemilik Kepentingan Kepemilikan minoritas (EUR200,00 x 40%). Jumlah yang tersisa (EUR120,00) dialokasikan sesuai dengan Pasal 28 ayat (8). Pertama, EUR60,00 dialokasikan ke Bentuk Usaha Tetap sesuai dengan Pasal 28 ayat (8) huruf a dan Pasal 28 ayat (10) karena, setelah dikurangi bagian Kepentingan Kepemilikan yang dimiliki oleh Entitas Grup. Sisanya, EUR60,00 dialokasikan kepada Hold Co berdasarkan Pasal 28 ayat (8) huruf b dan Pasal 28 ayat (10) karena B LP adalah *tax transparent entity* yang penghasilannya dialokasikan kepada Entitas Konstituen yang milikinya.

3. Contoh Penerapan Pasal 28 ayat (8) Secara Terpisah untuk Setiap Kepentingan Kepemilikan dalam Flow-Through Entity.

Pasal 28 ayat (10) mengatur bahwa Pasal 28 ayat (8) berlaku secara terpisah untuk setiap Kepentingan Kepemilikan dalam *Flow-through Entity* sesuai dengan peraturan pajak yang berlaku. Ayat ini mengakui bahwa *Flow-through Entity* yang sama dapat dianggap sebagai *tax transparent entity* oleh beberapa pemiliknya dan sebagai *reverse hybrid entity* oleh beberapa pemilik lainnya. Dalam kasus tersebut, ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat (8) diterapkan secara terpisah dan tergantung dari sudut pandang setiap pemilik Entitas Konstituen.

4. Contoh Penerapan Pasal 28 Apabila Terdapat *Reference Entity* dalam Struktur Kepentingan Kepemilikan dalam *Flow-through Entity*.

Contoh 1:



Hold Co memiliki A Co, A Co memiliki B Co, dan B Co memiliki C Co. Hold Co bukan merupakan *Flow-through Entity*. Hukum pajak domestik di negara Hold Co berlokasi yakni negara Z memperlakukan Hold Co tidak sebagai transparan secara fiskal (*opaque*) dan A Co, B Co, dan C Co sebagai transparan secara fiskal. Hukum pajak domestik di negara A Co berlokasi yakni negara A memperlakukan A Co tidak sebagai transparan secara fiskal (*opaque*), dan B Co serta C Co sebagai transparan secara fiskal. Hukum pajak domestik di negara B Co didirikan yakni negara B memperlakukan B Co sebagai transparan secara fiskal tetapi memperlakukan C Co tidak sebagai transparan secara fiskal (*opaque*). Informasi ini dirangkum pada tabel berikut.

		Klasifikasi Entitas yang Berada di Rantai Struktur Kepemilikan			
Negara	Hold Co	A Co	B Co	C Co	
Z	<i>Opaque</i>	Transparent	Transparent	Transparent	
A		<i>Opaque</i>	Transparent	<i>Opaque</i>	
B			Transparent	Transparent	
C				Transparent	

C Co merupakan *Flow-through Entity* karena C Co dianggap sebagai transparan secara fiskal di negaranya didirikan (negara C). C Co merupakan

tax transparent entity karena A Co merupakan *reference entity* dan hukum pajak domestik di negara A memperlakukan C Co dan setiap Entitas Konstituen yang dimiliki oleh A Co (yakni B Co) dalam rantai kepemilikannya sampai dengan C Co sebagai transparan secara fiskal. A Co juga merupakan *reference entity* karena A Co merupakan Entitas Konstituen pemilik C Co yang paling dekat yang bukan merupakan transparan secara fiskal di negaranya didirikan (A Co tidak diperlakukan sebagai transparan secara fiskal/bukan merupakan *Flow-through Entity* di negara A).

Apabila suatu *Flow-through Entity* yang diuji merupakan *tax transparent entity* atau *reverse hybrid entity* akan bergantung pada bagaimana hukum pajak domestik di negara di mana *reference entity* berlokasi memperlakukan *Flow-through Entity* yang diuji dan masing-masing Entitas yang dimiliki oleh *reference entity* tersebut (berdasarkan struktur kepemilikannya).

Reference entity adalah Entitas Konstituen pemilik yang berdasarkan rantai kepemilikan paling dekat dengan *Flow-through Entity* yang diuji dan yang apabila:

- Entitas konstituen pemilik yang paling dekat bukan merupakan *Flow-through Entity* atau
- Apabila tidak terdapat Entitas Konstituen pemilik sebagaimana dimaksud pada huruf a, maka *reference entity* adalah *Flow-through Entity* yang merupakan Entitas Induk Utama.

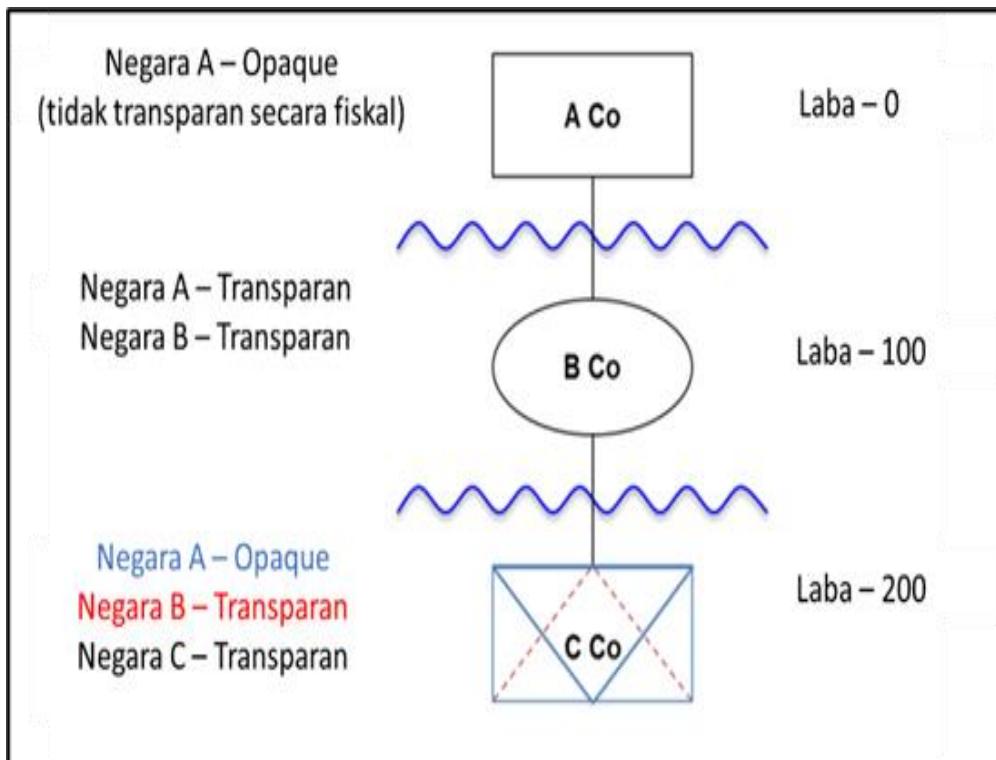
Berdasarkan ketentuan Pasal 28 ayat (8) huruf b, laba atau rugi C Co akan dialokasikan kepada A Co karena A Co merupakan *reference entity* yang menentukan bahwa C Co merupakan *tax transparent entity*. Selain itu, A Co juga memenuhi definisi *hybrid entity* karena negara Z memperlakukan A Co sebagai transparan secara fiskal sehingga laba A Co akan dikenai pajak di negara A dan Z. Oleh karena itu, setiap Pajak Tercakup yang dibayarkan oleh Hold Co atas laba C Co akan direlokasikan kepada A Co sesuai dengan Pasal 33 ayat (1) huruf d.

Contoh 2:

A Co sepenuhnya memiliki B Co dan B Co memiliki C Co. A Co bukan merupakan *Flow-through Entity*. Hukum pajak domestik di negara A Co berlokasi yakni Negara A memperlakukan A Co tidak sebagai transparan secara fiskal (*opaque*), memperlakukan B Co sebagai transparan secara fiskal, dan C Co tidak sebagai transparan secara fiskal (*opaque*). Hukum pajak di negara di mana C Co didirikan yakni Negara C memperlakukan C Co sebagai transparan secara fiskal. Tabel di bawah ini merangkum bagaimana perlakuan hukum pajak domestik di masing-masing negara terhadap masing-masing Entitas.

	Klasifikasi Entitas yang Berada di Rantai Struktur Kepemilikan		
Negara	A Co	B Co	C Co
A	<i>Opaque</i>	Transparan	<i>Opaque</i>
B		Transparan	Transparan
C			Transparan

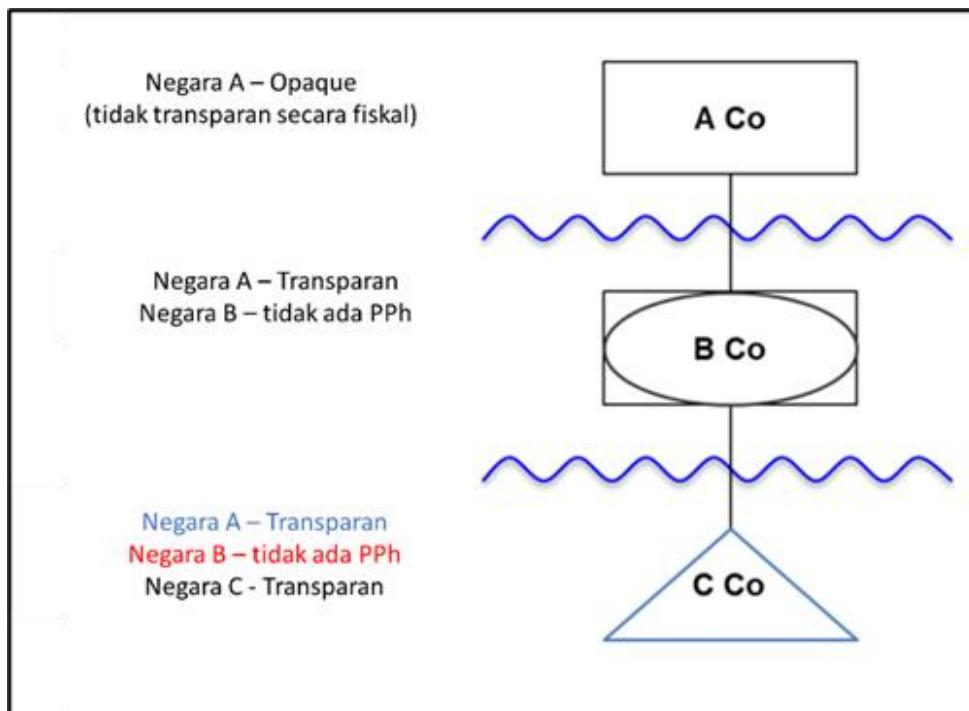
B Co memiliki laba sebesar EUR100,00 dan C Co memiliki laba sebesar EUR200,00 sebagaimana ilustrasi berikut.



C Co merupakan *reverse hybrid entity* karena C Co merupakan *Flow-through Entity* yang tidak diperlakukan sebagai transparan secara fiskal oleh hukum pajak domestik di negara pemilik pertama dalam rantai kepemilikan yang bukan merupakan *Flow-through Entity* (pemilik tersebut = A Co). Laba C Co sebesar EUR200,00 tidak dialokasikan kepada B Co atau A Co dan tetap dialokasikan kepada C Co berdasarkan Pasal 28 ayat (8) huruf c. Hal ini sesuai dengan prinsip bahwa tidak ada hukum pajak di domestik di negara mana pun yang memperlakukan penghasilan C Co sebagai penghasilan Entitas Konstituennya sendiri. B Co adalah *tax transparent entity* karena B Co diperlakukan sebagai transparan secara fiskal oleh hukum pajak domestik di negara pemilik pertama dalam rantai kepemilikan yang bukan merupakan *Flow-through Entity* (pemilik tersebut = A Co). Adapun laba B Co sebesar EUR100,00 akan dialokasikan kepada A Co sesuai dengan ketentuan pada Pasal 28 ayat (8) huruf b.

Contoh 3:

A Co memiliki sepenuhnya (*wholly own*) B Co dan B Co memiliki C Co. A Co berlokasi di negara A. B Co dan C Co masing-masing didirikan di Negara B dan C secara berurutan.



A Co dikenakan pajak atas laba C Co di negara A, B Co tidak dianggap sebagai transparan fiskal sebagaimana diatur dalam Pasal 28 ayat (4) dan (5). Tabel berikut merangkum bagaimana masing-masing hukum pajak domestik di negara masing-masing memperlakukan Entitas tersebut.

		Klasifikasi Entitas yang Berada di Rantai Struktur Kepemilikan		
Negara	A Co	B Co	C Co	
A	<i>Opaque</i>	Transparan	Transparan	
B		N/A (tidak menerapkan PPh)	N/A (tidak menerapkan PPh)	
C			Transparan	

B Co didirikan di negara yang tidak menerapkan PPh Badan dan dengan demikian tidak ada hukum pajak domestik di negara B yang memperlakukan B Co atau C Co sebagai transparan secara fiskal. Selanjutnya, B Co adalah *reference entity* karena B Co merupakan entitas pemilik yang paling dekat dengan C Co (dalam rantai kepemilikannya) dan B Co bukan merupakan *Flow-through Entity*. C Co adalah *reverse hybrid entity* karena C Co diperlakukan sebagai transparan secara fiskal di Negara C, bukan di Negara B. Oleh karena itu laba C Co harus dialokasikan kepada C Co itu sendiri sesuai dengan Pasal 28 ayat (8) huruf c.

- S. CONTOH PENERAPAN PAJAK TERCAKUP YANG DISESUAIKAN
1. Contoh Penerapan Pajak Tercakup Yang Disesuaikan Berkaitan dengan Penyesuaian Pajak Tangguhan

Contoh 1:

R Co merupakan Entitas Induk Utama dari suatu Grup PMN. R Co berlokasi di Negara R yang memiliki Tarif Nominal 20%. R Co memiliki 100% saham S Co yang berdomisili di Negara S. Negara S memiliki Tarif Nominal 15%. Negara S menawarkan insentif pajak kepada S Co berupa pembebasan sekaligus. Harta tersebut disusutkan selama 5 tahun untuk tujuan akuntansi keuangan. S Co membeli harta berwujud EUR1.000,00 dan memenuhi syarat untuk mendapatkan insentif tersebut. Tarif Nominal di Negara S adalah 15%. Negara R menerapkan IIR, namun Negara S tidak menerapkan DMTT. Penghitungan yang dilakukan atas penghasilan dan biaya S Co adalah sebagai berikut.

	Penghitungan untuk Tujuan Akuntansi (dalam EUR)					Penghitungan untuk Tujuan Pajak (dalam EUR)				
	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
Tahun	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
Penghasilan	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
Biaya	200	200	200	200	200	1000	0	0	0	0
Laba	800	800	800	800	800	0	1000	1000	1000	1000
Tarif Nominal						15%	15%	15%	15%	15%
Pajak Kini (A)	0	150	150	150	150	0	150	150	150	150
Jumlah pajak tangguhan	800	-200	-200	-200	-200					
Tarif pajak tangguhan	15%	15%	15%	15%	15%					
Kewajiban Pajak Tangguhan (B)	120	-30	-30	-30	-30					
Pajak Tercakup (A+B)	120	120	120	120	120					
Laba GloBE	800	800	800	800	800					
Tarif Pajak Efektif	15%	15%	15%	15%	15%					

Contoh 2:

R Co merupakan Entitas Induk Utama dari suatu Grup PMN. R Co berlokasi di Negara R. Negara R memiliki Tarif Nominal sebesar 20%. R Co memiliki 100% saham S Co yang berdomisili di Negara S. Negara S memiliki Tarif Nominal 15%, namun Negara S menawarkan *tax allowance* atas harta berwujud, yaitu *allowance* sebesar 30% dari nilai harta untuk 5 tahun. Harta tersebut disusutkan selama 5 tahun untuk tujuan akuntansi keuangan dan pajak. Pada Tahun Pajak 1, S Co membeli harta berwujud

sebesar EUR1.000,00 dan memenuhi syarat untuk mendapatkan insentif sehingga dapat dikurangkan mengurangkan biaya depresiasi sebesar EUR300,00 (30% x EUR1000,00). Negara R menerapkan IIR dan Negara S belum menerapkan QDMTT. Maka penghitungan yang dilakukan atas penghasilan dan biaya S Co adalah sebagai berikut.

Tahun	Penghitungan untuk Tujuan Akuntansi (dalam EUR)					Penghitungan untuk Tujuan Pajak (dalam EUR)				
	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
Penghasilan	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
Biaya	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600
Laba	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400
<i>Tax allowance</i>						300	300	300	300	300
Laba setelah <i>tax allowance</i>						100	100	100	100	100
Tarif Nominal						15%	15%	15%	15%	15%
Pajak kini	15	15	15	15	15	15	15	15	15	15
Laba GloBE	400	400	400	400	400					
Tarif Pajak Efektif	3.75 %	3.75 %	3.75 %	3.75 %	3.75 %					

Contoh 3:

A Co merealisasikan keuntungan modal dari pelepasan properti bisnis pada Tahun 1. Berdasarkan aturan PPh Badan yang berlaku, pajak atas keuntungan modal dapat dibagi secara proporsional dalam 5 Tahun Pajak berikutnya. *Capital gain* yang direalisasi sama dengan EUR1.400.000.000,00 dan Kewajiban Pajak Tangguhan sebesar EUR210.000.000,00 ($=15\% \times \text{EUR}1.400.000.000,00$) diakui dalam laporan keuangan.

Untuk mengetahui apakah Kewajiban Pajak Tangguhan perlu dimunculkan kembali (*deferred tax liability recapture*), langkah yang perlu dilakukan adalah sebagai berikut.

1. Apakah Kewajiban Pajak Tangguhan dihitung dalam Pajak Tercakup yang disesuaikan?
2. Apabila iya, maka apakah Kewajiban Pajak Tangguhan tersebut memenuhi ketentuan untuk dikecualikan dari *recapture accrual exception*?
3. Apabila tidak, maka apakah Entitas Konstituen dapat melakukan pelacakan atas Kewajiban Pajak Tangguhannya?
4. Apabila ya, maka Kewajiban Pajak Tangguhan harus dilakukan pemunculan kembali.

Apabila Kewajiban Pajak Tangguhan perlu dilakukan pemunculan kembali, maka penghitungannya adalah sebagai berikut.

Tahun Pajak	1	2	3	4	5	6	7	8
Laba GloBE (dalam juta EUR)	2400	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
Pajak Tercakup yang disesuaikan (dalam juta EUR)	360	150	150	150	150	150	150	150
Pajak kini	150	180	180	180	180	180	180	180
Kewajiban Pajak Tangguhan (dalam juta EUR)	210	(30)	(30)	(30)	(30)	(30)	(30)	(30)
Tarif Pajak Efektif	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%	15%

Tahun Pajak	1	2	3	4	5	6	7	8
Laba GloBE (dalam juta EUR)	2400	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
Pajak Tercakup yang disesuaikan (dalam juta EUR)	300	150	150	150	150	150	150	150
Pajak kini (dalam juta EUR)	150	180	180	180	180	180	180	180
Kewajiban Pajak Tangguhan (dalam juta EUR)	150*	(30)**	(30)**	(30)**	(30)**	(30)**	(30)***	(30)***
Tarif Pajak Efektif	12.5%	15%	15%	15%	15%	15%	18%	18%

* $150 = 210 - 30 - 30$

** Lima tahun yang diuji

*** jumlah yang dihitung kembali

Apabila Entitas Konstituen tidak memiliki sistem pelacakan tersebut dan memilih untuk mengecualikan secara keseluruhan Kewajiban Pajak Tanguhan dari penghitungan Pajak Tercakup yang disesuaikan, maka penghitungannya adalah sebagai berikut.

Tahun Pajak	1	2	3	4	5	6	7	8
Laba GloBE (dalam juta EUR)	2400	1000	1000	1000	1000	1000	1000	1000
Pajak Tercakup yang disesuaikan (dalam juta EUR)	360	150	150	150	150	150	150	150
Pajak kini (dalam juta EUR)	150	180	180	180	180	180	180	180
Kewajiban Pajak Tanguhan (dalam juta EUR)	210	(30)	(30)	(30)	(30)	(30)	(30)	(30)
Tarif Pajak Efektif	6,25%	18%	18%	18%	18%	18%	18%	18%

2. Contoh Penerapan Pajak Tercakup yang Disesuaikan yang Dicatat dalam Ekuitas atau Penghasilan Komprehensif Lainnya

CP Corp, subjek pajak negara X merupakan Entitas Konstituen Grup PMN yang tunduk pada GloBE. CP Corp membukukan keuntungan dalam pos penghasilan komprehensif lainnya menurut metode revaluasi atas properti, pabrik, dan peralatan sebesar EUR30.000.000,00. Atas keuntungan tersebut dikenakan pajak sebesar EUR1.500.000,00.

Berdasarkan Pasal 30 ayat (1) huruf c Entitas Konstituen merupakan subjek dari pengenaan pajak atas keuntungan atau kerugian yang diperhitungkan dalam pos penghasilan komprehensif lainnya menurut metode revaluasi atas properti, pabrik, dan peralatan. Ketika suatu keuntungan dimasukkan dalam perhitungan Laba atau Rugi GloBE, kenaikan yang terkait Pajak Tercakup akan diperhitungkan sesuai dengan ketentuan Pasal 30 ayat (1) huruf c. Sebaliknya, ketika suatu kerugian timbul dalam perhitungan Laba atau Rugi GloBE, penurunan yang terkait Pajak Tercakup akan mengurangi Pajak Tercakup sesuai dengan ketentuan Pasal 30.

Dengan demikian, pada contoh di atas, pajak atas keuntungan CP Corp akan diperhitungkan sebagai tambahan Pajak Tercakup berdasarkan Pasal 30 ayat (1) huruf c.

3. Contoh Penerapan Pajak Tercakup Yang Disesuaikan Sehubungan dengan Pajak Berbasis Neto

Naya Co adalah anggota dari suatu Grup PMN yang merupakan subjek dari GloBE dan berlokasi di yurisdiksi A, yang mengenakan Tarif Nominal atas PPh Badan sebesar 20%. Pada suatu Tahun Pajak, Naya Co menerima

dividen sebesar EUR100,00 yang dikecualikan dari penghitungan Laba atau Rugi GloBE. Namun, dividen tersebut dimasukkan dalam penghitungan pajak penghasilan di yurisdiksi A.

Pada Tahun Pajak yang sama, Naya Co mendapatkan tambahan penghasilan kena pajak di yurisdiksi A sebesar EUR100,00 yang juga merupakan laba GloBE. Oleh karena itu, untuk tujuan perpajakan di yurisdiksi A, Naya Co mencatat penghasilan kena pajak sebesar EUR200,00 (dividen EUR100,00 + laba operasional EUR100,00) dan yurisdiksi A memajaki sebesar EUR40,00 (20% x EUR200,00).

	Tahun 1 (dalam EUR)
Penghasilan kena pajak domestik Naya Co:	
Dividen	100
Laba operasional	100
Total penghasilan kena pajak di yurisdiksi A	200
Pajak penghasilan di yurisdiksi A (20%)	40

Laba GloBE Naya Co:	(dalam EUR)
Dividen	0
Laba operasional	100
Total laba GloBE Naya Co	100

Pasal 30 ayat (3) huruf a mengatur bahwa jumlah pajak kini terkait penghasilan yang dikecualikan dari penghitungan Laba atau Rugi GloBE harus mengurangi Pajak Tercakup dari suatu Entitas Konstituen. Sehingga, untuk tujuan GloBE, pajak yurisdiksi A terkait Dividen yang Dikecualikan sesuai tujuan GloBE harus dikeluarkan dari penghitungan Pajak Tercakup yang disesuaikan dari Naya Co.

Untuk menentukan jumlah pengurangan yang diatribusikan ke penghasilan yang dikecualikan sesuai Pasal 30 ayat (3) huruf a, jumlah penghasilan yang dikecualikan harus dibagikan dengan penghasilan kena pajak dari yurisdiksi dan kemudian dikalikan dengan pajak kini.

Dalam contoh ini, terdapat penghasilan yang dikecualikan sebesar EUR100,00 (jumlah dividen diterima) dan penghasilan kena pajak sebesar EUR200,00 (dividen EUR100,00 + laba operasional EUR100,00). EUR100,00 dibagi EUR200,00 menghasilkan 50% pengurangan atas penghasilan kena pajak Naya Co di yurisdiksi A. Persentase ini kemudian dikalikan dengan EUR40,00 dari pajak Naya Co di yurisdiksi A, untuk mengeluarkan pajak sebesar EUR20,00 dari penghitungan Pajak Tercakup Naya Co.

Sehingga hasilnya, untuk Tahun Pajak tersebut, Naya Co memiliki laba GloBE sebesar EUR100,00 (karena dividen dikeluarkan) dan Tarif Pajak Efektif sebesar 20% (EUR20,00 Pajak Tercakup / EUR100,00 laba GloBE).

4. Contoh Penerapan Pajak Tercakup yang Disesuaikan Terkait Penghasilan yang Dikecualikan dari Perhitungan Laba atau Rugi GloBE

Suatu Entitas Konstituen merupakan subjek dari pengenaan pajak atas dividen yang diterima dari investasi minoritas signifikan (contoh 25%) pada suatu perusahaan. Pajak ini terkait dengan penghasilan yang tidak termasuk dalam perhitungan menurut GloBE berdasarkan Pasal 21 ayat (2) huruf b sehingga pajak terkait harus dikecualikan dari penghitungan Pajak Tercakup yang disesuaikan.

Contoh lain dapat berupa suatu Entitas Konstituen yang memiliki kepemilikan minoritas pada suatu *partnership* yang dicatat menggunakan metode ekuitas untuk tujuan akuntansi keuangan. Entitas Konstituen tersebut mungkin menjadi subjek pajak berbasis neto atas kepemilikannya dari laba bersih *partnership*. Namun, karena penghasilan dari Kepentingan Kepemilikan pada *partnership* dicatat menggunakan metode ekuitas untuk tujuan akuntansi, penghasilan itu biasanya dikecualikan dari Laba atau Rugi GloBE pemilik Entitas Konstituen, dan apabila beban pajak terkait kepemilikan dimasukkan dalam pajak kini, maka beban itu harus dikurangkan untuk menentukan Pajak Tercakup yang disesuaikan.

5. Contoh Penerapan Pajak Tercakup yang Disesuaikan Terkait dengan Pajak Tercakup yang Dikembalikan atau Dikreditkan, Kecuali untuk Setiap Jumlah QRTC

Contoh 1:

Maxi Co, subjek pajak negara Y yang merupakan Entitas Konstituen Grup PMN tunduk pada GloBE mempunyai Pajak Tercakup pada Tahun X sebesar EUR900.000,00 yang di dalamnya termasuk pajak yang dikreditkan sebesar EUR100.000,00. Kredit pajak tersebut merupakan NQRTC.

Berdasarkan ketentuan Pasal 30 ayat (3) huruf c Maxi Co harus mengeluarkan setiap jumlah Pajak Tercakup yang dikembalikan atau dikreditkan pada suatu Entitas Konstituen dalam hal kredit atau pengembalian tersebut belum diperlakukan sebagai penyesuaian atas pajak kini di laporan keuangan. Dengan demikian kredit pajak senilai EUR100.000,00 harus dikeluarkan dari Pajak Tercakup Maxi Co.

Contoh 2:

Maxi Co, subjek pajak negara Y yang merupakan Entitas Konstituen Grup PMN tunduk pada GloBE mempunyai Pajak Tercakup pada Tahun X sebesar EUR900.000,00. Maxi Co melakukan pengurangan Pajak Tercakup pada Tahun X atas kredit pajak yang dapat dikembalikan sebesar EUR100.000 yang merupakan NQRTC. Dengan adanya pengurangan tersebut, Pajak Tercakup Maxi Co menjadi EUR800.000,00.

Dalam hal kredit merupakan QRTC, Pasal 30 ayat (3) huruf c menjamin bahwa hingga Entitas Konstituen menerima pengembalian atau kredit dari Pajak Tercakup (QRTC) yang diklaim bahwa jumlah ini akan tetap diperlakukan sebagai pengurang dalam penghitungan Pajak Tercakup. Berdasarkan contoh tersebut apabila kemudian pajak tersebut dikembalikan maka kredit pajak senilai EUR100.000,00 yang sebelumnya dikurangkan terhadap Pajak Tercakup harus ditambahkan kembali ke dalam Pajak Tercakup sehingga Pajak Tercakup Maxi Co menjadi EUR900.000,00.

6. Contoh Penerapan Pajak Tercakup yang Disesuaikan untuk Suatu Yurisdiksi Kurang dari Nol dan Kurang dari Perkiraan Jumlah Pajak Tercakup yang Disesuaikan (Expected Adjusted Covered Tax Amount)

- a. Pengenaan Pajak Tambahan pada Tahun Pajak yang Mengalami Kerugian
- Naya Co adalah Entitas Konstituen dari Grup PMN yang merupakan subjek dari GloBE. Naya Co merupakan satu-satunya Entitas Konstituen di yurisdiksi A. Pajak yang dikenakan atas Naya Co berdasarkan hukum di yurisdiksi A hanya PPh Badan yang Tarif Nominalnya sebesar 15%. Yurisdiksi A memperbolehkan wajib pajak untuk mengkompensasi kerugian ke periode berikutnya untuk digunakan mengurangi penghasilan kena pajak di tahun mendatang.

Pada tahun 1, Naya Co memiliki penghasilan sebesar EUR120,00 dan biaya sebesar EUR220,00 berdasarkan GloBE sehingga menghasilkan total rugi GloBE sebesar EUR100,00 pada periode tersebut. Namun, berdasarkan hukum pajak di yurisdiksi A, Naya Co hanya dianggap memiliki penghasilan kena pajak sebesar EUR100,00. Hal ini karena penghasilan Naya Co sebesar EUR20,00 dihasilkan dari keuntungan atas ekuitas yang dikecualikan dari pajak berdasarkan hukum di yurisdiksi A. Tabel di bawah ini menggambarkan posisi pajak Naya Co untuk pajak domestik dan tujuan GloBE. Tabel di sebelah kiri menunjukkan rugi Naya Co menurut tujuan pajak domestik sementara tabel di sebelah kanan menunjukkan penghitungan menurut GloBE.

Pajak Domestik (dalam EUR)		GloBE (dalam EUR)	
Penghasilan	100	Penghasilan	100
Biaya	(220)	Keuntungan atas ekuitas menurut hukum domestik	20
		Biaya	(220)
Total laba (rugi)	(120)	Total laba (rugi)	(100)
Pajak (15% x (120))	(18)	Perkiraan jumlah pajak tercakup yang disesuaikan (<i>expected adjusted covered taxes amount</i>) (15% x (100))	(15)

Rugi pajak domestik dari Naya Co lebih besar dari rugi yang dicatat untuk tujuan GloBE. Selisih rugi antara pajak domestik dengan GloBE sebesar EUR20,00 (EUR120,00-EUR100,00) berdasarkan hukum yurisdiksi A dihasilkan dari fakta bahwa hukum yurisdiksi A tidak memasukkan keuntungan atas ekuitas sebesar EUR20,00. Rugi pajak domestik Naya Co menghasilkan Aset Pajak Tangguhan untuk tujuan akuntansi sebesar rugi pajak dikalikan Tarif Nominal (EUR120,00 x 15% = EUR18,00). Nilai Aset Pajak Tangguhan ini dimasukkan ke dalam jumlah penyesuaian pajak tangguhan dari Naya Co sebagaimana dimaksud dalam Pasal 30 ayat (1) dan diperlakukan sebagai pengurang atas Pajak Tercakup yang dikecualikan dari Naya Co sebagaimana dimaksud dalam Pasal 30 ayat (1). Ketika kompensasi ini digunakan pada tahun berikutnya di yurisdiksi A, Aset Pajak Tangguhan diperlakukan sebagai tambahan atas Pajak Tercakup yang disesuaikan Naya Co menggunakan mekanisme yang sama dengan aturan ini.

Pada Tahun Pajak di mana tidak ada Laba GloBE Bersih pada suatu yurisdiksi, jika Pajak Tercakup yang disesuaikan untuk suatu yurisdiksi

lebih kecil dari nol (0) dan lebih kecil dari perkiraan jumlah pajak percakup yang disesuaikan (*expected adjusted covered tax amount*), Entitas Konstituen pada yurisdiksi tersebut harus diperlakukan memiliki Pajak Tambahan Adisional Kini (*Additional Current Top-up Tax*) untuk yurisdiksi tersebut berdasarkan Pasal 39 yang timbul pada Tahun Pajak kini sebesar perbedaan antara nilainya. Perkiraan jumlah pajak tercakup yang disesuaikan (*expected adjusted covered tax amount*) merupakan jumlah sebesar Laba atau Rugi GloBE untuk suatu yurisdiksi dikalikan dengan Tarif Minimum.

Pada kasus Naya Co yang memiliki rugi GloBE dan merupakan satu-satunya Entitas Konstituen di yurisdiksi A, artinya tidak ada Laba GloBE Bersih di yurisdiksi A. Naya Co perkiraan jumlah pajak tercakup yang disesuaikan (*expected adjusted covered tax amount*) untuk tahun itu adalah sebesar rugi GloBE Naya Co -EUR100,00 dikalikan Tarif Minimum sebesar 15% (-EUR100,00 x 15% = -EUR15).

Pajak Tercakup yang disesuaikan Naya Co (18) lebih kecil dari perkiraan jumlah pajak tercakup yang disesuaikan (*expected adjusted covered tax amount*) Naya Co (15) sehingga terdapat Pajak Tambahan Adisional Kini (*Additional Current Top-up Tax*) sebesar 3 pada tahun 1 berdasarkan Pasal 31 ayat (1). Pengenaan pajak segera atas Naya Co pada tahun 1 berarti pajak adisional yang dihasilkan untuk tujuan pajak domestik dapat diperhitungkan pada jumlah Pajak Tercakup yang disesuaikan sambil menjaga kepatuhan antara Beban Pajak Tangguhan dari Naya Co menurut aturan akuntansi finansial dan GloBE (Aset Pajak Tangguhan sebesar EUR18,00 ditentukan untuk tujuan akuntansi finansial juga digunakan untuk tujuan GloBE). Dengan demikian, Pasal 31 ayat (1) memastikan bahwa perbedaan permanen yang menghasilkan rugi pajak yang meningkat tidak menghasilkan Tarif Pajak Efektif yang berlebihan pada yurisdiksi A ketika atribusi pajak tangguhan digunakan kemudian.

Pada tahun 2, Naya Co memiliki penghasilan EUR220,00 dan biaya EUR100,00 sehingga menghasilkan laba EUR120,00 yang dimasukkan dalam laba GloBE dan juga penghasilan kena pajak. Karena Naya Co menggunakan rugi EUR120,00 untuk dikompensasi berdasarkan aturan pajak domestik dari tahun 1, Naya Co memiliki laba GloBE sebesar EUR120,00, penghasilan kena pajak EUR0 dan pajak kini EUR0 pada tahun kedua. Namun, seluruh Aset Pajak Tangguhan sebesar EUR18,00 dimasukkan dalam Pajak Tercakup yang disesuaikan pada tahun 2 berdasarkan Pasal 34 dan tidak menimbulkan pajak tambahan.

Tabel di bawah ini menggambarkan posisi pajak Naya Co untuk tujuan pajak domestik dan tujuan GloBE pada tahun 2. Tabel di sebelah kiri menunjukkan posisi Naya Co untuk tujuan pajak domestik sementara tabel di kanan menunjukkan penghitungan Tarif Pajak Efektif berdasarkan GloBE.

Pajak Domestik (dalam EUR)		GloBE (dalam EUR)	
Penghasilan	220	Penghasilan	220
Biaya	(100)	Biaya	(100)
Kompensasi Rugi	(120)		
Total Laba (Rugi)	0	Total Laba	120
		Pajak Tercakup yang disesuaikan	18
		Tarif Pajak Efektif	15%

b. Pajak Tercakup yang Disesuaikan Dalam Hal Tarif Nominal Domestik Sama Dengan Tarif Minimum

Keterangan dalam contoh ini sama dengan contoh pada huruf a, kecuali:

- Naya Co 1 dan Naya Co 2 adalah Entitas Konstituen dari suatu Grup PMN yang merupakan subjek dari GloBE dan keduanya berada di yurisdiksi A;
- Pada Tahun 1, Naya Co 1 memiliki situasi pajak yang sama dengan Naya Co (rugi GloBE=EUR100,00; Aset Pajak Tangguhan=EUR18,00); dan
- Pada Tahun 1, Naya Co 2 memiliki total laba GloBE sebesar EUR50,00.

Berdasarkan skenario ini, jika Pajak Tercakup yang disesuaikan di yurisdiksi A lebih kecil dari 0 dan lebih kecil dari perkiraan jumlah pajak tercakup yang disesuaikan (*expected adjusted covered taxes amount*), Naya Co 1 dan Naya Co 2 dianggap memiliki Pajak Tambahan Adisional Kini (*Additional Current Top-up Tax*) yang timbul di Tahun 1 dan sama dengan perbedaan antara kedua nilai berdasarkan Pasal 31 ayat (1).

Perkiraan jumlah pajak tercakup yang disesuaikan (*expected adjusted covered taxes amount*) Naya Co 1 dan Naya Co 2 untuk Tahun 1 sama dengan Laba atau Rugi GloBE untuk suatu yurisdiksi dikali dengan Tarif Minimum. Untuk alasan ini, Aset Pajak Tangguhan Naya Co 1 (EUR18,00) harus ditambahkan dengan Pajak Tercakup Naya Co 2 sebesar EUR7,50 (15% x 50), yang menghasilkan Pajak Tercakup yang disesuaikan untuk yurisdiksi A sebesar (EUR10,50) yang berasal dari (EUR18,00) + EUR7,50. Perkiraan jumlah pajak tercakup yang disesuaikan (*expected adjusted covered taxes amount*) Naya Co 1 dan Naya Co 2 untuk Tahun 1, adalah Rugi GloBE Naya Co 1 sebesar (EUR100,00) dan laba GloBE Naya Co 2 sebesar EUR50,00 dikalikan dengan Tarif Minimum sebesar 15% sehingga penghitungan menjadi sebagai berikut ((EUR100,00)+EUR50,00) x 15% = (EUR7,50)).

Karena Pajak Tercakup yang disesuaikan (EUR10,50) lebih kecil dari 0 dan lebih kecil dari perkiraan jumlah pajak tercakup yang disesuaikan (*expected adjusted covered taxes amount*) (EUR7,50), Pajak Tambahan Adisional Kini (*Additional Current Top-up Tax*) sebesar EUR3,00 yang berasal dari (EUR7,50)-(EUR10,50) muncul berdasarkan Pasal 31 ayat (1). Pajak Tambahan Adisional Kini (*Additional Current Top-up Tax*) sebesar EUR3,00 kemudian dialokasikan ke Naya Co 1 berdasarkan Pasal 39 ayat (4) karena Naya Co 1 mencatat nilai Pajak Tercakup yang disesuaikan yang lebih kecil dari 0 dan lebih kecil dari Laba atau Rugi GloBE dikali Tarif Minimum.

Tabel berikut menggambarkan hasil perhitungan dari contoh di atas:

(dalam EUR)	Naya Co 1	Naya Co 2	Per Yurisdiksi (Yurisdiksi A)
Laba atau Rugi GloBE	(100)	50	(50)
Aset Pajak Tangguhan	(18)	-	
Pajak Tercakup	-	7,5	
Perkiraan jumlah pajak tercakup yang disesuaikan (<i>expected adjusted covered taxes amount</i>)			(7,5)
Nilai Pajak Tercakup yang disesuaikan	(18)	7,5	(10,5)
Pajak Tambahan Adisional Kini (<i>Additional Current Top-up Tax</i>)			3

c. Pajak Tercakup yang Disesuaikan dalam Hal Tarif Nominal Domestik Lebih Tinggi dari Tarif Minimum

Keterangan dalam contoh ini sama dengan contoh b, kecuali yurisdiksi A memiliki Tarif Nominal sebesar 25%.

Pada skenario ini, Naya Co 2 memiliki Pajak Tercakup yang disesuaikan sebesar EUR12,50 ($25\% \times \text{EUR}50,00$). Perkiraan jumlah pajak tercakup yang disesuaikan (*expected adjusted covered taxes amount*) di yurisdiksi A pada Tahun 1 tetap sebesar EUR7,50 karena Rugi GloBE selalu dikalikan dengan Tarif Minimum ($15\% \times \text{EUR}50,00$). Karena Aset Pajak Tangguhan Naya Co 1 dihitung kembali pada Tarif Minimum sesuai dengan Pasal 34 ayat (1), nilainya tetap (EUR18,00) dan ditambahkan ke Pajak Tercakup yang disesuaikan dari Naya Co 2 sebesar EUR12,50, yang menghasilkan Pajak Tercakup yang disesuaikan di yurisdiksi A sebesar (EUR5,50) yang berasal dari (EUR18,00) + EUR12,50.

Karena Pajak Tercakup yang disesuaikan di yurisdiksi A sebesar (EUR5,50) tidak lebih kecil perkiraan jumlah pajak tercakup yang disesuaikan (*expected adjusted covered taxes amount*) sebesar (EUR7,50), tidak ada penyesuaian yang diperlukan untuk kasus ini berdasarkan Pasal 31 ayat (1) dan ayat (2). Pajak yang diakui oleh Naya Co 2 pada Tahun 1 cukup untuk menampung beda permanen di Naya Co 1 dari pajak tambahan. Tabel berikut menggambarkan hasil penghitungan dari contoh di atas:

	Naya Co 1 (dalam EUR)	Naya Co 2 (dalam EUR)	Per Yurisdiksi (Yurisdiksi A) (dalam EUR)
Laba atau Rugi GloBE	(100)	50	(50)
Aset Pajak Tangguhan	(18)	-	
Pajak Tercakup	-	12,5	
Perkiraan jumlah pajak tercakup yang disesuaikan (<i>expected adjusted covered taxes amount</i>)			(7,5)
Nilai Pajak Tercakup yang disesuaikan	(18)	12,5	(5,5)
Pajak Tambahan Adisional Kini (<i>Additional Current Top-up Tax</i>)			0

d. Pajak Tercakup yang Disesuaikan Berkaitan dengan Dividen yang Dikecualikan

Naya Co berada di yurisdiksi A, mengenakan Tarif Nominal 25%. Dasar pengenaan pajak di yurisdiksi A sama dengan dasar pengenaan GloBE. Pada suatu Tahun Pajak, Naya Co menerima penghasilan dividen sebesar EUR100,00, yang dikecualikan dari Laba atau Rugi GloBE berdasarkan

Pasal 21 ayat (2) huruf b. Naya Co juga memiliki biaya sebesar EUR150,00, yang terkait langsung dengan penghasilan dividen, selama Tahun Pajak tersebut. Karena Pasal 21 ayat (2) huruf b hanya mengeluarkan penghasilan dividen, Naya Co memiliki rugi GloBE sebesar (EUR150,00) pada Tahun Pajak tersebut, karena dividen dikecualikan. Tidak ada pajak tambahan yang timbul berdasarkan Pasal 31 ayat (1) dan ayat (2), karena perkiraan jumlah pajak tercakup yang disesuaikan (*expected adjusted covered taxes amount*) dari Naya Co sebesar (EUR22,50) yang berasal dari $15\% \times (\text{EUR}150,00)$ dan Aset Pajak Tangguhan yang sesungguhnya untuk tujuan GloBE juga (EUR22,50) (rugi pajak domestik (EUR150,00) dikali Tarif Minimum 15%).

T. CONTOH PENERAPAN PAJAK TERCAKUP

Contoh:

B Co merupakan Entitas Konstituen yang berlokasi di Negara B. Pada suatu Tahun Pajak 2025, B Co mencatat beban pajak sebesar EUR500,00 dalam laporan keuangannya. Beban pajak tersebut terdiri atas beberapa jenis pajak dan bukan hanya PPh badan saja. Rincian beban pajak tersebut yaitu:

Rincian Beban Pajak B Co (dalam EUR)	
Pajak Penghasilan	280
Pajak Pertambahan Nilai (PPN)	50
Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM)	50
Bea meterai	1
Pajak properti	30
Pajak layanan digital	50
Pajak gaji dan pajak berbasis pekerjaan lainnya, serta kontribusi jaminan sosial	19
Pajak lainnya (yang tidak merepresentasikan pertambahan penghasilan)	20
Total beban pajak	500

Pajak Tercakup memiliki definisi yang luas. Namun terdapat beberapa jenis pajak yang tidak termasuk dalam definisi Pajak Tercakup. Apabila melihat rincian beban pajak yang dicatat oleh B Co tersebut, maka beban pajak yang memenuhi definisi Pajak Tercakup hanya pajak penghasilan sebesar EUR280,00. Adapun pajak konsumsi seperti PPN dan PPnBM yang nilainya masing-masing sebesar EUR50,00 tidak termasuk dalam kategori Pajak Tercakup. Begitu pula bea meterai, pajak properti, pajak layanan digital, dan pajak gaji dan pajak berbasis pekerjaan lainnya, serta kontribusi jaminan sosial. Keempat pajak tersebut tidak terkait dengan penghasilan atau ekuitas sehingga tidak termasuk dalam kategori pajak penghasilan atau pengganti pajak penghasilan. Oleh karena tidak dapat dianggap

sebagai pajak penghasilan atau pengganti pajak penghasilan, maka keempat jenis pajak tersebut tidak termasuk dalam definisi Pajak Tercakup.

U. CONTOH PENERAPAN ALOKASI PAJAK TERCAKUP DARI SATU ENTITAS KONSTITUEN KE ENTITAS KONSTITUEN LAINNYA

1. Contoh Penerapan Alokasi Pajak Tercakup dari Bentuk Usaha Tetap dan dialokasikan ke Bentuk Usaha Tetap

Pasal 33 ayat 1 huruf a mengalokasikan Pajak Tercakup dari suatu Entitas Konstituen ke Bentuk Usaha Tetap. Aturan ini berlaku untuk Pajak Tercakup yang timbul pada Entitas Utama (*Main Entity*) atau Entitas Konstituen lain sehubungan dengan penghasilan dari Bentuk Usaha Tetap. Pajak Tercakup dikecualikan dari Pajak Tercakup yang disesuaikan dari Entitas Konstituen yang menimbulkannya dan termasuk dalam Pajak Tercakup yang disesuaikan dari Bentuk Usaha Tetap.

Pajak Tercakup yang timbul pada Entitas Utama (*Main Entity*) sehubungan dengan penghasilan Bentuk Usaha Tetap dapat dihitung menggunakan tiga langkah berikut.

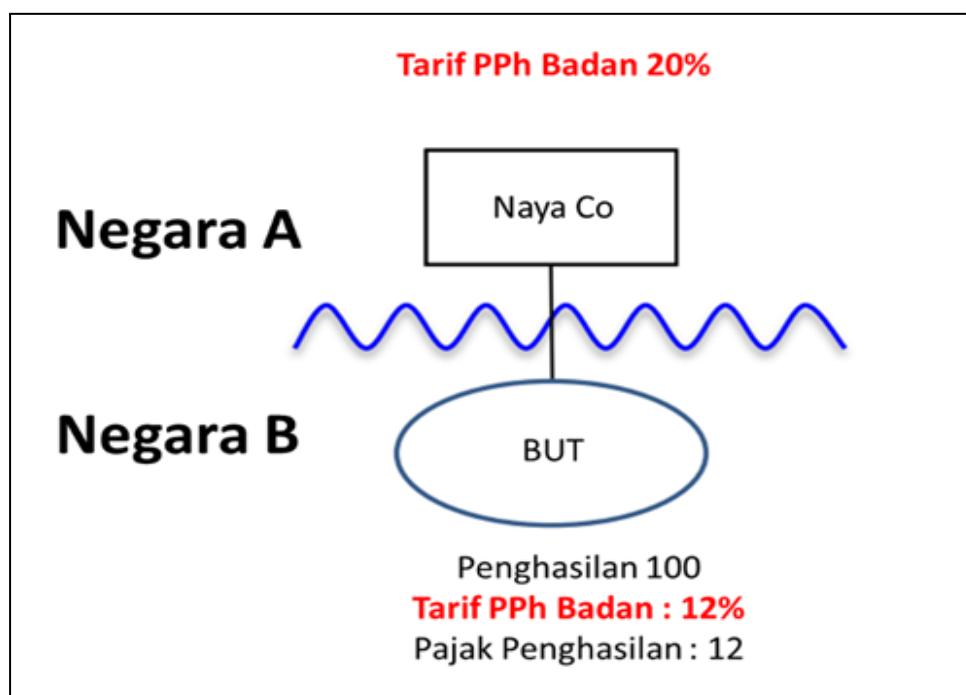
Langkah pertama adalah menentukan jumlah penghasilan Bentuk Usaha Tetap yang termasuk dalam pajak penghasilan domestik Entitas Utama (*Main Entity*). Jumlah penghasilan Bentuk Usaha Tetap yang dimasukkan mungkin tersedia dalam surat pemberitahuan Entitas Utama (*Main Entity*) atau laporan yang disiapkan untuk itu. Jumlah yang dimasukkan dalam surat pemberitahuan Entitas Utama (*Main Entity*) mungkin lebih besar atau lebih kecil dari laba GloBE yang dialokasikan ke Bentuk Usaha Tetap menurut Pasal 33 karena nilainya ditentukan berdasarkan aturan untuk menghitung pajak penghasilan di yurisdiksi Entitas Utama (*Main Entity*). Namun, penghasilan Bentuk Usaha Tetap yang dimasukkan ke pajak penghasilan domestik merupakan angka yang relevan untuk mengukur seberapa banyak pajak penghasilan domestik yang dibayar terkait laba GloBE dari Bentuk Usaha Tetap.

Langkah kedua adalah menentukan kewajiban pajak Entitas Utama (*Main Entity*) yang timbul dari penghasilan Bentuk Usaha Tetap yang diperhitungkan. Jika penghasilan Bentuk Usaha Tetap yang diperhitungkan adalah subjek dari pajak yang terpisah dari penghasilan lain Entitas Utama (*Main Entity*), tarif pajak yang berlaku pada penghasilan yang diperhitungkan dapat dikalikan langsung dengan jumlah penghasilannya. Namun, jika penghasilan Bentuk Usaha Tetap yang diperhitungkan bercampur dengan penghasilan lain Entitas Utama (*Main Entity*), kewajiban pajak sebelum kredit pajak luar negeri pada seluruh penghasilan harus ditentukan dan dialokasikan antara penghasilan Bentuk Usaha Tetap yang diperhitungkan dan sisa penghasilan kena pajak Entitas Utama (*Main Entity*). Dalam banyak kasus, alokasi pro rata akan menjadi pilihan yang tepat. Pada kasus dimana penghasilan Bentuk Usaha Tetap bercampur dengan penghasilan lain, jika total penghasilan kena pajak Entitas Utama (*Main Entity*) kurang dari penghasilan Bentuk Usaha Tetap yang diperhitungkan, seluruh kewajiban pajak sebelum kredit pajak luar negeri diatribusikan pada penghasilan yang diperhitungkan tersebut. Dengan kata lain, kerugian domestik dan kerugian Bentuk Usaha Tetap lainnya yang diperbolehkan dalam penghitungan penghasilan kena pajak Entitas Utama (*Main Entity*) menggunakan metode kredit pertama-tama digunakan untuk penghasilan domestik dan kemudian diterapkan pada penghasilan Bentuk Usaha Tetap yang diperhitungkan.

Langkah ketiga adalah menentukan kredit pajak yang diperbolehkan sehubungan dengan pajak yang dibayar oleh Bentuk Usaha Tetap. Dalam banyak kasus, total kredit yang diperbolehkan sehubungan dengan penghitungan penghasilan ini dapat dengan mudah ditentukan dari Surat Pemberitahuan Entitas Utama (*Main Entity*). Namun, dalam beberapa kasus, pajak yang dapat diakui dari Bentuk Usaha Tetap dapat disertakan dalam basis yang lebih luas dari penghasilan luar negeri yang mencakup penghasilan luar negeri lain dari Entitas Utama (*Main Entity*). Dalam kasus-kasus seperti itu, jumlah kredit pajak luar negeri yang dapat diatribusikan pada penghasilan Bentuk Usaha Tetap harus ditentukan berdasarkan aturan yurisdiksi dan menggunakan asumsi yang wajar jika diperlukan.

Contoh:

Naya Co memiliki tarif pajak sebesar 20% pada yurisdiksi di mana Naya Co sebagai penduduk atas penghasilannya dan penghasilan Bentuk Usaha Tetap -nya. Bentuk Usaha Tetap memiliki tarif pajak sebesar 12% pada yurisdiksi di mana Bentuk Usaha Tetap tersebut berada. Bentuk Usaha Tetap memiliki penghasilan sebesar EUR100,00 dan pajak sebesar EUR12,00 pada tahun 1. Naya Co memasukkan semua penghasilan Bentuk Usaha Tetap sebesar EUR100,00 dan kewajiban pajak sebelum kredit pajak luar negeri pada yurisdiksinya sebesar EUR20,00. Namun, kredit pajak luar negeri diterapkan untuk mengurangi pengenaan pajak atas penghasilan Bentuk Usaha Tetap menjadi EUR8,00 (EUR20,00-EUR12,00). Pada contoh ini, pajak sebesar EUR8,00 akan dikeluarkan dari Pajak Tercakup yang disesuaikan Naya Co dan dialokasikan ke Bentuk Usaha Tetap karena pajak itu adalah kewajiban sesungguhnya terkait penghasilan Bentuk Usaha Tetap.

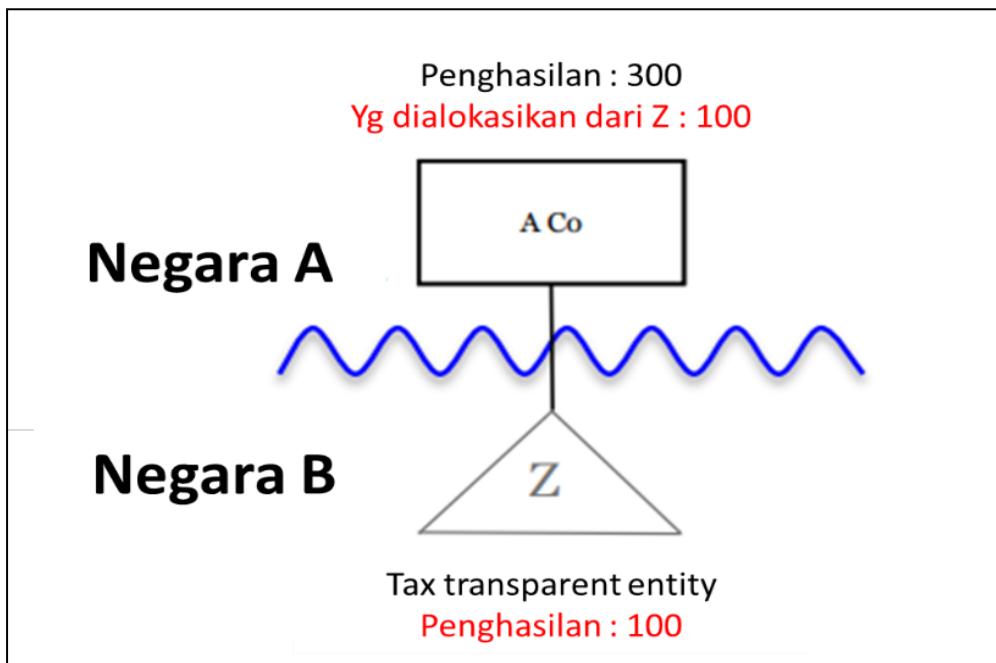


2. Contoh Penerapan Alokasi Pajak Tercakup Sehubungan dengan Tax Transparent Entity

Dalam hal Laba atau Rugi GloBE dari *tax transparent entity* dialokasikan kepada pemilik, maka Pajak Tercakup terkait penghasilan tersebut juga dialokasikan kepada pemilik tersebut sesuai dengan proporsi kepemilikannya.

Contoh:

Z adalah *tax transparent entity* di negara B dan A Co adalah pemilik Z (dengan 100% kepemilikan) yang berlokasi di negara A. Z memperoleh penghasilan sebesar EUR100,00. Seluruh penghasilan tersebut dialokasikan kepada A Co. Apabila terdapat Pajak Tercakup dari *tax transparent entity* sehubungan dengan penghasilannya sebesar EUR100,00 tersebut, maka Pajak Tercakup tersebut juga dialokasikan kepada A Co.



3. Contoh Penerapan Alokasi Pajak Tercakup Sehubungan dengan Badan Usaha Luar Negeri yang Dikendalikan

Naya Co adalah Entitas Konstituen dari Grup PMN di yurisdiksi A. Yurisdiksi A mengenakan Tarif Nominal 25% dan memiliki aturan mengenai badan usaha luar negeri yang dikendalikan yang mengenakan pajak atas pemegang saham terkait penghasilan pasif yang diterima dari anak usaha di luar negeri.

Naya Co memiliki seluruhnya Meri Co, yang berlokasi di yurisdiksi B. Yurisdiksi B mengenakan Tarif Nominal 5%. Meri Co adalah satu-satunya Entitas Konstituen di yurisdiksi B.

Pada Tahun 1, Meri Co memiliki laba GloBE sebesar EUR100,00, dimana EUR50,00 merupakan penghasilan pasif yang menjadi subjek dari aturan badan usaha luar negeri yang dikendalikan di yurisdiksi A.

Yurisdiksi A mengenakan pajak badan usaha luar negeri yang dikendalikan atas EUR50,00 dari penghasilan pasif yang diterima Meri Co. Pajak badan usaha luar negeri yang dikendalikan ini dihitung dengan menggunakan Tarif Nominal yurisdiksi A sebesar 25% atas penghasilan pasif yang diterima Meri Co, dikurang kredit pajak luar negeri yang ada. Sehingga, pajak badan usaha luar negeri yang dikendalikan di yurisdiksi A adalah EUR10,00 ($25\% \times \text{EUR}50,00$) – ($5\% \times \text{EUR}50,00$). Naya Co tidak memiliki penghasilan operasional lain di Tahun 1. Tabel berikut menggambarkan penghitungan pajak dari Naya Co dan Meri Co.

Naya Co (yurisdiksi A) (dalam EUR)	Meri Co (yurisdiksi B) (dalam EUR)
Penghasilan yurisdiksi A	
Penghasilan operasional	0
Inklusi badan usaha luar negeri (BULN) yang dikendalikan (inklusi BULN) (Meri Co)	50
<u>Total Penghasilan Kena Pajak</u>	<u>50</u>
Pajak yurisdiksi A	
Pajak atas penghasilan operasional (25%)	0
Pajak atas inklusi BULN (25%)	12,5
Kredit pajak luar negeri (inklusi BULN)	-2,5
<u>Total pajak yurisdiksi A</u>	<u>10</u>
Seluruhnya diatribusikan ke inklusi BULN karena tidak ada Penghasilan lain	

Jumlah Pajak badan usaha luar negeri yang dikendalikan yang dimasukkan dalam akun keuangan dari pemilik Entitas Konstituen langsung atau tidak langsung atas sahamnya pada penghasilan badan usaha luar negeri yang dikendalikan dialokasikan ke badan usaha luar negeri yang dikendalikan tersebut menurut Pasal 33 ayat (1) huruf c. Alokasi pajak badan usaha luar negeri yang dikendalikan merupakan subjek dari pembatasan menurut Pasal 33 ayat (3).

Untuk tujuan penghitungan batasan sesuai Pasal 33 ayat (3), persentase pajak tambahan ditentukan tanpa mempertimbangkan Pajak Tercakup yang dialokasikan ke anak usaha menurut aturan badan usaha luar negeri yang dikendalikan.

Maksimum jumlah pajak badan usaha luar negeri yang dikendalikan yang dapat dialokasikan dari yurisdiksi A ke yurisdiksi B (untuk meningkatkan Tarif Pajak Efektif) menurut Pasal 33 ayat (3) dihitung sebagai berikut:

Langkah pertama: persentase pajak tambahan dari yurisdiksi B ditentukan tanpa memandang Pajak Tercakup dari pemilik Entitas Konstituen atas penghasilan pasif. Jumlah persentasenya adalah 10% (15% - 5%)

Langkah kedua: persentase pajak tambahan sebagaimana dimaksud pada langkah pertama dikalikan dengan jumlah penghasilan pasif dari Entitas Konstituen menurut aturan badan usaha luar negeri yang dikendalikan di yurisdiksi A. Jumlahnya adalah EUR5,00 (10% x EUR50,00)

Langkah ketiga: jumlah yang lebih kecil antara jumlah di langkah kedua atau pajak badan usaha luar negeri yang dikendalikan sesungguhnya terkait penghasilan pasif dialokasikan ke Meri Co.

Berdasarkan contoh di atas, jumlah sebagaimana dimaksud pada langkah kedua sebesar EUR5,00, sementara pajak badan usaha luar negeri yang dikendalikan sesungguhnya sebesar EUR10,00. Oleh karena itu, Pajak Tercakup sebesar EUR5,00 yang dapat dialokasikan dari yurisdiksi A ke yurisdiksi B menurut Pasal 33 ayat (3). Jika tidak ada pembatasan sebagaimana dimaksud pada Pasal 33 ayat (3), maka Pasal 33 ayat (1) huruf c akan mengalokasikan seluruh jumlah pajak badan usaha luar negeri yang dikendalikan sebesar EUR10,00 ke yurisdiksi B. Pasal 33 ayat (3) menjamin bahwa pajak badan usaha luar negeri yang dikendalikan yang dialokasikan dari yurisdiksi A ke yurisdiksi B cukup untuk mencapai Tarif Minimum sehubungan penghasilan yang dikenakan pajak badan usaha luar negeri yang dikendalikan. Sisa Pajak Tercakup sebesar EUR5,00 di yurisdiksi A tetap berada pada Naya Co dan dimasukkan ke dalam Pajak Tercakup yang disesuaikan untuk tujuan menghitung Tarif Pajak Efektif di yurisdiksi A. Tabel berikut menggambarkan penghitungan GloBE untuk penerapan Pasal 33 ayat (3):

Naya Co (yurisdiksi A) (dalam EUR)		Meri Co (yurisdiksi B) (dalam EUR)	
		Penghasilan operasional	50
		Penghasilan pasif	50
Laba GloBE	0	Laba GloBE	100
Pajak Tercakup		Pajak Tercakup	
Pajak di yurisdiksi A	10	Pajak di yurisdiksi B	5
Pajak badan usaha luar negeri yang dikendalikan (pajak BULN) dialokasikan ke yurisdiksi B	-5	Pajak BULN dialokasikan dari yurisdiksi A	5
<u>Total Pajak Tercakup yang disesuaikan di yurisdiksi A</u>	<u>5</u>	<u>Total Pajak Tercakup yang disesuaikan di yurisdiksi B</u>	<u>10</u>
Tarif Pajak Efektif	-	Tarif Pajak Efektif	10%
Pajak tambahan	-	Pajak tambahan	5

4. Contoh Penerapan Alokasi Pajak Tercakup Sehubungan dengan Badan Usaha Luar Negeri yang Dikendalikan Terpadu (Blended Controlled Foreign Company)

Untuk menghitung alokasi Pajak Tercakup sehubungan dengan badan usaha luar negeri yang dikendalikan terpadu, langkah yang perlu dilakukan yaitu:

1. Menghitung kunci alokasi, yakni dengan rumus berikut.

Kunci alokasi

= Penghasilan yg dapat diatribusikan kepada entitas x (tarif pajak yang dikenakan – Tarif Pajak Efektif GloBE)

2. Menghitung alokasi pajak badan usaha luar negeri yang dikendalikan terpadu (*blended controlled foreign company*) kepada Entitas, yakni dengan rumus berikut.

Alokasi Pajak Tercakup terkait Blended CFC

= $\frac{\text{Kunci alokasi}}{\text{Jumlah seluruh kunci alokasi}} \times \text{Pajak Tercakup terkait Blended CFC yang Dapat Dialokasikan}$

Contoh penerapan badan usaha luar negeri yang dikendalikan terpadu (*Blended Controlled Foreign Company*) tersebut adalah sebagai berikut.

Contoh 1:

Grup PMN dengan Entitas Induk Utama di negara X dikenai rezim badan usaha luar negeri yang dikendalikan terpadu (*blended controlled foreign company regime*) di negara X. Berdasarkan rezim tersebut di negara X, pemegang saham dari badan usaha luar negeri yang dikendalikan tersebut mengagregasi semua penghasilan dan pajak dari semua badan usaha luar negeri yang dikendalikan secara proporsional sesuai dengan Kepentingan Kepemilikan masing-masing. Tarif Pajak Efektif di luar negerinya harus sama dengan 13,125% untuk memiliki kredit pajak luar negeri yang cukup untuk mencegah adanya pengenaan tarif pajak BULN berdasarkan rezim badan usaha luar negeri yang dikendalikan terpadu (*blended controlled foreign company regime*). Kondisi ini tidak memberikan dampak terhadap pembatasan formula kredit pajak luar negeri yang diterapkan di negara X. Entitas Induk Utama memiliki beberapa badan usaha luar negeri yang dikendalikan yaitu A Co di negara A, B Co di negara B, dan C Co di negara C. A Co memperoleh penghasilan yang dapat diatribusikan sebesar 100, B Co memperoleh penghasilan yang dapat diatribusikan sebesar EUR50,00, dan C Co memperoleh penghasilan yang dapat diatribusikan sebesar EUR25,00. Entitas Induk Utama memiliki kepemilikan 100% atas masing-masing badan usaha luar negeri yang dikendalikan dan semua penghasilan dari masing-masing badan usaha luar negeri yang dikendalikan adalah penghasilan yang dapat diatribusikan kepada entitas tersebut.

Tarif Pajak Efektif di masing-masing negara adalah sebagai berikut

- a. Negara A: 10%
- b. Negara B: 20%, dan
- c. Negara C: 5%

Berdasarkan rezim badan usaha luar negeri yang dikendalikan terpadu (*blended controlled foreign company regime*), Entitas Induk Utama dikenakan pajak sebesar EUR20,00 dan harus dialokasikan kepada badan usaha luar negeri yang dikendalikannya.

Kunci alokasi badan usaha luar negeri yang dikendalikan terpadu (*blended controlled foreign company*) untuk masing-masing badan usaha luar negeri yang dikendalikan dihitung sebagai berikut.

Entitas	Penghitungan Kunci Alokasi	Kunci alokasi BULN Terpadu
A Co	$100 \times (13,125\% - 10\%)$	3,125
B Co	$50 \times (13,125\% - 20\%)$	Tidak ada alokasi
C Co	$25 \times (13,125\% - 5\%)$	2,031
Jumlah dari semua kunci alokasi BULN terpadu		<u>5,156</u>

Jumlah pajak sebesar EUR20,00 berdasarkan rezim badan usaha luar negeri yang dikendalikan terpadu (*blended controlled foreign company*) kemudian dialokasikan sebagai berikut.

Entitas	Penghitungan Jumlah Alokasi	Jumlah Pajak BULN Terpadu yang Dapat Dialokasikan
A Co	$(3,125/5,156) \times 20$	12,12
B Co	Tidak ada alokasi	Tidak ada alokasi
C Co	$(2,031/5,156) \times 20$	7,88
Jumlah keseluruhan pajak BULN terpadu yang dapat dialokasikan		<u>20,00</u>

Contoh 2:

Informasi pada contoh ini sama dengan contoh 1, namun terdapat dua Entitas di negara A. Entitas A1 Co bukan merupakan Entitas Konstituen dan Entitas A2 Co merupakan Entitas Konstituen. A1 Co memperoleh total penghasilan sebesar EUR100,00 dan sebesar EUR25,00 dari total penghasilan tersebut merupakan penghasilan yang dapat diatribusikan kepada Entitas tersebut. A2 Co memperoleh penghasilan sebesar EUR75,00 dan semua penghasilan tersebut dapat diatribusikan kepada Entitas tersebut.

Kunci alokasi badan usaha luar negeri terpadu dapat dihitung sebagai berikut.

Entitas	Penghitungan Kunci Alokasi	Kunci Alokasi BULN Terpadu
A1 Co	$25 \times (13,125\% - 10\%)$	0,781
A2 Co	$75 \times (13,125\% - 10\%)$	2,344
B Co	$50 \times (13,125\% - 20\%)$	Tidak ada alokasi
C Co	$25 \times (13,125\% - 5\%)$	2,031
Jumlah dari semua kunci alokasi BULN terpadu		<u>5,156</u>

Jumlah pajak sebesar EUR20,00 berdasarkan rezim badan usaha luar negeri yang dikendalikan terpadu (*blended controlled foreign company*) kemudian dialokasikan sebagai berikut.

Entitas	Penghitungan Jumlah Alokasi	Jumlah Pajak BULN Terpadu yang Dapat Dialokasikan
A1 Co	$(0,781/5,156) \times 20$	Dikecualikan karena A1 Co bukan merupakan Entitas Konstituen
A2 Co	$(2,344/5,156) \times 20$	9,09
B Co	Tidak ada alokasi	Tidak ada alokasi
C Co	$(2,031/5,156) \times 20$	7,88
Jumlah keseluruhan pajak BULN terpadu yang dapat dialokasikan		<u>16,97*</u>

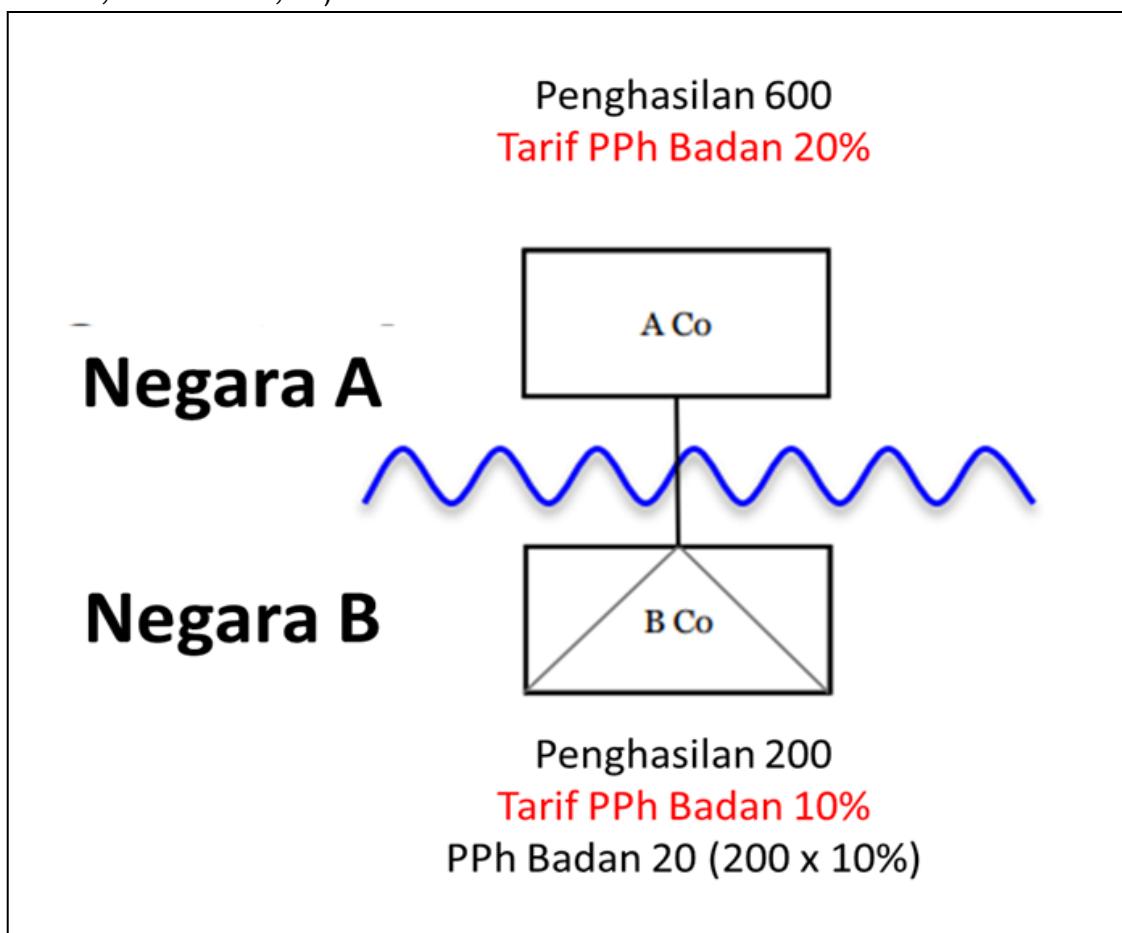
* Sebesar 3,03 dari pajak badan usaha luar negeri terpadu dapat diatribusikan kepada A1 Co ($(0,781 / 5,156) \times 20$) dan tidak dimasukkan ke dalam Pajak Tercakup yang disesuaikan dari Grup MNE karena A1 Co bukan merupakan Entitas Konstituen.

5. Contoh Penerapan Alokasi Pajak Tercakup Sehubungan dengan Penghasilan Hybrid Entity yang Termasuk dalam Laporan Keuangan Entitas Konstituen Pemilik

Pasal 33 ayat 1 huruf d mengalokasikan pajak Entitas Konstituen pemilik yang timbul sehubungan dengan penghasilan *hybrid entity*. Apabila Entitas Konstituen pemilik dari suatu *hybrid entity* berlokasi di yurisdiksi pajak yang mengenakan Pajak atas bagian Entitas Konstituen pemilik atas penghasilan *hybrid entity* di bawah rezim transparansi fiskal, maka Pajak Tercakup yang termasuk dalam akun keuangan Entitas Konstituen pemilik harus dialokasikan kepada *hybrid entity*. Namun, setiap pajak yang dialokasikan kepada *hybrid entity* dari pemilik Entitas Konstituen pemilik berkaitan dengan penghasilan pasif sebagaimana dimaksud pada Pasal 33 ayat (3). Apabila Entitas Konstituen pemilik dikenakan pajak pemotongan atau pajak berbasis neto atas distribusi dari *hybrid entity*, maka Pajak tersebut juga akan dialokasikan kepada *hybrid entity* sesuai Pasal 33 ayat (1) huruf e.

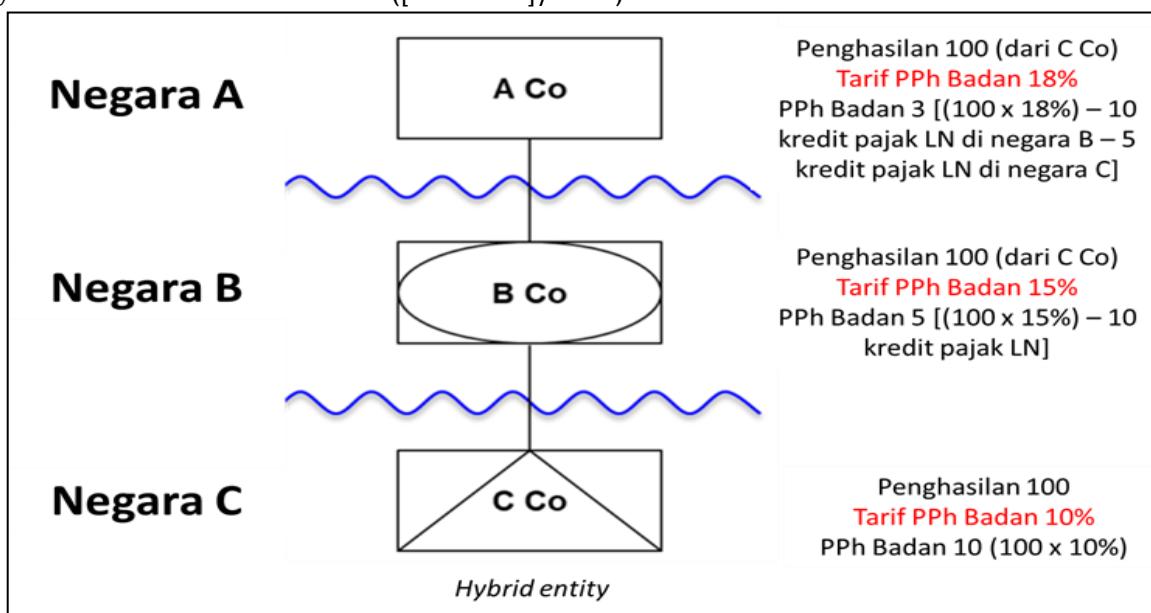
Contoh 1:

B Co merupakan *hybrid entity* yang berlokasi di negara B. B Co memiliki penghasilan sebesar EUR200,00 dan dikenai Tarif Nominal untuk PPh Badan sebesar EUR20,00 (10% x EUR200,00). Namun, penghasilan B Co dicatat atau diakui dalam akun keuangan A Co yang merupakan Entitas Konstituen pemiliknya. Atas penghasilan B Co sebesar EUR200,00 tersebut, dikenakan pajak 20% atau sebesar EUR40,00 di negara A. Namun, Negara A memberikan kredit pajak luar negeri (yaitu sebesar 10% x EUR200,00 = EUR20,00, yang dikenai di negara B). Maka, jumlah Pajak Tercakup yang perlu dialokasikan kepada B Co adalah sebesar EUR20,00 (EUR40,00-EUR20,00).



Contoh 2:

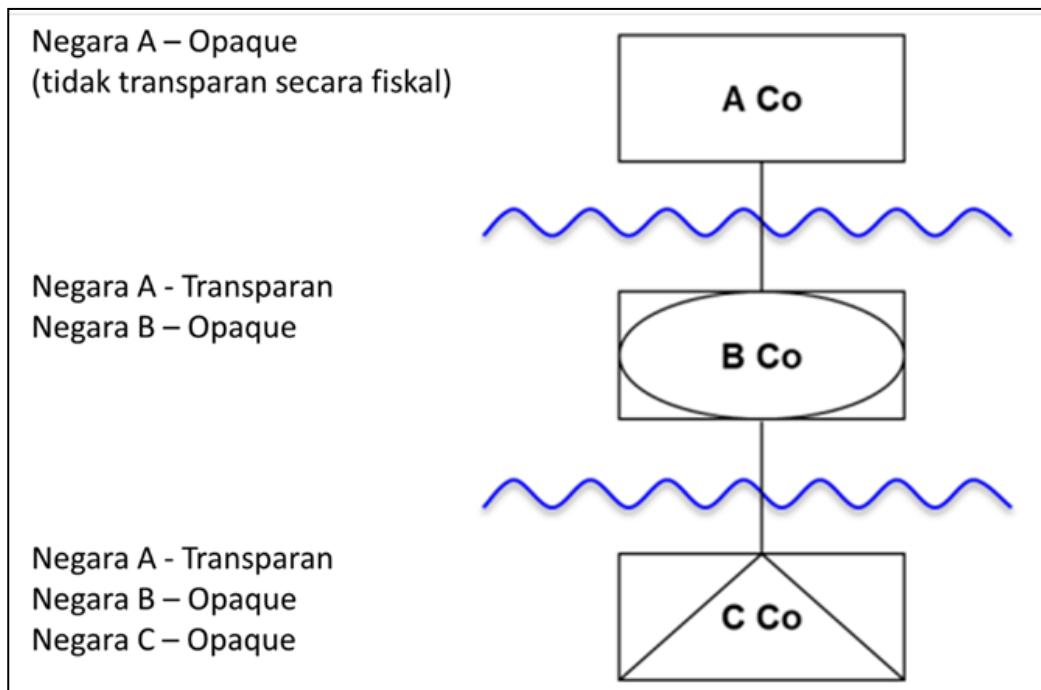
A Co adalah subjek pajak dalam negeri di yurisdiksi A yang memiliki Entitas B Co yang merupakan subjek pajak dalam negeri di negara B. B Co juga memiliki C Co yang merupakan subjek pajak di negara C. Grup PMN tidak memiliki Entitas Konstituen lainnya di negara C. A Co, B Co, dan C Co bukan merupakan *Flow-through Entity*. Negara A memperlakukan B Co dan C Co sebagai transparan secara fiskal. Negara B juga memperlakukan C Co sebagai transparan secara fiskal. C Co memperoleh laba (bukan penghasilan pasif) sebesar EUR100,00 dan dikenakan pajak 10% di negara C (pajak terutang = EUR10,00). Negara B mengenakan pajak atas laba C Co dengan tarif 15% dan memberikan kredit pajak luar negeri sehingga B Co membayar pajak sebesar EUR5,00 $((15\% \times \text{EUR}100,00) - 10)$ kredit pajak luar negeri di negara C. Negara A juga mengenakan pajak atas laba C Co dengan tarif 18% dan memberikan kredit pajak luar negeri untuk pajak yang dibayarkan di yurisdiksi B dan C sehingga A Co membayar pajak sebesar 3 $((\text{EUR}100,00 \times 18\%) - \text{EUR}5,00)$ kredit pajak di negara B - EUR10,00 kredit pajak di negara C. Pajak yang dibayarkan oleh A Co dan B Co tercermin dalam laporan keuangan mereka. Dalam hal ini, Pasal 33 ayat (1) huruf d secara efektif akan mengalokasikan pajak sebesar EUR5,00 yang dibayarkan oleh B Co dan sebesar EUR3,00 yang dibayarkan oleh A Co kepada C Co karena pajak tersebut dibayarkan sehubungan dengan penghasilan C Co yang merupakan *hybrid entity*. Tarif Pajak Efektif yurisdiksi C adalah 18% $[(10+5+3)/100]$.



Contoh 3:

A Co sepenuhnya memiliki B Co. B Co memiliki sepenuhnya C Co. A Co berlokasi di negara A, B Co di negara B dan C Co di negara C. Negara A memperlakukan B Co dan C Co sebagai entitas yang transparan secara fiskal. Undang-undang perpajakan di negara B tidak memperlakukan C Co sebagai entitas yang transparan secara fiskal (*opaque*). Hal ini dapat terlihat pada ilustrasi berikut.

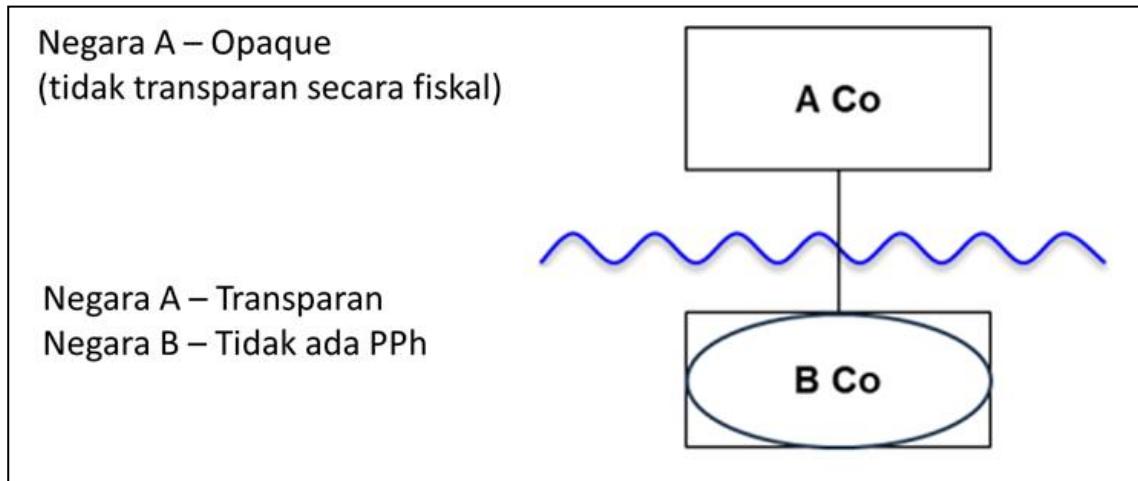
C Co adalah *hybrid entity* karena A Co, 'pemilik' sebagaimana dimaksud pada Pasal 28 ayat (6), dikenakan pajak atas laba C Co. Akibatnya, setiap pajak yang dibayarkan oleh A Co sehubungan dengan laba C Co dialokasikan kepada C Co berdasarkan Pasal 33 ayat (1) huruf d.



Contoh 4:

A Co mempunyai kepemilikan atas B Co. Hukum pajak di negara A memperlakukan B Co sebagai transparan secara fiskal, oleh karena itu A Co dikenakan pajak atas laba B Co. Negara B tidak memiliki rezim PPh Badan. B Co tidak memenuhi definisi *tax transparent entity* sebagaimana dimaksud pada Pasal 28 ayat (1) karena memiliki tempat usaha di negara B, tempat B didirikan. Hal ini dapat dilihat pada ilustrasi berikut.

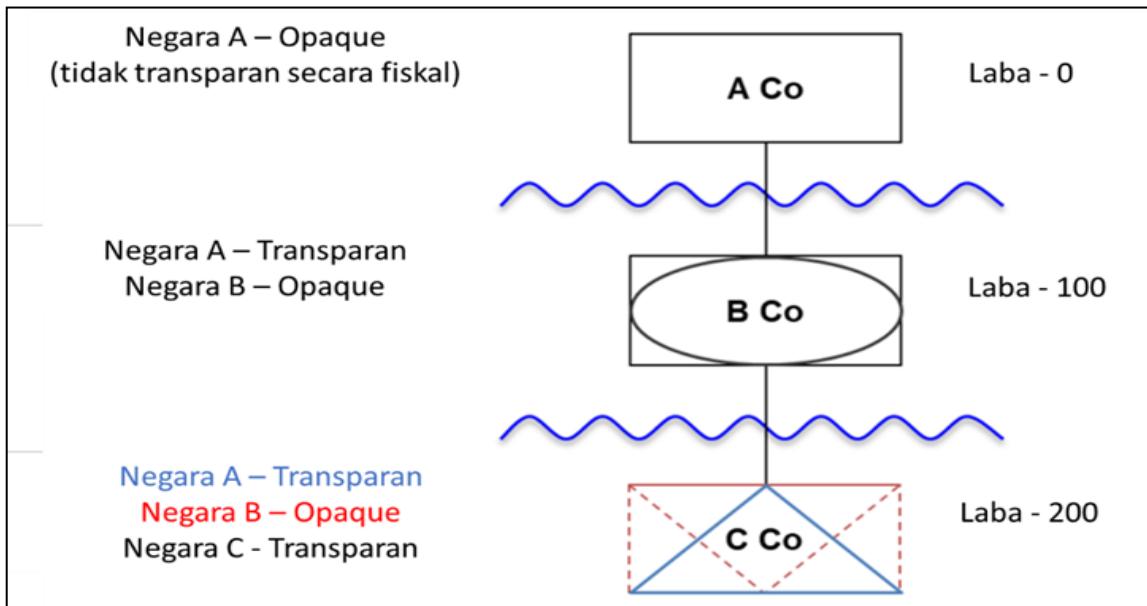
B Co adalah *hybrid entity* karena diperlakukan sebagai transparan secara fiskal di yurisdiksi tempat pemiliknya berada dan tidak diperlakukan sebagai *tax transparent entity* berdasarkan Pasal 28 ayat (1).



Contoh 5:

A Co mempunyai Kepentingan Kepemilikan atas B Co dan B Co memiliki Kepentingan Kepemilikan atas C Co. A Co bukan merupakan *Flow-through Entity*. Hukum pajak di negara di mana A Co berlokasi (negara A) memperlakukan A Co sebagai tidak transparan secara fiscal (*opaque*) dan B Co sebagai transparan secara fiskal dan C Co sebagai transparan secara fiskal. B Co bukan merupakan *Flow-through Entity*. Hukum pajak di negara di mana B Co didirikan (negara B) tidak memperlakukan C Co sebagai transparan secara fiskal. Hukum pajak di negara di mana C Co didirikan

(negara C) memperlakukan C Co transparan secara fiskal. Diasumsikan bahwa laba B Co sebesar EUR100,00 dan laba C Co adalah sebesar EUR200,00. Hal ini disajikan pada ilustrasi berikut.



B Co adalah *reference entity* karena B Co merupakan Entitas Konstituen pemilik yang paling dekat dengan C Co dan B Co bukan merupakan *Flow through Entity*. Hal ini karena hukum pajak di negara B tidak memperlakukan C Co sebagai transparan secara fiskal, sehingga laba C Co tidak akan dikenai pajak di negara B. Oleh karena itu C Co akan diperlakukan sebagai *reverse hybrid entity*.

A Co akan dikenakan pajak atas laba C Co. Setiap pajak yang dibayarkan oleh A Co sehubungan dengan laba C Co sebesar EUR200,00 akan dialokasikan kepada C Co berdasarkan Pasal 33 ayat (1) huruf d.

6. Contoh Penerapan Alokasi Pajak Tercakup Yang Diperoleh Dalam Akun Keuangan Pemilik Langsung Entitas Konstituen Atas Distribusi Dari Entitas Konstituen Selama Tahun Pajak Dialokasikan Ke Entitas Konstituen yang Mendistribusikan.

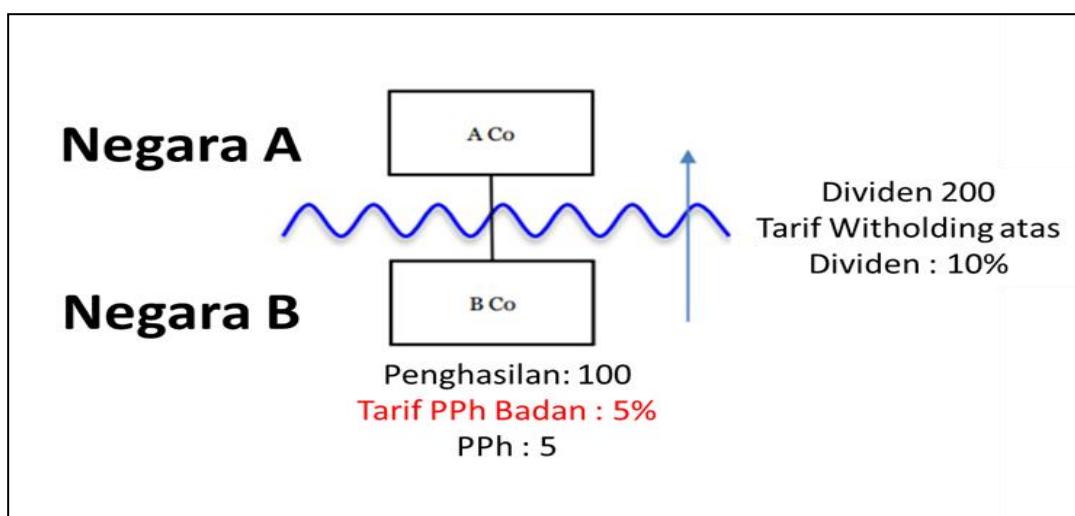
Pasal 33 ayat 1 huruf e mengalokasikan pajak yang timbul sehubungan dengan distribusi antara Entitas Konstituen. Termasuk di dalamnya adalah pajak pemotongan atau pemungutan dan pajak berbasis neto yang dikenakan oleh pemilik Entitas Konstituen langsung pada distribusi oleh Entitas Konstituen terkait atas Kepentingan Kepemilikan mereka yang dialokasikan kepada Entitas Konstituen yang mendistribusikan. Pajak pemotongan atau pemungutan dikenakan berdasarkan hukum yurisdiksi Entitas Konstituen yang mendistribusikan dan dibayarkan di yurisdiksi sumber penghasilan, tetapi pajak penghasilan adalah tanggung jawab hukum pemilik Entitas Konstituen. Aturan ini berlaku untuk pajak terkait dengan jenis distribusi apa pun terkait Kepentingan Kepemilikan Entitas Konstituen yang mendistribusikan. Dengan demikian, aturan ini juga berlaku untuk pajak terkait distribusi yang tidak memenuhi definisi dividen untuk tujuan pajak di yurisdiksi penerima atau yang tidak dianggap sebagai distribusi laba ditahan menurut standar akuntansi keuangan Entitas Induk Utama.

Dalam banyak kasus, Entitas Konstituen yang mendistribusikan adalah Entitas Konstituen yang awalnya menerima penghasilan. Dalam kasus lain, Entitas Konstituen yang mendistribusikan akan menjadi pemegang

Kepentingan Kepemilikan langsung atau tidak langsung dari Entitas Konstituen yang awalnya menerima penghasilan tersebut. Idealnya, Pajak Tercakup pada Entitas Konstituen terkait dengan distribusi harus dialokasikan ke yurisdiksi pajak Entitas Konstituen yang awalnya menerima penghasilan yang mendasarinya. Namun, melacak distribusi melalui rantai kepemilikan akan sangat kompleks dan membebani, terutama jika suatu Entitas mengendalikan beberapa Entitas Konstituen. Oleh karena itu, Pasal ini menyatakan bahwa pajak tersebut harus dialokasikan ke yurisdiksi Entitas Konstituen langsung yang mendistribusikan dividen yang memicu kewajiban pajak.

Contoh:

B Co adalah Entitas Konstituen yang berlokasi di negara B. B Co memiliki penghasilan sebesar EUR100,00 dan dikenai Pajak Penghasilan sebesar EUR5,00 (5% xEUR100,00). B Co mendistribusikan dividen kepada pemiliknya yaitu A Co sebesar EUR200,00. Atas dividen yang didistribusikan tersebut dikenai pajak pemotongan atau pemungutan atas dividen (*withholding tax*) sebesar 10%. Dalam kasus ini, Pajak Tercakup atas penghasilan dividen yang didistribusikan tersebut perlu dialokasikan kepada Entitas Konstituen yang melakukan distribusi dividen yaitu B Co. Adapun Pajak Tercakup tersebut meliputi pajak yang berkaitan dengan penghasilan dividen yakni sebesar EUR25,00 (yang terdiri atas : PPh Badan EUR5,00 dan PPh Dividen EUR20,00).



7. Contoh Penerapan Alokasi Pajak Tercakup Dalam Hal Laba GloBE suatu Bentuk Usaha Tetap diperlakukan sebagai Laba GloBE dari Main Entity

Pasal 33 ayat (6) memastikan bahwa pada kasus di mana Laba GloBE dari Bentuk Usaha Tetap dianggap sebagai laba GloBE dari Entitas Utama (*Main Entity*) sesuai dengan Pasal 27 ayat (7), maka Pajak Tercakup yang disesuaikan yang terkait dengan laba tersebut akan dianggap sebagai Pajak Tercakup yang disesuaikan dari Entitas Utama (*Main Entity*), dalam jumlah yang tidak melebihi laba tersebut dikalikan dengan Tarif Nominal tertinggi atas laba di yurisdiksi tersebut. Tarif Nominal tertinggi atas penghasilan biasa berarti tarif marginal penuh yang umumnya diterapkan oleh suatu yurisdiksi terhadap kategori penghasilan yang tidak mendapatkan manfaat berupa pembebasan, pengecualian, kredit, atau insentif pajak lainnya yang berlaku untuk jenis pembayaran tertentu.

Situasi ini muncul setelah rugi dari Bentuk Usaha Tetap dianggap sebagai rugi dari Entitas Utama berdasarkan Pasal 27 ayat (6). Dalam sebagian besar kasus, tidak akan ada Pajak di lokasi Bentuk Usaha Tetap, baik

karena yurisdiksi mengizinkan Bentuk Usaha Tetap untuk mengompensasikan kerugian tersebut ke masa depan (*carry-forward loss*) atau, dalam kasus yang lebih jarang, karena Bentuk Usaha Tetap tidak dikenakan Pajak di yurisdiksi tersebut.

Ketika rugi GloBE dari Bentuk Usaha Tetap dianggap sebagai beban dari Entitas Utama (*Main Entity*) sesuai dengan Pasal 27 ayat 6, setiap Aset Pajak Tangguhan yang dibentuk sehubungan dengan kerugian pajak Bentuk Usaha Tetap di yurisdiksi tidak akan mengurangi Pajak Tercakup yang disesuaikan pada yurisdiksi di mana Bentuk Usaha Tetap berada atau yurisdiksi di mana Entitas Utama (*Main Entity*) berada. Sebaliknya, ketika Aset Pajak Tangguhan yang dibentuk oleh Bentuk Usaha Tetap dipulihkan (*reverse*) pada yurisdiksi di mana Bentuk Usaha Tetap berada, Pajak Tercakup yang disesuaikan dari yurisdiksi di mana Bentuk Usaha Tetap berada atau yurisdiksi di mana Entitas Utama (*Main Entity*) berada tidak akan meningkat. Pajak tangguhan yang dihasilkan atau digunakan pada yurisdiksi di mana Entitas Utama (*Main Entity*) berada sehubungan dengan kerugian Bentuk Usaha Tetap tersedia untuk digunakan dan tetap tunduk pada ketentuan lain dari Bab VII.

V. CONTOH PENERAPAN MEKANISME PENANGANAN PERBEDAAN TEMPORER

1. Contoh Penanganan Perbedaan Temporer Sehubungan Pembebanan Sekaligus

Contoh 1:

A Co berlokasi di yurisdiksi Z yang mengenakan PPh Badan dengan tarif 15%. Pada Tahun Pajak pertama, A Co membeli harta M seharga EUR100,00. Harta tersebut didepresiasi selama lima tahun untuk tujuan akuntansi keuangan dan mendapatkan fasilitas penyusutan sekaligus sesuai dengan ketentuan pajak di yurisdiksi Z. A Co memperoleh penghasilan operasional sebesar EUR100,00 pada Tahun Pajak yang sama. Untuk tujuan perpajakan, A Co tidak memiliki penghasilan kena pajak karena fasilitas penyusutan sekaligus Harta M. Namun, untuk tujuan akuntansi keuangan dan GloBE, A Co memiliki penghasilan sebesar EUR80,00 (EUR100,00 penghasilan operasional dikurangi EUR20,00 depresiasi). Tanpa ketentuan Pasal 34, pajak tambahan sebesar EUR12,00 (15% x EUR80,00) akan terutang pada Tahun Pajak pertama, mengingat adanya penghasilan sebesar EUR80,00 tanpa adanya pajak yang dibayar.

Pasal 34 berfungsi untuk menyesuaikan perbedaan temporer ini dengan mengizinkan aset dan kewajiban pajak tangguhan milik Perusahaan A untuk diperhitungkan. Jumlah perbedaan temporer adalah EUR80,00 (yaitu jumlah penghasilan yang dianggap sebagai laba GloBE pada Tahun Pajak saat ini dan yang akan berbalik ketika aset disusutkan untuk tujuan akuntansi keuangan selama empat tahun ke depan). Untuk mencegah perbedaan temporer ini mengakibatkan pajak tambahan, sebanyak EUR80,00 dari laba GloBE harus disesuaikan. Ketentuan Pasal 34 mengikuti prinsip-prinsip akuntansi pajak standar, memperbolehkan pengakuan Kewajiban Pajak Tangguhan sebesar EUR12,00 (15% x EUR80,00) pada Tahun Pajak pertama sehingga tidak terdapat pajak tambahan pada Tahun Pajak tersebut.

Contoh 2:

A Co berlokasi di Negara X yang mengenakan Tarif Nominal sebesar 18%. Pada tahun pajak 1, A Co membeli harta senilai EUR200,00 yang

mendapatkan insentif berupa pembebanan sekaligus berdasarkan hukum pajak di negara X. Untuk tujuan akuntansi, aset tersebut disusutkan selama 5 tahun dengan menggunakan metode garis lurus. A Co memperoleh penghasilan operasional sebesar EUR600,00 pada Tahun Pajak 1. Apabila tidak ada mekanisme pencatatan pajak tangguhan untuk menyelesaikan perbedaan temporer, maka A Co akan terutang pajak tambahan pada tahun 1. Akan tetapi, GloBE mengizinkan A Co untuk mempertimbangkan pencatatan Kewajiban Pajak Tangguhan. Penyesuaian yang perlu dilakukan adalah mencatat Kewajiban Pajak Tangguhan menggunakan nilai mana yang lebih rendah antara Tarif Minimum atau tarif yang berlaku di negara X. Penghitungan penyesuaian pajak tangguhan tersebut yaitu:

Apabila tidak terdapat mekanisme untuk menyelesaikan perbedaan temporer (dalam EUR)	
Penghasilan	600
Pembebanan sekaligus harta	200
Beban Amortisasi (200/5)	40
Penghasilan Kena Pajak (600-200)	400
Laba Bersih Akuntansi (600-40)	560
Pajak Penghasilan (18%)	72
Tarif Pajak Efektif Tahun 1(72/560)	12,86% (Akan ada pajak tambahan)
Apabila terdapat mekanisme untuk menyelesaikan perbedaan temporer (dalam EUR)	
Penghasilan	600
Pembebanan sekaligus harta	200
Beban Amortisasi (200/5)	40
Penghasilan Kena Pajak (600-200)	400
Laba Bersih Akuntansi (600-40)	560
Pajak Penghasilan (18%)	72
Penyesuaian (15% x (200-40)) terhadap Pajak Tercakup	24
Tarif Pajak Efektif Tahun 1 ((72+24)/560)	17,14% (tidak akan ada pajak tambahan)

2. Contoh Penanganan Perbedaan Temporer Sehubungan Dengan Pos-PoS yang Dikecualikan dari Perhitungan Laba atau Rugi GloBE

M Co merupakan Entitas Konstituen yang berlokasi di yurisdiksi C yang mengenakan PPh Badan dengan tarif 15%. Pada suatu Tahun Pajak, M Co mengalami Rugi GloBE sebesar EUR300,00 dan kerugian ekuitas yang dikecualikan (*excluded equity loss*) sebesar EUR100,00. Kerugian ekuitas

yang dikecualikan ini tidak dimasukkan dalam Laba atau Rugi GloBE untuk yurisdiksi C, karena merupakan kerugian ekuitas yang dikecualikan. Rugi GloBE untuk yurisdiksi C adalah EUR300,00 sedangkan kerugian pajak domestik untuk yurisdiksi C adalah EUR400,00. Aset Pajak Tangguhan sebesar EUR60,00 (15% x EUR400,00) terbentuk, untuk tujuan GloBE, hanya EUR45,00 (EUR60,00-EUR15,00) yang dapat diperhitungkan karena EUR15,00 (15% x EUR100,00) terkait dengan Aset Pajak Tangguhan terkait dengan kerugian ekuitas yang dikecualikan sebesar EUR100,00.

3. Contoh Penerapan Perbedaan Temporer Sehubungan Dengan Dampak Dari Penyesuaian Penilaian Atau Penyesuaian Pengakuan Akuntansi Sehubungan Dengan Aset Pajak Tangguhan

Pada Tahun 1, suatu Entitas Konstituen mengalami Rugi GloBE sebesar (100) dan Aset Pajak Tangguhan sebesar (15) terbentuk. Namun, proyeksi keuangan menunjukkan bahwa kerugian pajak ini tidak akan digunakan di masa depan. Oleh karena itu, manfaat dari kerugian pajak ini tidak dicatat karena penyesuaian penilaian atau penyesuaian pengakuan akuntansi. Namun, hal ini diabaikan untuk tujuan GloBE dan Aset Pajak Tangguhan tetap terbentuk. Pada Tahun 2, proyeksi berubah dan penyesuaian penilaian atau penyesuaian pengakuan akuntansi dipulihkan. Hal ini juga diabaikan untuk tujuan GloBE. Pada Tahun 3, laba GloBE sebesar EUR100,00 terbentuk dan Aset Pajak Tangguhan atas kerugian pada Tahun 1 digunakan dan dipulihkan. Tanpa penerapan ketentuan Pasal 34 ayat (2) huruf c, Aset Pajak Tangguhan seharusnya terbentuk pada Tahun 2, mengurangi Pajak Tercakup yang disesuaikan pada tahun di mana tidak ada Laba GloBE Bersih dan memunculkan pajak tambahan.

4. Contoh Penanganan Perbedaan Temporer Yang Timbul Dari Pengukuran Ulang Sehubungan dengan Perubahan Tarif Pajak Domestik yang Berlaku

Dalam hal Beban Pajak Tangguhan tambahan muncul pada laporan keuangan karena tarif pajak telah meningkat dari 10% menjadi 15%, jumlah tersebut tidak ditambahkan ke dalam Pajak Tercakup karena tidak terkait dengan laba GloBE dalam Tahun Pajak tersebut. Jumlah ini dikecualikan karena jumlah yang terakumulasi dalam hal ini hanyalah perubahan terhadap jumlah yang telah terakumulasi sebelumnya dan tidak seharusnya diperhitungkan sebagai Pajak Tercakup tambahan pada suatu Tahun Pajak.

5. Contoh Penanganan Perbedaan Temporer Sehubungan Dengan Pembentukan dan Pemanfaatan Kredit Pajak

Salah satu contoh kredit pajak adalah kredit pajak investasi di mana pemerintah memberikan pemotongan pajak di masa depan kepada wajib pajak yang melakukan pengeluaran tertentu yang memenuhi syarat, yang dihitung sebagai persentase dari pengeluaran yang dibebankan. Karena pembentukan dan penggunaan kredit pajak dikecualikan dari Jumlah penyesuaian pajak tangguhan total, setiap perubahan dalam Beban Pajak Tangguhan yang timbul dari pembentukan dan penggunaan kredit pajak tersebut dikecualikan dari penghitungan Pajak Tercakup yang disesuaikan.

Contoh 1:

A Co adalah Entitas Konstituen dari Grup PMN yang tunduk pada GloBE. A Co adalah satu-satunya Entitas Konstituen yang berada di yurisdiksi A. Satu-satunya pajak yang dikenakan pada A Co adalah PPh badan dengan tarif 25%. Dasar pengenaan pajak yurisdiksi A sama dengan dasar pengenaan pajak GloBE. Yurisdiksi A memiliki rezim pajak minimum yang

mengenakan setidaknya 17% pajak penghasilan badan harus dibayar dalam satu tahun pajak.

Pada Tahun 1, A Co mendapatkan laba GloBE sebesar EUR100,00 di yurisdiksi A. Kewajiban pajak awal untuk A Co adalah EUR25,00 tetapi yurisdiksi A memberikan insentif kredit pajak kepada A Co sebesar EUR15,00. Karena rezim pajak minimum yurisdiksi A, hanya sebesar EUR8,00 dari insentif kredit pajak yang dapat digunakan pada Tahun 1 mengingat persyaratan tarif pajak minimum 17%. Sisa insentif kredit pajak sebesar EUR7,00 ditangguhkan untuk tahun pajak mendatang. Dengan demikian, A Co membayar pajak yurisdiksi A sebesar EUR17,00 pada Tahun 1 dan menangguhkan kelebihan kredit sebesar EUR7,00.

Pada Tahun 2, A Co mendapatkan laba GloBE sebesar EUR100,00 dan memiliki kewajiban pajak awal di yurisdiksi A sebesar EUR25,00. A Co menggunakan kredit pajak yang ditangguhkan sebesar EUR7,00 dari Tahun 1 dan membayar pajak yurisdiksi A sebesar EUR18,00 pada Tahun 2.

Karena Pasal 34 ayat 2 huruf e mengecualikan Beban Pajak Tangguhan sehubungan dengan pembentukan dan penggunaan kredit pajak, penangguhan sebesar EUR7,00 yang dihasilkan pada Tahun 1 tidak menimbulkan Aset Pajak Tangguhan untuk tujuan GloBE, dan oleh karena itu tidak mengurangi Pajak Tercakup yang disesuaikan untuk yurisdiksi A pada Tahun 1. Menerapkan aturan yang sama, penggunaan penangguhan kredit sebesar EUR7,00 pada Tahun 2 tidak meningkatkan Pajak Tercakup yang disesuaikan untuk Negara A pada Tahun 2. Sebagai hasilnya, Tarif Pajak Efektif yurisdiksi A adalah 17% pada Tahun 1 ($17/100$) dan 18% pada Tahun 2 ($18/100$).

Tabel yang menggambarkan penghitungan dari contoh ini disajikan sebagai berikut:

	Tahun 1 (dalam EUR)	Tahun 2 (dalam EUR)
Laba atau (Rugi) GloBE	100	100
Pajak Penghasilan yurisdiksi A (25%)	25	25
Insentif kredit pajak	(15)	0
<i>Carry-forward Tax Credit Applied</i>	0	(7)
Penyesuaian Pajak Minimum	7	0
Pajak akhir yurisdiksi A	17	18
Tarif Pajak Efektif yurisdiksi A	17%	18%
Pajak tambahan	0	0
<i>Excess Tax Credit Carry-forward</i>	7	0

Tanpa ketentuan Pasal 34 ayat 2 huruf e, hasil yurisdiksi A akan terdistorsi oleh pembentukan *excess tax credit carry-forward* pada Tahun 1, karena *credit carry-forward* akan menimbulkan Aset Pajak Tangguhan yang akan mengurangi Pajak Tercakup yang disesuaikan sehingga Tarif Pajak Efektif menjadi lebih rendah dari Tarif Minimum.

Contoh 2:

Grup PMN ABC mempunyai kepemilikan 100% pada Entitas Konstituen A di negara Z. Entitas konstituen A adalah satu-satunya Entitas Konstituen dari Grup PMN di negara Z. Negara Z mengenakan Tarif Nominal sebesar 17,5% dan memajaki penghasilan secara *worldwide* atas penghasilan Entitas Konstituen A melalui rezim pemajakan badan usaha luar negeri yang dikendalikan (*controlled foreign company*). Entitas konstituen A mempunyai kepemilikan 100% atas entitas kuantitas B yang berlokasi di negara Y. Negara Y mengenakan PPh badan dengan tarif 20%. Penghasilan Entitas Konstituen B diperhitungkan sebagai penghasilan Entitas Konstituen A di negara Z yang bersumber dari luar negeri. Penghasilan tersebut diperhitungkan sebagai penghasilan dengan rezim badan usaha luar negeri yang dikendalikan (*controlled foreign company*). Negara Z mengizinkan kredit pajak luar negeri untuk mengurangi pajak di negara Z atas penghasilan yang bersumber dari luar negeri. Dengan pengecualian rezim badan usaha luar negeri yang dikendalikan (*controlled foreign company*) di negara Z, dasar pengenaan pajak negara Z dan Y adalah sama dengan dasar pengenaan pajak sesuai GloBE.

Pada tahun 1, Entitas Konstituen A mengalami kerugian sebesar (EUR100,00) di negara Z dan Entitas Konstituen B memperoleh penghasilan di negara Y sebesar EUR100,00. Entitas konstituen B membayar pajak di negara Y sebesar 20 pada tahun 1. Entitas konstituen A tidak membayar pajak di negara Z karena tidak terdapat penghasilan kena pajak di negara Z tersebut. Tidak ada kompensasi kerugian yang dapat diakui di negara Z karena kerugian domestik di negara Z telah dikurangkan dengan penghasilan yang bersumber dari luar negeri. Kredit pajak luar negeri yang dapat dikompensasikan di negara Z dibentuk untuk kredit pajak yang tidak digunakan yang berasal dari jumlah pajak yang dibayar di negara Y pada tahun 1. *Substitute loss carry-forward* DTA sebesar EUR15,00 yang nilainya sama dengan kredit pajak luar negeri yang akan dikompensasikan setelah dihitung kembali dengan menggunakan Tarif Minimum, terbentuk dan dikompensasikan.

Pada tahun 2, Entitas Konstituen A memperoleh penghasilan di negara Z sebesar EUR100,00 dan Entitas Konstituen B tidak memiliki penghasilan atau rugi di negara Y. Hukum domestik di negara Z mengizinkan penggunaan kredit pajak luar negeri yang dikompensasikan untuk mengurangi penghasilan yang bersumber dari dalam negeri sebesar EUR100,00 karena tidak ada kompensasi kerugian yang digunakan pada tahun 1. Ketika kredit pajak luar negeri diterapkan, maka *subititute loss carry-forward* DTA dibalik dan diperlakukan sebagai tambahan atas Pajak Tercakup yang disesuaikan. Dengan demikian, Pajak Tercakup yang disesuaikan untuk tahun 2 di negara Z adalah sebesar EUR15,00 dan tidak ada pajak tambahan yang dikenakan. Hal ini sama hasilnya dengan apabila kompensasi kerugian yang terjadi sebagai akibat kerugian di negara Z pada tahun 1 dan yang kemudian dikompensasi dan diterapkan pada tahun 2.

Tahun 1	Yang bersumber dari LN (dalam EUR)	Yang bersumber dari DN (dalam EUR)	Total (dalam EUR)
Penghasilan/ (Rugi) Entitas Konstituen A	100	(100)	0
Kredit pajak LN yang terjadi/ (yang digunakan)	20	0	20
Kerugian yang terjadi/ (yang digunakan)	0	0	0
Kredit pajak LN yang dikompensasikan	20	0	20
Pajak di negara Z (17,5%)	-	-	0
Laba/ (rugi) GloBE di negara Z		(100)	
Pajak Tercakup yang disesuaikan di negara Z		(15)	
Tahun 2	Yang bersumber dari LN (dalam EUR)	Yang bersumber dari DN (dalam EUR)	Total (dalam EUR)
Penghasilan/ (Rugi) Entitas Konstituen A	100	100	100
Kredit pajak LN yang terjadi/ (yang digunakan)	0	(17,5)	(17,5)
Kerugian yang terjadi/ (yang digunakan)	0	0	0
Kredit pajak LN yang dikompensasikan	2,5	0	2,5
Pajak di negara Z (17,5%)	-	-	0
Laba/ (rugi) GloBE di negara Z		100	
Pajak Tercakup yang disesuaikan di negara Z		15	

Contoh 3:

Grup PMN ABC mempunyai kepemilikan 100% atas Entitas Konstituen A di negara Z. Entitas Konstituen A adalah satu-satunya Entitas Konstituen Grup PMN di negara Z. Negara Z mengenakan pajak penghasilan badan sebesar 17,5% dan mengenakan pajak atas penghasilan di seluruh dunia dari Entitas Konstituen A melalui rezim pajak badan usaha luar negeri yang dikendalikan (*controlled foreign company*). Negara Z mensyaratkan bahwa penghasilan dari luar negeri harus mengimbangi kerugian dari dalam negeri sebelum kredit pajak luar negeri dapat diterapkan terhadap pajak yang dikenakan atas penghasilan dari luar negeri. Entitas Konstituen A memiliki 100% Entitas Konstituen B yang berlokasi di negara Y. Negara Y mengenakan PPh badan sebesar 30%. Penghasilan Entitas Konstituen B diperhitungkan dalam penghasilan kena pajak di negara Z dari Entitas Konstituen A sebagai penghasilan yang bersumber dari luar negeri yang

dikenakan berdasarkan rezim pajak badan usaha luar negeri yang dikendalikan (*controlled foreign company*) negara Z. Sebagai pengganti dari pemberian kerugian yang dapat dikompensasikan untuk kerugian yang bersumber dari dalam negeri pada suatu tahun yang terdapat penghasilan yang bersumber dari luar negeri, negara Z mengizinkan karakterisasi ulang penghasilan yang bersumber dari dalam negeri sebagai penghasilan yang bersumber dari luar negeri pada tahun-tahun pajak berikutnya sehingga, dari waktu ke waktu, jumlah penghasilan yang bersumber dari luar negeri yang tepat diperhitungkan ketika penghasilan yang bersumber dari luar negeri diimbangi dengan kerugian yang bersumber dari dalam negeri pada tahun tertentu. Jumlah maksimum karakterisasi ulang pada ketentuan Pasal 34 ayat 2 huruf e adalah jumlah kerugian dalam negeri yang telah dikompensasi oleh penghasilan yang bersumber dari luar negeri. Negara Z tidak mengizinkan kredit pajak luar negeri yang dapat dikompensasikan, tetapi, melalui mekanisme karakterisasi ulang, akan memberikan hasil yang setara yang tidak lebih besar daripada hasil yang akan diberikan jika kerugian yang dapat dikompensasi telah dihasilkan. Dengan pengecualian rezim pajak badan usaha luar negeri yang dikendalikan (*controlled foreign company*) di negara Z, dasar pengenaan pajak di negara Z dan Y sama dengan dasar pengenaan pajak sesuai dengan GloBE.

Pada tahun 1, Entitas Konstituen A mengalami kerugian di negara Z sebesar (EUR100,00) dan Entitas Konstituen B memperoleh penghasilan di negara Y sebesar EUR100,00. Entitas Konstituen B membayar pajak di negara Y sebesar EUR30,00 pada tahun 1. Entitas Konstituen A tidak membayar pajak di negara Z karena tidak memiliki penghasilan kena pajak di negara Z. Tidak ada kerugian yang dapat dikompensasi yang dihasilkan di negara Z karena kerugian dalam negeri telah dikompensasikan dengan penghasilan yang bersumber dari luar negeri. Namun, sebagai akibat dari kerugian domestik sebesar EUR100,00 yang dikurangi oleh penghasilan yang bersumber dari luar negeri sebesar EUR100,00 pada tahun 1, penghasilan dalam negeri akan *di-recaptured/dimunculkan kembali* dan dikarakterisasi ulang pada tahun-tahun pajak mendatang sebagai penghasilan yang bersumber dari luar negeri dapat diperbolehkan untuk menggunakan kredit pajak luar negeri.

Dalam contoh ini, jumlah *Substitute Loss Carry-forward* DTA dari Entitas Konstituen A sama dengan jumlah kerugian sebesar (EUR100,00) yang dapat *di-recaptured/dimunculkan kembali* di bawah rezim pajak negara Z dikalikan dengan tarif pajak dalam negeri yang berlaku yaitu 17,5%, dan dihitung kembali menggunakan Tarif Minimum 15%. Hal ini menghasilkan *Substitute Loss Carry-forward* DTA sebesar EUR15,00 yang dihasilkan pada tahun 1.

Pada tahun 2, Entitas Konstituen A memperoleh penghasilan di negara Z sebesar EUR100,00 dan Entitas Konstituen B memperoleh penghasilan di negara Y sebesar EUR200,00. Sebelum memperhitungkan kredit pajak luar negeri, jumlah pajak terutang Entitas Konstituen A di negara Z adalah sebesar EUR52,5,00 (= EUR300,00 x 17,5%). Entitas Konstituen B membayar pajak sebesar EUR60,00 di negara Y, sebesar EUR35,00 di antaranya diperbolehkan sebagai kredit pajak luar negeri di negara Z untuk mengurangi pajak di negara Z atas penghasilan Entitas Konstituen B sebesar EUR200,00. Selain itu, untuk tujuan pengenaan pajak di negara Z,

penghasilan Entitas Konstituen A sebesar EUR100,00 yang bersumber dari dalam negeri dikarakterisasi ulang sebagai penghasilan yang bersumber dari luar negeri, dengan demikian memungkinkan tambahan kredit pajak luar negeri sebesar EUR17,5,00 yang dapat digunakan. Dengan demikian, tidak ada pajak yang dibayarkan di negara Z pada Tahun 2. Namun, apabila penghasilan yang bersumber dari dalam negeri dikarakterisasi ulang sebagai penghasilan yang bersumber dari luar negeri dan kredit pajak luar negeri sebesar EUR17,5,00 digunakan untuk mengurangi pajak yang terutang di negara Z atas penghasilan yang dikarakterisasi ulang, GloBE mengharuskan *Substitute Loss Carryforward* DTA untuk dibalikkan dan menghasilkan tambahan sebesar EUR15,00 atas Pajak Tercakup yang disesuaikan di negara Z untuk Tahun 2. Dengan demikian, Pajak Tercakup yang disesuaikan di negara Z untuk Tahun 2 adalah sebesar EUR15,00 dan tidak ada pajak tambahan sehubungan dengan negara Z pada Tahun 2. Ini adalah hasil yang sama seperti jika negara Z mengizinkan timbulnya kerugian pada Tahun 1 sehubungan dengan kerugian yang bersumber dari dalam negeri yang dapat dikompensasikan dan diterapkan pada Tahun 2.

Perhatikan bahwa penambahan pada Pajak Tercakup yang disesuaikan yang mencerminkan pembalikan *Substitute Loss Carry-forward* DTA terbatas pada jumlah kredit pajak luar negeri tambahan yang digunakan dengan alasan karakterisasi ulang pada tahun terjadinya karakterisasi ulang. Oleh karena itu, jika karakterisasi ulang penghasilan yang bersumber dari dalam negeri sebagai penghasilan yang bersumber dari luar negeri pada Tahun 2 tidak menghasilkan tambahan kredit pajak luar negeri yang diizinkan di Yurisdiksi Z pada Tahun ke-2, maka pembalikan *Substitute Loss Carry-forward* DTA tidak akan menghasilkan tambahan Pajak Tercakup yang disesuaikan di negara Z pada Tahun 2.

Tahun 1	Yang bersumber dari LN (dalam EUR)	Yang bersumber dari DN (dalam EUR)	Total (dalam EUR)
Penghasilan/ (Rugi) Entitas Konstituen A	100	(100)	0
Kredit pajak LN yang terjadi/ (yang digunakan)	30	0	30
Kerugian yang terjadi/ (yang digunakan)	0	0	0
Kredit pajak LN yang dikompensasikan	0	0	0
Pajak di negara Z (17,5%)	-	-	<u>0</u>
Laba/ (rugi) GloBE di negara Z		<u>(100)</u>	
Pajak Tercakup yang disesuaikan di negara Z		<u>(15)</u>	

Tahun 2	Yang bersumber dari LN (dalam EUR)	Yang bersumber dari DN (dalam EUR)	Total (dalam EUR)
Penghasilan/ (Rugi) Entitas Konstituen A	200	100	300
Kredit pajak LN yang terjadi/ (yang digunakan)	(35)	(17,5)	(52,2) (60 kredit pajak luar negeri yang dibatasi dengan tarif 17,5%)
Kerugian yang terjadi/ (yang digunakan)	0	0	0
Kredit pajak LN yang dikompensasikan	0	0	0
Pajak di negara Z (17,5%)	-	-	<u>0</u>
Laba/ (rugi) GloBE di negara Z		<u>100</u>	
Pajak Tercakup yang disesuaikan di negara Z		<u>15</u>	

W. CONTOH PENERAPAN PENYESUAIAN SETELAH PELAPORAN

Medea Co. merupakan subjek pajak dalam negeri negara A yang merupakan Entitas Konstituen dari Grup PMN yang tunduk pada GloBE. Pada tahun X+2 Otoritas Pajak di negara A melakukan audit atas Tahun Pajak X yang menyebabkan adanya penyesuaian atas Pajak Tercakup Medea Co menjadi kurang bayar sebesar USD1000.000,00 Atas penyesuaian ini, berdasarkan ketentuan pada Pasal 36 ayat (1), penyesuaian tersebut dilakukan sebagai penyesuaian terhadap Pajak Tercakup pada Tahun Pajak saat penyesuaian dilakukan, yaitu X+2 karena penyesuaian tersebut tidak menyebabkan adanya penurunan pajak.

X. CONTOH PENERAPAN PERUBAHAN TARIF PAJAK

1. Contoh Penerapan Penyesuaian Sehubungan dengan Penurunan Tarif Pajak

Pada Tahun Pajak 1, suatu Entitas Konstituen mengklaim EUR15,00 dari Pajak Tercakup yang berasal dari Kewajiban Pajak Tangguhan atas laba GloBE sebesar EUR100,00 dengan tarif 15%. Pada Tahun Pajak 2, yurisdiksi mengurangi tarif pajak domestiknya menjadi 10%. Dengan demikian, ketika Kewajiban Pajak Tangguhan akhirnya dibayarkan, hanya EUR10,00 pajak yang akan dibayarkan (Tarif Pajak Efektif 10%). Pasal 36 ayat (1) sampai dengan ayat (5) mengatur bahwa ketika penurunan tersebut bersifat material, pajak tambahan Tahun Pajak 1 harus dihitung ulang. Dalam kasus ini, pajak tambahan dengan jumlah EUR5,00 akan jatuh tempo pada Tahun Pajak 2 akibat penghitungan ulang tersebut.

2. Contoh Penerapan Penyesuaian Sehubungan dengan Kenaikan Tarif Pajak

Pada Tahun Pajak 1, suatu Entitas Konstituen memiliki laba GloBE sebesar EUR100,00 dan mencatat Kewajiban Pajak Tangguhan sebesar EUR10,00 (Tarif Pajak Efektif 10%) dan mengklaim jumlah tersebut sebagai Pajak Tercakup. Pada Tahun Pajak 2, yurisdiksi meningkatkan tarif pajaknya

menjadi 15%. Kewajiban Pajak Tangguhan tambahan sebesar EUR5,00 dicatat untuk tujuan akuntansi keuangan. Namun, peningkatan sebesar EUR5,00 ini tidak diperhitungkan menurut Pasal 34 ayat (2) huruf d pada Tahun Pajak 2 dan ditangguhkan hingga pembayaran pajak. Pada Tahun Pajak 3, pajak sebesar EUR15,00 (lima belas) dibayarkan dan seluruh Kewajiban Pajak Tangguhan dipulihkan. Peningkatan Kewajiban Pajak Tangguhan sebesar EUR5,00 yang dipulihkan, yang sebelumnya tidak diklaim sebagai Pajak Tercakup, diperhitungkan berdasarkan Pasal 37 ayat (2) dan ayat (3) pada Tahun Pajak 3 saat pembayaran dan diperlakukan sebagai peningkatan Pajak Tercakup melalui penerapan Pasal 34 ayat (2).

3. Contoh Penerapan Penyesuaian Sehubungan dengan Pengakuan Biaya Pajak Kini Lebih dari EUR1.000.000,00 namun Tidak Dibayar Dalam Waktu Tiga Tahun

Pada Tahun Pajak 1, suatu Entitas Konstituen mengklaim sebesar EUR10.000.000,00 dari pajak kini sebagai Pajak Tercakup yang disesuaikan. Entitas Konstituen mengajukan laporan pajak domestik yang melaporkan sebesar EUR10.000.000,00 pajak yang seharusnya dibayarkan, tetapi tidak membayarnya hingga akhir Tahun Pajak 4. Pajak tambahan pada Tahun Pajak 1 harus dihitung ulang tanpa menyertakan jumlah pajak sebesar EUR10.000.000,00 tersebut dalam perhitungan.

Y. CONTOH PENERAPAN PAJAK TAMBAHAN ADISIONAL KINI (*ADDITIONAL CURRENT TOP-UP TAX*)

1. Contoh Penyesuaian Tarif Pajak Efektif

Ketentuan mengenai penyesuaian Tarif Pajak Efektif, mengatur bahwa Entitas Konstituen dapat menghitung kembali Tarif Pajak Efektif dan pajak tambahan secara restrospektif untuk Tahun Pajak sebelumnya dengan memperhitungkan Pajak Tercakup yang disesuaikan atau Laba GloBE Bersih (atau keduanya) untuk tahun tersebut. Sebagai contoh, Pasal 22 ayat (4) yang berkaitan dengan pelepasan harta berwujud domestik, mensyaratkan penghitungan ulang tersebut dalam kaitannya dengan pemilihan yang dibuat oleh Grup PMN. Pasal-pasal terkait dengan penyesuaian Tarif Pajak Efektif meliputi Pasal 22 ayat (4), Pasal 34 ayat (5), Pasal 36, Pasal 37, Pasal 38, dan Pasal 47.

Untuk menghindari kompleksitas dan beban administratif yang terkait dengan penyampaian perubahan atas GIR dan pembayaran pajak tambahan secara terpisah, kenaikan pajak tambahan dibebankan pada Tahun Pajak saat penghitungan ulang dilakukan.

Pasal 39 ayat (1) dan (2) tidak dimaksudkan untuk mengatasi kesalahan biasa dalam penghitungan menurut GloBE atau penyesuaian laba GloBE yang timbul dari pemeriksaan atas penerapan IIR dan UTPR dari suatu Entitas Konstituen. Penyesuaian tersebut tidak dibuat secara prospektif dengan menyertakan Pajak Tambahan Adisional Kini (*Additional Current Top-up Tax*).

Sebagai contoh, jika Grup PMN salah mengklasifikasikan penghasilan bunga sebagai dividen, maka Grup PMN harus mengikuti prosedur administratif yang relevan untuk memperbaiki kesalahan tersebut. Prosedur ini meliputi pengajuan perubahan pengembalian pajak yang meningkatkan jumlah pajak tambahan yang harus dibayarkan di yurisdiksi tersebut. Demikian pula, jika kesalahan ini ditemukan oleh otoritas pajak yang relevan saat pemeriksaan, otoritas pajak dapat menyesuaikan pajak tambahan terutang pada Tahun Pajak yang relevan dan menerapkan

prosedur administratif dan aturan yang berlaku. Pasal 39 ayat (1) dan (2) hanya berlaku ketika terjadi penyesuaian terhadap suatu pos pajak domestik yang memiliki efek lanjutan pada penghitungan menurut GloBE, seperti penyesuaian penetapan harga transfer yang memengaruhi penghasilan dan kewajiban pajak Entitas Konstituen di dua atau lebih yurisdiksi.

2. Contoh Penerapan Pajak Tambahan Adisional Kini (*Additional Current Top-up Tax*) yang Disebabkan Perbedaan Permanen Berdasarkan Pasal 39 ayat (3) dan ayat (4)

Dalam suatu Tahun Pajak terdapat 2 (dua) Entitas Konstituen di yurisdiksi C. Entitas Konstituen A melaporkan Rugi GloBE sebesar EUR100,00 dan Pajak Tercakup yang disesuaikan sebesar 15. Entitas Konstituen B juga melaporkan Rugi GloBE sebesar EUR100,00 namun melaporkan Pajak Tercakup yang disesuaikan sebesar EUR18,00. Berdasarkan Pasal 31, jumlah perkiraan jumlah pajak tercakup yang disesuaikan (*expected adjusted covered tax amount*) untuk yurisdiksi C adalah EUR30,00 namun Jumlah Pajak Tercakup yang disesuaikan sebenarnya sebesar EUR33,00 karena perbedaan permanen sebesar EUR3,00 yang dihasilkan oleh Entitas Konstituen B. Pasal 31 mengatur bahwa Pajak Tambahan Adisional Kini (*Additional Current Top-up Tax*) sebesar 3 terutang berkenaan dengan yurisdiksi C untuk Tahun Pajak tersebut. Berlakunya Pasal 39 ayat (3) dan ayat (4) mengalokasikan pajak tambahan sebesar 3 tersebut kepada Entitas Konstituen B, karena Entitas Konstituen itulah yang menimbulkan perbedaan permanen.

Z. CONTOH PENERAPAN AMBANG BATAS PEREDARAN BRUTO KONSOLIDASI PADA PENGGABUNGAN DAN PEMECAHAN GRUP

1. Contoh Penerapan Ambang Batas Peredaran Bruto Konsolidasi dalam hal Penggabungan Grup

Grup A dan grup B melaporkan secara terpisah peredaran bruto terkonsolidasi masing-masing sebagai berikut:

Tahun Pajak	Peredaran Bruto Konsolidasi Grup A	Peredaran Bruto Konsolidasi Grup B	Total Peredaran Bruto Konsolidasi
1	EUR400.000.000,00	EUR400.000.000,00	EUR800.000.000,00
2	EUR300.000.000,00	EUR300.000.000,00	EUR600.000.000,00
3	EUR300.000.000,00	EUR300.000.000,00	EUR600.000.000,00
4	EUR400.000.000,00	EUR400.000.000,00	EUR800.000.000,00

Pada tahun ke-5, grup A dan grup B bergabung menjadi Grup PMN AB. Berdasarkan fakta tersebut di atas, Grup PMN AB tunduk pada GloBE pada tahun 5 karena dalam 2 dari 4 Tahun Pajak sebelumnya, jumlah peredaran bruto terkonsolidasi grup A dan grup B yang tercakup dalam Laporan Keuangan Konsolidasi masing-masing adalah EUR750.000.000,00 atau lebih (yaitu pada tahun 1, penghasilan gabungan adalah EUR 800.000.000,00 dan pada tahun 4, peredaran bruto gabungan adalah EUR 800.000.000,00).

2. Contoh Penerapan Ambang Batas Peredaran Bruto Konsolidasi

a. Entitas Tunggal Bergabung dengan Grup

Sebagai contoh, pada 1 Januari 2023 sebuah Grup PMN (yang menggunakan tahun kalender sebagai Tahun Pajaknya) mengakuisisi sebuah Entitas yang menggunakan periode pajak yang berakhir pada 30 September sebagai Tahun Pajaknya. Grup PMN terus menggunakan tahun kalender sebagai Tahun Pajaknya setelah akuisisi. Dalam skenario ini, peredaran bruto dari Entitas yang diakuisisi untuk Tahun Pajak yang berakhir pada 30 September 2022, 2021, 2020, dan 2019 digabungkan dengan peredaran bruto Grup PMN untuk empat Tahun Pajak sebelumnya yang berakhir pada 31 Desember 2022, 2021, 2020, dan 2019. Peredaran bruto Entitas untuk periode antara 1 Oktober 2022 dan 31 Desember 2022 (yang akan dimasukkan dalam laporan keuangan Entitas tersebut pada tahun berikutnya jika tidak diakuisisi) tidak dimasukkan dalam perhitungan peredaran bruto Grup PMN untuk tahun-tahun kalender 2022 atau 2023.

Pasal 40 ayat (2) memodifikasi penerapan ambang batas peredaran bruto konsolidasi dalam kasus ini dengan melakukan agregasi peredaran bruto gabungan Entitas dan grup dalam suatu tahun tertentu untuk tujuan uji penghasilan empat tahun. Dalam kasus dua Entitas tunggal yang bergabung untuk membentuk sebuah grup, peredaran bruto masing-masing Entitas (sebagaimana tercermin dalam laporan keuangan masing-masing Entitas untuk Tahun Pajak sebelum penggabungan) digabungkan untuk tujuan menerapkan ambang batas peredaran bruto konsolidasi.

Dalam kasus Entitas yang bergabung ke dalam sebuah grup, peredaran bruto yang termasuk dalam laporan keuangan Entitas tersebut untuk suatu tahun tertentu harus ditambahkan ke peredaran bruto konsolidasi grup untuk tahun yang sama. Jika periode pajak sebelumnya tidak sejalan, peredaran bruto dari Tahun Pajak harus digabungkan dengan mengambil peredaran bruto dari periode pajak yang berakhir pada atau dalam periode pajak yang digunakan oleh grup setelah Entitas bergabung.

b. Entitas Tunggal Bergabung dengan Entitas Tunggal

A Co dan B Co (yang terletak di yurisdiksi yang berbeda) merupakan Entitas tunggal dari Tahun Pajak ke-1 hingga ke-4, serta A Co dan B Co melaporkan peredaran bruto sebagai berikut:

Tahun Pajak	Peredaran Bruto A Co	Peredaran Bruto B Co	Total Peredaran Bruto A Co dan B Co
1	EUR.600.000.000,00	EUR400.000.000,00	EUR1.000.000.000,00
2	EUR600.000.000,00	EUR400.000.000,00	EUR1.000.000.000,00
3	EUR600.000.000,00	EUR400.000.000,00	EUR1.000.000.000,00
4	EUR600.000.000,00	EUR400.000.000,00	EUR1.000.000.000,00

Pada Tahun Pajak ke-5, A Co mengakuisisi B Co, membentuk sebuah grup AB, sebuah grup PMN yang melaporkan peredaran bruto terkonsolidasi sebesar EUR 1 miliar dalam Laporan Keuangan Konsolidasi Tahun Pajak ke-5.

Dalam kasus ini, grup AB yang baru terbentuk diwajibkan untuk menerapkan GloBE pada Tahun 5 (yaitu Tahun Pajak yang diuji) karena penghasilan gabungan mereka memenuhi ambang batas EUR 750.000.000,00 setidaknya dalam 2 dari 4 Tahun Pajak sebelumnya.

- c. Entitas yang Telah Melebihi Batasan Peredaran Bruto Konsolidasi Sebelum Penggabungan

Asumsikan Grup A melaporkan peredaran bruto konsolidasi dan Entitas B melaporkan penghasilan sebagai berikut:

Tahun Pajak	Peredaran Bruto Konsolidasi	Peredaran Bruto Entitas B
	Grup A	
1	EUR500.000.000,00	EUR800.000.000,00
2	EUR500.000.000,00	EUR800.000.000,00
3	EUR500.000.000,00	EUR800.000.000,00
4	EUR500.000.000,00	EUR800.000.000,00

Dalam kasus ini, ambang batas peredaran bruto konsolidasi terpenuhi untuk Tahun Pajak ke-5 (yaitu Tahun Pajak yang diuji) karena grup A dianggap telah memenuhi uji peredaran bruto konsolidasi sebesar EUR750.000.000,00 berdasarkan peredaran bruto Entitas yang diakuisisi sebesar EUR800.000.000,00 setidaknya dalam 2 dari 4 tahun pajak sebelumnya.

3. Contoh Penerapan Ambang Batas Peredaran Bruto Konsolidasi pada Pemecahan Menjadi Dua atau Lebih Grup

- a. Contoh Perlakuan Peredaran Bruto Tahun Pertama Setelah Pemecahan

Grup A memiliki Tahun Pajak yang sama dengan tahun kalender. Entitas Induk Utama dari grup A mendistribusikan semua saham dari subgroup B kepada pemegang sahamnya pada 30 Juni Tahun 1. Distribusi ini dianggap sebagai pemecahan berdasarkan Pasal 40 ayat (5) dan mengakibatkan pembentukan grup B. Tahun Pajak grup A berakhir pada 31 Desember Tahun 1. Dalam kasus ini, Pasal 40 ayat (4) huruf a menguji peredaran bruto konsolidasi grup A untuk Tahun 1 karena ini adalah Tahun Pajak yang diuji pertama yang berakhir setelah pemecahan. Pasal 40 ayat (4) huruf a juga menguji peredaran bruto konsolidasi grup B untuk Tahun Pajak yang diuji pertamanya yang berakhir setelah pemecahan. Berdasarkan Pasal 40 ayat (4) huruf a, dalam hal suatu Grup PMN melakukan pemecahan menjadi 2 atau lebih grup, nilai peredaran bruto konsolidasi dianggap terpenuhi apabila pada Tahun Pajak pertama saat dilakukannya pemecahan, grup hasil pemecahan memiliki peredaran bruto tahunan paling sedikit EUR750.000.000,00 (tujuh ratus lima puluh juta

Euro) pada tahun tersebut. Jika grup B mengadopsi atau mempertahankan tahun kalender sebagai Tahun Pajaknya, maka Pasal 40 ayat (4) huruf a akan berlaku untuk Tahun Pajak grup B yang berakhir pada 31 Desember Tahun 1 karena itu adalah tahun pertama grup B yang diuji yang berakhir setelah pemecahan.

Namun, karena Tahun Pajak yang diuji pertama dari grup B terdiri dari periode selain 12 bulan, maka ambang batas EUR750.000.000,00 harus disesuaikan secara proporsional sesuai dengan Pasal 2 ayat (2).

b. Contoh Perlakuan Penghasilan Tahun Kedua sampai dengan Keempat Setelah Pemecahan

Pasal 40 ayat (4) huruf b menentukan bahwa untuk Tahun Pajak yang diuji kedua hingga keempat setelah pemecahan, ambang batas peredaran bruto konsolidasi yang diatur pada Pasal 2 ayat (1) dianggap terpenuhi oleh sebuah grup yang mengalami pemecahan jika memiliki peredaran bruto tahunan sebesar EUR750.000.000,00 atau lebih dalam setidaknya 2 Tahun Pajak setelah pemecahan. Seperti halnya Pasal 40 ayat (4) huruf a, ketentuan Pasal 40 ayat (4) huruf b ini mempertimbangkan peredaran bruto tahunan dari Tahun Pajak yang sedang diuji. Sebagai contoh, sebuah grup yang mengalami pemecahan memenuhi pengujian pada Tahun Pajak kedua (yaitu Tahun Pajak yang diuji), jika memiliki peredaran bruto konsolidasi sebesar EUR750.000.000,00 atau lebih dalam Tahun Pajak ke-1 dan ke-2 setelah pemecahan.

4. Contoh Penerapan Penggabungan

Ketentuan Pasal 40 ayat (3) huruf a diterapkan dalam hal sebuah Grup diakuisisi oleh Grup lain dalam transaksi tunai atau ketika dua Grup terpisah digabung di bawah pengendalian yang sama dari Entitas Induk Utama baru. Ketentuan tersebut mengatur bahwa "seluruh atau sebagian besar" Entitas yang menjadi anggota dari grup terpisah menjadi anggota dari grup gabungan. Hal ini tidak akan berlaku apabila sebuah grup menjual semua Entitas yang membentuk suatu divisi bisnis kecuali jika divisi tersebut mewakili hampir semua bisnis dari Grup yang menjual.

Pasal 40 ayat (3) huruf a dan huruf b memerlukan pembentukan "grup gabungan" baru. Definisi istilah "grup" harus dipertimbangkan untuk menentukan apakah Grup baru terbentuk. Sebagai contoh, definisi tersebut tidak terpenuhi dalam hal 2 (dua) grup diakuisisi oleh sebuah dana Investasi yang tidak diwajibkan untuk mengkonsolidasikannya dengan basis per akun. Dalam hal ini, dana Investasi dan 2 (dua) grup tersebut tidak membentuk "grup gabungan" karena harta, kewajiban, penghasilan, beban, dan arus kas dari Entitas mereka dilaporkan dalam Laporan Keuangan Konsolidasi yang berbeda.

AA. CONTOH PENERAPAN ENTITAS KONSTITUEN YANG BERGABUNG DENGAN DAN BERPISAH DARI GRUP PMN

Grup ABC menjual semua saham C Co, Entitas Konstituen yang sepenuhnya dimilikinya, kepada Grup DEF dengan harga EUR200,00 pada tanggal 30 September di tahun 2. C Co memiliki satu harta, yang merupakan Harta Berwujud yang Memenuhi Syarat yang memiliki nilai tercatat sebesar EUR100,00 seperti yang tercatat untuk tujuan penyusunan Laporan Keuangan Konsolidasi Grup ABC pada akhir tahun 1 (yang juga merupakan nilai tercatat pada awal Tahun 2). Nilai tercatat dari harta tersebut pada akhir tahun 2 adalah EUR20,00 karena C Co mengklaim EUR80,00 dari penyusutan terkait harta tersebut selama

periode di mana harta tersebut dimiliki oleh Grup ABC di Tahun 2. Tahun Pajak berakhir pada bulan Desember.

Perhitungan nilai tercatat dari harta untuk tujuan Pasal 8 ayat (2) sampai dengan ayat (4) harus didasarkan pada rata-rata nilai tercatat pada awal dan akhir Tahun Pajak Pelaporan sebagaimana tercatat untuk penyusunan Laporan Keuangan Konsolidasi dari Entitas Induk Utama sebagaimana dimaksud dalam Pasal 8 ayat (4). Berdasarkan Pasal 41 ayat (1) huruf e, nilai tercatat harus disesuaikan secara proporsional dengan jumlah Tahun Pajak yang relevan di mana C Co menjadi anggota Grup ABC. Oleh karena itu, nilai tercatat dari harta untuk Grup ABC adalah EUR45,00 $[(\text{EUR}100,00 + \text{EUR}20,00)/2] \times (9/12)$.

Dalam kasus Grup DEF, nilai tercatat dari Harta Berwujud yang Memenuhi Syarat yang diakuisisi dari C Co pada awal Tahun Pajak Pelaporan (Tahun 2) adalah nol. Namun, pada akhir Tahun 2, nilai tercatatnya adalah EUR200,00 karena Laporan Keuangan Konsolidasi dari Entitas Induk Utama mencerminkan nilai wajar dari harta berdasarkan biaya akuisisi tidak langsung dari harta tersebut yang disesuaikan dengan penyusutan yang terakumulasi oleh Grup DEF. Dengan mempertimbangkan nilai tercatat dari harta pada awal dan akhir Tahun Pajak Pelaporan (Tahun 2) Grup DEF dan rentang waktu Tahun 2 di mana C Co menjadi anggota Grup DEF, nilai tercatat dari harta berdasarkan Pasal 41 ayat (1) huruf e, adalah sebesar EUR25,00 $[(\text{EUR}0,00 + \text{EUR}200,00)/2] \times (3/12)$.

BB. CONTOH PENERAPAN PENGALIHAN HARTA DAN KEWAJIBAN

Dalam Pasal 42 ayat (8) huruf a, laba atau rugi yang terkait dengan harta dan kewajiban yang akan dimasukkan dalam penghitungan Laba atau Rugi GloBE awalnya ditentukan berdasarkan Pasal 42 ayat (8) huruf a angka 1) sesuai dengan selisih antara nilai tercatat untuk tujuan akuntansi keuangan dari harta atau kewajiban tersebut sesaat sebelum tanggal peristiwa yang memicu penyesuaian pajak (peristiwa pemicu), dan nilai wajar harta atau kewajiban tersebut segera setelah peristiwa pemicu.

Sebagai contoh: PT A mencatat nilai wajar harta sesaat setelah peristiwa pemicu sebesar EUR800.000,00 dan nilai tercatat berdasarkan akuntansi sesaat sebelum peristiwa pemicu adalah sebesar EUR1000.000,00 setelah memperhitungkan depresiasi dan penyesuaian lainnya. Kerugian yang tidak memenuhi syarat sebesar EUR50.000,00. Pengalihan harta tersebut terkait dengan reorganisasi GloBE, PT A melakukan pemilihan terkait pengalihan harta dan kewajiban berdasarkan Pasal 42.

Berdasarkan Pasal 42 ayat (8) huruf a angka 1) keuntungan atau kerugian yang dicatat dalam Laba atau Rugi GloBE PT A adalah sebesar EUR250.000 $((\text{EUR}1000.000,00 - \text{EUR}800.000,00) + \text{EUR}50.000,00)$

Nilai tercatat dari harta atau kewajiban sebelum peristiwa pemicu dapat dihitung dengan mengurangkan depresiasi atau penyesuaian penilaian lainnya dari nilai tercatat harta atau kewajiban pada awal Tahun Pajak.

Dalam hal peristiwa pemicu merupakan akuisisi Kepentingan Kepemilikan dalam Entitas Konstituen, nilai wajar semua harta dan kewajiban Entitas Konstituen biasanya sebanding dengan biaya akuisisi Kepentingan Kepemilikan tersebut. Karena peristiwa pemicu dapat terjadi sebagai hasil dari, atau terkait dengan, Reorganisasi GloBE, Pasal 42 ayat (8) huruf a angka 2) mengurangi (atau menambah) jumlah keuntungan (atau kerugian) yang ditentukan berdasarkan Pasal 42 ayat (8) huruf a angka 1) dengan jumlah keuntungan (atau kerugian) yang sudah diakui sebagai keuntungan

atau kerugian tidak memenuhi syarat. Dengan demikian, Pasal 42 ayat (8) huruf a angka 2) mencegah adanya duplikasi keuntungan dan kerugian yang sudah dimasukkan dalam penghitungan Laba atau Rugi GloBE berdasarkan Pasal 42 ayat (5) dan ayat (6) .

CC. CONTOH PENERAPAN GLOBE USAHA PATUNGAN (*JOINT VENTURE*)

1. Contoh Penghitungan Pajak Tambahan pada Grup Usaha Patungan (*Joint Venture Group*)
 - a. Entitas Induk Utama atau Entitas Induk lain yang menerapkan IIR harus mengalokasikan pajak tambahan dari usaha patungan (*joint venture*) atau anak usaha dari usaha patungan (*joint venture subsidiaries*) berdasarkan bagian yang dapat dialokasikan dari pajak tambahan tersebut. Sebagai contoh, Tara Co memiliki 50% dari Kepentingan Kepemilikan JV Co, suatu usaha patungan (*joint venture*) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 43 ayat (1). JV Co memiliki 80% dari Kepentingan Kepemilikan Eda Co (sebuah anak usaha dari usaha patungan (*joint venture subsidiaries*) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 43 ayat (3). JV Co dan Eda Co keduanya merupakan Entitas Konstituen yang Dikenai Pajak Rendah dan masing-masing memiliki pajak tambahan sebesar EUR100,00. Bagian yang dapat dialokasikan dari pajak tambahan JV Co oleh Entitas Induk Utama adalah EUR50,00 (EUR100,00 x 50%). Bagian yang dapat dialokasikan dari pajak tambahan Eda Co oleh Entitas Induk Utama adalah EUR40,00 (EUR100,00 x 50% x 80%).
 - b. Asumsikan Entitas Induk Utama memiliki 50% Kepentingan Kepemilikan JV Co, suatu usaha patungan (*joint venture*) yang tunduk pada Pasal 35. JV Co memiliki 80% Kepentingan Kepemilikan Sub Co (sebuah Anak Usaha JV Co) juga tunduk pada Pasal 43. JV Co dan Sub Co keduanya merupakan Entitas Konstituen yang Dikenai Pajak Rendah dan masing-masing memiliki pajak tambahan sebesar EUR100,00. Pajak tambahan grup usaha patungan (*joint venture group*) adalah EUR90,00 yang berasal dari penjumlahan pajak tambahan JV Co sebesar EUR50,00 (EUR100,00 x 50%) dan pajak tambahan Sub Co sebesar EUR40,00 (EUR100,00 x 50% x 80%).

DD. CONTOH PENERAPAN GRUP PMN MULTIINDUK (*MULTI-PARENTED MNE GROUPS*)

1. Contoh Definisi Grup PMN Multiinduk (*multi-parented MNE Groups*)

Dua grup domestik terpisah masing-masing dapat memiliki 50% Kepentingan Kepemilikan suatu Entitas yang berada di yurisdiksi lain atau Entitas domestik dengan Bentuk Usaha Tetap di yurisdiksi lain. Dalam hal ini, Entitas tersebut akan dianggap sebagai usaha patungan (*joint venture*) oleh masing-masing grup secara individual. Namun, jika Entitas Induk Utama dari kedua grup merupakan bagian dari *stapled structure* atau *dual-listed arrangement*, usaha patungan (*joint venture*) tersebut menjadi Entitas Konstituen dari grup gabungan dan karena Entitas tersebut berada di yurisdiksi lain, grup gabungan tersebut menjadi Grup PMN multiinduk (*multi-parented MNE Groups*).

GloBE hanya berlaku untuk Grup PMN, dan oleh karena itu, definisi grup PMN multiinduk (*multi-parented MNE groups*) mengharuskan setidaknya satu Entitas atau Bentuk Usaha Tetap dari grup gabungan harus berlokasi di yurisdiksi yang berbeda dari entitas lain dalam grup gabungan tersebut. Frasa "grup gabungan" dimasukkan dalam definisi tersebut untuk mengakomodasi situasi di mana dua grup domestik memegang Kepentingan Kepemilikan suatu Entitas yang berada di yurisdiksi lain,

tetapi mereka hanya memegang Kepentingan Pengendali atas Entitas tersebut ketika mereka beroperasi sebagai grup gabungan.

Pasal 44 ayat (5) huruf b mengatur bahwa suatu Entitas selain Entitas yang dikecualikan akan dianggap sebagai Entitas Konstituen dari Grup PMN multiinduk (*multi-parented MNE Groups*) jika dikonsolidasi dengan basis per akun oleh Grup tersebut atau Kepentingan Pengendali Entitas dimiliki oleh Entitas dari Grup tersebut. Tujuan dari Pasal 44 ayat (5) huruf b adalah untuk memperluas definisi Entitas Konstituen untuk mencakup Entitas yang tidak akan memenuhi definisi tersebut jika setiap Grup diuji secara terpisah, tetapi tetap dimasukkan dengan basis per akun dalam Laporan Keuangan Konsolidasi Grup PMN multiinduk (*multi-parented MNE Groups*). Selain itu, Entitas ini dianggap sebagai Entitas Konstituen jika tidak dikonsolidasi dengan basis per akun oleh Grup PMN multiinduk (*multi-parented MNE Groups*) tetapi Kepentingan Pengendali mereka dimiliki oleh Entitas dari Grup PMN multiinduk (*multi-parented MNE Groups*).

Sebagai contoh, Grup PMN 1 dan Grup PMN 2 bersama-sama membentuk suatu Grup PMN multiinduk (*multi-parented MNE Groups*). Entitas Induk Utama dari setiap Grup PMN memegang 50% Kepentingan Kepemilikan suatu Entitas. Jika setiap Grup PMN diperlakukan sebagai Grup terpisah berdasarkan aturan, kinerja keuangan Entitas tersebut akan dilaporkan dengan metode ekuitas dan oleh karena itu, Entitas tersebut akan dianggap sebagai usaha patungan (*joint venture*). Namun, mengingat bahwa Grup PMN multiinduk (*multi-parented MNE Groups*) secara bersama-sama memegang Kepentingan Pengendali dari Entitas tersebut, diharapkan bahwa Entitas tersebut akan dikonsolidasi dengan basis per akun, dan oleh karena itu, dianggap sebagai Entitas Konstituen dari Grup PMN. Dalam kasus di mana Entitas tersebut tidak dikonsolidasi dengan basis per akun, tetapi akan dianggap sebagai Entitas Konstituen karena Kepentingan Pengendali dari Entitas tersebut dimiliki oleh Entitas dari Grup PMN multiinduk (*multi-parented MNE Groups*). Hal yang sama berlaku, misalnya, jika setiap Grup PMN memegang 30% Kepentingan Pengendali dari Entitas tersebut.

2. Contoh Penerapan Penghitungan IIR Entitas Induk dari Grup PMN Multiinduk (*Multi-Parented MNE Groups*)

Grup PMN 1 memiliki 60% dari Kepentingan Kepemilikan Sub Co, sementara 40% sisanya dimiliki oleh Grup PMN 2. Kedua grup tersebut merupakan bagian dari Grup PMN multiinduk (*multi-parented MNE Groups*). Sub Co memiliki seluruh Kepentingan Kepemilikan dari suatu Entitas Konstituen yang Dikenai Pajak Rendah. Jika setiap Grup PMN dievaluasi secara terpisah, Sub Co akan menjadi Entitas Induk yang Dimiliki Sebagian (*Partially-Owned Parent Entity*) dari Grup PMN 1 karena lebih dari 20% Kepentingan Kepemilikannya dimiliki oleh pihak yang bukan Entitas Konstituen Grup PMN 1. Namun, mengingat bahwa Grup PMN 1 dan Grup PMN 2 dianggap sebagai satu Grup PMN tunggal, maka 100% Kepentingan Kepemilikan Sub Co dimiliki oleh Entitas Konstituen dan oleh karena itu, Sub Co tidak memenuhi definisi Entitas Induk yang Dimiliki Sebagian (*Partially-Owned Parent Entity*). Dalam hal ini, Entitas Induk Utama dari Grup PMN 1 dan Grup PMN 2 akan menerapkan IIR

berdasarkan bagian yang dapat dialokasikan dari pajak tambahan (60% dan 40%, masing-masing).

Terdapat kemungkinan bahwa hanya satu dari Entitas Induk Utama dari Grup PMN Multiinduk (*multi-parented MNE groups*) tunduk pada *Qualified IIR*. Dalam kasus tersebut, penerapan pendekatan dari atas ke bawah (*top-down*) sesuai dengan Pasal 14 ayat (3) akan bergantung pada struktur kepemilikan hukum dari Grup PMN Multiinduk (*multi-parented MNE groups*).

Sebagai contoh, jika seluruh Kepentingan Kepemilikan dari suatu Entitas Induk Antara, yang dimiliki oleh Grup PMN multiinduk (*multi-parented MNE groups*), dimiliki oleh Entitas Induk Utama yang tunduk pada *Qualified IIR*, maka Pasal 14 ayat (3) huruf a menonaktifkan kewajiban Entitas Induk Antara untuk menerapkan IIR. Namun, jika kedua Entitas Induk Utama memegang Kepentingan Kepemilikan dalam Entitas Induk Antara maka Pasal 14 ayat (3) huruf a tidak berlaku karena salah satu Entitas Induk Utamanya tidak tunduk pada *Qualified IIR*. Dalam kasus terakhir ini, Entitas Induk Antara diwajibkan untuk menerapkan IIR berdasarkan bagian yang dapat dialokasikan dari pajak tambahan dari Entitas Konstituen yang Dikenai Pajak Rendah, dan Entitas Induk Utama yang tunduk pada *Qualified IIR* akan mengurangi bagian yang dapat dialokasikan dari pajak tambahan Entitas Konstituen yang Dikenai Pajak Rendah dimaksud sesuai dengan Pasal 16.

EE. CONTOH PENERAPAN ENTITAS INDUK UTAMA YANG MERUPAKAN *FLOW-THROUGH ENTITY*

1. Contoh Penerapan Entitas Induk Utama yang Merupakan *Flow-Through Entity* dalam hal Pemegang Kepentingan Kepemilikan Dikenai Pajak atas Laba untuk Suatu Periode yang Berakhir Dalam Waktu 12 Bulan Sejak Akhir Tahun Pajak Grup PMN

Contoh 1:

A Co adalah *Flow-through Entity* yang merupakan Entitas Induk Utama dari suatu Grup PMN. A Co berlokasi di yurisdiksi A dan memiliki Tahun Pajak yang berakhir pada 31 Januari. Nn. Erni adalah individu yang merupakan wajib pajak di yurisdiksi A, sedangkan Tn. Andra adalah individu yang merupakan wajib pajak di yurisdiksi B. Nn. Erni dan Tn. Andra masing-masing memiliki 50% Kepentingan Kepemilikan di A Co. Untuk Tahun Pajak yang berakhir pada 31 Januari Tahun 1, A Co melaporkan penghasilan sebesar EUR140.000,00 baik untuk tujuan penghitungan PPh domestik maupun GloBE.

Berdasarkan ketentuan pajak yurisdiksi A, sebesar EUR70.000,00 dari penghasilan A Co dimasukkan dalam penghasilan yang dikenakan pajak untuk Nn. Erni pada tahun kalender yang berakhir pada 31 Desember Tahun 1. Penghitungan penghasilan yang dikenakan pajak untuk Nn. Erni juga mencakup kerugian sebesar EUR50.000,00 dari bisnis lain yang dijalankan di yurisdiksi A. Penghasilan yang dikenakan pajak untuk Nn. Erni berdasarkan hukum pajak yurisdiksi A adalah EUR20.000,00 (EUR70.000,00 - EUR50.000,00), dan Nn. Erni dikenakan pajak di yurisdiksi A dengan tarif sebesar 20% dari penghasilan yang dikenakan pajak tersebut.

Berdasarkan ketentuan pajak yurisdiksi A, Tn. Andra dianggap memiliki Bentuk Usaha Tetap di yurisdiksi A dan penghasilan yang dikenakan pajak

dari Bentuk Usaha Tetap tersebut termasuk EUR70.000,00 dari penghasilan yang dikenakan pajak A Co. Tn. Andra dikenakan pajak di yurisdiksi A dengan Tarif Nominal sebesar 20% dari penghasilan Bentuk Usaha Tetap tersebut untuk tahun kalender yang berakhir pada 31 Desember Tahun ke-1.

Flow-through Entity yang merupakan Entitas Induk Utama mengurangi laba GloBE-nya sesuai dengan Pasal 45 ayat (1) huruf a angka 1 sebesar jumlah laba GloBE yang dapat diatribusikan kepada Kepentingan Kepemilikan dalam hal:

- a. pemegang Kepentingan Kepemilikan dikenakan pajak atas laba tersebut untuk suatu periode yang berakhir dalam waktu 12 (dua belas) bulan sejak akhir Tahun Pajak Grup PMN, dan
- b. pemegang Kepentingan Kepemilikan dikenai pajak atas seluruh laba tersebut pada Tarif Nominal yang sama atau lebih dari Tarif Minimum.

Nn. Erni dikenakan pajak atas bagian laba GloBE A Co untuk periode pajak yang berakhir pada 31 Desember Tahun 1, yang berada dalam waktu 12 bulan setelah akhir Tahun Pajak A Co yang berakhir pada 31 Januari Tahun ke-1, meskipun pembayaran kewajiban pajak Nn. Erni tidak jatuh tempo dalam waktu 12 bulan setelah akhir Tahun Pajak A Co. Selanjutnya, Nn. Erni dikenakan pajak atas bagian laba GloBE A Co pada tarif nominal yang sama atau melebihi Tarif Minimum.

Nn. Erni dikenakan pajak atas seluruh jumlah penghasilan tersebut, meskipun diperbolehkan mengurangkan bagian laba GloBE A Co-nya dengan kerugian dari bisnis lain dalam menghitung penghasilan yang dikenakan pajak di yurisdiksi A. Oleh karena itu, A Co mengurangi laba GloBE-nya untuk Tahun Pajak yang berakhir pada 31 Januari Tahun 1 sesuai dengan Pasal 45 ayat (1) huruf a angka 1 sebesar EUR70.000,00 untuk Kepentingan Kepemilikan yang dimiliki oleh Nn. Erni. A Co akan mengurangi Pajak Tercakup secara proporsional sesuai dengan Pasal 45 ayat (4).

Tn. Andra dikenakan pajak atas bagian laba GloBE A Co untuk periode pajak yang berakhir dalam waktu 12 bulan setelah akhir Tahun Pajak A Co. Tn. Andra juga dikenai pajak atas seluruh jumlah penghasilan tersebut pada Tarif Nominal yang sama atau melebihi Tarif Minimum. Oleh karena itu, A Co mengurangi laba GloBE-nya untuk Tahun Pajak yang berakhir pada 31 Januari Tahun 1 sesuai dengan Pasal 45 ayat (1) huruf a angka 1 sebesar EUR70.000,00 untuk Kepentingan Kepemilikan yang dimiliki oleh Tn. Andra.

Tabel penjelasan contoh di atas disajikan sebagai berikut.

	Nn. Erni	Tn. Andra
Laba GloBE	EUR70.000,00	EUR70.000,00
Pajak pada Tarif Minimum	15%	15%
Tarif Nominal	20%	20%
Pengurangan laba GloBE berdasarkan Pasal 45 ayat (1) huruf a angka 1	Ya	Ya

Contoh 2:

C Co adalah *Flow-through Entity* yang merupakan *tax transparent entity* serta merupakan Entitas Induk Utama dari suatu Grup PMN. C Co berlokasi di yurisdiksi C di mana Tarif Nominal sebesar 5% berlaku. Penghasilan kena pajak dan laba GloBE C Co untuk Tahun Pajak yang berakhir pada 31 Desember Tahun 1 adalah EUR200.000,00 Pajak Tercakup yang disesuaikan atas C Co terhadap penghasilannya adalah EUR10.000,00 (5% x EUR200.000,00) dan pajak tersebut memenuhi definisi Pajak Tercakup.

Tn. Frans adalah orang pribadi yang merupakan penduduk di yurisdiksi C yang memiliki 50% Kepentingan Kepemilikan di C Co. Bagian Tn. Frans dari penghasilan C Co untuk Tahun 1 adalah EUR95.000 (50% x [EUR200.000,00 - EUR10.000,00]). Tn. Frans dikenakan Tarif Nominal untuk orang pribadi sebesar 11% berdasarkan tahun kalender. Bagian Tn. Frans dari penghasilan C Co untuk Tahun Pajak yang berakhir pada 31 Desember Tahun 1 dimasukkan dalam penghasilan kena pajak di yurisdiksi C untuk tahun kalender yang berakhir pada 31 Desember Tahun 1. Tn. Frans tidak berhak mengurangi pajak yurisdiksi C yang dikenakan pada bagian penghasilannya dari C Co sebagai akibat dari pajak yurisdiksi C yang dikenakan pada penghasilan tersebut.

C Co tidak dapat mengurangi laba GloBE-nya sesuai dengan Pasal 45 ayat (1) huruf a angka 1 karena Tarif Nominal untuk orang pribadi yang berlaku bagi Tn. Frans adalah 11%, yang merupakan Tarif Nominal di bawah Tarif Minimum. Namun, sebuah *Flow-through Entity* yang merupakan Entitas Induk Utama mengurangi laba GloBE-nya sesuai dengan Pasal 45 ayat (1) huruf a angka 1.

Tn. Frans secara wajar diharapkan membayar pajak sebesar EUR10.450 (11% x EUR95.000,00 laba setelah pajak dari C Co) di yurisdiksi C. Jumlah pajak yang dibayar oleh Tn. Frans dan C Co atas EUR100.000,00 laba GloBE yang dapat diatribusikan kepada Tn. Frans adalah EUR15.450,00 (EUR10.450,00 dibayar oleh Tn. Frans + EUR5.000,00 (5% x EUR100.000,00) dibayar oleh C Co), yang melebihi jumlah EUR15.000,00 yang dihasilkan dari mengalikan seluruh jumlah laba tersebut dengan Tarif Minimum (15% x EUR100.000,00). Oleh karena itu, C Co akan mengurangi laba GloBEnya sebesar EUR200.000,00 pada Tahun 1 dengan EUR100.000,00 laba GloBE yang dapat diatribusikan kepada Kepentingan Kepemilikan Tn. Frans. C Co akan mengurangi Pajak Tercakup secara proporsional sesuai dengan Pasal 45 ayat (4).

Tabel penjelasan contoh di atas disajikan sebagai berikut.

	Dalam EUR
Laba GloBE	100.000
Pajak pada Tarif Minimum	15.000
Pajak (C Co)	5.000
Pajak (Tn. Frans)	10.450
Jumlah Pajak	15.450
Pengurangan laba GloBE berdasarkan Pasal 45 ayat (1) huruf a angka 2	Ya

Contoh 3:

Informasinya sama dengan contoh 2, kecuali bahwa:

Tn. Frans mendapatkan kredit pajak, bukan pengurangan, untuk pajak yang dibayarkan oleh C Co atas bagian penghasilan Tn. Frans.

Berdasarkan ketentuan, bagian Tn. Frans atas penghasilan sebelum pajak C Co untuk Tahun 1 adalah sebesar EUR100.000,00 (=50% x EUR200.000,00)

Tn. Frans diharapkan membayar pajak sebesar EUR6.000,00 (=11% x EUR100.000,00 (penghasilan sebelum pajak dari C Co) – EUR5000,00 kredit pajak). Jumlah pajak yang dibayar oleh Tn. Frans dan C Co atas penghasilan GloBE yang dapat diatribusikan kepada Tn. Frans adalah sebesar EUR11.000,00 (=EUR6.000,00 dibayar oleh Tn. Frans dan EUR5000,00 dibayar oleh C Co, yang tidak melebihi jumlah EUR15.000,00 yang berasal dari perkalian antara jumlah penuh penghasilan dengan Tarif Minimum (EUR100.000,00 x 15%). Oleh karena itu, C Co tidak berhak untuk mengurangi penghasilan GloBE-nya yang sebesar EUR200.000,00 pada tahun 1 dengan penghasilan GloBE sebesar EUR100.000,00 yang dapat diatribusikan kepada kepemilikan Tn. Frans sebagaimana diatur dalam Pasal 45 ayat (1) huruf a angka 2.

Tabel penjelasan contoh di atas disajikan sebagai berikut.

	Dalam EUR
Laba GloBE	100.000
Pajak pada Tarif Minimum	15.000
Pajak (C Co)	5.000
Pajak (Tn. Frans)	6.000
Jumlah Pajak	11.000
Pengurangan laba GloBE berdasarkan Pasal 45 ayat (1) huruf a angka 2	Tidak

Contoh 4:

A Co adalah Entitas Induk Utama dari Grup ABC. A Co adalah *Flow-through Entity* dan *tax transparent entity* yang dibuat di yurisdiksi A dengan dua pemilik, masing-masing memegang 50% Kepentingan Kepemilikan. A Co melakukan operasi bisnis di yurisdiksi A dan yurisdiksi B. Tempat usaha di mana A Co melakukan operasi bisnis di yurisdiksi B menimbulkan sebuah Bentuk Usaha Tetap di yurisdiksi B. Secara keseluruhan, A Co menghasilkan laba GloBE sebesar EUR300,00 di yurisdiksi A dan yurisdiksi B selama satu Tahun Pajak.

Menurut ketentuan Pasal 27 dan Pasal 28, penghasilan A Co sebesar EUR100,00 dialokasikan ke Bentuk Usaha Tetap yang berada di yurisdiksi B sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat (8) huruf a. Yurisdiksi B memberlakukan pajak kepada pemilik A Co terkait penghasilan EUR100,00 yang dialokasikan ke Bentuk Usaha Tetap dengan Tarif Nominal 15% dan setiap pemilik membayar pajak EUR7,50 kepada yurisdiksi B (total EUR15,00).

Di yurisdiksi B, pemegang Kepentingan Kepemilikan A Co dikenai pajak dengan Tarif Nominal yang sama dengan Tarif Minimum dan wajar diharapkan bahwa pajak EUR7,50 yang dibayarkan oleh setiap pemegang sama dengan jumlah penghasilan masing-masing pemegang dari penghasilan Bentuk Usaha Tetap yang dikalikan dengan Tarif Minimum, atau EUR7,5 (penghasilan EUR50 x Tarif Minimum 15%). Oleh karena itu, laba GloBE Bentuk Usaha Tetap dikurangi sebesar EUR100,00 di yurisdiksi B sesuai dengan Pasal 45 ayat (5).

Tabel penjelasan contoh di atas disajikan sebagai berikut:

A Co	Yurisdiksi B
Alokasi Penghasilan (EUR)	100
Tarif pajak	15%
Pajak dibayar (EUR)	15
Selisih pajak dibayar dengan pajak Tarif Minimum (EUR)	0
Pengurangan pajak berdasarkan Pasal 45 ayat (5)	Ya

2. Contoh Penerapan Entitas Induk Utama yang Merupakan *Flow-Through Entity* dalam Hal Pemegang Kepentingan Kepemilikan Merupakan Orang Pribadi

Pasal 45 ayat (1) huruf b angka 2 mengatur laba GloBE pada suatu Tahun Pajak dari *Flow-through Entity* yang merupakan Entitas Induk Utama dari Grup PMN harus dikurangi dengan jumlah laba GloBE yang diatribusikan ke setiap Kepentingan Kepemilikan dalam hal pemegang Kepentingan Kepemilikan merupakan orang pribadi yang memegang Kepentingan Kepemilikan yang secara agregat, memiliki hak atas 5% (lima persen) atau kurang dari laba dan harta Entitas Induk Utama. Sebagai contoh, hal ini berarti bahwa Kepentingan Kepemilikan yang memberikan hak atas 51% dari laba akan berada di luar cakupan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 45 ayat (1) huruf b, meskipun memberikan hak kurang dari 5% dari harta. Besarnya Kepentingan Kepemilikan setiap orang pribadi ditentukan pada akhir Tahun Pajak. Pasal 45 ayat (1) huruf b angka 2 ini hanya berlaku dalam hal Kepentingan Kepemilikan dari Entitas Induk Utama dipegang langsung oleh orang pribadi.

FF. CONTOH PENERAPAN ENTITAS INDUK UTAMA YANG TUNDUK PADA REZIM DIVIDEN YANG DAPAT DIKURANGKAN (*DEDUCTIBLE DIVIDEND REGIME*)

Suatu Entitas Induk Utama memiliki laba bersih akuntansi keuangan sebesar EUR90,00 setelah mengakui beban Pajak Tercakup sebesar EUR10,00. Entitas Induk Utama tersebut mendistribusikan laba sebesar EUR90,00 dimana Entitas Induk Utama dimaksud menerima pengurangan berdasarkan rezim dividen yang dapat dikurangkan (*deductible dividend regime*). Namun, laba GloBE Entitas Induk Utama tersebut adalah EUR100,00 karena Pajak Tercakup sebesar EUR10,00 ditambahkan kembali ke laba atau rugi bersih akuntansi keuangan berdasarkan Pasal 21 ayat (2) huruf a. Oleh karena itu, distribusi sebesar EUR90,00 tersebut tidak akan mengurangi laba GloBE sebesar EUR100,00 menjadi nol.

Ketentuan Pasal 46 ayat (6) mengatur bahwa pengurangan tambahan sebesar EUR10,00 terhadap laba GloBE Entitas Induk Utama tersebut untuk memastikan bahwa Grup PMN tidak dikenakan pajak tambahan terkait Pajak Tercakup yang ditambahkan kembali ke penentuan Laba atau Rugi GloBE.

GG. CONTOH PENERAPAN *ELIGIBLE DISTRIBUTION TAX SYSTEMS*

Untuk menghitung *disposition recapture ratio*, dapat menggunakan rumus sebagai berikut:

$$\text{Disposition Recapture Ratio} = \frac{\text{Laba GloBE dari Entitas Konstituen}}{\text{Laba Bersih GloBE di suatu Negara}}$$

Contoh:

A Co adalah Entitas Konstituen dari sebuah Grup PMN dan berada di yurisdiksi dengan *eligible distribution tax regime*. Distribusi dan *deemed distribution* dikenai pajak dengan tarif 15%. Sebuah pemilihan sesuai dengan Pasal 47 ayat (1) dibuat untuk Tahun 1, Tahun 2, dan Tahun 3 terkait dengan yurisdiksi tersebut. A Co tidak melakukan distribusi aktual atau *deemed distribution* pada Tahun 1, Tahun 2, atau Tahun 3.

Pada Tahun 1, A Co memperoleh laba GloBE sebesar EUR100,00 dan mencatat *deemed distribution tax* sebesar EUR15,00 sesuai dengan Pasal 47 ayat (3) huruf a. Oleh karena itu, saldo *deemed distribution tax recapture account* pada akhir Tahun 1 adalah sebesar EUR15,00 sebagaimana dimaksud dalam Pasal 47 ayat (5).

Pada Tahun 2, A Co mengalami Rugi GloBE Bersih sebesar EUR120,00. Berdasarkan Pasal 47 ayat (7) huruf b, Rugi GloBE Bersih dikalikan dengan Tarif Minimum EUR120,00 x 15% = EUR18,00 dan EUR15,00 digunakan untuk mengurangi *deemed distribution tax recapture account* menjadi EUR0. Kelebihan dari *deemed distribution tax recapture account* sebesar EUR3,00 (EUR18,00 - EUR15,0), ditambahkan ke *recapture account loss carry-forward*.

Pada Tahun 3, A Co memperoleh laba GloBE sebesar EUR100,00 dan *deemed distribution tax* sebesar EUR15 dicatat untuk mencapai Tarif Minimum sebagaimana dimaksud dalam Pasal 47 ayat (7) huruf a. *Deemed distribution tax recapture account* ditingkatkan sebesar EUR15,00 dan kemudian dikurangi sebesar EUR3,00 (saldo *recapture account loss carry-forward* dari Tahun 2), menyisakan saldo sebesar EUR12,00 dalam *deemed distribution tax recapture account* yang dibuat untuk Tahun 3.

Tabel penjelasan contoh di atas disajikan sebagai berikut:

	Tahun 1 (dalam EUR)	Tahun 2 (dalam EUR)	Tahun 3 (dalam EUR)
Laba (Rugi) GloBE	100	(120)	100
Pajak pada Tarif Minimum	15	(18)	15
<i>Deemed distribution tax recapture account</i>	15	0	12
<i>Recapture account loss carry-forward</i>	0	(3)	0

HH. CONTOH PENERAPAN PENGHITUNGAN TARIF PAJAK EFEKTIF UNTUK ENTITAS INVESTASI

Dalam menerapkan Pasal 14, Entitas Induk harus menyesuaikan penghitungan rasio inklusinya dari suatu entitas investasi yang merupakan Entitas Konstituen yang Dikenai Pajak Rendah untuk memperhitungkan fakta bahwa pajak tambahan yang dihitung untuk Entitas tersebut berdasarkan Pasal 48 ayat (2), pada dasarnya, sudah dikurangi oleh jumlah yang akan dapat diatribusikan kepada pemilik lain yang bukan Entitas Grup.

Sebagai contoh, suatu Entitas Konstituen memiliki 90% Kepentingan Kepemilikan yang memiliki hak atas 90% dari keuntungan suatu entitas investasi dan sisanya dimiliki oleh pihak-pihak yang bukan Entitas Grup. Entitas investasi memperoleh laba GloBE sebesar 100 untuk Tahun Pajak tersebut dan tidak memiliki Pajak Tercakup. Pasal 48 ayat (2) menghitung pajak tambahan sebesar EUR13,50 (90% x 15% x EUR100,00) berdasarkan bagian Entitas Konstituen dari penghasilan sebesar EUR90,00. Rasio inklusi Entitas Induk adalah 1 dan dengan demikian Entitas Induk dialokasikan seluruh pajak tambahan sebesar EUR13,50 dari entitas investasi tersebut.

II. CONTOH PENERAPAN PEMILIHAN TRANSPARANSI PAJAK ENTITAS INVESTASI (*INVESTMENT ENTITY TAX TRANSPARENCY*)

Suatu Entitas Induk Utama memiliki 100% Kepentingan Kepemilikan dari Entitas Konstituen 1 dan Entitas Konstituen 2, dan Entitas Konstituen 1 dan Entitas Konstituen 2 memiliki masing-masing 90% dan 10% Kepentingan Kepemilikan dalam *fund*, sebuah entitas investasi asuransi. *Fund* memperoleh EUR100,00 laba bersih pada Tahun 1, tidak membayar pajak, dan tidak melakukan distribusi. Pemilihan berdasarkan Pasal 49 dibuat atas nama Entitas Konstituen 1 dan Entitas Konstituen 2. Oleh karena itu, Entitas Konstituen 1 dan Entitas Konstituen 2 menyertakan bagian mereka dari penghasilan *fund*, masing-masing EUR90,00 dan EUR10,00 dalam penghitungan Laba atau Rugi GloBE mereka. Secara independen, Entitas Konstituen 1 mengendalikan *fund* dan oleh karena itu akan mengonsolidasikan laporan keuangannya bahkan jika Entitas Konstituen 2 merupakan perusahaan yang tidak terkait. Entitas Konstituen 2, di sisi lain, hanya memiliki 10% Kepentingan Kepemilikan dalam *fund* dan secara independen mungkin diharuskan menerapkan akuntansi nilai wajar terhadap kepentingannya dalam *fund* berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan yang Dapat Diterima yang digunakan dalam Laporan Keuangan Konsolidasi. Untuk tujuan GloBE, Entitas Konstituen 2 tidak menyertakan keuntungan nilai wajar atau distribusi dari Entitas Konstituen. Jika tidak, dalam kasus ini, Entitas Konstituen 2 akan mengakui keuntungan nilai wajar sebesar EUR10,00 selain dari EUR10,00 laba yang disertakan dalam labanya berdasarkan pemilihan sesuai Pasal 49.

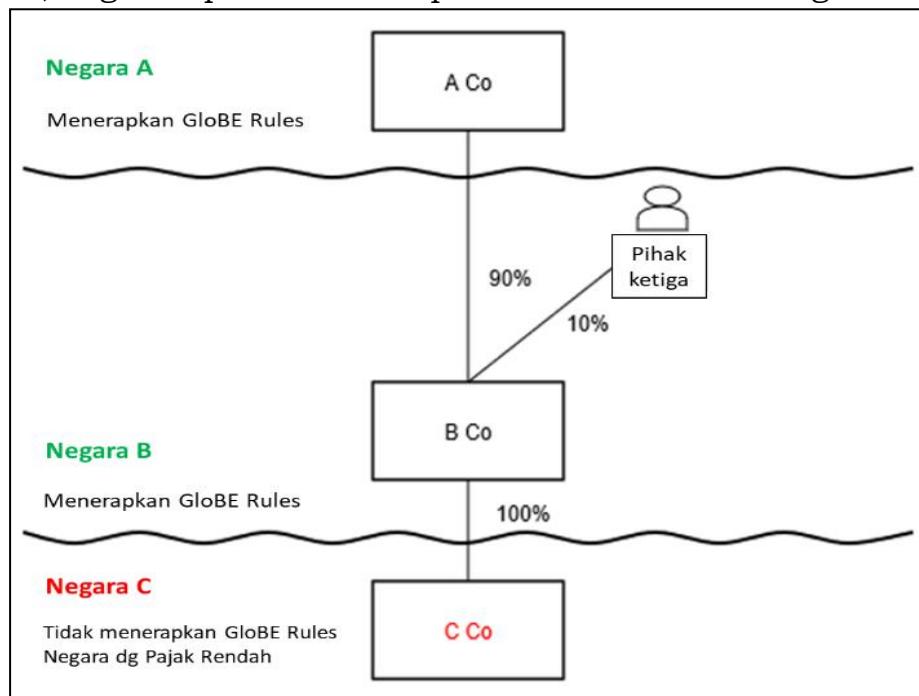
JJ. CONTOH PENERAPAN PAJAK TAMBAHAN BERDASARKAN DMTT

1. Contoh Penghitungan Pajak Tambahan Berdasarkan DMTT dan Interaksinya dengan Pajak Tambahan Berdasarkan IIR

Contoh 1:

Berbeda dengan pajak tambahan berdasarkan IIR, pajak tambahan berdasarkan DMTT dikenakan atas keseluruhan nilai kepemilikan (100%), tanpa melihat rasio inklusi. Sebagai contoh, A Co merupakan Entitas Induk

Utama dari suatu Grup PMN ABC. A Co berlokasi di Negara A yang menerapkan GloBE. A Co memiliki Kepentingan Kepemilikan atas B Co sebesar 90% dan 10% lainnya dimiliki oleh pihak ketiga yang bukan merupakan anggota Grup PMN ABC. B Co berlokasi di Negara B yang juga menerapkan GloBE. B Co memiliki kepentingan kepemilikan 100% atas C Co yang berlokasi di Negara C. Sebagai informasi, Negara C tidak menerapkan GloBE dan merupakan Yurisdiksi Berpajak Rendah. Secara sederhana, bagan kepemilikan Grup PMN ABC adalah sebagai berikut.



Apabila diasumsikan bahwa Tarif Pajak Efektif C Co adalah sebesar 10% dan laba ekses (*excess profit*) C Co adalah sebesar EUR1.000,00. Maka atas pajak tambahan berdasarkan IIR yang dikenakan terhadap A Co atas laba ekses (*excess profit*) C Co adalah EUR45,00 $[(15\%-10\%) \times 90\% \times \text{EUR}1.000,00 = \text{EUR}45,00]$.

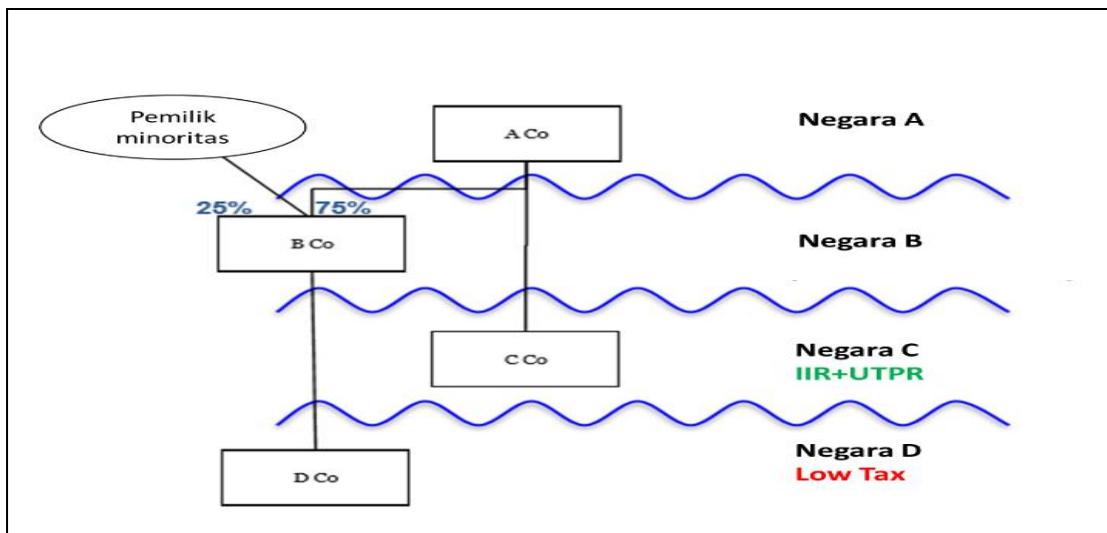
B Co meskipun memiliki 100% Kepentingan Kepemilikan pada C Co, tidak dapat menerapkan IIR karena: (1) B Co bukan merupakan Entitas Induk yang Dimiliki Sebagian (*Partially-Owned Parent Entity*) karena tidak lebih dari 20% Kepentingan Kepemilikannya dimiliki oleh pihak di luar Grup PMN, dan (2) negara A sebagai negara domisili Entitas Induk Utama (A Co) menerapkan *Qualified IIR*.

Namun, apabila Negara C menerapkan DMTT, maka pajak tambahan berdasarkan DMTT yang dapat dikenakan atas C Co adalah EUR50,00 $[(15\%-10\%) \times \text{EUR}1.000,00 = \text{EUR}50,00]$. Perbedaan ini terjadi karena dalam penghitungan pajak tambahan berdasarkan DMTT tidak memperhitungkan rasio inklusi.

Contoh 2:

Diasumsikan bahwa A Co adalah Entitas Induk Utama dari suatu Grup PMN A. A Co mempunyai Kepentingan Kepemilikan 75% atas B Co. Adapun 25% Kepentingan Kepemilikan B Co dimiliki oleh pemilik minoritas lainnya yang bukan merupakan anggota Grup PMN. Selain memiliki Kepentingan Kepemilikan atas B Co, A Co juga memiliki Kepentingan Kepemilikan secara langsung atas C Co yang berlokasi di Negara C. Sebagai informasi, Negara A menerapkan IIR dan UTPR, Negara B tidak menerapkan GloBE, dan Negara C menerapkan ketentuan IIR dan UTPR. Selanjutnya, B Co juga

memiliki Kepentingan Kepemilikan atas D Co yang berlokasi di Negara D. Bagan kepemilikan Grup PMN tersebut adalah sebagai berikut.



Diketahui bahwa D Co memiliki penghasilan sebesar EUR300,00. Atas penghasilannya tersebut, D Co membayarkan pajak di Negara D sebesar EUR30,00. Diasumsikan bahwa tidak terdapat SBIE untuk D Co. Dengan demikian penghitungan terkait Tarif Pajak Efektif serta pajak tambahan D Co adalah sebagai berikut.

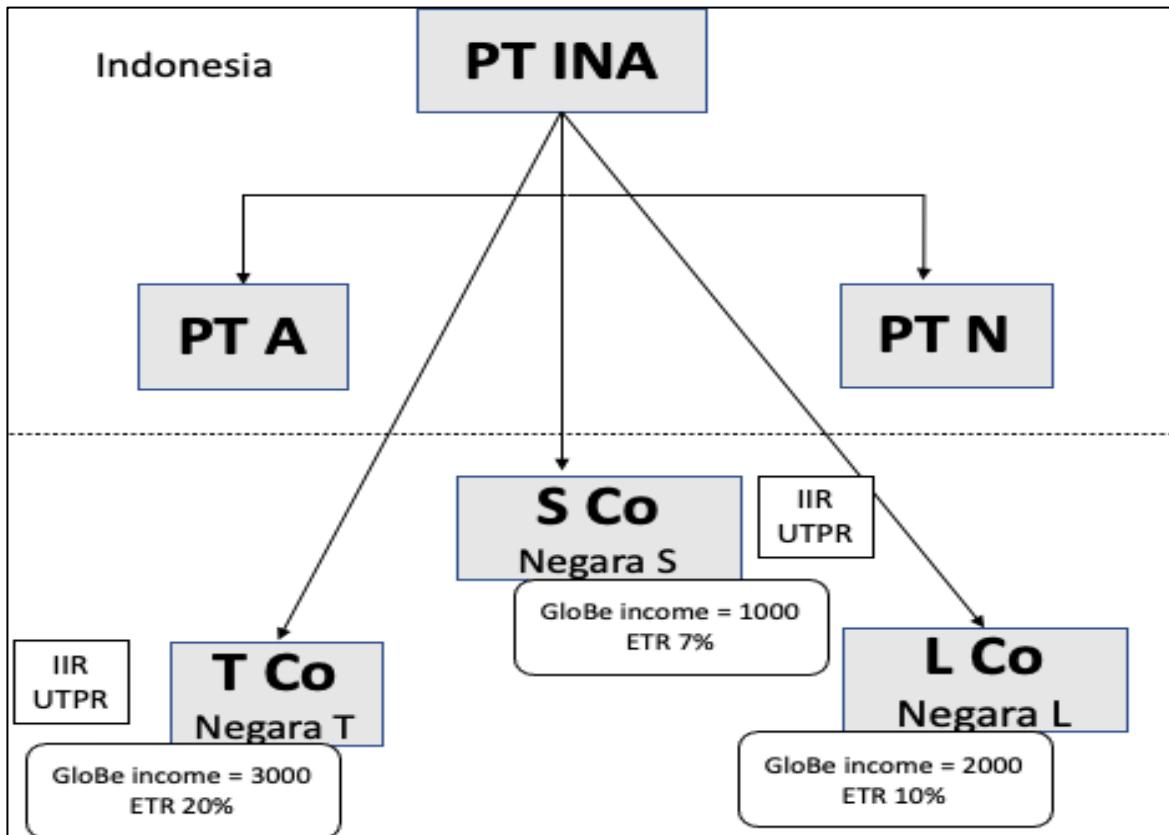
- Tarif Pajak Efektif = EUR30,00/EUR300,00 = 10%
- Persentase pajak tambahan = 15%-10% = 5%
- Pajak tambahan = 5% x EUR300,00 = EUR15,00

Apabila Negara D menerapkan ketentuan DMTT, maka pajak tambahan yang dapat dikenakan atas penghasilan D Co adalah sebesar EUR15,00.

Namun, apabila Negara D tidak menerapkan ketentuan DMTT maka pajak tambahan berdasarkan IIR dapat dikenakan terhadap A Co (Entitas Induk Utama) di Negara A dengan mempertimbangkan rasio inklusi atau porsi kepemilikan A Co terhadap D Co. Adapun penghitungan pajak tambahan berdasarkan IIR tersebut yaitu EUR11,250 ($75\% \times 5\% \times \text{EUR}300,00 = \text{EUR}11,250$).

2. Contoh Penghitungan Pajak Tambahan Berdasarkan DMTT dan Interaksinya dengan Pajak Tambahan Berdasarkan IIR dan Pajak Tambahan Berdasarkan UTPR

PT INA adalah Entitas Induk Utama dari suatu Grup PMN yang tunduk pada GloBE yang berlokasi di Indonesia. PT INA memiliki beberapa Entitas Konstituen yang berlokasi di beberapa negara. PT A dan PT N merupakan Entitas Konstituen yang berlokasi di Indonesia. Entitas Konstituen lainnya yang dimiliki secara langsung oleh PT INA adalah S Co yang berlokasi di Negara S, T Co yang berlokasi di Negara T, dan L Co yang berlokasi di Negara L. Diasumsikan bahwa Negara S dan Negara T menerapkan ketentuan IIR, DMTT, dan UTPR. Bagan kepemilikan dari Grup PMN tersebut adalah sebagai berikut.



Pada tahun 2025, informasi keuangan dari PT INA, PT Y, dan PT N yang berlokasi di Indonesia disajikan pada tabel berikut.

	PT INA (dalam EUR)	PT Y (dalam EUR)	PT N (dalam EUR)	Total (dalam EUR)
Laba	1000	500	500	2000
Pajak Dibayar	50	0	100	150
Tarif Pajak Efektif	5%	0%	20%	7,5%
Harta Berwujud	250	50	100	400
Biaya Gaji	400	200	400	1000

Apabila Indonesia menerapkan DMTT pada tahun 2025, maka penghitungan pajak tambahan berdasarkan DMTT di Indonesia adalah sebagai berikut.

- Tarif Pajak Efektif = EUR150,00/EUR2000,00 = 7,5%
- Persentase pajak tambahan = 15% - 7,5% = 7,5%
- SBIE = (9,6% x EUR1000,00) + (7,6% x EUR400,00) = EUR126,40
- Laba ekses (*excess profit*) = Laba GloBE - SBIE = 2000 -EUR126,40 = EUR1873,60
- Pajak tambahan = 7,5% x EUR1873,60 = EUR140,520

Berdasarkan ketentuan dalam Pasal 53 ayat (3) dan ayat (4), pajak tambahan berdasarkan DMTT harus dibayar oleh PT INA dan PT Y yang mempunyai tarif efektif <15% dengan perhitungan sebagai berikut:

$$\text{PT INA} = \text{EUR}140,520 \text{ (EUR}1000,00/\text{EUR}1500,00) = \text{EUR}93,680$$

$$\text{PT Y} = \text{EUR}140,520 \text{ (EUR}500,00/\text{EUR}1500,00) = \text{EUR}46,840$$

Selain informasi di atas, didapatkan informasi keuangan dari S Co, T Co, dan L Co yaitu sebagai berikut.

Negara	Entitas Konstituen	Laba GLOBE (dalam EUR)	Tarif Pajak Efektif (dalam EUR)
Negara S	S Co	1000	7%
Negara T	T Co	3000	20%
Negara L	L Co	2000	10%

Selain itu, diasumsikan bahwa jumlah pegawai di Negara T adalah sebanyak 200 dan jumlah pegawai di Negara S adalah sebanyak 50. Adapun nilai harta berwujud di Negara T adalah sebesar EUR450,00 dan nilai harta berwujud di Negara S adalah sebesar EUR50,00.

Mengingat S Co dikenakan pajak efektif kurang dari 15% dan Negara S menerapkan DMTT, maka atas penghasilan S Co dikenakan pajak tambahan DMTT di Negara S dengan perhitungan sebagai berikut.

- Tarif Pajak Efektif = 7%
- Persentase pajak tambahan = 15% - 7% = 8%
- Laba ekses (*excess profit*) = EUR1000,00 (diasumsikan SBIE di Negara S adalah 0)
- Pajak tambahan berdasarkan DMTT di Negara S = 8% x EUR1000,00 = EUR80,00

Selain S Co, Entitas Konstituen lainnya dalam Grup PMN yang dikenakan pajak efektif kurang dari 15% adalah L Co yang berlokasi di Negara L. Diasumsikan Negara L belum menerapkan DMTT pada Tahun 2025. Maka atas penghasilan dari L Co dapat dikenakan pajak tambahan berdasarkan IIR di Indonesia, dengan perhitungan sebagai berikut.

- Tarif Pajak Efektif = 10%
- Persentase pajak tambahan = 15% - 10% = 5%
- Laba ekses (*excess profit*) = EUR2000,00 (diasumsikan SBIE di Negara L adalah 0)
- Pajak tambahan berdasarkan IIR yang dapat dikenakan di Indonesia = 5% x EUR2000,00 = EUR100,00

Atas pajak tambahan berdasarkan IIR di Indonesia tersebut dialokasikan ke masing-masing Entitas Konstituen di Indonesia yaitu sebagai berikut.

- PT INA = EUR100,00 x (EUR1000,00/EUR2000,00) = EUR50,00
- PT Y = EUR100,00 x (EUR500,00/EUR2000,00) = EUR25,00
- PT N = EUR100,00 x (EUR500,00/EUR2000,00) = EUR25,00

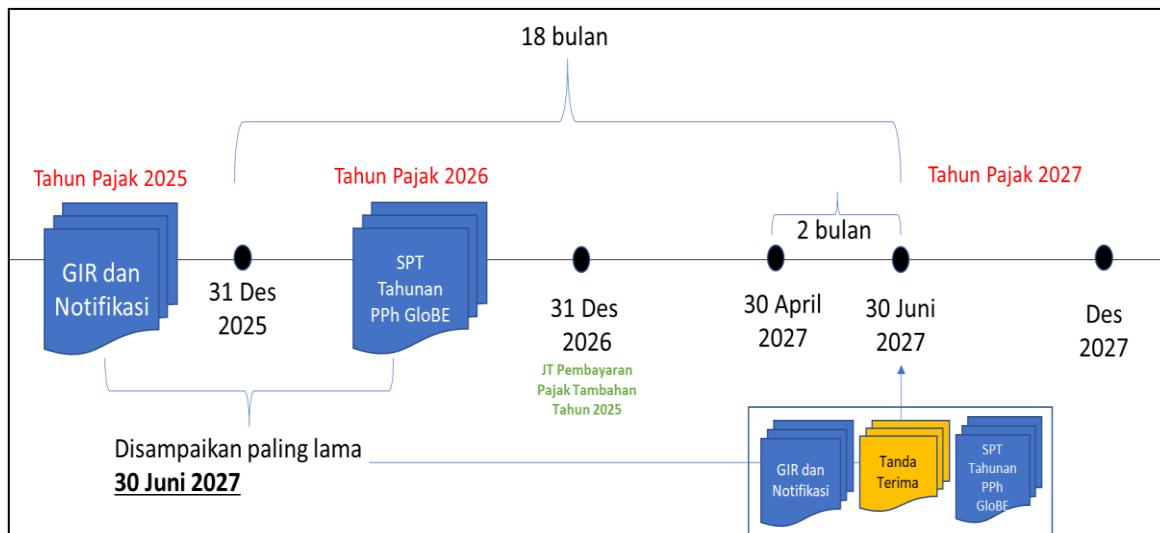
Apabila Indonesia tidak menerapkan IIR dan DMTT pada tahun 2025 dan mengingat Tarif Pajak Efektifnya kurang dari 15%, maka atas penghasilan Entitas Induk di Indonesia dikenakan pajak tambahan berdasarkan UTPR di negara-negara Entitas Konstituen lainnya yang menerapkan UTPR, dalam hal ini Negara T dan Negara S. Alokasi pajak tambahan berdasarkan UTPR adalah sebagai berikut.

- Pajak tambahan di Indonesia = EUR140,52
- Persentase alokasi UTPR di Negara T = 50% (200/250) + 50% (EUR450,00/EUR500,00) = 85%
- Pajak tambahan berdasarkan UTPR yang dapat dialokasikan ke Negara T yaitu EUR119,44 (85% x EUR140,52)
- Persentase alokasi UTPR di Negara S = 50% (50/250) + 50% (EUR50,00/EUR500,00) = 15%
- Pajak tambahan berdasarkan UTPR yang dapat dialokasikan ke Negara S yaitu EUR21,08 (15% x EUR140,52)

KK. CONTOH PENERAPAN KETENTUAN PEMBAYARAN DAN PELAPORAN

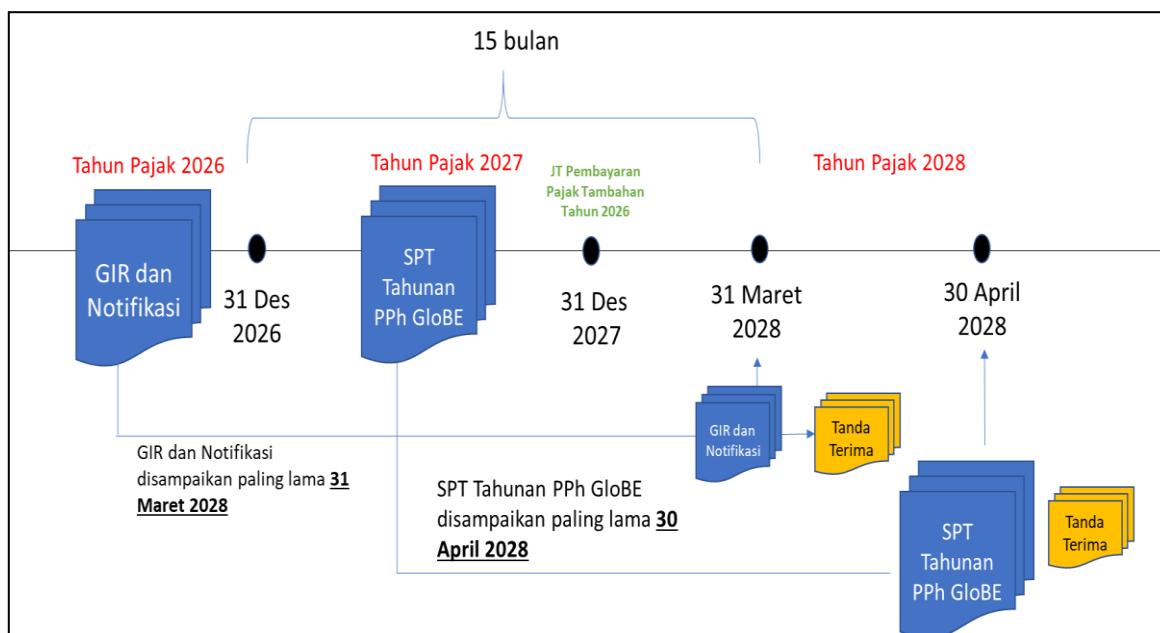
PT ABC merupakan Entitas Induk Utama dari suatu Grup PMN yang berlokasi di Indonesia. PT ABC menggunakan tahun kalender sebagai tahun pembukuannya. Pada Tahun Pajak 2025, PT ABC telah memenuhi ruang lingkup GloBE. Dengan demikian, Tahun Pajak 2025 merupakan tahun pertama pemberlakuan GloBE bagi PT ABC. Sesuai dengan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 65, PT ABC wajib menyampaikan GIR, Notifikasi, dan SPT Tahunan PPh GloBE. Namun, mengingat Tahun Pajak 2025 merupakan tahun pertama pemberlakuan GloBE bagi PT ABC, maka sesuai dengan Pasal 69, GIR dan Notifikasi tersebut wajib disampaikan paling lama 18 bulan setelah berakhirnya Tahun Pajak 2025. Dengan demikian, PT ABC wajib menyampaikan GIR dan Notifikasi paling lama pada tanggal 30 Juni 2027. Atas penyampaian GIR dan notifikasi tersebut, Direktur Jenderal Pajak memberikan tanda terima kepada PT ABC. Tanda terima tersebut menjadi lampiran SPT Tahunan PPh GloBE Tahun Pajak GloBE 2026 yang seharusnya disampaikan paling lama 30 April 2027. Namun, sesuai dengan Pasal 69, PT ABC dapat memperpanjang jangka waktu penyampaian SPT Tahunan PPh GloBE paling lama 2 (dua) bulan. Oleh karena itu, PT ABC wajib menyampaikan SPT Tahunan PPh GloBE beserta lampiran paling lama pada 30 Juni 2027.

Dalam hal terdapat pajak tambahan berdasarkan ketentuan GloBE yang dilaporkan dalam GIR Tahun Pajak 2025, maka sesuai dengan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 65 ayat (16) pajak tambahan tersebut terutang pada Tahun Pajak 2026. Selanjutnya, sesuai dengan Pasal 65 ayat (17), jatuh tempo pembayaran pajak tambahan yang terutang tersebut adalah 31 Desember 2026. Skema kewajiban pelaporan dan pembayaran PT ABC tersebut dapat dilihat pada bagan berikut.



Untuk Tahun Pajak 2026, sesuai dengan Pasal 65 PT ABC wajib menyampaikan GIR dan Notifikasi paling lama 15 bulan setelah berakhirnya Tahun Pajak 2026. Dengan demikian, PT ABC wajib menyampaikan GIR dan Notifikasi paling lama pada tanggal 31 Maret 2028. Atas penyampaian GIR dan Notifikasi tersebut, Direktur Jenderal Pajak memberikan tanda terima kepada PT ABC. Tanda terima tersebut menjadi lampiran SPT Tahunan PPh GloBE Tahun Pajak GloBE 2027 yang disampaikan paling lama pada 30 April 2028.

Dalam hal terdapat pajak tambahan berdasarkan ketentuan GloBE yang dilaporkan dalam GIR Tahun Pajak 2026, maka sesuai dengan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 65 ayat (16) pajak tambahan tersebut terutang pada Tahun Pajak 2027. Selanjutnya, sesuai dengan Pasal 65 Ayat (17), jatuh tempo pembayaran pajak tambahan terutang tersebut adalah 31 Desember 2027. Skema kewajiban pelaporan dan pembayaran PT ABC tersebut dapat dilihat pada bagan berikut.



LL. CONTOH PENERAPAN ATRIBUT PAJAK PADA PERIODE TERTENTU

1. Contoh Penerapan Atribut Pajak pada Masa Peralihan Sehubungan dengan Aset Pajak Tangguhan yang Dapat Diatribusikan ke Rugi GloBE

Jika suatu Entitas Konstituen mengalami kerugian pajak sebesar EUR100,00 dalam satu tahun sebelum penerapan GloBE, maka Beban

Pajak Tangguhan sebesar 15 akan dimasukkan dalam jumlah penyesuaian pajak tangguhan sebagaimana diatur dalam Pasal 34 ketika kerugian pajak yang terkait digunakan dalam Tahun Pajak saat GloBE diterapkan.

2. Contoh Penerapan Atribut Pajak pada Periode Tertentu Sehubungan dengan Aset Pajak Tangguhan yang berkaitan dengan kredit pajak yang dapat dikompensasi (tax credit carry-forwards)

Aset Pajak Tangguhan sehubungan dengan kredit pajak yang dapat dikompensasikan yang tercermin dalam laporan keuangan Entitas Konstituen di suatu yurisdiksi akan diperlakukan sebagai atribut akuntansi pajak tangguhan yang akan digunakan dalam penghitungan Tarif Pajak Efektif pada periode dan tahun-tahun berikutnya. Pasal 34 ayat (2) huruf e tidak berlaku untuk Aset Pajak Tangguhan yang timbul sebelum periode tertentu. Jumlah Aset Pajak Tangguhan yang dicatat untuk tujuan Pasal 67 ayat (1) sampai dengan (3) harus sama dengan:

- Aset Pajak Tangguhan yang masih harus dibayar dalam laporan keuangan apabila tarif pajak yang digunakan untuk menentukan Aset Pajak Tangguhan tersebut lebih rendah dari Tarif Minimum, atau
- Dalam hal lain, Aset Pajak Tangguhan tersebut harus ditentukan sesuai dengan rumus berikut.

Aset Pajak Tangguhan

$$= \left(\frac{\text{Aset Pajak Tangguhan yang tercermin dalam Laporan Keuangan}}{\text{Tarif pajak domestik yang diterapkan}} \right) \times \text{Tarif Minimum}$$

Contoh 1:

A Co adalah Entitas Konstituen dari suatu Grup PMN tunduk pada GloBE untuk Tahun Pajak yang berakhir pada tanggal 31 Desember 2023 untuk pertama kalinya. A Co berlokasi di negara A, yang menerapkan sistem *worldwide tax system* dan memberikan kredit pajak luar negeri untuk mengurangi potensi pajak berganda. Negara A memberlakukan PPh badan dengan Tarif Nominal 20%. Untuk tujuan pengenaan pajak di negara A, Tahun Pajak A Co berakhir pada tanggal 31 Desember.

Pada tahun 2022, A Co memperoleh penghasilan bunga sebesar EUR100,00 dari investasi di negara B yang telah dikenakan pajak penghasilan sebesar EUR30,00 di negara B. Berdasarkan undang-undang perpajakan domestik di negara A, A Co diizinkan untuk mengkreditkan pajaknya pada tahun 2022 sebesar 20 dari pajak yang dipotong di negara B dan untuk meneruskan sisa kredit pajak sebesar EUR10,00 pada tahun selanjutnya. Oleh karena itu, A Co membentuk Aset Pajak Tangguhan sebesar EUR10,00 dalam laporan keuangannya.

Pada tahun 2022, A Co mengeluarkan biaya R&D tertentu yang memenuhi syarat dan diberikan kredit pajak investasi sebesar 10. A Co mengakui Aset Pajak Tangguhan sebesar EUR10,00 dalam laporan keuangan.

Aset Pajak Tangguhan sehubungan dengan kredit pajak yang dapat dikompensasi (*tax credit carry-forwards*) harus diperhitungkan pada Tahun Pajak pertama saat Grup PMN memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 dan Tahun Pajak berikutnya, dan Aset Pajak Tangguhan tersebut harus dihitung kembali dengan menggunakan Tarif Minimum karena Tarif Nominal yang berlaku sama atau lebih tinggi dari Tarif Minimum.

Aset Pajak Tangguhan yang berasal dari kredit pajak luar negeri yang dapat dikompensasi (EUR10,00) dan kredit pajak investasi yang dapat dikompensasi (EUR10,00) harus disajikan kembali sesuai dengan rumus yang telah disebutkan sebelumnya.

Berdasarkan hal-hal tersebut, Aset Pajak Tangguhan yang dihitung kembali untuk setiap kredit pajak yang dapat dikompensasikan (*tax credit carry-*

forward) adalah sebesar EUR7,50 (= [Aset Pajak Tangguhan EUR10,00 / Tarif Nominal 20%] x Tarif Minimum 15%).

Contoh 2:

Informasi pada contoh ini sama dengan contoh 1 di atas, kecuali bahwa A Co tidak memperlakukan kredit pajak investasi sebagai Aset Pajak Tangguhan tetapi sebagai penghasilan dalam laporan keuangan. Kredit pajak investasi tersebut tidak memenuhi definisi QRTC. Pada tahun 2027, A Co menggunakan kredit pajak investasi sebesar EUR10,00 dan mengurangi pajak yang terutang untuk tahun 2027. Pajak Tercakup yang disesuaikan dari A Co tidak dikurangi dengan jumlah kredit pajak investasi yang telah digunakan pada tahun tersebut.

3. Contoh Penerapan Atribut Pajak Pada Periode Tertentu Sehubungan dengan Aset Pajak Tangguhan Yang Timbul Dari Pos yang Dikecualikan dari Perhitungan Laba Atau Rugi GloBE

Pada bulan Desember 2021, sebuah Entitas Konstituen membeli harta seharga EUR100,00. Yurisdiksi di mana Entitas Konstituen tersebut berada menerapkan PPh Badan dengan Tarif Nominal 25% dan memperbolehkan pengurangan sekaligus atas harta tersebut pada tahun 2021 serta tambahan sebesar EUR300,00 atas penyusutan pajak terkait dengan harta tersebut sebagai insentif pajak yang akan dikurangkan pada tahun pajak yang sama. Setelah memperhitungkan pengurangan yang terkait dengan harta tersebut, terdapat kerugian pajak domestik sebesar EUR300,00 yang membentuk Aset Pajak Tangguhan. Saat Aset Pajak Tangguhan yang tercatat terkait dengan kerugian pajak domestik tambahan EUR300,00 tersebut dipulihkan, nilai tersebut tidak dimasukkan dalam Pajak Tercakup yang disesuaikan berdasarkan Pasal 67 ayat (4).

4. Contoh Penerapan Atribut Pajak Pada Periode Tertentu Sehubungan dengan Aset Pajak Tangguhan Yang Timbul Sehubungan dengan Pengalihan Harta

Contoh 1:

Contoh ini mengilustrasikan penerapan aturan dalam Pasal 67 ayat (5) terkait dengan nilai tercatat harta dan pajak tangguhan.

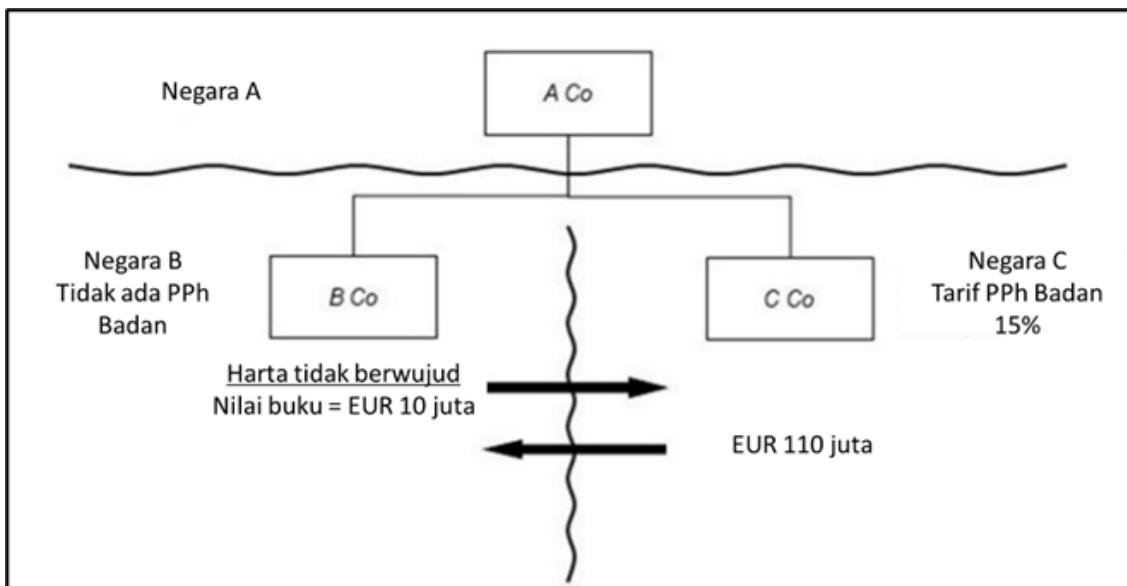
A Co berlokasi di Negara A. A Co sepenuhnya memiliki B Co, yang berlokasi di Negara B, dan C Co, yang berlokasi di Negara C. Negara B tidak menerapkan PPh Badan sedangkan Negara C mengenakan PPh Badan dengan Tarif Nominal 15%.

Untuk tahun 2021 dan seluruh Tahun Pajak sebelumnya, A Co mengonsolidasikan harta, kewajiban, penghasilan, biaya dan arus kas dari B Co dan C Co dalam Laporan Keuangan Konsolidasi. Oleh karena itu, B Co dan C Co akan menjadi Entitas Konstituen dari suatu Grup PMN dengan A Co sebagai Entitas Induk Utamanya, dengan asumsi bahwa GloBE ini telah berlaku sehubungan dengan Grup PMN tersebut segera sebelum terjadinya pengalihan berikut.

B Co memiliki harta tak berwujud yang dicatat dengan nilai tercatat sebesar EUR10.000.000,00 di laporan keuangannya tetapi harta tersebut memiliki nilai pasar wajar sebesar EUR110.000.000,00. Tidak ada Aset Pajak Tangguhan sehubungan dengan aset tak berwujud yang dicatat dalam akun keuangan B Co atau Grup PMN. Selain itu, harta tersebut bukan merupakan persediaan B Co. Pada tanggal 5 Desember 2024, B Co menjual

harta tidak berwujud tersebut kepada C Co dengan harga EUR110.000.000,00.

Diagram yang menggambarkan struktur kepemilikan, lokasi Entitas Konstituen dari Grup PMN dan pengalihan harta diuraikan di bawah ini.



Untuk tujuan pajak domestik, negara C mengizinkan penggunaan *cost basis* untuk pencatatan harta tidak berwujud, oleh karena itu C Co mencatat harta tidak berwujud sebesar EUR110.000.000,00 Berdasarkan standar akuntansi yang digunakan dalam menyusun Laporan Keuangan Konsolidasi A Co, nilai buku harta tidak berwujud C Co adalah EUR10.000.000,00 bukan EUR110.000.000,00 sesuai biaya perolehan aset tersebut. Namun, berdasarkan standar akuntansi tersebut, C Co mencatat Aset Pajak Tangguhan sebesar EUR 15 juta sehubungan dengan harta tidak berwujud tersebut yang diatribusikan pada perbedaan EUR100.000.000,00 antara nilai tercatat akuntansi dan nilai tercatat untuk tujuan pajak (negara C) atas harta tidak berwujud tersebut.

Karena penjualan intra-grup terjadi setelah tanggal 30 November 2021 tetapi sebelum dimulainya Tahun Pajak pertama saat Grup PMN memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2, maka ketentuan sebagaimana dimaksud pada Pasal 67 ayat (5) berlaku dan untuk tujuan GloBE, nilai yang dapat dicatat oleh C Co adalah nilai tercatat B Co pada saat pengalihan harta (EUR10.000.000,00) yang disesuaikan dengan biaya yang dikapitalisasi atau amortisasi yang muncul kemudian. Mengingat negara B tidak menerapkan Pajak Penghasilan, maka tidak ada Aset Pajak Tangguhan sehubungan dengan harta tidak berwujud yang tercatat dalam laporan keuangan B Co atau Grup PMN sebelum pengalihan harta. Dengan demikian, keuntungan atas pengalihan harta tersebut tidak termasuk dalam penghasilan kena pajak B Co dan tidak ada pajak yang dibayarkan terkait pengalihan harta tersebut. Oleh karena itu, untuk tujuan penerapan GloBE, tidak ada Aset Pajak Tangguhan yang diakui sehubungan dengan harta tidak berwujud ini.

Contoh 2:

Informasi pada contoh ini sama dengan contoh 1, kecuali bahwa:

- Negara B mengenakan pajak penghasilan dengan Tarif Nominal 20%

- b. B Co memiliki penghasilan kena pajak lainnya sebesar EUR20.000.000,00 setelah mengurangkan biaya EUR40.000.000,00 dari total penghasilan EUR60.000.000,00 dan
- c. B Co membayar pajak sebesar EUR24.000.000,00 (tarif 20%) atas total penghasilan kena pajak Tahun Pajak yang berakhir pada 31 Desember 2021 sebesar EUR120.000.000,00 (EUR100.000.000,00 berasal dari pengalihan harta intra-grup dan EUR20.000.000,00 dari aktivitas bisnisnya)

C Co diperbolehkan mencatat Aset Pajak Tangguhan berdasarkan Pasal 67 ayat (5) sebesar jumlah yang lebih rendah antara jumlah pajak yang dibayarkan sehubungan dengan keuntungan pengalihan harta intra-grup atau 15% (Tarif Minimum) dari keuntungan tersebut. B Co dikenakan tarif pajak 20% atas seluruh penghasilannya, dengan demikian pajak yang dibayarkan atas keuntungan tersebut adalah EUR20.000.000,00 (20% x EUR100.000.000,00). C Co berhak atas Aset Pajak Tangguhan sebesar EUR15.000.000,00 untuk tujuan GloBE sehubungan dengan harta tidak berwujud yang diakuisisi. Berdasarkan hal-hal tersebut, Negara C mengenakan PPh Badan dengan tarif 15%. Secara kebetulan, Aset Pajak Tangguhan yang dibentuk berdasarkan Pasal 67 ayat (5) sama dengan jumlah Aset Pajak Tangguhan yang diakui untuk tujuan akuntansi keuangan dalam laporan keuangan terpisah C Co. Aset Pajak Tangguhan ini disesuaikan setiap tahun bersamaan dengan Aset Pajak Tangguhan yang dibalik untuk tujuan akuntansi keuangan.

Contoh 3:

Informasi pada contoh ini sama dengan contoh 2, kecuali bahwa:

- a. B Co memiliki Kewajiban Pajak Tangguhan sebesar EUR2.000.000,00 sehubungan dengan harta yang dialihkan (karena percepatan depresiasi) dimana dasar pengenaan pajaknya adalah 0 dan nilai buku akuntansinya adalah EUR10.000.000,00.
- b. B Co menentukan keuntungan pengalihan harta yang dapat dikenai pajak adalah sama dengan EUR110.000.000,00 (= EUR110.000.000,00 - 0). Keuntungan yang dapat dikenai pajak ini secara penuh terutang pajak oleh B Co dan jumlah pajak yang telah dibayarkan adalah sama dengan EUR 22 juta (EUR110.000.000,00 x 20%)

C Co mengakui nilai hartanya sebesar EUR 10.000.000,00 Untuk tujuan GloBE, nilai buku harta tersebut sama dengan EUR 10.000.000,00.

Untuk Aset dan Kewajiban Pajak Tangguhan yang diakui untuk tujuan GloBE, dua langkah analisis yang perlu dilakukan yaitu: (i) Aset atau Kewajiban Pajak Tangguhan yang ada sebelum transaksi pada tingkat B Co akan diakui untuk tujuan GloBE pada tingkat C Co dan dihitung kembali dengan Tarif Minimum 15% (yang lebih rendah dari Tarif Minimum dan Tarif Nominal yang berlaku untuk C Co), (ii) Aset atau Kewajiban Pajak Tangguhan yang diperhitungkan di C Co sehubungan dengan transaksi tersebut akan diperhitungkan apabila memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud pada Pasal 51 ayat (5). Untuk tujuan GloBE, C Co akan mengakui Aset Pajak Tangguhan dan Kewajiban Pajak Tangguhan sebagai berikut.

	C Co (dalam EUR)
Nilai harta	EUR10 juta
Tarif Nominal	15%
Kewajiban Pajak Tangguhan (<i>ante transaction</i>) disesuaikan ke Tarif Minimum 15%, sehingga Kewajiban Pajak Tangguhan yang telah diakui sebelumnya (EUR 2 juta) disesuaikan dengan cara = (2 juta / 20%) x 15%	(EUR1,5 juta)
Aset Pajak Tangguhan (<i>upon transaction</i>) Aset Pajak Tangguhan = EUR 110 juta (nilai tercatat entitas yang mengalihkan harta) x 15%	EUR16,5 juta
Aset Pajak Tangguhan bersih	EUR15 juta (EUR16,5 juta – EUR1,5 juta)

Jika tidak ada pajak yang dibayarkan oleh B Co sehubungan dengan pengalihan harta, pengakuan Aset Pajak Tangguhan di C Co akan sama dengan nol, sesuai dengan Pasal 67 ayat (5) dan hanya Kewajiban Pajak Tangguhan yang sudah ada sebelumnya yang akan diakui untuk tujuan GloBE sebesar EUR1.500.000,00 (yaitu yang dihitung kembali dengan menggunakan Tarif Minimum)

Contoh 4:

Informasi pada contoh ini sama dengan contoh 1, kecuali bahwa:

- B Co dikenakan pajak sebesar 10% atas *capital gain* dan 20% atas penghasilan lainnya selain *capital gain*
- B Co membayar pajak sebesar EUR4.000.000,00 (tarif 20%) atas penghasilan lainnya dan sebesar EUR10.000.000,00(tarif 10%) atas penjualan harta tidak berwujud, dan
- Secara total, jumlah pajak yang dibayar oleh B Co adalah sebesar EUR14.000.000,00 atas total penghasilan kena pajak sebesar EUR120.000.000,00 untuk Tahun Pajak yang berakhir pada 31 Desember 2021.

C Co diperbolehkan untuk mengakui Aset Pajak Tangguhan berdasarkan Pasal 67 ayat (5) sebesar sama dengan mana yang lebih kecil antara jumlah pajak yang telah dibayarkan dan jumlah pajak yang dihitung dengan tarif 15% atas keuntungan dari pengalihan harta antar persahaan. B Co dikenakan pajak sebesar 10% atas keuntungan dari penjualan harta tidak berwujud dan telah membayarkan pajak sebesar EUR10.000.000,00 atas keuntungan sebesar EUR100.000.000,00. C Co mengakui Aset Pajak Tangguhan sebesar EUR10.000.000,00 untuk tujuan GloBE sehubungan dengan harta tidak berwujud yang diakuisisi.

Contoh 5:

Informasi masih sama dengan informasi yang disajikan pada contoh 1, kecuali bahwa:

- B Co dikenakan pajak dengan tarif 10% atas seluruh penghasilannya
- Negara B mengizinkan untuk mengompensasi rugi pajak tanpa batas waktu

- c. B Co mencatat biaya yang dapat dikurangkan sebesar EUR20.000.000,00 dan
- d. B Co membayar pajak sebesar EUR8.000.000,00 (dengan tarif 10%) atas penghasilan kena pajak sebesar EUR80.000.000,00 untuk tahun pajak yang berakhir pada 31 Desember 2021

Apabila keuntungan dari penjualan harta tidak berwujud tidak dimasukkan dalam penghasilan B Co, maka B Co akan melaporkan kerugian sebesar EUR20.000.000,00 dan mengakui Aset Pajak Tangguhan sebesar EUR 2.000.000,00. C Co diperbolehkan mengakui Aset Pajak Tangguhan berdasarkan Pasal 67 ayat (5) sebesar jumlah yang lebih rendah antara 15% dari keuntungan antar perusahaan atas pengalihan harta atau jumlah dari pajak yang dibayarkan atas pengalihan harta dan jumlah Aset Pajak Tangguhan yang seharusnya dicatat dan diakui berdasarkan Pasal 67 ayat (5) apabila keuntungan tersebut tidak termasuk dalam penghasilan kena pajak. C Co berhak atas Aset Pajak Tangguhan sebesar EUR10.000.000,00 untuk tujuan GloBE sehubungan dengan harta tidak berwujud yang diakuisisi.

Pada tahun pertama diterapkannya GloBE, C Co menjual hartanya kepada pihak ketiga dengan harga EUR110.000.000,00. Nilai buku akuntansi adalah sebesar EUR10.000.000,00 (tidak ada amortisasi yang diakui untuk tujuan akuntansi) dan keuntungan atas penjualan, sama dengan EUR 100.000.000,00, dan dicatat untuk tujuan akuntansi, tapi tidak ada pajak kini yang diakui atas penjualan mengingat dasar pengenaan pajak atas penjualan harta tersebut adalah sebesar EUR110.000.000,00 (diasumsikan tidak ada amortisasi yang diakui untuk tujuan perpajakan). Nilai Aset Pajak Tangguhan sebesar EUR10.000.000,00 yang sebelumnya diakui, dibalik (reversed) dan dimasukkan/ diakui sebagai Pajak Tercakup yang disesuaikan C Co. Diasumsikan bahwa C Co tidak memiliki penghasilan lain untuk tahun pajak tersebut, maka Tarif Pajak Efektif di negara C adalah 10% (= EUR10.000.000,00 Pajak Tercakup yang disesuaikan / EUR100.000.000,00 laba GloBE).

Contoh 6:

Informasi pada contoh ini sama dengan contoh 1, kecuali bahwa:

- a. Untuk tujuan perpajakan domestik, B Co memiliki kompensasi kerugian sebesar EUR100.000.000,00 (yang memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud Pasal 67 ayat (1) sampai dengan (3) dan Aset Pajak Tangguhan terkait yang nilainya sebesar EUR20.000.000,00
- b. Negara B memiliki tarif pajak 20% dan mengizinkan kompensasi kerugian tanpa batas waktu
- c. B Co tidak membayar pajak pada Tahun Pajak yang berakhir pada 31 Desember 2021 karena telah dikurangi dengan kompensasi kerugian

C Co diizinkan mencatat Aset Pajak Tangguhan berdasarkan Pasal 67 ayat (5) sampai dengan jumlah Aset Pajak Tangguhan yang seharusnya diakui berdasarkan Pasal 67 ayat (1) sampai dengan (3) tanpa adanya mekanisme *offset* terhadap laba atas pengalihan intra-grup. Aset Pajak Tangguhan sebesar EUR20.000.000,00 yang terkait dengan saldo rugi fiskal yang dapat dikompensasi B Co sebesar EUR100.000.000,00 memenuhi syarat untuk diakui berdasarkan Pasal 67 ayat (1) sampai dengan (3) karena Aset Pajak

Tangguhan tersebut timbul sebelum 30 November 2021 dan tidak kadaluarsa sebelum Tahun Pajak pertama saat Grup PMN memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1). Oleh karena itu, C Co diperbolehkan memiliki Aset Pajak Tangguhan sebesar EUR15.000.000,00 ((20/20%) x 15%).

Contoh 7:

Informasi pada contoh ini sama dengan contoh 2, kecuali bahwa berdasarkan standar akuntansi yang digunakan dalam menyusun Laporan Keuangan Konsolidasi A Co, nilai tercatat harta tidak berwujud yang dibeli oleh C Co adalah sebesar EUR110.000.000,00, juta, dan oleh karena itu dasar pengenaan pajak untuk tujuan pajak domestik adalah sama dengan nilai buku akuntansi. Dengan demikian, tidak ada Aset Pajak Tangguhan yang akan timbul dalam laporan keuangan. Namun demikian, berdasarkan Pasal 67 ayat (5), nilai buku GloBE atas harta tersebut adalah EUR10.000.000,00 dan Aset Pajak Tangguhan sebesar EUR15.000.000,00 diperhitungkan untuk tujuan GloBE.

Nilai tercatat aset sebesar EUR110.000.000,00 diamortisasi dengan dasar garis lurus selama sepuluh tahun untuk tujuan pajak penghasilan dan akuntansi (EUR11.000.000,00). Bersamaan dengan itu, EUR 1.500.000,00 dari Aset Pajak Tangguhan yang ditentukan berdasarkan Pasal 67 ayat (5) dibalik setiap tahunnya. Amortisasi dan pembalikan Aset Pajak Tangguhan yang ditentukan berdasarkan Pasal 67 ayat (5) terjadi setiap tahun tanpa memperhatikan apakah C Co tunduk pada GloBE untuk tahun tersebut.

Untuk setiap tahun di mana C Co tunduk pada GloBE, amortisasi tambahan sebesar EUR10.000.000,00 (EUR11.000.000,00 – EUR1.000.000,00) per tahun yang dapat diatribusikan pada pencatatan aset pada nilai wajar di laporan keuangan harus dikeluarkan dari penghitungan Laba atau Rugi GloBE C Co. Namun, pembalikan Aset Pajak Tangguhan tersebut termasuk dalam Pajak Tercakup yang disesuaikan dari C Co, yang menetralkan efek dari tambahan laba GloBE terhadap Tarif Pajak Efektif (yaitu setiap tahun pembilang Tarif Pajak Efektif ditingkatkan sebesar EUR1.500.000,00 dan menghasilkan Tarif Pajak Efektif sebesar 15% dari tambahan Penghasilan GloBE sebesar EUR10.000.000)

Demikian juga, apabila C Co menjual harta kepada pihak ketiga pada tahun di mana GloBE berlaku, maka Laba atau Rugi GloBE dari penjualan tersebut ditentukan berdasarkan nilai buku GloBE pada saat penjualan dan Aset Pajak Tangguhan yang tersisa akan dibalikkan dan dimasukkan dalam Pajak Tercakup yang disesuaikan. Dengan demikian, jika C Co menjual harta tersebut setelah dua tahun dengan harga EUR100.000.000,00, maka nilai buku GloBE adalah EUR8.000.000,00 (= EUR10.000.000,00 - EUR2.000.000,00 amortisasi) dan Laba atau Rugi GloBE adalah EUR92.000.000,00 (= EUR100.000.000,00 - EUR8.000.000,00). Nilai tercatat akuntansi dan pajak adalah EUR88.000.000,00 (= EUR110.000.000,00 - EUR22.000.000,00 amortisasi) dan *capital gain* yang diperhitungkan adalah sebesar EUR12.000.000,00 (EUR100.000.000,00 - EUR88.000.000,00). Dengan demikian, Laba atau Rugi GloBE akan meningkat sebesar EUR80.000.000,00, dan sisa Aset Pajak Tangguhan (sebesar EUR12.000.000,00, yaitu EUR80.000.000,00

dikalikan 15%) akan dibalik, sehingga efek dari laba GloBE yang lebih tinggi akan dinetralkan dalam perhitungan Tarif Pajak Efektif.

Sebagai alternatif, karena Aset Pajak Tangguhan yang diperbolehkan menurut Pasal 67 ayat (5) sama dengan 15% dari keuntungan sebagaimana dimaksud pada Pasal 67 ayat (5), C Co dapat menggunakan nilai buku akuntansi atas harta yang dialihkan untuk tujuan penghitungan Laba atau Rugi GloBE C Co.

MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA,

ttd.

SRI MULYANI INDRAWATI