

PERJANJIAN PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA (TAX TREATY) DALAM KAITANNYA DENGAN TRANSAKSI INTERNASIONAL

Oleh : Wiratni Ahmadi*

ABSTRAK

Tujuan diadakannya Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) atau yang dikenal dengan nama Tax Treaty adalah untuk menghindari Pajak Ganda. Ada tidaknya Tax Treaty ini sangat mempengaruhi keuntungan dari para investor dalam melakukan transaksi Perdagangan Internasionalnya. Kegiatan usaha suatu perusahaan yang berkedudukan di luar negeri dilaksanakan oleh suatu Bentuk Usaha Tetap (Permanent Establishment). Terdapat 2 model Tax Treaty yang dipakai sebagai acuan bagi negara-negara dalam melaksanakan perundingan antar negara mengenai penghindaran pajak berganda yaitu model Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) dan model United Nations (UN). Bagi negara berkembang model United Nations lebih cocok karena memenuhi kebutuhan negara-negara berkembang, sebagai negara sumber atau negara penerima modal.

Pajak mempunyai peranan yang sangat penting dalam kehidupan bernegara, karena selain menemukan dana yang akan dipergunakan untuk membiayai kepentingan umum dan pembiayaan pembangunan juga dapat dipakai sebagai alat untuk mencapai tujuan diluar bidang keuangan negara.¹

Kedaulatan suatu negara adalah suatu wewenang mutlak dari negara itu untuk melaksanakan kekuasaan negaranya tanpa dicampuri oleh negara lain, yaitu meluas ke seluruh wilayahnya di darat, laut, udara dan dibawah tanah.²

Kekuasaan negara untuk mengatur hal ihwal keuangannya

merupakan bagian dari kekuasaan negara. Kedaulatan pajak (belasting souvereiniteit) adalah wewenang mutlak yang ada pada negara yang dilaksanakan melalui alat kenegaraan tertinggi (DPR bersama-sama dengan Presiden) untuk mengadakan peraturan untuk memungut pajak.³

Dalam pengertian yang sama, Huala Adolf menyatakan bahwa kedaulatan territorial dibutuhkan oleh suatu negara untuk menjalankan yuridiksi eksklusif di wilayahnya. Yuridiksi eksklusif berkaitan dengan urusan-urusan domestik suatu negara, seperti urusan yuridiksi negara dalam hal perpajakan, perumahan, sistem pemerintahan dan

* Staf Pengajar Luar Biasa Fakultas Hukum dan Program Pasca Sarjana Fakultas Hukum dan Ekonomi UNPAD.

Staf Pengajar Luar Biasa Program Pasca Sarjana UNISBA.

Staf Pengajar Program Pasca Sarjana Jurusan Arsitektur UNPAR.

- 1 Rochmat Soemitro, *Dasar-Dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan 1944*, Eresco, Jakarta-Bandung, 1979. Hlm.23.
- 2 Rochmat Soemitro, *Hukum Pajak Internasional Perkembangan dan Pengaruhnya*, Cetakan Ke-2, Eresco, Bandung, 1986, Hlm.29.
- 3 *Ibid.*, Hlm.30.

urusan-urusan ketatanegaraan lainnya.⁴

Walaupun kedaulatan itu merupakan sesuatu hak mutlak, hal ini tidak mengurangi wewenang negara untuk membatasi diri atau melepaskan wewenangnya baik secara suka rela dan sepihak maupun dengan jalan perjanjian dengan negara lain. Perdagangan internasional pada saat ini sudah memasuki era perdagangan bebas dimana tidak mengenal batas-batas negara dan hal ini merupakan faktor penting di dalam meningkatkan perekonomian negara-negara di dunia. Keberadaan World Trade Organization (WTO) serta kerja sama - kerja sama perdagangan lainnya seperti Asean Free Trade Area (AFTA) dan Asia Pasific Economics Corporation (APEC) mendorong hubungan perdagangan dunia yang lebih bebas dan terbuka.

Aspek internasional dalam perundang-undangan perpajakan tidak saja menyangkut subyek tetapi juga obyek pajak. Menurut Karl Teichner, Kedaulatan perpajakan dibatasi pada 3 (tiga) segi :

- a. dari segi wilayah atau ruangan. Undang-undang pajak tidak meluas keluar wilayahnya, karena ruang lingkup undang-undang terbatas;
- b. dari segi orang atau subyeknya. Undang-undang pajak tidak akan mencakup semua orang; terbatas pada orang-orang yang bertempat tinggal di wilayah negara itu

atau yang mempunyai hubungan territorial yang erat dengan negara itu (kewarganegaraan atau hubungan ekonois);

- c. dari segi benda atau obyeknya. Dibatasi oleh prinsip *exterritorialitet* yang diterima baik di lapangan internasional.⁵

Dalam transaksi internasional terjadi persaingan maupun ketergantungan yang dapat menimbulkan keuntungan maupun suatu ancaman. Bila ditinjau dari sisi penerimaan pajak, maka penghasilan yang timbul dari transaksi internasional akan memberikan kontribusi yang besar untuk menggerakkan perekonomian di dalam negeri dan sekaligus meningkatkan sumber penerimaan negara dari sektor pajak, tetapi di sisi lain, kemajuan yang sangat pesat di bidang teknologi dan informasi, perbedaan tarif pajak, dan pemberian fasilitas perpajakan dan perencanaan pajak secara global akan menimbulkan permasalahan yaitu pengenaan pajak berganda atas obyek yang sama yang timbul dari transaksi internasional atau pengenaan pajak berganda atas subyek yang sama.⁶ Fungsi Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dalam Transaksi Internasional.

Tujuan diadakannya P3B atau yang dikenal dengan nama Tax Treaty antar negara adalah untuk menghindari pajak ganda. Dengan semakin meluasnya gejala globalisasi perekonomian dunia,

4 Huala Adolf, *Aspek-aspek Negara dalam Hukum Internasional*, Edisi Revisi, Rajagrafindo Persada, Jakarta, 2002, Hlm. 13.

5 Karl Teichner, *Internationale Steuerrecht* dalam Rochmat Soemitro, Op.Cit, Hlm. 32.

6 John Hutagaol, *Pemahaman Praktis Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda Indonesia dengan Negara-negara di Kawasan Asia Pasific, Amerika, dan Afrika*, Jakarta, Salemba Empat, 2000, Hlm. vii

dimana perusahaan-perusahaan dengan para pengusahanya saling meningkatkan hubungan bisnisnya dengan rekan bisnisnya di negara lain, membutuhkan iklim yang menarik (*favourable*) tidak saja dalam bidang perpajakan tetapi juga dalam bidang-bidang lain seperti hukum, sosial dan ekonomi. Hal tersebut dapat meningkatkan kegiatan investasi maupun transaksi-transaksi perdagangan antar negara.

Masalah perpajakan menjadi faktor yang sangat penting dalam transaksi internasionalnya karena mempunyai dampak langsung terhadap keuntungan yang merupakan tujuan utama yang diharapkan oleh para pengusaha. Tanpa adanya Tax Treaty maka kemungkinan dikenakan pajak ganda sangat besar, sehingga berpengaruh terhadap keuntungan (*profit*) yang akan mereka terima. Adanya Tax Treaty, sangat membantu kegiatan-kegiatan baik di bidang investasi maupun kegiatan bisnis lainnya.

Sebagaimana dikemukakan di atas, sejak disahkan GATT, pengaturan masalah perpajakan tidak diatur secara khusus, karena hal tersebut merupakan kebijakan domestik suatu negara yang berkaitan yuridiksi eksklusif di wilayahnya.

Sehubungan dengan yuridiksi pemungut pajak oleh suatu negara, dikenal 2 (dua) prinsip yang dipakai oleh negara sebagai dasar untuk memungut pajak, yaitu :

- a. status wajib pajak;
- b. sumber penghasilannya

Negara-negara yang menggunakan status Wajib Pajak sebagai pangkal, biasanya mendasarkan pungutan pajaknya atas hubungan antara wajib pajak dengan negara sehingga dikenal beberapa asas, yaitu :

- a. Asas domisili;
- b. Asas sumber;
- c. Asas kebangsaan;⁷

ad.a.ASAS DOMISILI

Yang disebut asas domisili adalah suatu asas pemungutan pajak dimana negara domisili wajib pajak berwenang untuk memungut pajak atas segala penghasilan/kekayaan wajib pajak yang berdomisili di negara itu dengan tidak memandang dimana penghasilan itu diperoleh/atas kekayaan itu berada. Ini yang disebut prinsip *world wide income*.

Jadi pada prinsipnya orang atau badan yang mempunyai domisili di Indonesia merupakan wajib pajak Indonesia (*Resident Tax Payer*) dikenakan pajak di Indonesia untuk seluruh penghasilannya, dimana saja diperoleh.

Tetapi ternyata soal domisili itu tidak sebegitu mudah, lebih-lebih jika ada orang yang mempunyai tempat tinggal di berbagai negara atau ada badan yang tempat kedudukannya di suatu negara tetapi ternyata pimpinannya dan usahanya ada di negara lain.

Undang-Undang pajak Indonesia ternyata tidak mengatur hal tersebut, sehingga kalau kita menghadapi soal demikian,

7 Rochmat Soemitro, *Pajak dan Pembangunan*, Eresco, Bandung, 1988, Hlm. 227.

pemerintah Indonesia harus mengambil suatu kebijakan. Tetapi dalam bidang hukum pajak internasional terdapat suatu dasar yang diterima secara luas oleh negara-negara yang ada di dunia, dan hal ini lazimnya dimasukkan dalam Tax Treaty antara dua negara, misalnya dalam Tax Treaty antara Indonesia dengan Kanada, Thailand, termasuk di Amerika Serikat. Sebagai contoh dapat dikemukakan Tax Treaty antara Republik Indonesia dengan Austria tanggal 24 Juli 1988 yang dalam pasal 4 memberikan ketentuan tentang wajib pajak dalam negeri atau resident tax payer, sebagai berikut :

ARTICLE 4
Resident

1. For the purpose of this agreement, the term "resident of a Contracting State means any person who, under the laws of that state, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature.
2. Where by reason of the provision of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows :
 - a) he shall be deemed to be a resident of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be as resident

of the States with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interest)

- b) if the State in which he has his centre of vital interest cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either States, he shall be deemed to be a resident of the States in which he has an habitual abode.
 - c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall endeavour to settle the question by mutual agreement.
3. Where by reason of the provision of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident of the State in which its place of effective management is situated.

ad.b.ASAS SUMBER

Yang disebut asas sumber adalah suatu asas pemungutan pajak yang memberikan hak kepada negara, tempat dimana sumber berada (pabrik, kantor, tempat usaha dan sebagainya) untuk memungut pajak atas penghasilan yang keluar dari sumber itu, kepada pemilik sumber itu (wajib pajak) tak pandang dimana saja ia bertempat tinggal di luar negara itu.

ad.c.ASAS KEBANGSAAN

Asas kebangsaan adalah suatu asas pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada negara asal kewarganegaraan wajib pajak, untuk memungut pajak terhadap semua warga negaranya, dimana saja ia berada, dari seluruh penghasilan yang diperoleh oleh warga negaranya itu. Jadi pada asas kebangsaan ini juga diperlakukan ketentuan world wide income.

Ternyata dalam praktek asas kebangsaan ini juga banyak membawa masalah, karena pengertian kebangsaan ini dapat bersimpang siur, karena ada negara yang mendasarkan pengertian kebangsaan itu pada ius soli dan ada juga negara yang mendasarkan pengertian kebangsaan pada ius sanguinis.

Juga kita hadapi permasalahan tentang kebangsaan suatu badan. Apakah suatu badan mempunyai kebangsaan masih banyak diragukan oleh banyak negara. Mengenai kapal sudah mendapat kesepakatan tentang kebangsaan suatu kapal yang berlayar di laut internasional, karena setiap kapal berlayar dibawah suatu bendera negara.⁸

Terdapat perbedaan prinsipil antara asas domisili, asas sumber dan asas kebangsaan yaitu pada asas domisili dan asas kebangsaan, kriteria yang dijadikan landasan untuk pengenaan pajak adalah status dari subyek pajak, yaitu apakah yang bersangkutan merupakan penduduk atau berdomisili di suatu negara, atau berstatus sebagai warga negara dari negara yang bersangkutan, dan karenanya negara tersebut berwenang mengenakan pajak atas seluruh penghasilan yang diperoleh wajib pajak, baik dari dalam negeri maupun dari luar negeri (prinsip world wide income), sedangkan pada asas sumber penghasilan yang dikenakan pajak adalah hanyalah penghasilan yang diperoleh dari sumber-sumber yang ada di negara tersebut. Setiap negara bebas untuk menetapkan asas yang dianut dalam pengenaan pajak. Pada umumnya negara menerapkan asas domisili secara berdampingan dengan asas sumber. Indonesia berdasarkan Undang-Undang No. 7 Tahun 1993 sebagaimana diubah terakhir dengan UU No. 17 Tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan dapat disimpulkan dalam pengaturan subyek maupun obyeknya menganut asas domisili dan asas sumber sekaligus.⁹

8 Rochmat Soemitro, Hukum Pajak Internasional, op.cit. hal. 49

9 Dalam pasal 2 (3), (4) dan (5) Undang-Undang No. 7 tahun 1993 sebagaimana telah diubah dengan UU No. 17 tahun 2000, tentang Pajak Penghasilan : (3) Subjek Pajak terdiri dari Subjek Pajak dalam negeri dan Subjek Pajak luar negeri; (4) Subjek Pajak dalam negeri adalah: (a) orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia atau orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau orang pribadi yang dalam satu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia; (b) badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia; (c) warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan, menggantikan yang berhak; (5) Subjek Pajak luar negeri adalah: (a) orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga hari) dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia; (b) orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga hari) dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia bukan dari menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia

Sedangkan Asas kebangsaan dianut secara partial, hal tersebut dapat dilihat dari ketentuan tentang pengecualian Subyek pajak orang pribadi.¹⁰ Asas kebangsaan sekarang jarang dianut karena dasarnya terlalu luas, lagipula sering menimbulkan benturan-benturan. Pada prinsipnya jika dua negara masing-masing menerapkan asas yang sama, maka dapat dihindarkan benturan-benturan yang menyebabkan pajak ganda. Tetapi karena hampir semua negara di dunia menerapkan sekaligus asas domisili dan asas sumber secara bersamaan, maka sering timbul bentrokan antara peraturan yang berlaku di masing-masing negara. Sebagai contoh dapat dikemukakan bahwa wajib pajak A yang bertempat tinggal di Indonesia dan mempunyai penghasilan di Indonesia tetapi disamping itu juga menjalankan perusahaan di Malaysia, maka hasil yang diperoleh A dari perusahaannya yang ada di Malaysia dikenakan Pajak Penghasilan di Indonesia, berdasarkan asas domisili, yang untuk wajib pajak dalam negerinya menerapkan world wide income, tetapi Malaysia karena menganut asas sumber, maka Malaysia juga mengenai pajak penghasilan atas hasil yang keluar dari sumber perusahaan yang ada di Malaysia. Dengan demikian, hasil yang sama dikenakan pajak dua kali, yaitu satu kali di Indonesia dan kedua kalinya dikenakan di

Malaysia. Hal ini tentunya sangat memberatkan wajib pajak, sehingga wajib pajak A tidak akan mau mengadakan usaha di Malaysia. Untuk menghindarkan terjadinya pajak ganda dapat ditempuh dua jalan, yakni penghindaran pajak ganda dengan cara unilateral atau dengan cara bilateral, dengan mengadakan perjanjian pencegahan pajak ganda (Tax Treaty).

Dalam transaksi internasional seseorang atau suatu badan di satu negara mengadakan kontrak dengan orang atau badan lain yang ada di negara lain. Hukum mana yang berlaku terhadap kontrak internasional itu? Berdasarkan asas hukum perdata internasional maka yang berlaku untuk suatu kontrak atau perjanjian internasional adalah hukum negara tempat dilakukannya perjanjian. Prinsip ini lebih dikenal dengan nama *Lex Locus Contractus*. Kalau perjanjian itu mengenai suatu harta tak bergerak, maka hukum yang berlaku adalah hukum negara dimana harta itu berada, yang dasarnya disebut *Lex Rei Sitae*. Untuk pengenaan pajak kita selalu melihat kepada subyek yang melakukan perjanjian itu, karena yang dikenakan pajak itu selalu subyek pajaknya, bisa orang dan bisa badan dan sebagainya. Sekarang kita harus melihat siapa yang memperoleh keuntungan. Si pembeli atau si penjual atau keduanya.

10 Dalam pasal 3 (b) dan (d) Undang-Undang No. 7 tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan UU No. 17 tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan, maka yang tidak termasuk Subyek Pajak adalah : (b) pejabat-pejabat perwakilan diplomatik, dan konsulat atau pejabat-pejabat lain dari negara asing, dan orang-orang yang diperbantukan kepada mereka yang bekerja pada dan bertempat tinggal bersama-sama mereka dengan syarat bukan Warga Negara Indonesia dan di Indonesia tidak menerima atau memperoleh penghasilan lain di luar jabatan atau pekerjaannya tersebut serta negara yang bersangkutan memberikan perlakuan timbal balik; (d) pejabat-pejabat perwakilan organisasi internasional yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan dengan syarat bukan Warga Negara Indonesia dan tidak menjalankan usaha atau kegiatan atau pekerjaan lain untuk memperoleh penghasilan dari Indonesia.

Kalau yang memperoleh keuntungan dari transaksi internasional itu si penjual, sudah barang tentu negara tempat tinggal si penjual yang akan mengenakan pajak, dan jika yang memperoleh keuntungan itu si pembeli yang ada di negara lain, maka negara yang akan mengenakan pajak sudah barang tentu negara tempat tinggal si pembeli. Jadi dari suatu transaksi tidak selalu si penjual yang memperoleh keuntungan, ada kalanya juga si pembeli yang akan mendapatkan keuntungan, maka oleh sebab itu negara harus selalu waspada akan adanya penggeseran keuntungan ke lain negara. Hal ini sering dilakukan oleh perusahaan multinational enterprise kepada anak perusahaannya atau subsidairnya yang ada di negara lain yang terkenal dengan nama transfer pricing. Jadi dalam suatu transaksi kita harus melihat siapa yang memperoleh keuntungan atau laba. Dalam perpajakan internasional dikatakan bahwa kita harus selalu melihat kepada "business profit". Di negara mana business profit yang diperoleh oleh suatu badan atau seseorang dikenakan pajak?

Prinsip pemungutan pajak oleh negara sebagaimana telah diutarakan di atas, ialah bahwa profit dikenakan pajak penghasilan di negara dimana perusahaan yang memperoleh itu berkedudukan. Bilamana dan dimana laba yang diperoleh dari transaksi yang dilakukan di luar negeri itu dikenakan pajak? Inilah yang lazimnya diatur dalam perjanjian pencegahan pajak ganda internasional, yang lazimnya disebut business profit.

Dalam tax treaty, business profit selalu dimasukkan sebagai suatu

masalah yang selalu ditentukan secara khusus. Sebagai suatu contoh dapat dikemukakan ketentuan tentang pengenaan pajak atas business profit seperti diatur dalam Tax Treaty antara Republik Indonesia dengan Republik Selandia Baru, tanggal 25 Maret 1987, yang kemudian diratifikasi dengan Keputusan Presiden tanggal 11 Desember 1987 Nomor 48 Tahun 1987, yang dimuat dalam Pasal 7 yang berbunyi sebagai berikut :

1. The profit of an enterprise of Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to :
 - a) that permanent establishment, or
 - b) sales within that other Contracting State of goods or merchandise of the similar kind as those being carried on through that permanent establishment if the sale or the business activities had been made or carried on in that way with a view to avoiding taxes in that other State.
2. Subject to the provision of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profit which it might be expected in the same or similar activities under the same or the same or similar conditions and dealing wholly independently with the

- enterprise or which it is a permanent establishment (dealing at arm's length)
3. In determining the profit of a permanent establishment there shall be allowed as deductions, expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere.
 4. Insofar as it is customary in a contracting State to determine the profits to be attributed to a permanent establishment on the basis of a certain percentage of the total profits of the enterprise to its various parts, nothing in paragraph 2 shall preclude that contracting state from determining the profits to be taxed by such an apportionment as may be customary; method of apportionment adopted shall, however, be such that the result be in accordance with the principles contained in this article.
 5. No income or profits shall be attributed to a permanent establishment by reason of the mere purchase by that permanent establishment of goods or merchandise for the enterprise.
 6. For the purpose of the preceding paragraphs, the profits to be attributed to the permanent establishment shall be determined by the same method year by year unless there is good and sufficient reason to the contrary.
 7. Nothing in this article shall effect any provisions of the law of either Contracting State at any time in force regarding the taxation of any income or profits from the business of any form of insurance.
 8. Where income or profits include items of income or profits which are dealt with separately in other articles of this agreement, then the provisions of those articles shall not be affected by the provisions of this article.

Dari ayat 5 tersebut di atas, diatur pengenaan pajak atas laba yang diperoleh induk perseroan atau head office-nya karena pembelian yang dilakukan oleh permanent establishment di negara lain.

BENTUK USAHA TETAP (PERMANENT ESTABLISHMENT)

Menurut teks Model Convention OECD¹¹, permanent establishment yang semata-mata melakukan pembelian bagi kantor pusatnya/perseroan induknya dibebaskan dari

11 Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) dibentuk pada tahun 1961 berdasarkan konvensi Paris tanggal 14 Desember 1960. OECD mempunyai tugas membuat suatu model perjanjian pajak (model *treaty* atau *musterab kommen*) yang memuat pokok-pokok dan pengertian umum serta mempunyai bentuk dan isi yang dapat digunakan sebagai pegangan para negara anggotanya dalam mengadakan perjanjian pencegahan pajak ganda antar negara. OECD Model Tax Convention pertama kali dipublikasikan pada tahun 1963. Selain OECD, dikenal pula United Nations (UN) Model Tax Convention yang dipublikasikan pada tahun 1980. UN Model Tax Convention merupakan hasil pekerjaan dari Ad Hoc Group of Experts on Tax Treaties between Developed and Developing Countries. The Ad Hoc Expert Group beranggotakan negara-negara Amerika Latin, Amerika, Afrika, Asia dan Eropa. Selain negara-negara tim ini memiliki peneliti dari *the International Monetary Fund (IMF)*, *the International Fiscal Association*, *the OECD*, *the International Bureau Fiscal Documentation (IBFD)*, dan organisasi internasional lainnya. UN Model Tax Convention sebenarnya berdasar dari OECD Model Tax Convention dengan memberikan beberapa pembatasan dan perubahan penting. Perbedaan utama dari UN dan OECD adalah bahwa UN Model menerapkan lebih sedikit pembatasan pelaksanaan yurisdiksi negara sumber (*source country*). Secara umum, dapat dikatakan bahwa UN Model lebih menjamin dan memberikan hak pemajakan kepada negara sumber daripada OECD Model. UN Model dengan cepat digunakan oleh hampir semua negara berkembang.

pengenaan pajak. Masalah ini ternyata menimbulkan perdebatan yang sengit antara negara maju dengan negara yang sedang berkembang di forum internasional. Pihak negara-negara yang sedang berkembang berpendapat bawah permanent establishment di suatu negara pihak Tax Treaty yang melakukan pembelian barang untuk induknya di negara lain yang pada waktunya menjual barang tersebut dan dari itu mendapatkan keuntungan, harus dikenakan pajak atas bagian laba yang dapat dialokasikan kepadanya. Alasannya ialah bahwa pada umumnya negara yang sedang berkembang merupakan supplier dari bahan-bahan mentah yang kemudian diolah dan dijual di negara lain, telah nyata membantu memperoleh laba itu. Laba yang ditentukan menjadi bagiannya harus dihitung seolah-olah permanent establishment itu merupakan perusahaan yang berdiri sendiri lepas dari head office-nya. Tetapi dalam Tax Treaties yang dibuat oleh Indonesia dengan negara lain, ternyata bahwa Indonesia masih menerapkan ketentuan seperti tercatat pada Model Convention OECD.

Jadi kalau kita simpulkan inti ketentuan dari pengenaan pajak atas laba usaha yang diperoleh seseorang yang bertempat tinggal atau suatu badan usaha yang berkedudukan di suatu negara pihak yang terikat pada tax treaty, dari suatu transaksi yang dilakukan dengan orang atau badan usaha di negara lain maka laba itu akan dikenakan pajak di negara tempat tinggal orang atau negara tempat kedudukan badan usaha itu; kecuali apabila orang atau badan usaha tersebut di negara lain itu

menjalankan usaha dengan suatu keadaan demikian negara lain itu menjalankan usahanya dengan suatu permanent establishment (Bentuk Usaha Tetap atau BUT), maka dalam keadaan demikian negara tempat kedudukan permanent establishment itu, tetapi laba yang dikenakan pajak itu hanya terbatas pada bagian laba yang dianggap :

- a. berasal dari Bentuk Usaha Tetap itu atau;
- b. berasal dari penjualan yang dilakukan di negara lain itu yang berupa barang-barang atau barang dagangan yang sama atau yang jenisnya sama, seperti yang dijual melalui BUT itu, atau yang berasal dari kegiatan usaha lain yang sama atau yang jenisnya sama dengan kegiatan usaha yang dilakukan melalui permanent establishment itu, jika penjualan atau kegiatan usaha itu dilakukan dengan cara yang bertujuan untuk menghindari pajak di negara itu.

Jika suatu badan usaha di suatu negara pihak yang terikat pada suatu Tax Treaty menjalankan usaha di negara pihak lain dengan suatu Bentuk Usaha Tetap (Permanent Establishment) yang ada di negara itu, maka yang akan dianggap oleh masing-masing negara sebagai laba permanent establishment itu, ialah laba yang dapat diharapkan diperoleh, seandainya Bentuk Usaha Tetap tersebut merupakan suatu perusahaan lain yang terpisah dan berdiri sendiri yang melakukan kegiatan yang sama atau serupa dalam keadaan yang sama atau serupa, dan yang sepenuhnya mengadakan hubungan yang bebas dengan perusahaan yang merupakan permanent establishment itu. Dalam menentukan

besarnya laba permanent establishment, maka yang dapat dikurangkan sebagai biaya ialah pengeluaran-pengeluaran yang dilakukan bertalian dengan kepentingan usaha permanent establishment, termasuk biaya-biaya pimpinan dan biaya administrasi umum, baik yang dikeluarkan di negara dimana Bentuk Usaha Tetap itu berada atau di tempat lain.

Sepanjang dalam suatu negara pihak Tax Treaty berlaku kebiasaan untuk menentukan besarnya laba yang dianggap diperoleh Bentuk Usaha Tetap, berdasarkan suatu persentase tertentu yang diterapkan terhadap penerimaan bruto (gross receipt) atau berdasarkan cara mengalokasikan seluruh laba yang diperoleh perusahaan kepada beberapa bagiannya (apportionment atau *winstsplitsing*), maka ketentuan ayat 2 tersebut tidak akan menghalangi suatu negara pihak Tax Treaty untuk menentukan laba yang akan dikenakan pajak, dengan cara apportionment seperti yang lazim diterapkan. Cara apportionment yang diterapkan itu bagaimanapun juga harus sedemikian rupa sehingga hasilnya akan sesuai dengan prinsip-prinsip yang dimuat dalam pasal ini.

Jadi ketentuan ini masih menghormati sistem atau cara yang dianut oleh negara lain itu. Tidak akan ada penghasilan atau laba yang dianggap diperoleh permanent establishment hanya karena pembelian barang-barang atau barang dagangan belaka yang dilakukan oleh permanent establishment untuk perseroan induknya atau head office-nya. Dalam melaksanakan ayat-ayat

terdahulu laba yang dianggap diperoleh permanent establishment akan ditentukan dengan cara yang saham tahun demi tahun, kecuali jika terdapat alasan yang tepat untuk sebaliknya.

Tiada ketentuan dalam pasal ini akan mempengaruhi ketentuan undang-undang dari kedua negara pihak yang masih berlaku mengenai pemajakan atau penghasilan atau atas laba yang diperoleh perusahaan asuransi dalam bentuk apapun. Jika dalam penghasilan atau laba terdapat bagian penghasilan atau laba yang diatur secara tersendiri/terpisah oleh perjanjian ini dalam pasal-pasal khusus, maka pasal-pasal itu tidak akan diubah oleh ketentuan pasal ini, artinya pasal-pasal lain yang mengatur secara khusus pemajakan penghasilan-penghasilan khusus, seperti dividen, bunga, royalty dan sebagainya tetap diberlakukan ketentuan yang khusus itu, dan tidak berlaku ketentuan pasal 7 yang sedang kita bicarakan ini.

Bertalian dengan ketentuan diatas, maka perlu diuraikan apa sebenarnya yang dimaksudkan dengan "Bentuk Usaha Tetap" atau "Permanent Establishment".

Untuk keperluan ini dikemukakan sebagai contoh ketentuan Tax Treaty antara Republik Indonesia dengan Malaysia, pengertian permanent Establishment adalah sebagai berikut :

1. For the purposes of this Agreement, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of the enterprise is wholly or partly carried on.

2. The term "permanent establishment" shall include especially :
 - a) place of management;
 - b) a branch;
 - c) an office;
 - d) a factory;
 - e) a workshop;
 - f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources including timber or other forest produce;
 - g) a farm or plantation;
 - h) a building site or construction, installation or assembly or object which exists for more than 6 months;
 - i) the furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise through an employee or other person (other than an agent of an independent status within the meaning of paragraph 6) where activities of that nature continue (for the same or a connected project) within the other Contracting State for a period or periods aggregating more than three months within any twelve-month period.
4. An enterprise of a Contracting State shall be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State if :
 - a) it carries on supervisory activities in that other State for more than 6 months in connection with a construction, installation or assembly project which is being undertaken in that other State; or
 - b) substantial equipment is in that other State being used or installed by, for or under contract with, the enterprise.
5. A person (other than a broker, general commission agent or any other agent of independent status to whom paragraph 6 applies) acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State shall be deemed to be a permanent establishment of that enterprise in the first-mentioned State if :
 - a) he has, and habitually exercises in that first-mentioned State, an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, unless his activities are limited to the purchase of goods or merchandise for the enterprise; or
 - b) he maintains in the first-mentioned Contracting State a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise from which he regularly fills orders on behalf of the enterprise; or
 - c) he manufactures or processes in the first-mentioned State for the enterprise goods or merchandise belonging to the enterprise.

Mengenai bentuk usaha tetap diatur dalam pasal 2 (5) Undang-Undang Pajak penghasilan No. 7 Tahun 1993, sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 17 Tahun 2000, berbunyi sebagai berikut :

"yang dimaksud dengan bentuk usaha tetap adalah bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau badan yang tidak didirikan dan tidak

bertempat kedudukan di Indonesia, untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia, yang dapat berupa :

- a. tempat kedudukan manajemen;
- b. cabang perusahaan;
- c. kantor perwakilan;
- d. gedung kantor;
- e. pabrik;
- f. bengkel;
- g. pertambangan dan penggalan sumber alam, wilayah kerja pengeboran yang digunakan untuk eksplorasi pertambangan;
- h. perikanan, peternakan, pertanian, perkebunan, atau kehutanan;
- i. proyek konstruksi, instalasi, atau proyek perakitan;
- j. pemberian jasa dalam bentuk apapun oleh pegawai atau oleh orang lain, sepanjang dilakukan lebih dari 60 (enam puluh) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan;
- k. orang atau badan yang bertindak selaku agen yang kedudukannya tidak bebas;
- l. agen atau pegawai dari perusahaan asuransi yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menerima premi asuransi atau menanggung risiko di Indonesia”

Kebanyakan perjanjian-perjanjian perpajakan mengatur “klausula non diskriminasi” untuk pengaturan pajak atas Badan Usaha Tetap (permanent establishment) dari suatu badan usaha dari negara domisili, kecuali perjanjian dengan India.

PRINSIP NON DISKRIMINASI

Salah satu prinsip yang diambil oleh Tax Treaty adalah prinsip non diskriminasi dalam arti tidak mengenakan perbedaan antara wajib pajak yang satu dengan wajib pajak yang lainnya, baik berdasarkan kebangsaan, kepercayaan maupun alasan-alasan lain. Berdasarkan pasal 2 (2) huruf a Undang-Undang Pajak penghasilan No. 7 Tahun 1993, sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 17 Tahun 2000, Indonesia lebih menganut ke asas domisili daripada kebangsaan, sehingga seseorang dikukuhkan sebagai Wajib Pajak Indonesia, apabila ia tinggal lebih dari 183 hari dalam satu tahun dan bermaksud untuk tinggal. Ketentuan tersebut secara jelas menunjukkan bahwa baik Warga Negara Indonesia maupun orang asing diperlakukan sama, demikian pula untuk badan. Dalam Tax Treaty “klausul perlakuan yang sama” terhadap warga negara masing-masing pihak dalam perjanjian mengandung pengertian warga negara di negara satunya oleh negara lain akan diperlakukan sama seperti warga negaranya sendiri asal saja mereka berada dalam keadaan yang sama.

Kebangsaan seorang wajib pajak baru menjadi masalah apabila klausula non diskriminasi menyangkut kebangsaan dari si wajib pajak tersebut. Dalam arti lain bahwa kebangsaan dari seorang wajib pajak menjadi berarti apabila negara yang bersangkutan menganut asas kebangsaan di dalam pemungutan pajaknya.

Karena ketentuan Undang-Undang Pajak di Indonesia tidak ada diskriminasi terhadap wajib pajak sebab pengenaan pajaknya dikaitkan/tergantung dengan statusnya dalam hubungannya dengan domisili, semua orang akan diatur secara sama sebagai resident tax payer apabila yang bersangkutan bertempat tinggal di Indonesia tidak peduli dengan kebangsaannya; sedangkan untuk wajib pajak badan maka nationalitynya/kebangsaannya adalah yang didirikan di Indonesia berdasarkan hukum Indonesia.

Wajib pajak badan ini sesuai dengan ketentuan pasal 2 PPH 1983 dapat berupa perseroan terbatas, perseroan komanditer, badan usaha milik negara, dan lain sebagainya. Menurut Tax Treaty dengan USA, definisi kebangsaan dari suatu badan lebih ditegaskan dimana badan tersebut akan dianggap sebagai resident tax payer apabila badan tersebut memenuhi beberapa persyaratan, yaitu :

Lebih dari 50 % dari saham perusahaan dimiliki baik secara langsung maupun tidak langsung atau kombinasi dari salah satu atau lebih dari :

- perorangan yang berdomisili di USA;
- Warga Negara USA;
- Perorangan yang berdomisili di Indonesia.

Permanent establishment sesuai dengan ketentuan pasal 24 ayat 4 model Tax Treaty dari Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) diliputi dengan prinsip non diskriminasi.

Pengenaan pajak suatu permanent establishment yang diusahakan di negara pihak lainnya

oleh suatu badan usaha yang berkedudukan di negara pihak satunya, oleh negara lainnya (dimana permanent establishment tidak berada) tidak dapat dilakukan atas dasar yang berbeda daripada pemajakan terhadap badan-badan usaha lainnya yang ada di negara itu asalkan mereka melakukan kegiatan serupa. Ketentuan tersebut tidak mengandung arti bahwa kepada negara pihak dibebani kewajiban untuk memberikan keringanan akan tetapi wajib pajak luar negeri yang bukan warga negaranya harus diperlakukan sama seperti wajib pajak luar negeri yang menjadi warga negaranya.

Non diskriminasi dalam perjanjian pajak ganda tidak saja mengenai perlakuan yang sama terhadap subyek pajak tapi juga mencakup obyeknya (dasar pengenaannya).

SIMPULAN

Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) atau Tax Treaty dalam Transaksi Internasional digunakan untuk menghindari pengenaan pajak berganda. Terdapat 2 (dua) model P3B yang dibuat sebagai acuan untuk negara-negara dalam melakukan perundingan mengenai penghindaran pajak berganda, yaitu P3B model OECD dan P3B model UN. P3B model UN dibuat untuk memenuhi kebutuhan negara-negara berkembang, karena hal pemajakan yang lebih luas diberikan kepada negara berkembang sebagai negara sumber atau negara penerima modal. Indonesia merupakan negara berkembang, maka yang digunakan sebagai acuan untuk melakukan perundingan penghindaran pajak berganda adalah P3B

model UN seperti halnya P3B antara Indonesia dan Malaysia.

DAFTAR PUSTAKA

Huala Adolf, *Aspek-aspek Negara dalam Hukum Internasional*, Edisi Revisi, Rajagrafindo Persada, Jakarta, 2002.

John Hutagaol, *Pemahaman Praktis Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda Indonesia dengan Negara-negara di Kawasan Asia Pasific, Amerika, dan Afrika*, Jakarta : Salemba Empat . 2000.

Rochmat Soemitro, *Dasar-dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan 1944*. Eresco, Jakarta-Bandung, 1979.

_____, *Hukum Pajak Internasional, Perkembangan dan Pengaruhnya*. Cetakan ke-2, Eresco, Bandung 1986.

_____, *Pajak dan Pembangunan*. Eresco, Bandung. 1988.

UNDANG-UNDANG

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 17 Tahun 2000 tentang Perubahan ketiga atas Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan. Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 127 dan Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3985.