

ASPEK HUKUM PENERAPAN PERSETUJUAN PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA INTERNASIONAL

Oleh:

Dewi Anggraeni Putri
Alumni Fakultas Hukum
Untag Surabaya
e-mail : dewi_anggraeniputri@yahoo.com

Abstrak

Transaksi internasional diperlukan oleh setiap negara, sebab dengan adanya transaksi internasional suatu negara akan memiliki peluang untuk meningkatkan pertumbuhan ekonominya. Melalui perdagangan internasional ini pula, suatu negara akan memiliki kemampuan untuk memperluas kemungkinan konsumsinya. Perdagangan internasional timbul karena adanya perbedaan di dalam permintaan maupun penawaran, yang disebabkan oleh perbedaan *income* per kapita, selera masyarakat, jumlah, atau kualitas faktor-faktor produksi, dan faktor lain yang memengaruhi produksi atau suplai, serta adanya *excess supply* (kelebihan stok) di pasar dalam negeri.

Keywords : persetujuan penghindaran pajak berganda

PENDAHULUAN

Perkembangan ilmu pengetahuan dan teknologi secara berkelanjutan membuat dunia nampak menjadi semakin menyatu dan mengecil. Kemajuan komunikasi dan transportasi telah memberikan kontribusi dan ikut mematangkan iklim yang kondusif terhadap hubungan ekonomi. Semula hubungan ekonomi internasional hanya diwarnai oleh pertukaran barang, kemudian migrasi sumber daya manusia, transaksi jasa lintas perbatasan dan kemudian arus modal dan pembiayaan antarnegara serta arus informasi semakin berperan dalam pencatatan ekonomi internasional.¹

Transaksi internasional diperlukan oleh setiap negara, sebab dengan adanya transaksi internasional suatu negara akan memiliki peluang untuk meningkatkan pertumbuhan ekonominya. Melalui perdagangan internasional ini pula, suatu negara akan memiliki kemampuan untuk memperluas kemungkinan konsumsinya. Perdagangan internasional timbul karena adanya perbedaan di dalam permintaan maupun penawaran, yang disebabkan oleh perbedaan *income* per kapita, selera masyarakat, jumlah, atau kualitas faktor-faktor produksi, dan faktor lain yang memengaruhi produksi atau suplai, serta adanya *excess supply* (kelebihan stok) di pasar dalam negeri.

Di samping kerja sama ekonomi berupa perdagangan, kerja sama antarnegara juga menyangkut kerja sama lainnya seperti kerja sama keamanan dan kerja sama dibidang

¹ Gunadi, *Pajak Internasional*, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, Jakarta, 2007, h. 1-2

sosial lainnya. Setiap kerja sama tersebut tentu harus disepakati antarnegara tersebut guna mencapai komitmen bersama, dalam bentuk perjanjian internasional yang menyangkut kepentingan antarnegara tersebut, tidak terkecuali yang terkait dengan aspek perpajakan.

Sistem perpajakan di setiap negara mempunyai tujuan untuk menghimpun penerimaan negara sebagai dana pembiayaan fungsi pemerintahan. Setiap negara memiliki peraturan perundang-undangan yang berbeda, yang disebabkan beberapa faktor, diantaranya adalah perbedaan, falsafah negara, perbedaan sistem pemerintahan, dan perbedaan kebijakan-kebijakan yang berkaitan dengan masalah investasi.²

Terpisah dari kemajuan, prakiraan dan perhitungan ekonomi dan pengendalian permintaan atas barang dan jasa, terdapat kecenderungan bahwa perekonomian nasional semakin saling bergantung kepada situasi internasional terutama terhadap kiat atau kebijakan yang dilakukan oleh Negara lain. Apabila hal itu dimaksudkan untuk mempertahankan kesempatan kerja, stabilitas kerja atau keseimbangan neraca pembayaran adalah merupakan fakta bahwa keperluan koordinasi aktif antarnegara dalam ekonomi dunia semakin meningkat. Interaksi ekonomi antar Negara menjelma menjadi salah satu factor dominan pada masa kini.³

Dalam rangka peningkatan hubungan ekonomi dan perdagangan dengan negara lain, diperlukan suatu perangkat hukum yang berlaku khusus (*lex specialis*) yang mengatur hak-hak pemajak dari masing-masing negara guna memberikan kepastian hukum dan menghindarkan pengenaan pajak berganda serta mencegah pengelakkan pajak. Adapun bentuk dan materinya mengacu pada keten-

tuhan perpajakan nasional masing-masing negara.⁴

Mobilitas transnasional sumber daya dan dana terjadi baik antara negara maju, negara berkembang maupun antara kedua kelompok negara tersebut. Selain memberikan manfaat bersama, transaksi transnasional tersebut memberikan penghasilan yang bersumber di negara tempat investasi atau tempat pelaksanaan kegiatan dan kemudian dikirim ke negara tempat investor atau pelaku transaksi bertempat kedudukan. Bagi kedua negara tersebut, penghasilan merupakan sasaran pemajakan berdasarkan pertalian yang berbeda sebagaimana tersurat dalam ketentuan domestik masing-masing negara.

Keserempakan pemajakan oleh kedua negara dimaksud menyebabkan terjadinya pajak berganda (*tax treaty*) yang dapat merupakan unsur penyebab mahal biaya investasi dan bisnis transnasional oleh karenanya merupakan penghambat mobilitas keduanya. Keringanan terhadap *tax treaty* yang diberikan oleh negara tempat kedudukan investor maupun tempat investasi melalui ketentuan domestik atau perjanjian pemajakan merupakan solusi yang sangat penting untuk meningkatkan iklim investasi dan memperlancar mobilitas sumber daya.⁵

Perjanjian dalam pajak berganda internasional kebanyakan masih berusia muda. Dahulu hanya dikenal persetujuan persahabatan, persetujuan untuk menetap, persetujuan perdagangan, dan persetujuan pelayanan yang kadang-kadang mencakup satu ketentuan yang ada hubungannya dengan beberapa macam pajak. Persetujuan-persetujuan tersebut biasanya tidak dapat digunakan untuk menghapuskan atau meniadakan pajak berganda. Persetujuan itu lebih merupakan suatu jaminan terhadap setiap orang/usaha untuk tidak diperlakukan dengan

² Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, Perpajakan: Konsep, Teori, dan Isu, Kencana, Jakarta, 2006, h. 203-204

³ www.images.zanikhan.multiply.multiplycontent.com, di unduh pada tanggal 7 Nopember 2012

⁴ Djoko Muljono, Pajak Berganda?! Tidak Lagi!: Pedoman Mudah dan Praktis Memahami Tax Treaty, Yogyakarta, 2011, h. 67

⁵ Ibid., h. vi

sewenang-wenang, yang pada hakikatnya sudah ada manfaatnya.⁶

Rumusan Masalah

Dari latar belakang masalah diatas maka penulis merumuskan masalahnya sebagai berikut:

- a. Bagaimanakah penerapan persetujuan penghindaran pajak berganda internasional ?
- b. Apa saja dampak yang timbul dari persetujuan penghindaran pajak berganda internasional ?

METODOLOGI PENULISAN

Metode pendekatan yang digunakan adalah penelitian normatif yaitu penelitian didasarkan pada asas-asas hukum, peraturan perundang-undangan yang berlaku serta mempelajari literatur-literatur yang berhubungan dengan perjanjian pajak berganda internasional. Penelitian ini dilakukan dengan study kepustakaan, kemudian menganalisis dengan berpedoman kepada ketentuan-ketentuan hukum yang berlaku khususnya Undang-undang dan literatur-literatur tentang pajak berganda internasional.

PEMBAHASAN

1. Penerapan P3B

Aspek Hukum Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Internasional

P3B merupakan perjanjian antara negara berdaulat dan mempunyai status legal sebagai perjanjian internasional dan berfungsi sebagai perjanjian pembuat undang-undang (*law makin treaties*) berdasar hukum publik internasional karena disepakati (pemerintah) negara-negara (*contracting states*) dalam kapasitasnya sebagai subjek hukum publik internasional. Di Indonesia, negara dapat menutup P3B berdasar amanat Pasal 11 (1) Undang-undang Dasar 1945 yang menyatakan bahwa Presiden dengan persetujuan Dewan

Perwakilan Rakyat membuat perjanjian dengan negara lain. Selanjutnya Pasal 4 (1) Undang-undang No.24 Tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional antara lain menyatakan bahwa pemerintah Republik Indonesia membuat perjanjian internasional dengan satu negara atau lebih, atau subjek hukum internasional lain berdasarkan kesepakatan; dan para pihak berkewajiban untuk melaksanakan perjanjian tersebut dengan itikad baik.

Khusus untuk Pajak Penghasilan, Pasal 32 A UU PPh menyatakan bahwa pemerintah berwenang untuk melakukan perjanjian dengan pemerintah negara lain dalam rangka penghindaran pajak berganda dan pencegahan pengelakkan pajak.⁷

Di Indonesia, P3B diatur dalam pasal 32A Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008. Kedudukan P3B bedasarkan ketentuan ini adalah *lex specialist* terhadap Undang-undang domestik. Dengan demikian, jika ada ketentuan dalam undang-undang domestik bertentangan dengan ketentuan dalam P3B maka yang dimenangkan adalah ketentuan P3B.

Sementara itu, proses pembentukan P3B seperti proses pendekatan, perundingan, ratifikasi serta pemberlakuannya tunduk kepada Undang-undang Nomor 24 Tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional.⁸

Cara Penerapan P3B di Indonesia

a. Subjek Pajak BUT

Dua jenis time test di UU PPh :

1. Lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan, untuk menentukan status subjek pajak OP (SPDN/SPLN)
2. Lebih dari 60 hari dalam jangka waktu 12 bulan, untuk menentukan keberadaan BUT

⁷ Gunadi, op.cit, h. 184

⁸ <http://dudiwahyudi.com/pajak/pajak-penghasilan/persetujuan-penghindaran-pajak-berganda-p3b.html>, di unduh pada tanggal 27 Nopember 2012

⁶R.Santoso Brotodihardjo, op.cit, h. 245

dari SPLN yang memberikan jasa di Indonesia.⁹

Penerapan P3B antara Indonesia dan Amerika

Tie breaker rule adalah langkah-langkah yang digunakan untuk menentukan status resident orang pribadi atau badan yang memiliki resident ganda (double resident). Biasanya, tie breaker rule menempati Pasal 4 dari suatu tax treaty. Langkah-langkah pemecahan status resident ganda ini (langkah untuk orang pribadi lebih banyak dari badan), harus digunakan secara berurutan. Jika langkah pertama sudah berhasil menentukan status resident seseorang/badan, maka langkah berikutnya tidak perlu digunakan, begitu seterusnya.

Layaknya tax treaty yang lain, tax treaty Indonesia-Amerika tidak luput mencantumkan aturan tie breaker rule. Hanya saja, jika tie breaker rule orang pribadi dalam tax treaty umumnya terdiri dari permanent home, center of vital interest, habitual abode, dan terakhir mutual agreement, tax treaty Indonesia-Amerika memasukkan kriteria "citizenship" atau kewarganegaraan sebagai salah satu alat untuk memecahkan double resident.

Dalam tax treaty Indonesia-Amerika, kriteria citizenship ditetapkan sebagai langkah keempat. Dengan demikian, jika langkah satu sampai dengan tiga tidak berhasil memecahkan double resident, maka tidak langsung menggunakan langkah keempat-mutual agreement- seperti umumnya tax treaty, tetapi menggunakan kriteria citizenship terlebih dahulu.

Masih seputar tie breaker rule, tapi kali ini menyoal tentang definisi permanent home dalam tax treaty Indonesia-Amerika. Berbeda dari treaty lain yang tidak menegaskan definisi permanent home, tax treaty Indonesia-Amerika justru sebaliknya. Dalam tax treaty ini ditegaskan bahwa yang dimaksud

dengan permanent home adalah tempat di mana Wajib Pajak tinggal bersama dengan keluarganya. Dilihat dari segi certainty, kita agaknya perlu mencontoh hal yang satu ini.

Di luar kedua hal di atas, tie breaker rule dalam tax treaty Indonesia-Amerika memiliki perbedaan lain yang membuatnya menjadi semakin tidak biasa. Umumnya, tax treaty hanya mengatur penggunaan *tie breaker rule* dalam kondisi yang seimbang dalam arti permanent home atau kriteria lainnya sama-sama dimiliki di kedua negara. Sebenarnya Tax treaty Indonesia-Amerika juga demikian. Namun, tax treaty ini menambahkan aturan yang lebih lengkap yaitu menetapkan aturan bahwa *tie breaker rule* selanjutnya juga dapat digunakan apabila di kedua negara tidak terdapat kriteria *tie breaker rule* sebelumnya.

Misalnya, kriteria *center of vital interest* juga dapat digunakan dalam hal Wajib Pajak sama-sama tidak memiliki permanent home di Indonesia dan Amerika.

Penerapan P3B antara Indonesia-Jerman

Dalam tax treaty pada umumnya, penentuan pemajakan atas fees for technical services atau imbalan untuk jasa teknik, dikelompokkan dalam penghasilan yang bersifat active income. Artinya, pengenaan pajak di negara sumber atas penghasilan tersebut, hanya dapat dilakukan apabila terdapat bentuk usaha tetap di negara sumber.

Hal di atas tidak kita temukan dalam ketentuan tax treaty Indonesia-Jerman (juga beberapa tax treaty yang lain seperti Venezuela, Pakistan, Swiss, Luxemburg). Dalam tax treaty ini, fees for technical services dikelompokkan sebagai penghasilan passive income dalam hal ini royalti. Dengan demikian, pengenaan pajak atas penghasilan ini tidak ada hubungannya dengan ada atau tidaknya bentuk usaha tetap. Seperti halnya penghasilan bunga, baik negara sumber maupun negara domisili dapat mengenakan pajak atas penghasilan ini dengan hak pemajakan yang terbatas di negara sumber.

Apakah Indonesia – sebagai negara sumber diuntungkan atau tidak dengan ketentuan

⁹ <http://raditora.blogspot.com/2010/08/perpajakan-internasional.html>, di unduh pada tanggal 27 Nopember 2012

tersebut, jawabannya bisa ya dan bisa juga tidak. Jika jasa teknik terkait tidak membutuhkan jangka waktu yang lama, Indonesia bisa jadi diuntungkan sebab secara otomatis Indonesia tetap memiliki hak pemajakan. Tetapi jika dilihat dari nilai tarif pemajakan terbatas seperti yang diatur dalam tax treaty Indonesia-Jerman tersebut (7.5% atau lebih kecil dari tarif Pasal 23 yaitu 15%/tarif untuk BUT) boleh jadi Indonesia tidak begitu diuntungkan.

Penerapan P3B antara Indonesia-Jepang

Tax treaty yang satu ini, boleh dikatakan sebagai salah satu tax treaty yang cukup unik. Bukan hanya karena beberapa aturan-aturan di dalamnya yang cukup mencerminkan rendahnya bargaining power Indonesia, tetapi juga karena ia adalah salah satu tax treaty yang sangat sulit untuk dilakukan proses renegosiasinya.

Keunikan itu salah satunya terlihat dari mekanisme penentuan time test untuk menentukan ada atau tidaknya bentuk usaha tetap (Pasal 5 tax treaty Indonesia-Jepang). Keunikan jika tidak dikatakan ketidakimbangan bargaining power ini dapat dilihat dari lama waktu (dalam satuan hari) untuk menentukan time test dan periode penghitungan jumlah hari tersebut.

Tax treaty Indonesia-Jepang menggunakan jangka waktu 183 hari, suatu jangka waktu yang cukup lama dalam menentukan ada atau tidaknya bentuk usaha tetap jika dibandingkan dengan kebanyakan time test dalam tax treaty. Menambah keunikan tadi, periode penghitungan jumlah hari tadi juga tidak menggunakan jangka waktu dua belas bulan yang dihitung sejak saat kedatangan tetapi menggunakan jangka waktu satu tahun takwim (Januari-Desember). Ketentuan ini, menimbulkan celah yang lebih lebar untuk melakukan tax planning guna menghindari pengenaan pajak di negara sumber.¹⁰

¹⁰<http://aviantara.wordpress.com/category/tax-treaty/>,
di unduh pada tanggal 27 Nopember 2012

2. Penerapan Pemotongan atau Pemungutan Pajak dalam P3B

Pemotong atau pemungut pajak adalah badan pemerintah, subjek pajak dalam negeri, penyelenggara kegiatan, bentuk usaha tetap, atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya yang diwajibkan untuk melakukan pemotongan atau pemungutan pajak atas penghasilan yang diterima atau diperoleh WPLN sesuai ketentuan yang berlaku.

Kewajiban Pemotong atau Pemungut Pajak

- Pemotong atau pemungut pajak wajib memotong atau memungut pajak yang terutang atas penghasilan yang diterima atau diperoleh WPLN sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam Undang-undang PPh.
- Pemotong atau pemungut pajak wajib menyampaikan fotokopi SKD yang diterima dari WPLN sebagai lampiran SPT Masa.¹¹

Persyaratan Pemotongan PPh dapat Menggunakan P3B (Tax Treaty)

Seseorang atau badan dapat menikmati manfaat ketentuan dalam P3B harus memenuhi syarat sebagaimana diatur dalam Pasal 3 ayat (1) Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor: PER-61/PJ/2009 tanggal 5 Nopember 2009 tentang Tata Cara Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda:

- a. Penerima penghasilan bukan Subjek Pajak dalam negeri Indonesia,
- b. Persyaratan administratif untuk menerapkan ketentuan yang diatur dalam P3B telah dipenuhi, dan
- c. Tidak terjadi penyalahgunaan P3B oleh WPLN sebagaimana dimaksud dalam ketentuan tentang pencegahan penyalahgunaan P3B.

Apabila syarat tersebut tidak terpenuhi maka atas penghasilan yang diterima wajib

¹¹<http://www.klinik-pajak.com/2009/tata-cara-penetapan-tax-treaty-p3b.html>, di unduh pada tanggal 30 Nopember 2012

dipotong/dipungut pajak sesuai dengan ketentuan peraturan perpajakan seperti diatur dalam UU PPh dan UU KUP.

Persyaratan administratif yang harus dipenuhi oleh WPLN terdapat dalam Pasal 4 ayat (3) Per-61/PJ/2009 yaitu WPLN disyaratkan menyerahkan Surat Keterangan Domisili (SKD) ke pemotong/pemungut pajak dengan:¹²

- a. Menggunakan formulir yang telah ditetapkan dalam Lampiran II atau Lampiran III Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini,
- b. Telah di isi oleh WPLN dengan lengkap,
- c. Telah ditandatangani oleh WPLN,
- d. Telah disahkan oleh pejabat pajak yang berwenang di negara mitra P3B, dan
- e. Disampaikan sebelum berakhirnya batas waktu dengan penyampaian SPT Masa untuk masa pajak terutangnya pajak.

Apabila penyampaian form DGT 1 lewat batas waktu penyampaian SPT Masa untuk masa pajak yang terutangnya pajak, tidak dapat dipertimbangkan sebagai dasar penerapan ketentuan yang diatur dalam P3B. Bila permohonan tidak dapat dipertimbangkan WPLN dapat mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pajak yang seharusnya tidak dipotong atau dipungut ke Kantor Pelayanan Pajak tempat pemungut atau pemotong pajak terdaftar.

Surat Keterangan Domisili

Surat keterangan domisili yang selanjutnya disebut SKD adalah formulir yang diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak yang telah diisi dengan lengkap dan telah ditandatangani oleh WPLN, serta telah disahkan oleh pejabat pajak yang berwenang di negara mitra P3B. Dokumen SKD yang dimaksud dalam ketentuan ini adalah formulir sebagaimana ditetapkan dalam Lampiran II (Form-DGT 1) atau Lampiran III (Form-DGT 2) Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini. Dokumen SKD yang ditetapkan dalam Lampiran III (Form-

DGT 2) Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini digunakan dalam hal:

- a. WPLN menerima atau memperoleh penghasilan melalui Kustodian sehubungan dengan penghasilan dari transaksi pengalihan saham atau obligasi yang diperdagangkan atau dilaporkan di pasar modal Indonesia, selain bunga dan dividen, atau
- b. WPLN bank.

Lembaga yang namanya disebutkan secara tegas dalam P3B atau yang telah disepakati oleh pejabat yang berwenang di Indonesia dan di negara mitra P3B tidak perlu menyampaikan SKD. SKD yang menggunakan formulir sebagaimana ditetapkan dalam Lampiran II (Form-DGT 1) yang disampaikan kepada pemotong atau pemungut pajak setelah berakhirnya batas waktu penyampaian SPT Masa untuk masa pajak terutangnya pajak, tidak dapat dipertimbangkan sebagai dasar penerapan ketentuan yang diatur dalam P3B. Formulir sebagaimana ditetapkan dalam Lampiran III (Form-DGT 2) yang memenuhi persyaratan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (2) di-gunakan sebagai dasar penerapan ketentuan yang diatur dalam P3B sejak tanggal SKD tersebut disahkan oleh pejabat pajak yang berwenang dari negara mitra P3B dan berlaku selama 12 (dua belas) bulan.

Restitusi Pajak yang tidak Seharusnya Terutang

WPLN dapat menyampaikan permohonan pengembalian kelebihan pajak yang tidak seharusnya terutang sesuai dengan ketentuan yang berlaku dalam hal manfaat P3B tidak diberikan akibat persyaratan administratif sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1) huruf b tidak terpenuhi, tetapi WPLN menganggap pemotongan atau pemungutan pajak tidak sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam P3B.

Bukti Potong

Bukti pemotongan atau pemungutan pajak pajak wajib dibuat oleh pemotong atau

¹²<http://dahusna.wordpress.com/2009/11/18/penerapan-dan-penyalahgunaan-p3b/>, di unduh pada tanggal 30 Nopember 2012

pemungutan pajak sesuai dengan ketentuan dan tata cara yang berlaku. Dalam hal terdapat penghasilan yang diterima atau diperoleh WPLN tetapi tidak terdapat pajak yang dipotong atau dipungut di Indonesia berdasarkan ketentuan yang diatur dalam P3B, pemotong atau pemungut pajak tetap diwajibkan untuk membuat bukti pemotongan atau pemungutan pajak.

Penelitian SKD

Kepala kantor pelayanan pajak harus melakukan penelitian kebenaran pelaporan atas jumlah pajak yang dipotong dan melakukan perekaman SKD dan bukti pemotongan atau pemungutan pajak yang dilaporkan oleh pemotong atau pemungut pajak. Kepala kantor pelayanan pajak harus melakukan penelitian mengenai ada tidaknya bentuk usaha tetap dari WPLN yang berada di Indonesia sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam P3B. Dalam hal terdapat indikasi bahwa WPLN menjalankan kegiatan atau usaha di Indonesia melalui suatu bentuk usaha tetap dan belum terdaftar sebagai wajib pajak, kantor pelayanan pajak memberitahukan kantor pelayanan pajak tempat bentuk usaha tetap seharusnya terdaftar untuk dikirim Surat Himbauan sesuai dengan ketentuan yang berlaku.¹³

Prosedur Persetujuan Bersama

“Mutual agreement procedure” ini merupakan suatu ketentuan yang memberikan cara untuk ke luar dari kesulitan-kesulitan yang timbul karena pelaksanaan perjanjian pencegahan pajak berganda.

Pengenaan pajak yang menyebabkan pajak berganda, yang dirasa tidak adil oleh wajib pajak yang bersangkutan, baik karena salah penerapan ketentuan perjanjian, maupun karena salah penafsiran atau penafsiran yang berlainan dari negaranya, dapat diajukan kepada pejabat yang berwenang dari negaranya, yang akan berusaha menyelesaikan

persoalan ini, baik sendiri maupun dengan kerja sama dengan pejabat yang berwenang dari negara-pihak lainnya.¹⁴

3. Kedudukan P3B

Perjanjian penghindaran pajak berganda (P3B) memiliki kedudukan yang setara dengan undang-undang, karena dalam penerapannya berfungsi melengkapi. Perjanjian dianggap sah dan dapat dijalankan oleh penduduk antar negara bila disahkan atau dikuatkan oleh badan yang berwenang di negaranya, dalam hal ini bisa DPR atau Presiden. Pengesahan tersebut dikenal dengan istilah ratifikasi.

Cara ratifikasi dibagi menjadi tiga :

- a. Ratifikasi semata-mata untuk badan eksekutif,
- b. Ratifikasi semata-mata untuk badan legislatif, dan
- c. Ratifikasi campuran eksekutif dan legislatif.

Ratifikasi yang lazim untuk saat ini adalah ratifikasi yang dilakukan bersama-sama oleh badan legislatif dan eksekutif.

Perjanjian penghindaran pajak berganda (*Tax Treaty*) diatur dalam Pasal 32 A UU PPh “pemerintah berwenang untuk melakukan perjanjian dengan pemerintah negara lain dalam rangka penghindaran pajak berganda dan pencegahan pengelakkan pajak. Dalam penjelasan Pasal 32 A UU PPh menyatakan bahwa “Dalam rangka peningkatan hubungan ekonomi dan perdagangan dengan negara lain diperlukan suatu perangkat hukum yang berlaku khusus (*lex specialis*) yang mengatur hak-hak pemajakan dari masing-masing negara guna memberikan kepastian hukum dan menghindarkan pemajakan berganda serta mencegah pengelakkan pajak.

Kedudukan *tax treaty* dalam pelaksanaannya lebih diutamakan dari Undang-undang PPh, oleh karena itu sepanjang diatur dalam *tax treaty*, maka pemajakan atas penduduk asing atau badan asing mengikuti ketentuan yang diatur dalam *tax treaty*.

¹³<http://www.klinik-pajak.com/2009/tata-cara-penetapan-tax-treaty-p3b.html>, op.cit.,

¹⁴Rochmat Soemitro, op.cit, h. 330

4. Dampak P3B

Penanaman Modal Asing

Banyak sekali macam-macam pendapatan yang dapat dikenakan pajak secara bersamaan di berbagai negara, yaitu di negara sumber dan di negara tempat tinggal wajib pajak. Hal ini disebabkan karena masing-masing negara menerapkan azas pengenaan pajak yang satu dengan yang lain, berlainan. Ditinjau dari sudut wajib pajak, ini merupakan tekanan pajak yang sangat berat, yang dapat mempengaruhi kemauan serta semangat usaha wajib pajak sehingga wajib pajak segan untuk melakukan atau memperluas usahanya di negara lain, yang dapat mengakibatkan pemungutan pajak di dua negara yang sangat memberatkan wajib pajak.

Hal sedemikian ini dapat sangat mempengaruhi pergerakan modal dari satu negara ke negara lainnya. Indonesia menyadari benar-benar keadaan demikian itu, lebih-lebih jika diingat bahwa Indonesia sebagai negara yang sedang berkembang dan yang sedang melakukan pembanguana secara besar-besaran, sangat membutuhkan modal asing dari luar negeri, tenaga-tenaga ahli, teknologi serta know how, tanpa menyebabkan ketergantungan Indonesia secara terus-menerus pada luar negeri. Untuk sekedar mengatasi ini Indonesia secara unilateral telah memberikan perangsang (incentive) berupa pembebasan pajak atau keringanan pajak yang sangat menguntungkan, untuk menarik penanaman modal asing di Indonesia.

Pergerakan modal pada dewasa ini merupakan pergerakan ke satu arah (one way traffic) yaitu dari negara yang sudah maju ke negara-negara yang sedang berkembang, sehingga jika ditimbang, maka perjanjian pencegahan pajak ganda lebih memberikan manfaat kepada pemilik modal asing yang bertempat tinggal di luar negeri daripada pemilik modal yang bertempat tinggal di Indonesia, karena hampir tidak ada pemilik modal di Indonesia yang menanam modalnya di luar negeri.

Kepastian Sikap Indonesia

Ditinjau dari sudut politis atau dalam hubungan dengan luar negeri perjanjian pajak internasional meninggikan derajat dan kedudukan Indonesia baik di lapangan Hukum Internasional maupun dalam perdagangan internasional, karena dari materi yang diatur dalam perjanjian pajak internasional, negara di dunia mengetahui sikap Indonesia dalam hal ini. Dan sekali ditanda tangani, perjanjian pajak internasional, maka selanjutnya di negara-negara lain akan mengadakan pendekatan kepada Internasional untuk membuat perjanjian pajak yang serupa, lebih-lebih jika diingat bahwa Indonesia mempunyai kekayaan alam yang sangat besar dan luas sehingga merupakan tempat penanaman modal yang besar artinya bagi pemilik modal.

Dalam perjanjian pencegahan pajak ganda internasional, untuk menghindarkan kesulitan politis, soal hukum yang dapat menghambat kelancaran perjanjian dihindarkan, seperti masalah lebar laut territorial dan masalah nusantara (archipelago). Dengan adanya perjanjian pencegahan pajak ganda internasional, maka soal-soal yang pada mulanya tidak ada kepastian karena tidak diatur secara pasti dalam peraturan unilateral dalam perundang-undangan pajak Indonesia, memperoleh bentuk yang menentu seperti pengertian “permanen establishment”, “pemecahan laba”, pemajakan business profit, pemajakan hasil dari lalu lintas internasional dan sebagainya. Dengan demikian maka hukum pajak internasional di Indonesia mulai menampakkan tanda-tanda kehidupan dan perkembangan yang sebelumnya merupakan hal yang statis.

Pengelakkan Pajak

Berhubungan dengan hal ini soal yang perlu diperhatikan oleh negara-negara yang sedang berkembang ialah mengalirnya modal ke luar negeri. Lazimnya di negara-negara yang sedang berkembang terdapat pengawasan atas lalu lintas devisa ke dan dari luar negeri. Dijaga dengan ketat supaya modal nasional yang ada di dalam negeri tidak mengalir ke luar negeri, dimana modal itu

masih sangat dibutuhkan sendiri di dalam negeri. Dan walaupun ada ini harus tetap diawasi dan memberikan hasil yang sesuai dan pada waktunya direpatriasikan. Sebaliknya pemasukan modal asing ke dalam negeri untuk keperluan penanaman dapat mempertinggi kemakmuran, dan harus benar-benar diawasi supaya modal itu digunakan untuk maksud yang produktif dan membantu pembangunan negara yang sedang berkembang. Modal yang telah ditanam supaya tidak direpatriasikan dalam waktu yang singkat tetapi diusahakan dalam waktu yang cukup lama, dan juga harus diawasi bahwa transfer keuntungan yang diperoleh dilakukan secara wajar dan tidak berlebih-lebihan.¹⁵

Secara ekonomis pajak merupakan pengorbanan sumber daya yang harus ditanggung oleh pengusaha (dan masyarakat). Pajak berganda sebagai akibat dari pemajakan oleh dua ketentuan pemajakan (dari dua Negara) memberikan tambahan beban terhadap pengusaha. Sementara, perluasan usaha ke mancanegara sudah mengundang tambahan resiko dibanding dengan usaha dalam negeri, pemajakan ganda telah memperbesar resiko tersebut. Kalau tidak ada upaya untuk mencegah atau meringankan beban pajak tersebut, PBI dapat ikut memicu ekonomi global dengan biaya tinggi. Oleh karena itu, nampak sudah merupakan kebutuhan Internasional antarnegara untuk mengupayakan agar kebijakan perpajakannya bersifat netral terhadap kompetisi Internasional.¹⁶

Tax treaty atau Perjanjian Penghindaran Pajak berganda (P3B) dapat mempermudah dan mendorong investasi asing di Indonesia dengan menghilangkan perpajakan berganda (double taxation) dan membagi hak pemajakan untuk jenis penghasilan tertentu antara dua negara. Namun tax treaty juga memberi kesempatan bagi investor untuk menggunakan holding company (perusahaan induk biasa dipakai perusahaan multinasional dalam berinvestasi untuk memegang saham anak

perusahaan) di negara mitra P3B untuk berinvestasi di Indonesia dan memperoleh keuntungan pajak.¹⁷

Contoh Pemajakan atas Penghasilan Artis dan Olahragawan

Penghasilan artis dan olahragawan dikenakan pajak di negara sumber tanpa mendasarkan pada berapa lama artis dan olahragawan tersebut berada di negara sumber (tanpa memerlukan time test). Sifat hak pemajakan penuh, sehingga negara domisili dapat mengenakan pajak secara keseluruhan (tanpa pembatasan) sesuai dengan UU Domestik.¹⁸

Contoh Pemajakan atas Penghasilan Guru dan Peneliti

Dalam penerapan Model P3B Indonesia perlu diperhatikan bahwa terdapat beberapa syarat yang harus dipenuhi supaya penghasilan guru dan peneliti dibebaskan pajak Indonesia, yaitu:

1. Datang ke Indonesia atas undangan dari pemerintah Indonesia atau atas undangan universitas, perguruan tinggi, sekolah, museum atau lembaga budaya lainnya atau berdasarkan program resmi pertukaran kebudayaan
2. Kehadirannya di Indonesia tidak melebihi dua tahun berturut-turut
3. Tujuan kehadiran semata-mata untuk tujuan mengajar, memberikan kuliah atau melakukan penelitian
4. Pembayaran imbalan tersebut diperoleh dari luar negara Indonesia¹⁹

KESIMPULAN

Penerapan perjanjian penghindaran pajak berganda di setiap negara berbeda, mempunyai aturan dan sistem yang tidak sama. Indonesia-Amerika tetap menggunakan *Tie*

¹⁵Rochmat Soemitro, op.cit., h. 343-348

¹⁶image.zanikhan.multiply.multiplycontent.com, loc.cit.,

¹⁷<http://taxationindonesia.blogspot.com/>, di unduh pada tanggal 3 Januari 2013

¹⁸ Ibid., h. 113

¹⁹ Ibit., h 121

breaker rule seperti tax treaty lainnya namun memasukkan *citizenship* atau kewarganegaraan sebagai salah satu alat untuk memecahkan double resident. Indonesia-Jerman, penentuan pemajakan atas *fees for technical services*/imbalance untuk jasa teknik dikelompokkan dalam penghasilan yang bersifat *passive income*, jadi tidak tergantung ada atau tidaknya badan usaha tetap di negara sumber, dalam hal ini royalti. Indonesia-Jepang, dalam menentukan ada atau tidaknya bentuk usaha tetap menggunakan jangka waktu 183 hari.

Tata cara penerapan persetujuan penghindaran pajak berganda diatur dalam Pasal 3 ayat (1) Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor: PER-6/PJ/2009 tanggal 5 Nopember 2009 :

1. Penerima penghasilan bukan subjek pajak dalam negeri Indonesia
2. Persyaratan administrasi untuk menerapkan ketentuan yang diatur dalam P3B telah terpenuhi
3. Tidak terjadi penyalahgunaan P3B oleh WPLN sebagaimana dimaksud dalam ketentuan tentang pencegahan penyalahgunaan P3B.

Tax treaty dapat mempermudah dan mendorong investasi asing di Indonesia dengan menghilangkan perpajakan berganda dan membagi hak pemajakan untuk jenis penghasilan tertentu antara dua negara.

DAFTAR BACAAN

- Brotodihardjo, Santoso, 1993, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Cet. 15, Eresco, Bandung
- Devano, Sony, 2006, *Perpajakan: Konsep, Teori, dan Isu*, Cet. 1, Kencana, Jakarta
- Gunadi, 2007, *Pajak Internasional*, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, Jakarta
- Kurniawan, Anang Muri, 2012, *Tax Treaty : Memahami Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) melalui Studi Kasus*, Cet.1, Bee Media, Jakarta
- Mardiasmo, 1987, *Perpajakan*, Cet.1, Andi Yogyakarta, Yogyakarta
- Muljono, Djoko, 2011, *Pajak Berganda? Tidak Lagi : Pedoman Mudah dan Praktis Memahami Tax Treaty*, Andi Yogyakarta, Yogyakarta
- Munandar, Haris, 1997, *Ekonomi Internasional*, Erlangga, Jakarta
- Munawir, 1990, *Perpajakan*, Cet.1, Liberty, Yogyakarta
- Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor : PER-6/PJ/2009 tanggal 05 Nopember 2009 tentang Pencegahan Penyalahgunaan P3B
- Purwono, Herry, 2010, *Dasar-dasar Perpajakan & Akuntansi Pajak*, Erlangga, Jakarta
- Soemitro, Rochmat, 1986, *Hukum Pajak Internasional Indonesia : Perkembangan dan Pengaruhnya*, Cet. 2, Eresco, Bandung
- UNDANG-UNDANG DASAR 1945
- UNDANG-UNDANG NO. 24 TAHUN 2000 TENTANG PERJANJIAN INTERNASIONAL
- UNDANG-UNDANG NO. 36 TAHUN 2008 TENTANG PAJAK PENGHASILAN
- www.4shared.com
- www.economy.okezone.com
- www.klinik-pajak.com
- www.pajakinternasional.blogspot.com
- www.pajakonline.com
- www.peraturanpajak.com
- www.pusatperpajakan.blogspot.com
- www.scribd.com
- www.social-pajak.blogspot.com
- www.taxationindonesia.blogspot.com