

PENYELESAIAN PERMASALAHAN PAJAK BERGANDA INTERNASIONAL

Murti Ayu Hapsari¹

Email: murtiayu17@yahoo.com

Abstract

Tax collections is part of a state's authority. Tax's contribution is crucial to finances and develops state's well-being and its people's wealth. The core or the essence of tax collection is that it cannot cause excessive burden to the taxpayer—so that the taxpayer can afford to their needs first. In this case, globalization has rapidly blur the boundaries between one state and another, so that increases the problems that follows, including in economics and taxations sectors. One of those problems is what we call with 'international double taxation' that potentially burden taxpayer more. From this study we aim to find solution to this problem

Abstrak

Pemungutan atas pajak merupakan otoritas dari suatu negara. Kontribusi pajak adalah untuk membiayai semua pengeluaran dan pembangunan dalam negara tersebut. Hakikatnya pemungutan pajak dilaksanakan dengan memperhatikan kondisi Wajib Pajak, artinya tidak boleh menimbulkan nestapa yang berlebihan. Dengan globalisasi yang semakin mengaburkan batas antar negara, permasalahan yang muncul di setiap sektor sosial pun semakin kompleks, tidak terkecuali sektor ekonomi dan sektor perpajakan. Permasalahan Pemajakan Berganda Internasional merupakan salah satu permasalahan yang bisa timbul karena perkembangan global—dan oleh karenanya diperlukan solusi yang bersifat segera agar permasalahan tersebut dapat terselesaikan.

A. Pendahuluan

Pajak pada hakikatnya merupakan kontribusi wajib pada negara yang terutang oleh pribadi atau badan yang bersifat memaksa.² Kontribusi inilah yang nantinya berperan penting dalam kehidupan bernegara, khususnya di dalam pelaksanaan pembangunan karena pajak merupakan sumber pendapatan negara untuk membiayai semua pengeluaran termasuk pengeluaran pembangunan; sesuai dengan fungsinya yaitu fungsi anggaran, mengatur, stabilitas, dan redistribusi pendapatan.³ Dinyatakan bahwa

¹ Dosen Fakultas Hukum Universitas Janabadra Yogyakarta.

² Pasal 1 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan.

³ Direktorat Jenderal Pajak, "Fungsi Pajak", <https://www.pajak.go.id/id/fungsi-pajak>, diakses tanggal 30 November 2019.

subjek pajak meliputi orang pribadi, badan, dan bentuk usaha tetap (BUT).⁴ Selanjutnya dijelaskan bahwa BUT merupakan subjek pajak yang perlakuannya dipersamakan dengan subjek pajak badan.⁵

Berdasarkan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan (UUPH) dinyatakan bahwa terkait dengan yurisdiksi perpajakan menerapkan dua asas, yaitu asas domisili dan asas sumber. Asas domisili secara implisit termaktub dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan Pasal 2 ayat 3 yang menyatakan bahwa orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia⁶ dan badan yang bertempat kedudukan di Indonesia⁷ menurut persyaratan lebih lanjut yang diatur dalam Undang-undang tersebut merupakan Subjek Pajak dalam Negeri. Sedangkan penerapan asas sumber dapat ditemukan dalam rumusan Pasal 2 ayat (4) Undang-Undang Pajak Penghasilan yang dinyatakan bahwa sepanjang orang pribadi memiliki hubungan ekonomis dengan Indonesia, baik menjalankan kegiatan melalui BUT maupun menerima penghasilan dari Indonesia⁸, dinyatakan sebagai subjek pajak luar negeri.

Pemberlakuan asas sumber dalam hukum positif Indonesia memiliki konsekuensi logis yang dapat dinyatakan bahwa berdasarkan penerapan asas tersebut, Indonesia dapat memungut pajak terhadap BUT karena memiliki hubungan ekonomis di Indonesia, dalam arti bahwa BUT mendapatkan penghasilan yang bersumber dari negara Indonesia melalui kegiatan yang dilakukannya. Hal yang serupa dinyatakan oleh Jaja Zakaria, bahwa saat bentuk usaha tetap menjadi subjek pajak dan wajib pajak, adalah pada saat orang pribadi atau badan luar negeri mempunyai hubungan ekonomis dengan Indonesia melalui bentuk usaha tetap tersebut. Hubungan ekonomis dengan Indonesia dianggap ada apabila orang pribadi atau badan luar negeri tersebut menerima atau

⁴ Pasal 2 (1) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan.

⁵ Pasal 2 ayat (1a) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan.

⁶ Pasal 2 ayat (3) huruf a Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan.

⁷ Pasal 2 ayat (3) huruf b Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan.

⁸ Pasal 2 ayat (4) huruf b Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan.

memperoleh penghasilan yang berasal dari sumber penghasilan di Indonesia⁹. Ketentuan ini juga tertulis dalam penjelasan Undang-Undang Pajak Penghasilan¹⁰.

Dalam hal pemungutan pajak ini terdapat potensi permasalahan yang akan timbul yaitu, permasalahan pemungutan pajak berganda. Hal ini dapat akan timbul apabila BUT yang melaksanakan kegiatan di Indonesia—yang secara logis juga memiliki hubungan ekonomis dengan Indonesia, merupakan warga negara asing yang yang menganut prinsip universalitas atau *world-wide income*. Prinsip ini mengandung arti bahwa di manapun warga negara tersebut berada, Negara asal tetap memiliki hak untuk memungut pajak terhadapnya¹¹, prinsip ini juga dikenal dengan asas kebangsaan.

Berdasarkan paparan tersebut, dapat disimpulkan bahwa apabila terdapat BUT milik WNA yang menerapkan asas kebangsaan, menjalankan usahanya di Indonesia dan memiliki hubungan ekonomis di Indonesia akan dibebani dengan pajak berganda; 1) oleh otoritas pemerintah Negara Indonesia berdasarkan asas sumber, dan 2) oleh otoritas pemerintah negara asalnya serikat berdasarkan asas kebangsaan. kondisi demikian, di mana terdapat dua negara atau lebih yang membebani pajak pada subjek pajak yang sama terhadap objek yang sama pula disebut pajak berganda internasional (*international double taxation*).

Pemungutan pajak berganda terhadap satu wajib pajak sudah dapat dipastikan akan sangat merugikan wajib pajak tersebut, oleh karena tidak dapat menikmati hasil atas usaha kerjanya karena terlalu dibebani oleh pemungutan pajak dari dua otoritas. Pemungutan pajak berganda juga dapat mempengaruhi sektor perekonomian baik mikro ataupun makro. Berdasarkan permasalahan yang dipaparkan maka dirasa perlu dilakukan kajian lebih lanjut.

B. Permasalahan/Rumusan Masalah

Bagaimana kewenangan negara domisili dan negara sumber dalam memungut pajak ditinjau dari prinsip pajak internasional dan solusi penghindaran pajak berganda internasional tersebut?

⁹ Jaja Zakaria, 2005, *Perlakuan Perpajakan Terhadap Bentuk Usaha Tetap (BUT)*, Rajawali Pers, Jakarta, hlm. 11.

¹⁰ Penjelasan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan.

¹¹ Ruth Mason, "Citizenship Taxation", *Southern California Law Review*, Vol 89, July 2015, hlm.1.

C. Metode Penelitian

Penelitian ini adalah penelitian hukum normatif atau doktrinal. Penelitian ini juga kerap disebut dengan penelitian kepustakaan atau studi dokumen. Sifat penelitian ini bersifat normatif, praktis, dan preskriptif. Artinya penelitian ini dimaksudkan untuk memberikan argumentasi atas hasil penelitian yang telah dilakukan. Pendekatan yang diterapkan dalam penelitian ini antara lain adalah pendekatan; 1) pendekatan kasus (*case approach*), 2) pendekatan perundang-undangan (*statute approach*), 3) pendekatan konseptual (*conceptual approach*).

Data yang dianalisis dalam penelitian ini adalah data sekunder, yang terdiri dari bahan hukum primer, sekunder, dan tersier. Bahan hukum primer yang digunakan antara lain adalah Peraturan Perundang-undangan tentang Perpajakan, khususnya Undang-Undang tentang Pajak Penghasilan. Bahan hukum sekunder terdiri dari bahan teks ilmiah seperti buku serta jurnal yang terkait dengan permasalahan dalam penelitian ini. Sedangkan bahan hukum tersier digunakan untuk menjelaskan lebih lanjut terhadap bahan hukum primer dan sekunder seperti situs internet yang memberikan penjelasan lebih lanjut tentang topik terkait.

Analisis data dilakukan secara kualitatif untuk kemudian disajikan secara deskriptif, yakni setelah menggambarkan keadaan obyek penelitian maka diuraikan lebih jauh untuk memberikan penafsiran dan interpretasi terhadap fakta-fakta yang ditemukan. Kesimpulan ditarik berdasarkan logika induktif.

Teknik pengumpulan data yang diterapkan adalah teknik studi dokumen atau studi dokumen; dilakukan dengan melakukan pengumpulan bahan hukum yang relevan untuk kemudian dianalisis kontennya secara menyeluruh. Teknik ini diterapkan untuk dapat menemukan data yang relevan yang nantinya digunakan untuk mengkaji permasalahan agar dapat menemukan hasil penelitian atau kesimpulan yang terpadu dan tepat sasaran.

D. Pembahasan

Kewenangan Negara Domisili dan Negara Sumber dalam Mengenaikan Pajak ditinjau dari Prinsip Pajak Internasional

Dasar ketentuan terkait BUT sebagai salah satu subjek pajak dalam hukum positif Indonesia tergolong cukup rinci. Undang-Undang Pajak Penghasilan merumuskan bahwa kedudukan BUT merupakan subjek pajak yang perlakuan perpajakannya dipersamakan dengan subjek pajak badan¹². Lebih lanjut dirumuskan bahwa ketentuan mengenai objek pajak BUT diatur dalam pasal tersendiri beserta dengan pengaturan terkait biaya-biaya yang boleh dikurangkan¹³. Terkait dengan ruang lingkupnya, BUT dikenakan pajak berbasis pada territorial, bukan berbasis global. Hal ini disimpulkan dari berbagai petunjuk, yaitu; (1) eliminasi rumusan penghasilan luar Indonesia, (2) penegasan sumber penghasilan BUT terbatas pada tempat BUT tersebut menjalankan usaha atau melakukan kegiatan, (3) pembatasan pemberian kredit pajak luar negeri hanya kepada Wajib Pajak Dalam Negeri, berdasarkan ketiga petunjuk tersebut terlihat bahwa BUT dikenakan pajak berbasis territorial, yaitu sebatas pada penghasilan yang diperoleh dari sumber di tempat BUT menjalankan usaha atau melakukan kegiatan, atau dalam hal ini di Indonesia¹⁴.

Ditilik berdasarkan bentuk, BUT di Indonesia dapat dikualifikasikan dalam empat tipe, yaitu;

- a) BUT fasilitas fisik yaitu BUT yang memiliki fasilitas fisik yang merupakan tempat untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan usahanya di Indonesia. Contoh dari BUT fasilitas fisik adalah suatu cabang, gedung kantor, pabrik, bengkel, dan lain-lain.
- b) BUT Aktivitas yaitu BUT yang menjalankan kegiatan jasa (*furnishing of services*) di Indonesia dalam jangka waktu melebihi tes waktu sesuai Pasal 2 ayat (5) Undang-Undang Pajak Penghasilan. Contoh dari BUT aktivitas yaitu proyek konstruksi,

¹² Pasal 2 ayat (1a) Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan.

¹³ Pasal 5 Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan.

¹⁴ Gunadi, 2007, *Pajak Internasional*, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, Jakarta, hlm. 32.

proyek perakitan, instalasi, atau kegiatan pemberian jasa lain termasuk jasa konsultan.

- c) BUT Keagenan yaitu BUT yang menjalankan usahanya di Indonesia melalui perusahaan lain yang bertindak sebagai agen yang tidak bebas (*dependent agent*); yaitu agen yang melaksanakan usahanya dengan bertindak baik seluruhnya atau hampir seluruhnya untuk dan/atau atas nama perusahaan di luar negeri.
- d) BUT Asuransi yaitu BUT berupa perusahaan asuransi yang menurut resiko secara langsung di Indonesia¹⁵.

Pengenaan pajak berganda internasional pada dasarnya merupakan akibat dari perbedaan prinsip perpajakan yang dianut setiap negara, perbedaan prinsip tersebut mengakibatkan konflik yurisdiksi antara satu negara dengan negara lainnya. Pengenaan pajak berganda secara umum disebabkan oleh tiga konflik yurisdiksi;

- a) Konflik karena penerapan asas domisili dengan asas sumber.

Negara domisili mengenakan pajak atas seluruh penghasilan yang diperoleh penduduknya, sedangkan negara sumber mengenakan pajak atas penghasilan yang berasal dari negara tersebut. Dalam hal tersebut terjadi konflik antara *world wide income principle* dan *territorial income principle*.

- b) Konflik karena perbedaan definisi “penduduk”

Orang pribadi atau badan pada saat yang bersamaan dapat dianggap sebagai penduduk dari 2 (dua) negara sehingga dikenakan pajak 2(dua) kali. Hal tersebut dapat terjadi karena definisi “penduduk” kedua negara tersebut berada

- c) Perbedaan definisi tentang “sumber penghasilan”

Pengenaan pajak berganda dapat terjadi apabila dua negara atau lebih memperlakukan satu jenis penghasilan yang bersumber dari wilayahnya. Hal tersebut berakibat penghasilan yang sama dikenai pajak di dua negara yang berbeda.¹⁶

¹⁵ Tim Penulis Tax Center UNPAD, “Pemahaman Dasar tentang Bentuk Usaha Tetap”, <http://www.ortax.org/ortax/?mod=issue&page=show&id=25&list=&q=&hlm=8>, diakses tanggal 28 November 2019.

¹⁶Rachmanto Surahmat, 2000, *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda*, Sebuah Pengantar, PT Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, hlm 73.

Dalam kasus BUT yang dimiliki warga negara yang menganut asas kebangsaan, beroperasi di negara yang menganut asas sumber (Indonesia), pemilik BUT berpotensi terkena pajak berganda internasional, karena penerapan asas sumber dan penerapan asas domisili tersebut. Apabila dianalisis lebih lanjut mengenai negara mana yang memiliki kewenangan dan hak yang lebih dalam memungut pajak, secara prinsipil ruang lingkup hukum pajak internasional mengenal adanya prinsip keadilan. salah satu dari bagian prinsip ini menyatakan bahwa; barangsiapa ikut serta dalam perekonomian suatu negara, dan karena itu ikut menikmati hasil perekonomian tersebut, maka berkewajiban untuk ikut memikul beban, yang berupa pajak atau pungutan atas suatu negara. Hal ini dianggap sesuai dengan prinsip keadilan dalam hukum pajak internasional¹⁷.

Lebih lanjut dapat dijelaskan bahwa dalam hukum pajak internasional juga mengenal asas pendirian tetap (*betribestätteprinzip*). Asas ini merupakan asas pengenaan pajak yang memberikan hak utama kepada negara asing di mana *permanent establishment* berada, untuk mengenakan pajak atas hasil usaha yang dianggap diperoleh dari pendirian tetap/*permanent establishment* itu. Hakikatnya, keberadaan asas ini adalah untuk melakukan pembatasan atas pemajakan yang dilakukan oleh negara asal, apabila diartikan sebaliknya, asas ini memberikan kewenangan bagi negara asing untuk mengenakan pajak atas usaha yang dilakukan dengan suatu *permanent establishment*. Hal ini didukung dengan keberadaan traktat pajak di mana pengertian *permanent establishment* merupakan salah satu unsur menentukan dalam hukum pajak internasional¹⁸. Berdasarkan pemaparan tersebut dapat disimpulkan bahwa kewenangan negara sumber dalam mengenakan pajak atas BUT sejalan dengan prinsip serta asas dalam pajak internasional tersebut.

Di sisi lain pemberlakuan asas kebangsaan juga sejalan dengan prinsip universalitas dalam hukum pajak internasional. Prinsip ini memberikan wewenang kepada negara untuk mengenakan pajak atas semua pendapatan yang diperoleh seseorang tanpa mengindahkan tempat di mana pendapatan itu diperoleh¹⁹. Pada dasarnya tidak dapat dikatakan secara umum asas mana yang dapat “dimenangkan”,

¹⁷Rochmat Soemitro, 1977, *Hukum Pajak Internasional Indonesia Perkembangan dan Pengaruhnya*, Eresco Bandung, Jakarta, hlm.45.

¹⁸ *Ibid*, hlm 55-56.

¹⁹ *Ibid*, hlm. 48.

namun untuk hasil-hasil yang keluar dari usaha yang dilakukan dengan BUT/*permanent establishment* maka asas negara sumber lebih diutamakan daripada asas lain²⁰.

Solusi untuk Penghindaran Pajak Berganda Internasional

a) Secara Unilateral

Adanya permasalahan pajak berganda internasional harus dipecahkan dan dicari solusi, oleh karena selain merugikan subjek pajak yang harus membayar kepada dua negara, pemajakan berganda juga memicu terjadinya penyelundupan pajak (*tax evasion*). Pajak berganda internasional juga memunculkan iklim yang tidak baik bagi dunia usaha karena subjek pajak tidak merasakan hasil kerjanya secara maksimal, oleh karena persentase pajak lebih besar dibandingkan dengan persentase keuntungan.

Terdapat pendapat sarjana yang mengatakan bahwa eksistensi pajak berganda internasional tidak mungkin untuk tidak ditolerir, sebab ia tidak berasal dari sengketa suatu undang-undang saja, lebih lanjut dinyatakan bahwa *communis opinio doctorum* menerima eksistensi pajak berganda internasional yang terbukti dari adanya kebiasaan internasional dalam bentuk perjanjian antarnegara, yang bukan hanya memperhatikannya, namun juga memperhitungkannya. Titik berat upaya penghindaran pajak berganda internasional adalah didasarkan pada pertimbangan ekonomi, yakni oleh karena pajak berganda internasional merupakan penghalang atas perdagangan internasional²¹.

Hal ini dapat berujung pada terhambatnya laju bisnis, perdagangan, investasi, sumber daya dan jasa serta ekonomi secara global. Akibat-akibat itu membuat dunia perpajakan internasional mencoba melakukan beberapa pendekatan untuk mengeliminasi atau setidaknya meminimalisir pajak berganda internasional.

Apabila ditilik dari perspektif kedaulatan negara dalam lapangan pajak kaitannya dengan kedaulatan pemajakan, dinyatakan bahwa kedaulatan suatu negara untuk bertindak merdeka dalam lapangan pajak, meliputi; (1) kekuasaan untuk membuat undang-undang nasional, (2) kekuasaan untuk melaksanakannya. Kedaulatan ini dapat dikatakan mutlak, namun terdapat batas-batasnya yaitu

²⁰ *Ibid*, hlm 50.

²¹ Santoso Brotodihardjo, 2008, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Refika Aditama, Bandung, hlm. 243.

- a) Suatu negara tidak boleh memungut pajak atas suatu yang bilamana hal ini sama sekali tidak ada titik hubungannya dengan negara pemungut pajak itu. Titik hubungan ini harus merupakan hubungan ekonomi.
- b) Bilamana pada suatu negara terdapat suatu titik hubungan, maka tidak menutup kemungkinan timbulnya saingan dengan negara lain. Dengan demikian akan terjadi pemajakan berganda secara internasional²².

Sastro Brotodihardjo berpendapat bahwa pada hakikatnya pajak berganda internasional merupakan akibat langsung dari realisasi kedaulatan nasional; oleh karena dari situlah hak untuk memungut pajak merupakan salah satu ciri yang khas²³.

Pajak berganda menurut Prof. Dr. P. Verloren van Themaat yang dikutip Santoso Brotodihardjo, dapat dihindarkan (atau sekurang-kurangnya dapat diperlunak konsekuensinya) dengan tindakan sepihak oleh suatu negara. Usaha penghindaran pajak ganda secara sepihak mendapat kritikan bahwa resiprositas yang didambakan dari negara *counterpart* tidak terjamin, sehingga negara yang mengadakan tindakan sepihak tersebut tidak akan diuntungkan karenanya. Namun hal tersebut tidak dapat dijadikan alasan untuk bersikap a priori dengan menolak memberikan fasilitas perpajakan secara spontan, oleh karena pembebasan tersebut dapat dimaksudkan untuk merangsang pemasukan modal luar negeri, atau sebaliknya yaitu memajukan penanaman modal di luar negeri, dan pula untuk member dorongan pada ekspansi ekonomi²⁴. Sejalan dengan hal itu, Rachmat Soemitro juga berpendapat bahwa meskipun kedaulatan negara merupakan sesuatu yang mutlak, namun tidak mengurangi wewenang negara untuk membatasi diri atau melepaskan wewenangnya baik secara sukarela dan sepihak²⁵.

Metode yang dipaparkan diatas merupakan metode penghindaran pajak berganda internasional secara unilateral. Pada peraturan yang sepihak tampak corak bahwa negara yang membuat peraturan tersebut membatasi diri dalam menggunakan wewenangnya memungut pajak, seperti dengan meniadakan sama sekali haknya untuk mengenakan pajak atas pendapatan yang diperoleh di negara lain. Ketentuan unilateral ini selain untuk mengharap resiprositas, adalah untuk (1) melindungi wajib pajak yang memiliki

²² *Ibid*, hlm 226-227.

²³ *Ibid*, hlm. 241.

²⁴ *Ibid*, hlm 228.

²⁵ Rochmat Soemitro, *Op.cit.*, hlm 31.

usaha atau kekayaan di negara lain, (2) mengikuti kebiasaan internasional, (3) mengikuti sopan santun internasional, dan lain sebagainya²⁶.

Gunadi berpendapat bahwa terdapat beberapa metode penghindaran pajak berganda internasional lain yang diikuti oleh kebanyakan negara di dunia, metode tersebut adalah metode pembebasan/pengecualian (*tax exemption*), metode kredit (*tax credit*), dan metode lainnya²⁷.

a) Pembebasan Pajak (*Tax Exemption*)

Suatu negara menerapkan metode pembebasan apabila negara itu tidak memajaki penghasilan yang berasal dari luar wilayah yurisdiksi yang diperoleh atau diterima oleh penduduknya. Metode ini dibedakan menjadi dua metode yaitu pembebasan penuh (*full exemption*) dan pembebasan progresif (*exemption with progression*). Pembebasan penuh adalah ketika seluruh penghasilan yang berasal dari luar negeri yang diperoleh penduduk dari suatu negara tidak dikenakan di negara itu. Sedangkan pembebasan progresif adalah apabila penghasilan yang berasal dari luar negeri turut diperhitungkan dengan penghasilan dari dalam negeri hanya untuk tujuan penentuan tarif pajak dalam rangka menentukan besarnya pajak yang terutang dalam negeri²⁸.

Suatu negara yang membatasi wewenangnya/mengundurkan diri memiliki arti bahwa negara tersebut tidak menggunakan, artinya dalam hal ini haknya tidak gugur²⁹. Metode *tax exemption* ini berpangkal pada pemikiran bahwa negara asal dapat menghindarkan pajak ganda dengan jalan mengabaikan pendapatan wajib pajak di negara lain dari sumber tertentu yang ada di negara itu³⁰.

b) Kredit Pajak (*Tax Credit*)

Metode ini memberikan keringanan atau mengeliminasi pajak berganda internasional dengan cara mengkreditkan atau mengurangi pajak luar negeri atas pajak penghasilan yang merupakan porsi penghasilan luar negeri. Pengurangan pajak terjadi apabila pendapatan di luar negeri dikenakan pajak baik di dalam negeri maupun di luar negeri. Metode ini bertujuan untuk memelihara keseimbangan dengan pengenaan pajak terhadap wajib pajak dalam negeri yang tidak mempunyai pendapatan

²⁶ *Ibid.*, hlm. 98-99.

²⁷ Gunadi, *Op.cit.*, hlm 120.

²⁸ *Ibid.*

²⁹ Rochmat Soemitro, *Op.cit.*, hlm 102.

³⁰ *Ibid.*, hlm. 103.

di luar negeri. Metode kredit diklasifikasikan dalam tiga bagian yaitu; (1) *full credit*; pajak yang telah dipotong di luar negeri dapat dikreditkan secara penuh di dalam negeri, (2) *ordinary credit method*; yaitu apabila pajak yang dibayar di luar negeri yang dapat diperhitungkan sebagai kredit pajak dibatasi tidak boleh melebihi batas maksimum yang diperkenan oleh undang-undang domestik suatu negara; (3) *fictitious tax credit*; insentif pajak yang diperoleh dari luar negeri oleh penduduk dari suatu negara dapat diperhitungkan sebagai kredit pajak atas pajak yang terutang di negara itu.

c) Metode lainnya.

Gunadi menyebutkan metode lain yang dapat digunakan untuk penghindaran pajak berganda internasional adalah

- 1) Pembagian pajak (*tax sharing*): metode penghindaran yang dilakukan dengan cara membagi jumlah pajak yang terutang antara negara domisili dengan negara sumber
- 2) Pembagian hak pemajakan (*division of taxing power*): metode ini dilakukan dengan cara menentukan tarif pajak maksimum atas penghasilan yang diperoleh wajib pajak luar negeri
- 3) Pengurangan tariff (*reduction of the rate*): metode ini dilakukan dengan cara mengurangkan tarif pajak atas penghasilan neto luar negeri.
- 4) Pengurangan pajak (*reduction of the tax*): metode ini dilakukan dengan mengurangkan jumlah pajak atas penghasilan neto luar negeri
- 5) Pemajakan dengan jumlah tetap (*lumpsum or forfeit taxation*): pemajakan atas penghasilan luar negeri dengan jumlah yang sudah tetap atau *fix*.

b) Secara Bilateral

Metode secara konvensional; dengan perjanjian internasional secara bilateral, merupakan pemecahan yang banyak dianut oleh beberapa negara. Perjanjian internasional merupakan alat yang ampuh untuk memberantas pajak berganda internasional, dengan pertama-tama menguraikan pengertian esensial secara otentik mengenai tempat tinggal atau tempat tinggal fiskal dari seseorang dan/atau badan hukum, tempat kegiatan (*establishment stable*), keuntungan perdagangan dan kerajinan, dan sebagainya³¹. Metode *tax exemption* dan *tax credit* dan kombinasi antara keduanya

³¹ Santoso Brotodihardjo, *Op,cit.*, hlm. 244.

kadang dipergunakan untuk menghindarkan pajak ganda secara unilateral juga diterapkan dalam perjanjian penghindaran pajak ganda internasional³².

Persetujuan antara dua negara memiliki beberapa benefit dan kemudahan dibandingkan dengan persetujuan kolektif (beberapa negara) oleh karena penyesuaian-penyesuaian akan lebih mudah karena hanya melibatkan negara pihak satu dengan negara pihak lain yang relatif terbatas³³.

Secara singkat, hal-hal yang idealnya dimuat dalam perjanjian pajak berganda antara lain adalah:

- 1) Pihak yang dapat menikmati keuntungan dari perjanjian; umumnya pihak yang dimaksud adalah wajib pajak dari kedua negara peserta perjanjian.
- 2) Pajak yang diatur dalam perjanjian
- 3) Sengketa internasional; perjanjian biasanya memuat ketentuan untuk memperkuat jaminan kepada wajib pajak mengenai ditiadakannya pajak berganda
- 4) Arti kediaman fiskal; dikarenakan tiap negara memiliki aturan dan ukuran mengenai kediaman fiskal yang berbeda-beda.
- 5) Ketentuan penting dalam perjanjian tentang pajak atas laba perusahaan; pengaturan tentang pemajakan harta tetap, BUT, dan lain sebagainya³⁴.

Perjanjian bilateral untuk menghindarkan pajak berganda internasional pada dasarnya merupakan garis tengah dari persinggungan dua peraturan pajak domestic dari dua negara. Perjanjian ini mengikat negara-negara peserta setelah negara peserta meratifikasinya dan menempatkannya menjadi bagian dari legislasi domestik. Kedudukan perjanjian ini merupakan *lex specialis* dari ketentuan perpajakan domestik³⁵. Lebih lanjut mengenai kedudukan perjanjian bilateral dapat dijelaskan bahwa berdasarkan Prof. Dr. W.L.C. Lemaire, diakui bahwa hukum antarnegara mendapat tempat yang lebih tinggi dari hukum nasional, sehingga dalam hal ini traktat sekurang-kurangnya berkedudukan sama tinggi dengan undang-undang nasional³⁶.

³² Rochmat Soemitro, *Op,cit*, hlm. hlm. 132- 133.

³³ Santoso Brotodihardjo, *Op,cit*, hlm. 246.

³⁴ *Ibid*, 247-249.

³⁵ Rachmanto Surahmat, 2011, *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda: Suatu Kajian Terhadap Kebijakan Indonesia*, Salemba Empat, Jakarta, hlm. 31.

³⁶ Santoso Brotodihardjo, *Op,cit*, hlm. 235.

Secara spesifik, perjanjian bilateral untuk penghindaran pajak berganda telah memiliki nomenklaturnya sendiri dalam ranah pengaturan perpajakan internasional, yaitu Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B). Gunadi mengutip Isenbergh menyatakan P3B atau *income tax treaty* adalah *an agreement between two countries composed of “a set of mutual adjustments and concessions between tax laws and treasuries”*. Surahmat, yang dikutip oleh Gunadi, juga mengungkapkan hal yang serupa dengan mengatakan bahwa P3B merupakan rekonsiliasi dari dua undang-undang pajak yang berbeda dalam rangka membagi hak pemajakan. Rekonsiliasi ini diperlukan untuk menghindarkan pengenaan pajak berganda yang disebabkan oleh adanya konflik dalam pelaksanaan ketentuan perpajakan dua negara (*juridicial double taxation*).³⁷

Hakikatnya P3B merupakan perjanjian yang dapat menyelesaikan permasalahan pajak berganda dengan mengatur pembagian hak pemajakan antara negara domisili dengan negara sumber. Mengenai pengaturan pembagian hak pemajakan seperti jenis penghasilan atau kondisi tertentu menjadi otoritas penuh negara anggota yang melakukan perjanjian. Dengan cara ini, akan hanya ada satu negara yang boleh memajaki sehingga tidak terjadi pengenaan pajak berganda. Atau tergantung dengan substansi perjanjian terkait, kedua negara (negara sumber maupun negara domisili) dapat memajaki namun dengan adanya pembatasan terkait tarif sehingga tidak akan membebani wajib pajak.³⁸

P3B merupakan kebijakan domestik suatu negara yang bertujuan untuk melindungi warga negaranya dari perlakuan perpajakan yang tidak menguntungkan di negara lain, mendukung warganya untuk bebas melakukan kegiatan usaha di negara-negara lain, atau untuk mengamankan pendapatannya. Di beberapa negara berkembang P3B dibutuhkan untuk menarik aliran investasi luar negeri dari negara maju, sedangkan negara maju membutuhkan P3B sebagai sarana untuk mempertahankan hak pemajakan atas penghasilan penduduknya.³⁹

³⁷ Gunadi Pribadi, “Rekonstruksi P3B di Indonesia”, https://www.kemenkeu.go.id/sites/default/files/artikel_dan_opini/treaty_policy_indonesia.1.pdf, diakses tanggal 1 Desember 2019.

³⁸ Roy Rohatgi, 2005, *Basic International Taxation 2nd ed.* Richmond, Richmond Law and Tax, hlm. 23

³⁹ *Ibid.*

Dalam kaitannya dengan pemberlakuan P3B dalam hukum nasional, atau hukum positif suatu negara, Rohatgi menyatakan bahwa kekuatan hukum P3B dalam hukum domestik dapat dipaparkan dalam dua doktrin, yaitu:

- a) *Doctrine of incorporation* yang menyatakan bahwa P3B secara langsung menjadi bagian dari hukum nasional tanpa memerlukan proses legislasi lebih lanjut.
- b) *Doctrine of transformations* yang menyatakan bahwa P3B memerlukan proses legislasi nasional terlebih dahulu.⁴⁰

Sedangkan untuk kedudukan P3B sendiri dinyatakan oleh Roy Rohatgi menjadi dua, yaitu:

- a) *Direct effect*: kedudukan P3B berada di atas ketentuan domestik dan secara otomatis menjadi bagian dari ketentuan nasional tanpa memerlukan proses legislasi lebih lanjut
- b) *Indirect effect*: kedudukan P3B menjadi *lex specialis* (hukum khusus) atas hukum pajak nasional sehingga kedudukan hukum P3B membutuhkan syarat legislasi khusus yang dapat berupa ratifikasi.⁴¹

Berdasarkan pemaparan tersebut dapat disimpulkan bahwa P3B merupakan salah satu sumber hukum perpajakan internasional yang mengatur terkait rekonsiliasi dari dua (atau lebih) negara yang berbeda. Pada negara yang menganut aliran *monist*, P3B menjadi bagian ketentuan perundang-undangan domestik melalui proses ratifikasi dan ada kemungkinan kedudukan P3B akan berada di atas undang-undang perpajakan nasional negara tersebut, sedangkan pada negara penganut aliran *dualist*, P3B akan menjadi bagian ketentuan perundang-undangan nasional hanya apabila ketentuan dalam P3B tersebut telah diterjemahkan ke dalam peraturan perpajakan nasionalnya.⁴²

Permasalahan atau penghindaran pajak berganda internasional lebih mendapat kepastian hukumnya apabila dilakukan dengan P3B—oleh karena di dalamnya sudah dirumuskan kesepakatan yang rinci terkait pemajakan yang muncul dalam negara-negara yang nantinya mengikatkan dirinya pada perjanjian tersebut.

⁴⁰ *Ibid*, hlm. 42.

⁴¹ *Ibid*, hlm 34.

⁴² Mohammad Zain, 2003, *Manajemen Perpajakan*, Salemba Empat, Jakarta, hlm 49

E. Penutup

Kesimpulan

Secara prinsipil ruang lingkup hukum pajak internasional mengenal adanya prinsip keadilan, yaitu; barangsiapa ikut serta dalam perekonomian suatu negara, dan karena itu ikut menikmati hasil perekonomian tersebut, maka berkewajiban untuk ikut memikul beban, berupa pajak. Namun di sisi lain pemberlakuan asas kebangsaan juga sejalan dengan prinsip universalitas dalam hukum pajak internasional. Prinsip ini memberikan wewenang kepada negara untuk mengenakan pajak atas semua pendapatan yang diperoleh seseorang tanpa mengindahkan tempat di mana pendapatan itu diperoleh. Dapat ditarik kesimpulan pada dasarnya tidak dapat dikatakan secara umum asas mana yang dapat “dimenangkan”, namun untuk hasil-hasil yang keluar dari usaha yang dilakukan dengan BUT/*permanent establishment* maka asas negara sumber lebih diutamakan daripada asas lain⁴³. Sehingga dalam hal ini perlu ada solusi untuk penanganan masalah pemajakan berganda internasional. Penanganan tersebut dapat diselesaikan dengan dua cara yaitu;

a) Secara Unilateral seperti metode pembebasan pajak (*tax exemption*) yaitu metode di mana negara secara inisiatif tidak memajaki penghasilan yang berasal dari luar wilayah yurisdiksinya, atau metode kredit pajak (*tax credit*) yaitu metode kredit pajak (*tax credit*) yang memberikan keringanan dengan cara mengurangi pajak luar negeri atas PPh yang merupakan porsi penghasilan luar negeri. Selain dua metode tersebut ada metode lain seperti; tax sharing (pembagian pajak), pembagian hak pemajakan, pengurangan tariff, pengurangan pajak, serta pemajakan dengan jumlah tetap.

b) Secara Bilateral

Dilakukan melalui Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) yang hakikatnya merupakan perjanjian yang dapat menyelesaikan permasalahan pajak berganda dengan mengatur pembagian hak pemajakan antara negara domisili dengan negara sumber. Sehingga apabila terjadi pemungutan pajak berganda internasional yang

⁴³ Ibid, hlm 50.

timbul akibat adanya konflik yurisdiksi perpajakan, melalui P3B hal tersebut dapat dihindarkan sesuai dengan persetujuan masing-masing negara yang telah melakukan dan mengikatkan diri pada perjanjian tersebut. diidentifikasi dari modelnya, penghindaran pajak berganda internasional lebih memberikan kepastian hukum, baik untuk wajib pajak maupun pada otoritas pemungut pajak.

DAFTAR PUSTAKA

Buku

- Gunadi, 2007, Pajak Internasional, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, Jakarta.
- Jaja Zakaria, 2005, Perlakuan Perpajakan Terhadap Bentuk Usaha Tetap (BUT), Rajawali Pers, Jakarta.
- Rachmanto Surahmat, 2000, Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda, Sebuah Pengantar, PT Gramedia Pustaka Utama, Jakarta.
- Rochmat Soemitro, 1977, Hukum Pajak Internasional Indonesia Perkembangan dan Pengaruhnya, Eresco Bandung.
- Rachmanto Surahmat, 2011, Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda: Suatu Kajian Terhadap Kebijakan Indonesia, Salemba Empat, Jakarta.
- Roy Rohatgi, 2005, Basic International Taxation 2nd ed., Richmond Law and Tax, Richmond.
- Santoso Brotodihardjo, 2008, Pengantar Ilmu Hukum Pajak, Refika Aditama, Bandung.

Jurnal

- Ruth Mason, "Citizenship Taxation", Southern California Law Review, Vol 89, July 2015

Internet

- Direktorat Jenderal Pajak, "Fungsi Pajak", <https://www.pajak.go.id/id/fungsi-pajak>, diakses tanggal 30 November 2019.
- Tim Penulis Tax Center UNPAD, "Pemahaman Dasar tentang Bentuk Usaha Tetap", <http://www.ortax.org/ortax/?mod=issue&page=show&id=25&list=&q=&hlm=8>, diakses tanggal 28 November 2019.
- Gunadi Pribadi, "Rekonstruksi P3B di Indonesia", https://www.kemenkeu.go.id/sites/default/files/artikel_dan_opini/treaty_policy_indonesia.1.pdf, diakses tanggal 1 Desember 2019

Peraturan Perundang-Undangan

- Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan.