

# PERJANJIAN PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA

Panduan, Interpretasi, dan Aplikasi



Editor:

Darussalam dan Danny Septriadi



Sets the Standards and Beyond

# **PERJANJIAN PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA**

Panduan, Interpretasi, dan Aplikasi



Sets the Standards and Beyond

Editor:

Darussalam dan Danny Septriadi

## Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda Panduan, Interpretasi, dan Aplikasi

Darussalam dan Danny Septriadi

Koordinator Penerbitan

dan Produksi : Darussalam

Tata Letak : Khisi Armaya Dhora

Desain Cover : Gallantino Farman dan Tati Pertiwi

### Hak Cipta © 2017 Penerbit DDTC (PT Dimensi Internasional Tax)

Menara Satu Sentra Kelapa Gading

Lt. 5 (#0501) dan Lt. 6 (#0601-#0602-#0606)

Jl. Boulevard Kelapa Gading L A 3 No. 1

Kelapa Gading, Jakarta – Indonesia

Telp. : +62 21 2938 5758

Fax : +62 21 2938 5759

Website : <http://www.ddtc.co.id>

Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda

Panduan, Interpretasi, dan Aplikasi

Darussalam dan Danny Septriadi

DDTC (PT Dimensi Internasional Tax), Jakarta, 2017

1 jil., 17,6 x 25 cm, xvi+744 halaman

ISBN: 978-602-97854-2-5

Cetakan:

1. Jakarta, Mei 2017

2. Jakarta, Juni 2017

Hak cipta dilindungi undang-undang. Dilarang memperbanyak sebagian atau seluruh isi buku ini dalam bentuk apa pun, baik secara elektronik maupun mekanik, termasuk memfotokopi, merekam, atau dengan menggunakan sistem penyimpanan lainnya, tanpa izin tertulis dari Penerbit.

#### UNDANG-UNDANG NOMOR 19 TAHUN 2002 TENTANG HAK CIPTA

1. Barangsiapa dengan sengaja dan tanpa hak melakukan perbuatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) atau Pasal 49 ayat (1) dan ayat (2) dipidana dengan pidana penjara masing-masing paling singkat 1 (satu) bulan dan/atau denda paling sedikit Rp 1.000.000,00 (satu juta rupiah), atau pidana penjara paling lama **7 (tujuh) tahun** dan/atau denda paling banyak **Rp 5.000.000.000,00 (lima miliar rupiah)**.
2. Barangsiapa dengan sengaja menyiarkan, memamerkan, mengedarkan, atau menjual kepada umum suatu Ciptaan atau barang hasil pelanggaran Hak Cipta atau Hak Terkait sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dipidana dengan pidana penjara paling lama **5 (lima) tahun** dan/atau denda paling banyak **Rp 500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah)**.

# KATA PENGANTAR

Puji syukur kami panjatkan kepada Tuhan Yang Maha Esa karena berkat hidayahnya, buku ini akhirnya diterbitkan. Buku ini merupakan buah pemikiran dari tim DDTC yang selama ini berkecimpung dengan isu-isu pajak internasional. Tujuan diterbitkannya buku Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda: Panduan, Interpretasi, dan Aplikasi adalah untuk memberikan panduan, kerangka, serta pengaplikasian dari perjanjian penghindaran pajak berganda (P3B).

Berangkat dari pengamatan kami sebagai akademisi dan praktisi pajak internasional, kami melihat isu mengenai pajak internasional semakin berkembang dan menjadi semakin kompleks. Meningkatnya jumlah perusahaan yang ‘bergabung’ dalam aktivitas internasional dan ditambah lagi dengan munculnya isu *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)* yang tengah mengemuka saat ini, menunjukkan dengan jelas bahwa pemahaman mengenai konsep pajak internasional menjadi sangat penting bagi para pihak yang bersinggungan dengan isu tersebut. Hal ini sejalan dengan yang diungkapkan oleh Peter Dietsch dan Thomas Rixen dalam bukunya *Global Tax Governance* bahwa: “*understanding the mechanisms and dynamics of this process as well as their consequences is crucial to developing a model global tax governance that is fit for the 21<sup>st</sup> century.*”

Dengan dilandasi pada pendekatan konseptual dan filosofis yang bersumber dari kajian ilmiah dan sumber referensi terpercaya, buku ini menjadi landasan konseptual penting sebagai pijakan kita dalam memahami P3B dengan lebih spesifik dan detail. Diulas secara komprehensif dengan bahasa yang sederhana, buku ini memberikan pemahaman yang luas mengenai P3B yang didasarkan atas OECD Model beserta penjelasannya dan juga UN Model. US Model juga dipergunakan sebagai perbandingan dalam buku ini ketika terdapat perbedaan antara OECD Model dan UN Model. Model P3B yang digunakan juga telah dikaitkan dengan OECD Model Tahun 2014 dan UN Model Tahun 2011. Selain membahas secara konsep, buku ini juga mengulas beberapa studi kasus P3B untuk menjelaskan pemecahan kasus yang menjadi topik bahasan.

Dalam kesempatan ini, kami sebagai editor mengucapkan terima kasih kepada penulis, yaitu B. Bawono Kristiaji, Romi Irawan, Deborah, Ganda Christian Tobing, Yusuf Wangko Ngantung, dan Khisi Armaya Dhora yang telah berkenan menyumbangkan pemikirannya untuk dituangkan dalam buku ini. Terima kasih juga kepada semua pihak yang telah mendukung administratif penerbitan buku ini. Ucapan terima kasih yang spesial disampaikan kepada keluarga tercinta penulis yang telah memberikan doa dan dukungan moril dalam proses penyusunan buku ini.

Melalui buku ini kami berharap dapat memberikan manfaat bagi perkembangan dunia perpajakan di tanah air. Saran dan kritik yang bersifat konstruktif dari para pembaca tentunya sangat kami harapkan.

Jakarta, Mei 2017

Darussalam dan Danny Septriadi

# KATA PENGANTAR

## (Cetakan Kedua)

Dengan memanjatkan puji syukur kepada Tuhan Yang Maha Esa, buku yang membahas tentang panduan, kerangka, serta pengaplikasian dari perjanjian penghindaran pajak berganda (P3B) ini telah memasuki cetakan yang kedua. Buku cetakan yang kedua ini merupakan bentuk komitmen kami untuk memberikan yang terbaik bagi para pembaca dengan selalu memperbaiki kualitas dari buku ini.

Untuk penerbitan cetakan kedua buku Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda: Panduan, Interpretasi, dan Aplikasi ini, kami memperbaiki beberapa kesalahan penulisan dari buku cetakan pertama dengan harapan perbaikan yang kami lakukan dapat menambah kejelasan dan kegunaan buku ini. Penerbitan cetakan kedua ini juga merupakan hasil dari berbagai masukan, saran, dan kritik dari pembaca sehingga kami dapat lebih menyempurnakan buku ini.

Kami tetap mengharapkan dukungan dari para pembaca dengan memberikan segala masukan, saran, dan kritik yang bersifat konstruktif demi perbaikan dan penyempurnaan buku ini kedepannya. Sebagai penutup, kami mengucapkan terima kasih kepada seluruh pihak yang telah mendukung penulisan buku cetakan kedua ini serta kepada para pembaca. Semoga buku ini dapat memberikan manfaat bagi dunia pajak, khususnya dalam meningkatkan pengetahuan masyarakat luas mengenai pajak internasional.

Jakarta, Agustus 2017

Darussalam dan Danny Septriadi

# DAFTAR ISI

<b>Kata Pengantar</b>	iii
<b>Kata Pengantar (Cetakan Kedua)</b>	v
<b>Daftar Isi</b>	vi

## **BAB 1**

### **Pajak Internasional suatu Pengantar** Darussalam dan Danny Septriadi

---

A. Pendahuluan	1
B. Kebijakan dan Tujuan Pajak Internasional	2
C. Pajak Berganda	5
D. Eliminasi Pajak Berganda	8
Referensi	12

## **BAB 2**

### **Perkembangan dan Model** **Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda** Darussalam dan Danny Septriadi

---

A. Pendahuluan	13
B. Peranan Organisasi Internasional dalam Pembentukan Model P3B	13
C. Perkembangan dan Jenis Model P3B	15
D. Tujuan Penerapan Model P3B	24
E. Struktur Model P3B	25
F. Perbedaan antara OECD Model dan UN Model	31
G. P3B sebagai Sumber Hukum	32
Referensi	34

**BAB 3**  
**Penerapan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda  
 dan Persyaratan Administratif**  
 Darussalam dan Danny Septriadi

---

A.	Pendahuluan	37
B.	Tahap-Tahap Penerapan P3B	38
C.	Prosedur Administrasi dalam Penerapan P3B di Indonesia	51
	Referensi	56

**BAB 4**  
**Interpretasi Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda**  
 Darussalam dan Danny Septriadi

---

A.	Pendahuluan	59
B.	Pendekatan yang Digunakan oleh Pengadilan di Berbagai Negara dalam Interpretasi P3B	60
C.	Ketentuan Interpretasi dalam Hukum Internasional Publik	63
D.	Alat Bantu Interpretasi P3B	75
	Referensi	83

**BAB 5**  
**Subjek Pajak yang Dicakup dalam  
 Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda**  
 Darussalam dan Yusuf Wangko Ngantung

---

A.	Pendahuluan	87
B.	<i>Person</i>	88
C.	<i>Resident</i>	88
D.	Isu Khusus mengenai Subjek Pajak yang Dicakup dalam P3B	95
E.	Efek Relatif Perjanjian Internasional	102
F.	Penyalahgunaan P3B	104
	Referensi	106



**BAB 6****Bentuk Usaha Tetap (BUT)**

Darussalam dan Yusuf Wangko Ngantung

---

A.	Pendahuluan	109
B.	Bentuk-Bentuk BUT	110
C.	Bentuk Dasar BUT	111
D.	Tempat Usaha yang Dikecualikan sebagai BUT	120
E.	BUT Konstruksi	122
F.	BUT atas Pemberian Jasa	125
G.	BUT Agen	131
H.	Isu-Isu BUT	137
I.	Kaitan BUT, Kantor Perwakilan Dagang Asing, dan UU PPh (Praktik di Indonesia)	145
	Referensi	148

**BAB 7****Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas Laba Usaha**

Darussalam dan Danny Septriadi

---

A.	Pendahuluan	151
B.	Gambaran Umum	151
C.	Pasal 7 ayat (1) OECD Model Sebelum dan Sesudah Tahun 2010	152
D.	Struktur dan Isi Pasal 7 OECD Model	153
E.	Masalah Klasifikasi Penghasilan sebagai Laba Usaha atau Bukan	166
	Referensi	169

**BAB 8****Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas Penghasilan dari  
Kegiatan Pelayaran, Transportasi Perairan Darat, dan Penerbangan**

Ganda Christian Tobing

---

A.	Pendahuluan	171
B.	Struktur dan Isi Pasal 8 OECD Model dan UN Model	174
C.	Pengertian Jalur Internasional ( <i>International Traffic</i> )	178

D.	Prinsip Pemajakan	180
E.	Cakupan Aktivitas Pelayaran dan Penerbangan dalam Pasal 8 OECD Model	187
F.	Ketentuan Domestik dan P3B Indonesia	191
	Referensi	197

---

**BAB 9**  
**Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas Dividen**  
Darussalam dan Khisi Armaya Dhora

---

A.	Pendahuluan	199
B.	Struktur dan Isi Pasal 10 OECD Model	200
C.	Perbandingan Ketentuan Pajak atas Dividen menurut OECD Model dengan UN Model dan US Model	221
D.	Isu Pajak atas Dividen	226
	Referensi	230

---

**BAB 10**  
**Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas Bunga**  
Danny Septriadi dan Deborah

---

A.	Pendahuluan	231
B.	Struktur dan Isi Pasal 11 OECD Model	231
C.	Isu-Isu dalam Penerapan P3B terhadap Penghasilan Bunga	244
	Referensi	246

---

**BAB 11**  
**Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas Royalti**  
Yusuf Wangko Ngantung

---

A.	Pendahuluan	247
B.	Struktur dan Isi Pasal 12 OECD Model	248
C.	Alokasi Hak Pemajakan	249
D.	Definisi Royalti	250
E.	Royalti yang Diterima oleh BUT	265
F.	Pengertian <i>Arising In</i> dari Penghasilan Royalti	267

G.	Pembayaran Royalti antara Sesama Perusahaan Afiliasi	267
H.	Peran Pasal 12 OECD Model	268
	Referensi	270

## BAB 12

### ***Beneficial Owner* dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda** Darussalam dan Yusuf Wangko Ngantung

A.	Pendahuluan	273
B.	<i>Beneficial Owner</i> dalam OECD Model 1977	274
C.	<i>Beneficial Owner</i> dalam OECD <i>Conduit Companies Report</i> 1986	276
D.	<i>Beneficial Owner</i> dalam <i>Commentary</i> OECD Model 2003	277
E.	<i>Beneficial Owner</i> dalam Konteks Prinsip Interpretasi P3B	278
F.	Peran <i>Vienna Convention on the Law of Treaties</i> dalam Interpretasi <i>Beneficial Owner</i>	280
G.	Status <i>Commentaries</i> OECD Model	282
H.	Kasus-Kasus <i>Beneficial Owner</i> di Luar Negeri	283
I.	Usulan Perubahan pada <i>Commentaries</i> OECD Model 2011	298
J.	Usulan Perubahan pada <i>Commentaries</i> OECD Model 2012	300
K.	Pembaruan OECD Model 2014 atas <i>Beneficial Owner</i>	301
L.	Konsep <i>Beneficial Owner</i> dari Perspektif Indonesia	303
	Referensi	305

## BAB 13

### **Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda** **atas Penghasilan dari Harta Tak Bergerak** Darussalam dan Khisi Armaya Dhora

A.	Pendahuluan	309
B.	Struktur dan Isi Pasal 6 OECD Model dan UN Model	309
C.	Penerapan Ketentuan Pemajakan atas Harta Tak Bergerak dalam Perspektif Internasional	319
D.	Hubungan Pasal tentang Harta Tak Bergerak dengan Pasal Substantif Lain dalam P3B	325
	Referensi	327

**BAB 14****Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas *Capital Gains***

Danny Septriadi dan Ganda Christian Tobing

---

A.	Pendahuluan	329
B.	Struktur dan Isi Pasal 13 OECD Model dan UN Model	330
C.	<i>Capital Gains</i>	334
D.	Pengertian Pengalihan ( <i>Alienation</i> )	336
E.	<i>Gains</i> dari Pengalihan Harta Tak Bergerak	337
F.	<i>Gains</i> dari Pengalihan Harta Bergerak yang Merupakan Bagian dari BUT	340
G.	<i>Gains</i> dari Pengalihan Kapal dan Pesawat	343
H.	<i>Gains</i> dari Pengalihan Saham Perusahaan yang Mencerminkan Pengalihan Harta Tak Bergerak	344
I.	<i>Gains</i> dari Pengalihan Saham yang Merepresentasikan Kepemilikan Substansial dalam Pasal 13 ayat (5) UN Model	355
J.	<i>Gains</i> dari Pengalihan Harta Lainnya dalam Pasal 13 ayat (5) OECD Model dan Pasal 13 ayat (6) UN Model	356
K.	<i>Exit/Trailing Taxes</i>	356
L.	Reorganisasi Perusahaan	357
M.	Beberapa Isu Pemajakan atas <i>Capital Gains</i> dalam P3B Indonesia	358
	Referensi	360

**BAB 15****Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda****atas Penghasilan dari Pekerjaan Bebas**

Darussalam dan Yusuf Wangko Ngantung

---

A.	Pendahuluan	363
B.	Latar Belakang Pasal 14 OECD Model	364
C.	Struktur dan Isi Pasal 14 UN Model	365
D.	Makna Tempat Tetap ( <i>Fixed Base</i> )	369
E.	Perhitungan <i>Time Test</i>	370
F.	Jenis-Jenis <i>Person</i> yang Dicakup dalam Pasal 14 UN Model	370
G.	Alokasi Laba	371
	Referensi	373

**BAB 16**  
**Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda**  
**atas Penghasilan dari Hubungan Pekerjaan**  
Danny Septriadi dan Deborah

---

A.	Pendahuluan	375
B.	Struktur dan Isi Pasal 15 OECD Model dan UN Model	375
C.	Isu-Isu Terkait dengan Penerapan P3B terhadap Penghasilan atas Hubungan Pekerjaan	381
D.	Pemajakan atas Penghasilan Karyawan yang Bekerja di Kapal atau Pesawat	391
	Referensi	394

**BAB 17**  
**Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda**  
**atas Penghasilan Direktur**  
Yusuf Wangko Ngantung

---

A.	Pendahuluan	395
B.	Analisis Awal Pasal 16 OECD Model: Interaksi dengan Pasal-Pasal Lain yang Mengatur Penghasilan Profesional	396
C.	Struktur dan Isi dari Pasal 16 OECD Model	398
	Referensi	408

**BAB 18**  
**Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda**  
**atas Penghasilan Entertainer dan Olahragawan**  
Darussalam dan Khisi Armaya Dhora

---

A.	Pendahuluan	411
B.	Prinsip Umum	412
C.	Struktur dan Isi Pasal 17 OECD Model	413
D.	Pemajakan atas Penghasilan Entertainer dan Olahragawan menurut UN Model dan US Model	436
E.	Variasi Penghasilan dari Kegiatan Entertainer dan Olahragawan	437
F.	Isu Pajak di Negara Sumber	443
G.	Penerapan Pasal 17 dalam Dunia Internasional	444
	Referensi	447

**BAB 19**  
**Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda**  
**atas Penghasilan Pensiun**  
B. Bawono Kristiaji dan Khisi Armaya Dhora

---

A.	Pendahuluan	449
B.	Prinsip Umum	449
C.	Struktur dan Isi Pasal 18 OECD Model	450
D.	Jenis-Jenis Skema Dana Pensiun	461
E.	Pemajakan atas Penghasilan Pensiun dalam UN Model dan US Model	462
F.	Perkembangan Sejarah Ketentuan Pensiun	468
G.	Isu-Isu Terkait dengan Penerapan Ketentuan Pemajakan atas Pensiun dalam P3B	469
	Referensi	473

**BAB 20**  
**Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda**  
**atas Penghasilan Pegawai Pemerintah**  
Ganda Christian Tobing

---

A.	Pendahuluan	475
B.	Struktur dan Isi Pasal 19 OECD Model dan UN Model	475
C.	Penghasilan dari Pekerjaan sebagai Pegawai Pemerintah dalam Pasal 19 ayat (1) OECD Model dan UN Model	478
D.	Penghasilan Pensiun Pegawai Pemerintah dalam Pasal 19 ayat (2) OECD Model dan UN Model	482
E.	Penghasilan Pegawai Pemerintah dalam Pasal 19 ayat (3) OECD Model dan UN Model	486
F.	Kontroversi	487
	Referensi	488

**BAB 21**  
**Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda**  
**atas Penghasilan Pelajar dan Peserta Magang**  
 Deborah

---

A.	Pendahuluan	489
B.	Struktur dan Isi Pasal 20 OECD Model dan UN Model	490
C.	Isu-Isu Terkait dengan Pemajakan atas Penghasilan Pelajar dan Peserta Magang	494
	Referensi	497

**BAB 22**  
**Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda**  
**atas Penghasilan Akademisi: Profesor, Dosen Tamu, dan Peneliti**  
 Romi Irawan dan Khisi Armaya Dhora

---

A.	Pendahuluan	499
B.	Cakupan Pasal tentang Akademisi	499
C.	Persyaratan Subjek Pajak Dalam Negeri	505
D.	Persyaratan Waktu	506
	Referensi	511

**BAB 23**  
**Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda**  
**atas Penghasilan Lain**  
 Darussalam dan Khisi Armaya Dhora

---

A.	Pendahuluan	513
B.	Struktur dan Isi Pasal 21 OECD Model	513
C.	Penghasilan Lain ( <i>Other Income</i> ) yang Terkait dengan BUT	520
D.	Konsep Dasar Pasal 21 tentang Penghasilan Lain menurut UN Model	523
E.	Pentingnya Ketentuan Penghasilan Lain dalam P3B	524
F.	Penerapan Ketentuan Penghasilan Lain	524
G.	Interaksi Pasal 21 tentang Penghasilan Lain dengan Pasal-Pasal Substantif Lainnya	526
	Referensi	533

**BAB 24**  
**Metode Eliminasi Pajak Berganda secara Yuridis**  
 Darussalam dan Khisi Armaya Dhora

---

A.	Pendahuluan	535
B.	Ruang Lingkup Penerapan Pasal 23A dan 23B OECD Model	536
C.	Metode yang Digunakan dalam Mengeliminasi Pajak Berganda	539
D.	Metode Pembebasan Pajak dalam Pasal 23A OECD Model	550
E.	Metode Kredit dalam Pasal 23B OECD Model	555
F.	Konflik Kualifikasi	557
G.	<i>Tax Sparing Credit</i>	568
H.	<i>Switch-over Clause</i>	570
I.	Metode Eliminasi Pajak Berganda dalam UN Model	571
	Referensi	573

**BAB 25**  
**Prinsip Nondiskriminasi**  
**dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda**  
 Darussalam dan Yusuf Wangko Ngantung

---

A.	Pendahuluan	575
B.	Cakupan Pasal 24 OECD Model	576
C.	Struktur dan Isi Pasal 24 OECD Model	578
D.	Jenis Pajak yang Dicakup dalam Prinsip Nondiskriminasi	592
	Referensi	593

**BAB 26**  
**Pertukaran Informasi untuk Tujuan Pajak**  
 Darussalam dan Deborah

---

A.	Pendahuluan	595
B.	Pertukaran Informasi: Sejarah dan Penjelasan Umum	596
C.	Pertukaran Informasi untuk Tujuan Pajak	598
D.	Perkembangan Terkini atas Implementasi Pertukaran Informasi secara Otomatis tentang Penyampaian Informasi Nasabah Asing Terkait Pajak dengan Negara Mitra	610



E.	Pertukaran Informasi di Bidang Pajak di Indonesia	615
	Referensi	628

## BAB 27

### Penghasilan Pejabat Diplomatik dan Konsulat dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda

Romi Irawan dan Khisi Armaya Dhora

---

A.	Pendahuluan	633
B.	Definisi <i>Fiscal Privileges</i>	633
C.	Struktur dan Isi Pasal 28 OECD Model dan Pasal 27 UN Model	635
D.	Hubungan Konvensi Wina dengan P3B	638
	Referensi	639

## BAB 28

### Penghindaran Pajak, Proyek Anti-BEPS, dan Upaya Merestorasi Sistem Pajak Internasional

Darussalam dan B. Bawono Kristiaji

---

A.	Pendahuluan	641
B.	Praktik Penghindaran Pajak	643
C.	Skema dan Dampak Penghindaran Pajak	654
D.	Upaya Menghadapi Penghindaran Pajak	668
E.	Proyek Anti-BEPS	677
F.	Penutup: Refleksi dan Dinamika Pasca Proyek Anti-BEPS	707
	Referensi	711

<b>Profil Penulis dan Editor</b>	725
----------------------------------	-----

<b>Index</b>	735
--------------	-----

## Pajak Internasional suatu Pengantar

Darussalam dan Danny Septriadi

### A. Pendahuluan

Pengenaan pajak merupakan kedaulatan negara yang diatur dalam suatu perangkat hukum atau ketentuan peraturan perundang-undangan (selanjutnya disebut dengan 'ketentuan'). Demikian pula kedaulatan pengaturan aspek internasional dari ketentuan pajak suatu negara. Pajak internasional merupakan suatu terminologi yang merujuk pada aspek internasional dari ketentuan pajak masing-masing negara.<sup>1</sup> Ketentuan pajak internasional dari suatu negara pada dasarnya mengatur dua hal sebagai berikut: (i) mengatur tentang pemajakan atas subjek pajak dalam negeri suatu negara yang menerima penghasilan dari sumber di luar negaranya dan (ii) mengatur pemajakan atas subjek pajak luar negeri yang menerima penghasilan dari sumber di dalam daerah teritorial suatu negara.

Kedaulatan negara untuk mengatur aspek internasional dari ketentuannya dapat saja berbeda dan saling berbenturan dengan negara lainnya sehingga dapat terjadi saling klaim hak pemajakan terhadap suatu objek pajak maupun subjek pajak yang sama. Untuk itu, perlu dibuat suatu 'norma pajak internasional' sebagai suatu panduan yang berlaku secara umum dan internasional. Norma pajak internasional tersebut pada esensinya mengatur bahwa suatu negara tidak dapat menerapkan klaim hak pemajakannya terhadap negara lain apabila tidak terdapat faktor penghubung tertentu (*connecting factor*) yang dipersyaratkan. Dengan kata lain, klaim hak pemajakan suatu negara terhadap negara lain hanya dapat diterapkan apabila terdapat faktor penghubung tertentu dengan negara lainnya tersebut.

Pada umumnya, terdapat dua faktor penghubung yang dituangkan dalam ketentuan pajak dari suatu negara ketika mengatur aspek internasional dari ketentuannya, yaitu sebagai berikut.

#### i. *Personal Connecting Factor*

Faktor penghubung ini mengaitkan hak pemajakan suatu negara berdasarkan status

1. Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), 2. Lihat juga Roy Rohatgi, *Basic International Taxation: Volume 1* (Hague: Kluwer Law Internasional, 2002), 1. Lihat juga Anil Doshi dan Tarunkumar G. Singhai, "Overview of DTAAs," dalam *International Taxation, A Compendium, The Chamber of Tax Consultants, 3rd Edition* (Mumbai: CCH Wolters Kluwer, 2013), 1-22. Lihat juga Kevin Holmes, *International Tax Policy and Double Tax Treaties* (Amsterdam: IBFD, 2007), 2.

subjek pajaknya 'terhubung' dengan negara tersebut. Untuk subjek pajak orang pribadi, keterhubungan tersebut ditentukan berdasarkan kriteria tempat tinggal atau keberadaan. Sementara itu, untuk subjek pajak badan keterhubungannya didasarkan atas kriteria tempat didirikan atau tempat kedudukan. Oleh karena penekanannya adalah keterhubungan antara negara dan subjek pajaknya, konsep ini juga disebut dengan konsep *residence* atau *personal attachment*.

#### ii. *Objective Connecting Factor*

Faktor penghubung ini mengaitkan hak pemajakan suatu negara berdasarkan keberadaan aktivitas ekonomi atau objek pajaknya 'terhubung' dengan daerah teritorial suatu negara. Keterhubungan tersebut biasanya ditentukan berdasarkan kriteria sebagai berikut: tempat suatu harta, tempat aktivitas pemberian jasa, tempat kontrak ditandatangani, tempat pembayar penghasilan berdomisili, atau tempat pembebanan biaya. Oleh karena penekanannya adalah keterhubungan antara negara dan letak objek pajaknya, konsep ini disebut dengan konsep *source* atau *objective attachment*.

Penerapan berbagai jenis faktor penghubung oleh ketentuan pajak domestik dari berbagai negara dapat berdampak pada transaksi lintas batas negara, yaitu dua atau lebih negara dapat melakukan klaim hak pemajakan atas subjek pajak atau objek pajak yang sama. Dalam konteks ini, peran pajak internasional adalah mengatur batasan penerapan aspek internasional dari ketentuan pajak domestik masing-masing negara berdasarkan hukum kebiasaan internasional<sup>2</sup> dan perjanjian antar negara (*treaty*). Dalam konteks pajak, ketentuan yang mengatur batasan-batasan tersebut merujuk pada perjanjian penghindaran pajak berganda (selanjutnya disingkat dengan P3B). Adapun yang menjadi ruang lingkup dari P3B adalah pajak penghasilan (selanjutnya disingkat dengan PPh).

Perlu diperhatikan bahwa sebagian besar P3B yang ada pada saat ini dibuat berdasarkan suatu model tertentu, yaitu model yang dikembangkan oleh *Organisation of Economic Cooperation and Development* (OECD Model). OECD Model merupakan model utama yang digunakan sebagai acuan oleh berbagai negara. Terdapat juga model lain selain OECD Model, seperti model P3B yang dikembangkan oleh *United of Nations* atau Perserikatan Bangsa-Bangsa (UN Model). Meskipun dikembangkan oleh institusi internasional yang berbeda, ketentuan pasal-pasal dalam UN Model sebagian besar dikembangkan berdasarkan OECD Model.

## B. Kebijakan dan Tujuan Pajak Internasional

Pada umumnya, terdapat tiga tujuan utama mengapa suatu negara menuangkan ketentuan pajak internasional dalam ketentuan pajak domestik, yaitu sebagai berikut.<sup>3</sup>

#### i. Peningkatkan Pendapatan Nasional

2. Vienna Convention on the Law of Treaties (VLCT) 1969 merupakan perjanjian internasional mengenai hukum internasional. Sampai dengan tahun 2013, perjanjian ini telah diratifikasi oleh 113 negara. Indonesia tidak termasuk dalam kelompok negara-negara yang telah meratifikasi perjanjian ini. Namun, menurut pendapat umum, VLCT mengikat bagi seluruh negara sebab perjanjian ini merupakan kodifikasi hukum kebiasaan internasional. Pembahasan lebih lanjut mengenai topik ini dapat dilihat pada Bab 4 tentang Interpretasi Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda.

3. Kevin Holmes, *Op.Cit.*, 4-5.

Fungsi utama pajak bagi suatu negara adalah untuk mengisi pundi-pundi penerimaan negara. Oleh karena itu, dalam konteks pajak internasional, suatu negara berkeinginan untuk memajaki dua situasi sebagai berikut: (i) memajaki subjek pajak dalam negerinya yang memperoleh penghasilan dari sumber yang berasal dari luar negaranya serta (ii) memajaki subjek pajak luar negeri yang mendapatkan penghasilan dari sumber yang berasal dari negaranya. Dalam konteks ini, suatu negara akan berupaya untuk mendapatkan bagian yang adil (*fair share*) atas klaim hak pemajakan internasional dengan tetap memperhatikan klaim hak pemajakan negara lain.

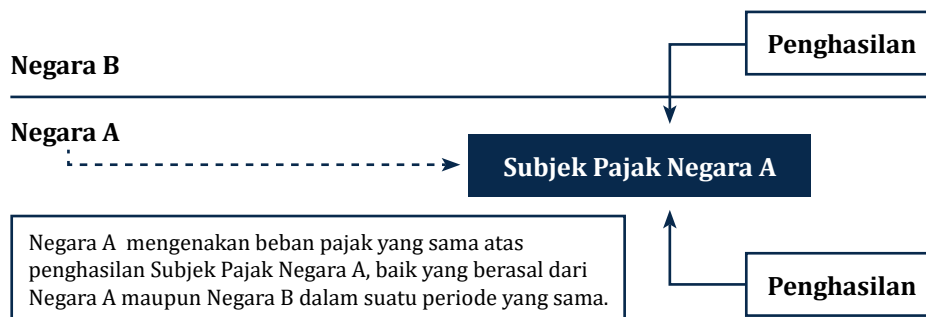
## ii. Kesetaraan

Prinsip kesetaraan mengatur bahwa pemajakan atas penghasilan yang diterima oleh subjek pajak dalam negeri, baik yang berasal dari dalam negeri maupun dari luar negeri, akan diperlakukan secara sama (*ability to pay principle*). Dalam konteks pajak internasional, suatu negara dapat menerapkan prinsip ini dengan cara menerapkan asas *worldwide income* bagi subjek pajak dalam negeri. Dengan penerapan konsep *worldwide income* ini, subjek pajak dalam negeri yang menerima penghasilan dari sumber dalam negeri diperlakukan sama dengan subjek pajak dalam negeri yang menerima penghasilan dari luar negeri.

## iii. Efisiensi Ekonomi

Dalam konteks pajak internasional, efisiensi ekonomi merujuk pada pengembangan iklim ekonomi yang efisien, yaitu suatu desain sistem pajak internasional yang bersifat netral. Netralitas dapat dicapai jika suatu sistem pajak tidak mendistorsi pilihan-pilihan ekonomi dari subjek pajak. Terdapat dua netralitas utama yang dituju dalam kebijakan pajak internasional, yaitu *capital export neutrality* dan *capital import neutrality*.<sup>4</sup> Gambar 1.1 di bawah ini menjelaskan mengenai *capital export neutrality*.

**Gambar 1.1 Capital Export Neutrality**



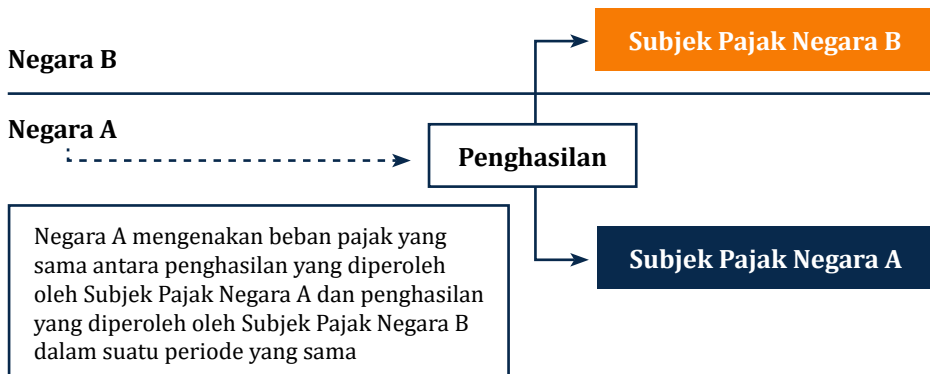
Sumber: Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), 8.

4. Terdapat juga pandangan lain mengenai efisiensi ekonomi dalam kebijakan pajak internasional, seperti *benefit view* dan *capital ownership neutrality* sebagaimana ditulis oleh Pasquale Pistone dan Timothy J. Goodspeed, "Rethinking Tax Jurisdiction and Relief From International Double Taxation with Regard to Developing Countries," dalam *International Tax Coordination: An Interdisciplinary Perspective on Virtues and Pitfalls*, ed. Martin Zagler (Routledge: Abingdon, 2010), 15.

Kebijakan *capital export neutrality* merupakan netralitas yang dimaksudkan agar suatu negara mengenakan **beban pajak yang sama terhadap subjek pajak dalam negeri yang melakukan investasi di negaranya sendiri (*domestic investment*) maupun ketika subjek pajak dalam negeri tersebut melakukan investasi di negara lain (*foreign investment*)**.<sup>5</sup> Dengan demikian, dalam *capital export neutrality*, subjek pajak dalam negeri tidak diperlakukan berbeda jika melakukan aktivitas investasi di dalam maupun di luar negeri.

Pada umumnya, negara-negara maju lebih memilih untuk menerapkan kebijakan *capital export neutrality*. Sebaliknya, negara-negara berkembang cenderung memilih untuk menerapkan kebijakan *capital import neutrality*, yaitu netralitas yang dimaksudkan agar suatu negara mengenakan **beban pajak yang sama atas penghasilan yang bersumber di suatu negara tanpa membedakan negara yang menerima penghasilan tersebut**.<sup>6</sup> Atau dengan kata lain, dalam *capital import neutrality*, perlakuan pajak suatu negara atas investasi yang masuk dari dalam maupun luar negeri adalah sama. Gambar 1.2 di bawah ini memberikan ilustrasi tentang *capital import neutrality*.

**Gambar 1.2 Capital Import Neutrality**



Sumber: Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), 9.

Perlu diperhatikan bahwa netralitas di atas tidak bergantung pada ketentuan domestik satu negara saja, tetapi juga dipengaruhi oleh ketentuan domestik negara lain. Hal ini menjadi semakin relevan di era globalisasi, yaitu ketika dana investasi dapat secara bebas mengalir dari satu negara ke negara lainnya sehingga ketentuan domestik suatu negara dapat saja mendistorsi pilihan ekonomi subjek pajak di negara lain. Fakta bahwa belum terdapatnya koordinasi kebijakan pajak secara global menyebabkan sering terjadinya distorsi dalam pilihan ekonomi dan timbulnya kompetisi pajak internasional antara satu negara dengan negara lainnya.<sup>7</sup>

5. Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 7.

6. *Ibid*, 7.

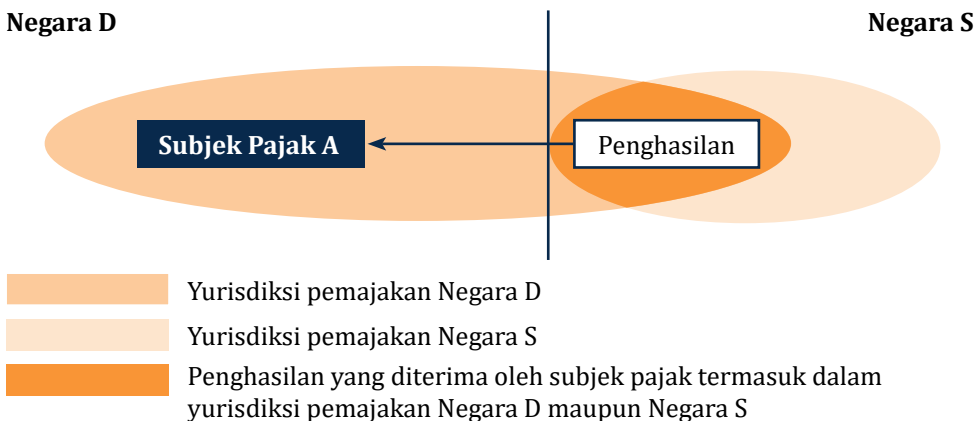
7. Roy Rothagi, *Op.Cit.*, 2.

### C. Pajak Berganda

Pajak berganda (atau lebih) terjadi ketika dalam suatu transaksi lintas batas negara, terdapat lebih dari satu negara yang mengklaim hak pemajakan atas transaksi lintas batas negara tersebut berdasarkan salah satu faktor penghubung yang berlaku menurut ketentuan pajak domestik masing-masing negara. Konflik antara faktor penghubung tersebut menyebabkan lebih dari satu negara diberikan klaim hak pemajakan atas suatu transaksi ekonomi yang sama.

Menurut sistem pemajakan domestik di banyak negara, klaim hak pemajakan berdasarkan *personal connecting factor* menimbulkan klaim hak pemajakan terhadap penghasilan baik yang bersumber di dalam daerah teritorial suatu negara maupun yang bersumber dari luar negara (*worldwide income* atau disebut juga dengan *universality principle*). Sebaliknya, suatu klaim hak pemajakan berdasarkan *objective connecting factor* menimbulkan klaim hak pemajakan yang terbatas hanya terhadap penghasilan yang bersumber dari suatu negara (*limited tax liability* atau disebut juga dengan *territoriality principle*). Konflik antara kedua faktor penghubung tersebut umumnya disebut dengan *residence-source conflict* dan merupakan salah satu contoh situasi terjadinya pemajakan berganda. Gambar 1.3 di bawah mengilustrasikan situasi ini.

**Gambar 1.3 Pajak Berganda secara Yuridis**



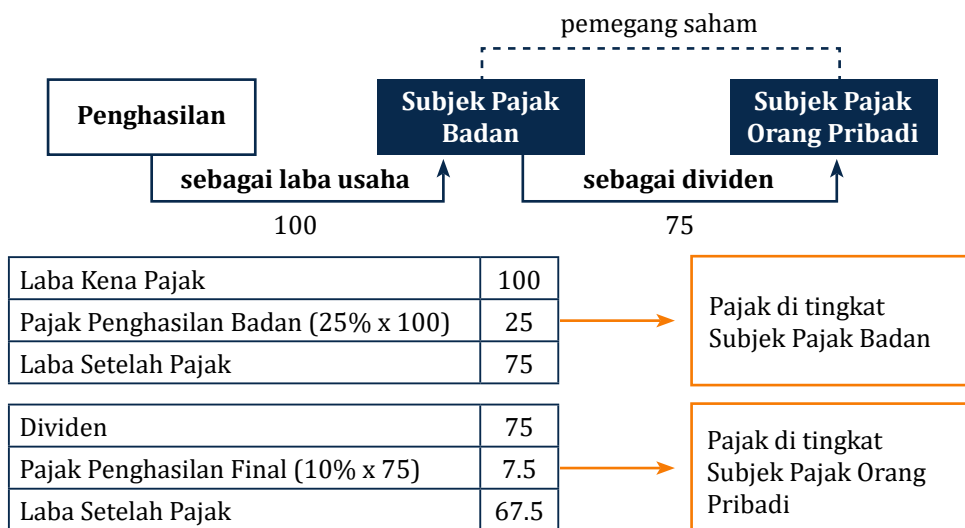
Penjelasan Gambar 1.3 di atas adalah sebagai berikut:

- i. Subjek Pajak A adalah subjek pajak dalam negeri Negara D yang memperoleh penghasilan dari Negara S. Dalam konteks pajak internasional, Negara D disebut sebagai negara domisili (*residence state*) dari subjek pajak yang menerima penghasilan. Negara S adalah negara tempat sumber penghasilan (*source state*) yang diterima oleh Subjek Pajak A;
- ii. Negara D menganut asas *worldwide income* terhadap subjek pajak dalam negerinya. Atas dasar asas tersebut, Negara D mengenakan pajak atas penghasilan Subjek Pajak A yang diterimanya dari Negara S. Dalam konteks pajak internasional, pengenaan pajak tersebut dapat dibenarkan karena telah memenuhi *personal connecting factor*;

- iii. dari sudut pandang ketentuan pajak Negara S, Negara S berhak mengenakan pajak atas penghasilan yang diterima oleh Subjek Pajak A karena penghasilannya bersumber di Negara S. Pengenaan pajak oleh Negara S, dalam konteks pajak internasional, dapat dibenarkan karena telah terpenuhinya *objective connecting factor*;
- iv. situasi yang saling mengenakan pajak atas penghasilan (objek pajak) yang sama terhadap subjek pajak yang sama (Subjek Pajak A) oleh dua negara yang berbeda (Negara D dan Negara S) disebut sebagai pajak berganda secara yuridis (*juridical double taxation*); dan
- v. pajak berganda dapat bersifat yuridis maupun ekonomis. Pajak berganda secara yuridis, seperti yang telah dijelaskan dalam Gambar 1.3 di atas, merujuk pada situasi suatu subjek pajak dikenakan pajak oleh lebih dari satu negara atas penghasilan yang sama pada suatu periode (tahun) pajak yang sama.<sup>8</sup>

Selain pajak berganda secara yuridis, terdapat juga terminologi pajak berganda secara ekonomis (*economical double taxation*). Pajak berganda secara ekonomis merujuk pada situasi suatu penghasilan yang sama dikenakan pajak lebih dari satu kali di dua atau lebih subjek pajak yang berbeda. Gambar 1.4 mengilustrasikan terjadinya pajak berganda secara ekonomis.

**Gambar 1.4 Pajak Berganda secara Ekonomis**



Penjelasan Gambar 1.4 di atas adalah sebagai berikut:

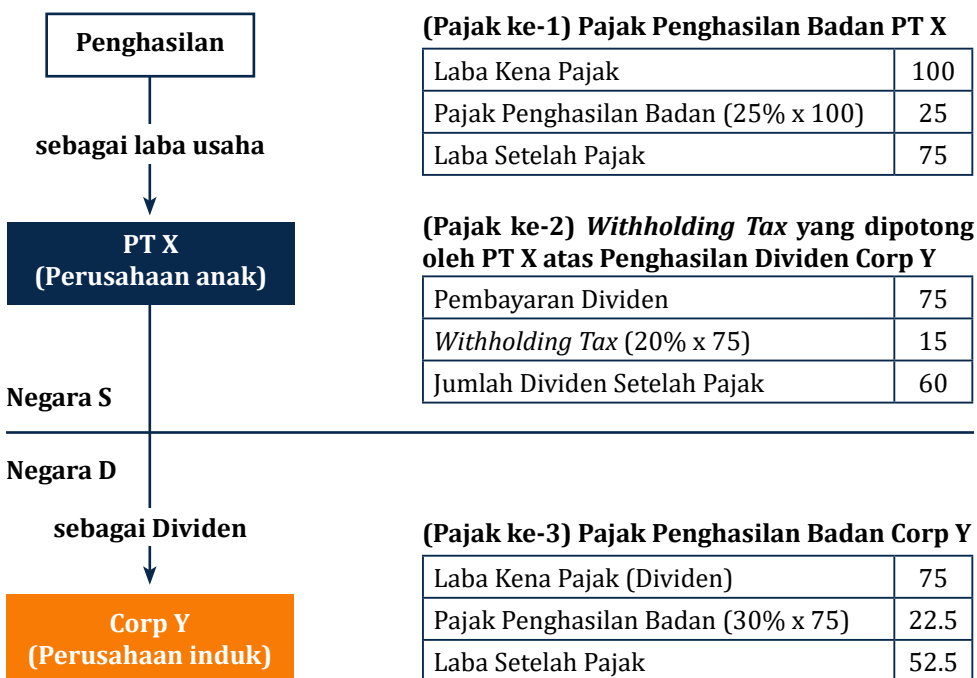
- i. pengenaan pajak ke-1 adalah pajak yang dikenakan terhadap penghasilan ditingkat subjek pajak badan, yaitu 25 (100 x tarif PPh badan 25%); dan

8. OECD (2015), "Model Tax Convention on Income and on Capital (Full Version)", OECD Publishing, Internet, dapat diakses melalui <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.

- ii. pengenaan pajak ke-2 adalah pajak yang dikenakan terhadap penghasilan yang sama ditingkat subjek pajak orang pribadi, yaitu 7.5 (penghasilan dividen 75 x tarif PPh final 10%).

Isu pajak berganda secara ekonomis dapat juga terjadi dalam konteks transaksi dividen lintas batas negara antara perusahaan anak dan perusahaan induk (*intercompany dividends*). Dalam kasus ini bahkan dapat terjadi pajak berganda rangkap tiga (*triple double taxation*)<sup>9</sup>, yaitu kombinasi daripada pajak berganda secara yuridis dan ekonomis sebagaimana dapat digambarkan sebagai berikut.

**Gambar 1.5 Pajak Berganda Rangkap Tiga**



Penjelasan Gambar 1.5 di atas adalah sebagai berikut:

- i. pengenaan pajak ke-1 dan pengenaan pajak ke-2 atas penghasilan yang sama di subjek pajak yang berbeda merupakan pajak berganda secara ekonomis yang dilakukan oleh Negara S. Pengenaan pajak ke-1 adalah pajak terhadap penghasilan dari laba usaha PT X. Pengenaan pajak ke-2 adalah pajak penghasilan terhadap penghasilan yang sama, tetapi dalam bentuk dividen yang diterima oleh Corp Y. Pada umumnya, pengenaan pajak ke-2 dilakukan dengan cara pemotongan di sumber penghasilan (*withholding tax at source*);

9. Georg Kofler, "Indirect Credit versus Exemption: Double Taxation Relief for Intercompany Distributions," *Bulletin for International Taxation* (Volume: 66), No.2.



- ii. pengenaan pajak ke-2 dan ke-3 merupakan pajak berganda secara yuridis. Dalam hal ini, penghasilan dividen yang diterima oleh Corp Y dikenakan pajak di negara sumber (Negara S) maupun di negara domisili (Negara D). Berbeda dengan contoh dalam Gambar 1.4, *withholding tax* yang dikenakan oleh Negara S bukan merupakan pajak final bagi Negara D sebab Negara D mempunyai ketentuan pajak sendiri terlepas dari ketentuan pajak di Negara S; dan
- iii. pengenaan pajak ke-1 dan ke-3 merupakan pajak berganda secara ekonomis yang terjadi lintas batas negara. Pengenaan pajak ke-1 adalah pengenaan pajak yang dikenakan oleh Negara S terhadap penghasilan dari laba usaha PT X. Pengenaan pajak ke-3 adalah pajak yang dikenakan oleh Negara D terhadap penghasilan ekonomis yang sama. Namun, dalam bentuk dividen yang diterima oleh Corp Y.

Sebagaimana digambarkan dalam contoh-contoh kasus di atas, pajak berganda dapat menimbulkan beban keuangan yang cukup memberatkan bagi subjek pajak yang memperoleh penghasilan tersebut sehingga pajak berganda sering disebut sebagai suatu halangan yang besar bagi aktivitas bisnis lintas batas negara.<sup>10</sup> Oleh karena itu, banyak negara berupaya untuk menghilangkan dampak pajak berganda dengan berbagai metode. Pada umumnya, metode tersebut dapat dilakukan secara unilateral, bilateral, maupun multilateral.

#### D. Eliminasi Pajak Berganda

Tindakan bilateral atau multilateral oleh suatu negara dalam rangka menghilangkan dampak pajak berganda adalah dengan mengadakan P3B. Tujuan diadakan P3B sebagai upaya penghindaran pajak berganda dapat dilihat dari judul P3B dan juga sebagaimana dapat dilihat dari komentar OECD Model maupun UN Model.<sup>11</sup> Dalam konteks P3B, penghindaran pajak berganda yang dimaksud adalah penghindaran pajak berganda secara yuridis. Untuk kasus *transfer pricing*, P3B dimaksudkan untuk menghindari pajak berganda secara ekonomis.<sup>12</sup> Walaupun demikian, perlu diperhatikan bahwa P3B sebenarnya hanya bertujuan untuk menghilangkan dampak pajak berganda secara yuridis dan tidak bertujuan untuk menghilangkan dampak pajak berganda secara ekonomis.<sup>13</sup>

Bagaimana cara kerja P3B dalam menghilangkan dampak dari pajak berganda? Pertama, P3B mengatur alokasi hak pemajakan menurut jenis penghasilannya kepada negara-negara yang mengadakan P3B tersebut. Pada umumnya terdapat tiga tipe ketentuan mengenai alokasi hak pemajakan tersebut, yaitu sebagai berikut.

- i. Alokasi hak pemajakan secara eksklusif kepada satu negara, yaitu cirinya jika suatu ketentuan di dalam P3B menggunakan kata-kata '*shall be taxable only*'. Dalam alokasi ini, tidak ada pajak berganda sebab hanya satu negara saja yang dapat memajaki suatu penghasilan.

10. OECD *Commentary* (2014) dalam *Introduction*, Paragraf 1.

11. OECD *Commentary* (2014) atas Pasal 1, Paragraf 7; UN *Commentary* (2011) atas Pasal 1, Paragraf 8 (dalam UN *Commentary* (2001), pernyataan ini tidak dapat ditemukan lagi).

12. Darussalam dan Yusuf W. Ngantung, "Transfer Pricing: Prinsip Hukum Perpajakan Internasional," dalam *Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*, ed. Darussalam, Danny Septriadi, B. Bawono Kristiaji (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2013), 64-65.

13. Michael Lang, *Double Non-Taxation – General Report* (ed.), IFA, Cahiers de droit fiscal international, Vol 89a, 73.

- ii. Alokasi hak pemajakan diberikan kepada negara sumber dan negara domisili. Negara sumber mendapatkan hak pemajakan yang pertama dan negara domisili mendapatkan hak pemajakan atas klaim pajak yang tersisa (*residual taxing right*). Cirinya jika ketentuan di dalam P3B menggunakan kata-kata '*may be taxed*'.
- iii. Alokasi hak pemajakan diberikan kepada negara sumber dan negara domisili. Negara sumber mendapatkan hak pemajakan yang pertama, tetapi dengan pembatasan tarif pajak. Selanjutnya, negara domisili mendapatkan hak pemajakan atas klaim pajak yang tersisa. Cirinya jika ketentuan di dalam P3B menggunakan kata-kata '*may be taxed (...) but the tax so charged shall not exceed*'.

Pada langkah kedua, P3B memuat ketentuan mengenai eliminasi pajak berganda dalam kasus alokasi hak pemajakan dalam poin (ii) dan (iii), yaitu dengan mewajibkan negara domisili untuk mengeliminasi pajak yang telah diklaim oleh negara sumber melalui suatu metode eliminasi pajak berganda. Pada umumnya, metode eliminasi pajak berganda yang digunakan adalah metode pembebasan (*exemption method*) atau metode kredit (*credit method*).<sup>14</sup>

Dalam metode pembebasan, negara domisili diwajibkan untuk tidak menerapkan klaim hak pemajakannya terhadap penghasilan tersebut sehingga hanya negara sumber saja yang melakukan klaim hak pemajakannya. Sementara itu, dalam metode kredit negara domisili akan tetap melakukan klaim hak pemajakannya berdasarkan *worldwide income* dan memberikan kredit (terbatas) sebesar jumlah pajak yang telah diklaim oleh negara sumber.

Metode kredit memberikan efek *residual*, yaitu klaim hak pemajakan negara domisili bergantung pada seberapa besar klaim hak pemajakan yang dilakukan negara sumber. Semakin kecil jumlah pajak yang diklaim oleh negara sumber maka semakin besar klaim hak pemajakan negara domisili. Demikian juga sebaliknya, jika negara sumber menambah klaim hak pemajakannya, semakin kecil klaim hak pemajakan yang didapatkan negara domisili. Gambar 1.6 di halaman berikut adalah contoh perhitungan yang menunjukkan efek residual yang dihasilkan oleh penerapan metode kredit.

Terdapat pandangan umum yang berlaku sejak lama bahwa P3B sangat diperlukan untuk menghilangkan dampak pajak berganda.<sup>15</sup> Namun, dampak pajak berganda sebenarnya juga dapat dihilangkan secara unilateral, yaitu melalui ketentuan penghindaran pajak berganda yang diterapkan secara sepihak oleh suatu negara menurut ketentuan pajak domestik negara tersebut.

Tindakan unilateral tersebut dapat dilakukan baik oleh negara domisili maupun negara sumber. Upaya penghindaran pajak berganda secara unilateral oleh negara domisili dilakukan dengan cara pembebasan (*exemption*), pengkreditan (*credit*), atau pengurangan (*deduction*).<sup>16</sup>

14. Metode eliminasi pajak berganda akan dibahas lebih lanjut secara detil dalam Bab 24 tentang Metode Eliminasi Pajak Berganda secara Yuridis.

15. Tsilly Dagan, "The Tax Treaties Myth, 32 N.Y.U.J.," *International Law & Politics* 939 (2000).

16. Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 7.

**Gambar 1.6 Efek Residual Penerapan Metode Kredit**

Penghasilan	100	Penghasilan	100
Pajak di Negara Sumber (20% x 100)	20	Pajak di Negara Sumber (15% x 100)	15

**Tarif pajak diturunkan menurut ketentuan *treaty***

Pajak di Negara Domisili (25% x 100)	25	Pajak di Negara Domisili (25% x 10)	25
Kredit Pajak (=Pajak di Negara Sumber)	-20	Kredit Pajak (=Pajak di Negara Sumber)	-15
<i>Residual</i> Klaim Pajak Negara Domisili	5	<i>Residual</i> Klaim Pajak Negara Domisili	10

**Efek residual klaim pajak Negara Domisili meningkat**

Total Beban Pajak	25	Total Beban Pajak	25
-------------------	----	-------------------	----

Sementara itu, upaya penghindaran pajak berganda secara unilateral oleh negara sumber dilakukan dengan cara perjanjian (*ruling*) antara otoritas pajak dan subjek pajak atau cara-cara lain agar subjek pajak luar negeri yang ingin berinvestasi mendapatkan kepastian hukum mengenai perlakuan pajak di suatu negara.<sup>17</sup> Pada umumnya, penghindaran pajak berganda secara unilateral diberikan oleh negara yang bertindak sebagai negara domisili.

Melihat terdapatnya ketentuan penghindaran pajak berganda secara unilateral yang banyak diterapkan di berbagai negara maka dalam literatur pajak internasional terdapat perdebatan mengenai derajat kepentingan P3B dalam menghilangkan dampak pajak berganda. Pendapat umum, P3B tidak dibutuhkan secara absolut untuk menghilangkan dampak penghindaran pajak.<sup>18</sup> Akan tetapi, ada juga pihak yang berpendapat bahwa P3B tetap dibutuhkan untuk menghilangkan pajak berganda walaupun secara unilateral masing-masing negara berdasarkan ketentuan pajak domestiknya telah menerapkan metode penghindaran pajak berganda. Contoh yang diberikan oleh Mansury di bawah ini menjelaskan bagaimana ketentuan penghindaran pajak berganda yang dibuat oleh masing-masing negara secara unilateral belum dapat mencegah terjadinya pajak berganda secara yuridis.<sup>19</sup> Berikut ini penjelasan mengenai hal tersebut.

17. Victor Thuronyi, "Tax Treaties in Developing Countries," dalam *Tax Treaties from a Legal and Economic Perspective*, ed. Michael Lang, et al. (Amsterdam: IBFD, 2010), 445.

18. Victor Thuronyi, *Op.Cit.*, 441. Lihat juga Alex Easson, "Do We Still Need Tax Treaties?" *Bulletin for International Taxation*, Desember 2000, 619. Lihat juga John F. Avery Jones, "Are Tax Treaties Necessary?" *53 Tax L. Rev.* 1 (1999-2000): 1. Lihat juga Tsilly Dagan, *Op.Cit.*

19. Mansury, *Memahami Ketentuan Perpajakan berdasarkan Tax Treaties Indonesia* (Jakarta: Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan (YP4), 1999), 4.

Misalkan, ketentuan tentang sumber penghasilan (*source rule*) terhadap penghasilan dari kegiatan pemberian jasa di dua negara berbeda. Misal, *source rule* Negara D mengatur bahwa negara sumber penghasilan untuk pemberian jasa adalah negara tempat dilakukannya kegiatan pemberian jasa. *Source rule* Negara S mengatur bahwa negara sumber penghasilan dari kegiatan pemberian jasa adalah negara tempat pembebanan atas biaya pemberian jasa tersebut. Dengan demikian, apabila Subjek Pajak A (yang merupakan subjek pajak dalam negeri Negara D) memberikan kegiatan jasa desain kepada Subjek Pajak B (yang merupakan subjek pajak dalam negeri Negara S), atas imbalan jasa desain yang dibebankan di Negara S akan dikenakan pajak di Negara S tersebut. Akan tetapi, kegiatan desain tersebut tidak dilakukan di Negara S. Oleh karena itu, berdasarkan ketentuan *source rule* Negara D, pajak yang telah dikenakan oleh Negara S tidak dapat diperhitungkan (dikreditkan) di Negara D. Hal ini disebabkan Negara D menganggap Negara S bukan negara sumber penghasilan dari kegiatan pemberian jasa desain yang dilakukan oleh Subjek Pajak A. Terkait dengan konflik *source rule* ini, kedua negara tersebut dapat mengadakan P3B untuk menentukan *source rule* atas kegiatan pemberian jasa.

## Referensi

### Buku:

- Darussalam dan Yusuf W. Ngantung. "Transfer Pricing: Prinsip Hukum Perpajakan Internasional." Dalam *Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis Dalam Perspektif Pajak Internasional*, ed. Darussalam, Danny Septriadi, B. Bawono Kristiaji. Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2013.
- Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi. *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*. Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010.
- Doshi, Anil dan Tarankumar G. Singhai. "Overview of DTAAs." Dalam *International Taxation, A Compendium, The Chamber of Tax Consultants, 3rd Edition*. Mumbai: CCH Wolters Kluwer, 2013.
- Holmes, Kevin. *International Tax Policy and Double Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD, 2007.
- Mansury. *Memahami Ketentuan Perpajakan berdasarkan Tax Treaties Indonesia*. Jakarta: Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan (YP4), 1999.
- Pistone, Pasquale dan Timothy J. Goodspeed. "Rethinking Tax Jurisdiction and Relief From International Double Taxation with Regard to Developing Countries." Dalam *International Tax Coordination: An Interdisciplinary Perspective on Virtues and Pitfalls*, ed. Martin Zagler. Routledge: Abingdon, 2010.
- Rohatgi, Roy. *Basic International Taxation: Volume 1*. Hague: Kluwer Law Internasional, 2002.
- Thuronyi, Victor. "Tax Treaties in Developing Countries." Dalam *Tax Treaties from a Legal and Economic Perspective*, ed. Michael Lang, et al. Amsterdam: IBFD, 2010.

### Artikel:

- Dagan, Tsilly. "The Tax Treaties Myth, 32 N.Y.U.J." *International Law & Politics* 939, (2000).
- Easson, Alex. "Do We Still Need Tax Treaties?." *Bulletin for International Taxation*. Desember 2000.
- Jones, John F. Avery. "Are Tax Treaties Necessary?." *53 Tax L. Rev.* 1, (1999-2000).
- Kofler, Georg. "Indirect Credit versus Exemption: Double Taxation Relief for Intercompany Distributions." *Bulletin for International Taxation (Volume: 66)*, No.2.
- Lang, Michael. "Double Non-Taxation – General Report". *IFA, Cahiers de droit fiscal international, Vol 89a*, 73.

### Internet:

- OECD. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paris: OECD Publishing, 2015. Internet. Dapat diakses melalui <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.

# Perkembangan dan Model Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda

Darussalam dan Danny Septriadi

## A. Pendahuluan

Perjanjian bilateral berupa perjanjian penghindaran pajak berganda (P3B) bersumber pada suatu model yang telah diterima oleh negara-negara di dunia. Perkembangan jaringan P3B yang ada saat ini, merupakan hasil negosiasi dari negara-negara yang bertujuan untuk mengatasi masalah pajak berganda.<sup>1</sup>

Beberapa organisasi internasional, yaitu OECD<sup>2</sup> dan PBB<sup>3</sup>, memiliki peranan penting dalam mengembangkan model P3B, yaitu OECD Model dan PBB Model atau dikenal dengan nama UN Model. Selain OECD dan PBB, terdapat beberapa negara dan kelompok kerjasama kawasan regional lainnya yang juga mempunyai perhatian khusus dalam merancang model P3B. Perkembangan model P3B ini tidak lepas dari kontribusi para ahli dalam organisasi internasional dan pemerintahan dari suatu negara yang telah bekerja sejak beberapa dekade lalu.

## B. Peranan Organisasi Internasional dalam Pembentukan Model P3B

### B.1. LBB atau PBB

Pada pertengahan tahun 1920, setelah Perang Dunia I, situasi ekonomi cenderung telah pulih dan hubungan ekonomi antar negara mengalami peningkatan. Namun, pemulihan dan peningkatan hubungan ekonomi tersebut ternyata diikuti dengan timbulnya isu pajak berganda. Untuk mencegah terjadinya pajak berganda tersebut, muncul niat dari beberapa organisasi internasional untuk membuat standar P3B, salah satunya adalah *League of Nations* atau Liga Bangsa-Bangsa (selanjutnya disebut dengan LBB).<sup>4</sup> LBB adalah organisasi internasional yang dibentuk sebagai hasil dari

1. Branco, "The History and Relevance of Model Tax Convention," dalam *History of Tax Treaties*, ed. Thomas Ecker dan Gernot Ressler (Vienna: Linde, 2011), 43. Lihat juga Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), 23.

2. *Organization for Economic Co-operation and Development* (OECD), dulu dikenal dengan nama *Organization for European Economic Co-operation* (OEEC).

3. Perserikatan Bangsa-Bangsa atau *United of Nations*, dulu dikenal dengan nama *League of Nations* atau Liga Bangsa-Bangsa (LBB).

4. Roenne, "The Very Beginning – The First Tax Treaties," dalam *History of Tax Treaties*, ed. Thomas Ecker dan Gernot

*Paris Peace Conference* pada tahun 1919/1920. Organisasi ini merupakan cikal bakal dari PBB. Misi utama dari LBB pada dasarnya adalah menjaga perdamaian dunia dan menjaga stabilitas ekonomi.<sup>5</sup>

Selama tahun 1920-an, LBB meminta beberapa ahli ekonomi untuk mengkaji dampak ekonomi atas pajak berganda. Kajian ini dimaksudkan untuk menciptakan keseimbangan alokasi beban pajak. Laporan dari para ahli tersebut dipresentasikan pada tahun 1923 di Jenewa dengan judul *Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee Economic and Financial Commission by Professors Bruins, Einaudi, Seligman, and Sir Josiah Stamp* (selanjutnya disebut dengan *Report on Double Taxation 1923*).<sup>6</sup> Pada tahun 1922, Komite Keuangan LBB (*Financial Committee*) juga menugaskan sekelompok otoritas pajak dari beberapa negara untuk menganalisis aspek administratif serta praktik pajak berganda internasional dan penghindaran pajak. Kelompok ini disebut dengan *Committee of Technical Expert*.<sup>7</sup> Kelompok tersebut bekerja mewakili kepentingan negaranya masing-masing dalam menyelesaikan masalah pajak berganda.

Dalam perkembangannya, hasil kerja LBB untuk menyelesaikan masalah pajak berganda ternyata tidak banyak berpengaruh dalam meningkatkan jumlah jaringan P3B. Hal ini terlihat dari jumlah P3B yang ditandatangani selama periode Perang Dunia I dan Perang Dunia II yang tidak signifikan jumlahnya.<sup>8</sup> LBB menghentikan tugasnya dalam menangani penghindaran pajak berganda pada tahun 1954. Selanjutnya, kajian mengenai masalah penghindaran pajak berganda ini dialihkan kepada *Organization for European Economic Co-operation*.

## B.2. OEEC atau OECD

*Organization for European Economic Co-operation* (selanjutnya disebut dengan OEEC) dibentuk pada tahun 1948 dengan jumlah anggota sebanyak 16 negara. Pendiri dari OEEC adalah Prancis, United Kingdom (UK)<sup>9</sup>, dan Austria. Kemudian, pada tahun 1955, Jerman bergabung menjadi anggota dari OEEC. Tujuan dari organisasi ini adalah untuk mengimplementasikan bantuan administrasi terhadap kerangka kerja dari *the Marshall Plan* dalam melakukan rekonstruksi kawasan Eropa setelah Perang Dunia II.<sup>10</sup>

OEEC mulai beroperasi pada tanggal 16 April 1948. Sejak tahun 1949, kantor pusat OEEC berkedudukan di Prancis. Selama periode tersebut, terjadi pertumbuhan ekonomi secara signifikan sebagai akibat adanya liberalisasi pasar. Kerjasama ekonomi

---

Ressler (Vienna: Linde, 2011), 29-31.

5. *Ibid*, 29.

6. Stefano Simontacchi, *Taxation of Capital Gains Under the OECD Model Convention* (The Netherlands: Kluwer Law International, 2007), 4.

7. Branco, *Op.Cit.*, 44.

8. Secara umum, pada periode antara Perang Dunia I dan Perang Dunia II, jumlah P3B yang dihasilkan adalah kurang lebih 70 P3B.

9. United Kingdom (UK) atau United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland yang merupakan sebuah negara kesatuan yang diatur di bawah monarki konstitusional dan sistem parlementer dengan kursi pemerintahannya berada di ibu kota London. Terdapat empat negara dalam kedaulatan UK yang masing-masing berdiri sendiri: Inggris, Irlandia Utara, Skotlandia, dan Wales. Oleh karena itu, untuk kepentingan buku ini, penggunaan terminologi UK merepresentasikan nama empat negara yang menjadi bagiannya, yaitu: Inggris, Irlandia Utara, Skotlandia, atau Wales.

10. Roanne, *Op.Cit.*, 32.

internasional juga semakin meningkat sehingga dibutuhkan suatu harmonisasi terkait dengan pajak berganda yang dapat menghambat perkembangan perekonomian dunia.<sup>11</sup>

Pada tanggal 30 September 1961, nama OEEC berubah menjadi *Organization Economic and Cooperation Development* (selanjutnya disebut dengan OECD) yang memasukkan Amerika Serikat dan Kanada menjadi negara anggota.<sup>12</sup> Kemudian pada tahun 1971, *Fiscal Committee* OECD berubah menjadi *Committee on Fiscal Affairs* (selanjutnya disebut dengan CFA) dengan mandat yang lebih luas. Berdasarkan resolusi di atas, tugas CFA adalah sebagai berikut:<sup>13</sup>

- i. bertanggung jawab terhadap penelitian atas sistem perpajakan yang dapat digunakan untuk mendukung peningkatan alokasi dan penggunaan sumber daya ekonomi, baik domestik maupun internasional; dan
- ii. mengusulkan cara untuk meningkatkan efektivitas pajak sebagai instrumen kebijakan untuk mencapai tujuan pemerintah.

Secara struktural, perwakilan dari CFA adalah pejabat senior pemerintah yang secara umum bertanggung jawab terhadap kebijakan pajak internasional.

### **B.3. International Chamber of Commerce**

*International Chamber of Commerce* (selanjutnya disebut dengan ICC) merupakan organisasi yang memfasilitasi diskusi seputar perdagangan internasional dan investasi. ICC ini dibentuk pada tahun 1919 oleh 15 negara. Pada tahun 1954, ICC secara formal meminta kepada OEEC untuk membentuk *Fiscal Committee*. ICC meminta kepada anggota dari OEEC untuk melakukan harmonisasi serta merekomendasikan kepada semua anggota dari OEEC untuk melakukan negosiasi P3B sebagai upaya untuk menghindari terjadinya pajak berganda.<sup>14</sup>

## **C. Perkembangan dan Jenis Model P3B**

### **C.1. Awal Perkembangan P3B (Periode Sebelum Terjadinya Perang Dunia I)<sup>15</sup>**

Jerman mempunyai peran penting dalam perkembangan pajak internasional sepanjang abad 19. Jerman merupakan negara pelopor terkait dengan isu eliminasi pajak berganda. Hal ini dimulai sejak pembentukan Negara Federasi Jerman pada tahun 1815. Kepentingan Jerman untuk menghindari pajak berganda semakin meningkat dengan adanya *freedom of movement* di antara negara bagian Jerman.

Upaya Pemerintah Jerman untuk menghindari pajak berganda diperlihatkan dengan dihasilkannya P3B Saxony dan Prusia di tahun 1869/1870. Ini merupakan P3B (domestik) pertama antara negara bagian di Jerman. Dalam sejarah pajak, P3B Saxony

---

11. *Ibid.*

12. Philip Baker, *Double Taxation Conventions* (London: Sweet & Maxwell, 2012), A-2.

13. *Ibid.*

14. Roenne, *Op.Cit.*, 32.

15. *Ibid.*, 21-26.



dan Prusia ini merupakan awal dari perkembangan P3B yang ada saat ini. Dalam memorandumnya, P3B Saxony dan Prusia menjelaskan pentingnya menghilangkan hambatan atas *freedom of movement*.

Memasuki paruh kedua abad ke-19, terjadi lonjakan perdagangan internasional yang ditandai dengan adanya perluasan kegiatan usaha dan peningkatan transaksi lintas batas negara. Akibatnya, masalah pajak berganda pun menjadi semakin meningkat dan rumit. Pada pertengahan abad ke-19, muncul P3B dalam konteks internasional, yaitu P3B Austria/Hungaria dan Prussia pada tahun 1899. P3B ini dikenal sebagai P3B internasional pertama. P3B Austria/Hungaria dan Prussia tersebut mengadopsi P3B sebelumnya, yaitu P3B Saxony dan Prussia tahun 1869/1870.

Pada tahun 1903, terdapat P3B antara Saxony dan Austria/Hungaria serta Bavaria dan Austria/Hungaria. Kemudian, sebelum Perang Dunia I, terdapat P3B yang dibuat oleh beberapa negara lainnya sebagai berikut: (i) Prussia dan Luksemburg pada tahun 1909; (ii) Prussia dan Basle City pada tahun 1911; (iii) Hessen dan Austria/Hungaria pada tahun 1912; dan (iv) Jerman dan Yunani pada tahun 1912.

## C.2. Perkembangan P3B antara Perang Dunia I dan Perang Dunia II<sup>16</sup>

Pada tahun 1920, setelah Perang Dunia I, suatu konferensi yang diadakan di Brussel mengusulkan kepada LBB untuk mulai menentukan langkah-langkah terkait dengan upaya penghindaran pajak berganda. Pengenaan pajak berganda ini berdampak terhadap arus investasi antar negara. Sebagai hasil dari rekomendasi tersebut, *Financial Commitee* menugaskan kelompok ahli ekonomi untuk mengkaji secara teoritis permasalahan pajak berganda dan penghindaran pajak.<sup>17</sup>

Kemudian di tahun 1921, terdapat P3B pertama yang dibuat setelah Perang Dunia I, yaitu P3B Czechkoslovakia dan Jerman terkait dengan pajak langsung (*direct tax*). Pasal 1 P3B tersebut mengatur prinsip kebangsaan, yaitu P3B hanya berlaku terhadap pihak-pihak yang mempunyai status kebangsaan dari negara yang mengadakan perjanjian. P3B tersebut juga membahas masalah terkait dengan BUT.

Pada tahun yang sama, ICC sebagai salah satu organisasi yang fokus terhadap masalah pajak, mengadopsi sebuah resolusi mengenai yurisdiksi pajak. Resolusi yang diadopsi oleh ICC ini dibentuk dari sudut pandang dua negara, yaitu UK dan Amerika Serikat. Dari sudut pandang kedua negara inilah, ICC kemudian menyusun suatu resolusi yang disebut *Rome Resolutions* pada tahun 1923 (selanjutnya disebut dengan Resolusi Roma). Resolusi Roma membahas konsep klasifikasi penghasilan serta alokasi laba usaha.

Sebagai negara pelopor P3B, perkembangan P3B di Jerman tidak lepas dari sosok Herbert Dorn. Dorn merupakan sekretaris tetap di Kementerian Keuangan Jerman. Di bawah kepemimpinan Dorn, Jerman membangun jaringan P3B dengan negara-negara Eropa Tengah, Eropa Selatan, negara-negara Nordic, serta negara-negara Slavic. Tahun 1925, Jerman melakukan negosiasi P3B dengan Italia. Salah satu hal yang dibahas dalam P3B Jerman dan Italia adalah mengenai prinsip BUT dan definisi subjek pajak

16. *Ibid*, 26-31.

17. Branco, *Op.Cit.*, 44.

dalam negeri. P3B Jerman dan Italia ini memberikan pengaruh penting terhadap *1928 Model Conventions* (selanjutnya disebut dengan Model P3B 1928) yang dianggap sebagai model P3B pertama di dunia.

Terbitnya Model P3B 1928 ini diawali dengan dibentuknya kelompok ahli yang digagas oleh *Financial Committee* LBB pada tahun 1922. Kelompok ini disebut dengan *Committee of Technical Expert*. Setelah dibentuk dan melakukan rapat beberapa kali, *Committee of Technical Expert* ini mempersiapkan draf perjanjian awal mengenai pajak berganda dan penyelundupan pajak. Draft perjanjian awal tersebut dituangkan dalam suatu laporan yang dipublikasikan di Jenewa pada tahun 1927. Judul laporannya adalah *Report presented to the Financial Committee of the League of Nations by the Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax* (selanjutnya disebut dengan Draft 1927).<sup>18</sup> Dalam Draft 1927 terdapat empat perjanjian bilateral: (i) Draft perjanjian untuk pencegahan pajak berganda; (ii) Draft perjanjian untuk pencegahan pajak berganda khusus; (iii) Draft perjanjian atas bantuan administratif sehubungan dengan permasalahan pajak; dan (iv) Draft perjanjian tentang pemberian bantuan hukum sehubungan dengan pemungutan pajak.

Pada bulan Oktober 1928, Draft 1927 dibahas dalam rapat umum para ahli dari 27 negara yang diadakan di Jenewa. Dalam rapat umum inilah, Draft 1927 tersebut dikonsolidasikan ke dalam Model P3B 1928. Selain itu, pada rapat ini, para ahli merekomendasikan pembentukan *Fiscal Committee* yang bertugas untuk mengembangkan draf perjanjian terkait dengan alokasi laba usaha antar negara untuk tujuan pajak.

Pada tahun 1933, draf laporan alokasi laba usaha untuk tujuan pajak yang dirancang oleh M. Caroll dipublikasikan untuk pertama kalinya dengan judul *Draft Convention for the Allocation of Business Income between States for the Purpose of Taxation* (disebut dengan Draft 1933). Draft 1933 ini kemudian direvisi oleh *Fiscal Committee* pada tahun 1935 dengan diterbitkannya *League 1935 Draft Convention* (disebut dengan Draft 1935). Selanjutnya, Model P3B 1928 dan Draft 1935 terkait dengan alokasi laba usaha antar negara untuk tujuan pajak ini ditinjau ulang pada Konferensi Pajak Regional yang diselenggarakan di Meksiko pada tahun 1940 dan 1943.<sup>19</sup>

Dalam kongresnya di Meksiko pada tahun 1940 dan 1943, *Fiscal Committee* menghasilkan draf model P3B yang dinamakan *The Mexico Draft 1943* (selanjutnya disebut dengan Draft Meksiko). Substansi dari Draft Meksiko adalah memberikan hak pemajakan sebanyak mungkin kepada negara sumber penghasilan atas penghasilan yang diperoleh dari transaksi lintas batas negara. Draft Meksiko ini lebih menguntungkan negara-negara berkembang.

Akan tetapi, pada bulan Maret 1946, Draft Meksiko ditelaah dan dirancang ulang dalam rapat yang diadakan di London. Hasil perubahannya dinamakan sebagai *London Draft 1946* (selanjutnya disebut dengan Draft London). Berbeda dengan Draft Meksiko, Draft London lebih menguntungkan negara-negara maju karena memberikan hak pemajakan lebih kepada negara-negara pengespor modal (*capital exporting countries*).

18. League of Nations, "Double Taxation and Tax Evasion: Report Presented by the Committee of Technical Experts on Double Tax Convention and Tax Evasion," (1927).

19. Branco, *Op.Cit.*, 45.

Dalam kurun waktu 1946-1955, prinsip-prinsip yang dikembangkan oleh Draf Meksiko dan Draf London dijadikan sebagai acuan oleh berbagai negara dalam mengadakan P3B. Kurang lebih terdapat 70 P3B ditandatangani oleh berbagai negara dalam kurun waktu tersebut. Akan tetapi, masih terdapat permasalahan dalam Draf Meksiko dan Draf London yang masih menjadi ganjalan dalam mengadakan P3B.

Secara keseluruhan, periode antara Perang Dunia I dan Perang Dunia II tercatat sebagai periode terbentuknya P3B. Jerman menduduki posisi pertama sebagai negara yang mempunyai jaringan P3B terbanyak (21 perjanjian bilateral), Posisi kedua ditempati oleh Hungaria dengan 14 perjanjian bilateral. Adapun posisi ketiga, keempat, dan kelima dari daftar negara yang mempunyai P3B terbanyak secara berurutan adalah Austria (11 perjanjian bilateral), Denmark (9 perjanjian bilateral), dan Prancis (8 perjanjian bilateral).

### C.3. Perkembangan P3B Setelah Perang Dunia II<sup>20</sup>

Setelah Perang Dunia II, Eropa mengalami kehancuran dan membutuhkan bantuan keuangan. Untuk tujuan pemulihan, Amerika Serikat mendirikan program yang dikenal dengan sebutan *The Marshall Plan*. Tujuan dari program ini adalah membantu pemulihan negara-negara Eropa. Salah satunya dengan membentuk Organisasi dalam rangka Kerjasama Ekonomi Eropa atau dikenal dengan OEEC. *The Marshall Plan* ini beroperasi selama 4 tahun, yang di mulai pada bulan April 1948 dan berakhir di tahun 1952.

Dengan berakhirnya *The Marshall Plan*, segala penanganan masalah ekonomi diteruskan oleh OEEC. Pada tahun 1954, ICC meminta OEEC untuk membentuk *Fiscal Committee*. Tugas dari komite ini adalah merancang draf P3B yang dapat diterima oleh semua anggota OEEC.<sup>21</sup> Selain membentuk *Fiscal Committee*, pada tahun yang sama, ICC juga meminta kepada anggota OEEC untuk membuat suatu perjanjian bilateral untuk mencegah terjadinya pajak berganda.

Setelah melalui pertimbangan dan beberapa pembahasan, akhirnya pada tahun 1956 *Fiscal Committee* terbentuk secara formal dengan target untuk melakukan harmonisasi terkait dengan P3B. Negara-negara anggota dari *Fiscal Committee* tersebut adalah delegasi Menteri Keuangan dari negara anggota OEEC. Negara-negara anggotanya adalah Austria, Belgia, Denmark, Prancis, Jerman, Yunani, Islandia, Irlandia, Italia, Luksemburg, Belanda, Portugal, Swedia, Swiss, Turki, dan UK. Kemudian, Amerika Serikat dan Kanada bergabung menjadi anggota dari komite tersebut.

*Fiscal Committee* menerbitkan laporan pada tahun 1958, 1959, dan 1960. Laporan ini merupakan dasar dari draf OEEC Model yang dipresentasikan kepada Dewan OEEC pada tahun 1961. Beberapa rancangan pasal telah dibuat dalam bentuk standar dan menjadi dasar dari bentuk P3B yang ada saat ini.

20. Roenne, *Op.Cit.*, 32-34.

21. Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 24.

Pada tahun 1961, OEEC, sesuai dengan perjanjian Roma (1957)<sup>22</sup>, berubah menjadi OECD. Tahun 1963, OECD pertama kali mempublikasikan *Draft Double Taxation Convention on Income and on Capital* (selanjutnya disebut dengan Draf 1963). Draf 1963 ini memiliki 7 (tujuh) bagian dan terdiri dari 30 pasal serta dilengkapi dengan *commentary*.

## C.4. Periode Setelah Terbitnya Draf 1963

### C.4.1. OECD Model

Draf model P3B yang diterbitkan di tahun 1963 memberikan prioritas hak pemajakan sebanyak mungkin kepada negara domisili. Hal ini mencerminkan kepentingan anggota OECD yang merupakan negara-negara maju, yaitu negara yang menjadi tempat domisili aliran modal. Oleh karenanya, isi Draf 1963 serupa dengan Draf London yang lebih menguntungkan negara-negara maju.

Dalam perkembangannya, di awal tahun 1970-an, perekonomian dunia mengalami pertumbuhan sehingga dirasakan Draf 1963 tidak dapat mengantisipasi permasalahan pajak yang semakin kompleks. Oleh karena itu, mulai tahun 1971 dan seterusnya, CFA melalui Kelompok Kerja No. 1 melakukan revisi pada Draf 1963.<sup>23</sup> Tahun 1977 OECD melakukan revisi atas model P3B. Revisi yang dilakukan pada tahun 1977 tersebut kemudian menghasilkan model P3B baru yang berjudul *Model Double Taxation Convention on Income and Capital* (selanjutnya disebut dengan OECD Model 1977).

Setelah tahun 1977, CFA menelaah OECD Model 1977 ini dengan alasan adanya perubahan kondisi ekonomi, perubahan teknologi, serta metode penghindaran dan penyelundupan pajak yang semakin canggih. Beberapa laporan telah dipublikasikan dengan mendiskusikan pasal-pasal dari model tersebut serta mengusulkan untuk melakukan revisi atas OECD Model 1977.<sup>24</sup>

Pada tahun 1992, dengan memperhatikan berbagai usulan, OECD Model 1977 di revisi dan dipublikasikan dengan judul *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital* (OECD Model 1992). Terkait model yang diluncurkan pada tahun 1992 tersebut, CFA juga mengadopsi '*ambulatory*' dalam bentuk format '*loose leaf*'. OECD Model 1992 ini telah dilakukan pembaharuan dengan rincian sebagai berikut:<sup>25</sup> (i) publikasi awal pada September 1992; (ii) pembaharuan pertama pada Maret 1994; (iii) pembaharuan kedua pada September 1995; (iv) pembaharuan ketiga pada November 1997.

Sebelum terbit versi terakhir, yaitu OECD Model 2014, OECD telah menerbitkan beberapa perubahan dari OECD Model, yaitu OECD Model 2000, OECD Model 2003, OECD Model 2005, OECD Model 2008, dan OECD Model 2010. OECD Model yang dikembangkan oleh OECD menjadi dasar dari model P3B yang ada saat ini. OECD Model ini dimaksudkan sebagai panduan bagi suatu negara yang akan mengadakan

22. *The Treaty of Rome* (1957) atau Perjanjian Roma adalah perjanjian pertama yang dihasilkan oleh *the European Economic Community* (EEC) (yang saat ini kita kenal dengan nama Uni Eropa (*European Union*)).

23. Philip Baker, *Op.Cit.*, A-2.

24. *Ibid*, A-3.

25. *Ibid*.

P3B.<sup>26</sup>

Terkait dengan keanggotan OECD saat buku ini diterbitkan (2017), anggota OECD terdiri dari 35 (tiga puluh lima) negara sebagai berikut: Australia, Austria, Belgia, Kanada, Chile, Republik Ceko, Denmark, Estonia, Finlandia, Prancis, Jerman, Yunani, Hungaria, Islandia, Irlandia, Israel, Italia, Jepang, Korea, Latvia, Luxemburg, Meksiko, Belanda, Selandia Baru, Norwegia, Polandia, Portugal, Slovakia, Slovenia, Spanyol, Swedia, Swiss, Turki, UK, dan Amerika Serikat.<sup>27</sup>

#### C.4.2. UN Model<sup>28</sup>

Seperti telah dijelaskan di atas, model P3B yang dikembangkan oleh OECD lebih memberikan prioritas hak pemajakan kepada negara-negara maju atas penghasilan yang diperoleh dari transaksi lintas batas negara. Hal ini tidak mengherankan mengingat negara-negara maju merupakan tempat asalnya modal, teknologi, dan sumber daya manusia. Oleh karena itu, mereka berkeinginan agar sebagian besar hak pemajakan diberikan kepada negara mereka atau negara tempat modal, teknologi, dan sumber daya manusia tersebut berasal.

Di lain pihak, negara berkembang sebagai negara tempat tujuan investasi modal, teknologi, dan sumber daya manusia menjalankan kegiatan bisnisnya tentu sangat dirugikan apabila hanya diberikan sebagian kecil hak pemajakan. Untuk itu, pada tahun 1967, Kelompok *Ad Hoc* Para Ahli P3B Negara Maju dan Negara Berkembang (*Ad Hoc of Experts on Tax Treaties between Developed and Developing Countries*) dibentuk oleh PBB untuk mengembangkan model P3B antara negara maju dan negara berkembang. Selain itu, tujuan dari kelompok ini tidak hanya untuk mengeliminasi pajak berganda, tetapi juga untuk mengembangkan negara pengimpor modal.

Sebagai tindak lanjut dari dibentuknya *Ad Hoc* tersebut, pada tahun 1980 diterbitkanlah model P3B antara negara maju dan negara berkembang untuk pertama kalinya yang dikenal dengan nama *United National Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries* (selanjutnya disebut dengan UN Model). UN Model yang diterbitkan pada tahun 1980 tersebut sebagian besar mengikuti OECD Model 1977.

Meskipun UN Model mengikuti OECD Model, pasal-pasal dalam UN Model lebih banyak memberikan hak pemajakan kepada negara berkembang atau negara-negara tempat tujuan investasi, teknologi, dan sumber daya manusia (negara sumber). Namun, tidak seperti OECD Model yang terus menerus memperbarui model P3B untuk mengantisipasi perkembangan perekonomian dan permasalahan hukum pajak yang semakin kompleks, UN Model baru dua kali melakukan penyesuaian, yaitu pada tahun 2001 (selanjutnya disebut dengan UN Model 2001) dan 2011 (selanjutnya disebut dengan UN Model 2011).

26. Kevin Holmes, *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principle and Application* (IBFD Publication BV, 2007), 61.

27. OECD, *List of OECD Member countries - Ratification of the Convention on the OECD*, Internet, dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/list-oecd-member-countries.htm>.

28. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari buku Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 25-26.

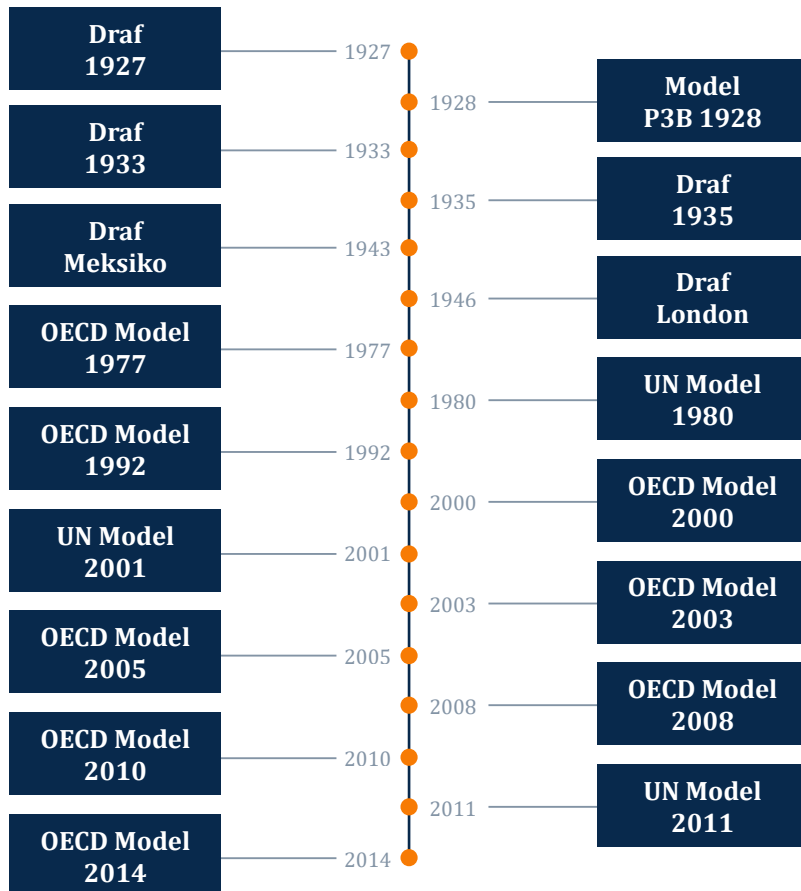
Perkembangan model P3B di atas dapat dirangkum melalui Tabel 2.1 berikut.

**Tabel 2.1 Perkembangan Model P3B**

No.	Periode	Peristiwa yang terjadi	Model P3B atau P3B yang dihasilkan
1.	Sebelum Terjadinya Perang Dunia I	<ul style="list-style-type: none"> <li>Dihasilkannya P3B yang bersifat domestik pertama kalinya antara negara bagian di Jerman (1869/1870);</li> </ul>	P3B Saxony dan Prusia (1869/1870)
		<ul style="list-style-type: none"> <li>Dihasilkannya P3B yang bersifat internasional pertama kalinya (1899) dan P3B internasional lainnya.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>P3B Austria/Hungaria dan Prussia (1899)</li> <li>P3B Saxony dan Austria/Hungaria (1903)</li> <li>P3B Bavaria dan Austria/Hungaria (1903)</li> <li>P3B Prussia dan Luksemburg (1909)</li> <li>P3B Prussia dan Basle City (1911)</li> <li>P3B Hessen dan Austria/Hungaria (1912)</li> <li>P3B Negara Jerman dan Yunani (1912)</li> </ul>
2.	Antara Perang Dunia I dan Perang Dunia II	<ul style="list-style-type: none"> <li>Berdirinya LBB (1920);</li> </ul>	P3B Czechoslovakia dan Jerman (1921) P3B Jerman dan Italia (1925)
		<ul style="list-style-type: none"> <li>Terbitnya Resolusi Roma (1923);</li> </ul>	Resolusi Roma (1923)
		<ul style="list-style-type: none"> <li>Terbitnya Model P3B 1928 yang dianggap sebagai model P3B pertama di dunia (1928).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Draf 1927</li> <li>Model P3B 1928 (1928)</li> <li>Draf 1933</li> </ul>

			<ul style="list-style-type: none"> <li>• Draft 1935</li> <li>• Draf Meksiko (1940)</li> <li>• Draf London (1946)</li> </ul>
			P3B lainnya: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Jerman (21 P3B)</li> <li>• Hungaria (14 P3B)</li> <li>• Austria (11 P3B)</li> <li>• Denmark (9 P3B)</li> <li>• Prancis (8 P3B)</li> </ul>
3.	Setelah Perang Dunia II	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Didirikannya program <i>the Marshall Plan</i>;</li> <li>• Dibentuknya OEEC (1948);</li> <li>• Dibentuknya <i>Fiscal Committee</i> dari OEEC (1956);</li> <li>• Terjadinya perubahan nama dari OEEC menjadi OECD (1961).</li> </ul>	
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Publikasi pertama dari <i>Draft Double Taxation Convention on Income and on Capital</i> (Draf 1963).</li> </ul>	<i>Draft Double Taxation Convention on Income and on Capital</i> (Draf 1963)
4.	Setelah Terbitnya Draf 1963	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Terjadinya perubahan pada Draf 1963;</li> <li>• Terbitnya UN Model (1980).</li> </ul>	OECD Model dan perubahannya
			UN Model dan perubahannya

Adapun perkembangan model P3B yang dihasilkan hingga saat ini dapat dilihat pada Gambar 2.1 di halaman berikut.

**Gambar 2.1 Perkembangan Model P3B Sejak 1927-2016**

### C.5. Pengelompokan Model-Model P3B diluar OECD Model dan UN Model<sup>29</sup>

Di luar OECD Model dan UN Model, terdapat pula model P3B yang didasarkan atas pengelompokan, yaitu sebagai berikut.

- i. Berdasarkan kepentingan suatu negara  
Misalnya US Model (diterbitkan di tahun 1996 dan diperbarui terakhir kali pada tanggal 15 November 2006)<sup>30</sup> dan beberapa negara lainnya seperti Malaysia (2000), Meksiko (2000), dan Peru (2001).
- ii. Berdasarkan kawasan negara tertentu (*Multilateral Treaty*)

29. *Ibid*, 26-27.

30. Reuven S. Avi-Yonah dan Martin B. Tittle, "The New United States Model Income Tax Convention". *Bulletin for International Taxation*, Juni 2007, 224.



Model P3B berdasarkan kawasan negara tertentu, misalnya *Intra-ASEAN Model Double Tax Convention on Income* (ASEAN Model) yang diterbitkan pada tahun 1987. ASEAN Model ditandatangani oleh negara-negara ASEAN saat itu antara lain, Indonesia, Malaysia, Filipina, Thailand, Singapura, dan Brunei Darussalam. Selain ASEAN Model, terdapat pula *Nordic Multilateral Income and Capital Tax Convention* (*Nordic Convention*) yang terdiri dari Denmark, Finlandia, Eslandia, Norwegia, dan Swedia. *Nordic Convention* ini ditandatangani di Helsinki pada tanggal 23 September 1996 dan diberlakukan secara efektif (*effective date*) pada tanggal 1 Januari 1998.<sup>31</sup> Contoh lain, yaitu *Caricom Agreement* (1994) yang terdiri dari negara-negara sebagai berikut ini: Antigua dan Barbuda, Belize, Dominika, Grenada, Guyana, Jamaika, Montserrat, St. Kitts dan Nevis, St. Lucia, St. Vincent dan Grenadines, serta Trinidad dan Tobago.<sup>32</sup> Hal yang menarik dalam Model *Caricom* ini adalah seluruh hak pemajakan diberikan secara eksklusif hanya kepada negara sumber.

iii. Berdasarkan formula yang dikembangkan dalam model perjanjian

Misalnya perjanjian terhadap pemajakan atas penghasilan dari pengoperasian pesawat terbang dalam lalu lintas internasional dan perjanjian atas bantuan administrasi (*Administrative Assistance Convention*).

Apabila kita ringkas model-model P3B berdasarkan pengelompokan prioritas hak pemajakannya, akan tampak dalam Gambar 2.2 di bawah ini.<sup>33</sup>

**Gambar 2.2 Prioritas Hak Pemajakan dalam berbagai Model Perjanjian**



Sumber: Kevin Holmes, *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application* (The Netherlands:IBFD Publication BV, 2007), 65. Disisipi dengan ASEAN Model berdasarkan interpretasi penulis.

#### D. Tujuan Penerapan Model P3B<sup>34</sup>

Suatu model P3B, baik OECD Model maupun UN Model, merupakan acuan atau referensi bagi masing-masing negara yang akan melakukan perajakan dalam rangka

31. Marjaana Heminen, "Scope and Interpretation of the Nordic Multilateral Double Taxation Convention," *Bulletin for International Taxation*, Januari 2007, 23.

32. Bierlaagh, "The CARICOM Income Tax Agreement for Avoidance of (Double) Taxation?," *Bulletin Tax Treaty Monitor*, (IBFD, 2000), 110.

33. Kevin Holmes, *Op.Cit.*, 65

34. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari buku Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 27.

penghindaran pajak berganda. Atau dengan kata lain, sebagai *'starting point'* bagi masing-masing negara yang hendak melakukan negosiasi.

Sebagai suatu model P3B, OECD Model maupun UN Model bukan merupakan instrumen yang harus dipergunakan dalam melakukan negosiasi P3B. Jadi, tetap bergantung pada masing-masing negara apakah bersedia atau tidak menggunakan model yang telah disusun oleh OECD maupun UN. Namun, perlu diingat, sebagian besar dari P3B yang ditandatangani oleh seluruh negara di dunia ini didasarkan atas model P3B yang disarankan oleh OECD Model maupun oleh UN Model.

## E. Struktur Model P3B

### E.1. OECD Model

Sebagai suatu model P3B, OECD Model memiliki struktur, yaitu sebagai berikut.

- i. *Introduction*;
- ii. **Text** dari OECD Model sebagai sebuah model P3B terdiri atas 7 Bab dan 31 Pasal seperti yang terdapat dalam OECD Model 2014 sebagaimana disajikan dalam Tabel 2.2 berikut ini.

**Tabel 2.2 P3B OECD Model**

<b>Model Perjanjian Pajak atas Penghasilan dan Modal</b>	
<b>Bab I</b>	
<b>Ruang Lingkup Perjanjian</b>	
Pasal 1	Subjek Pajak yang Dicakup dalam P3B
Pasal 2	Pajak-Pajak yang Dicakup dalam P3B
	Bab I ini mengatur ruang lingkup subjek pajak dan pajak yang dicakup atau diatur dalam P3B.
<b>Bab II</b>	
<b>Definisi</b>	
Pasal 3	Definisi Umum
Pasal 4	Subjek Pajak Dalam Negeri
Pasal 5	Bentuk Usaha Tetap
	Bab II ini mengatur definisi umum dari suatu terminologi yang digunakan di dalam P3B serta mengatur tatacara mendefinisikan suatu terminologi yang tidak diatur definisi umumnya dalam Bab III dan tidak didefinisikan juga di pasal-pasal lain di luar Bab III.
<b>Bab III</b>	
<b>Pemajakan atas Penghasilan</b>	
Pasal 6	Penghasilan dari Harta Tak Bergerak
Pasal 7	Laba Usaha

Pasal 8	Kegiatan Pelayaran, Transportasi Perairan Darat, dan Udara
Pasal 9	Hubungan Istimewa
Pasal 10	Dividen
Pasal 11	Bunga
Pasal 12	Royalti
Pasal 13	<i>Capital Gains</i>
Pasal 14	[Dihapus]
Pasal 15	Penghasilan dari Hubungan Pekerjaan
Pasal 16	Penghasilan Direktur
Pasal 17	Entertainer dan Olahragawan
Pasal 18	Pensiun
Pasal 19	Pegawai Pemerintah
Pasal 20	Pelajar
Pasal 21	Penghasilan Lain
	Bab III ini mengatur tentang pasal-pasal substantif, yaitu pasal yang mengatur sejauh mana negara yang mengadakan perjanjian dapat memajaki penghasilan dari masing-masing jenis penghasilan.
<b>Bab IV</b>	
<b>Pemajakan atas Modal</b>	
Pasal 22	Modal
	Bab IV ini terdiri dari pasal tunggal yang menentukan hak pemajakan terkait dengan modal. <sup>a</sup>
<b>Bab V</b>	
<b>Metode Eliminasi Pajak Berganda</b>	
Pasal 23 A	Metode Pembebasan
Pasal 23 B	Metode Kredit
	Bab V ini mengatur apabila penerapan Pasal 6 - 22 dalam menentukan alokasi hak pemajakan masih menimbulkan dampak pajak berganda maka pajak berganda tersebut akan dieliminasi melalui negara domisili dengan dua cara, yaitu metode pembebasan (Pasal 23A OECD Model) dan metode pengkreditan (Pasal 23B OECD Model).
<b>Bab VI</b>	
<b>Ketentuan Khusus</b>	
Pasal 24	Nondiskriminasi
Pasal 25	Prosedur Persetujuan Bersama
Pasal 26	Pertukaran Informasi

Pasal 27	Bantuan atas Pemungutan Pajak
Pasal 28	<i>Members of Diplomatic Missions and Consular Posts</i>
Pasal 29	<i>Territorial Extension</i>
	Bab VI berisi beberapa ketentuan khusus, misalnya, terkait dengan 'nondiskriminasi', 'prosedur persetujuan bersama', 'pertukaran informasi' dan 'bantuan atas pemungutan pajak'. <sup>b</sup>
<b>Bab VII</b>	
<b>Ketentuan Penutup</b>	
Pasal 30	Saat Berlakunya P3B
Pasal 31	Saat Berakhirnya P3B
	Bab VII mengatur mengenai kapan berlakunya P3B dan tatacara pencabutan P3B. <sup>c</sup>

### iii. *Commentaries*

*Commentaries* merupakan alat bantu untuk melakukan interpretasi. Terkait dengan hal ini, otoritas pajak UK berpendapat bahwa *Commentaries* dapat disebut sebagai alat bantu untuk menginterpretasikan ketentuan tertentu yang ditandatangani dengan basis OECD Model. Lebih lanjut, hakim pengadilan pajak juga mengacu kepada *Commentaries* sebagai alat bantu interpretasi seperti yang terjadi di Austria, Australia, Belgia, Kanada, Denmark, Jerman, Jepang, Malaysia, Belanda, Spanyol, Swedia, dan Amerika Serikat.<sup>35</sup>

### iv. *Reservation dan Observation*

Dalam OECD Model, apabila terdapat negara yang mempunyai pandangan yang berbeda atas suatu pasal tertentu atau terhadap suatu penjelasan (*commentaries*) yang diberikan atas suatu pasal tertentu maka perbedaan pandangan tersebut akan tercantum dalam OECD Model.<sup>36</sup> Istilah yang sering digunakan dalam menyampaikan pandangan tersebut, yaitu sebagai berikut.

#### a. *Reservation*

Dalam *reservation* ini, memuat perbedaan pandangan suatu negara atas ketentuan yang diatur dalam suatu pasal (*article*) tertentu.

#### b. *Observation*

Dalam *observation* ini, memuat perbedaan pandangan suatu negara atas suatu penjelasan (*commentaries*) dalam suatu pasal tertentu.

### v. *Non-OECD Economies' Positions on the OECD Model Tax Convention* atau posisi dari negara-negara yang bukan anggota OECD terhadap pasal atau penjelasan yang terdapat dalam OECD Model.

35. Philip Baker, *Op.Cit.*, A-4.

36. Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 28.

## E.2. UN Model<sup>37</sup>

Struktur dari UN Model sebagian besar sama dengan struktur dari OECD Model. Berikut adalah struktur dari UN Model.

- i. *Introduction*
- ii. **Text** dari UN Model terdiri dari 7 Bab dan 30 Pasal. Tabel 2.3 berikut ini menyajikan struktur dari UN Model 2011.

**Tabel 2.3 P3B UN Model**

<b>Model Perjanjian Pajak Berganda antara Negara Berkembang dan Negara Maju</b>	
<b>Bab I</b>	
<b>Ruang Lingkup Perjanjian</b>	
Pasal 1	Subjek Pajak yang Dicakup dalam P3B
Pasal 2	Pajak-Pajak yang Dicakup dalam P3B
	Bab I ini mengatur ruang lingkup subjek pajak dan pajak yang dicakup atau diatur dalam P3B.
<b>Bab II</b>	
<b>Definisi</b>	
Pasal 3	Definisi Umum
Pasal 4	Subjek Pajak Dalam Negeri
Pasal 5	Bentuk Usaha Tetap
	Bab II ini mengatur definisi umum dari suatu terminologi yang digunakan di dalam P3B, serta mengatur tatacara mendefinisikan suatu terminologi yang tidak diatur definisi umumnya dalam Bab III dan tidak didefinisikan juga di pasal-pasal lain di luar Bab III.
<b>Bab III</b>	
<b>Pemajakan atas Penghasilan</b>	
Pasal 6	Penghasilan dari Harta Tak Bergerak
Pasal 7	Laba Usaha
Pasal 8	Kegiatan Pelayaran, Transportasi Perairan Darat, dan Udara
Pasal 9	Hubungan Istimewa
Pasal 10	Dividen
Pasal 11	Bunga
Pasal 12	Royalti
Pasal 13	<i>Capital Gains</i>

37. UN, *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, (New York: United Nations 2011), iii - v.

Pasal 14	Penghasilan dari Pekerjaan Bebas
Pasal 15	Penghasilan dari Hubungan Pekerjaan
Pasal 16	Penghasilan Direktur dan Remunerasi Karyawan Tingkat Atas
Pasal 17	Artis dan Olahragawan
Pasal 18	Pensiun dan Pembayaran Berkala
Pasal 19	Pegawai Pemerintah
Pasal 20	Pelajar
Pasal 21	Penghasilan Lain
	Bab III ini mengatur tentang pasal-pasal substantif, yaitu pasal yang mengatur sejauh mana negara yang mengadakan perjanjian dapat memajaki penghasilan dari masing-masing jenis penghasilan. Namun, mayoritas isi dari pasal-pasal dalam bab ini berbeda dengan OECD Model. Dalam UN Model, hak pemajakan negara sumber lebih mendominasi dibandingkan dengan negara domisili.
<b>Bab IV</b>	
<b>Pemajakan atas Modal</b>	
Pasal 22	Modal
	Bab IV ini terdiri dari satu pasal yang menentukan hak pemajakan terkait dengan modal.
<b>Bab V</b>	
<b>Metode Eliminasi Pajak Berganda</b>	
Pasal 23 A	Metode Pembebasan
Pasal 23 B	Metode Kredit
	Bab V ini mengatur apabila penerapan Pasal 6 - 22 dalam menentukan alokasi hak pemajakan masih menimbulkan dampak pajak berganda maka pajak berganda tersebut akan dieliminasi melalui negara domisili dengan dua cara, yaitu metode pembebasan (Pasal 23A UN Model) dan metode kredit (Pasal 23B UN Model).
<b>Bab VI</b>	
<b>Ketentuan Khusus</b>	
Pasal 24	Nondiskriminasi
Pasal 25	Prosedur Persetujuan Bersama
Pasal 26	Pertukaran Informasi
Pasal 27	Bantuan atas Pemungutan Pajak
Pasal 28	<i>Members of Diplomatic Missions and Consular Posts</i>
	Bab VI berisi beberapa ketentuan khusus, misalnya, terkait dengan 'nondiskriminasi', 'prosedur persetujuan bersama', 'pertukaran informasi' dan 'bantuan atas pemungutan pajak'.

<b>Bab VII</b>	
<b>Ketentuan Penutup</b>	
Pasal 29	Saat Berlakunya P3B
Pasal 30	Saat Berakhirnya P3B
	Bab VII mengatur mengenai kapan berlakunya P3B dan tatacara pencabutan P3B.

### iii. *Commentaries*

Sama halnya dengan OECD Model, *Commentaries* dalam UN Model juga berfungsi sebagai alat bantu untuk melakukan interpretasi.

### E.3. US Model<sup>38</sup>

US Model memiliki struktur yang hampir serupa dengan OECD Model dan UN Model terkait dengan ruang lingkup perjanjian, definisi, pasal-pasal substantif, ketentuan khusus, dan ketentuan umum. Namun, dalam US Model tidak terdapat rumusan Pasal 22 mengenai pemajakan atas modal sebagaimana tercantum dalam OECD Model dan UN Model. Pasal 22 US Model memuat ketentuan tentang '*limitation on benefits*' yang digunakan dalam melakukan negosiasi dengan negara mitra P3B dari Amerika Serikat yang ditujukan untuk mencegah penyalahgunaan P3B melalui '*treaty shopping*'.

### E.4. ASEAN Model<sup>39</sup>

ASEAN Model digunakan ketika negara-negara anggota ASEAN melakukan negosiasi P3B, baik P3B dengan sesama negara anggota maupun P3B dengan negara yang bukan anggota. Substansi dari ASEAN Model tidak mengikat, tetapi hanya berfungsi sebagai pedoman. Substansi dari ASEAN Model didasarkan pada OECD Model yang berlaku pada saat itu<sup>40</sup> serta banyak pula mengadopsi bagian-bagian yang terdapat dalam UN Model. Namun secara umum, dibandingkan dengan substansi UN Model, pasal-pasal dalam ASEAN Model lebih memihak kepada negara-negara berkembang. Sebagai contoh, ASEAN Model memasukkan ketentuan mengenai *tax sparing credit* yang tidak terdapat dalam UN Model. Selain itu, berdasarkan ASEAN Model, agen dengan status tidak bebas yang secara berkesinambungan mengurus pemesanan di negara sumber dapat dianggap menimbulkan BUT, meskipun agen tersebut tidak memiliki otoritas untuk menutup kontrak.

Perbedaan signifikan antara OECD Model dan UN Model dengan ASEAN Model terlihat pada ketentuan pemajakan atas profesi akademisi. Apabila dalam kedua model P3B tersebut belum terdapat pasal yang khusus membahas mengenai penghasilan yang diterima oleh akademisi, dalam ASEAN Model sudah terdapat pasal khusus yang mengatur pemajakan atas profesi akademisi seperti profesor, dosen tamu, dan

38. US Treasury Department, *US Model Technical Explanation Accompanying The United States Model Income Tax Convention* (2006), 63.

39. Edwin van der Bruggen, "Salient Features of the ASEAN Model Tax Treaty," *Tax Notes International*, 2002, 355-359.

40. Draf ASEAN Model pertama kali dibuat pada tahun 1987, yaitu pada saat OECD Model yang berlaku adalah OECD Model 1977.

peneliti.<sup>41</sup>

Dalam ketentuan mengenai contoh-contoh suatu tempat usaha yang dapat dikategorikan sebagai BUT yang ada dalam Pasal 5 ayat (2), ASEAN Model mengkombinasikan contoh-contoh yang terdapat dalam OECD Model dan UN Model serta menambahkan beberapa contoh seperti “pertanian atau perkebunan” dan “balok kayu serta hasil hutan lainnya.”

## F. Perbedaan antara OECD Model dan UN Model

Sebagaimana telah dijelaskan di muka, perbedaan mendasar antara OECD Model dan UN Model terletak pada kepentingan pembagian hak pemajakan. OECD berkeinginan agar hak pemajakan diberikan sebanyak mungkin kepada negara domisili. Sebaliknya, UN berkeinginan hak pemajakan diberikan kepada negara sumber penghasilan. Dibawah ini akan dijelaskan secara ringkas terkait perbedaan mendasar antara OECD Model dan UN Model.

- i. Perbedaan dalam tataran tujuan diadakannya P3B:
  - a. dalam OECD Model, tujuan utama dari suatu P3B adalah untuk meningkatkan perdagangan antara negara-negara yang menandatangani P3B dengan cara menghilangkan pajak berganda secara internasional;
  - b. dalam UN Model, tujuan P3B lebih luas, yaitu untuk meningkatkan investasi asing ke negara-negara berkembang. Selain itu, tujuan lainnya yang hendak dicapai adalah sebagai alat untuk pertumbuhan ekonomi dan sosial dari negara-negara berkembang.
- ii. Perbedaan dalam tataran pasal-pasal substantif yang mengatur hak pemajakan. UN Model sebagai representasi dari negara-negara berkembang tentunya ingin mendapatkan hak pemajakan yang lebih banyak di negara sumber penghasilan. Sebaliknya, OECD Model berkeinginan hak pemajakan lebih banyak ada di negara domisili. Dengan perbedaan kepentingan tersebut, terdapat perbedaan perumusan dalam pasal-pasal antara OECD Model dan UN Model. Misalnya, masalah definisi BUT yang lebih luas dalam UN Model dibandingkan dengan OECD Model yang dapat dilihat pada Tabel 2.4 berikut.

**Tabel 2.4 Perbedaan antara OECD Model dan UN Model**

Perbedaan	OECD Model	UN Model
BUT Kontruksi	Definisinya meliputi proyek bangunan, konstruksi, atau instalasi yang melebihi 12 bulan.	Definisinya meliputi proyek bangunan, konstruksi, perakitan, instalasi, atau kegiatan <b>pengawasan</b> terkait dengan proyek-proyek di atas yang melebihi 6 bulan.

41. Pemajakan atas profesi akademisi seperti profesor, dosen tamu, dan peneliti berdasarkan ASEAN Model akan dibahas lebih lanjut dalam Bab 22 tentang Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas Penghasilan Akademisi.



BUT Pemberian Jasa	Tidak pernah membentuk BUT.	Kegiatan pemberian jasa dapat membentuk BUT sepanjang dilakukan di negara sumber penghasilan melebihi 183 hari dalam periode 12 bulan.
--------------------	-----------------------------	--

### G. P3B sebagai Sumber Hukum<sup>42</sup>

Untuk dianggap sebagai sumber hukum di suatu negara, suatu P3B harus melalui proses ratifikasi atau pengesahan. Proses ratifikasi ini dilakukan atas dasar ketentuan hukum perjanjian internasional di masing-masing negara yang mengadakan perjanjian. Di banyak negara, proses ratifikasi P3B harus melalui persetujuan lembaga perwakilan rakyat atau parlemen. Ketika P3B sudah diratifikasi oleh suatu negara maka ratifikasi tersebut harus diberitahukan kepada negara mitranya. Apabila masing-masing negara telah meratifikasi P3B, dapat dikatakan bahwa telah terdapat proses pertukaran nota ratifikasi.

Pada umumnya, ratifikasi P3B di banyak negara dilakukan melalui persetujuan lembaga perwakilan rakyat atau parlemen seperti yang dilakukan oleh negara Kanada, UK, Amerika Serikat, Belgia, Luksemburg, Jerman, Austria, Meksiko, Belanda, Finlandia, Yunani, Spanyol, Swedia, dan Norwegia. Di Indonesia, berdasarkan Pasal 11 ayat (1) Undang-Undang Nomor 24 tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional, proses ratifikasi P3B tidak melalui persetujuan oleh Dewan Perwakilan Rakyat (DPR), tetapi cukup dilakukan dengan penerbitan Keputusan Presiden yang kemudian diberitahukan kepada DPR. Pengesahan P3B yang tidak melalui persetujuan DPR ini sebenarnya bertentangan dengan Pasal 11 UUD 1945 yang menyatakan bahwa Presiden dengan persetujuan DPR menyatakan perang, membuat perdamaian, dan perjanjian dengan negara lain.<sup>43</sup>

Apabila terdapat benturan antara P3B dan ketentuan pajak domestik terhadap ketentuan yang mengatur hal-hal yang sama, yang diberlakukan adalah ketentuan yang terdapat dalam P3B. Alasan yang bisa dikemukakan di sini adalah sebagai berikut:

- i. P3B adalah perjanjian internasional yang **mengikat** pihak-pihak yang mengadakan perjanjian yang tunduk dengan hukum perjanjian internasional. Oleh karena itu, ketentuan-ketentuan yang disepakati bersama dalam P3B harus dilaksanakan dengan **niat baik (good faith)**;<sup>44</sup>
- ii. P3B pada dasarnya merupakan rekonsiliasi antara ketentuan pajak domestik masing-masing negara yang mengadakan perjanjian. Selain itu, tujuan dari P3B adalah untuk **membatasi** ketentuan yang terdapat dalam ketentuan pajak domestik masing-masing negara. Oleh karena itu, ketika masing-masing negara

42. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari buku Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 30-33.

43. Argumentasi yang lengkap atas pernyataan ini lihat Darussalam dan Danny Septriadi, *Membatasi Kekuasaan untuk Menganakan Pajak: Tinjauan Akademis atas Kebijakan, Hukum, dan Administrasi Pajak di Indonesia* (Jakarta: Grasindo, 2005), 42.

44. Jonathan Schwarz, *Tax treaties: United Kingdom law and Practice* (London: Sweet & Maxwell, 2002), 14.

- mengadakan P3B, dapat diasumsikan negara-negara tersebut telah sepakat bahwa hak pemajakan mereka berdasarkan ketentuan pajak domestik dibatasi oleh P3B;
- iii. P3B adalah bentuk **kompromi** masing-masing negara yang mengadakan perjanjian. Oleh karena merupakan sebuah kompromi, apabila terjadi benturan ketentuan, tentunya P3B yang lebih diutamakan;
  - iv. P3B pada dasarnya merupakan ketentuan yang bersifat **spesialis (*leges speciales*)** terhadap ketentuan pajak domestik dari negara yang mengadakan perjanjian (*lex generalis*). Jadi, berdasarkan prinsip *lex specialis derogat legi generali*, kedudukan P3B berada di atas ketentuan pajak domestik.<sup>45</sup>

Setiap negara mempunyai ketentuan yang berbeda dalam prosedur yang mensyaratkan untuk memasukkan P3B ke dalam ketentuan domestiknya. Secara umum, terdapat tiga jenis hubungan antara P3B dan ketentuan domestik. Pertama, P3B secara otomatis menjadi bagian dari ketentuan domestik ketika P3B tersebut berlaku (sebagai contoh, Austria, Jepang, dan Amerika Serikat). Kedua, diperlukan persetujuan parlemen agar P3B menjadi bagian dari ketentuan domestik (sebagai contoh, Jerman dan Italia). Ketiga, diperlukan suatu undang-undang untuk memasukkan P3B ke dalam ketentuan domestik (seperti Australia, Kanada, Irlandia, dan Denmark).<sup>46</sup>

Perlu diketahui juga bahwa ketentuan pajak domestik yang diterbitkan setelah disepakatinya P3B oleh masing-masing negara tidak boleh membatalkan ketentuan yang terdapat dalam P3B yang telah disepakati bersama. Atau dengan kata lain, ketentuan pajak domestik yang terbit belakangan tidak boleh meng'*override*' ketentuan P3B yang telah disepakati sebelumnya. Prinsip ini dikenal dengan nama *lex posterior generalis non derogat legi priori speciali*. Akan tetapi, terdapat perbedaan dengan Amerika Serikat. Di negara ini, ketentuan pajak federal yang diterbitkan setelah P3B dapat meng'*override*' P3B yang telah diberlakukan oleh Amerika Serikat (disebut sebagai *treaty override*). Di Amerika Serikat, hal ini dikenal dengan istilah '*later in time*'.<sup>47</sup>

45. Klaus Vogel, "The Domestic Law Perspective," dalam *Tax Treaties and Domestic Law*, ed. Guglielmo Maisto (The Netherlands: IBFD, 2006), 3.

46. Philip Baker, *Op.Cit.*, F-1-F-6.

47. Anne Van de Vijver (ed), *The New US-Belgium Double Tax Treaty: A Belgian and EU Perspective* (Larcier: IBFD, 2009), 2.

## Referensi

### Buku:

- Baker, Philip. *Double Taxation Conventions*. London: Sweet & Maxwell, 2012.
- Branco. "The History and Relevance of Model Tax Convention." Dalam *History of Tax Treaties*, ed. Thomas Ecker dan Gernot Ressler. Vienna: Linde, 2011.
- Darussalam dan Danny Septriadi. *Membatasi Kekuasaan untuk Mengenakan Pajak: Tinjauan Akademis atas Kebijakan, Hukum, dan Administrasi Pajak di Indonesia*. Jakarta: Grasindo, 2005.
- Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi. *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*. Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010.
- Holmes, Kevin. *International Tax Policy and Double Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD, 2007.
- Hoor, Oliver R. *The OECD Model Tax Convention-A Comprehensive Technical Analysis*. Luxembourg: Legitech, 2010.
- Roenne. "The Very Beginning – The First Tax Treaties." Dalam *History of Tax Treaties*, ed. Thomas Ecker dan Gernot Ressler. Vienna: Linde, 2011.
- Rohatgi, Roy. *Basic International Taxation*. London: BNA International, 2005.
- Schwarz, Jonathan. *Tax treaties: United Kingdom law and Practice*. London: Sweet & Maxwell, 2002.
- Simontacchi, Stefano. *Taxation of Capital Gains Under the OECD Model Convention*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2007.
- Van de Vijver, Anne (ed). *The New US-Belgium Double Tax Treaty: A Belgian and EU Perspective*. Larcier: IBFD, 2009.
- Vogel, Klaus. "The Domestic Law Perspective." Dalam *Tax Treaties and Domestic Law*, ed. Guglielmo Maisto. The Netherlands: IBFD, 2006.

### Artikel:

- Avi-Yonah, Reuven S. dan Martin B. Tittle. "The New United States Model Income Tax Convention." *Bulletin for International Taxation*, Juni 2007.
- Bierlaagh. "The CARICOM Income Tax Agreement for Avoidance of (Double) Taxation?." *Bulletin Tax Treaty Monitor*, January 2000.
- Heminen, Marjaana. "Scope and Interpretation of the Nordic Multilateral Double Taxation Convention." *Bulletin for International Taxation*, Januari 2007.
- League of Nations. "Double Taxation and Tax Evasion: Report Presented by the Committee of Technical Experts on Double Tax Convention and Tax Evasion." 1927.
- UN. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. New York: United Nations, 2011.
- US Treasury Department. *US Model Technical Explanation accompanying The United States Model Income Tax Convention*. 2006.

Van der Bruggen, Edwin. "Salient Features of the ASEAN Model Tax Treaty," *Tax Notes International*, 2002.

**Internet:**

OECD. List of OECD Member countries - Ratification of the Convention on the OECD. Internet. Dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/list-oecd-member-countries.htm>.

OECD. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paris: OECD Publishing, 2015. Internet. Dapat diakses melalui <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.

**Footnote Tabel 2.2:**

- a. Oliver R. Hoor, *The OECD Model Tax Convention - A Comprehensive Technical Analysis* (Luxembourg: Legitech, 2010), 59.
- b. *Ibid*, 60.
- c. *Ibid*.



## Penerapan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda dan Persyaratan Administratif

Darussalam dan Danny Septriadi

### A. Pendahuluan<sup>1</sup>

Terkait dengan salah satu tujuan P3B, yaitu untuk mengeliminasi pajak berganda secara yuridis, terdapat hubungan antara P3B dan ketentuan pajak domestik dari negara yang mengadakan P3B. Ketentuan pajak domestik mengatur aspek internasional dari pajak penghasilan, sedangkan P3B membagi dan membatasi hak pemajakan dari aspek internasional ketentuan pajak domestik negara-negara mitra P3B tersebut.

P3B dapat bersifat komprehensif dan parsial. P3B yang bersifat komprehensif (*comprehensive tax treaty*)<sup>2</sup> pada umumnya terdiri dari ketentuan-ketentuan sebagai berikut ini:

- i. ketentuan tentang hal-hal yang menjadi **ruang lingkup** (*scope provisions*) dari suatu P3B yang terdiri dari:
  - a. jenis-jenis pajak yang diatur dalam P3B;
  - b. subjek pajak yang dapat memanfaatkan P3B;
  - c. negara yang dicakup dalam P3B;
- ii. ketentuan yang mengatur tentang **definisi dari istilah atau terminologi** yang ada dalam P3B (*definition provisions*);
- iii. ketentuan yang mengatur tentang **hak pemajakan** suatu negara atas suatu jenis penghasilan (*substantive provisions*);
- iv. ketentuan yang mengatur tentang pemberian **fasilitas eliminasi atau keringanan pajak berganda** (*provisions for the elimination of double taxation*);

1. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari buku Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), 35-37.

2. *Comprehensive tax treaties* merupakan suatu P3B yang mengatur hak pemajakan suatu negara yang mengadakan perjanjian terhadap semua atau hampir semua jenis penghasilan. Sementara itu, *limited tax treaties* adalah P3B yang mengatur hak pemajakan suatu negara yang mengadakan P3B hanya atas suatu jenis penghasilan tertentu, misalnya hanya atas penghasilan yang diperoleh dari lalulintas penerbangan internasional. Lihat Philip Baker, *Double Taxation Conventions* (London: Sweet & Maxwell, 2012), B-10.

- v. ketentuan yang mengatur tentang **pengecahan upaya penghindaran pajak** (*anti avoidance provisions*) yang terdiri dari:
  - a. ketentuan tentang transaksi hubungan istimewa;
  - b. ketentuan tentang kerjasama antar otoritas pajak (*Mutual Agreement Procedure*);
  - c. ketentuan tentang pertukaran informasi (*exchange of information*);
- vi. **ketentuan khusus** (*special provisions*), seperti ketentuan tentang nondiskriminasi, *members of diplomatic mission and consular posts, territorial extension*, dan bantuan untuk pemungutan pajak; dan
- vii. ketentuan tentang **saat dimulai dan berakhirnya** suatu P3B (*final provisions*).

Seperti sudah diketahui bersama bahwa salah satu tujuan diadakannya P3B adalah untuk menghindari terjadinya pajak berganda. Dengan demikian, agar tidak terjadi pajak berganda atas penghasilan yang sama, yang diterima atau diperoleh oleh subjek pajak yang sama (*juridical double taxation*), suatu P3B membatasi hak pemajakan suatu negara untuk mengenakan pajak atas penghasilan tersebut.

Ketika masing-masing ketentuan pajak domestik suatu negara sama-sama mengenakan pajak atas suatu penghasilan yang sama maka berdasarkan perjanjian yang disepakati, hak masing-masing negara tersebut untuk mengenakan pajak atas penghasilan tersebut dapat dihilangkan atau dibatasi oleh P3B. Dengan kata lain, ketika suatu negara sepakat mengadakan P3B maka negara tersebut **setuju** haknya untuk mengenakan pajak dibatasi berdasarkan pembatasan yang diatur dalam P3B tersebut.<sup>3</sup>

Perlu diketahui bahwa P3B **tidak memberikan hak pemajakan baru** kepada negara yang mengadakan P3B. Pengenaan pajak suatu negara atas suatu jenis penghasilan didasarkan atas ketentuan pajak domestik negara tersebut. Artinya, apabila dalam P3B suatu negara (misal, Negara A) diberi hak pemajakan atas suatu penghasilan tertentu. Namun, berdasarkan ketentuan pajak domestiknya Negara A tidak mengenakan pajak atas penghasilan tertentu tersebut, Negara A **tetap tidak dapat** mengenakan pajak atas penghasilan tersebut.

## B. Tahap-Tahap Penerapan P3B<sup>4</sup>

Untuk dapat menerapkan suatu P3B, kita harus melakukannya dengan cara tahap-per-tahap (*step-by-step*). Pada dasarnya tahapan dalam prosedur penerapan P3B, yaitu sebagai berikut.

### i. Tahap Pertama

Tahap Pertama yang harus dilakukan adalah untuk mengetahui apakah subjek pajak, objek pajak, negara, dan ketentuan pemberlakuan P3B yang diperdebatkan termasuk dalam cakupan atau ruang lingkup dari perjanjian penghindaran pajak

3. Kevin Holmes, *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application* (Amsterdam: IBFD, 2007), 87.

4. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari buku Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 37-39.

yang bersangkutan. Untuk itu, langkah awal yang harus kita lakukan adalah sebagai berikut:

- a. menentukan apakah **subjek pajak** yang ingin menerapkan suatu P3B termasuk dalam subjek pajak yang dicakup (***person covered***) dalam P3B yang dimaksud atau tidak;
- b. menentukan apakah **objek pajak** yang dipersengketakan termasuk dalam pengertian objek pajak yang dicakup (***taxes covered***) dalam P3B yang dimaksud atau tidak;
- c. menentukan apakah suatu **negara** yang diperdebatkan termasuk dalam pengertian negara yang dicakup (***states covered***) dalam P3B yang dimaksud atau tidak; dan
- d. menentukan apakah ketentuan-ketentuan dalam P3B yang dimaksud sudah **diberlakukan** (***effective date***) atau mungkin sudah tidak berlaku lagi.

#### ii. Tahap Kedua

Setelah kita yakin:

- a. bahwa (i) subjek pajak; (ii) objek pajak; dan (iii) negara yang diperdebatkan termasuk dalam cakupan atau ruang lingkup P3B yang dimaksud; dan
- b. bahwa P3B yang dimaksud masih berlaku.

maka tahap selanjutnya adalah **memastikan definisi penghasilan yang diperdebatkan**. Hal ini dilakukan untuk memastikan penghasilan tersebut akan masuk dalam ketentuan atau pasal substantif (*substantive provision*) yang mana.<sup>5</sup>

#### iii. Tahap Ketiga

Menentukan pasal substantif yang berlaku. Penentuan ini sangat penting karena akan menentukan **negara mana yang akan diberi hak pemajakan**. Dalam pasal-pasal substantif, pembagian hak pemajakan diatur sebagai berikut:

- a. hak pemajakan hanya diberikan kepada satu negara. Untuk menyatakan bahwa hak pemajakan hanya diberikan kepada satu negara, terminologi yang dipergunakan dalam P3B adalah '***shall be taxable only***'. Biasanya hak pemajakan diberikan kepada negara domisili.<sup>6</sup> Ketika hanya satu negara saja yang diberikan hak pemajakan, seharusnya tidak akan timbul isu pajak berganda;
- b. selain negara domisili, negara sumber juga diberi hak pemajakan. Untuk menyatakan bahwa hak pemajakan dibagi antara negara domisili dan negara sumber, terminologi yang diberikan dalam P3B adalah '***may be taxed***'. Ketika masing-masing negara diberi hak pemajakan akan timbul isu pajak berganda.

#### iv. Tahap Keempat

Tahap Keempat ini dilakukan untuk menghilangkan dampak pajak berganda

5. *Substantive provision* merupakan ketentuan atau pasal yang mengatur tentang **hak pemajakan** suatu negara terhadap suatu jenis penghasilan tertentu.

6. OECD Model General Remark, Paragraf 19 menyatakan: '*As a rule, this exclusive right to tax is conferred on the state of residence.*'



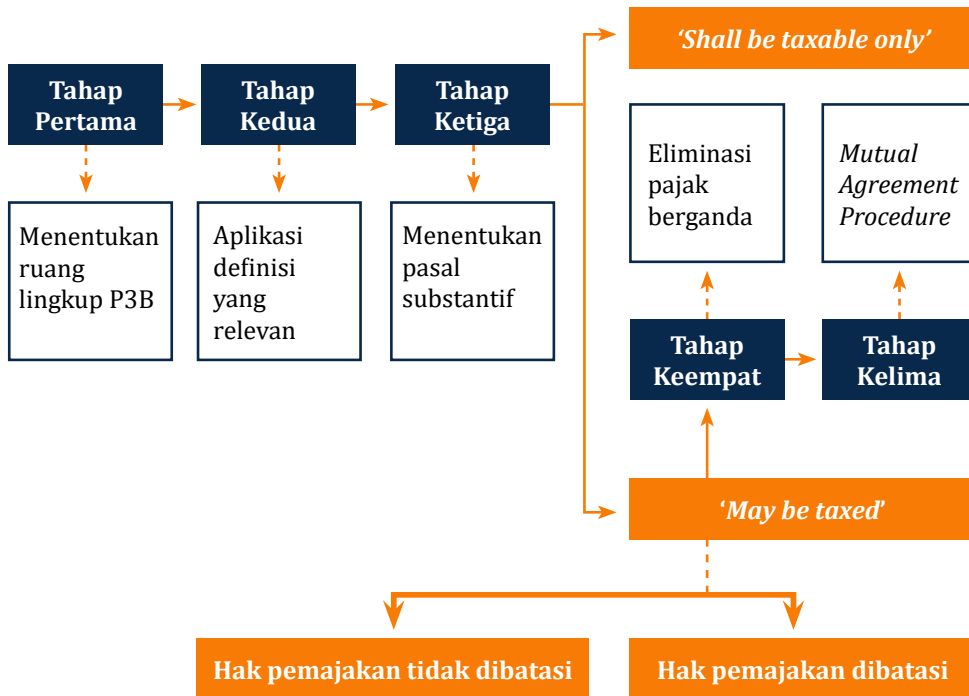
seandainya pasal-pasal substantif yang terdapat dalam P3B memberikan hak pemajakan kepada masing-masing negara. Untuk menghilangkan pajak berganda tersebut, negara domisili **diwajibkan** untuk memberikan keringanan pajak melalui metode pembebasan (*exemption method*) atau metode kredit (*credit method*) yang diatur dalam ketentuan domestiknya.

v. Tahap Kelima

Apabila dalam penerapan Tahap Pertama, Kedua, Ketiga, dan Keempat tersebut masih terdapat sengketa antara negara yang satu dengan negara lainnya, masalah pajak berganda dapat diselesaikan melalui prosedur persetujuan bersama atau *Mutual Agreement Procedure* (MAP).

Skema dari Tahap Pertama sampai Tahap Kelima penerapan P3B di atas, dapat disajikan melalui gambar berikut.

**Gambar 3.1 Tahap-Tahap Penerapan P3B**



Sumber: Darussalam, Jwohn Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), 39.

## B.1. Tahap Pertama

### B.1.1. *Person Covered*<sup>7</sup>

Subjek pajak yang dapat menerapkan P3B harus memenuhi persyaratan sebagaimana diatur dalam Pasal 1 OECD Model, yaitu sebagai berikut.

*"This convention shall apply to **persons** who are **residents** of one or both of the Contracting state."*

(dengan penambahan penekanan)

Tahap ini untuk memastikan apakah subjek pajak merupakan '*persons*' sesuai dengan definisi yang diatur dalam Pasal 3 ayat (1) huruf a dan huruf b OECD Model sebagai berikut ini:

- "a. the term 'person' includes an individual, a company and any other body of persons;*
- b. the term 'company' means any body corporate or any entity which is treated as a body corporate for the tax purpose;"*

Berdasarkan hal tersebut di atas, yang dimaksud dengan *person* dapat berupa:

- i. orang pribadi (*individual*);
- ii. badan (*company*); dan
- iii. kumpulan orang pribadi dan badan yang merupakan satu kesatuan (*any other body of persons*).

Lebih lanjut, pengertian '*company*' sendiri diartikan sebagai badan hukum (*body corporate*) atau suatu entitas dalam bentuk apapun (*any entity*) yang diperlakukan sebagai badan hukum untuk tujuan pajak. Apabila Pasal 3 ayat (1) huruf d dan e tersebut kita simpulkan, pengertian *person* adalah sebagai berikut:

- i. orang pribadi (*individual*);
- ii. badan (*company*) yang terdiri atas:
  - a. badan hukum (*body corporate*) atau
  - b. entitas dalam bentuk apapun (*any entity*) yang diperlakukan sebagai badan hukum untuk tujuan pajak; dan
- iii. kumpulan orang pribadi dan badan yang merupakan satu kesatuan (*any other body of persons*).

Permasalahan akan timbul saat menentukan apakah '*partnership*' termasuk dalam pengertian *person* yang berhak untuk mendapatkan fasilitas yang diberikan dalam P3B. Hal ini disebabkan karena setiap negara, berdasarkan ketentuan pajak domestiknya, bisa saja saling berbeda dalam memperlakukan *partnership* untuk tujuan pajak. Terdapat dua jenis perlakuan *partnership* untuk tujuan pajak, yaitu sebagai berikut.

7. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari buku Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 40-41.

- i. *Partnership* **tidak diperlakukan** sebagai 'taxable entity' sehingga berfungsi sebagai 'transparent entity'. Dalam hal ini, yang diperlakukan sebagai *taxable entity* adalah *partner*-nya.
- ii. *Partnership* **diperlakukan** sebagai *taxable entity* sehingga *partner*-nya tidak diperlakukan sebagai *taxable entity*.

Setelah diketahui bahwa subjek pajak yang dimaksud termasuk dalam pengertian *person* yang dapat terdiri dari: (i) orang pribadi; (ii) badan; dan (iii) kumpulan orang pribadi dan badan hukum, tahap selanjutnya adalah mempertanyakan apakah subjek pajak tersebut merupakan '*resident*' (subjek pajak dalam negeri) dari negara yang mengadakan perjanjian seperti yang diatur dalam Pasal 4 ayat (1) OECD Model, yaitu sebagai berikut.

*"For the purpose of this Agreement, the term 'resident of a Contracting State' means any person who, under the laws of that Contracting State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management, place of head office or any other criterion of a similar nature."*

Pasal 4 ayat (1) OECD Model tidak memberikan definisi tentang subjek pajak dalam negeri. Ketentuan tentang subjek pajak dalam negeri **diserahkan** kepada ketentuan domestik dari negara yang mengadakan P3B. Jadi, yang menentukan apakah subjek pajak merupakan subjek pajak dalam negeri dari negara yang mengadakan P3B adalah berdasarkan ketentuan domestik masing-masing negara.<sup>8</sup> Oleh karena itu, dapat saja terjadi satu subjek pajak dianggap menjadi subjek pajak dalam negeri di dua negara yang berbeda (*dual resident*). Terkait dengan kasus *dual resident* ini, akan dijelaskan pada Bab 5 tentang Subjek Pajak yang Dicakup dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda.

### B.1.2. *Taxes Covered*<sup>9</sup>

Pada umumnya, suatu P3B hanya mengatur pajak penghasilan. Menyimpang dengan P3B pada umumnya, P3B Indonesia dan Korea Selatan juga mengatur mengenai Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Akan tetapi, ketentuannya tidak diatur dalam Pasal 2 yang khusus mengatur tentang pajak yang menjadi ruang lingkup (*taxes covered*) dari P3B Indonesia dan Korea Selatan, melainkan diatur dalam Pasal 8 ayat (3) tentang Kegiatan Pelayaran dan Penerbangan, yaitu sebagai berikut.

*"In respect of the operation of ships or aircraft in international traffic carried on by an enterprise of a Contracting State, that enterprise, if an enterprise of Indonesia, shall also be exempt from the value added tax in Korea and, if an enterprise of Korea, shall also be exempt from any tax similar to the value added tax in Korea which may here after be imposed in Indonesia."*

8. P. Johann Hattingh, "The Role and Function of Article 1 of the OECD Model", dalam *Bulletin International Fiscal Documentation*, 2003, 546.  
 9. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari buku Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 50-51.

Maksud dari rumusan di atas adalah apabila terdapat perusahaan yang menjadi subjek pajak dalam negeri Indonesia yang melakukan pengoperasian kapal atau pesawat udara di dalam lalu lintas internasional akan dibebaskan dari pengenaan PPN di Korea. Demikian juga apabila terdapat perusahaan yang menjadi subjek pajak dalam negeri Korea Selatan yang melakukan pengoperasian kapal atau pesawat udara di dalam lalu lintas internasional, akan dibebaskan dari pengenaan PPN di Indonesia.

### B.1.3. *Territory* atau *State Scope*<sup>10</sup>

Penentuan '*territory*' atau yurisdiksi pemajakan sangat penting untuk menentukan apakah subjek pajak merupakan subjek pajak dalam negeri dari **negara** yang mengadakan P3B. *Territory* dalam konteks ini tidak hanya meliputi apakah subjek pajak merupakan subjek pajak dalam negeri dari suatu negara seperti yang didefinisikan dalam P3B yang bersangkutan, tetapi juga termasuk apakah sumber dari penghasilan tersebut berasal dari negara yang memang memenuhi kualifikasi untuk menjadi negara sumber penghasilan (*qualifying source*).

Di bawah ini diberikan contoh pengertian negara dalam konteks P3B. Contoh berikut menggunakan P3B Indonesia dan China. Pertanyaannya, apakah subjek pajak badan yang didirikan dan berkedudukan di Hong Kong berhak untuk menggunakan P3B Indonesia dan China dalam rangka mendapatkan fasilitas yang diatur dalam P3B Indonesia dan China tersebut? Untuk menjawab pertanyaan tersebut, harus dilihat terlebih dahulu definisi 'China' yang tertuang dalam Pasal 3 ayat 1 huruf a butir (ii) P3B Indonesia dan China, yaitu sebagai berikut.

*"The term 'China' comprises the territory of the People's Republic of China **as defined in its laws** and the adjacent areas over which the Peoples Republic of China has sovereignty, sovereign rights or jurisdiction in accordance with international law."*

(dengan penambahan penekanan)

Arti rumusan di atas adalah bahwa istilah China meliputi wilayah Republik Rakyat China **seperti dirumuskan dalam undang-undang domestik China** dan daerah di sekitarnya, yaitu tempat Republik Rakyat China memiliki kedaulatan, hak-hak kedaulatan, atau hak kewenangan untuk mengatur sesuai dengan hukum internasional.

Pertanyaannya adalah apakah Hong Kong merupakan wilayah Republik Rakyat China berdasarkan rumusan P3B Indonesia dan China di atas? Seperti kita ketahui bersama bahwa sejak tanggal 1 Juli 1997, Hong Kong telah kembali bergabung dengan China. Walaupun Hong Kong telah bergabung dengan China, Hong Kong diperlakukan sebagai '*Special Administrative Region (SAR)*'. Kedudukan sebagai SAR tersebut berlaku selama 50 tahun sejak 1 Juli 1997. Dalam SAR Hong Kong, berlaku sistem '*one country, two systems*'. Sistem tersebut menegaskan bahwa Hong Kong, antara lain, mempunyai otonomi khusus dalam bidang ekonomi seperti membuat perjanjian internasional dalam bidang ekonomi sebagaimana disebutkan dalam Konstitusi Dasar (*Basic Law*) Hong Kong. Akan tetapi, otonomi khusus tersebut tidak berlaku di bidang politik luar negeri dan pertahanan yang menjadi wewenang Republik Rakyat China.

10. *Ibid*, 51.

Otonomi khusus Hong Kong sebagai SAR juga meliputi bidang perpajakan seperti yang diatur dalam Pasal 108 *Basic Law* Hong Kong yang menyebutkan sebagai berikut.

*“The Hong Kong SAR shall practice an independent taxation system. The Hong Kong SAR shall, taking the low tax policy previously pursued in Hong Kong as reference, enact law on its own concerning types of taxes, tax rates, tax reductions, allowances and exemptions, and other matters of taxation.”*

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan ketentuan perundang-undangan domestik China, untuk kepentingan P3B Indonesia dan China, Hong Kong bukan bagian dari China. Dengan demikian, subjek pajak badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Hong Kong tidak berhak untuk menggunakan P3B Indonesia dan China.

## B.2. Tahap Kedua - Definisi Istilah<sup>11</sup>

Untuk dapat menerapkan suatu P3B, istilah-istilah atau terminologi yang terdapat dalam P3B diberikan definisi dalam satu pasal tertentu, yaitu Pasal 3 ayat (1). Akan tetapi, tidak semua istilah-istilah yang terdapat dalam P3B diberikan definisinya oleh Pasal 3 ayat (1). Terdapat juga istilah-istilah yang definisinya diberikan dalam pasal-pasal lainnya atau bahkan sama sekali tidak diberikan definisinya oleh P3B.

Secara garis besar, ketentuan definisi atas istilah-istilah yang terdapat dalam P3B berdasarkan OECD Model adalah sebagai berikut:

- i. definisinya **diatur** dalam satu pasal tertentu dalam P3B, yaitu Pasal 3 ayat (1) sebagai berikut ini:
  - a. *person*;
  - b. *company*;
  - c. *enterprise*;
  - d. *enterprise of a Contracting State* dan *enterprise of the other Contracting State*;
  - e. *international traffic*;
  - f. *competent authority*;
  - g. *national*;
  - h. *business*;
- ii. definisinya **tidak diatur dalam satu pasal tertentu**, yaitu di Pasal 3 ayat (1), tetapi **diatur dalam pasal-pasal lainnya** yang ada dalam P3B sebagai berikut ini:
  - a. istilah '*resident of a Contracting State*' diberikan definisinya dalam Pasal 4 ayat (1);
  - b. istilah '*permanent establishment*' diberikan definisinya dalam Pasal 5 ayat (1) dan Pasal 5 ayat (2);
  - c. istilah '*immovable property*' diberikan definisinya dalam Pasal 6 ayat (2);

11. *Ibid*, 53.

- d. istilah '*dividend*' diberikan definisinya dalam pasal substantif yang mengatur tentang dividen, yaitu di Pasal 10 ayat (3);
  - e. istilah '*interest*' diberikan definisinya dalam pasal substantif yang mengatur tentang bunga, yaitu di Pasal 11 ayat (3);
  - f. istilah '*royalties*' diberikan definisinya dalam pasal substantif yang mengatur tentang royalti, yaitu di Pasal 12 ayat (2);
  - g. istilah '*professional services*' diberikan definisinya dalam pasal substantif yang mengatur tentang pemberian jasa profesional, yaitu di Pasal 14 ayat (2);<sup>12</sup>
- iii. definisinya **tidak diatur dalam satu pasal tertentu** (Pasal 3 ayat (1)) dan **juga tidak diatur dalam pasal-pasal lainnya**. Dalam kasus ini, interpretasinya diatur dalam Pasal 3 ayat (2) dari P3B.

Bunyi ketentuan Pasal 3 OECD Model, yaitu sebagai berikut.

*"1. For the purposes of this Convention, unless the context otherwise requires:*

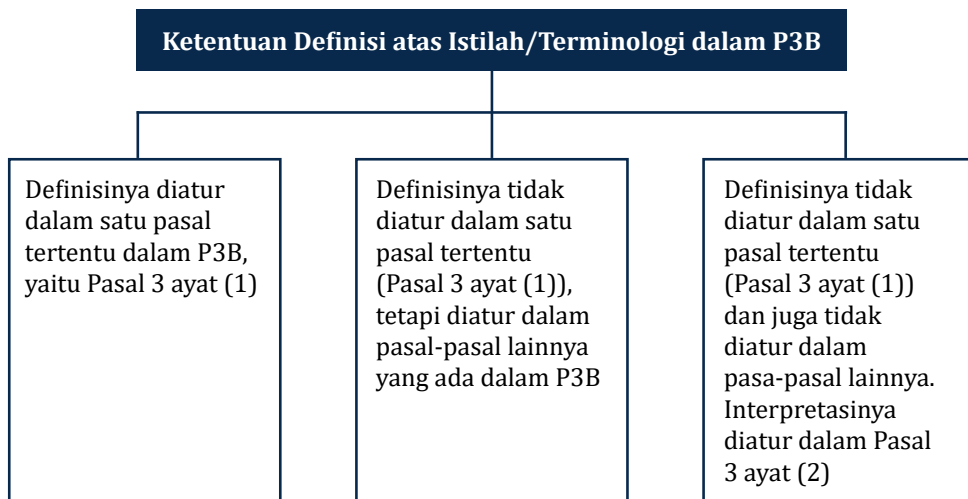
- a. the term "person" includes individual, a company and any other body of person;*
  - b. the term "company" means any body corporate or any entity that is treated as a body corporate for tax purposes;*
  - c. the term "enterprise" applies to the carrying on of any business;*
  - d. the terms "enterprise of Contracting States" and "enterprise of the other Contracting State" mean respectively an enterprise carried on by a resident of a Contracting State and an enterprise carried out by a resident of the other Contracting State;*
  - e. the term "international traffic" means any transport by a ship or aircraft operated by an enterprise which has its place of effective management in a Contracting State, except when the ship or aircraft is operated solely between places in the other Contracting State;*
  - f. the term "competent authority" means:*
    - i. (in State A): .....*
    - ii. (in State B): .....*
  - g. the term "national" means:*
    - i. any individual possessing the nationality of a Contracting State;*
    - ii. any legal person, partnership or association deriving its status as such from the laws in force in a Contracting State."*
  - h. the term "business" includes the performance of professional services and of other activities of an independent character."*
- 2. As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes*

12. Pengertian istilah ini hanya terdapat dalam Pasal 14 ayat (2) UN Model karena Pasal 14 OECD Model telah dihapus berdasarkan OECD Model tahun 2000. Akan tetapi, sebagian besar P3B masih mencantumkan pasal ini.

*of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.”*

Apabila ketentuan mengenai definisi suatu istilah atau terminologi di atas disajikan dalam bentuk skema akan tampak sebagai berikut.

**Gambar 3.2 Ketentuan mengenai Definisi atas suatu Istilah atau Terminologi**



Sumber: Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), 55.

### B.3. Tahap Ketiga - Pembagian Hak Pemajakan dalam Pasal-Pasal Substantif<sup>13</sup>

Metode yang digunakan dalam P3B untuk menghindari adanya pajak berganda adalah dengan cara menggolongkan suatu penghasilan berdasarkan suatu penggolongan tertentu (*schedular income*). Setelah menggolongkan penghasilan tersebut, tahap selanjutnya adalah menentukan hak pemajakan suatu negara atas jenis-jenis penghasilan berdasarkan penggolongan tersebut.<sup>14</sup> Dengan demikian, hak pemajakan suatu negara atas suatu jenis penghasilan dengan jenis penghasilan lainnya dapat berbeda. Jadi, **penentuan jenis penghasilan** merupakan hal penting karena akan **menentukan negara mana yang berhak untuk memajaki penghasilan tersebut**. Pasal-pasal yang mengatur tentang hak pemajakan suatu negara atas jenis-jenis penghasilan disebut sebagai '*distributive rules*'<sup>15</sup> atau '*assignment rules*'<sup>16</sup> atau

13. *Ibid*, 55-57.

14. Robert Deutsch, Roisin M Arkwright, dan Daniela Chiew, *Principles and Practice of Double Taxation Agreements: A Questions and Answer Approach* (London: BNA International, 2008), 14.

15. Istilah yang digunakan oleh Klaus Vogel.

16. Istilah yang digunakan oleh Roy Rohatgi.

disebut juga dengan '*allocation articles*'.<sup>17</sup> Untuk tujuan penulisan buku ini, pasal-pasal yang mengatur pembagian hak pemajakan disebut pasal substantif yang meliputi Pasal 6 sampai Pasal 21.

Pada umumnya, penggolongan jenis penghasilan dalam pasal-pasal yang disebut sebagai *distributive rules* tersebut, yaitu sebagai berikut.<sup>18</sup>

i. *Active income*

*Active income* merupakan penghasilan yang berasal dari kegiatan usaha dan pekerjaan. Jenis-jenis penghasilan dalam P3B yang dikategorikan sebagai *active income*, yaitu penghasilan dari kegiatan bisnis (*business profit*), penghasilan dari kegiatan pelayaran, transportasi perairan darat, dan penerbangan (*shipping, inland waterways transport and air transport*), penghasilan dari pemberian jasa profesi yang dilakukan oleh individu (*independent personal services*), penghasilan atas hubungan pekerjaan (*dependent personal services*), penghasilan direktur (*directors*), penghasilan entertainer dan olahragawan (*entertainer and sportperson*), gaji pegawai negeri sipil (*government services*), dan penghasilan yang diterima oleh pelajar (*students*).

ii. *Passive income*

*Passive income* merupakan penghasilan yang berasal dari investasi dalam bentuk *tangible* maupun *intangible properties* (termasuk juga dalam bentuk *financial investment*). Jenis-jenis penghasilan dalam P3B yang dikategorikan sebagai *passive income* adalah penghasilan dari harta tak bergerak (*immovable property*), dividen (*dividend*), bunga (*interest*), royalti (*royalty*), *capital gains*, serta pensiun (*pensions*).

iii. *Other income*

Pasal ini mengatur penghasilan yang tidak dapat digolongkan berdasarkan penggolongan tersebut di atas.

Sementara itu, pembagian hak pemajakan suatu negara berdasarkan *distributive rules* yang diatur dalam P3B pada dasarnya adalah sebagai berikut:<sup>19</sup>

- i. hak pemajakan diberikan sepenuhnya kepada salah satu negara. Pada umumnya diberikan kepada negara tempat subjek pajak terdaftar sebagai subjek pajak dalam negeri (negara domisili atau *residence state*);
- ii. hak pemajakan dibagi antara negara domisili (*residence state*) dan negara sumber (*source state*).

Pada dasarnya, ketentuan yang terdapat dalam *distributive rules* dimaksudkan untuk membatasi hak pemajakan negara sumber.<sup>20</sup> Dalam pembagian hak pemajakan kepada suatu negara, model P3B yang dikembangkan oleh OECD Model cenderung

17. Istilah yang digunakan oleh Robert Deutsch, Roisin M Arkwright, dan Daniela Chiew.

18. Kevin Holmes, *Op.Cit.*, 88-90 dan Roy Rohatgi, *Basic International Taxation Volume 2* (London: BNA International, 2007), 100 (menggolongkan jenis penghasilan menjadi (i) *activities*; (ii) *assets or contractual relationship*; (iii) *alienation of assets*; dan (iv) *others income*).

19. Robert Deutsch, Roisin M Arkwright, dan Daniela Chiew, *Op.Cit.*, 16.

20. Ned Shelton, *Interpretation and Application of Tax Treaties* (West Sussex: Tottel, 2006), 128.



untuk memberikan hak pemajakan sebanyak mungkin kepada negara domisili.

### B.3.1. Makna Terminologi '*Shall be Taxable Only*' dan '*May be Taxed*'

Dalam model P3B yang dikembangkan oleh OECD, untuk membagi hak pemajakan antara negara yang mengadakan perjanjian, terdapat 2 (dua) terminologi yang digunakan, yaitu sebagai berikut.

#### i. *Shall be taxable only*

Terminologi ini untuk menyatakan bahwa hak pemajakan atas suatu penghasilan hanya diberikan kepada satu negara yang biasanya diberikan kepada negara tempat subjek pajak tersebut terdaftar sebagai subjek pajak dalam negeri (negara domisili).<sup>21</sup> Dengan demikian, jika hak pemajakan tersebut hanya diberikan kepada suatu negara, negara lainnya tidak boleh mengenakan pajak.<sup>22</sup> Jadi, isu pajak berganda atas suatu penghasilan yang diatur melalui penggunaan terminologi ini seharusnya tidak akan terjadi karena hak pemajakan diberikan sepenuhnya kepada satu negara saja dan negara lainnya dilarang untuk mengenakan pajak.

#### ii. *May be taxed*

Terminologi ini digunakan untuk menyatakan bahwa hak pemajakan atas suatu penghasilan diberikan kepada negara domisili dan negara sumber. Makna terminologi tersebut adalah negara sumber juga dapat mengenakan pajak.<sup>23</sup> Jadi, di samping negara domisili berhak untuk mengenakan pajak, negara sumber juga dapat mengenakan pajak. Apabila masing-masing negara mengenakan pajak, akan terdapat isu pajak berganda. Untuk menghindari adanya pajak berganda, negara domisili diwajibkan untuk memberikan keringanan pajak berganda melalui metode pembebasan (*exemption method*) atau metode kredit (*credit method*). Hal ini bergantung pada ketentuan domestik dari negara domisili.

### B.3.2. Jenis-Jenis Penghasilan yang Hanya Dikenakan Pajak di Negara Domisili (*Shall be Taxable Only*)<sup>24</sup>

Tabel di halaman berikut memaparkan jenis-jenis penghasilan yang berdasarkan OECD Model, hak pemajakannya hanya diberikan kepada negara domisili.

21. Robert Deutsch, Roisin M Arkwright, dan Daniela Chiew, *Op.Cit.*, 16.

22. Roy Rohatgi, *Basic International Taxation Volume 1: Principle* (Hague: BNA International, 2002), 101.

23. Robert Deutsch, Roisin M Arkwright, dan Daniela Chiew, *Op.Cit.*, 15. Menurut penulis, untuk Pasal 10 (dividen) dan Pasal 11 (bunga), terminologi '*may be taxed in..*' juga merujuk kepada negara domisili untuk dapat mengenakan pajak (misal, Pasal 10 ayat (1) dan Pasal 11 ayat (1)) dan juga merujuk kepada negara sumber untuk dapat mengenakan pajak (misal, Pasal 10 ayat (2) dan Pasal 11 ayat (2)).

24. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari buku Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 59-60.

**Tabel 3.1 Jenis-Jenis Penghasilan yang Hanya Dikenakan Pajak di Negara Domisili**

Pasal	Jenis Penghasilan	Makna <i>shall be taxable only</i> dalam Pasal-Pasal Substantif
Pasal 7	Laba Usaha	Hanya dikenakan pajak di negara domisili, kecuali jika laba usaha tersebut diperoleh dari kegiatan bisnisnya di negara lain melalui Bentuk Usaha Tetap (BUT).
Pasal 8	Penghasilan dari Kegiatan Pelayaran, Transportasi Perairan Darat, dan Penerbangan di jalur internasional	Hanya dikenakan pajak di negara tempat kedudukan manajemen berada. Kecuali, laba yang berasal dari kegiatan pelayaran, transportasi perairan darat, dan penerbangan yang semata-mata dilakukan diantara suatu tempat di dalam suatu wilayah negara lainnya. Dalam kasus ini, laba dari transportasi laut, sungai, dan udara tersebut dapat dikenakan pajak di negara lainnya tersebut (negara sumber).
Pasal 12	Royalti	Hanya dikenakan pajak di negara domisili. <sup>a</sup>
Pasal 13	<i>Capital Gains</i>	Hanya dikenakan pajak di negara domisili atas <i>capital gains</i> yang tunduk pada Pasal 13 ayat (5).
Pasal 14 <sup>b</sup>	Penghasilan Profesi	Hanya dikenakan pajak di negara domisili, kecuali apabila individu yang menjalankan kegiatan profesi tersebut mempunyai tempat tetap ( <i>fixed base</i> ) di negara sumber.
Pasal 15	Penghasilan atas Hubungan Pekerjaan	Hanya dikenakan pajak di negara domisili sepanjang: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Pegawai tersebut tidak hadir di negara lainnya (negara sumber) dalam periode yang tidak melebihi 183 hari dalam periode waktu 12 bulan yang dimulai dan berakhir di tahun fiskal yang bersangkutan, dan</li> <li>• Imbalan tersebut dibayar oleh pemberi kerja yang bukan subjek pajak dalam negeri dari negara sumber penghasilan, dan</li> <li>• Imbalan tersebut tidak dibiayakan di negara sumber oleh BUT dari si pemberi kerja.</li> </ul>
Pasal 18	Pensiun	Hanya dikenakan pajak di negara domisili.
Pasal 19	Gaji Pegawai Negeri Sipil	Hanya dikenakan pajak di negara domisili.
Pasal 21	Penghasilan Lainnya	Hanya dikenakan pajak di negara domisili.

Sumber: Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), 59-60.

### B.3.3. Jenis-Jenis Penghasilan yang Dapat Dikenakan Pajak di Negara Sumber (*May be Taxed*)<sup>25</sup>

Tabel di bawah ini adalah jenis-jenis penghasilan yang berdasarkan OECD Model, hak pemajakannya juga diberikan kepada negara sumber. Atau dengan kata lain, hak pemajakan dibagi antara negara domisili dan negara sumber.

**Tabel 3.2 Jenis-Jenis Penghasilan yang Dapat Dikenakan Pajak di Negara Sumber**

Pasal	Jenis Penghasilan	Makna <i>may be taxed</i> dalam Pasal-Pasal Substantif
Pasal 6	Penghasilan Harta Tak Bergerak	Dapat dikenakan pajak di negara sumber atau negara tempat harta tersebut terletak.
Pasal 7	Laba Usaha	Dapat dikenakan pajak di negara sumber atas laba usaha yang diatribusikan kepada BUT yang berada di negara sumber.
Pasal 10	Dividen	Dapat dikenakan pajak di negara domisili (Pasal 10 ayat (1)) dan negara sumber (Pasal 10 ayat (2)).
Pasal 11	Bunga	Dapat dikenakan pajak di negara domisili (Pasal 11 ayat (1)) dan negara sumber (Pasal 11 ayat (2)).
Pasal 13	<i>Capital Gains</i>	Dapat dikenakan pajak di negara sumber. Kecuali untuk <i>capital gains</i> yang tunduk pada Pasal 13 ayat (5), hanya negara domisili yang dapat mengenakan pajak.
Pasal 14	Penghasilan Profesi (dalam OECD Model sudah dihapus)	Dapat dikenakan pajak di negara sumber apabila individu yang menjalankan kegiatan profesi tersebut mempunyai tempat tetap ( <i>fixed base</i> ) di negara sumber.
Pasal 15	Penghasilan atas Hubungan Pekerjaan	Dapat dikenakan pajak di negara sumber sepanjang: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Pegawai tersebut hadir di negara sumber dalam periode yang melebihi 183 hari dalam periode waktu 12 bulan yang dimulai dan berakhir di tahun fiskal yang bersangkutan, atau</li> <li>• Imbalan tersebut dibayar oleh pemberi kerja yang merupakan subjek pajak dalam negeri di negara sumber penghasilan, atau</li> <li>• Imbalan tersebut dibiayai di negara sumber oleh BUT dari si pemberi kerja.</li> </ul>

25. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari buku Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 61-62.

Pasal 16	Penghasilan Direktur	Dapat dikenakan pajak di negara sumber.
Pasal 17	Entertainer dan Olahragawan	Dapat dikenakan pajak di negara sumber atas penghasilan yang diterima oleh entertainer terkait dengan penghasilan dari pertunjukannya maupun penghasilan olahragawan yang terkait dengan penghasilan dari pertandingannya.

Sumber: Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), 61-62.

#### B.4. Tahap Keempat - Eliminasi Pajak Berganda<sup>26</sup>

Tahap ini diterapkan dalam hal pasal-pasal substantif dalam P3B memberikan hak pemajakan kepada masing-masing negara (negara domisili dan negara sumber). Akibatnya, terjadi isu pajak berganda secara yuridis karena atas satu penghasilan yang sama dikenakan pajak oleh 2 (dua) negara yang berbeda pada satu periode tertentu. Untuk menghindari terjadinya pajak berganda secara yuridis tersebut, beberapa model P3B mewajibkan negara domisili untuk menerapkan metode eliminasi pajak berganda. Terkait dengan penjelasan mengenai metode eliminasi pajak berganda ini, akan diuraikan lebih lanjut dalam Bab 24 tentang Metode Eliminasi Pajak Berganda secara Yuridis dari buku ini.

#### B.5. Tahap Kelima - *Mutual Agreement Procedure* (MAP)

Apabila masih terdapat pajak berganda atas penerapan ketentuan-ketentuan dalam P3B sebagaimana dijelaskan di atas, tahap selanjutnya yang dapat ditempuh adalah melalui MAP. Apa dan bagaimana kinerja MAP dalam mengatasi pajak berganda, dapat dilihat dalam Buku "*Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*".<sup>27</sup>

### C. Prosedur Administrasi dalam Penerapan P3B di Indonesia

#### C.1. Pendahuluan

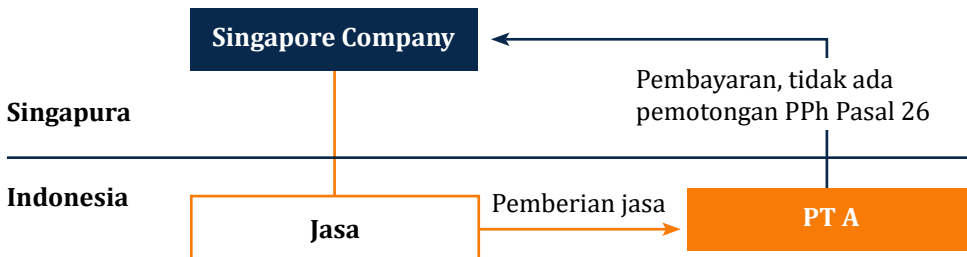
Setelah mengetahui tahapan-tahapan penerapan P3B sebagaimana diuraikan di atas, menarik untuk diulas mengenai penerapannya di Indonesia. Apabila dilihat dari putusan-putusan Pengadilan Pajak di Indonesia, sengketa terkait penerapan P3B seringkali dikaitkan dengan persyaratan prosedur administrasi berupa pemenuhan Surat Keterangan Domisili (SKD). Ketentuan mengenai prosedur administratif penerapan P3B itu sendiri, tertuang dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-61/PJ/2009 tentang Tata Cara Penerapan P3B sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-24/PJ/2010.

26. *Ibid*, 62.

27. Yusuf Wangko Ngantung dan Ganda Christian Tobing, "Eliminasi Perpajakan Berganda: Resolusi Sengketa Transfer Pricing," dalam *Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*, ed. Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2013).

Lebih lanjut, adanya persyaratan administrasi berupa pemenuhan SKD dalam mengaplikasikan P3B, sering berujung pada timbulnya sengketa pemotongan pajak. Dalam hal ini, pemotongan PPh Pasal 26. Untuk lebih jelasnya dapat dilihat dalam ilustrasi kasus berikut.

**Gambar 3.3 Ilustrasi Kasus**



Gambar di atas dapat dijelaskan sebagai berikut. Misal, pada tahun 2013, PT A memperoleh jasa manajemen dari *Singapore Company* yang berdomisili di Singapura. Jasa manajemen diberikan oleh *Singapore Company* melalui *email* ataupun *teleconference*. Sehubungan dengan pemberian jasa manajemen ini, PT A membayar, misal sebesar Rp 100 juta kepada *Singapore Company*. Berdasarkan P3B Indonesia dan Singapura, Indonesia mempunyai hak untuk mengenakan pajak apabila terbentuk BUT dari *Singapore Company* di Indonesia melalui pemberian jasa yang dilakukan di Indonesia. Namun, karena pemberian jasa dilakukan di luar Indonesia, konsekuensinya tidak terbentuk BUT di Indonesia. Dengan demikian, Indonesia tidak mempunyai hak pemajakan atas pembayaran imbalan jasa tersebut sehingga PT A tidak melakukan pemotongan PPh Pasal 26 atas transaksi ini. Misalkan pula dalam kasus ini, otoritas pajak Singapura (*Inland Revenue Authority of Singapore* atau IRAS) terlambat menerbitkan SKD bagi *Singapore Company*. Atas kasus tersebut, sebagaimana digambarkan dalam Gambar 3.4, pertanyaannya apakah keterlambatan untuk memberikan SKD sebelum pembayaran atas imbalan jasa tersebut merupakan hal yang menentukan untuk dapat atau tidaknya suatu P3B diterapkan?

**Gambar 3.4 SKD dalam Menerapkan P3B**



Berikut ini adalah analisis untuk menjawab isu tersebut.

## C.2. Analisis

### C.2.1. Kedudukan P3B dalam Konteks Ketentuan Pajak Domestik Indonesia

Ketentuan P3B merupakan suatu perangkat hukum yang berlaku khusus (*lex specialis*). Hal ini sebagaimana diamanatkan dalam Penjelasan Pasal 32A Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 (selanjutnya disebut dengan UU PPh), yaitu sebagai berikut.

*“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 pengenaan pajak berganda serta mencegah pengelakan pajak. Adapun bentuk dan materinya mengacu pada konvensi internasional dan ketentuan lainnya serta ketentuan perpajakan nasional masing-masing negara.”*

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan Penjelasan Pasal 32A UU PPh tersebut kedudukan P3B berada di atas ketentuan pajak domestik. Artinya, ketika terjadi konflik antara ketentuan P3B dengan ketentuan pajak domestik, ketentuan P3B yang lebih diutamakan.

### C.2.2. Persyaratan Subjek Pajak Dalam Negeri untuk dapat Menerapkan P3B

Pemberlakuan P3B ditujukan untuk subjek pajak yang merupakan subjek pajak dalam negeri dari salah satu atau kedua negara yang mengadakan P3B sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 (dalam kasus ini, Pasal 1 P3B Indonesia dan Singapura). Lebih lanjut, berdasarkan uraian definisi subjek pajak dalam negeri dalam Pasal 4 ayat (1) P3B Indonesia dan Singapura dijelaskan bahwa penentuan status subjek pajak dalam negeri mengacu pada ketentuan domestik masing-masing negara. Misalnya, syarat untuk menjadi subjek pajak dalam negeri Indonesia adalah:<sup>28</sup>

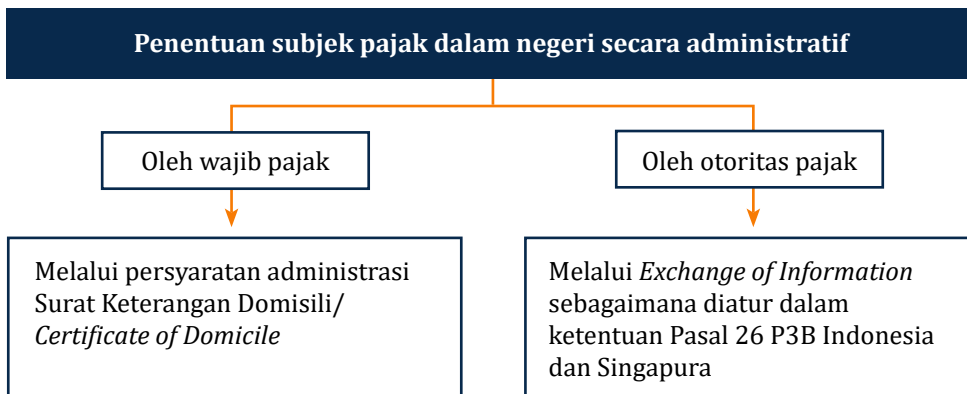
- i. orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan, atau orang pribadi yang dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia; atau
- ii. badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia.

28. Republik Indonesia. Pasal 2 ayat (3) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.

### C.2.3. SKD sebagai Aspek Administratif dalam Menerapkan Suatu P3B

Untuk menentukan apakah subjek pajak merupakan subjek pajak dalam negeri dari salah satu atau kedua negara yang mengadakan perjanjian sehingga berhak untuk menerapkan dan menikmati fasilitas P3B, dapat dibuktikan oleh subjek pajak (*proven by taxpayer*) melalui SKD. Namun di lain pihak, otoritas pajak juga dapat membuktikan hal tersebut (*proven by tax authorities*) melalui cara yang diatur dalam Pasal 26 P3B Indonesia dan Singapura, yaitu melalui **pertukaran informasi (*exchange of information*)** yang dapat digunakan untuk mencegah penghindaran pajak berganda, pencegahan pengelakan pajak, dan penyalahgunaan P3B oleh pihak-pihak yang tidak berhak. Terdapat dua cara dalam penerapan suatu P3B secara administratif sebagaimana digambarkan pada Gambar 3.5 di bawah ini.

**Gambar 3.5 Dua Cara untuk Menentukan Subjek Pajak Dalam Negeri secara Administratif**



Dengan adanya fasilitas pertukaran informasi yang disediakan oleh P3B tersebut, menunjukkan bahwa:

- i. SKD bukanlah satu-satunya cara yang dapat membuktikan bahwa subjek pajak berhak untuk menerapkan dan menikmati fasilitas P3B; dan
- ii. SKD hanya dapat memberikan 'indikasi' apakah subjek pajak dalam negeri dari negara mitra P3B berhak untuk mendapatkan fasilitas P3B dan bukan sebagai suatu 'kondisi' atau syarat untuk dapat menerapkan P3B.<sup>29</sup>

SKD bukan merupakan satu-satunya syarat substantif untuk menerapkan suatu P3B. SKD hanya merupakan instrumen administratif domestik yang umum digunakan oleh otoritas pajak berbagai negara untuk melakukan verifikasi status subjek pajak dalam negeri suatu subjek pajak yang hendak menerapkan P3B.<sup>30</sup>

29. Argumentasi dapat dilihat dalam Darussalam dan Danny Septriadi, "Kedudukan Surat Keterangan Domisili dalam Menentukan Hak Mendapatkan Fasilitas P3B," dalam *Kapita Selekta Perpajakan*, ed. John Hutagaol, Darussalam, Danny Septriadi (Jakarta: Salemba Empat, 2007), 107-108.

30. Informal Consultative Group Report, *Possible Improvements to Procedures for Tax Relief for Cross-Border Investors*, Internet, Dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/tax/treaties/41974569.pdf>.

Contoh kasus mengenai penggunaan SKD sebagai syarat substantif untuk menerapkan suatu P3B dapat dilihat pada kasus *Energias de Portugal* (2007).<sup>31</sup> Dalam kasus ini, terdapat isu apakah pembayaran atas imbalan jasa oleh subjek pajak dalam negeri Portugal kepada subjek pajak dari negara mitra P3B Portugal dapat dilakukan tanpa pemotongan pajak. Fakta dalam kasus ini menjelaskan bahwa subjek pajak, pada saat melakukan pembayaran imbalan jasa kepada subjek pajak negara mitra P3B tersebut belum dapat menunjukkan SKD dari subjek pajak yang menerima penghasilan.

Atas kasus tersebut, otoritas pajak Portugal mengambil posisi bahwa subjek pajak harus memotong pajak atas pembayaran imbalan jasa tersebut sebesar 15%, sesuai dengan ketentuan pajak domestik Portugal. Hal ini dikarenakan subjek pajak belum dapat menunjukkan SKD dari pihak penerima penghasilan pada saat melakukan pembayaran atas imbalan jasa tersebut. Namun, pada tahap sengketa di pengadilan, subjek pajak dapat memperlihatkan SKD pihak penerima penghasilan dari negara mitra P3B. Atas dasar SKD tersebut, hakim memutuskan bahwa apabila subjek pajak dapat menunjukkan SKD pada tingkat banding, subjek pajak yang bersangkutan dapat menerapkan fasilitas yang diberikan dalam P3B.

---

31. Francisco de Sousa de Camara, "Treaty Overrides Administrative Rule, Portuguese Tax Court Says," *Worldwide Tax Daily, Tax Analyst* (April 2007): 2-3.



## Referensi

### Buku:

- Baker, Philip. *Double Taxation Conventions*. London: Sweet & Maxwell, 2012.
- Deutsch, Robert, Roisin M Arkwright, dan Daniela Chiew. *Principles and Practice of Double Taxation Agreements: A Questions and Answer Approach*. London: BNA International, 2008.
- Darussalam dan Danny Septriadi. "Kedudukan Surat Keterangan Domisili dalam Menentukan Hak Mendapatkan Fasilitas P3B." Dalam *Kapita Selekta Perpajakan*, ed. John Hutagaol, Darussalam, dan Danny Septriadi. Jakarta: Salemba Empat, 2007.
- Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi. *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*. Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010.
- Holmes, Kevin. *International Tax Policy and Double Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD, 2007.
- Ngantung, Yusuf Wangko dan Ganda Christian Tobing. "Eliminasi Perpajakan Berganda: Resolusi Sengketa Transfer Pricing." Dalam *Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*, ed. Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji. Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2013.
- Rohatgi, Roy. *Basic International Taxation: Volume 1*. London: BNA International, 2002.
- \_\_\_\_\_. *Basic International Taxation: Volume 2*. London: BNA International, 2007.
- Shelton, Ned. *Interpretation and Application of Tax Treaties*. West Sussex: Tottel, 2006.

### Artikel:

- de Camara, Francisco de Sousa. "Treaty Overrides Administrative Rule, Portuguese Tax Court Says." *Worldwide Tax Daily, Tax Analyst*, (April 2007).
- Hattingh, P. Johann. "The Role and Function of Article 1 of the OECD Model." Dalam *Bulletin International Fiscal Documentation*, 2003.

### Peraturan:

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

### Internet:

- Informal Consultative Group Report. *Possible Improvements to Procedures for Tax Relief for Cross-Border Investors*. Internet. Dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/tax/treaties/41974569.pdf>.

### Footnote Tabel 3.1:

- a. Dalam UN Model, hak pemajakan atas penghasilan royalti diberikan kepada negara domisili dan negara sumber.

- b. Pasal 14 OECD Model ini telah dihapus berdasarkan OECD Model tahun 2000. Akan tetapi, sebagian besar P3B masih mencantumkan pasal ini.



# Interpretasi Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda

Darussalam dan Danny Septriadi

## A. Pendahuluan

Dengan mengutip pendapat dari para ahli tata bahasa, Brian J. Arnold menyatakan bahwa semua kata memiliki makna yang tidak dapat ditentukan.<sup>1</sup> Penyebab utama dari ketidakentuan dalam bahasa adalah ketidakjelasan dan keraguan dari kata itu sendiri. Dengan kata lain, suatu kata tidak memiliki makna yang tunggal, absolut, dan objektif sehingga dibutuhkan interpretasi untuk menentukan makna dari kata tersebut. Oleh karena itu, interpretasi dapat diartikan sebagai pengungkapan makna suatu teks agar teks tersebut dapat dipahami.<sup>2</sup>

P3B merupakan perjanjian internasional antara dua (atau lebih) negara yang ketentuan hukumnya tunduk kepada hukum internasional publik (*public international law*). Prinsip dari hukum internasional publik dan metode interpretasinya diatur dalam *Vienna Convention on the Law of Treaties* (VCLT). Di sisi lain, P3B juga merupakan bagian dari hukum domestik dari negara-negara yang menandatangani.<sup>3</sup> Sebagai bagian dari hukum domestik, interpretasi P3B dapat dilakukan sesuai dengan pendekatan interpretasi yang dianut oleh negara tersebut.

Oleh karena P3B dapat diinterpretasikan pada dua tingkat, yaitu domestik dan internasional, P3B dapat disebut memiliki sifat ganda (*dual nature*). Permasalahan yang kemudian timbul dalam menginterpretasikan P3B adalah ketika kedua pendekatan interpretasi (domestik dan internasional) tersebut saling bertentangan atau kedua negara yang menandatangani P3B menggunakan pendekatan yang berbeda dalam

1. Brian J. Arnold, "The Interpretation of Tax Treaties: Myth and Reality," *Bulletin for International Taxation* 64, no. 1 (2010): 3.
2. Klaus Vogel, "Double Tax Treaties and Their Interpretation," *International Tax and Business Lawyer* 4, no. 1 (1986): 30. Lihat juga pendapat Brian J. Arnold, bahwa segala bentuk komunikasi manusia membutuhkan interpretasi, Brian J. Arnold, *Op.Cit.*, 4.
3. Terdapat dua pendekatan yang digunakan dalam mengintegrasikan suatu perjanjian internasional sebagai bagian dari hukum domestik, yaitu *monism* dan *dualism*. Secara umum, dalam pendekatan *monism*, suatu perjanjian akan menjadi bagian dari hukum domestik tanpa memerlukan persetujuan dari parlemen. Sementara itu, dalam pendekatan *dualism*, diperlukan persetujuan dari parlemen untuk mengintegrasikan suatu perjanjian internasional sebagai bagian dari hukum domestik. Lihat diantaranya, Anthony Aust, *Modern Treaty Law and Practice* (Cambridge: Cambridge University Press, 2000), 146-156; Andre Nollkaemper, *National Courts and the International Rule of Law* (Oxford: Oxford University Press, 2011), 73-81; Roy Rohatgi, *Basic International Taxation* (London: BNA International Inc, 2005), 17-18.

menginterpretasikan P3B.<sup>4</sup> Misalnya, pengadilan di Negara A menginterpretasikan P3B Negara A dan Negara B dengan menggunakan pendekatan interpretasi literal (sempit), sedangkan Negara B menggunakan pendekatan interpretasi liberal (luas).

## B. Pendekatan yang Digunakan oleh Pengadilan di Berbagai Negara dalam Interpretasi P3B

Interpretasi ketentuan P3B pada tahap pertama dilakukan oleh subjek pajak dan otoritas pajak. Dalam hal terdapat perbedaan interpretasi atas ketentuan P3B, perbedaan tersebut secara umum diselesaikan melalui pengadilan pajak. Tidak terdapatnya pengadilan internasional yang berfungsi memberikan petunjuk pelaksanaan interpretasi P3B, menyebabkan isu interpretasi P3B menjadi bagian dari fungsi pengadilan pajak di masing-masing negara.<sup>5</sup> Penjelasan berikut ini akan memberikan gambaran pendekatan yang digunakan oleh pengadilan pajak di beberapa negara dalam menginterpretasikan ketentuan P3B.

Di Kanada, putusan Mahkamah Agung Kanada (*the Supreme Court of Canada*) dalam sengketa antara *Crown Forest Industries vs. The Queen*<sup>6</sup> merupakan putusan terkemuka di Pengadilan Kanada dalam interpretasi P3B.<sup>7</sup> Dalam putusan tersebut, Mahkamah Agung Kanada menyatakan prinsip interpretasi yang diaplikasikan dalam P3B, yaitu sebagai berikut.<sup>8</sup>

*“In interpreting a treaty, the paramount goal is to find the meaning of the words in question. This process involves looking at the language used and the intentions of the parties...Both upon the plain language reading of article... and through an interpretation of the goals and purposes of the.. Convention..., I reach the same destination...”*

*In ascertaining these goals and intentions, a court may refer to extrinsic materials which form part of the legal context (these include accepted model conventions and official commentaries thereon) without the need first to find an ambiguity before turning to such materials...”*

(dengan penambahan penekanan)

- 
4. Sebagai contoh, Pengadilan Federal Kanada dalam sengketa antara *Pacific Network Services Ltd vs. The Queen* menyatakan bahwa: *“The applicants’ assertion that article 26 of the Canada-France Income Tax Convention should receive a strict and literal interpretation must be rejected. The basis for the principle that bilateral tax conventions should be given a liberal interpretation in light of their object and purpose, rather than a more strict and literal interpretation that may be applicable with respect to domestic law legislation is twofold: first, it recognizes that a tax convention is an international agreement between two states rather than a purely domestic legislation; second, it recognizes that tax conventions are not drafted in the precise and detailed form in which domestic legislation is drafted, but in a more general language.”* Lihat Juan Angel Becerra, *Interpretation and Application of Tax Treaties in North America* (Amsterdam: IBFD, 2007), 118-119.
  5. Wim Wijnen, “Some Thoughts on Convergence and Tax Treaty Interpretation,” *Bulletin for International Taxation* 67, No. 11 (2013): 575.
  6. *Crown Forest Industries Ltd. v. Canada*, [1995] 2 S.C.R. 802, Internet, dapat diakses melalui <http://scc-csc.lexum.com/decisia-scc-csc/scc-csc/scc-csc/en/item/1271/index.do>. Pembahasan atas sengketa ini dapat dilihat pada Francois Vincent, “Crown Forest Industries: The OECD Model as an Interpretative Tool for Canada’s Tax Conventions,” *Canadian Tax Journal* 44, no. 1 (1996): 38-58; Stephen R. Richardson dan James W. Welkoff, “The Interpretation of Tax Conventions in Canada,” *Canadian Tax Journal* 17, no. 2 (1995): 1759-1791.
  7. James S. Hausman, “Interpreting Tax Treaties – A Canadian Perspective,” *Bulletin for International Taxation* 55, no. 3 (2001): 93.
  8. Paragraf 22 dan 44 dari putusan Mahkamah Agung Kanada dalam sengketa antara *Crown Forest Industries vs. The Queen*.

Dalam putusan *Crown Forest Industries vs. The Queen* di atas, Mahkamah Agung Kanada menyatakan bahwa tujuan interpretasi P3B adalah untuk menemukan makna dari ketentuan dalam P3B. Proses untuk mencapai tujuan interpretasi tersebut dilakukan dengan mengartikan kata-kata yang digunakan dalam ketentuan P3B dan menentukan maksud dan tujuan dari pihak yang mengadakan P3B.

Di Australia, dalam sengketa antara *McDermott Industries Pty Ltd vs. Federal Commissioner of Taxation*, Pengadilan Federal Australia menyatakan bahwa:<sup>9</sup>

*“Regard should be had to the ‘four corners of the actual text’. The text must be given primacy in the interpretation process. The ordinary meaning of the words used are presumed to be ‘the authentic representation of the parties intention’... The court must, however, in addition to having regard to the text, have regard as well to the context, object and purpose of the treaty provisions. The approach to interpretation involves a holistic approach. **International agreements should be interpreted ‘liberally’.** Treaties often fail to demonstrate the precision of domestic legislation and should thus not be applied with ‘taut logical precision’”*

(dengan penambahan penekanan)

Sementara itu, dalam sengketa antara *Thiel vs. Federal Commissioner of Taxation*, Pengadilan Tinggi Australia menyebutkan bahwa:<sup>10</sup>

*“The agreement is a treaty and is to be interpreted in accordance with the rules of interpretation recognised by international lawyers... Those rules have now been codified by the Vienna Convention on the Law of Treaties... because the interpretation provisions of the Vienna Convention reflect the customary rules for the interpretation of treaties, it is proper to have regard to the terms of the Convention in interpreting the agreement...”*

(dengan penambahan penekanan)

Dari kedua putusan pengadilan di Australia tersebut, dapat disimpulkan bahwa pengadilan di Australia menggunakan pendekatan liberal dalam menginterpretasikan P3B. Selain itu, pengadilan di Australia juga menggunakan metode interpretasi perjanjian internasional sebagaimana yang diatur dalam VCLT.<sup>11</sup>

Sementara dalam sengketa antara *Commerzbank AG vs. IRC*, Pengadilan Tinggi UK menggunakan pendekatan interpretasi P3B, yaitu sebagai berikut.<sup>12</sup>

*“(1) It is necessary to **look first for a clear meaning of the word used in the relevant article of the convention**, bearing in mind that ‘consideration*

9. Sundberg Hill dan Stone JJ, “*McDermot Industries (Aust) Pty Ltd v. Federal Commissioner of Taxation* ATC 4398 2005,” *Federal Court of Australia*, Internet, dapat diakses melalui <https://jade.barnet.com.au/Jade.html#article=99716>.

10. Mason C.J, Brennan, Dawson, Gaudron dan McHugh JJ, “*Thiel v. Federal Commissioner of Taxation* 171 CLR 338 1990,” *High Court of Australia*, Internet, dapat diakses di <https://jade.barnet.com.au/Jade.html#article=67578>.

11. Lihat juga Richard Vann, “Interpretation of Tax Treaties in New Holland,” dalam *A Tax Globalist: Essays in Honor of Maarten J. Ellis*, ed. Frank Engelen, et al. (Amsterdam: IBFD, 2005), 146-148.

12. Philip Baker, *Double Taxation Convention* (London: Sweet and Maxwell, 2012), E9. Prinsip interpretasi yang dikemukakan oleh Hakim Mummery dalam sengketa antara *Commerzbank AG vs. IRC* ini kemudian diadopsi oleh berbagai putusan pengadilan di UK. Salah satunya dalam sengketa antara *Smallwood and Another vs. Revenue and Custom Commissioners* (2008). Lihat Philip Baker, “*Smallwood and Another vs. Revenue and Custom Commissioners*,” *International Tax Law Reports*, (2008): 574-627.

*of the purpose of an enactment is always a legitimate part of the process of interpretation'... A strictly literal approach to interpretation is not appropriate in construing legislation which gives effect to or incorporates an international treaty... A literal interpretation may be obviously inconsistent with the purposes of the particular article or of the treaty as a whole. If the provisions of a particular article are ambiguous, it may be possible to resolve that ambiguity by giving a purposive construction to the convention looking at it as a whole by reference to its language as set out in the relevant United Kingdom legislative instrument.*

- (2) *The process of interpretation should take account of the fact that: the language of an international convention has not been chosen by an English Parliamentary draftsman. It is neither couched in the conventional English legislative idiom nor designed to be construed exclusively by English judges... It should be interpreted... 'unconstrained by technical rules of English law, or by English legal precedent, but on broad principles of general acceptance'*
- (3) *Among those principles is the general principle of international law, now embodied in Art. 31 (1) of the Vienna Convention on the Law of Treaties, that 'a treaty should be interpreted in good faith and in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in that context and in the light of its object and purpose'*
- (4) *If the adoption of this approach to the article leaves the meaning of the relevant provision unclear or ambiguous or leads to a result which is manifestly absurd or unreasonable recourse may be had to 'supplementary means of interpretation including travaux préparatoires...*
- (5) *Subsequent commentaries on a convention or treaty have persuasive value only, depending on the cogency of their reasoning. Similarly, decisions of foreign courts on the interpretation of a convention or treaty text depend for their authority on the reputation and status of the court in question*
- (6) *Aids to the interpretation of a treaty such as travaux préparatoires, international case law and the writings of jurists are not substitute for study of the terms of the convention. Their use is discretionary, not mandatory, depending for example, on the relevance of such material and the weight to be attached to it..."*

(dengan penambahan penekanan)

Dari putusan sengketa antara *Commerzbank AG vs. IRC* di atas, dapat dijelaskan bahwa Pengadilan UK menggunakan pendekatan yang luas (liberal) dalam menginterpretasikan P3B. Hal ini dikarenakan interpretasi secara harfiah (literal atau sempit) dapat menimbulkan inkonsistensi dengan maksud dan tujuan perjanjian tersebut diadakan. Apabila terdapat keraguan atau ketidakjelasan dalam pasal-pasal tertentu dalam perjanjian, keraguan tersebut dapat diselesaikan dengan cara melakukan interpretasi yang mengutamakan tercapainya tujuan perjanjian (*purposive construction*) dengan mempertimbangkan rumusan bahasa yang digunakan.

Lebih lanjut, perjanjian internasional tidak hanya diinterpretasikan oleh pengadilan di suatu negara saja. Oleh karena itu, interpretasinya harus berdasarkan prinsip-prinsip internasional yang dapat diterima atau disetujui oleh pihak lain.

Hakim Mummery J dalam putusan sengketa antara *Commerzbank AG vs. IRC* menyatakan bahwa prinsip-prinsip internasional tersebut ditemukan dalam Pasal 31 VCLT. Namun, jika terdapat keraguan atas hasil interpretasi berdasarkan Pasal 31 VCLT, proses interpretasi dapat dilakukan dengan memperhatikan hasil interpretasi dari prosedur tambahan (*supplementary means of interpretation*) dalam proses interpretasi. Akan tetapi, tidak semua negara menggunakan pendekatan interpretasi secara luas. Hal ini dapat dijumpai di Prancis, yang dalam menginterpretasikan P3B condong menggunakan interpretasi literal atau harfiah.<sup>13</sup>

## C. Ketentuan Interpretasi dalam Hukum Internasional Publik

### C.1. Pendahuluan

Sebagaimana yang telah disebutkan di atas, P3B merupakan perjanjian internasional antara dua (atau lebih) negara yang ketentuan hukumnya tunduk kepada hukum internasional publik (*public international law*). Hukum internasional publik yang mengatur tentang perjanjian internasional telah dikodifikasi dalam VCLT yang mulai berlaku (*entry into force*) sejak 27 Januari 1980.<sup>14</sup>

Perlu diperhatikan bahwa VCLT semata-mata hanya mengkodifikasi norma-norma dalam hukum kebiasaan internasional (*customary international law*).<sup>15</sup> Selain itu, jika ternyata terdapat norma dalam VCLT yang diikuti oleh negara yang tidak menandatangani VCLT, hal ini menunjukkan bahwa negara tersebut terikat pada VCLT.<sup>16</sup>

Dalam konteks hukum internasional publik, terdapat tiga pendekatan utama dalam melakukan interpretasi atas suatu perjanjian internasional, yaitu sebagai berikut.<sup>17</sup>

- i. Pendekatan subjektif, interpretasi dilakukan dengan melihat kehendak dari para pihak (*parties intention*) dalam perjanjian.
- ii. Pendekatan tekstual, interpretasi dilakukan dengan melihat makna yang lazim (*ordinary meaning*) dari teks dalam perjanjian.
- iii. Pendekatan teleologis, interpretasi dilakukan dengan melihat maksud dan tujuan (*object and purpose*) dari suatu perjanjian.

Dari ketiga pendekatan interpretasi dalam hukum internasional publik tersebut, timbul pertanyaan tentang pendekatan mana yang lebih tepat digunakan dan material interpretasi seperti apa yang akan digunakan dalam menginterpretasikan P3B. Kedua pertanyaan ini dapat diselesaikan melalui ketentuan interpretasi dalam Pasal 31-33 VCLT.<sup>18</sup>

13. Phillippe Martin, "Courts and Tax Treaties in Civil Law Countries," dalam *Courts and Tax Treaty Law*, ed. Guglielmo Maisto (Amsterdam: IBFD, 2007), 88-90.

14. Juan Angel Becerra, *Op.Cit.*, 33.

15. Klaus Vogel (1986), *Op. Cit.*, 15.

16. Anthony Aust, *Op.Cit.*, 10.

17. Jan Wouters dan Maarten Vidal, "Non-Tax Treaties: Domestic Courts and Treaty Interpretation," dalam *Courts and Tax Treaty Law*, ed. Guglielmo Maisto (Amsterdam: IBFD, 2007), 13.

18. Michael Edwardes-Kerr, *Op.Cit.*, 4.01.



Penggunaan prinsip-prinsip interpretasi dalam Pasal 31-33 VCLT untuk menginterpretasikan P3B telah diakui oleh OECD.<sup>19</sup> Selain itu, pengadilan pajak di berbagai negara juga menggunakan aturan interpretasi dalam VCLT untuk menginterpretasikan suatu ketentuan dalam P3B. Dengan demikian, prinsip interpretasi yang diatur dalam VCLT harus ditempatkan di atas prinsip interpretasi yang diatur dalam ketentuan domestik suatu negara.<sup>20</sup>

## C.2. Ketentuan Interpretasi dalam VCLT<sup>21</sup>

Tiga pasal yang berkaitan dengan ketentuan interpretasi dalam VCLT adalah sebagai berikut:<sup>22</sup>

- i. Pasal 31 mengatur tentang pendekatan umum dalam melakukan interpretasi dan juga memuat beberapa ketentuan khusus (*General Rule of Interpretation*);
- ii. Pasal 32 mengatur tentang prosedur tambahan sebagai pelengkap dalam melakukan interpretasi (*Supplementary Means of Interpretation*); dan
- iii. Pasal 33 mengatur tentang tata cara interpretasi dari suatu perjanjian internasional yang menggunakan berbagai bahasa yang berbeda (*Interpretation of Treaties Authenticated in Two or More Languages*).

Rumusan Pasal 31-33 VCLT adalah sebagai berikut:

Pasal 31:

- "1) *A treaty shall be interpreted in **good faith** in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty **in their context and in the light of its object and purpose.***
- 2) ***The context** for the purpose of the interpretation of a treaty shall comprise, in addition to the **text**, including its **preamble and annexes**:*
  - d. Any agreement** relating to the treaty which **was made** between all the parties in connection with the conclusion of the treaty;*
  - e. Any instrument** which **was made** by one or more parties in connection with the conclusion of the treaty and **accepted** by the other parties as an instrument related to the treaty.*
- 3) *There shall be taken into account, together with the context:*
  - a. Any subsequent agreement** between the parties regarding the interpretation of the treaty or the application of its provisions;*
  - b. Any subsequent practice** in the application of the treaty which establishes the agreement of the parties regarding its interpretation;*
  - c. Any relevant rules** of international law applicable in the relations*

19. OECD *Commentary* atas Pasal 1, Paragraf 9.3.

20. Juan Angel Becerra, *Op.Cit.*, 59.

21. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari buku Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: Danny Darussalam Tax Center, 2010), 71-73.

22. Brian J. Arnold, *Op.Cit.*, 5.

*between the parties;*

- 4) *A special meaning shall be given to a term if it is established that the parties so intended.”*

Pasal 32:

*“Recourse may be had to supplementary means of interpretation, including the preparatory work of the treaty and the circumstances of its conclusion, **in order to confirm** the meaning resulting from the application of article 31, or **to determine** the meaning when the interpretation according to article 31:*

- a. Leaves the meaning ambiguous or obscure; or  
b. Leads to a result which is manifestly absurd or unreasonable.”*

Pasal 33:

- 1) When a treaty has been authenticated in two or more languages, **the text is equally** authoritative in each language, unless the treaty provides or the parties agree that, in case of divergence, a particular text shall prevail;*
- 2) A version of the treaty in a language other than one of those in which the text was authenticated shall be considered an authentic text only if the treaty so provides or the parties so agree;*
- 3) The terms of the treaty are presumed to **have the same meaning** in each authentic text;*
- 4) Except where a particular text prevails in accordance with paragraph 1, when a comparison of the authentic texts discloses a difference of meaning which the application of articles 31 and 32 does not remove, the meaning which best reconciles the texts, having regard to the **object and purpose of the treaty**, shall be adopted.”*

(dengan penambahan penekanan)

Dalam konteks materi interpretasi yang digunakan, aturan interpretasi dalam VCLT membuat perbedaan mendasar antara dua ketentuan interpretasi, yaitu ketentuan umum dalam Pasal 31 VCLT (*primary material*) dan ketentuan tambahan dalam Pasal 32 VCLT (*secondary material*). Perbedaan ini terutama bertujuan untuk dua hal:<sup>23</sup> (i) membatasi material yang dapat dipertimbangkan dalam menerapkan pasal tertentu dalam perjanjian dan (ii) penggunaan materi interpretasi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 32 VCLT hanya dapat dipertimbangkan jika makna dari terminologi dalam perjanjian telah ditentukan berdasarkan hasil interpretasi dari Pasal 31 VCLT. Penjelasan atas perbedaan kedua ketentuan tersebut dan permasalahan yang timbul dari perbedaan bahasa di antara pihak-pihak yang mengadakan perjanjian dibahas pada bagian di bawah ini.

23. John F. Avery Jones, “Treaty Interpretation-Global Tax Treaty Commentaries,” *IBFD Online*, (2014).

### C.2.1. Pasal 31 VCLT: Ketentuan Umum Interpretasi<sup>24</sup>

Terdapat empat elemen dalam prinsip interpretasi yang diatur dalam ketentuan Pasal 31 ayat (1) VCLT: (i) *'good faith'*; (ii) *'ordinary meaning'*; (iii) *'context'*; dan (iv) *'object and purpose'*. Berikut ini uraian atas keempat elemen tersebut.

Pasal 31 ayat (1) VCLT diawali dengan frasa: *"A treaty shall interpreted in **good faith**."* Prinsip *good faith* berasal dari aturan *pacta sunt servanda*, yaitu setiap pihak yang menandatangani suatu perjanjian harus mematuhi kewajiban untuk melaksanakan perjanjian.<sup>25</sup> Menurut O'Connor, sebagaimana dikutip oleh Frank Engelen, prinsip *good faith* dalam hukum internasional berarti bahwa:<sup>26</sup>

*"...is a fundamental principle from which the rule of pacta sunt servanda and other legal rules distinctively and directly to honesty, fairness, and reasonableness are derived, and the application of these rules is determined at any particular time by the compelling standards of honesty, fairness and reasonableness prevailing in the international community at that time"*

Prinsip *good faith* juga diatur dalam Pasal 26 VCLT dengan rumusan di bawah ini.

*"Every treaty in force is binding upon the parties to it and must be performed in **good faith**."*

(dengan penambahan penekanan)

Konsekuensi logis dari prinsip *good faith* ini adalah ketentuan domestik tidak boleh menghalangi suatu negara dari kewajibannya untuk melaksanakan perjanjian. Hal ini sebagaimana disebutkan dalam Pasal 27 VCLT, yaitu sebagai berikut.

*"A party may not invoke the provisions of its **internal law as justification for its failure to perform a treaty...**"*

(dengan penambahan penekanan)

Menurut Juan Angel Becerra, dalam konteks interpretasi P3B, prinsip *good faith* dijabarkan melalui indikator-indikator sebagai berikut:<sup>27</sup>

- i. interpretasi atas P3B harus menjamin bahwa maksud dan tujuan yang diinginkan dalam P3B harus tercapai;
- ii. dalam kasus interpretasi menghasilkan dua penafsiran, yaitu interpretasi pertama telah sesuai dengan maksud dan tujuan P3B yang dibuat, sedangkan interpretasi yang kedua tidak sesuai dengan maksud dan tujuan P3B. Interpretasi yang digunakan adalah interpretasi yang pertama;
- iii. subjek pajak akan dianggap melakukan interpretasi sesuai dengan *good faith* ketika subjek pajak tersebut memperoleh konsultasi dari konsultan pajak yang

24. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari buku Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 73-77.

25. Michael Edwardes-Kerr, *Op.Cit.*, 5.01.

26. Frank Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law* (Amsterdam: IBFD, 2004).

27. Juan Angel Becerra, *Op.Cit.*, 206-207.

- reputasinya sudah diakui di negara subjek pajak berdomisili atau dari negara lainnya;
- iv. interpretasi yang *good faith* selalu mengikuti arti (*ordinary meaning*) yang terdapat dalam **context** (*text, preamble, dan annexes*) suatu perjanjian. Interpretasi secara literal yang menghasilkan suatu penafsiran yang tidak sesuai dengan maksud dan tujuan dibuatnya P3B tidak dapat dipertimbangkan;
  - v. otoritas pajak diasumsikan melakukan interpretasi P3B dengan *good faith* ketika mereka melakukan interpretasi dengan cara berunding dengan pihak lainnya, tanpa memperhatikan apakah kesepakatan bersama (*mutual agreement*) tercapai atau tidak dalam proses perundingan tersebut;
  - vi. ketika otoritas pajak melakukan *Mutual Agreement Procedure* (MAP) untuk menyelesaikan masalah pajak berganda yang dialami oleh subjek pajak, otoritas pajak harus mencapai kesepakatan yang dapat menghilangkan pajak berganda tersebut. Misalnya, dalam kasus alokasi laba akibat koreksi *transfer pricing*. Satu otoritas pajak mengambil posisi untuk memberikan keringanan penuh dari pajak berganda sementara otoritas pajak lainnya hanya memberikan keringanan secara parsial dari pajak berganda. Dengan demikian, yang sesuai dengan prinsip *good faith* adalah posisi yang diambil oleh otoritas pajak yang memberikan keringanan penuh dari pajak berganda;
  - vii. suatu perubahan ketentuan perundang-undangan yang terjadi setelah diberlakukannya P3B tidak seharusnya mengubah atau memengaruhi kesepakatan bersama yang telah dicapai pada saat P3B tersebut disepakati. Jika terjadi perubahan atas ketentuan perundang-undangan, harus dibuat suatu protokol perubahan atau P3B yang baru sesuai dengan prosedur konstitusi yang berlaku di masing-masing negara agar dapat mengikat;
  - viii. pengadilan harus membuat pernyataan yang mempunyai kekuatan hukum yang menyatakan bahwa P3B harus diinterpretasikan dengan *good faith*; dan
  - ix. dalam hal terjadi keraguan, interpretasi yang dinyatakan *good faith* adalah interpretasi yang menguntungkan subjek pajak.

Selain itu, prinsip *good faith* akan berdampak pada adanya perlakuan timbal balik (*reciprocal*) diantara negara-negara yang mengadakan perjanjian.<sup>28</sup> Dalam konteks P3B, perlakuan timbal balik di antara kedua negara digambarkan melalui kesamaan pemahaman di kedua negara atas arti dari terminologi yang digunakan dalam ketentuan P3B mereka. Kesamaan pemahaman diantara kedua negara dalam P3B dapat dicontohkan dengan kesamaan pemahaman tentang apa yang dianggap sebagai penyalahgunaan P3B. Oleh karena itu, prinsip interpretasi berdasarkan *good faith* atau itikad baik mensyaratkan interpretasi yang dilakukan harus mendahulukan interpretasi umum (*common interpretation*) dengan memperhitungkan maksud dari semua pihak dalam perjanjian (*common intention*).<sup>29</sup>

Elemen interpretasi berikutnya yang tercantum dalam Pasal 31 ayat (1) VCLT adalah *ordinary meaning* sebagaimana dinyatakan dalam frasa: "*A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the **ordinary meaning** to be given to the*

28. Michael Edwardes-Kerr, *Op.Cit.*, 5.03.

29. Luc de Broe, *International Tax Planning and Prevention of Abuse* (Amsterdam: IBFD, 2008), 260.

*terms of the treaty...*”. Sebagaimana yang telah disebutkan di atas, salah satu pendekatan interpretasi dalam hukum internasional publik adalah pendekatan tekstual, yaitu interpretasi dilakukan dengan melihat makna yang lazim (*ordinary meaning*) dari teks dalam perjanjian. Prinsip interpretasi yang berkaitan dengan pemberian makna atas suatu kata agar kata tersebut memiliki efek terhadap ketentuan dalam perjanjian adalah ‘*ut res magis valeat quam pereat*’ atau prinsip efektivitas dalam interpretasi.<sup>30</sup> Prinsip *ut res magis valeat quam pereat* mensyaratkan agar interpretasi yang dilakukan tidak bertentangan dengan makna dari kata-kata dalam perjanjian dan jiwa (*spirit*) dari perjanjian<sup>31</sup> serta efek dari konstruksi makna atas kata tersebut harus sesuai dengan tujuan utama perjanjian.<sup>32</sup>

Terminologi yang digunakan dalam perjanjian internasional merupakan hasil kesepakatan dari para pihak dalam perjanjian sehingga terminologi tersebut menunjukkan maksud atau kehendak dari para pihak dalam perjanjian. Hal ini berkorelasi dengan pendekatan interpretasi yang subjektif dalam hukum internasional publik, yaitu interpretasi dilakukan dengan melihat kehendak dari para pihak (*parties intention*) dalam perjanjian. Dengan demikian, maksud dan kehendak dari para pihak dalam perjanjian internasional dapat ditemukan dalam makna yang lazim dari terminologi yang digunakan dalam perjanjian.

Dalam konteks interpretasi P3B, terminologi dalam ketentuan P3B diinterpretasikan berdasarkan makna yang lazim melekat pada terminologi tersebut. Namun, *ordinary meaning* tidak selalu mengacu pada pengertian umum dari suatu kata. Menurut Klaus Vogel, interpretasi terminologi P3B dengan menggunakan *ordinary meaning* juga dapat dikaitkan dengan *international tax language*. Arti dari terminologi P3B yang dikaitkan dengan *international tax language* tersebut dipengaruhi oleh model P3B dari OECD beserta *commentary*-nya<sup>33</sup> dan juga putusan pengadilan di berbagai negara. Lebih lanjut, elemen interpretasi *ordinary meaning* ini tidak dapat dilepaskan dengan elemen interpretasi berikutnya, yaitu **context**.

Pasal 31 ayat (1) VCLT mengatur bahwa terminologi dalam perjanjian diinterpretasikan sesuai dengan makna yang lazim dalam *context* perjanjian. Hal ini sebagaimana dinyatakan dalam frasa Pasal 31 ayat (1) VCLT sebagai berikut:

*“a treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their **context** ...”*

(dengan penambahan penekanan)

Lantas, apa yang dimaksud dengan *context* perjanjian tersebut? *Context* perjanjian

30. Lihat juga Ganda Christian Tobing, “Penemuan Hukum dalam Sengketa Perpajakan,” *InsideTax* 17, (2013): 52.

31. Kees van Raad, *Materials on International and EC Tax Law 2012/2013* (The Hague: International Tax Center Leiden, 2012), 1743.

32. Bryan A. Garner, *Black’s Law Dictionary* (St Paul: West Publishing Co, 2009), 1687.

33. Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Tax Convention, 3<sup>rd</sup> Edition* (London: Kluwer Law International, 1997), 37. Pada tahun 1935, Mitchell B. Caroll telah menggunakan istilah *international tax language* untuk menyebut berbagai terminologi yang digunakan dalam P3B: “...In short, despite the incredible differences in the various tax systems, through the reports of the Geneva meetings and the treaties concluded, fair concepts of fiscal jurisdiction were being established, uniform definition were being formulated, the predominant kinds of income were being classified, and an international tax language was being developed”. Lihat Mitchell B. Caroll, “The Development of International Tax Law: Franco-American Treaty on Double Taxation-Draft Convention on Allocation of Business Income,” *The American Journal of International Law* 29, no. 4 (1935): 588.

dijelaskan dalam Pasal 31 ayat (2) VCLT, yaitu sebagai berikut.

**“The context for the purpose of the interpretation of a treaty shall be comprise, in addition to text, including its *preamble* and *annexes*:**

- a. any agreement** relating to the treaty which **was made** between all the parties in connection with the conclusion of the treaty;
- b. any instrument** which **was made** by one or more parties in connection with the conclusion of the treaty and **accepted** by the other parties as an instrument related to the treaty.”

(dengan penambahan penekanan)

Dalam Pasal 31 ayat (2) VCLT tersebut, yang dimaksud dengan *context* adalah ‘*text*’ atau naskah perjanjian termasuk di dalamnya bagian pendahuluan (*preamble*) dan lampiran-lampiran perjanjian (*annexes*). *Text*, *preamble*, dan *annexes* tersebut merupakan satu kesatuan dari *context* perjanjian internasional yang tidak dapat dipisahkan.<sup>34</sup> Bagian pendahuluan (*preamble*) dari P3B sangat identik dengan tujuan utama dari P3B. Jika suatu P3B memiliki lampiran-lampiran, lampiran-lampiran tersebut diperlakukan sebagai bagian dari *context* perjanjian.

Kesepakatan (*any agreement*) atau instrumen (*any instrument*) dalam Pasal 31 ayat (2) huruf a dan b VCLT di atas mengacu pada kesepakatan atau instrumen yang disepakati oleh masing-masing pihak **pada saat** perjanjian internasional dibuat. Kesepakatan atau instrumen dalam Pasal 31 ayat (2) huruf a dan b VCLT ini tidak dapat diperlakukan sebagai satu-satunya dokumen dalam menyelesaikan keraguan atau ketidakjelasan suatu ketentuan dalam perjanjian, tetapi sebagai bagian dari *context* yang bertujuan menemukan makna dari terminologi yang digunakan dalam perjanjian.<sup>35</sup> Dalam konteks P3B, kesepakatan atau instrumen sebagaimana dimaksud dalam Pasal 31 ayat (2) huruf a dan b VCLT dapat berupa *memorandum of understanding* (MoU) dan protokol perjanjian.<sup>36</sup>

Elemen keempat dari prinsip interpretasi dalam Pasal 31 ayat (1) VCLT adalah maksud dan tujuan perjanjian (*object and purpose*). Elemen maksud dan tujuan perjanjian merupakan elemen penting pada prinsip interpretasi dalam Pasal 31 ayat (1) VCLT karena arti dari terminologi yang ditemukan dalam *context* perjanjian haruslah merefleksikan makna dan tujuan perjanjian. Cara termudah menemukan maksud dan tujuan dari perjanjian adalah melihat judul (*title*) dan bagian pembuka (*preamble*) perjanjian tersebut.<sup>37</sup> Dalam konteks interpretasi P3B, elemen keempat dari prinsip interpretasi dalam Pasal 31 ayat (1) VCLT ini berarti bahwa hasil akhir dari interpretasi P3B harus sesuai dengan makna dan tujuan dibuatnya P3B, yaitu menghilangkan atau meringankan beban pajak berganda (*avoid double taxation*) dan

34. Jonathan Schwarz, *Schwarz on Tax Treaties* (London: CCH Wolters Kluwer Business, 2009), 66.

35. United Nations, *Yearbook of the International Law Commission Vol.II* (New York: United Nations Publication, 1966), 221.

36. Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 76.

37. Luc de Broe, *Op.Cit.*, 326.

mencegah terjadinya penyelundupan pajak (*prevent fiscal evasion*).<sup>38&39</sup>

Pasal 31 ayat (3) huruf a VCLT berkaitan dengan kesepakatan di antara para pihak **setelah** perjanjian internasional dibuat, yang harus dipertimbangkan bersama dengan *context* perjanjian dalam menginterpretasikan perjanjian internasional. Hal ini sebagaimana rumusan Pasal 31 ayat (3) huruf a VCLT, yaitu sebagai berikut.

*“There shall be taken into account, together with the context:*

- a. ***any subsequent agreement*** between the parties regarding the interpretation of the treaty or the application of its provisions;”

(dengan penambahan penekanan)

Kesepakatan yang dibuat setelah perjanjian diadakan merupakan satu kesatuan yang tidak terpisahkan dengan suatu perjanjian untuk tujuan interpretasi. Dalam konteks interpretasi P3B, kesepakatan yang dimaksud dalam Pasal 31 ayat (3) huruf a VCLT ini dapat berupa MAP sebagaimana diatur dalam Pasal 25 OECD Model.<sup>40</sup>

Pasal 31 ayat (3) huruf b VCLT berhubungan dengan praktik penerapan perjanjian setelah perjanjian dibuat yang merupakan bentuk kesepakatan diantara para pihak terkait dengan interpretasi perjanjian tersebut. Hal ini sebagaimana rumusan dari Pasal 31 ayat (3) huruf b VCLT, yaitu sebagai berikut.

*“There shall be taken into account, together with the context:*

- b. ***any subsequent practice*** in the application of the treaty which establishes the agreement of the parties regarding its interpretation;”

(dengan penambahan penekanan)

Oleh karena praktik setelah perjanjian dibuat merupakan bentuk kesepakatan di antara para pihak, praktik tersebut haruslah konsisten, umum dilakukan, dan diterima oleh semua pihak.<sup>41</sup> Dalam konteks interpretasi P3B, contoh dari penerapan Pasal 31 ayat (3) huruf b VCLT ini dapat digambarkan melalui praktik otoritas pajak negara-negara anggota OECD terkait dengan penggunaan *Commentary* OECD Model versi terbaru dalam menginterpretasikan P3B yang telah mereka buat sebelum *commentary* versi terbaru tersebut diberlakukan.<sup>42</sup>

38. Ahmad Khan, *Cross-border Transactions and Tax Treaties Theory and Practice* (Islamabad: Pretosin Info Tech Pte. Ltd, 2000), 35.

39. Dalam P3B yang telah ditandatangani Indonesia hingga tulisan ini dimuat, terdapat dua P3B, yaitu P3B Indonesia dan Jerman dan P3B Indonesia dan Kroasia yang dalam judulnya menyatakan bahwa P3B tersebut dibuat untuk menghindari pajak berganda, dan tidak secara eksplisit menyatakan untuk mencegah penyelundupan pajak.

40. Juan Angel Becerra, *Op.Cit.*, 76.

41. Anthony Aust, *Op.Cit.*, 194.

42. Terkait dengan penggunaan *Commentary* OECD Model terbaru oleh negara-negara anggota OECD dalam menginterpretasikan P3B yang telah mereka buat, lihat paragraf 33-36.1 *Introduction* OECD Model mengenai relevansi Pasal 31 ayat (3) huruf b VCLT atas penggunaan *Commentary* OECD Model terbaru oleh negara-negara anggota OECD dalam menginterpretasikan P3B yang telah mereka buat. Lihat Monica Erasmus-Koen dan Sjoerd Doema, “Legal Status of the OECD Commentaries-In Search of the Holy Grail in International Tax Law,” *Bulletin for International Taxation* 61, no. 8 (2007): 345 dan Ekkehart Reimer, “Germany: Interpretation of Tax Treaties,” *European Taxation*, no. 12 (1999): 468. Untuk kontra argumen terkait relevansi Pasal 31 ayat (3) huruf b VCLT atas penggunaan *commentary* OECD Model terbaru oleh negara-negara anggota OECD dalam menginterpretasikan P3B yang telah mereka buat. Lihat Peter J. Wattel dan Otto Mares, “The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties,” *European Taxation* 43, no. 7 (2003): 227-228.

Lebih lanjut, Pasal 31 ayat (3) huruf c VCLT dirumuskan di bawah ini.

*“There shall be taken into account, together with the context:*

**c. any relevant rules of international law applicable in the relations between the parties;”**

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan rumusan pasal di atas, setiap aturan internasional yang relevan dalam hubungan diantara para pihak dalam perjanjian dapat digunakan sebagai elemen dalam melakukan interpretasi perjanjian internasional. Aturan interpretasi dalam pasal ini merefleksikan P3B sebagai suatu perjanjian internasional yang tidak dapat dipisahkan dengan aturan internasional lainnya yang berlaku di antara para pihak dalam P3B.<sup>43</sup> Beberapa pihak menganggap bahwa OECD Model<sup>44</sup> dan OECD Model *Commentaries*<sup>45</sup> merupakan aturan internasional yang relevan bagi negara-negara anggota OECD dalam melakukan interpretasi P3B di antara mereka.

Pasal 31 ayat (4) VCLT merupakan pasal yang menyatakan bahwa para pihak dalam perjanjian dapat memberikan suatu makna khusus (*special meaning*) atas suatu terminologi. Hal ini sebagaimana rumusan dari pasal di bawah ini.

*“A special meaning shall be given to a term if it is established that the parties so intended.”*

(dengan penambahan penekanan)

Pemberian makna khusus pada suatu terminologi merefleksikan maksud dari para pihak yang mengadakan perjanjian.<sup>46</sup> Lantas, apakah penggunaan makna khusus tersebut bertentangan dengan penggunaan makna yang lazim (*ordinary meaning*) sebagaimana dinyatakan dalam Pasal 31 ayat (1) VCLT?

Menurut Kerr, penggunaan makna khusus dalam Pasal 31 ayat (4) VCLT merupakan ketentuan ‘*extraordinary*’ atas penggunaan makna yang lazim (*ordinary meaning*) dalam Pasal 31 ayat (1) VCLT.<sup>47</sup> Dalam konteks P3B, John F. Avery Jones menyatakan bahwa OECD Model dan *Commentary* dapat diperlakukan sebagai *special meaning* atas terminologi yang digunakan dalam suatu P3B.<sup>48</sup> Hal ini disebabkan para pihak yang melakukan negosiasi P3B pasti memperhitungkan arti dari suatu terminologi yang diberikan maknanya dalam OECD *Commentaries* ketika menyetujui digunakannya terminologi tersebut dalam P3B.

43. Francesco Avella, “Using EU Law to Interpret Undefined Tax Treaty Terms: Article 31(3)(c) of the Vienna Convention on the Law of Treaties and Article 3(2) of the OECD Model Convention,” *World Tax Journal* 4, no. 2 (2012). Francesco Avella mengambil contoh penggunaan EU law sebagai aturan internasional yang relevan dalam menginterpretasikan P3B di antara negara-negara anggota Uni Eropa.

44. Ekkehart Reimer, *Op.Cit.*, 468.

45. Dirk M. Broekhuijsen, “A Modern Understanding of Article 31(3)(c) of the Vienna Convention (1969): A New Haunt for the Commentaries to the OECD Model,” *Bulletin for International Taxation* 67, no. 9, (2013).

46. Richard Gardiner, *Treaty Interpretation* (New York: Oxford University Press, 2008), 291.

47. Michael Edwardes-Kerr, *Tax Treaty Interpretation* (London: Indepth Publishing, 1995), 19.01.

48. John F. Avery Jones, “Global Tax Treaties Commentaries”, *IBFD Online* (2015).



### C.2.2. Pasal 32 VCLT: Prosedur Tambahan dalam Melakukan Interpretasi

Pasal 32 VCLT merupakan prosedur tambahan (*supplementary means of interpretation*) yang dipergunakan untuk menguji interpretasi yang telah dilakukan berdasarkan Pasal 31 VCLT. Pasal 32 VCLT tidak mendefinisikan lebih lanjut apa yang dimaksud dengan prosedur tambahan dalam melakukan interpretasi. Akan tetapi, dapat dijelaskan bahwa prosedur interpretasi Pasal 32 VCLT ini merupakan **prosedur konfirmasi** atas interpretasi yang telah dihasilkan melalui prosedur interpretasi Pasal 31 VCLT, seperti yang dinyatakan dalam rumusan Pasal 32 VCLT sebagai berikut ini:

“... in order to confirm the meaning resulting from the application of Article 31.”

Pasal 32 VCLT tidak hanya digunakan untuk mengkonfirmasi interpretasi yang telah dihasilkan melalui prosedur interpretasi Pasal 31 VCLT. Akan tetapi, pasal ini juga digunakan untuk menentukan maksud dari suatu terminologi ketika interpretasi melalui Pasal 31 VCLT menghasilkan interpretasi yang tidak tepat atau meragukan, seperti yang dinyatakan lebih lanjut dalam Pasal 32 VCLT sebagai berikut:

“...or to **determine** the meaning **when** the interpretation according to Article 31:

- a. leaves the meaning **ambiguous or obscure**;
- b. leads to a result which is manifestly **absurd or unreasonable**.”

(dengan penambahan penekanan)

Pasal 32 VCLT menyatakan yang termasuk dalam prosedur tambahan dalam melakukan interpretasi antara lain ‘*travaux préparatoire*’<sup>49</sup> dan kondisi-kondisi dalam kesimpulan perjanjian tersebut. Prosedur tambahan yang dapat dilakukan, misalnya melihat kembali kertas kerja saat proses pembahasan perjanjian, seperti *minutes of meeting*, korespondensi, dan draf perjanjian yang tidak disepakati.<sup>50</sup> Di samping itu, termasuk dalam prosedur tambahan dalam melakukan interpretasi adalah melihat kondisi-kondisi yang melatar belakangi diadakannya P3B (‘...*the circumstances of its conclusion*...’). Kondisi-kondisi ini mengacu pada berbagai model P3B dan latar belakangnya serta hukum pajak dari kedua negara yang menandatangani P3B.<sup>51</sup>

Selain *travaux préparatoire* dan kondisi-kondisi dari kesimpulan perjanjian, material lainnya yang dapat dipergunakan sebagai prosedur tambahan dalam melakukan interpretasi adalah sumber hukum internasional berupa putusan pengadilan dari berbagai negara dan pendapat ahli yang telah dipublikasikan.<sup>52</sup> Hal ini disebabkan adanya kesamaan sifat subordinat dari putusan pengadilan dari berbagai negara dan pendapat ahli yang telah dipublikasikan terhadap sumber hukum internasional lainnya, seperti perjanjian internasional, kebiasaan-kebiasaan internasional, dan prinsip-prinsip hukum secara umum, dengan sifat subordinat dari Pasal 32 VCLT

49. *Travaux préparatoires* (*preparatory works*) dapat diartikan sebagai materi yang digunakan dalam merancang suatu undang-undang (*legislative history*) atau negosiasi perjanjian internasional (*negotiating history*), lihat Bryan A. Garner, *Op.Cit.*, 1638.

50. Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 77.

51. Michael Edwardes-Kerr, *Op.Cit.*, 23.01.

52. *Ibid*, 4.04.

ini atas Pasal 31 VCLT.<sup>53</sup> Kesamaan sifat subordinat dapat dilihat dari kedudukan putusan pengadilan dan pendapat ahli yang berada di bawah sumber-sumber hukum internasional lainnya dan kedudukan Pasal 32 VCLT sebagai pelengkap atas Pasal 31 VCLT. Beberapa pihak menyebutkan materi lain yang patut dipertimbangkan dalam prosedur tambahan dalam melakukan interpretasi di antaranya adalah OECD *Commentary, technical explanations*, perjanjian negara lain, dan lain sebagainya.<sup>54</sup>

Mengenai bobot dari material yang dipergunakan dalam prosedur tambahan dalam melakukan interpretasi, *Lord Scarman* dalam kasus *Fothergill* menyatakan sebagai berikut:<sup>55</sup>

*"...the court must first look at the terms of the convention, as enacted by Parliament. But, if there be ambiguity or doubt, or if a literal construction appears to conflict with the purpose of the convention, the court must then, in my judgement, have recourse to such aids as are admissible and appear to it to be not only relevant but helpful on the point (or points) under consideration. Mere marginal relevance will not suffice: **the aid (or aids) must have weight as well.** A great deal of relevant material will fail to meet these criteria. Working papers of delegates to the conference, though relevant, will seldom be helpful; but an agreed conference minute of the understanding on the basis of which the draft on article of the convention was accepted may well be of great value... The same considerations apply to the international case law and the writings of jurists. The decision of a Supreme Court, or the opinion of a court of cassation, will carry great weight; the decision of an inferior court will not ordinarily do so. The eminence, the experience and the reputation of a jurist will be of importance in determining whether, and, if so, to what extent, the court should rely on his opinion... To those who would say that there is a risk of our courts becoming burdened with an intolerable load if this material is to be available, I would reply that the remedy lies with the court. It need look at no more than it thinks necessary."*

(dengan penambahan penekanan)

### C.2.3. Pasal 33 VCLT: Penggunaan Lebih dari Satu Bahasa dalam Perjanjian Internasional<sup>56</sup>

Pertanyaan tentang bagaimana suatu perjanjian diinterpretasikan jika terdapat dua atau lebih bahasa yang digunakan dalam perjanjian dijelaskan dalam Pasal 33 VCLT. Berikut ini penjelasan dalam Pasal 33 VCLT.<sup>57</sup>

- i. **Kecuali** apabila pihak-pihak yang mengadakan perjanjian telah sepakat akan menggunakan bahasa tertentu, apabila terdapat perbedaan penafsiran, **semua text** perjanjian yang telah disepakati dengan menggunakan bahasa masing-masing

53. Frank Engelen, *Op.Cit.*

54. Ned Shelton, *Interpretation and Application of Tax Treaties* (West Sussex: Tottel Publishing Ltd, 2006), 175.

55. "Fothergill v. Monarch Airlines Ltd - House of Lords," *House of Lords England 1980*, Internet, dapat diakses melalui <http://www.jus.uio.no/lm/england.fothergill.v.monarch.airlines.hl.1980/landscape.a4.pdf>.

56. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari buku Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 71-73.

57. Giorgio Gaja, "The Perspective of International Law," dalam *Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Tax Law*, ed. Guglielmo Maisto (Amsterdam: IBFD, 2005), 91.

- negara mempunyai **kedudukan yang sama**.
- ii. Apabila terminologi yang digunakan dalam masing-masing perjanjian dengan menggunakan bahasa yang berbeda dianggap mempunyai arti yang sama untuk setiap *text* perjanjian, masing-masing perjanjian dianggap mempunyai **arti yang sama**.
  - iii. Apabila *text* dari perjanjian mempunyai arti yang berbeda, interpretasi harus dilakukan berdasarkan prinsip umum interpretasi yang dirumuskan dalam **Pasal 31 VCLT**. Apabila arti yang diberikan masih rancu, tidak jelas, atau menimbulkan interpretasi yang tidak masuk akal, interpretasi perjanjian dapat ditempuh melalui mekanisme **Pasal 32 VCLT**. Contohnya, melihat kembali kertas kerja pada saat pembuatan perjanjian.
  - iv. Apabila perbedaan arti tersebut tidak dapat dipecahkan melalui cara-cara di atas, interpretasi harus menggunakan rekonsiliasi masing-masing *text* dari perjanjian yang menggunakan bahasa yang berbeda tersebut. Cara ini dilakukan dengan memperhatikan **maksud dan tujuan** dibuatnya perjanjian tersebut.

Baik OECD Model maupun UN Model tidak memiliki ketentuan yang mengatur tentang bahasa dari negara mana yang digunakan sebagai bahasa acuan dalam perjanjian. Namun demikian, banyak negara yang menyetujui satu atau lebih bahasa yang digunakan ketika melakukan negosiasi P3B. Sementara, bagi negara-negara yang memiliki bahasa yang sama cenderung untuk menggunakan satu bahasa sebagai bahasa perjanjian yang otentik. Contohnya, P3B Austria dan Jerman menyetujui bahasa Jerman sebagai bahasa yang digunakan dalam P3B mereka.<sup>58</sup>

Dua negara yang memiliki bahasa yang berbeda cenderung untuk menyetujui penggunaan masing-masing bahasa dari kedua negara sebagai bahasa perjanjian yang otentik. Misalnya, P3B Indonesia dan Aljazair. Kalimat terakhir dalam P3B tersebut menyatakan bahwa *“Done in duplicate at Jakarta this day of April 28<sup>th</sup> 1995 in two originals, each in Indonesian and Arabic languages, **the two texts being equally authentic.**”*

Beberapa P3B tidak menggunakan bahasa dari kedua negara sebagai bahasa otentik dalam P3B mereka, tetapi mengakui bahasa dari negara ketiga sebagai bahasa otentik dalam P3B. Misalnya, P3B Indonesia dan Hungaria yang menyatakan bahasa Inggris sebagai bahasa otentik dalam P3B Indonesia dan Hungaria, yaitu *“Done in duplicate at Jakarta on the 19<sup>th</sup> day of October 1989 **in the English language.**”*

Dua negara yang memiliki bahasa yang berbeda juga dapat menggunakan bahasa dari negara ketiga, selain bahasa dari kedua negara, sebagai bahasa perjanjian yang otentik. Misalnya, P3B Indonesia dan Luksemburg. Pernyataan tentang bahasa otentik dalam P3B tersebut, yaitu *“Done in duplicate at this 14<sup>th</sup> day of January 1993, in the English, French and Indonesian languages, **all three being equally authentic.**”*

Dalam P3B lainnya, bahasa dari negara ketiga yang digunakan sebagai bahasa otentik dalam perjanjian juga sekaligus berfungsi sebagai bahasa yang digunakan jika

58. Michael Lang, “The Interpretation of Tax Treaties and Authentic Languages,” dalam *Essays on Tax Treaties*, ed. Guglielmo Maisto, Angelo Nikolakakis, dan John M. Ulmer (Amsterdam: IBFD, 2012), 15.

terdapat perbedaan interpretasi. Misalnya, pernyataan tentang bahasa otentik dalam perjanjian yang diakui dalam P3B Indonesia dan China, yaitu *“Done at Jakarta on the 7<sup>th</sup> day of November, 2001, in duplicate in the Chinese, Indonesian, and English languages, all texts being equally authentic. In case of any divergence of interpretation, the English text shall prevail.”*

## D. Alat Bantu Interpretasi P3B

### D.1. Alat Bantu Eksternal dalam Interpretasi P3B

Dari penjelasan tentang ketentuan interpretasi perjanjian internasional dalam VCLT di atas, dapat dijelaskan bahwa materi interpretasi yang dapat digunakan dalam melakukan interpretasi P3B dapat berupa materi eksternal dari P3B tersebut. Acuan untuk menggunakan materi eksternal dari P3B dalam melakukan interpretasi P3B ini dinyatakan oleh Mahkamah Agung Kanada dalam sengketa antara *Crown Forest Industries vs. The Queen*, yaitu sebagai berikut.<sup>59</sup>

*“I agree with the intervener Government of the United States’ submission that, in ascertaining these goals and intentions, a Court may refer to extrinsic materials which form part of the legal context (these include accepted model conventions and official commentaries thereon) without the need first to find an ambiguity before turning to such materials.”*

(dengan penambahan penekanan)

Alat bantu eksternal yang dapat digunakan, antara lain *OECD Commentaries*, materi interpretasi secara unilateral (*unilateral material*), putusan pengadilan di negara lain, dan *parallel treaties*.

#### D.1.1. OECD dan UN Commentaries<sup>60</sup>

Peran *Commentaries* atau penjelasan dalam model P3B yang dikembangkan oleh OECD Model maupun oleh UN Model adalah untuk menjelaskan secara lebih terperinci arti dan maksud tentang ketentuan yang terdapat dalam pasal-pasal yang ada dalam model tersebut. *OECD Commentaries* disusun oleh para ahli pajak dari negara-negara anggota OECD, sedangkan *UN Commentaries* disusun oleh para ahli pajak yang tergabung dalam *Ad Hoc Group of Tax Experts* yang dibentuk oleh PBB. Tidak hanya itu, *Commentaries* juga dapat dikembangkan dari kasus-kasus pajak internasional.<sup>61</sup>

Terdapat dua pertanyaan mendasar mengenai peran *Commentaries* dalam interpretasi P3B, yaitu sebagai berikut.

59. “Importance Notices,” Internet, dapat diakses di <http://scc-csc.lexum.com/decisia-scc-csc/scc-csc/scc-csc/en/item/1271/index.do>. Lihat juga Philip Baker (2012), *Op.Cit.*, E37.

60. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari buku Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septiadi, *Op.Cit.*, 79.

61. Misalnya, perubahan *Commentary* atas Pasal 5 OECD Model (2005) sebagai respon atas kasus *Philip Morris* di Italia untuk mengklarifikasi kemungkinan anak perusahaan dalam grup perusahaan multinasional menjadi Bentuk Usaha Tetap bagi perusahaan afiliasinya. Lihat Brian J. Arnold, “Permanent Establishment-Global Tax Treaty Commentary,” *IBFD Online*, (2014).

- i. Apa yang menjadi dasar hukum penggunaan *Commentaries*?; dan
- ii. Versi mana dari *Commentaries* yang dapat digunakan sebagai acuan?

#### D.1.1.1. Dasar Hukum Penggunaan OECD *Commentaries* dan UN *Commentaries*<sup>62</sup>

Dalam proses negosiasi P3B, OECD *Commentaries* dan UN *Commentaries* merupakan basis bagi negosiator P3B dalam menegosiasikan P3B. Dalam hal ini, keberadaan *Commentaries* sangat diperhitungkan oleh para negosiator P3B. Hal ini disebabkan karena penjelasan atas terminologi yang digunakan dalam P3B yang serupa dengan terminologi dalam OECD Model atau UN Model dapat saja mengacu pada penjelasan yang dinyatakan dalam OECD *Commentaries* dan UN *Commentaries*. Berkaca dari hal ini, beberapa pihak menganggap *Commentaries* sebagai *special meaning* dalam interpretasi P3B sebagaimana dimaksud dalam Pasal 31 ayat (4) VCLT karena para negosiator P3B bermaksud menggunakan terminologi yang serupa dengan terminologi yang digunakan dalam *Commentaries*.<sup>63</sup> Akan tetapi, tidak semua pihak setuju dengan pendapat tersebut sehingga timbul perbedaan pendapat di antara para ahli pajak internasional terkait dengan status hukum *Commentaries* berdasarkan ketentuan interpretasi dalam VCLT. Perbedaan pendapat terkait dengan status hukum *Commentaries* dalam interpretasi P3B dapat kita lihat dalam paragraf berikut.

Rainer Proskich menganggap OECD *Commentaries* merupakan bagian dari *ordinary meaning* yang diinterpretasikan berdasarkan konteksnya sebagaimana dimaksud dalam Pasal 31 ayat (1) VCLT.<sup>64</sup> Menurutnya, materi dari OECD seperti *Commentaries* merupakan *international tax language* yang menjadi *context* dari *ordinary meaning* dalam ketentuan interpretasi Pasal 31 ayat (1) VCLT.

Sementara, Kees van Raad dan R.R. Young menyatakan bahwa *Commentaries* seharusnya dianggap sebagai bagian dari Pasal 31 ayat (2) VCLT.<sup>65</sup> Kees van Raad menempatkan *Commentaries* sebagai bagian dari *context* sebagaimana dimaksud dalam Pasal 31 ayat (2) huruf b VCLT karena dipandang sebagai instrumen yang berkaitan dengan kesepakatan yang dicapai dalam P3B.

Lebih lanjut R.R. Young menyatakan bahwa *Commentaries* dapat diperlakukan sebagai bagian dari *context* sebagaimana dimaksud dalam Pasal 31 ayat (2) VCLT karena seluruh anggota OECD dipersilahkan untuk menyatakan ketidaksetujuannya atas interpretasi yang diberikan oleh OECD *Commentaries* pada saat OECD *Commentaries* tersebut disusun.

Lebih lanjut, Frank Engelen, seperti dikutip oleh Frank Potgen, menyebutkan bahwa OECD *Commentaries* juga masuk dalam pengertian Pasal 31 ayat (3) VCLT, sepanjang menyangkut P3B yang dibuat antara anggota OECD dan ketentuan-ketentuan yang ada

62. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari buku Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 80-83.

63. Lihat misalnya John Avery Jones, "The Effect of Changes in the OECD Commentaries after Treaty is Concluded," *Bulletin for International Taxation* 56, no. 3 (2002): 102.

64. Rainer Proskich, "Does it Make Sense if We Speak of an International Tax Language?," dalam *Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany*, ed. Klaus Vogel (The Hague: Kluwer Law International, 1998), 105-106.

65. Frank Pötgens, *Income from International Private Employment* (Amsterdam: IBFD, 2008), 76.

dalam P3B identik atau mempunyai substansi yang sama dengan yang terdapat dalam OECD Model.<sup>66</sup>

Sementara Hugh Ault sebagaimana dikutip oleh Klaus Vogel menyatakan OECD *Commentaries* dapat diperlakukan sebagai *special meaning* sebagaimana dimaksud dalam Pasal 31 ayat (4) VCLT.<sup>67</sup> Hal ini terutama ditujukan pada terminologi yang digunakan dalam P3B yang sama dengan terminologi dalam OECD Model dan penjelasannya dalam *Commentaries*.

Beberapa ahli pajak internasional lainnya menyatakan bahwa OECD *Commentaries* bukan merupakan bagian *context* dari P3B seperti yang diatur dalam Pasal 31 VCLT. Pernyataan ahli pajak internasional tersebut, yaitu sebagai berikut.<sup>68</sup>

- i. Kevin Holmes menyatakan bahwa OECD *Commentaries* tidak dapat diklasifikasikan sesuai dengan Pasal 31 ayat (2) VCLT dan juga tidak dapat dikatakan sebagai '*subsequent agreement*' atau '*applicable of international law*' seperti yang dinyatakan oleh Pasal 31 ayat (3) VCLT. Pendapatnya didasarkan atas alasan bahwa:
  - a. bagaimana jika P3B diberlakukan sebelum adanya *Commentaries* yang bersangkutan; dan
  - b. bagaimana jika salah satu atau kedua pihak yang mengadakan P3B bukan anggota dari OECD yang tidak terlibat dalam penyusunan OECD *Commentaries*.
- ii. Kevin Holmes berpendapat bahwa OECD *Commentaries* hanya dianggap sebagai prosedur pelengkap dalam melakukan interpretasi atau disebut sebagai '*supplementary means of interpretation*' seperti yang diatur dalam Pasal 32 VCLT.
- iii. Kevin Holmes juga mengakui perdebatan bahwa OECD *Commentaries* dapat dipandang sebagai '*subsequent practice in the application of the treaty which establishes the agreement of the treaties regarding its interpretation*' seperti dimaksud dalam Pasal 31 ayat (3) huruf b VCLT.
- iv. Menurut David A. Ward, John F. Avery Jones, Luc De Broe, M.J. Ellis, dan beberapa ahli pajak lainnya menyatakan OECD *Commentaries* tidak dapat diklasifikasikan sebagai ketentuan seperti yang dimaksud oleh Pasal 31 dan Pasal 32 VCLT.<sup>69</sup>

Jika para ahli pajak internasional berbeda pendapat terkait status hukum OECD *Commentaries*, lantas bagaimana OECD *Commentaries* menempatkan kedudukannya dalam interpretasi P3B? Paragraf 29 dari bagian Pendahuluan OECD Model menyatakan kedudukan OECD *Commentaries*, yaitu sebagai berikut.

*"As these Commentaries have been drafted and agreed upon by the experts appointed to the Committee on Fiscal Affairs by the Governments of Member countries, they are of special importance in the development of international fiscal law. Although the Commentaries are not designed to be annexed in any manner to the Conventions to be signed by Member countries, which alone constitute legally binding instruments,*

66. *Ibid.*

67. Klaus Vogel (1997), *Op.Cit.*, 25.

68. Kevin Holmes, *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principle and Application* (The Netherlands: IBFD Publications BV, 2007): 75-76.

69. Frank Pötgens, *Op.Cit.*, 75.

*they can nevertheless be of **great assistance** in the application of conventions and, in particular, in the settlement of any disputes.”*

(dengan penambahan penekanan)

Dari penjelasan dalam OECD *Commentaries* di atas, dapat dikatakan bahwa *Commentaries* tidak dimaksudkan sebagai lampiran dari P3B yang ditandatangani oleh para pihak dalam perjanjian sehingga OECD *Commentaries* tidak memiliki sifat sebagai instrumen hukum yang mengikat. Walaupun memiliki sifat yang tidak mengikat, OECD *Commentaries* dapat dijadikan sebagai **alat bantu yang penting** dalam mengaplikasikan suatu P3B terutama ketika menyelesaikan suatu sengketa.<sup>70</sup> Klaus Vogel bahkan menyatakan bahwa *Commentaries* dapat disamakan dengan pendapat ahli, yaitu suatu pendapat yang tidak mengikat secara hukum, tetapi sangat diperhitungkan dalam pengadilan oleh karena kekuatan dari argumen-argumen yang disampaikan (persuasive value).<sup>71</sup>

### D.1.1.2. Interpretasi yang Bersifat Statis atau Dinamis?<sup>72</sup>

Sejak tahun 1992, OECD Model dan *Commentaries*-nya selalu direvisi (*update*) dalam bentuk perubahan maupun penambahan untuk menyesuaikan dengan kompleksitas yang terjadi. Revisi yang pernah dilakukan sejak tahun 1992 adalah tahun 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, dan 2014. Perbaikan hanya dilakukan terhadap *Commentaries*, sedangkan terhadap batang tubuhnya relatif jarang diubah. Salah satu contoh perubahan atas batang tubuh adalah penghapusan Pasal 14 tentang Penghasilan dari Pekerjaan Bebas (*Independent Personal Service*) di tahun 2000.

Terkait dengan perubahan *Commentaries*, pertanyaannya adalah ketika kita menggunakan *Commentaries* sebagai alat interpretasi, *Commentaries* mana yang harus dipergunakan?

- i. Apakah *Commentaries* pada saat perjanjian penghindaran pajak dibuat? Disebut sebagai interpretasi yang bersifat statis (*static interpretation*); atau
- ii. *Commentaries* yang telah **diubah terakhir kalinya**? Interpretasi ini disebut dengan interpretasi yang bersifat dinamis (*ambulatory interpretation*).

Sehubungan dengan hal tersebut, Paragraf 33 dari *General Remark* OECD Model 2014 menyatakan sebagaimana di bawah ini.

*“When drafting the 1977 Model Convention, the Committee on Fiscal Affairs examined the problem of conflicts of interpretation that might arise as a result of changes in the Articles and Commentaries of the 1963 Draft Convention. At that time, the Committee considered that existing convention should, as far as possible, **be interpreted in the***

70. Lihat juga David A. Ward, “The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process,” *Bulletin for International Taxation* 60, no. 3 (2006): 99-100.

71. Klaus Vogel, “The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation,” *Bulletin for International Taxation* 54, no. 12 (2000): 616.

72. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari buku Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 83-84.

*spirit of the revised Commentaries, even though the provisions of these conventions did not yet include the more precise wording of the 1977 Model Convention...*"

(dengan penambahan penekanan)

Selanjutnya, Paragraf 35 dari *General Remark* OECD Model 2014 menjelaskan sebagai berikut ini:

*"...changes or additions to the Commentaries are normally applicable to the interpretation and application of conventions concluded **before** their adoption..."*

(dengan penambahan penekanan)

Dari dua paragraf di atas, jelas OECD menyarankan bahwa *Commentaries* seharusnya diaplikasikan secara **dinamis**.<sup>73</sup> Akan tetapi dalam praktik, interpretasi secara dinamis ini ditentang oleh banyak para ahli pajak. Salah satunya oleh Frank Pötgens, yang dalam disertasinya menyatakan bahwa interpretasi *Commentaries* secara dinamis tidak tepat. Salah satu alasan yang diungkapkan adalah perubahan *Commentaries* yang dilakukan oleh OECD tidak diikuti dengan prosedur persetujuan berdasarkan hukum domestik masing-masing negara yang menggunakan OECD Model tersebut.<sup>74</sup> Misalnya, prosedur persetujuan parlemen sebelum dapat diberlakukannya perjanjian P3B.

#### D.1.2. *Parallel Treaties*

Interpretasi P3B berdasarkan '*parallel treaties*' dapat diartikan sebagai penggunaan P3B lain dalam mengartikan suatu ketentuan dalam P3B yang hendak diterapkan.<sup>75</sup> Misalnya, pengertian '*other personnel*' dalam Pasal 5 ayat (3) P3B Indonesia dan Taiwan yang mengatur tentang Bentuk Usaha Tetap (BUT), yaitu sebagai berikut.

*"The furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise through employees or **other personnel**..."*

(dengan penambahan penekanan)

Pengertian *other personnel* tidak didefinisikan dalam Pasal 3 ayat (1) OECD Model dan *Commentaries*. Pertanyaannya, apakah *other personnel* ini memiliki pengertian yang sama dengan pengertian *person* dalam Pasal 3 ayat (1) OECD Model. Atau, memiliki pengertian sendiri yang berbeda dengan pengertian *person* tersebut.

Oleh karena definisi dari *other personnel* tidak diberikan dalam Pasal 3 ayat (1) OECD Model, interpretasi atas terminologi *other personnel* ini dapat mengacu kepada P3B lain yang memuat ketentuan serupa. Misalnya, ketentuan tentang BUT dalam P3B UK dan Taiwan memuat ketentuan yang membedakan *other personnel* dan *person* sebagai berikut:

*"...by an enterprise through employees **or other personnel or person**..."*

(dengan penambahan penekanan)

73. Frank Pötgens, *Op.Cit.*, 87.

74. *Ibid*, 88.

75. Klaus Vogel (1997), *Op.Cit.*, 37.



Menurut Philip Baker, *parallel treaties* dapat digunakan sebagai acuan dalam interpretasi P3B, tetapi secara umum *parallel treaties* memiliki nilai persuasif yang rendah dalam interpretasi P3B.<sup>76</sup>

## D.2. Alat Bantu Internal dalam Interpretasi P3B

Pasal 3 ayat (2) OECD Model dan UN Model merupakan ketentuan interpretasi terhadap terminologi yang digunakan dalam P3B tetapi tidak diberikan definisinya oleh P3B tersebut.<sup>77</sup> Ketentuan ini pertama kali diperkenalkan dalam P3B Amerika Serikat dan UK tahun 1945<sup>78</sup> dan kemudian diadopsi dalam Draf 1963.<sup>79</sup>

Pasal 3 ayat (2) ini disebut juga sebagai '*the definitional rule*' dalam P3B.<sup>80</sup> Keberadaan *the definitional rule* ini menjadikan P3B sebagai perjanjian internasional yang unik di antara perjanjian internasional lainnya. Terutama karena definisi atas suatu terminologi dalam P3B dapat mengacu kepada ketentuan domestik suatu negara.<sup>81</sup> Berikut ini adalah rumusan Pasal 3 ayat (2) OECD Model dan UN Model.

*"As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State."*

(dengan penambahan penekanan)

Ketentuan Pasal 3 ayat (2) OECD Model dan UN Model di atas menyatakan bahwa setiap terminologi yang tidak didefinisikan dalam P3B akan diartikan berdasarkan pengertian yang diatur dalam ketentuan domestik dari negara yang mengadakan P3B. Namun, terdapat syarat agar suatu terminologi dalam P3B dapat diartikan berdasarkan pengertian dalam ketentuan domestik: (i) jika terminologi tersebut sama sekali tidak didefinisikan dalam P3B (*any term not defined*) dan (ii) jika terminologi tersebut tidak dapat diartikan berdasarkan *context* perjanjian.

Beberapa terminologi telah didefinisikan dalam P3B, misalnya, definisi umum dalam Pasal 3 ayat (1), subjek pajak dalam negeri dalam Pasal 4, BUT dalam Pasal 5, harta tak bergerak dalam Pasal 6 ayat (2), dividen dalam Pasal 10 ayat (3), bunga

76. Philip Baker (2012), *Op.Cit.*, E 24.

77. Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 69.

78. Ketentuan Pasal 3 ayat (2) dalam P3B Amerika Serikat dan UK tahun 1945 berbunyi "*As regards the application of this Convention by a Contracting State any term not otherwise defined shall, unless the context otherwise requires and subject to the provision of Article 25 (Mutual Agreement Procedure), have the meaning which it has under the laws of that Contracting State relating to the taxes which are the subject of this Convention*". Lihat diantaranya Michael Edwardes-Kerr, *Op.Cit.*, 10.01; John F. Avery Jones *et al.*, "The Origin of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and Their Adoption by States," *Bulletin of International Taxation* 60, no. 6 (2006): 229; Klaus Vogel dan Rainer Prokisch, "General Report: Interpretation of Double Tax Conventions," *International Fiscal Association, Cahiers de Droit Fiscale International* 78a, (1993): 77.

79. *Draft Double Taxation Convention on Income and on Capital* yang dipublikasikan oleh OECD pada tahun 1963. Lihat Bab 2 tentang Perkembangan dan Model Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda.

80. Philip Baker (2012), *Op.Cit.*, E36.

81. Edwin van der Bruggen, "Unless the Vienna Convention Otherwise Requires: Notes on the Relationship between Article 3(2) of the OECD Model Tax Convention and Articles 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties," *European Taxation* 43, no. 5 (2003): 143. Lihat juga Philip Baker (2012), *Op.Cit.*, E37.

dalam Pasal 11 ayat (3), dan royalti dalam Pasal 12 ayat (2). Akan tetapi, dapat saja di dalam definisi atas suatu terminologi terdapat suatu kata yang tidak didefinisikan lebih lanjut. Sebagai contoh, penggunaan *software* yang tergolong dalam terminologi *copyright* yang termasuk dalam definisi royalti berdasarkan ketentuan domestik suatu negara. Sementara, Pasal 12 ayat (2) OECD Model hanya menyatakan *copyright* termasuk dalam definisi royalti, tetapi tidak menyebutkan penggunaan *software* sebagai bagian dari *copyright*.<sup>82</sup>

Persyaratan lainnya untuk menggunakan pengertian berdasarkan ketentuan domestik dalam mengartikan terminologi yang tidak didefinisikan dalam P3B adalah jika terminologi tersebut tidak dapat diartikan berdasarkan 'context' perjanjian. Pertanyaan yang kemudian muncul adalah apa yang dimaksud dengan *context* dalam Pasal 3 ayat (2) OECD Model?<sup>83</sup> Berikut penjelasan Paragraf 12 OECD *Commentary* atas Pasal 3 sehubungan dengan pertanyaan tersebut.

*"However, paragraph 2 specifies that this applies only if the context does not require an alternative interpretation. The context is determined in particular by the **intention of the Contracting States when signing the Convention as well as the meaning given to the term in question in the legislation of the other Contracting State** (an implicit reference to the principle of reciprocity on which the Convention is based). The wording of the Article therefore allows the competent authorities some leeway."*

(dengan penambahan penekanan)

Penjelasan di atas menyatakan bahwa konteks P3B ditentukan oleh intensi dari para negara pihak dalam P3B pada saat penandatanganan P3B dan juga oleh pengertian dari terminologi tersebut menurut ketentuan domestik. Pertanyaannya, apakah interpretasi menurut ketentuan domestik masing-masing negara yang mengadakan P3B adalah solusi yang tepat? Jika tidak, apakah *context* mensyaratkan yang lain?

Menurut Michael Lang, *context* adalah semua materi interpretasi yang sesuai dengan prinsip-prinsip hukum internasional, yaitu terutama untuk mencapai maksud dan tujuan diadakannya P3B.<sup>84</sup> Dengan demikian, pengertian suatu terminologi berdasarkan ketentuan domestik hanya relevan dipergunakan jika semua upaya interpretasi tersebut sudah dilakukan, tetapi tidak memberikan hasil. Edwin van der Bruggen berpendapat bahwa yang dimaksud dengan *context* adalah prinsip interpretasi hukum internasional sebagaimana dikodifikasi dalam Pasal 31 dan 32 VCLT. Edwin van der Bruggen bahkan mengusulkan agar rumusan "*unless the context otherwise requires*" dalam Pasal 3 ayat (2) OECD Model dapat dibaca sebagai "*unless the Vienna Convention otherwise requires*".<sup>85</sup>

Lebih lanjut, Klaus Vogel menjelaskan bahwa permasalahan yang mungkin timbul apabila masing-masing negara menginterpretasikan suatu terminologi dalam P3B berdasarkan ketentuan domestik masing-masing adalah terdapat

82. Perlu diperhatikan bahwa Paragraf 12 hingga 18 OECD *Commentary* telah memberikan petunjuk perlakuan pajak atas *software* dan *copyright*.

83. Penggunaan kata-kata "*unless the context otherwise requires*." juga digunakan dalam Pasal 3 ayat (1) OECD Model dan UN Model.

84. Michael Lang, *Op.Cit.*, 51.

85. Edwin van der Bruggen, *Op.Cit.*, 155.

kemungkinan perbedaan hasil interpretasi dari masing-masing negara sehingga dapat menyebabkan pajak berganda yang bertolak-belakang dengan maksud dan tujuan diadakannya P3B.<sup>86</sup> Dengan demikian, interpretasi terminologi atau istilah dalam P3B harus mengutamakan interpretasi secara independen (*autonomous*). Selain itu, menjadi pertanyaan juga dalam menggunakan ketentuan domestik untuk melakukan interpretasi P3B adalah ketentuan domestik yang dibuat kapan? Apakah **pada saat** (*at that time*) dibuatnya P3B atau **pada saat terjadinya sengketa**? Hal ini terjadi apabila terdapat perubahan ketentuan domestik pada saat sengketa.

Untuk mendapat jawaban tersebut, perlu diperhatikan Paragraf 11 OECD *Commentary* atas Pasal 3 yang menyatakan bahwa interpretasi yang diberikan paling belakangan lebih diutamakan, seperti dinyatakan sebagai berikut ini “... *the Committee on Fiscal Affairs concluded that **latter interpretation** should prevail...*”<sup>87</sup> Sehubungan dengan permasalahan ketentuan domestik mana yang harus digunakan sebagai alat interpretasi, sebagai perbandingan, menarik untuk melihat ketentuan pajak Kanada yang dinyatakan dalam Bagian 3 dari *Income Tax Conventions Interpretation Act 1985* yang menyebutkan bahwa istilah yang tidak didefinisikan di dalam P3B akan diartikan berdasarkan perubahan hukum yang terakhir kali dibuat (*as amended from time to time*).<sup>88</sup>

86. Klaus Vogel (1997), *Op.Cit.*, 208-209.

87. Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 85.

88. Kevin Holmes, *Op.Cit.*, 79.

## Referensi

### Buku:

- Aust, Anthony. *Modern Treaty Law and Practice*. Cambridge: Cambridge University Press, 2000.
- Andre Nollkaemper. *National Courts and the International Rule of Law*. Oxford: Oxford University Press, 2011.
- Baker, Philip. *Double Taxation Convention*. London: Sweet and Maxwell, 2012.
- Becerra, Juan Angel. *Interpretation and Application of Tax Treaties in North America*. Amsterdam: IBFD, 2007.
- Broe, Luc de. *International Tax Planning and Prevention of Abuse*. Amsterdam: IBFD, 2008.
- Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi. *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*. Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010.
- Edwardes-Kerr, Michael. *Tax Treaty Interpretation*. London: Indepth Publishing, 1995.
- Engelen, Frank. *Interpretation of Tax Treaties under International Law*. Amsterdam: IBFD, 2004.
- Gaja, Giorgio. "The Perspective of International Law." Dalam *Multilingual Texts and Interpretation of Tax Treaties and EC Tax Law*, ed. Guglielmo Maisto. Amsterdam: IBFD, 2005.
- Gardiner, Richard. *Treaty Interpretation*. New York: Oxford University Press, 2008.
- Garner, Bryan A. *Black's Law Dictionary*. St Paul: West Publishing Co, 2009.
- Holmes, Kevin. *International Tax Policy and Double Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD, 2007.
- Khan, Ahmad. *Cross-border Transactions and Tax Treaties Theory and Practice*. Islamabad: Pretosin Info Tech Pte. Ltd, 2000.
- Lang, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. Vienna: Linde, 2010.
- Martin, Phillippe. "Courts and Tax Treaties in Civil Law Countries." Dalam *Courts and Tax Treaty Law*, ed. Guglielmo Maisto. Amsterdam: IBFD, 2007.
- Nollkaemper, Andre. *National Courts and the International Rule of Law*. Oxford: Oxford University Press, 2011.
- Prokisch, Rainer. "Does it Make Sense if We Speak of an International Tax Language?." Dalam *Interpretation of Tax Law and Treaties and Transfer Pricing in Japan and Germany*, ed. Klaus Vogel. The Hague: Kluwer Law International, 1998.
- Rohatgi, Roy. *Basic International Taxation*. London: BNA International Inc, 2005.
- Schwarz, Jonathan. *Schwarz on Tax Treaties*. London: CCH Wolters Kluwer Business, 2009.
- Shelton, Ned. *Interpretation and Application of Tax Treaties*. West Sussex: Tottel Publishing Ltd, 2006.
- Pötgens, Frank. *Income from International Private Employment*. Amsterdam: IBFD, 2008), 76.

- Vann, Richard. "Interpretation of Tax Treaties in New Holland." Dalam *A Tax Globalist: Essays in Honor of Maarten J. Ellis*, ed. Frank Engelen, et al. Amsterdam: IBFD, 2005.
- van Raad, Kees. *Materials on International and EC Tax Law 2012/2013*. The Hague: International Tax Center Leiden, 2012.
- Vogel, Klaus. *Klaus Vogel on Double Tax Convention, 3<sup>rd</sup> Edition*. London: Kluwer Law International, 1997.
- Wouters, Jan dan Maarten Vidal. "Non-Tax Treaties: Domestic Courts and Treaty Interpretation." Dalam *Guglielmo Maisto*. Amsterdam: IBFD, 2007.

### Artikel:

- Arnold, Brian J. "The Interpretation of Tax Treaties: Myth and Reality." *Bulletin for International Taxation* 64, no. 1 (2010).
- \_\_\_\_\_. "Permanent Establishment-Global Tax Treaty Commentary." *IBFD Online*, (2014).
- Avella, Francesco. "Using EU Law to Interpret Undefined Tax Treaty Terms: Article 31(3)(c) of the Vienna Convention on the Law of Treaties and Article 3(2) of the OECD Model Convention." *World Tax Journal* 4, no. 2 (2012).
- Broekhuisen, Dirk M. "A Modern Understanding of Article 31(3)(c) of the Vienna Convention (1969): A New Haunt for the Commentaries to the OECD Model." *Bulletin for International Taxation* 67, no. 9, (2013).
- Baker, Philip. "Smallwood and Another vs. Revenue and Custom Commissioners." *International Tax Law Reports*, (2008).
- Caroll, Mitchell B. "The Development of International Tax Law: Franco-American Treaty on Double Taxation-Draft Convention on Allocation of Business Income." *The American Journal of International Law* 29, no. 4 (1935).
- Erasmus-Koen, Monica dan Sjoerd Doema. "Legal Status of the OECD Commentaries- In Search of the Holy Grail in International Tax Law." *Bulletin for International Taxation* 61, no. 8 (2007).
- Hausman, James S. "Interpreting Tax Treaties – A Canadian Perspective." *Bulletin for International Taxation* 55, no. 3 (2001).
- Jones, John F. Avery. "The Effect of Changes in the OECD Commentaries after Treaty is Concluded." *Bulletin for International Taxation* 56, no. 3 (2002).
- \_\_\_\_\_. "Treaty Interpretation-Global Tax Treaty Commentaries." *IBFD Online*, 2014.
- \_\_\_\_\_. "Global Tax Treaties Commentaries." *IBFD Online*, 2015.
- Jones, John F. Avery, et al. "The Origin of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and Their Adoption by States." *Bulletin of International Taxation* 60, no. 6 (2006).
- Lang, Michael. "The Interpretation of Tax Treaties and Authentic Languages." Dalam *Essays on Tax Treaties*, ed. Guglielmo Maisto, Angelo Nikolakakis, dan John M. Ulmer. Amsterdam: IBFD, 2012.
- Reimer, Ekkehart. "Germany: Interpretation of Tax Treaties." *European Taxation*, no. 12 (1999).

- Richardson, Stephen R. dan James W. Welkoff. "The Interpretation of Tax Conventions in Canada." *Canadian Tax Journal* 17, no. 2 (1995).
- Tobing, Ganda Christian. "Penemuan Hukum dalam Sengketa Perpajakan." *InsideTax* 17, 2013.
- United Nations. *Yearbook of the International Law Commission Vol.II*. New York: United Nations Publication, 1966.
- van der Bruggen, Edwin. "Unless the Vienna Convention Otherwise Requires: Notes on the Relationship between Article 3(2) of the OECD Model Tax Convention and Articles 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties." *European Taxation* 43, no. 5 (2003).
- Vincent, Francois. "Crown Forest Industries: The OECD Model as an Interpretative Tool for Canada's Tax Conventions." *Canadian Tax Journal* 44, no. 1 (1996).
- Vogel, Klaus. "Double Tax Treaties and Their Interpretation." *International Tax and Business Lawyer* 4, no. 1 (1986).
- \_\_\_\_\_. "The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation." *Bulletin for International Taxation* 54, no. 12 (2000).
- Vogel, Klaus dan Rainer Prokisch. "General Report: Interpretation of Double Tax Conventions." *International Fiscal Association, Cahiers de Droit Fiscale International* 78a, (1993).
- Ward, David A. "The Role of the Commentaries on the OECD Model in the Tax Treaty Interpretation Process." *Bulletin for International Taxation* 60, no. 3 (2006) 9.
- Wattel, Peter J. dan Otto Mares. "The Legal Status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties." *European Taxation* 43, no. 7 (2003).
- Wijnen, Wim. "Some Thoughts on Convergence and Tax Treaty Interpretation." *Bulletin for International Taxation* 67, No. 11 (2013).

#### **Internet:**

- "Importance Notices." Internet. Dapat diakses melalui <http://scc-csc.lexum.com/decisia-scc-csc/scc-csc/scc-csc/en/item/1271/index.do>.
- Brenan, Mason C.J, Dawson, Gaudron dan McHugh JJ. "Thiel v. Federal Commissioner of Taxation 171 CLR 338 1990." *High Court of Australia*. Internet. Dapat diakses di <https://jade.barnet.com.au/Jade.html#article=67578>.
- Crown Forest Industries vs. The Queen*. Internet. Dapat diakses melalui <http://scc-csc.lexum.com/decisia-scc-csc/scc-csc/scc-csc/en/item/1271/index.do>.
- Hill, Sundberg dan Stone JJ. "McDermot Industries (Aust) Pty Ltd v. Federal Commissioner of Taxation ATC 4398 2005." *Federal Court of Australia*. Internet. Dapat diakses melalui <https://jade.barnet.com.au/Jade.html#article=99716>.
- House of Lords England 1980*. "Fothergill v. Monarch Airlines Ltd - House of Lords." Internet. Dapat diakses melalui <http://www.jus.uio.no/lm/england.fothergill.v.monarch.airlines.hl.1980/landscape.a4.pdf>.
- OECD. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paris: OECD Publishing, 2015. Internet. Dapat diakses melalui <http://dx.doi>.

[org/10.1787/9789264239081-en](https://doi.org/10.1787/9789264239081-en).

# Subjek Pajak yang Dicakup dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda

Darussalam dan Yusuf Wangko Ngantung

## A. Pendahuluan

P3B pada umumnya mengatur tentang ruang lingkup P3B. Salah satunya adalah mengenai subjek pajak yang dapat memanfaatkan P3B. Berikut rumusan Pasal 1 P3B yang dirancang berdasarkan OECD Model maupun UN Model.<sup>1</sup>

*“This Convention shall apply to **persons** who are **residents** of one or both Contracting States”.*

(dengan penambahan penekanan)

Pasal di atas singkat, tetapi sangat penting. Mereka yang tidak dapat memenuhi persyaratan sebagai *‘person’ dan ‘resident’*, pada prinsipnya tidak dapat mengklaim manfaat suatu P3B. Jadi, hanya subjek pajak yang memenuhi persyaratan sebagaimana diatur dalam Pasal 1 yang dapat menerima manfaat P3B. Selanjutnya, dapat diperhatikan juga bahwa Pasal 1 harus dibaca secara bersamaan dengan Pasal 3 ayat (1) huruf a dan huruf b yang mendefinisikan terminologi *person* serta Pasal 4 ayat (1) yang mendefinisikan istilah *resident*.<sup>2</sup> Istilah *resident* merupakan konsep yang sangat penting dalam penerapan suatu P3B. Istilah *resident* dapat dipersamakan dengan subjek pajak dalam negeri.<sup>3</sup>

Mengingat begitu pentingnya konsep ini dalam penerapan P3B, berikut akan dibahas lebih lanjut mengenai apa yang dimaksud dengan *person*, *resident*, dan bagaimana penentuan suatu *resident* dalam mengklaim manfaat P3B.

1. UN Model secara umum mengikuti sebagian besar struktur dan formulasi kata-kata sebagaimana ditulis dalam OECD Model dengan berbagai deviasi yang memungkinkan negara sumber penghasilan mendapatkan hak pemajakan yang lebih luas. Selanjutnya, P3B dalam bab ini mengacu pada P3B yang dirancang berdasarkan model P3B OECD maupun UN, kecuali jika secara eksplisit disebutkan lain. Adapun OECD dan UN Model disebut secara bersama-sama di bab ini dengan ‘Model P3B’.
2. P. Johann Hattingh, “The Role and Function of Article 1 of the OECD Model,” *Bulletin for International Fiscal Documentation*, November 2003, 546
3. Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), 41.



## B. *Person*<sup>4</sup>

Sebelum membahas lebih lanjut mengenai apa yang dimaksud dengan *resident* atau subjek pajak dalam negeri, perlu diketahui terlebih dahulu apa yang dimaksud dengan istilah *person* yang terdapat dalam Pasal 1 OECD Model dan UN Model. Sebagaimana dijelaskan dalam Bab 3 tentang Penerapan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda dan Persyaratan Administratif, definisi *person* diatur dalam Pasal 3 ayat (1) huruf a dan huruf b OECD Model dan UN Model adalah sebagai berikut:

- a) *the term "person" includes an individual, a company and any other body of persons;*
- b) *the term "company" means any body corporate or any entity that is treated as a body corporate for the tax purpose;"*

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan bunyi Pasal 3 ayat (1) huruf a dan huruf b di atas, yang dimaksud dengan *person* dapat berupa: orang pribadi (*individual*), badan (*company*), serta kumpulan orang pribadi dan badan yang merupakan satu kesatuan badan (*any other body of persons*). Pengertian '*company*' sendiri diartikan sebagai badan hukum (*body corporate*) atau suatu entitas dalam bentuk apapun (*any entity*) yang diperlakukan sebagai badan hukum untuk tujuan pajak. Apabila Pasal 3 ayat (1) huruf a dan b tersebut kita simpulkan, pengertian *person* adalah sebagai berikut:

- i. orang pribadi (*individual*);
- ii. badan hukum (*body corporate*);
- iii. entitas dalam bentuk apapun (*any entity*) yang diperlakukan sebagai badan hukum untuk tujuan pajak; dan
- iv. kumpulan orang pribadi dan badan yang merupakan satu kesatuan badan (*any other body of persons*).

Permasalahan akan timbul saat menentukan: (i) apakah '*partnership*' termasuk dalam pengertian *person*; dan (ii) jika iya, apakah *partnership* termasuk dalam kelompok *person* yang dapat dikenakan pajak (*liable to tax*) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) OECD Model dan UN Model. Permasalahan dalam *partnership* ini akan dijelaskan lebih lanjut dalam poin D.1 pada bab ini.

## C. *Resident*<sup>5</sup>

Dalam OECD Model dan UN Model, ketentuan mengenai *resident* (selanjutnya disebut dengan subjek pajak dalam negeri) diatur secara khusus dalam Pasal 4 yang terdiri dari 3 (tiga) ayat. Berikut ini adalah rumusan dari masing-masing ayat.

Pasal 4 ayat (1):

*"For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means*

4. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari buku Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), 40-41.

5. *Ibid*, 42-43.

*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, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein."*

Pasal 4 ayat (2):

*"Where by reason of the provisions 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 only 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 a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);*
- b) if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;*
- c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;*
- d) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement."*

Pasal 4 ayat (3):

*"Where by reason of the provisions 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 only of the State in which its place of effective management is situated."*

Berdasarkan rumusan dari Pasal 4 di atas, berikut adalah ketentuan dari masing-masing ayat.

i Ayat 1:

menjelaskan bahwa yang dimaksud dengan subjek pajak dalam negeri dalam suatu P3B adalah *person* yang berdasarkan ketentuan domestik dari negara-negara yang mengadakan P3B, terutang pajak di negara-negara tersebut oleh karena domisilinya, tempat kedudukannya, tempat manajemen efektifnya, atau alasan lainnya. Akan tetapi, tidak termasuk dalam pengertian sebagai subjek pajak dalam negeri apabila hanya dikenakan pajak atas penghasilan yang bersumber dari dalam negaranya saja.

ii. Ayat 2:

mengatur mengenai subjek pajak dalam negeri ganda (*dual resident*) dan panduan untuk memecahkan permasalahan *dual resident* tersebut (*tie breaker rule*) untuk subjek pajak orang pribadi.

iii. Ayat 3:

mengatur mengenai subjek pajak dalam negeri ganda (*dual resident*) dan panduan untuk memecahkan permasalahan *dual resident* tersebut (*tie breaker rule*) untuk

subjek pajak selain orang pribadi.

Dari penjelasan di atas, dapat dilihat bahwa baik Pasal 4 OECD Model maupun UN Model, tidak memberikan definisi tentang subjek pajak dalam negeri. Ketentuan tentang subjek pajak dalam negeri **diserahkan kepada undang-undang domestik** dari kedua negara yang mengadakan P3B. Jadi, yang menentukan apakah subjek pajak merupakan subjek pajak dalam negeri dari negara yang mengadakan P3B adalah **berdasarkan ketentuan domestik** masing-masing negara.<sup>6</sup>

Terlepas dari tidak diberikannya definisi subjek pajak dalam negeri dalam model P3B, konsep subjek pajak dalam negeri merupakan konsep yang penting dalam P3B. Menurut Paragraf 1 OECD *Commentary* atas Pasal 4, konsep subjek pajak dalam negeri berguna untuk:

- i. menentukan subjek pajak yang dicakup dalam P3B. Atau dengan kata lain, untuk menentukan subjek pajak yang berhak mendapatkan fasilitas yang diberikan dalam P3B;
- ii. untuk menghilangkan pajak berganda yang diakibatkan adanya subjek pajak dalam negeri rangkap (*dual resident*); dan
- iii. untuk menghilangkan pajak berganda yang diakibatkan oleh pemajakan yang dilakukan oleh negara domisili dan negara sumber atau tempat harta berada.

Menurut Philip Baker, definisi subjek pajak dalam negeri dari negara yang mengadakan P3B sangat penting karena berdasarkan Pasal 1 P3B menyatakan bahwa *"a convention shall apply to persons who are residents of one or both Contracting State."* Kemudian, pada umumnya pasal-pasal substantif (*substantive provisions*) hanya bisa diterapkan apabila penerima penghasilan (*recipient*) atau pemilik modal dan pembayar penghasilan (*payer*) merupakan subjek pajak dalam negeri dari negara yang mengadakan P3B.<sup>7</sup>

### C.1. Cakupan *Liable to Tax*

Rumusan Pasal 4 ayat (1) OECD Model dan UN Model menyebutkan sebagai berikut.

*"For the purpose of this Agreement, the term 'resident of a Contracting State' means any person who, under the laws of that Contracting State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management, place of head office or any other criterion of a similar nature."*

(dengan penambahan penekanan)

Dengan membaca rumusan Pasal 1 dan Pasal 4 ayat (1) di atas secara bersamaan, dapat disimpulkan bahwa *person* yang berhak untuk mengaplikasikan suatu P3B adalah subjek pajak dalam negeri yang terutang pajak (***is liable to tax***) atas penghasilan yang diterima atau diperoleh dari **dalam dan luar negeri** (*worldwide income*).

6. Renate M. Schwarzenhofer, "Dual Resident Companies in International Tax Law," dalam *Source Versus Residence in International Tax Law*, ed. Hans-Jorgen Aigner dan Walter Loukota (Vienna: Linde Verlag, 2005), 20

7. Philip Baker, *Double Taxation Convention* (London: Sweet & Maxwell, 2012), 1–2.

Pendapat umum menyebutkan bahwa arti persyaratan '*liable to tax*' **bukan** mengacu pada pembayaran pajak yang benar-benar terjadi.<sup>8</sup> Suatu *person* dapat saja tidak membayar pajak di negara domisilinya, tetapi tetap memenuhi persyaratan *liable to tax*. Contohnya, suatu entitas yang menikmati suatu pengecualian atau pembebasan (*exemption*) pajak, tetap dapat dianggap sebagai *person* yang memenuhi kualifikasi persyaratan *liable to tax*. Perlu diperhatikan bahwa pengecualian atau pembebasan tersebut pada umumnya diberikan karena terpenuhinya suatu persyaratan tertentu.

Apabila persyaratan tersebut tidak terpenuhi, *person* tersebut akan dikenakan pajak yang berlaku secara umum. Sebagai contoh, penghasilan tidak kena pajak atas dividen yang diterima suatu perusahaan yang kepemilikan modalnya di perusahaan yang membayarkan dividen berada di atas persentase tertentu (*participation exemption*). Contoh lain, perusahaan yang sedang mengalami rugi. Perusahaan yang rugi tidak membayar pajak pada tahun terkait. Hal ini tidak berarti bahwa perusahaan tersebut tidak memenuhi persyaratan *liable to tax*.

Terkait persyaratan *liable to tax*, isu selanjutnya adalah cakupan (*extend of liable to tax*) yang dimaksud pada Pasal 4 ayat (1) tersebut. *Commentary* OECD Model maupun UN Model menyebutkan bahwa cakupan *liable to tax* yang dimaksud merujuk pada terutangnya pajak atas penghasilan yang diterima atau diperoleh dari dalam dan luar negeri (*worldwide income* atau *full tax liability*).<sup>9</sup> Interpretasi ini dikonfirmasi oleh kalimat kedua dalam Pasal 4 ayat (1) OECD Model dan UN Model yang menyatakan bahwa:

***"... This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein."***

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan bunyi pasal tersebut, faktor yang menentukan persyaratan *liable to tax* adalah apakah suatu negara dapat menerapkan yurisdiksi pemajakannya atas penghasilan yang bersumber dari dalam negeri maupun luar negeri (*full tax liability*). Berbeda dengan '*full tax liability*', *person* yang hanya dikenakan pajak atas penghasilan yang bersumber dari dalam negeri (*limited tax liability*) tidak termasuk dalam makna *liable to tax*.

Permasalahan yang timbul terkait dengan kalimat kedua Pasal 4 ayat (1) tersebut adalah bagaimana penerapannya terhadap subjek pajak dalam negeri yang berdomisili di negara yang menganut sistem pemajakan secara teritorial. Atau dengan kata lain, negara yang mengenakan pajak terhadap subjek pajak dalam negeri-nya hanya berdasarkan penghasilan yang bersumber di dalam negeri saja.

Suatu subjek pajak dalam negeri yang domisilinya berada di dalam suatu negara yang menganut sistem pemajakan teritorial, tidak mungkin dapat memenuhi persyaratan dalam Pasal 4 ayat (1) OECD Model dan UN Model. Oleh karena itu,

8 OECD *Commentary* atas Pasal 4, Paragraf 8.6. dan 8.7; John F. Avery Jones, "Weiser v. HMRC: Why Do We Need 'Liable to Tax' and 'Subject to Tax' Clauses?," *British Tax Review* (2013): 9-15; Arnaud de Graaf dan Frank Pötgens, "Worrying Interpretation of 'Liable to Tax' OECD Clarification Would Be Welcome," *Intertax* (2011): 169-177; Richard Vann, "Liable to Tax and Company Residence under Tax Treaties," dalam *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law: EC and International Tax Series 5*, ed. Guglielmo Maisto (Amsterdam: IBFD, 2009), 197-271.

9 UN *Commentary* atas Pasal 4, Paragraf 4 dan 5 mengutip OECD *Commentary* atas Pasal 4, Paragraf 8.1 dan 8.2

beberapa ahli pajak berpendapat bahwa *full tax liability* yang dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) tersebut tidak merujuk pada sistem pemajakan *worldwide income*, melainkan *full tax liability* yang merujuk pada **'kewajiban untuk sepenuhnya tunduk pada sistem pemajakan suatu negara'**.<sup>10</sup>

Permasalahan di atas merupakan isu utama dalam beberapa kasus di India. Dalam kasus-kasus di India ini, permasalahannya terkait dengan penerapan P3B India dan Uni Emirat Arab (UEA). Sebagaimana diketahui, UEA tidak menerapkan sistem pajak penghasilan. Isunya adalah apakah suatu *person* yang berdomisili di UEA dapat menerapkan P3B terkait.

Dalam kasus *Abdul Razak A. Meman*<sup>11</sup>, diputuskan bahwa orang pribadi yang berdomisili di UEA tidak termasuk dalam ruang lingkup P3B India dan UEA. Dalam kasus lainnya, yaitu kasus *Green Emirate Shipping*<sup>12</sup>, hakim berpendapat bahwa *liable to tax* sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 model P3B merujuk pada timbulnya suatu kewajiban terhadap sistem pajak penghasilan di suatu negara, walaupun negara tersebut memilih untuk tidak menerapkan sistem pajak penghasilan.

Dalam kasus di Swedia, hakim mengambil kesimpulan yang sama dengan kasus *Green Emirate Shipping* di India. Pendekatan yang diambil hakim adalah dari sudut pandang kebijakan pajak.<sup>13</sup> Hakim berpendapat bahwa tujuan diadakannya suatu P3B bukan hanya untuk tujuan penghindaran pajak berganda saja, tetapi tujuannya juga pembagian hak pemajakan antara negara yang mengadakan P3B. Oleh karena itu, kemungkinan timbulnya suatu kewajiban terhadap sistem pajak penghasilan di suatu negara sudah cukup untuk menilai apakah suatu *person* tunduk pada *full tax liability* sebagaimana dimaksud dalam P3B terkait. Fakta bahwa suatu negara tidak menerapkan suatu kewajiban pemajakan adalah hal yang tidak relevan

Menurut Joanna Wheeler<sup>14</sup>, keputusan-keputusan kasus di atas didasarkan oleh pemahaman bahwa tujuan utama diadakannya suatu P3B bukan untuk menghindari pajak berganda. Tujuan utama P3B yang sebenarnya adalah pembagian hak pemajakan antara satu negara dengan negara lainnya.<sup>15</sup> Jika pemahaman itu diterima, pajak berganda bukan merupakan kekhawatiran utama yang harus dipertimbangkan. Persyaratan *liable to tax* hanya merujuk pada tingkat terpenuhinya keterkaitan pribadi (*personal connection*) suatu *person* di suatu negara agar dapat menerapkan suatu P3B.

10. OECD *Commentary* atas Pasal 4, Paragraf 8.3.

11. *Abdul A. Meman Rexak In re*, AAR (India), 9 Mei 2005, Tax Treaty Case Law, IBFD.

12. *Green Emirate Shipping*, ITAT (India), 30 November 2005, Tax Treaty Case Law, IBFD.

13. RÅ 1996 ref 84 (6301-1994), RR (Swedia), 2 Oktober 1996, Tax Treaty Case Law, IBFD.

14. Joanna Wheeler, "Persons Qualifying for Treaty Benefits," dalam *United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries*, ed. Alexander Trepelkov, Harry Tonino, dan Dominika Halka (New York: United Nations, 2013), 66-67.

15. Pendapat dalam literatur perpajakan internasional menyebutkan bahwa P3B tidak benar-benar dibutuhkan untuk penghindaran perpajakan berganda. Lihat: Alex Easson, "Do We Still Need Tax Treaties?," *Bulletin for International Taxation*, 2000, 619; John F. Avery Jones, "Are Tax Treaties Necessary?," *Tax L. Rev.*, no. 1 (1999-2000): 1; Tsilly Dagan, "The Tax Treaties Myth," *N.Y.U.J.Int'l L & Pol* 939, (2000): 2.

## C.2. *Dual Resident dan Tie Breaker Rule*<sup>16</sup>

Pasal 4 ayat (1) OECD Model dan UN Model tidak memberikan definisi tentang subjek pajak dalam negeri. Ketentuan tentang subjek pajak dalam negeri diberikan kepada ketentuan domestik dari kedua negara yang mengadakan P3B. Jadi, yang menentukan apakah subjek pajak merupakan subjek pajak dalam negeri dari negara yang mengadakan perjanjian adalah berdasarkan ketentuan domestik masing-masing negara.<sup>17</sup>

Definisi tentang subjek pajak dalam negeri diberikan kepada masing-masing negara yang mengadakan P3B. Oleh karena itu, dapat terjadi satu subjek pajak menjadi subjek pajak dalam negeri di kedua negara yang mengadakan P3B berdasarkan ketentuan domestik masing-masing negara. Atau, mungkin tidak menjadi subjek pajak dalam negeri di negara manapun. Apabila subjek pajak menjadi subjek pajak dalam negeri di dua negara (*dual resident*), Pasal 4 ayat (2) dan ayat (3) memberikan panduan untuk memecahkan permasalahan '*dual resident*' tersebut. Pemecahan untuk *dual resident* disebut dengan '*tie breaker rule*'.

Konsep dasar dalam *tie breaker rule* seperti yang diatur dalam Pasal 4 ayat (2) dan ayat (3) adalah bahwa dalam rangka untuk mencegah terjadinya pajak berganda, subjek pajak hanya boleh menjadi subjek pajak dalam negeri di satu negara saja. Dengan menentukan subjek pajak hanya akan menjadi subjek pajak dalam negeri dari satu negara, Pasal 4 ayat (2) dan ayat (3) akan menghilangkan kemungkinan terjadinya pajak berganda.

Pasal 4 ayat (2) mengatur *tie breaker rule* bagi subjek pajak orang pribadi yang menjadi subjek pajak dalam negeri di dua negara dengan rumusan, yaitu sebagai berikut.

*"Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:*

- (i) he shall be deemed to be a resident only 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 a resident only of the State with which his **personal and economic relations** are closer (centre of vital interest);*
- (ii) if the State in which he has centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident of the State in which he has an **habitual abode**;*
- (iii) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is **national**;*
- (iv) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by **mutual agreement**."*

(dengan penambahan penekanan)

16. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari buku Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 43-50.

17. Renate M. Schwarzenhofer, *Op.Cit.*, 20.

Pasal 4 ayat (2) di atas menjelaskan bahwa apabila subjek pajak orang pribadi (misal, Tuan Usup) menjadi subjek dalam negeri di dua negara (misal, di Negara S maupun di Negara D), status subjek pajak dalam negeri Tuan Usup tersebut ditentukan sebagai berikut ini:

- i. Tuan Usup hanya akan menjadi subjek pajak dalam negeri di negara Tuan Usup mempunyai **tempat tinggal tetap** (*permanent home*). Berdasarkan Paragraf 13 OECD *Commentary* atas Pasal 4 ayat (2), yang dimaksud dengan tempat tinggal tetap adalah tempat tinggal dalam bentuk apapun seperti rumah atau apartemen. Tidak menjadi masalah apakah tempat tinggal tersebut diperoleh melalui sewa. Terpenting di sini adalah tempat tinggal tersebut bersifat permanen atau tetap. Artinya, Tuan Usup telah merencanakan tempat tinggal untuk dia tempati secara tetap dan bukan untuk tempat tinggal yang sifatnya sementara seperti tempat tinggal selama liburan, tempat tinggal ketika melakukan perjalanan bisnis, atau tempat tinggal ketika menjalani pendidikan;
- ii. apabila Tuan Usup mempunyai tempat tinggal tetap di Negara S dan Negara D, Tuan Usup akan menjadi subjek pajak dalam negeri di negara Tuan Usup mempunyai '**vital interest**' yang paling dekat. Yang dimaksud dengan *vital interest*, yaitu hubungan kedekatan Tuan Usup secara pribadi dan ekonomi (*personal and economic relations*) terhadap Negara S maupun Negara D. Berdasarkan Paragraf 15 dari OECD *Commentary* atas Pasal 4 ayat (2), yang dimaksud hubungan pribadi dan ekonomi antara lain adalah hubungan keluarga dan sosial, pekerjaan, politik, budaya atau aktivitas lainnya, tempat kegiatan usaha, dan tempat untuk melakukan kegiatan administrasi atas kekayaannya. Hubungan-hubungan tersebut harus dipertimbangkan secara keseluruhan untuk menentukan status Tuan Usup sebagai subjek pajak dalam negeri Negara S atau Negara D. Pertanyaannya, hubungan mana yang paling menentukan. Apakah hubungan pribadi (*personal relation*) atau hubungan ekonomis (*economic relation*)? Hal ini bergantung pada preferensi Tuan Usup, yaitu hubungan mana yang mempunyai makna paling penting bagi Tuan Usup;
- iii. apabila *vital interest* Tuan Usup tidak dapat ditentukan atau Tuan Usup tidak mempunyai tempat tinggal tetap di salah satu negara, status subjek pajak dalam negeri Tuan Usup ditentukan melalui pendekatan di negara Tuan Usup **biasa berada** (*habitual abode*);
- iv. apabila Tuan Usup mempunyai tempat yang biasa ditinggali di Negara S dan Negara D atau tidak mempunyai tempat yang biasa ditinggali di dua negara tersebut, status subjek pajak dalam negeri Tuan Usup ditentukan berdasarkan **kewarganegaraannya** (*nationality*);
- v. apabila Tuan Usup mempunyai kewarganegaraan di Negara S dan Negara D atau tidak mempunyai kewarganegaraan di dua negara tersebut, status subjek pajak dalam negeri Tuan Usup ditentukan berdasarkan **konsultasi** antara pihak otoritas (*competent authority*) masing-masing negara melalui prosedur yang diatur melalui *Mutual Agreement Procedure* (MAP).

Untuk menentukan pemecahan subjek pajak badan yang menjadi subjek pajak dalam negeri di dua negara, berdasarkan OECD Model dan UN Model, diatur dalam Pasal 4 ayat (3). Berikut ini diberikan contoh pemecahan subjek pajak badan yang

menjadi subjek pajak dalam negeri di dua negara berdasarkan OECD Model dan UN Model.

*“Where by reason of the provision of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting State, then it shall be deemed to be a resident only of the Contracting States in which its **place of effective management** is situated.”*

(dengan penambahan penekanan)

Maksud dari ketentuan di atas adalah sebagai berikut:

- i. misalkan, perusahaan XYZ didirikan berdasarkan hukum perseroan (*incorporated*) di Negara A. Kemudian, berdasarkan ketentuan pajak Negara A, apabila subjek pajak badan didirikan berdasarkan hukum perseroan di Negara A, subjek pajak badan tersebut diperlakukan sebagai subjek pajak dalam negeri Negara A;
- ii. sementara itu, tempat kedudukan manajemen (*place of effective management*) perusahaan XYZ berada di Negara B. Berdasarkan ketentuan pajak Negara B, subjek pajak badan akan dianggap sebagai subjek pajak dalam negeri Negara B jika tempat kedudukan manajemennya berada di Negara B;
- iii. apabila antara Negara A dan Negara B membuat P3B berdasarkan OECD Model, perusahaan XYZ hanya akan menjadi subjek pajak dalam negeri Negara B.

Berbeda dengan rumusan Pasal 4 ayat (3) OECD Model dan UN Model, Pasal 4 ayat (3) P3B Indonesia dan Singapura mengatur pemecahan subjek pajak badan yang menjadi subjek pajak dalam negeri di Indonesia dan Singapura melalui MAP. Berikut adalah rumusan dari pasal tersebut.

*“Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by **mutual agreement**.”*

(dengan penambahan penekanan)

Dalam P3B Indonesia dan Singapura, apabila terdapat subjek pajak badan yang menjadi subjek pajak dalam negeri di Indonesia dan di Singapura, pemecahannya melalui MAP, yaitu konsultasi antara pihak-pihak yang berkompeten di masing-masing negara untuk menyelesaikan kasus tersebut. Jadi, pemecahannya bukan melalui tempat kedudukan manajemen (*place of effective management*) dari subjek pajak badan tersebut seperti yang dinyatakan dalam OECD Model dan UN Model.

Dalam praktik, banyak terjadi subjek pajak yang tidak berhak menerapkan P3B dari suatu negara tertentu berusaha untuk menggunakan P3B tersebut. Beberapa teknik yang digunakan, misalnya mendirikan perusahaan perantara (*conduit company*) di suatu negara yang mempunyai jaringan P3B yang menguntungkan dengan negara sumber penghasilan.

#### **D. Isu Khusus mengenai Subjek Pajak yang Dicakup dalam P3B**

Dalam praktiknya, terdapat beberapa isu khusus terkait subjek pajak yang dicakup dalam P3B. Berikut beberapa isu khusus tersebut.



### D.1. *Partnership*

Isu utama terkait dengan *partnership* adalah penentuan status *liable to tax*. Hal ini disebabkan karena setiap negara, berdasarkan ketentuan pajak domestiknya, bisa saja memperlakukan *partnership* untuk tujuan pajak saling berbeda, yaitu sebagai berikut.<sup>18</sup>

- i. *Partnership* **diperlakukan** sebagai *transparent entity*. Dalam kasus ini, yang diperlakukan sebagai *taxable entity* adalah *partner*-nya.
- ii. *Partnership* **diperlakukan** sebagai *non-transparent entity*. Dalam kasus ini, yang diperlakukan sebagai *taxable entity* adalah *partnership*-nya.

Menurut OECD *Partnership Report*, suatu *partnership* yang diperlakukan sebagai *transparent entity* di suatu negara, tidak dapat diperlakukan sebagai subjek pajak dalam negeri di negara tersebut untuk tujuan penerapan P3B.<sup>19</sup> Permasalahannya, terdapat situasi kompleks suatu *partnership* diperlakukan berbeda antara dua atau lebih negara.<sup>20</sup> Suatu negara dapat saja berpendapat bahwa suatu *partnership* merupakan *transparent entity*, sedangkan negara lainnya berpendapat bahwa *partnership* yang sama adalah *non-transparent entity*. Pertanyaannya, pendapat negara manakah yang harus diikuti? Permasalahan di atas dapat dijelaskan dalam Gambar 5.1 di halaman berikut. Berdasarkan studi kasus yang diilustrasikan pada Gambar 5.1 di halaman berikut, hal-hal yang dapat dianalisis:<sup>21</sup>

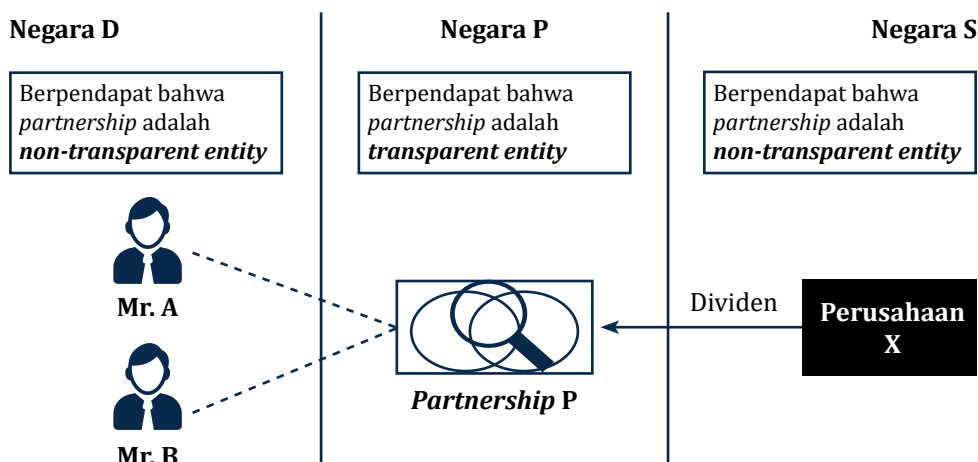
- i. P tidak termasuk dalam ruang lingkup *liable to tax* di Negara P. Oleh karena itu, P tidak dapat dikualifikasikan sebagai subjek pajak dalam negeri di Negara P untuk tujuan penerapan P3B Negara P dan Negara S;
- ii. menurut sudut pandang ketentuan domestik Negara P, Mr. A dan Mr. B dikualifikasikan sebagai *taxable entity* dari P. Oleh karenanya, penghasilan dividen yang diterima oleh P harus dialokasikan kepada Mr. A dan Mr. B;
- iii. atas penghasilan dividen tersebut, Mr. A dan Mr. B tidak termasuk dalam ruang lingkup *liable to tax* di Negara D. Hal ini dikarenakan berdasarkan ketentuan domestik Negara D, Mr. A dan Mr. B tidak diperlakukan sebagai *taxable entity*. Dengan demikian, dalam konteks penghasilan dividen, dalam kasus ini, Mr. A dan Mr. B tidak dapat menerapkan P3B Negara D dan Negara S; dan
- iv. kesimpulannya adalah P3B Negara P dan Negara S maupun P3B Negara D dan Negara S tidak dapat diterapkan sehingga hak pemajakan Negara S atas dividen tersebut tidak dibatasi.

18. Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 41.

19. OECD *Partnership Report*, Paragraf 34; OECD Commentary atas Pasal 1, Paragraf 5.

20. Selain dalam OECD *Partnership Report*, isu-isu penerapan P3B terkait dengan *partnership* dibahas secara mendalam dalam M. Clayson, "OECD Partnership Report: Reshaping Treaty Interpretation?" *British Tax Review*, no. 2 (2000): 71-83; Kasper Dziurdz, Daniel Fuentes Hernandez dan Erik Pinetz, "Case Studies on Partnerships and other Hybrid Entities," *Bulletin for International Taxation*, 2014, 148-153; Jean Schaffner, "The OECD Report on the Application of Tax Treaties to Partnerships," *Bulletin for International Taxation*, 2000, 218 - 226.

21. Studi kasus diambil dari contoh nomor 7, OECD *Partnership Report*.

Gambar 5.1 Studi Kasus Penerapan P3B terhadap *Partnership*

Keterangan Gambar :

- P adalah suatu *partnership* yang didirikan di Negara P;
- Mr. A dan Mr. B merupakan *Partner* P dan subjek pajak dalam negeri Negara D;
- P memiliki saham di Perusahaan X, suatu badan hukum yang merupakan subjek pajak dalam negeri Negara S;
- Perusahaan X membayarkan dividen kepada P;
- Negara S dan Negara D berpendapat bahwa P merupakan suatu entitas *non-transparent*;
- Negara P berpendapat bahwa P merupakan suatu entitas yang *transparent*.

Selain permasalahan mengenai ruang lingkup P3B (yaitu apakah suatu *partnership* termasuk dalam ruang lingkup *liable to tax* yang dapat dikualifikasikan sebagai subjek pajak dalam negeri suatu negara), OECD *Partnership Report* juga membahas isu-isu lainnya. Isu tersebut antara lain (i) apakah *partnership* dapat membentuk BUT bagi *partner*-nya dan (ii) apakah suatu *partnership* yang merupakan entitas *transparent* dapat dikualifikasikan sebagai pemberi kerja (*employer*) untuk tujuan penerapan Pasal 15 OECD Model.

Isu-isu yang dicakup dalam OECD *Partnership Report* cukup banyak dan bukan merupakan tujuan dari tulisan ini untuk membahas satu per satu dari ke-18 skenario yang dibahas dalam dokumen tersebut. Walaupun demikian, tulisan ini akan mencoba menarik kesimpulan dari prinsip-prinsip yang dianut dalam OECD *Partnership Report*, yaitu sebagaimana dapat dirangkum sebagai berikut.

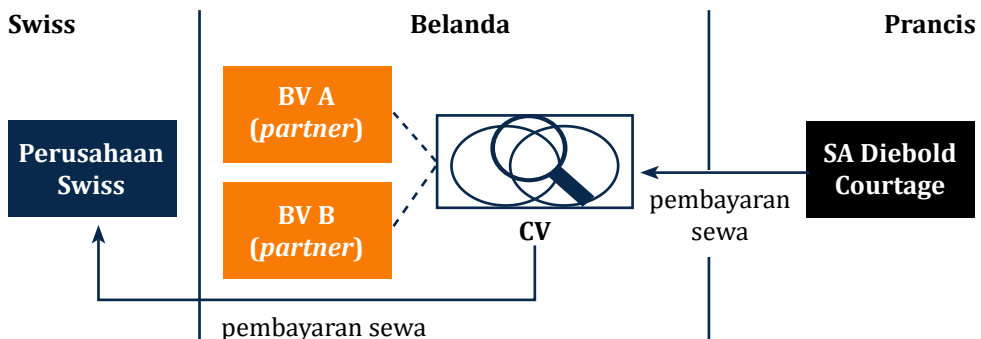
- Suatu *partnership* termasuk dalam definisi subjek pajak (*person*) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1) huruf a OECD Model, yaitu sebagai badan hukum (*company*) ataupun kumpulan orang pribadi dan badan yang merupakan kesatuan badan (*any other bodies of persons*).<sup>22</sup>

22. OECD *Partnership Report*, Paragraf 30.

- ii. Apabila suatu *partnership* diperlakukan sebagai *transparent entity* di negara *partnership* tersebut didirikan, *partnership* tersebut tidak dapat dikualifikasikan sebagai subjek pajak dalam negeri di negara itu untuk tujuan penerapan P3B.<sup>23</sup>
- iii. Dalam menentukan status suatu *partnership* sebagai *transparent entity*, faktor yang menentukan adalah apakah jumlah pajak yang terutang atas penghasilan *partnership* turut dipengaruhi oleh ciri-ciri pribadi para *partner*.<sup>24</sup>
- iv. Jika suatu *partnership* tidak termasuk dalam ruang lingkup P3B karena statusnya sebagai *transparent entity*, *partner*-nya berhak menerapkan P3B sepanjang penghasilan *partnership* dialokasikan kepada *partner* tersebut.<sup>25</sup>
- v. Negara sumber penghasilan sebagai negara pihak yang menerapkan P3B harus memperhitungkan kualifikasi di negara domisili terkait dengan status suatu *partnership* sebagai *transparent entity* atau *non-transparent*.<sup>26</sup>

Pendekatan negara sumber penghasilan terhadap *partnership* yang didirikan menurut hukum negara asing dapat dilihat dalam kasus *SA Diebold Courtage*.<sup>27</sup> Kasus tersebut dapat diilustrasikan seperti pada gambar berikut.

**Gambar 5.2 Kasus SA Diebold Courtage**



Keterangan Gambar :

- *Commanditaire Vennootschap* (CV) merupakan suatu bentuk *partnership* yang didirikan menurut hukum domestik Belanda. CV diperlakukan sebagai entitas *transparent* di Belanda;
- BV A dan BV B merupakan badan hukum Belanda dan subjek pajak dalam negeri Belanda;
- SA Diebold Courtage membayarkan biaya sewa kepada CV;
- penghasilan sewa yang diterima CV sebanyak 65% dibayarkan kepada Perusahaan Swiss.

23. OECD *Partnership Report*, Paragraf 34 dan 35.

24. OECD *Partnership Report*, Paragraf 40.

25. OECD *Partnership Report*, Paragraf 35 dan 47.

26. OECD *Partnership Report*, Paragraf 52 dan 53.

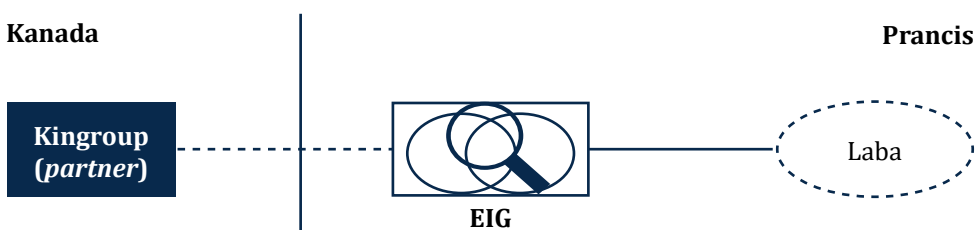
27. Conseil d'Etat, *SA Diebold Courtage* No 191191, 1999, sebagaimana dilaporkan oleh Robert Tarika, "France – Recent Court Decision on Partnership Issue," *International Tax Review* 11 (2000): 45; dan komentar dari Bruno Gouthière, "Eligibility of Foreign Partnerships for Treaty Benefits, Decision of the Supreme Administrative Court of 13 October 1999," *European Taxation* (2000): 195-198.

Kasus ini menunjukkan bahwa negara sumber penghasilan harus melihat kualifikasi suatu *partnership* menurut ketentuan domestik dari negara *partnership* tersebut didirikan. Dengan kata lain, negara sumber penghasilan dalam kasus ini tidak melihat kualifikasi suatu *partnership* menurut ketentuan domestik negaranya sendiri. Pendekatan ini telah sesuai dengan prinsip-prinsip yang disebutkan oleh OECD *Partnership Report*.

Kasus di atas dapat diperbandingkan dengan kasus *Kingroup*<sup>28</sup>, yaitu sebagaimana terlihat pada Gambar 5.3 di bawah ini. Dalam kasus *Kingroup*, hakim mempertimbangkan ketentuan domestik Prancis untuk menilai kualifikasi *Economic Interest Group* (EIG) sebagai *transparent entity* atau *non-transparent entity*. Menurut ketentuan domestik Prancis, suatu EIG mempunyai ciri-ciri hukum sendiri yang terpisah dari para anggotanya (*legal personality*). Untuk tujuan pajak, EIG diperlakukan sebagai *transparent entity*. Berikut adalah ciri-ciri penting EIG yang dipertimbangkan oleh hakim.

- i. EIG dapat memiliki aset dan mempunyai pembukuan neraca sendiri.
- ii. EIG wajib melaporkan surat pemberitahuan pajak dan dapat menerima surat ketetapan pajak atas namanya sendiri.
- iii. Untuk tujuan penerapan P3B, EIG memenuhi persyaratan sebagai subjek pajak dalam negeri.
- iv. EIG tidak membayar pajak, utang pajak EIG digabungkan dengan utang pajak masing-masing anggota EIG tersebut sesuai dengan proporsi kepemilikannya.
- v. Dengan demikian, EIG merupakan entitas *translucent* (berbeda dengan *transparent*).

Gambar 5.3 Kasus *Kingroup*



Keterangan Gambar:

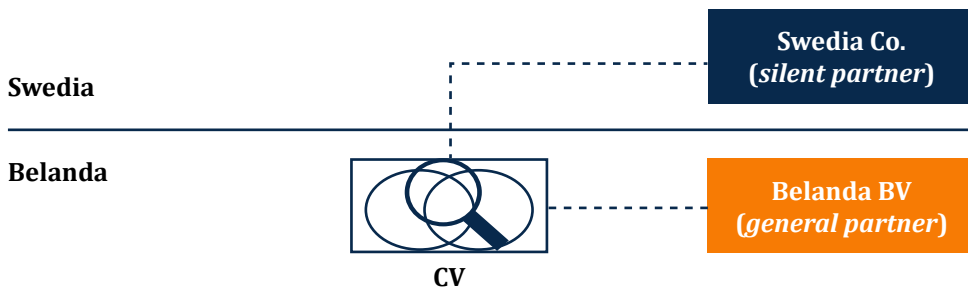
- *Economic Interest Group* (EIG) merupakan sejenis *partnership* yang didirikan menurut hukum Prancis;
- penghasilan EIG terdiri dari penghasilan yang bersumber di Prancis;
- Kingroup merupakan salah satu *partner* di EIG;
- laba di Prancis dicatat sebagai penghasilan Kingroup di Kanada, tetapi Kingroup tidak melaporkan dan membayar pajak di Prancis.

28. Société Kingroup, Conseil D'Etat (France), 4 April 1997, Tax Treaty Case Law, IBFD dan komentar dari Oana Popa, "Partnership Taxation – Is France a Missing Piece of the OECD Puzzle?," *European Taxation* (2012): 181-183.

Dengan mempertimbangkan hal-hal di atas, hakim mengkonfirmasi ciri-ciri entitas '*translucent*', yaitu bahwa laba EIG sesungguhnya adalah laba yang diterima oleh EIG tersebut dan bukan laba yang diterima langsung oleh para anggotanya. Hanya dalam hal pembayaran utang pajaknya, EIG diperlakukan sebagai *transparent entity*. Perlu diperhatikan bahwa utang pajaknya sendiri tetap berada pada tingkat EIG. Dengan demikian, kasus ini merupakan kasus terkait transaksi dalam negeri saja (bukan lintas batas negara) sehingga penerapan P3B menjadi tidak relevan. Pada akhirnya, hakim memutuskan bahwa terdapat kewajiban pembayaran pajak oleh Kingroup di Prancis.

Kasus di Belanda membahas sisi lain dari pengaruh kualifikasi *partnership* terhadap penerapan P3B, yaitu mengenai keberadaan suatu BUT bagi para anggotanya.<sup>29</sup> Kasus yang pertama dapat digambarkan sebagai berikut.

**Gambar 5.4 Kasus Belanda I**



Keterangan Gambar :

- CV merupakan *partnership* yang didirikan berdasarkan hukum Belanda;
- CV diperlakukan sebagai *transparent entity* di Belanda;
- Swedia Co. merupakan suatu perusahaan yang berdomisili di Swedia dan merupakan salah satu *partner* CV;
- Belanda BV merupakan perusahaan yang berdomisili di Belanda dan merupakan salah satu *partner* CV;
- P3B Swedia dan Belanda menyatakan bahwa penghasilan *business profit* hanya dapat dipajaki di negara domisili kecuali terdapat BUT di negara sumber penghasilan.

Dalam kasus di atas, Swedia Co. berargumen bahwa penghasilan laba usaha (*business profit*) yang diperoleh CV tidak dapat dipajaki di Belanda sebab (i) CV merupakan *transparent entity* dan (ii) menurut P3B yang berlaku, penghasilan laba usaha hanya boleh dipajaki di negara domisili penerima penghasilan. Dalam kasus ini, penerima penghasilan adalah Swedia Co. yang merupakan subjek pajak dalam negeri Swedia. Menurut P3B yang berlaku, Belanda tidak dapat memajaki bagian penghasilan laba usaha CV yang dialokasikan kepada Swedia Co. tersebut. Hakim berpendapat bahwa Swedia Co. sebagai *partner* CV yang merupakan *transparent entity* dianggap telah menjalankan usaha (*carrying on business*) secara langsung di Belanda sehingga menimbulkan BUT di negara tersebut. Dengan demikian, sesuai dengan ketentuan

29. BNB 1993/227, Hoge Raad (Belanda), 10 Maret 1993, *Tax Treaty Case Law*, IBFD: BNB 1994/192, Hoge Raad (Belanda), 23 Maret 1994, *Tax Treaty Case Law* IBFD.

P3B yang berlaku, Belanda dapat memajaki bagian laba CV yang dapat dialokasikan kepada Swedia Co.

Kasus yang kedua di Belanda dapat digambarkan sebanding dengan Gambar 5.4 di halaman sebelumnya. Perbedaannya adalah bahwa salah satu anggota CV merupakan subjek pajak dalam negeri Belgia. Dalam P3B Belanda dan Belgia terdapat klausul khusus yang menyatakan bahwa suatu CV yang didirikan menurut hukum Belanda dianggap telah memenuhi persyaratan sebagai subjek pajak dalam negeri menurut P3B yang berlaku. Mempertimbangkan hal ini, hakim memutuskan bahwa bagian laba CV yang dialokasikan kepada anggota di Belgia dapat dipajaki di Belanda sebab bagian laba tersebut merupakan laba yang diperoleh oleh subjek pajak dalam negeri Belanda.

## D.2. Ketentuan Pengecualian mengenai Subjek Pajak yang dicakup dalam P3B

Terdapat suatu pengecualian P3B dapat dimanfaatkan oleh pihak-pihak yang bukan merupakan subjek pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1, yaitu ketentuan mengenai larangan diskriminasi (Pasal 24 OECD Model dan UN Model) dan ketentuan mengenai pertukaran informasi (Pasal 26 OECD Model dan UN Model) yang secara eksplisit menyebutkan bahwa ketentuan mengenai larangan diskriminasi dan pertukaran informasi tidak dibatasi oleh Pasal 1.

Relevansi pentingnya Pasal 1 dapat dilihat dari kasus *IRC v Commerzbank AG* dan *IRC v Banco do Brasil SA*.<sup>30</sup> Kasus ini menyangkut bank-bank yang merupakan subjek pajak dalam negeri di Jerman Barat dan Brazil yang masing-masing telah membuka cabang di London, UK. Cabang-cabang bank tersebut menerima penghasilan bunga dari berbagai perusahaan yang berdomisili di Amerika Serikat. Pada saat itu, P3B Amerika Serikat dan UK yang berlaku adalah P3B versi tahun 1945 yang tidak memiliki klausul sebagaimana terdapat dalam Pasal 1 model P3B versi sekarang. Isunya adalah apakah cabang-cabang bank tersebut berhak mendapatkan pembebasan pajak (*exemption*) atas penghasilan bunga dari Amerika Serikat berdasarkan Pasal XV P3B Amerika Serikat dan UK versi tahun 1945? Kasus di atas dapat diilustrasikan seperti pada Gambar 5.5 di halaman berikut.

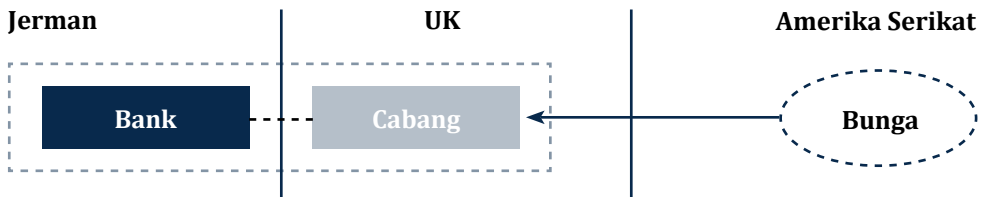
Salah satu argumen otoritas pajak UK adalah bahwa P3B seharusnya tidak dapat dimanfaatkan oleh subjek pajak suatu negara yang bukan merupakan salah satu negara yang mengadakan P3B tersebut. Sebagaimana diketahui, walaupun cabang bank tersebut berlokasi di UK, mereka bukan merupakan subjek pajak dalam negeri UK.

Dalam putusannya atas kasus ini, hakim menolak argumen otoritas pajak UK dengan alasan bahwa P3B Amerika Serikat dan UK versi tahun 1945 tidak memuat suatu ketentuan yang membatasi ruang lingkup subjek pajak yang dapat memanfaatkan P3B tersebut. Misalnya, sebagaimana diatur dalam Pasal 1 OECD Model 1977, yaitu sebagai berikut.

*“This convention shall apply to person who are residents of one or both Contracting States”.*

30. Commissioners of Inland Revenue v Commerzbank AG IRC v Banco do Brasil SA, 1990, S.T.C., 285.

**Gambar 5.5 Kasus *IRC v. Commerzbank AG* (dan *IRC v. Banco do Brasil SA*)**



Keterangan Gambar :

- Bank dan Cabang merupakan satu entitas hukum;
- Bank (dan Cabang) merupakan subjek pajak dalam negeri di Jerman (dalam kasus *IRC v Commerzbank AG*) dan Brazil (dalam kasus *IRC v Banco do Brasil SA*);
- P3B Amerika Serikat dan UK yang berlaku saat itu menerapkan metode pembebasan pajak (*exemption*) sebagai metode eliminasi perpajakan berganda;
- isunya adalah apakah Cabang sebagai subjek pajak dalam negeri Jerman/Brazil berhak menerapkan P3B Amerika Serikat dan UK?

Perlu diperhatikan bahwa putusan di atas dapat saja berbeda hasilnya jika P3B Amerika Serikat dan UK versi tahun 1945 memuat suatu ketentuan yang sama dengan Pasal 1 model P3B versi sekarang.<sup>31</sup>

## E. Efek Relatif Perjanjian Internasional

P3B merupakan perjanjian internasional yang ketentuan hukumnya tunduk dengan hukum internasional publik. Dalam hukum internasional publik terdapat prinsip *pacta tertiis nec nocent nec prosunt*. Artinya, suatu perjanjian internasional hanya mengikat antara negara-negara yang mengadakan perjanjian tersebut (disebut juga dengan efek relatif perjanjian internasional). Prinsip ini dikodifikasikan dalam Pasal 34 *Vienna Convention on the Law of Treaties* (VCLT). Dengan kata lain, negara ketiga yang bukan merupakan pihak perjanjian pada prinsipnya tidak berhak mengklaim manfaat perjanjian tersebut.<sup>32</sup>

Dalam kasus *Commerzbank* sebagaimana dibahas sebelumnya, hakim Mummery J. berpendapat bahwa efek relatif perjanjian internasional sama sekali tidak ada dan tidak berlaku. Oleh sebab itu, ia berpendapat bahwa dalam ketiadaan Pasal 1, P3B tidak dibatasi ruang lingkungnya. Subjek pajak dalam negeri negara yang bukan merupakan pihak dalam P3B tersebut dapat saja memanfaatkan P3B.<sup>33</sup> Begitu juga Vogel berpendapat bahwa tidak ada alasan jelas untuk membatasi ruang lingkup P3B dalam ketiadaan Pasal 1.<sup>34</sup> Lang menyebutkan bahwa terdapat situasi lain suatu P3B dapat saja dipengaruhi oleh P3B negara yang bukan merupakan pihak dalam P3B,

31. Philip Baker, *Op.Cit.*, 1-2.

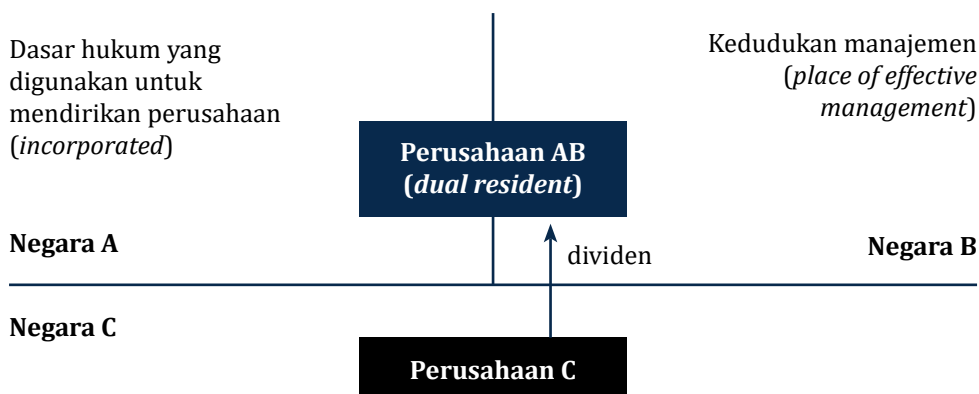
32. Adolfo J. Martin Jimenez, Francisco Alfredo Garcia Prats and José M. Calderon Carrero, "Triangular Cases, Tax Treaties and EC Law: The Saint-Gobain Decision of the ECJ," *Bulletin for International Taxation*, Juni 2001, 245.

33. Philip Baker, *Op.Cit.*, 1-2.

34. Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Tax Convention, 3<sup>rd</sup> Edition* (London: Kluwer Law International, 1997), 88.

yaitu sebagaimana dapat digambarkan sebagai berikut.<sup>35</sup>

**Gambar 5.6 Contoh Aplikasi Paragraf 8.2 OECD Commentary atas Pasal 4**



Berikut adalah penjelasan dari gambar di atas. Perusahaan AB didirikan berdasarkan undang-undang perseroan (*incorporated*) di Negara A, tempat kedudukan manajemennya (*place of effective management*) berada di Negara B. Perusahaan AB merupakan subjek pajak dalam negeri di Negara A maupun Negara B menurut ketentuan domestik masing-masing Negara A dan Negara B. Diasumsikan, antara Negara A dan Negara B dan antara Negara A dan Negara C terdapat P3B, sedangkan antara Negara B dan Negara C tidak terdapat P3B. Dalam ketentuan domestik Negara C terdapat *withholding tax* sebesar 30% atas pembayaran dividen kepada subjek pajak luar negeri.

Misal pada tahun 2014, Perusahaan C membayarkan dividen kepada Perusahaan AB. Negara C tidak memberikan penurunan tarif *withholding tax* sebesar 5%, sebagaimana diatur dalam P3B Negara A dan Negara C. Menurut Negara C, Perusahaan AB tidak dapat memperoleh manfaat P3B Negara A dan Negara C sebab Perusahaan AB bukan merupakan subjek pajak dalam negeri Negara A sesuai dengan Pasal 4 ayat 1 P3B Negara A dan Negara C. Hal ini disebabkan karena menurut ketentuan *tie break rule* P3B Negara A dan Negara B, yaitu dalam Pasal 4 ayat (3), Perusahaan AB dianggap bukan merupakan subjek pajak dalam negeri Negara A, walaupun menurut ketentuan domestik Negara A Perusahaan AB tetap merupakan subjek pajak dalam negeri Negara A. Kesimpulan kasus ini sesuai dengan Paragraf 8.2 OECD Commentary atas Pasal 4. Berikut adalah rumusannya.

*“According to its wording and spirit the second sentence also excludes from the definition of a resident of a Contracting State... companies and other persons who are not subject to comprehensive liability to tax in a Contracting State because these persons, whilst being residents of that State under that State’s tax law, are considered to be residents of another State pursuant to a treaty between these two States.”*

(dengan penambahan penekanan)

35. Michael Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (Vienna: Linde Verlag, 2010), 73.



Menurut Lang dan Vann, interpretasi Pasal 4 yang diberikan OECD *Commentary* di atas dapat dipertanyakan dari sudut pandang hukum.<sup>36</sup> Kalimat kedua Pasal 4 ayat 1 OECD Model (*the 'second sentence'* sebagaimana ditekankan dalam kutipan OECD *Commentary* di atas) merujuk pada sistem pemajakan yang mengenakan pajak hanya terhadap penghasilan yang bersumber di dalam suatu negara tertentu.<sup>37</sup> Padahal dalam kasus perusahaan yang mempunyai dua status subjek pajak dalam negeri (dalam kasus di atas, Perusahaan AB merupakan subjek pajak dalam negeri di Negara A maupun Negara B), di negara yang melepaskan status subjek pajak dalam negeri sebagai konsekuensi penerapan *tie breaker rule* (dalam kasus ini Negara A) akan terbentuk BUT. Lebih lanjut, harus diperhatikan bahwa penghasilan pasif (dividen, bunga, dan royalti) yang dikaitkan terhadap (*attributable to*) BUT pada substansinya di banyak negara dikenakan pajak berdasarkan asas *worldwide income*. Jadi, BUT yang menerima penghasilan pasif dari luar negeri sebenarnya tidak masuk dalam cakupan kalimat kedua Pasal 4 ayat 1 OECD Model.

Paragraf 8.2 OECD *Commentary* atas Pasal 4 pada prinsipnya menyatakan bahwa efek relatif perjanjian internasional tidak berlaku untuk P3B (P3B yang merupakan perjanjian bilateral **dapat dipengaruhi** penerapannya oleh pihak-pihak yang bukan merupakan negara yang mengadakan P3B tersebut). Di sisi lain, OECD *Commentary* juga memberikan pandangan bahwa efek relatif perjanjian internasional berlaku terhadap P3B (P3B yang merupakan perjanjian bilateral **tidak dapat dipengaruhi** penerapannya oleh pihak-pihak yang bukan merupakan negara yang mengadakan P3B tersebut), yaitu khususnya dalam konteks larangan diskriminasi (*non-discrimination*) terhadap BUT.<sup>38</sup> Dalam konteks ini, OECD berpendapat dengan jelas bahwa manfaat P3B tidak dapat diperoleh oleh subjek pajak dalam negeri dari negara yang tidak mengadakan P3B tersebut.<sup>39</sup>

## F. Penyalahgunaan P3B

Pasal 1 OECD Model dan UN Model menyatakan bahwa setiap subjek pajak yang merupakan subjek pajak dalam negeri dari negara yang mengadakan P3B dapat menerapkan P3B tersebut. Dengan demikian, ruang lingkup penerapan P3B bergantung pada status subjek pajak dalam negeri dari suatu subjek pajak. Dalam model P3B tidak terdapat batasan-batasan lain selain persyaratan di atas.<sup>40</sup> Walaupun demikian, otoritas pajak di banyak negara berpendapat bahwa penerapan P3B dapat ditolak dalam hal terdapatnya ketentuan domestik mengenai pencegahan penyalahgunaan P3B (*anti-abuse*) atau dalam hal terdapatnya prinsip hukum internasional yang tidak tertulis mengenai pencegahan penyalahgunaan P3B.<sup>41</sup>

36. *Ibid*, 73. Lihat juga Richard Vann, *Op.Cit.*, 252-253.

37. Pasal 4 ayat (2) OECD Model menyebutkan: "This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein."

38. Lihat Bab 25 tentang Prinsip Nondiskriminasi dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda.

39. OECD *Commentary* atas Pasal 24, Paragraf 69 *et. seq.*

40. Michael Lang, *Op.Cit.*, 76-77.

41. Mengenai topik *anti-abuse* dibahas antara lain dalam Stef van Weeghel, *The Improper Use of Tax Treaties* (Cambridge: Kluwer, 1998); Stef van Weeghel, "Abuse of Tax Treaties", *European Taxation* (1996): 9-12; David A. Ward, "Abuse of Tax Treaties," *Intertax* (1995): 176.

Isu penyalahgunaan P3B dibahas dalam Paragraf 7 sampai dengan Paragraf 26 OECD *Commentary* atas Pasal 1 dan Paragraf 8 sampai dengan Paragraf 39 UN *Commentary* atas Pasal 1. Isu penyalahgunaan P3B termasuk dalam cakupan Pasal 1 karena permasalahan utamanya adalah terkait dengan isu *treaty shopping*, yaitu penerapan suatu P3B oleh suatu subjek pajak yang tidak termasuk dalam ruang lingkup P3B tersebut.<sup>42</sup> Perlu diperhatikan bahwa isu *treaty shopping* bukan merupakan satu-satunya isu terkait dengan penyalahgunaan P3B yang menjadi sorotan OECD maupun UN. Isu lainnya seperti *controlled foreign corporation (CFC)*, *thin capitalization*, serta isu *transfer pricing* juga menjadi perhatian dari OECD dan UN.

---

42. Philip Baker, *Op.Cit.*, 1-2/15.

## Referensi

### Buku:

- Baker, Philip. *Double Taxation Convention*. London: Sweet and Maxwell, 2012.
- Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi. *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*. Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010.
- Lang, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. Vienna: Linde, 2010.
- OECD. "OECD Report: The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnership (1999)." Dalam *Materials International, TP & EU Tax Law: Volume 1*, ed. Kees van Raad (Leiden: International Tax Center Leiden, 2015).
- Schwarzenhofer, Renate M. "Dual Resident Companies in International Tax Law." Dalam *Source Versus Residence in International Tax Law*, ed. Hans-Jorgen Aigner dan Walter Loukota. Vienna: Linde Verlag, 2005.
- Vann, Richard. "Liable to Tax and Company Residence under Tax Treaties." Dalam *Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law: EC and International Tax Series 5*, ed. Guglielmo Maisto. Amsterdam: IBFD, 2009.
- Vogel, Klaus. *Klaus Vogel on Double Tax Convention, 3<sup>rd</sup> Edition*. London: Kluwer Law International, 1997.
- Wheeler, Joanna. "Persons Qualifying for Treaty Benefits." Dalam *United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries*, ed. Alexander Trepelkov, Harry Tonino dan Dominika Halka. New York: United Nations, 2013.
- Weeghel, Stef van. *The Improper Use of Tax Treaties*. Cambridge: Kluwer, 1998.

### Artikel:

- Dagan, Tsilly. "The Tax Treaties Myth." *N.Y.U.J.Intl'L & Pol* 939, (2000).
- de Graaf, Arnaud dan Frank Pötgens. "Worrying Interpretation of 'Liable to Tax' OECD Clarification Would Be Welcome." *Intertax* (2011).
- Dziurdz, Kasper, Daniel Fuentes Hernandez dan Erik Pinetz. "Case Studies on Partnerships and other Hybrid Entities." *Bulletin for International Taxation*, 2014.
- Easson, Alex. "Do We Still Need Tax Treaties?." *Bulletin for International Taxation*, 2000.
- Gouthière, Bruno. "Eligibility of Foreign Partnerships for Treaty Benefits, Decision of the Supreme Administrative Court of 13 October 1999." *European Taxation*, (2000).
- Hattingh, P. Johann. "The Role and Function of Article 1 of the OECD Model." *Bulletin for International Fiscal Documentation*, November 2003.
- Jimenez, Adolfo J. Martin, Francisco Alfredo Garcia Prats dan José M. Calderon Carrero. "Triangular Cases, Tax Treaties and EC Law: The Saint-Gobain Decision of the ECJ." *Bulletin for International Taxation*, Juni 2001.
- Jones, John F. Avery. "Weiser v. HMRC: Why Do We Need 'Liable to Tax' and 'Subject to

- Tax' Clauses?." *British Tax Review* (2013).
- \_\_\_\_\_. "Are Tax Treaties Necessary?." *Tax L. Rev.*, no. 1 (1999-2000).
- M. Clayson. "OECD Partnership Report: Reshaping Treaty Interpretation?." *British Tax Review*, no. 2 (2000).
- Popa, Oana. "Partnership Taxation – Is France a Missing Piece of the OECD Puzzle?." *European Taxation* (2012).
- Schaffner, Jean. "The OECD Report on the Application of Tax Treaties to Partnerships." *Bulletin for International Taxation*, 2000.
- Tarika, Robert. "France – Recent Court Decision on Partnership Issue." *International Tax Review* 11 (2000)
- Ward, David A. "Abuse of Tax Treaties." *Intertax* (1995).
- Weeghel, Stef van. "Abuse of Tax Treaties." *European Taxation* (1996)

**Studi Kasus:**

- Abdul A. Meman Rexak In re*, AAR (India), 9 Mei 2005, Tax Treaty Case Law, IBFD.
- BNB 1993/227*, Hoge Raad (Belanda), 10 Maret 1993, *Tax Treaty Case Law*, IBFD: *BNB 1994/192*, Hoge Raad (Belanda), 23 Maret 1994, *Tax Treaty Case Law* IBFD.
- Commissioners of Inland Revenue v Commerzbank AG IRC v Banco do Brasil SA*, 1990, S.T.C., 285.
- Green Emirate Shipping*, ITAT (India), 30 November 2005, Tax Treaty Case Law, IBFD.
- RÅ 1996 ref 84 (6301-1994)*, RR (Swedia), 2 Oktober 1996, Tax Treaty Case Law, IBFD.
- Société Kingroup*, Conseil D'Etat (France), 4 April 1997, Tax Treaty Case Law.

**Internet:**

- OECD. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paris: OECD Publishing, 2015. Internet. Dapat diakses melalui <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.



## Bentuk Usaha Tetap (BUT)

Darussalam dan Yusuf Wangko Ngantung

---

### A. Pendahuluan

Lebih dari 100 tahun konsep *Permanent Establishment* (PE) atau Bentuk Usaha Tetap (BUT) diakui keberadaannya dalam hukum pajak internasional. Konsep BUT ini pertama kali digunakan pada P3B Austria/Hungaria dan Prusia pada tahun 1899 (*Betriebsstätten*).<sup>1</sup>

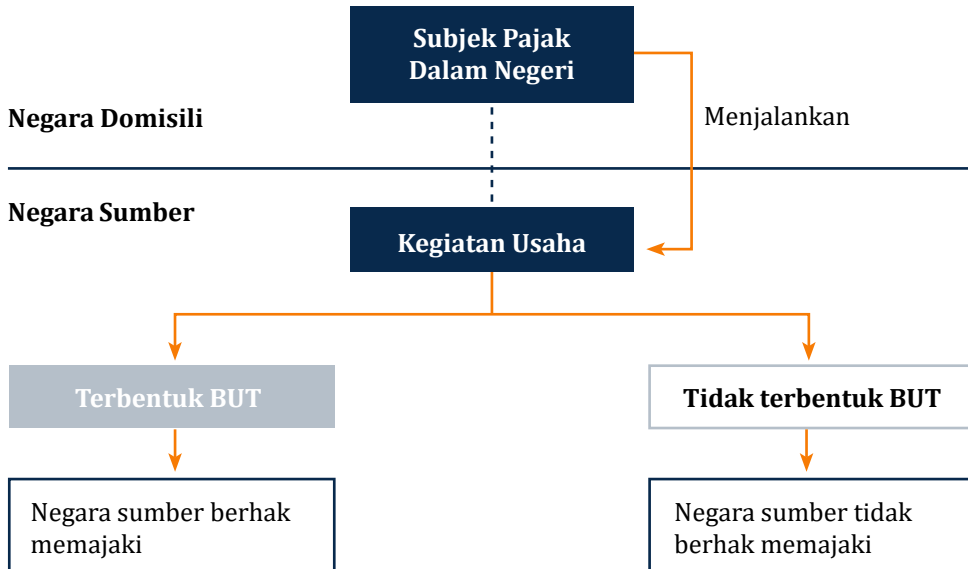
Konsep BUT memiliki peran yang penting terkait pemajakan atas laba usaha yang diperoleh suatu perusahaan yang menjalankan kegiatan usahanya secara lintas batas. Laba usaha hanya dapat dipajaki di negara domisili perusahaan tersebut, kecuali perusahaan tersebut mempunyai **hubungan yang erat** dengan negara tempat laba usaha tersebut diperoleh.

Hubungan yang dimaksud terbentuk saat perusahaan tersebut menjalankan kegiatan usahanya di negara sumber penghasilan melalui suatu BUT. Artinya, negara sumber penghasilan tidak dapat memajaki laba usaha yang diperoleh subjek pajak luar negeri, tanpa adanya BUT di negara sumber penghasilan. Untuk penjelasannya, lihat Gambar 6.1 di halaman berikut.

Pada bab ini akan diuraikan secara rinci mengenai konsep BUT. Selain itu, juga akan dibahas secara mendalam mengenai isu-isu seputar BUT. Sebagai catatan, pembahasan mengenai BUT ini sangat penting dilakukan. Hal ini dapat dilihat dengan dijadikannya BUT sebagai salah satu fokus perhatian dari proyek *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) yang dikeluarkan oleh OECD untuk memerangi praktik penyelundupan pajak.<sup>2</sup>

1. John F. Avery Jones, *et al.*, "The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States," *Bulletin for International Taxation*, Juni 2006, 234.
2. Shee Boon Law, "Base Erosion and Profit Shifting – An Action Plan for Developing Countries," *Bulletin for International Taxation* 68, no. 1 (2013): 1.

Gambar 6.1 Relevansi Konsep BUT atas Pemajakan Laba Usaha



## B. Bentuk-Bentuk BUT<sup>3</sup>

Bentuk-bentuk BUT, baik dalam OECD Model maupun UN Model sama-sama diatur dalam Pasal 5. Bentuk-bentuk BUT adalah sebagai berikut.

Tabel 6.1 Bentuk-Bentuk BUT

Menurut OECD Model	Menurut UN Model
1. Bentuk Dasar ( <i>Basic Rule PE</i> ) yang diatur dalam Pasal 5 ayat (1), ayat (2), dan ayat (3);	1. Bentuk Dasar ( <i>Basic Rule PE</i> ) yang diatur dalam Pasal 5 ayat (1), ayat (2), dan ayat (3);
2. Konstruksi ( <i>Construction PE</i> ) yang diatur dalam Pasal 5 ayat (3);	2. Konstruksi ( <i>Construction PE</i> ) yang diatur dalam Pasal 5 ayat (3) huruf a;
3. Keagenan ( <i>Agency PE</i> ) yang diatur dalam Pasal 5 ayat (5).	3. Pemberian Jasa ( <i>Service PE</i> ) yang diatur dalam Pasal 5 ayat (3) huruf b;
	4. Keagenan ( <i>Agency PE</i> ) yang diatur dalam Pasal 5 ayat (5);
	5. Asuransi ( <i>Insurance PE</i> ) yang diatur dalam Pasal 5 ayat (6).

3. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari buku Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), 89.

Pada Tabel 6.1 di halaman sebelumnya, dapat dilihat bahwa bentuk BUT berdasarkan ketentuan UN Model lebih luas daripada yang disebutkan dalam OECD Model. Hal ini tidak mengherankan, mengingat UN Model dikembangkan untuk kepentingan negara-negara pengimpor modal (*capital importing countries*). Dengan memperluas cakupan bentuk BUT, kesempatan negara-negara berkembang untuk mengenakan pajak atas penghasilan dari kegiatan usaha yang dijalankan oleh subjek pajak luar negeri yang berasal dari negara-negara maju (*capital exporting countries*) akan lebih besar lagi.

### C. Bentuk Dasar BUT<sup>4</sup>

Penjelasan mengenai pengertian BUT terdapat dalam Pasal 5 Ayat (1) OECD Model yang memiliki rumusan, yaitu sebagai berikut.

*“For the purpose of this Convention, the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.”*

Pasal 5 ayat (1) di atas menyatakan bahwa BUT adalah suatu tempat usaha tetap, yang melalui tempat usaha tetap tersebut kegiatan usaha dari suatu perusahaan dijalankan secara sebagian atau secara keseluruhan. Pada umumnya, kondisi-kondisi yang harus dipenuhi agar dapat terbentuk suatu BUT adalah sebagai berikut:<sup>5</sup>

- i. adanya tempat usaha (*place of business test*);
- ii. tempat usaha tersebut didirikan di suatu lokasi tertentu (*location test*);
- iii. subjek pajak harus mempunyai hak untuk memanfaatkan tempat usaha tersebut (*right use test*);
- iv. penggunaan tempat usaha tersebut harus bersifat permanen atau dalam waktu yang melebihi periode waktu tertentu (*permanent test*);
- v. kegiatan yang dilakukan melalui tempat usaha tersebut harus merupakan kegiatan usaha sebagaimana pengertian kegiatan usaha yang diatur dalam ketentuan domestik maupun P3B (*business activity test*); dan
- vi. apabila salah satu kondisi di atas tidak terpenuhi, BUT tidak akan terbentuk.<sup>6</sup>

#### C.1. *Place of Business Test*

Suatu ‘*place*’ atau ‘tempat’ untuk dapat dikategorikan sebagai BUT harus memenuhi *place of business test*. Definisi tentang *place of business test* tidak diberikan dalam pasal-pasal yang terdapat pada model P3B. Akan tetapi, dalam Paragraf 4 OECD *Commentary* atas Pasal 5, tempat usaha ini meliputi setiap tempat, fasilitas, atau instalasi yang dipergunakan untuk menjalankan kegiatan usaha, tanpa memperhatikan apakah dipergunakan semata-mata untuk tujuan tersebut. Tempat usaha tersebut, misalnya

4. *Ibid*, 90.

5. Ahmad Khan, *Cross Border Transactions and Tax Treaties Theory and Practice* (Singapore: Pretosin Info Tech Pte. Ltd, 2000), 78.

6. Arvid A Skaar, *Commentary on Article 5 of the OECD Model Treaty: The Concept of Permanent Establishment* (Amsterdam: IBFD, 2005), 1.



dapat berupa kantor, gudang, bengkel, pabrik, tempat usaha lainnya atau dapat juga mencakup mesin dan peralatan. Secara prinsip, hanya aktiva tetap berwujud yang dianggap sebagai BUT. Kepemilikan saham dan aktiva tetap tidak berwujud tidak dapat menimbulkan BUT.<sup>7</sup>

Ruangan tertentu dalam suatu bangunan dapat dikatakan sebagai tempat usaha sepanjang melalui ruangan tersebut perusahaan dapat menjalankan kegiatan usahanya. Dalam menentukan apakah suatu tempat usaha dapat dikatakan menjadi BUT, tidak dipermasalahkan bagaimana cara memperoleh tempat usaha yang terdiri dari gedung, fasilitas, atau instalasi tersebut. Apakah dibeli atau disewa.

Pasal 5 ayat (2) dari OECD Model memberikan contoh-contoh suatu tempat usaha yang dapat dikategorikan sebagai BUT atau yang disebut dengan '*positive list*'. Contoh-contoh tempat usaha yang dikategorikan sebagai BUT adalah sebagai berikut:

- i. tempat kedudukan manajemen;
- ii. cabang;
- iii. kantor;
- iv. pabrik;
- v. bengkel; dan
- vi. pertambangan, sumur minyak dan gas bumi, tempat penggalian, atau tempat pengambilan sumber alam.

Walaupun Pasal 5 ayat (2) di atas tidak memasukkan mesin dan peralatan dalam *positive list*, tetapi Paragraf 1 OECD *Commentary* atas Pasal 5 ayat (1) menyatakan bahwa mesin atau peralatan dapat dikategorikan sebagai tempat usaha (*place of business*). Meskipun demikian, perlu diperhatikan bahwa untuk dapat menjadi BUT, mesin-mesin atau peralatan tersebut tidak semata-mata digunakan untuk kegiatan usaha yang dilakukan secara rutin, tetapi juga tetap memperhatikan '*permanent test*' serta terpenuhinya '*at the disposal test*'. Dengan demikian, mesin penjual serta meja kerja yang berada di karavan, kemudian restoran yang berada di dalam kapal yang berlabuh secara permanen di suatu sungai, rig minyak, atau generator pada kereta api, semua itu memenuhi syarat sebagai tempat usaha karena sifatnya yang mungkin saja bersifat tetap. Artinya, keberadaan suatu properti harus nyata untuk dapat memenuhi terbentuknya tempat usaha yang dianggap sebagai BUT. Sebaliknya, keberadaan *software*, sekuritas, paten, *goodwill*, serta aset ekonomi tak berwujud lainnya, tentunya tidak dapat membentuk BUT.<sup>8</sup>

Sehubungan dengan tempat usaha ini, pada kasus *German Pipeline*, diketahui bahwa suatu subjek pajak dalam negeri Belanda memiliki pipa minyak bawah tanah yang berlokasi di Jerman, yang digunakan untuk transportasi produk *petroleum* kepada pelanggan. Walaupun pipa tersebut seluruhnya dioperasikan oleh teknisi yang berada di Belanda, keberadaan pipa minyak bawah tanah tersebut dianggap telah

7. Anne Van de Vijver (eds), *The New US-Belgium Double Tax Treaty: A Belgian and EU Perspective* (Larcier dan IBFD, 2009), 88.

8. Robert L. Williams, *Fundamentals of Permanent Establishments* (The Hague: Kluwer Law International, 2014), 17.

memenuhi tempat usaha tetap yang membentuk BUT.<sup>9</sup>

Lebih lanjut, sehubungan dengan tempat usaha ini juga terdapat isu terkait apakah peralatan atau mesin substansial yang terdapat di negara sumber penghasilan dapat dikategorikan sebagai BUT. Pada sebagian besar P3B yang dimiliki oleh Australia terdapat ketentuan mengenai hal ini. Berikut adalah rumusannya.<sup>10</sup>

*"Permanent establishment includes, by virtue of paragraph (b) of its definition in subsection 6(1) of the ITAA 1936: ... a place where the person has, is using or installing substantial equipment or substantial machinery;..."*

Ketentuan terkait instalasi peralatan atau mesin-mesin substansial yang dapat dikategorikan sebagai BUT tentunya memunculkan sejumlah pertanyaan. Misalnya, mengenai ukuran dari peralatan, jumlah (apabila beberapa bagian peralatan yang digunakan), nilai, dan pentingnya peralatan tersebut (apakah peralatan tersebut mempunyai peran penting dalam aktivitas usaha perusahaan dalam mendapatkan laba). Namun demikian, terkait peralatan substansial ini, sejumlah kalangan menilai bahwa yang paling penting adalah mengenai masalah ukuran dan nilai.<sup>11</sup>

Selanjutnya, otoritas pajak Australia (*Australian Tax Office* atau disingkat menjadi 'ATO') melalui ATO ID 2006/337, membuat regulasi bahwa dalam hal sistem komputer yang dimiliki oleh subjek pajak luar negeri digunakan oleh suatu perusahaan sekuritas di negara sumber penghasilan, keberadaan sistem komputer tersebut tidak dapat dikategorikan sebagai peralatan yang substansial sehingga tidak terdapat isu BUT di dalamnya. Kemudian, diatur juga bahwa suatu peralatan masuk dalam kategori substansial apabila terdiri dari sepuluh bagian perangkat keras dengan berat sebesar 164 kg dan memiliki nilai sebesar \$200,000. Termasuk juga di dalamnya adalah server atau *router* dan perangkat lunak yang digunakan untuk akses pasar serta algoritma perdagangan.<sup>12</sup>

### C.1.1. Tempat Usaha yang Tersedia untuk Digunakan (*At the Disposal*)

Persyaratan mengenai tempat usaha sebagaimana diuraikan dalam Pasal 5 ayat (1) OECD Model menyebutkan bahwa tempat usaha tersebut harus merupakan '*at the disposal*' dari suatu entitas usaha. Kondisi *at the disposal* ini tidak disebutkan dalam Pasal 5 ayat (1) secara tegas, tetapi merupakan salah satu kondisi yang penting untuk menentukan terbentuknya BUT atau tidak. Kondisi *at the disposal* ini dijelaskan dalam Paragraf 4.1 OECD *Commentary* atas Pasal 5 yang menyebutkan bahwa tidak terdapat keharusan adanya hak guna secara legal atas suatu tempat usaha (*place of business*). Jadi, tidak masalah bahwa suatu tempat usaha diperoleh melalui pembelian atau sewa dari pihak lain, yang terpenting adalah perusahaan mempunyai **akses tanpa batas** untuk melaksanakan kegiatan usaha di tempat tersebut. Dalam hal ini, Paragraf 4.1 OECD *Commentary* atas Pasal 5 memberikan 4 contoh untuk menjelaskan mengenai kondisi *at the disposal*.

9. *Ibid.*

10. "ATO Interpretative Decision (ID) 2006/337," Internet, dapat diakses melalui <http://law.ato.gov.au/atolaw/searches.htm>.

11. Robert L Williams, *Op.Cit.*, 17.

12. *Ibid.*

Contoh pertama, dijelaskan bahwa bangunan milik pelanggan (*customer*) yang secara teratur dikunjungi oleh seorang penjual (*salesman*) untuk mengambil pesanan (*order*) dan bertemu dengan direktur pembelian, bukan merupakan tempat usaha bagi si penjual karena akses yang dimiliki penjual dalam menggunakan bangunan tersebut terbatas.

Contoh kedua, dijelaskan bahwa karyawan dari suatu perusahaan induk melakukan pekerjaannya di kantor milik perusahaan anak (*subsidiary*) dari perusahaan tersebut untuk waktu yang lama. Pekerjaan yang dilakukan karyawan tersebut pada kantor *subsidiary* adalah untuk menjamin bahwa *subsidiary* itu patuh terhadap perjanjian yang telah disepakati antara perusahaan induk dengan *subsidiary*-nya. Untuk kasus ini, dapat dikatakan bahwa aktivitas yang dilakukan karyawan tersebut di kantor *subsidiary* telah membentuk tempat usaha bagi perusahaan induk tempat karyawan tersebut bekerja. Hal ini dikarenakan karyawan tersebut menjalankan kegiatan usaha dari perusahaan induk pada kantor *subsidiary* serta memiliki akses tanpa batas untuk berada atau melakukan aktivitas di kantor milik *subsidiary*.

Contoh ketiga, dijelaskan bahwa pelabuhan pada gudang pelanggan (*customer*) yang digunakan oleh perusahaan transportasi darat sebagai tempat pengiriman barang yang dibeli oleh *customer*, bukan merupakan tempat usaha bagi perusahaan transportasi tersebut. Hal ini dikarenakan keberadaan perusahaan transportasi darat pada pelabuhan pengiriman tersebut terbatas. Dengan demikian, pelabuhan tersebut tidak dapat dianggap *at the disposal* bagi perusahaan transportasi darat tersebut. Contoh ketiga ini menjadi isu karena menunjukkan adanya ketidakkonsistenan penentuan *at the disposal* atas suatu tempat usaha. Beberapa ahli berpendapat bahwa pelabuhan tersebut merupakan tempat usaha dari perusahaan transportasi karena perusahaan tersebut mempunyai akses yang tidak terbatas pada pelabuhan. Selain itu, tanpa adanya pelabuhan tersebut, perusahaan transportasi tidak akan dapat menjalankan kegiatan usahanya.

Contoh keempat, dijelaskan bahwa seorang tukang cat selama dua tahun menghabiskan 3 (tiga) hari dalam seminggu untuk mengecat sebuah gedung besar milik klien utamanya. Dalam kasus ini, keberadaan tukang cat pada gedung besar tersebut dianggap telah menciptakan tempat usaha bagi tukang cat.

Apabila dilihat secara rinci, contoh ketiga dan keempat tidak memiliki perbedaan secara fakta. Namun, kesimpulan ada atau tidaknya BUT dalam kedua contoh tersebut sebagaimana dijelaskan dalam OECD *Commentary* memberikan hasil yang berbeda. Hal ini jelas menimbulkan adanya ketidakjelasan mengenai konsep *at the disposal*. Ketidakjelasan dari konsep *at the disposal* ini juga tercermin dari perbedaan putusan pengadilan pajak di beberapa negara.

Pada dasarnya, suatu tempat yang tersedia di negara sumber penghasilan tidak selalu membentuk BUT ketika subjek pajak luar negeri yang memiliki tempat tersebut tidak berada di negara sumber atau tidak melakukan kegiatan usaha pada tempat tersebut. Namun, dalam hal entitas usaha yang bersifat *transparent* seperti halnya *partnership* menggunakan suatu tempat di negara sumber penghasilan, atas penggunaan tempat tersebut dapat menimbulkan BUT. Di beberapa negara tertentu, otoritas pajak akan menganggap tempat yang digunakan oleh entitas yang *transparent* seperti halnya *partnership* sebagai *at the disposal* bagi seluruh *partner*-nya, walaupun mereka tidak berada di tempat tersebut.

Kasus ini pernah terjadi di Amerika Serikat, yaitu sebagaimana telah diputus dalam kasus *Robert Unger* (1991), *Donroy* (1962), dan *W.C. Johnston* (1955). Dalam kasus tersebut, suatu *partnership* yang memiliki kantor di Amerika Serikat dianggap memiliki BUT. Alasannya, karena setiap *partner* dianggap memiliki kepentingan atas aset dan juga laba yang diperoleh dari *partnership* yang dibentuk. Termasuk kantor tempat *partnership* tersebut melakukan kegiatan usahanya. Dengan demikian, BUT dari *partnership* tersebut adalah kantor dari setiap *partner-partner* tersebut berada. Kasus serupa juga telah diputus oleh pengadilan pajak Belanda, Kanada, Luksemburg, Jerman, Denmark, dan Norwegia.<sup>13</sup>

Perlakuan tersebut berbeda dengan negara-negara seperti Korea, Spanyol, dan Rusia. Di Spanyol, *partner-partner* (yang merupakan subjek pajak luar negeri) dari suatu *partnership* dipajaki atas penghasilan yang diperoleh di Spanyol melalui *partnership*. Pemajakan tersebut mengikuti ketentuan umum yang berlaku bagi subjek pajak luar negeri yang melakukan usaha di Spanyol tanpa melalui suatu BUT. Di Rusia, putusan pengadilan pajak menyimpulkan bahwa perjanjian *partnership* atau perjanjian lainnya untuk melakukan kegiatan usaha bersama di Rusia, tidak serta merta dapat menimbulkan BUT.

Ketersediaan tempat di negara sumber penghasilan dapat menjadi parameter dalam mengidentifikasi adanya BUT ketika subjek pajak luar negeri terkoneksi dengan lokasi (terlepas dari ada atau tidaknya hak yang diberikan secara hukum atas lokasi dimaksud). Dalam praktiknya, kegiatan usaha yang dilakukan di lokasi tersebut dapat dilakukan oleh pihak lain. Hal ini dapat dilihat, misalnya dalam sistem *outsourcing* atau *subcontracting*, yang memiliki kondisi tidak adanya kehadiran fisik dari subjek pajak luar negeri karena kegiatan usaha dilakukan melalui pihak lain.

Dalam kasus *Seagate* (2010), Pengadilan Pajak India memutuskan bahwa kegiatan *outsourcing* yang mengatasnamakan subjek pajak luar negeri di suatu tempat tertentu di India, dapat dikategorikan bahwa subjek pajak luar negeri tersebut menjalankan kegiatan melalui suatu tempat usaha. Dalam kasus ini, tempat usaha ditentukan atas kegiatan *outsourcing* yang dilakukan. Otoritas pajak India berkesimpulan bahwa atas kegiatan yang dilakukan oleh karyawan *outsourcing* dapat membentuk suatu tempat usaha di India.<sup>14</sup>

Selain itu, kasus mengenai jasa *outsourcing* juga telah diputus oleh pengadilan Jerman pada tahun 1996. Dalam kasus ini, perusahaan Swiss memiliki tempat produksi di Jerman. Dalam menjalankan kegiatan usahanya, perusahaan Swiss mengikat kontrak penyediaan jasa tenaga kerja dengan salah satu perusahaan Jerman. Dalam fakta transaksi kedua perusahaan tersebut, diketahui bahwa karyawan dari perusahaan Jerman mengikuti instruksi yang diberikan oleh perusahaan Swiss. Atas kasus ini, pengadilan Jerman telah memutuskan bahwa perusahaan Swiss telah membentuk BUT di Jerman walaupun karyawan yang bekerja merupakan *outsourcing* dari perusahaan Jerman karena secara faktual mereka bekerja sesuai dengan instruksi yang diberikan oleh perusahaan Swiss.

13. Oana Popa, "At the Disposal of - The Way Towards a Broader Concept," dalam *Taxation of Business Profits in the 21<sup>st</sup> Century Selected Issues under Tax Treaties*, ed. Carlos Gutierrez dan Andreas Perdelwitz (Amsterdam: IBFD, 2013), 10.

14. *Ibid*, 11.

Selanjutnya, pada tahun 1992 terjadi juga kasus yang memiliki fakta serupa dengan kasus di atas. Namun, perbedaannya adalah perusahaan Swiss tidak memberikan instruksi kepada karyawan perusahaan Jerman dan tempat usaha yang dimiliki oleh perusahaan Swiss disewa oleh perusahaan manufaktur Jerman. Atas kasus ini diputus oleh pengadilan bahwa tidak terdapat BUT bagi perusahaan Swiss di Jerman.<sup>15</sup>

Dalam kasus *Maquiladora* di Meksiko, subjek pajak luar negeri dianggap membentuk BUT di negara sumber penghasilan melalui kepemilikan mesin dan peralatan yang digunakan untuk kegiatan perakitan, perubahan, perbaikan atau proses industri dari bahan baku yang diimpor ke *Maquiladora*.<sup>16</sup>

Dalam kasus di India, *Ericsson Radio Systems AB, Motorola Inc., dan Nokia Networks OY (2005)* juga menganalisis tentang 'at the disposal' dalam menentukan apakah subjek pajak luar negeri yang melakukan kegiatan usaha di India melalui perusahaan anak di India dapat membentuk BUT. Isu ini sebagai konsekuensi dari penggunaan kantor yang dimiliki oleh perusahaan anak di India tersebut oleh subjek pajak luar negeri. Dalam kasus *Ericsson (2005)*, majelis hakim pengadilan pajak menyebutkan:

*"there was nothing to indicate that whenever any employee of the assessee [foreign company] visited India, he could straightaway walk into the office of ECI [Indian subsidiary] and occupy a space or a table. Merely because ECI allowed the visiting employees to use certain facilities occasionally, it could not be said that the assessee had at its disposal, as matter of right, certain space which could be characterized as a fixed place of business in terms of article 5.1 of the DTAA."*

Lebih lanjut, dalam kasus *Motorola (2005)*, pengadilan memutuskan bahwa karyawan dengan status subjek pajak luar negeri yang bekerja di tempat perusahaan anak yang berdomisili di India, baik atas nama subjek pajak luar negeri maupun perusahaan anak maka karyawan tersebut dapat dianggap membentuk suatu BUT dengan penjelasan, yaitu sebagai berikut.

*"[...] had some sort of a right to enter the office of MINL [the Indian subsidiary] and the business customers of the assessee [the non-resident company] in India could also look upon the office of MINL as a projection in India of 'M' [the non-resident company] [...] and thus, there was a fixed place permanent establishment of the assessee in India within the meaning of article 5.1 of the DTAA between India and US."*

Sementara itu, dalam kasus *Nokia (2005)*, hakim berkesimpulan, yaitu sebagai berikut.

*"the facts showed a close connection between the assessee [the non-resident company] and NTPL [the Indian subsidiary] and since a common person was involved with both the companies, the distinction between them got blurred and though they were separate corporate entities, for all practical purposes, one got identified with the other. [...] NTPL constituted a permanent establishment of the assessee in India because the assessee virtually projected itself in India through NTPL and the manager who acted for both."*

15. *Ibid*, 12.

16. *Ibid*.

Pada putusan *Motorola*, pengadilan India berkesimpulan bahwa untuk dapat membentuk BUT harus memenuhi persyaratan terdapatnya pengendalian atas suatu tempat usaha. Dalam kasus *Motorola* maupun *Nokia*, pegawai juga merupakan faktor yang menentukan ada atau tidaknya BUT di negara sumber penghasilan. Ketika karyawan juga bekerja pada perusahaan anak India, terdapat derajat pengendalian yang lebih tinggi atas tempat dari perusahaan anak tersebut sehingga dapat membentuk BUT.

### C.2. *Location Test*<sup>17</sup>

Berdasarkan pendekatan '*location test*', tempat usaha harus didirikan di suatu tempat atau lokasi tertentu di wilayah negara sumber, yaitu berada di suatu **titik geografi** tertentu. Dengan demikian, makna kata *place* apabila dikaitkan dengan kata *fixed* yang membentuk suku kata '*fixed place*' atau 'tempat tetap', mencerminkan suatu persyaratan bahwa *place* atau tempat tersebut mempunyai hubungan erat antara lokasi *place* tersebut didirikan dengan hak pemajakan dari **suatu negara**.<sup>18</sup>

Hal ini didukung oleh Vogel, yang menyatakan bahwa adanya hubungan antara tempat usaha dan titik geografis tertentu. Vogel juga menyatakan bahwa fasilitas (tempat usaha yang memenuhi syarat sebagai tempat usaha tetap) tidak perlu menjadi bagian yang tidak terpisahkan dari sebidang tanah tempat tersebut berdiri.

Selain itu, *location test* merupakan ukuran yang sering digunakan untuk menentukan apakah kegiatan usaha dilakukan pada yurisdiksi tertentu secara koheren. Untuk itu, pengujian atas lokasi ini juga dapat ditentukan dengan menentukan hubungan antara tempat usaha dengan tanah atau dasar laut dalam yurisdiksi P3B.<sup>19</sup>

Berdasarkan penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa pengoperasian alat transportasi berupa bus atau truk dari suatu negara ke negara lain tidak dapat dianggap sebagai BUT. Akan tetapi, suatu kantor yang dipergunakan untuk penjualan tiket, pengadministrasian, atau pengawasan terhadap bus atau truk tersebut dapat saja dikategorikan sebagai BUT. Terkait dengan lalu lintas internasional dalam penerbangan dan perkapalan, prinsip BUT tidak diterapkan.

### C.3. *The Right Use Test*<sup>20</sup>

Seperti telah diuraikan di atas bahwa suatu tempat usaha tidak dipermasalahan apakah tempat usaha tersebut diperoleh melalui pembelian atau disewa dari pihak lain. Hal terpenting di sini adalah perusahaan tersebut harus mempunyai hak untuk dapat memanfaatkan tempat usaha tersebut untuk menjalankan kegiatan usahanya.

17. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari buku Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 92.

18. Ekkehart, Nathalie Urban, dan Stefan Schmid, *Permanent Establishment: A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective* (Kluwer Law International, 2010), 34.

19. Alfredo Serna Ceballos, "The Permanent Establishment Definition," dalam *Permanent Establishments in International and EU Tax Law*, ed. Florian Brugger dan Patrick Plansky (Vienna: Linde Verlag Wien, 2011), 65.

20. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari buku Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 92.

#### C.4. *Permanent Test*<sup>21</sup>

Terkait dengan tempat usaha, istilah 'permanen' dapat diartikan dengan pengertian-pengertian sebagai berikut ini:

- i. tempat usaha dipergunakan untuk menjalankan kegiatan yang sifatnya teratur dan bukan untuk kegiatan usaha yang sifatnya situasional (*temporary*);
- ii. istilah permanen tidak harus diartikan sebagai kegiatan yang berlangsung terus menerus tanpa pernah berhenti (*perpetual*), tetapi harus diartikan sebagai kegiatan yang dimaksudkan untuk berlangsung secara terus menerus tanpa pernah diketahui kapan akan berhenti (*indefinetely continuing*);
- iii. dikaitkan dengan periode waktu dipergunakannya tempat usaha, istilah permanen dapat diartikan sebagai penggunaan tempat usaha dalam waktu yang lama. Jadi, tidak sekedar dipergunakan dalam jangka pendek.

Untuk menguji apakah suatu tempat usaha dipergunakan sebagai tempat yang permanen dan bersifat tetap (*fixed*), biasanya dilakukan dengan pendekatan '*duration test*' dengan cara melakukan penghitungan berapa lama keberadaan tempat usaha tersebut. Keberadaan tempat usaha sebagai BUT mulai dihitung pada saat tempat usaha tersebut dipersiapkan untuk menjalankan kegiatan usaha. Kegiatan persiapan (*prepatory*) atau penunjang (*auxiliary*) untuk pendirian tempat usaha dapat diperhitungkan sebagai keberadaan BUT, sepanjang kegiatan persiapan atau penunjang tersebut berhubungan dengan kegiatan usaha yang akan dijalankan melalui tempat usaha tersebut. Penghentian sementara kegiatan usaha seperti karena cuaca tetap diperhitungkan sebagai keberadaan BUT. Suatu BUT dinyatakan tidak ada apabila tempat usaha tersebut (i) tidak dipergunakan lagi atau (ii) kegiatan usaha yang dijalankan tidak dilanjutkan lagi.

Berikut ini adalah beberapa contoh kasus yang pernah terjadi dalam melakukan pengujian tersebut di atas.<sup>22</sup>

- i. Sebuah gudang yang telah disewa selama 13 tahun untuk penyimpanan barang dianggap sebagai BUT. Ini terdapat dalam kasus yang diputus oleh Pengadilan Pajak di Boeswana (*Transvaal Associated Hide & Skin Merchants (Pty) Ltd (1967)*).
- ii. Sebuah *stand* pada pameran perdagangan yang dilakukan secara teratur setiap tiga minggu dalam setahun dengan keadaan perusahaan tersebut memperoleh kontrak yang nilainya sangat signifikan juga dianggap telah memenuhi syarat sebagai BUT. Hal ini terdapat dalam putusan Pengadilan Pajak Kanada (*Joseph Fowler v. M.N.R. (1990)*).
- iii. Dalam putusan yang dikeluarkan oleh pengadilan di Antwerpen menyebutkan bahwa restoran yang didirikan pada saat pertunjukkan bunga di Belanda, yang berlangsung hanya satu periode saja dalam tujuh bulan, dianggap telah memiliki BUT.
- iv. Di Pakistan, sebuah kantor, bengkel, dan gudang untuk perbaikan pesawat terbang, yang disewakan oleh perusahaan dianggap telah memiliki BUT.

21. *Ibid*, 92-93.

22. Philip Baker, *Double Taxation Conventions* (London: Sweet & Maxwell, 2012), 5-2/3.

- v. Kepemilikan alamat surat di suatu negara (tanpa adanya kantor, saluran telepon, atau akun bank) dianggap tidak memiliki BUT. Hal ini diputus oleh Pengadilan Kanada atas kasus *Consolidated Premium Iron Ores Ltd* (1959).
- vi. Penyediaan tenaga kerja tidak menimbulkan BUT bagi perusahaan penyedia tenaga kerja, seperti yang dinyatakan oleh *Authority for Advance Rulings* di India pada kasus *Tekniskil (Sendirian) Bhd. v Commissioner of Income Tax* (1996).
- vii. Rig pengeboran yang berlabuh dan berpindah dari satu *site* ke *site* lain setiap beberapa bulan, dianggap tidak membentuk BUT menurut *Lower Tax Court of Hague*.
- viii. Dalam putusannya, *Income Tax Appellate Tribunal* di India dalam kasus *Deputy Commissioner of Income Tax v Subsea Offshore Ltd* (1998) menyatakan bahwa kapal yang berpindah-pindah tempat yang digunakan untuk memperbaiki jaringan pipa kapal selam, keberadaannya tidak menimbulkan BUT.

Lebih lanjut, dalam Diskusi Revisi Draft OECD 2012, para komentator dan praktisi memasukkan '*minimum 6-month*' sebagai suatu *bright line test*.<sup>23</sup> Berikut adalah rumusan mengenai *bright line test* dalam Diskusi Revisi Draft OECD 2012 tersebut.

*"Since the place of business must be fixed, it also follows that a permanent establishment can be deemed to exist only if the place of business has a certain degree of permanency, i.e. if it is not of a purely temporary nature... Whilst the practices followed by member countries have not been consistent in so far as time requirements are concerned, **experience has shown that permanent establishments normally have not been considered to exist in situations where a business that as maintained for less than six months** (conversely, practice shows that there were many cases where a permanent establishment has been considered to exist where the place of business was maintained for a period longer than six months)."*

(dengan penambahan penekanan)

Pada beberapa kasus, khususnya di Jerman, durasi minimum selama enam bulan merupakan persyaratan yang digunakan untuk menentukan tempat usaha sebagai suatu BUT. Dalam kasus *Swiss Consultant*, Pengadilan Administrasi Tinggi Austria memutus sengketa dari konsultan yang berasal dari Swiss, yang memberikan jasa terhadap kliennya yang berada di Austria selama sembilan bulan. Dalam putusannya, ruang kerja yang disediakan oleh klien tersebut dianggap telah memenuhi tempat usaha tetap dalam menentukan ada atau tidak adanya BUT.<sup>24</sup>

### C.1.5. *Business Test*<sup>25</sup>

Suatu tempat dikatakan menjalankan kegiatan '*business*' apabila kegiatan yang dilakukan melalui tempat tersebut sesuai dengan pengertian *business* yang dimaksudkan oleh ketentuan domestik maupun P3B yang disepakati. OECD Model,

23. *OECD 2012 Revised Discussion Draft*, Paragraf 6.

24. Robert L. Williams, *Op.Cit.*, 25.

25. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari buku Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 93-94.



dalam Pasal 3 ayat (1) huruf h menjelaskan tentang istilah *business* sebagai berikut ini:

*"the term "business" includes the performance of professional services and of other activities of an independent character."*

Jadi, pengertian *business* atau kegiatan usaha berdasarkan OECD Model adalah meliputi kegiatan dari pemberian jasa yang bersifat profesional dan kegiatan usaha lainnya yang mempunyai karakter yang sama.

#### **D. Tempat Usaha yang Dikecualikan sebagai BUT<sup>26</sup>**

Secara historis, dapat dikatakan bahwa sebagian besar ketentuan P3B yang sudah ada yang menentukan kapan negara sumber dapat memajaki laba usaha tidak didasarkan pada prinsip ekonomi, melainkan dari proses negosiasi yang berlangsung dari tahun 1920-an (melalui kamar dagang internasional dan LBB).<sup>27</sup>

Walaupun terdapat tempat usaha tetap sebagaimana dirumuskan dalam Pasal 5 ayat (1), suatu tempat usaha tetap tidak dapat dikatakan sebagai BUT sepanjang kegiatan yang dilakukan terbatas pada kegiatan-kegiatan yang dirumuskan dalam Pasal 5 ayat (4).

Pasal 5 ayat (4) OECD Model 2014 merumuskan tempat usaha tetap yang tidak memenuhi persyaratan sebagai BUT. Berikut adalah rumusan dari pasal tersebut.

*"Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term 'permanent establishment' shall be deemed **not to include**:*

- a. the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;*
- b. the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;*
- c. the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;*
- d. the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;*
- e. the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;*
- f. the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character."*

(dengan penambahan penekanan)

Maksud dari Pasal 5 ayat (4) di atas adalah suatu tempat usaha tidak dianggap sebagai BUT apabila memenuhi kondisi-kondisi sebagai berikut:

26. *Ibid*, 94-95.

27. OECD. "Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce," *OECD 2014 Report*, Paragraf 48.

- i. penggunaan fasilitas-fasilitas yang semata-mata ditujukan untuk menyimpan atau memamerkan atau menyerahkan barang atau barang dagangan milik subjek pajak luar negeri yang terdapat di negara domisili (selanjutnya disebut perusahaan);
- ii. pengurusan suatu barang atau barang dagangan milik perusahaan yang semata-mata ditujukan untuk disimpan, dipamerkan, atau diserahkan;
- iii. pengurusan suatu barang atau barang dagangan milik perusahaan yang semata-mata ditujukan untuk diproses lebih lanjut oleh perusahaan lain;
- iv. pengurusan suatu tempat usaha tetap yang semata-mata ditujukan untuk melakukan pembelian barang atau barang dagangan atau mengumpulkan informasi untuk keperluan perusahaan;
- v. pengurusan suatu tempat usaha tetap yang semata-mata ditujukan untuk melakukan kegiatan yang bersifat persiapan atau bersifat penunjang;
- vi. pengurusan suatu tempat usaha tetap yang semata-mata ditujukan untuk melakukan gabungan kegiatan seperti yang disebutkan di atas sepanjang kegiatan-kegiatan tersebut bersifat persiapan atau bersifat penunjang.

Agak berbeda dengan OECD Model, Pasal 5 ayat (4) UN Model memberikan pembatasan suatu tempat usaha tidak dapat dianggap sebagai BUT jika memenuhi persyaratan, yaitu sebagai berikut.

*"Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed **not to include**:*

- a. the use of facilities solely for the purpose of **storage** or **display** of goods or merchandise belonging to the enterprise;*
- b. the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage or display;*
- c. the maintenance of stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;*
- d. the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;*
- e. the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;*
- f. the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character."*

Perbedaan mendasar antara Pasal 5 ayat (4) dalam OECD Model dan UN Model terletak pada huruf a dan huruf b seperti dijelaskan dalam Tabel 6.2 di halaman berikut.

Tabel 6.2 Perbedaan Pasal 5 ayat (4) antara OECD Model dan UN Model

Pasal 5 ayat (4) huruf a OECD Model	Pasal 5 ayat (4) huruf a UN Model
<i>the use of facilities solely for the purpose of <b>storage, display or delivery</b> of goods or merchandise belonging to the enterprise</i>	<i>the use of facilities solely for the purpose of <b>storage or display</b> of goods or merchandise belonging to the enterprise</i>
Pasal 5 ayat (4) huruf b OECD Model	Pasal 5 ayat (4) huruf b UN Model
<i>the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of <b>storage, display or delivery</b></i>	<i>the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of <b>storage or display</b></i>

Sumber: Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), 96.

Dalam Tabel 6.2. di atas dapat dilihat bahwa berdasarkan UN Model:

- i. penggunaan fasilitas yang ditujukan untuk melakukan **penyerahan** barang atau barang dagangan;
- ii. pengurusan persediaan barang atau barang dagangan kepunyaan perusahaan yang ditujukan untuk **diserahkan**;

tetap **dapat** dikategorikan sebagai BUT. Akan tetapi sebaliknya, berdasarkan OECD Model **tidak dapat** diklasifikasikan sebagai BUT.

### E. BUT Konstruksi<sup>28</sup>

Pengertian 'konstruksi' dalam BUT Konstruksi meliputi proyek konstruksi atau proyek instalasi. Untuk proyek konstruksi mencakup hal-hal sebagai berikut ini:

- i. konstruksi bangunan;
- ii. konstruksi jalan, jembatan, atau pengairan;
- iii. renovasi gedung, jalan, jembatan, atau pengairan; dan
- iv. pemasangan pipa, kegiatan penggalian, dan kegiatan pengerukan.

Untuk proyek instalasi mencakup hal-hal sebagai berikut:

- i. kegiatan instalasi yang terkait dengan proyek konstruksi; dan
- ii. kegiatan pemasangan peralatan baru, seperti mesin, baik di dalam gedung maupun di luar gedung.

28. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari buku Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 96-99.

Dalam Paragraf 17 OECD *Commentary* atas Pasal 5 ayat (3), disebutkan bahwa kegiatan instalasi peralatan berat juga masuk dalam ruang lingkup kegiatan konstruksi. Berikut ini adalah bunyi *Commentary* tersebut.

*"... the term "installation project" is not restricted to an installation related to a construction project; it also includes the installation of new equipment, such as a complex machine, in an existing building or outdoors."*

Terkait dengan bentuk BUT Konstruksi, berikut adalah rumusan Pasal 5 ayat (3) huruf a UN Model.

*"A building site, a construction, assembly or installation project or supervisory activities in connection therewith, but only if such site, project or activities last more than six months."*

Sementara itu, rumusan Pasal 5 ayat (3) OECD Model, yaitu sebagai berikut.

*"A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months."*

Apabila kita bandingkan antara OECD Model dan UN Model terkait ketentuan BUT Konstruksi, tampak bahwa perbedaan yang mendasar adalah:

- i. kegiatan supervisi atau pengawasan atas proyek konstruksi atau instalasi menurut OECD Model tidak diklasifikasikan sebagai BUT, sedangkan dalam UN Model, kegiatan supervisi atau pengawasan proyek konstruksi atau instalasi dapat membentuk BUT konstruksi;
- ii. periode waktu (*'time test'*) untuk dapat membentuk BUT Konstruksi antara OECD Model dan UN Model juga berbeda. Pembentukan BUT Konstruksi berdasarkan OECD Model, yaitu selama lebih dari 12 (dua belas) bulan. Sementara itu, *time test* untuk membentuk BUT Konstruksi dalam UN Model adalah sebesar 6 (enam) bulan. Jadi, *time test* dalam UN Model lebih pendek daripada *time test* yang dipersyaratkan oleh OECD Model. Ini tentu memberikan kesempatan yang lebih besar bagi negara-negara yang menggunakan UN Model untuk mengenakan pajak atas penghasilan yang bersumber di negaranya.

Terkait dengan pembentukan BUT Konstruksi, hal-hal sebagai berikut harus diperhatikan:

- i. untuk membentuk BUT, kegiatan proyek konstruksi atau instalasi tersebut harus berlangsung melebihi *time test* yang disepakati dalam P3B. Jika proyek konstruksi atau instalasi tersebut tidak memenuhi *time test* yang ditentukan, tidak akan terbentuk BUT;
- ii. suatu proyek konstruksi atau instalasi dimulai pada saat kontraktor memulai pekerjaannya, termasuk kegiatan persiapan di negara proyek konstruksi tersebut akan didirikan. Pengertian kegiatan persiapan, misalnya pendirian suatu kantor yang berfungsi untuk tempat kegiatan perencanaan atas proyek yang akan dikerjakan;
- iii. untuk penghitungan *time test*, suatu proyek konstruksi atau instalasi tetap

akan dianggap berlangsung walaupun proyek tersebut untuk sementara waktu dihentikan karena alasan sebagai berikut ini:

- a. *seasonal interruption*, yaitu penghentian pekerjaan karena alasan musim, misalnya karena cuaca buruk; atau
- b. *temporary interruption*, yaitu penghentian pekerjaan karena alasan, misalnya kekurangan bahan atau permasalahan tenaga kerja.

Apabila dalam menjalankan kegiatan proyek konstruksi atau instalasi, pihak kontraktor utama menyerahkan sebagian pekerjaan kepada beberapa sub-kontraktor maka periode waktu yang dipakai oleh sub-kontraktor dalam mengerjakan bagiannya di tempat proyek tersebut akan diperhitungkan dalam penentuan *time test* dari pihak kontraktor utama. Sub-kontraktor sendiri dapat membentuk BUT Konstruksi secara tersendiri (terlepas dari kontraktor utama) jika dalam mengerjakan proyek yang menjadi bagiannya ternyata melebihi *time test* yang disyaratkan dalam P3B. Berikut adalah contoh penghitungan *time test* dari proyek konstruksi yang dilakukan oleh subkontraktor.

**Gambar 6.2 Proyek Konstruksi yang Dilakukan oleh Sub-kontraktor**



Berikut adalah penjelasan dari Gambar 6.2 di atas.

- i. R Corp (subjek pajak dalam negeri Negara D) mengadakan kontrak pembangunan hotel dengan Hotel S (subjek pajak dalam negeri Negara S) dengan jangka waktu pengerjaan proyek tersebut adalah 26 bulan.
- ii. Dalam melaksanakan pengerjaan proyek pembangunan hotel tersebut, R Corp menyerahkan sebagian pengerjaannya kepada T Corp (subjek pajak dalam negeri Negara Ketiga). Berdasarkan kontrak antara keduanya disetujui bahwa R Corp akan mengerjakan proyek tersebut selama 6 bulan, sedangkan T Corp akan melanjutkannya selama 20 bulan.
- iii. Berdasarkan penjelasan di atas, untuk menguji periode waktu proyek konstruksi yang dijalankan oleh R Corp dalam menentukan apakah pengerjaan proyek yang dilakukan oleh R Corp menimbulkan BUT R Corp di Negara S, dilakukan perhitungan sebagai berikut:

<i>Time test</i> R Corp	= 6 bulan + 20 bulan (periode waktu yang digunakan oleh subkontraktor)
	= 26 bulan (>12 bulan)

Diasumsikan bahwa P3B Negara D dan Negara S identik dengan OECD Model yang mengatur *time test* BUT Konstruksi adalah 12 bulan. Berdasarkan pengujian periode waktu di atas, dapat dilihat bahwa pengerjaan proyek konstruksi yang dilakukan oleh R Corp telah berlangsung lebih dari 12 bulan (melewati *time test*). Dengan demikian, pengerjaan proyek tersebut menimbulkan adanya BUT R Corp di Negara S.

- iv. Selain terdapat BUT R Corp di Negara S, proyek konstruksi yang dilaksanakan oleh T Corp sebagai sub-kontraktor juga telah menimbulkan BUT bagi T Corp di Negara S karena proyek tersebut berlangsung lebih dari 12 bulan (melewati *time test*). Hal ini atas dasar asumsi P3B Negara S dan Negara Ketiga identik dengan OECD Model.

Perlu diketahui bahwa perhitungan *time test* untuk menentukan adanya BUT Konstruksi harus diterapkan terhadap masing-masing proyek konstruksi atau instalasi. Jadi, jika suatu kontraktor mengerjakan suatu proyek tertentu, misalkan proyek A, kemudian mengerjakan proyek lainnya, misalkan proyek B, periode waktu untuk menyelesaikan proyek A tidak diperhitungkan dalam menghitung *time test* untuk proyek B. Penghitungan *time test* secara terpisah antara proyek A dan proyek B seperti ini dilakukan sepanjang tidak ada kaitan antara proyek A dan proyek B.

Dalam kasus proyek konstruksi yang dilakukan secara berkesinambungan dan berpindah-pindah lokasi yang disebabkan dari sifat dari proyek itu sendiri (*moving projects*), misalnya proyek konstruksi jalan, setiap proyek konstruksi tersebut dianggap sebagai satu kesatuan. Dengan demikian, apabila satu proyek konstruksi pada suatu lokasi tidak mencapai jangka waktu 12 bulan, bukan berarti proyek tersebut tidak menimbulkan BUT konstruksi. Penghitungan 12 bulan ini harus dilakukan secara keseluruhan atas setiap proyek yang berbeda-beda lokasi tersebut.

Suatu proyek konstruksi dianggap telah selesai jika proyek tersebut benar-benar telah diselesaikan, yaitu pada saat, misalnya pekerja terakhir secara tetap telah meninggalkan proyek. Dalam kasus pekerja telah pergi, tetapi bahan-bahan yang dipergunakan dalam pengerjaan proyek belum dipindahkan, proyek akan dianggap berakhir jika bahan-bahan tersebut telah dipindahkan. Akan tetapi, atas bahan-bahan yang memang sengaja ditinggalkan atau tertinggal tidak dianggap sebagai bagian penghitungan *time test*.

## F. BUT atas Pemberian Jasa

### F.1. Berdasarkan Pendekatan UN Model<sup>29</sup>

Konsep BUT atas pemberian jasa diatur secara khusus oleh UN Model melalui Pasal 5 ayat (3) huruf b. Berikut adalah rumusan dari pasal tersebut.

*"The furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose, but only if activities of that nature continue (for the same or a connected project) within a Contracting State for a period or periods aggregating more than six months within any twelve-month period."*

29. *Ibid*, 99-101.

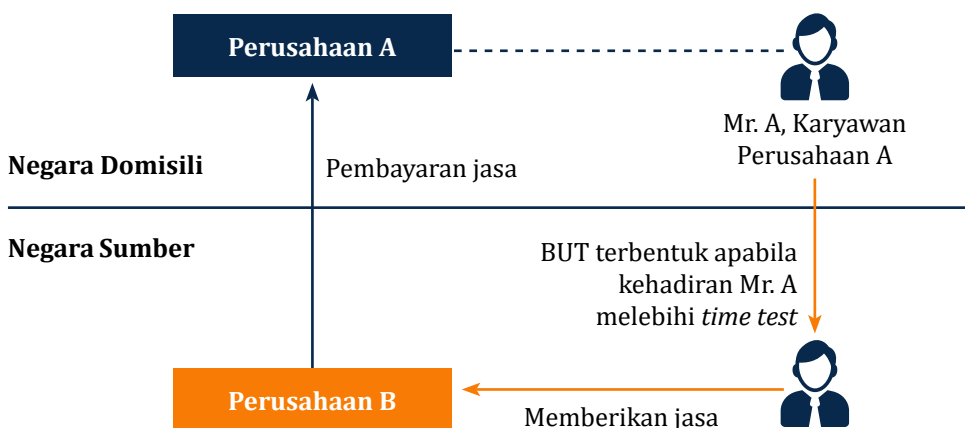
Berdasarkan rumusan Pasal 5 ayat (3) huruf b UN Model di atas, apabila terdapat pemberian jasa termasuk pemberian jasa konsultasi oleh suatu perusahaan di suatu negara, pemberian jasa tersebut dapat membentuk BUT di negara tersebut sepanjang pemberian jasa dilakukan selama (untuk proyek yang sama atau terkait) melebihi *time test* yang disepakati dalam P3B. *Time test* yang disarankan oleh UN Model adalah selama melebihi periode waktu 6 (enam) bulan dalam kurun waktu periode 12 (dua belas) bulan. Dalam praktik, *time test* ini bervariasi antara suatu P3B dengan P3B yang lainnya.

BUT atas pemberian jasa seperti yang terdapat dalam ketentuan Pasal 5 ayat (3) huruf b di atas akan terbentuk apabila suatu perusahaan (misalkan Perusahaan A) di negara domisili (misalkan Negara D) memberikan kegiatan jasa di negara lainnya, yaitu negara sumber penghasilan (misalkan Negara S). Kegiatan pemberian jasa tersebut dapat dilakukan oleh.

- i. Para karyawan Perusahaan A; atau
- ii. Pihak lainnya (*other personnel*) yang dipekerjakan oleh Perusahaan A.

Apabila poin (i) di atas kita sajikan dalam bentuk ilustrasi, akan tampak dalam Gambar 6.3 di bawah ini.

**Gambar 6.3 BUT atas Pemberian Jasa Melalui Karyawan  
(Through Employee)**



Sumber: Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), 101.

### F.1.1. Permasalahan Istilah *Personnel*<sup>30</sup>

Selain melalui karyawannya, BUT atas pemberian jasa dapat terbentuk apabila Perusahaan A di atas meminta pihak lainnya (*other personnel*) untuk menyediakan jasa atas nama Perusahaan A seperti yang dinyatakan dalam Pasal 5 ayat (3) huruf b, yaitu sebagai berikut.

30. *Ibid*, 101-104.

*"The furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise through employees or **other personnel** engaged by the enterprise for such purpose,..."*

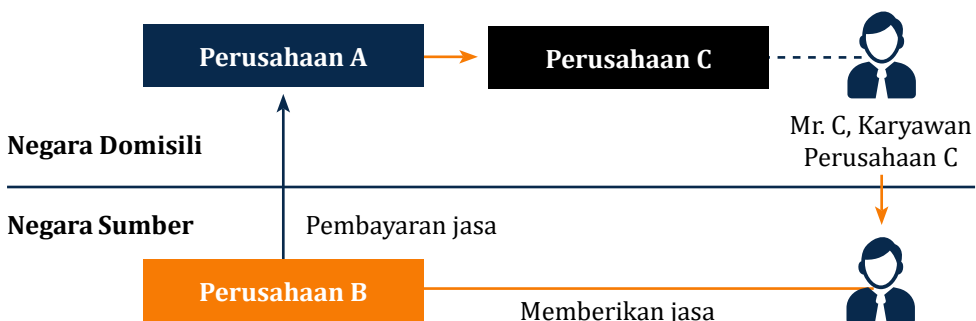
(dengan penambahan penekanan)

Permasalahannya, apa yang dimaksud dengan '*personnel*' tersebut? Apakah 'orang pribadi'? Atau dapatkah istilah *personnel* tersebut diartikan sama dengan istilah *person* seperti yang diatur dalam Pasal 3 ayat (1), yaitu orang pribadi, badan hukum, dan sekumpulan orang pribadi atau badan hukum? Jika dapat dipersamakan, berarti pihak lainnya yang dapat ditunjuk selain orang pribadi adalah badan hukum. Akan tetapi, apakah memang dapat diartikan demikian? Untuk dapat menjawab pertanyaan tersebut perlu kita lihat beberapa pendekatan di bawah ini.<sup>31</sup>

- i. Dalam P3B UK dan Singapura serta P3B UK dan Taiwan, bunyi kalimatnya adalah "... *through employees or **other personnel** or **person**...*" Oleh karena dalam Pasal 3 ayat (1) *person* juga bisa diartikan sebagai badan hukum maka dalam konteks P3B UK dan Singapura serta P3B UK dan Taiwan, BUT atas pemberian jasa dapat terbentuk melalui pemberian jasa yang dilakukan melalui penunjukan 'badan hukum' lainnya.
- ii. Apabila dalam kalimat tentang BUT atas pemberian jasa telah dimasukkan kata *person*, BUT atas pemberian jasa dapat terbentuk melalui pemberian jasa yang dilakukan oleh badan hukum lainnya. Apabila dalam Pasal BUT atas pemberian jasa tidak terdapat kata *person*, apakah dapat diartikan bahwa kata *personnel* hanya mencakup orang pribadi saja? Menurut Radhakishan Rawal, istilah *personnel* seharusnya diinterpretasikan sebagai orang pribadi dan bukan sebagai badan hukum.

Suatu kasus menarik yang perlu didiskusikan mengenai pembentukan BUT atas pemberian jasa melalui '*other personnel*' seperti diilustrasikan dalam Gambar 6.4 di bawah ini.

**Gambar 6.4 BUT atas Pemberian Jasa Melalui Pihak Lain (*Other Personnel*)**



Sumber: Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), 103.

31. Radhakishan Rawal, *The Taxation of Permanent Establishments An International Perspective* (London: Spiramus, 2006), 373.



Terkait dengan skema pada Gambar 6.4, dalam melakukan pemberian jasa Mr. C bekerja untuk siapa? Apakah untuk Perusahaan A atau Perusahaan C?

Dari skema tersebut dapat dikatakan bahwa kontrak kerja pasti dilakukan antara Perusahaan A dan Perusahaan C dan bukan antara Perusahaan A dan Mr. C. Dalam praktik, tidak mungkin Perusahaan A melakukan kontrak kerja dengan Mr. C secara langsung. Oleh karena itu, Mr. C dalam melakukan pemberian jasa tetap di bawah kendali Perusahaan C karena Mr. C adalah karyawan Perusahaan C. Tetapi, perlu diperhatikan juga bahwa penyediaan jasa yang dilakukan oleh Mr. C pada dasarnya merupakan pemberian jasa atas nama Perusahaan A. Apabila Mr. C dalam melakukan aktivitasnya ternyata melebihi *time test* sehingga membentuk BUT di negara sumber (Negara S), pertanyaan berikutnya adalah apakah BUT yang terbentuk di negara sumber tersebut merupakan BUT atas nama siapa? Apakah atas nama Perusahaan A atau Perusahaan C? Hal ini relevan untuk ditanyakan ketika dalam kasus, misalnya penentuan status subjek pajak dalam negeri dari Perusahaan C berbeda dengan Perusahaan A. Pertanyaan ini terkait dengan penerapan P3B yang akan dipakai, apakah antara Negara A dan Negara B atau antara Negara C dan Negara B.

### F.1.2. Haruskah *Personnel* merupakan Subjek Pajak Dalam Negeri dari Negara Domisili?

Seperti telah dijelaskan di muka, pembentukan BUT melalui pemberian jasa dapat terbentuk melalui penunjukan karyawan atau pihak lainnya (*other personnel*). Pertanyaannya, apakah *personnel* yang menyediakan jasa yang dipekerjakan oleh perusahaan (misalkan Perusahaan A) yang merupakan subjek pajak dalam negeri dari negara domisili (Negara D) harus merupakan *personnel* dari Negara D juga?

Pertanyaan di atas timbul karena kalimat dalam pasal yang mengatur *permanent establishment* atas pemberian jasa mempunyai rumusan di bawah ini.

*"The furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise through employees or other **personnel** engaged by the enterprise for such purpose..."*

(dengan penambahan penekanan)

Dari kalimat di atas, tidak jelas apakah *personnel* tersebut harus merupakan subjek pajak dalam negeri dari Negara D atau tidak. Bagaimana jika *personnel* tersebut bukan merupakan subjek pajak dalam negeri Negara D? Apakah dapat juga membentuk BUT bagi Perusahaan D di negara sumber penghasilan (Negara S)? Untuk dapat menjawab pertanyaan tersebut, mari kita lihat P3B China dan Mauritius yang mempunyai rumusan sebagai berikut.

*"The furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise of a Contracting State through **employees or other personnel engaged in the other Contracting State**, provided that such activities continue for the same project or a connected project for a periods aggregating more than 12 months within any 24 months period."*

(dengan penambahan penekanan)

Terkait dengan kalimat “*employees or other personnel engaged in the other Contracting State*” dapat diartikan sebagai berikut ini:<sup>32</sup>

- i. para pegawai (*employees*) atau individu lainnya (*other personnel*) dapat merupakan subjek pajak dalam negeri China yang melakukan perjalanan dari China ke Mauritius untuk melakukan pemberian jasa; atau
- ii. pegawai atau individu lainnya (*other personnel*) yang dipekerjakan tersebut dapat juga merupakan subjek pajak dalam negeri Mauritius yang bertempat tinggal atau berada di Mauritius. Kemudian, perusahaan dari China mempekerjakan mereka untuk melakukan pemberian jasa di Mauritius. Interpretasi ini muncul dari pandangan bahwa BUT atas pemberian jasa bisa terbentuk di negara sumber penghasilan (Negara Mauritius) melalui pemberian jasa yang dilakukan oleh individu. Adapun individu tersebut tidak harus berasal dari negara tempat perusahaan yang mempekerjakan tersebut berdomisili (Negara China).

### F.1.3. Pengertian *Same or Connected Project, For a Period or Periods*, dan Perhitungan Hari<sup>33</sup>

Di bawah ini diberikan pengertian terkait dengan terminologi dari ‘*same or connected project*’, ‘*for a period or periods*’ dan perhitungan hari untuk menghitung *time test*.<sup>34</sup>

#### i. *Same or connected project*

Apabila dalam P3B yang disepakati oleh Indonesia terdapat terminologi *same or connected project* berarti dalam hal subjek pajak luar negeri memberikan jasa di Indonesia atas proyek yang berbeda (tidak saling berhubungan), jumlah hari yang digunakan untuk proyek yang berbeda tersebut tidak dapat digabungkan untuk menghitung *time test*. Atau dengan kata lain, *time test* dihitung untuk masing-masing proyek.

#### ii. For *a period or periods* aggregating

Makna dari terminologi tersebut adalah bahwa kehadiran pegawai tersebut bisa saja:

- a. dalam suatu periode waktu tertentu saja (*a period*) dalam kurun waktu 12 bulan. Misalnya, periode waktu 2 Januari - 3 Februari; atau
- b. dalam beberapa periode waktu (*periods*) dalam kurun waktu 12 bulan. Misalnya, periode waktu 2 Januari - 3 Februari, lantas hadir lagi dalam periode waktu 1 Mei - 1 Juni.

Jadi, kehadiran pegawai tersebut **tidak harus terus menerus**.

32. *Ibid*, 374.

33. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari buku Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 105-106.

34. Radhakishan Rawal, *Op.Cit.*, 395-396.

iii. Perhitungan hari: *man days* atau *solar days*?

Kehadiran	Jumlah Hari (Solar Days)	Jumlah Pekerja	Man Days
1 Maret - 20 Maret	20	3	60
16 April - 30 April	15	2	30
1 Mei - 20 Mei	20	4	80
<b>Total</b>	<b>55</b>		<b>170</b>

Sumber: Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), 106.

Untuk kasus di atas, Jumlah hari yang dipergunakan dalam menghitung *time test* adalah *solar days*, yaitu sejumlah 55 hari.

## F.2. Berdasarkan Pendekatan OECD Model - *The OECD Services PE Alternative*

Dalam OECD Model, konsep BUT atas pemberian jasa tidak diatur dalam Pasal 5. Akan tetapi, menurut Paragraf 42.11 OECD *Commentary* atas Pasal 5, subjek pajak luar negeri yang memberikan jasa di negara sumber penghasilan hanya akan dipajaki apabila jasa tersebut diberikan melalui suatu BUT di negara sumber penghasilan.

Meskipun sebagian besar dari negara-negara yang tergabung dalam OECD menerima ketentuan yang terdapat dalam OECD Model sebagai pedoman yang tepat dalam mengalokasikan hak pemajakan atas laba usaha. Terdapat juga sebagian kecil negara yang enggan mengadopsi prinsip pembagian hak pemajakan tersebut. Negara-negara tersebut beranggapan bahwa negara tempat pemberian jasa dilakukan harus memiliki hak pemajakan, walaupun jasa-jasa tersebut tidak diakibatkan oleh BUT yang berada di negara tersebut.

Walaupun definisi BUT sebagaimana tertuang dalam Pasal 5 OECD Model tidak mengalami perubahan, tetapi ketentuan alternatif terkait penentuan BUT atas pemberian jasa dibahas dalam *Commentary* OECD Model 2008. Ketentuan alternatif ini merupakan sebuah perluasan dari definisi BUT itu sendiri. Dampaknya adalah BUT dianggap ada walaupun dalam kondisi tidak terdapatnya tempat usaha tetap yang digunakan oleh subjek pajak luar negeri dalam memberikan jasa di negara sumber penghasilan. Untuk itu, jasa dapat dianggap dilakukan melalui BUT yang terdapat di negara sumber penghasilan apabila ambang batas yang ada terpenuhi. Konsekuensinya, laba yang dihasilkan dari pemberian jasa akan dipajaki di negara sumber penghasilan.<sup>35</sup>

Dalam *Commentary* atas BUT pemberian jasa, OECD memberikan penekanan terhadap tiga hal pokok:

- i. apabila pemberian jasa dilakukan di luar negara sumber penghasilan, negara sumber penghasilan tidak berhak mengenakan pajak (hal ini berkaitan dengan

35. OECD *Commentary* atas Pasal 5, Paragraf 42.24 – 42.26.

- titik geografis);<sup>36</sup>
- ii. pajak dikenakan di tingkat penghasilan neto (bukan pada tingkat penghasilan bruto);<sup>37</sup> dan
  - iii. pemajakan di negara sumber penghasilan diperkenankan hanya ketika ketentuan ambang batas terpenuhi.<sup>38</sup>

Dalam Paragraf 42.23 *OECD Commentary* atas Pasal 5 disebutkan sebagai berikut:

*“Notwithstanding the provisions of paragraph 1, 2 and 3, where an enterprise of a Contracting State performs services in the other Contracting State*

- a. *through an individual who is present in that other State for a period or periods exceeding in the aggregate 183 days in any twelve-month period, and more than 50 per cent of the gross revenues attributable to active business activities of the enterprise during this period or periods are derived from the services performed in that other State through that individual, or*
- b. *for a period or periods exceeding in the aggregate 183 days in any twelve-month period, and these services are performed for the same project or for connected projects through one or more individuals who are present and performing such services in that other State*

*the activities carried on in that other State in performing these services shall be deemed to be carried on through a permanent establishment of the enterprise situated in that other State, unless these services are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if performed through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph. For the purposes of this paragraph, services performed by an individual on behalf of one enterprise shall not be considered to be performed by another enterprise through that individual unless that other enterprise supervises, directs or controls the manner in which these services are performed by the individual.”*

Dari paparan di atas, BUT atas pemberian jasa dapat terbentuk dalam dua kondisi. Pertama, sebagaimana disebutkan dalam sub-paragraf a, yaitu dengan memperhatikan kehadiran dari pemberi jasa yang dikombinasikan dengan laba kotor. Kedua, sebagaimana disebutkan dalam sub-paragraf b, yaitu mengenai penghitungan banyaknya hari dari aktivitas pemberian jasa.

## G. BUT Agen

Dalam menjalankan kegiatan usahanya, subjek pajak dalam negeri dari suatu negara domisili (Negara D) dapat hadir di negara lainnya, yaitu negara sumber (Negara S) tanpa perlu mendirikan adanya tempat usaha tetap di Negara S tersebut. Subjek pajak dalam negeri Negara D, dapat saja menunjuk badan atau orang pribadi di

36. *OECD Commentary* atas Pasal 5, Paragraf 42.18 – 42.31.

37. *OECD Commentary* atas Pasal 5, Paragraf 42.19 – 42.47.

38. *OECD Commentary* atas Pasal 5, Paragraf 42.36 – 42.37.

Negara S sebagai agen untuk mewakili kepentingannya (kegiatan usahanya) di negara sumber. Penunjukan agen di Negara S yang bertindak atas nama subjek pajak dalam negeri dari Negara D (selanjutnya disebut dengan '*principal*') dapat dianggap sebagai pengganti tempat usaha tetap.

Penggunaan tempat usaha tetap sebagai alat uji untuk menentukan ada tidaknya BUT tidak lagi merupakan syarat yang mutlak. Menurut ketentuan BUT Agen (*agency clause*), BUT tidak hanya sebatas penggunaan tempat usaha tetap seperti cabang, kantor perwakilan, pabrik, dan sebagainya, tetapi dapat juga berupa penunjukan badan atau orang pribadi yang bertindak selaku agen yang bertindak atas nama *principal* untuk menggantikan tempat usaha tetap. Dengan demikian, *principal* dalam menjalankan aktivitas usahanya di negara sumber tidak harus menggunakan tempat usaha tetap tetapi dapat juga menggunakan agen dalam menjalankan kegiatan usahanya.

Perlu diingat bahwa ada atau tidak adanya BUT Agen adalah terkait dengan kewajiban pajak dari *principal* (pihak yang diwakilkan oleh agen), bukan kewajiban pajak dari si agen itu sendiri. Hal inilah yang menyebabkan dalam pemecahan suatu kasus penentuan BUT Agen, akan lebih baik untuk merujuk pada kegiatan yang dilakukan oleh *principal* melalui BUT Agen daripada melalui agen itu sendiri.

### G.1. Konsep Agen<sup>39</sup>

Definisi 'agen' tidak terdapat dalam OECD Model maupun UN Model. Ketika suatu istilah tidak diberikan definisinya, berdasarkan Pasal 3 ayat (2) dari OECD Model maupun UN Model, istilah tersebut didefinisikan berdasarkan ketentuan domestik masing-masing negara yang mengadakan P3B. Pengertian agen dalam ketentuan domestik setiap negara dapat saja saling berbeda karena tergantung dari sistem hukum yang dianut oleh negara tersebut, apakah menganut *civil law* atau *common law*.

Dalam sistem *civil law* dan *common law*, terdapat perbedaan mendasar tentang pengertian agen. Konsep agen dalam sistem *civil law* lebih luas dibandingkan dengan konsep agen dalam sistem *common law*. Berikut ini pengertian agen dalam sistem *civil law* dan *common law*.

- i. Dalam sistem *civil law*, pengertian agen diartikan sebagai pihak yang bertindak atas nama pihak lain (*principal*) melalui:
  - a. *direct presentation*

Dalam *direct presentation*, pihak agen membuat kontrak dengan pihak ketiga atas nama *principal*, bukan atas nama si agen sendiri. Dengan demikian, yang terikat dalam kontrak tersebut adalah *principal*, bukan agen;
  - b. *indirect presentation*

Dalam *indirect presentation*, pihak agen membuat kontrak dengan pihak ketiga atas nama si agen sendiri yang terikat (bertanggung jawab) secara langsung dengan pihak ketiga tersebut. Kemudian, agen mentransfer tanggung jawab tersebut kepada pihak *principal* melalui suatu perjanjian terpisah.

39. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari buku Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 106-107.

- ii. Dalam sistem *common law*, tidak membedakan antara *direct representation* dan *indirect presentation*. Aktivitas yang dilakukan oleh agen untuk kepentingan *principal* akan mengikat *principal* tersebut dengan pihak ketiga tanpa memperhatikan apakah agen tersebut bertindak atas namanya sendiri atau nama *principal*.

## G.2. Elemen BUT Agen<sup>40</sup>

Ketentuan mengenai apakah suatu agen merupakan BUT atau tidak, berdasarkan OECD Model, diatur dalam Pasal 5 ayat (5) dan ayat (6). Ketentuan tentang BUT Agen dalam Pasal 5 ayat (5) OECD Model adalah sebagai berikut:

*"...where a person -- other than an agent of independent status to whom paragraph 6 applies -- is acting on behalf of an enterprises and has, and habitually exercises, in Contracting State an authority to conclude contracts in the name of enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph."*

Kemudian, rumusan Pasal 5 ayat (6) OECD Model dapat dilihat di bawah ini.

*"An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through **a broker, general commission agent or any other agent of an independent status**, provided that such persons are **acting in the ordinary course of their businesses**."*

(dengan penambahan penekanan)

Atas dasar Pasal 5 ayat (5) dan ayat (6) tersebut di atas, pengertian BUT Agen terdiri dari beberapa elemen berikut ini:

- i. agen adalah *person* yang bertindak atas nama *principal* (*dependent agent*);
- ii. *person* tersebut mempunyai otoritas untuk menandatangani kontrak;
- iii. kontrak dilakukan secara berkesinambungan; dan
- iv. *person* tersebut bukan *independent agent* yang bertindak dalam rangka menjalankan kegiatan usaha pokoknya.

Untuk mengetahui apakah sebuah agen akan membentuk BUT atau tidak harus melalui beberapa pengujian atas elemen-elemen dari BUT Agen di atas. Pengujian-pengujian tersebut, yaitu sebagai berikut.

40. *Ibid*, 108-109.

### G.2.1. Pengujian atas *Person*<sup>41</sup>

Subjek pajak dari Pasal 5 ayat (5) OECD Model adalah *person*. Pengertian *person* di sini dapat berupa orang pribadi maupun badan hukum. *Person* yang ditunjuk sebagai agen oleh pihak *principal* dapat saja berupa pihak ketiga (*third party*) atau perusahaan anak (*subsidiary company*) dari *principal*.<sup>42</sup> Agen juga dapat berupa karyawan dari *principal* yang ditunjuk untuk mewakili kepentingan *principal*. Agen tidak harus merupakan subjek pajak dalam negeri di negara tempat dia bertindak sebagai agen (negara sumber) sehingga kewajiban pajak dari agen pada suatu negara tempat dia bertindak sebagai agen bergantung pada status subjek pajak dalam negeri dari agen tersebut. Apabila agen tersebut bukan subjek pajak dalam negeri di negara tersebut, kewajiban pajak dari si agen bergantung pada apakah *fee* yang diterima agen tersebut dipajaki di negara tersebut (negara sumber) atau tidak berdasarkan ketentuan P3B yang berlaku antara negara sumber dengan negara domisili dari agen.

Status *person* sebagai agen dari *principal* tersebut harus agen yang terikat (*dependent agent*). Agen dikatakan terikat (*dependent*) terhadap *principal* yang diwakilinya ketika kepentingan usaha dari *principal* yang diwakilinya dan kepentingan agen sama.<sup>43</sup> Keterikatan agen dengan *principal* yang diwakilinya mempunyai pengertian bahwa seluruh kondisi dan risiko ekonomi yang muncul sebagai akibat dari penutupan kontrak yang dilakukan oleh agen sepenuhnya ditanggung oleh *principal*.<sup>44</sup> Keterikatan agen merupakan salah satu syarat yang harus dipenuhi untuk menentukan apakah agen tersebut memang tergolong agen yang kedudukannya terikat (*dependent*) dengan *principal* yang diwakilinya serta bukan sebagai agen yang bebas (*independent*). Apabila agen tersebut bersifat bebas (*independent*) terhadap *principal* yang diwakilinya, BUT Agen tidak akan terbentuk.

Di bawah ini ada beberapa indikator untuk menguji apakah suatu agen dikatakan sebagai agen yang *dependent*, yaitu antara lain.<sup>45</sup>

- i. *Principal* yang diwakili oleh agennya di negara sumber penghasilan mempunyai hak untuk memberikan instruksi serta melakukan kontrol kepada agennya.
- ii. *Principal* menanggung biaya kegiatan yang dilakukan agennya di negara sumber tanpa memperhatikan berapa jumlah yang dikeluarkan.
- iii. Aktivitas usaha dilakukan oleh agen hanya untuk satu *principal* dalam suatu periode waktu tertentu.

Seperti telah disebutkan di atas, pengertian agen tidak diberikan dalam OECD Model. Dengan demikian, sesuai dengan Pasal 3 ayat (2) OECD Model, pengertian agen mengacu kepada pengertian ketentuan domestik dari masing-masing negara. Pengertian agen di masing-masing negara bisa saja berbeda, tergantung dari sistem hukum yang dianut oleh masing-masing negara, apakah negara tersebut menganut

41. *Ibid*, 109-110.

42. Piltz J. Detlev dan Rechtsanwalt "When is There An Agency Permanent Establishment," *Bulletin Tax Treaty Monitor*, Mei 2004, 198.

43. Arvid A Skaar, *Op.Cit.*, 513.

44. Farkas Barsony, "The Agency Permanent Establishment," dalam *Permanent Establishment in International Tax Law*, ed. Hans-Jorgen Aigner dan Mario Zuger (Linde: Verlag, 2003), 138.

45. Piltz J. Detlev dan Rechtsanwalt, *Op.Cit.*, 200.

*civil law* atau *common law*. Akan tetapi, istilah agen yang dipergunakan dalam BUT Agen seharusnya tidak hanya meliputi pengertian agen berdasarkan pengertian hukum semata, tetapi pengertian agen juga mencakup direktur, pekerja, distributor, kontraktor, atau siapapun juga sepanjang memenuhi elemen dari BUT Agen.<sup>46</sup>

### G.2.2. Pengujian atas Otoritas<sup>47</sup>

Istilah otoritas tidak didefinisikan dalam P3B. Akan tetapi, istilah otoritas untuk membuat kontrak dapat ditemukan dalam hukum perdata. Dengan demikian, pelimpahan otoritas sebagai konsekuensi dari hubungan perikatan harus ditentukan dalam konteks pelimpahan otoritas yang legal antara *principal* dan agen. Hukum Perdata Negara Jerman, misalnya mengatur beberapa tipe otoritas untuk mengetahui bentuk-bentuk dari otoritas yang dapat diaplikasikan dalam menentukan agen sebagai BUT, yaitu antara lain.<sup>48</sup>

#### i. *Internal Authority*

*Principal* memberikan otoritas kepada agen, otoritas ini dapat diberikan secara tertulis maupun diberikan secara lisan.

#### ii. *External Authority*

*Principal* memberikan informasi mengenai pembeli potensial kepada agen dan memberikan otoritas kepada agen untuk mewakilinya dalam melakukan negosiasi dengan pembeli tersebut, otoritas ini dapat diberikan secara tertulis maupun lisan.

#### iii. *Implied Authority*

*Principal* mengetahui bahwa agen melakukan aktivitas untuk mewakilinya dan *principal* memang ingin diwakili oleh agen tersebut.

#### iv. *Ostensible Authority*

*Principal* mengetahui bahwa agen melakukan aktivitas untuk mewakilinya dan memberikan persetujuan atas hal tersebut.

Pelimpahan otoritas untuk menutup kontrak merupakan syarat mutlak yang harus dipenuhi untuk menentukan terbentuknya BUT Agen. Pelimpahan otoritas tidak harus selalu dinyatakan secara tertulis, tetapi juga dapat diberikan secara lisan.<sup>49</sup>

### G.2.3. Pengujian atas Pembuatan (Penutupan) Kontrak<sup>50</sup>

Pembuatan kontrak merupakan tindak lanjut dari sebuah pemberian otoritas oleh *principal* kepada agen sebagai perwakilannya. Berikut adalah isu yang muncul

46. Chang Hee Lee, "Instability of the Dependent Agency Permanent Establishment Concept," *Tax Notes International* (September 2002): 1327.

47. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari buku Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 111.

48. Piltz J. Detlev dan Rechtsanwalt, *Op.Cit.*, 198-199.

49. *Ibid*, 199.

50. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari buku Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 112.



terhadap pembuatan kontrak tersebut.

- i. Apakah kontrak yang ditandatangani oleh pihak lain, selain agen yang telah mengatur kontrak tersebut, dapat menimbulkan BUT Agen?; dan
- ii. Apakah lokasi atau tempat penandatanganan kontrak menentukan ada atau tidaknya BUT Agen?

Apabila agen yang diberikan kewenangan untuk melakukan negosiasi atas seluruh persyaratan yang ada di dalam kontrak diganti oleh pihak lain dalam menandatangani kontrak tersebut, BUT Agen masih dapat terpenuhi sepanjang pihak lain yang melakukan penandatanganan kontrak tersebut tidak memiliki hak dan kewajiban yang bersifat material terhadap isi kontrak yang telah dinegosiasikan oleh agen.<sup>51</sup>

Lokasi tempat penutupan kontrak dilakukan tidak berpengaruh terhadap penentuan ada tidaknya BUT Agen. Faktor yang memengaruhi terbentuknya BUT Agen adalah frekuensi dari aktivitas yang dilakukan dalam pembuatan kontrak atas nama *principal* yang diwakili oleh Agen.

#### G.2.4. Pengujian atas Kestinambungan Pembuatan Kontrak<sup>52</sup>

Penentuan agen sebagai BUT mengharuskan adanya penutupan kontrak yang dilakukan oleh pihak yang bertindak atas nama *principal* yang dilakukan secara berkesinambungan (*habitually exercise*). Syarat sebuah kontrak dibuat secara berkesinambungan tergantung kepada *nature* dari suatu kegiatan usaha yang diwakili oleh agen. Akan tetapi, istilah menutup kontrak secara berkesinambungan merupakan hal yang relatif, tergantung kepada jenis kegiatan usaha yang lazim dilakukan sesuai dengan karakteristik masing-masing perusahaan.<sup>53</sup>

Dalam Paragraf 33.1 OECD *Commentary* atas Pasal 5 juga disebutkan frekuensi yang dapat menunjukkan bahwa agen tersebut memang melakukan kegiatan menutup kontrak secara berkesinambungan bergantung pada jenis kegiatan usaha yang dijalankan oleh *principal* yang diwakili oleh agen tersebut di negara sumber.

Frekuensi penutupan kontrak yang tidak dijalankan secara berkesinambungan, tidak dengan sendirinya mengakibatkan BUT Agen menjadi tidak terbentuk. Menurut Detlev J. Piltz, apabila suatu agen mengikat perjanjian dengan *principal* untuk jangka waktu beberapa tahun (misalkan 2 tahun), tiba-tiba terdapat perubahan kebijakan usaha yang dikeluarkan oleh *principal* yang menyebabkan kontrak atau perjanjian tersebut menjadi lebih pendek (misalkan menjadi 3 bulan), jangka waktu 3 bulan tersebut sudah cukup untuk menetapkan agen sebagai BUT.<sup>54</sup>

51. Arvid A Skaar, *Op.Cit.*, 489.

52. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari buku Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 112-113.

53. Arvid A Skaar, *Op.Cit.*, 527.

54. Piltz J. Detlev dan Rechtsanwalt, *Op.Cit.*, 199.

### G.2.5. Pengujian atas Kegiatan Usaha Pokok<sup>55</sup>

Pasal 5 ayat (6) OECD Model menyatakan bahwa suatu *principal* tidak akan dianggap mempunyai BUT di negara sumber penghasilan apabila penghasilan dari kegiatan usahanya di negara sumber diperoleh melalui *person* yang berupa broker, komisioner, atau agen lainnya yang kedudukannya bebas (*independent agent*). Broker, komisioner, atau agen lainnya dikatakan mempunyai kedudukan bebas sepanjang broker, komisioner, atau *independent agent* tersebut bertindak untuk usaha mereka sendiri (*ordinary course of business*). Paragraf 38.7 dan 38.8 OECD *Commentary* atas Pasal 5 tidak menyebutkan secara rinci apa yang dimaksud dengan kegiatan usaha normal (*ordinary course of business*) yang menyebabkan suatu broker, komisioner, atau *independent agent* tidak diperlakukan sebagai BUT Agen. Namun, kedua paragraf tersebut memberikan contoh serta cara untuk menentukan apakah suatu kegiatan termasuk dalam kegiatan usaha normal dari agen atau tidak.

Konsep menjalankan kegiatan usaha normal berasal dari asumsi bahwa suatu agen akan dianggap tidak bebas (*dependent*) apabila kegiatan usahanya adalah menjalankan kegiatan usaha yang dilakukan oleh *principal*. Dengan demikian, apabila suatu agen menjalankan kegiatan usaha dalam rangka kegiatan usaha normalnya, tidak dapat dikatakan agen tersebut menjalankan kegiatan usaha *principal*. Akan tetapi, apabila agen tersebut melakukan kegiatan usaha dan agen tersebut tidak memiliki kegiatan usaha sendiri, agen tersebut akan dianggap sebagai agen tidak bebas (*dependent agent*). Jadi, konsep menjalankan kegiatan usaha normal harus dikaitkan dengan konsep '*dependence clause*'. Dengan demikian, suatu broker, komisioner, atau *independent agent* lainnya akan dianggap sebagai BUT Agen, kecuali apabila mereka melakukan kegiatan dalam rangka kegiatan usaha.<sup>56</sup>

## H. Isu-Isu BUT

### H.1. BUT *Subsidiary*

Dalam Pasal 5 ayat (7) OECD Model diatur mengenai BUT *Subsidiary* dengan rumusan sebagai berikut.

*"The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other."*

(dengan penambahan penekanan)

Bunyi pasal di atas menjelaskan bahwa perusahaan anak yang merupakan entitas legal yang terpisah dari perusahaan induk dan dikendalikan oleh suatu perusahaan induk tidak dapat serta merta dianggap sebagai BUT dari perusahaan induk.<sup>57</sup> Perusahaan

55. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari buku Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 113-114.

56. Chang Hee Lee, *Op.Cit.*, 1330.

57. OECD *Commentary* atas Pasal 5 OECD, Paragraf 40.

anak maupun perusahaan induk merupakan subjek pajak dalam negeri di negara domisilinya masing-masing.

Walaupun demikian, bunyi pasal di atas tidak menutup kemungkinan bahwa suatu perusahaan anak dapat saja dianggap sebagai BUT dari perusahaan induknya.<sup>58</sup> Dengan kata lain, bunyi pasal di atas hanya menjelaskan bahwa suatu BUT tidak dapat terbentuk secara otomatis oleh karena pengendalian perusahaan induk terhadap perusahaan anak. Suatu tempat tetap (*fixed place*) yang dimiliki perusahaan anak dan tersedia untuk digunakan (*at the disposal*) oleh perusahaan induk dapat saja membentuk suatu BUT bagi perusahaan induk.<sup>59</sup> Begitu juga apabila suatu perusahaan anak yang bertindak sebagai agen bagi perusahaan induk, dapat dianggap sebagai BUT bagi perusahaan induk.<sup>60</sup> Model-model bisnis yang dapat menimbulkan status BUT bagi perusahaan anak adalah model bisnis *stripped distributor* atau *commissionaire*, penugasan (*secondment*) pegawai perusahaan induk ke perusahaan anak, *toll manufacturing*, dan lain sebagainya. Namun, perlu ditekankan bahwa faktor 'pengendalian' terhadap suatu perusahaan anak tidak dapat secara sendiri menyebabkan timbulnya BUT. Kasus-kasus penting yang menjelaskan dalam situasi apa saja suatu perusahaan anak dapat menimbulkan BUT bagi perusahaan induk adalah sebagai berikut.

Dalam kasus *Zimmer*<sup>61</sup>, hakim memutuskan bahwa suatu *commissionaire* (suatu pihak yang bertindak atas namanya sendiri, tetapi untuk kepentingan dan/atau perwakilan pihak lain) di Prancis bukan merupakan BUT bagi perusahaan induknya menurut ketentuan P3B Prancis dan UK. Kasus tersebut dapat digambarkan sebagai berikut.

Gambar 6.5 Kasus *Zimmer*



Berikut adalah penjelasan fakta dalam kasus di atas.

- i. Zimmer Ltd. merupakan perusahaan yang didirikan di UK dan menjalankan kegiatan usaha dalam bidang ortopedi.
- ii. Zimmer Ltd. juga menjual beberapa produknya di Prancis, yaitu melalui perjanjian jual/beli dengan perusahaan afiliasinya, Zimmer SAS.

58. Luis Eduardo Schoueri dan Oliver-Cristoph Gunther, "The Subsidiary as Permanent Establishment," *Bulletin for International Taxation*, 2011, 69; CA Natwar G. Thakrar dan CA Harshal Bhuta, "Subsidiary as Permanent Establishment," dalam *The Chamber of Tax Consultants, International Taxation A Compendium Volume I* (Mumbai: The Chamber of Tax Consultants, 2013), 712-713.

59. BUT dalam pengertian Pasal 5 (1) OECD Model.

60. BUT dalam pengertian Pasal 5 (5) OECD Model.

61. Conseil d'Etat (Supreme Administrative Court), "*Societe Zimmer Limited v Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industries*, Nos 304715 dan 308525," (Maret 2010).

- iii. Pada tahun 1995, Zimmer SAS direstrukturisasi menjadi suatu *commissionaire* (bertindak atas nama sendiri, tetapi untuk mewakili Zimmer Ltd).
- iv. Sebagai *commissionaire*, Zimmer SAS menjual produk kepada konsumen atas namanya sendiri, tetapi untuk kepentingan dan risiko yang ditanggung oleh Zimmer Ltd.
- v. Bagi konsumen, Zimmer Ltd. merupakan pihak yang tidak diungkapkan (*undisclosed*) dalam perjanjian.

Menurut otoritas pajak Prancis, Zimmer SAS telah membentuk suatu BUT di Prancis untuk Zimmer Ltd., Zimmer SAS merupakan agen terikat (*dependent*) yang mempunyai otoritas untuk mengikat Zimmer Ltd. Terhadap pihak ketiga (konsumen). Atas kasus ini, hakim pengadilan *Administrative Court of Appeal* memutuskan bahwa Zimmer SAS telah membentuk BUT bagi Zimmer Ltd. Hal ini dikarenakan dalam isi perjanjian *commissionnaire*, Zimmer SAS dapat menerima pesanan (*order*) dari konsumen, memberikan penawaran harga dan dokumen tender, mengikat kontrak untuk kepentingan Zimmer Ltd. Tanpa diperlukannya persetujuan (*approval*), dan melakukan negosiasi harga atau memberikan diskon kepada konsumen tanpa persetujuan dari Zimmer Ltd. Fakta bahwa kontrak dengan konsumen ditandatangani oleh Zimmer SAS atas namanya sendiri bukan merupakan hal yang relevan menurut hakim karena Zimmer SAS mempunyai kemampuan untuk mengikat Zimmer Ltd. dalam melakukan suatu aktivitas.<sup>62</sup>

Hakim pengadilan *Conseil d'Etat* mengambil pendekatan yang berbeda. Mempertimbangkan hukum komersial Prancis, hakim menyebutkan bahwa Zimmer SAS tidak dapat mengikat (*binding*) Zimmer Ltd. terhadap pihak ketiga. Dengan kata lain, hakim pengadilan *Conseil d'Etat* mengambil pendekatan *legal formal* dalam menentukan terdapatnya otoritas yang dapat menyebabkan keterikatan kontrak. Pendekatan ini berbeda dengan pendekatan hakim *Administrative Court of Appeal* yang melakukan analisis fakta (*economic substance*) atas kondisi-kondisi yang menyebabkan terdapatnya otoritas tersebut.

Perlu ditekankan di sini bahwa kesimpulan hakim pengadilan *Conseil d'Etat* menitikberatkan pada analisis hukum komersial domestik Prancis, yang salah satunya mengatur bahwa keterikatan kontrak (*bindingness*) secara faktual tidak dapat terjadi. Atau dengan kata lain, keterikatan kontrak hanya dapat terjadi berdasarkan hukum formal. Kasus ini menunjukkan bahwa suatu perusahaan anak dapat membentuk BUT, yaitu jika perusahaan anak dapat menimbulkan keterikatan (*bindingness*) secara formal bagi perusahaan induknya.<sup>63</sup> Perlu diperhatikan bahwa sebagian besar negara-negara yang menganut sistem *civil law* (seperti Prancis dalam kasus ini) memiliki ketentuan yang sama dengan hukum komersial domestik Prancis, yaitu bahwa keterikatan hanya dapat terjadi secara formal. Keterikatan kontrak secara faktual tidak dapat diterapkan pada negara-negara yang menganut *civil law*.<sup>64</sup>

62. Court Administrative d'Appel de Paris (France), "Zimmer Ltd, No.05PA02361," *IBFD Case Law*, (February 2007).

63. Luis Eduardo Schoueri dan Oliver-Cristoph Gunther, *Op.Cit.*, 2011, 70.

64. Bruno Gouthiere, "Zimmer 'Commissionnaire' Agent Is Not a Permanent Establishment," *European Taxation* (2010): 357.

Dalam kasus *Inverworld*<sup>65</sup>, hakim *US Tax Court* memutuskan bahwa suatu perusahaan anak yang berdomisili di Amerika Serikat dapat membentuk BUT bagi perusahaan induknya. Alasannya, perusahaan anak Amerika Serikat tersebut mempunyai otoritas untuk menimbulkan keterikatan kontrak kepada perusahaan induknya terhadap kontrak-kontrak dengan pihak ketiga (konsumen). Akan tetapi, dalam fakta kasus ini, terlihat jelas bahwa dalam kontrak antara perusahaan anak dan perusahaan induk terdapat klausul yang menyebutkan bahwa perusahaan anak sama sekali tidak mempunyai otoritas untuk bertindak atas nama perusahaan induk. Namun, perusahaan anak berada dibawah instruksi spesifik perusahaan induk untuk melakukan berbagai tindakan. Dalam kasus ini, bisnis perusahaan induk adalah usaha investasi serta perusahaan induk memberikan instruksi spesifik kepada perusahaan anak mengenai pembelian atau penjualan instrumen-instrumen keuangan. Lebih lanjut, perusahaan anak bertugas untuk melaksanakan instruksi-instruksi tersebut untuk kepentingan perusahaan induk.

Hakim *US Tax Court* memutuskan bahwa walaupun dalam kontrak disebutkan dengan jelas bahwa perusahaan anak dilarang untuk bertindak atas nama perusahaan induk, tetapi kegiatan perusahaan anak merupakan '*agent-type activities*'. Dengan demikian, secara faktual perusahaan anak mempunyai otoritas untuk bertindak atas nama perusahaan induk. Atas dasar argumen tersebut, hakim memutuskan bahwa berdasarkan *bindingness* secara faktual, perusahaan anak telah membentuk BUT bagi perusahaan induknya.

Lebih lanjut, keputusan hakim *US Tax Court* dalam kasus *Inverworld* telah dijadikan sebagai dasar oleh otoritas pajak Amerika Serikat (*Internal Revenue Service* atau IRS) untuk mengeluarkan *ruling* interpretasi pada tahun 2009.<sup>66</sup> Berdasarkan *ruling* interpretasi tersebut, dalam menganalisis keberadaan BUT, ketentuan domestik Amerika Serikat dapat dijadikan acuan terlepas dari ada atau tidaknya P3B. Perlu diperhatikan bahwa dalam kasus *Inverworld*, hakim *US Tax Court* telah mendasari argumentasinya pada ketentuan domestik Amerika Serikat karena dalam kasus tersebut tidak terdapat P3B yang berlaku (dalam kasus *Inverworld* negara yang terkait adalah Meksiko dan Cayman Island dan dalam tahun pajak yang disengketakan belum terdapat P3B antara dua negara tersebut dengan Amerika Serikat).

Kasus lain yang tidak kalah pentingnya adalah kasus *Rolls Royce* di India.<sup>67</sup> Kasus tersebut dapat digambarkan melalui Gambar 6.6 di halaman berikut. Berikut adalah penjelasan fakta dalam kasus *Rolls Royce* di India.

- i. *Rolls Royce plc* (RR) merupakan perusahaan yang didirikan berdasarkan hukum UK dan merupakan subjek pajak dalam negeri UK. Kegiatan usaha RR meliputi penjualan mesin-mesin pesawat dan suku cadangnya.
- ii. *Rolls Royce India Limited* (RRIL) merupakan perusahaan anak dari RR (kepemilikan 100%). RRIL merupakan perusahaan yang didirikan berdasarkan hukum UK dan

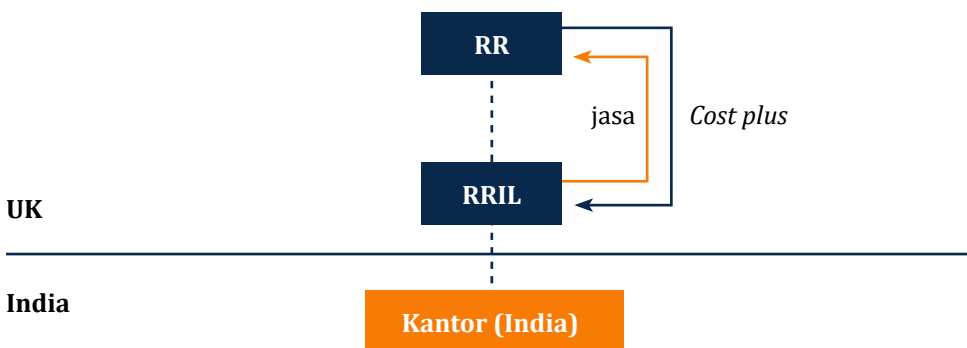
65. United States Tax Court, "*Inverworld, Inc. v. Commissioner*: T.C. Memo. 1996-301,"(1996); United States Tax Court, "*Inverworld, Inc. v. Commissioner*: T.C. Memo. 1997-226 (1997).

66. IRS Generic Legal Advice Memorandum (GLAM): Lending in the United States by Foreign Person Giving Rise to Effectively Connected Income (22 September 2009), AM2009-2010.

67. "*Rolls Royce Plc v. Deputy Director of Income Tax, ITAT Nos. 1496 to 1501/DEL of 2007*," *Delhi Income Tax Appellate Tribunal* (Oktober 2007).<sup>11 SEP</sup>

- merupakan subjek pajak dalam negeri UK. RRIL ini mempunyai kantor di India.
- iii. Kegiatan usaha RR dalam menjual produk-produknya di India, dilakukan dengan bantuan jasa pemasaran (*marketing*) oleh RRIL melalui kantornya di India. Jasa pemasaran tersebut meliputi kegiatan untuk mendapatkan pesanan (*order*).
  - iv. Dalam kontrak perjanjian dengan RR, RRIL tidak diberikan otoritas untuk mengikat kontrak atas nama RR. Kontrak hanya mengatur mengenai jasa pemasaran.
  - v. Atas bantuan jasa pemasaran tersebut, RR membayarkan suatu *fee cost plus*.
  - vi. Beberapa pegawai RR ditempatkan di dalam kantor RRIL di India dan melapor pada direktur RRIL.
  - vii. Beberapa pegawai senior RRIL (termasuk Direktur Pemasaran RRIL) bertanggung jawab pada RR dan ikut hadir pada pertemuan-pertemuan dengan konsumen RR.
  - viii. Pegawai RRIL dapat memberikan masukan terhadap isi perjanjian jual-beli antara RR dan kosumen serta melakukan analisis terhadap berbagai proposal yang diajukan konsumen kepada RR.
  - ix. Satu-satunya penerima jasa pemasaran RRIL adalah RR sehingga RRIL dapat dikatakan bergantung (*dependent*) pada RR.

**Gambar 6.6 Kasus Rolls Royce**



Menurut hakim, berdasarkan fakta-fakta di atas, disimpulkan bahwa RR telah membentuk BUT di India, baik BUT Bentuk Dasar (*fixed place of business*) maupun BUT Agen. Terbentuknya BUT Bentuk Dasar (*fixed place of business*) didasarkan pada pertimbangan bahwa aktivitas yang dilakukan oleh kantor RRIL di India merupakan kegiatan bisnis utama, yaitu pemasaran, negosiasi kontrak, dan penjualan yang bukan sekedar kegiatan persiapan maupun penunjang. Terbentuknya BUT Agen didasarkan pada pertimbangan bahwa RRIL secara faktual mempunyai otoritas untuk mengikat kontrak atas nama RR. Walaupun secara legal dalam perjanjian, RRIL tidak mempunyai otoritas untuk mengikat kontrak atas nama RR.

Menurut Shiv Kapoor<sup>68</sup>, keputusan hakim dalam kasus *Rolls Royce* adalah tidak tepat dan bertentangan dengan interpretasi yang benar serta tidak sesuai dengan standar internasional. Keputusan hakim dalam kasus tersebut telah menciptakan ketidakpastian hukum di India. Fakta bahwa kegiatan di kantor RRIL di India bukan merupakan kegiatan penunjang maupun persiapan seharusnya tidak menyebabkan timbulnya BUT bagi RR, tetapi membentuk BUT bagi RRIL (yang sudah diakui sebagai BUT oleh pihak yang bersengketa dan sudah membayar pajak di India).

Argumentasi bahwa adanya kegiatan-kegiatan dengan nilai tambah lain di kantor RRIL di India seharusnya tertuju pada penilaian apakah *fee cost plus* yang diterima RRIL dari RR sudah sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principle*). Bukan pada pertanyaan apakah terdapat BUT bagi RR. Lantas, mengenai BUT Agen, hakim seharusnya meneliti apakah terdapat hubungan keagenan (*agency relationship*). Hakim dalam kasus ini hanya mempertimbangkan hubungan antara RR dan RRIL sebagai hubungan antara perusahaan induk dan perusahaan anak (hubungan pengendalian saham). Berbeda dengan pengendalian saham, dalam hubungan keagenan hal yang relevan adalah menguji apakah terdapat keterikatan (*bindingness*) atau tidak. Hal ini dengan melihat apakah RRIL dapat mengikat RR dengan pihak ketiga. Berdasarkan fakta dalam kasus ini jelas terbukti bahwa keterikatan seperti demikian tidak ada.

## H.2. BUT Virtual

Salah satu tujuan proyek *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) OECD dalam rangka menjalankan mandat yang diberikan negara-negara yang tergabung dalam G20 (termasuk Indonesia) adalah untuk mencegah penghindaran pajak oleh perusahaan multinasional. Isu penghindaran pajak tersebut sebagaimana diidentifikasi oleh proyek BEPS disebabkan salah satunya karena prinsip-prinsip pajak internasional tidak dapat mengikuti perkembangan model bisnis baru dan teknologi.<sup>69</sup> Dalam konteks ini, pajak atas '*digital economy*' merupakan tantangan terbesar yang dihadapi oleh proyek BEPS.<sup>70</sup> Walaupun tidak jelas dengan apa yang sebenarnya dimaksudkan dengan terminologi *digital economy*<sup>71</sup>, tetapi permasalahannya cukup jelas. Dengan timbulnya teknologi baru dalam berkomunikasi, sangat mungkin untuk melakukan kegiatan usaha antar negara tanpa memerlukan kehadiran fisik (contohnya bisnis jual-beli *online*).

Model bisnis tersebut memungkinkan seseorang untuk beroperasi di suatu negara sumber dan menghasilkan keuntungan yang signifikan tanpa menimbulkan BUT di negara sumber tersebut. Sebagaimana diketahui bahwa konsep BUT merupakan ambang batas agar negara sumber mendapatkan hak pemajakan atas penghasilan dari kegiatan usaha.<sup>72</sup> Namun, konsep BUT tersebut sangat bergantung pada kehadiran fisik. Hal ini tidak mengherankan sebab konsep BUT yang berlaku sekarang adalah

68. Shiv Kapoor, "Rolls Royce Decision: Income Attribution to Permanent Establishment" *Bulletin for International Taxation*, 2008, 141-147.

69. OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (Paris: OECD Publishing, 2013), 13.

70. OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy* (Paris: OECD Publishing, 2014), 11.

71. Arthur J. Cockfield, "The Law and Economics of Digital Taxation: Challenges to Traditional Tax Law Principles," *Bulletin for International Taxation*, 2002, 607.

72. Lihat poin A. Pendahuluan dalam bab ini.

konsep yang didasarkan pada masa *pre-digital*, yaitu masa ketika model bisnis antar negara memerlukan setidaknya kehadiran fisik seseorang di negara tempat usaha tersebut dijalankan.<sup>73</sup> Namun demikian, konsep BUT sebagaimana yang berlaku sekarang tidak mengakomodasikan pemajakan atas model bisnis *online*, kehadiran fisik seseorang tidak diperlukan.<sup>74</sup> Oleh karena itu, proyek BEPS dalam *Action Plan* Nomor 1 dan 7 akan berupaya melakukan perubahan atas definisi BUT dalam konteks pemajakan terhadap *digital economy* tersebut.

Usulan pertama BEPS adalah untuk mengubah atau menghapus Pasal 5 ayat (4) OECD model mengenai tempat usaha yang dikecualikan sebagai BUT (kegiatan persiapan atau penunjang).<sup>75</sup> Hal ini didasarkan atas pertimbangan bahwa model bisnis baru telah mengubah nilai tambah terhadap mata-rantai usaha. Misalnya, kegiatan penyimpanan dan pengiriman (gudang) yang semula pada model bisnis tradisional merupakan kegiatan persiapan atau penunjang. Namun, pada model bisnis modern dapat menjadi nilai tambah penting. Sebagai contoh, pada model bisnis *retail online*, gudang dan tempat penyimpanan barang umumnya dekat dengan tempat pelanggan di negara sumber sehingga barang dapat dengan cepat dan efisien dikirim kepada pelanggan.<sup>76</sup> Begitu juga dengan fungsi *marketing support* (kegiatan untuk menarik pelanggan baru), dapat menjadi fungsi penting dalam model bisnis modern. Namun, dikecualikan dari definisi BUT (*marketing support* dapat menjadi BUT Agen jika mempunyai otoritas untuk membuat kontrak).<sup>77</sup>

Meskipun memiliki fungsi penting, kegiatan penyimpanan dan pengiriman ataupun *marketing support* (di Indonesia, dapat disamakan juga dengan kegiatan *representative office*) merupakan salah satu contoh dalam Pasal 5 ayat (4) OECD Model sebagai kegiatan penunjang atau persiapan. Oleh karenanya, pembentukan BUT dapat dengan mudah dihindari dengan model bisnis modern tersebut.<sup>78</sup> Bahkan, dapat dikatakan bahwa Pasal 5 ayat (4) OECD Model sangat menguntungkan model bisnis dalam *digital economy* ini.<sup>79</sup>

Usulan kedua adalah untuk mengubah secara keseluruhan konsep BUT, yaitu dengan penambahan kriteria pembentukan BUT (*nexus*) melalui kehadiran digital

73. Benjamin Hoffart, "Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Market Proxy Approach," *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property*, (2007): 107; Carol A. Dunahoo, "Source Country Taxation of Foreign Corporations: Evolving Permanent Establishment Concepts," *The Tax Magazine*, (Maret 2008): 38, menyebutkan bahwa konsep BUT yang berlaku sekarang didasarkan pada konsep sebagaimana dirumuskan dijamin *League of Nations* dan tidak mengalami fundamental selama beberapa dekade yang lalu untuk mengakomodasi pemajakan atas *e-commerce*.

74. Pierre Collin dan Nicolas Colin, "Task Force on Taxation of the Digital Economy", Internet, dapat diakses melalui [www.hdataprotection.com/files/2013/06/Taxation\\_Digital\\_Economy.pdf](http://www.hdataprotection.com/files/2013/06/Taxation_Digital_Economy.pdf).

75. OECD, *Revised discussion draft BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status*, (Paris: OECD Publishing, 2015), 10-21.

76. Daniel W. Blum, "Permanent Establishment and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative - The Nexus Criterion Redefined?," *Bulletin for International Taxation*, 2015, 316.

77. Sebagai contoh lihat struktur *Tax Planning Amazon* dalam European Commission, Letter to Luxembourg Regarding Decision to Initiate the Formal Procedure, (Brussel, 7 Oktober 2014) C (2014) 7156 Final. Perlu diperhatikan bahwa contoh ini diambil hanya karena ketersediaan data yang lengkap dan bukan berdasarkan pilihan nama perusahaan tertentu.

78. Jeffrey Owens, "The Taxation of Multinational Enterprises: An Elusive Balance," *Bulletin for International Taxation*, 2013, 444.

79. Walter Hellerstein, "Jurisdiction to Tax in the Digital Economy: Permanent and Other Establishments," *Bulletin for International Taxation*, 2014, 348-349.



yang signifikan (*significant digital presence*).<sup>80</sup> Nexus BUT baru tersebut bukan dimaksudkan untuk berlaku bagi seluruh kegiatan digital, tetapi hanya terbatas pada perusahaan yang terlibat dalam 'kegiatan digital yang sepenuhnya tidak mempunyai bentuk berwujud' (*fully dematerialized digital activities*). Lebih lanjut, kegiatan tersebut harus dilakukan secara signifikan.

OECD menyebutkan beberapa contoh kegiatan yang masuk dalam kategori *fully dematerialized digital activities*, yaitu sebagai berikut.<sup>81</sup>

- i. Kegiatan utama perusahaan sepenuhnya atau sebagian besar bergantung pada penyerahan barang atau jasa digital.
- ii. Kegiatan dalam mata rantai perusahaan tidak melibatkan unsur atau aktivitas fisik selain keberadaan, penggunaan, atau pemeliharaan *server* dan *website* atau perangkat-perangkat IT lainnya serta pengumpulan, pengolahan, dan komersialisasi data lokasi yang relevan.
- iii. Kegiatan penutupan kontrak yang secara eksklusif dilakukan dari jarak jauh melalui telepon atau internet.
- iv. Kegiatan pembayaran hanya dapat dilakukan melalui kartu kredit atau metode pembayaran elektronik lainnya dengan menggunakan formulir *online* atau platform yang terhubung atau terintegrasi dengan *website*.
- v. *Website* adalah satu-satunya cara untuk masuk dalam hubungan bisnis dengan perusahaan. Tidak terdapat tempat usaha fisik untuk melakukan kegiatan utama perusahaan, selain kantor yang berlokasi di perusahaan induk atau negara tempat perusahaan menjalankan kegiatan usaha berada.
- vi. Seluruh atau sebagian besar keuntungan perusahaan diperoleh dari penyerahan barang atau jasa digital.
- vii. Tempat kedudukan hukum atau keberadaan fisik penjual diabaikan oleh pelanggan atau tidak memengaruhi pilihan pelanggan.
- viii. Penggunaan barang atau jasa digital tidak memerlukan kehadiran fisik atau keterlibatan produk fisik selain komputer, perangkat *mobile* atau perangkat-perangkat IT lainnya.

Lebih lanjut, OECD juga menyebutkan contoh-contoh keadaan suatu kehadiran digital dianggap signifikan, yaitu sebagai berikut.<sup>82</sup>

- i. Sejumlah besar kontrak untuk penyediaan barang atau jasa digital ditandatangani antara perusahaan dan pelanggan secara jarak jauh.
- ii. Barang atau jasa digital perusahaan digunakan atau dikonsumsi secara signifikan di suatu negara.
- iii. Adanya jumlah pembayaran yang besar dari klien-klien di negara tertentu kepada perusahaan sehubungan dengan kewajiban dari kontrak atas penyediaan barang

80. OECD, *Public Discussion Draft BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy* (Paris: OECD Publishing, 2014), Paragraf 212.

81. *Ibid*, Paragraf 213.

82. *Ibid*, Paragraf 214.

atau jasa digital.

- iv. Sebuah cabang dari perusahaan menyediakan fungsi-fungsi penunjang, seperti pemasaran dan konsultasi, yang ditargetkan kepada klien di negara tertentu dan yang sangat terkait dengan usaha pokok perusahaan.

Perlu diperhatikan bahwa kata-kata “*for example* atau sebagai contoh” dalam laporan-laporan OECD di atas menunjukkan bahwa OECD sedang mempertimbangkan kriteria-kriteria tersebut, tetapi belum merupakan ketentuan yang final. Laporan ini juga menunjukkan prinsip-prinsip dasar bagaimana OECD akan merumuskan BUT Virtual.

## I. Kaitan BUT, Kantor Perwakilan Dagang Asing, dan UU PPh (Praktik di Indonesia)

Dalam ketentuan perpajakan Indonesia, yaitu dalam Pasal 2 ayat (1) UU PPh, disebutkan bahwa BUT masuk dalam kategori subjek pajak. Kemudian, pengertian lebih lanjut mengenai BUT diuraikan dalam Pasal 2 ayat (5) UU PPh. Berikut adalah rumusan pasal tersebut.

*“Bentuk usaha tetap adalah bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang 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 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. gudang;
- h. ruang untuk promosi dan penjualan;
- i. pertambangan dan penggalian sumber alam;
- j. wilayah kerja pertambangan minyak dan gas bumi;
- k. perikanan, peternakan, pertanian, perkebunan, atau kehutanan;
- l. proyek konstruksi, instalasi, atau proyek perakitan;
- m. 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;
- n. orang atau badan yang bertindak selaku agen yang kedudukannya tidak bebas;
- o. agen atau pegawai dari perusahaan asuransi yang tidak didirikan dan tidak

*bertempat kedudukan di Indonesia yang menerima premi asuransi atau menanggung risiko di Indonesia; dan*

- p. komputer, agen elektronik, atau peralatan otomatis yang dimiliki, disewa, atau digunakan oleh penyelenggara transaksi elektronik untuk menjalankan kegiatan usaha melalui internet.”*

(dengan penambahan penekanan)

Bentuk BUT yang dibahas dalam sub-bagian bab ini adalah BUT kantor perwakilan yang dikenal dengan sebutan Kantor Perwakilan Dagang Asing (KPDA) atau *'representative office'*. Apabila menilik kembali bunyi dari Pasal 5 ayat (2) OECD Model sebagaimana sebelumnya telah diuraikan dalam poin C.1, diketahui bahwa KPDA tidak masuk dalam kategori tempat usaha yang dapat membentuk suatu BUT. Justru istilah KPDA ini termasuk sebagai tempat yang dikecualikan sebagai BUT apabila tempat tersebut digunakan semata-mata untuk kegiatan yang terdapat dalam Pasal 5 ayat (4) OECD Model. Kemudian, permasalahannya adalah dalam hal subjek pajak luar negeri memiliki KPDA di Indonesia, apakah keberadaan KPDA tersebut membentuk BUT di Indonesia atau tidak. Untuk menjawab pertanyaan tersebut, hal pertama yang perlu diperhatikan adalah:

- i. apakah negara domisili memiliki P3B dengan Indonesia?; dan
- ii. apabila ya, apakah P3B tersebut dapat diterapkan mengingat terdapat adanya persyaratan administratif, yaitu Surat Keterangan Domisili (SKD) atau form DGT-I yang harus dipenuhi.

Apabila subjek pajak luar negeri tersebut berdomisili di negara yang memiliki P3B dengan Indonesia dan persyaratan administratif berupa SKD atau form DGT-I dapat dipenuhi maka untuk menentukan apakah KPDA yang dimiliki oleh subjek pajak luar negeri tersebut membentuk BUT di Indonesia atau tidak, tentunya mengacu pada ketentuan mengenai BUT sebagaimana diatur dalam P3B. Misalnya, KPDA tersebut kegiatannya semata-mata mengumpulkan informasi untuk keperluan perusahaan yang merupakan subjek pajak luar negeri. Dengan demikian, sesuai P3B yang mengacu pada OECD Model, KPDA tersebut merupakan tempat usaha yang dikecualikan sebagai BUT.

Lebih lanjut, dalam hal negara domisili tidak memiliki ketentuan P3B dengan Indonesia, untuk menentukan apakah KPDA yang dimiliki oleh subjek pajak luar negeri membentuk BUT atau tidak, mengacu pada ketentuan domestik Indonesia. Permasalahannya, bagaimana apabila KPDA tersebut semata-mata hanya melakukan pengumpulan informasi. Apakah KPDA tersebut tetap dikategorikan sebagai BUT?

Dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan Indonesia, memang tidak terdapat ketentuan yang mendefinisikan tentang KPDA. Namun, apabila mengacu pada Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-18/PJ/431/1992 (SE 18/1992), terdapat penjelasan mengenai kantor perwakilan dagang asing. Berikut adalah rumusannya.

*“Perwakilan dagang asing di Indonesia pada dasarnya ada 2 (dua) macam, yaitu perwakilan dagang asing yang melakukan usaha dan/atau pekerjaan bebas dan perwakilan dagang asing yang tidak melakukan usaha dan/atau pekerjaan bebas.*

*Kantor Perwakilan dagang asing yang melakukan usaha dan/atau pekerjaan bebas di Indonesia adalah BUT yang dikenakan Pajak Penghasilan sesuai Undang-undang Pajak Penghasilan 1984. Kantor perwakilan dagang asing yang bukan BUT adalah kantor perwakilan dari perusahaan yang berkedudukan di negara yang mempunyai Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (Tax Treaty) dengan Indonesia, yang berdasarkan Treaty tersebut tidak dianggap sebagai BUT."*

Apabila memperhatikan bunyi dari SE 18/1992 tersebut di atas, ketentuan dalam SE 18/1992 pada dasarnya mempertegas posisi Direktorat Jenderal Pajak bahwa:

- i. dalam hal KPDA tersebut dimiliki oleh subjek pajak dalam negeri yang berkedudukan di negara yang tidak memiliki P3B dengan Indonesia, terlepas dari aktivitas yang dilakukan oleh KPDA tersebut apakah melakukan kegiatan usaha di Indonesia atau tidak, keberadaan KPDA tersebut membentuk BUT di Indonesia; atau
- ii. dalam hal KPDA tersebut dimiliki oleh subjek pajak dalam negeri yang berkedudukan di negara yang memiliki P3B dengan Indonesia, sepanjang aktivitas yang dilakukan oleh KPDA tersebut merupakan hal-hal yang dikecualikan dari terbentuknya BUT, keberadaan KPDA tersebut tidak membentuk BUT di Indonesia.

## Referensi

### Buku:

- Baker, Philip. *Double Taxation Convention*. London: Sweet and Maxwell, 2012.
- Barsony, Farkas. "The Agency Permanent Establishment." Dalam *Permanent Establishment in International Tax Law*, ed. Hans-Jorgen Aigner dan Mario Zuger. Linde: Verlag, 2003.
- Ceballos, Alfredo Serna. "The Permanent Establishment Definition." Dalam *Permanent Establishments in International and EU Tax Law*. ed Florian Brugger dan Patrick Plansky. Vienna: Linde Verlag Wien, 2011.
- Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi. *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*. Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010.
- Ekkehart, Nathalie Urban, dan Stefan Schmid. *Permanent Establishment: A Domestic Taxation, Bilateral Tax Treaty and OECD Perspective*. Kluwer Law International, 2010.
- G. Thakrar, CA Natwar dan CA Harshal Bhuta. "Subsidiary as Permanent Establishment." Dalam *The Chamber of Tax Consultants, International Taxation A Compendium Volume I*. Mumbai: The Chamber of Tax Consultants, 2013.
- Khan, Ahmad. *Cross Border Transactions and Tax Treaties Theory and Practice*. Singapore: Pretosin Info Tech Pte. Ltd, 2000.
- Popa, Oana. "At the Disposal of – The Way Towards a Broader Concept." Dalam *Taxation of Business Profits in the 21<sup>st</sup> Century Selected Issues under Tax Treaties*, ed. Carlos Gutierrez dan Andreas Perdelwitz. Amsterdam: IBFD, 2013.
- Rawal, Radhakishan. *The Taxation of Permanent Establishments An International Perspective*. London: Spiramus, 2006.
- Skaar, Arvid A. *Commentary on Article 5 of the OECD Model Treaty: The Concept of Permanent Establishment*. Amsterdam: IBFD, 2005.
- Van de Vijver, Anne (eds). *The New US-Belgium Double Tax Treaty: A Belgian and EU Perspective*. Larcier dan IBFD, 2009.
- Williams, Robert L. *Fundamentals of Permanent Establishments*. The Hague: Kluwer Law International, 2014.

### Artikel:

- Blum, Daniel W. "Permanent Establishment and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative – The Nexus Criterion Redefined?" *Bulletin for International Taxation*, 2015.
- Cockfield, Arthur J. "The Law and Economics of Digital Taxation: Challenges to Traditional Tax Law Principles." *Bulletin for International Taxation*, 2002.
- Detlev, Piltz J. dan Rechtsanwalt. "When is There An Agency Permanent Establishment." *Bulletin Tax Treaty Monitor*, Mei 2004.
- Dunahoo, Carol A. "Source Country Taxation of Foreign Corporations: Evolving Permanent Establishment Concepts." *The Tax Magazine*, Maret 2008.
- Gouthiere, Bruno. "Zimmer 'Commisionnaire' Agent Is Not a Permanent Establishment."

*European Taxation* (2010).

Lee, Chang Hee. "Instability of the Dependent Agency Permanent Establishment Concept." *Tax Notes International*, (September 2002).

Hellerstein, Walter. "Jurisdiction to Tax in the Digital Economy: Permanent and Other Establishments." *Bulletin for International Taxation*, 2014.

Hoffart, Benjamin. "Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Market Proxy Approach." *Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property*, (2007).

IRS Generic Legal Advice Memorandum (GLAM): Lending in the United States by Foreign Person Giving Rise to Effectively Connected Income (22 September 2009), AM2009-2010.

Jones, John F. Avery, *et al.* "The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States." *Bulletin for International Taxation*, Juni 2006.

Kapoor, Shiv. "Roll Royce Decision: Income Attribution to Permanent Establishment." *Bulletin for International Taxation*, 2008.

Law, Shee Boon. "Base Erosion and Profit Shifting – An Action Plan for Developing Countries." *Bulletin for International Taxation* 68, no. 1 (2013).

OECD. "Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce." *OECD 2014 Report*.

\_\_\_\_\_. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing, 2013.

\_\_\_\_\_. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. Paris: OECD Publishing, 2014.

\_\_\_\_\_. *Public Discussion Draft BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*. Paris: OECD Publishing, 2014.

\_\_\_\_\_. *Revised discussion draft BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status*. Paris: OECD Publishing, 2015.

Owens, Jeffrey. "The Taxation of Multinational Enterprises: An Elusive Balance." *Bulletin for International Taxation*, 2013.

Schoueri, Luis Eduardo dan Oliver-Cristoph Gunther. "The Subsidiary as Permanent Establishment." *Bulletin for International Taxation*, 2011.

### **Studi Kasus:**

"Rolls Royce Plc v. Deputy Director of Income Tax, ITAT Nos. 1496 to 1501/DEL of 2007," *Delhi Income Tax Appellate Tribunal* (Oktober 2007).

Conseil d'Etat (Supreme Administrative Court), "*Societe Zimmer Limited v Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industries*, Nos 304715 dan 308525," (Maret 2010).

Court Administrative d'Appel de Paris (France), "*Zimmer Ltd, No.05PA02361*," *IBFD Case Law*, (February 2007).

*Société Kingroup*, Conseil D'Etat (France), 4 April 1997, Tax Treaty Case Law.

United States Tax Court, "*Inverworld, Inc. v. Commissioner*: T.C. Memo. 1996-301,"(1996); United States Tax Court , "*Inverworld, Inc. v. Commissioner*: T.C.

Memo. 1997-226 (1997).

**Peraturan:**

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

\_\_\_\_\_. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-18/PJ/431/1992 tentang PPh Pasal 21/26 atas Penggantian atau Imbalan yang diberikan dalam Bentuk Natura dan/atau Kenikmatan oleh Perwakilan Dagang Asing yang Bukan BUT.

**Internet:**

"ATO *Interpretative Decision* (ID) 2006/337." Internet. Dapat diakses melalui <http://law.ato.gov.au/atolaw/searches.htm>.

Collin, Pierre dan Nicolas Colin. "Task Force on Taxation of the Digital Economy." Internet. Dapat diakses melalui [www.hldataprotection.com/files/2013/06/Taxation\\_Digital\\_Economy.pdf](http://www.hldataprotection.com/files/2013/06/Taxation_Digital_Economy.pdf).

OECD. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paris: OECD Publishing, 2015. Internet. Dapat diakses melalui <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.

# Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas Laba Usaha

Darussalam dan Danny Septriadi

---

## A. Pendahuluan

Terkait pemajakan atas laba usaha, negara sumber dari laba usaha dan negara domisili dari subjek pajak yang memperoleh laba usaha sama-sama berhak memajaki laba usaha tersebut. Adanya saling klaim ini, tentu memicu risiko terjadinya pengenaan pajak berganda atas laba usaha apabila negara sumber dan negara domisili tidak membuat P3B. Namun, risiko terjadinya pajak berganda masih ada apabila kedua negara yang telah membuat perjanjian tersebut sama-sama tidak tepat dalam menginterpretasikan ketentuan tentang laba usaha. Untuk mengurangi terjadinya perbedaan penafsiran yang dilakukan oleh negara-negara yang mengadakan P3B, OECD dan UN sebagai bagian dari institusi internasional, sampai saat ini masih terus bekerja untuk menyempurnakan Pasal 7 yang mengatur tentang pemajakan atas laba usaha.

Untuk itu, bab ini akan membahas konsep dasar dan bentuk Pasal 7 tentang laba usaha dari beberapa Model P3B yang ada, seperti OECD Model, UN Model, dan US Model. Tidak hanya itu, bab ini juga akan membahas penentuan penghasilan yang diklasifikasikan sebagai laba usaha serta masalah yang terjadi dalam penentuan tersebut.

## B. Gambaran Umum

Secara konseptual, Pasal 7 mengatur bahwa laba usaha hanya dikenakan pajak di negara tempat perusahaan yang memperoleh laba usaha tersebut menjadi subjek pajak dalam negeri. Namun, berdasarkan prinsip BUT yang berlaku secara umum, Pasal 7 juga mengatur apabila subjek pajak dalam negeri dari suatu negara (negara domisili) menerima laba usaha dari negara sumber melalui BUT yang berada di negara sumber tersebut, negara sumber juga boleh mengenakan pajak atas laba usaha tersebut.

Dengan kata lain, negara sumber mempunyai hak pemajakan atas laba usaha apabila subjek pajak dalam negeri dari negara domisili mempunyai BUT di negara sumber penghasilan. Lantas, apakah negara domisili akan kehilangan hak pemajakannya apabila subjek pajak dalam negerinya memiliki BUT di negara sumber?

Apabila laba usaha dipajaki di negara sumber, bukan berarti negara domisili akan



kehilangan hak pemajakannya. Negara domisili tetap berhak mengenakan pajak. Namun, dalam rangka mencegah terjadinya pajak berganda, negara domisili harus memberikan keringanan pajak berganda melalui salah satu metode yang disediakan dalam Pasal 23A atau 23B model P3B.

Perlu diketahui, ketentuan Pasal 7 ini merupakan ketentuan yang **bersifat umum** (*lex generalis*). Artinya, apabila terjadi benturan dengan pasal-pasal substantif lain yang mengatur hak pemajakan atas suatu penghasilan tertentu, pasal-pasal substantif lainnya tersebut yang diberlakukan sebagai ketentuan yang **bersifat khusus** (*lex specialis*).

### C. Pasal 7 ayat (1) OECD Model Sebelum dan Sesudah Tahun 2010

Sebelum membahas lebih lanjut mengenai isi dan struktur dari Pasal 7 OECD Model, penting untuk mengetahui adanya perubahan yang terjadi pada rumusan Pasal 7 OECD Model yang mengatur mengenai pemajakan atas laba usaha. Pada tahun 2010, OECD melakukan sedikit perubahan terhadap Pasal 7 ayat (1) OECD Model. Tabel 7.1 di bawah ini merupakan perbandingan Pasal 7 ayat (1) sebelum terjadi perubahan dan setelah terjadi perubahan di tahun 2010.<sup>1</sup>

**Tabel 7.1 Perbandingan Pasal 7 ayat (1) Sebelum Terjadi Perubahan dan Setelah Terjadi Perubahan pada OECD Model 2010**

Sebelum Terjadi Perubahan pada OECD Model 2010	Sesudah Terjadi Perubahan pada OECD Model 2010
<p><i>The profits of an enterprise of a 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 carries on business as aforesaid, <b>the profits of the enterprise</b> may be taxed in that other state <b>but only so much of them</b> as is attributable to that permanent establishment.</i></p>	<p><i>Profits of an enterprise of a 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 carries on business as aforesaid, <b>the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.</b></i></p>

Setelah terjadinya perubahan di tahun 2010, terdapat perubahan pada kalimat kedua dalam Pasal 7 ayat (1). Kata-kata '*the profits of the enterprise*' dan '*but only so much of them*' telah dihapus. Sebenarnya kata-kata tersebut dapat dipahami sebagai cara mencegah negara tempat BUT berada untuk memajaki laba yang masih belum terealisasi pada level perusahaan atau dalam kasus ketika perusahaan secara

1. Isi dari Pasal 7 ayat (1) OECD Model 2010 adalah sama dengan isi dari Pasal 7 ayat (1) OECD Model 2014 yang merupakan versi terbaru dari OECD Model. Atau dengan kata lain, tidak terdapat perubahan dari isi Pasal 7 OECD Model 2010 terhadap isi Pasal 7 OECD Model 2014.

keseluruhan mengalami kerugian.<sup>2</sup> Namun, untuk menghindari terjadinya kesalahan interpretasi atas Pasal 7 ayat (1) tersebut maka dilakukan perubahan ini.

Sebagai tambahan, berdasarkan Paragraf 12 OECD *Commentary* atas Pasal 7, diketahui bahwa rumusan dalam Pasal 7 ayat (1) OECD Model setelah terjadinya perubahan tersebut juga untuk mencegah penerapan prinsip '*force of attraction*' yang berlaku berdasarkan ketentuan domestik di beberapa negara.<sup>3</sup> Mengacu pada OECD *Commentary* atas Pasal 7, hanya atas bagian laba yang berasal dari BUT saja yang dapat dipajaki di negara tempat BUT berada (*attributable principle*). Dengan demikian, prinsip *force of attraction* atas pemajakan laba usaha tidak dapat diberlakukan.<sup>4</sup>

Berdasarkan pemaparan di atas, prinsip dari Pasal 7 ayat (1) OECD Model sebelum terjadinya perubahan dan Pasal 7 ayat (1) OECD Model setelah terjadinya perubahan di tahun 2010 masih tetap sama. Pertama, laba perusahaan hanya dapat dipajaki di negara lain (negara sumber) apabila perusahaan tersebut mempunyai BUT di negara sumber penghasilan tersebut. Kedua, prinsip *force of attraction* atas pemajakan laba usaha tidak diperbolehkan.<sup>5</sup> Untuk kepentingan penulisan buku ini, Pasal 7 OECD Model yang dimaksud dalam Bab ini merupakan Pasal 7 OECD Model 2014.

#### D. Struktur dan Isi Pasal 7 OECD Model

Pasal 7 OECD Model yang mengatur mengenai pemajakan atas laba usaha terdiri dari 4 (empat) ayat. Berikut adalah rumusan dari masing-masing ayat tersebut.

Pasal 7 ayat (1):

*"Profits of an enterprise of a 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 carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State."*

Pasal 7 ayat (2):

*"For the purposes of this Article and Article [23 A] [23 B], the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise."*

Pasal 7 ayat (3):

*"Where, in accordance with paragraph 2, a Contracting State adjusts the profits*

2. Nouel, "The New Article 7 of the OECD Model Tax Convention: The End of the Road", *Bulletin For International Taxation*, 2011, 5.

3. OECD *Commentary* atas Pasal 7, Paragraf 12.

4. Mary Bennett, "Article 7 - New OECD Rules for Attributing Profit to Permanent Establishments" dalam *The 2010 OECD Updates: Model Tax Convention & Transfer Pricing Guidelines, A Critical Review* (Kluwer Law: 2011), 28.

5. Wanrooij, "Comments on the Proposed Article 7 of the OECD Model Convention", *Intertax*, Vol. 37, Issue 5 (2009): 300.

*that are attributable to a permanent establishment of an enterprise of one of the Contracting States and taxes accordingly profits of the enterprise that have been charged to tax in the other State, the other State shall, to the extent necessary to eliminate double taxation on these profits, make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged on those profits. In determining such adjustment, the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other."*

Pasal 7 ayat (4):

*"Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article."*

Berikut adalah ketentuan dari masing-masing ayat di atas.

i. Ayat 1:

menjelaskan mengenai alokasi hak pemajakan atas laba usaha. Terdapat dua ketentuan dalam pengalokasian hak pemajakan atas laba usaha, yaitu ketentuan umum dan pengecualiannya. Selain menjelaskan mengenai alokasi hak pemajakan, ayat ini juga mengatur bahwa prinsip *force of attraction* tidak dapat diberlakukan terhadap pemajakan atas laba usaha.

ii. Ayat 2 dan ayat 3:

mengatur mengenai atribusi laba kepada BUT dan eliminasi pajak berganda yang terjadi dalam pemajakan atas laba usaha.

iii. Ayat 4:

mengatur bahwa ketika suatu penghasilan termasuk dalam penghasilan yang diatur dalam pasal substantif lain, ketentuan yang diatur dalam pasal lain tersebut tidak dapat dipengaruhi dengan ketentuan Pasal 7 ini. Artinya, ketika suatu penghasilan yang diterima oleh suatu perusahaan merupakan jenis penghasilan yang diatur dalam pasal substantif lain maka ketentuan yang berlaku untuk mengatur pemajakan atas penghasilan tersebut adalah ketentuan yang diatur dalam pasal substantif lain tersebut, bukan Pasal 7.

## D.1. Alokasi Hak Pemajakan

Pasal 7 ayat (1) OECD Model mengatur mengenai alokasi hak pemajakan atas laba usaha. Berikut adalah rumusan atas pasal tersebut.

***"Profits of an enterprise of a 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 carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State."***

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan rumusan Pasal 7 ayat (1) OECD Model di atas, dapat dilihat bahwa ayat pertama dari Pasal 7 ini memuat dua ketentuan mengenai pemajakan atas laba usaha

yang saling berkaitan, yaitu **ketentuan umum** (*main rule*) dan **pengecualiannya** (*exception*). Dalam kalimat pertama Pasal 7 ayat (1) OECD Model, dijelaskan ketentuan umum pemajakan atas laba usaha, yaitu laba usaha yang diterima oleh perusahaan di negara domisili dari menjalankan usahanya di negara sumber hanya dapat dipajaki di negara domisili. Namun, masih dalam kalimat yang sama, terdapat pengecualian ketika perusahaan tersebut memiliki BUT di negara sumber. Berdasarkan bunyi kalimat selanjutnya dari Pasal 7 ayat (1) OECD Model, apabila perusahaan di negara domisili tersebut menjalankan kegiatan usahanya di negara sumber melalui BUT yang berada di negara sumber, negara sumber juga dapat mengenakan pajak atas laba yang diatribusikan kepada BUT berdasarkan ketentuan dalam Pasal 7 ayat (2) OECD Model. Jumlah laba yang dapat dikenakan pajak di negara sumber BUT berada dibatasi hanya sejumlah laba yang dihasilkan oleh BUT tersebut (*attributable principle*).

Berdasarkan uraian di atas, Pasal 7 ayat (1) OECD Model mempunyai dua tujuan berbeda dalam menentukan hak pemajakan berdasarkan keberadaan BUT di negara sumber. Pertama, Pasal 7 ayat (1) OECD Model berlaku apabila subjek pajak dalam negeri di negara domisili melakukan kegiatan usaha di negara sumber **tanpa melalui** BUT. Kedua, ketika subjek pajak dalam negeri di negara domisili melakukan kegiatan usaha di negara sumber **melalui** BUT.<sup>6</sup> Sebagai ilustrasi untuk memahami penjelasan di atas, Gambar 7.1 dan 7.2 berikut akan membedakan pemajakan atas laba usaha berdasarkan keberadaan BUT di negara sumber.

Dari Gambar 7.1 dan 7.2, tampak perbedaan antara negara yang berhak memajaki penghasilan atas laba usaha yang diperoleh dari negara sumber yang diterima tanpa melalui BUT dan diterima melalui BUT. Pada Gambar 7.1 dapat dilihat bahwa subjek pajak dalam negeri negara domisili, yaitu A Ltd, menerima penghasilan laba usaha dari negara sumber dan di negara sumber tersebut A Ltd tidak memiliki BUT. Hak pemajakan atas penghasilan laba usaha tersebut dimiliki secara eksklusif oleh negara domisili.

**Gambar 7.1 Negara Domisili mempunyai Hak Pemajakan Eksklusif atas Penghasilan Laba Usaha**



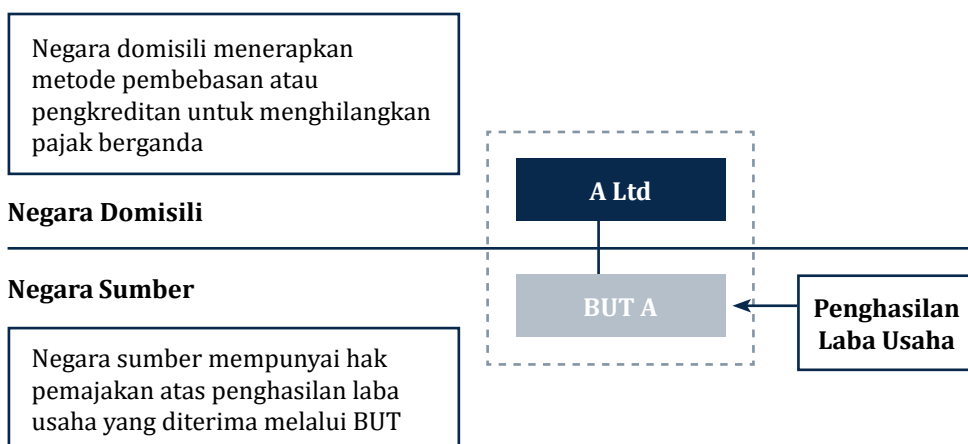
Kemudian dalam Gambar 7.2 di halaman berikut, diilustrasikan bahwa A Ltd memiliki BUT di negara sumber, yaitu BUT A. Sesuai penjelasan di atas, negara sumber mempunyai hak pemajakan atas laba usaha. Namun, dalam penentuan laba usaha

6. Phillip Baker, *Double Taxation Convention* (London: Sweet & Maxwell: 2012), 7-24.

berdasarkan prinsip BUT yang berlaku secara umum, terdapat ketentuan mengenai bagian laba usaha mana yang dapat dikenakan pajak di negara sumber. Dalam kasus ini, negara sumber mempunyai hak untuk memajaki penghasilan laba usaha A Ltd, tetapi terbatas pada laba usaha yang diatribusikan kepada BUT A (*attributable principle*).

Di sisi lain, untuk menghilangkan pengenaan pajak berganda, negara domisili wajib memberikan keringanan pajak berganda melalui metode pembebasan atau metode kredit sebagaimana yang disediakan dalam Pasal 23A dan Pasal 23B P3B antara negara sumber dan negara domisili. Penerapan metode kredit maupun metode pembebasan hanya berlaku apabila negara sumber memiliki hak pemajakan atas penghasilan laba usaha. Tata cara pemberian keringanan pajak berganda ini bergantung pada ketentuan domestik dari negara domisili.

**Gambar 7.2 Negara Sumber Mempunyai Hak Pemajakan atas Penghasilan Laba Usaha**



#### D.1.1. Pengertian Penghasilan yang Diklasifikasikan sebagai Laba Usaha<sup>7</sup>

Suatu penghasilan untuk dapat diklasifikasikan sebagai laba usaha harus berkaitan dengan suatu 'kegiatan usaha'. Pengertian penghasilan yang berhubungan dengan kegiatan usaha dapat dijelaskan melalui kasus yang terjadi di Australia, yaitu kasus antara Thiel dan Pengadilan Tinggi Australia (FCT). Thiel merupakan subjek pajak dalam negeri orang pribadi di Swiss. Thiel tidak memiliki BUT di Australia. Lebih lanjut, Thiel memperoleh keuntungan atas penjualan saham yang dimilikinya pada perusahaan Australia.

Berikut pendapat masing-masing pihak terkait dengan pengertian penghasilan dari kegiatan usaha yang dapat diklasifikasikan sebagai laba usaha.

- i. Thiel berpendapat, keuntungan yang diperolehnya dari penjualan saham atas kepemilikan sahamnya di Australia tidak dapat diklasifikasikan sebagai

<sup>7</sup> *Ibid*, 7-25 - 7-28.

keuntungan dari kegiatan usaha.

- ii. Sebaliknya, Pengadilan Federal Australia menyatakan bahwa penjualan saham merupakan suatu kegiatan usaha.
- iii. Dalam proses banding, putusan hakim Pengadilan Tinggi Australia menetapkan bahwa kegiatan penjualan saham tersebut merupakan suatu kegiatan usaha.<sup>8</sup>

Dalam kasus di Kanada, pengadilan Kanada mempertimbangkan persyaratan adanya kegiatan usaha untuk dapat mengklasifikasikan suatu penghasilan sebagai laba usaha. Dalam kasus *Rutenberg v.s. M.N.R.*, hakim menetapkan investasi di bidang perumahan di Kanada oleh agen penjual berlian New York bukan merupakan kegiatan usaha dari perusahaan New York tersebut.

Untuk kasus lainnya, putusan Pengadilan Pajak Bostwana mempertanyakan apakah pembelian kulit dari tempat pemotongan hewan di Bostwana serta persiapan untuk menjual dan mengirimkan kulit tersebut merupakan kegiatan usaha atau tidak. Mengacu kepada diktum bahwa “apapun yang membutuhkan waktu, perhatian, dan tenaga kerja manusia untuk tujuan keuntungan adalah suatu kegiatan usaha”, Maisels J.A. menetapkan bahwa pembelian kulit dari pemotongan hewan di Bostwana dan persiapan untuk menjual dan mengirimkan kulit yang dilakukan oleh perusahaan termasuk dalam pengertian kegiatan usaha dari perusahaan.

Ilustrasi lainnya berasal dari dua kasus pajak di Malaysia. Dalam kasus pertama, perusahaan UK (tidak mempunyai BUT di Malaysia) sepakat untuk membantu pendirian perusahaan Malaysia dengan menyediakan direktur untuk perusahaan, menyediakan jasa manajerial, perencanaan, pelatihan teknis, operasi pemasaran, dan pengembangan perusahaan.

Atas jasa-jasa yang diberikannya, perusahaan UK tersebut menerima pembayaran yang bersumber dari Malaysia. Terkait dengan pembayaran ini, Pengadilan Tinggi di Kuala Lumpur dan Pengadilan Banding Federal menetapkan bahwa pembayaran tersebut tidak dapat diklasifikasikan sebagai penghasilan royalti, tetapi sebagai penghasilan dari kegiatan usaha.

Dalam kasus pajak lainnya di Malaysia, sebuah perusahaan Singapura menerima pembayaran atas penyediaan alat berat kepada perusahaan afiliasinya di Malaysia. Pengadilan Tinggi mengkonfirmasi bahwa pembayaran tersebut diklasifikasikan sebagai penghasilan dari kegiatan usaha berupa penyewaan alat berat yang dilakukan perusahaan Singapura tersebut.

Dalam kasus pajak di India, biaya yang dibayarkan kepada perusahaan Prancis atas jasa teknik, penyediaan mesin dan pengawasan, serta pemancangan pabrik, masuk dalam ruang lingkup penghasilan dari kegiatan usaha. Terakhir adalah kasus pajak di Selandia Baru. Sebuah perusahaan UK menerima pembagian dividen atas kepemilikan saham yang berasal dari perusahaan anaknya di Selandia Baru. Pengadilan Banding UK menetapkan bahwa penghasilan dividen tidak termasuk dalam ruang lingkup kegiatan usaha.

---

8. *Ibid*, 7-25.

### D.1.2. Atribusi Penghasilan BUT di Negara Sumber<sup>9</sup>

Baker, dalam *Double Taxation Convention*, berpendapat bahwa apabila perusahaan di negara domisili memiliki BUT di negara sumber, Pasal 7 berkaitan langsung dengan metode atribusi penghasilan yang diperoleh BUT. Atribusi laba ini berlaku untuk tujuan pajak di kedua negara, baik negara tempat perusahaan berada (negara domisili) maupun negara tempat BUT dari perusahaan tersebut berada (negara sumber).

Konsep atribusi laba tidak lepas dari konsep BUT yang diatur dalam Pasal 5, baik berupa BUT yang memiliki hubungan istimewa (*associated PE*) maupun BUT yang tidak memiliki hubungan istimewa (*unassociated PE*). Sebagai contoh mengenai konsep BUT Agen, meskipun agen terpisah dari perusahaan, agen tersebut tetap dianggap BUT apabila agen tersebut bertindak atas nama perusahaan dan mempunyai kewenangan untuk menandatangani kontrak atas nama perusahaan.

Lebih lanjut, aturan atribusi dalam Pasal 7 OECD Model tampaknya sudah dirancang untuk BUT yang mempunyai afiliasi dan sejalan dengan pengujian prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principle*) sebagaimana tercantum dalam Pasal 9 OECD Model. Hal ini terlihat dari rumusan Pasal 7 ayat (2) OECD Model sebagai berikut:

*"...the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment...are the profits it might be expected to make, ..., **if it were a separate and independent enterprise** engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise."*

(dengan penambahan penekanan)

Dari rumusan Pasal 7 ayat (2) di atas, dapat diasumsikan bahwa laba usaha yang diatribusikan kepada BUT adalah laba usaha yang mungkin akan didapatkan oleh BUT tersebut seandainya BUT merupakan perusahaan yang terpisah dan berdiri sendiri, yang terikat dalam kegiatan yang sama dan berada dalam kondisi yang sama apabila perusahaan menjalankan kegiatan tersebut melalui bagian lain dari perusahaan. Mengenai kondisi ini akan dijelaskan lebih lanjut pada sub-topik berikutnya. Dengan demikian, peranan Pasal 7 ayat (2) untuk memastikan penerapan dari *arm's length principle*.

Terkait hubungan antara Pasal 7 ayat (2) dan Pasal 9, Baker berpendapat bahwa Pasal 9 harus diberlakukan terhadap dua perusahaan yang terafiliasi di masing-masing negara yang mengadakan P3B. Pasal 7 ayat (2) hanya diberlakukan kepada satu perusahaan, yaitu perusahaan yang mempunyai BUT di negara sumber. Jadi, meskipun Pasal 7 ayat (2) dan Pasal 9 OECD Model berbeda, prinsip yang sama harus diterapkan kepada masing-masing pasal, yaitu *arm's length principle*.

---

9. *Ibid*, 7-29.

## D.2. *Force of Attraction*<sup>10</sup>

Secara umum, prinsip ini berkaitan dengan kemungkinan negara sumber memajaki laba yang berasal dari seluruh transaksi yang dilakukan perusahaan, terlepas apakah transaksi tersebut diatribusikan atau tidak kepada BUT. Atau, apakah laba tersebut sejenis dengan transaksi yang dilakukan oleh BUT atau tidak. Prinsip ini dikenal dengan nama '*full force of attraction*' yang diperkenalkan pertama kali oleh Amerika Serikat berdasarkan ketentuan domestiknya. Akan tetapi, dalam P3B Amerika Serikat dan negara mitra P3B-nya, prinsip ini jarang sekali ditemukan.

Dengan adanya prinsip di atas, penghasilan seperti laba usaha, dividen, bunga, dan royalti yang timbul dari negara sumber dipajaki seluruhnya apabila penerima manfaat mempunyai BUT di negara sumber, meskipun penghasilan tersebut secara nyata tidak diatribusikan kepada BUT tersebut. Ketentuan umum *force of attraction* ini telah ditolak dalam praktik internasional, paling tidak oleh sesama negara anggota OECD.

Sebaliknya, apabila terdapat ketentuan '*no force of attraction*', pemajakan atas laba usaha hanya sebatas terhadap jumlah yang diatribusikan kepada BUT. Konsep ini telah diadopsi oleh OECD Model dan US Model. Salah satunya diterapkan dalam pemajakan atas laba usaha yang tidak memperbolehkan adanya *force of attraction* sebagaimana diatur dalam Pasal 7 ayat (1) OECD Model. Larangan adanya *force of attraction* terhadap pemajakan atas laba usaha terlihat dari kalimat "***the profits that are attributable to the permanent establishment ... may be taxed in that other State***". Berdasarkan kalimat tersebut, laba yang diatribusikan kepada BUT dan dikenakan pajak di negara sumber terbatas pada keuntungan atau laba yang dihasilkan BUT dari kegiatan usaha yang dilakukan BUT tersebut saja.

Kemudian, prinsip lainnya dikenal dengan '*limited force of attraction*', yaitu prinsip yang memungkinkan negara sumber untuk memajaki laba usaha dari transaksi yang dilakukan oleh subjek pajak luar negeri di negara sumber, sepanjang transaksi tersebut sama atau serupa dengan transaksi yang dilakukan oleh BUT. Hal ini sebagaimana diterapkan terhadap pemajakan atas laba usaha BUT menurut UN Model.

Dalam UN Model, laba usaha BUT yang dapat dikenakan pajak di negara sumber selain dari laba dari kegiatan usaha BUT juga termasuk:

- i. laba dari penjualan barang atau barang dagangan yang dilakukan oleh kantor pusat di negara tempat BUT berada dengan syarat penjualan yang dilakukan oleh kantor pusat sama atau sejenis dengan penjualan yang dilakukan oleh BUT;
- ii. laba dari kegiatan usaha yang dilakukan oleh kantor pusat di negara tempat BUT berada dengan syarat kegiatan usaha yang dilakukan oleh kantor pusat sama atau sejenis dengan kegiatan usaha yang dilakukan oleh BUT.

10. Maria Eugenia Mosquera, "The Differences and Similarities between Article 7 OECD, United States and United Model Convention" dalam *Permanent Establishment in International Tax Law and EU Tax Law*, ed. Florian Brugger dan Patrick Plansky (Vienna: Linde, 2011), 152-153.



### D.3. Penyesuaian Laba Usaha BUT

#### D.3.1. Ketentuan Dasar

Sebelum adanya perubahan terhadap konten dari OECD Model yang terjadi di tahun 2010, rumusan dalam Pasal 7 ayat (2) OECD Model 2008 merupakan rumusan mengenai transaksi antara kantor pusat dengan BUT yang mengatur bahwa transaksi antara keduanya dianggap sebagai transaksi yang terpisah dan berhubungan secara bebas (*distinct and separate enterprise approach*). Namun, terdapat perubahan yang signifikan yang terjadi atas Pasal 7 ayat (2) pada OECD Model 2010. Berikut adalah rumusan dari Pasal 7 ayat (2) OECD Model 2010.

*“For the purposes of this Article and Article [23A] [23B], the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its **dealings with other parts of the enterprise**, if it were a **separate and independent enterprise** engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, **taking into account the functions performed, assets used and risks assumed by the enterprise through the permanent establishment and through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise.**”*

(dengan penambahan penekanan)

Dalam rumusan Pasal 7 ayat (2) OECD Model 2010 di atas, terdapat hal baru berkaitan dengan adanya kalimat *“dealings with other parts of the enterprise”*. Kata *‘dealing’* sebenarnya mengacu pada perubahan fungsi dan kepemilikan ekonomis atas aset dan/atau risiko di dalam satu perusahaan yang sama. Ini bertolak belakang dengan transaksi yang dilakukan oleh perusahaan lainnya.<sup>11</sup>

Selain itu, rumusan dalam Pasal 7 ayat (2) OECD Model 2010 tersebut juga lebih menekankan kepada pendekatan entitas yang berkedudukan bebas (*independent*). Hal ini terlihat dari rumusan yang seolah-olah menganggap bahwa BUT sebagai entitas yang terpisah (*seperate*) dan berkedudukan bebas (*independent*) dari perusahaan yang memiliki BUT tersebut. Dengan menganggap bahwa BUT merupakan entitas terpisah dan berkedudukan bebas dari perusahaan pemilik BUT maka bagian laba usaha perusahaan yang diatribusikan kepada BUT dapat ditentukan.<sup>12</sup>

#### D.3.2. Pendekatan Penentuan Laba Usaha BUT

Sebelumnya, tidak terdapat panduan yang jelas mengenai istilah *‘profit of an enterprise’* atau *‘laba perusahaan’*. Oleh karena itu, atas dasar penelitian yang telah dilakukan OECD menentukan pendekatan yang digunakan dalam menentukan laba usaha BUT.

Terdapat dua pendekatan yang dapat diterapkan dalam menentukan laba usaha BUT, yaitu pendekatan entitas yang terpisah dan pendekatan usaha yang relevan.<sup>13</sup>

11. Wanrooij, *Op.Cit.*, 300.

12. OECD *Discussion Draft* Paragraf 4.

13. Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji, *Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2012), 668.

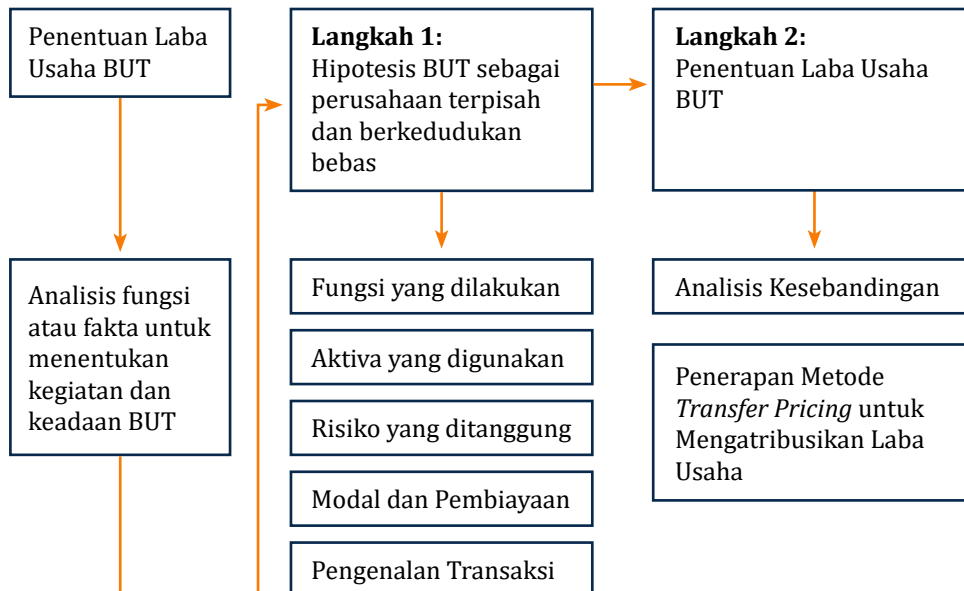
Dalam pendekatan usaha yang relevan, perusahaan dianggap sebagai titik pangkal permulaan secara keseluruhan. Di sisi lain, pendekatan entitas yang terpisah dimulai dengan melihat kepada BUT. Dengan begitu, BUT dapat merealisasikan hasil transaksi yang dilakukannya dengan kantor pusatnya, perusahaan secara keseluruhan tidak memberikan hasil apapun kepada BUT. Hal ini tidak mungkin terjadi berdasarkan pendekatan usaha yang relevan. Dalam pendekatan ini, hanya transaksi perusahaan yang dapat diatribusikan kepada BUT.<sup>14</sup>

Pertanyaan yang muncul dari kedua pendekatan tersebut di atas adalah pendekatan mana yang dipilih? Dari kedua pendekatan tersebut, OECD akhirnya memutuskan bahwa pendekatan yang diadopsi adalah pendekatan entitas yang terpisah. Pendekatan ini diperjelas dengan rumusan entitas yang terpisah secara fungsional dalam Pasal 7 OECD Model atau dikenal dengan *Authorized OECD Approach (AOA)*.<sup>15</sup>

### D.3.3. *Authorized OECD Approach (AOA)*

Penentuan laba usaha berdasarkan AOA ini berkaitan dengan analisis fungsi dan fakta untuk menentukan aktivitas dan kondisi dari BUT seakan-akan BUT adalah perusahaan terpisah dan berkedudukan bebas (*seperate and independent enterprise*). Terdapat dua langkah dalam menentukan laba usaha BUT berdasarkan pendekatan AOA. Secara garis besar pendekatan AOA dapat digambarkan sebagai berikut.

**Gambar 7.3 Penentuan Laba Usaha BUT Berdasarkan Pendekatan AOA**



14. Wanrooij, *Op.Cit.*, 300.

15. Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji, *Op.Cit.*, 667 – 671.

Langkah pertama adalah menganalisis fungsi atau fakta untuk mengidentifikasi aktivitas penting secara ekonomis dalam menjalankan usaha melalui BUT. Hal ini bertujuan untuk mendefinisikan seakan-akan (hipotesis) terjadi transaksi (*dealings*) antara BUT dan perusahaan terkait. Bagian dari analisis fungsi dan fakta adalah mengidentifikasi fungsi penting dari BUT, yang relevan dengan atribusi atas kepemilikan ekonomis terhadap harta oleh BUT dan atribusi risiko terhadap BUT.

Langkah kedua adalah menentukan imbalan untuk aktivitas tersebut dengan menerapkan analogi prinsip *transfer pricing* yang merujuk pada fungsi yang dijalankan, aset yang digunakan, dan risiko yang ditanggung oleh perusahaan melalui BUT dan melalui perusahaan terkait. Oleh karena itu, langkah terakhir ini meliputi penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha terhadap transaksi internal antara kantor pusat dan BUT-nya.<sup>16</sup>

Selain langkah-langkah di atas, hal-hal yang perlu diperhatikan dalam penerapan AOA, yaitu antara lain.

i. Hubungan terhadap Laba secara Keseluruhan

Besarnya jumlah laba yang menjadi bagian dari laba yang dihasilkan oleh BUT dari kegiatan usahanya, tidak dibatasi oleh jumlah laba dari perusahaan secara keseluruhan. Dalam hal perusahaan mengalami kerugian (-10) dan pada BUT terdapat laba (100), laba sebesar 100 tersebut tetap dapat diperhitungkan sebagai laba BUT tanpa melihat keadaan bahwa perusahaan mengalami kerugian dari kegiatan usahanya yang dilakukan di negara domisili. Dengan demikian, negara tempat BUT berada tetap dapat memajaki jumlah laba BUT tersebut. Jumlah laba dari perusahaan dihitung secara keseluruhan, yaitu sebesar 90 (100-10). Hal ini berbeda dengan ketentuan yang diatur dalam Pasal 7 OECD Model 2008 yang mengatur bahwa apabila perusahaan mengalami kerugian, tidak ada laba yang dapat diatribusikan kepada BUT.

ii. Transaksi Internal antara Perusahaan dengan BUT-nya

Saat terjadi penyerahan barang atau aset dari BUT ke perusahaan, dari sudut pandang perusahaan merupakan transaksi internal yang tidak menimbulkan laba maupun rugi. Namun dari sudut pandang BUT, transaksi ini merupakan transaksi yang sama sebagaimana transaksi yang dilakukan dengan pihak ketiga. Hal ini dikarenakan berdasarkan Pasal 7 OECD Model, BUT di anggap sebagai entitas yang independen.

Berikut adalah contoh perhitungan laba BUT atas transaksi internal, yaitu transaksi pengalihan barang atau aset dari BUT ke perusahaan.

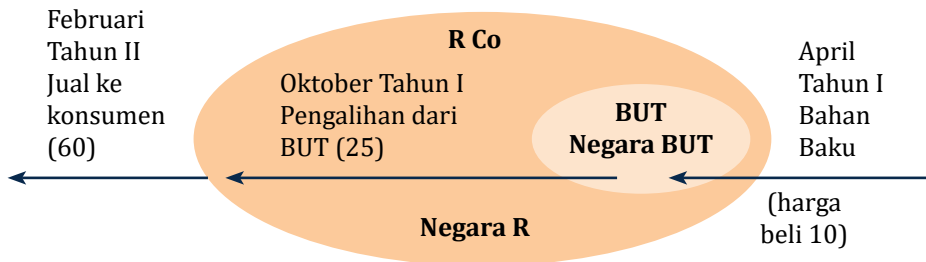
- a. R Co, subjek pajak dalam negeri Negara R memiliki BUT yang berada di Negara BUT. Pada April tahun I, BUT dari R Co membeli bahan baku dari pihak ketiga sebesar 10.
- b. Kemudian, pada bulan Oktober di tahun yang sama, BUT mengalihkan bahan baku tersebut kepada R Co. Atas pengalihan bahan baku tersebut, R Co

16. Maria Eugenia Mosquera, *Op.Cit.*, 159. Rincian pembahasan AOA disertai dengan ilustrasi, dapat melihat Darussalam, Danny Septriadi, B. Bawono Kristiaji, *Op.Cit.*, 671 – 676.

- membayar sebesar 25 kepada BUT. Bahan baku tersebut akan digunakan oleh R Co dalam proses produksinya.
- c. Pada Februari di tahun II, R Co kemudian menjual produknya kepada konsumen dengan harga 60.

Berikut adalah ilustrasi dari contoh perhitungan laba BUT atas transaksi internal.

**Gambar 7.4 Ilustrasi Transaksi Internal antara Perusahaan dengan BUT**



Berdasarkan penjelasan di atas, perhitungan laba dari transaksi internal antara perusahaan dengan BUT dilakukan dengan pendekatan entitas terpisah. Perhitungan laba antara BUT dengan perusahaan dilakukan secara terpisah, yaitu seperti dalam Tabel 7.2. Perlu diperhatikan bahwa harga atas transaksi pengalihan dari BUT ke perusahaan harus di tentukan berdasarkan harga pasar.

**Tabel 7.2 Perhitungan Laba atas Transaksi Internal antara Perusahaan dengan BUT**

Tahun I							
Perusahaan secara Keseluruhan (R Co)	BUT						
Laba : Nil	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td>Harga Jual (<i>deemed</i>)</td> <td style="text-align: right;">25*</td> </tr> <tr> <td>Biaya</td> <td style="text-align: right;"><u>10-</u></td> </tr> <tr> <td>Laba BUT</td> <td style="text-align: right;">15</td> </tr> </table> <p>Laba BUT dikenakan pajak di Negara BUT. Negara R (negara domisili) harus menerapkan metode eliminasi pajak berganda (Pasal 23A atau Pasal 23B)</p> <p>*) Harga jual sebesar 25 merupakan harga yang diperkirakan apabila BUT melakukan transaksi dengan pihak ketiga</p>	Harga Jual ( <i>deemed</i> )	25*	Biaya	<u>10-</u>	Laba BUT	15
Harga Jual ( <i>deemed</i> )	25*						
Biaya	<u>10-</u>						
Laba BUT	15						

Tahun II			
Perusahaan secara Keseluruhan (R Co)		BUT	
Harga Jual	60	Laba BUT	nil
Biaya	<u>10-*)</u>		
Laba Perusahaan	50		
*) Biaya pembelian bahan baku oleh BUT dari pihak ketiga pada April Tahun I			

### iii. Pengurangan Biaya-Biaya untuk BUT

AOA mengatur bahwa dalam menghitung laba yang diatribusikan kepada BUT, pengurangan diperbolehkan untuk transaksi internal yang terjadi antara perusahaan dan BUT-nya (misalnya, pengurangan biaya bunga berdasarkan jumlah pinjaman yang diatribusikan kepada BUT oleh perusahaannya). Dalam hal ini, perjanjian transaksi pinjaman antara perusahaan dan BUT-nya disusun sedemikian rupa sebagaimana perjanjian pinjaman apabila pihak yang bertransaksi adalah pihak-pihak yang independen.

## D.4. Eliminasi Pajak Berganda dalam Pemajakan atas Laba Usaha

Paragraf 44 OECD *Commentary* atas Pasal 7 menyebutkan bahwa gabungan dari penerapan Pasal 7 (yang membatasi hak pemajakan negara tempat BUT berada) dan Pasal 23A dan 23B (yang mewajibkan negara domisili menerapkan metode eliminasi pajak berganda) akan menjamin tidak terjadinya pajak berganda dalam pemajakan atas laba usaha. Namun, untuk mewujudkannya, diperlukan kerjasama dari kedua negara (negara domisili dan negara tempat BUT berada) untuk mengatasi masalah perbedaan dalam menentukan atribusi laba usaha BUT yang terjadi karena adanya perbedaan dari pendekatan yang digunakan.

Dengan adanya perubahan OECD Model pada tahun 2010, rumusan baru Pasal 7 ayat (3) dan OECD *Commentary* menjelaskan perbedaan pendekatan terkait atribusi laba usaha kepada BUT berdasarkan pendekatan AOA. Konsekuensinya, apabila negara yang mengadakan P3B menggunakan pendekatan yang berbeda, Pasal 7 ayat (3) OECD Model memberikan mekanisme untuk mengeliminasi pajak berganda melalui *Corresponding Adjustment* dengan cara yang dilakukan dalam Pasal 9 ayat (2).<sup>17</sup> Berikut adalah rumusan dari Pasal 7 ayat (3) OECD Model.

*“Where, in accordance with paragraph 2, a Contracting State adjusts the profits that are attributable to a permanent establishment of an enterprise of one of the Contracting States and taxes accordingly profits of the enterprise that have been*

17. Maria Eugenia Mosquera, *Op.Cit.*,162.

*charged to tax in the other State, the other State shall, to the extent necessary to eliminate double taxation on these profits, make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged on those profits. In determining such adjustment, the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.”*

Pasal 7 ayat (3) OECD Model menjelaskan bahwa apabila salah satu negara yang mengadakan P3B melakukan penyesuaian (*adjustment*) terhadap laba usaha yang diatribusikan kepada BUT dan mengenakan pajak atas laba usaha yang telah disesuaikan tersebut (laba usaha ini sudah dikenakan pajak di negara lainnya), negara lainnya tersebut wajib melakukan penyesuaian terhadap jumlah pajak yang dikenakan atas laba usaha BUT. Dalam menentukan penyesuaian tersebut, apabila diperlukan, otoritas pajak dari kedua negara dapat saling berkonsultasi.

Menurut *Commentary*, penyesuaian hanya berlaku apabila terjadi pajak berganda. Sebagai contoh, apabila negara domisili membebaskan atau memberikan kredit secara penuh atas tambahan pajak yang dibayar sebagai konsekuensi penyesuaian di negara BUT berada, Pasal 7 ayat (3) yang diusulkan menjadi tidak berlaku. Hal ini dikarenakan pemberian pembebasan atau kredit secara penuh oleh negara domisili menyebabkan tidak terjadinya pajak berganda, meskipun negara tempat BUT berada melakukan penyesuaian atribusi laba usaha BUT.<sup>18</sup>

Perlu digarisbawahi, penyesuaian laba usaha BUT hanya dapat dilakukan oleh negara yang mengadakan P3B sepanjang atribusi laba usaha BUT yang dilakukan oleh subjek pajak tidak sesuai dengan Pasal 7 ayat (2) OECD Model. Hal ini sebagaimana disebutkan dalam Paragraf 53 OECD *Commentary* atas Pasal 7, yaitu sebagai berikut.

*“Where, however, the taxpayer has not determined the profits attributable to the permanent establishment in conformity with paragraph 2, each State is entitled to make an adjustment in order to ensure conformity with paragraph that paragraph.”*

OECD *Commentaries* tidak memberikan penjelasan mengenai metode untuk melakukan *Corresponding Adjustment*. Walaupun demikian, OECD *Commentaries* memberikan dua rekomendasi terkait hal ini:

- i. jika terdapat koreksi yang dilakukan di negara tempat BUT berada, penyesuaian dalam Pasal 7 ayat (3) dapat diberikan di negara domisili dengan cara menyesuaikan jumlah yang harus dibebaskan atau dikreditkan berdasarkan Pasal 23 OECD Model; atau
- ii. jika penyesuaian dilakukan di negara domisili, negara tempat BUT berada dapat melakukan penyesuaian dengan membuka kembali pemeriksaan atas perusahaan untuk mengurangi penghasilan yang dapat dipajaki dengan jumlah yang tepat.

Sementara itu, dalam US Model dan UN Model, tidak terdapat mekanisme lain untuk menghindari terjadinya penghindaran pajak berganda sebagaimana terdapat dalam Pasal 7 ayat (3) OECD Model.<sup>19</sup>

---

18. *Ibid.*

19. *Ibid.*

## D.5. Kedudukan Pasal 7 dengan Pasal Substantif Lain<sup>20</sup>

Pasal 7 ayat (4) OECD Model berkaitan dengan kedudukan Pasal 7 yang mengatur mengenai laba perusahaan dengan pasal substantif lainnya. Dalam Pasal 7 ayat (4) OECD Model ditegaskan bahwa apabila terdapat pasal substantif lain yang mengatur suatu jenis penghasilan, yang penghasilannya termasuk bagian dari penghasilan BUT maka **pasal substantif lain tersebut yang diberlakukan**.

Pasal 7 tidak memiliki pengaruh terhadap pasal substantif lain tersebut. Hal ini sebagaimana rumusan dari Pasal 7 ayat (4) OECD Model.

*“Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles **shall not be affected** by the provisions of this Article.”*

(dengan penambahan penekanan)

Dalam kasus pasal substantif lain tersebut adalah Pasal 10 ayat (4), Pasal 11 ayat (4), Pasal 12 ayat (3), dan Pasal 21 (2), yang dalam paragrafnya terdapat klausul ‘berhubungan secara efektif (*effectively connected*)’ dengan BUT, **Pasal 7 yang harus diterapkan**. Berdasarkan Paragraf 35 OECD *Commentary* atas Pasal 7, pembayaran tersebut selanjutnya dapat diklasifikasikan sebagai laba dari BUT sebagaimana ditegaskan dalam Pasal 7.

Dari uraian di atas, berikut adalah kedudukan Pasal 7 dengan pasal substantif lainnya. Pertama, penting untuk menentukan apakah suatu jenis penghasilan masuk dalam suatu pasal substantif lain. Jika ya, pasal substantif lain tersebut berlaku, kecuali perusahaan mempunyai BUT di negara sumber dan penghasilan berhubungan secara efektif dengan BUT. Dalam kasus ini, Pasal 7 akan berlaku dan penghasilan akan dipajaki di negara sumber sebagai laba usaha dari BUT. OECD Model 2014 masih mempertahankan ketentuan ini, sama halnya dengan UN Model dan US Model.<sup>21</sup>

## E. Masalah Klasifikasi Penghasilan sebagai Laba Usaha atau Bukan<sup>22</sup>

### E.1. Laba Usaha vs *Capital Gains*

Ilustrasi masalah karakterisasi penghasilan apakah dianggap sebagai laba usaha atau keuntungan modal (selanjutnya disebut *capital gains*), dapat mengacu pada *Authority of Advance Ruling* (AAR) India dalam kasus *Morgan Stanley & Co International Ltd*. Kasus tersebut terkait penghasilan dari perdagangan instrumen derivatif di India. AAR menetapkan bahwa oleh karena volume transaksi penjualan dan pembelian instrumen derivatif bernilai besar, penghasilan dari perdagangan derivatif bukan merupakan *capital gains*, tetapi merupakan laba usaha (*business profit*).

Terkait dengan kasus di atas, Undang-Undang Keuangan India 2005 telah mengubah Pasal 43 Undang-Undang PPh dengan cara menyisipkan ketentuan klarifikasi terhadap perdagangan derivatif atas pertukaran saham di luar lingkup ‘transaksi

20. *Ibid.*

21. *Ibid*, 166-167.

22. Butani/Singhania, “Business Profits (Article 7),” dalam *International Taxation A Compendium* (India: Wolters Kluwer, 2013), 809-812.

spekulatif'. Perubahan tersebut menunjukkan adanya niat yang sama antara penyusun undang-undang dengan pandangan AAR, yaitu keuntungan dari perdagangan derivatif dikenakan pajak sebagai laba usaha dan bukan *capital gains*.

Hal sebaliknya terjadi dalam kasus *Fidelity Northstar Fund vs. DIT*. Dalam penegasan terpisah, AAR menetapkan bahwa penghasilan dari Institusi Investor Luar Negeri akan diklasifikasikan sebagai *capital gains*, bukan sebagai laba usaha. Penegasan ini didasari pada argumentasi bahwa Institusi Investor Luar Negeri secara legal hanya melakukan investasi saham, bukan memperdagangkan saham. Padahal, pada putusan awal atas kasus ini, otoritas pajak telah mengatur bahwa penghasilan yang diterima oleh Institusi Investor Luar Negeri diklasifikasikan sebagai laba usaha. Putusan awal ini diambil dengan memperhitungkan volume dan frekuensi perdagangan, cara, metode operasi, dan hal lainnya yang dilakukan oleh Institusi Investor Luar Negeri. Cara yang dilakukan otoritas pajak dalam kasus ini sama dengan cara yang dilakukan oleh AAR ketika mengklasifikasikan penghasilan dalam kasus *Morgan Stanley & Co International Ltd*.

Berdasarkan penjelasan di atas, dapat dilihat bahwa putusan AAR dalam kasus *Morgan Stanley* sudah tepat karena putusan tersebut diambil dengan berdasarkan pada objek dan frekuensi dari transaksi yang dilakukan oleh Pemohon. Bukan sekedar melihat bentuk legal dari transaksi yang dilakukan oleh suatu subjek pajak sebagaimana dalam kasus *Fidelity Northstar Fund vs. DIT*.

## E.2. Laba Usaha vs Penghasilan dari Jasa Teknik

Untuk mengilustrasikan masalah karakterisasi penghasilan apakah sebagai laba usaha atau penghasilan dari jasa teknik, dapat mengacu pada contoh ilustrasi kasus yang terjadi antara *Horizontal Drilling International S.A vs. CIT* di India. Dalam kasus tersebut, subjek pajak dalam negeri India diminta untuk memasang jalur pipa berdasarkan kontrak yang dibuat dengan Otoritas Gas India. Ketika melaksanakan kontrak, subjek pajak dalam negeri India tersebut membayar sejumlah penghasilan kepada subjek pajak luar negeri atas pekerjaan konstruksi dan instalasi sehubungan dengan kontrak tersebut. AAR menetapkan bahwa pembayaran tersebut adalah penghasilan dari laba usaha.

Pembayaran di atas bukan merupakan penghasilan yang dapat diklasifikasikan sebagai jasa teknik karena diluar dari ruang lingkup pengertian 'penghasilan dari jasa teknik' sebagaimana didefinisikan dalam *Explanation 2 section 9(1)(vii)* mengenai Pajak Penghasilan. Secara spesifik ketentuan tersebut mengecualikan 'pembayaran untuk setiap kegiatan konstruksi, perakitan, tambang atau kegiatan lain yang serupa' sebagai penghasilan dari jasa teknik. Oleh karena itu, penghasilan tersebut diklasifikasikan oleh AAR sebagai laba usaha.

Kasus lainnya di India mengenai penentuan atas suatu jenis penghasilan merupakan laba usaha atau penghasilan dari jasa teknik terjadi pada kasus *Brown and Root Inc. vs. CIT*. Dalam kasus ini, penghasilan yang diperoleh dari kontrak instalasi pipa juga diklasifikasikan sebagai laba usaha.



### E.3. Laba Usaha vs Royalti

Perdebatan klasifikasi suatu penghasilan sebagai laba usaha atau royalti sering terjadi terhadap suatu transaksi berkaitan dengan pembelian *software* atau lisensi dari *software* tersebut. Isu yang sering muncul adalah apakah hak, *software*, atau database tersebut dapat dianggap sebagai hak untuk menggunakan hak cipta yang terdapat dalam *software* atau database sehingga penghasilan dari *software* atau database tersebut diklasifikasikan sebagai royalti. Atau penghasilan tersebut hanya merupakan penghasilan dari penggunaan barang yang memiliki hak cipta sehingga penghasilan tersebut diklasifikasikan sebagai laba usaha.

Pengadilan Tinggi Karnataka dalam kasus *CIT dan ITO vs. Samsung Electronics Co. Ltd.* telah mengungkapkan opininya mengenai hal ini. Dalam kasus tersebut terungkap bahwa pelanggan akhir diberikan wewenang untuk menggunakan hak cipta yang termuat dalam *software*. *Software* tersebut dibeli dalam kemasan pabrik (*off the shelf*) atau diimpor sebagai *software* yang dibungkus dalam kotak (*shrink wrapped software*). Transaksi tersebut diklasifikasikan sebagai royalti atas transfer bagian dari hak cipta dan transfer hak untuk menggunakan hak cipta.

Sementara itu, Pengadilan Mumbai dalam kasus *TII Team* menyatakan bahwa konotasi '**penggunaan hak cipta**' berbeda dengan '**penggunaan barang yang mengandung hak cipta**'. Atau dengan kata lain, pengertian penggunaan barang yang mengandung hak cipta berbeda dengan penggunaan hak cipta. AAR dalam kasus *Dassault System KK* juga mempunyai opini yang sama bahwa penggunaan hak cipta berbeda dari penggunaan barang yang mengandung hak cipta. Untuk kasus tersebut, penghasilan sehubungan dengan penggunaan hak cipta diklasifikasikan sebagai penghasilan dari royalti, sedangkan penghasilan sehubungan dengan penggunaan barang yang mengandung hak cipta diklasifikasikan sebagai penghasilan dari laba usaha.

Selain itu, harus diingat bahwa dalam penentuan apakah suatu penghasilan merupakan royalti atau laba usaha adalah bahwa hampir semua P3B telah secara jelas mengatur penghasilan yang memenuhi syarat sebagai penghasilan royalti tidak akan dikenakan pajak sebagai laba usaha, kecuali royalti tersebut memiliki hubungan efektif atau merupakan penghasilan dari kegiatan usaha BUT.

## Referensi

### Buku:

- Baker, Phillip. "Article 7 – Business Profit." Dalam *Double Taxation Convention*. Sweet & Maxwell, 2012.
- Butani/Singhania. "Business Profits (Article 7)." dalam *International Taxation A Compendium*. India: Wolters Kluwer, 2013.
- Darussalam, Danny Septriadi, The Differences and Similarities between Article 7 OECD, United States and United Model Convention B. Bawono Kristiaji. *Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*. Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2012.
- Mosquera, Maria Eugenia. "The Differences and Similarities between Article 7 OECD, United States and United Model Convention" dalam *Permanent Establishment in International Tax Law and EU Tax Law*, ed. Florian Brugger dan Patrick Plansky. Vienna: Linde, 2011.

### Artikel:

- Bennett, M. "Article 7 – New OECD Rules for Attributing Profit to Permanent Establishments." Dalam *The 2010 OECD Updates: Model Tax Convention & Transfer Pricing Guidelines, A Critical Review*. Kluwer Law. 2011.
- Nouel. "The New Article 7 of the OECD Model Tax Convention: The End of the Road." *Bulletin for International Taxation*. 2011.
- Wanrooij. "Comments on the Proposed Article 7 of the OECD Model Convention." *Intertax*, Vol. 37, Issue 5. 2009.

### Studi Kasus:

*Walter Wright (Singapore) Pte Ltd v Directore General of Inland Revenue [1990]*.

### Internet:

OECD. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paris: OECD Publishing, 2015. Internet. Dapat diakses melalui <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.



# Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas Penghasilan dari Kegiatan Pelayaran, Transportasi Perairan Darat, dan Penerbangan

Ganda Christian Tobing

## A. Pendahuluan

Permasalahan pajak berganda atas penghasilan dari kegiatan pelayaran, transportasi perairan darat, dan penerbangan merupakan isu yang telah lama didiskusikan di ranah pajak internasional. Pada bagian pendahuluan ini, akan dipaparkan bagaimana ketentuan dari akhir tahun 1800-an hingga awal berdirinya OECD. Dari pemaparan ini, kita dapat melihat banyak negara yang mencoba mengatur pajak berganda melalui perjanjian dagang dan navigasi secara unilateral dengan persyaratan resiprokal, rumusan di era awal Liga Bangsa-Bangsa (LBB), hingga perluasan cakupan pemajakan ke penghasilan dari kegiatan transportasi udara. Dalam bab ini, istilah kegiatan pelayaran mengacu pada kegiatan pengoperasian alat transportasi laut berupa kapal (*ship*). Sementara istilah kegiatan transportasi perairan darat mengacu pada kegiatan pengoperasian alat transportasi berupa *boat* melalui sungai atau danau. Kemudian, istilah kegiatan penerbangan mengacu pada kegiatan pengoperasian alat transportasi udara berupa pesawat.

Peran P3B dalam mengatasi permasalahan pajak berganda atas kegiatan pelayaran, transportasi perairan darat, dan penerbangan masih sangat terbatas pada era sebelum tahun 1900-an. Pada saat itu, beberapa perjanjian dagang dan navigasi (*treaty on commerce and navigation*) lebih berperan dalam menyelesaikan permasalahan pajak berganda atas penghasilan dari kegiatan pelayaran dan transportasi perairan darat. Misalnya, dalam Pasal 2 Perjanjian Dagang dan Navigasi antara Austria dan Italia yang ditandatangani di tahun 1878 diatur mengenai pemajakan atas penghasilan dari kegiatan pelayaran dan transportasi perairan darat. Berikut adalah rumusan dari pasal tersebut.<sup>1</sup>

*“The income of the nationals of one of the contracting states who conduct the activity of caterers, or the maritime or river navigation between places of the two states shall*

1. Guglielmo Maisto, “The History of Article 8 of the OECD Model Treaty on Taxation of Shipping and Air Transport,” *Intertax* 31 (2003): 234.

*not be subjected for the conduct of such activities or business to any industrial tax in the territory of the other state.”*

Selanjutnya pada awal tahun 1900-an, ketentuan tentang pemajakan atas penghasilan dari kegiatan pelayaran dan transportasi perairan darat yang diperoleh perusahaan dari luar negeri diatur secara unilateral oleh beberapa negara. Misalnya, pada tahun 1914, Belanda membebaskan penghasilan dari kegiatan pelayaran dan transportasi perairan darat yang dilakukan oleh perusahaan luar negeri.<sup>2</sup> Pada tahun 1920-an, Italia, Prancis, dan Jepang membebaskan penghasilan dari kegiatan pelayaran yang diperoleh perusahaan yang kapalnya terdaftar di luar negeri.<sup>3</sup> Amerika Serikat pada tahun 1920-an, membebaskan penghasilan dari kegiatan pelayaran yang diperoleh perusahaan di luar negeri dengan persyaratan negara lain tersebut juga membebaskan penghasilan yang diperoleh perusahaan Amerika Serikat yang melakukan kegiatan serupa.<sup>4</sup>

Beberapa P3B yang ditandatangani pada akhir tahun 1800-an maupun awal 1900-an tidak mengatur ketentuan pemajakan atas penghasilan dari kegiatan pelayaran, transportasi perairan darat, dan penerbangan. Kemudian pada awal tahun 1920-an, beberapa P3B telah mengatur secara khusus ketentuan pemajakan atas penghasilan dari kegiatan pelayaran dan transportasi perairan darat. Misalnya, Pasal 13 P3B Hungaria dan Cekoslowakia pada tahun 1923 dengan rumusan, yaitu sebagai berikut.

*“Shipping undertakings on the Danube are only subject to taxes on the profits derived from their shipping business in the state in which the centres of the management and control of the undertakings are established.”*

Sementara itu, dalam P3B Danzig<sup>5</sup> dan Polandia yang ditandatangani pada tahun 1924, pemajakan atas penghasilan dari kegiatan pelayaran, transportasi perairan darat, dan penerbangan ditetapkan berdasarkan proporsi panjang rute transportasi antara kedua teritorial.<sup>6</sup>

Upaya signifikan untuk menghindari pajak berganda atas penghasilan dari kegiatan pelayaran, transportasi perairan darat, dan penerbangan ditunjukkan oleh LBB pada tahun 1923 melalui *Report on Double Taxation 1923* yang dirancang oleh *the four economist*, yaitu Bruin, Einaudi, Seligman, dan Stamp. Dalam laporan tersebut, mereka membedakan kegiatan pelayaran dan kegiatan transportasi perairan darat. Prinsip pemajakan yang disarankan terhadap penghasilan dari kegiatan pelayaran adalah hak pemajakan sepenuhnya diberikan kepada negara tempat kapal tersebut terdaftar. Terhadap kegiatan transportasi perairan darat, hak pemajakan sepenuhnya diberikan kepada negara domisili dari perusahaan transportasi tersebut. Kemudian pada tahun 1925, ahli pajak yang ditunjuk oleh LBB menyampaikan laporannya terkait isu pajak berganda bahwa hak pemajakan atas penghasilan dari kegiatan pelayaran

2. *Ibid*, 233.

3. John F. Avery Jones, “The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States,” *Bulletin for International Taxation*, 2006, 242-243.

4. Guglielmo Maisto, *Op.Cit.*, 233.

5. Saat ini Danzig merupakan bagian dari Polandia.

6. Guglielmo Maisto, *Op.Cit.*, 235.

diberikan hanya kepada negara tempat '*real centre of management*' dari perusahaan yang melakukan kegiatan tersebut.

Prinsip pemajakan yang disarankan oleh para ahli pajak di tahun 1925 tersebut ditegaskan kembali dalam Draf 1927.<sup>7</sup> Ketentuan pemajakan atas penghasilan dari kegiatan pelayaran dalam Draf 1927 digabung dengan ketentuan pemajakan atas laba usaha pada Pasal 5 draf tersebut. Ketentuan tersebut menyatakan bahwa:

*"...income from maritime shipping concerns shall be taxable only in the state in which the real centre of management is situated."*

Meskipun demikian, *Commentary* atas Pasal 5 Draf 1927 juga menyatakan bahwa ketentuan pemajakan atas penghasilan dari kegiatan pelayaran dalam beberapa kondisi tertentu dapat dihilangkan oleh para pihak yang hendak menandatangani P3B. Hal lain yang menarik dari *Commentary* atas Pasal 5 Draf 1927 adalah terbukanya kemungkinan bagi para pihak yang hendak menegosiasikan P3B untuk dapat memperluas cakupan penghasilan dalam ketentuan ini ke penghasilan dari kegiatan penerbangan dan transportasi perairan darat.

Pada tahun 1928, ketentuan pemajakan atas penghasilan dari kegiatan penerbangan dirumuskan dalam Model P3B 1928 yang disusun oleh ahli pajak dari LBB. Ketentuan pemajakan atas penghasilan dari kegiatan pelayaran dalam Model P3B 1928 yang diperluas ke penghasilan dari kegiatan penerbangan adalah sebagai berikut:<sup>8</sup>

*"...income from maritime shipping and air navigation concerns shall be taxable only in the state in which the real centre of management is situated."*

Selanjutnya, pada tahun 1933, draf laporan alokasi laba usaha untuk tujuan pajak yang dirancang oleh M. Carroll tidak mengatur secara spesifik alokasi laba usaha dari kegiatan pelayaran dan penerbangan. Namun, pada tahun 1935, dilakukan revisi atas Draf 1933 (disebut dengan Draf 1935). Dalam Draf 1935, penghasilan dari kegiatan pelayaran dan penerbangan diatur secara spesifik dan tidak digabungkan dengan ketentuan pemajakan atas laba usaha. Prinsip pemajakan yang dianut dalam revisi atas Draf 1933 ini mengadopsi Draf 1927 dan Model P3B 1928, yaitu bahwa hak pemajakan sepenuhnya diberikan kepada negara tempat *real centre of management* berada.<sup>9</sup>

Dalam Draf Meksiko tahun 1943, prinsip pemajakan atas penghasilan dari kegiatan pelayaran dan penerbangan diberikan sepenuhnya kepada negara tempat keberadaan alat transportasi yang digunakan dalam kegiatan.<sup>10</sup> Sementara dalam Draf London, hak pemajakan sepenuhnya diberikan kepada negara tempat *real centre of management* berada.<sup>11</sup> Dalam Pasal 5 draf OEEC di tahun 1959 mengatur bahwa:<sup>12</sup>

7. League of Nations, "Double Taxation and Tax Evasion: Report Presented by the Committee of Technical Experts on Double Tax Convention and Tax Evasion," (1927).

8. Guglielmo Maisto, *Op.Cit.*, 238.

9. *Ibid*, 241.

10. John F. Avery Jones, *Op.Cit.*, 243.

11. *Ibid*.

12. Guglielmo Maisto, *Op.Cit.*, 243.

- i. *income from the operation of ships or aircraft in international traffic shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated;*
- ii. *income from the operation of boats engaged in inland waterways transport shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated;*
- iii. *if the place of effective management of a shipping enterprise or of an inland waterways transport enterprise is aboard a ship or boat, then it shall be deemed to be situated in the Contracting State in which the home harbour of the ship or boat is situated, or, if there is no such home harbour, in the Contracting State of which the operator of the ship or boat is a resident.*

Dari pemaparan di atas dapat disimpulkan bahwa ketentuan hak pemajakan atas penghasilan dari kegiatan pelayaran dan penerbangan di jalur internasional serta kegiatan transportasi perairan darat telah berevolusi dari ketentuan dalam perjanjian dagang dan navigasi hingga digabung dengan ketentuan pemajakan atas laba usaha dalam Draf 1927 dan kemudian dipisah dalam Draf 1935 dari draf LBB. Dalam perkembangannya, rumusan prinsip pemajakan atas penghasilan dari kegiatan pelayaran dan penerbangan di jalur internasional serta kegiatan transportasi perairan darat telah mengalami beberapa perubahan, di antaranya hak pemajakan sepenuhnya diberikan kepada negara tempat *real centre of management* dari perusahaan yang melakukan kegiatan tersebut. Kemudian, hak pemajakan diberikan sepenuhnya kepada negara domisili dari perusahaan yang melakukan kegiatan hingga pembagian hak pemajakan di antara dua negara yang menandatangani P3B.

## B. Struktur dan Isi Pasal 8 OECD Model dan UN Model

Dalam OECD Model dan UN Model, pemajakan atas penghasilan dari kegiatan pelayaran, transportasi perairan darat, dan penerbangan diatur dalam Pasal 8. Dalam OECD Model, pasal ini terdiri dari 4 (empat) ayat. Dalam UN Model, ketentuan mengenai hal ini terdiri dari dua alternatif, yaitu alternatif A yang terdiri dari 4 (empat) ayat dan alternatif B yang terdiri dari 5 (lima) ayat. Berikut adalah rumusan Pasal 8 dari masing-masing model.

**Tabel 8.1 Rumusan Pasal 8 OECD Model dan UN Model**

Pasal 8 OECD Model	Pasal 8 UN Model
<p>1. <i>Profits from the operation of ships or aircraft in international traffic shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.</i></p>	<p>Alternatif A:</p> <p>1. <i>Profits from the operation of ships or aircraft in international traffic shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.</i></p>

2. *Profits from the operation of boats engaged in inland waterways transport shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.*
3. *If the place of effective management of a shipping enterprise or of an inland waterways transport enterprise is aboard a ship or boat, then it shall be deemed to be situated in the Contracting State in which the home harbour of the ship or boat is situated, or, if there is no such home harbour, in the Contracting State of which the operator of the ship or boat is a resident.*
4. *The provisions of paragraph 1 shall also apply to profits from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency.*

2. *Profits from the operation of boats engaged in inland waterways transport shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.*
3. *If the place of effective management of a shipping enterprise or of an inland waterways transport enterprise is aboard a ship or boat, then it shall be deemed to be situated in the Contracting State in which the home harbour of the ship or boat is situated, or, if there is no such home harbour, in the Contracting State of which the operator of the ship or boat is a resident.*
4. *The provisions of paragraph 1 shall also apply to profits from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency.*

Alternatif B:

1. *Profits from the operation of aircraft in international traffic shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.*
2. *Profits from the operation of ships in international traffic shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated unless the shipping activities arising from such operation in the other Contracting State are more than casual. If such activities are more than casual, such profits may be taxed in that other State. The profits to be taxed in that other State shall be determined on the basis of an appropriate allocation of the overall net profits derived by the enterprise from its shipping operations. The tax computed in accordance with*



	<p><i>such allocation shall then be reduced by ___ per cent. (The percentage is to be established through bilateral negotiations.)</i></p> <p><i>3. Profits from the operation of boats engaged in inland waterways transport shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.</i></p> <p><i>4. If the place of effective management of a shipping enterprise or of an inland waterways transport enterprise is aboard a ship or boat, then it shall be deemed to be situated in the Contracting State in which the home harbour of the ship or boat is situated, or if there is no such home harbour, in the Contracting State of which the operator of the ship or boat is a resident.</i></p> <p><i>5. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall also apply to profits from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency.</i></p>
--	---

Berdasarkan rumusan masing-masing ayat dalam Pasal 8 OECD Model dan UN Model di atas, dapat dilihat bahwa Pasal 8 OECD Model identik dengan Alternatif A Pasal 8 UN Model. Berikut adalah ketentuan masing-masing ayat.

i. Ayat 1 dan Ayat 2:

menjelaskan mengenai prinsip pemajakan atas penghasilan dari kegiatan pelayaran dan penerbangan dalam jalur internasional serta kegiatan transportasi perairan darat, yaitu hak pemajakan atas penghasilan dari kegiatan pelayaran dan penerbangan di jalur internasional serta kegiatan transportasi perairan darat diberikan sepenuhnya kepada negara tempat manajemen efektif dari perusahaan yang melakukan kegiatan pelayaran, penerbangan, atau perusahaan yang mengoperasikan transportasi di perairan darat tersebut berada.

ii. Ayat 3:

menjelaskan bahwa apabila tempat manajemen efektif dari perusahaan yang melaksanakan kegiatan pelayaran atau transportasi perairan darat dianggap berada di atas kapal atau *boat*, negara pelabuhan utama dari kapal atau *boat* terletak diperlakukan sebagai negara dari tempat manajemen efektif dari perusahaan pelayaran atau perusahaan transportasi perairan darat tersebut. Namun, dalam hal kapal atau *boat* tersebut tidak memiliki pelabuhan utama, tempat efektif manajemen perusahaan dianggap berada di negara domisili dari operator kapal atau *boat* tersebut.

iii. Ayat 4:

menegaskan bahwa prinsip pemajakan yang diatur dalam ayat (1) juga berlaku terhadap penentuan hak pemajakan atas penghasilan dari partisipasi kerjasama kegiatan usaha atau agensi internasional sehubungan dengan pengoperasian moda transportasi di jalur internasional.

Untuk Alternatif B dari Pasal 8 UN Model, berikut adalah ketentuan dari masing-masing ayat.

i. Ayat 1:

menjelaskan mengenai prinsip pemajakan atas penghasilan dari kegiatan penerbangan dalam jalur internasional, yaitu hak pemajakan atas penghasilan tersebut diberikan sepenuhnya kepada negara tempat manajemen efektif dari perusahaan yang melakukan kegiatan penerbangan tersebut berada.

ii. Ayat 2:

menjelaskan mengenai prinsip pemajakan atas penghasilan dari kegiatan pelayaran dalam jalur internasional. Pasal ini memberikan hak pemajakan yang lebih besar kepada negara sumber ketika kegiatan pelayaran tersebut bersifat teratur (*more than casual*).

iii. Ayat 3:

mengatur tentang hak pemajakan atas penghasilan yang diterima dari kegiatan transportasi perairan darat. Sama halnya dengan pemajakan atas penghasilan dari kegiatan pelayaran dan penerbangan, hak pemajakan atas penghasilan dari kegiatan transportasi perairan darat juga diberikan kepada negara tempat manajemen efektif perusahaan yang melakukan kegiatan transportasi perairan darat berada.

iv. Ayat 4:

sama dengan Pasal 8 ayat (3) OECD Model dan Pasal 8 ayat (3) Alternatif A UN Model, ayat ini juga mengatur bahwa jika tempat manajemen efektif dari perusahaan yang melakukan kegiatan pelayaran atau transportasi perairan darat dianggap berada di atas kapal atau *boat*, negara pelabuhan utama dari kapal atau *boat* terletak diperlakukan sebagai negara dari tempat manajemen efektif dari perusahaan pelayaran atau perusahaan transportasi perairan darat tersebut. Namun, dalam hal kapal atau *boat* tersebut tidak memiliki pelabuhan utama, tempat efektif manajemen perusahaan dianggap berada di negara domisili dari operator kapal atau *boat* tersebut.

v. Ayat 5:

sama dengan ketentuan Pasal 8 ayat (4) OECD Model dan Pasal 8 ayat (4) Alternatif A UN Model, ayat ini juga menegaskan bahwa prinsip pemajakan yang diatur dalam Pasal 8 ayat (1) dan ayat (2) Alternatif B UN Model juga berlaku terhadap penentuan hak pemajakan atas penghasilan dari partisipasi atau kerjasama kegiatan usaha atau agensi internasional sehubungan dengan kegiatan pelayaran dan penerbangan di jalur internasional.

### C. Pengertian Jalur Internasional (*International Traffic*)

Sebelum membahas lebih lanjut mengenai pemajakan atas penghasilan dari kegiatan pelayaran dan penerbangan di jalur internasional serta kegiatan transportasi perairan darat yang diatur Pasal 8 OECD Model dan UN Model, penting terlebih dahulu untuk memahami apa yang dimaksud dengan istilah 'jalur internasional' yang digunakan dalam pasal tersebut.

Perlu diketahui bahwa persyaratan ketentuan pemajakan atas penghasilan dari kegiatan pelayaran dan penerbangan yang tercakup dalam Pasal 8 ayat (1) OECD Model adalah penghasilan tersebut berhubungan dengan pengoperasian kapal atau pesawat yang dioperasikan di jalur internasional. Pengertian jalur internasional diatur dalam Pasal 3 ayat (1) OECD Model sebagai berikut:

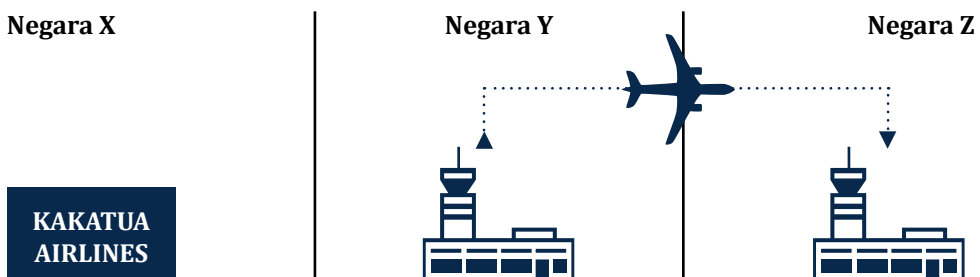
*“the term “international traffic” means any transport by a ship or aircraft operated by an enterprise that has its place of effective management in a Contracting State, except when the ship or aircraft is operated **solely between places in the other Contracting State.**”*

(dengan penambahan penekanan)

Dari definisi di atas, pengoperasian kapal yang berlayar atau pesawat yang terbang antara suatu tempat di negara sumber dan tidak melewati batas yurisdiksi negara sumber tidak termasuk dalam pengertian jalur internasional. Pengertian antara suatu tempat di negara sumber mengandung makna bahwa tempat keberangkatan dan kedatangan kapal atau pesawat tersebut haruslah di negara sumber tersebut. Berikut ini contoh aplikasi atas pengertian jalur internasional dan hubungannya dengan ketentuan pemajakan atas penghasilan dari kegiatan pelayaran dan penerbangan di jalur internasional.

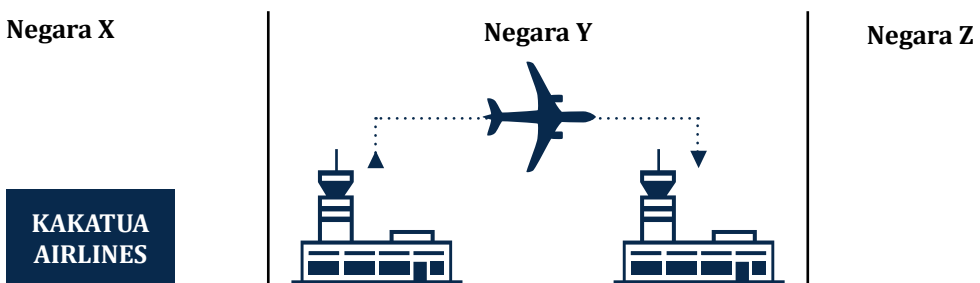
Kakaturia *Airlines* adalah perusahaan yang memiliki tempat manajemen efektif dan berdomisili (subjek pajak dalam negeri) di Negara X. Kakaturia *Airlines* melakukan kegiatan penerbangan antara Negara Y dan Negara Z. Pertanyaannya, apakah kegiatan penerbangan antara Negara Y dan Negara Z oleh Kakaturia *Airlines* termasuk dalam pengertian kegiatan penerbangan di jalur internasional? Ilustrasi atas contoh tersebut dapat dilihat pada Gambar 8.1.

**Gambar 8.1 Kegiatan Penerbangan antara Negara Y dan Negara Z**



Dalam contoh ini, kegiatan penerbangan antara Negara Y dan Negara Z termasuk dalam pengertian kegiatan penerbangan di jalur internasional karena pesawat tersebut tidak dioperasikan semata-mata antara dua tempat dalam satu negara. Apabila antara Negara X dan Negara Y memiliki P3B yang sama dengan OECD Model, ketentuan pemajakan atas penghasilan yang diperoleh dari Kakatua Airlines dari pengoperasian pesawat antara dua negara tersebut tunduk pada pasal pemajakan atas penghasilan dari kegiatan penerbangan di jalur internasional. Dalam hal ini, Negara X selaku negara tempat manajemen efektif dari Kakatua Airlines merupakan negara yang berhak mengenakan pajak atas penghasilan tersebut. Demikian juga jika antara Negara X dan Negara Z memiliki P3B yang sama dengan OECD Model, negara yang berhak memajaki penghasilan tersebut adalah Negara X. Lalu, bagaimana jika Kakatua Airlines melakukan kegiatan penerbangan antara dua tempat dalam Negara Y seperti yang diilustrasikan pada Gambar 8.2 di bawah ini?

**Gambar 8.2 Kegiatan Penerbangan antara Dua Kota di Negara Y**



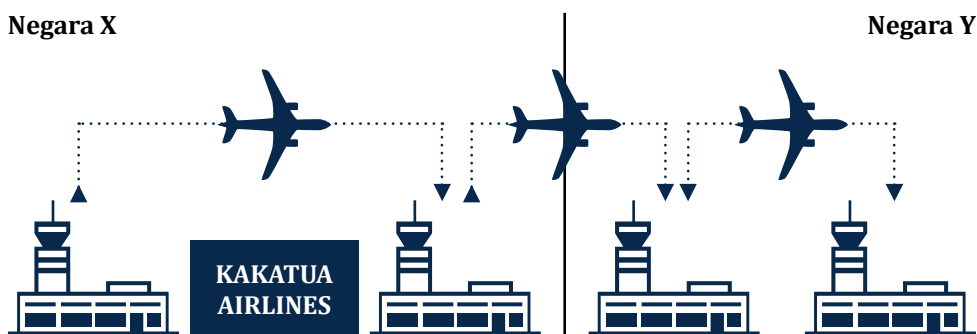
Oleh karena kegiatan penerbangan dilakukan semata-mata antara dua tempat dalam Negara Y (negara sumber), kegiatan tersebut tidak termasuk dalam pengertian jalur internasional. Dengan demikian, ketentuan pemajakan atas penghasilan dari kegiatan penerbangan di jalur internasional dalam P3B Negara X dan Negara Y tidak dapat diaplikasikan dalam contoh ini. Ketentuan P3B yang relevan digunakan untuk penghasilan dari kegiatan penerbangan yang dilakukan semata-mata antara dua tempat di Negara Y adalah ketentuan pemajakan atas laba usaha.

Kegiatan pelayaran atau penerbangan yang semata-mata dilakukan antara dua tempat di negara sumber berarti tempat keberangkatan dan tempat kedatangan kapal atau pesawat tersebut berada di negara sumber. Namun, apabila kegiatan pelayaran atau penerbangan di antara dua tempat di negara sumber merupakan bagian dari keseluruhan perjalanan kapal atau pesawat, yang tempat keberangkatan atau tempat kedatangan kapal atau pesawat tersebut berada di luar negara sumber, kegiatan ini termasuk dalam pengertian kegiatan pelayaran dan penerbangan di jalur internasional.<sup>13</sup> Misalnya, sebagai bagian dari rencana perjalanan yang sama, suatu kegiatan penerbangan dari suatu tempat di Negara X ke tempat lainnya di Negara X. Kemudian, dilanjutkan ke tempat lainnya di Negara Y lalu meneruskan perjalanan ke tempat lainnya di Negara Y. Kegiatan penerbangan ini diperlakukan sebagai kegiatan

13. Luc de Broe dan Robert Neyt, "General Definitions," dalam *The New US-Belgium Double Tax Treaty: A Belgian and EU Perspective*, ed. Anne Van de Vijver (Ghent: Larcier, 2009), 50-51.

penerbangan di jalur internasional. Gambar 8.3 di bawah ini mengilustrasikan contoh tersebut.

**Gambar 8.3 Kegiatan Penerbangan antara 2 Tempat dalam 1 Negara yang Merupakan Bagian dari Perjalanan antara 2 Negara**



#### D. Prinsip Pemajakan

Pada bagian ini, pembahasan atas prinsip pemajakan didasarkan pada ketentuan dalam OECD Model dan UN Model. Terdapat dua alternatif ketentuan pemajakan atas penghasilan dari kegiatan pelayaran, transportasi perairan darat, dan penerbangan yang ditawarkan oleh UN Model, yaitu alternatif A dan alternatif B. Alternatif A dari UN Model mengadopsi sepenuhnya ketentuan dalam OECD Model. Untuk itu, pembahasan ini akan dibagi dalam dua sub-bagian. Pertama, berdasarkan OECD Model dan alternatif A dari UN Model. Kedua, berdasarkan alternatif B dari UN Model.

##### D.1. OECD Model dan Alternatif A dari UN Model

Pasal 8 OECD Model maupun alternatif A dari Pasal 8 UN Model (selanjutnya disebut sebagai Pasal 8 OECD Model) mengatur tentang ketentuan pemajakan atas penghasilan dari kegiatan pelayaran dan penerbangan di jalur internasional serta penghasilan dari kegiatan transportasi perairan darat. Ketentuan ini memberikan perlakuan yang sama atas barang atau orang sebagai objek transportasi.<sup>14</sup> Berikut ini adalah rumusan dari Pasal 8 OECD Model.

- i. *Profits from the operation of **ships or aircraft in international traffic shall be taxable only** in the Contracting State in which the **place of effective management** of the enterprise is situated.*
- ii. *Profits from the operation of boats engaged in **inland waterways transport shall be taxable only** in the Contracting State in which the **place of effective management** of the enterprise is situated.*
- iii. *If the place of effective management of a shipping enterprise or of an inland*

14. Kevin Holmes, *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application* (Amsterdam: IBFD, 2007), 191.

*waterways transport enterprise is aboard a ship or boat, then it shall be deemed to be situated in the Contracting State in which the home harbour of the ship or boat is situated, or, if there is no such home harbour, in the Contracting State of which the operator of the ship or boat is a resident.*

- iv. *The provisions of paragraph 1 shall also apply to profits from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency.”*

(dengan penambahan penekanan)

Dari ketentuan Pasal 8 ayat (1) OECD Model di atas, hak pemajakan atas penghasilan dari kegiatan pelayaran dan penerbangan di jalur internasional diberikan sepenuhnya kepada negara **tempat manajemen efektif** dari perusahaan yang melakukan kegiatan pelayaran dan penerbangan tersebut. Pada dasarnya, pengertian tempat manajemen efektif dalam ketentuan Pasal 8 OECD Model ini berevolusi dari terminologi *real centre of management* sebagaimana yang dapat dilihat dari paparan tentang aspek legal historis Pasal 8 OECD Model di depan.<sup>15</sup> Kedua terminologi ini pada prinsipnya memiliki pengertian yang sama.

Menurut Georg Kofler, alasan hak pemajakan atas penghasilan dari kegiatan pelayaran dan penerbangan di jalur internasional diberikan secara eksklusif kepada satu negara adalah dikarenakan perusahaan yang menjalankan kegiatan ini lebih rentan mengalami pajak berganda dibandingkan dengan perusahaan yang menjalankan kegiatan komersial lainnya. Selain alasan tersebut di atas, adanya perjanjian internasional terdahulu yang mengatur pelepasan hak pemajakan di negara sumber atas penghasilan yang diterima oleh perusahaan pelayaran dan penerbangan asing dari kegiatan pelayaran dan penerbangan atas dasar asas timbal balik, juga menjadi latar belakang hak pemajakan atas penghasilan ini hanya diberikan kepada satu negara.<sup>16</sup>

Meski demikian, terbuka kemungkinan bagi para negara yang mengadakan P3B untuk tidak memberikan hak pemajakan sepenuhnya kepada negara tempat manajemen efektif berada, tetapi kepada negara domisili dari perusahaan yang melakukan kegiatan pelayaran dan penerbangan di jalur internasional tersebut.<sup>17</sup> Pertimbangan diberikannya hak pemajakan kepada negara domisili dari perusahaan yang melakukan kegiatan pelayaran dan penerbangan di jalur internasional adalah kesulitan administrasi dalam menentukan tempat manajemen efektif, terutama bagi negara yang tidak menganut konsep tempat manajemen efektif dalam ketentuan

15 OECD Model diterbitkan dalam beberapa versi bahasa, salah satunya adalah versi bahasa Prancis. Dalam bahasa Prancis, terminologi “*effective*” (*siège de direction effective*) memiliki makna yang sama dengan terminologi “*real*”. Lihat John F. Avery Jones, “Place of Effective Management as a Residence Tie-Breaker,” *Bulletin for International Taxation*, 2005, 21. Lihat juga paragraf 112 dari putusan *Special Commissionaire UK* dalam *Smallwood and another v Revenue and Custom Commissioners*, dalam Phillip Baker, “Smallwood and another v Revenue and Custom Commissioners,” *International Tax Law Reports*, (2008): 610. Penjelasan lebih lengkap tentang tempat manajemen efektif dan *real centre of management* dapat dilihat di John F. Avery Jones, “2008 OECD Model: Place of Effective Management-What One Can Learn from the History,” *Bulletin for International Taxation*, 2009, 183-186.

16 Georg Kofler, “Article 8 OECD Model: Time for Change?,” dalam *Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties*, ed. Guglielmo Maisto (The Netherlands: IBFD, 2017), 146.

17. OECD, *Commentary* atas Pasal 8, Paragraf 3.

domestiknya.<sup>18</sup>

Tidak diberikannya hak pemajakan kepada negara sumber didasari pemikiran bahwa laba dari perusahaan yang menjalankan kegiatan pelayaran atau penerbangan diperoleh di laut lepas atau di udara sehingga pemberian hak pemajakan kepada negara sumber dapat menimbulkan pajak berganda atau juga dapat menimbulkan kesulitan dalam pengalokasian laba.<sup>19</sup> Selain itu, tidak diberikannya hak pemajakan kepada negara sumber juga bertujuan untuk memastikan perusahaan yang menjalankan kegiatan pelayaran atau penerbangan tidak akan dikenakan pajak di berbagai negara jika bisnis yang dilakukan secara keseluruhan ternyata tidak menguntungkan.

Menurut Vogel, prioritas pemberian hak pemajakan sepenuhnya kepada negara tempat manajemen efektif dibanding kepada negara domisili didasarkan pada pertimbangan bahwa perusahaan yang melakukan kegiatan pelayaran dan penerbangan dapat bertempat kedudukan atau didirikan di suatu negara, tetapi melakukan kegiatan pelayaran dan penerbangan di negara lainnya.<sup>20</sup> Dengan memberikan hak pemajakan hanya kepada negara tempat manajemen efektif, ketentuan ini mencegah penghindaran pajak melalui pendirian perusahaan di negara lain untuk memperoleh manfaat pajak dan juga untuk lebih menjamin hubungan antara hak pemajakan dengan aktivitas ekonomi di suatu negara.

Permasalahan dalam penerapan Pasal 8 OECD Model akan timbul jika ternyata kedua negara yang mengadakan P3B menetapkan persyaratan subjek pajak dalam negeri dalam ketentuan pajak domestik mereka masing-masing tidak berdasarkan tempat manajemen efektif.<sup>21</sup> Misalnya, Kakatua *Airlines* melakukan kegiatan penerbangan dari Negara X ke Negara Y. Kakatua *Airlines* memiliki tempat manajemen efektif di Negara X, tetapi tidak berdomisili di Negara X dan Negara Y berdasarkan ketentuan domestik kedua negara. Oleh karenanya, berdasarkan ketentuan domestik Negara X dan Negara Y yang penentuan subjek pajak dalam negerinya mengacu pada domisili, Kakatua *Airlines* bukan subjek pajak dalam negeri Negara X ataupun Negara Y. Untuk tujuan penerapan P3B antara Negara X dan Negara Y, apakah Pasal 8 OECD Model dapat diterapkan? Persyaratan Pasal 1 dan Pasal 4 OECD Model menetapkan persyaratan yang berhak menerapkan P3B adalah subjek pajak dalam negeri di salah satu atau kedua negara yang mengadakan P3B. Dalam contoh ini, walaupun Kakatua *Airlines* memiliki tempat manajemen efektif di salah satu negara yang mengadakan P3B, akan tetapi Kakatua *Airlines* tidak memenuhi persyaratan subjek pajak dalam negeri pada kedua negara yang mengadakan P3B. Dengan demikian, P3B antara Negara X dan Negara Y tidak dapat diterapkan.

Ketentuan Pasal 8 OECD Model merupakan ketentuan yang **bersifat khusus** terhadap ketentuan Pasal 7 OECD Model yang berlaku secara umum terhadap laba usaha. Namun demikian, Pasal 8 ayat (1) OECD Model hanya dapat diterapkan dalam konteks kegiatan pelayaran atau penerbangan di jalur internasional sebagaimana telah dijelaskan di atas. Ketentuan Pasal 8 OECD Model hanya dapat diterapkan jika

18. Ariane Pickering, "Taxation of Non-Resident Service Providers," dalam *United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries*, ed. Alexander Trepelkov, Hari Tonino, dan Dominiko Halka (New York: United Nations, 2013), 233-234.

19. UN *Commentary* atas Pasal 8, Paragraf 9.

20. Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Tax Convention, 3<sup>rd</sup> Edition* (London: Kluwer Law International, 1997), 483.

21. Johan Hattingh, "The Role and Function of Article 1 of the OECD Model," *Bulletin for International Taxation*, 2003, 547.

tempat manajemen efektif dari perusahaan tersebut terletak di salah satu negara yang mengadakan P3B.

Sebagai contoh, Kakatua *Airlines* adalah subjek pajak dalam negeri Negara X dan memiliki tempat manajemen efektif di Negara X yang melayani jalur penerbangan antara Negara X dan Negara Y. Di Negara Y, Kakatua *Airlines* memiliki kantor perwakilan. Oleh karena Pasal 8 OECD Model berlaku khusus terhadap Pasal 7 OECD Model, konsekuensinya hak pemajakan sepenuhnya atas penghasilan dari kantor perwakilan atas kegiatan penerbangan di jalur internasional diberikan kepada Negara X. Dari contoh ini, dapat ditarik kesimpulan bahwa aktivitas bisnis yang dikenakan pajak berdasarkan Pasal 7 OECD Model tidak diterapkan terhadap laba dari kegiatan pelayaran dan penerbangan di jalur internasional yang tunduk pada Pasal 8 OECD Model.

Dalam hubungan antara ketentuan pemajakan atas penghasilan dari kegiatan pelayaran atau penerbangan dan ketentuan pemajakan atas penghasilan yang diatur dalam pasal substantif lainnya, berlaku ketentuan sebagaimana yang diatur dalam Pasal 7 ayat (4) OECD Model. Misalnya, perusahaan yang melakukan kegiatan pelayaran atau penerbangan menerima penghasilan bunga dari perusahaan lainnya. Ketentuan yang berlaku untuk penghasilan ini adalah ketentuan pemajakan atas penghasilan bunga yang diatur dalam Pasal 11 OECD Model. Namun, apabila perusahaan yang melakukan kegiatan pelayaran atau penerbangan memperoleh penghasilan bunga yang berasal dari kewajiban bagi perusahaan tersebut untuk menyediakan deposit atau sekuritas sebagai jaminan untuk pengoperasian kapal atau pesawat berdasarkan hukum di salah satu negara yang mengadakan P3B, imbalan dari investasi tersebut termasuk dalam cakupan Pasal 8 OECD Model.<sup>22</sup>

Cakupan moda transportasi pada Pasal 8 ayat (1) OECD Model di atas adalah kapal (*ship*) dan pesawat (*aircraft*). Sementara moda transportasi yang tercakup dalam Pasal 8 ayat (2) OECD Model adalah *boat*. Menurut John F. Avery Jones, perbedaan penggunaan moda transportasi tidak didasarkan pada bentuk legalnya. Namun, lebih pada kebiasaan penggunaan istilah ini.<sup>23</sup> Umumnya, penggunaan terminologi *ship* merujuk pada moda transportasi yang digunakan di laut, sedangkan terminologi *boat* mengacu pada moda transportasi di perairan darat. Sementara, menurut Vogel, dalam hal tidak terdapat ketentuan yang menjelaskan perbedaan kedua moda transportasi ini dalam P3B, perbedaan antara kedua moda transportasi ini dapat diinterpretasikan berdasarkan ketentuan domestik dari negara yang mengadakan P3B.<sup>24</sup> Jika mengacu pada hukum Jerman, hal yang menentukan dalam membedakan kedua moda transportasi tersebut adalah apakah moda transportasi tersebut didaftarkan untuk digunakan di laut atau di perairan darat.

Pengertian kapal (*ship*) menurut Vogel untuk tujuan penerapan P3B dapat diartikan sebagai setiap moda transportasi yang bergerak atau digerakkan di atas air dengan atau tanpa mesin. Termasuk dalam pengertian kapal<sup>25</sup> di antaranya adalah kapal ikan

22. OECD *Commentary* atas Pasal 8, Paragraf 14.

23. John F. Avery Jones, *Op.Cit.*, 243.

24. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 244.

25. Lihat juga Kristof Spagnoli. "Shipping and Air Transport," dalam *The New US-Belgium Double Tax Treaty: A Belgian and EU Perspective*, ed. Anne Van de Vijver (Ghent: Larcier, 2009), 149-150.



yang digunakan untuk transportasi dalam jalur internasional<sup>26</sup>, kapal selam, *hydrofoil*, kapal pengeruk (*dredging vessel*), dan kapal yang digunakan untuk melakukan kegiatan tertentu seperti pengangkutan *floating plastic containers*.<sup>27</sup>

Pengertian pesawat menurut Vogel mencakup setiap mesin terbang yang lepas landas dari atau mendarat di atas, tanah atau air, dan bergerak di udara.<sup>28</sup> Ketinggian terbang bukanlah hal yang relevan dalam menentukan cakupan moda transportasi udara yang termasuk dalam pengertian pesawat.

Tidak berbeda dengan Pasal 8 ayat (1) OECD Model, pada Pasal 8 ayat (2) OECD Model, hak pemajakan atas penghasilan dari kegiatan transportasi perairan darat melalui pengoperasian *boat* sepenuhnya diberikan kepada negara tempat manajemen efektif perusahaan itu berada. Akan tetapi, tidak seperti Pasal 8 ayat (1) OECD Model, **cakupan Pasal 8 ayat (2) OECD Model tidak hanya terbatas pada kegiatan transportasi perairan darat di jalur internasional**. Hal ini berarti negara tempat manajemen efektif juga memiliki hak pemajakan sepenuhnya atas kegiatan transportasi di perairan darat yang dilakukan antara dua tempat di negara sumber.

Ketentuan Pasal 8 ayat (3) OECD Model merupakan ketentuan yang berlaku khusus dalam hal tempat manajemen efektif dari perusahaan yang melakukan kegiatan pelayaran atau transportasi perairan darat berada di atas kapal atau *boat*. Dalam kondisi ini, hak pemajakan diberikan sepenuhnya kepada negara tempat pelabuhan utama kapal atau *boat* tersebut. Pelabuhan utama dari suatu kapal atau *boat* adalah pelabuhan tempat kegiatan transportasi perairan darat tersebut dilakukan. Menurut hukum Jerman, tempat pelabuhan utama suatu kapal atau *boat* adalah tempat kapal atau *boat* tersebut didaftarkan.<sup>29</sup> Apabila tempat pelabuhan utama tidak dapat ditentukan, hak pemajakan sepenuhnya diberikan kepada negara domisili dari operator kapal atau *boat* tersebut.

Pasal 8 ayat (4) OECD Model mengatur tentang berbagai model kerjasama usaha berskala internasional yang dilakukan dalam kegiatan transportasi. Model kerjasama tersebut misalnya, dilakukan melalui penyertaan dalam operasional bersama atau perwakilan untuk kegiatan transportasi internasional. Model usaha ini juga dapat berupa penyediaan teknologi, termasuk penyediaan suku cadang. Hak pemajakan yang diatur dalam Pasal 8 ayat (1) OECD Model berlaku terhadap berbagai model kerjasama usaha ini. Pertanyaannya, apakah hak pemajakan yang diberikan kepada negara tempat manajemen efektif ditujukan atas seluruh laba dari usaha bersama? Atau hanya bagian laba yang diatribusikan kepada negara tempat manajemen efektif dari perusahaan yang berpartisipasi dalam usaha bersama tersebut? Paragraf 24 dari *Commentary* atas Pasal 8 ayat (4) OECD Model menyatakan bahwa hak pemajakan dari negara tempat manajemen efektif hanya mencakup bagian laba yang diperoleh dari partisipasi dalam usaha bersama tersebut.

26. OECD *Commentary* atas Pasal 8, Paragraf 17.1.

27. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 244.

28. *Ibid.*

29. *Ibid.*, 261.

## D.2. Alternatif B dari UN Model

Alternatif B atas Pasal 8 UN Model mengatur pemajakan atas penghasilan dari kegiatan pelayaran dan penerbangan di jalur internasional secara terpisah dalam ayat (1) dan ayat (2). Sementara itu, ayat (3), ayat (4), dan ayat (5) tidak berbeda dengan alternatif A, kecuali terdapat sedikit penyesuaian dalam ayat (5). Berikut ini adalah rumusan alternatif B atas Pasal 8 UN Model.

- i. *Profits from the operation of **aircraft in international traffic shall be taxable only** in the Contracting State in which the **place of effective management** of the enterprise is situated.*
- ii. *Profits from the operation of **ships in international traffic shall be taxable only** in the Contracting State in which the **place of effective management** of the enterprise is situated **unless** the shipping activities arising from such operation in the other Contracting State are **more than casual**. If such activities are more than casual, such profit **may be taxed** in that other State. The profits to be taxed in that other State shall be determined on the basis of an **appropriate allocation of the overall net profits** derived by the enterprise from its shipping operations. The tax computed in accordance with such allocation shall then be reduced by\_ per cent. (The percentage is to be established through bilateral negotiations).*
- iii. *Profits from **the operation of boats engaged in inland waterways transport shall be taxable only** in the Contracting State in which the **place of effective management** of the enterprise is situated.*
- iv. *If the place of effective management of a shipping enterprise or of an inland waterways transport enterprise is aboard a ship or boat, then it shall be deemed to be situated in the Contracting State in which the home harbour of the ship or boat is situated, or, if there is no such home harbour, in the Contracting State of which the operator of the ship or boat is a resident.*
- v. *The provisions of paragraph 1 and 2 shall also apply to profits from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency."*

(dengan penambahan penekanan)

Berbeda dengan rumusan alternatif A dari Pasal 8 UN Model, dalam Pasal 8 ayat (2) alternatif B dari UN Model, negara sumber juga memiliki hak pemajakan atas penghasilan dari kegiatan pelayaran di jalur internasional apabila kegiatan pelayaran dilakukan secara teratur (*more than casual*) di negara sumber. Dalam hal kegiatan pelayaran dilakukan secara teratur di negara sumber, negara sumber memiliki hak pemajakan atas bagian tertentu dari keseluruhan laba yang diperoleh dari kegiatan pelayaran tersebut. Pertimbangan dimasukkannya ketentuan alternatif ini dalam UN Model adalah untuk mengantisipasi banyaknya negara berkembang yang tidak memiliki banyak perusahaan pelayaran domestik, tetapi memiliki pelabuhan yang digunakan oleh kapal dari perusahaan di negara lain. Dalam kondisi ini, negara berkembang tersebut dapat kehilangan basis pemajakannya meskipun terdapat hubungan ekonomi yang kuat dan bersifat teratur antara penggunaan pelabuhan

dengan kegiatan pelayaran dari negara lainnya di negara berkembang tersebut.<sup>30</sup>

Lantas, apakah yang dimaksud dengan *more than casual* dalam rumusan ketentuan ini? Istilah *more than casual* dapat diartikan sebagai kegiatan pelayaran dengan kapal yang berlabuh secara terjadwal atau terencana ke suatu negara untuk mengangkut barang atau orang.<sup>31</sup> Ruang lingkup kegiatan pelayaran yang dapat dianggap *more than casual* dapat berupa kegiatan pelayaran yang dilakukan secara teratur dan tidak teratur, sepanjang kegiatan tersebut terencana dan tidak bersifat hanya kebetulan saja.

Pada sengketa antara *James Mackintosh & Co P. Ltd vs. ACIT (Income Tax Appellate Tribunal Mumbai)*<sup>32</sup>, tiga kapal milik pemohon banding berlabuh sebanyak tujuh kali di India dalam satu tahun. Dalam argumennya, pemohon banding menyatakan bahwa kapal yang berlabuh di India tersebut tidak melakukan kegiatan pelayaran secara teratur karena kegiatan di pelabuhan di India dilakukan berdasarkan permintaan pada saat-saat tertentu atau tidak dilakukan berdasarkan jadwal yang tetap. Pemohon banding juga menambahkan bahwa kegiatan pelayaran yang dilakukan adalah *tramp shipping*, bukan *linear shipping*.

Dalam putusannya, Pengadilan Pajak India menolak permohonan banding yang dilakukan oleh *James Mackintosh & Co P. Ltd* sebagai pemohon banding. Dalam pertimbangannya, pengadilan merujuk pada fakta adanya kapal milik pemohon banding yang berlabuh di India menunjukkan bahwa kegiatan pelayaran dilakukan secara terencana serta tidak bersifat kebetulan saja (*not merely fortuitous*). Pengadilan menegaskan bahwa fakta kapal milik pemohon banding berlabuh dalam frekuensi yang tidak teratur dan hanya dalam kesempatan tertentu saja di India tidak berarti bahwa kegiatan pelayaran dilakukan secara *no more than casual* karena makna dari *more than casual* dalam *Commentary* atas Pasal 8 UN Model mencakup kegiatan pelayaran yang dilakukan secara teratur dan tidak teratur. Pengadilan juga menolak argumen pemohon banding bahwa kegiatan di India tersebut dilakukan berdasarkan permintaan yang tidak tetap dan kegiatan pelayaran adalah *tramp shipping*, dengan pertimbangan bahwa argumen pemohon banding tersebut hanya relevan dalam konteks kegiatan yang dilakukan secara komersial. Namun, ini tidak relevan dalam menentukan kegiatan pelayaran yang dilakukan secara teratur.

Berdasarkan alternatif B atas Pasal 8 ayat (2) UN Model, negara sumber memiliki hak pemajakan atas penghasilan dari kegiatan pelayaran yang dilakukan di jalur internasional, terlepas dari ada tidaknya BUT di negara sumber tersebut dan apakah penghasilan dari kegiatan pelayaran teratribusi kepada BUT.<sup>33</sup> Hal penting yang perlu ditekankan dari ketentuan ini adalah hak pemajakan negara sumber dibatasi hanya atas alokasi tertentu dari keseluruhan penghasilan yang diperoleh oleh perusahaan yang melakukan kegiatan pelayaran. Besarnya keseluruhan laba yang diperoleh oleh perusahaan tersebut ditentukan oleh otoritas pajak dari negara tempat manajemen

30. Michael Lennard, "The UN Model as Compared with the OECD Model Convention - Current Points of Difference and Recent Developments," *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 2009, 8.

31. UN *Commentary* atas Pasal 8, Paragraf 13.

32. CA Kirit Dehdia, "James Mackintosh & Co P.Ltd vs. ACIT 92 TTJ 388 (ITAT Mumbai)(Casual Shipping)," *International Taxation Case Laws*, 38. Lihat juga Amar Mehta, "Taxation of Shipping Income under Tax Treaties - Development of Case Law in India", *Asia Pacific Tax Bulletin*, 2015.

33. Ariane Pickering, *Op.Cit.*, 255.

efektif perusahaan.<sup>34</sup> Dalam praktiknya, pemberitahuan atas ketetapan pajak perusahaan tersebut dapat dijadikan bukti mengenai besarnya keseluruhan laba yang diperolehnya.<sup>35</sup> Dalam menentukan besarnya laba dan basis pengalokasiannya, kedua otoritas pajak dapat melakukan negosiasi bilateral melalui *Mutual Agreement Procedure* (MAP) sebagaimana yang diatur dalam Pasal 25 UN Model.

### E. Cakupan Aktivitas Pelayaran dan Penerbangan dalam Pasal 8 OECD Model

Penghasilan dari kegiatan pelayaran dan penerbangan di jalur internasional tidak hanya terbatas pada kegiatan yang langsung berhubungan dengan pengangkutan orang dan barang (*liner services*). Akan tetapi, juga mencakup penghasilan yang diperoleh dari berbagai kegiatan lain yang berhubungan langsung maupun tidak berhubungan langsung dengan kegiatan pelayaran dan penerbangan sepanjang kegiatan tersebut bersifat penunjang. Misalnya, suatu perusahaan memperoleh penghasilan dari penyewaan kapal atau pesawat yang dimilikinya. Apakah atas penghasilan yang diperoleh dari penyewaan kapal atau pesawat tersebut tunduk pada ketentuan pemajakan pada Pasal 8 OECD Model?

Secara umum, terdapat dua model penyewaan kapal atau pesawat, yaitu penyewaan kapal atau pesawat beserta perlengkapannya, awak, dan perbekalannya (*fully manned basis*) dan penyewaan tanpa perlengkapan, awak, dan perbekalannya (*bare boat basis*). Dalam hal penyewaan kapal atau pesawat dilakukan dalam bentuk *fully manned basis*<sup>36</sup>, Paragraf 5 dari *Commentary* atas Pasal 8 OECD Model menyatakan bahwa penghasilan yang timbul dari penyewaan kapal atau pesawat dalam bentuk *fully manned basis* harus diperlakukan sama seperti penghasilan dari pengangkutan barang atau orang sehingga penghasilan ini termasuk dalam cakupan Pasal 8 OECD Model.

Dalam hal penyewaan dilakukan dalam bentuk *bare boat basis*, penghasilan yang timbul dari penyewaan dalam bentuk ini diperlakukan sebagai laba usaha dan ketentuan yang berlaku adalah Pasal 7 OECD Model. Akan tetapi, apabila penyewaan yang dilakukan dalam bentuk *bare boat basis* ini merupakan bentuk penunjang (*ancillary*) kegiatan pelayaran dan penerbangan yang dilakukan perusahaan di jalur internasional, penghasilan yang timbul termasuk dalam cakupan Pasal 8 OECD Model.<sup>37</sup> Apabila perusahaan hanya memiliki satu kapal dan menyewakan kapal tersebut dalam bentuk *bare boat basis* untuk jangka waktu yang panjang, menurut Vogel, penghasilan dari penyewaan kapal tersebut tunduk pada Pasal 7 OECD Model.<sup>38</sup> Perlu diperhatikan, bagi P3B yang mengadopsi UN Model, penghasilan dari penyewaan dalam bentuk *bare boat basis* akan tunduk pada ketentuan pemajakan atas royalti jika pengertian royalti dalam ketentuan P3B tersebut mencakup imbalan dari penyewaan *industrial equipment*.<sup>39</sup>

34. UN *Commentary* atas Pasal 8, Paragraf 14.

35. Ariane Pickering, *Op.Cit.*, 255.

36. Dalam praktik sering disebut juga *wet basis* atau *fully equipped basis*.

37. OECD *Commentary* atas Pasal 8, Paragraf 5.

38. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 245.

39. UN *Commentary* atas Pasal 8, Paragraf 11.

Bagi perusahaan yang menyewa kapal atau pesawat untuk digunakan dalam kegiatan pelayaran dan penerbangannya, penghasilan dari pengoperasian kapal atau pesawat yang disewa tersebut tunduk pada Pasal 8 OECD Model. Hal ini disebabkan penghasilan dari kegiatan pelayaran dan penerbangan di jalur internasional yang termasuk dalam cakupan Pasal 8 OECD Model tidak melihat apakah kapal atau pesawat tersebut dimiliki oleh perusahaan yang melakukan kegiatan pelayaran dan penerbangan tersebut atau disewa dari perusahaan lainnya.<sup>40</sup> Namun, perlakuannya akan berbeda jika, sebagai contoh, Perusahaan X selaku pemilik kapal menyewakan kapal dalam bentuk *bare boat basis* kepada Perusahaan Y. Lalu, kapal tersebut oleh Perusahaan Y disewakan kembali kepada Perusahaan Z. Penghasilan yang diterima oleh Perusahaan Y dari penyewaan kapal kepada perusahaan Z ini termasuk dalam cakupan Pasal 7 OECD Model.

Tidak semua negara mengaplikasikan Pasal 8 OECD Model atas penyewaan dalam bentuk *fully manned basis*. Hal ini dapat dilihat dari kasus *Donghwa Industrial Corporation*, yaitu otoritas pajak China menetapkan penghasilan yang diterima dari penyewaan dalam bentuk *fully manned basis* termasuk dalam penghasilan royalti sesuai dengan *Circular 241*.<sup>41</sup> Dalam kasus ini, pemohon banding (*Donghwa Industrial Corporation*) yang berdomisili di Korea dan tidak memiliki BUT di China mengadakan perjanjian penyewaan kapal dalam bentuk *fully manned basis* dengan perusahaan yang berdomisili di China. Pemohon banding menyatakan bahwa penghasilan ini termasuk dalam penghasilan dari kegiatan pelayaran di jalur internasional sebagaimana yang disebutkan dalam *Commentary* atas Pasal 8 OECD Model. Di lain pihak, otoritas pajak China berdasarkan *Circular 241* menyatakan bahwa penghasilan dari penyewaan dalam bentuk *fully manned basis* harus merupakan kegiatan penunjang agar dapat digolongkan sebagai penghasilan yang diatur dalam Pasal 8.

Otoritas pajak China menetapkan bahwa penyewaan kapal dalam bentuk *fully manned basis* tersebut bukanlah aktivitas penunjang bagi kegiatan bisnis utama pemohon banding sehingga Pasal 8 tidak berlaku. Otoritas pajak China juga menyatakan bahwa *Commentary* OECD Model tidak dapat diaplikasikan karena China tidak termasuk dalam negara anggota OECD dan karena itu berlaku ketentuan domestik China sebagaimana diatur dalam *Circular 241*. Pengadilan membenarkan argumentasi otoritas pajak China dan menolak permohonan banding dari pemohon banding.

Isu lainnya, perusahaan penerbangan menyediakan bus bagi penumpang pesawat yang menghubungkan bandara dengan kota sebagai bentuk penunjang aktivitas kegiatan penerbangan yang dilakukan perusahaan tersebut. Penyediaan bus oleh perusahaan penerbangan ini termasuk dalam cakupan aktivitas operasi penunjang penerbangan sehingga penghasilan dari pengoperasian bus ini tunduk pada Pasal 8 OECD Model.

Perusahaan penerbangan juga dapat terlibat dalam aktivitas penjualan tiket milik perusahaan penerbangan lain. Misalnya, Perusahaan K melayani penerbangan antara Kota A di Negara X ke Kota B di Negara Y. Untuk menunjang kegiatan penerbangannya,

40. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 245.

41. Wei Cui, "China: A New (Furtive) Approach to Taxing International Transportation Income," dalam *Tax Treaty Case Law Around the Globe-2011*, ed. Michael Lang, *et al.* (Wien: Linde Verlag, 2011), 159-169.

Perusahaan K bekerjasama dengan Perusahaan L untuk melayani penumpang dari Kota A di Negara X ke Kota C di Negara Y. Dalam kerjasama tersebut, penumpang akan dilayani oleh Perusahaan K dari Kota A di Negara X ke Kota B di Negara Y, dan Perusahaan L selanjutnya akan membawa penumpang dengan pesawat yang dioperasikannya dari Kota B ke Kota C di Negara Y. Penjualan tiket pesawat dari Kota B ke Kota C di Negara Y dilakukan sebagai satu kesatuan dengan penjualan tiket yang dilakukan oleh Perusahaan K. Kasus ini dapat diilustrasikan sebagai berikut.

**Gambar 8.4 Ilustrasi Kasus**



Penghasilan yang diperoleh oleh Perusahaan K dari penjualan tiket milik Perusahaan L tunduk pada Pasal 8 OECD Model. Namun, apabila aktivitas penjualan tiket dilakukan oleh biro travel yang bersifat independen dari perusahaan penerbangan, penghasilan dari penjualan tiket tersebut tunduk pada Pasal 7 OECD Model.<sup>42</sup>

Beberapa perusahaan penerbangan juga memberikan layanan penginapan di hotel yang dioperasikan oleh perusahaan penerbangan tersebut khusus kepada penumpang pesawat yang dioperasikannya. Layanan penginapan tersebut sudah termasuk dalam harga tiket yang dibeli oleh penumpang. Walaupun layanan hotel yang dioperasikan oleh perusahaan penerbangan tergolong sebagai kegiatan yang terpisah dengan kegiatan penerbangan, tetapi karena layanan tersebut merupakan satu kesatuan yang tidak terpisahkan dengan kegiatan penerbangan yang dilakukan dan hotel tersebut difungsikan semata-mata untuk melayani penumpang pesawat dari perusahaan tersebut maka penghasilan dari aktivitas ini tercakup dalam Pasal 8 OECD Model.

Aktivitas lainnya yang sering ditemukan dalam kegiatan pelayaran dan penerbangan di jalur internasional adalah layanan katering. Apabila layanan

42. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 245.

katering tersebut dilakukan sendiri oleh perusahaan yang melakukan kegiatan pelayaran atau penerbangan, penghasilan dari layanan katering tersebut termasuk dalam penghasilan dari kegiatan pelayaran dan penerbangan karena merupakan kegiatan yang menunjang kegiatan pelayaran atau penerbangan yang dilakukan oleh perusahaan. Apabila layanan katering tersebut dilakukan oleh pihak ketiga, penghasilan pihak ketiga dari layanan katering di atas kapal atau pesawat tersebut tunduk pada Pasal 7 OECD Model. Sementara atas penghasilan yang diperoleh perusahaan perkapalan atau penerbangan dari penyewaan ruangan di atas kapal atau pesawat kepada pihak ketiga yang melakukan layanan katering termasuk dalam cakupan Pasal 8 OECD Model.

Perusahaan yang melakukan kegiatan pelayaran dan penerbangan juga umumnya melakukan kegiatan periklanan untuk perusahaan lain. Kegiatan periklanan untuk perusahaan lain ini dapat ditemukan pada majalah-majalah yang disediakan di atas kapal, pesawat, atau lokasi penjualan tiket. Atas penghasilan yang diperoleh perusahaan dari aktivitas periklanan ini termasuk pada aktivitas penunjang kegiatan pelayaran dan penerbangan sehingga tunduk pada Pasal 8 OECD Model.

Kegiatan lainnya yang termasuk dalam kegiatan pelayaran dan penerbangan di jalur internasional adalah penyewaan kontainer. Penghasilan yang diperoleh perusahaan yang melakukan kegiatan pelayaran dan penerbangan dari penyewaan kontainer termasuk dalam cakupan penghasilan yang diatur dalam Pasal 8 OECD Model. Pasal 8 OECD Model juga berlaku untuk penghasilan yang diperoleh perusahaan dari penyewaan gudang untuk penyimpanan kontainer tersebut di pelabuhan atau bandara.

Perusahaan yang melakukan kegiatan pelayaran dan penerbangan juga dapat menerima penghasilan dari aktivitas penyediaan barang, pengurusan kargo, pemeliharaan kapal atau pesawat milik perusahaan lainnya. Apabila perusahaan menerima penghasilan dari aktivitas ini, penghasilan tersebut termasuk dalam cakupan Pasal 8 OECD Model.

Sebagai contoh, pada sengketa antara *Lufthansa German Airlines vs. Commissioner of Income Tax India* (ITAT Delhi).<sup>43</sup> Pemohon banding merupakan perusahaan penerbangan internasional yang memiliki tempat manajemen efektif di Jerman dan cabang di India serta merupakan anggota dari *International Airlines Technical Pool* (IATP). Pemohon banding menyediakan fasilitas perawatan pesawat kepada perusahaan penerbangan lainnya, seperti *Aeroflot*, *Malaysian Airlines*, dan *Austrian Airlines* di bandara New Delhi. Pemohon banding juga menerima fasilitas yang serupa yang disediakan oleh *Swiss Air Transport* (*Swiss Air*) di bandara Mumbai. Atas penyediaan fasilitas tersebut, pemohon banding tidak menerima pembayaran langsung karena perhitungannya dilakukan berdasarkan mekanisme akuntansi yang diatur oleh IATP.

Terbanding menganggap bahwa penyediaan fasilitas tersebut tidak termasuk dalam cakupan Pasal 8 ayat (1) dan ayat (4) P3B Jerman dan India<sup>44</sup> karena beberapa hal sebagai berikut:

43. "Lufthansa German Airlines vs. Commissioner of Income Tax 90 ITD 310 Delhi 2004 (ITAT Delhi)," *Delhi Income Tax Appellate Tribunal*, Internet, dapat diakses melalui <https://indiankanoon.org/doc/990651/>.

44. Pasal 8 ayat (1) dan (4) P3B Jerman dan India mengadopsi asal 8 ayat (1) dan (4) OECD Model.

- i. fasilitas ini merupakan kegiatan yang terpisah dari kegiatan penerbangan;
- ii. fasilitas ini tidak termasuk dalam harga tiket;
- iii. kegiatan penerbangan yang dilakukan pemohon banding tidak akan terganggu jika pemohon banding tidak memberikan layanan ini kepada perusahaan penerbangan lainnya; dan
- iv. layanan yang diberikan kepada perusahaan penerbangan lainnya dilakukan oleh pegawai pemohon banding pada saat pegawai tersebut tidak melakukan kegiatan serupa kepada pesawat yang dioperasikan oleh pemohon banding sehingga tidak dapat digolongkan sebagai kegiatan penerbangan.

Oleh karena tidak termasuk dalam cakupan Pasal 8 P3B Jerman dan India, terbanding kemudian menggolongkan penghasilan tersebut sebagai laba usaha. Dengan adanya BUT (kantor cabang) pemohon banding di India, India memiliki hak pemajakan atas penghasilan tersebut.

Dalam putusannya, ITAT Delhi mempertimbangkan tujuan didirikannya IATP sebagai sarana bagi anggotanya untuk menggabungkan atau membagi sumber daya (*pooling or sharing resources*) milik masing-masing pihak untuk mengurangi permasalahan bersama seperti penundaan atau pembatalan penerbangan. Misalnya, Perusahaan X, Y, dan Z adalah anggota dari IATP. Perusahaan Penerbangan X dapat memberikan layanan atau fasilitas kepada Perusahaan Penerbangan Y dan dapat menerima layanan atau fasilitas dari Perusahaan Penerbangan Z. ITAT Delhi juga mempertimbangkan bahwa cakupan fasilitas atau layanan yang diberikan oleh pemohon banding termasuk dalam cakupan aktivitas yang menjadi tujuan dari didirikannya IATP. Atas dasar ini, ITAT Delhi memutuskan bahwa keikutsertaan pemohon banding dalam aktivitas *pooling arrangements* termasuk dalam cakupan aktivitas penunjang dari kegiatan penerbangan. Dengan demikian, penghasilan yang diterima dari aktivitas tersebut tunduk pada ketentuan Pasal 8 ayat (1) dan ayat (4) P3B Jerman dan India.

## **F. Ketentuan Domestik dan P3B Indonesia**

Ketentuan pajak domestik atas penghasilan yang diperoleh subjek pajak perusahaan pelayaran dan/atau penerbangan luar negeri diatur dalam Pasal 15 UU PPh dan diatur lebih lanjut dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 417/KMK.04/1996 tentang Norma Penghitungan Khusus Penghasilan Neto bagi subjek pajak Perusahaan Pelayaran dan/atau Penerbangan Luar Negeri (selanjutnya disebut dengan KMK-417). Dalam KMK-417, besarnya pajak penghasilan bagi subjek pajak Perusahaan Pelayaran dan/atau Penerbangan Luar Negeri ditetapkan sebesar 2,64% dari peredaran bruto.

Peredaran bruto untuk tujuan penerapan KMK-417 adalah semua imbalan atau nilai pengganti berupa uang atau nilai uang yang diterima atau diperoleh subjek pajak perusahaan pelayaran dan/atau penerbangan luar negeri dari pengangkutan barang dan/atau orang:

- i. yang dimuat dari satu pelabuhan ke pelabuhan lain di Indonesia; dan/atau
- ii. dari pelabuhan di Indonesia ke pelabuhan di luar negeri.



Dalam penegasannya atas KMK-417, Direktur Jenderal Pajak melalui Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-32/PJ.4/1996 menyatakan bahwa subjek pajak yang tercakup dalam KMK-417 adalah subjek pajak perusahaan pelayaran dan/atau penerbangan yang bertempat kedudukan di luar negeri yang melakukan usaha melalui BUT di Indonesia. Oleh karena itu, KMK-417 tidak berlaku apabila BUT memperoleh atau menerima imbalan atau penggantian dari pengangkutan orang dan/atau barang:

- i. dari pelabuhan di luar negeri ke pelabuhan di Indonesia; dan/atau
- ii. dari satu pelabuhan di luar negeri ke pelabuhan lain di luar negeri.

Lalu, dalam kondisi bagaimana subjek pajak yang berasal dari negara yang memiliki P3B dengan Indonesia mengaplikasikan ketentuan dalam KMK-417 ini? Misalnya, suatu perusahaan pelayaran yang merupakan subjek pajak dalam negeri dari Korea Selatan memiliki kantor cabang yang diperlakukan sebagai BUT di Indonesia melakukan kegiatan pelayaran dari Indonesia ke Korea Selatan dengan menggunakan kapal yang dimiliki dan dioperasikannya sendiri. Pasal 8 ayat (1) P3B Indonesia dan Korea Selatan mengatur hal sebagai berikut.

*“Profits of an enterprise of a Contracting State from the operation of ships or aircraft in international traffic shall be taxable only in that state.”*

Sementara itu, Pasal 3 ayat (1) huruf g P3B Indonesia dan Korea Selatan mendefinisikan jalur internasional sebagai berikut:

*“the term “international traffic” means any transport by a ship or aircraft operated by an enterprise of a Contracting State, except when the ship or aircraft is operated solely between places in the other Contracting State.”*

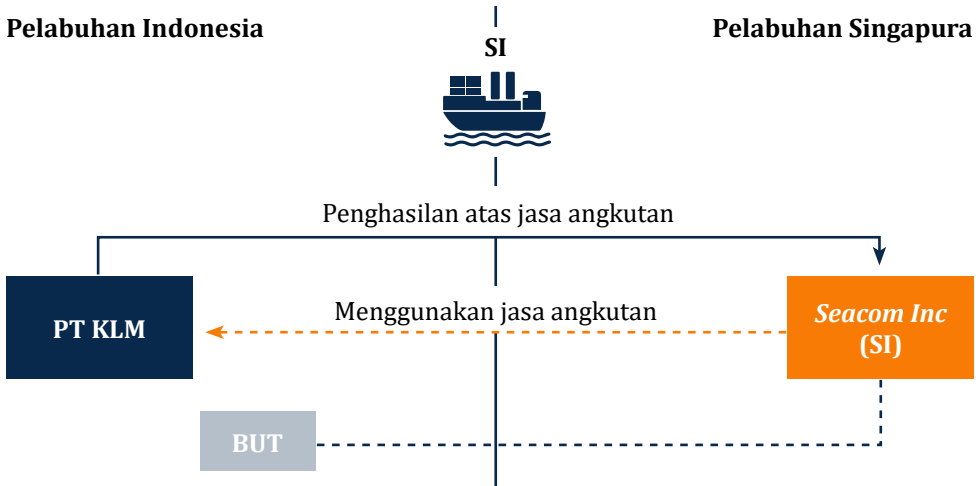
Pertanyaannya, apakah penghasilan dari kegiatan pelayaran di atas akan dikenakan pajak di Indonesia berdasarkan KMK-417 atukah dikenakan pajak di Korea Selatan? Untuk menjawab pertanyaan ini, kita harus melihat konteks Pasal 8 ayat (1) P3B Indonesia dan Korea Selatan di atas, bahwa hal-hal yang harus diperhatikan adalah sebagai berikut:

- i. perusahaan pelayaran tersebut berdomisili di Korea Selatan; dan
- ii. jalur pengangkutan barang dari Indonesia ke Korea Selatan termasuk dalam pengertian jalur internasional.

Oleh karena perusahaan pelayaran tersebut berdomisili di Korea Selatan dan jalur transportasi tersebut termasuk dalam pengertian jalur internasional, sesuai dengan Pasal 8 ayat (1) P3B Indonesia dan Korea Selatan, hak pemajakan sepenuhnya diberikan kepada Korea Selatan. Dengan demikian, meskipun perusahaan pelayaran tersebut memiliki BUT di Indonesia, KMK-417 tidak dapat diaplikasikan atas penghasilan yang diterima oleh perusahaan pelayaran tersebut.

Contoh lainnya, PT KLM menggunakan jasa angkutan perusahaan pelayaran *Seacom Inc* yang berkedudukan di Singapura dan memiliki BUT di Indonesia. *Seacom Inc* mengangkut barang PT KLM dari pelabuhan di Indonesia ke pelabuhan di Singapura sebagaimana dapat dilihat pada Gambar 8.5 di halaman berikut.

Gambar 8.5 Ilustrasi Kasus



Rumusan Pasal 8 ayat (2) P3B Indonesia dan Singapura mengatur bahwa:

*“income derived by an enterprise of a Contracting State from the operation of ships in international traffic may be taxed in the other Contracting State, but the tax imposed in that other state shall be reduced by an amount equal to 50% thereof.”*

Sementara itu, Pasal 3 ayat (1) huruf h P3B Indonesia dan Singapura menyebutkan bahwa:

*“the term “international traffic” means any transport by a ship or aircraft operated by an enterprise of one of the Contracting State, except when the ship or aircraft is operated solely between places in the other Contracting State.”*

Berdasarkan Pasal 3 ayat (1) huruf h P3B Indonesia dan Singapura, jalur pengangkutan barang melalui kapal dari pelabuhan di Indonesia ke pelabuhan di Singapura termasuk dalam pengertian jalur internasional. Jadi, walaupun pengertian peredaran bruto pada KMK-417 di atas menyebutkan bahwa termasuk dalam pengertian peredaran bruto adalah imbalan atas pengangkutan barang dari pelabuhan di Indonesia ke pelabuhan lainnya di luar negeri, tetapi karena Pasal 3 ayat (1) P3B Indonesia dan Singapura telah mengklasifikasikan jalur pengangkutan barang tersebut sebagai jalur internasional, atas penghasilan yang diperoleh *Seacom Inc* tunduk pada ketentuan Pasal 8 ayat (2) P3B Indonesia dan Singapura.

Dari bunyi Pasal 8 ayat (2) P3B Indonesia dan Singapura di atas, Indonesia memiliki hak pemajakan atas penghasilan yang diterima oleh *Seacom Inc*. Namun, pajak yang dikenakan di Indonesia harus dikurangkan 50% dari tarif yang berlaku. Oleh karena *Seacom Inc* memiliki BUT di Indonesia, tarif pajak yang dikenakan atas penghasilan yang diperoleh oleh *Seacom Inc*, adalah sebesar 1,32% (50% X 2,64%).

Bagaimana jika *Seacom Inc* tidak memiliki BUT di Indonesia? Oleh karena kegiatan pelayaran dilakukan di jalur internasional dan Pasal 8 ayat (2) P3B Indonesia dan Singapura memberikan hak pemajakan kepada Indonesia, pengenaan pajak

penghasilan atas penghasilan yang diperoleh oleh *Seacom Inc* tunduk pada Pasal 26 UU PPh. Tarif pajak yang dikenakan adalah sebesar 10% (50% X 20%).

Dalam kondisi *Seacom Inc* memiliki BUT di Indonesia dan melakukan pengangkutan barang dari satu pelabuhan di Indonesia ke pelabuhan lain di Indonesia, ketentuan pajak yang berlaku adalah KMK-417. Hal ini disebabkan pengangkutan barang tersebut tidak termasuk dalam pengertian jalur internasional sehingga Pasal 8 ayat (2) P3B Indonesia dan Singapura tidak dapat diterapkan. Dalam hal Pasal 8 ayat (2) P3B Indonesia dan Singapura tidak dapat diterapkan, ketentuan P3B yang berlaku adalah Pasal 7 P3B Indonesia dan Singapura. Dengan demikian, Indonesia memiliki hak pemajakan atas penghasilan yang diperoleh oleh *Seacom Inc* karena *Seacom Inc* memiliki BUT di Indonesia. Tarif pajak yang dikenakan adalah sebesar 2,64% sesuai KMK-417.

Untuk memberikan gambaran atas berbagai P3B yang telah ditandatangani oleh Indonesia dengan negara mitra P3B, berikut ini adalah rangkuman penulis atas pemajakan atas penghasilan dari kegiatan penerbangan dan pelayaran di jalur internasional.

**Tabel 8.2 Rangkuman Ketentuan Pajak atas Kegiatan Penerbangan dan Pelayaran dalam P3B Indonesia dengan Negara Mitra P3B**

No.	Negara Partner	Penerbangan	Pelayaran
1.	Afrika Selatan	Negara domisili	Negara domisili
2.	Aljazair	Negara domisili	Negara domisili
3.	Amerika Serikat	Negara domisili	Negara domisili
4.	Australia	Negara domisili	Negara domisili
5.	Austria	Negara domisili	Negara sumber dengan penurunan tarif 50%
6.	Bangladesh	Negara domisili	Negara sumber dengan penurunan tarif 50%
7.	Belanda	Negara domisili	Negara domisili
8.	Belgia	Negara domisili	Negara domisili
9.	Brunei Darussalam	Negara domisili	Negara sumber dengan penurunan tarif 50%
10.	Bulgaria	Negara domisili	Negara domisili
11.	China	Negara domisili	Negara sumber dengan penurunan tarif 50%
12.	Denmark	Negara domisili	Negara domisili
13.	Finlandia	Negara domisili	Negara domisili
14.	Hong Kong	Negara domisili	Negara sumber dengan penurunan tarif 50%

15	Hungaria	Negara domisili	Negara sumber dengan penurunan tarif 50%
16.	India	Negara domisili	Negara domisili
17.	Iran	Negara domisili	Negara domisili
18.	Italia	Negara domisili	Negara domisili
19.	Jepang	Negara domisili	Negara domisili
20.	Jerman	Negara domisili	Negara domisili
21.	Kanada	Negara domisili	Negara domisili
22.	Korea Utara	Negara domisili	Negara domisili
23.	Republik Korea	Negara domisili	Negara domisili
24.	Kroasia	Negara domisili	Negara domisili
25.	Kuwait	Negara domisili	Negara domisili
26.	Luksemburg	Negara domisili	Negara domisili
27.	Malaysia	Negara tempat manajemen efektif	Negara sumber dengan penurunan tarif 50%
28.	Maroko	Negara domisili	Negara domisili
29.	Meksiko	Negara domisili	Negara domisili
30.	Mesir	Negara domisili	Negara domisili
31.	Mongolia	Negara domisili	Negara domisili
32.	Norwegia	Negara domisili	Negara domisili
33.	Pakistan	Negara domisili	Negara sumber
34.	Papua New Guinea	Negara domisili	Negara domisili
35.	Prancis	Negara domisili	Negara domisili
36.	Filipina	Negara sumber dengan tarif maksimal 1,5% dari pendapatan bruto	Negara sumber dengan tarif maksimal 1,5% dari pendapatan bruto
37.	Polandia	Negara domisili	Negara domisili
38.	Portugal	Negara domisili	Negara domisili
39.	Qatar	Negara tempat manajemen efektif	Negara tempat manajemen efektif
40.	Republik Ceko	Negara domisili	Negara domisili
41.	Rumania	Negara domisili	Negara sumber dengan tarif maksimal 2% dari pendapatan bruto

42.	Rusia	Negara domisili	Negara sumber dengan penurunan tarif 50%
43.	Arab Saudi	Negara domisili	Tidak diatur
44.	Selandia Baru	Negara domisili	Negara domisili
45.	Seychelles	Negara domisili	Negara domisili
46.	Singapura	Negara domisili	Negara sumber dengan penurunan tarif 50%
47.	Slovakia	Negara domisili	Negara domisili
48.	Spanyol	Negara domisili	Negara domisili
49.	Srilanka	Negara domisili	Negara sumber dengan penurunan tarif 50%
50.	Sudan	Negara domisili	Negara domisili
51.	Suriah	Negara domisili	Negara domisili
52.	Suriname	Negara domisili	Negara domisili
53.	Swedia	Negara domisili	Negara domisili
54.	Swiss	Negara domisili	Negara sumber dengan penurunan tarif 50%
55.	Taiwan	Negara domisili	Negara domisili
56.	Thailand	Negara domisili	Negara sumber dengan penurunan tarif 50%
57.	Tunisia	Negara domisili	Negara domisili
58.	Turki	Negara domisili	Negara domisili
59.	UK	Negara domisili	Negara domisili
60.	Ukraina	Negara domisili	Negara domisili
61.	Uni Emirat Arab	Negara domisili	Negara domisili
62.	Uzbekistan	Negara domisili	Negara domisili
63.	Venezuela	Negara domisili	Negara domisili
64.	Vietnam	Negara domisili	Negara domisili
65.	Yordania	Negara domisili	Negara domisili

## Referensi

### Buku:

- Cui, Wei. "China: A New (Furtive) Approach to Taxing International Transportation Income." dalam *Tax Treaty Case Law Around the Globe-2011*. ed. Michael Lang, et al. Wien: Linde Verlag. 2011.
- De Broe, Luc dan Robert Neyt. "General Definitions." Dalam *The New US-Belgium Double Tax Treaty: A Belgian and EU Perspective*, ed. Anne Van de Vijver. Ghent: Larcier. 2009.
- Holmes, Kevin. *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application*. Amsterdam: IBFD. 2007.
- Kofler, Georg. "Article 8 OECD Model: Time for Change?." Dalam *Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties*, ed. Guglielmo Maisto. The Netherlands: IBFD, 2017.
- Pickering, Ariane. "Taxation of Non-Resident Service Providers." Dalam *United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries*, ed. Alexander Trepelkov, Hari Tonino, dan Dominiko Halka. New York: United Nations. 2013.
- Spagnoli, Kristof. "Shipping and Air Transport." Dalam *The New US-Belgium Double Tax Treaty: A Belgian and EU Perspective*, ed. Anne Van de Vijver. Ghent: Larcier. 2009.
- Vogel, Klaus. *Klaus Vogel on Double Tax Convention, 3<sup>rd</sup> Edition*. London: Kluwer Law International. 1997.

### Artikel:

- Hattingh, Johan. "The Role and Function of Article 1 of the OECD Model." *Bulletin for International Taxation*. 2003.
- Jones, John F. Avery. "Place of Effective Management as a Residence Tie-Breaker." *Bulletin for International Taxation*. 2005.
- \_\_\_\_\_. "The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States." *Bulletin for International Taxation*. 2006.
- \_\_\_\_\_. "2008 OECD Model: Place of Effective Management-What One Can Learn from the History." *Bulletin for International Taxation*. 2009.
- League of Nations. "Double Taxation and Tax Evasion: Report Presented by the Committee of Technical Experts on Double Tax Convention and Tax Evasion." 1927.
- Lennard, Michael. "The UN Model as Compared with the OECD Model Convention – Current Points of Difference and Recent Developments." *Asia-Pacific Tax Bulletin*. 2009.
- Maisto, Guglielmo. "The History of Article 8 of the OECD Model Treaty on Taxation of Shipping and Air Transport." *Intertax* 31. 2003.
- Mehta, Amar, "Taxation of Shipping Income under Tax Treaties – Development of Case Law in India", *Asia Pacific Tax Bulletin*, 2015
- UN. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. New York: United Nations, 2011.

**Studi Kasus:**

Baker, Phillip. "Smallwood and another v Revenue and Custom Commissioners." *International Tax Law Reports*. 2008.

Dehdia, CA Kirit. "James Mackintosh & Co P.Ltd vs. ACIT 92 TTJ 388 (ITAT Mumbai) (Casual Shipping)." *International Taxation Case Laws*.

**Internet:**

"Lufthansa German Airlines vs. Commissioner of Income Tax 90 ITD 310 Delhi 2004 (ITAT Delhi)." *Delhi Income Tax Appellate Tribunal*. Internet. Dapat diakses melalui <https://indiankanoon.org/doc/990651/>.

OECD. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paris: OECD Publishing, 2015. Internet. Dapat diakses melalui <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.

## Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas Dividen

Darussalam dan Khisi Armaya Dhora

---

### A. Pendahuluan

Dengan semakin berkembangnya kegiatan investasi internasional, menyebabkan pembagian keuntungan antar perusahaan yang berada pada yurisdiksi pemajakan berbeda dapat menimbulkan peluang terciptanya perencanaan pajak bagi perusahaan multinasional.<sup>1</sup> Salah satu bentuk pembagian keuntungan perusahaan yang rentan dengan terciptanya perencanaan pajak adalah pembayaran dividen. Dalam skema internasional, pembayaran dividen tidak hanya melibatkan satu negara, melainkan dapat melibatkan dua atau lebih negara yang memiliki ketentuan pengenaan pajak atas dividen yang berbeda. Dengan memanfaatkan ketentuan pengenaan pajak yang berbeda inilah, peluang perencanaan pajak atas dividen lebih mudah untuk diciptakan.

Pada praktiknya, selain perencanaan pajak, ketentuan pengenaan pajak atas dividen dalam skema internasional sangat mungkin menimbulkan pengenaan pajak berganda. Hal ini terjadi apabila negara domisili dari pihak yang membayarkan dividen (negara sumber) menerapkan prinsip pemajakan *territorial*, sedangkan negara domisili dari pihak yang menerima dividen (negara domisili) menerapkan prinsip pemajakan *worldwide income*. Dengan demikian, kedua negara tersebut mengklaim mempunyai hak pemajakan atas dividen tersebut.

Dengan adanya fenomena di atas, penting untuk membahas aspek pajak internasional terkait pembayaran dividen sehingga dapat diperoleh gambaran jelas mengenai konteks global pemajakan atas dividen. Gambaran utuh atas konsep dividen ini akan dibahas dalam bagian struktur dan isi pasal dividen, termasuk alokasi hak pemajakan, definisi, dan hubungan efektif antara penghasilan dividen dan konsep Bentuk Usaha Tetap (BUT).

Sebelum penutup, pemahaman praktis akan tercermin dalam konsep pajak atas *extra-territorial* dividen dan isu pajak yang kontroversial yang dilakukan para pelaku bisnis dalam transaksi global atas jenis penghasilan investasi ini. Meskipun pajak internasional atas dividen sangat berkaitan dengan terminologi *beneficial owner*

---

1. Marjaana Heminen, *The International Tax Law Concept of Dividend* (The Netherlands: Kluwer Law International BV, 2010), 1.



(penerima manfaat sebenarnya), pembahasan terminologi tersebut akan diuraikan dalam bab tersendiri dalam buku ini.

## B. Struktur dan Isi Pasal 10 OECD Model

Aspek pajak internasional atas dividen diatur dalam Pasal 10 OECD Model yang memiliki 5 (lima) ayat. Berikut adalah rumusan dari masing-masing ayat.

Pasal 10 ayat (1):

*“Dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.”*

Pasal 10 ayat (2):

*“However, dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State may also be taxed in that State according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the dividends is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed:*

- a) 5 per cent of the gross amount of the dividends if the beneficial owner is a company (other than a partnership) which holds directly at least 25 per cent of the capital of the company paying the dividends;*
- b) 15 per cent of the gross amount of the dividends in all other cases.*

*The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of these limitations. This paragraph shall not affect the taxation of the company in respect of the profits out of which the dividends are paid.”*

Pasal 10 ayat (3):

*“The term “dividends” as used in this Article means income from shares, “jouissance” shares or “jouissance” rights, mining shares, founders’ shares or other rights, not being debt-claims, participating in profits, as well as income from other corporate rights which is subjected to the same taxation treatment as income from shares by the laws of the State of which the company making the distribution is a resident.”*

Pasal 10 ayat (4):

*“The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the dividends, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State of which the company paying the dividends is a resident through a permanent establishment situated therein and the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.”*

Pasal 10 ayat (5):

*“Where a company which is a resident of a Contracting State derives profits or income from the other Contracting State, that other State may not impose any tax on the dividends paid by the company, except insofar as such dividends are paid to a resident of that other State or insofar as the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with a permanent establishment situated in that*

*other State, nor subject the company's undistributed profits to a tax on the company's undistributed profits, even if the dividends paid or the undistributed profits consist wholly or partly of profits or income arising in such other State."*

Berikut adalah ketentuan dari masing-masing ayat.

- i. Ayat 1:  
menjelaskan mengenai ruang lingkup penerapan Pasal 10 OECD Model serta alokasi hak pemajakan atas dividen. Prioritas hak pemajakan berada pada negara domisili dari subjek pajak yang menerima penghasilan.<sup>2</sup>
- ii. Ayat 2:  
merupakan pembatasan hak negara sumber untuk mengenakan pajak atas dividen dengan persentase tertentu dari jumlah bruto pembayaran dividen. Persentase tersebut ditentukan berdasarkan bentuk investasi sahamnya.
- iii. Ayat 3:  
mengatur tentang definisi dividen.
- iv. Ayat 4:  
mengatur bahwa Pasal 10 ayat (1) dan ayat (2) tidak dapat diterapkan apabila pihak yang menerima dividen menjalankan kegiatan usahanya di negara sumber melalui BUT dan pembayaran dividen kepada pihak yang menerima dividen tersebut memiliki hubungan efektif dengan BUT yang dimilikinya di negara sumber.
- v. Ayat 5:  
mengatur pemajakan di luar wilayah territorial (*extra-territorial taxation of dividends*), yaitu negara sumber dilarang untuk mengenakan pajak atas dividen yang didistribusikan kepada subjek pajak dalam negeri dari negara lainnya, meskipun dividen yang dibayarkan tersebut berasal dari keuntungan yang diperoleh dari negara sumber tersebut.

## B.1. Ruang Lingkup Penerapan Pasal 10 OECD Model

Lang, sebagaimana dikutip oleh May, menyebutkan bahwa Pasal 10 OECD Model berkaitan dengan alokasi hak pemajakan dalam situasi suatu perusahaan yang merupakan subjek pajak dalam negeri di negara sumber membayar dividen kepada subjek pajak dalam negeri di negara domisili. Penerapan Pasal 10 OECD Model **mensyaratkan suatu kondisi adanya kedua negara yang melakukan transaksi (*cross border situation is required*)**.<sup>3</sup> Hal ini sebagaimana dapat dilihat dari rumusan Pasal 10 ayat (1) OECD Model.

2. Ahmad Khan, *Cross Border Transactions and Tax Treaties Theory and Practices*, (Singapore: Petrosin Info tech (S) Pte, Ltd, 2000), 180.

3. Nicholas May, "Article 10: Dividends," dalam *History of Tax Treaties-The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*, ed. Thomas Ecker dan Gernot Ressler (Vienna: Linde, 2011), 414.

***“Dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.”***

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan rumusan Pasal 10 ayat (1) OECD Model di atas, dapat dilihat bahwa terdapat dua syarat dalam penerapan Pasal 10 OECD Model yang pada umumnya disebut dengan istilah ruang lingkup bilateral (*bilateral scope*) sebagai berikut:

- i. dividen dibayarkan oleh perusahaan yang merupakan subjek pajak dalam negeri dari suatu negara (negara sumber); dan
- ii. dividen tersebut dibayarkan kepada pemegang saham yang merupakan subjek pajak dalam negeri dari negara lainnya (negara domisili).

Sehubungan dengan persyaratan di atas, dividen yang dibayarkan oleh perusahaan yang bukan merupakan subjek pajak dalam negeri dari negara sumber atau subjek pajak dalam negeri negara ketiga, tidak dapat menerapkan ketentuan dalam Pasal 10 OECD Model. Hal yang sama juga berlaku untuk pembayaran dividen oleh perusahaan yang merupakan subjek pajak dalam negeri suatu negara kepada BUT yang berada di negara lainnya. Dalam kondisi ini, BUT tersebut dimiliki oleh perusahaan yang merupakan subjek pajak dalam negeri dari negara yang sama dengan perusahaan yang membayarkan dividen tersebut. Sebagaimana dirumuskan dalam Paragraf 8 OECD *Commentary* atas Pasal 10 di bawah ini, pemajakan atas dividen tersebut tidak berlaku ketentuan Pasal 10.

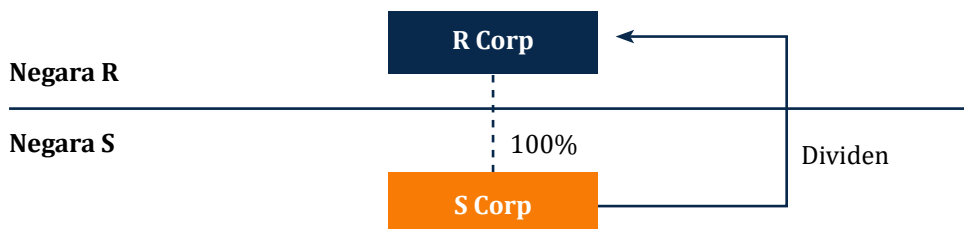
*“This Article deals only with dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State. It does not, therefore, apply to dividend paid by a company which is a resident of a Contracting State which are attributable to a permanent establishment which an enterprise of that State has in the other Contracting State (for these cases, cf. Paragraphs 4 to 6 of the Commentary on Article 21)”*

Berikut ini dijelaskan tentang ruang lingkup bilateral (*bilateral scope*) dari Pasal 10 ayat (1) OECD Model. Misal, S Corp yang merupakan subjek pajak dalam negeri Negara S, membayarkan dividen kepada R Corp, pemegang saham S Corp (kepemilikan 100%) yang merupakan subjek pajak dalam negeri Negara R. Negara S dan Negara R memiliki P3B yang memuat ketentuan yang sama dengan ketentuan dalam OECD Model, termasuk ketentuan pajak atas dividen yang diatur dalam Pasal 10. Berdasarkan Pasal 10 ayat (1) P3B Negara R dan Negara S, pembayaran dividen oleh S Corp kepada R Corp memenuhi ruang lingkup bilateral (*bilateral scope*) sebagai berikut:

- i. dividen dibayarkan oleh S Corp yang merupakan subjek pajak dalam negeri dari Negara S; dan
- ii. dividen tersebut dibayarkan kepada R Corp, pemegang saham yang merupakan subjek pajak dalam negeri Negara R.

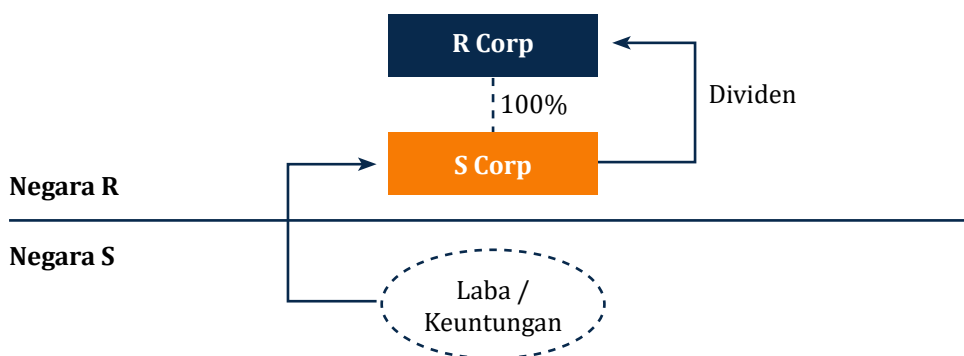
Kasus tersebut dapat diilustrasikan dalam Gambar 9.1 sebagai berikut.

Gambar 9.1 Ilustrasi Kasus



Contoh lain yang menjelaskan tentang ruang lingkup bilateral dari Pasal 10 ayat (1) OECD Model adalah sebagai berikut. Misal, S Corp yang merupakan subjek pajak dalam negeri Negara R, membayarkan dividen kepada R Corp, pemegang saham S Corp (kepemilikan 100%) yang juga merupakan subjek pajak dalam negeri Negara R. Pembagian dividen tersebut berasal dari keuntungan yang diperoleh S Corp dari Negara S. Negara S dan Negara R memiliki P3B yang memuat ketentuan yang sama dengan ketentuan dalam OECD Model, termasuk ketentuan pajak atas dividen yang diatur dalam Pasal 10. Berdasarkan Pasal 10 ayat (1) P3B Negara R dan Negara S, pembayaran dividen oleh S Corp kepada R Corp tidak memenuhi ruang lingkup bilateral karena perusahaan yang membayarkan dividen (S Corp) merupakan subjek pajak dalam negeri dari negara yang sama dengan R Corp sebagai pihak yang menerima dividen (negara domisili). Oleh karenanya, syarat pertama penerapan Pasal 10 ayat (1) P3B Negara R dan Negara S, yaitu dividen dibayarkan oleh perusahaan yang merupakan subjek pajak dalam negeri dari suatu negara (negara sumber) tidak terpenuhi. Dalam hal ini, tidak terdapat kondisi adanya kedua negara yang melakukan transaksi (*no cross border situation*). Berikut ini diberikan ilustrasi atas kasus tersebut sebagaimana tersaji dalam Gambar 9.2.

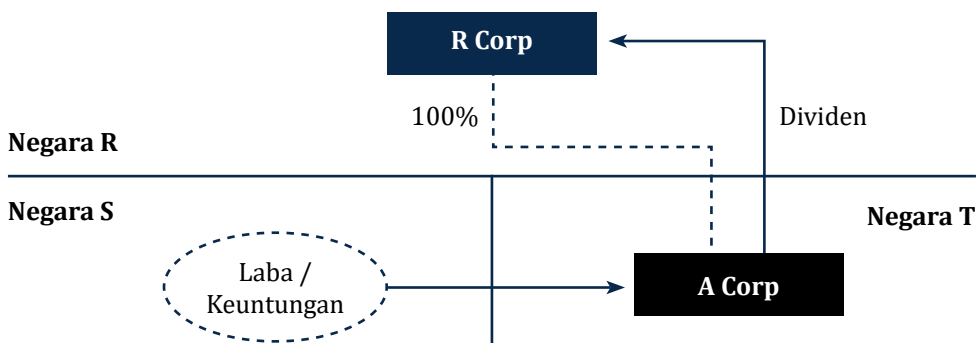
Gambar 9.2 Ilustrasi Kasus



Selain sumber dividen yang berada di Negara S, berikut adalah contoh lain mengenai ruang lingkup bilateral dari Pasal 10 ayat (1) OECD Model. Atas keuntungannya yang diperoleh dari Negara S, A Corp yang merupakan subjek pajak dalam negeri Negara Ketiga (Negara T), membayarkan dividen kepada R Corp, pemegang saham A Corp (kepemilikan 100%) yang merupakan subjek pajak dalam negeri Negara R. Negara

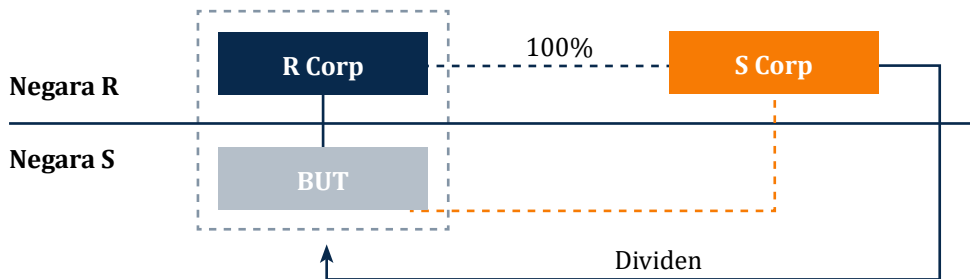
R dan Negara S memiliki P3B yang memuat ketentuan yang sama dengan ketentuan dalam OECD Model, termasuk ketentuan pajak atas dividen yang diatur dalam Pasal 10. Berdasarkan Pasal 10 ayat (1) P3B Negara R dan Negara S, pembayaran dividen oleh A Corp kepada R Corp tidak memenuhi ruang lingkup bilateral karena pihak yang membayarkan dividen (A Corp) bukan subjek pajak dalam negeri dari Negara S, melainkan subjek pajak dalam negeri dari Negara T. Oleh karenanya, syarat kedua penerapan Pasal 10 ayat (1) P3B Negara R dan Negara S, yaitu dividen dibayarkan oleh perusahaan yang merupakan subjek pajak dalam negeri dari suatu negara (negara sumber) tidak terpenuhi. Berikut ilustrasi atas kasus tersebut sebagaimana tersaji pada Gambar 9.3.

**Gambar 9.3 Ilustrasi Kasus**



Ilustrasi kasus melalui Gambar 9.3 di atas menggambarkan pihak yang menerima dan memberi dividen bertempat kedudukan di negara yang berbeda. Sementara itu dalam contoh berikut ini, kedua pihak tersebut bertempat kedudukan di negara yang sama. Misalnya, S Corp yang merupakan subjek pajak dalam negeri Negara R, membayarkan dividen kepada R Corp melalui BUT dari R Corp yang berada di Negara S. R Corp merupakan pemegang saham dari S Corp (kepemilikan 100%). R Corp juga merupakan subjek pajak dalam negeri Negara R. Kepemilikan tersebut dikelola oleh BUT yang berada di Negara S. Negara R dan Negara S memiliki P3B yang memuat ketentuan yang sama dengan ketentuan dalam OECD Model, termasuk ketentuan pajak atas dividen yang diatur dalam Pasal 10. Berdasarkan Pasal 10 ayat (1) P3B Negara R dan Negara S, pembayaran dividen oleh S Corp kepada BUT di Negara S tidak memenuhi ruang lingkup bilateral karena pihak yang menerima dividen (R Corp) dan pihak yang membayarkan dividen (S Corp) merupakan subjek pajak dalam negeri dari negara yang sama, yaitu Negara R. Dengan demikian, dalam hal ini tidak terdapat kondisi adanya kedua negara yang melakukan transaksi. Berikut ilustrasi atas kasus tersebut sebagaimana tersaji pada Gambar 9.4.

Gambar 9.4 Ilustrasi Kasus



Berdasarkan rumusan Pasal 10 ayat (1) OECD Model di atas dan penjelasan mengenai ruang lingkup penerapannya, dapat disimpulkan elemen-elemen penting yang harus diketahui dalam penerapan Pasal 10 OECD Model, yaitu sebagai berikut.

- i. Objek yang dibayarkan adalah dividen (*'dividend'*) sebagaimana yang didefinisikan dalam Pasal 10 ayat (3) OECD Model.
- ii. Dividen tersebut harus dibayarkan (*'paid by'*). Menurut Paragraf 7 OECD *Commentary* atas Pasal 10, definisi dari kata 'dibayarkan' itu sendiri memiliki arti yang luas. Konsep pembayaran mempunyai arti pemenuhan kewajiban untuk membayarkan dana kepada pemegang saham sebagaimana dipersyaratkan dalam kontrak. Dalam penerapan Pasal 10 OECD Model ini, istilah *paid* dapat diartikan sebagai pembayaran atas pembagian setiap keuntungan dalam bentuk dividen menurut Pasal 10 ayat (3).<sup>4</sup>
- iii. Pembayaran atas dividen dilakukan oleh perusahaan (*'by company'*). Perusahaan yang dimaksud adalah perusahaan sebagaimana dijelaskan dalam Pasal 3 ayat (1) huruf b OECD Model dan Paragraf 3 OECD *Commentary* atas Pasal 3. *'Partnership'* tidak termasuk dalam pengertian perusahaan, kecuali *partnership* tersebut dianggap sebagai subjek pajak di negara tempat manajemen *partnership* tersebut berada.
- iv. Perusahaan yang membayarkan dividen tersebut adalah perusahaan yang merupakan subjek pajak dalam negeri dari suatu negara (*'resident of a Contracting State'*). Perusahaan yang merupakan subjek pajak dalam negeri dari suatu negara adalah perusahaan sebagaimana didefinisikan berdasarkan Pasal 4 OECD Model.<sup>5</sup>
- v. Dividen tersebut dibayarkan kepada subjek pajak dalam negeri dari negara lain (*'to a resident of the other contracting State'*). Subjek pajak dalam negeri dapat berupa orang pribadi (*individual*) maupun badan (*company*).
- vi. Negara domisili memiliki hak pemajakan tidak terbatas atas dividen, tetapi hak pemajakan tersebut tidak bersifat eksklusif (*'may be taxed in that other State'*). Alokasi hak pemajakan atas dividen akan di jelaskan lebih lanjut pada poin B.2.
- vii. Pasal 10 OECD Model tidak memuat ketentuan mengenai kapan dividen dapat dipajaki atau saat terutangnya pajak atas dividen. Sebagai contoh, keuntungan

4. Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Tax Convention, 3<sup>rd</sup> Edition* (London: Kluwer Law International, 1997), 587.

5. *Ibid.*

dibagikan kepada pemegang saham pengendali (*controlling shareholder*). Berdasarkan kasus pajak di Jerman dan pandangan otoritas pajak Jerman, keuntungan tersebut dapat dipajaki pada saat dividen diumumkan, meskipun pencairan dividen tersebut ditunda pada tahun berikutnya dan dividen akan dicairkan setelahnya.<sup>6</sup>

## B.2. Alokasi Hak Pemajakan

Karakteristik utama dari Pasal 10 ayat (1) OECD Model adalah alokasi hak pemajakan kepada negara domisili atas dividen yang diterima oleh subjek pajak dalam negeri di negara domisili, yang dibayarkan oleh perusahaan yang merupakan subjek pajak dalam negeri di negara sumber.<sup>7</sup> Alokasi hak pemajakan atas dividen yang diatur dalam Pasal 10 ayat (1) OECD Model tidak memberikan hak pemajakan secara eksklusif hanya kepada negara domisili. Hal ini tercermin dari kata '*may be taxed*' yang digunakan dalam rumusan Pasal 10 ayat (1) OECD Model. Kata ini mengandung arti bahwa masing-masing negara pihak dalam P3B memiliki hak pemajakan atas dividen. Dengan demikian, di samping negara domisili berhak mengenakan pajak (dengan hak pemajakan tidak terbatas), negara sumber juga dapat mengenakan pajak atas dividen. Hak pemajakan negara sumber atas dividen tersebut dibatasi (*limited taxation right*) berdasarkan suatu persentase tertentu dari jumlah bruto pembayaran dividen.<sup>8</sup> Pembatasan ini sebagaimana dirumuskan dalam Pasal 10 ayat (2) OECD Model, yaitu sebagai berikut.

*"However, dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State may also be taxed in that State according to the law of that State, but if the beneficial owner of the dividends is a resident of the Other Contracting State, the tax so charged shall not exceed:*

- a) *5 per cent of the gross amount of the dividends if the beneficial owner is a company (other than a partnership) which holds directly at least 25 per cent of the capital of the company paying the dividends;*
- b) *15 per cent of the gross amount of the dividends in all other cases."*

(dengan penambahan penekanan)

Dari rumusan Pasal 10 ayat (2) di atas, dapat dilihat bahwa pembatasan hak pemajakan negara sumber atas dividen yang dibayarkan oleh subjek pajak dalam negerinya hanya berlaku apabila penerima dividen tersebut:

- i. merupakan subjek pajak dalam negeri dari negara lainnya (negara domisili); dan
- ii. merupakan penerima manfaat yang sebenarnya dari dividen tersebut (*beneficial owner*).

Sepanjang kedua syarat di atas terpenuhi, pembatasan hak pemajakan negara sumber atas penghasilan dividen berlaku ketentuan sebagai berikut:

6. *Ibid*, 588.

7. *Ibid*, 587.

8. Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), 130.

- i. negara sumber berhak mengenakan pajak atas dividen dengan tarif maksimum 5% (lima persen) dari jumlah dividen yang dibayarkan apabila penerima manfaat sebenarnya dari dividen tersebut mempunyai kepemilikan atas perusahaan yang membayarkan dividen paling sedikit 25% (dua puluh lima persen). Dividen yang diterima tersebut dinamakan dengan dividen partisipasi; atau
- ii. negara sumber berhak mengenakan pajak atas dividen dengan tarif maksimum 15% (lima persen) dari jumlah dividen yang dibayarkan untuk seluruh pembayaran dividen, kecuali dividen partisipasi. Dividen yang diterima tersebut dinamakan dengan dividen portofolio.

Tarif yang ditetapkan dalam Pasal 10 ayat (2) OECD Model tersebut merupakan batasan tarif maksimum yang dapat diterapkan oleh negara sumber dalam mengenakan pajak atas dividen yang dibayarkan oleh subjek pajak dalam negerinya. Oleh karenanya, terdapat kemungkinan negara-negara yang mengadakan P3B menerapkan tarif yang lebih rendah dibandingkan dengan yang ditetapkan oleh OECD Model atau bahkan terdapat kemungkinan kedua belah pihak yang terlibat dalam P3B menetapkan bahwa hak pemajakan atas dividen diberikan secara eksklusif kepada negara domisili dari penerima manfaat dividen tersebut (*beneficiary residence*).

Dalam mengenakan pajak atas dividen, negara sumber diberikan kebebasan untuk menerapkan ketentuan domestiknya. Namun, pemajakan atas dividen di negara sumber tersebut harus ditentukan berdasarkan persentase yang berkaitan dengan jumlah bruto dividen. Dengan kata lain, dasar pengenaan pajak untuk penghasilan dividen di negara sumber adalah jumlah pembayaran dividen tanpa dikurangi dengan biaya apapun dan tanpa melihat kondisi personal penerima dividen.

Selain itu, perlu diketahui bahwa pada kalimat terakhir Pasal 10 ayat (2) OECD Model disebutkan:

*"...This paragraph shall not affect the taxation of the company in respect of the profit out of which the dividends paid"*.

Dari rumusan kalimat di atas dapat diartikan bahwa Pasal 10 ayat (2) tidak mengatur pemajakan atas keuntungan perusahaan. Ketentuan ini hanya mengatur pemajakan atas keuntungan perusahaan **yang dibagikan** kepada para pemegang sahamnya. Pembatasan tarif yang terdapat dalam pasal tersebut semata-mata hanya ditujukan untuk pemajakan atas dividen, bukan pemajakan atas keuntungan dari perusahaan yang membayarkan dividen.<sup>9</sup> Dengan demikian, aspek pajak yang ditujukan untuk menghindari timbulnya pajak berganda secara ekonomis (*economic double taxation*) atas laba perusahaan yang selanjutnya dibagikan dalam bentuk dividen tidak dipengaruhi dengan pembagian hak pemajakan atas dividen tersebut.<sup>10</sup> Dengan kata lain, Pasal 10 OECD Model hanya ditujukan untuk menghindari timbulnya pajak berganda secara yuridis (*juridical double taxation*) melalui pembagian hak pemajakan (*tax sharing*) antara negara sumber dengan negara domisili dengan ketentuan sebagai berikut:

9. Lihat OECD *Commentary* atas Pasal 10, Paragraf 13.

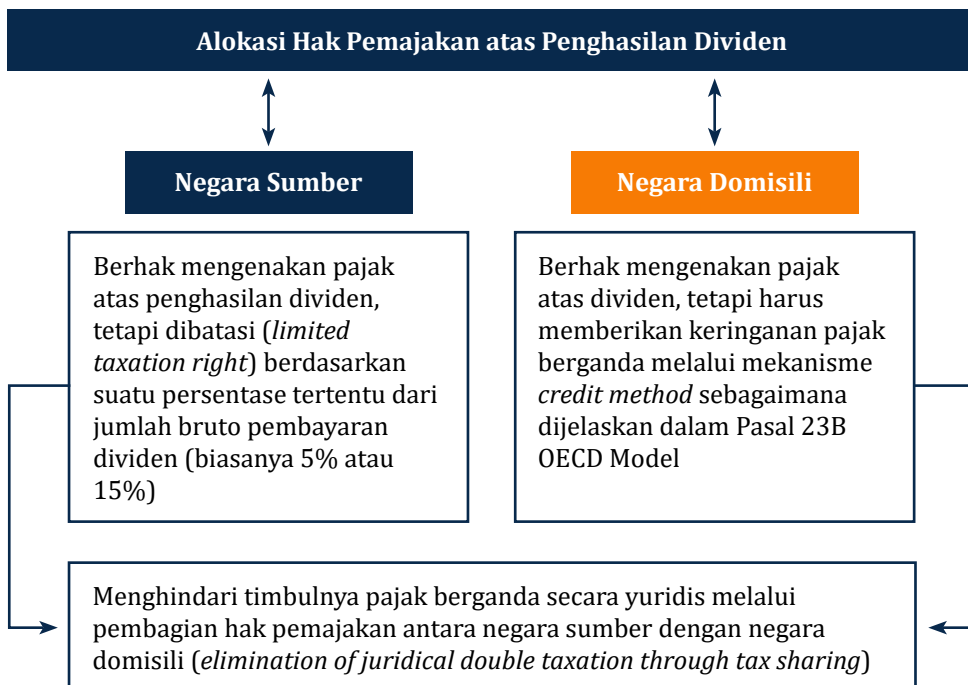
10. Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op,Cit*, 132.



- i. negara sumber dapat mengenakan pajak atas penghasilan dividen dengan dibatasi (*limited taxation right*) berdasarkan suatu persentase tertentu dari jumlah bruto pembayaran dividen (5% atau 15%); dan
- ii. negara domisili dapat mengenakan pajak atas dividen tanpa dibatasi, tetapi harus memberikan keringanan pajak berganda melalui mekanisme *credit method* sebagaimana dijelaskan dalam Pasal 23B OECD Model.

Alokasi hak pemajakan atas dividen dapat dilihat pada Gambar 9.5 di bawah ini.

**Gambar 9.5 Alokasi Hak Pemajakan atas Penghasilan Dividen**



### B.3. Dividen Partisipasi dan Dividen Portofolio

Sebagaimana dijelaskan pada poin B.2. di atas, tarif pemajakan negara sumber atas penghasilan dividen dibedakan berdasarkan bentuk investasi sahamnya:

- i. investasi saham partisipasi yang menghasilkan dividen partisipasi diatur dalam Pasal 10 ayat (2) huruf a OECD Model; dan
- ii. investasi saham portofolio yang menghasilkan dividen portofolio diatur dalam Pasal 10 ayat (2) huruf b OECD Model.

Mengacu pada Pasal 10 ayat (2) huruf a dan Pasal 10 ayat (2) huruf b OECD Model, berikut tarif pemajakan yang diterapkan atas penghasilan dividen berdasarkan bentuk investasi sahamnya.

**Tabel 9.1 Tarif Pemajakan atas Dividen Berdasarkan Bentuk Investasi menurut OECD Model**

Bentuk Investasi Saham	Tarif Pemajakan
Dividen Portofolio	15%
Dividen Partisipasi	5%

Berdasarkan Tabel 9.1 di atas, dapat dilihat bahwa penghasilan dividen dari investasi saham partisipasi mendapat perlakuan pajak yang lebih menguntungkan dibandingkan dengan investasi saham portofolio karena tarif pemajakan atas bentuk investasi ini lebih rendah daripada tarif pemajakan investasi saham portofolio. Paragraf 10 OECD *Commentary* atas Pasal 10 menyebutkan bahwa penerapan tarif pemajakan di negara sumber yang lebih rendah atas dividen partisipasi ini ditujukan untuk menghindari adanya efek yang besar dari pengenaan pajak yang berulang (di negara sumber dan di negara domisili) dan sebagai upaya untuk mendorong masuknya investasi asing.

Selain itu, penerapan pembatasan tarif pemajakan atas dividen partisipasi sebagaimana diatur dalam Pasal 10 ayat (2) huruf a OECD Model mempunyai syarat-syarat yang berlaku kumulatif sebagai berikut:

- i. penerima manfaat dari dividen tersebut adalah perusahaan (selain *partnership*). Pengertian perusahaan ini harus mengacu pada definisi yang dirumuskan dalam Pasal 3 ayat (1) huruf b yang menjelaskan bahwa "*the term "company" means any body corporate or any entity which is treated as a body corporate for tax purposes.*". Artinya, penerapan pembatasan tarif pemajakan atas dividen partisipasi tidak berlaku bagi kepemilikan saham yang dipegang oleh orang pribadi atau *partnership*. Namun, dalam hal negara-negara yang mengadakan perjanjian P3B memperlakukan *partnership* sebagai bentuk subjek pajak badan (*a body corporate for tax purposes*), kata-kata '*other than partnership*' harus dikeluarkan dari rumusan Pasal 10 ayat (2) huruf a model P3B yang disepakati.<sup>11</sup> Hal ini sebagaimana dijelaskan dalam Paragraf 11 OECD *Commentary* atas Pasal 10 yang menyebutkan bahwa:

*"If a partnership is treated as a body corporate under the domestic law applying to it, the two Contracting State may agree to modify sub-paragraph (a) of paragraph 2 in a way to give the benefit reduced rate provided for parent company also to such partnership."*

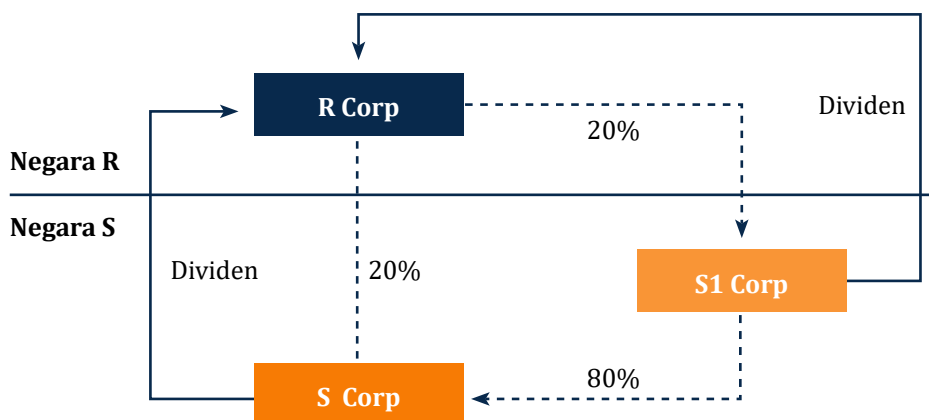
- ii. penerima manfaat dari dividen tersebut mempunyai kepemilikan langsung (*directly*) atas perusahaan yang membayarkan dividen dan kepemilikan langsung tersebut adalah paling sedikit 25%. Meskipun perusahaan yang menerima manfaat dari dividen tersebut mempunyai kepemilikan lebih dari 25% atas perusahaan yang membayarkan dividen, apabila kepemilikan tersebut tidak secara langsung (*indirectly*), pembatasan tarif sebagaimana Pasal 10 ayat (2) huruf a OECD Model tidak dapat diterapkan. Untuk memahami lebih lanjut mengenai persyaratan ini

11. *Ibid*, 7.

maka dapat dilihat pada Gambar 9.6 di bawah ini; **dan**

- iii. persentase kepemilikan langsung tersebut dihitung dari modal (*capital*) yang dimiliki oleh perusahaan yang membayar dividen. Berdasarkan ketentuan umum, istilah modal yang terdapat dalam rumusan Pasal 10 ayat (2) huruf a OECD Model harus diartikan berdasarkan hukum perusahaan. Mengacu pada hukum perusahaan, modal dinyatakan dalam bentuk nilai nominal dari saham dan dalam sebagian besar kasus, nilai ini akan ditampilkan sebagai modal dalam neraca perusahaan. Perlu diperhatikan, tidak ada pengaruh atas perbedaan jenis saham yang diterbitkan (saham biasa, saham pilihan, saham dengan hak voting jamak, saham pendiri, saham yang terdaftar, dan sebagainya) karena perbedaan tersebut lebih berhubungan dengan sifat hak dari pemegang saham dibandingkan dengan tingkat kepemilikan modal dari pemegang saham.<sup>12</sup>

**Gambar 9.6 Tingkat Kepemilikan Modal dari Pemegang Saham**



**Kepemilikan R Corp atas S Corp:**

- Langsung (*direct*): 20%
- Tidak langsung (*indirect*):  $20\% \times 80\% = 16\%$

Total kepemilikan R Corp atas S Corp:  $20\% + 16\% = 36\%$

Meskipun total kepemilikan R Corp atas S Corp adalah 36% (>25%), Pasal 10 ayat (2) huruf a P3B Negara R dan Negara S tidak dapat diberlakukan terhadap pemajakan atas dividen yang diterima R Corp dari S Corp. Hal ini **dikarenakan kepemilikan langsung R Corp atas S Corp hanya 20% (< 25%)**. Dengan demikian, Negara S berhak untuk mengenakan pajak atas dividen tersebut dengan tarif maksimum 15% (berlaku Pasal 10 ayat (2) huruf b P3B Negara R dan Negara S).

12. Lihat OECD *Commentary* atas Pasal 10, Paragraf 15.

Apabila salah satu persyaratan dari Pasal 10 ayat (2) huruf a OECD Model di atas tidak terpenuhi, ketentuan yang berlaku adalah Pasal 10 ayat (2) huruf b yang mengatur tarif pengenaan pajak untuk dividen portofolio. Tarif ini juga berlaku untuk pembagian dividen untuk 'kasus lainnya', seperti dividen yang diterima oleh orang pribadi atau *partnership* dengan kepemilikan 25% atau lebih.<sup>13</sup>

Lebih lanjut, perlu diketahui bahwa penerapan pembatasan tarif sebagaimana diatur dalam Pasal 10 ayat (2) huruf a OECD Model tidak mempersyaratkan adanya batasan waktu minimum seberapa lama perusahaan penerima dividen (misalnya perusahaan induk) mempunyai kepemilikan saham lebih dari 25% (atas saham perusahaan anak). Dengan demikian, ketika perusahaan induk tersebut menerima dividen dari perusahaan anak, perusahaan induk tersebut dapat menikmati pembatasan tarif sebagaimana ditetapkan dalam Pasal 10 ayat (2) huruf a OECD Model. Dalam banyak kasus, penentuan mengenai penerapan pembatasan tarif tersebut hanya memperhatikan situasi dan kondisi ketika dividen tersebut secara hukum telah tersedia untuk pemegang saham.<sup>14</sup>

Sebagaimana dijelaskan dalam Paragraf 17 OECD *Commentary* atas Pasal 10, pembatasan tarif Pasal 10 ayat (2) huruf a OECD Model ini tidak dapat diterapkan apabila terjadi penyalahgunaan terkait dengan tidak adanya batasan waktu dari kepemilikan saham sebesar 25% tersebut. Sebagai contoh, pembatasan tarif ini tidak dapat diberikan apabila perusahaan induk yang mempunyai kepemilikan saham kurang dari 25%, sebelum terjadinya pembagian dividen (atau dividen tersedia untuk dibayarkan), secara tiba-tiba menaikkan kepemilikannya menjadi lebih dari 25% dengan tujuan memperoleh keuntungan berupa penurunan tarif Pasal 10 ayat (2) huruf a OECD Model. Dalam OECD *Commentary* dijelaskan bahwa untuk mencegah terjadinya penyalahgunaan seperti ini, negara-negara yang mengadakan P3B dapat menambahkan satu ketentuan dalam rumusan Pasal 10 ayat (2) huruf a yang melarang penerapan penurunan tarif atas kasus penyalahgunaan dengan bunyi sebagai berikut.

*“Provided that this holding was not acquired primarily for the purpose of taking advantage of this provision.”*

#### **B.4. Definisi Dividen**

Definisi dividen dirumuskan dalam Pasal 10 ayat (3) OECD Model, yaitu sebagai berikut.

*“The term ‘dividends’ as used in this Article means income from shares, ‘jouissance’ shares or ‘jouissance’ rights, mining shares, founders’ shares or other rights, not being debt-claims, participating in profits, as well as income from other corporate rights which is subjected to the same taxation treatment as income from shares by the laws of the State of which the company making the distribution is a resident.”*

Berdasarkan rumusan Pasal 10 ayat (3) OECD Model di atas, definisi dividen dapat

13. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 601.

14. OECD *Commentary* atas Pasal 10, Paragraf 16.

dikelompokan menjadi tiga bagian:<sup>15</sup>

- i. penghasilan dari saham, '*jouissance*' saham atau hak '*jouissance*' (*bons de jouissance*), saham pertambangan, saham pendiri;
- ii. penghasilan dari hak-hak lainnya yang bukan merupakan klaim atas utang, namun berhak atas pembagian laba (*ou autres parts beneficiaries a l'exception des creances*); dan
- iii. penghasilan dari hak-hak perseroan lainnya (*parts sociales*) yang perlakuan pajaknya dipersamakan sebagai penghasilan dari saham oleh ketentuan peraturan perundang-undangan dari negara tempat perusahaan yang membagikan penghasilan tersebut menjadi subjek pajak dalam negeri.

Berdasarkan rumusan Paragraf 24 OECD *Commentary* atas Pasal 10, istilah dividen pada dasarnya mengacu pada penghasilan dari kontribusi modal, misal dari kepemilikan saham pada suatu perusahaan, bukan dari kontribusi pinjaman. Dengan demikian, penghasilan dari utang piutang tidak termasuk dalam pengertian dividen.

Perlu diperhatikan bahwa istilah penghasilan dari 'hak-hak perseroan lainnya' yang terdapat dalam Pasal 10 ayat (3) OECD Model menimbulkan pertanyaan apakah penghasilan dari kontribusi pinjaman termasuk dalam pengertian hak-hak perseroan lainnya sehingga kontribusi pinjaman tersebut dapat digolongkan sebagai dividen. Berdasarkan Paragraf 25 OECD *Commentary* atas Pasal 10 dan Paragraf 19 OECD *Commentary* atas Pasal 11, penghasilan dari kontribusi dalam bentuk pinjaman dapat digolongkan ke dalam pengertian hak-hak perseroan lainnya hanya apabila kreditur (sebagai pihak yang meminjamkan) ikut serta dalam menanggung risiko dari kegiatan usaha debitur (pihak yang meminjam). Namun, menurut John F. Avery Jones, suatu kontribusi dalam bentuk pinjaman dapat dikarakterisasi sebagai dividen hanya apabila syarat-syarat berikut terpenuhi:<sup>16</sup>

- i. ketentuan nondomestik dan ketentuan domestik memperlakukan pinjaman sebagai modal;
- ii. ketentuan domestik memberikan perlakuan yang sama antara penghasilan atas saham dan penghasilan atas pinjaman;
- iii. pinjaman harus memenuhi semua persyaratan pengujian risiko sebagaimana diatur dalam Paragraf 25 OECD *Commentary* atas Pasal 10 sebagai berikut:
  - a. jumlah pinjaman lebih besar dibandingkan jumlah penyertaan modal perusahaan dan secara substansial tidak sebanding dengan nilai aset yang digunakan untuk melunasinya;
  - b. kreditur akan mendapat bagian dari laba perusahaan;

15. Jacques Sasseville, "The Definition of "Dividends" in the OECD Model Tax Convention," dalam *Taxation of Intercompany Dividends under Tax Treaties and EU Law*, ed. Guglielmo Maisto (Amsterdam: IBFD Publications, 2012), 69. Analisis lengkap dari masing-masing tiga bagian ini diulas dalam John F. Avery Jones "The definitions of dividends and interest in the OECD Model: Something lost in translations?" *World Tax Journal* 1 (2009): 5. Lihat juga Robert Weiß, "Reclassification of Interest into Dividends in the Light of Thin Capitalization Regulation," dalam *Source vs Residence in International Tax Law: Band 38*, ed. Hans-Jorgen Aigner dan Walter Loukota (Scheydgasse: Linde Verlag Wien Linde, 2005), 168.

16. John F. Avery Jones, *Op.Cit.*, 5-6.

- c. jumlah atau tingkat pembayaran bunga dikaitkan dengan laba perusahaan; dan
- d. dalam kontrak pinjaman tidak terdapat klausul yang menyatakan saat periode pembayaran bunga.

Lebih lanjut, dalam Paragraf 27 OECD *Commentary* atas Pasal 10 juga disebutkan bahwa pembagian keuntungan atau laba yang dilakukan oleh *partnership*, tidak termasuk dalam pengertian dividen. Namun, terdapat pengecualian, yaitu apabila negara tempat efektif manajemen dari *partnership* tersebut berada menganggap bahwa *partnership* adalah subjek pajak badan (*a body corporate for tax purposes*). Dalam kasus ini, pembagian keuntungan atau laba yang dilakukan oleh *partnership* tersebut termasuk dalam pengertian dividen.

Perlu dipahami pula bahwa definisi dividen tidak hanya mencakup pembagian keuntungan yang ditentukan dalam Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS), tetapi juga mencakup bentuk pembayaran lainnya seperti saham bonus, bonus, keuntungan dari likuidasi, pengakuan saham, dan pembagian keuntungan terselubung. Akan tetapi, hal ini hanya berlaku sepanjang negara domisili dari perusahaan yang melakukan pembayaran (negara sumber), mengenakan pajak atas pembayaran-pembayaran tersebut sebagai pajak atas dividen.

### **B.5. Dividen yang diterima oleh Bentuk Usaha Tetap (BUT)**

Terkait dengan ketentuan pemajakan atas dividen yang diterima oleh BUT yang berkedudukan di negara sumber, Pasal 10 ayat (4) OECD Model memberikan perlakuan khusus, yaitu sebagai berikut.

*“The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the dividends, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State of which the company paying the dividends is a resident through a permanent establishment situated therein and the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.”*

Dari rumusan Pasal 10 ayat (4) di atas, diketahui bahwa dividen akan diperlakukan sebagai laba usaha (*business profit*) apabila pemegang saham di negara domisili memiliki hubungan efektif (*effectively connected*) dengan BUT yang dimiliki oleh pemegang saham tersebut di negara sumber. Dalam kondisi ini, ketentuan yang berlaku dalam mengatur pemajakan atas dividen tersebut bukan Pasal 10 ayat (1) dan ayat (2) OECD Model, melainkan Pasal 7 OECD Model mengenai laba usaha (*business profit*). Dengan kata lain, hak pemajakan negara sumber yang diatur dalam Pasal 10 ayat (2) tidak berlaku apabila pihak penerima dividen mempunyai BUT atau *fixed place* di negara sumber dan dividen yang diterima oleh pihak penerima dividen memiliki hubungan efektif dengan BUT atau *fixed place* tersebut (*effectively connected principle*).<sup>17</sup>

17. Stefano Simontachi, “Tax Treaties: Material Unit for LL.M Program in International Taxation,” *Leiden University*, (2000-2001): 4.

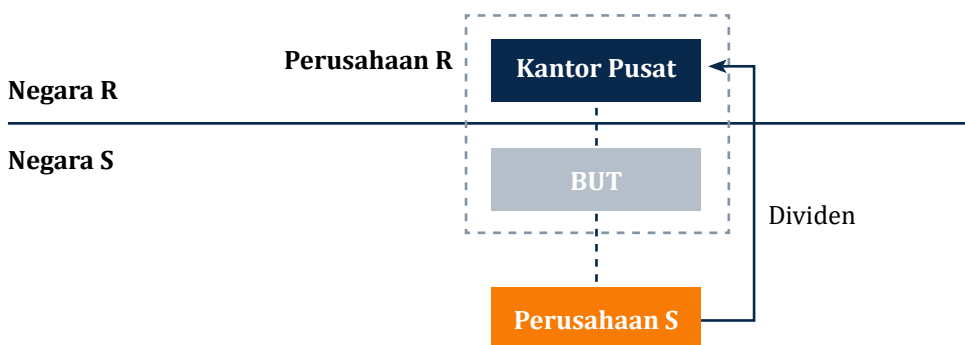
Dividen sebagai laba usaha BUT atau penghasilan dari pekerjaan bebas dikenakan pajak penghasilan setelah memperhitungkan pengeluaran yang dapat dikurangkan untuk menghitung penghasilan kena pajak (*net income basis*).<sup>18</sup> *Commentary OECD Model* menjelaskan bahwa pasal ini tidak memberikan wewenang atas pendekatan berdasarkan prinsip *force of attraction*.<sup>19</sup>

Berdasarkan penjelasan di atas, ruang lingkup penerapan Pasal 10 ayat (4) OECD Model adalah sebagai berikut:

- i. perusahaan yang merupakan subjek pajak dalam negeri dari negara domisili mempunyai BUT atau cabang di negara sumber;
- ii. BUT atau cabang di negara sumber tersebut menanamkan investasi saham di negara sumber dan menerima dividen atas investasi sahamnya tersebut; dan
- iii. perusahaan di negara domisili mempunyai hubungan efektif dengan BUT atau cabang yang dimilikinya di negara sumber.

Penjelasan mengenai ruang lingkup di atas dapat dilihat dalam Gambar 9.7 sebagai berikut.

**Gambar 9.7 Ruang Lingkup Penerapan Pasal 10 ayat (4) OECD Model**



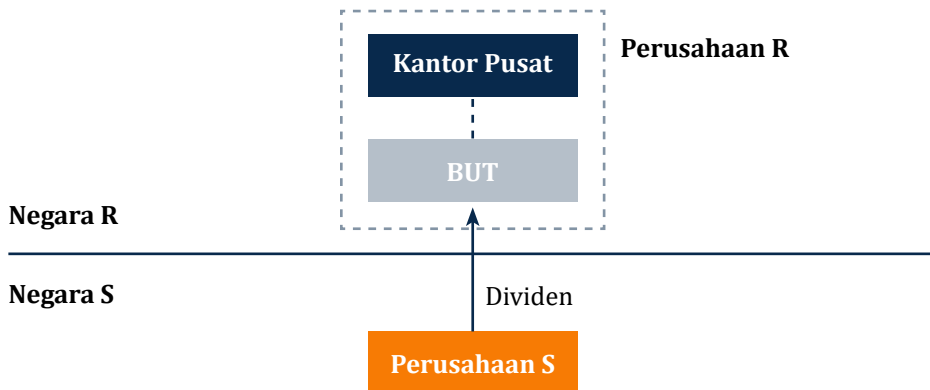
Atas ruang lingkup penerapan Pasal 10 ayat (4) OECD Model tersebut, dapat disimpulkan bahwa Pasal 10 ayat (4) tidak dapat diterapkan apabila:

- i. BUT atau cabang berlokasi di negara yang sama dengan perusahaan yang memiliki BUT tersebut. Dalam kasus ini, Pasal 10 ayat (4) Negara R dan Negara S tidak dapat diterapkan karena penerapan pasal tersebut mempersyaratkan BUT harus berlokasi di negara sumber. Gambar 9.8 di halaman berikut mengilustrasikan kondisi di atas.

18. Kevin Holmes, *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application* (Amsterdam: IBFD, 2007), 248.

19. Philip Baker, *Double Taxation Convention* (London: Sweet and Maxwell, 2012), 10-13.

Gambar 9.8 Ilustrasi

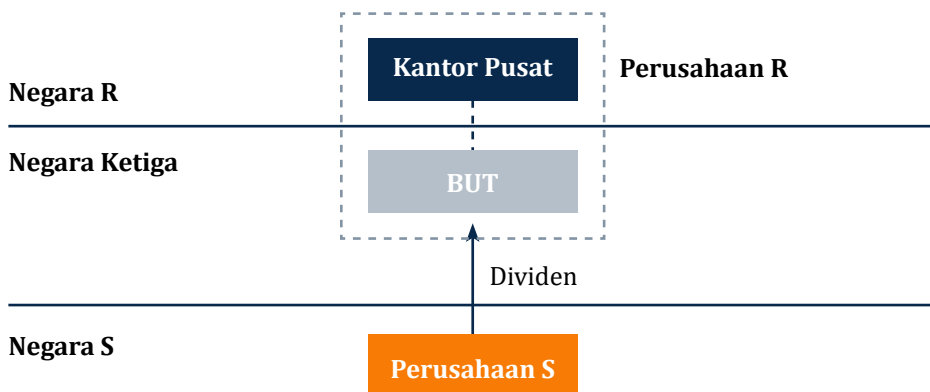


Sumber: Kevin Holmes, *International Tax Policy and Double Treaties: An Introduction to Principles and Application* (Amsterdam: IBFD, 2007), 227.

Untuk kasus ini, dividen yang dibayarkan oleh Perusahaan S kepada Perusahaan R mengacu pada Pasal 10 (1) dan ayat (2) P3B Negara R dan Negara S.

- ii. BUT atau cabang berlokasi di negara ketiga, tidak di negara domisili maupun di negara sumber. Dalam kasus ini, Pasal 10 ayat (4) P3B Negara R dan Negara S tidak berlaku karena alasan yang sama dengan angka (i) di atas, yaitu BUT harus berlokasi di negara sumber. Gambar 9.9 mengilustrasikan kondisi ini.

Gambar 9.9 Ilustrasi

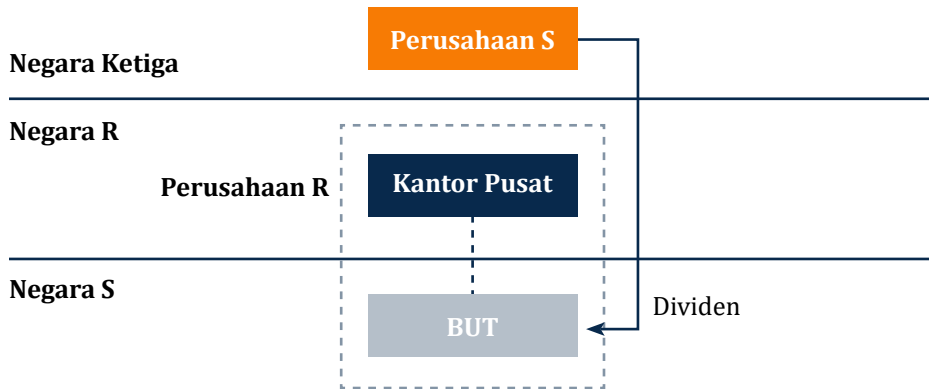


Sumber: Kevin Holmes, *International Tax Policy and Double Treaties: An Introduction to Principles and Application* (Amsterdam: IBFD, 2007), 229.

- iii. BUT atau cabang berlokasi di negara sumber, tetapi perusahaan yang membayarkan dividen merupakan subjek pajak dalam negeri dari negara ketiga. Kondisi ini dapat diilustrasikan pada Gambar 9.10 di halaman berikut.



Gambar 9.10 Ilustrasi

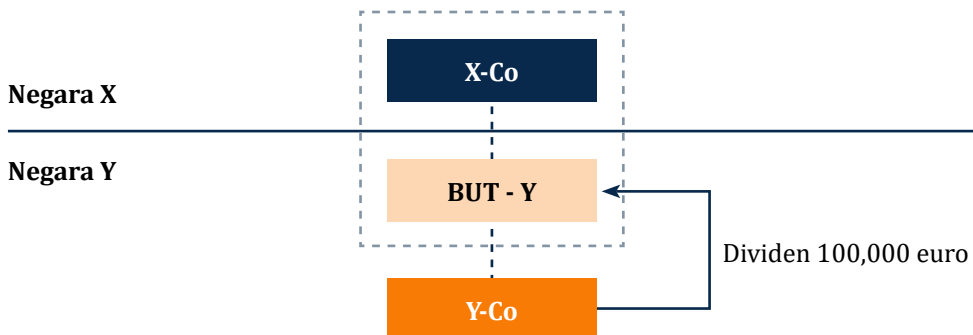


Sumber: Kevin Holmes, *International Tax Policy and Double Treaties: An Introduction to Principles and Application* (Amsterdam: IBFD, 2007), 230.

Untuk kasus ini, P3B Negara R dan Negara S tidak dapat diberlakukan. P3B yang relevan berlaku adalah P3B Negara R dan Negara Ketiga.

Lebih lanjut, Pasal 10 ayat (4) OECD Model dapat diterapkan dalam hal perusahaan di negara domisili mempunyai kepemilikan saham dari perusahaan di negara sumber melalui BUT atau cabang yang berada di negara sumber. Atas kepemilikan saham tersebut, perusahaan di negara domisili memperoleh dividen dari perusahaan di negara sumber. Berikut adalah contoh penerapan Pasal 10 ayat (4) dalam kasus partisipasi saham yang dimiliki perusahaan di negara domisili pada perusahaan di negara sumber melalui BUT di negara sumber.

**Gambar 9.11 Penerapan Pasal 10 ayat (4) dengan kondisi Partisipasi Saham dilakukan melalui BUT di Negara Sumber**



Sumber: Nicholas May, "Article 10: Dividends," dalam *History of Tax Treaties-The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*, ed. Thomas Ecker dan Gernot Ressler (Vienna: Linde, 2011), 416.

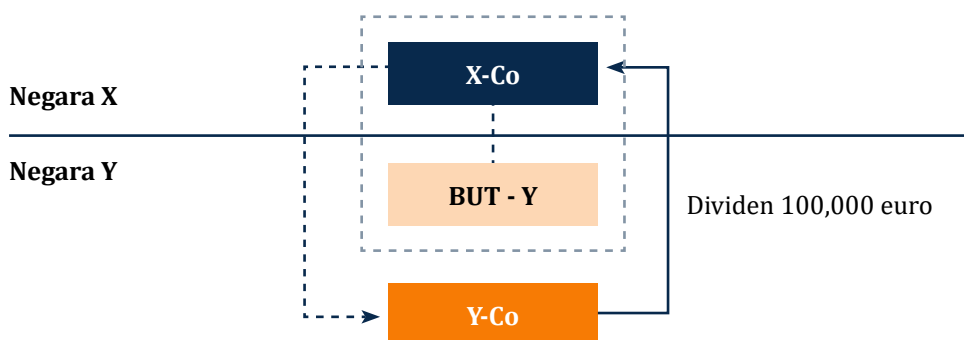
Berikut adalah penjelasan dari Gambar 9.11 di atas.

- i. Perusahaan Y-Co, yang merupakan subjek pajak dalam negeri Negara Y, dimiliki oleh X-Co yang merupakan subjek pajak dalam negeri Negara X melalui BUT yang terletak di negara Y (“BUT-Y”).
- ii. Y-Co mendistribusikan dividen sejumlah 100,000 euro kepada pemegang sahamnya.
- iii. Dalam kasus ini, dividen tersebut dianggap sebagai laba usaha yang dapat diatribusikan kepada BUT-Y. Dengan mengacu pada Pasal 10 ayat (4) dan Pasal 7 P3B Negara X dan Negara Y, Negara Y mempunyai hak pemajakan tidak terbatas atas penghasilan dividen tersebut. Dengan kata lain, hak pemajakan di Negara Y tidak dibatasi karena penerapan Pasal 10 ayat (4) P3B Negara X dan Negara Y.
- iv. Perlu dicatat bahwa dalam Pasal 10 ayat (4) P3B Negara X dan Negara Y tidak berlaku konsep *‘force of attraction’* dari BUT. Negara yang mendukung pendapat ini mempertimbangkan bahwa dividen yang bersumber dari wilayah mereka dan dibayarkan kepada subjek pajak dalam negeri di negara domisili tidak termasuk dalam ruang lingkup penghasilan dari BUT apabila antara BUT dan perusahaan di negara domisili tidak memiliki hubungan efektif.

Dalam kasus partisipasi saham tersebut, berdasarkan Pasal 10 ayat (4), negara sumber tempat BUT atau cabang berkedudukan mempunyai hak pemajakan tidak terbatas dalam memajaki dividen sebagai laba usaha yang diatribusikan kepada BUT atau cabang tersebut.<sup>20</sup>

Contoh kasus dalam Gambar 9.12 menjelaskan bahwa prinsip *‘force of attraction’* atas BUT tidak dapat diterapkan dengan mengacu contoh kasus sebelumnya.

**Gambar 9.12 Penerapan Pasal 10 ayat (4) dengan Kondisi Prinsip “Force of Attraction atas BUT” Tidak Dapat Diterapkan**



Sumber: Nicholas May, “Article 10: Dividends,” dalam *History of Tax Treaties-The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*, ed. Thomas Ecker dan Gernot Ressler (Vienna: Linde, 2011), 417.

Berikut adalah penjelasan dari Gambar 9.12 di atas.

- i. Tidak seperti kasus sebelumnya, dalam kasus ini, partisipasi saham tidak berkaitan

20. Nicholas May, *Op.Cit.*, 416.

- dengan BUT yang terletak di negara Y (“BUT-Y”).
- ii. Dengan demikian, atas dividen yang dibayarkan oleh Y-Co kepada X-Co tidak dapat dianggap sebagai laba usaha yang diatribusikan kepada BUT-Y (*no force attraction*). Pasal 10 ayat (4) P3B Negara X dan Negara Y tidak dapat diterapkan. Oleh karenanya, dividen tidak dapat diklasifikasikan sebagai laba usaha.
  - iii. Sebaliknya, dividen yang dibayarkan kepada X-Co dikenakan Pasal 10 ayat (1) berdasarkan P3B Negara X dan Negara Y. Dengan demikian, Negara X mempunyai hak untuk mengenakan pajak atas dividen yang diterima oleh X-Co.
  - iv. Negara Y mempunyai hak terbatas untuk mengenakan pajak atas dividen berdasarkan Pasal 10 ayat (2) P3B Negara X dan Negara Y.

## B.6. Pemajakan Dividen di Luar Wilayah Teritorial

Pasal 10 ayat (5) OECD Model mengatur mengenai pemajakan di luar wilayah teritorial. Berikut adalah rumusan dari pasal tersebut.

*“Where a company which is a resident of a Contracting State derives profits or income from the other Contracting State, that other State may not impose any tax on the dividends paid by the company, except insofar as such dividends are paid to a resident of that other State or insofar as the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with a permanent establishment situated in that other State, nor subject the company’s undistributed profits to a tax on the company’s undistributed profits, even if the dividends paid or the undistributed profits consist wholly or partly of profits or income arising in such other State.”*

Berdasarkan rumusan pasal di atas, Pasal 10 ayat (5) mencegah suatu negara untuk memajaki dividen yang dibayarkan di luar wilayah negaranya (*extra-territorial dividend*).<sup>21</sup> Selain itu, pasal ini juga mencegah pemajakan atas penghasilan yang tidak dibagikan oleh perusahaan yang merupakan subjek pajak dalam negeri di negara sumber. Dengan kata lain, ketentuan ini membatasi kewenangan masing-masing negara untuk mengenakan pajak atas laba yang didistribusikan atau yang tidak didistribusikan oleh perusahaan yang bukan merupakan subjek pajak dalam negeri negaranya, meskipun keuntungan tersebut berasal dari wilayahnya.<sup>22</sup>

Perlu diperhatikan bahwa pembatasan hak pemajakan yang diatur dalam Pasal 10 ayat (5) OECD Model mempunyai pengecualian yang ditunjukkan dengan kalimat berikut:

*“...except insofar as such dividends are paid to a resident of that other State or insofar as the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with a permanent establishment situated in that other State, nor subject the company’s undistributed profits to a tax on the company’s undistributed profits...”*

Pembatasan dalam Pasal 10 ayat (5) OECD Model tidak berlaku dalam kondisi-kondisi sebagai berikut:

21. Philip Baker sebagaimana dikutip oleh Nicholas May, *Op.Cit.*, 418.

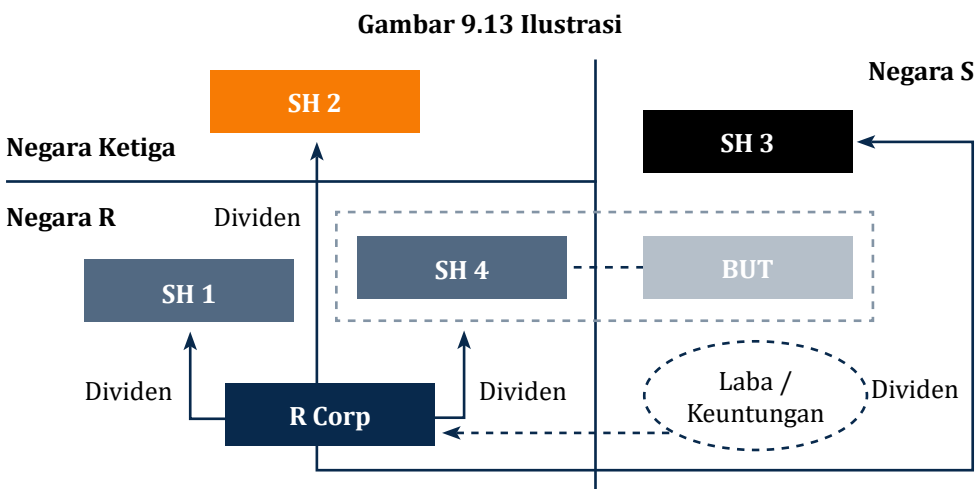
22. *Ibid*, 418.

- i. dividen tersebut dibayarkan kepada subjek pajak dalam negeri dari negara sumber tempat penghasilan atau laba untuk membayarkan dividen tersebut berasal; atau
- ii. pemegang saham yang menerima dividen tersebut memiliki hubungan efektif (*effectively connected*) dengan BUT yang berada di negara sumber penghasilan atau laba.

Berikut ini adalah contoh bagaimana penerapan pemajakan dividen di luar wilayah teritorial menurut Pasal 10 ayat (5) OECD Model. Misal, R Corp, yang merupakan subjek pajak dalam negeri dari Negara R, memperoleh penghasilan dari Negara S. Penghasilan tersebut kemudian didistribusikan dalam bentuk dividen kepada para pemegang sahamnya, yaitu sebagai berikut.

- i. Pemegang saham 1 (SH 1) yang merupakan subjek pajak dalam negeri dari Negara R.
- ii. Pemegang saham 2 (SH 2) yang merupakan subjek pajak dalam negeri dari Negara Ketiga.
- iii. Pemegang saham 3 (SH 3) yang merupakan subjek pajak dalam negeri dari negara sumber penghasilan (Negara S).
- iv. Pemegang saham 4 (SH 4) yang merupakan subjek pajak dalam negeri dari Negara R, tetapi memiliki hubungan efektif dengan BUT yang berada di Negara S.

Penjelasan di atas dapat diilustrasikan melalui Gambar 9.13 di bawah ini.



Diasumsikan Negara R dan Negara S memiliki P3B yang isinya identik dengan OECD Model. Oleh karena pembayaran dividen di atas melibatkan isu dividen di luar wilayah teritorial, ketentuan pemajakan atas pembayaran dividen yang dilakukan R Corp kepada pemegang sahamnya mengacu pada Pasal 10 ayat (5) P3B Negara R dan Negara S. Dengan demikian, sebagaimana diatur dalam Pasal 10 ayat (5) P3B Negara R dan Negara S, berikut adalah pemajakan atas dividen yang diterima oleh masing-masing pemegang saham.

#### i. Pemegang saham 1 (SH 1)

Negara S tidak dapat mengenakan pajak atas dividen yang dibayarkan oleh R Corp kepada SH 1 karena pembayaran dividen tersebut memenuhi ketentuan pembatasan hak pemajakan yang diatur oleh Pasal 10 ayat (5) P3B Negara R dan Negara S, yaitu sebagai berikut.

*“Where a company which is a resident of a Contracting State [R Corp] derives profits or income from the other Contracting State [Negara S], that other State [Negara S] may not impose any tax on the dividends paid by the company [R Corp]... even if the dividends paid or the undistributed profits consist wholly or partly of profits or income arising in such other State [Negara S].”*

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan rumusan Pasal 10 ayat (5) P3B Negara R dan Negara S, Negara S tidak dapat mengenakan pajak atas setiap dividen yang dibayarkan oleh R Corp, meskipun dividen tersebut berasal dari laba atau penghasilan yang timbul di Negara S.

#### ii. Pemegang saham 2 (SH 2):

Negara S tidak dapat mengenakan pajak atas dividen yang dibayarkan oleh R Corp kepada SH 2 karena alasan yang sama dengan dividen yang dibayarkan kepada SH 1, yaitu Negara S tidak dapat mengenakan pajak atas setiap dividen yang dibayarkan oleh R Corp. Meskipun dividen tersebut berasal dari laba atau penghasilan yang timbul di Negara S.

#### iii. Pemegang saham 3 (SH 3):

Negara S dapat mengenakan pajak atas dividen yang dibayarkan oleh R Corp kepada SH 3 karena pembayaran dividen tersebut memenuhi ketentuan pengecualian penerapan Pasal 10 ayat (5) P3B Negara R dan Negara S, yaitu dividen dibayarkan kepada subjek pajak dalam negeri dari negara sumber tempat penghasilan atau laba untuk membayarkan dividen tersebut berasal. Berikut adalah rumusan pengecualian Pasal 10 ayat (5) yang diterapkan dalam kasus ini.

*“Where a company which is a resident of a Contracting State [R Corp] derives profits or income from the other Contracting State [Negara S], that other State [Negara S] may not impose any tax on the dividends paid by the company [R Corp], except insofar as such dividends are paid to a resident of that other State [SH 3 resident dari Negara S]...”*

(dengan penambahan penekanan)

Ketentuan pembatasan Pasal 10 ayat (5) tidak dapat diberlakukan atas dividen yang dibayarkan kepada SH 3. Oleh karena pembayaran dividen oleh R Corp kepada SH 3 memenuhi ruang lingkup bilateral penerapan Pasal 10 (*bilateral scope*), ketentuan yang berlaku adalah Pasal 10 ayat (1) dan ayat (2) P3B Negara R dan Negara S.

#### iv. Pemegang saham 4 (SH 4):

Sama halnya dengan SH 3, pembayaran dividen dari R Corp kepada SH 4 memenuhi ketentuan pengecualian penerapan Pasal 10 ayat (5) P3B Negara R dan Negara S,

yaitu pemegang saham yang menerima dividen tersebut memiliki hubungan efektif (*effectively connected*) dengan BUT yang berada di negara sumber penghasilan atau laba. Berikut adalah rumusan pengecualian Pasal 10 ayat (5) yang diterapkan dalam kasus ini.

*“Where a company which is a resident of a Contracting State [R Corp] derives profits or income from the other Contracting State [Negara S], that other State [Negara S] may not impose any tax on the dividends paid by the company [R Corp], except... insofar as the holding in respect of which the dividends are paid [SH 4] is effectively connected with a permanent establishment situated in that other State [Negara S]...”*

(dengan penambahan penekanan)

Oleh karena SH 4 berhubungan secara efektif dengan BUT yang dimilikinya di Negara S maka ketentuan pembatasan Pasal 10 ayat (5) tidak dapat diberlakukan. Berbeda dengan dividen yang dibayarkan kepada SH 3, pembayaran dividen kepada SH 4 tidak dapat mengacu pada ketentuan Pasal 10 ayat (1) dan ayat (2) P3B Negara R dan Negara S karena pembayaran dividen tersebut tidak memenuhi ruang lingkup bilateral penerapan Pasal 10, yaitu pihak yang menerima dividen (SH 4) merupakan subjek pajak dalam negeri dari negara yang sama dengan pihak yang membayarkan dividen (R Corp). Kemudian, meskipun dalam kasus ini terdapat BUT dari SH 4 di Negara S, ketentuan Pasal 10 ayat (4) P3B Negara R dan Negara S pun tidak dapat diberlakukan karena BUT tidak berada di negara yang sama dengan negara domisili dari pihak yang membayarkan dividen (BUT berada di Negara S, sedangkan R Corp sebagai pihak yang membayarkan dividen merupakan subjek pajak dalam negeri Negara R). Dalam kasus ini, pemajakan atas dividen yang diterima oleh SH 4 dari R Corp berlaku ketentuan Pasal 7 P3B Negara R dan Negara S.

Contoh lain dari penerapan Pasal 10 ayat (5) OECD Model dapat dilihat dari putusan pengadilan pajak Hoge Raad. Putusan pengadilan pajak tersebut berkaitan dengan perusahaan yang didirikan berdasarkan hukum Belanda, tetapi dikelola dan dikendalikan di Irlandia dan tidak mempunyai aktivitas bisnis di Belanda. Otoritas pajak Belanda berusaha untuk mengenakan pemungutan pajak atas dividen yang dibayar oleh perusahaan yang didirikan di Belanda kepada perusahaan induknya di Amerika Serikat (berdasarkan P3B Belanda dan Amerika Serikat). Pengadilan pajak Hoge Raad, mengacu kepada *Commentary* atas Pasal 10 ayat (5), memutuskan bahwa pemungutan pajak tidak diperkenankan oleh paragraf itu.<sup>23</sup>

### C. Perbandingan Ketentuan Pajak atas Dividen menurut OECD Model dengan UN Model dan US Model

Sama halnya dengan OECD Model, ketentuan pemajakan atas dividen dalam UN Model dan US Model juga dirumuskan dalam Pasal 10. Dalam UN Model ketentuan ini terdiri dari 5 (lima) ayat, sedangkan dalam US Model terdiri dari 8 (delapan) ayat. Berikut ini rumusan Pasal 10 UN Model dan US Model.

23. Philip Baker, *Op.Cit.*, 10-13 – 10-14.

Tabel 9.2 Rumusan Pasal 10 UN Model dan US Model

Pasal 10 UN Model	Pasal 10 US Model
<p>1. Dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State;</p> <p>2. However, such dividends may also be taxed in the Contracting State of which the company paying the dividends is a resident and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the dividends is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed:</p> <p>(a) ___ per cent (the percentage is to be established through bilateral negotiations) of the gross amount of the dividends if the beneficial owner is a company (other than a partnership) which holds directly at least 10 per cent of the capital of the company paying the dividends;</p> <p>(b) ___ per cent (the percentage is to be established through bilateral negotiations) of the gross amount of the dividends in all other cases.</p> <p>The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of these limitations.</p> <p>This paragraph shall not affect the taxation of the company in respect of the profits out of which the dividends are paid.</p> <p>3. The term 'dividends' as used in this Article means income from shares, 'jouissance' shares or 'jouissance' rights, mining shares, founders' shares or other rights, not being debt-claims, participating in profits, as well as income from other corporate rights which is subjected to the same taxation</p>	<p>1. Dividends paid by a company that is a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State;</p> <p>2. However, such dividends may also be taxed in the Contracting State of which the company paying the dividends is a resident and according to the laws of that State, but if the dividends are beneficially owned by a resident of the other Contracting State, except as otherwise provided, the tax so charged shall not exceed:</p> <p>(a) 5 percent of the gross amount of the dividends if the beneficial owner is a company that owns directly at least 10 percent of the voting stock of the company paying the dividends;</p> <p>(b) 15 percent of the gross amount of the dividends in all other cases.</p> <p>This paragraph shall not affect the taxation of the company in respect of the profits out of which the dividends are paid.</p> <p>3. Notwithstanding paragraph 2, dividends shall not be taxed in the Contracting State of which the company paying the dividends is a resident if:</p> <p>(a) the beneficial owner of the dividends is a pension fund that is a resident of the other Contracting State; and</p> <p>(b) such dividends are not derived from the carrying on of a trade or business by the pension fund or through an associated enterprise.</p> <p>4. (a) Subparagraph (a) of paragraph 2 shall not apply in the case of dividends paid by a U.S Regulated</p>

*treatment as income from shares by the laws of the State of which the company making the distribution is a resident.*

4. *The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the dividends, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State of which the company paying the dividends is a resident, through a permanent establishment situated therein, or performs in that other State independent personal services from a fixed base situated therein, and the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 or Article 14, as the case may be, shall apply.*
5. *Where a company which is a resident of a Contracting State derives profits or income from the other Contracting State, that other State may not impose any tax on the dividends paid by the company, except insofar as such dividends are paid to a resident of that other State or insofar as the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with a permanent establishment situated in that other State, nor subject the company's undistributed profits to a tax on the company's undistributed profits, even if the dividends paid or the undistributed profits consist wholly or partly of profits or income arising in such other State.*

*Investment Company (RIC) or a U.S. Real Estate Investment Trust (REIT). In the case of dividends paid by a RIC, sub-paragraph (b) of paragraph 2 and paragraph 3 shall apply. In the case of dividends paid by a REIT, subparagraph (b) of paragraph 2 and paragraph 3 shall apply only if:*

- (i) *the beneficial owner of the dividends is an individual or pension fund, in either case holding an interest of not more than 10 percent in the REIT;*
  - (ii) *the dividends are paid with respect to a class of stock that is publicly traded and the beneficial owner of the dividends is a person holding an interest of not more than 5 percent of any class of the REIT's stock; or*
  - (iii) *the beneficial owner of the dividends is a person holding an interest of not more than 10 percent in the REIT and the REIT is diversified.*
- (b) *For purposes of this paragraph, a REIT shall be "diversified" if the value of no single interest in real property exceed 10 percents of its total interest in real property. For the purposes of this rule, foreclosure property shall not be considered an interest in a partnership, it shall be treated as owning directly a proportion of the partnership's interest in real property corresponding to its interest in the partnership.*
5. *For purposes of this Article, the term 'dividends' means income from shares or other rights, not being debt-claims, participating in profits, as well as income that is subjected to the same taxation treatment as income*



*from shares under the laws of the State of which payer is a resident.*

- 6. The provisions of paragraphs 2 through 4 shall not apply if the beneficial owner of the dividends, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State of which the payer is a resident, through a permanent establishment situated therein, and the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 (Business Profit) shall apply.*
- 7. A Contracting State may not impose any tax on the dividends paid by a resident of the other State, except insofar as the dividends are paid to a resident of the first-mentioned State or the dividends are attributable to a permanent establishment, nor may it impose tax on a corporation's undistributed profits, except as provided in paragraph 8, even if the dividends paid or the undistributed profits consist wholly or partly of profits or income arising in that State.*
- 8. (a) A company that is a resident of one of the States and that has a permanent establishment in the other State or that is subject to tax in the other State on a net basis on its income that may be taxed in the other State under Article 6 (Income from Real Property) or under paragraph 1 of Article 13 (Gains) may be subject in that other State to a tax in addition to the tax allowable under the other provisions of this Convention.  
(b) Such tax, however, may be imposed:*

	<p>(i) <i>on only the portion of the business profits of the company...</i></p> <p>(ii) <i>at a rate not in excess of the rate specified in paragraph 2 (a).</i></p>
--	--

Ketentuan Pasal 10 dalam US Model memiliki ayat yang lebih banyak dibandingkan OECD Model dan UN Model. Hal ini dikarenakan ketentuan pemajakan atas dividen dalam US Model memuat 2 (dua) ketentuan yang tidak terdapat dalam OECD Model dan UN Model. Ketentuan tersebut mengenai pemajakan atas dividen yang dibayarkan kepada dana pensiun (Pasal 10 ayat (3)) dan pemajakan atas dividen yang dibayarkan oleh *U.S. Regulated Investment Company (RIC)* atau *U.S. Real Estate Investment Trust (REIT)* yang diatur dalam Pasal 10 ayat (4). 5 (lima) ayat lainnya mengatur hal yang sama dengan apa yang diatur dalam OECD Model dan UN Model.

Pada dasarnya, hampir semua ketentuan dalam Pasal 10 UN Model dan US Model memiliki substansi yang sama dengan Pasal 10 OECD Model, kecuali ketentuan dalam Pasal 10 ayat (3) dan ayat (4). Sebagai contoh, ketentuan Pasal 10 ayat (1) UN Model dan US Model. Sama halnya dengan Pasal 10 ayat (1) OECD Model, ayat (1) UN Model dan US Model juga menjelaskan mengenai ruang lingkup penerapan Pasal 10 serta alokasi hak pemajakan atas dividen. Terkait alokasi hak pemajakan, UN Model dan US Model juga memberikan prioritas hak pemajakan kepada negara negara domisili.

Perbedaan signifikan ketentuan pemajakan atas dividen dari ketiga model P3B ini, terdapat dalam Pasal 10 ayat (2) dari masing-masing Model. Berikut ini uraian mengenai perbedaan Pasal 10 ayat (2) OECD Model, UN Model, dan US Model.<sup>24</sup>

- i. OECD Model dan US Model masing-masing telah mengatur tentang tarif pajak maksimum tertentu (misalnya tarif 5% untuk dividen partisipasi dan tarif 15% untuk kasus lainnya). Namun, UN Model mempersilahkan kepada kedua negara yang mengadakan perjanjian bilateral untuk menyepakati penentuan tarifnya. Sebagai perbandingan, berikut ini disajikan tarif pemajakan atas dividen berdasarkan bentuk investasi sahamnya sebagaimana diatur dalam OECD Model, UN Model, dan US Model.<sup>25</sup>

**Tabel 9.3 Tarif Pemajakan atas Dividen berdasarkan Bentuk Investasi dalam OECD Model, UN Model, dan US Model**

Bentuk Investasi Saham	OECD Model	UN Model	US Model
Dividen Portofolio	15%	Tergantung kesepakatan	15%
Dividen Partisipasi	5%	Tergantung kesepakatan	5%

24. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 595-596.

25. Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 134.

- ii. Untuk menerapkan tarif khusus maksimum pemungutan pajak atas dividen partisipasi, OECD Model menyediakan minimum kepemilikan 25%, sedangkan UN Model dan US Model mensyaratkan kepemilikan tidak lebih dari 10%. Meskipun menurut OECD Model dan UN Model kepemilikan harus berdasarkan 'modal' dari perusahaan yang membayarkan dividen, US Model lebih menekankan terhadap kriteria 'saham *voting*' yang menyebabkan perbedaan perlakuan berkaitan dengan 'saham istimewa yang bukan *voting*'. OECD Model dan UN Model mensyaratkan penerima dividen harus 'perusahaan (selain persekutuan)' dalam menerapkan tarif khusus maksimum untuk pemungutan pajak atas '*inter-company dividends*'; sedangkan hal ini tidak diatur dalam US Model. Ditambah lagi, OECD Model dan UN Model mensyaratkan penerima dividen 'harus memiliki langsung' kepemilikan minimum (kepemilikan langsung *atau directly*), sedangkan US Model mengatur partisipasi 'sendiri'. Akan tetapi, IRS menegaskan klausul tersebut tidak memiliki perbedaan substansi yang signifikan.
- iii. OECD Model dan UN Model memuat kondisi umum untuk membatasi tarif pemungutan pajak yang dapat diterapkan kepada penerima dividen yang merupakan *beneficial owner*. Lain halnya dengan US Model. Meskipun tidak menyebutkan kriteria dari penerima dividen, tetapi dalam US Model mensyaratkan *beneficial owner* harus subjek pajak dalam negeri dari negara domisili.
- iv. OECD Model dan UN Model mensyaratkan *mode of application* harus diselesaikan dengan prosedur persetujuan bersama (*mutual agreement procedure/MAP*) antara otoritas pajak. Dalam US Model ketentuan *mode of application* tersebut telah dihilangkan.

Selain perbedaan, Pasal 10 ayat (2) dari OECD Model, UN Model, dan US Model juga memiliki kesamaan. Kesamaan tersebut terlihat dari ketentuan teknis, yaitu pemberian hak pemajakan yang utama melalui pembatasan tarif di negara sumber dan menyediakan perbedaan tarif PPh pemungutan yang maksimum antara dividen partisipasi dan dividen portofolio.

Kesamaan antara UN Model dengan OECD Model tercermin dengan adanya persyaratan mengenai persentase kepemilikan saham perusahaan yang menerima dividen atas perusahaan yang membayarkan dividen untuk penerapan tarif maksimum pemungutan pajak atas dividen partisipasi, yaitu kepemilikan paling sedikit 10% untuk UN Model dan untuk OECD Model kepemilikan saham tersebut minimal 25%. Dalam *Commentary* UN Model diterangkan bahwa beberapa negara berkembang membatasi kepemilikan saham oleh bukan subjek pajak dalam negeri dari negara domisili adalah 50% dari modal perusahaan dan 10% mewakili porsi yang substansi dari kepemilikan yang diperbolehkan.<sup>26</sup>

## D. Isu Pajak atas Dividen

### D.1. Pembebasan Pajak atas Dividen yang diterima oleh Dana Pensiun dan Entitas yang dibebaskan

Berdasarkan ketentuan domestik yang diterapkan di banyak negara, pada

26. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 601.

umumnya dana pensiun dan entitas serupa lainnya dibebaskan dari pengenaan pajak atas penghasilan yang diterima oleh entitas tersebut. Dengan demikian, sebagai upaya untuk memperoleh perlakuan yang netral dalam investasi dari entitas-entitas yang dibebaskan tersebut, negara-negara yang terlibat dalam suatu P3B dapat menetapkan bahwa penghasilan, termasuk dividen yang diterima oleh dana pensiun dan entitas serupa lainnya sebagai subjek pajak dalam negeri dari suatu negara, harus dibebaskan dari pengenaan pajak di negara tempat dividen tersebut berasal (negara sumber).

Banyak P3B yang mengikuti saran OECD Model untuk membebaskan pajak di negara sumber atas dividen yang dibayarkan kepada dana pensiun dan entitas serupa lainnya, misalnya P3B Swedia dan Swiss, P3B Belanda dan UK, P3B Hungaria dan UK, P3B Swiss dan UK, dan P3B UK dan Amerika Serikat.<sup>27</sup>

## D.2. Pembebasan Pajak atas Dividen yang diterima oleh Negara dan Badan yang dimiliki oleh Negara<sup>28</sup>

Berdasarkan Paragraf 13.2 OECD *Commentary* atas Pasal 10, terdapat beberapa negara yang tidak mengenakan pajak atas dividen yang dibayarkan kepada negara lainnya dan kepada badan yang dimiliki oleh negara lainnya sepanjang dividen tersebut diterima dari aktivitas yang berkaitan dengan pemerintahan. Terkait pembebasan pajak atas dividen ini, beberapa negara memberikan pembebasan tersebut berdasarkan prinsip kekebalan kedaulatan (*the sovereign immunity principle*), sedangkan beberapa negara lainnya memberikan pembebasan berdasarkan ketentuan domestiknya. Terkait dengan tujuan pembebasan ini, Paragraf 13.2 OECD *Commentary* atas Pasal 10 menyarankan kepada pihak-pihak yang mengadakan P3B untuk membuat ketentuan tambahan dengan rumusan, yaitu sebagai berikut.

*“Notwithstanding the provisions of paragraph 2, dividends referred to in paragraph 1 shall be taxable only in the Contracting State of which the recipient is a resident if the beneficial owner of the dividends is that State or a political subdivision or local authority thereof.”*

Berikut ini adalah rumusan dari P3B Uni Emirat Arab (UEA) dan Belanda yang telah ditandatangani pada tahun 2008 dan sepenuhnya berlaku dari Januari 2011 serta P3B Oman dan Belanda yang telah ditandatangani pada tahun 2009 dan masih belum berlaku, yang memuat ketentuan pembebasan pajak atas dividen yang diterima oleh negara dan badan yang dimiliki oleh negara.

*“Notwithstanding the provisions of paragraph 1 and 2, dividends paid by a company which is resident of contracting state shall be taxable only in the other Contracting State of if the beneficial owner is that State itself, a political subdivision, local government, or Central Bank thereof, a pension fund [...]”*

Selain itu, P3B UEA dan Belanda juga memasukkan ketentuan dalam paragraf tersebut,

27. Werner Hashlehner, “Article 10. Dividend,” dalam *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4<sup>th</sup> Edition*, ed. Ekkehart Reimer dan Alexander Rust (The Netherlands: Wolters Kluwer, 2015), 824.

28. Stijn Jansenn, “How to Treat(y) Sovereign Wealth Funds? The application of tax treaties to state-owned entities, including sovereign wealth funds,” dalam *The 2010 OECD Updates: Model Tax Convention and Transfer Pricing Guidelines (A Critical Review)*, ed. Weber and Weeghel (Alphen aan den Rijn: Kluwer, 2011), 205.

yaitu sebagai berikut.

*“The Abu Dhabi Investment Authority, Abu Dhabi Investment Council or any other institution created by the Government of, a political subdivision, local authority of that other State which is recognized as an integral part of that Government as shall be Agreed by mutual agreement of the competent authorities of the Contracting States.”*

Dalam rumusan P3B Oman dan Belanda di atas, memasukan nama-nama institusi yang mendapat pembebasan secara spesifik, yaitu sebagai berikut.

*“the State General Reserve Fund of the Sultane of Oman, the Omani Investment Fund, the Omani Developemnt bank, and any other statutory body or institution wholly or mainly owned by the Government of the Sultaned of Oman’ – dan juga prosedur praktis – ‘as may be agreed from time to time between the competent authorities of the Contracting States.”*

### D.3. *Hybrid Financial Instrument*

Apabila dikaitkan dengan sumber pembiayaan keuangan, utang dan modal memiliki beberapa perbedaan. Berikut ini adalah Tabel 9.4 yang menjelaskan perbedaannya.<sup>29</sup>

**Tabel 9.4 Perbedaan Modal dan Utang**

	<b>Ekuitas (Modal)</b>	<b>Utang</b>
Penyedia	Pemegang Saham	Bank, pihak ketiga, dan pemegang saham
Mengendalikan perusahaan	Ya	Tidak
Bentuk pengembalian investasi	Dividen	Bunga
Pembayaran Kembali/ Pembayaran	Opsi (tergantung dengan hasil keuangan dari perusahaan)	Wajib (tanpa memandang posisi keuangan si peminjam)
Sebagai pengurang atas pengembalian modal untuk tujuan pajak	Tidak	Ya

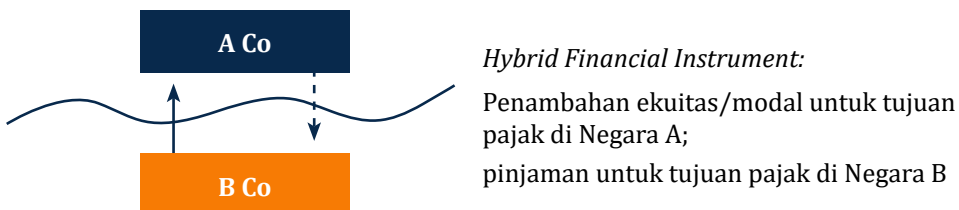
Sumber: Zaburaitte, "Debt and Equity in International Company Taxation," dalam *International Group Financing and Taxes*, ed. Alfred Storck, Christian Massoner, dan Birgit Sturzlinger (Vienna: Linde, 2012), 19. Diolah oleh penulis.

Transaksi *hybrid financial instrument* terjadi apabila instrumen keuangan diperlakukan berbeda untuk tujuan pajak yang melibatkan dua negara atau lebih. Hal yang paling menonjol dari transaksi ini adalah apabila utang di satu negara dianggap sebagai modal di negara lainnya. Instrumen keuangan yang dimaksud bisa dalam

29. Zaburaitte, "Debt and Equity in International Company Taxation" dalam *International Group Financing and Taxes*, ed. Alfred Storck, Christian Massoner, dan Birgit Sturzlinger (Vienna: Linde, 2012), 19.

bentuk dividen maupun bunga.<sup>30</sup> Berikut ini adalah contoh transaksi yang berkaitan dengan *hybrid financial instrument*.

**Gambar 9.14 Contoh Transaksi *Hybrid Financial Instrument***



Sumber: OECD, *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues*, (Paris: OECD Publishing, 2012), 9.

Berdasarkan Gambar 9.14 di atas, berikut adalah penjelasannya. Perusahaan yang merupakan subjek pajak dalam negeri di Negara B ("B Co") didanai oleh perusahaan subjek pajak dalam negeri di Negara A ("A Co") dengan instrumen yang dianggap sebagai modal di Negara A (berdasarkan ketentuan domestik Negara A), tetapi dianggap sebagai utang di Negara B (berdasarkan ketentuan domestik Negara B). Apabila pembayaran saat ini dibuat berdasarkan instrumen tersebut, pembayaran dari B Co kepada A Co atas *hybrid financial instrument* tersebut dapat dikurangkan oleh B Co untuk tujuan pajak di Negara B. Bagi A Co, pembayaran tersebut diperlakukan sebagai dividen yang dibebaskan untuk tujuan pajak di negara A. Hal ini menunjukkan di Negara B, pembayaran atas *hybrid financial instrument* tersebut dianggap sebagai pembayaran bunga atas pinjaman dari A Co kepada B Co, sedangkan di Negara A pembayaran tersebut dianggap sebagai dividen atas penyertaan modal dari A Co kepada B Co.

Hasil dari skema *hybrid financial instrument* ini menciptakan pengurangan di satu negara, lazimnya pengurangan beban bunga, tetapi tidak terdapat penghasilan yang dicatat sebagai penghasilan kena pajak di negara lainnya (*deduction or no inclusion*).<sup>31</sup> Atas kasus ini dapat dikatakan telah terjadi *double non-taxation* atas pembayaran dari B Co kepada A Co.

Untuk mencegah terjadinya *deduction or no inclusion* dari *hybrid financial instrument* ini, beberapa negara, seperti Denmark dan UK, telah memiliki ketentuan yang dalam kasus-kasus tertentu meniadakan pengurangan atas pembayaran dari *hybrid financial instrument* dalam hal pembayaran tersebut tidak dikenakan pajak di negara penerima karena adanya ketidaksesuaian dalam perlakuan pembayaran atas *hybrid financial instrument*. Beberapa negara lainnya, menerapkan peraturan khusus yang meniadakan pembebasan untuk penghasilan yang telah menjadi pengurang di negara lainnya sebagai langkah untuk mencegah terjadinya *deduction or no inclusion* dari *hybrid financial instrument*. Negara tersebut antara lain Austria, Denmark, Jerman, Itali, Selandia Baru, dan UK.<sup>32</sup>

30. OECD, *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues* (Paris: OECD Publishing, 2012), 7.

31. OECD (2012), *Op.Cit.*, 9.

32. *Ibid*, 18.

## Referensi

### Buku:

- Baker, Philip. *Double Taxation Convention*. London: Sweet and Maxwell. 2012.
- Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi. *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*. Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center. 2010.
- Hashlehner, Werner. "Article 10. Dividend." Dalam *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4<sup>th</sup> Edition*, ed. Ekkehart Reimer dan Alexander Rust. The Netherlands: Wolters Kluwer. 2015.
- Heminen, Marjaana. *The International Tax Law Concept of Dividend*. The Netherlands: Kluwer Law International BV. 2010.
- Holmes, Kevin. *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application*. Amsterdam: IBFD. 2007.
- Jansenn, Stijn. "How to Treat(y) Sovereign Wealth Funds? The application of tax treaties to state-owned entities, including sovereign wealth funds." Dalam *The 2010 OECD Updates: Model Tax Convention and Transfer Pricing Guidelines (A Critical Review)*, ed. Weber and Weeghel. Alphen aan den Rijn: Kluwer. 2011.
- Khan, Ahmad. *Cross Border Transactions and Tax Treaties Theory and Practices*. Singapore: Petrosin Info tech (S) Pte, Ltd. 2000.
- May, Nicholas. "Article 10: Dividends." Dalam *History of Tax Treaties-The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*, ed. Thomas Ecker dan Gernot Ressler. Vienna: Linde. 2011.
- OECD. *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues*. Paris: OECD Publishing. 2012.
- Sasseville, Jacques. "The Definition of "Dividends" in the OECD Model Tax Convention." Dalam *Taxation of Intercompany Dividends under Tax Treaties and EU Law*, ed. Guglielmo Maisto. Amsterdam: IBFD Publications. 2012.
- Vogel, Klaus. *Klaus Vogel on Double Tax Convention, 3<sup>rd</sup> Edition*. London: Kluwer Law International. 1997.
- Weiß, Robert. "Reclassification of Interest into Dividends in the Light of Thin Capitalization Regulation." Dalam *Source vs Residence in International Tax Law: Band 38*, ed. Hans-Jorgen Aigner dan Walter Loukota. Scheydgasse: Linde Verlag Wien Linde. 2005.
- Zaburaite. "Debt and Equity in International Company Taxation." Dalam *International Group Financing and Taxes*, ed. Alfred Storck, Christian Massoner, dan Birgit Sturzlinger. Vienna: Linde. 2012.

### Artikel:

- Jones, John F. Avery. "The definitions of dividends and interest in the OECD Model:

# Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas Bunga

Danny Septriadi dan Deborah

---

## A. Pendahuluan

Seiring dengan perkembangan kemajuan teknologi serta tingginya tingkat kompetisi khususnya pada perusahaan-perusahaan multinasional, skema yang melibatkan transaksi keuangan merupakan hal yang tidak dapat terelakan. Dengan adanya globalisasi pada sektor keuangan<sup>1</sup>, para pelaku usaha pun semakin gencar melakukan transaksi keuangan secara lintas batas negara, salah satunya adalah transaksi pinjaman.

Atas transaksi pinjaman yang terjadi secara lintas batas negara, sangat memungkinkan terjadinya pajak berganda secara yuridis. Untuk itu, aspek pajak internasional terkait instrumen keuangan dan imbalan yang diperolehnya menjadi sangat penting dibahas. Mengingat setiap negara yang terlibat dalam transaksi dimaksud dapat mengenakan pajak, hak pemajakan tersebut tetap dapat dibatasi sesuai dengan P3B<sup>2</sup> yang disepakati.<sup>3</sup> Ketentuan mengenai penghindaran pajak berganda atas penghasilan berupa bunga telah dirumuskan dalam Pasal 11 OECD Model. Pada bagian berikut akan diuraikan lebih lanjut terkait dengan ketentuan Pasal 11 tersebut.

## B. Struktur dan Isi Pasal 11 OECD Model

Aspek pajak internasional atas bunga diatur dalam Pasal 11 OECD Model yang memiliki 6 (enam) ayat. Berikut rumusan dari masing-masing ayat Pasal 11 OECD Model.

Pasal 11 ayat (1):

*“Interest arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting*

1. Yoshihiro Masui, “Taxation of Cross-Border Interest Flows: Japanese Responses,” *Intertax* 30, no. 11 (2002): 466.
2. Bruce A. Elvin menyatakan bahwa adanya interaksi antara kebijakan domestik dan P3B memiliki pengaruh yang cukup signifikan bagi pasar keuangan internasional (lihat Bruce A. Elvin, “The Recharacterization of Cross-Border Interest Rate Swaps,” *Florida Tax Review* 2, no. 11 (1995): 633.
3. Sven-Eric Barsch, “The Definition of Dividends and Interest Contained in the OECD Model, Actual Tax Treaties, and the German Model,” *Intertax* 42, no. 6&7 (2014): 433.



*State may be taxed in that other State.”*

Pasal 11 ayat (2):

*“However, interest arising in a Contracting State may also be taxed in that State according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the interest is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the interest. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this limitation.”*

Pasal 11 ayat (3):

*“The term “interest” as used in this Article means income from debt-claims of every kind, whether or not secured by mortgage and whether or not carrying a right to participate in the debtor’s profits, and in particular, income from government securities and income from bonds or debentures, including premiums and prizes attaching to such securities, bonds or debentures. Penalty charges for late payment shall not be regarded as interest for the purpose of this Article.”*

Pasal 11 ayat (4):

*“The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the interest, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the interest arises through a permanent establishment situated therein and the debt-claim in respect of which the interest is paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.”*

Pasal 11 ayat (5):

*“Interest shall be deemed to arise in a Contracting State when the payer is a resident of that State. Where, however, the person paying the interest, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment in connection with which the indebtedness on which the interest is paid was incurred, and such interest is borne by such permanent establishment, then such interest shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment is situated.”*

Pasal 11 ayat (6):

*“Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the interest, having regard to the debt-claim for which it is paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.”*

Berikut adalah ketentuan dari masing-masing ayat.<sup>4</sup>

4. Ned Shelton, *Interpretation and Application of Tax Treaties* (Tottel Publishing, 2006), 370-371.

- i. Ayat 1:  
menjelaskan bahwa negara domisili dapat mengenakan pajak atas bunga dan hak pemajakan negara domisili tidak dibatasi.
- ii. Ayat 2:  
merupakan pembatasan atas hak negara sumber untuk mengenakan pajak atas bunga dengan persentase tertentu dari jumlah pembayaran bunga. Rumusan ayat (2) ini juga memuat ketentuan *beneficial owner* sebagai suatu persyaratan pihak penerima penghasilan bunga untuk mendapat pengurangan tarif pemotongan pajak atas bunga.
- iii. Ayat 3:  
mengatur tentang definisi bunga.
- iv. Ayat 4:  
mengatur bahwa Pasal 11 tidak dapat diterapkan apabila pihak yang menerima pembayaran bunga memiliki BUT di negara sumber dan pembayaran bunga kepada pihak yang menerima pembayaran bunga tersebut memiliki hubungan efektif dengan BUT yang dimilikinya di negara sumber.
- v. Ayat 5:  
menjelaskan tentang pengertian '*arising in*'.
- vi. Ayat 6:  
mengatur bahwa apabila terjadi pembayaran bunga yang tidak wajar yang terjadi antara pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa, Pasal 11 tidak dapat diterapkan dan mengacu kepada ketentuan pajak domestik negara sumber dan ketentuan lainnya yang terdapat dalam P3B.

## B.1. Alokasi Hak Pemajakan

Pasal 11 OECD Model tidak memberikan alokasi hak pemajakan atas bunga secara eksklusif, baik kepada negara sumber penghasilan maupun negara domisili. Hal ini tercermin dari bunyi Pasal 11 ayat (1) OECD Model yang menggunakan terminologi '*may be taxed*'. Berikut adalah bunyi pasal tersebut.

*"Interest arising in a Contracting State and paid to resident of the other Contracting State **may be taxed** in that other State."*

(dengan penambahan penekanan)

Menurut bunyi ketentuan di atas, masing-masing negara pihak dalam P3B memiliki hak pemajakan atas penghasilan bunga. Akan tetapi, hak pemajakan negara sumber dibatasi sampai suatu persentase tertentu dari jumlah bruto pembayaran bunga seperti tertuang dalam Pasal 11 ayat (2) OECD Model. Berikut adalah rumusan dari pasal tersebut.

*"However, interest arising in a Contracting State may also be taxed in that State according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the interest is a*

*resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the interest. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this limitation.”*

(dengan penambahan penekanan)

Alokasi hak pemajakan atas bunga dapat dilihat pada Gambar 10.1 berikut ini.

**Gambar 10.1 Alokasi Hak Pemajakan atas Penghasilan Bunga**

Negara sumber berhak untuk memajaki	Negara domisili berhak untuk memajaki	Penghindaran pajak berganda
Pembatasan hak pemajakan bagi negara sumber penghasilan atas bunga (dengan adanya pembatasan tarif pajak, biasanya sebesar 10% dari jumlah bruto pembayaran bunga).	Negara domisili memiliki hak pemajakan residual atas penghasilan bunga.	Penggunaan metode kredit pajak (Pasal 23A ayat (2) atau Pasal 23B OECD Model) oleh negara domisili.*

\*) Terkait penghasilan bunga, Pasal 23A maupun 23B OECD Model menyediakan metode kredit pajak untuk mengeliminasi terjadinya pajak berganda.

Baik OECD maupun UN Model membatasi hak pemajakan negara sumber penghasilan melalui pembatasan tarif pemotongan pajak atas bunga. Bedanya, OECD Model mencantumkan tarif maksimum 10% yang dapat dikenakan oleh negara sumber penghasilan<sup>5</sup>, sedangkan UN Model tidak mencantumkan suatu persentase tertentu untuk membuka ruang diskusi dalam menentukan besaran tarif yang akan disepakati kemudian.<sup>6</sup>

## B.2. Definisi Bunga

Sebelum membahas lebih jauh mengenai pemajakan atas penghasilan bunga, penting terlebih dahulu mengetahui ruang lingkup yang masuk dalam definisi bunga. Pada prinsipnya, terminologi bunga dalam Pasal 11 mengacu pada setiap penghasilan dari adanya tagihan utang. Definisi bunga tertera dalam Pasal 11 ayat (3) OECD Model adalah sebagai berikut.

*“The term “interest” as used in this Article means income from debt-claims of every kind, whether or not secured by mortgage and whether or not carrying a right to participate in the debtor’s profits, and in particular, income from government*

5. Thaddeus Hwong, Peter Mellor, dan Richard Krever, “Tax Treaty Trends in Central Asian Former Soviet Nations,” *Bulletin for International Taxation*, Oktober 2011, 550.

6. Rajesh Kadakia dan Nilesh Modi, *The Law and Practice of Tax Treaties an Indian Perspective* (New Delhi: Wolters Kluwer, 2008), 451.

*securities and income from bonds or debentures, including premiums and prizes attaching to such securities, bonds or debentures. Penalty charges for late payment shall not be regarded as interest for the purpose of this Article.”*

Bunyi ayat di atas memberikan definisi yang cukup jelas mengenai bunga untuk tujuan P3B meliputi:

- i. penghasilan dari semua jenis tagihan piutang, yang dijamin dengan hipotik maupun tidak, dan yang mempunyai hak atas pembagian laba maupun tidak;
- ii. penghasilan dari sekuritas yang diterbitkan pemerintah dan penghasilan dari surat-surat obligasi atau surat-surat utang;
- iii. premi dan hadiah yang melekat pada sekuritas, obligasi, atau surat utang;
- iv. denda atas keterlambatan pembayaran tidak diperlakukan sebagai bunga.<sup>7</sup>

Apabila dicermati, definisi bunga yang diatur dalam Pasal 11 ayat (3) tidak mencakup pembayaran untuk jenis-jenis instrumen keuangan derivatif dalam hal pembayaran yang dilakukan tidak berhubungan dengan pinjaman yang mendasarinya (misalnya saja *interest rate swaps*).<sup>8</sup>

Lebih lanjut, definisi bunga juga tidak mencakup jenis-jenis penghasilan yang telah diatur Pasal 10 OECD Model mengenai Dividen.<sup>9</sup> Hal ini sebagaimana disebutkan dalam Paragraf 19 OECD *Commentary* atas Pasal 11 yang secara eksplisit menyatakan bahwa setiap jenis penghasilan hanya dapat masuk ke dalam salah satu pasal pembagian hak pemajakan (*distributive rule*) dan istilah penghasilan bunga pada Pasal 11 tidak termasuk jenis penghasilan yang telah diatur dalam Pasal 10.<sup>10</sup> Adanya penjelasan ini dibuat untuk menghindari terjadinya benturan antara definisi dividen yang diatur dalam Pasal 10 dengan definisi bunga dalam Pasal 11 OECD Model.<sup>11</sup> Dengan adanya definisi bunga yang cukup jelas tersebut, pengertian bunga tidak lagi merujuk pada ketentuan domestik negara-negara yang mengadakan P3B. Dengan demikian, istilah bunga dalam Pasal 11 OECD Model harus diinterpretasikan secara independen dari domestik dari kedua negara yang mengadakan P3B.<sup>12</sup>

### B.3. Bunga yang Diterima oleh BUT

Pasal 11 ayat (4) OECD Model memberikan perlakuan khusus atas bunga yang diterima oleh BUT yang bertempat kedudukan di negara sumber penghasilan.

7. Lihat Gabryela Valencia, “Tax Treatment of Intra-Group Interest in the Context of Art. 11 OECD MC,” dalam *International Group Financing and Taxes*, ed. Christian Massoner, Alfred Storck, dan Birgit Sturzlinger (Vienna: Linde Verlag, 2012), 414-415.

8. Andreas Oestreicher dan Jurgen Haun, “Implications of the International Use of Interest Rate Derivatives on Taxation,” dalam *International Tax Journal* 24, no. 12 (1998): 45.

9. Sejumlah praktisi telah mengkritisi tumpang tindih antara definisi bunga dengan dividen (lihat John F. Avery Jones, et al., “The Definitions of Dividends and Interest in the OECD Model: Something Lost in Translation?,” *British Tax Review* (2009).

10. Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*, (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), 158.

11. OECD *Commentary* atas Pasal 11 ayat (3), Paragraf 19.

12. Martin Six, “Hybrid Finance in The Double Tax Treaties,” *Vienna University of Economics and Business Administration Department of Tax Management* (2007): 6.

Berikut adalah rumusan dari Pasal 11 ayat (4) OECD Model.

*“The provisions of paragraphs 1 and 2 **shall not apply** if the beneficial owner of the interest, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the interest arises through a permanent establishment situated therein and the debt-claim in respect of which the interest is **paid is effectively connected with such permanent establishment**. In such case the provisions of **Article 7 shall apply**.”*

(dengan penambahan penekanan)

Pasal 11 ayat (4) OECD Model menyatakan bahwa **penghasilan bunga akan diperlakukan sebagai laba usaha** jika tagihan utang yang memunculkan kewajiban pembayaran bunga itu memiliki hubungan efektif (*effectively connected*) dengan BUT yang berada di negara sumber.<sup>13</sup> Penghasilan bunga sebagai laba usaha BUT atau penghasilan dari pekerjaan bebas dikenakan pajak penghasilan setelah memperhitungkan pengeluaran yang dapat dikurangkan dalam menghitung penghasilan kena pajak (*net income basis*).<sup>14</sup>

Ketentuan Pasal 11 ayat (4) OECD Model berbeda dengan ketentuan yang terdapat dalam UN Model. Berikut adalah rumusan dari Pasal 11 ayat (4) UN Model.

*“The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the interest, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the interest arises, through a permanent establishment situated therein, or performs in that other State independent personal services from a fixed base situated therein, and the debt claim in respect of which the interest is paid is effectively connected with (a) such permanent establishment or fixed base, or with (b) business activities referred to in (c) of para 1 of Article 7. In such cases the provisions of Article 7 or Article 14, as the case may be, shall apply.”*

Perbedaan ketentuan dari kedua model tersebut dapat dilihat dalam Tabel 10.1.

**Tabel 10.1 Perbedaan Pasal 11 ayat (4) OECD Model dan UN Model**

No.	Subjek	Pasal 11 ayat (4) OECD Model	Pasal 11 ayat (4) UN Model
1.	Tempat tetap	Tidak mengacu pada sebuah tempat tetap	Mengacu pada sebuah tempat tetap
2.	Ketentuan <i>'limited force of attraction'</i> dalam Pasal 7 ayat (1)	Tidak mengacu pada ketentuan <i>'force of attraction'</i>	Mengacu pada aktivitas usaha di negara sumber penghasilan terkait hal yang sama atau serupa seperti yang dilakukan oleh BUT

Sumber: Rajesh Kadakia dan Nilesh Modi, *The Law and Practice of Tax Treaties An Indian Perspective* (New Delhi: Wolters Kluwer, 2008), 451.

13. Sumeet Khurana dan Sriram Srinivasan, "Taxing Passive Income in the Hands of Permanent Establishment," *International Taxation* 9 (Desember 2013): 52.

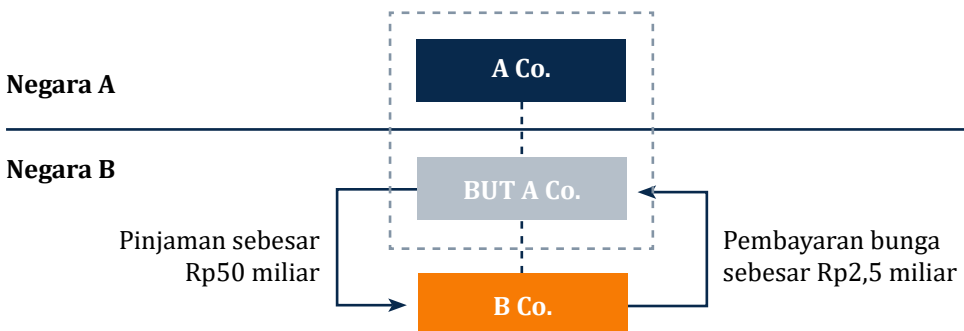
14. Kevin Holmes, *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application* (Amsterdam: IBFD, 2007), 248.

Lebih lanjut, ketika penghasilan bunga diperoleh suatu perusahaan melalui BUT yang terletak di negara sumber penghasilan, sesuai dengan ketentuan Pasal 11 ayat (4) OECD Model:

- i. ketentuan pemajakan mengacu pada ketentuan pemajakan atas laba usaha sebagaimana diatur dalam Pasal 7 OECD Model; dan
- ii. hak pemajakan negara sumber penghasilan (atau secara bersamaan juga merupakan negara BUT berlokasi), tidak terikat oleh adanya ketentuan pembatasan tarif sebagaimana disebutkan dalam Pasal 11 ayat (2) OECD Model.<sup>15</sup>

Untuk lebih jelas dapat dilihat pada ilustrasi Gambar 10.2 berikut ini.

**Gambar 10.2 Bunga yang Diperoleh BUT**



Dari ilustrasi di atas dapat dilihat bahwa A Co. merupakan subjek pajak dalam negeri Negara A dan memiliki BUT di Negara B (BUT A Co.). BUT A Co. memberikan pinjaman kepada B Co. yang merupakan subjek pajak dalam negeri di Negara B. Selanjutnya, B Co. membayar bunga sebesar Rp 2,5 miliar kepada BUT A Co. (asumsikan pembayaran bunga tersebut telah memenuhi prinsip kewajaran dan kelaziman usaha). Dengan mengacu pada ketentuan Pasal 11 ayat (4) P3B Negara A dan Negara B, penghasilan bunga tersebut akan diklasifikasikan sebagai laba usaha dari A Co. yang diakibatkan oleh adanya BUT A Co. di Negara B. Konsekuensinya, Negara B memiliki hak pemajakan utama sebagaimana diatur dalam Pasal 7 ayat (1) P3B Negara A dan Negara B. Dengan kata lain, hak pemajakan Negara B tersebut tidak dibatasi oleh besaran tarif sebagaimana diatur dalam Pasal 11 ayat (2) P3B Negara A dan Negara B.<sup>16</sup>

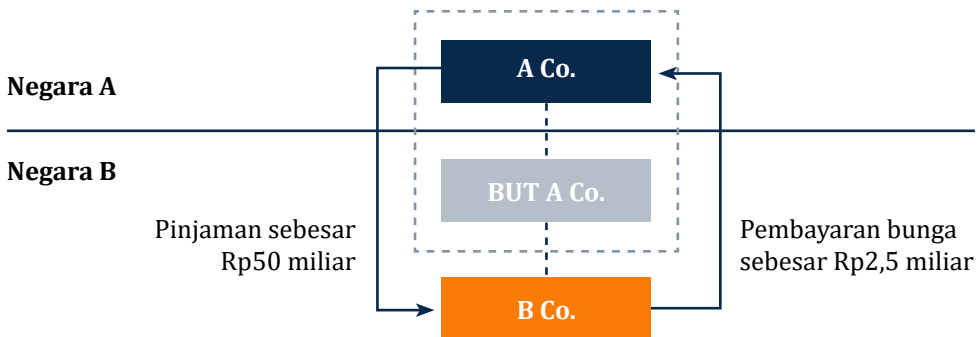
Dalam menghitung pajak terutang terhadap penghasilan BUT sebagai konsekuensi penerapan Pasal 11 ayat (4) OECD Model, harus diperhatikan juga apakah penghasilan bunga tersebut berhubungan dengan pembayaran piutang yang secara efektif terkait (*effectively connected*) dengan *business property* dari BUT A Co. Artinya, dalam menentukan laba BUT A Co., tidak secara otomatis dapat diterapkan '*force of attraction*'.

15. Lihat Himanshu Patel, "Interest-Article 11," dalam *International Taxation* (Mumbai: The Chamber of Tax Consultant, 2013), 1-1050-11051. Lihat juga Michael Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (Vienna: Linde Verlag, 2013), 105.

16. Oliver R. Hoor, *The OECD Model Tax Convention A Comprehensive Technical Analysis* (Bertrange: Legitech Sarl, 2010), 155.

Untuk lebih memperjelas mengenai penentuan laba BUT A Co. dapat dilihat dalam ilustrasi sebagai berikut.

**Gambar 10.3 Tidak Dapat Diterapkannya *Force of Attraction* atas BUT**



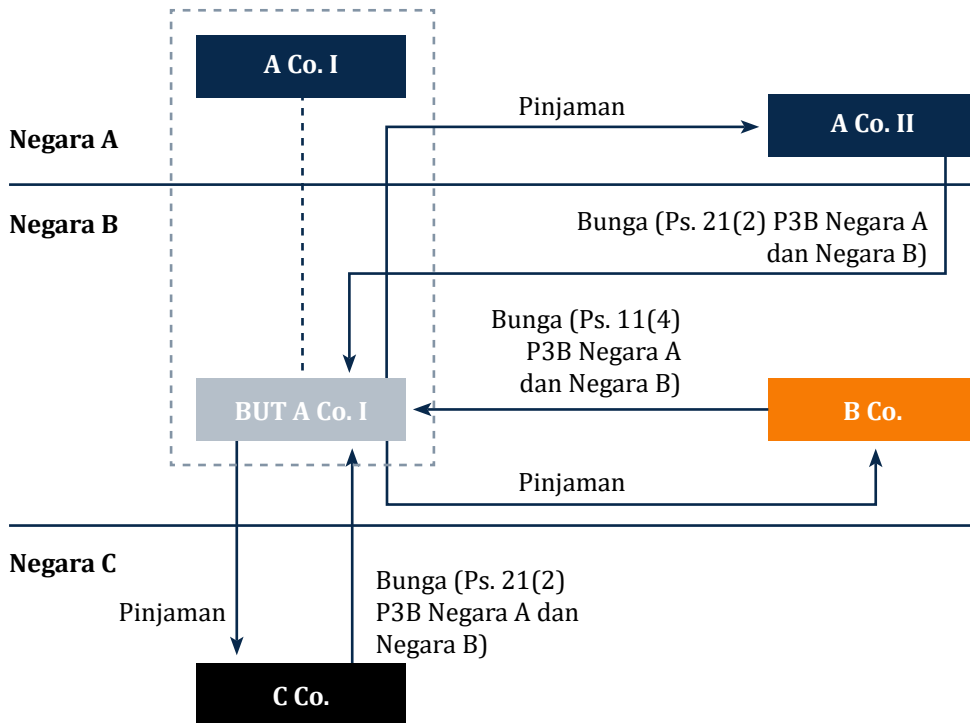
Masih berkaitan dengan ilustrasi sebelumnya. Katakanlah A Co. secara langsung memberikan pinjaman kepada B Co. Pinjaman tersebut secara ekonomis tidak berkaitan dengan BUT A Co. Akibatnya, bunga yang diperoleh A Co. dari B Co. tidak dapat diklasifikasikan ke dalam laba usaha karena ketentuan Pasal 11 ayat (4) P3B Negara A dan Negara B tidak dapat diaplikasikan. Artinya, penghasilan bunga yang diperoleh A Co. merupakan ruang lingkup ketentuan Pasal 11 ayat (1) P3B Negara A dan Negara B, hak pemajakan negara sumber penghasilan dibatasi melalui besaran tarif pajak seperti diatur dalam Pasal 11 ayat (2) P3B Negara A dan Negara B.<sup>17</sup>

Lebih lanjut, oleh karena ketentuan Pasal 11 OECD Model ini sifatnya bilateral (hanya mengikat bagi kedua negara yang mengadakan perjanjian), untuk itu ketentuan Pasal 11 ayat (4) OECD Model tidak dapat digunakan ketika penghasilan bunga dari BUT timbul di negara ketiga. Dalam hal demikian, ketentuan Pasal 21 ayat (2) OECD Model yang dapat digunakan.

*"The provisions of paragraph 1 shall not apply to income, other than income from immovable property as defined in paragraph 2 of Article 6, if the recipient of such income, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the income is paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply."*

Menurut bunyi ketentuan di atas, pemajakan atas penghasilan bunga dari BUT yang timbul di negara ketiga mengacu pada Pasal 7 OECD Model. Dengan demikian, negara BUT berada memiliki hak pemajakan utama yang besaran tarifnya atas penghasilan bunga tidak dibatasi dari manapun asalnya, sepanjang penghasilan bunga tersebut muncul dari piutang yang memiliki hubungan efektif dengan kegiatan usaha yang dilakukan oleh BUT. Untuk lebih memperdalam pemahaman mengenai ruang lingkup Pasal 11 ayat (4) OECD Model, dapat dilihat pada Gambar 10.4 di halaman berikut.

17. *Ibid.*

**Gambar 10.4 Ruang Lingkup Pasal 11 ayat (4) OECD Model**

Berikut adalah penjelasan dari Gambar 10.4. A Co. I merupakan subjek pajak dalam negeri di Negara A memberikan pinjaman-pinjaman melalui BUT A Co. I yang berada di Negara B dengan rincian:

- i. pinjaman terhadap B Co. yang merupakan subjek pajak dalam negeri di Negara B;
- ii. pinjaman terhadap A Co. II yang merupakan subjek pajak dalam negeri di Negara A; dan
- iii. pinjaman terhadap C Co. yang merupakan subjek pajak dalam negeri di Negara C (negara ketiga).

Pada kasus di atas, ketentuan Pasal 11 ayat (4) P3B Negara A dan Negara B hanya dapat berlaku atas bunga yang dibayarkan oleh B Co. Sebaliknya, bunga yang diperoleh dari pinjaman lainnya ketentuannya mengacu pada Pasal 21 ayat (2) P3B Negara A dan Negara B (yang pemajakannya diatur dalam Pasal 7 P3B Negara A dan Negara B). Akibatnya, seluruh penghasilan bunga diklasifikasikan sebagai laba usaha dan hak pemajakan utama diberikan kepada Negara B sebagai negara BUT berada (tidak ada pembatasan tarif). Negara A sebagai negara domisili mendapatkan hak pemajakan residual dan secara bersamaan memiliki kewajiban untuk memberikan keringanan atas pajak yang telah dibayarkan di negara sumber.<sup>18</sup>

18. *Ibid*, 155.



#### B.4. Pengertian *Arising In* dan Tempat Bunga Diperoleh

Pasal 11 OECD Model memberikan hak pemajakan kepada negara sumber penghasilan. Untuk itu, ayat (5) pasal tersebut mengatur tentang bagaimana menentukan negara sumber penghasilan atas bunga. Rumusan dari pasal tersebut adalah sebagai berikut.

*“Interest shall be deemed to **arise in** a Contracting State when the payer is a resident of that State. Where, however, the person paying the interest, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment in connection with which the indebtedness on which the interest is paid was incurred, and such interest is borne by such permanent establishment, **then such interest shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment is situated.**”*

(dengan penambahan penekanan)

Pasal 11 ayat (5) OECD Model di atas mengatur bahwa penghasilan bunga akan dianggap bersumber (*arise in*) di suatu negara jika:<sup>19</sup>

- i. pihak yang membayar (*payer*) adalah subjek pajak dalam negeri dari negara sumber tersebut; atau
- ii. apabila bunga tersebut dibebankan kepada BUT yang berada di salah satu negara yang mengadakan P3B, bunga tersebut dianggap timbul di negara BUT tersebut berada tanpa memperhatikan bunga tersebut dibayarkan dari negara mana, sepanjang terdapat hubungan ekonomis antara pinjaman dan bunga yang dibebankan kepada BUT.

Apabila tidak terdapat hubungan ekonomis antara pinjaman dan bunga yang dibebankan kepada BUT, negara BUT tersebut berada tidak diperlakukan sebagai negara sumber dari penghasilan bunga. Kriteria untuk menentukan hubungan tersebut dapat diketahui dari berbagai kondisi berikut:<sup>20</sup>

- i. manajemen dari BUT secara langsung mengikat kontrak pinjaman untuk keperluan BUT dan pinjaman tersebut dicatat dalam neraca BUT. Semua pembayaran terkait pinjaman tersebut dibayarkan secara langsung oleh BUT kepada kreditur;
- ii. kantor pusat mengikat kontrak pinjaman, tetapi pinjaman tersebut digunakan sepenuhnya untuk kepentingan BUT dan bunga yang dibayarkan atas pinjaman tersebut dibebankan kepada BUT; atau
- iii. kontrak pinjaman dilakukan oleh kantor pusat dan pinjaman tersebut digunakan untuk beberapa BUT di berbagai negara yang berbeda.

Pada kondisi (i) dan (ii), bunga dibebankan kepada BUT. Dengan demikian, negara sumber memiliki hak untuk mengenakan pajak berdasarkan tarif yang disepakati seperti yang diatur dalam P3B dari jumlah bruto pembayaran bunga. Kondisi (iii) sebenarnya di luar cakupan Pasal 11 ayat (5), tetapi kedua negara yang melakukan

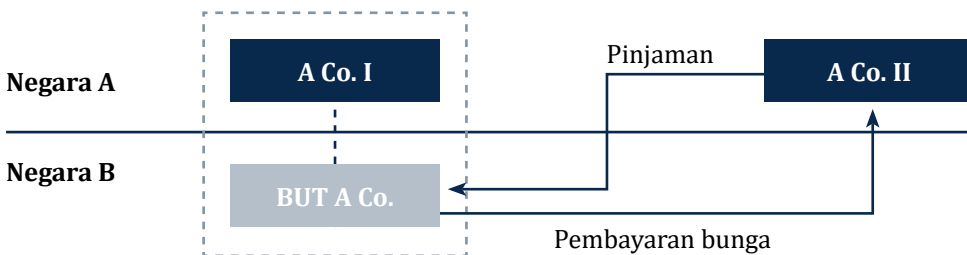
19. Ned Shelton, *Op.Cit.*, 373.

20. *Ibid*, 374.

perjanjian dapat memperluas cakupan Pasal 11 ayat (5) pada kondisi (iii) tersebut.

Lebih lanjut, ruang lingkup Pasal 11 ayat (5) ini juga berkembang pada kasus BUT dari pihak peminjam berada di negara ketiga. Sebaliknya, perusahaan pemberi pinjaman dan entitas penerima bunga adalah subjek pajak dalam negeri dari negara yang mengadakan P3B. Oleh karena BUT dari pihak peminjam berlokasi di negara ketiga, Pasal 11 ayat (5) P3B tidak dapat digunakan sebagai *source-tie breaker rule*. Artinya, Pasal 11 ayat (5) OECD Model tidak menyediakan solusi dalam memecahkan kasus pajak berganda di negara domisili perusahaan pemberi pinjaman dan negara BUT peminjam. Dalam kasus bilateral, apabila penerima bunga adalah subjek pajak dalam negeri di negara domisili dari perusahaan pemberi pinjaman atau negara BUT peminjam berada, Pasal 11 ayat (5) OECD Model akan tetap efektif sebagai *source-tie breaker rule* dalam menghindari pajak berganda. Berikut adalah ilustrasinya.

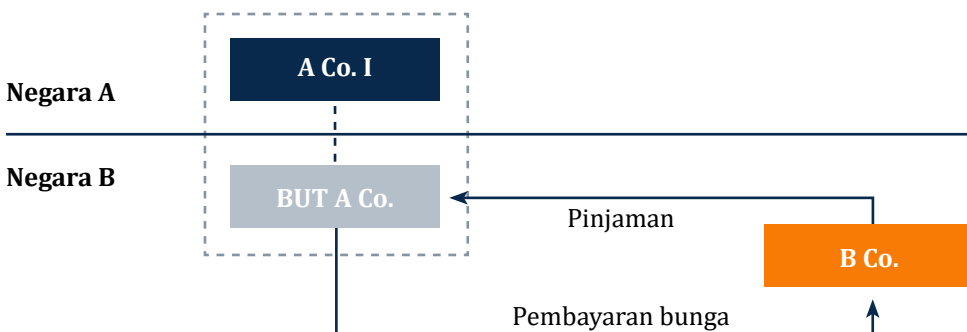
**Gambar 10.5 Penerima Bunga adalah Subjek Pajak Dalam Negeri di Negara Domisili dari Perusahaan Pemberi Pinjaman**



Pada kasus di atas, menurut ketentuan Pasal 11 ayat (5) P3B Negara A dan Negara B, penghasilan bunga bersumber di Negara B karena penerima pembayaran bunga (dalam kasus ini adalah A Co. II) merupakan subjek pajak dalam negeri di Negara A. Dengan demikian, Negara B memiliki hak pemajakan, tetapi tarifnya dibatasi sesuai dengan ketentuan Pasal 11 ayat (2) P3B Negara A dan Negara B. Di sisi lain, Negara A memiliki hak pemajakan residual dan secara bersamaan memiliki kewajiban pula untuk menghindari pajak berganda sebagaimana tercantum dalam Pasal 23.

Kasus lainnya mengenai penentuan negara sumber penghasilan atas bunga adalah sebagai berikut.

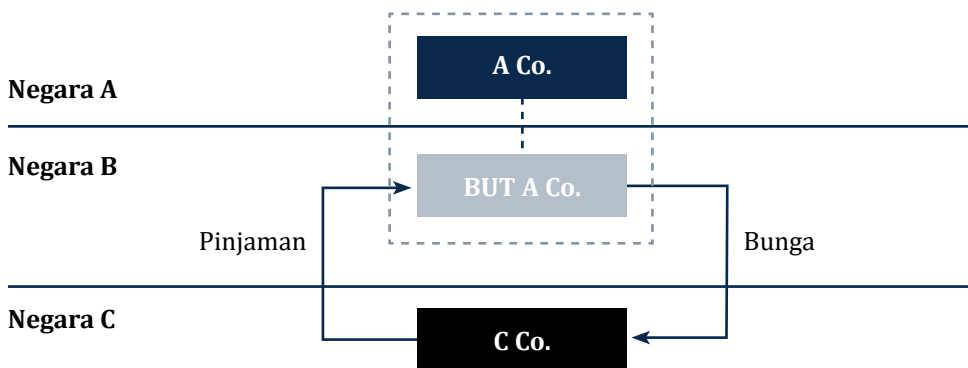
**Gambar 10.6 Penerima Bunga adalah Subjek Pajak Dalam Negeri di Negara BUT Peminjam Berada**



Sama halnya dengan kasus pada Gambar 10.6, bunga dianggap bersumber di Negara B sesuai dengan ketentuan Pasal 11 ayat (5) P3B Negara A dan Negara B. Namun, oleh karena pihak penerima pembayaran bunga dan pihak yang membayarkan bunga berada di negara yang sama, yaitu Negara B, Pasal 11 ayat (1) P3B Negara A dan Negara B tidak dapat digunakan. Pasal 11 ayat (1) P3B Negara A dan Negara B hanya dapat digunakan dalam hal pembayar bunga (BUT A Co.) dan penerima penghasilan bunga (B Co.) merupakan subjek pajak dalam negeri dari negara yang berbeda. Dalam kasus ini, Pasal 7 ayat (1) P3B Negara A dan Negara B digunakan dalam memberikan hak pemajakan kepada Negara B.<sup>21</sup>

*Dual source taxation* juga dapat terjadi ketika terdapat keterlibatan negara ketiga. Berikut ini dalam Gambar 10.7 akan dijelaskan lebih lanjut mengenai ilustrasi kasus *triangular* yang melibatkan tiga negara.

**Gambar 10.7 Kasus *Triangular* yang Melibatkan Tiga Negara**



A Co. merupakan subjek pajak dalam negeri di Negara A dan memiliki BUT di Negara B (BUT A Co.). BUT A Co. menerima pinjaman dari C Co. yang merupakan subjek pajak dalam negeri di negara ketiga (Negara C). Bunga yang dibayarkan oleh BUT A Co. kepada C Co., dibebankan oleh BUT A Co. di Negara B.

Pada kasus di atas, *dual source taxation* dimungkinkan terjadi mengingat bunga tersebut dianggap bersumber baik di Negara A sesuai dengan Pasal 11 ayat (5) P3B Negara A dan Negara C, maupun di Negara B sesuai dengan Pasal 11 ayat (5) P3B Negara B dan Negara C. Akan tetapi, P3B Negara A dan Negara B tidak berlaku karena tidak adanya penerima bunga yang merupakan subjek pajak dalam negeri di kedua negara yang mengadakan perjanjian untuk dapat mengklaim manfaat dari P3B dimaksud (*no resident recipient*). P3B yang berlaku adalah P3B Negara A dan Negara C serta P3B Negara B dan Negara C.

Negara A memiliki hak pemajakan utama yang besaran tarifnya dibatasi sesuai dengan ketentuan Pasal 11 ayat (2) P3B Negara A dan Negara C. Pada saat yang bersamaan, Negara B memiliki hak pemajakan utama yang dibatasi besaran tarifnya menurut Pasal 11 ayat (2) P3B Negara B dan Negara C. Negara C mempunyai hak

21. Oliver R. Hoor, *Op.Cit.*, 155.

pemajakan residual dan memiliki kewajiban untuk memberikan pengurangan melalui ketentuan: (i) P3B Negara A dan Negara C (atas penghasilan yang bersumber di Negara A); dan (ii) P3B Negara B dan Negara C (atas penghasilan yang bersumber di Negara B).

Atas kasus di atas, Paragraf 30 *Commentary* atas Pasal 11 OECD Model memberikan alternatif dalam mengatasi *dual source taxation*, yaitu dengan menambahkan suatu klausul dalam Pasal 11 ayat (5) dari P3B antara negara domisili perusahaan pemberi pinjaman dengan negara domisili entitas penerima bunga. Berikut adalah rumusan dari klausul yang sering juga disebut dengan *Australian Clause*.

*"Where, however, the person paying the interest, whether he is a resident of Contracting State or not, has in a State other than of which he is a resident a permanent establishment in connection with which the indebtedness on which the interest is paid was incurred, and such interest is borne by such permanent establishment, then such interest shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment is situated."*

(dengan penambahan penekanan)

Berbeda dengan Pasal 11 ayat (5) OECD Model yang hanya berfokus pada adanya BUT di salah satu negara yang mengadakan P3B. *Australian Clause* mencakup hal yang lebih luas sebagai upaya menghindari terjadinya *dual source taxation*, yaitu dengan mengatur bahwa negara sumber dari pembayaran bunga adalah negara BUT berada, tanpa memperhatikan apakah BUT tersebut berada di salah satu negara yang mengadakan P3B atau tidak. Dengan demikian, permasalahan *dual source taxation* antara negara domisili perusahaan pemberi pinjaman dan negara BUT peminjam berada dapat diatasi.

Dengan menggunakan kasus pada Gambar 10.7, apabila *Australian Clause* diterapkan pada P3B Negara A dan Negara C, yang menjadi negara sumber dari pembayaran bunga kepada C Co. adalah Negara B. Dengan demikian, ketentuan pemajakan atas bunga tersebut adalah sebagai berikut:

- i. Pasal 11 ayat (1) dan ayat (2) P3B Negara A dan Negara C tidak berlaku karena tidak memenuhi ruang lingkup penerapan Pasal 11. Ketentuan yang berlaku adalah Pasal 7 atau Pasal 21 P3B Negara A dan Negara C. Kedua pasal tersebut sama-sama mengalokasikan hak pemajakan kepada negara domisili dari penerima penghasilan, yaitu Negara C. Dengan demikian, berdasarkan P3B Negara A dan Negara C, bunga yang diterima C Co. hanya dapat dikenakan pajak di Negara C;
- ii. Pasal 11 ayat (1) dan ayat (2) P3B Negara B dan Negara C berlaku sehingga atas pembayaran bunga kepada C Co., Negara B dapat mengenakan pajak yang dibatasi besaran tarifnya menurut Pasal 11 ayat (2) dan Negara C sebagai negara domisili dari penerima penghasilan wajib memberikan pengurangan atas pajak yang telah dibayarkan di Negara B.

## B.5. Pembayaran Bunga antara Sesama Perusahaan Afiliasi

Pasal 11 ayat (6) OECD Model mengatur mengenai koreksi atas pembayaran bunga kepada perusahaan afiliasi yang tidak memenuhi prinsip kewajaran dan kelaziman

usaha. Untuk mengetahui lebih detail bahasan ini, dapat dilihat dalam Buku “*Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*”.<sup>22</sup>

### C. Isu-Isu dalam Penerapan P3B terhadap Penghasilan Bunga

Pasal 11 yang mengatur mengenai bunga tidak lepas dari isu-isu praktis. Berikut beberapa isu yang terkait dengan penerapan Pasal 11.

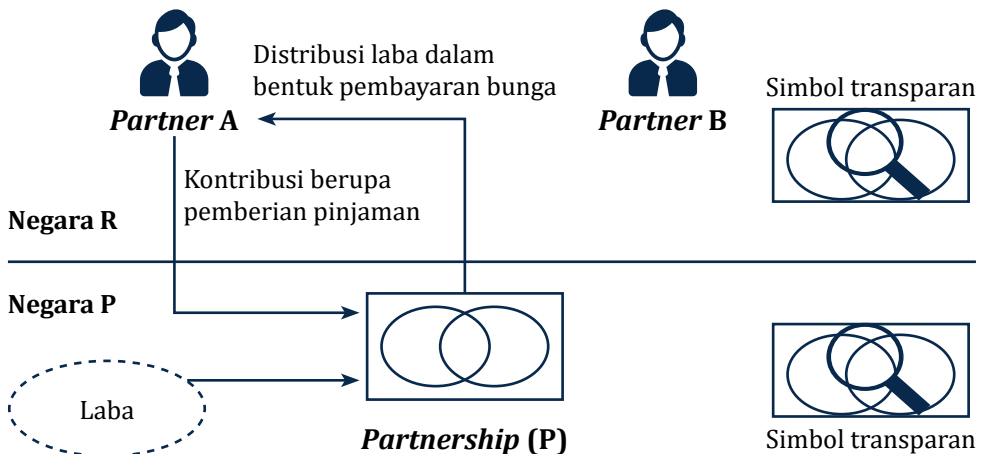
#### C.1. Hybrid

Konsekuensi pajak sehubungan dengan pembiayaan perusahaan adalah pengklasifikasian antara utang dan modal ditinjau dari sudut pandang komersial, hukum, dan pajak. Detail pembahasan mengenai konsep *hybrid* dapat dilihat pada Bab 9 tentang Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas Dividen.

#### C.2. Penghasilan Bunga terhadap Partnership

Isu yang timbul sehubungan dengan bunga juga terdapat dalam pembayaran bunga terhadap *partnership* yang dapat diilustrasikan sebagai berikut.

Gambar 10.8 Ilustrasi Kasus



Berdasarkan ilustrasi di atas, *Partner A* (A) dan *Partner B* (B) sepakat untuk membentuk *Partnership* (P) yang didirikan di Negara P untuk menjalankan usaha melalui suatu BUT. Atas laba usaha yang diperoleh P, P membayarkan bunga kepada A. Negara P mengakui adanya pinjaman yang dilakukan antara *partner* dengan *partnership* sehingga Negara P, selaku negara sumber penghasilan, mengklasifikasikan penghasilan yang diperoleh oleh A sebagai penghasilan bunga. Namun, dalam

22. B. Bawono Kristiaji dan Muhammad Fahrial, “Pendanaan Internal,” dalam *Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*, ed. Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2013).

ketentuan domestik Negara R, tidak mengakui adanya pinjaman antara *partner* dan *partnership*-nya sehingga menurut ketentuan domestik Negara R, pembayaran dari P kepada A merupakan distribusi laba usaha dari *partnership* yang akan dikenakan pajak berdasarkan Pasal 7. Konsekuensinya, Negara P memberlakukan Pasal 11 untuk pembayaran bunga, sedangkan negara R tidak.<sup>23</sup>

---

23. OECD, *OECD Partnership Report*, (Paris: OECD Publishing, 1999).

## Referensi

### Buku:

- Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi. *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*. Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010.
- Holmes, Kevin. *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application*. Amsterdam: IBFD. 2007.
- Hoor, Oliver R. *The OECD Model Tax Convention A Comprehensive Technical Analysis*. Bertrange: Legitech Sarl. 2010.
- Kadakia, Rajesh dan Nilesh Modi. *The Law and Practice of Tax Treaties an Indian Perspective*. New Delhi: Wolters Kluwer. 2008.
- Kristiaji, B. Bawono dan Muhammad Fahrial. "Pendanaan Internal." Dalam *Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*, ed. Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji. Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center. 2013.
- Lang, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. Vienna: Linde Verlag. 2013.
- OECD. *OECD Partnership Report*. Paris: OECD Publishing. 1999.
- Patel, Himanshu. "Interest-Article 11." Dalam *International Taxation*. Mumbai: The Chamber of Tax Consultant. 2013.
- Shelton, Ned. *Interpretation and Application of Tax Treaties*. Tottel Publishing. 2006.
- Valencia, Gabryela. "Tax Treatment of Intra-Group Interest in the Context of Art. 11 OECD MC." Dalam *International Group Financing and Taxes*, ed. Christian Massoner, Alfred Storck, dan Birgit Sturzlinger. Vienna: Linde Verlag. 2012.

### Artikel:

- Barsch, Sven-Eric. "The Definition of Dividends and Interest Contained in the OECD Model, Actual Tax Treaties, and the German Model." *Intertax* 42, no. 6&7. 2014.
- Elvin, Bruce A. "The Recharacterization of Cross-Border Interest Rate Swaps." *Florida Tax Review* 2, no. 11. 1995.
- Hwong, Thaddeus, Peter Mellor, dan Richard Krever. "Tax Treaty Trends in Central Asian Former Soviet Nations." *Bulletin for International Taxation*, Oktober 2011.
- Jones, John F. Avery, *et al.* "The Definitions of Dividends and Interest in the OECD Model: Something Lost in Translation?" *British Tax Review*. 2009.
- Khurana, Sumeet dan Sriram Srinivasan. "Taxing Passive Income in the Hands of Permanent Establishment." *International Taxation* 9, Desember 2013.
- Masui, Yoshihiro. "Taxation of Cross-Border Interest Flows: Japanese Responses." *Intertax* 30, no. 11. 2002.
- Oestreicher, Andreas dan Jurgen Haun. "Implications of the International Use of Interest Rate Derivatives on Taxation." Dalam *International Tax Journal* 24, no. 12. 1998.
- Six, Martin. "Hybrid Finance in The Double Tax Treaties." *Vienna University of Economics and Business Administration Department of Tax Management*. 2007.

# Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas Royalti

Yusuf Wangko Ngantung

## A. Pendahuluan

Pesatnya perkembangan teknologi telah memberikan pengaruh pada kehidupan sehari-hari kita. Tidak dapat dipungkiri bahwa keberadaan suatu komputer bukan merupakan barang yang mewah lagi. Bahkan, bagi dunia usaha dapat dikatakan bahwa penggunaan komputer merupakan hal yang mutlak untuk menjamin efisiensi maupun produktivitas dalam pekerjaan. Seiring dengan perkembangan ini, industri teknologi informasi dan komunikasi (TIK) telah menjadi salah satu industri yang mengalami tingkat pertumbuhan ekonomi tertinggi di dunia. Demikian pula transaksi lintas batas negara terkait dengan transfer teknologi, *know-how*, paten, dan *software* yang sudah umum terjadi di Indonesia.

Dari sudut pandang pajak, transaksi TIK merupakan hal yang relatif baru. Tidak mengherankan pula bahwa transaksi TIK lintas batas negara sering menimbulkan sengketa interpretasi ketentuan pajak, khususnya mengenai definisi royalti. Isunya, apakah pembayaran lisensi atas hak menggunakan TIK merupakan penghasilan royalti atau tidak? Pengklasifikasian jenis penghasilan ini akan berdampak terhadap negara mana yang berhak untuk mengenakan pajak.

Sebagai contoh, misalkan suatu perusahaan di Indonesia membayarkan *fee* atas lisensi teknologi kepada perusahaan di luar negeri. Pembayaran *fee* tersebut merupakan objek pajak penghasilan di Indonesia yang dikenakan pemotongan pajak berdasarkan PPh Pasal 26 sebesar 20%. Namun, jika terdapat P3B, tarif PPh Pasal 26 tersebut dapat diturunkan menjadi 10% sampai dengan 15% apabila diklasifikasikan sebagai royalti atau 0% apabila diklasifikasikan sebagai laba usaha (*business profit*).<sup>1</sup>

Jenis penghasilan royalti merupakan salah satu jenis penghasilan dalam P3B yang interpretasinya sering disengketakan. Hal ini tidak mengherankan karena definisi royalti selama kurang lebih 40 tahun sejak pertama kali terdapat dalam P3B belum mengalami perubahan. Di sisi lain, perubahan TIK dalam kurun waktu tersebut telah

1. Penghasilan laba usaha (*business profits*) menurut P3B dapat dipajaki di negara sumber apabila penerima penghasilan mempunyai suatu BUT (*permanent establishment*) di negara sumber dan penghasilan tersebut dapat diatribusikan kepada BUT tersebut.



berkembang secara drastis.<sup>2</sup> Berbagai kategori jenis harta tak berwujud telah muncul seiring waktu tersebut. Hal ini tentu menimbulkan pertanyaan mengenai interpretasi royalti.

Selain definisi royalti, bab ini juga akan membahas perlakuan berbagai jenis transaksi “baru” yang penghasilannya dapat diklasifikasikan sebagai royalti dalam P3B. Pembahasan tersebut menunjukkan adanya berbagai kesulitan dalam menginterpretasikan definisi royalti sekaligus mengidentifikasi berbagai ambang batas yang patut diperhitungkan dalam menginterpretasikan definisi tersebut. Misalnya, seperti ambang batas antara pengalihan dan sewa, sewa dan jasa, pemberian *know-how* dan jasa, hak cipta *software*, dan produk yang dilindungi hak cipta. Dalam bab ini juga akan dibahas mengenai isu interpretasi dan klasifikasi jenis penghasilan menurut ketentuan P3B terkait dengan Pasal 12 mengenai Royalti.

## B. Struktur dan Isi Pasal 12 OECD Model

Pasal 12 OECD Model yang mengatur aspek pajak internasional atas royalti memiliki 4 (empat) ayat. Berikut rumusan dari masing-masing ayat.

Pasal 12 ayat (1):

*“Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State.”*

Pasal 12 ayat (2):

*“The term “royalties” as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.”*

Pasal 12 ayat (3):

*“The provisions of paragraph 1 shall not apply if the beneficial owner of the royalties, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the royalties arise through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the royalties are paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.”*

Pasal 12 ayat (4):

*“Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the royalties, having regard to the use, right or information for which they are paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner*

2. Catherine Bobbett dan John F. Avery Jones, “The Treaty Definition of Royalties,” *Bulletin for International Taxation*, 2006, 23.

*in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention."*

Berikut ketentuan dari masing-masing ayat.

- i. Ayat (1):  
menjelaskan mengenai hak pemajakan atas royalti. Royalti yang timbul di negara sumber yang diterima oleh penerima manfaat sebenarnya (*beneficial owner*) hanya dapat dikenakan pajak di negara domisili dari penerima manfaat sebenarnya (*exclusive taxing right*).
- ii. Ayat (2):  
menjelaskan tentang definisi royalti.
- iii. Ayat (3):  
mengatur bahwa Pasal 12 ayat (1) tidak dapat diterapkan apabila pihak yang menerima pembayaran royalti memiliki BUT di negara tempat royalti timbul (negara sumber) dan pembayaran royalti kepada pihak yang menerima pembayaran royalti tersebut memiliki hubungan efektif dengan BUT yang dimilikinya di negara sumber.
- iv. Ayat (4):  
mengatur mengenai koreksi atau penyesuaian atas pembayaran royalti kepada perusahaan afiliasi dalam hal royalti yang dibayarkan kepada perusahaan afiliasi tersebut melebihi kewajaran. Dalam hal ini, Pasal 12 ayat (1) hanya dapat diterapkan atas jumlah pembayaran royalti yang sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principle*). Bagian royalti yang melebihi kewajaran, tetap dikenakan pajak berdasarkan ketentuan domestik masing-masing negara yang mengadakan P3B.

### C. Alokasi Hak Pemajakan

OECD Model memberikan hak pemajakan sepenuhnya kepada negara domisili untuk mengenakan pajak atas royalti dan tidak memperbolehkan negara sumber untuk mengenakan pemotongan pajak atas royalti seperti yang dinyatakan dalam Pasal 12 ayat (1) OECD Model berikut ini.

*"Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State [Country Residence] shall be taxable only in that other State [Country Residence]."*

(dengan penambahan penekanan)

Ketentuan pasal di atas sejalan dengan filosofi yang mendasari OECD Model yang mencerminkan kepentingan negara-negara maju sebagai *capital exporter countries*. Dengan demikian, negara sumber tidak akan mendapatkan hak pemajakan dari pembayaran royalti yang bersumber di negaranya, kecuali pihak yang menerima

royalti memiliki BUT di negara sumber.

Penggunaan kata *'shall be taxable only'* dalam Pasal 12 OECD Model jangan disalahartikan bahwa negara domisili harus mengenakan pajak atas royalti tersebut. Kata tersebut harus diartikan sebagai larangan bagi negara sumber untuk mengenakan pajak, tanpa memandang apakah negara domisili mengenakan pajak atau tidak atas royalti tersebut.

Perlu diperhatikan bahwa walaupun OECD Model memberikan hak pemajakan eksklusif kepada negara domisili untuk mengenakan pajak atas royalti, tetapi sebagian besar P3B di dunia **tidak mengikuti** pembagian hak pemajakan atas royalti sebagaimana diusulkan oleh OECD.<sup>3</sup> Dalam praktiknya, sebagian besar P3B di dunia memperbolehkan negara sumber untuk mengenakan pajak atas penghasilan royalti dengan pembatasan persentase tertentu.

Sebagai contoh, dalam Pasal 12 ayat (1) UN Model mengatur bahwa hak pemajakan terbatas atas penghasilan royalti diberikan kepada negara sumber. Namun, besaran batasan persentasenya diserahkan kepada proses negosiasi antara negara-negara yang mengadakan P3B tersebut, yaitu sebagaimana dirumuskan sebagai berikut.

*"However, such royalties **may also be taxed** in the Contracting State in which they arise and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the royalties is a resident of the other Contracting State, the tax so charged **shall not exceed** \_\_\_ percent (the percentage is to be established through bilateral negotiations) of the gross amount of the royalties. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this limitation."*

(dengan penambahan penekanan)

Menurut Philip Baker, hanya P3B yang terdapat pada zaman kolonial dan beberapa P3B dengan negara-negara di Eropa saja yang mengikuti pembagian hak pemajakan atas royalti sebagaimana yang diusulkan oleh OECD.<sup>4</sup> Bahkan, banyak negara anggota OECD telah membuat *reservation* atas larangan bagi negara sumber untuk mengenakan pajak.<sup>5</sup> Selain itu, banyak pula negara-negara nonanggota OECD telah memberikan *position* atas larangan ini.<sup>6</sup>

#### D. Definisi Royalti

Dalam istilah yang umum, 'royalti' didefinisikan sebagai pembayaran untuk penggunaan aset tak berwujud (*intangible property*).<sup>7</sup> Pada saat ini, definisi royalti

3. *Ibid.*

4. Philip Baker, *Double Taxation Convention* (London: Sweet & Maxwell, 2012), 12-1.

5. Lihat *Reservation on Article 12* OECD Model. Negara-Negara anggota yang telah membuat *reservation* atas larangan bagi negara sumber untuk mengenakan pajak adalah sebagai berikut: Yunani, Republik Ceko, Kanada, Australia, Chile, Korea, Meksiko, Selandia Baru, Polandia, Portugal, Republik Slovakia, Turki, dan Italia.

6. Lihat *Non-OECD economies' position on the OECD Model Tax Convention - Positions on Article 12*. Negara-Negara non-anggota OECD yang telah memuat posisinya atas larangan bagi negara sumber untuk mengenakan pajak adalah sebagai berikut: Albania, Argentina, Armenia, Belarus, Brazil, Bulgaria, Kroasia, Republik Demokratik Kongo, Gabon, Indonesia, Pantai Gading, Kazakhstan, Latvia, Lithuania, Malaysia, Maroko, Republik Rakyat Cina, Filipina, Rumania, Rusia, Serbia, Afrika Selatan, Thailand, Tunisia, Ukraina, Vietnam, dan Hong Kong.

7. Kevin Holmes, *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application* (Amsterdam: IBFD, 2007), 257.

juga mencakup pembayaran atas penggunaan hak kekayaan intelektual (*intellectual property*). Untuk tujuan pajak internasional, Pasal 12 ayat (2) OECD Model mendefinisikan royalti, yaitu sebagai berikut.

*“The term “royalties” as used in this Article means payments of any kind received as consideration for the use of, or the right to use, any copyrights of literary, artistic, or scientific works including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.”*

Dalam Pasal 12 ayat (2) OECD Model tersebut, royalti dibedakan menjadi dua:<sup>8</sup>

- i. setiap pembayaran yang diterima sebagai imbalan untuk menggunakan atau hak menggunakan:
  - a. hak cipta atas karya tulis, karya seni atau karya ilmiah, termasuk film bioskop;
  - b. hak paten, merk dagang, pola atau model, rencana, rumus rahasia atau proses rahasia; atau
- ii. setiap pembayaran yang diterima sebagai imbalan atas informasi yang berkenaan dengan pengalaman di bidang industri, perdagangan, atau ilmu pengetahuan, disebut sebagai **know-how**.

Definisi royalti dalam P3B dimaksudkan agar mempunyai pengertian (interpretasi) yang tersendiri (*exhaustive*). Makna sehari-hari (*ordinary meaning*) ataupun pengertian menurut ketentuan domestik negara pihak P3B tidak dapat dijadikan sebagai acuan.<sup>9</sup> Namun, ketentuan domestik dapat dijadikan acuan untuk melakukan interpretasi atas istilah-istilah yang digunakan dalam definisi royalti tersebut.<sup>10</sup> Lebih lanjut, perlu diperhatikan juga bahwa cakupan definisi royalti bergantung pada jenis aset atau hak yang menjadi objek sewa (*underlying asset or right*).<sup>11</sup> Apabila dibandingkan dengan definisi royalti yang diberikan oleh UN Model, terdapat perbedaan dalam hal *underlying asset or right* yang masuk dalam definisi royalti seperti yang disajikan dalam Tabel 11.1 di halaman berikut.

8. R.A.W. Thelosen, “Straight-Through Processing: Difficulties in Applying the Royalties Article of the OECD Model,” *Bulletin for International Taxation*, 2010, 310, sebagaimana dikutip oleh Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi dalam buku *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), 163-164.

9. Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3<sup>rd</sup> Edition* (London: Kluwer Law International, 1997), 785-786, Philip Baker, *Op.Cit.*, 12B.06, dan Charl P. du Toit, *Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties* (Amsterdam: IBFD, 1999), 36.

10. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 785-786.

11. Katalin Szücs-Hidvégi, “Article 12 Royalties” dalam Thomas Eckerd and Gernot Ressler (eds.), *History of Tax Treaties – The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties* (Vienna: Linde: 2011), 493.

**Tabel 11.1 Perbedaan Definisi Royalti antara OECD Model dan UN Model**

Pasal 12 ayat (2) OECD Model	Pasal 12 ayat (3) UN Model
<p><i>...payments of any kind received as consideration for the use of, or the right to use, any copyrights of literary, artistic, or scientific works including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.</i></p>	<p><i>...payments of any kind received as consideration for the use of, or the right to use, any copyrights of literary, artistic, or scientific works including cinematograph films, <b>or films or tapes used for radio or television broadcasting</b>, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, <b>or for the use of, or the right to use, industrial, commercial or scientific equipment</b> or for information concerning industrial, commercial or scientific experience</i></p>

Dari definisi royalti di atas, UN Model memberikan definisi royalti yang lebih luas dibandingkan definisi yang diberikan oleh OECD Model dengan memasukan jenis pembayaran di bawah ini sebagai royalti:

- i. pembayaran yang diterima untuk menggunakan atau hak untuk menggunakan hak cipta atas karya seni berupa pita-pita yang dipakai untuk penyiaran radio dan televisi;
- ii. pembayaran yang diterima untuk menggunakan atau hak untuk menggunakan perlengkapan perindustrian, perdagangan, atau ilmiah.

Sebagai latar belakang, pada OECD Model Tahun 1992, 'pembayaran yang diterima untuk menggunakan atau hak untuk menggunakan perlengkapan perindustrian, perdagangan, ilmiah' dihapus dari definisi royalti sebagai tindak lanjut daripada penerapan *Equipment Leasing Report* 1983.<sup>12</sup> Alasan dihapusnya pembayaran atas sewa peralatan dari definisi royalti adalah untuk mencegah terjadinya pemajakan berdasarkan jumlah bruto yang mengakibatkan pemajakan yang berlebihan (*excessive*). Sebagaimana disebutkan dalam Paragraf 18 *Equipment Leasing Report* 1983, pemajakan berdasarkan jumlah bruto akan merugikan pihak *lessor* sebab biaya-biaya yang umum terjadi dalam industri *leasing*, seperti biaya depresiasi ataupun biaya *financing* tidak dapat diperhitungkan.

Berbeda dengan UN Model, dalam *Memorandum of Understanding* (MoU) mengenai perundingan antara delegasi Indonesia dan delegasi Prancis untuk penghindaran pajak berganda, pembayaran yang diterima untuk menggunakan atau hak untuk menggunakan perlengkapan perindustrian, perdagangan, atau ilmiah diperlakukan **bukan sebagai royalti**, melainkan sebagai **laba usaha (*business profits*)** yang pemajakannya tunduk pada ketentuan Pasal 7.

12. OECD, "The Taxation of Income Derived from Leasing of Industrial, Commercial or Scientific Equipment," dalam *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version)* (2012), R(2).

## D.1. Perbedaan Sewa dan Pengalihan Aset

Rumusan kata-kata ‘*use, or the right to use*’, berarti bahwa definisi royalti tidak mencakup suatu transaksi pengalihan hak milik.<sup>13</sup> Dengan kata lain, ketentuan mengenai royalti dalam suatu P3B hanya dapat diterapkan terhadap penggunaan atau hak menggunakan suatu aset (umumnya dalam konteks perjanjian lisensi, sewa, atau *lease*).<sup>14</sup> Dengan demikian, ‘penggunaan atau hak menggunakan’ suatu aset harus dibedakan dari ‘pengalihan’ hak milik suatu aset.

Menurut Vogel, perbedaan yang menentukan antara penggunaan atau hak menggunakan di satu sisi dan pengalihan di sisi lain, terletak pada tingkat perubahan atribusi aset dari *licensor* kepada *licensee*.<sup>15</sup> Dalam konteks ini, Mehta memberikan contoh kasus kesulitan interpretasi dapat muncul, yaitu pada kasus *finance lease*.<sup>16</sup> Di Indonesia, transaksi *finance lease*<sup>17</sup> umumnya merujuk pada kegiatan sewa guna usaha dengan hak opsi.<sup>18</sup> Isu klasifikasi jenis penghasilan yang timbul adalah apakah transaksi *finance lease* merupakan royalti atau *business income*? Jawaban dari pertanyaan tersebut bergantung pada pertanyaan berikutnya, apakah transaksi tersebut merupakan sewa murni (*true lease*) atau transaksi jual-beli yang dibayar dengan cicilan (*credit sale*)?

Sebagaimana disebutkan di atas, definisi royalti merupakan definisi yang mempunyai pengertian interpretasi yang tersendiri (*exhaustive*). Namun, suatu negara dapat saja memberikan interpretasinya terhadap istilah-istilah yang digunakan dalam definisi royalti tersebut, dalam kasus ini adalah istilah *the use or the right to use*. Apabila P3B memuat definisi royalti yang mencakup perlengkapan perindustrian, perdagangan, atau ilmiah (selanjutnya disebut transaksi sewa), negara-negara yang mengadakan P3B tersebut dapat berbeda pendapat apakah suatu transaksi *finance lease* merupakan transaksi sewa atau transaksi jual-beli (pengalihan hak milik) sehingga dapat menimbulkan konflik interpretasi.<sup>19</sup>

Menurut *Supreme Fiscal Court* Jerman, suatu transaksi *finance lease* diartikan sebagai suatu transaksi jual beli jika *economic owner* dari *lessor* berpindah kepada *lessee*. Kriteria untuk dapat diklasifikasikan sebagai transaksi jual beli adalah sebagai berikut:<sup>20</sup>

- i. masa manfaat ekonomi aset sewa dan periode masa perjanjian sewa kira-kira sama; atau

13. OECD *Commentary* atas Pasal 12, Paragraf 8.2.

14. Brian J. Arnold, “The 2008 Update of the OECD Model: An Introduction,” *Bulletin for International Taxation*, 2009, 180.

15. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 787-788.

16. Amar Mehta, *International Taxation of Cross-Border Leasing Income* (Online Books: IBFD, 2012), Bab 6.3.1.

17. IBFD Glossary menjelaskan *finance lease* sebagai berikut: “*This term may be defined differently in different jurisdictions. However, in general a finance lease refers to a leasing arrangement to finance the purchase of assets by the lessee under which the lessee is responsible for maintenance, taxes, and insurance.*”

18. Pasal 1 (a) Keputusan Menteri Keuangan Nomor 1169/KMK.01/1991 tentang Kegiatan Sewa Guna Usaha (*Leasing*).

19. Pasal 3 ayat (2) OECD Model maupun UN Model memperbolehkan interpretasi menurut ketentuan domestik masing-masing negara yang mengadakan P3B (dengan syarat jika konteks tidak menentukan berbeda). Namun, pasal tersebut tidak menjelaskan ketentuan domestik negara manakah yang dapat dijadikan acuan, yaitu negara sumber atau negara domisili. Lihat juga Bab 4 tentang Interpretasi Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda.

20. Amar Mehta, *Op.Cit.*, Bab 2.4.3. dan William W. Park, “Tax Characterization of International Leases: The Contours of Ownership,” *67 Cornell L. Rev.* 103, (1981-82): 122.

- ii. masa manfaat ekonomi aset sewa lebih panjang dari masa perjanjian sewa, pihak *lessee* memiliki suatu hak opsi untuk membeli aset sewa pada akhir masa sewa atau untuk memperbaharui masa sewa, dan harga pembelian atau sewa selama masa sewa yang baru jauh lebih rendah dari nilai pasar wajar; atau
- iii. aset disewakan secara khusus, yaitu disesuaikan dengan kebutuhan khusus dari *lessee* dan pada akhir masa sewa secara praktis aset hanya dapat digunakan oleh *lessee*.

Dalam konteks menentukan *economic owner* pada suatu transaksi *lease*, Hoge Raad Belanda<sup>21</sup> menyebutkan bahwa *lessor* sebagai *legal owner* harus dianggap sebagai *economic owner* juga, kecuali jika semua (dan bukan sebagian) kepentingan dan risiko ekonomi dalam aset sewa dipindahkan kepada pihak *lessee*. Kepentingan dan risiko yang dimaksud mencakup hal-hal sebagai berikut:

- i. risiko aset sewa tidak berfungsi dengan baik;
- ii. risiko penurunan nilai aset sewa seiring dengan waktu disebabkan oleh permasalahan teknis dan/atau pemborosan;
- iii. risiko kerugian akibat faktor eksternal (seperti kebakaran, pencurian, atau perusakan); atau
- iv. risiko atas *residual value*.

Berbeda dengan Belanda dan Jerman yang cenderung menganut pendekatan *economic substance*, dalam satu-satunya kasus yang dapat ditemukan di UK, hakim menggunakan pendekatan *legal form*. Dalam kasus *Darngavil Coal Company Limited v. Francis* (1913)<sup>22</sup>, hakim berpendapat bahwa transaksi *finance lease* sebenarnya terdiri dari dua transaksi yang terpisah, yaitu (i) transaksi sewa dan (ii) transaksi jual-beli jika opsi dilakukan.

## D.2. Perbedaan Sewa dan Jasa

Dalam kasus *Intelsat*<sup>23</sup> di Indonesia, terdapat suatu isu apakah pembayaran atas penggunaan *bandwith* pada satelit merupakan royalti dalam konteks P3B Indonesia dan UK? Sebagaimana dibahas di atas, menggunakan atau hak untuk menggunakan perlengkapan perindustrian, perdagangan, atau ilmiah tercakup dalam definisi royalti versi UN Model. Penggunaan *bandwith* pada satelit sebenarnya terdiri dari dua elemen sebagai berikut: (i) penggunaan *transponder* pada satelit (sebagai elemen peralatan atau perlengkapan) dan (ii) penggunaan jasa operasi *transponder* tersebut (sebagai elemen jasa). Dengan demikian, pokok permasalahannya adalah bagaimana menentukan elemen utama yang menjadi penentu, apakah transaksi penggunaan *bandwith* merupakan transaksi sewa atau transaksi jasa. Perlu diperhatikan bahwa dalam hal elemen yang diutamakan merupakan elemen jasa<sup>24</sup> maka pembayaran atas

21. Amar Mehta, *Op.Cit.*, Bab 2.5.2.

22. *Ibid*, Bab 2.3.2.

23. PUT-27005/PP/M.X/13/2010 dan IBFD *Case Law*.

24. Di Jerman, dalam konteks penggunaan *bandwith*, elemen jasa lebih utama daripada elemen sewa, yaitu sebagaimana di bahas dalam Catherine Bobbett dan John F. Avery Jones, *Op.Cit.*, 27.

transaksi penggunaan *bandwith* masuk dalam klasifikasi penghasilan berupa laba usaha. Konsekuensinya, negara sumber tidak dapat memajaki transaksi tersebut jika tidak terdapat terdapat BUT.

Hakim memutuskan bahwa pembayaran atas penggunaan *bandwith* bukan merupakan royalti. Salah satu faktor penting dalam pertimbangan hakim adalah fakta bahwa pihak yang menggunakan *bandwith* hanya mempunyai pengendalian atas jumlah *bandwith* yang disepakati dalam kontrak dan bukan atas seluruh jumlah *bandwith* yang dapat disediakan oleh transponder satelit.

Permasalahan yang sama juga pernah dibahas oleh *Technical Advisory Group* (TAG) OECD.<sup>25</sup> Merujuk pada ketentuan di Amerika Serikat, TAG menyebutkan faktor-faktor sebagai berikut dalam membedakan antara sewa dan jasa.<sup>26</sup>

- i. Harta tersebut secara fisik dikuasai oleh penyewa.
- ii. Penyewa mengendalikan harta tersebut.
- iii. Penyewa mempunyai kepentingan ekonomis atau kepemilikan yang signifikan atas harta yang disewa.
- iv. Pemilik harta yang disewakan tidak menanggung risiko jika terjadi penurunan penghasilan atau kenaikan biaya/pengeluaran apabila harta tersebut tidak berguna lagi.
- v. Pemilik harta yang disewakan tidak menggunakan harta tersebut secara bersamaan untuk memberikan pelayanan kepada perusahaan-perusahaan lainnya.

Permasalahan klasifikasi jasa dan royalti juga dapat muncul ketika terdapat transaksi jasa kemudian jasa tersebut menghasilkan harta tak berwujud seperti hak cipta, paten, maupun proses rahasia. Ringkasan kasus Pierre Boulez di bawah ini dapat digunakan untuk menjelaskannya.<sup>27</sup>

Pierre Boulez merupakan penyanyi berkewarganegaraan Prancis, tetapi berdomisili di Jerman. Pierre Boulez melakukan kontrak dengan produser musik klasik untuk membuat suatu rekaman pada pertunjukan umum yang akan diadakan oleh Pierre Boulez di Amerika Serikat. Kontrak yang disepakati oleh Pierre Boulez dengan produser mengatur hal-hal sebagai berikut:

- i. hak milik rekaman pertunjukan yang dilakukan oleh Pierre Boulez akan dimiliki oleh produser; dan
- ii. Pierre Boulez akan dibayar dengan royalti sebesar persentase tertentu dari hasil penjualan rekaman tersebut oleh produser.

Permasalahannya, apakah imbalan yang diterima Pierre Boulez diklasifikasikan sebagai royalti atau jasa (*personal services*)? Dalam P3B yang terkait, yaitu P3B Jerman dan Amerika Serikat tahun 1954, penghasilan royalti akan dikenakan pajak secara

25. The Technical Advisory Group on Treaty Characterization of Electronic Commerce Payments, "Tax Treaty Characterization Issues Arising From E-Commerce – Report to Working Party No. 1 of the OECD Committee on Fiscal Affairs (1 February 2001)," *OECD*, Internet, dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/tax/consumption/1923396.pdf>. Lihat Indah Kurnia, "Royalti versus Business Profits," *Inside Tax* 25 (2014), 46-49.

26. Internal Revenue Code. *US Treas. Reg. Section 7701(e)*.

27. *Pierre Boulez v. Commissioner of Internal Revenue*, United States, 16 October 1984, *IBFD Case Law*.



eksklusif di negara domisili (Jerman). Konsekuensinya, penghasilan tersebut tidak dikenakan pajak di negara sumber (Amerika Serikat). Akan tetapi, apabila penghasilan tersebut diklasifikasikan sebagai jasa, penghasilan Pierre Boulez dapat dikenakan pajak di negara sumber (Amerika Serikat).

Hakim memutuskan bahwa imbalan yang diterima oleh Pierre Boulez merupakan imbalan jasa. Pertama, hakim mempertimbangkan fakta bahwa dalam kontrak penghasilan Pierre Boulez disebut sebagai royalti dan imbalannya berupa persentase tertentu dari penjualan. Namun menurut hakim, **nama dan bentuk imbalan merupakan hal yang tidak relevan** untuk memutuskan bahwa imbalan tersebut merupakan royalti. Substansi dari kontrak tersebut yang harus dianalisis dalam menentukan apakah suatu jenis imbalan merupakan royalti dalam konteks P3B. Sejalan dengan pertimbangan hakim, Vogel menyebutkan bahwa kata-kata *'payments of any kind received as a consideration'* berarti bahwa royalti dapat berupa segala bentuk pembayaran, termasuk *lump sum, based on sales, profits* dan lain-lain.<sup>28</sup> Permasalahan kewajaran jumlah imbalan royalti merupakan isu *transfer pricing*, tetapi hal ini tidak memengaruhi klasifikasi imbalan tersebut sebagai royalti atau tidak.

Kedua, hakim menganalisis kontrak Pierre Boulez dan mempertimbangkan ketentuan domestik Amerika Serikat dan definisi royalti dalam P3B. Hakim berkesimpulan bahwa dalam kontrak lisensi atau sewa, pihak *licensor* harus memiliki hak milik atas aset yang disewakannya. Dalam kasus ini, Pierre Boulez sama sekali tidak memiliki hak milik atas rekaman tersebut. Pierre Boulez hanya melakukan pertunjukan, sedangkan rekaman yang dihasilkan menjadi hak milik produser. Berdasarkan alasan tersebut, Hakim berkesimpulan bahwa imbalan Pierre Boulez bukan merupakan royalti.

Sejalan dengan pertimbangan hakim, Erin L. Guruli menyebutkan bahwa kriteria untuk membedakan antara jasa dan sewa (dalam konteks lisensi harta tak berwujud), yaitu sebagai berikut.<sup>29</sup>

*"Whether the creator is obligated under contract to create such property and, on its creation, whether the property rights thereto (beneficial ownership, not merely legal title) belong to another." Therefore, if the creator of the intellectual property is under contract to create such property and surrender the rights thereafter, payments made to the creator will be compensation for personal services."*

Perlu diperhatikan bahwa dalam beberapa P3B negara berkembang (*developing countries*), jasa-jasa seperti dalam kasus Pierre Boulez telah diatur secara tersendiri sebagai *technical services*. Atas penghasilan dari *technical services* ini, negara sumber dapat mengenakan pajak. Contohnya P3B India dan Amerika Serikat yang menyebutkan bahwa *'fees for included services'*<sup>30</sup> dapat dikenakan pajak di negara sumber.<sup>31</sup>

28. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 786-787.

29. Erin L. Guruli, "International Taxation: Application of Source Rules to Income from Intangible Property," *Houston Business and Tax Law* (2005): 232-233.

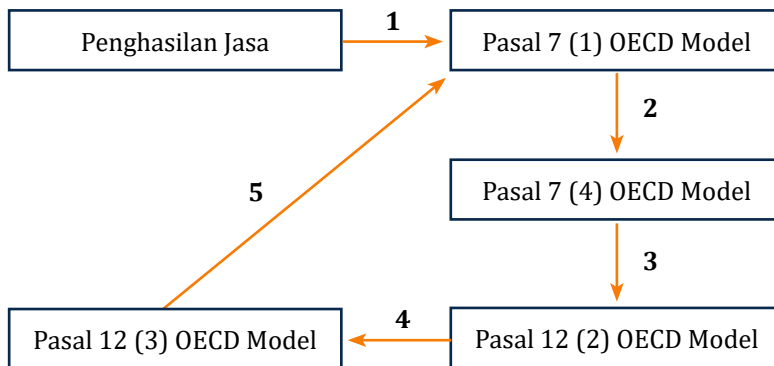
30. Didefinisikan sebagai *"services that are ancillary and subsidiary to the enjoyment of the right, and fees for making available technical knowledge and processes"*.

31. Lee. A. Sheppard, "Revenge of the Source Countries, Part 2: Royalties," *Tax Notes International* (2005): 10.

### D.3. Perbedaan *Know-How* dan Jasa

Penghasilan dari jasa dapat diklasifikasikan sebagai royalti dalam P3B apabila: (i) jasa tersebut termasuk dalam definisi royalti dan (ii) pemberi jasa tidak membentuk BUT di negara sumber.<sup>32</sup> Langkah-langkah klasifikasi penghasilan jasa sebagai royalti dalam P3B, dapat digambarkan sebagai berikut.

**Gambar 11.1 Langkah-Langkah Klasifikasi Penghasilan Jasa sebagai Royalti**



Berikut adalah penjelasan dari langkah-langkah di atas.

#### Langkah (1):

Sebagaimana diketahui, penghasilan dari jasa tidak diatur secara khusus dalam OECD Model maupun UN Model. Pada prinsipnya penghasilan jasa dapat diklasifikasikan sebagai laba usaha (*business profits*) dalam Pasal 7 ayat (1) sebab penghasilan laba usaha mempunyai makna yang luas<sup>33</sup> dan mencakup segala jenis penghasilan dari kegiatan usaha, termasuk juga penghasilan dari jasa.<sup>34</sup>

#### Langkah (2):

Pasal 7 ayat (4)<sup>35</sup> menjelaskan bahwa jika terdapat pasal substantif lainnya yang mengatur suatu jenis penghasilan dapat diterapkan, pasal substantif lainnya tersebut yang diutamakan (*special provisions*) sehingga Pasal 7 ayat (1) tidak dapat berlaku. Dengan kata lain, Pasal 7 ayat (1) berlaku untuk penghasilan dari jasa jika jasa tersebut tidak masuk dalam cakupan definisi royalti.

#### Langkah (3):

Pasal 12 (2) mendefinisikan royalti. Pada umumnya dalam definisi royalti tersebut

32. Edwin van der Bruggen, "Source Taxation of Consideration for Technical Services and Know-How with Particular Reference to the Treaty Policy of China, India and Thailand," *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 2001, 49.

33. OECD *Commentary* atas Pasal 7, Paragraf 71.

34. Jika jasa tersebut bersifat sebagai suatu aktivitas independen maka penghasilan jasa dapat juga diklasifikasikan sebagai *Independent Personal Services* dalam Pasal 14 UN Model. Namun, perbedaan antara Pasal 7 dan Pasal 14 tidak terlalu relevan sebab pengaturan pembagian hak pemajakannya kurang lebih sama.

35. Dalam UN Model, ketentuan ini dapat ditemukan di Pasal 7 ayat (6).

mencakup kata-kata sebagai berikut:

*“payments of any kind received as a consideration (...) for information concerning industrial, commercial or scientific experience”*

(dengan penambahan penekanan)

Konsep royalti sebagaimana disebutkan di atas merujuk pada konsep ‘*know-how*’.<sup>36</sup> Dengan demikian, suatu jasa dapat saja diklasifikasikan sebagai pembayaran atas *know-how* sehingga masuk dalam cakupan Pasal 12 ayat (2). Namun, jika suatu jasa bukan merupakan pemberian *know-how*, Pasal 7 kembali berlaku. Perlu diperhatikan bahwa dalam konteks *know-how*, definisi royalti tidak mensyaratkan adanya ‘penggunaan atau hak menggunakan’. Artinya, suatu pemisahan antara jual-beli atau sewa *know-how* menjadi tidak relevan.<sup>37</sup> Pertanyaannya, apakah syarat-syarat agar suatu jasa dapat dikatakan sebagai pemberian *know-how*?

Berikut adalah pernyataan dalam Paragraf 11.1 OECD *Commentary* atas Pasal 12 mengenai *know-how*.

*“In the know-how contract, one of the parties agrees to impart to the other, so that he can use them for his own account, his special knowledge and experience which remain unrevealed to the public. It is recognised that the grantor is not required to play any part himself in the application of the formulas granted to the licensee and that he does not guarantee the result thereof.”*

(dengan penambahan penekanan)

Sebagaimana dapat dilihat di atas, pembeda antara pemberian jasa dan pemberian *know-how* adalah berdasarkan *imparting principle*. Hal ini juga merupakan konsensus internasional.<sup>38</sup> *Imparting* dapat dijelaskan sebagai pemberian ilmu dari guru ke murid, tujuannya agar murid dapat belajar dan dapat menerapkan ilmunya tersebut. Hal ini berbeda dengan pemberian jasa yang tidak terdapat *imparting*. Dalam konteks pemberian jasa, pemberi jasa menggunakan ilmunya (*know-how*) untuk tidak dimaksudkan mengajarkannya kepada penerima jasa.

Berikut ini adalah beberapa kriteria yang relevan untuk dipertimbangkan dalam membedakan pemberian jasa dan pemberian *know-how*.<sup>39</sup>

- i. Nama atau judul kontrak tidak relevan untuk menilai sifat hukum suatu transaksi, tetapi yang penting adalah isi kontrak (*content*). Apabila dalam kontrak disebut sebagai kontrak jasa, belum tentu menjadikan transaksi dalam kontrak tersebut sebagai transaksi jasa.
- ii. *Know-how* bukan merupakan pengetahuan umum (*general knowledge*), tetapi *know-how* umumnya membutuhkan pengalaman. Dengan kata lain, *know-how*

36. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 790 dan OECD *Commentary* atas Pasal 12, Paragraf 11.

37. Catherine Bobbett dan John F. Avery Jones, *Op.Cit.*, 25.

38. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 790-791, Kevin Holmes, *Op.Cit.*, 266, Edwin van der Bruggen, *Op.Cit.*, 50, M.M. Abdellatif, “Withholding Tax and Cross-Border Intellectual Property Transactions in Developing Countries: The Example of Egypt and India”, *Bulletin for International Taxation*, 2011, dan Charl P. du Toit, *Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties* (Amsterdam: IBFD, 1999), 43-44.

39. Edwin van der Bruggen, *Op.Cit.*, 51-52.

harus mencakup lebih dari sekedar pengetahuan yang dapat dipelajari sendiri oleh pengguna dari pengamatannya akan suatu produk. Dalam kasus *Heg Ltd.*<sup>40</sup> di India, hakim menyebutkan bahwa tidak semua imbalan atas pemberian informasi merupakan royalti. Agar imbalan tersebut dapat menjadi royalti, informasi yang diberikan harus mempunyai fitur-fitur tambahan.

- iii. Dalam konteks hukum Uni-Eropa, *know-how* harus merupakan suatu rahasia. Pengertian rahasia dijelaskan lebih lanjut sebagai berikut:

*“the know how package as a body or in the precise configuration and assembly of its components is not generally known or easily accessible, so that part of its value consists in the lead which the licensee gains when it is communicated to him; it is not limited to the narrow sense that each individual component should be totally unknown.”*

- iv. Perlu diperhatikan bahwa suatu *know-how* tidak harus dipatenkan. Namun, *know-how* bukan merupakan pengetahuan umum. Lebih lanjut, keberadaan suatu klausul kerahasiaan dalam kontrak belum tentu menentukan apakah suatu *imparting* telah atau akan terjadi.
- v. Pada prinsipnya, dalam transaksi pemberian *know-how*, pihak *licensor* tidak dapat menjamin hasil akhir dari penggunaan *know-how* tersebut. Berbeda dengan transaksi jasa, pada umumnya pihak pemberi jasa akan menjamin hasil akhir dari pemberian jasa tersebut.
- vi. Pihak pemberi dan penerima pada umumnya beroperasi dalam bidang pekerjaan atau sektor industri yang sejenis atau yang sangat terkait satu dengan yang lainnya. Penerima pada umumnya akan menggunakan hal yang didapatkannya untuk mendapatkan penghasilan dari kegiatan usaha.
- vii. Memberikan *update* atas perkembangan terbaru mengenai hal-hal yang terkait dengan transaksi yang telah terjadi bukan merupakan pemberian jasa. Sebagaimana juga *after sale service* sebagai konsekuensi klausul garansi dalam suatu kontrak bukan merupakan *imparting*.
- viii. Dalam praktiknya, transaksi-transaksi yang terjadi sering melibatkan kontrak campuran (*mixed contracted*) yang terdiri dari pemberian jasa maupun *franchising*. Dalam hal tersebut hanya bagian pembayaran atas *franchising* yang dapat dipajaki sebagai royalti.

Kesimpulannya, jika suatu transaksi jasa tidak termasuk dalam pengertian *know-how* maka ketentuan umum Pasal 7 yang berlaku.<sup>41</sup> Dalam kasus *CIT v Hindustan Paper Corp Ltd.*<sup>42</sup> di India, isunya adalah pemberian jasa teknis oleh suatu perusahaan yang berdomisili di Prancis kepada perusahaan yang berdomisili di India. Jasa yang dimaksud merupakan jasa instalasi peralatan untuk pabrik. Hakim memutuskan bahwa jasa tersebut bukan merupakan royalti, tetapi merupakan penghasilan dari

40. CIT v. HEG Ltd. (2003) 263 ITR 230 (MP) sebagaimana dibahas oleh Mohammad M. Christy dan Sumangala A. Chakalabbi, “Royalties and Fees for Technical Services in International Trade,” *Asia Pacific Tax Bulletin*, 2009, 44.

41. Vikram Vijayaraghavan, “Royalties Article 12 of the Model Conventions & Provisions of Section 9 (1)(vi) of the ITA” dalam *The Chamber of Tax Consultants, International Taxation A Compendium Volume II* (Mumbai: The Chamber of Tax Consultants, 2013), II-6.

42. *CIT v Hindustan Paper Corp Ltd*, 1994, 77 Taxman 450.

kegiatan usaha sebagaimana diatur dalam pasal mengenai laba usaha pada P3B terkait. India tidak dapat memajaki penghasilan tersebut, kecuali jika terdapat BUT di India.

Dalam kasus *Anapharm Inc.*<sup>43</sup>, suatu perusahaan yang berdomisili di Kanada memberikan jasa terkait dengan pengujian atas obat medis. *Authority of Advance Ruling (AAR)* India menyebutkan dalam memberikan jasa pengujian (*testing*) tersebut tidak terjadi *imparting* atas metode, prosedur, maupun protokol untuk menjalankan pengujian. Oleh karenanya, penghasilan yang diterima oleh *Anapharm* tidak dapat diklasifikasikan sebagai royalti dalam P3B yang terkait.

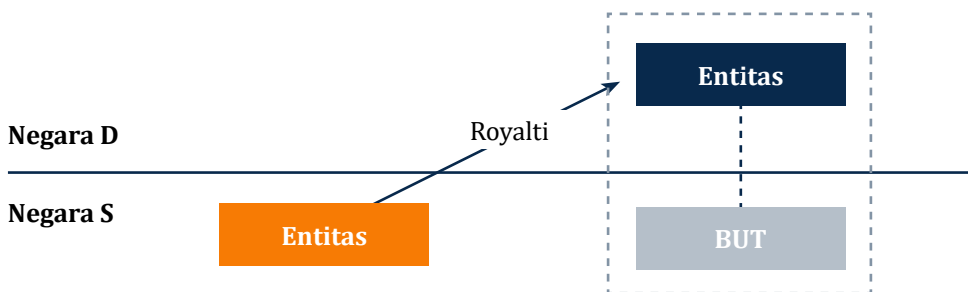
#### Langkah (4):

Berikut adalah rumusan dari Pasal 12 (3) OECD Model.

*“The provisions of paragraph 1 shall not apply if the beneficial owner of the royalties, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the royalties arise through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the royalties are paid is **effectively connected** with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.”*

(dengan penambahan penekanan)

**Gambar 11.2 Effectively Connected**



Berdasarkan gambar di atas, terdapat royalti yang dibayarkan oleh perusahaan di Negara S kepada entitas di Negara D. Entitas di Negara D mempunyai BUT di Negara S. Dengan demikian, dalam hal:

- i. royalti yang bersumber dari Negara S dimiliki (*beneficially owned*) oleh entitas di Negara D;
- ii. entitas di Negara D membentuk BUT di Negara S; dan
- iii. royalti tersebut memiliki keterkaitan yang jelas (*effectively connected*) dengan BUT

Pasal 12 tidak berlaku (walau jenis penghasilannya masuk dalam definisi royalti) sehingga Pasal 7 yang harus diterapkan.

43. Authority of Advance Rulings, *Anapharm Inc.*, AAR/746/2008.

Pasal 12 ayat (3) pada dasarnya adalah untuk mengatur bahwa *force of attraction* dalam konteks BUT tidak berlaku untuk royalti. Dengan kata lain, jika Negara D membentuk BUT di Negara S dan terdapat royalti yang bersumber di Negara S, tidak dapat langsung diasumsikan bahwa royalti tersebut pasti mempunyai keterkaitan dengan kegiatan BUT di Negara S sehingga Negara S tidak diwajibkan untuk membatasi hak pemajakannya.<sup>44</sup> Pasal 12 ayat (3) sebenarnya hanya mengatur bahwa dalam hal royalti dibayarkan atas imbalan penggunaan atau hak menggunakan aset yang merupakan bagian daripada BUT atau mempunyai keterkaitan efektif (*effectively connected*) dengan BUT maka dalam kasus ini saja Negara S dapat memajakinya sebagai penghasilan BUT sebagaimana diatur dalam Pasal 7.

#### D.4. Royalti dan Software

Definisi royalti menyebutkan penggunaan atau hak untuk menggunakan terhadap hak cipta atas karya sastra, kesenian, atau karya ilmiah. Kata-kata selanjutnya hanya memberikan beberapa contoh dan penegasan mengenai hal-hal yang termasuk dalam pengertian definisi tersebut. *Software* tidak termasuk dalam uraian contoh-contoh tersebut. Namun, tidak tertutup kemungkinan bahwa transaksi *software* termasuk dalam pengertian *use of, or the right to use, any copy right*. Demikian juga menurut Dale Pinto bahwa pengertian penghasilan royalti terkait dengan transaksi *software* sebagaimana dibahas dalam laporan OECD berjudul *Tax Treatment of Software* pada tahun 1992 adalah isu interpretasi terkait dengan kata-kata *use of, or the right to use, any copyright*.<sup>45</sup>

Berdasarkan uraian di atas, dapat diuraikan bahwa relevansi pengertian royalti dalam P3B terkait dengan transaksi *software* terdiri atas dua pertanyaan dasar:

- i. penggunaan atau hak menggunakan (*use, or the right to use*) *software* seperti apa yang termasuk dalam pengertian royalti?; dan
- ii. apa yang dimaksud dengan hak cipta (*copyright*)?

Rumusan kata-kata *use, or the right to use*, menyiratkan bahwa definisi royalti tidak dapat mencakup suatu transaksi pengalihan hak milik. Dengan kata lain, ketentuan mengenai royalti dalam P3B hanya dapat diterapkan pada penggunaan aset saja. Namun, sebagaimana diketahui, *software* digunakan dengan cara yang berbeda dengan aset tak berwujud tradisional lainnya (contoh: hak cipta buku atau hak paten), terutama terkait dengan kemudahan cara transfernya. Oleh karena itu, pertanyaannya adalah penggunaan *software* seperti apa yang dapat diklasifikasikan sebagai royalti?

Menurut Paragraf 12.2 OECD *Commentary* atas Pasal 12, karakter suatu pembayaran atas transaksi *software* ditentukan oleh sifat legal (*legal nature*) yang diterima oleh pembeli *software* tersebut. Pendapat yang sama juga diberikan oleh Alejandro García Heredia.<sup>46</sup> Menurutnya, jenis *software* seperti: Windows, OSX Lion, atau Linux, atau

44. Dalam jenis penghasilan royalti, Negara S pada umumnya dibatasi hak pemajakannya. Namun, dalam hal jenis penghasilan laba usaha, Negara S tidak dibatasi hak pemajakannya dalam hal terdapatnya BUT. Lihat juga Vikram Vijayaraghavan, *Op.Cit.*, II-15.

45. Dale Pinto, *E-Commerce and Source-Based Income Taxation* (Amsterdam: IBFD, 2003), 152.

46. Alejandro García Heredia, "Software Royalties in Tax Treaties: Should Copyright Rights Be Considered in the OECD Commentary on Article 12," *Bulletin For International Taxation*, 2005, 229.

sarana transfer *software* seperti: mengunduh, *compact-disc* (CD), atau media lainnya bukan merupakan hal yang relevan untuk mengklasifikasikan penghasilan *software* sebagai royalti. Hal yang penting untuk dipertimbangkan adalah **sifat legal** (*legal nature*) yang melekat dalam transaksi *software*.

Lebih lanjut, OECD *Commentaries* menjelaskan bahwa transaksi *software* yang dapat diklasifikasikan sebagai royalti adalah penggunaan atau hak untuk menggunakan 'suatu hak yang dilindungi oleh hak cipta' (*copyright rights*), yaitu apabila *software* tersebut digunakan untuk **tujuan eksploitasi** komersial. Lebih lanjut, transaksi tersebut juga harus dibedakan dengan lisensi *software* **tanpa adanya suatu transfer *copyright rights***, yaitu jika *software* tersebut hanya digunakan secara internal.

Berbeda dengan penggunaan atau hak menggunakan *copyright rights* untuk tujuan eksploitasi komersial, penggunaan *software* secara internal pada umumnya hanya memperbolehkan pengguna untuk membuat salinan *software* tersebut ke dalam suatu media penyimpanan, misalnya dalam *hard disk* agar pengguna dapat mengoperasikan *software* tersebut. Penggunaan *software* seperti demikian tidak melibatkan transfer *copyright rights*.

Nirav Shah menjelaskan penggunaan *software* secara internal sebagai suatu pembayaran atas pembelian salinan dari suatu produk yang dilindungi oleh hak cipta (*copy of a copyrighted product*), **harus dibedakan** dengan suatu pembayaran atas transfer hak (*rights*).<sup>47</sup> Sebagaimana diuraikan di atas, definisi royalti dalam P3B merujuk pada penggunaan atau hak menggunakan segala jenis 'hak cipta' (*use, or the right to use, any copyright*) dan **bukan** pada 'suatu produk yang dilindungi hak cipta' (*copyrighted work*).<sup>48</sup> Oleh karena itu, pembayaran atas penggunaan *software* secara internal tidak dapat diklasifikasikan sebagai royalti.

Melanjutkan analisis di atas, diperlukan penelitian mengenai cakupan dari pengertian hak cipta (*copyright*). Hal ini dapat membantu untuk mendalami perbedaan antara penggunaan suatu *software* untuk tujuan eksploitasi komersial atau secara internal.

Pertama, perlu diketahui bahwa setiap negara mempunyai ketentuan hukum mengenai hak atas kekayaan intelektual (HAKI atau *copyright law*) yang berbeda-beda. Hal ini pun diakui oleh OECD sebagai salah satu kesulitan dalam menginterpretasikan royalti untuk tujuan pajak internasional.<sup>49</sup> Kedua, perlu diketahui juga bahwa dalam ketentuan transaksi *software* yang dikembangkan oleh OECD maupun oleh negara-negara lain, dapat dilihat bahwa cakupan pengertian *copyright* sebagaimana dimaksud dalam pajak tidak membutuhkan kesamaan dengan pengertian *copyright* sebagaimana dimaksud dalam undang-undang HAKI maupun undang-undang non-pajak lainnya.<sup>50</sup> Oleh karena itu, bab ini hanya akan membahas pengertian *copyright* dalam konteks pajak.

Terkait dengan ini, pengertian *copyright* tidak didefinisikan dalam P3B. Namun, Paragraf 13.1 OECD *Commentary* atas Pasal 12 memberikan beberapa contoh:

47. Nirav Shah, "Tax Treatment of Software License Payments – An Indian Perspective," *Asia-Pacific Tax Bulletin*, 2003, 206.

48. Klaus Vogel, "Tax Treaty News," *Bulletin for International Taxation*, 2001, 595.

49. OECD *Commentary* atas Pasal 12, Paragraf 14.

50. Dale Pinto, *Op.Cit.*, 151.

- i. hak untuk mereproduksi dan mendistribusikan *software* kepada publik; atau
- ii. hak untuk memodifikasi dan mempertunjukkan *software* kepada publik.

Di Indonesia, pengertian *copyright* tidak didefinisikan dalam ketentuan pajak. Namun, perlu diketahui bahwa menurut Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2014 tentang Hak Cipta (selanjutnya disebut UU 28/2014), program komputer termasuk ciptaan yang dilindungi. Akan tetapi, pembuatan salinan cadangan suatu program komputer oleh pengguna yang sah yang dilakukan semata-mata untuk digunakan sendiri, tidak memerlukan izin dari pencipta atau pemegang hak cipta.<sup>51</sup> Hal ini sejalan dengan pengertian *copyright* sebagaimana dijelaskan dalam Paragraf 13.1 OECD *Commentary* atas Pasal 12.

*“Payments made for the acquisition of partial rights in the **copyright** (without the transferor fully alienating the copyright rights) will represent a royalty where the consideration is for granting of rights to use the program in a manner that would, **without such license, constitute an infringement of copyright.**”*

(dengan penambahan penekanan)

Rumusan di atas dapat diartikan sebagai berikut: suatu pembayaran terkait dengan pembelian lisensi hak cipta *software* (tanpa pengalihan hak milik sepenuhnya atas hak cipta tersebut) dapat diklasifikasikan sebagai royalti apabila lisensi tersebut mencakup pemberian hak-hak, yang seandainya tidak diberikan, merupakan pelanggaran hak cipta.

Berdasarkan alasan di atas, dari sudut pandang hukum Indonesia, seharusnya pemberian lisensi *software* untuk menggunakan *software* semata-mata untuk kepentingan sendiri tidak dapat diklasifikasikan sebagai royalti. Hal ini disebabkan karena hak penggunaan *software* semata-mata untuk digunakan sendiri, bukan merupakan pelanggaran hak cipta. Ketentuan pajak negara lain dapat juga memberikan petunjuk-petunjuk yang dapat membantu dalam interpretasi isu ini. Berbeda dengan Indonesia, di Amerika Serikat dan Australia, ketentuan mengenai definisi *copyright* terdapat dalam ketentuan pajak.

Sebagaimana disebut oleh Thelosen, di Amerika Serikat, US Reg § 1.861-19 mengatur sebagai berikut:<sup>52</sup>

- i. *right to make copies for purposes of distribution to the public;*
- ii. *the right to prepare derivative computer programs based upon the copyrighted computer program;*
- iii. *the right to make a public performance of the computer program/publicly display the program.*

51. Pasal 45 Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2014 menyebutkan: Penggandaan sebanyak 1 (satu) salinan atau adaptasi Program Komputer yang dilakukan oleh pengguna yang sah dapat dilakukan tanpa izin Pencipta atau Pemegang Hak Cipta jika salinan tersebut digunakan untuk: a. penelitian dan pengembangan Program Komputer tersebut; dan b. arsip atau cadangan atas Program Komputer yang diperoleh secara sah untuk mencegah kehilangan, kerusakan, atau tidak dapat dioperasikan.

52. R.A.W. Thelosen, *Op.Cit.*, 311.



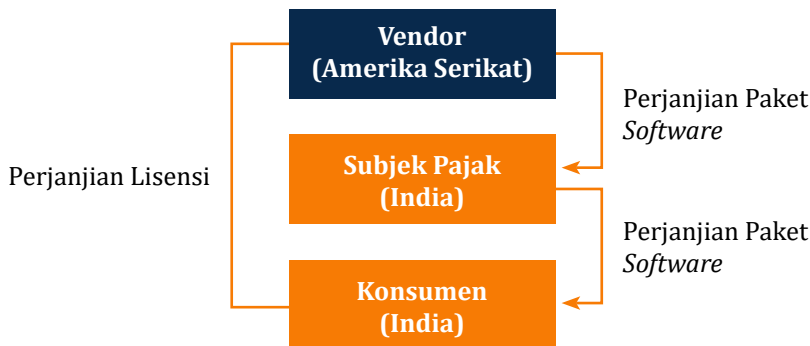
Di Australia, Taxation Ruling 93/12, 29 November 2006 mengatur sebagai berikut:

- i. *the right to modify, adapt or copy (by license or assignment);*
- ii. *sale of a copy of a program or contract for the creation or modification of software.*

Dari rumusan-rumusan di atas, dapat dilihat bahwa penggunaan *software* secara internal bukan merupakan penggunaan *copyright* sebagaimana disyaratkan dalam definisi royalti. Namun, perlu diperhatikan bahwa variasi dalam penggunaan *software* yang muncul akibat perkembangan teknologi masih dapat menyebabkan konflik klasifikasi di dalam P3B. Hal ini disebabkan karena ketentuan interpretasi yang diatur dalam Pasal 3 ayat (2) model P3B menyebutkan bahwa jika suatu terminologi tidak didefinisikan dalam P3B, pengertian terminologi tersebut dapat diartikan menurut ketentuan domestik masing-masing negara yang mengadakan P3B tersebut. Berikut adalah beberapa kasus di India yang dapat membantu memahami interpretasi royalti terkait dengan transaksi *software* yang terjadi dalam praktik.

Dalam kasus *Sonata Information Technology Ltd.*<sup>53</sup> di India, hakim dihadapkan dengan isu interpretasi royalti terkait dengan *software*. Kasus tersebut dapat digambarkan sebagai berikut.

**Gambar 11.3 Interpretasi Penghasilan atas Transaksi *Software***



Dalam kasus di atas, disebutkan bahwa subjek pajak merupakan distributor berbagai paket *software* di India. Paket-paket *software* tersebut diimpor oleh subjek pajak dari berbagai pemasok di Amerika Serikat untuk kemudian dijual kembali kepada pengguna akhir. Isunya, apakah pembayaran oleh subjek pajak dalam negeri India kepada pemasok merupakan royalti sebagaimana dimaksud dalam P3B India dan Amerika Serikat?

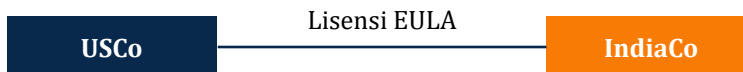
Dalam putusannya, hakim membedakan antara 'hak menjual produk yang dilindungi hak cipta' (*right over copyrighted material*) dan 'hak atas hak cipta dalam *software*' tersebut (*right over property contained in copyright in software*). Subjek pajak dalam kasus ini hanya mendapatkan hak untuk menjual produk. Artinya, transaksi ini dapat dipersamakan dengan transaksi jual-beli biasa, tanpa terjadinya suatu transfer

53. *Sonata Information Technology Ltd. v. Addl. CIT (103 ITD 324)* sebagaimana dibahas oleh Mohammad M. Christy dan Sumangala A. Chakalabbi, *Op.Cit.*, 44.

hak cipta. Oleh karena itu, hakim memutuskan bahwa transaksi ini tidak dapat diklasifikasikan sebagai royalti.

Pada kasus berikutnya, yaitu *Reliance Industries*<sup>54</sup>, hakim dihadapkan dengan isu perjanjian lisensi *software* untuk pengguna akhir (*End User License Agreement*, atau disingkat dengan EULA). Kasus tersebut dapat digambarkan sebagai berikut.

**Gambar 11.4 Perjanjian Lisensi Software**



Lisensi EULA tersebut mencakup hak untuk menggunakan *software* untuk kepentingan diri sendiri dan tidak termasuk hak untuk menduplikasikan atau mempertunjukkannya kepada publik. Isunya, apakah pembayaran IndiaCo kepada USCo terkait dengan lisensi EULA tersebut merupakan royalti?

Dalam putusannya, hakim mempertimbangkan hak-hak apa saja yang didapatkan oleh IndiaCo. Hakim juga mempertimbangkan beberapa preseden kasus di India terkait isu yang sama. Akhirnya, hakim memutuskan, walaupun *software* yang ditransaksikan dilindungi oleh hak cipta, tetapi substansi dari transaksi tersebut adalah transaksi jual-beli produk biasa. Berdasarkan perjanjian lisensi EULA, hakim menyimpulkan bahwa dalam transaksi tersebut IndiaCo tidak mendapatkan hak menggunakan *copyright* sebagaimana disyaratkan oleh definisi royalti dalam P3B Amerika Serikat dan India.

## E. Royalti yang Diterima oleh BUT

Sebagaimana telah dijelaskan pada poin D.3 di atas, Pasal 12 ayat (3) OECD Model memberikan perlakuan khusus atas royalti yang diterima oleh BUT yang bertempat kedudukan di negara sumber penghasilan. Secara khusus Pasal 12 ayat (3) OECD Model mengatur sebagai berikut.

*“The provisions of paragraph 1 shall not apply if the beneficial owner of the royalties, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the royalties arise through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the royalties are paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.”*

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan rumusan Pasal 12 ayat (3) di atas, apabila royalti yang dibayarkan kepada penerima manfaat sebenarnya (*beneficial owner*) yang merupakan subjek pajak dalam negeri suatu negara (negara domisili) memiliki hubungan efektif (*effectively connected*) dengan BUT yang berada di negara sumber, ketentuan dalam Pasal 12 ayat (1) tidak lagi berlaku dalam menentukan hak pemajakan atas penghasilan royalti

54. ITAT, 29 Oct. 2010, *DDIT v. Reliance Industries Ltd* sebagaimana dibahas oleh Amar Mehta, “The Microsoft Case: The International Taxation of Software Transactions in India,” *Bulletin for International Taxation*, 2011, 316-317.

tersebut. Penghasilan royalti tersebut akan diperlakukan sebagai laba usaha yang ketentuan hak pemajakannya mengacu pada Pasal 7 OECD Model.

Sebagai pasal pengecualian dari ketentuan umum yang diatur dalam Pasal 12 ayat (1) OECD Model, Pasal 12 ayat (3) berlaku apabila dua syarat kumulatif berikut terpenuhi:

- i. penerima royalti menjalankan kegiatan usahanya melalui BUT di negara sumber; dan
- ii. hak atau properti yang memunculkan kewajiban pembayaran royalti memiliki hubungan efektif (*effectively connected*) dengan BUT tersebut.

Dalam hal ini, negara sumber tidak dibatasi untuk mengenakan pajak atas penghasilan royalti tersebut. Namun, sebagaimana di jelaskan dalam Paragraf 24.3 OECD *Commentary* atas Pasal 12, negara sumber harus memastikan diterapkannya prinsip nondiskriminasi antara BUT dengan perusahaan domestik yang bertempat kedudukan di negara domisili.<sup>55</sup>

Berbeda dengan ketentuan Pasal 12 ayat (3) OECD Model, ketentuan dalam UN Model mengenai pemajakan atas royalti yang diterima oleh BUT diatur dalam Pasal 12 ayat (4) UN Model. Berikut adalah rumusan Pasal 12 ayat (4) UN Model.

*“The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the royalties, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the royalties arise, through a permanent establishment situated therein, or performs in that other State independent personal services from a fixed base situated therein, and the right or property in respect of which the royalties are paid is effectively connected with (a) such permanent establishment or fixed base, or with (b) business activities referred to in (c) of paragraph 1 of Article 7. In such cases the provisions of Article 7 or Article 14, as the case may be, shall apply.”*

Dalam Pasal 12 ayat (4) UN Model di atas, terdapat dua ketentuan khusus yang dapat berlaku atas royalti yang diterima oleh subjek pajak dalam negeri dari suatu negara yang memiliki BUT di negara sumber atau melakukan pekerjaan bebas melalui tempat tetap (*fixed base*) di negara sumber, yaitu ketentuan Pasal 7 dan Pasal 14. Atau dengan kata lain, Pasal 12 ayat (4) UN Model menyatakan bahwa penghasilan royalti akan diperlakukan sebagai:

- i. laba usaha (*business profit*) sebagaimana diatur dalam Pasal 7 apabila hak atau properti yang memunculkan pembayaran royalti tersebut memiliki hubungan efektif (*effectively connected*) dengan BUT atau tempat tetap yang berada di negara sumber; atau
- ii. penghasilan dari pekerjaan bebas (*incomes from independent personal services*) sebagaimana diatur dalam Pasal 14 apabila hak atau properti yang memunculkan pembayaran royalti tersebut memiliki hubungan efektif dengan kegiatan usaha sebagaimana disebutkan dalam Pasal 7 ayat (1).

55. Hal ini akan dibahas lebih lanjut dalam Bab 25 mengenai Prinsip Nondiskriminasi dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda.

## F. Pengertian *Arising In* dari Penghasilan Royalti

Pasal 12 OECD Model tidak memiliki ketentuan yang secara khusus mengatur mengenai negara yang menjadi negara sumber dari penghasilan royalti. Dengan demikian, dalam menerapkan pasal ini, tidak perlu mendefinisikan di negara mana pembayaran royalti timbul. Hal ini tentunya berbeda dengan ketentuan pemajakan atas royalti yang diatur dalam UN Model. UN Model memiliki ketentuan yang mengatur tentang negara yang menjadi negara sumber dari penghasilan royalti melalui Pasal 12 ayat (5). Berikut adalah rumusan pasal tersebut.

*“Royalties shall be deemed to **arise in** a Contracting State when the payer is a resident of that State. Where, however, the person paying the royalties, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment or a fixed base in connection with which the liability to pay the royalties was incurred, and such royalties are borne by such permanent establishment or fixed base, then such royalties shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment or fixed base is situated.”*

Berdasarkan rumusan Pasal 12 ayat (5) UN Model di atas, penghasilan royalti akan dianggap bersumber (*arise in*) di suatu negara apabila:

- i. pihak yang membayar (*payer*) adalah subjek pajak dalam negeri dari negara sumber tersebut; atau
- ii. dalam hal pihak yang membayarkan royalti tersebut (terlepas dari statusnya sebagai subjek pajak dalam negeri atau tidak) memiliki BUT atau tempat tetap di negara lainnya dan royalti tersebut mempunyai hubungan ekonomis dan dibebankan kepada BUT, royalti tersebut dianggap timbul di negara BUT tersebut berada.

## G. Pembayaran Royalti antara Sesama Perusahaan Afiliasi

Pasal 12 ayat (4) OECD Model dan Pasal 12 ayat (6) UN Model memiliki rumusan yang sama, yaitu sebagai berikut.

*“Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the royalties, having regard to the use, right or information for which they are paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.”*

Berdasarkan rumusan pasal di atas, dapat dilihat bahwa Pasal 12 ayat (4) OECD Model dan Pasal 12 ayat (6) UN Model sama-sama mengatur mengenai penyesuaian atau koreksi atas pembayaran royalti kepada perusahaan afiliasi yang tidak memenuhi prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Dalam kasus royalti yang dibayarkan kepada perusahaan afiliasi jumlahnya melebihi jumlah yang wajar, Pasal 12 ayat (1) hanya dapat diterapkan atas jumlah pembayaran royalti yang sesuai dengan prinsip

kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principle*). Terhadap bagian royalti yang melebihi kewajaran tersebut, tetap dikenakan pajak berdasarkan ketentuan domestik masing-masing negara yang mengadakan P3B. Artinya, hak pemajakan negara domisili dan negara sumber atas kelebihan pembayaran royalti tersebut tidak dibatasi. Untuk mengetahui lebih detail bahasan ini, dapat dilihat dalam Buku "Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional".<sup>56</sup>

## H. Peran Pasal 12 OECD Model

Melihat rumusan Pasal 12 ayat (1) OECD Model yang memberikan hak pemajakan secara eksklusif kepada negara domisili, pertanyaannya adalah mengapa Pasal 12 dibutuhkan dalam OECD Model? Menurut Richard Vann<sup>57</sup>, Pasal 12 tidak dibutuhkan sama sekali sebab hak pemajakan secara eksklusif yang dialokasikan kepada negara domisili (*shall be taxable only*) sudah dapat dicapai juga dengan pasal-pasal lain dalam OECD Model. Misalnya, Pasal 7 tentang Laba Usaha, Pasal 14 tentang Pekerjaan Bebas, atau Pasal 21 tentang Penghasilan Lain, dengan menerapkan ketentuan *fall-back*<sup>58</sup> sebagaimana pada umumnya diterapkan dalam klasifikasi jenis penghasilan dalam P3B.

Meskipun demikian, aspek sejarah pembentukan Pasal 12 OECD Model ternyata menunjukkan bahwa Pasal 12 OECD Model merupakan hasil dari perundingan antara negara-negara maju (yang umumnya berperan sebagai negara domisili dan merupakan negara-negara pengekspor teknologi) dan negara-negara berkembang (yang umumnya berperan sebagai negara sumber) serta sangat dibutuhkan dalam OECD Model.<sup>59</sup>

Pada awalnya, model P3B sebagaimana dirancang oleh OECD merupakan rancangan LBB. Dokumen-dokumen LBB telah menganalisis pemajakan atas penghasilan royalti sejak laporan pertamanya pada tahun 1925<sup>60</sup>, yang juga memuat suatu rekomendasi atas suatu model P3B yang kemudian diterbitkan pada tahun 1928 (selanjutnya disebut dengan Model P3B 1928).<sup>61</sup> Namun, dalam Model P3B 1928 diputuskan untuk tidak memuat suatu ketentuan khusus mengenai penghasilan royalti.

56. Yusuf Wangko Ngantung, "Aset Tidak Berwujud dalam Konteks Transfer Pricing," dalam *Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*, ed. Darussalam, Danny Sepriadi, dan B. Bawono Kristiaji (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2013).

57. Richard Vann, "The History of Royalties in Tax Treaties 1921-1961: Why?" dalam *Comparative Perspectives of Revenue Law*, ed. David Oliver, John F. Avery Jones, dan Peter Harris dan Oliver (England: Cambridge University Press, 2008), 109 sebagaimana dikutip dari Thomas Eckerd an Gernot Ressler (eds.), *Op.Cit.*, 477.

58. Dalam klasifikasi jenis penghasilan dalam P3B, suatu penghasilan yang tidak diatur secara khusus dalam P3B akan diklasifikasikan dalam ketentuan umum. Lihat juga Bab 7 tentang Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas Laba Usaha.

59. Katalin Szücs-Hidvégi, *Op.Cit.*, 478.

60. League of Nations, *Double Taxation and Tax Evasion - Report and Resolutions submitted by the Technical Experts of the Fiscal Committee of the League of Nations* (Geneva: 1925), F.212.

61. League of Nations, *Double Taxation and Tax Evasion - Report presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion* (Geneva: 1928), C.562.M178.

LBB melanjutkan analisisnya mengenai P3B dalam berbagai laporan lainnya<sup>62</sup> sampai dengan penerbitan Draf Meksiko dan Draf London. Dalam berbagai laporannya tersebut, terlihat bahwa *Fiscal Committee* dari LBB berupaya untuk mendorong pembagian hak pemajakan kepada negara domisili (*residence taxation only*). Namun, berbagai negara anggota LBB tidak setuju. Pada saat yang sama, suatu kesepakatan telah diraih mengenai pembagian hak pemajakan untuk penghasilan dari kegiatan usaha, yaitu hak pemajakan eksklusif kepada negara domisili, kecuali jika terdapat suatu BUT di negara sumber. Dengan demikian, untuk mencegah *residence taxation only*, penghasilan royalti harus diatur secara tersendiri agar penghasilan royalti tersebut tidak masuk dalam cakupan ketentuan mengenai penghasilan dari kegiatan usaha. Oleh karena itu, dalam *LBB Report* yang keempat pada tahun 1933 (Draf 1933), dapat ditemukan definisi detail yang pertama mengenai penghasilan royalti, yaitu sebagai berikut.<sup>63</sup>

*“Article 1*

*For the purpose of this Convention, the term “business income” shall not include the following:*

- (d) Rentals and royalties arising from leasing personal property or from any interest in such property, including rentals or royalties for the use of, or for the privilege of using, patents, copyrights, secret processes and formulae, goodwill, trade marks, trade brands, franchises, and other like property, provided the enterprise is not engaged in dealing such property;”*

Pada pembahasan Draf Meksiko yang dilaksanakan pada Konferensi Pajak Regional tahun 1940 dan 1943 didominasi oleh negara-negara Amerika Latin (termasuk dalam kelompok negara-negara berkembang). Oleh karenanya, rancangan model P3B diubah sedemikian rupa sehingga negara sumber mendapatkan hak pemajakan.<sup>64</sup> Dalam Draf Meksiko tersebut dapat terlihat bahwa ketentuan penghasilan royalti diatur dalam pasal tersendiri dan memuat definisi yang lebih komprehensif (royalti atas harta tak bergerak, royalti industrial, dan royalti hak cipta).<sup>65</sup>

Walaupun OECD Model mengatur pembagian hak pemajakan atas penghasilan royalti secara eksklusif (*shall be taxable only*) kepada negara domisili, tetapi dapat disimpulkan bahwa peran Pasal 12 tentang Royalti adalah justru untuk mencegah terjadinya *residence taxation only*. Alasan OECD Model mempertahankan Pasal 12 ini adalah untuk menjaga konsistensi interpretasi definisi dan pengertian royalti. Jadi, walaupun dalam praktiknya sebagian besar negara tidak mengikuti ketentuan pembagian hak pemajakan sebagaimana diatur dalam OECD Model, tetapi maksud tetap dipertahankannya Pasal 12 adalah untuk menjaga interpretasi yang seragam.

62. Société des Nations, *Comité Fiscal – Rapport au Conseil sur les Travaux de la Première Session du Comité* (Genève: 1929); League of Nations, *Fiscal Committee – Report to the Council on the work of the Second Session of the Committee* (Geneva: 1930), C.340.M.140; League of Nations, *Fiscal Committee – Report to the Council on the work of the Third Session of the Committee* (Geneva: 1931), C.415.M.171; League of Nations, *Fiscal Committee – Report to the Council on the work of the Fourth Session of the Committee* (Geneva: 1933), C.399.M.204.

63. League of Nations, *Fiscal Committee – Report to the Council on the work of the Fourth Session of the Committee* (Geneva: 1933), C.399.M.204

64. Katalin Szücs-Hidvégi, *Op.Cit.*, 482.

65. Legislative History of United States Tax Conventions, “Article X – Royalties from Real Estate, Patents and Copyrights, London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text (1946) C.88.M.88.1946.II.A, P.26-27 (4346-4347)”, Internet, dapat diakses melalui <http://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=law/xml-main-texts/brulegi.xml;chunk.id=item-15;toc.depth=1;toc.id=item15;database=;collection=;brand=ozfed>.

## Referensi

### Buku:

- Baker, Philip. *Double Taxation Convention*. London: Sweet & Maxwell. 2012.
- Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi. *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*. Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010.
- Du Toit, Charl P. *Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD. 1999.
- \_\_\_\_\_. *Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD. 1999.
- Eckerd, Thomas and Gernot Ressler (eds.). *History of Tax Treaties – The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*. Vienna: Linde. 2011.
- Holmes, Kevin. *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application*. Amsterdam: IBFD. 2007.
- Ngantung, Yusuf Wangko. “Aset Tidak Berwujud dalam Konteks Transfer Pricing.” Dalam *Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*, ed. Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji. Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center. 2013.
- Pinto, Dale. *E-Commerce and Source-Based Income Taxation*. Amsterdam: IBFD. 2003.
- Szücs-Hidvégi, Katalin. “Article 12 Royalties.” Dalam Thomas Eckerd an Gernot Ressler (eds.), *History of Tax Treaties – The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*. Vienna: Linde. 2011.
- Vijayaraghavan, Vikram. “Royalties Article 12 of the Model Conventions & Provisions of Section 9 (1)(vi) of the ITA.” Dalam *The Chamber of Tax Consultants, International Taxation A Compendium Volume II*. Mumbai: The Chamber of Tax Consultants. 2013.
- Vogel, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3<sup>rd</sup> Edition*. London: Kluwer Law International. 1997.
- Vann, Richard. “The History of Royalties in Tax Treaties 1921-1961: Why?.” Dalam *Comparative Perspectives of Revenue Law*, ed. David Oliver, John F. Avery Jones, dan Peter Harris. England: Cambridge University Press. 2008.

### Artikel:

- Abdellatif, M.M. “Withholding Tax and Cross-Border Intellectual Property Transactions in Developing Countries: The Example of Egypt and India.” *Bulletin for International Taxation*. 2011.
- Arnold, Brian J. “The 2008 Update of the OECD Model: An Introduction.” *Bulletin for International Taxation*. 2009.
- Bobbett, Catherine dan John F. Avery Jones. “The Treaty Definition of Royalties.” *Bulletin for International Taxation*. 2006.
- Christy, Mohammad M. dan Sumangala A. Chakalabbi. “Royalties and Fees for Technical Services in International Trade.” *Asia Pacific Tax Bulletin*. 2009.
- Guruli, Erin L. “International Taxation: Application of Source Rules to Income from

- Intangible Property." *Houston Business and Tax Law*. 2005.
- Heredia, Alejandro García. "Software Royalties in Tax Treaties: Should Copyright Rights Be Considered in the OECD Commentary on Article 12." *Bulletin For International Taxation*. 2005.
- Kurnia, Indah. "Royalti versus Business Profits." *Inside Tax* 25. 2014.
- League of Nations. *Double Taxation and Tax Evasion – Report and Resolutions submitted by the Technical Experts of the Fiscal Committee of the Fiscal Committee of the League of Nations*. Geneva. 1925.
- \_\_\_\_\_. *Double Taxation and Tax Evasion - Report presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion*. Geneva. 1928.
- \_\_\_\_\_. *Fiscal Committee – Report to the Council on the work of the Second Session of the Committee*. Geneva. 1930.
- \_\_\_\_\_. *Fiscal Committee – Report to the Council on the work of the Third Session of the Committee*. Geneva. 1931.
- \_\_\_\_\_. *Fiscal Committee – Report to the Council on the work of the Fourth Session of the Committee*. Geneva. 1933.
- Mehta, Amar. "The Microsoft Case: The International Taxation of Software Transactions in India." *Bulletin for International Taxation*, 2011.
- \_\_\_\_\_. *International Taxation of Cross-Border Leasing Income*. Online Books: IBFD. 2012.
- OECD. "The Taxation of Income Derived from Leasing of Industrial, Commercial or Scientific Equipment." Dalam *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version)*. 2012.
- Park, William W. "Tax Characterization of International Leases: The Contours of Ownership." *67 Cornell L. Rev.* 103. 1981-1982.
- Shah, Nirav. "Tax Treatment of Software License Payments – An Indian Perspective." *Asia-Pacific Tax Bulletin*. 2003.
- Sheppard, Lee. A. "Revenge of the Source Countries, Part 2: Royalties." *Tax Notes International*. 2005.
- Société des Nations, *Comité Fiscal – Rapport au Conseil sur les Travaux de l Première Session du Comité*. Genève. 1929.
- Thelosen, R.A.W. "Straight-Through Processing: Difficulties in Applying the Royalties Article of the OECD Model." *Bulletin for International Taxation*. 2010.
- Van der Bruggen, Edwin. "Source Taxation of Consideration for Technical Services and Know-How with Particular Reference to the Treaty Policy of China, India and Thailand." *Asia-Pacific Tax Bulletin*. 2001.
- Vogel, Klaus. "Tax Treaty News." *Bulletin for International Taxation*. 2001.

**Studi Kasus:**

CIT v Hindustan Paper Corp Ltd. 1994. 77 Taxman 450.

CIT v HEG Ltd. 2003. 263 ITR 230 (MP).

IBFD *Case Law*.



DDIT v. Reliance Industries Ltd. ITAT. 29 Oct. 2010.

Pierre Boulez v Commissioner of Internal Revenue. United States. 16 October 1984.

PUT-27005/PP/M.X/13/2010.

Sonata Information Technology Ltd. v Addl. CIT (103 ITD 324).

#### **Internet:**

Legislative History of United States Tax Conventions. "Article X – Royalties from Real Estate, Patents and Copyrights, London and Mexico Model Tax Conventions Commentary and Text (1946) C.88.M.88.1946.IIA, P.26-27 (4346-4347)." Internet. Dapat diakses melalui <http://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=law/xml-main-texts/brulegi.xml;chunk.id=item-15;toc.depth=1;toc.id=item15;database=;collection=;brand=ozfed>.

OECD. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paris: OECD Publishing, 2015. Internet. Dapat diakses melalui <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.

The Technical Advisory Group on Treaty Characterization of Electronic Commerce Payments. "Tax Treaty Characterization Issues Arising From E-Commerce – Report to Working Party No. 1 of the OECD Committee on Fiscal Affairs (1 February 2001)." *OECD*. Internet. Dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/tax/consumption/1923396.pdf>.

#### **Peraturan:**

Authority of Advance Rulings. *Anapharm Inc.*, AAR/746/2008.

Internal Revenue Code. *US Treas. Reg. Section 7701(e)*.

Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2014 tentang Hak Cipta.

\_\_\_\_\_. Keputusan Menteri Keuangan Nomor 1169/KMK.01/1991 tentang Kegiatan Sewa Guna Usaha (*Leasing*).

## ***Beneficial Owner* dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda**

Darussalam dan Yusuf Wangko Ngantung

### **A. Pendahuluan**

Konsep *beneficial owner* dikenal secara umum dalam P3B. Namun, perlu diperhatikan bahwa istilah tersebut tidak berasal dari suatu konsep dalam ranah pajak internasional. Dilihat dari sejarahnya, istilah *beneficial owner* sudah dikenal jauh sebelumnya, yaitu terdapat dalam konteks hukum status tanah di UK.<sup>1</sup> Negara-negara yang menganut *common law* pada umumnya membedakan antara *legal owner* dan *equitable owner* (sebagai contoh *beneficial owner*). *Legal owner* adalah pemilik aset secara hukum, sedangkan *equitable owner* (yang dapat disamakan dengan *beneficial owner*) adalah pemilik manfaat dari aset tersebut. Konsep *beneficial owner* juga sering digunakan dalam konteks *trust* sebagaimana dikenal dalam *common law*. Trust merupakan suatu konsep pemisahan kepemilikan harta, yang terjadi jika suatu pihak yang memiliki aset (*settlor*) mengalihkan hak milik atas aset itu kepada pihak lain (*trustee*) untuk kepentingan dan manfaat pihak ketiga (*beneficiary*).<sup>2</sup>

Dalam konteks pajak internasional, konsep *beneficial owner* pertama kali ditemukan dalam protokol P3B UK dan Amerika Serikat tahun 1966, yaitu dalam nota penjelasan terhadap protokol.<sup>3</sup>

*“Relief from tax on dividends, interest and royalties (...) in the country of origin will no longer depend on whether the recipient is subject to tax in the other country, but will depend on income being beneficially owned by a resident of the other country.”*

Nota penjelasan tersebut dapat diartikan bahwa pembebasan pajak atas penghasilan berupa dividen, bunga, dan royalti di negara sumber penghasilan tidak lagi didasarkan atas persyaratan bahwa penerima penghasilan tersebut dikenakan pajak di negaranya

1. John F. Avery Jones *et al.*, “The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States,” *Bulletin for International Taxation*, 2006, 246.
2. *Black Law Dictionary* mendefinisikan *trust* sebagai berikut: “The right, enforceable solely in equity, to the beneficial enjoyment of property to which another person holds the legal title; a property interest held by one person (the trustee) at the request of another (settlor) for the benefit of a third party (the beneficiary)”. Penjelasan lebih lanjut mengenai konsep *trust* dapat dilihat dalam Donovan W.M. Waters, “The Concept Called ‘Trust,’” *Bulletin for International Taxation*, 1999, 118-130.
3. Sebagaimana dikutip dari Charl du Toit, “The Evolution of the Term ‘Beneficial Ownership’ in Relation to International Taxation over the Past 45 years,” *Bulletin for International Taxation*, 2010, 502.

(*subject to tax*). Namun, terkait dengan persyaratan apakah penghasilan tersebut dimiliki oleh *beneficial owner* yang merupakan subjek pajak dalam negeri di negara domisili. Selain itu, tidak terdapat keterangan lebih lanjut dalam protokol tersebut mengenai makna *beneficial owner*. Menurut Charl du Toit, pengertian *beneficial owner* dalam konteks protokol tersebut dapat diasumsikan mempunyai makna *beneficial owner* sebagaimana diartikan dalam konteks *common law*. Hal ini disebabkan kedua negara yang mengadakan protokol tersebut, yaitu UK dan Amerika Serikat merupakan negara yang menganut sistem *common law*.<sup>4</sup>

## B. *Beneficial Owner* dalam OECD Model 1977

Dalam OECD Model, konsep *beneficial owner* pertama kali diperkenalkan dalam OECD Model 1977, yaitu terkait dengan Pasal 10 mengenai Dividen, Pasal 11 mengenai Bunga, dan Pasal 12 mengenai Royalti. Konsep *beneficial owner* tidak didefinisikan lebih lanjut dalam OECD Model. Konsep *beneficial owner* hanya dijelaskan secara singkat dalam *Commentaries* yang menyatakan bahwa *agents* dan *nominees* bukan merupakan *beneficial owners*.<sup>5</sup> Jika ditelusuri lebih lanjut dalam dokumentasi pertemuan antar negara-negara anggota OECD tanggal 9 Mei 1967 mengenai pembahasan Draf 1963, dapat dilihat bahwa konsep *beneficial owner* pertama kali diajukan oleh delegasi dari UK, yaitu sebagaimana disampaikan sebagai berikut.<sup>6</sup>

*"If a 'subject to tax' test is not included in these Articles we think that the drafting is defective. The items of income which qualify for relief in the country of source are those which are paid to a resident of the other contracting State. In our view the relief provided for under these Articles ought to apply only if the beneficial owner of the income in question is resident in the other contracting State, for otherwise the Articles are open to abuse by taxpayers who are resident in third countries and who could, for instance, put their income into the hands of bare nominees who are resident in the other contracting State. You will no doubt have noticed that in our recent protocols with the United States and with Switzerland we have introduced this test of beneficial ownership which clearly reflects what was intended by the Committee when the Model Convention was prepared."*

Uraian di atas menyatakan bahwa delegasi UK berpendapat rumusan pasal-pasal dalam P3B akan lemah jika tidak terdapat persyaratan tambahan seperti *subject to tax* atau *beneficial owner* sebagaimana yang terdapat dalam protokol P3B UK dan Amerika Serikat serta P3B UK dan Swiss. Kekhawatiran delegasi UK adalah bahwa P3B dapat disalahgunakan oleh subjek pajak yang merupakan subjek pajak dalam negeri di negara ketiga (negara yang bukan merupakan pihak dalam P3B) dengan cara menempatkan *nominee* atau *agent* (suatu pihak yang bertindak atas nama orang lain) di salah satu negara yang mengadakan P3B.

4. Charl du Toit, *Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties* (Amsterdam: IBFD, 1999), 181.

5. OECD *Commentary* (1977) atas Pasal 1, Paragraf 7-10; OECD *Commentary* (1977) atas Pasal 10, Paragraf 12; OECD *Commentary* (1977) atas Pasal 11, Paragraf 8; dan OECD *Commentary* (1977) atas Pasal 12, Paragraf 4.

6. OECD, *Observations of Member Countries on Difficulties Raised by the OECD Draft Convention on Income and Capital*, 9 Mei 1967, TFD/FC/216 dan OECD, *Consolidated List of Outstanding Points Concerning the OECD Draft Convention on Income and Capital*, 21 Juli 1967, TFD/FC/218, Internet, dapat diakses melalui <http://www.taxtreatieshistory.org>.

Selanjutnya, Kelompok Kerja No. 27 (*Working Party 27*) sebagai kelompok yang ditugaskan merevisi draf OECD Model terkait dengan pasal mengenai bunga dan royalti, telah melakukan studi lebih lanjut mengenai usulan dari UK tersebut. Kelompok Kerja No. 27 tersebut memutuskan bahwa persyaratan *beneficial owner* lebih tepat untuk digunakan.<sup>7</sup> Demikian juga dengan Kelompok Kerja No. 23 (*Working Party 23*), sebagai kelompok yang ditugaskan merevisi draf OECD Model terkait dengan pasal mengenai penghasilan dividen, memutuskan hal yang sama.<sup>8</sup> Menurut Kelompok Kerja No. 27, persyaratan *subject to tax* dapat menimbulkan masalah interpretasi. Terlebih persyaratan tersebut juga bertolak belakang dengan semangat dan latar belakang ekonomi yang dianut oleh model P3B yang sedang dirancang oleh OECD.<sup>9</sup> Saran Kelompok Kerja No. 27 diterima oleh *Fiscal Committee* OECD dan selanjutnya dimuat dalam Pasal 11 ayat (1) OECD Model 1977<sup>10</sup> yang berbunyi sebagai berikut.

*“Interest arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State if such resident is the beneficial owner of the interest. (...)”*

(dengan penambahan penekanan)

Saran Kelompok Kerja No. 27 yang dimuat dalam Paragraf 18 *OECD Commentary* atas Pasal 11 dan Pasal 12 OECD Model 1977 menyebutkan sebagai berikut:

*“(...) The purpose of the condition added at the end of paragraph 1 of the Article is to ensure that the relevant residential qualification shall be residence in the other State by the person beneficially entitled to the interest and not residence there by any intermediary such as an agent or nominee, interposed between the payer and the beneficiary having the legal right to receive the income. The term ‘paid’ is capable of very wide construction, since the concept of ‘payment’ means ‘the fulfilment of the obligation to put funds under the control of the creditor in the manner required by contract or by custom.’”*

(dengan penambahan penekanan)

Di sisi lain, terdapat juga Kelompok Kerja No. 21 (*Working Party 21*), yaitu kelompok yang ditugaskan untuk meneliti kasus-kasus penyalahgunaan P3B. Salah satu topik utama yang dibahas oleh kelompok tersebut adalah praktik penggunaan entitas *conduit*.<sup>11</sup> Kesimpulan Kelompok Kerja No. 21 adalah bahwa fasilitas P3B terkait pemajakan atas penghasilan dividen antara negara sumber penghasilan dan negara domisili entitas *conduit* tergantung pada tingkat dan cakupan pemajakan

7. OECD, *Note on the Discussion of the First Report of Working Party 27 of the Fiscal Committee on Interest and Royalties during the 31<sup>st</sup> Session of the Fiscal Committee Held from 10 to 13 June 1969*, 4 Juli 1969, DAF/FC/69.10 dan OECD, *Report on Suggested Amendments to Article 11 and 12 of the Draft Convention Relating to Interest and Royalties*, 16 Februari 1970, FC/WP27(70)1, Internet, dapat diakses melalui <http://www.taxtreatieshistory.org>.

8. OECD, *Revision of Article 10 of the 1963 Model Convention and Commentary Thereon*, 31 Januari 1973, CFA/WP1(73)2, Internet, dapat diakses melalui <http://www.taxtreatieshistory.org>.

9. Jan Gooier, “Beneficial Owner: Judicial Variety in Interpretation Counteracted by the 2012 OECD Proposals?,” *Intertax* (2014): 205-207.

10. Pasal 10 mengenai dividen dan Pasal 12 mengenai royalti juga mengikuti perubahan ini.

11. Istilah ini belum dijelaskan secara mendalam oleh Kelompok Kerja No. 21 (*Working Party 21*). Namun, untuk kejelasannya suatu *conduit* dapat diartikan sebagai sejenis entitas perantara (*intermediary*). Lihat lebih lanjut dalam bagian B.2.

terhadap entitas *conduit* tersebut di negara domisilinya. Dengan kata lain, solusi yang ditawarkan oleh Kelompok Kerja No. 21 adalah persyaratan *subject to tax*.

Solusi yang sama juga disarankan oleh Kelompok Kerja No. 21 untuk penghasilan bunga. Namun, saran-saran Kelompok Kerja No. 21 pada akhirnya tidak dimuat dalam OECD Model 1977. Saran *subject to tax* ini hanya dipertimbangkan sebagai *Commentary*, yaitu mengenai kemungkinan terjadinya penyalahgunaan P3B sebagaimana terdapat dalam Paragraf 7 sampai dengan Paragraf 10 OECD *Commentary* atas Pasal 1 OECD Model 1977.<sup>12</sup>

Dari hasil studi Kelompok Kerja No. 27, No. 23, dan No. 21, dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

- i. persyaratan *beneficial owner* ditujukan sebagai ketentuan *anti-abuse* dengan cakupan terbatas, yaitu untuk menangkal penyalahgunaan P3B dengan menggunakan **entitas perantara**;
- ii. persyaratan *beneficial owner* ditujukan untuk menjelaskan lebih lanjut makna dari istilah '*paid to*' dan '*received by*' dalam Pasal 10, Pasal 11, dan Pasal 12 OECD Model 1977; dan
- iii. entitas perantara yang secara eksplisit disebutkan adalah '*nominee*' dan '*agent*'. Namun, tidak menutup kemungkinan bahwa '*conduit*' juga termasuk dalam cakupan entitas perantara (*intermediary*) yang dimaksud oleh OECD. Hal ini dapat dilihat dari Paragraf 18 OECD *Commentary* atas Pasal 11 OECD Model 1977 yang menyebutkan: "***any intermediary such as an agent or nominee***".

### C. *Beneficial Owner* dalam OECD *Conduit Companies Report 1986*

Pada tahun 1986, OECD mempublikasikan *Conduit Company Report*<sup>13</sup> yang membahas ketentuan *beneficial owner* sebagaimana digunakan pada OECD Model 1977. Berikut rumusan Paragraf 14b *Conduit Company Report*.

*"A conduit company can normally not be regarded as the beneficial owner if, though the formal owner of certain assets, it **has very narrow powers** which render it a mere fiduciary or an administrator acting on account of the interested parties (most likely the shareholders of the conduit company)."*

(dengan penambahan penekanan)

Rumusan di atas menjelaskan bahwa perusahaan *conduit* pada umumnya tidak dapat dianggap sebagai *beneficial owner*. Perusahaan *conduit* dapat menjadi pemilik formal dari suatu aset, tetapi kewenangannya atas aset tersebut sangat terbatas. Atau dengan kata lain, perusahaan *conduit* merupakan pihak yang hanya memiliki kewenangan terbatas atas penghasilan yang diterimanya. Hal inilah yang menjadikan perusahaan *conduit* hanya sebagai pihak yang dipercaya (*fiduciary*) atau administrator yang bertindak untuk kepentingan pihak lain.

12. Jan Gooier, *Op.Cit.*

13. OECD, *Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies*, Paris: OECD Publishing, 27 November 1986.

Dibandingkan dengan pembahasan sebelumnya oleh Kelompok Kerja No. 27 pada tahun 1970-an, dapat ditarik kesimpulan bahwa *Conduit Company Report* telah memperluas makna dari *beneficial owner*, yaitu sebagai pihak yang bukan merupakan *agent* dan *nominee*, tetapi juga bukan merupakan perusahaan *conduit*.

#### D. *Beneficial Owner* dalam *Commentary* OECD Model 2003

Perubahan mendalam selanjutnya baru dilakukan oleh OECD pada tahun 2003, yaitu dengan suatu perubahan dalam *Commentaries*. Melanjutkan analisis dalam *Conduit Company Report*, *Commentaries* merumuskan kembali pengertian *beneficial owner*, yaitu sebagai berikut.<sup>14</sup>

*“The term “beneficial owner” is not used in a narrow technical sense, rather, it should be understood in its context and in light of the object and purpose of the Convention, including avoiding double taxation and the prevention of fiscal evasion and avoidance.”*

(dengan penambahan penekanan)

Rumusan di atas menyebutkan bahwa istilah *beneficial owner* tidak mempunyai makna teknis yang terbatas. Namun, harus diartikan sesuai dengan konteks dan tujuan diadakannya P3B, yaitu untuk menghindari pajak berganda dan penyelundupan pajak.

Menurut sejarahnya, dapat dikatakan bahwa pada awalnya konsep *beneficial owner* berasal dari istilah *common law*. Selanjutnya, *Commentaries* dari OECD Model menyatakan bahwa *beneficial owner* tidak mempunyai makna teknis yang sempit (*narrow technical sense*). Dengan demikian, konsep *beneficial owner* tidak dapat diartikan sesuai dengan ketentuan domestik suatu negara. Namun, harus diartikan secara internasional (*international meaning*).<sup>15</sup> Setidaknya, dengan rumusan tersebut dapat dipastikan bahwa konsep *beneficial owner* adalah suatu konsep alokasi penghasilan antara negara yang mengadakan P3B.<sup>16</sup>

Selanjutnya, *Commentaries* juga mengutip pada *Conduit Company Report*, tetapi dengan suatu penambahan rumusan. Perbandingan keduanya dapat dilihat dalam Tabel 12.1 di halaman berikut. Sebagaimana dapat dilihat pada Tabel 12.1, dalam *Commentaries* terdapat penambahan kata-kata ‘*as a practical matter*’ sebelum kata-kata ‘*very narrow powers*’. Menurut Charl du Toit, penambahan kata-kata tersebut merupakan pengembangan yang paling dramatis sejak pertama kalinya konsep *beneficial owner* dimuat dalam OECD Model.<sup>17</sup> Penambahan kata-kata tersebut memunculkan pertanyaan baru, apakah *beneficial owner* adalah suatu konsep hukum atau konsep praktis?

14. OECD *Commentary* (2003) atas Pasal 10, Paragraf 12.1; OECD *Commentary* (2003) atas Pasal 11, Paragraf 8.1; OECD *Commentary* (2003) atas Pasal 12, Paragraf 4.1.

15. Robin Ng, “The Concept of Beneficial Owner” dalam *History of Tax Treaties – The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*, ed. Ecker dan Ressler (Vienna: Linde, 2011): 537.

16. Joanna Wheeler, “The Attribution of Income to a Person for Tax Treaty Purposes,” *Bulletin for International Taxation*, 2005, 479.

17. Charl du Toit (2010), *Op.Cit.*, 504.

**Tabel 12.1 Perbandingan *Commentaries* OECD Model 2003 dengan *Conduit Company Report* 1986**

<i>Commentaries</i> OECD Model 2003	<i>Conduit Company Report</i> 1986
<i>The report from the Committee on Fiscal Affairs entitled “Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies” concludes that a conduit company cannot normally be regarded as the beneficial owner if, <b>though the formal, it has, as a practical matter, very narrow powers</b> which render it in relation to the income concerned, a mere fiduciary or administrator acting on account of interested parties.</i>	<i>A conduit company can normally not be regarded as the beneficial owner if, <b>though the formal owner of certain assets, it has very narrow powers</b> which render it a mere fiduciary or an administrator acting on account of the interested parties (most likely the shareholders of the conduit company).</i>

Menurut Jan Gooier, penambahan kata-kata tersebut seharusnya tidak menimbulkan interpretasi yang baru. Namun, hanya merupakan suatu bentuk klarifikasi atas maksud yang sama sebagaimana dijelaskan dari awal rancangan OECD Model 1977.<sup>18</sup> Di sisi lain, Richard Vann menyebutkan bahwa walaupun sebenarnya tidak terdapat interpretasi yang baru, tetapi konsekuensi penambahan kata-kata tersebut menjadikan persyaratan *beneficial owner* sering digunakan oleh otoritas pajak secara agresif dan sepihak.<sup>19</sup> Kasus-kasus pajak internasional mengenai *beneficial owner* yang timbul di berbagai negara sebagian besar disebabkan oleh perbedaan interpretasi mengenai penambahan kata-kata *as a practical matter* ini.

### E. *Beneficial Owner* dalam Konteks Prinsip Interpretasi P3B

Prinsip umum interpretasi P3B terdapat dalam Pasal 3 ayat (2) OECD Model maupun UN Model, yaitu interpretasi terhadap terminologi atau istilah yang dipergunakan dalam P3B, tetapi tidak diberikan definisinya oleh P3B itu sendiri. Berikut rumusan Pasal 3 ayat (2) OECD Model dan UN Model.

*“As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, **unless the context otherwise requires**, have the meaning that it has at that time **under the law of that State** for the purpose of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under the laws of that State.”*

(dengan penambahan penekanan)

Rumusan di atas menyatakan bahwa interpretasi atas terminologi yang dipergunakan dalam P3B, tetapi tidak diberikan definisinya dalam P3B itu sendiri, akan diartikan berdasarkan pengertian yang diatur dalam ketentuan domestik dari

18. Jan Gooier, *Op.Cit.*, 209.

19. Richard Vann, “Beneficial Owner: What Does History (and Maybe Policy) Tell Us” dalam *Beneficial Ownership: Recent Trends*, Michael Lang *et al.* (Amsterdam: IBFD, 2013), 300-301.

negara yang mengadakan P3B tersebut. Namun, perlu diperhatikan bahwa pengertian berdasarkan ketentuan domestik tidak dapat dilakukan jika konteks P3B mensyaratkan lain (*context otherwise requires*). Lebih lanjut, berikut rumusan Paragraf 12 OECD *Commentary* atas Pasal 3.

*“However, paragraph 2 specifies that this applies only if the context does not require an alternative interpretation. The context is determined in particular by the **intention of the Contracting States when signing the Convention as well as the meaning given to the term in question in the legislation of the other Contracting State** (an implicit reference to the principle of reciprocity on which the Convention is based). The wording of the Article therefore allows the competent authorities some leeway.”*

(dengan penambahan penekanan)

Penjelasan di atas menyatakan bahwa konteks P3B ditentukan oleh niat negara-negara yang mengadakan P3B tersebut pada saat penandatanganan P3B dan juga oleh pengertian terminologi atau istilah tersebut menurut ketentuan domestik. Pertanyaannya, apakah interpretasi menurut ketentuan domestik masing-masing negara yang mengadakan P3B adalah solusi yang tepat? Jika tidak, apakah ‘*context*’ mensyaratkan yang lain?

Menurut Michael Lang, *context* adalah semua materi interpretasi yang sesuai dengan prinsip-prinsip hukum internasional agar tercapai maksud dan tujuan diadakannya P3B.<sup>20</sup> Pengertian berdasarkan ketentuan domestik hanya akan relevan apabila semua upaya interpretasi tersebut sudah dilakukan, tetapi tidak memberikan hasil.

Edwin van der Bruggen berpendapat bahwa yang dimaksud dengan *context* adalah prinsip interpretasi hukum internasional sebagaimana dikodifikasi dalam Pasal 31 dan 32 VCLT.<sup>21</sup> Bahkan, Edwin van der Bruggen mengusulkan agar rumusan ‘*unless the context otherwise requires*’ dalam Pasal 3 ayat (2) OECD Model dapat dibaca sebagai ‘*unless the Vienna Convention otherwise require*’.

Lebih lanjut, Klaus Vogel menjelaskan bahwa permasalahan dengan interpretasi menurut ketentuan domestik adalah jika interpretasi ketentuan domestik masing-masing negara yang mengadakan P3B berbeda, hasil dari interpretasi tersebut dapat menyebabkan pajak berganda. Hal ini tentunya bertolak-belakang dengan maksud dan tujuan diadakannya P3B. Dengan demikian, interpretasi terminologi atau istilah dalam P3B harus mengutamakan interpretasi secara independen (*autonomous*).<sup>22</sup>

Terkait dengan istilah *beneficial owner*, terdapat negara yang mempunyai definisi dalam ketentuan domestiknya (seperti di negara yang menganut sistem *common law*). Terdapat juga negara yang tidak mempunyai definisi sama sekali dalam ketentuan domestiknya. Hal ini mengindikasikan bahwa istilah *beneficial owner* harus diartikan sesuai dengan maksud dan tujuan diadakannya P3B, yaitu suatu interpretasi

20. Michael Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (Vienna: Linde, 2010), 51.

21. Edwin van der Bruggen, “Unless the Vienna Convention Otherwise Requires: Notes on the Relationship between Article 3(2) of the OECD Model Tax Convention and Article 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties,” *European Taxation* (2003): 155.

22. Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Convention, 3<sup>rd</sup> Edition* (London: Kluwer Law International, 1997): 208-209.



independen terlepas dari pengertian dalam ketentuan domestik negara manapun.<sup>23</sup>

Philip Baker menjelaskan lebih lanjut bahwa *beneficial owner* dalam UN Model diterbitkan dalam 6 (enam) bahasa yang berbeda, yang diterjemahkan sebagai berikut:<sup>24</sup>

**Tabel 12.2 Penerjemahan Terminologi *Beneficial Ownership* dalam Berbagai Bahasa**

Bahasa	Rumusan yang digunakan	Terjemahan langsung
Inggris	<i>Beneficial owner</i>	Pemilik yang memperoleh manfaat
Prancis	<i>Le bénéficiaire effectif</i>	Pihak yang memperoleh manfaat secara efektif
Spanyol	<i>El propietario beneficiario</i>	Pemilik yang memperoleh manfaat
Cina	受益所有人	Pemilik yang memperoleh manfaat
Rusia	СОБСТВЕННИК БЕНЕФИЦИАР	Pemilik yang memperoleh manfaat
Arab	ديقتسما ي لعفلا	Pihak yang memperoleh manfaat secara efektif

Sebagaimana dapat dilihat di atas, terdapat versi bahasa yang menekankan pada suatu tingkat derajat **kepemilikan (*ownership*)** atau sebaliknya pada konsep penerima **manfaat efektif**. Perbedaan tersebut dapat menimbulkan perbedaan interpretasi sebab konsep kepemilikan (*ownership*) mempunyai pengertian tersendiri dalam konteks hukum. Walaupun demikian, konsep *beneficial owner* dalam versi bahasa manapun sebenarnya ditujukan agar mempunyai makna yang sama (*international fiscal meaning*) dalam UN Model.

Berdasarkan analisis di atas, jelas bahwa interpretasi *beneficial owner* adalah isu interpretasi terhadap *context* mensyaratkan yang lain. Pengertian menurut ketentuan domestik sebagaimana diatur dalam Pasal 3 ayat (2) OECD Model maupun UN Model tidak dapat digunakan. Dalam kasus *Indofood* misalnya. Hakim UK berpendapat bahwa terminologi *beneficial owner* mempunyai makna yang mandiri (*autonomous*), yang terlepas dari definisi ketentuan domestik negara manapun, termasuk UK.

## **F. Peran *Vienna Convention on the Law of Treaties* dalam Interpretasi *Beneficial Owner***

P3B sebagai suatu perjanjian antara dua negara yang berdaulat merupakan bagian dari hukum perjanjian internasional. Dengan demikian, dalam melakukan interpretasi harus berdasarkan tata cara interpretasi yang diatur dalam hukum perjanjian

23. J. David B. Oliver, Jerome B. Libin, Stef van Weeghel dan Charl du Toit, "Beneficial Ownership," *Bulletin for International Taxation*, 2000, 315.

24. Philip Baker, "United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries: Possible Extension of the Beneficial Owner Concept" dalam *Annex to Progress Report Subcommittee on Improper Use of Tax Treaties: Beneficial Ownership*, Document E/C.18/2008/CRP.2/Add.1, 17 Oktober 2008.

internasional publik.<sup>25</sup> Dalam hal ini, *Vienna Convention on the Law of Treaties* (VCLT) merupakan kodifikasi dari hukum kebiasaan internasional (*customary international law*) yang juga dapat mengikat negara-negara yang tidak menandatangani perjanjian tersebut.<sup>26</sup> Lebih lanjut, prinsip-prinsip interpretasi yang diatur dalam VCLT berlaku untuk perjanjian internasional pada umumnya, termasuk juga P3B.<sup>27</sup>

Prinsip-prinsip interpretasi terdapat dalam Pasal 31, 32, dan 33 VCLT sebagaimana dapat dirangkum sebagai berikut:<sup>28</sup>

- i. Pasal 31 mengatur tentang pendekatan umum dalam melakukan interpretasi dan juga memuat beberapa ketentuan khusus dalam melakukan interpretasi;
- ii. Pasal 32 mengatur tentang prosedur tambahan sebagai pelengkap dalam melakukan interpretasi; dan
- iii. Pasal 33 mengatur tentang tata cara interpretasi dari suatu perjanjian internasional yang menggunakan berbagai bahasa yang berbeda.

Selanjutnya, Pasal 31 ayat (1) VCLT mempunyai rumusan, yaitu sebagai berikut.

*"A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose."*

Rumusan di atas menjelaskan bahwa dalam melakukan interpretasi perjanjian internasional, hasil akhir dari interpretasi harus sesuai dengan maksud dan tujuan dibuatnya perjanjian tersebut.<sup>29</sup> Lebih lanjut, persyaratan interpretasi dengan itikad baik (*good faith*) mengatur bahwa dalam melakukan interpretasi harus mengutamakan interpretasi umum (*common interpretation*) yang memperhitungkan intensi dari semua pihak yang mengadakan perjanjian tersebut.<sup>30</sup>

Contoh kasus penting mengenai interpretasi P3B, terdapat dalam kasus *IRC v Commerzbank AG*<sup>31</sup> di UK, hakim Mummery J. menyebutkan sebagai berikut:<sup>32</sup>

- i. interpretasi secara harfiah tidak tepat untuk diterapkan dalam menginterpretasikan suatu perjanjian internasional sebab interpretasi secara harfiah dapat menimbulkan inkonsistensi dengan tujuan diadakannya perjanjian tersebut. Dalam hal terdapat keraguan dalam pasal-pasal tertentu, dapat dilakukan suatu interpretasi dengan mengutamakan agar tujuan tersebut dapat diraih (*purposive construction*) dengan memperhitungkan rumusan bahasa yang digunakan;
- ii. perjanjian internasional tidak dirancang oleh parlemen UK maupun badan legislatif

25. Darussalam, John Hutagaol, Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), 69.

26. Ned Shelton, *Interpretation and Application of Tax Treaties* (London: Tottel Publishing, 2006), 148.

27. Luc de Broe, *International Tax Planning and Prevention of Abuse* (Amsterdam, IBFD, 2008), 236.

28. Brian J. Arnold, "The Interpretation of Tax Treaties: Myth and Reality," *Bulletin for International Taxation*, 2010, 5.

29. Darussalam, John Hutagaol, Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 71.

30. Luc de Broe, *Op.Cit.*, 260.

31. *I.R.C. vs. Commerzbank and Banco do Brazil*, 1990, S.T.C., 285.

32. Sonika Dutta, "The interpretation of treaty law under special consideration of the Vienna Convention," dalam *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, ed. Michael Schilcher dan Patrick Weninger (Vienna: Linde Verlag, 2008), 35.

lainnya untuk diinterpretasikan oleh hakim-hakim UK saja. Namun, perjanjian tersebut ditujukan juga untuk lembaga kehakiman di negara lain. Oleh karena itu, interpretasinya harus berdasarkan prinsip-prinsip internasional yang dapat diterima oleh pihak-pihak lain;

- iii. prinsip-prinsip internasional tersebut dapat ditemukan dalam Pasal 31 ayat (1) VCLT.

Ekkehart Reimer menyebutkan bahwa dalam praktiknya, *Bundesfinanzhof* (pengadilan tinggi) di Jerman menerapkan prinsip *common interpretation* dengan memperhitungkan P3B negara lain, keputusan pengadilan luar negeri, dan/atau keputusan otoritas pajak luar negeri.<sup>33</sup>

### G. Status Commentaries OECD Model

Terdapat beberapa perbedaan pendapat antara pakar pajak internasional mengenai status hukum dari *Commentaries*, yaitu sebagaimana dapat dirangkum sebagai berikut.<sup>34</sup>

- i. Pasal 31 ayat (2) VCLT tidak secara nyata-nyata menyebutkan bahwa yang dimaksud dengan *context* termasuk *Commentaries*. Lebih lanjut, Pasal 32 VCLT menyebutkan bahwa *preparatory work* (pekerjaan persiapan) hanya dapat dijadikan sebagai bahan pendukung interpretasi untuk mengkonfirmasi interpretasi sesuai dengan Pasal 31 ayat (1) VCLT. Disamping itu, Paragraf 29 *General Remark* OECD Model juga menyatakan bahwa *Commentaries* tidak dirancang untuk mempunyai efek mengikat bagi negara-negara yang mengadakan P3B. Namun, dapat dipakai sebagai alat bantu utama (*great assistance*) dalam interpretasi. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa *Commentaries* tidak mengikat bagi negara-negara yang mengadakan P3B.
- ii. *Commentaries* termasuk dalam pengertian *context* sebagaimana dimaksud dalam Pasal 31 ayat (1) VCLT, meskipun hal ini tidak secara nyata-nyata disebutkan dalam Pasal 32 VCLT. Pengertian *context* sebagaimana disebutkan di atas, selain meliputi pengertian dalam Pasal 32 VCLT, juga meliputi semua bahan-bahan interpretasi untuk mendukung terjadinya *common interpretation* dalam rangka mencapai maksud dan tujuan P3B.

Walaupun status hukum dari *Commentaries* dapat diperdebatkan, tetapi dalam praktiknya *Commentaries* diakui sebagai alat bantu interpretasi dan ikut diperhitungkan dalam berbagai keputusan pengadilan luar negeri.<sup>35</sup> Klaus Vogel bahkan menyatakan bahwa *Commentaries* dapat disamakan dengan pendapat ahli, yaitu suatu pendapat yang tidak mengikat secara hukum, tetapi sangat diperhitungkan oleh pengadilan

33. Ekkehart Reimer, "Tax Treaty Interpretation in Germany," dalam *Tax Treaty Interpretation*, ed. Michael Lang (Vienna: Linde Verlag, 2001), 132-133.

34. John F. Avery Jones, "The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded," *Bulletin for International Taxation*, 2002, 102 dan Monica Erasmus-Koen, Sjoerd Douma, "Legal Status of the OECD Commentaries - In Search of the Holy Grail of International Taxation," *Bulletin for International Taxation*, 2007, 339- 352.

35. M. Sada Garibay, "An Analysis of the Case Law on Article 3(2) of the OECD Model (2010)," *65 Bull. Intl. Taxn. 8* (online), (2011).

karena kekuatan dari argumen-argumen yang disampaikannya (*persuasive value*).<sup>36</sup>

## H. Kasus-Kasus *Beneficial Owner* di Luar Negeri

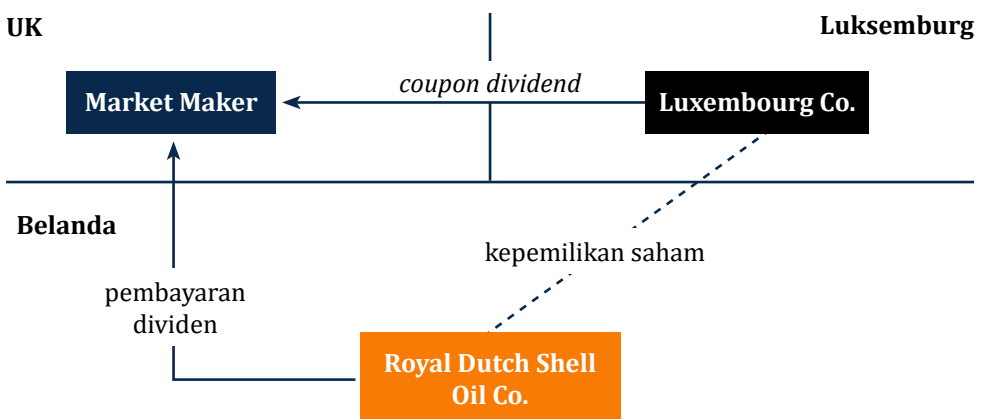
Berikut adalah kasus-kasus di luar negeri mengenai interpretasi *beneficial owner*. Kasus-kasus akan dibahas secara berurutan mulai dari kasus *Market Maker/Royal Dutch Shell Oil Company* (Belanda) pada tahun 1994, kasus *Indofood* (UK) tahun 2006, kasus *Prévost* (Kanada) pada tahun 2008-2009, kasus *Velcro* (Kanada) pada tahun 2012.

### H.1. Kasus *Market Maker/Royal Dutch Shell Oil Company* (Belanda)

Dalam kasus *Market Maker/Royal Dutch Shell Oil Company*<sup>37</sup> di Belanda, permasalahannya terkait dengan pertanyaan apakah penerima penghasilan dividen merupakan pemilik *legal* dari penghasilan tersebut. Menarik untuk diperhatikan adalah fakta bahwa kasus ini terjadi sebelum perubahan pada *Commentaries OECD Model 2003*.

Dalam kasus *Market Maker/Royal Dutch Shell Oil Company*, Hakim Hoge Raad menetapkan bahwa dengan terjadinya pembelian *coupon* dividen, Market Maker telah menjadi pemilik dividen tersebut. Lebih lanjut, Market Maker mempunyai keleluasaan (*discretion*) atas dana yang diterimanya. Hakim juga mengamati bahwa Market Maker tidak menerima dividen tersebut atas nama pihak lain sebagaimana suatu agen. Berdasarkan analisis tersebut, hakim memutuskan bahwa Market Maker merupakan *beneficial owner* dari penghasilan dividen tersebut. Berikut adalah ilustrasi dari kasus *Market Maker/Royal Dutch Shell Oil Company* sebagaimana dijelaskan di atas.

Gambar 12.1 Kasus *Market Maker/Royal Dutch Shell Oil Company*



36. Klaus Vogel, "The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation," *Bulletin for International Taxation*, 2000, 616.

37. Case 28.638 (Belanda), 6 April 1994, Tax Treaty Case Law, IBFD.

Keterangan Gambar:

- Luxembourg Co. merupakan pemilik saham Royal Dutch Shell Oil Co;
- Royal Dutch Shell Oil Co. mengumumkan akan membagi dividen kepada pemegang saham, tetapi pembayaran dividen tersebut belum dilakukan;
- sebelum pembayaran dividen tersebut, Luxembourg menjual *coupon dividend* kepada Market Maker di UK. Dengan demikian, Market Maker menjadi pemilik *coupon dividend*;
- Royal Dutch Shell Oil Co. membayarkan dividen kepada Market Maker dan memotong *withholding tax* sebesar 25%;
- Market Maker melakukan permohonan pengembalian pajak kepada otoritas pajak di Belanda sebesar 10% dari total dividen yang dipotong oleh Royal Dutch Shell Oil Co sebab menurut Market Maker seharusnya tarif *withholding tax* yang ditetapkan adalah sebesar 15% sesuai dengan ketentuan P3B Belanda dan UK;
- otoritas pajak Belanda menolak permohonan tersebut dengan alasan bahwa Market Maker bukan merupakan *beneficial owner* dari penghasilan dividen tersebut.

Menurut Stef van Weeghel, keleluasaan (*discretion*) yang dimaksud oleh hakim harus dinilai secara legal (dalam arti bahwa secara kontraktual pihak penerima penghasilan diwajibkan membayarkan penghasilan yang diterimanya kepada pihak lain) dan bukan secara faktual.<sup>38</sup> Menurut Daniel S. Smit, pihak yang menerima penghasilan diwajibkan secara hukum untuk membayarkan penghasilan tersebut kepada pihak lain, pihak yang menerima penghasilan tidak dapat dikatakan mempunyai keleluasaan atas penghasilannya. Kesimpulan ini tidak bertentangan dengan OECD Model 1977 maupun *Commentaries* OECD Model 2003.<sup>39</sup>

## H.2. Kasus Indofood (UK)

Kasus Indofood<sup>40</sup> merupakan kasus gugatan perdata di UK dan bukan suatu kasus yang ditangani oleh pengadilan pajak. Walaupun demikian, kasus Indofood merupakan salah satu kasus terpenting dalam pajak internasional yang membahas isu konsep *beneficial owner*.<sup>41</sup> Secara singkat, berikut adalah latar belakang kasus tersebut.

### H.2.1. Latar Belakang dan Fakta

Pada tahun 2002, Indofood, suatu perusahaan di Indonesia, menerbitkan surat utang (*notes*) dalam rangka pengumpulan dana pinjaman dari pasar internasional melalui suatu perusahaan perantara (*special purpose vehicle* atau disingkat SPV) di Mauritius. Jika Indofood menerbitkan surat utang tersebut secara langsung, pembayaran bunga kepada *noteholder* di UK akan terkena tarif *withholding tax* sebesar 20% sesuai dengan

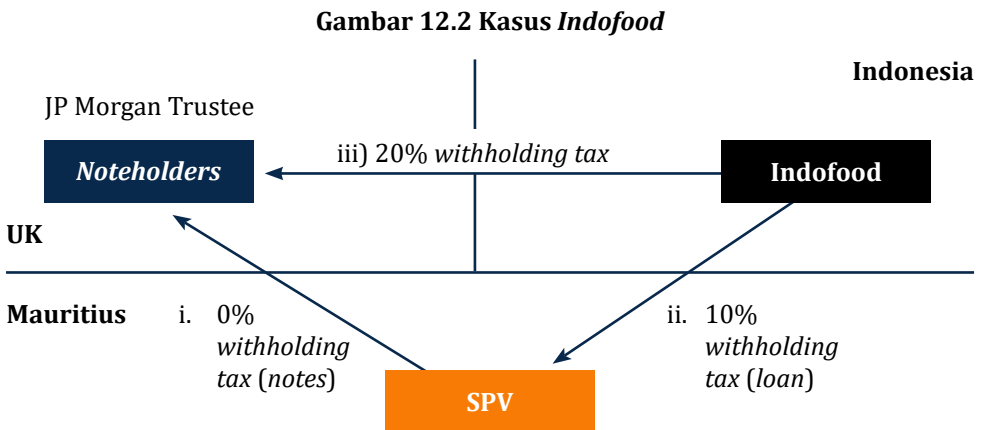
38. Stef van Weeghel, *The Improper Use of Tax Treaties* (Cambridge: Kluwer, 1998), 76.

39. Daniel S. Smit, "The Concept of Beneficial Ownership and Possible Alternative Remedies in Netherlands Case Law" dalam *Beneficial Ownership: Recent Trends*, Michael Lang et al. (Amsterdam: IBFD, 2013), 67-68.

40. Indofood International Finance Ltd. v. JP Morgan Chase NA London Branch EWCA Civ. [2006], STC 1 195 (CA) (Mauritius and The Netherlands).

41. Philip Laroma Jezzi, "The Concept of Beneficial Ownership in the Indofood and Prévost Car Decisions," *Bulletin for International Taxation*, Mei 2010, 255.

ketentuan pajak domestik Indonesia. Namun, dengan menggunakan SPV di Mauritius, tarif *withholding tax* atas pembayaran bunga dapat diturunkan menjadi 10% dengan menerapkan P3B Indonesia dan Mauritius. Kasus ini dapat diperjelas dengan Gambar 12.2.



Berikut penjelasan dari Gambar 12.2.

- i. SPV Mauritius menerbitkan surat hutang (*notes*) dan mendapatkan modal pinjaman dari *noteholders* di UK. Pembayaran bunga oleh SPV kepada *noteholders* tidak dikenakan *withholding tax*;
- ii. modal yang dikumpulkan oleh SPV Mauritius kemudian dipinjamkan (*loan*) kepada Indofood. Pembayaran bunga oleh Indofood kepada SPV Mauritius dikenakan tarif *withholding tax* sebesar 10% berdasarkan P3B Indonesia dan Mauritius;
- iii. apabila Indofood menerbitkan surat hutang (*notes*) langsung kepada *noteholders* di UK, tarif *withholding tax* yang berlaku adalah 20%.

Lebih lanjut, dalam kontrak pinjaman tersebut diatur bahwa:

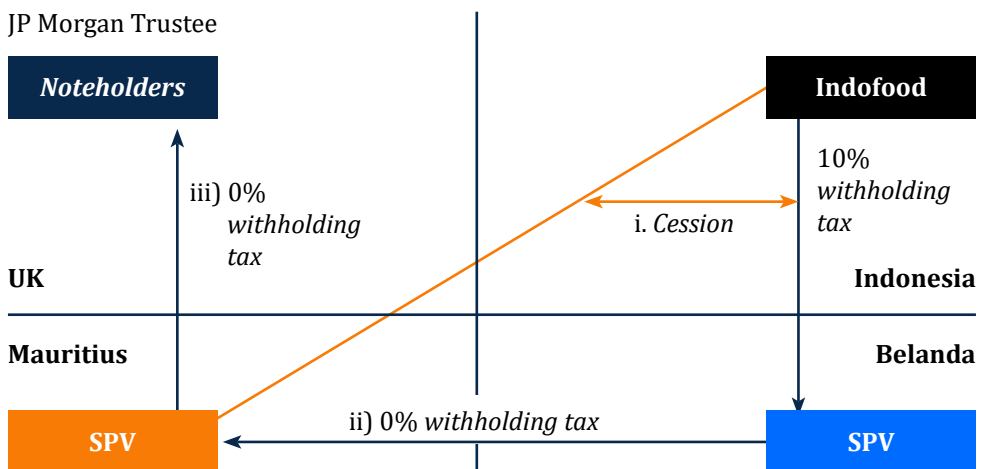
- i. apabila tarif *withholding tax* di Indonesia mengalami perubahan tarif melebihi 10%, Indofood wajib menanggung beban pajak yang melebihi batas tarif 10% tersebut dengan cara *gross up*;
- ii. apabila terjadi perubahan tarif pajak *withholding tax*, Indofood berhak untuk melunasi pinjaman lebih awal dari jangka waktu yang telah ditentukan;
- iii. hak Indofood untuk melunasi pinjaman lebih awal hanya dapat diterapkan apabila tidak terdapat solusi wajar lainnya yang dapat dilakukan (*no reasonable measures available*) untuk menurunkan tarif *withholding tax* kembali menjadi 10%.

Kemudian, pada tahun 2005, P3B Indonesia dan Mauritius diberhentikan. Hal ini menyebabkan tarif *withholding tax* atas pembayaran bunga menjadi 20% sesuai dengan ketentuan domestik Indonesia.

Dengan adanya beban pajak tambahan yang harus ditanggung oleh Indofood sebagai konsekuensi dari *gross up* sebagaimana yang telah disepakati dalam kontrak pinjaman, Indofood memutuskan untuk melunasi pinjaman tersebut lebih awal dari jangka waktu yang telah ditetapkan. Di lain pihak, JP Morgan berargumen bahwa tarif *withholding tax* sebesar 10% tetap dapat dipertahankan dengan suatu struktur pinjaman yang baru sehingga Indofood tidak berhak melunasi pinjamannya lebih awal dari jangka waktu yang telah ditetapkan.

Struktur pinjaman baru yang diajukan oleh JP Morgan adalah suatu struktur yang menggunakan SPV di Belanda. Tujuannya, agar dapat menggunakan tarif *withholding tax* sebesar 10% atas pembayaran bunga sebagaimana diatur dalam P3B Indonesia dan Belanda yang berlaku pada waktu itu. Struktur tersebut dapat digambarkan sebagai berikut.

**Gambar 12.3 Struktur Pinjaman Baru dalam Kasus Indofood**



Berikut adalah penjelasan Gambar 12.3.

- i. Pinjaman SPV Mauritius kepada Indofood dialihkan kepada SPV Belanda sehingga kreditur atas utang Indofood menjadi SPV Belanda. Pembayaran bunga oleh Indofood kepada SPV Belanda dikenakan tarif *withholding tax* sebesar 10% jika P3B Indonesia dan Belanda dapat diterapkan.
- ii. Terdapat perjanjian antara SPV Belanda dan SPV Mauritius, yaitu SPV Belanda diwajibkan meneruskan penghasilan yang diterimanya dari Indofood kepada SPV Mauritius. Pembayaran bunga oleh SPV Belanda kepada SPV Mauritius tidak dikenakan *withholding tax*.
- iii. Kewajiban SPV Mauritius untuk membayar utangnya kepada *noteholders* tidak berubah dari struktur sebelumnya.

Indofood tidak menyetujui struktur yang diajukan JP Morgan dan berargumen bahwa jika struktur tersebut diterapkan, otoritas pajak di Indonesia akan tetap menetapkan tarif *withholding tax* sebesar 20% sesuai dengan ketentuan domestik

Indonesia. Alasannya, SPV di Belanda bukan merupakan *beneficial owner* sebagaimana disyaratkan dalam P3B antara Indonesia dan Belanda sehingga tarif *withholding tax* sebesar 10% tidak dapat diterapkan.

Isu yang dihadapi oleh hakim adalah apakah SPV di Belanda merupakan *beneficial owner* jika struktur baru tersebut diterapkan oleh pihak-pihak yang bersengketa? Fakta-fakta penting yang terungkap dalam persidangan adalah sebagai berikut:

- i. terdapat keterkaitan antara penghasilan yang diterima oleh SPV Mauritius dari Indofood dengan pembayaran oleh SPV Mauritius kepada *noteholders*. Bahkan, terdapat ketentuan dalam perjanjian bahwa SPV Mauritius hanya diperbolehkan untuk membayar utangnya kepada *noteholders* dengan penghasilan yang diterimanya dari Indofood. Dengan kata lain, SPV tidak diperbolehkan menggunakan dananya sendiri untuk melunasi utangnya kepada *noteholders*;
- ii. seluruh penghasilan yang diterima oleh SPV Mauritius diteruskan kepada *noteholders*. SPV Mauritius tidak mendapatkan *spread* sama sekali;
- iii. di atas kertas, pembayaran SPV Mauritius kepada *noteholders* dilakukan sehari setelah SPV Mauritius menerima pembayaran dari Indofood. Pada faktanya, Indofood melakukan pembayaran langsung kepada *noteholders*. Dengan demikian, tidak terdapat aliran dana melalui SPV Mauritius;
- iv. SPV Mauritius mempunyai substansi ekonomi yang kecil (tidak mempunyai ruang kantor maupun pegawai) di Mauritius.

### H.2.2. Pertimbangan dan Keputusan Hakim

Berikut adalah rangkuman dari pertimbangan-pertimbangan penting oleh hakim dalam kasus ini.

- i. Dengan mempertimbangkan OECD *Commentary* dan pendapat Philip Baker sebagai saksi ahli, majelis hakim berpendapat bahwa konsep *beneficial owner* harus mempunyai makna internasional, yaitu suatu makna yang terlepas dari pengertian teknis hukum domestik negara-negara yang mengadakan P3B.<sup>42</sup>
- ii. Konsep *beneficial owner* tidak dapat disamakan dengan konsep pemilik formal (*formal owner*) yang tidak mempunyai hak sepenuhnya untuk menerima manfaat dari penghasilan yang diterimanya (*the full privilege to directly benefit from the income*).<sup>43</sup>
- iii. Dalam mencari makna sebenarnya atas konsep *beneficial owner*, majelis hakim melakukan pendekatan '*substance over matter*'<sup>44</sup>, yaitu apakah secara praktis atau komersil SPV Belanda akan mendapatkan hak sepenuhnya untuk menerima manfaat dari penghasilan yang diterimanya.<sup>45</sup>
- iv. Faktanya, dalam kasus ini, pinjaman dan penerbitan surat utang sangat terkait satu dengan yang lainnya. Lebih lanjut, sebagaimana terungkap dari perjanjian

42. Indofood International Finance Ltd. v. JP Morgan Chase NA London Branch [2006] EWCA Civ. 158, Paragraf 42.

43. *Ibid.*

44. Lihat juga dalam bagian B.3. mengenai perubahan pada OECD *Commentaries* 2003.

45. Indofood International Finance Ltd. v. JP Morgan Chase NA London Branch [2006] EWCA Civ. 158, Paragraf 44.



*Trust Deed*, SPV Belanda akan diwajibkan untuk meneruskan penghasilan yang diterimanya kepada *noteholders*. Secara 'praktis', SPV Belanda tidak akan mendapatkan hak sepenuhnya (*full privilege*) untuk menerima manfaat dari penghasilan tersebut. Manfaat satu-satunya yang dapat diperoleh SPV Belanda atas penghasilannya adalah untuk membayar utang SPV Mauritius. Dengan demikian, SPV Belanda tidak akan mempunyai hak sepenuhnya (*full privilege*) atas penghasilan yang diterimanya sehingga SPV Belanda tidak dapat memenuhi persyaratan *beneficial owner*.

### H.2.3. Komentar Para Ahli atas Kasus *Indofood*

Terkait dengan kasus *Indofood*, Adolfo Martin Jimenez menyebutkan bahwa penggunaan kata-kata '*substance over matter*' oleh majelis hakim dapat dikaitkan dengan analisis '*substance over form*'<sup>46</sup>, yaitu suatu analisis yang menginterpretasikan *beneficial owner* sebagai suatu ketentuan yang bertujuan (*purposive interpretation*) sebagai alat anti penghindaran pajak (*anti-avoidance*). Pendekatan tersebut cenderung **menginterpretasikan *beneficial owner* secara luas**, yaitu suatu ketentuan yang bertujuan menghindari segala tindakan yang bertujuan untuk mengurangi beban pajak. Hal ini terbukti dengan disebutkannya analisis *substance over form* dalam *International Manual* yang diterbitkan oleh otoritas pajak UK (HMRC) sebagai tanggapan terhadap keputusan hakim dalam kasus *Indofood*.<sup>47</sup> Namun, pengertian *beneficial owner* sebagai ketentuan *anti-avoidance* sebenarnya tidak dibahas oleh majelis hakim dalam kasus *Indofood*.

Michael McGowan menyebutkan hal yang serupa, yaitu bahwa kasus *Indofood* dapat memperluas pengertian (*expanded meaning*) *beneficial owner*.<sup>48</sup> Sebelumnya, pengertian *beneficial owner* mempunyai makna yang relatif terbatas (*narrow*), yaitu suatu pengertian yang dapat dipersamakan dengan suatu konsep hukum.

Menurut Robert Danon, terminologi '*beneficial*' dalam konsep *beneficial owner* adalah untuk memastikan bahwa hanya aspek 'hak miliknya' saja yang harus diuji dengan analisis *substance over form*. Sebaliknya, Pasal 4 OECD Model mengatur mengenai persyaratan *resident* (subjek pajak dalam negeri). Dengan demikian, dalam menginterpretasikan *beneficial owner*, keterkaitan antara penerima penghasilan dengan negara domisili adalah tidak relevan. Sebagai contoh, persyaratan yang mengatur bahwa penerima penghasilan harus menjalankan usaha aktif atau merupakan perusahaan publik untuk membuktikan bahwa terdapatnya substansi di negara domisili adalah tidak relevan dalam konteks *beneficial owner*.<sup>49</sup>

Charl du Toit mengamati bahwa rumusan argumentasi majelis hakim dalam kasus *Indofood* menyebabkan dapat terjadinya perbedaan interpretasi, yaitu apakah *beneficial owner* merupakan suatu konsep yang harus diuji dengan tingkat substansi dan fungsi yang dijalankan oleh suatu perusahaan perantara atau suatu konsep legal

46. Adolfo Martín Jiménez, "Beneficial Ownership: Current Trends," *World Tax Journal* (2010): 35.

47. Lihat <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/intmanual/INTM332050.htm>.

48. Michael McGowan, "Indofood Court Expands Interpretation of Beneficial Ownership," *Tax Notes International* (2006): 1091

49. Robert Danon, "Clarification of the Meaning of "Beneficial Owner" in the OECD Model Tax Convention – Comment on the April 2011 Discussion Draft," *Bulletin for International Taxation* (2011): 439.

(kewajiban-kewajiban dalam kontrak)?<sup>50</sup>

### H.3. Kasus *Prévost* (Kanada)

Kasus *Prévost*<sup>51</sup> merupakan kasus penting karena kasus ini melanjutkan pembahasan mengenai isu-isu yang belum terjawab setelah kasus *Indofood*.

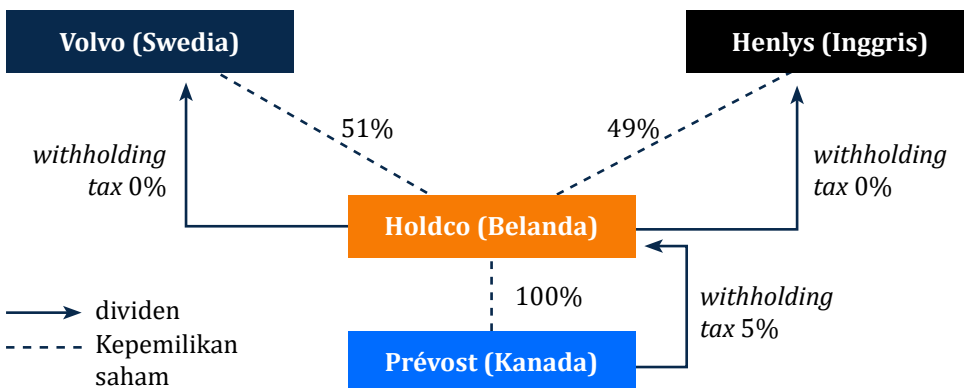
#### H.3.1. Latar belakang dan Fakta

Berikut uraian dari latar belakang kasus *Prévost*.

- i. *Prévost* merupakan perusahaan manufaktur mobil yang merupakan subjek pajak dalam negeri di Kanada. Pada tahun 1990-an, Volvo (Swedia) dan Henlys (UK) memutuskan untuk mengakuisisi *Prévost*. Akuisisi tersebut dilakukan melalui suatu perusahaan *holding* (Holdco) di Belanda. Pemilihan negara Belanda sebagai negara domisili perusahaan *holding* diputuskan bersama oleh Volvo dan Henlys dengan pertimbangan komersil dan juga pertimbangan aspek pajak.
- ii. Struktur kepemilikan perusahaan Holdco di Belanda adalah 51% dimiliki Volvo dan 49% dimiliki Henlys. Perusahaan Holdco di Belanda mengakuisisi 100% kepemilikan saham di *Prévost*.

Struktur kepemilikan saham *Prévost* setelah akuisisi oleh Volvo dan Henlys beserta aspek pajak atas pembagian dividen oleh *Prévost* dapat dilihat pada gambar berikut.

Gambar 12.4 Kasus *Prévost*



Penjelasan struktur kepemilikan saham *Prévost* setelah akuisisi oleh Volvo dan Henlys, yaitu sebagai berikut.

- i. Menurut *shareholding agreement* (suatu perjanjian antara Volvo dan Henlys,

50. Charl du Toit (2010), *Op.Cit.*, 506.

51. Kasus *Prévost* terdiri dari dua keputusan, yaitu keputusan Canadian Tax Court tertanggal 22 April 2008: *Prévost Car Inc. v. The Queen*, 2008, TCC231 dan konfirmasi terhadap keputusan tersebut oleh Canadian Federal Court of Appeal tertanggal 26 Februari 2009, *Prévost Car Inc. v. The Queen*, 2009, FCA57.

sedangkan Holdco maupun Prévost bukan merupakan pihak yang terikat dalam perjanjian tersebut), para pemegang saham sepakat bahwa setidaknya 80% dari penghasilan grup dapat dibagikan sebagai dividen jika persyaratan-persyaratan finansial lainnya terpenuhi oleh grup tersebut.

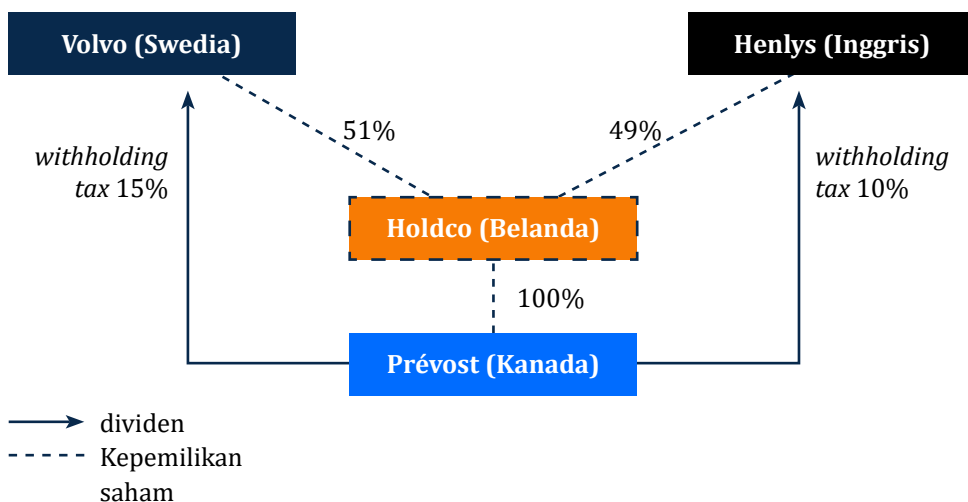
- ii. Holdco mempunyai substansi yang minim di Belanda. Namun, substansi yang minim tersebut bagi Holdco tetap mencukupi untuk menjadi subjek pajak dalam negeri di Belanda. Perlu diperhatikan bahwa satu-satunya harta yang dimiliki Holdco adalah kepemilikan saham di Prévost. Lebih lanjut, manajemen Holdco merupakan orang-orang yang sama dengan manajemen Prévost.
- iii. Pada saat pembagian dividen oleh Prévost kepada Holdco, P3B Belanda dan Kanada diterapkan dengan tarif *withholding tax* yang berlaku adalah 5%.
- iv. Menurut ketentuan domestik Belanda, pembagian dividen oleh subjek pajak dalam negeri Belanda tidak dikenakan *withholding tax*. Jadi, pada saat pembagian dividen oleh Holdco kepada pemegang saham tidak dikenakan *withholding tax*.

Pendapat otoritas pajak Kanada terhadap kasus ini adalah:

- i. Holdco bukan merupakan *beneficial owner* sebagaimana disyaratkan dalam P3B Kanada dan Belanda sehingga tarif *withholding tax* sebesar 5% tidak dapat diterapkan;
- ii. P3B Kanada dan UK beserta P3B Kanada dan Swedia dapat berlaku sehingga tarif *withholding tax* yang seharusnya adalah 10% untuk pembagian dividen kepada UK dan 15% untuk pembagian dividen kepada Swedia. Dalam kasus ini, Holdco diabaikan dalam struktur kepemilikan saham grup.

Untuk memperjelas uraian argumentasi otoritas pajak di atas, berikut adalah ilustrasinya.

**Gambar 12.5 Argumentasi Otoritas Pajak dalam Kasus Prévost**



### H.3.2. Pertimbangan dan Keputusan Hakim

Majelis hakim *Canadian Tax Court* (CTC) memutuskan bahwa Holdco merupakan *beneficial owner*. Keputusan ini kemudian di konfirmasi oleh majelis hakim dalam *Federal Court of Appeal* (FCA) dengan pertimbangan-pertimbangan, yaitu sebagai berikut.

- i. Majelis hakim CTC telah mempertimbangkan OECD Model beserta *Commentaries*, VCLT, ketentuan domestik di negara *common law* maupun *civil law*, dan pendapat saksi ahli (v. Weeghel, Raas, dan Luthi) sehingga pada akhirnya berkesimpulan bahwa *beneficial owner* mempunyai makna internasional (*international meaning*). Kesimpulan tersebut menurut hakim FCA telah tepat dilakukan oleh majelis hakim CTC.<sup>52</sup>
- ii. Pada akhirnya, hakim CTC (Paragraf 100 dalam keputusan CFC) menyebutkan bahwa *beneficial owner* adalah: (i) pihak yang menerima manfaat atas dividen yang diterimanya (*own use and enjoyment*); dan (ii) pihak yang menanggung risiko (*assumes risk*) beserta mempunyai penguasaan (*control*) atas dividen yang diterimanya.<sup>53</sup>
- iii. Faktanya adalah bahwa berdasarkan akte pendirian Holdco, Holdco bukan merupakan pihak dalam *shareholding agreement*. Dari fakta tersebut, dapat disimpulkan bahwa Holdco **tidak mempunyai kewajiban untuk membayarkan** dividen kepada para pemegang saham. (Paragraf 103-104 dalam keputusan CFC).<sup>54</sup>
- iv. Lebih lanjut, Holdco merupakan pemilik saham Prévost yang sah. Penghasilan dividen yang diterima Holdco dari Prévost merupakan hak milik Holdco yang dapat digunakan oleh Holdco untuk kepentingannya sendiri (seperti membayar kreditur pihak ketiga). Jika Holdco menggunakan penghasilan dividennya tersebut untuk membayarkan dividen kepada para pemegang saham, hal ini dilakukan berdasarkan **keputusan manajemen Holdco sendiri** (Paragraf 105 dalam keputusan CFC).<sup>55</sup>
- v. Atas dasar pertimbangan-pertimbangan di atas, tidak terdapat kekeliruan dalam penerapan hukum terhadap keputusan majelis hakim CTC.<sup>56</sup>

### H.3.3. Komentar Para Ahli atas Kasus *Prévost*

Menurut Nathan Boidman dan Michael Kandeve, kasus *Prévost* telah mengkonfirmasi bahwa gagasan *purposive interpretation* atau analisis substansi ekonomi tidak tepat untuk digunakan dalam menginterpretasikan *beneficial owner*.<sup>57</sup> Bahkan, Gwendolyn Watson dan Steven Baum menyebutkan bahwa kasus *Prévost* secara nyata-nyata telah menolak interpretasi konsep *beneficial owner* secara luas sebagaimana dapat

52. Paragraf 8 dan 14 *Prévost Car Inc. v. The Queen*, 2009, FCA57

53. *Prévost Car Inc. v. The Queen*, 2009, FCA57, Paragraf 13.

54. *Prévost Car Inc. v. The Queen*, 2009, FCA57, Paragraf 16.

55. *Prévost Car Inc. v. The Queen*, 2009, FCA57, Paragraf 16.

56. *Prévost Car Inc. v. The Queen*, 2009, FCA57, Paragraf 18.

57. Nathan Boidman dan Michael Kandeve, "News Analysis: Canadian Taxpayer Wins *Prévost* Appeal," *Tax Notes International* (2009): 862.

diartikan dalam kasus *Indofood*.<sup>58</sup> Bagaikan suatu teguran, kasus *Prévost* telah menolak usaha otoritas pajak Kanada untuk menjadikan konsep *beneficial owner* sebagai suatu ketentuan *anti-avoidance*.

Melanjutkan analisis sebelumnya dalam kasus *Indofood*, Adolfo Martín Jimenez berpendapat bahwa hakim CTC telah secara *fair* mendefinisikan konsep *beneficial owner* secara terbatas (*narrow*). Tetapi, yang lebih penting adalah bahwa hakim telah menolak pendekatan analisis substansi ekonomi yang dapat menyebabkan perluasan makna konsep *beneficial owner* menjadi suatu ketentuan *anti-avoidance*.<sup>59</sup>

Charl du Toit mengamati bahwa dalam kasus *Indofood*, perusahaan perantara mempunyai kewajiban untuk meneruskan penghasilannya kepada pemegang saham. Dalam kasus *Prévost*, perusahaan perantara **tidak** mempunyai kewajiban untuk meneruskan penghasilannya kepada pemegang saham. Hal ini merupakan salah satu perbedaan penting yang telah memengaruhi pertimbangan hakim dalam mengambil keputusannya di kasus *Prévost*.<sup>60</sup>

#### H.4. Kasus Velcro (Kanada)

Kasus *Velcro* merupakan salah satu kasus yang paling dinantikan oleh pengamat pajak di seluruh dunia. Kasus ini diharapkan dapat memberi penjelasan dan konfirmasi lebih lanjut mengenai interpretasi *beneficial owner* setelah adanya kasus *Prévost*.<sup>61</sup> Latar belakang kasus ini dapat digambarkan pada Gambar 12.6 di halaman berikut. Di bawah ini adalah uraiannya.

##### i. Sebelum Restrukturisasi

VIBV merupakan suatu perusahaan yang merupakan subjek pajak dalam negeri di Belanda. VIBV merupakan pemilik paten, rahasia dagang, hak cipta, dan *know-how* terkait dengan merk Velcro dan teknologi pengikat Velcro. Pada tahun 1987, VIBV memberikan lisensi hak menggunakan aktiva tidak berwujud tersebut kepada Velcro, sebagaimana disepakati dalam *License Agreement*. Sebagai imbalan, Velcro membayarkan royalti tertentu kepada VIBV. Pembayaran royalti tersebut dikenakan *withholding tax* sebesar 10% sesuai dengan P3B Belanda dan Kanada.

##### ii. Restrukturisasi

Pada tahun 1995, grup Velcro melakukan restrukturisasi. Akibatnya, status subjek pajak dalam negeri VIBV berubah dari subjek pajak dalam negeri Belanda menjadi subjek pajak dalam negeri Belanda Antilles. Perlu diperhatikan bahwa antara Kanada dan Belanda Antilles tidak terdapat P3B sehingga jika pembayaran royalti dilakukan oleh Velcro, tarif *withholding tax* yang berlaku menjadi 25% sesuai dengan ketentuan domestik Kanada.

Selanjutnya, VIBV melakukan penyerahan hak (*assignment of rights*) atas harta tak berwujud tersebut kepada Holdco, suatu perusahaan yang merupakan subjek

58. Gwendolyn Watson dan Steven Baum, "Beneficial Ownership as Treaty Anti-Avoidance Tool?," *Canadian Tax Journal* (2012): 163.

59. Adolfo Martín Jiménez, *Op.Cit.*, 48-49.

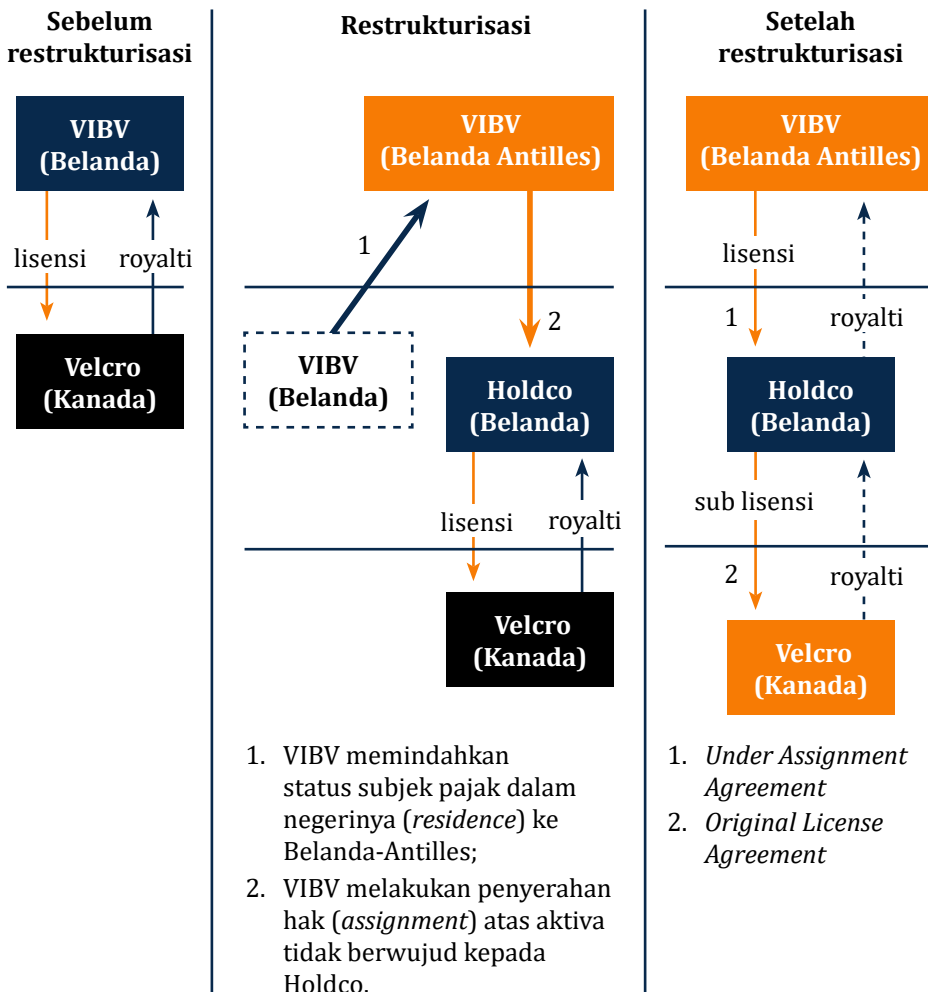
60. Charl du Toit (2010), *Op.Cit.*, 508.

61. Nathan Boidman dan Michael Kandev, *Op. Cit.*, 865.

pajak dalam negeri Belanda. Sesuai dengan *assignment agreement* tersebut, Holdco menjadi pemegang hak atas aktiva tidak berwujud tersebut. Oleh karenanya, Velcro sekarang wajib membayar royalti kepada Holdco dan bukan lagi kepada VIBV. Namun, perlu diperhatikan bahwa VIBV tetap merupakan pemilik atas aktiva tidak berwujud tersebut.

Lebih lanjut, sesuai dengan kesepakatan dalam *assignment agreement* (VIBV, Holdco, maupun Velcro merupakan pihak-pihak dalam perjanjian tersebut), Holdco diwajibkan untuk membayar royalti yang wajar (*arm's length*) kepada VIBV dalam 30 hari setelah Holdco menerima pembayaran royalti dari Velcro. Velcro tetap membayar jumlah royalti yang sama seperti dalam *license agreement*, tetapi sekarang kepada pihak yang berbeda, yaitu kepada Holdco. Faktanya, jumlah royalti yang dibayarkan oleh Holdco kepada VIBV **berbeda** dengan jumlah royalti yang diterima oleh Holdco dari Velcro.

Gambar 12.6 Kasus *Velcro*



### iii. Setelah Restrukturisasi

Velcro tetap menerapkan tarif *withholding tax* sesuai dengan ketentuan P3B Belanda dan Kanada, yaitu 10% sampai dengan tahun 1998. Namun, sejak 1998 tarif *withholding tax* diturunkan menjadi 0%. Pembayaran Holdco kepada VIBV tidak dikenakan *withholding tax* sesuai dengan ketentuan domestik Belanda.

Isu yang disengketakan oleh otoritas pajak Kanada adalah bahwa Holdco bukan merupakan *beneficial owner* sebagaimana disyaratkan dalam P3B Kanada dan Belanda sehingga tarif *withholding tax* yang berlaku adalah 25% sesuai dengan ketentuan domestik Kanada. Argumentasi yang diajukan oleh otoritas pajak Kanada adalah bahwa kasus ini berbeda dengan *Prévost*, yaitu bahwa Holdco **diwajibkan secara kontrak** untuk meneruskan penghasilannya kepada VIBV dalam jangka waktu tertentu (30 hari).

#### H.4.1. Pertimbangan dan Keputusan Hakim

Dalam kasus ini, majelis hakim menyetujui bahwa pokok sengketa adalah isu *beneficial owner* sebagaimana dimaksud dan diterapkan dalam kasus *Prévost*. Melanjutkan keputusan pengadilan dalam kasus *Prévost*, majelis hakim mengamati bahwa terdapat empat faktor yang harus diuji dalam menetapkan apakah suatu pihak merupakan *beneficial owner*:<sup>62</sup>

- i. kepemilikan (*possession*);
- ii. manfaat (*use*);
- iii. risiko (*risk*); dan
- iv. pengendalian (*control*).

Faktor-faktor di atas dapat dibuktikan dengan informasi sebagai berikut:

- i. ketentuan-ketentuan dalam perjanjian antara pihak-pihak (*Licenses Agreement* dan *Assignment Agreement*);
- ii. aliran dana (*flow of funds*); dan
- iii. laporan keuangan dan rekening koran bank.

Kemudian, berdasarkan pertimbangan di atas, berikut adalah pengujian yang dilakukan oleh majelis hakim.

*Possession* adalah memiliki penguasaan atas suatu harta atau mempunyai hak yang mendominasi terhadap suatu harta. Majelis hakim memutuskan bahwa Holdco mempunyai *possession* atas penghasilan royalti sebab:<sup>63</sup>

- i. royalti dibayarkan oleh Velcro ke dalam akun bank milik Holdco. Bunga yang timbul atas dana yang masuk dalam akun bank tersebut juga dimiliki oleh Holdco;
- ii. penghasilan royalti yang diterima oleh Holdco tidak dipisahkan dari dana lainnya

62. Velcro Canada Inc. v. The Queen, 2012, TCC 57, Paragraf 29.

63. Velcro Canada Inc. v. The Queen, 2012, TCC 57, Paragraf 35.

- yang dimiliki oleh Holdco;
- iii. Holdco menggunakan dana yang dimilikinya (tanpa instruksi dari pihak lain) juga untuk membayar utang dan pengeluaran-pengeluaran lainnya; dan
  - iv. jumlah dana yang diterima oleh Holdco dari Velcro berbeda dengan jumlah dana yang dibayarkan oleh Holdco kepada VIBV.

*Use* adalah menggunakan atau menerapkan sesuatu. Dalam kasus ini, Holdco dapat menggunakan penghasilan royalti yang diterimanya dengan bebas seperti untuk membayar utang, menabung (menerima bunga), atau investasi ke perusahaan anak. Lebih lanjut, dalam perjanjian-perjanjian kontrak, Holdco tidak dibatasi sama sekali untuk menggunakan dananya sesuai dengan keputusan Holdco sendiri.<sup>64</sup>

*Risk* adalah kemungkinan terjadinya kerugian. Dalam kasus ini, Holdco menanggung risiko atas dana yang dimilikinya sebab:<sup>65</sup>

- i. Holdco memiliki aktiva tersebut (dana dari penghasilan royalti) dalam laporan keuangannya;
- ii. VIBV tidak memiliki hak prioritas atas klaimnya terhadap aktiva Holdco. Dengan kata lain, VIBV mempunyai status yang sama dengan kreditur-kreditur Holdco yang lainnya; dan
- iii. Holdco menanggung risiko *forex* atas penghasilan royalti tersebut.

*Control* adalah menerapkan kekuasaan atau pengaruh terhadap sesuatu. Beberapa penjelasan di atas mengenai *possession*, *use*, dan *risk* dapat menjelaskan juga bahwa Holdco memiliki *control*.<sup>66</sup>

Kemudian, majelis hakim menjelaskan juga mengenai konsep *conduit company*.<sup>67</sup> Sebagaimana diketahui, suatu *conduit company* tidak dapat diklasifikasikan sebagai *beneficial owner*. Majelis hakim berpendapat bahwa berdasarkan keputusan dalam kasus *Prévost*, suatu *conduit company* adalah suatu perusahaan perantara yang tidak mempunyai keleluasaan sama sekali dalam mengambil keputusan (*absolutely no discretion*). Walaupun keleluasaan Holdco dibatasi, tetapi tidak dapat dikatakan bahwa Holdco tidak mempunyai keleluasaan sama sekali. Atas dasar argumen di atas, majelis hakim memutuskan bahwa Holdco merupakan *beneficial owner*.

#### H.4.2. Komentar Para Ahli atas Kasus *Velcro*

Brian J. Arnold mengamati bahwa keputusan *Prévost* dan *Velcro* jika dilihat secara bersama maka keputusan tersebut memberikan suatu batas yang sangat rendah (*very low threshold*) terhadap interpretasi *beneficial owner*. Pihak satu-satunya yang bukan merupakan *beneficial owner* adalah agen, *nominee*, dan *conduit companies* yang tidak mempunyai keleluasaan sama sekali untuk mengambil keputusan.<sup>68</sup>

64. *Velcro Canada Inc. v. The Queen*, 2012, TCC 57, Paragraf 36-37.

65. *Velcro Canada Inc. v. The Queen*, 2012, TCC 57, Paragraf 39.

66. *Velcro Canada Inc. v. The Queen*, 2012, TCC 57, Paragraf 41-42.

67. *Velcro Canada Inc. v. The Queen*, 2012, TCC 57, Paragraf 51-52.

68. Brian J. Arnold, "Tax Treaty Case Law News – A Trio of Recent Cases on Beneficial Ownership," *Bulletin for International Taxation*, Juni 2012, 325.



Gwendolyn Watson dan Steven Baum menyebutkan bahwa konsekuensi dari keputusan dalam kasus *Velcro* adalah bahwa otoritas pajak Kanada akan semakin sulit menerapkan pendekatan *substance over form* dalam interpretasi *beneficial owner*. Jika otoritas pajak Kanada ingin mencegah struktur-struktur penghindaran pajak tertentu lebih baik dilakukan dengan cara memuat persyaratan khusus, seperti '*limitation on benefits*' (LOB) dalam P3B.<sup>69</sup>

Louise Summerhill dan Jack Bernstein menyebutkan bahwa kasus *Velcro* sangat penting karena telah memberikan kejelasan bahwa kewajiban kontrak Holdco untuk meneruskan pembayaran royalti kepada VIB tidak dapat langsung dipersamakan dengan *possession* atau *control* yang dimiliki Holdco.<sup>70</sup>

### H.5. Rangkuman dan Persandingan Kasus *Indofood*, *Prévost*, dan *Velcro*

Tabel 12.3 di halaman berikut adalah persandingan unsur-unsur penting dalam kasus *Indofood*, *Prévost* dan *Velcro*. Sebagaimana dalam Tabel 12.3, pertama dapat dikatakan bahwa dalam ketiga kasus yang dibahas di atas ternyata konsep *beneficial owner* tidak diuji dengan pendekatan substansi ekonomi, yaitu misalnya, apakah perusahaan perantara mempunyai ruang kantor atau pegawai yang mencukupi.

Kedua, dalam ketiga kasus yang dibahas, hakim selalu mempertimbangkan konsep *beneficial owner* tidak hanya berdasarkan konsep pemahaman ketentuan domestik, tetapi juga berdasarkan dokumen-dokumen OECD, keputusan pengadilan luar negeri, dan pendapat ahli. Hal ini mengkonfirmasi bahwa konsep *beneficial owner* adalah suatu konsep yang harus diartikan berdasarkan pemahaman dari sudut pandang internasional (*international meaning*).

Ketiga, dapat dilihat juga bahwa faktor yang menentukan dalam pengujian konsep *beneficial owner* oleh ketiga kasus yang dibahas di atas, apakah perusahaan perantara mempunyai keleluasaan (*discretion*) dan pengendalian (*control*) atas dana yang diterimanya. Hal ini diuji antara lain dengan pertanyaan apakah perusahaan perantara diwajibkan secara kontrak untuk meneruskan pembayaran kepada pemegang saham dan apakah perusahaan perantara benar-benar menerima aliran dana masuk ke dalam akun bank yang dimilikinya.

Dalam kasus *Indofood* terlihat bahwa perusahaan perantara wajib secara kontrak meneruskan 100% penghasilan yang diterimanya kepada pemegang saham. Selain itu, tidak terdapat aliran dana yang masuk maupun keluar dari akun bank perusahaan perantara. Hal ini mengindikasikan bahwa perusahaan perantara tidak mempunyai keleluasaan (*discretion*) dan pengendalian (*control*) sama sekali atas dana yang diterimanya. Dalam kasus ini, perusahaan perantara dianggap tidak memenuhi persyaratan *beneficial owner*.

Berbeda dengan kasus *Indofood*, dalam kasus *Prévost*, perusahaan perantara tidak mempunyai kewajiban secara kontrak untuk meneruskan penghasilannya kepada pemegang saham. Dari pembahasan kasus ini, terlihat bahwa perbedaan ini sangat kuat memengaruhi pertimbangan hakim bahwa perusahaan perantara mempunyai

69. Gwendolyn Watson dan Steven Baum, *Op.Cit.*, 166-168.

70. Louise Summerhill dan Jack Bernstein, "Tax Court of Canada Reverses Reassessments in Velcro Case," *World Tax Daily - Tax Analyst* (2012): 2012WTD40-2.

keleluasaan (*discretion*) dan pengendalian (*control*) atas dana yang diterimanya. Dengan demikian, perusahaan perantara dianggap telah memenuhi persyaratan *beneficial owner*.

**Tabel 12.3 Rangkuman dan Persandingan Kasus *Indofood*, *Prévost*, dan *Velcro***

	<i>Indofood</i>	<i>Prévost</i>	<i>Velcro</i>
Substansi ekonomi perusahaan perantara (ruang kantor atau pegawai)	Minim	Minim	Tidak diketahui
Apakah terdapat kewajiban kontrak perusahaan perantara untuk meneruskan penghasilan yang diterima kepada pemegang saham?	Ya	Tidak	Ya
Jika ya, seberapa besar?	100% dari penghasilan yang diterima	-	Sebagian besar (+/- 90%) dari penghasilan yang diterima
Jika ya, apakah perusahaan perantara mempunyai kewajiban kontrak lainnya (kreditur pihak ketiga)	Tidak	-	Ya, perusahaan perantara juga mempunyai utang
Apakah perusahaan perantara menerima dana melalui akun bank yang dimilikinya?	Tidak, pembayaran diterima langsung oleh pemegang saham tanpa melalui akun bank perusahaan perantara	Ya	Ya
Apakah perusahaan perantara mempunyai keleluasaan ( <i>discretion</i> ) untuk menggunakan dananya sesuai dengan keputusannya sendiri?	Tidak	Ya	Ya, tetapi dengan batasan
Apakah perusahaan perantara merupakan <i>beneficial owner</i> menurut keputusan hakim?	Tidak	Ya	Ya

Dalam kasus *Velcro*, perusahaan perantara mempunyai kewajiban secara kontrak untuk meneruskan sebagian (tidak sepenuhnya) dari penghasilannya kepada pemegang saham. Isu dalam kasus ini adalah seberapa besar keleluasaan (*discretion*) dan pengendalian (*control*) yang harus dimiliki oleh suatu perusahaan perantara untuk memenuhi persyaratan *beneficial owner*. Fakta dalam persidangan menunjukkan bahwa perusahaan perantara mempunyai pengendalian (*control*) atas dana yang diterimanya, tetapi dengan keleluasaan (*discretion*) yang terbatas. Menurut hakim, persyaratan *beneficial owner* tidak terpenuhi hanya dalam situasi perusahaan perantara tidak mempunyai *discretion* sama sekali. Sebagaimana disebutkan oleh Brian J. Arnold pendekatan konsep *beneficial owner* dalam kasus *Velcro* adalah pendekatan interpretasi dengan ambang batas yang sangat rendah (*very narrow threshold*).<sup>71</sup>

## I. Usulan Perubahan pada *Commentaries* OECD Model 2011

Pada tanggal 29 April 2011, OECD mengusulkan perubahan terhadap interpretasi *beneficial owner* dengan mempublikasikan suatu *Discussion Draft*.<sup>72</sup> Dalam usulan perubahan *Commentaries* pada penjelasan Pasal 10 (Paragraf 12.1), penjelasan Pasal 11 (Paragraf 9.1.), dan penjelasan Pasal 12 (Paragraf 4) disebutkan sebagai berikut.

*“Since the term “beneficial owner” was added to address potential difficulties arising from the use of the words “paid to ...a resident” in paragraph 1, it was intended to be interpreted in this context and not to refer to any technical meaning that it could have had under the domestic law of a specific country (in fact, when it was added to the paragraph, the term did not have a precise meaning in the law of many countries). The term “beneficial owner” is therefore not used in a narrow technical sense (such as the meaning that it has under the trust law of many common law countries), rather, it should be understood in its context, in particular in relation to the words “paid ... to a resident”, and in light of the object and purposes of the Convention, including avoiding double taxation and the prevention of fiscal evasion and avoidance. This does not mean, however, that the domestic law meaning of “beneficial owner” is automatically irrelevant for the interpretation of that term in the context of the Article: that domestic law meaning is applicable to the extent that it is consistent with the general guidance included in this Commentary.”*

(dengan penambahan penekanan)

Intisari dari rumusan di atas mengkonfirmasi analisis sejarah sebelumnya dan kasus pengadilan di luar negeri (Indofood, Prévost, dan Velcro), yaitu bahwa pengertian istilah *narrow technical sense* dalam *Commentaries* OECD Model 2003 sebenarnya dimaksudkan agar konsep *beneficial owner* tidak dapat diartikan menurut ketentuan domestik suatu negara (seperti pengertian dalam sistem *common law*). Namun, pengertian menurut ketentuan domestik suatu negara dapat menjadi relevan sepanjang pengertian tersebut konsisten dengan panduan dalam *Commentaries* OECD Model.

71. Brian J. Arnold (2012), *Op.Cit.*, 325.

72. OECD, *Clarification of the Meaning of “Beneficial Owner” in the OECD Model Tax Convention, Discussion Draft*, 29 April 2011 until 15 Juli 2011.

Salah satu perubahan yang penting adalah paragraf baru yang ditambahkan pada penjelasan Pasal 10, yaitu Paragraf 12.4 (diulang juga dalam penjelasan pada Pasal 11 mengenai bunga dan Pasal 12 mengenai royalti). Berikut adalah rumusannya.

*“In these various examples (agent, nominee, conduit company acting as a fiduciary or administrator), the recipient of the dividend is not the “beneficial owner” because that recipient does not have the **full right to use and enjoy** the dividend that it receives and this dividend is not its own; the powers of that recipient over that dividend are indeed constrained in that the recipient is obliged (because of a contractual, fiduciary or other duty) to pass the payment received to another person. **The recipient of a dividend is the “beneficial owner” of that dividend where he has the full right to use and enjoy the dividend unconstrained by a contractual or legal obligation to pass the payment received to another person.** Such an obligation will normally derive from relevant legal documents but may also be found to exist on the basis of facts and circumstances showing that, in substance, the recipient clearly does not have the full right to use and enjoy the dividend; also, the use and enjoyment of a dividend must be distinguished from the legal ownership, as well as the use and enjoyment, of the shares on which the dividend is paid.”*

(dengan penambahan penekanan)

Rumusan di atas menjelaskan bahwa *nominee, agent, atau conduit company* bukan merupakan *beneficial owner* sebab penerima penghasilan **tidak mempunyai keleluasaan** untuk menggunakan maupun memanfaatkan penghasilan yang diterimanya. Lebih lanjut, dijelaskan lebih rinci bahwa *beneficial owner* adalah jika penerima penghasilan (dividen, bunga, dan royalti) mempunyai keleluasaan untuk menggunakan maupun memanfaatkan penghasilan yang diterimanya sesuai dengan keputusannya sendiri, yaitu tanpa kendala oleh adanya ikatan kontrak atau kewajiban secara hukum untuk meneruskan penghasilan tersebut kepada pihak-pihak lain.

Menurut Philip Baker, rumusan di atas merupakan hal fundamental dari pengertian *beneficial owner* dan menjelaskannya sebagai berikut.<sup>73</sup>

*“If the beneficial ownership is tested by asking whether the recipient of a dividend will, in practice, pay it on to another person, then we are virtually none of us the beneficial owners of the income we receive. If, however, it is tested by asking whether there is a binding legal, contractual, or fiduciary obligation to pay the actual dividend received to another person, then that properly identifies the essence of the beneficial ownership limitation.”*

Rumusan di atas dapat diartikan sebagai berikut: jika *beneficial owner* diuji dengan pertanyaan apakah penerima penghasilan akan meneruskan penghasilannya kepada pihak lain, semua orang pada umumnya bukan merupakan *beneficial owner*. Namun, pertanyaan yang tepat terkait pengertian *beneficial owner* adalah apakah penerima penghasilan diwajibkan oleh hukum, kontrak, atau perikatan *fiduciary* untuk meneruskan penghasilannya tersebut kepada pihak lain.

73. Philip Baker, “The Meaning of ‘Beneficial Ownership’ as Applied to Dividends under the OECD Model Tax Convention,” dalam *Taxation of Intercompany Dividends under Tax Treaties and EU Law*, ed. Guglielmo Maisto (Amsterdam: IBFD, 2012), 93.

Robert Danon mengamati bahwa rumusan *Commentaries* 2011 telah dengan tepat menangkap perbedaan antara **ultimate ownership** dan **beneficial ownership** sebagaimana ditunjukkan oleh kasus *Prévost*. Namun, menurutnya, rumusan draf tersebut harus lebih menekankan pada faktor *economic control*, yaitu tingkat keleluasaan suatu perusahaan untuk mengelola aktiva yang dimilikinya. Dengan menguji faktor ini, perusahaan *conduit* tidak dapat dianggap sebagai *beneficial owner* sebab perusahaan *conduit* tidak dapat mempunyai variasi investasi dan kewajiban lainnya.<sup>74</sup>

Suatu kritik penting juga disampaikan oleh John F. Avery Jones, Richard Vann, dan Joanna Wheeler.<sup>75</sup> Menurut pendapat mereka, usulan perubahan *Commentaries* OECD Model 2011 terlalu menitikberatkan pada kata-kata '**the full right to use and enjoy**' untuk menjelaskan makna konsep *beneficial owner*. Permasalahan utama terkait dengan konsep *beneficial owner* adalah situasi terdapatnya '**very limited rights over income**'. Diantara '**full rights**' dan '**very limited rights**' terdapat rentang yang luas yang terdapat kemungkinan-kemungkinan lainnya. Lebih lanjut, seharusnya penjelasan dalam *Commentaries* OECD Model lebih menitikberatkan pada ujung rentang yang menjadi pokok masalah konsep *beneficial owner*, yaitu suatu situasi perusahaan perantara mempunyai *very limited rights over income*.

## J. Usulan Perubahan pada *Commentaries* OECD Model 2012

Setelah menerima berbagai saran dari akademisi pajak, OECD memutuskan untuk merevisi rancangan penjelasan makna *beneficial owner* pada usulan perubahan *Commentaries* OECD Model 2012.<sup>76</sup> Berikut adalah persandingan usulan perubahan *Commentaries* OECD Model 2011 dan 2012.

**Tabel 12.4 Persandingan Usulan Perubahan *Commentaries* OECD Model 2011 dan 2012**

<i>Commentaries</i> OECD Model 2011	<i>Commentaries</i> OECD Model 2012
<i>In these various examples (agent, nominee, conduit company acting as a fiduciary or administrator), the recipient of the dividend is not the "beneficial owner" because that recipient does not have the <b>full right to use and enjoy</b> the dividend that it receives and this dividend is not its own; the powers of that recipient over that dividend are indeed constrained in that the</i>	<i>In these various examples (agent, nominee, conduit company acting as a fiduciary or administrator), the recipient of the dividend is not the 'beneficial owner' because that recipient's right to use and enjoy the dividend is <b>constrained by a contractual or legal obligation to pass on the payment received to another person</b>. Such an obligation will normally derive from</i>

74. Robert Danon, *Op.Cit.*, 439.

75. John F. Avery Jones, R. Vann dan J. Wheeler, *Response on the OECD Discussion Draft 'Clarification of the Meaning of "Beneficial Owner" in the OECD Model Tax Convention'*, 1, Internet, dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/tax/treaties/48420432.pdf> dan Richard Vann, *Op.Cit.*, 304-305.

76. OECD, *Revised Proposals Concerning the Meaning of 'Beneficial Owner' in Article 10,11, and 12*, 19 Oktober 2012 until 15 Desember 2012.

*recipient is obliged (because of a contractual, fiduciary or other duty) to pass the payment received to another person.*

*relevant legal documents but may also be found to exist on the basis of facts and circumstances showing that, **in substance**, the recipient clearly does not have the right to use and enjoy the dividend unconstrained by a contractual or legal obligation to pass on the payment received to another person.*

Sebagaimana dapat dilihat di atas, OECD telah menghapus kata-kata '*full right to use and enjoy*' dan menggantinya dengan penjelasan yang lebih menitikberatkan pada situasi terdapatnya '*limited rights*', sebagaimana disarankan oleh John F. Avery Jones, Richard Vann, dan Joanna Wheeler. Dengan demikian, dalam hal tidak terdapatnya kewajiban secara kontraktual, persyaratan *beneficial owner* dianggap telah terpenuhi. Menurut Gutmann, kata-kata '*in substance*' dalam rumusan usulan *Commentaries* OECD Model 2012 sangat tidak jelas dan perlu dihapus. Alasannya adalah bahwa Paragraf 12.4 pada intinya berbicara mengenai kewajiban secara kontraktual, bukan mengenai kewajiban secara faktual.<sup>77</sup>

## K. Pembaruan OECD Model 2014 atas *Beneficial Owner*

Pada 15 Juli 2014, pembaruan dari OECD Model telah disetujui oleh Dewan OECD. Dalam pembaruan tersebut, CFA, melalui Kelompok Kerja No.1 (*Working Party 1*), telah mengubah usulan sebelumnya untuk mengklarifikasi interpretasi *beneficial owner*. Klarifikasi dari pengertian *beneficial owner* dalam OECD Model 2014 mengusulkan adanya revisi atas *Commentary* dari Pasal 10, Pasal 11, dan Pasal 12 yang sebelumnya telah ada. *Commentary* baru yang diusulkan tersebut, hampir identik di ketiga pasal tersebut. Salah satunya dalam bagian dividen (Paragraf 12.1 OECD *Commentary* atas Pasal 10) dan bunga (Paragraf 9.1 OECD *Commentary* atas Pasal 11) yang terdapat tambahan ketentuan, yaitu sebagai berikut.<sup>78</sup>

*“Since the term “beneficial owner” was added to address potential difficulties arising from the use of the words “paid to ... a resident” in paragraph 1, it was intended to be interpreted in this context and not to refer to any technical meaning that it could have had under the domestic law of a specific country (in fact, when it was added to the paragraph, the term did not have a precise meaning in the law of many countries). The term “beneficial owner” is therefore not used in a narrow technical sense (such as the meaning that it has under the trust law of many common law countries<sup>1</sup>), rather, **it should be understood in its context, in particular in relation to the words “paid ... to a resident”, and in light of the object and purposes of the Convention, including avoiding double taxation and the prevention of fiscal evasion and avoidance.**”*

(dengan penambahan penekanan)

77. Daniel Gutmann, “The 2011 Discussion Draft on Beneficial Ownership: What Next for the OECD?,” dalam *Beneficial Ownership: Recent Trends*, Michael Lang et al. (Amsterdam: IBFD, 2013), 343.

78. Jack Bernstein, “The 2014 OECD Update on Beneficial Ownership,” *Tax Notes International*, (Januari 2015): 345.



## L. Konsep *Beneficial Owner* dalam Perspektif Indonesia

P3B Indonesia dan Prancis merupakan P3B yang tertua (ditandatangani pada tahun 1979) yang masih berlaku sampai saat ini. Dalam P3B tersebut, istilah *beneficial owner* sudah digunakan dalam pasal-pasal mengenai penghasilan dividen, bunga, dan royalti. Pada P3B Indonesia yang lainnya, istilah *beneficial owner* juga tetap digunakan sampai saat ini.

Walaupun demikian, istilah ini sebenarnya mulai diperkenalkan dalam ketentuan pajak domestik di Indonesia dalam Pasal 26 ayat (1a) UU PPh. Berikut adalah rumusnya.<sup>79</sup>

*“Negara domisili dari Wajib Pajak luar negeri selain yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan usaha melalui bentuk usaha tetap di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) adalah negara tempat tinggal atau tempat kedudukan Wajib Pajak luar negeri yang sebenarnya menerima manfaat dari penghasilan tersebut (beneficial owner).”*

Sebelum ketentuan *beneficial owner* dimasukkan dalam undang-undang, Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-04/PJ.34/2005 tentang Petunjuk Penetapan Kriteria “*Beneficial Owner*” sebagaimana Tercantum dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Indonesia dengan Negara Lainnya (selanjutnya disebut dengan SE-04/2005) pada tanggal 7 Juli 2005 menyebutkan hal berikut.<sup>80</sup>

*“Yang dimaksud dengan “beneficial owner” adalah pemilik yang sebenarnya dari penghasilan berupa Dividen, Bunga dan atau Royalti baik Wajib Pajak Perorangan maupun Wajib Pajak Badan, yang berhak sepenuhnya untuk menikmati secara langsung manfaat penghasilan-penghasilan tersebut.*

*Dengan demikian, maka “special purpose vehicles” dalam bentuk “conduit company”, “paper box company”, “pass-through company” serta yang sejenis lainnya, tidak termasuk dalam pengertian “beneficial owner” tersebut di atas.”*

Selanjutnya, SE-04/2005 dicabut dan digantikan dengan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-03/PJ.03/2008 tentang Penentuan Status *Beneficial Owner* sebagaimana dimaksud dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Indonesia dengan Negara Mitra (selanjutnya disebut dengan SE-03/2008) pada tanggal 22 Agustus 2008. Istilah *beneficial owner* dalam SE-03/2008 diuraikan, yaitu sebagai berikut.<sup>81</sup>

*“Yang dimaksud dengan beneficial owner adalah pemilik yang sebenarnya dari penghasilan berupa dividen, bunga, dan/atau royalti, yang berhak sepenuhnya untuk menikmati secara langsung manfaat penghasilan-penghasilan tersebut. Dengan demikian, apabila penerimaan penghasilan dividen, bunga dan/atau royalti bukan beneficial owner, maka sesuai dengan ketentuan P3B, negara tempat penghasilan bersumber dapat mengenakan pajak sesuai ketentuan perundang-undangan di*

79. Pasal 26 ayat (1a) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.

80. Butir ‘a’ SE-04/2005.

81. Butir 3 huruf ‘a’ SE-03/2008.



*negara tersebut.”*

Menarik untuk diperhatikan adalah bahwa dalam SE-03/2008, *special purpose vehicle* tidak lagi disebutkan sebagai suatu contoh kasus persyaratan *beneficial owner* tidak terpenuhi.

Kemudian, Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-61/PJ./2009 tentang Tata Cara Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (selanjutnya disebut dengan PER-61) dan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER 62/PJ./2009 tentang Pencegahan Penyalahgunaan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (selanjutnya disebut dengan PER-62) diterbitkan pada tanggal 5 November 2009, yang juga sekaligus mencabut SE-03/2008. PER-62 secara jelas dan tegas **mengaitkan istilah *beneficial owner* dengan penyalahgunaan P3B<sup>82</sup>**, yaitu dalam hal: (i) transaksi yang tidak mempunyai substansi ekonomi; (ii) transaksi yang format hukumnya (*legal form*) berbeda dengan substansi ekonominya; atau (iii) penerima penghasilan bukan merupakan *beneficial owner*. Perlu diperhatikan juga bahwa pada lampiran PER-61, yaitu *form* DGT-1 dengan jelas terlihat bahwa istilah *beneficial owner* dikaitkan dengan **persyaratan substansi ekonomi** seperti persyaratan yang menyatakan bahwa penerima penghasilan harus mempunyai usaha aktif dan pegawai.

Selain itu, PER-62 berbeda dengan SE-04/2005 maupun SE-03/2008 dengan tidak memberikan definisi atas istilah *beneficial owner*. Namun, PER-62 hanya memberikan contoh, yaitu bahwa *beneficial owner* adalah penerima penghasilan yang: (i) bukan bertindak sebagai agen; (ii) bertindak tidak sebagai *nominee*; dan (iii) bukan perusahaan *conduit*.

Terakhir, pada tanggal 30 April 2010, PER-61 dan PER-62 diubah dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-24/PJ/2010 tentang Perubahan atas Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-61/PJ./2009 tentang Tata Cara Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda dan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-25/PJ/2010 tentang Perubahan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-62/PJ./2009 tentang Pencegahan Penyalahgunaan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda. Substansi dari perubahan tersebut adalah untuk menjelaskan bahwa persyaratan *beneficial owner* hanya berlaku untuk penghasilan, yang di dalam pasal P3B terkait, memuat persyaratan *beneficial owner*.

Dari uraian di atas, dapat diamati bahwa Direktur Jenderal Pajak melalui surat edaran maupun peraturannya cenderung menginterpretasikan *beneficial owner* sebagai suatu konsep yang harus diuji dengan substansi ekonomi. Hal ini berbeda dengan pandangan hakim dalam keputusannya di kasus-kasus luar negeri yang dibahas sebelumnya dan interpretasi OECD yang terbaru.

82. Pasal 3 PER 62/PJ./2009.

## Referensi

### Buku:

- Baker, Philip. "The Meaning of 'Beneficial Ownership' as Applied to Dividends under the OECD Model Tax Convention." Dalam *Taxation of Intercompany Dividends under Tax Treaties and EU Law*, ed. Guglielmo Maisto. Amsterdam: IBFD, 2012.
- Broe, Luc de. *International Tax Planning and Prevention of Abuse*. Amsterdam, IBFD, 2008.
- Darussalam, John Hutagaol, Danny Septriadi. *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*. Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010.
- Dutta, Sonika. "The interpretation of treaty law under special consideration of the Vienna Convention." Dalam *Fundamental Issues and Practical Problems in Tax Treaty Interpretation*, ed. Michael Schilcher dan Patrick Weninger. Vienna: Linde Verlag, 2008.
- Gutmann, Daniel. "The 2011 Discussion Draft on Beneficial Ownership: What Next for the OECD?." dalam *Beneficial Ownership: Recent Trends*, Michael Lang et al. Amsterdam: IBFD, 2013.
- Lang, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. Vienna: Linde, 2010.
- Ng, Robin. "The Concept of Beneficial Owner" dalam *History of Tax Treaties – The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*, ed. Ecker dan Ressler. Vienna: Linde, 2011.
- Shelton, Ned. *Interpretation and Application of Tax Treaties*. London: Tottel Publishing, 2006.
- Smit, Daniel S. "The Concept of Beneficial Ownership and Possible Alternative Remedies in Netherlands Case Law." Dalam *Beneficial Ownership: Recent Trends*, Michael Lang et al. Amsterdam: IBFD, 2013.
- Toit, Charl du. *Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD, 1999.
- van Weeghel, Stef. *The Improper Use of Tax Treaties*. Cambridge: Kluwer, 1998.
- Vogel, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3<sup>rd</sup> Edition*. London: Kluwer Law International, 1997.

### Artikel:

- Arnold, Brian J. "The Interpretation of Tax Treaties: Myth and Reality." *Bulletin for International Taxation*, 2010.
- \_\_\_\_\_. "Tax Treaty Case Law News – A Trio of Recent Cases on Beneficial Ownership." *Bulletin for International Taxation*, Juni 2012.
- Baker, Philip. "United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries: Possible Extension of the Beneficial Owner Concept." Dalam *Annex to Progress Report Subcommittee on Improper Use of Tax Treaties: Beneficial Ownership*, Document E/C.18/2008/CRP.2/Add.1, 17 Oktober 2008.

- Bernstein, Jack. "The 2014 OECD Update on Beneficial Ownership." *Tax Notes International*, Januari 2015.
- Boidman, Nathan dan Michael Kandev. "News Analysis: Canadian Taxpayer Wins Prévost Appeal." *Tax Notes International*, 2009.
- Danon, Robert. "Clarification of the Meaning of "Beneficial Owner" in the OECD Model Tax Convention – Comment on the April 2011 Discussion Draft." *Bulletin for International Taxation*, 2011.
- Erasmus-Koen, Monica dan Sjoerd Douma. "Legal Status of the OECD Commentaries – In Search of the Holy Grail of International Taxation." *Bulletin for International Taxation*, 2007.
- Garibay, M. Sada. "An Analysis of the Case Law on Article 3(2) of the OECD Model (2010)." *65 Bull. Intl. Taxn. 8* (online), (2011).
- Gooier, Jan. "Beneficial Owner: Judicial Variety in Interpretation Counteracted by the 2012 OECD Proposals?." *Intertax* (2014).
- Jezi, Philip Laroma. "The Concept of Beneficial Ownership in the Indofood and Prévost Car Decisions." *Bulletin for International Taxation*, Mei 2010.
- Jimémez, Adolfo Martín. "Beneficial Ownership: Current Trends." *World Tax Journal* (2010).
- Jones, John F. Avery. "The Effect of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded." *Bulletin for International Taxation*, 2002.
- Jones, John F. Avery, et al. "The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States." *Bulletin for International Taxation*, 2006.
- McGowan, Michael. "Indofood Court Expands Interpretation of Beneficial Ownership." *Tax Notes International*, 2006.
- OECD. *Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies*. Paris: OECD Publishing, 27 November 1986.
- \_\_\_\_\_. *Clarification of the Meaning of "Beneficial Owner" in the OECD Model Tax Convention, Discussion Draft*, 29 April 2011 until 15 Juli 2011.
- \_\_\_\_\_. *Revised Proposals Concerning the Meaning of 'Beneficial Owner' in Article 10,11, and 12*, 19 Oktober 2012 until 15 Desember 2012.
- Oliver, J. David B., Jerome B. Libin, Stef van Weeghel dan Charl du Toit. "Beneficial Ownership." *Bulletin for International Taxation*, 2000.
- Reimer, Ekkehart. "Tax Treaty Interpretation in Germany." Dalam *Tax Treaty Interpretation*, ed. Michael Lang. Vienna: Linde Verlag, 2001.
- Summerhill, Louise dan Jack Bernstein. "Tax Court of Canada Reverses Reassessments in Velcro Case." *World Tax Daily - Tax Analyst* (2012): 2012WTD40-2.
- Toit, Charl du. "The Evolution of the Term 'Beneficial Ownership' in Relation to International Taxation over the Past 45 years." *Bulletin for International Taxation*, 2010.
- van der Bruggen, Edwin. "Unless the Vienna Convention Otherwise Requires: Notes on the Relationship between Article 3(2) of the OECD Model Tax Convention and Article 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties." *European Taxation* (2003).

- Vann, Richard. "Beneficial Owner: What Does History (and Maybe Policy) Tell Us". Dalam *Beneficial Ownership: Recent Trends*, Michael Lang *et al.* Amsterdam: IBFD, 2013.
- Vogel, Klaus. "The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation." *Bulletin for International Taxation*, 2000.
- Waters, Donovan W.M. "The Concept Called "Trust"." *Bulletin for International Taxation*, 1999.
- Watson, Gwendolyn dan Steven Baum. "Beneficial Ownership as Treaty Anti-Avoidance Tool?." *Canadian Tax Journal* (2012).
- Wheeler, Joanna. "The Attribution of Income to a Person for Tax Treaty Purposes." *Bulletin for International Taxation*, 2005.

### Studi Kasus:

- Case 28.638 (Belanda), 6 April 1994, Tax Treaty Case Law, IBFD.
- I.R.C. vs. Commerzbank and Banco do Brazil, 1990, S.T.C., 285.
- Indofood International Finance Ltd. v. JP Morgan Chase NA London Branch EWCA Civ. [2006], STC 1 195 (CA) (Mauritius and The Netherlands).
- Prévost Car Inc. v. The Queen, 2008, TCC231.
- Prévost Car Inc. v. The Queen, 2009, FCA57.

### Internet:

- Jones, John F. Avery, R. Vann, dan J. Wheeler. *Response on the OECD Discussion Draft 'Clarification of the Meaning of "Beneficial Owner" in the OECD Model Tax Convention'*, 1. Internet. Dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/tax/treaties/48420432.pdf>.
- OECD. *Note on the Discussion of the First Report of Working Party 27 of the Fiscal Committee on Interest and Royalties during the 31<sup>st</sup> Session of the Fiscal Committee Held from 10 to 13 June 1969*, 4 Juli 1969, DAF/FC/69.10 dan OECD, *Report on Suggested Amendments to Article 11 and 12 of the Draft Convention Relating to Interest and Royalties*, 16 Februari 1970, FC/WP27(70)1. Internet. Dapat diakses melalui <http://www.taxtreatieshistory.org>.
- OECD. *Observations of Member Countries on Difficulties Raised by the OECD Draft Convention on Income and Capital*, 9 Mei 1967, TFD/FC/216 dan OECD, *Consolidated List of Outstanding Points Concerning the OECD Draft Convention on Income and Capital*, 21 Juli 1967, TFD/FC/218. Internet. Dapat diakses melalui <http://www.taxtreatieshistory.org>.
- OECD. *Revision of Article 10 of the 1963 Model Convention and Commentary Thereon*, 31 Januari 1973, CFA/WP1(73)2. Internet. Dapat diakses melalui <http://www.taxtreatieshistory.org>.

### Peraturan:

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

- \_\_\_\_\_. Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-61/PJ/2009 tentang Tata Cara Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda sebagaimana telah diubah melalui PER-24/PJ/2010.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-62/PJ/2009 tentang Pencegahan Penyalahgunaan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda.
- \_\_\_\_\_. Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-04/PJ.34/2005 tentang Petunjuk Penetapan Kriteria “Beneficial Owner” sebagaimana Tercantum dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Indonesia dengan Negara Lainnya
- \_\_\_\_\_. Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-03/PJ.03/2008 Penentuan Status *Beneficial Owner* sebagaimana dimaksud dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Indonesia dengan Negara Mitra.

# Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas Penghasilan dari Harta Tak Bergerak

Darussalam dan Khisi Armaya Dhora

## A. Pendahuluan

Dalam OECD Model dan UN Model, pemajakan atas penghasilan dari harta tak bergerak yang terletak di negara sumber, yang dimiliki oleh subjek pajak dalam negeri dari negara lainnya diatur dalam Pasal 6. Pasal 6 ini berisi ketentuan bahwa penghasilan dari harta tak bergerak yang terletak (*situated*) di suatu negara dapat dikenakan pajak di negara tersebut.<sup>1</sup>

Ketentuan hak pemajakan yang diatur dalam Pasal 6 menyimpang dari alokasi hak pemajakan pasal-pasal substantif lainnya. Hal ini disebabkan karena Pasal 6 menggunakan prinsip situs sebagai acuan penentuan alokasi hak pemajakannya.<sup>2</sup> Ini mungkin menjadi alasan mengapa Pasal 6 yang mengatur tentang penghasilan dari harta tak bergerak menjadi pasal pertama diantara pasal-pasal substantif lainnya.<sup>3</sup>

Bab ini mengelaborasi rumusan dari Pasal 6 OECD Model dan UN Model yang memuat ketentuan alokasi hak pemajakan atas penghasilan dari harta tak bergerak serta konsep dari harta tak bergerak. Selain itu, penting juga untuk membahas definisi harta tak bergerak beserta definisi penghasilan dari harta tak bergerak, disertai dengan beberapa prinsip terkait dengan ketentuan harta tak bergerak.

## B. Struktur dan Isi Pasal 6 OECD Model dan UN Model

Pasal 6 dalam OECD Model dan UN Model memuat ketentuan yang sama, yaitu ketentuan mengenai pemajakan atas harta tak bergerak. Pasal 6 OECD Model maupun UN Model mengenai pemajakan atas harta tak bergerak memiliki 4 (empat) ayat. Rumusan masing-masing ayat dari Pasal 6 OECD Model dan UN Model dapat dilihat pada Tabel 13.1 sebagai berikut.

1. Phillip Baker, *Double Taxation Conventions* (London, UK: Sweet & Maxwell, 2012), 6-1.
2. Michael Lang, "Income from Immovable Property: Art. 6 par. 1 OECD Model Convention in the Light of Equity," dalam *Source and Residence in International Tax Law*, (Vienna: Linde (2005), 75.
3. Hui Hsu, "Income from Immovable Property," dalam *History of Tax Treaties* (Vienna: Linde, 2011), 291.

Tabel 13.1 Rumusan Pasal 6 OECD Model dan UN Model

Pasal 6 OECD Model	Pasal 6 UN Model
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. <i>Income derived by a resident of a Contracting State from immovable property (including income from agriculture or forestry) situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.</i></li> <li>2. <i>The term “immovable property” shall have the meaning which it has under the law of the Contracting State in which the property in question is situated. The term shall in any case include property accessory to immovable property, livestock and equipment used in agriculture and forestry, rights to which the provisions of general law respecting landed property apply, usufruct of immovable property and rights to variable or fixed payments as consideration for the working of, or the right to work, mineral deposits, sources and other natural resources; ships, boats and aircraft shall not be regarded as immovable property.</i></li> <li>3. <i>The provisions of paragraph 1 shall apply to income derived from the direct use, letting, or use in any other form of immovable property.</i></li> <li>4. <i>The provisions of paragraphs 1 and 3 shall also apply to the income from immovable property of an enterprise.</i></li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. <i>Income derived by a resident of a Contracting State from immovable property (including income from agriculture or forestry) situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.</i></li> <li>2. <i>The term “immovable property” shall have the meaning which it has under the law of the Contracting State in which the property in question is situated. The term shall in any case include property accessory to immovable property, livestock and equipment used in agriculture and forestry, rights to which the provisions of general law respecting landed property apply, usufruct of immovable property and rights to variable or fixed payments as consideration for the working of, or the right to work, mineral deposits, sources and other natural resources; ships, boats and aircraft shall not be regarded as immovable property.</i></li> <li>3. <i>The provisions of paragraph 1 shall also apply to income derived from the direct use, letting, or use in any other form of immovable property.</i></li> <li>4. <i>The provisions of paragraphs 1 and 3 shall also apply to the income from immovable property of an enterprise and to income from immovable property used for the performance of independent personal services.</i></li> </ol>

Berdasarkan Tabel 13.1 di atas, dapat dilihat bahwa secara umum rumusan ayat-ayat dalam Pasal 6 OECD Model identik dengan rumusan ayat-ayat dalam Pasal 6 UN Model. Terdapat sedikit perbedaan dalam rumusan ayat (4), dalam Pasal 6 ayat (4) UN Model terdapat tambahan kalimat “*to income from immovable property used for the performance of independent personal services.*”

Berikut ketentuan atas masing-masing ayat dalam Pasal 6 OECD Model dan UN Model.

- i. Ayat 1:  
merupakan *distributive rule* dari Pasal 6 yang menjelaskan alokasi hak pemajakan atas penghasilan dari harta tak bergerak. Ayat ini juga menjelaskan dua kriteria utama yang digunakan dalam Pasal 6.<sup>4</sup>
- ii. Ayat 2:  
menjelaskan pengertian dari istilah ‘harta tak bergerak’, baik secara metodologis maupun secara substantif.
- iii. Ayat 3:  
menjelaskan bahwa ketentuan dalam Pasal 6 ayat (1) berlaku atas penghasilan yang diperoleh dari pemanfaatan langsung (*direct use*), penyewaan, atau bentuk pemanfaatan lainnya atas harta tak bergerak.
- iv. Ayat 4:  
menjelaskan bahwa ketentuan dalam Pasal 6 ayat (1) dan ayat (3) juga berlaku untuk penghasilan dari harta tak bergerak yang dimiliki perusahaan. Dalam UN Model, ketentuan ini juga mencakup penghasilan yang diperoleh dari harta tak bergerak yang digunakan dalam kegiatan pekerjaan bebas.

## B.1. Ruang Lingkup Penerapan dan Hak Pemajakan

Penghasilan dari harta tak bergerak merupakan salah satu bentuk penghasilan pasif (*passive income*), yaitu penghasilan yang secara prinsip diperoleh dengan tidak terlibat secara langsung dalam kegiatan usaha. Pasal 6 ayat (1) OECD Model dan UN Model mengatur tentang pemajakan atas penghasilan dari harta tak bergerak yang terletak di negara sumber yang dimiliki oleh subjek pajak dalam negeri dari negara lainnya dengan rumusan, yaitu sebagai berikut.

***“Income derived by a resident of a Contracting State from immovable property (including income from agriculture or forestry) situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.”***

(dengan penambahan penekanan)

Dari rumusan Pasal 6 ayat (1) OECD Model dan UN Model di atas, Pasal 6 dapat diberlakukan dalam hal syarat-syarat berikut terpenuhi:

- i. terdapat penghasilan yang berasal dari harta tak bergerak;
- ii. penghasilan tersebut diterima oleh subjek pajak dalam negeri dari suatu negara (negara domisili); dan
- iii. harta tak bergerak tersebut terletak di negara lainnya (*situs states*/negara sumber).

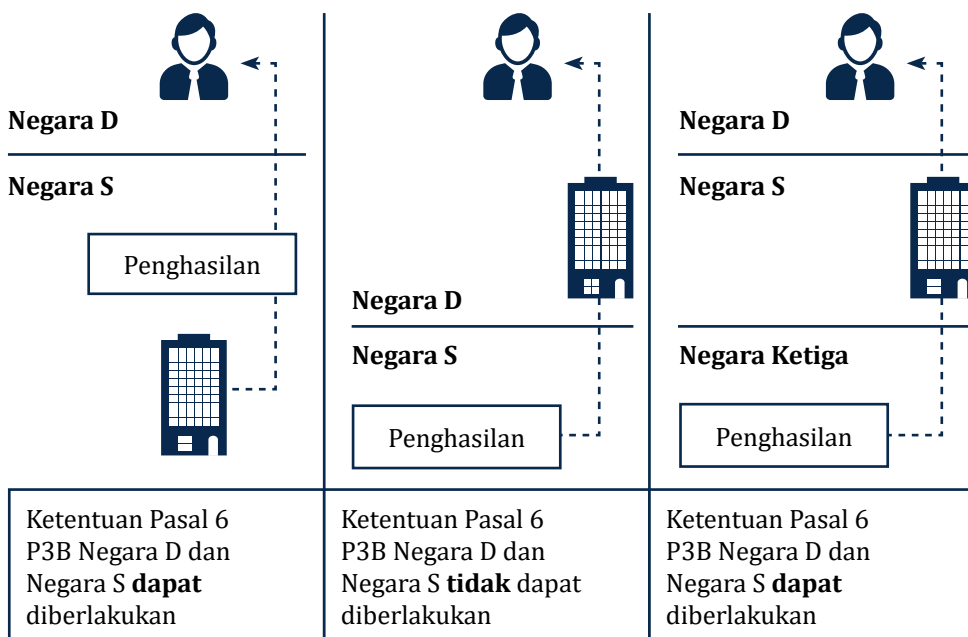
Berdasarkan persyaratan di atas, dapat dilihat bahwa pemajakan atas penghasilan dari harta tak bergerak tidak memperhatikan pihak yang membayarkan penghasilan

4. Ekkehart Reimer, “Article 6. Income from Immovable Property,” dalam *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4th Edition*, ed. Ekkehart Reimer dan Alexander Rust (The Netherlands: Wolters Kluwer, 2015), 422.



bertempat kedudukan. Namun, hanya memperhatikan **domisili subjek pajak dalam negeri yang menerima penghasilan** dan **letak dari harta tak bergerak yang menghasilkan penghasilan tersebut**. Harta tak bergerak tersebut harus terletak atau berada di negara yang berbeda dengan negara domisili dari subjek pajak dalam negeri yang menerima penghasilan. Oleh karena itu, Pasal 6 ayat (1) OECD Model dan UN Model tidak berlaku untuk penghasilan dari harta tak bergerak yang terletak di negara domisili ataupun negara ketiga. Apabila penghasilan berasal dari harta tak bergerak yang terletak di negara domisili atau negara ketiga, pemajakan atas penghasilan tersebut berlaku ketentuan Pasal 21 OECD Model dan UN Model.<sup>56</sup> Untuk lebih jelas memahami ruang lingkup penerapan dari Pasal 6 OECD Model dan UN Model, dapat dilihat melalui ilustrasi berikut.

**Gambar 13.1 Ruang Lingkup Penerapan Pasal 6 OECD Model dan UN Model**



Berikut adalah penjelasan Gambar 13.1.

- i. Subjek pajak dalam negeri Negara D menerima penghasilan dari harta tak bergerak yang terletak di Negara S. Dalam kasus ini, ketentuan Pasal 6 P3B Negara D dan Negara S dapat diberlakukan.
- ii. Subjek pajak dalam negeri Negara D menerima penghasilan dari Negara S, penghasilan tersebut merupakan penghasilan dari harta tak bergerak yang terletak di negara yang sama dengan negara domisili dari subjek pajak dalam negeri yang

5. Hui Hsu, *Op.Cit.*, 291.

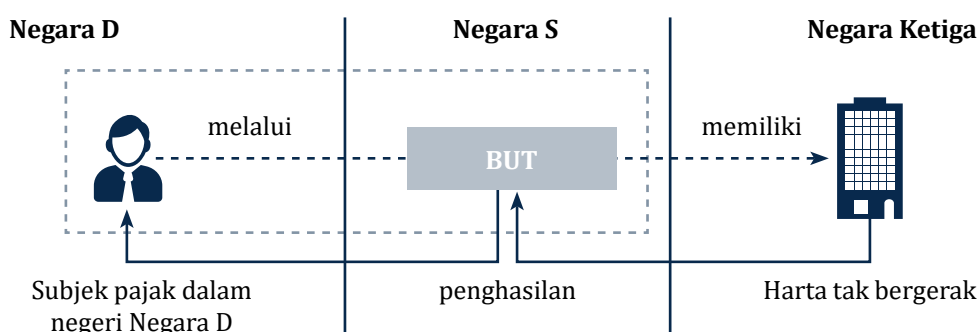
6. Untuk penjelasan lebih lanjut terkait dengan ketentuan Pasal 21 OECD Model dan UN Model mengenai Penghasilan Lain, lihat Bab 23 tentang Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas Penghasilan Lain.

menerima penghasilan (Negara D). Dalam kasus ini, ketentuan Pasal 6 P3B Negara D dan Negara S tidak dapat diberlakukan.

- iii. Subjek pajak dalam negeri Negara D menerima penghasilan dari Negara Ketiga, penghasilan tersebut merupakan penghasilan yang diperoleh dari harta tak bergerak yang terletak di Negara S. Dalam kasus ini, ketentuan Pasal 6 Negara D dan Negara S dapat diberlakukan.

Pasal 6 OECD Model dan UN Model juga tidak dapat diberlakukan dalam kasus harta tak bergerak yang berada di negara ketiga, dimiliki oleh subjek pajak dalam negeri dari negara domisili (Negara D) melalui sebuah BUT di negara sumber (Negara S). Berikut ilustrasi dari kondisi di atas.

**Gambar 13.2 Pemajakan atas Penghasilan dari Harta Tak Bergerak yang Berada di Negara Ketiga yang dimiliki oleh BUT di Negara Sumber**



Selain berkaitan dengan ruang lingkup penerapan, Pasal 6 ayat (1) OECD Model dan UN Model juga mengatur mengenai alokasi hak pemajakan atas penghasilan dari harta tak bergerak. Pasal 6 ayat (1) OECD Model dan UN Model memberikan hak pemajakan utama secara tidak terbatas (*primary unlimited jurisdiction to tax*) kepada negara sumber untuk mengenakan pajak atas penghasilan dari harta tak bergerak yang terletak (*situated*) di negara tersebut. Atau dengan kata lain, pemajakan atas penghasilan dari harta tak bergerak menganut prinsip situs (*situs principle*), yaitu pajak dikenakan di negara tempat harta tak bergerak terletak (*situated*). Implikasi dari *situs test* terhadap Pasal 6 ayat (1) OECD Model dan UN Model adalah apabila harta tak bergerak tidak terletak di negara sumber, negara sumber tidak dapat mengenakan pajak yang timbul dari harta tak bergerak, terlepas dari pemilik harta tak bergerak tersebut adalah subjek pajak dalam negeri di negara sumber.<sup>7</sup>

Di lihat dari alokasi hak pemajakan, Pasal 6 ayat (1) OECD Model dan UN Model memberikan keuntungan lebih kepada negara sumber. Selain itu, tidak seperti penghasilan pasif lainnya (bunga dan dividen), Pasal 6 ayat (1) OECD Model dan UN Model tidak membatasi hak pemajakan negara sumber atas penghasilan dari harta tak bergerak. Dengan demikian, dapat terjadi negara sumber mengenakan pajak dengan

7. Kevin Holmes, *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application* (The Netherlands: IBFD, 2007), 284.

tarif lebih tinggi dari negara domisili.<sup>8</sup> Atau negara sumber tidak mengenakan pajak atas harta tak bergerak tersebut.

Untuk mengilustrasikan penjelasan di atas, terdapat putusan dari pengadilan pajak di Jerman pada tanggal 22 Januari 1980, VIII. R. 134/78 (1980) BStBl, II, 447 yang dibahas pada tahun 1981. Putusan tersebut mengenai kasus terkait pemajakan atas penghasilan sewa dari apartemen di Spanyol yang dimiliki oleh subjek pajak dalam negeri Jerman. P3B Jerman dan Spanyol memperbolehkan Spanyol untuk memajaki properti tersebut. Di sisi lain, Jerman juga mempunyai kewenangan untuk memajaki penghasilan atas sewa tersebut dan menerapkan metode kredit atas pajak yang dibayar di Spanyol. Gambar 13.3 berikut adalah ilustrasi dari kasus di atas.

**Gambar 13.3 Pemajakan atas Penghasilan Sewa dari Harta tak Bergerak**



Dalam kasus di atas, Spanyol ternyata tidak mengenakan pajak atas penghasilan dari sewa apartemen tersebut sehingga tidak ada metode kredit yang diberikan oleh Jerman. Dengan demikian, penghasilan dari sewa tersebut dikenai pajak seluruhnya di Jerman.<sup>9</sup>

Lebih lanjut, dalam rumusan Pasal 6 ayat (1) OECD Model dan UN Model terdapat kalimat *'including income from agriculture or forestry'*. Kalimat ini menunjukkan bahwa penghasilan dari harta tak bergerak termasuk penghasilan dari pertanian atau kehutanan.<sup>10</sup> Dalam Paragraf 2.1 OECD *Commentary* atas Pasal 6 dijelaskan bahwa penghasilan dari pertanian dan kehutanan tidak hanya mencakup penghasilan

8. Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), 169.

9. Phillip Baker, *Op.Cit.*, 6-1.

10. *Ibid.*

perusahaan yang bergerak di bidang pertanian dan kehutanan yang diperoleh dari penjualan hasil pertanian dan kehutanannya, tetapi juga termasuk penghasilan yang menjadi bagian utama dari pelaksanaan kegiatan pertanian dan kehutanan tersebut.

Sebagai contoh, penghasilan yang diperoleh dari akusisi atau dari perdagangan izin emisi (izin yang diperlukan untuk melakukan aktivitas ekonomi yang menghasilkan gas rumah kaca). Akusisi atau perdagangan izin emisi tersebut dapat menjadi bagian utama dari kegiatan pertanian dan kehutanan. Misalnya, dalam hal izin emisi tersebut dibutuhkan untuk tujuan pelaksanaan kegiatan pertanian atau kehutanan sehingga dengan tidak adanya izin tersebut maka kegiatan pertanian dan kehutanan ini mustahil untuk dilakukan.

Perlu diperhatikan bahwa Pasal 6 dalam OECD Model dan UN Model hanya berkaitan dengan atribusi hak pemajakan atas penghasilan dari harta tak bergerak. Pasal 6 OECD Model dan UN Model tidak mengindikasikan bagaimana penghasilan dari harta tak bergerak harus ditentukan dan dipajaki. Akibatnya, tata cara pemajakan atas penghasilan dari harta tak bergerak mengacu pada ketentuan pajak domestik tanpa ada batasan.<sup>11</sup>

## B.2. Definisi Harta Tak Bergerak dan Penghasilan dari Harta Tak Bergerak

Pada dasarnya, Pasal 6 ayat (2) OECD Model dan UN Model tidak mendefinisikan istilah harta tak bergerak secara khusus. Namun, menyerahkan penjelasan mengenai definisi tersebut kepada ketentuan domestik dari negara sumber tempat harta tak bergerak tersebut terletak.<sup>12</sup> Akan tetapi, terlepas dari adanya pendelegasian ini, sebenarnya rumusan Pasal 6 ayat (2) OECD Model dan UN Model telah memberikan pandangannya mengenai definisi dari harta tak bergerak itu sendiri, yaitu sebagai berikut.

*“The term “immovable property” shall have the meaning which it has **under the law of the Contracting State** in which the property in question is situated. The term shall in any case include property accessory to immovable property, livestock and equipment used in agriculture and forestry, rights to which the provisions of general law respecting landed property apply, usufruct of immovable property and rights to variable or fixed payments as consideration for the working of, or the right to work, mineral deposits, sources and other natural resources; **ships, boats and aircraft shall not be regarded** as immovable property.”*

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan rumusan Pasal 6 ayat (2) OECD Model dan UN Model di atas, terlepas dari definisi yang diberikan oleh ketentuan domestik, pengertian harta tak bergerak untuk tujuan penerapan P3B meliputi:<sup>13</sup>

i. benda-benda yang menyertai harta tak bergerak. Pada umumnya mencakup objek

11. Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3rd Edition* (London: Kluwer Law International, 1997), 371.

12. Phillip Baker, *Op.Cit.*, 6-2-6-3.

13. Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 169.

- fisik yang terpasang secara permanen pada harta tak bergerak seperti bangunan, instalasi permanen, dan semua objek yang dianggap sebagai bagian penting dari harta tak bergerak tersebut;<sup>14</sup>
- ii. ternak dan peralatan yang dipergunakan dalam pertanian. Klausul ini mencakup peralatan seperti perkakas, kendaraan, kontainer, peralatan irigasi, dan pupuk;<sup>15</sup>
  - iii. hak-hak yang terdapat dalam ketentuan peraturan perundang-undangan berkenaan dengan pertanahan yang berlaku; atau
  - iv. hak memungut hasil atas harta tak bergerak dan hak atas pembayaran-pembayaran tidak tetap atau tetap sebagai imbalan atas pengerjaan atau hak untuk mengerjakan, kandungan mineral, dan sumber-sumber daya alam lainnya.

Apabila diperhatikan, rumusan Pasal 6 ayat (2) OECD Model dan UN Model mengenai pengertian dari istilah harta tak bergerak, mengecualikan penghasilan dari kegiatan pelayaran, transportasi perairan darat, dan penerbangan dengan menggunakan kapal, *boat*, dan pesawat sebagai penghasilan atas harta tak bergerak. Penghasilan-penghasilan ini diatur khusus dalam Pasal 8 OECD Model dan UN Model.

Berdasarkan rumusan Pasal 6 ayat (2) OECD Model dan UN Model di atas, dapat disimpulkan bahwa Pasal 6 ayat (2) tidak mendefinisikan 'penghasilan' dari harta tak bergerak, tetapi hanya menjelaskan bahwa Pasal 6 ayat (1) OECD Model dan UN Model berlaku untuk penghasilan yang diterima dari pemakaian langsung, penyewaan, atau penggunaan segala bentuk lain dari harta tak bergerak.

Oleh karena tidak didefinisikan, ketentuan domestik dari masing-masing negara berlaku untuk mengatur penerimaan apa yang dianggap sebagai penghasilan dari harta tak bergerak.<sup>16</sup> Hal ini dapat memiliki konsekuensi penting, yaitu ketentuan domestik dapat mengklasifikasikan keuntungan tertentu dari penjualan tanah sebagai penghasilan dari harta tak bergerak. Tentu hal ini bertentangan dengan konsep umum dari Pasal 6 OECD Model dan UN Model, pasal tersebut seharusnya diterapkan atas penghasilan dari eksploitasi atau penyewaan tanah, bukan dari penjualan tanah.<sup>17</sup>

### B.3. Penghasilan Harta Tak bergerak

Pasal 6 ayat (3) OECD Model dan UN Model merupakan ketentuan yang memperkuat penjelasan bahwa preposisi '*from*' yang terdapat dalam rumusan Pasal 6 ayat (1) OECD Model dan UN Model berupa "*Income derived by a resident of a Contracting State from immovable property...*" mempunyai arti bahwa penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 6 ayat (1) merupakan penghasilan yang diperoleh dari penggunaan harta tak bergerak.<sup>18</sup> Oleh karenanya, Pasal 6 ayat (3) OECD Model dan UN Model bertujuan untuk menjamin penerapan dari *distributive rule* yang terdapat dalam Pasal 6 ayat (1) terhadap semua penghasilan yang diperoleh dari harta tak bergerak. Berikut adalah rumusan dari Pasal 6 ayat (3) OECD Model dan UN Model.

14. Ekkehart Reimer dan Alexander Rust (eds), *Op.Cit.*, 438.

15. *Ibid*, 439.

16. Phillip Baker, *Op.Cit.*, 6-4.

17. *Ibid*, 6-4.

18. Ekkehart Reimer dan Alexander Rust (eds), *Op.Cit.*, 448.

*“The provisions of paragraph 1 shall apply to income derived from the **direct use, letting, or use in any other form of immovable property.**”*

(dengan penambahan penekanan)

Dari rumusan Pasal 6 ayat (3) OECD Model dan UN Model di atas, penghasilan dari harta tak bergerak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 6 ayat (1) OECD Model dan UN Model pada umumnya diterapkan dari pemanfaatan langsung (*direct use*) harta tak bergerak, penyewaan, atau bentuk pemanfaatan lainnya atas harta tak bergerak, seperti pengalihan harta tak bergerak.

Terkait dengan pemanfaatan langsung harta tak bergerak, misalnya pemanfaatan harta tak bergerak untuk kepentingan pribadi, seperti pemanfaatan sebuah vila untuk rekreasi, termasuk dalam pengertian pemanfaatan langsung harta tak bergerak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 6 ayat (3) OECD Model dan UN Model.<sup>19</sup> Akan tetapi, pemanfaatan langsung harta tak bergerak untuk tujuan kegiatan usaha, belum tentu merupakan pemanfaatan langsung harta tak bergerak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 6 ayat (3) OECD Model dan UN Model. Untuk menentukan hal ini, diperlukan analisis lebih lanjut.<sup>20</sup>

Pada dasarnya, penghasilan dari harta tak bergerak timbul dari 2 (dua) sumber berikut: (i) penghasilan sehubungan dengan pemanfaatan aset, seperti penghasilan sewa dan (ii) penghasilan sehubungan pengalihan aset, yang dalam kasus ini dapat diperlakukan sebagai laba usaha (*business profit*) atau laba atas pengalihan harta tak bergerak (*capital gain*).

#### **B.4. Prinsip Situs dan Hubungannya dengan Prinsip Bentuk Usaha Tetap (BUT)<sup>21</sup>**

Dalam Pasal 6 ayat (4) OECD Model dan UN Model ini diatur bahwa harta tak bergerak yang dimiliki oleh suatu perusahaan subjek pajak dalam negeri suatu negara (negara domisili) dan harta tersebut terletak di negara lainnya (negara sumber) dapat dikenakan pajak di negara tempat harta tersebut berada. Hal ini mencakup harta tak bergerak yang merupakan bagian harta dari suatu BUT yang terletak di negara lainnya. Dengan demikian, Pasal 6 ayat (4) OECD Model dan UN Model menunjukkan dengan jelas bahwa pasal yang berlaku untuk pemajakan atas penghasilan dari harta tak bergerak yang dimiliki oleh suatu perusahaan adalah Pasal 6, bukan Pasal 7. Ini sesuai dengan rumusan Pasal 6 ayat (4) OECD Model, yaitu sebagai berikut.

*“The provisions of paragraphs 1 and 3 shall also apply to the income from immovable property of an enterprise.”*

Sementara itu, rumusan dari Pasal 6 ayat (4) dalam UN Model, yaitu sebagai berikut.

*“The provisions of paragraphs 1 and 3 shall also apply to the income from immovable property of an enterprise and to income from immovable property used for the performance of independent personal services.”*

19. *Ibid*, 453.

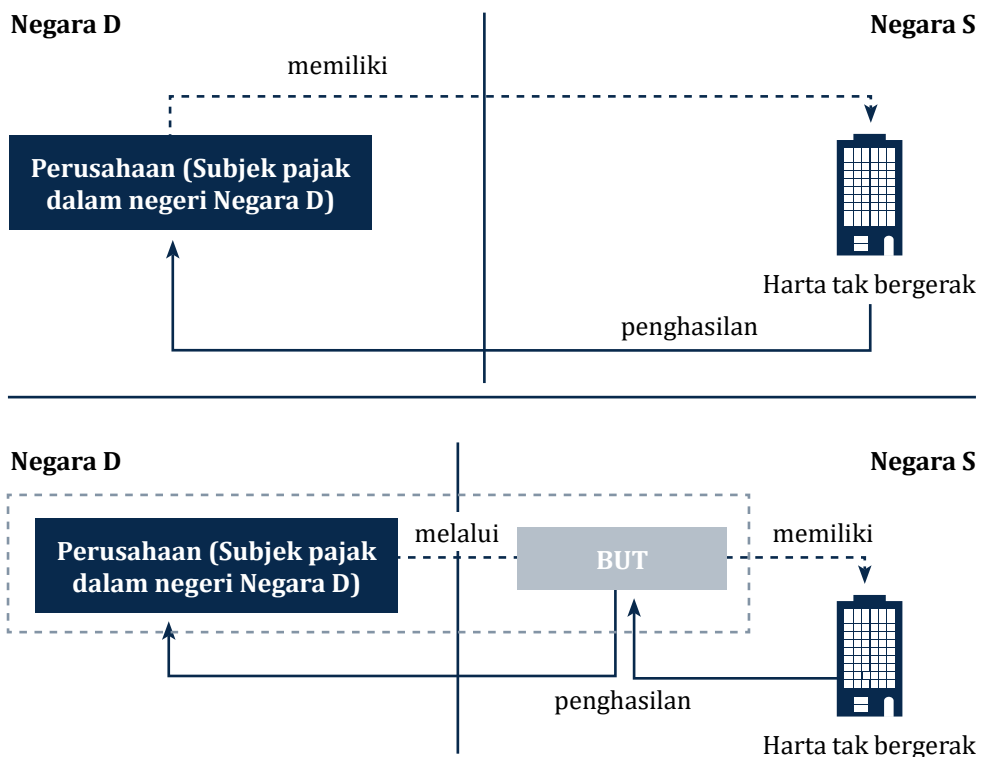
20. *Ibid*.

21. Hui Hsu, *Op.Cit.*, 293.

Berdasarkan penjelasan di atas dan sebagaimana dijelaskan dalam Paragraf 4 OECD *Commentary* atas Pasal 6, dapat dilihat bahwa hak pemajakan negara sumber mempunyai keutamaan atas hak pemajakan negara lainnya (negara domisili atau negara tempat BUT berada). Atau dengan kata lain, prinsip situs lebih diutamakan dibandingkan prinsip BUT.

Adanya hal ini menyebabkan penghasilan dari harta tak bergerak yang diterima melalui BUT, dianggap sebagai penghasilan dari harta tak bergerak yang dimiliki perusahaan. Dengan demikian, penghasilan tersebut akan dikenakan pajak di negara tempat harta tersebut berada. Terlepas dari fakta apakah di negara tersebut perusahaan mempunyai BUT atau tidak. Dalam hal ini, ketentuan Pasal 6 lebih diutamakan dibandingkan dengan ketentuan Pasal 7. Berikut ilustrasi penerapan Pasal 6 ayat (4) OECD Model dan UN Model atas penghasilan dari harta tak bergerak yang dimiliki oleh perusahaan.

**Gambar 13.4 Penerapan Pasal 6 ayat (4) OECD Model dan UN Model atas Penghasilan dari Harta Tak Bergerak**



Berikut adalah penjelasan dari Gambar 13.4.

- i. Pada kondisi pertama, sebuah perusahaan yang merupakan subjek pajak dalam negeri Negara D memiliki harta tak bergerak yang terletak di Negara S. Dari harta tak bergerak yang dimilikinya di Negara S, perusahaan menerima penghasilan. Untuk kasus ini, ketentuan yang berlaku atas pemajakan penghasilan dari harta

tak bergerak tersebut adalah Pasal 6 P3B Negara D dan Negara S.

- ii. Pada kondisi kedua, sebuah perusahaan yang merupakan subjek pajak dalam negeri Negara D memiliki harta tak bergerak yang terletak di Negara S melalui sebuah BUT yang juga berada di Negara S. Dari harta tak bergerak yang dimilikinya di Negara S, perusahaan tersebut menerima penghasilan. Penghasilan tersebut diterimanya melalui BUT. Dalam kasus ini, meskipun perusahaan mempunyai BUT di Negara S, ketentuan yang berlaku atas pemajakan penghasilan dari harta tak bergerak tersebut adalah Pasal 6 P3B Negara D dan Negara S.
- iii. Adanya ketentuan prioritas ini menyebabkan hak pemajakan negara sumber atas penghasilan dari harta tak bergerak yang diperoleh dari kegiatan usaha BUT tidak terbatas, serta ketentuan pengenaannya mengacu pada ketentuan domestik dari negara sumber tersebut.

### **C. Penerapan Ketentuan Pemajakan atas Harta Tak Bergerak dalam Perspektif Internasional<sup>22</sup>**

Untuk mendapatkan gambaran jelas mengenai penerapan Pasal 6 OECD Model dan UN Model dalam situasi yang berbeda, termasuk menganalisis penghasilan dari harta tak bergerak yang dapat diatribusikan, di bawah ini diberikan contoh kasus dengan tiga kondisi yang berbeda:

- i. harta tak bergerak terletak di negara sumber;
- ii. harta tak bergerak terletak di negara domisili;
- iii. harta tak bergerak terletak di negara ketiga.

#### **C.1. Harta Tak Bergerak Terletak di Negara Sumber**

Dalam kondisi ini, terdapat dua situasi yang dapat dijadikan contoh, yaitu sebagai berikut.

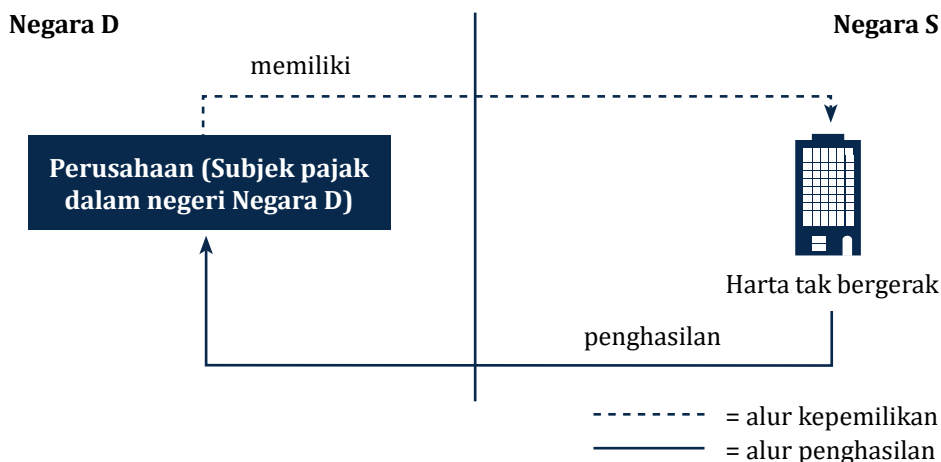
- i. Harta tak bergerak terletak di negara sumber dan di negara sumber tersebut tidak terdapat BUT. Atau, walaupun ada, harta tak bergerak tersebut tidak mempunyai hubungan secara efektif dengan BUT yang berada di negara sumber tersebut. Gambar 13.5 di halaman berikut adalah ilustrasi dari situasi ini.

Perusahaan yang merupakan subjek pajak dalam negeri Negara D memperoleh penghasilan dari harta tak bergerak yang berada di Negara S. Berdasarkan Pasal 6 P3B Negara D dan Negara S, Negara S berhak mengenakan pajak atas penghasilan tersebut. Negara D juga dapat mengenakan pajak, tetapi wajib menerapkan metode eliminasi pajak berganda sesuai dengan Pasal 23 P3B Negara D dan Negara S.

22 Scandone, Pappalardo, dan Milan, "The Interaction between Business Profit and Income from Immovable Property under Tax Treaties: Is It All About Definitions?," *Intertax*, Vol. 37, Issue 4, (2009): 224-226.

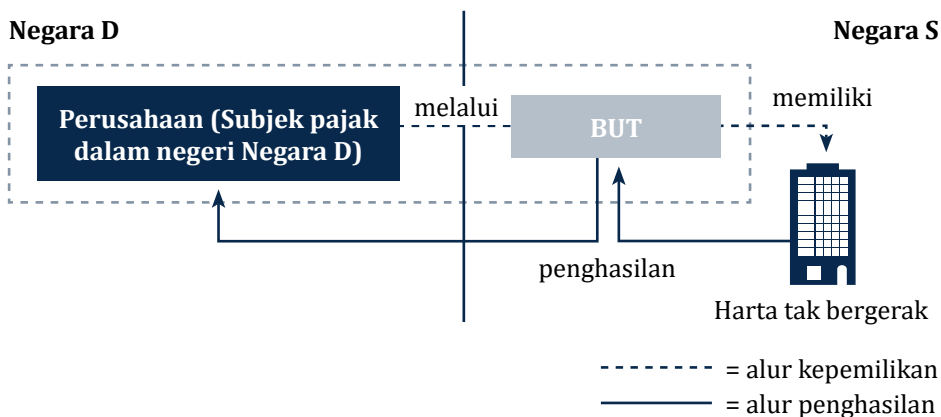


**Gambar 13.5 Harta Tak Bergerak Terletak di Negara Sumber Dimiliki Tidak Melalui BUT**



- ii. Harta tak bergerak terletak di negara sumber, di negara sumber tersebut terdapat BUT. Harta tak bergerak yang terletak di negara sumber tersebut mempunyai hubungan efektif dengan BUT yang bertempat kedudukan di negara sumber. Gambar 13.6 berikut adalah ilustrasi dari situasi di atas.

**Gambar 13.6 Harta Tak Bergerak Terletak di Negara Sumber Dimiliki Melalui BUT**



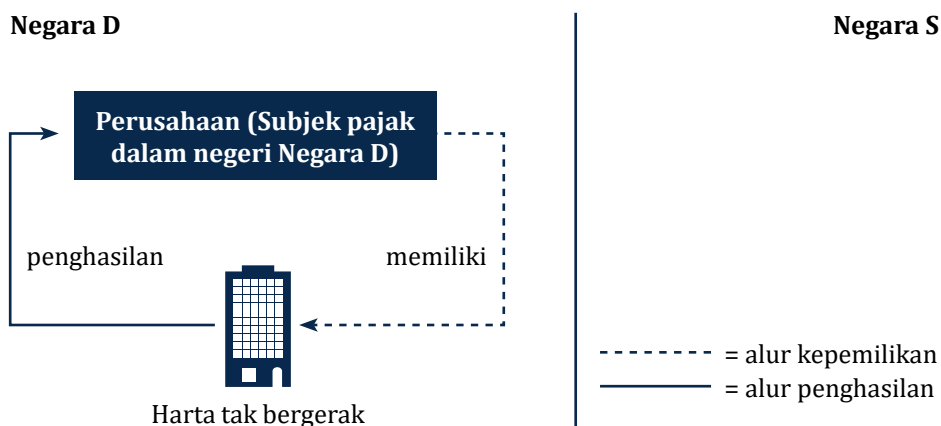
Berdasarkan Pasal 6 ayat (4) dan Pasal 6 ayat (3) P3B Negara D dan Negara S, Negara S dapat memajaki penghasilan dari harta tak bergerak. Meskipun terdapat BUT di Negara S, Pasal 7 tidak dapat diterapkan. Negara D dapat memajaki penghasilan dari harta tak bergerak tersebut dan wajib menerapkan metode pembebasan sebagai metode eliminasi pajak berganda berdasarkan Pasal 23 dari P3B Negara D dan Negara S.

## C.2. Harta Tak Bergerak Terletak di Negara Domisili

Ketika harta tak bergerak terletak di negara domisili, Pasal 6 tidak dapat diterapkan karena ruang lingkup penerapan dari Pasal 6 hanya meliputi 'penghasilan yang diterima oleh **subjek pajak dalam negeri suatu negara** (negara domisili) dari **harta tak bergerak** (termasuk penghasilan dari pertanian atau kehutanan) **yang terletak di negara lainnya** (negara sumber)'. Dalam kondisi ini, terdapat dua situasi yang dapat dijadikan contoh, yaitu sebagai berikut.

- i. Perusahaan yang merupakan subjek pajak dalam negeri suatu negara, memiliki harta tak bergerak yang juga terletak di negara tersebut. Atas penghasilan yang diterima dari harta tak bergerak yang berada di Negara D oleh perusahaan yang merupakan subjek pajak dalam negeri di Negara D tidak memerlukan P3B Negara D dan Negara S. Ketentuan pemajakan atas penghasilan harta tak bergerak ini diserahkan sepenuhnya kepada ketentuan domestik Negara D.

**Gambar 13.7 Harta Tak Bergerak Terletak di Negara Domisili yang Dimiliki oleh Perusahaan**



- ii. Harta tak bergerak terletak di negara domisili. Harta tak bergerak tersebut dimiliki oleh perusahaan yang merupakan subjek pajak dalam negeri di negara domisili melalui BUT yang berada di negara sumber.

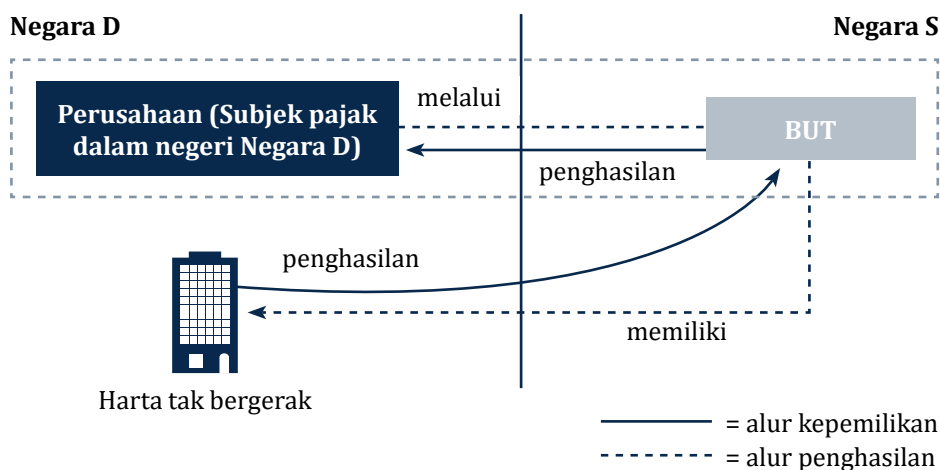
Dalam kasus ini, penghasilan diterima oleh BUT di Negara S dari harta tak bergerak yang terletak di Negara D. Pasal 6 P3B Negara D dan Negara S tidak dapat diterapkan. Pasal yang berlaku untuk mengatur pemajakan atas penghasilan dari harta tak bergerak ini adalah Pasal 7 atau Pasal 21 ayat (1), yang penentuannya bergantung pada interpretasi yang diberikan oleh P3B Negara D dan Negara S.

Dalam kasus ini, penerapan Pasal 7 memperbolehkan Negara S untuk mengenakan pajak, sedangkan penerapan Pasal 21 akan mencegah Negara S untuk mengenakan pajak apapun atas penghasilan dari harta tak bergerak. Dengan demikian,

penerapan Pasal 7 atau Pasal 21 akan menimbulkan hasil yang berbeda terhadap Negara S.

Dalam kasus tersebut dapat terjadi tumpang tindih antara Pasal 7 dan Pasal 21. Apabila Negara S menerapkan Pasal 7 dan Negara D menerapkan Pasal 21, Pasal 23 dari P3B Negara D dan Negara S tidak mengharuskan Negara D menerapkan metode eliminasi pajak berganda dengan memberikan pembebasan karena Negara S mengenakan pajak 'dengan menerapkan jenis penghasilan dari pasal yang berbeda dengan yang diterapkan oleh negara domisili'.

**Gambar 13.8 Harta Tak Bergerak Terletak di Negara Domisili Dimiliki oleh Perusahaan Melalui BUT di Negara Sumber**



### C.3. Harta Tak Bergerak Terletak di Negara Ketiga

Ketika harta tak bergerak terletak di negara ketiga, Pasal 6 tidak berlaku karena aturan distributif yang berlaku atas Pasal 6 hanya untuk 'penghasilan yang diperoleh subjek pajak dalam negeri di suatu negara dari harta tak bergerak (termasuk penghasilan dari pertanian dan kehutanan) yang berada di negara lainnya (negara sumber)'. Terdapat dua situasi suatu penghasilan dari harta tak bergerak yang terletak di negara ketiga yang diterima oleh suatu perusahaan, yaitu sebagai berikut.

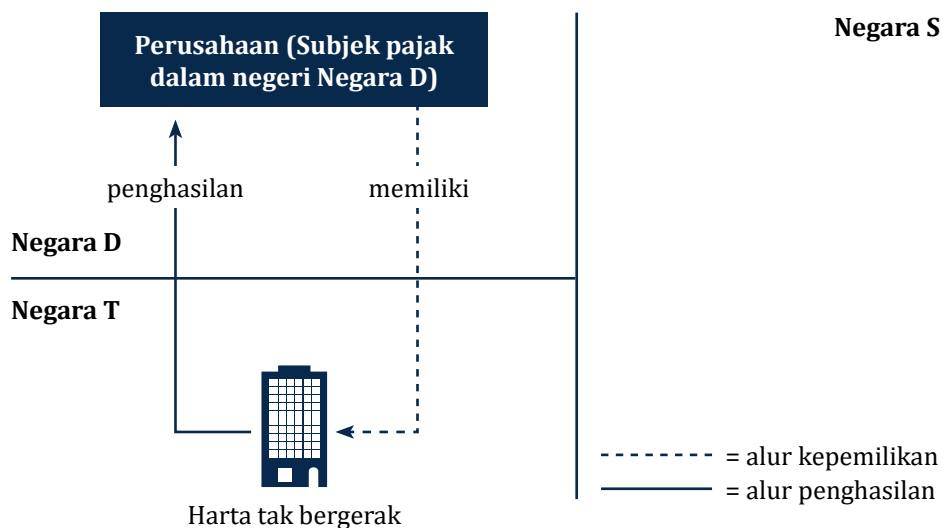
- i. Penghasilan dari harta tak bergerak yang diterima oleh perusahaan subjek pajak dalam negeri di negara domisili (Negara D). Perusahaan tersebut tidak mempunyai BUT di negara sumber (Negara S). Situasi ini dapat diilustrasikan melalui Gambar 13.9 di halaman berikut.

Dengan asumsi bahwa semua negara yang terlibat telah menandatangani P3B yang identik dengan OECD Model, perlakuan pajak atas penghasilan yang berasal dari harta tak bergerak di Negara T oleh subjek pajak dalam negeri di Negara D sebagai berikut:

- a. Pasal 6 dari P3B Negara D dan Negara S tidak dapat diterapkan karena perlakuan pajak atas transaksi tersebut tidak memerlukan P3B. Negara S tidak

- dapat mengenakan pajak berdasarkan Pasal 7 dan Pasal 21 ayat (1) P3B Negara D dan Negara S;
- Pasal 6 dari P3B Negara D dan Negara T berlaku. Berdasarkan pasal tersebut, Negara T berhak untuk mengenakan pajak atas penghasilan dari harta tak bergerak tersebut;
  - Negara D dapat mengenakan pajak atas penghasilan dari harta tak bergerak dan wajib menerapkan metode eliminasi pajak berganda atas pajak yang dikenakan di Negara T berdasarkan Pasal 23 P3B Negara D dan Negara T.

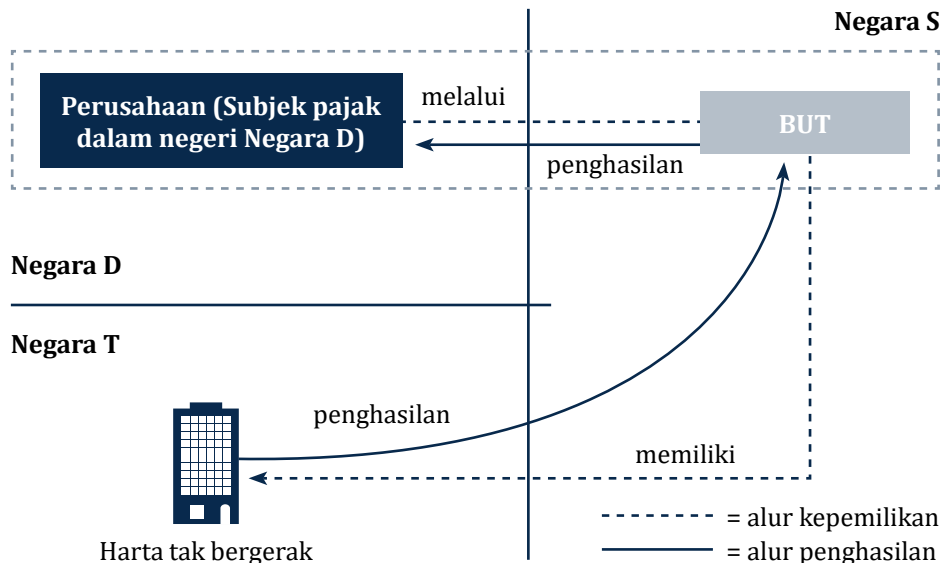
**Gambar 13.9 Harta Tak Bergerak Terletak di Negara Ketiga yang Dimiliki oleh Perusahaan**



- Penghasilan dari harta tak bergerak yang terletak di negara ketiga, yang diperoleh perusahaan subjek pajak dalam negeri di negara domisili tempat harta tak bergerak tersebut mempunyai hubungan secara efektif dengan BUT di negara lainnya (negara sumber). Situasi ini dapat diilustrasikan melalui Gambar 13.10 di halaman berikut. Dengan asumsi bahwa semua negara yang terlibat telah menandatangani P3B yang identik dengan OECD Model, penghasilan yang diterima dari harta tak bergerak yang terletak di Negara T oleh BUT di Negara S yang dimiliki oleh subjek pajak dalam negeri di Negara D mengakibatkan:
  - Pasal 6 P3B Negara D dan Negara S tidak dapat diterapkan karena harta tak bergerak terletak di negara ketiga;
  - Pasal dalam P3B Negara D dan Negara S yang berlaku untuk mengatur pemajakan atas penghasilan dari harta tak bergerak ini adalah Pasal 7 atau Pasal 21 ayat (1). Penentuan penerapannya bergantung pada interpretasi yang diberikan oleh P3B Negara D dan Negara S. Dalam kasus ini, penerapan Pasal 7 memperbolehkan Negara S untuk mengenakan pajak, sedangkan penerapan Pasal 21 akan mencegah Negara S untuk mengenakan pajak apapun. Dengan demikian, penerapan Pasal 7 atau Pasal 21 akan menimbulkan hasil

- yang berbeda terhadap Negara S. Hal ini dikarenakan hanya Pasal 7 yang mengalokasikan hak pemajakan kepada Negara S;
- jika Negara S, berdasarkan P3B Negara D dan Negara S, menerapkan Pasal 7 maka Negara D harus memberikan pembebasan menurut Pasal 24 ayat (3) dari P3B Negara D dan Negara S untuk pajak yang dipungut oleh Negara T;
  - jika Negara S menerapkan Pasal 7 dan Negara D menerapkan Pasal 21 berdasarkan P3B Negara D dan Negara S, hal ini tidak mengikat Negara D untuk memberikan pembebasan pajak atas pajak yang dipungut oleh Negara S;
  - jika Negara D dan Negara S sama-sama menerapkan Pasal 7 P3B Negara D dan Negara S, Negara D akan memberikan pembebasan pajak sesuai dengan Pasal 23 P3B Negara D dan Negara S;
  - Pasal 6 P3B Negara D dan Negara T berlaku. Berdasarkan pasal tersebut, Negara T berhak untuk mengenakan pajak atas penghasilan dari harta tak bergerak tersebut;
  - berdasarkan Pasal 6 P3B Negara D dan Negara T, Negara D juga dapat mengenakan pajak atas penghasilan tersebut dan wajib menerapkan metode eliminasi pajak berganda atas pajak yang dikenakan di Negara T berdasarkan Pasal 23 P3B Negara D dan Negara T.

**Gambar 13.10 Harta Tak Bergerak Terletak di Negara Ketiga Dimiliki oleh Perusahaan Melalui BUT di Negara Sumber**



Berdasarkan penjelasan di atas, penerapan Pasal 7 P3B Negara D dan Negara S memicu berbagai tingkat pemajakan sebab terdapat kemungkinan ketiga negara yang terlibat akan mengenakan pajak atas penghasilan yang sama, negara domisili memiliki kewajiban untuk memberikan dua pembebasan. Dalam skenario ini, terdapat kemungkinan Negara D tidak mendapatkan pajak apapun karena penerapan metode pembebasan pajak berganda yang dilakukannya dapat melebihi

tingkat pemajakan di kedua negara (Negara S dan Negara T).

Selain itu, skenario ini juga dapat menyebabkan subjek pajak penerima penghasilan menanggung beban pajak yang sangat tinggi karena subjek pajak tersebut mengalami apa yang disebut dengan kelebihan kredit (dengan asumsi bahwa metode kredit diterapkan). Meskipun Negara D wajib memberikan kredit pajak kepada kedua negara, pada praktiknya kredit tersebut hanya dapat diberikan pada satu negara. Akibatnya, masih terdapat pajak berganda atas penghasilan dari harta tak bergerak yang harus ditanggung oleh subjek pajak penerima penghasilan.

#### **D. Hubungan Pasal tentang Harta Tak Bergerak dengan Pasal Substantif Lain dalam P3B**

Pasal 6 OECD Model dan UN Model mempunyai hubungan dengan beberapa pasal substantif lainnya. Meskipun penghasilan dari pertanian dan kehutanan termasuk dalam Pasal 6 OECD Model, negara yang mengadakan P3B bebas menentukan perjanjian bilateralnya untuk memperlakukan penghasilan tersebut berdasarkan Pasal 7 OECD Model. Selain itu, Pasal 6 ayat (2) OECD Model dan UN Model mengklasifikasikan kapal, *boat*, dan pesawat terbang bukan sebagai harta tak bergerak. Oleh karena itu, perlakuan atas penghasilan dari kegiatan pelayaran, transportasi perairan darat, dan penerbangan dengan menggunakan kapal, *boat*, dan pesawat sebagai penghasilan atas harta tak bergerak tetap berlaku Pasal 8 OECD Model.

Pasal 11, Pasal 12, dan Pasal 13 OECD Model dan UN Model tetap berlaku apabila bunga, royalti, dan keuntungan dari penjualan harta diperoleh dari harta tak bergerak. OECD *Commentary* atas Pasal 6 ayat (2) menyebutkan, penghasilan yang diperoleh dari utang yang dijamin dengan harta tak bergerak masuk dalam cakupan Pasal 11 OECD Model.<sup>23</sup>

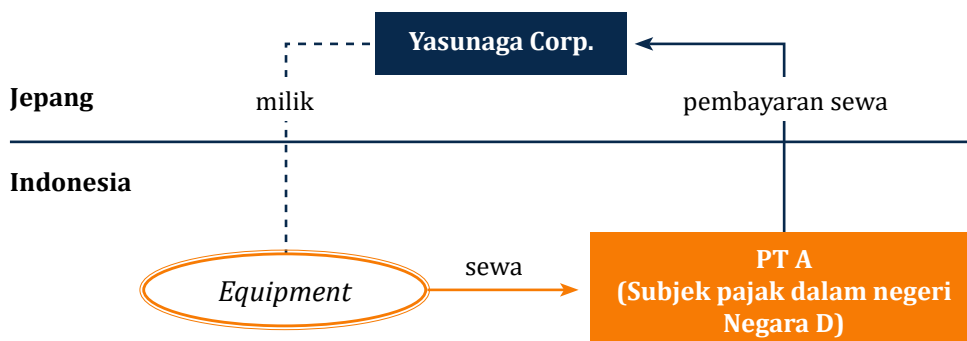
Pasal 21 OECD Model dan UN Model juga dapat diterapkan atas penghasilan dari harta tak bergerak, yaitu apabila harta tak bergerak tersebut terletak di negara yang sama dengan negara domisili penerima penghasilan. Ketentuan pemajakan dalam Pasal 21 OECD Model juga berlaku atas penghasilan dari harta tak bergerak yang terletak di negara ketiga.<sup>24</sup>

Salah satu isu yang sering muncul terkait hubungan ketentuan harta tak bergerak dengan pasal substantif lain yang terdapat dalam P3B adalah isu mengenai pengklasifikasian penghasilan harta tak bergerak yang diatur dengan Pasal 6 dan penghasilan royalti yang diatur dalam Pasal 12. Hal ini sebagaimana yang terjadi dalam kasus banding yang telah diputus oleh Pengadilan Pajak Indonesia melalui Putusan Pengadilan Pajak Nomor: 42752/PP/M.XIV/13/2013. Kasus banding tersebut dapat dilihat pada Gambar 13.11 di halaman berikut.

23. Hui Hsu, *Op.Cit.*, 292.

24. Sabine Zeithofer, "Other Income- Article 21 OECD MC," dalam *History of Tax Treaties: The Relevance of The OECD Documents for The Interpretation of Tax Treaties* (Vienna: Linde, 2011), 295 dan OECD *Commentary* atas Pasal 6, Paragraf 1 dan 4.

Gambar 13.11 Ilustrasi Kasus



Berikut penjelasan dari ilustrasi kasus di atas.

- i. PT A, subjek pajak dalam negeri Indonesia, menyewa sebuah mesin yang dimiliki oleh Yasunaga Corp yang merupakan subjek pajak dalam negeri Jepang. Mesin tersebut melekat pada pabrik milik PT A.
- ii. Atas sewa mesin tersebut, PT A membayarkan sejumlah *fee* tertentu kepada Yasunaga Corp.
- iii. Menurut PT A, sesuai dengan P3B Indonesia dan Jepang, pembayaran atas sewa mesin tersebut termasuk dalam pengertian pembayaran royalti yang diatur dalam Pasal 12 ayat (3). Dalam pasal tersebut, definisi royalti termasuk '*right to use equipment*'. Berdasarkan Pasal 12 P3B Indonesia dan Jepang, Indonesia dapat mengenakan pajak atas pembayaran kepada Yasunaga Corp sebagai negara sumber dengan menerapkan tarif sebesar 10%.
- iv. Menurut otoritas pajak Indonesia, pembayaran kepada Yasunaga Corp tersebut merupakan pembayaran atas penyewaan harta tak bergerak sehingga ketentuan pemajakannya mengacu pada Pasal 6 P3B Indonesia dan Jepang. Argumentasi didasarkan pada Pasal 507 KUHP yang mengatur bahwa mesin termasuk dalam pengertian benda tak bergerak. Dengan demikian, hak pemajakan atas pembayaran sewa mesin tersebut berada pada Indonesia dan atas sewa mesin tersebut dipotong PPh Pasal 26 atas sewa dengan tarif 20%.
- v. Atas kasus di atas, majelis hakim berkesimpulan bahwa definisi harta tak bergerak pada Pasal 6 P3B Indonesia dan Jepang merujuk pada definisi ketentuan domestik. Dalam kasus ini, Pasal 507 KUHP dapat digunakan sebagai acuan untuk mendefinisikan apakah 'mesin' termasuk dalam pengertian harta tak bergerak. Oleh karenanya, majelis hakim memutuskan bahwa pembayaran sewa mesin kepada Yasunaga Corp merupakan pembayaran atas sewa harta tak bergerak yang terutang pajak di Indonesia dengan tarif sebesar 20%.

## Referensi

### Buku:

- Baker, Phillip. *Double Taxation Conventions*. London, UK: Sweet & Maxwell. 2012.
- Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi. *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*. Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center. 2010.
- Holmes, Kevin. *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application*. The Netherlands: IBFD. 2007.
- Hsu, Hui. "Income from Immovable Property." Dalam *History of Tax Treaties*. Vienna: Linde. 2011.
- Lang, Michael. "Income from Immovable Property: Art. 6 par. 1 OECD Model Convention in the Light of Equity." Dalam *Source and Residence in International Tax Law*. Vienna: Linde. 2005.
- Reimer, Ekkehart. "Article 6. Income from Immovable Property." dalam *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4<sup>th</sup> Edition*, ed. Ekkehart Reimer dan Alexander Rust. The Netherlands: Wolters Kluwer. 2015.
- Vogel, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3<sup>rd</sup> Edition*. London: Kluwer Law International. 1997.
- Zeitlhofer, Sabine. "Other Income- Article 21 OECD MC." Dalam *History of Tax Treaties: The Relevance of The OECD Documents for The Interpretation of Tax Treaties*. Vienna: Linde. 2011.

### Artikel:

- Scandone, Pappalardo, dan Milan. "The Interaction between Business Profit and Income from Immovable Property under Tax Treaties: Is It All About Definitions?" *Intertax*, Vol. 37, Issue 4. 2009.
- UN. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. New York: United Nations, 2011.

### Internet:

- OECD. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paris: OECD Publishing, 2015. Internet. Dapat diakses melalui <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.





## Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas *Capital Gains*

Danny Septriadi dan Ganda Christian Tobing

---

### A. Pendahuluan

Pasal 13 OECD Model dan UN Model tentang pemajakan atas *capital gains* merupakan pasal yang mengatur alokasi hak pemajakan antara dua negara atas keuntungan (*gains*) dari pengalihan harta (*alienation of property*). Dalam konteks pengalihan harta tak bergerak, secara umum negara sumber, yaitu negara tempat harta tak bergerak terletak memiliki hak pemajakan utama atas *gains* dari pengalihan harta tersebut. Selain itu, negara sumber atau negara tempat BUT berada memiliki hak pemajakan utama atas *gains* dari pengalihan harta bergerak yang merupakan bagian dari harta BUT. Sementara itu, hak pemajakan atas *gains* dari pengalihan kapal atau pesawat yang beroperasi di jalur internasional (*international traffic*) dan *gains* dari pengalihan harta lainnya diberikan secara eksklusif kepada negara tempat kedudukan manajemen (*place of effective management*) dan untuk *gains* dari pengalihan harta lainnya, diberikan kepada negara domisili.

Tidak banyak perbedaan diantara ketentuan pemajakan atas *capital gains* dalam OECD Model dan UN Model, selain ketentuan Pasal 13 ayat (5) UN Model yang tidak terdapat dalam OECD Model. Pasal 13 ayat (5) UN Model mengatur tentang pemberian hak pemajakan utama kepada negara sumber atas *gains* dari pengalihan saham suatu perusahaan yang berdomisili di negara sumber jika pihak penjual memiliki kepemilikan saham yang substansial dalam kurun waktu tertentu di perusahaan yang sahamnya dijual tersebut.

Isu yang timbul dalam penerapan ketentuan pemajakan atas *capital gains* di antaranya adalah tidak didefinisikannya beberapa terminologi kunci dalam Pasal 13 OECD Model dan UN Model. Misalnya, terminologi '*gains*', '*capital gains*', '*alienation*', '*shares*', '*direct*' dan '*indirectly*', dan sebagainya. Selain itu, isu spesifik, seperti *exit/trailing tax* dan reorganisasi perusahaan yang berkaitan juga dengan ketentuan pemajakan atas *capital gains*.

Pembahasan dalam bab ini diawali dengan desain ketentuan pasal pemajakan atas *capital gains*. Selanjutnya, mendiskusikan kebijakan dan desain dari pasal pemajakan atas *capital gains*. Bab ini juga akan membahas berbagai isu penerapan Pasal 13 OECD Model dan UN Model. Bab ini akan ditutup dengan membahas beberapa isu pemajakan atas *capital gains* dalam P3B Indonesia.

## B. Struktur dan Isi Pasal 13 OECD Model dan UN Model

### B.1. Ketentuan Pasal 13 OECD Model dan UN Model

Ketentuan pemajakan atas *capital gains* dalam Pasal 13 OECD Model dan UN Model dirangkum dalam Tabel 14.1 di bawah ini.

**Tabel 14.1 Rumusan Pasal 13 mengenai *Capital Gains* dalam OECD Model dan UN Model**

Pasal 13 OECD Model	Pasal 13 UN Model
<p>1. <i>Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of immovable property referred to in Article 6 and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State;</i></p>	<p>1. <i>Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of immovable property referred to in Article 6 and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State;</i></p>
<p>2. <i>Gains from the alienation of movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State, including such gains from the alienation of such a permanent establishment (alone or with the whole enterprise), may be taxed in that other State;</i></p>	<p>2. <i>Gains from the alienation of movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State or of movable property pertaining to a fixed base available to a resident of a Contracting State in the other Contracting State for the purpose of performing independent personal services, including such gains from the alienation of such a permanent establishment (alone or with the whole enterprise) or of such fixed base, may be taxed in that other State;</i></p>
<p>3. <i>Gains from the alienation of ships or aircraft operated in international traffic, boats engaged in inland waterways transport or movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft or boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated;</i></p>	<p>3. <i>Gains from the alienation of ships or aircraft operated in international traffic, boats engaged in inland waterways transport or movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft or boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated;</i></p>

- |  |  |
|--|--|
| <p>4. <i>Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares deriving more than 50 per cent of their value directly or indirectly from immovable property situated in the other Contracting State may be taxed in that other State;</i></p> <p>5. <i>Gains from the alienation of any property, other than that referred to in paragraphs 1, 2, 3 and 4, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident.</i></p> | <p>4. <i>Gains from the alienation of shares of the capital stock of a company, or of an interest in a partnership, trust or estate, the property of which consists directly or indirectly principally of immovable property situated in a Contracting State may be taxed in that State. In particular:</i></p> <p><i>a. Nothing contained in this paragraph shall apply to a company, partnership, trust or estate, other than a company, partnership, trust or estate engaged in the business of management of immovable properties, the property of which consists directly or indirectly principally of immovable property used by such company, partnership, trust or estate in its business activities.</i></p> <p><i>b. For the purposes of this paragraph, "principally" in relation to ownership of immovable property means the value of such immovable property exceeding 50 per cent of the aggregate value of all assets owned by the company, partnership, trust or estate;</i></p> <p>5. <i>Gains, other than those to which paragraph 4 applies, derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares of a company which is a resident of the other Contracting State, may be taxed in that other State if the alienator, at any time during the 12-month period preceding such alienation, held directly or indirectly at least ___ per cent (the percentage is to be established through bilateral negotiations) of the capital of that company;</i></p> |
|--|--|

	<p>6. <i>Gains from the alienation of any property other than that referred to in paragraphs 1, 2, 3, 4 and 5 shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident.</i></p>
--	--

Berikut adalah penjelasan dari ketentuan OECD Model dan UN Model di atas.

- i. *Gains* dari pengalihan harta tak bergerak dapat dikenakan pajak di negara tempat harta tak bergerak terletak. Negara domisili juga dapat mengenakan pajak (Pasal 13 ayat (1) OECD Model dan UN Model).
- ii. *Gains* dari pengalihan harta bergerak yang merupakan bagian dari BUT dapat dikenakan pajak di negara tempat BUT. Negara domisili tempat asalnya BUT juga dapat mengenakan pajak (Pasal 13 ayat (2) OECD Model dan UN Model).
- iii. *Gains* dari pengalihan harta berupa kapal atau pesawat yang dioperasikan di jalur internasional atau harta bergerak yang mendukung pengoperasian kapal atau pesawat tersebut hanya dikenakan pajak di negara tempat kedudukan manajemen (*place of effective management*). Dengan demikian, hanya satu negara saja yang berhak mengenakan pajak atas *gains* dari pengalihan harta sebagaimana dimaksud (Pasal 13 ayat (3) OECD Model dan UN Model).
- iv. *Gains* dari pengalihan saham yang mencerminkan pengalihan harta tak bergerak dapat dikenakan pajak di tempat harta tak bergerak terletak. Negara domisili juga dapat mengenakan pajak (Pasal 13 ayat (4) OECD Model dan UN Model).
- v. *Gains* dari pengalihan saham perusahaan (selain saham sebagaimana dimaksud dalam poin iv di atas) yang mencerminkan pengalihan kepemilikan substansial dapat dikenakan pajak di negara sumber. Negara domisili juga dapat mengenakan pajak (Pasal 13 ayat (5) UN Model).
- vi. *Gains* dari pengalihan harta lainnya hanya dikenakan pajak di negara domisili. Karena itu, hanya satu negara saja yang berhak mengenakan pajak atas *gains* dari pengalihan harta sebagaimana dimaksud (Pasal 13 ayat (5) OECD Model dan ayat (6) UN Model).

## B.2. Kebijakan Pemajakan atas *Capital Gains* dalam Pasal 13 OECD Model dan UN Model

Kebijakan alokasi hak pemajakan atas *capital gains* dalam OECD Model dan UN Model serta di banyak P3B tidak dapat dilepaskan dari aspek historis P3B. Pada tahun 1920-an, rancangan alokasi hak pemajakan atas penghasilan yang timbul dari suatu harta (*income arising from the property*) dimasukkan dalam *Report on Double Taxation 1923* yang disusun oleh *the four economist*<sup>1</sup> atas permintaan Liga Bangsa-Bangsa (LBB).<sup>2</sup> Namun, *Report on Double Taxation 1923* tersebut tidak menetapkan secara

1. Bruins, Einaudi, Seligman, dan Josiah Stamp.

2. Stefano Simontacchi, *Taxation of Capital gains under the OECD Model Convention with Special Regard to Immovable Property* (Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2007), 4.

spesifik bagaimana keuntungan dari pengalihan harta (*capital gains*) dikenakan pajak. Menurut Simontacchi, hal ini mungkin dikarenakan muatan *Report on Double Taxation* 1923 lebih membahas pendekatan teoritis pemajakan atas harta dan secara umum *capital gains* saat itu tidak dikenakan pajak di banyak negara.<sup>3</sup> Menurut Vann, hal ini dikarenakan alokasi hak pemajakan atas *gains* dari pengalihan harta diperlakukan sama dengan alokasi hak pemajakan atas penghasilan yang timbul dari harta tersebut (*income from property*) sehingga tidak diperlukan ketentuan terpisah.<sup>4</sup>

Pasal pemajakan atas *capital gains* ini baru dimasukkan dalam model P3B di tahun 1940-an dalam Draf Meksiko dan Draf London.<sup>5</sup> Konsep alokasi hak pemajakan atas *capital gains* dalam Draf Meksiko dan Draf London dirancang secara konsisten atau simetris dengan alokasi hak pemajakan atas penghasilan dari suatu harta.<sup>6</sup> Konsistensi atau prinsip simetris dalam pemajakan atas *capital gains* berarti alokasi hak pemajakan atas penghasilan dari suatu harta dan hak pemajakan atas *capital gains* dari pengalihan harta tersebut didasarkan pada prinsip yang sama.<sup>7</sup>

Dalam konteks pasal-pasal pembagian hak pemajakan dalam OECD Model, prinsip simetris ini diaplikasikan terhadap, misalnya, Pasal 7 OECD Model dan Pasal 13 ayat (2) atas laba usaha dan *gains* dari harta bergerak yang merupakan bagian dari BUT. Di samping itu, Pasal 13 (3) dan Pasal 8 OECD Model juga simetris dalam hal pemberian hak pemajakan secara eksklusif kepada negara tempat kedudukan manajemen (*place of effective management*) dari perusahaan yang melakukan kegiatan pelayaran dan penerbangan di jalur internasional.

Prinsip simetris juga ditemukan dalam desain Pasal 13 ayat (5), Pasal 12 tentang Royalti, serta Pasal 21 tentang Penghasilan Lain dari OECD Model yang memberikan hak pemajakan eksklusif kepada negara domisili. Walaupun dibatasi dalam hal tertentu, Pasal 13 ayat (5) dan Pasal 10 UN Model secara simetris juga memberikan hak pemajakan kepada negara sumber atas *capital gains* dari pengalihan kepemilikan substansial dan dividen dari saham suatu perusahaan di negara sumber.

Demikian juga dengan Pasal 13 ayat (1) dan Pasal 6 OECD Model yang sama-sama memperbolehkan negara sumber tempat harta tak bergerak terletak untuk memajaki penghasilan dan *capital gains* dari harta tak bergerak. Pasal 13 ayat (1) dan ayat (4) OECD Model juga menerapkan prinsip simetris terkait pengalokasian hak pemajakan kepada negara sumber atas *capital gains* yang timbul dari pengalihan harta tak bergerak dan pengalihan saham perusahaan yang mencerminkan pengalihan harta tak bergerak.

Desain alokasi hak pemajakan atas *capital gains* dalam Pasal 13 OECD Model dan UN Model juga dipengaruhi oleh kebijakan pencegahan penghindaran pajak. Pencegahan tersebut dilakukan melalui penerapan pendekatan '*look-through*' dalam

---

3. *Ibid.*

4. Richard Vann, "Transfer of Shares and Anti-Abuse under the OECD Model Tax Convention," dalam *Taxation of Companies on Capital Gains on Shares under Domestic Law, EU Law, and Tax Treaties*, ed. Guglielmo Maisto dan Jacques Malherbe (Amsterdam: IBFD, 2013).

5. *Ibid.*

6. Stefano Simontacchi, *Op.Cit.*, 21.

7. Hans Pijl, "Capital gains: The History of the Principle of Symmetry, the Internal Order of Article 13 and the Dynamic Interpretation of the Changes in the 2010 Commentary on Forming Part and Effectively Connected," *World Tax Journal*, no. 1 (2013): 3-98.

menentukan sumber ekonomi dari *gains* yang terkait dengan pengalihan saham suatu perusahaan. Paragraf 8 UN *Commentary* atas Pasal 13 menegaskan bahwa Pasal 13 ayat (4) UN Model merupakan ketentuan pencegahan penghindaran pajak atas *gains* dari pengalihan harta tak bergerak. Sementara OECD *Commentary* tidak menyatakan secara tegas Pasal 13 ayat (4) OECD Model sebagai ketentuan pencegahan penghindaran pajak. Namun, secara implisit mendukung hal ini sebagaimana dapat dilihat pada penggunaan pendekatan *look-through* dalam menentukan sumber *gains* yang diperoleh dari saham perusahaan.<sup>8</sup> Selain itu, meskipun tidak dinyatakan secara eksplisit, ketentuan Pasal 13 ayat (5) UN Model dapat dianggap sebagai bagian dari kebijakan pencegahan penghindaran pajak atas pengalihan kepemilikan substansial dalam jangka waktu tertentu.

Faktor lainnya yang memengaruhi alokasi hak pemajakan dalam pasal pemajakan atas *capital gains* adalah faktor administratif. Pengalokasian hak pemajakan kepada negara tempat terletak harta tak bergerak, tempat beradanya BUT, dan tempat kedudukan manajemen (*place of effective management*) dari subjek pajak yang mengoperasikan kapal atau pesawat di jalur internasional mengindikasikan relevansi faktor administratif dalam pengalokasian hak pemajakan. Pemberian hak pemajakan tersebut secara administrasi dikaitkan dengan kemampuan negara tersebut untuk melakukan penagihan pajak melalui penyitaan harta.<sup>9</sup>

### C. Capital Gains

Terminologi *capital gains* hanya ditemukan satu kali saja dalam OECD Model dan UN Model, yaitu dalam judul Pasal 13. Terminologi *capital gains* juga tidak digunakan dalam ayat-ayat yang terdapat dalam Pasal 13 OECD Model dan UN Model. Terminologi yang digunakan dalam ayat-ayat dari Pasal 13 OECD Model dan UN Model adalah *gains* dari pengalihan harta. Lebih lanjut, terminologi *capital gains* juga tidak didefinisikan dalam OECD *Commentary* dan UN *Commentary*.<sup>10</sup>

Lantas, mengapa OECD Model dan UN Model tidak memberikan suatu definisi yang tegas terkait pengertian *capital gains*? Apakah *capital gains* dapat dianggap sebagai penghasilan (*income*)? Pada dasarnya, permasalahan definisi *capital gains* tidak dapat dilepaskan dari konsep penghasilan dan hubungan antara pemajakan atas penghasilan (*taxation of income*) dan pemajakan atas modal (*taxation of capital*). Hubungan antara konsep penghasilan dan *capital gains* dapat ditelusuri pada perkembangan konsep penghasilan di akhir abad 19.<sup>11</sup> Ketika itu, terdapat dua kategori utama konsep penghasilan:

- i. Teori Schanz-Haig-Simon yang mengartikan penghasilan sebagai '*the net accretion of one's economic power between two points of time*'. Dalam pendekatan ini, *capital gains* akan diperlakukan sebagai penghasilan normal (*ordinary income*); dan
- ii. *source theories*, penghasilan diperlakukan layaknya 'buah' dari suatu 'pohon'

8. Jinyan Li dan Francesco Avella, "Global Tax Treaties Commentaries," *IBFD Online* (2014).

9. *Ibid.*

10. Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Tax Convention, 3<sup>rd</sup> Edition* (London: Kluwer Law International, 1997), 818.

11. Joachim Lang, "The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital," dalam *The Notion of Income from Capital*, ed. Peter Essers dan Arie Rijkers (Amsterdam: IBFD, 2005), 18.

(*income as fruits of capital assets*). Perlu diperhatikan, penghasilan dalam *source theories* ini hanya mencakup penghasilan yang berasal dari suatu sumber dan tidak termasuk keuntungan dari penjualan sumber itu sendiri. Karena itu, penghasilan yang diperoleh dari penjualan 'buah' dikenakan pajak, tetapi *capital gain* yang berasal dari penjualan 'pohon' tidak dikenakan pajak (*income and tree doctrine*).

Dua pendekatan yang berbeda ini menimbulkan perbedaan definisi penghasilan (*income*) dan keuntungan (*gains*) serta cara pemajakannya di berbagai negara.

Perbedaan konsep *income* dan *gains* serta cara pemajakan atas *capital gains* di berbagai negara menyebabkan tidak adanya konsensus internasional mengenai definisi *capital gains*. Tidak adanya konsensus internasional mengenai definisi *capital gains* juga dipengaruhi oleh perbedaan di berbagai negara terkait definisi *capital assets* dan perbedaan sistem pajak penghasilan antara *global system* dan *schedular system*.<sup>12</sup> Menurut Simontacchi, definisi *capital gains* dalam P3B bergantung pada definisi penghasilan dalam ketentuan domestik negara pihak dalam P3B dan sistem pajak yang dipilih oleh negara tersebut untuk memajaki *capital gains*.<sup>13</sup>

Selain itu, sebagaimana dijelaskan dalam Paragraf 1 OECD *Commentary* atas Pasal 13, perbedaan perlakuan pajak atas *capital gains* di beberapa negara anggota OECD juga menyebabkan OECD Model tidak mengatur definisi *capital gains*. Di beberapa negara, *capital gains* tidak dianggap sebagai *ordinary income*. Sementara itu, di negara lainnya, *capital gains* yang diperoleh suatu badan usaha dikenakan pajak, sementara *capital gains* yang diperoleh orang pribadi di luar aktivitasnya melakukan usaha tidak dikenakan pajak.<sup>14</sup>

Perbedaan definisi dan perlakuan pajak atas *capital gains* di berbagai negara ini menyebabkan OECD dan UN tidak mengatur definisi *capital gains*, baik dalam model P3B maupun *Commentary*-nya. Apabila melihat struktur OECD Model dan UN Model, pasal pemajakan atas *capital gains* termasuk dalam pasal substantif pemajakan atas penghasilan sehingga dapat dikatakan bahwa OECD Model dan UN Model menganggap pemajakan atas *capital gains* termasuk dalam kategori pemajakan atas penghasilan, bukan termasuk pemajakan atas modal.

OECD Model dan UN Model juga tidak mengatur secara spesifik bagaimana cara menghitung *gains*, apakah berbasis *netto* atau *gross*. Ketentuan perhitungan *gains* dikembalikan kepada ketentuan domestik. Namun, Paragraf 12 OECD *Commentary* atas Pasal 13 menyarankan agar basis pemajakan atas *gains* adalah *netto*, yaitu dengan cara mengurangkan biaya dari harga penjualan.

12. *Ibid.* Untuk penjelasan lebih lanjut tentang perlakuan *capital gains* di beberapa negara, lihat Hugh Ault dan Brian J. Arnold, *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis* (The Netherlands: Kluwer Law International, 2010), 237-245. Lihat juga Judith Freedman, "Treatment of Capital Gains and Losses," dalam *The Notion of Income from Capital*, ed. Peter Essers dan Arie Rijkers (Amsterdam: IBFD, 2005), 191-215; Leif Muten, "Treatment of Capital Gains and Losses - A Response," dalam *The Notion of Income from Capital*, ed. Peter Essers dan Arie Rijkers (Amsterdam: IBFD, 2005), 217-221; dan Kevin Holmes, *The Concept of Income: A Multi-disciplinary Analysis* (Amsterdam: IBFD, 2001).

13. Stefano Simontacchi, *Op.Cit.*, 123.

14. Michelle Harding, "Taxation of Dividend, Interest and Capital Gain Income," *OECD Taxation Working Papers*, no.19 (2013); dan OECD, "Taxation of Capital Gains of Individual: Policy Considerations and Approaches," *OECD Taxation Policy Studies*, No. 14 (2006).



#### D. Pengertian Pengalihan (*Alienation*)

Sebagaimana telah disebutkan sebelumnya, terminologi yang digunakan dalam Pasal 13 OECD Model dan UN Model untuk menggambarkan peristiwa yang menyebabkan timbulnya *capital gains* adalah pengalihan harta (*alienation of property*). Lantas, apa saja yang termasuk dalam cakupan 'pengalihan' (*alienation*) untuk tujuan P3B? Menurut *OECD Commentary*, terminologi *alienation* diartikan secara luas di antaranya meliputi: penjualan atau pertukaran harta (*sale or exchange of property*), pengalihan sebagian harta (*partial alienation*), pengambilalihan, pengalihan harta untuk mendapatkan saham suatu perusahaan, penjualan hak, pemberian hadiah, dan warisan.<sup>15</sup>

Ruang lingkup pengertian *alienation* yang luas ini menyebabkan peristiwa-peristiwa yang secara substansial tidak mengakibatkan berpindah hak kepemilikan atas suatu harta dapat dianggap sebagai suatu pengalihan harta. Hal ini diakui oleh Hakim *Federal Court* dalam kasus *Gladden* di Kanada.<sup>16</sup> Ketentuan P3B Kanada dan Amerika Serikat yang relevan dengan *gains* dari pengalihan harta dalam kasus *Gladden*, yaitu sebagai berikut.

*"Gains derived in one of the Contracting States from the sale or exchange of capital assets by a resident or a corporation or other entity of the other Contracting State shall be exempt from taxation in the former state, provided such resident or corporation or other entity has no permanent establishment in the former state"*

Dalam kasus *Gladden* di atas, subjek pajak dalam negeri Amerika Serikat memiliki saham di perusahaan Kanada pada saat ia meninggal dunia. Sementara ketentuan domestik Kanada mengatur tentang pemajakan atas *deemed disposition* atas saham pada saat pemegang saham meninggal dunia. Dalam putusannya, hakim menyatakan bahwa pengertian '*sale or exchange of capital assets*' dalam P3B Kanada dan Amerika Serikat mencakup juga '*deemed disposition*' atas harta yang dimiliki pada saat subjek pajak tersebut meninggal dunia.

Pengalihan harta yang di-*deemed* (*deemed disposition*) juga dapat terjadi apabila suatu perusahaan atau orang pribadi tidak lagi menjadi subjek pajak dalam negeri di suatu negara dan berpindah menjadi subjek pajak dalam negeri di negara lain. Ketentuan yang dikenal sebagai *exit taxes* ini diterapkan oleh suatu negara terhadap subjek pajak yang berhenti menjadi subjek pajak dalam negeri dan dikenakan pajak atas *deemed disposition* sebelum subjek pajak tersebut berhenti menjadi subjek pajak dalam negeri. Tujuannya, untuk memastikan *gains* dari nilai harta yang dimiliki oleh subjek pajak selama menjadi subjek pajak dalam negeri di suatu negara untuk dikenakan pajak di negara tersebut.<sup>17</sup>

Lalu, apakah pasal pemajakan atas *capital gains* dalam P3B ini dapat berlaku ketika tidak terdapat *alienation* (pengalihan), misalnya atas *gains* yang belum terealisasi

15. *OECD Commentary* atas Pasal 13, Paragraf 5. Lihat juga John F. Avery Jones *et al.*, "The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States," *Bulletin for International Taxation* 60, no. 6 (2006): 249-250.

16. Jacques Sassesville, "Definitional Issues Related to Article 13 (Capital Gains)," dalam *Taxation of Companies on Capital Gains on Shares under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties*, ed. Guglielmo Maisto dan Jacques Malherbe (Amsterdam: IBFD, 2013).

17. Jinyan Li dan Francesco Avella, *Op.Cit.*

(*unrealized gains*) atau *gains* dari pengalihan yang di-*deemed*? Terhadap pemajakan atas *unrealized gains*, Simontacchi menjelaskan bahwa untuk menghindari inkonsistensi perlakuan antara *realized gains* dan *unrealized gains* maka pengertian *alienation* dapat diperluas. Dengan demikian, mencakup juga *gains* yang belum terealisasi yang dimungkinkan berasal dari hasil penilaian properti (*appreciation in value of property*) dan/atau pemajakan atas *gains* berdasarkan basis akrual.<sup>18</sup> Menurut Paragraf 9 OECD *Commentary* atas Pasal 13, ketentuan pemajakan sebagaimana terdapat dalam Pasal 13, Pasal 6, Pasal 7, dan Pasal 21 OECD Model bisa berlaku dalam pemajakan atas *unrealized gains*.

Atas pengalihan harta BUT yang terletak di salah satu negara dalam P3B kepada BUT lainnya dari perusahaan yang sama atau kepada kantor pusat yang terletak di negara lainnya dalam P3B, pemindahan harta tersebut dapat saja di-*deemed* sebagai pengalihan harta, meskipun pengalihan aset tersebut dilakukan dalam satu entitas. Paragraf 10 OECD *Commentary* atas Pasal 13 menjelaskan bahwa pasal pemajakan atas *capital gains* dalam OECD Model tidak melarang suatu negara untuk mengenakan pajak atas pemindahan harta (*internal transfer*), sepanjang pengenaan pajak tersebut sesuai dengan ketentuan pemajakan atas laba usaha. Sementara itu, berdasarkan Paragraf 12 OECD *Commentary* atas Pasal 13, penentuan jumlah *gains* yang dikenakan pajak diserahkan kepada ketentuan domestik negara yang mengadakan P3B.

## E. *Gains* dari Pengalihan Harta Tak Bergerak

### E.1. Alokasi Hak Pemajakan

Berikut adalah ketentuan pemajakan dalam Pasal 13 ayat (1) OECD Model dan UN Model.

*“Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of immovable property referred to in Article 6 and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State”*

Pasal 13 ayat (1) OECD Model dan UN Model memberikan hak pemajakan kepada negara sumber (negara tempat harta tak bergerak terletak) untuk mengenakan pajak atas *gains* dari pengalihan harta tak bergerak yang diperoleh oleh subjek pajak negara domisili. Oleh karena ketentuan Pasal 13 ayat (1) tidak membatasi hak pemajakan negara sumber maka negara sumber berhak mengenakan pajak sesuai dengan cara pemajakan dan tarif yang diatur dalam ketentuan domestik negara sumber.<sup>19</sup>

Pemberian hak pemajakan kepada negara sumber atas *gains* dari pengalihan harta tak bergerak menunjukkan adanya keterkaitan ekonomis yang kuat antara suatu negara dengan harta tak bergerak yang terletak di negara tersebut (*situs state*).<sup>20</sup> Kuatnya keterkaitan ekonomis antara harta tak bergerak dengan negara tempat harta tak bergerak terletak juga ditunjukkan dalam pengalokasian hak pemajakan pada Pasal

18. Stefano Simontacchi, *Op.Cit.*, 185-186.

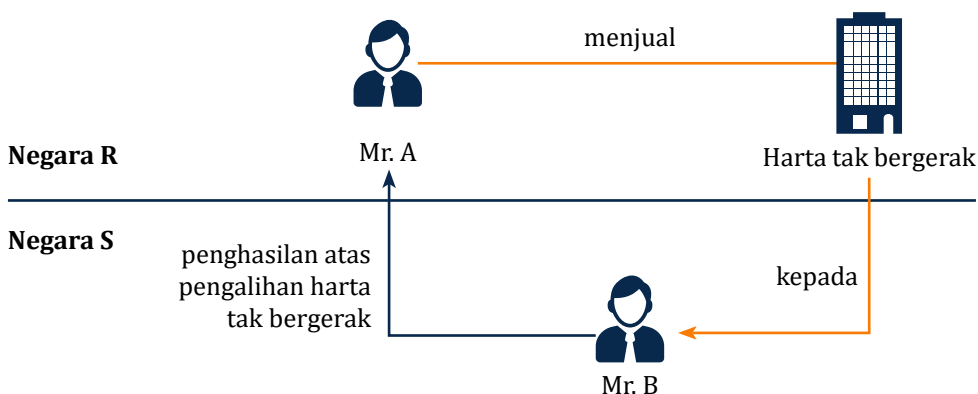
19. Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center; 2010), 170-171.

20. Lihat diantaranya Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 370; Alexander Rust, “Situs Principle vs Permanent Establishment Principle in International Tax Law,” *Bulletin for International Fiscal Documentation* 56, no. 1 (2002): 15.

6 dan Pasal 22 OECD Model dan UN Model.

Beberapa contoh berikut mendeskripsikan pengalokasian hak pemajakan berdasarkan ketentuan ini.<sup>21</sup> Pertama, apakah Pasal 13 ayat (1) dapat diterapkan jika harta tak bergerak yang dialihkan terletak di negara yang sama dengan negara domisili dari penjual (Negara R)? Gambar 14.1 di bawah mengilustrasikan kasus ini.

**Gambar 14.1 Ilustrasi Kasus 1**



Dari ilustrasi kasus dalam Gambar 14.1, Mr. A subjek pajak dalam negeri Negara R menjual harta tak bergerak yang terletak di Negara R kepada Mr. B yang merupakan subjek pajak dalam negeri Negara S. Diasumsikan Negara R dan Negara S memiliki P3B yang identik dengan OECD Model. Dalam kasus ini, dapat dijelaskan bahwa Pasal 13 ayat (1) P3B Negara R dan Negara S tidak dapat diterapkan karena negara domisili dan negara sumber adalah negara yang sama. Hal ini dikarenakan penerapan Pasal 13 ayat (1) P3B Negara R dan Negara S mensyaratkan adanya ruang lingkup bilateral (*bilateral scope*) dalam pengalihan harta tak bergerak, yaitu subjek pajak yang mengalihkan harta tak bergerak berdomisili di salah satu negara dalam P3B dan harta tak bergerak terletak di negara lainnya yang mengadakan P3B. Pada kasus ini, pasal pemajakan yang relevan diterapkan adalah Pasal 13 ayat (5) P3B Negara R dan Negara S.<sup>22</sup> Atau, sebagai alternatif pemajakan, Pasal 7 dan Pasal 21 P3B Negara R dan Negara S yang memberikan hak pemajakan secara eksklusif kepada negara domisili.<sup>23</sup>

Lalu, bagaimana jika harta tak bergerak yang dialihkan terletak di negara ketiga? Misalnya, negara domisili dari penjual adalah Negara R, pembeli harta tak bergerak berada di Negara S, dan harta tak bergerak terletak di Negara K (negara ketiga). Gambar 14.2 mengilustrasikan kasus tersebut. Dari skenario pada Gambar 14.2, dapat dijelaskan bahwa:

- i. P3B Negara R dan Negara S:
  - a. Pasal 13 ayat (1) tidak dapat diterapkan karena harta tak bergerak terletak bukan di Negara S;

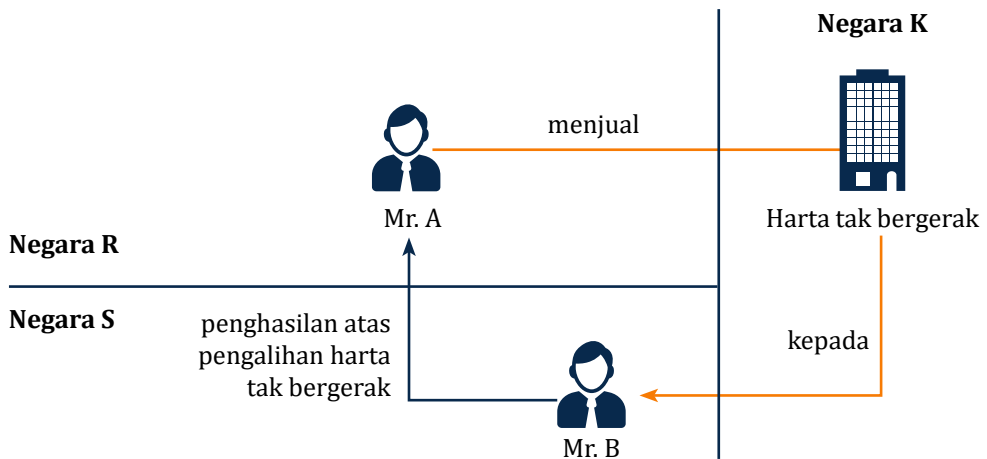
21. Contoh ini disarikan dari Stefano Simontacchi, *Op.Cit.*, 203-205.

22. OECD Model *Commentary* atas Pasal 13, Paragraf 22.

23. Stefano Simontacchi, *Op.Cit.*, 203-204 dan 215-219.

- b. Pasal 13 ayat (5) dapat diterapkan sehingga hanya Negara R saja yang berhak memajaki.
- ii. P3B Negara R dan Negara K:
- Pasal 13 ayat (1) dapat diterapkan sehingga Negara K juga berhak mengenakan pajak atas *gains* dari pengalihan harta tak bergerak;
  - Pasal 13 ayat (1) dapat diterapkan, Negara R berhak mengenakan pajak atas *gains* dari pengalihan harta tak bergerak dan Negara R, sesuai dengan ketentuan Pasal 23 P3B negara R dan Negara K, menerapkan metode eliminasi pajak berganda atas pajak yang dikenakan di Negara K.
- iii. P3B Negara S dan Negara K:
- Tidak dapat diterapkan karena penjual selaku penerima penghasilan tidak berdomisili di kedua negara dalam P3B.

Gambar 14.2 Ilustrasi Kasus 2



## E.2. Definisi Harta Tak Bergerak dan Tempat Harta Tak Bergerak Terletak dalam Pasal 13 ayat (1) OECD Model dan UN Model

Harta tak bergerak yang masuk dalam cakupan Pasal 13 ayat (1) OECD Model dan UN Model mengacu pada harta tak bergerak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 6 OECD Model dan UN Model.<sup>24</sup> Oleh karena mengacu pada Pasal 6 OECD Model dan UN Model, definisi harta tak bergerak dalam Pasal 13 ayat (1) OECD Model dan UN Model diartikan sesuai dengan definisi harta tak bergerak dalam ketentuan domestik.<sup>25</sup> Permasalahan yang berhubungan dengan definisi harta tak bergerak timbul apabila harta yang dialihkan, meskipun diartikan sebagai harta tak bergerak sesuai Pasal 6

24. Untuk definisi harta tak bergerak, lihat Bab 13 tentang Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas Penghasilan dari Harta Tak Bergerak.

25. Rick Krever, "Tax Treaties and the Taxation of Non-Residents' Capital Gains," dalam *Globalization and its Tax Discontents*, ed. Arthur Cockfield (Toronto: University of Toronto Press, 2010), 212-238.

OECD Model dan UN Model, secara fisik merupakan harta bergerak.<sup>26</sup>

Misalnya, Mr. A, subjek pajak dalam negeri Negara R, memiliki usaha produksi kain wol dan memiliki peternakan domba di Negara R untuk memproduksi kain wol. Oleh karena Mr. A hendak mengubah kain wol hasil produksinya, Mr. A berniat menjual domba miliknya untuk digantikan dengan domba jenis lain. Untuk itu, Mr. A membawa domba miliknya ke Negara S untuk dijual di Negara S. Atas penjualan domba tersebut, Mr. A memperoleh *gains* sebesar 100. Berdasarkan Pasal 13 ayat (1) OECD Model dan UN Model, apakah Negara S memiliki hak pemajakan atas *gains* tersebut?

Untuk mengetahui apakah Negara S memiliki hak pemajakan atas *gains* tersebut, terlebih dahulu harus ditentukan di negara mana harta tak bergerak terletak. Apabila waktu untuk menentukan tempat harta tak bergerak terletak adalah pada saat penjualan terjadi, Negara S sebagai negara tempat penjualan ternak domba memiliki hak pemajakan atas *gains* tersebut. Namun, Negara R bisa saja mengklaim bahwa waktu yang relevan adalah pada saat peternakan diberdayakan untuk aktivitas memproduksi kain wol (*livestock used in agricultural*) sehingga peternakan tersebut dianggap terletak di Negara R.

Argumentasi lainnya yang bisa digunakan oleh Negara R untuk mengklaim Negara R sebagai negara tempat harta tak bergerak terletak adalah alasan dari dimasukkannya peternakan sebagai bagian dari definisi harta tak bergerak dalam Pasal 6 OECD Model dan UN Model. Hal ini disebabkan karena kegiatan peternakan memiliki keterkaitan (*link*) dengan harta tak bergerak yang ada di Negara R, yaitu tanah yang digunakan untuk lahan berternak oleh Mr. A.

## **F. *Gains* dari Pengalihan Harta Bergerak yang Merupakan Bagian dari BUT**

### **F.1. Alokasi Hak Pemajakan**

Pasal 13 ayat (2) OECD Model mengatur pengalihan harta bergerak yang merupakan bagian dari BUT dengan rumusan, yaitu sebagai berikut.

*“Gains from the alienation of movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State, including such gains from the alienation of such a permanent establishment (alone or with the whole enterprise), may be taxed in that other State”*

Sementara itu, rumusan Pasal 13 ayat (2) UN Model mengatur sebagai berikut.

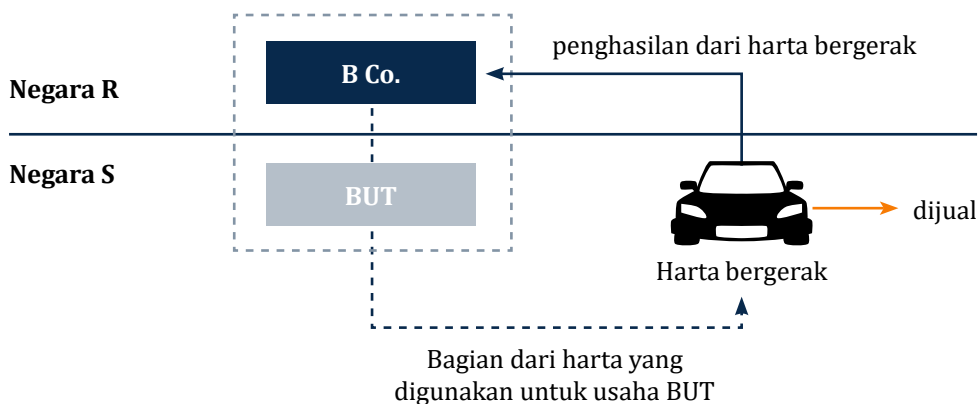
*“Gains from the alienation of movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State or of movable property pertaining to a fixed base available to a resident of a Contracting State in the other Contracting State for the purpose of performing independent personal services, including such gains from the alienation of such a permanent establishment (alone or with the whole enterprise) or of such fixed base, may be taxed in that other State”*

26. Contoh ini disarikan dari Stefano Simontacchi, *Op.Cit.*, 299-300.

Dalam Pasal 13 ayat (2) OECD Model, negara sumber memiliki hak pemajakan atas *gains* dari pengalihan harta bergerak yang merupakan bagian (*business property*) dari BUT di negara sumber. Ketentuan ini diperluas dalam Pasal 13 ayat (2) UN Model dan diselaraskan dengan ketentuan tentang *independent personal services* dalam Pasal 14 UN Model, yaitu dengan memberikan hak pemajakan kepada negara sumber atas *gains* dari pengalihan harta bergerak yang merupakan bagian dari *fixed base* yang tersedia bagi subjek pajak dari negara domisili untuk melakukan aktivitas *independent personal services* di negara sumber. Tujuan pemberian hak pemajakan kepada negara sumber dalam ayat ini agar terdapat perlakuan yang konsisten atau simetris dengan alokasi hak pemajakan atas laba usaha (*business profits*) berdasarkan Pasal 7 OECD Model dan UN Model.<sup>27</sup>

Gambar 14.3 mengilustrasikan alokasi hak pemajakan atas pengalihan harta bergerak yang merupakan bagian dari BUT. Dalam ilustrasi ini, B Co. yang berdomisili di Negara R memiliki BUT di Negara S dan harta bergerak yang merupakan bagian dari kegiatan usaha BUT tersebut. Harta bergerak yang merupakan bagian dari kegiatan usaha BUT tersebut kemudian dijual oleh B Co. Diasumsikan, Negara R dan Negara S memiliki P3B yang identik dengan OECD Model. Atas *gains* dari pengalihan harta bergerak yang merupakan bagian dari kegiatan usaha BUT tersebut, Negara S memiliki hak pemajakan. Sementara itu, Negara R selain berhak memajaki *gains* tersebut, juga berkewajiban untuk menerapkan metode eliminasi pajak berganda atas pajak yang dikenakan di Negara S.

**Gambar 14.3 Ilustrasi Pasal 13 ayat (2) OECD Model dan UN Model**



Apabila harta yang dialihkan adalah harta tak bergerak yang terletak di negara yang sama dengan negara tempat BUT berada dan harta tak bergerak tersebut merupakan bagian dari kegiatan usaha BUT, ketentuan yang berlaku adalah Pasal 13 ayat (1) P3B Negara R dan Negara S. Demikian juga atas *gains* dari pengalihan harta tak bergerak yang terletak di negara yang sama dengan negara tempat BUT berada dan harta tak bergerak tersebut bukan merupakan bagian dari kegiatan usaha BUT. Ketentuan pemajakannya masuk dalam cakupan ketentuan Pasal 13 ayat (1) P3B Negara R dan Negara S.

27. OECD Model *Commentary* atas Pasal 7, Paragraf 24 dan UN Model *Commentary* atas Pasal 7, Paragraf 6.

## F.2. Definisi Harta Bergerak dan Harta Bergerak yang Merupakan Bagian dari BUT

Terminologi harta bergerak tidak didefinisikan dalam OECD Model dan UN Model. Namun, sesuai dengan konteks P3B, ruang lingkup terminologi harta bergerak dapat diartikan mencakup semua harta selain harta tak bergerak yang pengertiannya diatur dalam Pasal 6 ayat (2) OECD Model dan UN Model.<sup>28</sup> Oleh karena terminologi harta tak bergerak dalam Pasal 6 ayat (2) OECD Model dan UN Model mengacu pada terminologi harta tak bergerak dalam ketentuan domestik, ruang lingkup pengertian harta bergerak dalam P3B juga mengacu pada ruang lingkup pengertian harta bergerak dalam ketentuan domestik.

Perlu diperhatikan, ruang lingkup harta bergerak yang tercakup dalam Pasal 13 ayat (2) OECD Model dan UN Model adalah harta bergerak yang digunakan untuk menjalankan kegiatan usaha (*business property*). Dengan demikian, apabila yang dialihkan adalah harta bergerak yang tidak digunakan untuk menjalankan kegiatan usaha (*movable private property*), pasal yang diterapkan adalah Pasal 13 ayat (5) OECD Model atau Pasal 13 ayat (6) UN Model.<sup>29</sup>

Lalu, apa yang dimaksud dengan "bagian dari harta yang digunakan untuk kegiatan usaha BUT"? Menurut Paragraf 27.1 OECD *Commentary* atas Pasal 13, suatu harta merupakan bagian dari harta yang digunakan untuk kegiatan usaha BUT apabila kepemilikan secara ekonomis (*economic ownership*) dari harta tersebut dialokasikan ke BUT.<sup>30</sup> Pencatatan suatu harta bergerak dalam laporan keuangan BUT tidak otomatis berarti bahwa harta bergerak tersebut memiliki hubungan efektif (*effectively connected*) dengan BUT. Hal ini juga dimaksudkan agar terdapat konsistensi antara Pasal 13 ayat (2), Pasal 10 ayat (4), 11 ayat (4), 12 ayat (4), dan 21 ayat (2) OECD Model.<sup>31</sup>

Sebagai contoh, subjek pajak dalam negeri Negara D memiliki BUT di Negara S untuk mendukung bisnis penjualan barang elektronik di Negara S tersebut. Selain itu, subjek pajak dalam negeri Negara D juga menyewakan mesin miliknya kepada subjek pajak dalam negeri Negara S, mesin tersebut tidak berhubungan dengan bisnis yang dijalankan oleh BUT di Negara S. Apabila subjek pajak dalam negeri Negara D menjual mesin tersebut, *gains* dari pengalihan mesin ini tidak termasuk dalam cakupan Pasal 13 ayat (2) OECD Model karena bukan merupakan bagian dari harta yang digunakan untuk kegiatan usaha BUT di Negara S. *Gains* dari penjualan mesin tersebut tunduk kepada ketentuan Pasal 13 ayat (5) OECD Model atau Pasal 13 ayat (6) UN Model.

Di samping pengalihan harta bergerak yang merupakan bagian dari kegiatan usaha BUT, cakupan Pasal 13 ayat (2) OECD Model juga mencakup pengalihan suatu BUT, baik terpisah maupun sebagai bagian dari pengalihan satu perusahaan secara keseluruhan (*alone or with the whole enterprise*). Jika yang dialihkan adalah satu perusahaan secara keseluruhan (*the whole enterprise*), Pasal 13 ayat (2) OECD Model diterapkan terbatas

28. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 828.

29. *Ibid.*

30. Contoh barang bergerak diantaranya lisensi, komputer, furniture, kendaraan bermotor dan lain sebagainya. Lihat juga Naresh Ajwani, "Capital Gains (Article 13) and Some Related Issues", dalam Chamber of Tax Consultant, *International Taxation: a Compendium Volume II*, (Mumbai: Wolters Kluwer India Pvt Ltd, 2008), 376.

31. Jacques Sasseville, *Op.Cit.*, 78.

terhadap *gains* dari pengalihan harta bergerak yang menjadi bagian dari kegiatan usaha BUT tersebut.<sup>32</sup>

## G. *Gains* dari Pengalihan Kapal dan Pesawat

### G.1. Alokasi Hak Pemajakan

Ketentuan Pasal 13 ayat (3) OECD Model dan UN Model yang mengatur pemajakan atas *gains* dari pengalihan kapal dan pesawat mempunyai rumusan sebagai berikut.

*“Gains from the alienation of ships or aircraft operated in international traffic, boats engaged in inland waterways transport or movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft or boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.”*

Ketentuan Pasal 13 ayat (3) OECD Model dan UN Model merupakan ketentuan khusus dalam hubungannya dengan Pasal 13 ayat (2) dan ayat (5) OECD Model serta Pasal 13 ayat (2) dan ayat (6) UN Model. Ketentuan dalam Pasal 13 ayat (3) OECD Model dan UN Model memberikan hak pemajakan secara eksklusif atas *gains* dari pengalihan kapal (*ships*) dan pesawat yang dioperasikan di jalur internasional, *boats* yang dioperasikan di perairan darat, atau harta bergerak yang merupakan bagian dari pengoperasian kapal, *boats*, atau pesawat tersebut kepada negara tempat kedudukan manajemen (*place of effective management*). Dengan demikian, pembagian hak pemajakan dalam ketentuan Pasal 13 ayat (3) ini konsisten dengan pembagian hak pemajakan dalam Pasal 8 OECD Model dan UN Model.

### G.2. Kapal atau Pesawat yang Tidak Dioperasikan Sendiri

Ketentuan Pasal 13 ayat (3) OECD Model dan UN Model ditujukan bagi subjek pajak yang mengalihkan kapal atau pesawat yang dioperasikan di jalur internasional dan kapal atau pesawat tersebut dioperasikan sendiri ataupun disewakan berdasarkan *fully manned basis*. Jika kapal atau pesawat yang dialihkan tersebut tidak dioperasikan sendiri atau disewakan tidak berdasarkan *fully manned basis*, ketentuan yang berlaku adalah ketentuan dalam Pasal 13 ayat (2) atau ayat (5) OECD Model<sup>33</sup> atau Pasal 13 ayat (2) atau ayat (6) UN Model.

Demikian juga, jika kapal atau pesawat yang dialihkan tidak dioperasikan di jalur internasional, ketentuan yang berlaku adalah ketentuan dalam Pasal 13 ayat (2) atau ayat (5) OECD Model. Sementara itu, dalam UN Model, ketentuan yang berlaku atas transaksi ini adalah Pasal 13 ayat (2) atau ayat (6) UN Model. Lebih lanjut, atas harta perusahaan selain kapal atau pesawat yang dioperasikan di jalur internasional, berlaku ketentuan dalam Pasal 13 selain Pasal 13 ayat (3) OECD Model dan UN Model.

32. OECD *Commentary* atas Pasal 13, Paragraf 25.

33. OECD *Commentary* atas Pasal 13, Paragraf 28.1.



## H. *Gains* dari Pengalihan Saham Perusahaan yang Mencerminkan Pengalihan Harta Tak Bergerak

### H.1. Alokasi Hak Pemajakan

Berikut adalah rumusan dari ketentuan Pasal 13 ayat (4) OECD Model.

*“Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares deriving more than 50 per cent of their value directly or indirectly from immovable property situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.”*

*Gains* yang tercakup dalam ketentuan pemajakan dalam Pasal 13 ayat (4) OECD Model meliputi *gains* dari pengalihan saham perusahaan yang mencerminkan pengalihan harta tak bergerak. Apabila subjek pajak dari negara domisili memperoleh *gains* dari pengalihan saham dan lebih dari 50% nilai saham tersebut berasal, langsung atau tidak langsung, dari harta tak bergerak yang terletak di negara sumber, negara sumber berhak mengenakan pajak atas *gains* tersebut.<sup>34</sup>

Menurut Simontacchi, tujuan pemberian hak pemajakan kepada negara sumber dalam Pasal 13 ayat (4) OECD Model adalah memberikan perlakuan yang simetris atas *gains* dari pengalihan harta tak bergerak sesuai Pasal 13 ayat (1) OECD Model dan keuntungan dari pengalihan saham suatu perusahaan yang nilai sahamnya berasal langsung atau tidak langsung dari harta tak bergerak sebagaimana diatur dalam Pasal 13 ayat (4) OECD Model.<sup>35</sup>

Jika pemberian hak pemajakan kepada negara sumber atas harta tak bergerak dalam Pasal 13 ini dikaitkan dengan hak pemajakan negara sumber atas penghasilan dari harta tak bergerak dalam Pasal 6 OECD Model, dapat disimpulkan bahwa hak pemajakan utama atas harta tak bergerak, baik dalam bentuk penghasilan maupun *gains* dari pengalihan harta tak bergerak, diberikan kepada negara tempat harta tak bergerak tersebut terletak. Dengan kata lain, hal ini menunjukkan kuatnya keterkaitan ekonomis (*economic allegiance*) antara suatu negara dengan harta tak bergerak yang terletak di negara tersebut dalam desain alokasi hak pemajakan dalam P3B.

Sementara itu, rumusan ketentuan dalam Pasal 13 ayat (4) UN Model memiliki makna yang tidak jauh berbeda dengan rumusan ketentuan dalam Pasal 13 ayat (4) OECD Model. Rumusan ketentuan Pasal 13 ayat (4) UN Model, yaitu sebagai berikut.

*“Gains from the alienation of shares of the capital stock of a company, or of an interest in a partnership, trust or estate, the property of which consists directly or indirectly principally of immovable property situated in a Contracting State may be taxed in that State. In particular:*

- a. *Nothing contained in this paragraph shall apply to a company, partnership, trust or estate, other than a company, partnership, trust or estate engaged in the business of management of immovable properties, the property of which consists directly or indirectly principally of immovable property used by such company, partnership, trust or estate in its business activities.*

34. Jinyan Li dan Francesco Avella, *Op.Cit.*

35. Stefano Simontacchi, *Op.Cit.*, 318-319.

- b. *For the purposes of this paragraph, "principally" in relation to ownership of immovable property means the value of such immovable property exceeding 50 per cent of the aggregate value of all assets owned by the company, partnership, trust or estate."*

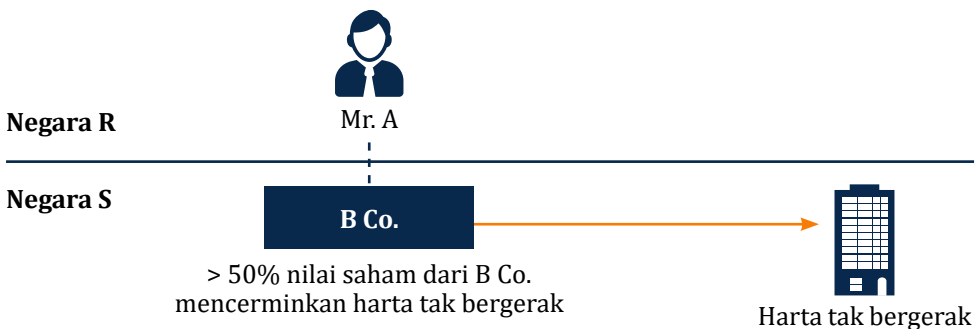
Ketentuan Pasal 13 ayat (4) UN Model menggunakan terminologi '*principally*' untuk menerangkan besarnya kepemilikan saham atau bentuk kepemilikan lainnya yang atas pengalihannya masuk dalam cakupan hak pemajakan negara sumber. Pada dasarnya, makna dari terminologi *principally* dalam Pasal 13 ayat (4) UN Model adalah sama dengan makna besarnya kepemilikan saham dalam Pasal 13 ayat (4) OECD Model, yaitu melebihi 50% dari nilai agregat harta yang dimiliki oleh entitas penerbit saham tersebut.

Sama seperti penerapan Pasal 13 ayat (1) OECD Model dan UN Model, penerapan Pasal 13 ayat (4) OECD Model dan UN Model mensyaratkan adanya ruang lingkup bilateral, yaitu subjek pajak yang mengalihkan saham berdomisili di salah satu negara yang mengadakan P3B dan harta tak bergerak terletak di negara lainnya yang mengadakan P3B. Untuk tujuan penerapan Pasal 13 ayat (4) OECD Model dan UN Model, subjek pajak yang memperoleh keuntungan dari pengalihan saham harus merupakan subjek pajak di salah satu negara yang mengadakan P3B (*contracting state*) serta harta tak bergerak yang mencerminkan saham yang dialihkan harus berlokasi di negara lainnya dalam P3B (*other contracting state*). Penerapan Pasal 13 ayat (4) OECD Model dan UN Model diilustrasikan dalam beberapa contoh berikut ini.<sup>36</sup>

Pada Gambar 14.4, Mr. A memperoleh keuntungan dari pengalihan saham B Co. Negara domisili dari Mr. A adalah Negara R, sementara B Co. adalah subjek pajak dalam negeri dari Negara S. Lebih dari 50% nilai saham B Co. merefleksikan harta tak bergerak yang terletak di Negara S. Diasumsikan, Negara R dan Negara S memiliki P3B yang identik dengan OECD Model.

Sesuai dengan ketentuan Pasal 13 ayat (4) P3B Negara R dan Negara S, Negara S memiliki hak pemajakan atas pengalihan saham B Co. karena harta tak bergerak yang mendominasi nilai saham B Co. terletak di Negara S. Negara R memiliki hak pemajakan atas keuntungan yang diperoleh oleh Mr. A dan berkewajiban untuk menerapkan metode eliminasi pajak berganda atas pajak yang dikenakan di Negara S.

**Gambar 14.4 Ilustrasi 1 Kasus Pasal 13 ayat (4) OECD Model**



36. Contoh ini disarikan dari Stefano Simontacchi, *Op.Cit.*, 325-329.

Kemudian, bagaimana jika B Co. terletak di Negara R dan harta tak bergerak terletak di Negara S? Gambar 14.5 di bawah mengilustrasikan contoh kasus ini.

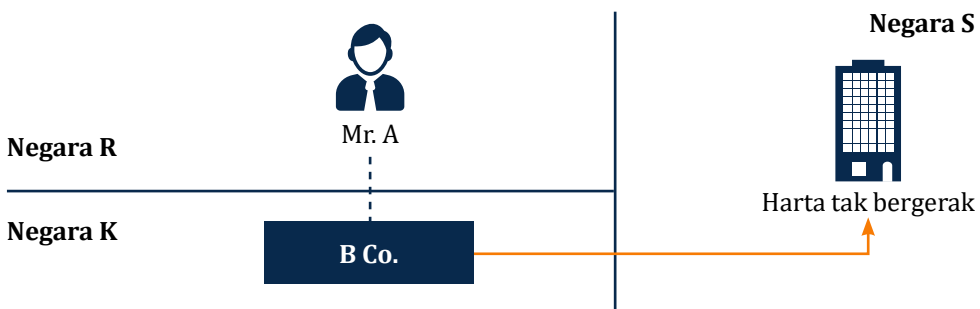
**Gambar 14.5 Ilustrasi 2 Kasus Pasal 13 ayat (4) OECD Model**



Dalam Gambar 14.5, berdasarkan Pasal 13 ayat (4) P3B Negara R dan Negara S, Negara S memiliki hak pemajakan atas *gains* yang diperoleh oleh Mr. A dari pengalihan kepemilikan sahamnya di B Co. yang mencerminkan harta tak bergerak yang terletak di Negara S. Sementara itu Negara R, selain memiliki hak pemajakan atas *gains* yang diperoleh Mr. A, berkewajiban untuk menerapkan metode eliminasi pajak berganda berdasarkan Pasal 23 P3B Negara R dan Negara S.

Selanjutnya, ketentuan Pasal 13 ayat (4) P3B Negara R dan Negara S tidak dapat diterapkan apabila harta tak bergerak terletak di negara domisili subjek pajak penerima penghasilan atau di negara ketiga. Ketentuan mana yang diterapkan jika harta tak bergerak yang dialihkan terletak di negara ketiga? Misalnya, negara domisili dari penjual adalah Negara R, harta tak bergerak terletak di Negara S, sementara perusahaan yang sahamnya dialihkan berada di Negara K (negara ketiga). Gambar 14.6 mengilustrasikan skenario kasus ini.

**Gambar 14.6 Ilustrasi 3 Kasus Pasal 13 ayat (4) OECD Model**



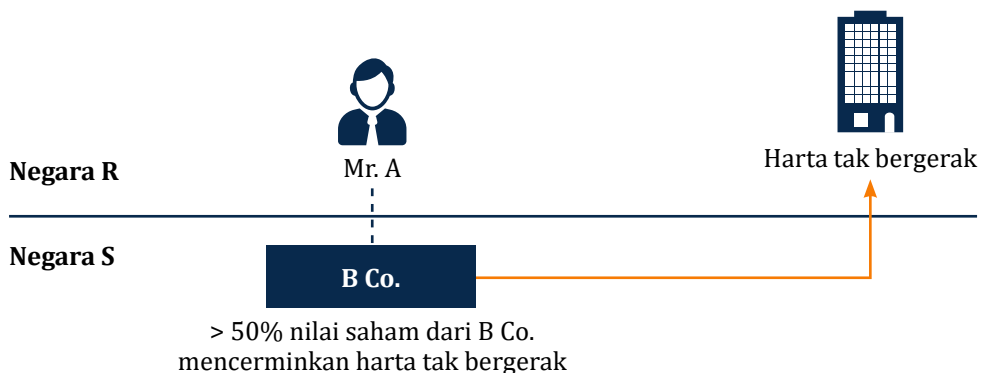
Dari skenario dalam ilustrasi kasus ini dapat dijelaskan bahwa:

- i. P3B Negara R dan Negara S:
  - a. Pasal 13 ayat (4): Negara S memiliki hak pemajakan;
  - b. Pasal 13 ayat (4): Negara R memiliki hak pemajakan dan berkewajiban memberikan keringanan pajak berganda dengan menerapkan metode eliminasi pajak berganda sebagaimana diatur dalam Pasal 23 P3B Negara R dan Negara S;
- ii. P3B Negara R dan Negara K:
  - a. Pasal 13 ayat (4) tidak dapat diterapkan;
  - b. Pasal 13 ayat (5): hanya negara R yang berhak memajaki;
- iii. P3B Negara S dan Negara K:
 

Tidak dapat diterapkan.

Terakhir, kasus dalam Gambar 14.7 mengilustrasikan bagaimana P3B membagi hak pemajakan apabila penjual saham dan harta tak bergerak terletak pada Negara R, sementara perusahaan yang sahamnya dialihkan berada di Negara S. Ketentuan Pasal 13 ayat (4) P3B Negara R dan Negara S tidak dapat diterapkan dalam kasus ini karena harta tak bergerak tidak terletak di Negara S. Selanjutnya, berdasarkan Pasal 13 ayat (5) P3B Negara R dan Negara S, hanya Negara R yang berhak memajaki keuntungan tersebut.

**Gambar 14.7 Ilustrasi 4 Kasus Pasal 13 ayat (4) OECD Model**



## H.2. Definisi Harta Tak Bergerak dalam Pasal 13 ayat (4) OECD Model dan UN Model

Tidak seperti ketentuan Pasal 13 ayat (1) OECD Model dan UN Model, ketentuan Pasal 13 ayat (4) OECD Model dan UN Model tidak memberikan referensi secara eksplisit kepada Pasal 6 OECD Model dan UN Model tentang cakupan harta tak bergerak yang masuk dalam ruang lingkup penerapan. Meski demikian, Simontacchi menyatakan bahwa acuan harta tak bergerak dalam Pasal 13 ayat (4) OECD Model

dan UN Model dapat mengacu pada Pasal 6 OECD Model dan UN Model.<sup>37</sup> Hal ini dikarenakan (i) definisi dalam Pasal 6 OECD Model dan UN Model meliputi definisi harta tak bergerak di seluruh pasal dalam OECD Model dan UN Model dan tidak ada ketentuan pengecualian atas penerapan definisi harta tak bergerak dalam Pasal 6 OECD Model dan UN Model serta (ii) kesamaan tujuan antara Pasal 13 ayat (1) dan ayat (4) OECD Model dan UN Model merupakan elemen kunci dalam konteks penerapan Pasal 13 OECD Model dan UN Model sehingga konteks harta tak bergerak dalam Pasal 13 ayat (1) relevan untuk digunakan dalam Pasal 13 ayat (4) OECD Model dan UN Model.

Meskipun demikian, OECD Model memberikan pengecualian kepada harta tak bergerak yang digunakan perusahaan untuk menjalankan bisnisnya (*immovable property in which a business is carried on*) dari ruang lingkup penerapan Pasal 13 ayat (4). Menurut Paragraf 28.7 OECD *Commentary* atas Pasal 13, harta tak bergerak yang digunakan untuk aktivitas usaha dapat berupa bangunan hotel atau tambang. Pengecualian serupa juga diatur dalam ketentuan UN Model. Namun, berdasarkan Paragraf 8 UN *Commentary* atas Pasal 13, pengecualian ini tidak berlaku bagi perusahaan yang menjalankan aktivitas pengelolaan harta tak bergerak (*immovable property management company*).

Pengecualian atas penerapan Pasal 13 ayat (4) OECD Model dan UN Model ini dapat menimbulkan multitafsir dalam penerapannya. Di satu sisi, bisa diartikan bahwa pengecualian dalam Pasal 13 ayat (4) ini hanya mencakup kasus tertentu saja, yaitu kasus lebih dari 50% nilai saham berasal semata-mata dari harta tak bergerak yang digunakan untuk aktivitas usaha.

Dengan menggunakan pendekatan tersebut, nilai harta tak bergerak yang digunakan untuk aktivitas usaha tetap dimasukkan dalam perhitungan total nilai harta tak bergerak. Contohnya, 49% dari nilai saham perusahaan berasal dari harta tak bergerak yang digunakan perusahaan untuk aktivitas usaha. Apabila perusahaan memiliki 2% harta tak bergerak lainnya (sehingga total harta tak bergerak melebihi 50% nilai saham), dengan menggunakan pendekatan ini, pengecualian tidak dapat diberikan. Atau dengan kata lain, Pasal 13 ayat (4) OECD Model dan UN Model dapat diterapkan. Di sisi lain, dapat diartikan juga bahwa harta tak bergerak yang digunakan untuk aktivitas usaha tidak dianggap sebagai harta tak bergerak sehingga tidak dimasukkan dalam perhitungan total harta tak bergerak untuk tujuan penerapan Pasal 13 ayat (4) OECD Model dan UN Model. Dengan menggunakan pendekatan yang kedua ini dalam contoh sebelumnya, total harta tak bergerak hanya mencerminkan 2% dari nilai saham sehingga Pasal 13 ayat (4) OECD Model dan UN Model tidak dapat diterapkan.

### **H.3. Definisi Saham (*Shares*) dalam Pasal 13 ayat (4) OECD Model dan UN Model**

Objek kepemilikan yang dialihkan dalam Pasal 13 ayat (4) OECD Model hanya terbatas pada saham (*shares*). Namun, terminologi saham tidak diartikan lebih lanjut. Jika melihat ketentuan lainnya dalam OECD Model, terminologi saham juga digunakan dalam Pasal 10 ayat (3) OECD Model. Dalam Paragraf 24 OECD *Commentary* atas

---

37. *Ibid*, 356-357.

Pasal 10, saham diartikan sebagai kepemilikan pada suatu perusahaan yang dibatasi nilainya (*joint stock company*). Dengan definisi ini, terminologi saham dalam Pasal 13 ayat (4) OECD Model diartikan secara sempit sehingga tidak mencakup kepemilikan yang tidak ditandai dengan saham.

Jika suatu negara hendak menerapkan pasal pemajakan atas *capital gains* secara luas sehingga mencakup pengalihan atas kepemilikan pada entitas seperti *partnership* atau *trust*, ketentuan Pasal 13 ayat (4) OECD Model ini sebaiknya dimodifikasi dengan menambahkan frasa “*or comparable interest*” menjadi sebagai berikut.

*“Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares or **comparable interests** deriving more than 50 per cent of their value directly or indirectly from immovable property situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.”*

(dengan penambahan penekanan)

Sementara itu, dalam ketentuan Pasal 13 ayat (4) UN Model, objek harta yang dialihkan tidak hanya mencakup kepemilikan dalam bentuk saham saja, tetapi juga mencakup kepemilikan yang tidak ditandai dengan saham seperti kepemilikan dalam *partnership* dan *trust*. Dengan demikian, objek kepemilikan yang dialihkan yang tercakup dalam ketentuan dalam Pasal 13 ayat (4) UN Model memiliki makna yang lebih luas dibandingkan dengan objek kepemilikan yang tercakup dalam Pasal 13 ayat (4) OECD Model.

#### **H.4. Nilai Saham yang Mencerminkan Harta Tak Bergerak**

Dalam menentukan nilai saham dari perusahaan yang mencerminkan harta tak bergerak yang dimilikinya. Berikut adalah rumusan dari Paragraf 28.4 OECD *Commentary* atas Pasal 13.

*“The determination of whether shares of a company derive more than 50 per cent of their value directly or indirectly from immovable property situated in a Contracting State will normally be done by comparing the value of such immovable property to the value of all the property owned by the company without taking into account debts or liabilities of the company (whether or not secured by mortgages on the relevant immovable property).”*

Ada dua hal utama dalam menentukan terpenuhinya nilai saham (50% atau lebih) yang mencerminkan harta tak bergerak yang termasuk dalam cakupan Pasal 13 ayat (4) OECD Model sebagai berikut: (i) perbandingan nilai harta tak bergerak dengan nilai seluruh harta yang dimiliki oleh perusahaan dan (ii) pengecualian utang atau kewajiban lain dari perusahaan penerbit saham dalam penentuan nilai seluruh harta yang dimiliki oleh perusahaan.

Misalnya, Perusahaan A didirikan dengan modal sebesar \$1.000 dan digunakan seluruhnya untuk membeli lisensi merk dagang dalam usaha lisensi yang dijalankannya. Setelah itu, Perusahaan A memperoleh pinjaman dari bank sebesar \$1.000 untuk keperluan pembelian harta tak bergerak yang digunakan untuk aktivitas usaha persewaan. Dengan transaksi pembelian harta tak bergerak tersebut, Perusahaan A akan memiliki nilai sebesar \$1.000 (\$1.000 dari merek dagang ditambah \$1.000 dari

harta tak bergerak, dikurangi dengan \$1.000 dari utang bank).

Dari total harta Perusahaan A ini, berapa persenkah dari nilai saham Perusahaan A yang mencerminkan harta tak bergerak? Persyaratan untuk menentukan nilai saham dilakukan dengan terlebih dahulu menentukan nilai masing-masing dan keseluruhan harta perusahaan A serta mengecualikan nilai utang Perusahaan A. Dengan demikian, dari nilai agregat saham Perusahaan A, 50% diantaranya mencerminkan merek dagang dan 50% lainnya mencerminkan harta tak bergerak.

### H.5. Isu Terkait Waktu Penilaian Harta

Ketentuan Pasal 13 ayat (4) OECD Model dan UN Model tidak menjelaskan secara eksplisit kapan penilaian harta dilakukan.<sup>38</sup> Permasalahan serupa juga ditemukan dalam pengujian kepemilikan saham dalam penerapan Pasal 10 ayat (2) OECD Model dan UN Model atas dividen, yang tidak mengatur jangka waktu minimum kepemilikan saham (*minimum holding period*) sumber dividen berasal.

Vogel menyatakan jika suatu P3B tidak mengatur jangka waktu minimum kepemilikan, pengujian atas penilaian kepemilikan dilakukan pada saat timbulnya kewajiban pajak menurut ketentuan domestik negara sumber (*at the date on which liability to tax arises under the law of the State of Source*).<sup>39</sup> Menurut Simontacchi, dalam konteks Pasal 13 ayat (4) OECD Model dan UN Model, saat timbulnya kewajiban pajak dapat diartikan sebagai 'saat pengalihan saham terjadi'.<sup>40</sup> Dengan demikian, nilai harta yang relevan dalam penerapan Pasal 13 ayat (4) OECD Model dan UN Model adalah nilai harta pada saat pengalihan saham terjadi.

Oleh karena nilai harta dihitung pada saat pengalihan saham, perusahaan memiliki peluang untuk melakukan transaksi *temporary* dengan tujuan semata-mata untuk menghindari penerapan Pasal 13 ayat (4) OECD Model dan UN Model. Hal ini dapat dilakukan, misalnya dengan mengambil pinjaman untuk membeli harta bergerak sebelum pengalihan saham dilakukan. Dengan demikian, total nilai harta bergerak pada saat pengalihan saham dilakukan melebihi total nilai harta tak bergerak. Untuk mencegah penghindaran penerapan dengan cara seperti ini, kedua negara yang mengadakan P3B sebaiknya mengatur jangka waktu minimum kepemilikan (*minimum holding period*) dalam menilai harta dalam P3B.

### H.6. Kriteria Langsung atau Tidak Langsung

Ketentuan Pasal 13 ayat (4) OECD Model dan UN Model diterapkan jika lebih dari 50% nilai saham yang dialihkan berasal, baik langsung atau tidak langsung, dari harta tak bergerak. Pertanyaannya, dalam kondisi seperti apa kriteria 'langsung' atau 'tidak langsung' ini terpenuhi?

Nilai saham suatu perusahaan berasal dari nilai harta (termasuk harta tak bergerak) yang dimiliki oleh perusahaan tersebut. Apabila suatu harta tak bergerak dimiliki secara langsung oleh perusahaan, nilai saham perusahaan berasal langsung

38. Jinyan Li dan Francesco Avella, *Op.Cit.*

39. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 600-601.

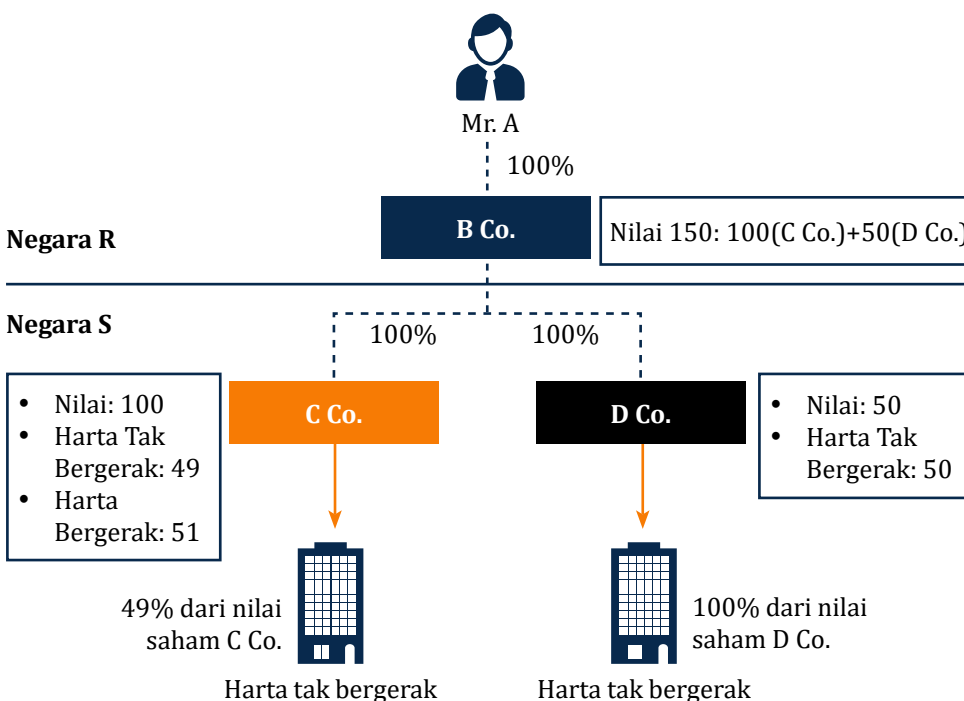
40. Stefano Simontacchi, *Op.Cit.*, 185-186.

dari harta tak bergerak tersebut. Sementara, kriteria tidak langsung terpenuhi apabila harta tak bergerak dimiliki perusahaan melalui entitas lain atau perusahaan *intermediary*. OECD *Commentary* tidak menjelaskan lebih lanjut tentang pemenuhan kriteria tidak langsung.

Simontacchi menyatakan bahwa absennya ketentuan yang menjelaskan kriteria tidak langsung dapat menyebabkan perbedaan interpretasi dan cara pendekatan dalam menetapkan pemenuhan kriteria tidak langsung. Secara umum, terdapat dua pendekatan yang dapat digunakan dalam menentukan pemenuhan kriteria tidak langsung (i) pendekatan berbasis konsolidasi proporsional dan (ii) pendekatan terpisah.<sup>41</sup> Penerapan kedua pendekatan tersebut digambarkan dalam contoh berikut.

Pada contoh dalam Gambar 14.8, Mr. A memiliki seluruh saham B Co. Mr. A dan B Co. adalah subjek pajak dalam negeri Negara R. Nilai perusahaan B Co. adalah 150, nilai tersebut berasal dari kepemilikan 100% saham C Co. senilai 100 dan 100% saham D Co. senilai 50. Nilai perusahaan C Co. adalah 100, terdiri dari harta tak bergerak senilai 49 dan nilai harta bergerak adalah 51. Dengan demikian, kurang dari 50% nilai saham C Co. berasal dari harta tak bergerak. Di sisi lain, nilai perusahaan D Co. adalah 50 dan hanya terdiri dari harta tak bergerak senilai 50. Oleh karena itu, lebih dari 50% nilai saham D Co. berasal dari harta tak bergerak. Mr. A memperoleh *gains* dari pengalihan saham B Co. Bagaimana hak pemajakan dialokasikan atas *gains* yang diperoleh Mr. A tersebut?

Gambar 14.8 Ilustrasi 1 Pengertian Langsung



41. *Ibid*, 367-372.

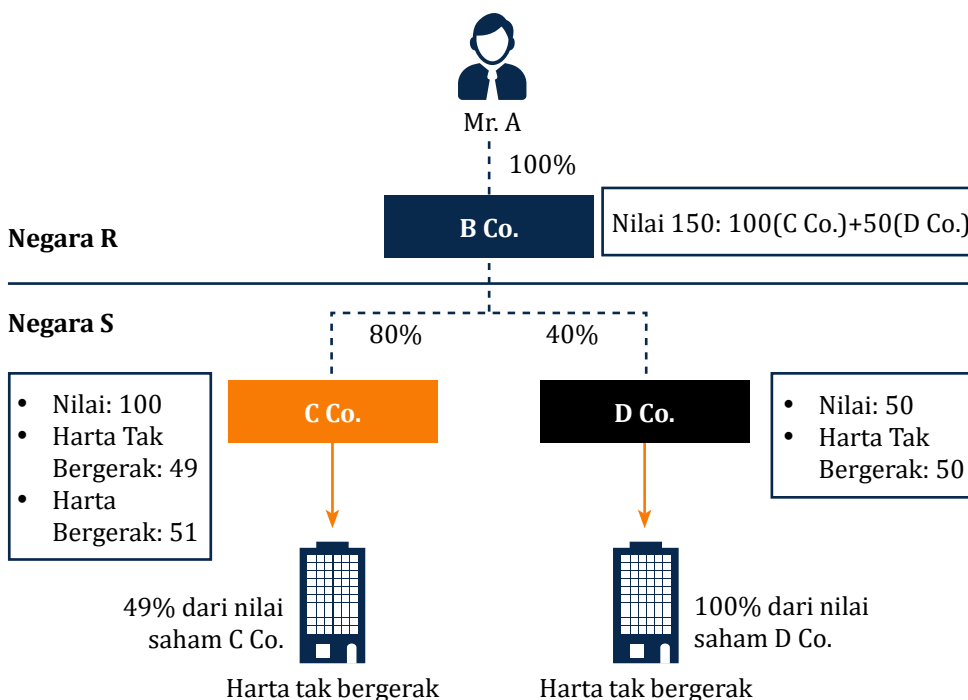


Dengan menggunakan pendekatan berbasis konsolidasi proporsional, partisipasi B Co. pada harta tak bergerak di C Co. dan D Co. dihitung secara proporsional. Dengan demikian, nilai saham B Co. berasal dari: (i) harta tak bergerak terletak di Negara S senilai 99 (49 dari C Co., dan 50 dari D Co.); dan (ii) harta bergerak senilai 51 (berasal dari C Co.). Oleh karenanya, dengan pendekatan proporsional, lebih dari 50% nilai saham B Co. berasal dari harta tak bergerak. Dengan mengasumsikan Negara R dan Negara S memiliki P3B maka Negara S berhak mengenakan pajak atas *gains* yang diperoleh Mr. A.

Sementara dengan pendekatan terpisah, saham di C Co. dan D Co. dianggap sebagai harta tak bergerak jika lebih dari 50% nilai saham di masing-masing perusahaan berasal dari harta tak bergerak. Dengan pendekatan ini, nilai saham B Co. berasal dari harta tak bergerak senilai 50 (seluruh kepemilikan di D Co.) dan harta bergerak senilai 100 (seluruh kepemilikan di C Co.). Oleh karenanya, dengan pendekatan terpisah, kurang dari 50% nilai saham B Co. berasal dari harta tak bergerak. Dengan demikian, hanya Negara R yang berhak mengenakan pajak atas *gains* yang diperoleh Mr. A.

Sementara dalam contoh pada Gambar 14.9, nilai perusahaan B Co. adalah 100 dan B Co. hanya memiliki sebagian kepemilikan di C Co. dan D Co., yaitu 80% di C Co. dan 40% di D Co. Asumsi lainnya sama dengan contoh sebelumnya. Bagaimana alokasi hak pemajakan atas *gains* yang diperoleh Mr. A dalam kasus ini?

**Gambar 14.9 Ilustrasi 2 Pengertian Tidak Langsung**



Dengan pendekatan proporsional, nilai saham B Co. berasal dari: (i) harta tak bergerak terletak di Negara S bernilai 59,2 (39,2 dari C Co. ( $80\% \times 49$ ) dan 20 dari D

Co. (40% x 50); dan (ii) harta bergerak senilai 40,8 (hanya di C Co. (80% x 51)). Oleh karenanya, lebih dari 50% nilai saham B Co. berasal dari harta tak bergerak.

Dengan pendekatan terpisah, nilai saham B Co. berasal dari: (i) harta tak bergerak senilai 20 (kepemilikan di D Co. (40% x 50); dan (ii) harta bergerak senilai 80 (kepemilikan di C Co. (80% x 100)). Dengan demikian, kurang dari 50% nilai saham B Co. berasal dari harta tak bergerak.

### H.7. *Lamesa Case*<sup>42</sup>

Isu dalam kasus *Lamesa* adalah apakah pasal pemajakan atas *capital gains* dalam P3B Australia dan Belanda dapat diterapkan terhadap *gains* yang diperoleh subjek pajak Belanda dari pengalihan saham yang mencerminkan kepemilikan tidak langsung terhadap harta tak bergerak yang terletak di Australia.

Lamesa BV adalah subjek pajak dalam negeri Belanda yang dimiliki oleh Green Equity Investments (GEILP), suatu entitas di Amerika Serikat. GEILP secara prinsipal dimiliki oleh Mr. Green, subjek pajak dalam negeri Amerika Serikat. Melihat potensi investasi dalam bidang pertambangan emas di Australia, GEILP berencana untuk mengambil alih kepemilikan suatu tambang emas di Australia. Tambang emas Australia yang diincar adalah tambang emas yang dioperasikan oleh Arimco Mining, perusahaan yang bergerak di bidang pertambangan emas di Australia. Arimco Mining merupakan perusahaan anak dari Arimco, sebuah perusahaan yang terdaftar di bursa efek Australia.

Lamesa BV lalu mengambil alih kepemilikan saham di ARL, perusahaan yang berdomisili di Australia. Lamesa BV tidak memiliki BUT di Australia. ARL memiliki perusahaan anak, yaitu ARM yang juga berdomisili di Australia. Lebih lanjut, ARM kemudian mengakuisisi kepemilikan saham di Arimco. Setelah itu, ARL mendaftarkan sahamnya untuk diperdagangkan di bursa efek Australia. Setelah ARL terdaftar di bursa efek, kepemilikan saham Lamesa BV di ARL menjadi drastis berkurang. Kemudian, dalam 3 tahun setelah ARL terdaftar, Lamesa BV melepas seluruh sahamnya di ARL.

Otoritas pajak Australia (*Australia Tax Office/ATO*) menetapkan bahwa Pasal 13 P3B Australia dan Belanda berlaku atas *gains* yang diperoleh Lamesa BV dari pengalihan saham ARL sehingga Australia memiliki hak pemajakan atas *gains* tersebut. Berikut adalah ketentuan Pasal 13 P3B Australia dan Belanda yang relevan dalam kasus ini.

“(1) *Income from the alienation of real property may be taxed in the State in which that property is situated.*

(2) *For the purposes of this Article,*

(a) *the term ‘real property’ shall include –*

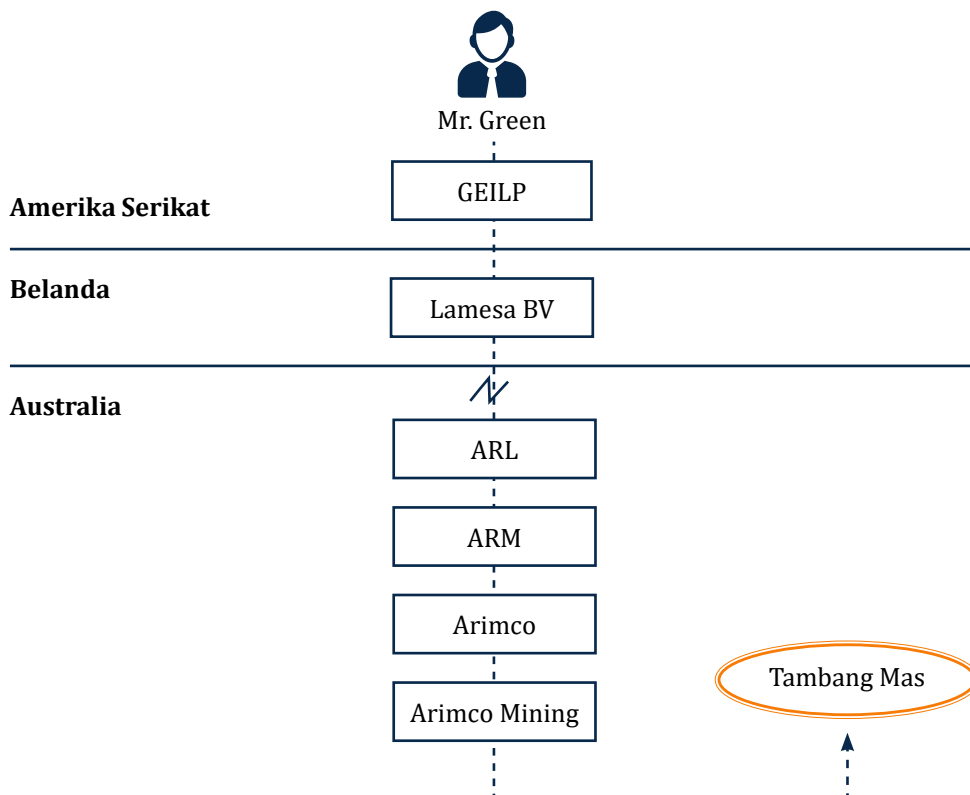
- (i) *a lease of land or any other direct interest in or over land;*
- (ii) *rights to exploit, or to explore for, natural resources; and*
- (iii) *shares or comparable interests in a company, the assets of which*

42. Disarikan dari Michael Kobetsky, “The Aftermath of the Lamesa Case: Australia’s Tax Treaty Override,” *Bulletin for International Taxation* 59, No.6 (2005): 236-248. Lihat juga Richard J. Vann, “Interpretation of Tax Treaties in New Holland,” *Sydney Law School Legal Research Paper*, No 10/121 (2010).

consist **wholly or principally of direct interests in or over land in one of the States or of rights to exploit, or to explore for, natural resources in one of the States;**"

(dengan penambahan penekanan)

Gambar 14.10 Ilustrasi *Lamesa Case*



Dalam argumennya, ATO menyatakan bahwa *gains* yang diperoleh dari penjualan saham ARL merupakan *gains* dari penjualan kepemilikan langsung (*direct interests*) tanah (tambang) yang berada di Australia. Menurut ATO, tujuan dari Pasal 13 adalah memberikan hak pemajakan utama kepada negara tempat harta tak bergerak terletak. Selain itu, fakta bahwa Lamesa BV tidak terutang pajak di Belanda karena penerapan *participation exemption* atas *capital gains*, juga menjadi dasar ATO dalam argumennya untuk menyatakan bahwa terjadi *double non-taxation* karena *gains* tersebut tidak dikenakan pajak di kedua negara.

Di sisi lain, Lamesa BV berpendapat bahwa hak pertambangan yang dimiliki oleh Arimco Mining pada dasarnya terpisah dengan harta Lamesa BV karena adanya ARL, ARM, dan Arimco yang meng-*interpose* posisi diantara mereka. Menurut Lamesa BV, pengalihan saham yang dilakukan adalah pengalihan secara tidak langsung atas tanah (*indirect interests in land*) yang terletak di Australia sehingga tidak masuk dalam cakupan Pasal 13 P3B Australia dan Belanda.

Dalam putusannya, *Full Federal of Court* menolak argumen ATO. *Full Federal of Court* menyatakan bahwa terminologi '*direct interests*' dalam ketentuan Pasal 13 P3B Australia dan Belanda hanya mencakup harta di satu perusahaan (*one-tier*) dan tidak mencakup harta di perusahaan lainnya (*numerous tiers*). Atau dengan kata lain, pengertian harta suatu perusahaan diartikan oleh *Full Federal of Court* tidak mencakup harta di perusahaan anak. Hal ini ditegaskan oleh *Full Federal of Court*, yaitu sebagai berikut.

*“When legislation speaks of the assets of one company it invariably does not intend to include within the meaning of that expression assets belonging to another company, whether or not held in the same ownership group.”*

Menurut *Full Federal of Court*, makna literal dari ketentuan dalam P3B cukup jelas. Dalam pertimbangannya, *Full Federal of Court* juga menyatakan bahwa kebijakan P3B adalah untuk menghindari pajak berganda. Namun, fakta bahwa Belanda tidak memajaki *gains* dari pengalihan saham tidak dapat dijadikan alasan pembenar bagi Australia untuk mengenakan pajak atas *gains* tersebut. Menurut *Full Federal of Court*, ketentuan P3B harus diterapkan dengan cara yang sama terhadap harta tak bergerak, baik yang terletak di Belanda maupun Australia. Dalam kesimpulannya, *Full Federal of Court* menyatakan bahwa fakta bahwa Belanda tidak memajaki *gains* dari pengalihan saham tidak memengaruhi hasil dari interpretasi P3B.

## **I. *Gains* dari Pengalihan Saham yang Merepresentasikan Kepemilikan Substansial dalam Pasal 13 ayat (5) UN Model**

Berikut adalah rumusan dari ketentuan Pasal 13 ayat (5) UN Model.

*“Gains, other than those to which paragraph 4 applies, derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares of a company which is a resident of the other Contracting State, may be taxed in that other State if the alienator, at any time during the 12-month period preceding such alienation, held directly or indirectly at least \_\_\_ per cent (the percentage is to be established through bilateral negotiations) of the capital of that company.”*

Pasal 13 ayat (5) UN Model di atas mengatur alokasi hak pemajakan atas *gains* dari pengalihan saham selain saham perusahaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 ayat (4) UN Model, yaitu saham yang dialihkan mencerminkan kepemilikan substansial (*substantial interest/participation*) di suatu perusahaan dalam jangka waktu tertentu. Dalam ketentuan ini, negara sumber, yaitu negara domisili dari perusahaan yang sahamnya dialihkan memiliki hak pemajakan atas *gains* yang diperoleh subjek pajak di negara lainnya dalam P3B dari pengalihan saham perusahaan tersebut.

Dalam penerapannya, persentase kepemilikan substansial ini menimbulkan kerancuan mengenai apakah hanya perlu mempertimbangkan persentase saham yang dialihkan ataukah total saham yang dimiliki penjual. Misalnya, Perusahaan A memiliki 100% saham di Perusahaan B dan ketentuan persentase partisipasi substansial dalam P3B antara Negara A dan Negara B adalah 25%. Apabila Perusahaan A secara bertahap menjual 20% kepemilikan sahamnya di Perusahaan B, secara literal penjualan saham ini tidak mencerminkan pengalihan kepemilikan substansial.

Dengan adanya ketentuan tentang periode 12 bulan dalam menentukan persentase saham substansial yang dimiliki penjual, dasar penentuan saham yang merepresentasikan kepemilikan substansial sebagaimana dimaksud dalam ketentuan ini adalah total saham yang dimiliki penjual.

#### **J. *Gains* dari Pengalihan Harta Lainnya dalam Pasal 13 ayat (5) OECD Model dan Pasal 13 ayat (6) UN Model**

Berikut adalah rumusan ketentuan Pasal 13 ayat (5) OECD Model.

*“Gains from the alienation of any property, other than that referred to in paragraphs 1, 2, 3 and 4, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident.”*

Sementara itu, Pasal 13 ayat (6) UN Model mempunyai rumusan sebagai berikut.

*“Gains from the alienation of any property other than that referred to in paragraphs 1, 2, 3, 4 and 5 shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident”*

Pasal 13 ayat (5) OECD Model dan Pasal 13 ayat (6) UN Model di atas merupakan ketentuan pemajakan atas *gains* dari pengalihan harta yang tidak diatur dalam ayat-ayat Pasal 13 sebelumnya. Hak pemajakan atas *gains* dari pengalihan harta tersebut diberikan sepenuhnya kepada negara domisili dari pihak yang melakukan pengalihan harta tersebut. Dengan demikian, negara sumber tidak memiliki hak pemajakan atas *gains* yang diperoleh dari pengalihan harta lainnya ini.

#### **K. *Exit/Trailing Taxes***

Apabila subjek pajak melepas status subjek pajak dalam negerinya di satu negara (negara domisili awal) dan berpindah menjadi subjek pajak dalam negeri di negara lainnya, hal ini akan berdampak terhadap hak pemajakan negara domisili awal. Untuk mempertahankan hak pemajakannya atas *gains* yang diakui (*accrued*) selama subjek pajak menjadi subjek pajak dalam negeri, banyak negara yang mengatur tentang *exit tax* dan/atau *trailing tax* dalam ketentuan domestik mereka serta mengklaim hak pemajakan atas *accrued gains* tersebut.<sup>43</sup>

*Exit tax* adalah pajak yang dikenakan oleh suatu negara sebelum subjek pajak melepas status subjek pajak dalam negeri di negara tersebut. Dalam *exit tax*, harta yang dimiliki oleh subjek pajak yang berhenti menjadi subjek pajak dalam negeri dianggap dialihkan dengan menggunakan harga pasar pada saat subjek pajak tersebut tidak lagi menjadi subjek pajak dalam negeri di negara domisili awal.

Contohnya, Mr. T akan berhenti menjadi subjek pajak dalam negeri di Negara A dan berpindah menjadi subjek pajak dalam negeri di Negara B. Mr. T memiliki saham C Co., perusahaan yang berdomisili di Negara A. Nilai perolehan saham C Co. adalah 100 dan harga pasar saham C Co. pada saat Mr. T berpindah ke negara B adalah

43. Jinyan Li dan Francesco Avella, *Op.Cit.*

150. Berdasarkan ketentuan *exit tax* di Negara A, Mr. T dianggap mengalihkan harta miliknya berdasarkan harga pasar. Dengan demikian, *gains* sebesar 50 akan dikenakan *exit tax* di Negara A. Setelah Mr. T pindah ke Negara B, Mr. T menjual sahamnya di C Co. sebesar 180. Dasar pengenaan pajak di Negara B atas pengalihan saham tersebut dapat memperhitungkan *exit tax* yang sebelumnya telah dikenakan di Negara A, yaitu sebesar 150.

Sementara itu, *trailing tax* adalah pajak yang dikenakan setelah subjek pajak berubah status menjadi subjek pajak dalam negeri di negara lain. Dalam *trailing tax*, subjek pajak yang tidak lagi menjadi subjek pajak dalam negeri di suatu negara akan dikenakan pajak di negara tersebut (negara domisili awal) apabila subjek pajak mengalihkan hartanya dalam kurun waktu tertentu setelah ia pindah menjadi subjek pajak dalam negeri di negara lain.<sup>44</sup> Dalam konteks penerapan pasal pemajakan atas *capital gains* dalam P3B, ketentuan *trailing tax* dalam ketentuan domestik negara domisili awal tidak dapat diterapkan apabila tidak terdapat ketentuan khusus dalam P3B negara domisili awal yang memperbolehkan penerapan *trailing tax* tersebut.

## L. Reorganisasi Perusahaan

Ketentuan pemajakan atas *capital gains* dalam P3B dapat memengaruhi perlakuan pajak atas reorganisasi perusahaan (*merger*, *akuisisi*, *spin-off*, *split-up*, dan *likuidasi*) di suatu negara yang melibatkan elemen organisasi yang berada di luar negeri. Misalnya, *merger* antara satu perusahaan dengan perusahaan lain yang memiliki harta tak bergerak yang terletak di negara yang berbeda dengan negara domisili kedua perusahaan tersebut.

OECD *Commentary* dan UN *Commentary* secara implisit menyatakan bahwa perlakuan pajak atas reorganisasi perusahaan termasuk dalam cakupan Pasal 13.<sup>45</sup> Namun, Paragraf 28.7 OECD *Commentary* atas Pasal 13 juga menyebutkan bahwa di beberapa negara, Pasal 13 (4) OECD Model tidak dapat diterapkan atas *gains* dari pengalihan saham dalam rangka reorganisasi. Sementara itu, Paragraf 16 UN *Commentary* atas Pasal 13 menyebutkan bahwa negara-negara yang menandatangani P3B dapat mengecualikan *gains* atas pengalihan harta yang timbul akibat reorganisasi perusahaan tersebut dari cakupan Pasal 13.

Lebih lanjut, Pasal 13 OECD Model dan UN Model tidak mengklarifikasi bentuk reorganisasi seperti apa yang masuk dalam cakupan Pasal 13. Isu pajak berganda akan timbul apabila perlakuan pajak atas reorganisasi perusahaan diatur secara berbeda di dua negara. Misalnya, salah satu negara dalam P3B memperlakukan reorganisasi sebagai *taxable event*, sementara negara lain memperlakukan reorganisasi sebagai *non-taxable event*. Isu pajak berganda juga dapat timbul jika kedua negara berbeda dalam mengkarakterisasi penghasilan yang timbul dari reorganisasi perusahaan. Misalnya, satu negara mengkarakterisasi penghasilan dari *likuidasi* (*profits from liquidation*) sebagai *dividen*, sementara negara lainnya mengkarakterisasi penghasilan yang sama sebagai *capital gains*.

44. *Ibid.*

45. John Ulmer dan Francesco Avella, "Capital Gains on Shares under Reorganizations," dalam *Taxation of Companies on Capital Gains on Shares under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties*, ed. Guglielmo Maisto dan Jacques Malherbe (Amsterdam: IBFD, 2013), 136-138.

## M. Beberapa Isu Pemajakan atas *Capital Gains* dalam P3B Indonesia

### M.1. Jika Pasal *Capital Gains* Tidak Ada dalam P3B

P3B Indonesia dan Singapura tidak memiliki pasal pemajakan atas *capital gains*. Dalam kasus ini, perlakuan pajak atas *capital gains* tunduk pada Pasal 21 P3B Indonesia dan Singapura tentang *Income not Expressly Mentioned*. Dalam ketentuan Pasal 21, masing-masing negara berhak untuk menerapkan ketentuan domestiknya terhadap penghasilan yang tidak diatur dalam P3B Indonesia dan Singapura.

Misalnya, subjek pajak dalam negeri Singapura menjual kepemilikan sahamnya di perusahaan Indonesia. Berdasarkan P3B Indonesia dan Singapura, masing-masing negara berhak mengenakan pajak atas *gains* yang diperoleh dari penjualan saham tersebut. Ketentuan domestik Indonesia tentang pengenaan pajak atas *gains* yang diperoleh subjek pajak luar negeri dari penjualan saham perusahaan Indonesia (selain saham yang dijual di bursa efek) adalah Pasal 26 Undang-Undang Pajak Penghasilan (UU PPh).

Dalam Pasal 26 UU PPh, keuntungan dari penjualan saham perusahaan Indonesia dikenakan tarif pemotongan pajak sebesar 20% dari perkiraan penghasilan neto. Sesuai dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 434/KMK.04/1999, besarnya perkiraan penghasilan neto adalah 25% dari harga jual. Dengan demikian, besarnya tarif pemotongan pajak efektif atas *gains* yang diperoleh subjek pajak dalam negeri Singapura atas penjualan saham perusahaan Indonesia adalah sebesar 5%.

### M.2. *Trailing Tax* dalam P3B Indonesia

Pasal 13 ayat (5) P3B Indonesia dan UK mempunyai ketentuan, yaitu sebagai berikut.

*“The provisions of paragraph 4 of this article shall not affect the right of a Contracting State to levy according to its law a tax on capital gains from the alienation of any property derived by an individual who is a resident of the Contracting State and has been a resident of the first-mentioned Contracting State at any time during the five years immediately preceding the alienation of the property.”*

(dengan penambahan penekanan)

Ketentuan serupa seperti dalam Pasal 13 ayat (5) P3B Indonesia dan UK ini juga ditemukan dalam P3B Indonesia dan Swedia serta P3B Indonesia dan Belanda. Dari ketentuan di atas, keuntungan dari pengalihan harta yang diperoleh orang pribadi yang merupakan subjek pajak dalam negeri di salah satu negara yang sebelumnya orang pribadi tersebut merupakan subjek pajak dalam negeri di negara lainnya dalam P3B, akan dikenakan pajak di negara domisili awal jika pengalihan harta dilakukan dalam kurun waktu 5 tahun setelah subjek pajak orang pribadi tersebut berpindah status subjek pajak dalam negeri.

Misal, Mr. A adalah subjek pajak dalam negeri UK hingga tahun 2011. Mr. A memiliki saham di B Co., perusahaan yang berdomisili di Australia. Pada tahun 2012, Mr. A melepas statusnya sebagai subjek pajak dalam negeri UK, dan berpindah status menjadi subjek pajak dalam negeri Indonesia. Di tahun 2014, Mr. A menjual

sahamnya di B Co. *Gains* UK. Atas penjualan saham tersebut akan dikenakan pajak di UK, meskipun Mr. A telah menjadi subjek pajak dalam negeri Indonesia.



## Referensi

### Buku:

- Ajwani, Naresh. "Capital Gains (Article 13) and Some Related Issues." Dalam *International Taxation: a Compendium Volume II*. Chamber of Tax Consultant. Mumbai: Wolters Kluwer India Pvt Ltd. 2008.
- Ault, Hugh dan Brian J. Arnold. *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*. The Netherlands: Kluwer Law International. 2010.
- Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi. *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*. Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center. 2010.
- Freedman, Judith. "Treatment of Capital Gains and Losses." Dalam Peter Essers dan Arie Rijkers (eds.), *The Notion of Income from Capital* Amsterdam: IBFD. 2005.
- Holmes, Kevin. *The Concept of Income: A Multi-disciplinary Analysis*. Amsterdam: IBFD. 2001.
- Krever, Rick. "Tax Treaties and the Taxation of Non-Residents' Capital Gains." Dalam *Globalization and its Tax Discontents*, ed. Arthur Cockfield. Toronto: University of Toronto Press. 2010.
- Lang, Joachim. "The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital." Dalam *The Notion of Income from Capital*, ed. Peter Essers dan Arie Rijkers. Amsterdam: IBFD. 2005.
- Muten, Leif. "Treatment of Capital Gains and Losses – A Response." Dalam Peter Essers dan Arie Rijkers (ed), *The Notion of Income from Capital*. Amsterdam: IBFD. 2005.
- Sassesville, Jacques. "Definitional Issues Related to Article 13 (Capital Gains)." Dalam *Taxation of Companies on Capital Gains on Shares under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties*, ed. Guglielmo Maisto dan Jacques Malherbe. Amsterdam: IBFD. 2013.
- Simontacchi, Stefano. *Taxation of Capital gains under the OECD Model Convention with Special Regard to Immovable Property*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. 2007.
- Ulmer, John dan Francesco Avella. "Capital Gains on Shares under Reorganizations." Dalam *Taxation of Companies on Capital Gains on Shares under Domestic Law, EU Law and Tax Treaties*, ed. Guglielmo Maisto dan Jacques Malherbe. Amsterdam: IBFD. 2013.
- Vann, Richard. "Transfer of Shares and Anti-Abuse under the OECD Model Tax Convention." Dalam *Taxation of Companies on Capital gains on Shares under Domestic Law, EU Law, and Tax Treaties*, ed. Guglielmo Maisto dan Jacques Malherbe. Amsterdam: IBFD. 2013.
- Vogel, Klaus. *Klaus Vogel on Double Tax Convention, 3<sup>rd</sup> Edition*. London: Kluwer Law International. 1997.

**Artikel:**

- Harding, Michelle. "Taxation of Dividend, Interest and Capital Gain Income." *OECD Taxation Working Papers*, no.19. 2013.
- Jones, John F. Avery, *et al.* "The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States." *Bulletin for International Taxation* 60, no. 6 . 2006.
- Kobetsky, Michael. "The Aftermath of the Lamesa Case: Australia's Tax Treaty Override." *Bulletin for International Taxation* 59, No.6. 2005.
- Li, Jinyan dan Francesco Avella. "Global Tax Treaties Commentaries." *IBFD Online*. 2014.
- OECD. "Taxation of Capital Gains of Individual: Policy Considerations and Approaches." *OECD Taxation Policy Studies*, no. 14. 2006.
- Pijl, Hans. "Capital gains: The History of the Principle of Symmetry, the Internal Order of Article 13 and the Dynamic Interpretation of the Changes in the 2010 Commentary on Forming Part and Effectively Connected." *World Tax Journal*, no. 1. 2013.
- Rust, Alexander. "Situs Principle vs Permanent Establishment Principle in International Tax Law." *Bulletin for International Fiscal Documentation* 56, no. 1. 2002.
- Vann, Richard J. "Interpretation of Tax Treaties in New Holland." *Sydney Law School Legal Research Paper*, No 10/121. 2010.
- UN. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. New York: United Nations, 2011.

**Internet:**

- OECD. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paris: OECD Publishing, 2015. Internet. Dapat diakses melalui <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.



# Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas Penghasilan dari Pekerjaan Bebas

Darussalam dan Yusuf Wangko Ngantung

## A. Pendahuluan

Sektor jasa terus bertumbuh seiring dengan perkembangan ekonomi global. Pertumbuhan sektor jasa ini dapat dilihat dari pergeseran ekonomi berbagai negara dari *low-skill economy* (umumnya manufaktur) ke *high-skill economy* (spesialis dalam pemberian jasa) atau juga sering disebut dengan *knowledge-based economy*.<sup>1</sup> Pengembangan sumber daya manusia melalui edukasi dan pemberian insentif untuk melakukan kegiatan *research and development* sering dipandang sebagai kunci agar negara-negara berkembang dapat lebih maju.<sup>2</sup>

Di Indonesia, kontribusi sektor jasa terhadap produk domestik bruto (PDB) terus meningkat dan berperan penting dibandingkan 10 (sepuluh) tahun yang lalu, walaupun sebagian besar sektor jasa di Indonesia masih didominasi oleh perusahaan asing. Kegiatan pemberian jasa yang dijalankan oleh orang pribadi disebut juga dengan penghasilan dari pekerjaan bebas (*independent personal services*).

Ketentuan mengenai pemajakan atas penghasilan dari pekerjaan bebas saat ini hanya terdapat dalam UN Model, yaitu diatur dalam Pasal 14. Dalam OECD Model, ketentuan ini telah dihapus pada tahun 2000. Walaupun Pasal 14 OECD Model telah dihapus pada tahun 2000, menurut suatu penelitian pada tahun 2013<sup>3</sup> diketahui bahwa 77% P3B di seluruh dunia masih memuat ketentuan mengenai pemajakan atas penghasilan dari pekerjaan bebas. Demikian pula dengan P3B yang dibuat oleh Indonesia yang sebagian besar mengikuti UN Model. P3B yang dibuat oleh Indonesia masih memiliki ketentuan mengenai penghasilan dari pekerjaan bebas. Seiring dengan perkembangan sektor jasa, pemajakan atas penghasilan dari pekerjaan bebas menjadi salah satu fokus bagi otoritas pajak. Ditambah dengan timbulnya berbagai bentuk badan usaha baru seperti *partnership* dan perlakuannya sebagai *limited liability* atau *pass-through entity*, pemahaman atas penerapan Pasal 14 UN Model sangat diperlukan

1. Francisco J. Buera dan Joseph P. Kaboski, "The Rise of the Services Economy," *The American Economic Review* 102, no. 6 (2012): 2540-69.
2. Asian Development Bank, "Innovative Asia: advancing the knowledge-based economy—highlights of the forthcoming ADB study report", Mandaluyong City, Philippines: *Asian Development Bank*, (2013).
3. Wim Wijnen dan Jan de Goede, "The UN Model in Practice 1997-2013," *Bulletin for International Taxation* 68, no. 3 (2014): 135.

bagi subjek pajak, konsultan, akademisi, maupun otoritas pajak. Bab ini membahas sebagian besar isu-isu penerapan Pasal 14 UN Model sehingga pembaca mendapatkan pemahaman yang mendalam atas penerapan Pasal 14 UN Model ini.

## B. Latar Belakang Pasal 14 OECD Model

Sebelumnya, OECD Model mempunyai pasal tersendiri yang mengatur mengenai penghasilan dari pekerjaan bebas (*independent personal services*), yaitu dalam Pasal 14 OECD Model. Selanjutnya, Pasal 14 tersebut dihapus dan diasimilasikan ke dalam Pasal 7 yang mengatur tentang laba usaha (*business profit*) pada OECD Model Tahun 2000. Asimilasi ini didasarkan pada pendapat dari para ahli pajak yang tergabung dalam Kelompok Kerja (*Working Party*) yang dibentuk oleh CFA pada tahun 1996, yang dituangkan dalam suatu laporan yang berjudul *Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention*.<sup>4</sup>

Alasan yang digunakan untuk menghapuskan Pasal 14 tersebut adalah bahwa tidak ada perbedaan yang mendasar antara karakteristik penghasilan yang diterima atau diperoleh oleh subjek pajak orang pribadi seperti yang diatur dalam Pasal 14 OECD Model dan yang diterima oleh subjek pajak badan seperti yang diatur dalam Pasal 7 OECD Model.<sup>5</sup> Dengan kata lain, menurut para ahli, tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara konsep penghasilan dari kegiatan pemberian jasa (Pasal 14) dengan penghasilan dari kegiatan usaha (Pasal 7), serta antara konsep tempat tetap (Pasal 14) dengan konsep BUT (Pasal 7).<sup>6</sup> Konsekuensi dihapusnya Pasal 14 OECD Model adalah bahwa pemajakan atas penghasilan dari pekerjaan bebas sekarang diatur dalam Pasal 7 OECD Model.<sup>7</sup> Hal ini juga diperkuat dalam Pasal 3 ayat (1) huruf c OECD Model yang menyebutkan sebagai berikut:<sup>8</sup>

*“the term “enterprise” applies to the carrying on of any **business**;*”

Selanjutnya, Pasal 3 ayat (1) huruf h OECD Model:

*“the term “**business**” includes the performance of professional services and of **other activities of an independent character**.”*

(dengan penambahan penekanan)

Sebagaimana dapat dilihat di atas, makna kata ‘*business*’ termasuk kegiatan usaha dari pekerjaan bebas. Hal ini memperjelas bahwa laba usaha dalam Pasal 7 OECD Model termasuk penghasilan dari pekerjaan bebas. Pertanyaannya, apakah ketentuan Pasal 14 dan Pasal 7 benar-benar dapat diasimilasikan? Salah satu perbedaan yang cukup mencolok adalah penggunaan konsep BUT dalam Pasal 7 dan konsep tempat

4. Sebagaimana dicetak ulang dalam Volume II *Full Version OECD Model* (2012), R (16)-1.

5. J.W.J. de Kort, “Why Article 14 (Independent Personal Services) was Deleted from the OESO Model Tax Convention,” *Intertax* 29, no. 3 (2001): 75.

6. Philip Baker, *Double Taxation Convention* (London: Sweet & Maxwell, 2012), 14B.01.

7. Ekkehart Reimer “Article 14. Independent Personal Service,” dalam *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4<sup>th</sup> Edition, ed. Ekkehart Reimer dan Alexander Rust (The Netherlands: Wolters Kluwer, 2015), 1086.

8. Jacques Sasseville, “‘Enterprise’, ‘Business’ and ‘Business Profits’: From the League of Nations to the Current OECD Model Tax Convention,” dalam *The Meaning of “enterprise”, “business” and “business profits” Under Tax Treaties*, ed. Guglielmo Maisto (Amsterdam: IBFD Publications, 2011), 50.

tetap yang digunakan dalam Pasal 14.

Walaupun tidak terdapat perbedaan signifikan antara konsep BUT dan tempat tetap, tetapi menurut Sanjay Kapadia dan Jignesh Shah, konsep BUT memerlukan jangka waktu kehadiran bisnis yang lebih lama di negara sumber penghasilan dibandingkan dengan konsep tempat tetap.<sup>9</sup> Dengan demikian, jika konsep BUT digunakan, ambang batas agar negara sumber penghasilan mendapatkan hak pemajakan menjadi lebih tinggi. Oleh karena itu, dihapusnya Pasal 14 OECD Model tidak terlalu memengaruhi pembagian hak pemajakan antara negara anggota OECD. Hal ini dikarenakan negara-negara tersebut merupakan negara maju yang memiliki keseimbangan antara impor dan ekspor jasa. Namun, konsekuensi dihapusnya Pasal 14 dapat memengaruhi pembagian hak pemajakan terhadap negara-negara berkembang (negara yang bukan merupakan anggota OECD). Oleh karena itu, UN Model yang sebagian besar anggotanya merupakan negara-negara berkembang dan nonanggota OECD telah memutuskan untuk mempertahankan Pasal 14 dalam model P3B yang mereka gunakan. Tujuannya, agar negara-negara berkembang tidak kehilangan hak pemajakannya.<sup>10</sup>

Selain alasan di atas, Lennard melaporkan bahwa negara anggota UN lainnya berpendapat bahwa tujuan dihapusnya Pasal 14 bukan untuk mengurangi hak pemajakan negara sumber penghasilan, melainkan untuk mengurangi ketidakpastian atas interpretasi yang berbeda mengingat terminologi BUT yang dipakai dalam Pasal 14 (tempat tetap) berbeda dengan terminologi yang digunakan dalam Pasal 7 (BUT).<sup>11</sup>

Isu lain yang dibahas oleh UN dalam memutuskan dihapus atau tidaknya Pasal 14 adalah mengenai dampak penerapan Pasal 14 dan hubungannya dengan Pasal 24 mengenai nondiskriminasi.<sup>12</sup> Sebagaimana diketahui, prinsip nondiskriminasi dalam Pasal 24 mensyaratkan bahwa BUT tidak dapat diperlakukan secara kurang menguntungkan dibandingkan dengan perusahaan domestik. Sementara itu, konsep tempat tetap tidak masuk dalam cakupan perlindungan nondiskriminasi Pasal 24 tersebut.

### C. Struktur dan Isi Pasal 14 UN Model

Ketentuan pemajakan atas penghasilan dari pekerjaan bebas saat ini hanya terdapat dalam UN Model, yaitu diatur dalam Pasal 14. Pasal ini terdiri dari 2 (dua) ayat. Berikut adalah rumusan dari masing-masing ayat.

Pasal 14 ayat (1):

*"Income derived by a resident of a Contracting State in respect of professional services or other activities of an independent character **shall be taxable only in that State except in one of the following circumstances, when such income may also be taxed in the other Contracting State:***

9. Sanjay Kapadia dan Jignesh Shah, "Independent Personal Services [Art14]," dalam *International Taxation – A Compendium Vol. XX*, The Chamber of Tax Consultants (Mumbai: The Chamber of Tax Consultants, 2013), II 460.

10. Edwin van der Bruggen, "Developing Countries and the Removal of Article 14 from the OECD Model," *Bulletin for International Taxation* 55, no. 12 (2001): 605.

11. Michael Lennard, "Update on the United Nations Model Convention," *Asia Pacific Tax Bulletin*, no. 2 (2012): 98.

12. Armando Lara Yaffar dan Michael Lennard, "An Introduction to the Updated UN Model 2011," *Bulletin for International Taxation* 66, no. 11 (2012): 595.

- a. if he **has a fixed base** regularly available to him in the other Contracting State for the purpose of performing his activities; in that case, only so much of the income as is attributable to that fixed base may be taxed in that other Contracting State; **or**
- b. if his **stay** in the other Contracting State is for **a period or periods** amounting to or exceeding in the aggregate **180 days in any twelve-month period** commencing or ending in the fiscal year concerned, in that case only so much of the income as is derived from his activities performed in that other Contracting State may be taxed in that other Contracting State.”

Pasal 14 ayat (2):

*“The term “professional services” includes especially independent scientific, literary, artistic, educational or teaching activities as well as the independent activities of physicians, lawyers, engineers, architects, dentists and accountants.”*

Berikut adalah ketentuan dari masing-masing ayat di atas.

- i. Ayat (1):  
menjelaskan mengenai prinsip pemajakan atas penghasilan yang diperoleh orang pribadi dari pemberian jasa profesional atau pekerjaan bebas lainnya.
- ii. Ayat (2):  
menjelaskan pengertian dari istilah jasa-jasa profesional.

### C.1. Prinsip Umum Pasal 14 UN Model

Prinsip umum pemajakan atas penghasilan dari pekerjaan bebas diatur dalam Pasal 14 ayat (1) UN Model. Berikut adalah rumusannya.

*“Income derived by a resident of a Contracting State in respect of professional services or other activities of an independent character **shall be taxable only** in that State **except in one of the following circumstances**, when such income may also be taxed in the other Contracting State:*

- a. if he **has a fixed base** regularly available to him in the other Contracting State for the purpose of performing his activities; in that case, only so much of the income as is attributable to that fixed base may be taxed in that other Contracting State; **or**
- b. if his **stay** in the other Contracting State is for **a period or periods** amounting to or exceeding in the aggregate **180 days in any twelve-month period** commencing or ending in the fiscal year concerned, in that case only so much of the income as is derived from his activities performed in that other Contracting State may be taxed in that other Contracting State.”

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan rumusan di atas, penghasilan yang diperoleh oleh orang pribadi dari pemberian jasa profesional (*professional services*) atau pekerjaan bebas lainnya **hanya dapat dikenakan pajak ('shall be taxable only')** di negara tempat orang pribadi

tersebut menjadi subjek pajak dalam negeri atau di negara domisili. Namun, terdapat pengecualian atas ketentuan di atas dalam hal salah satu ketentuan yang akan dijelaskan di bawah ini terpenuhi. Dengan demikian, negara sumber dapat mengenakan pajak atas penghasilan dari pemberian jasa profesional yang dilakukan oleh orang pribadi. Ketentuan yang harus dipenuhi agar negara sumber dapat mengenakan pajak adalah sebagai berikut:

- i. apabila orang pribadi tersebut mempunyai suatu tempat tetap yang tersedia secara teratur baginya untuk menjalankan kegiatan-kegiatan di negara sumber; **atau**
- ii. apabila orang pribadi tersebut tinggal di negara sumber dalam suatu periode atau periode-periode yang jumlahnya melebihi 183 hari dalam masa 12 bulan yang mulai atau berakhir pada satu tahun pajak yang bersangkutan.

Perlu diperhatikan bahwa ketentuan dalam Pasal 17 UN Model (Penghasilan Artis dan Olahragawan) telah disusun sedemikian rupa agar dapat meng-*'override'* Pasal 14. Dengan demikian, penghasilan yang diterima artis dan olahragawan dari pertunjukan maupun pertandingan di negara sumber penghasilan dapat dikenakan pajak oleh negara sumber penghasilan dengan tidak memperhatikan ada atau tidaknya suatu tempat tetap atau terpenuhi atau tidaknya *time test*.<sup>13</sup>

## C.2. Makna Jasa Profesional (*Professional Services*)

Cakupan penghasilan dari pekerjaan bebas dalam Pasal 14 UN Model terdiri atas penghasilan dari jasa profesional dan penghasilan dari kegiatan dengan karakter independen lainnya (*other activities of an independent character*). Pasal 14 ayat (2) UN Model menjelaskan pengertian dari istilah jasa-jasa profesional, yaitu sebagai berikut.

*"The term "professional services" includes especially independent scientific, literary, artistic, educational or teaching activities as well as the independent activities of physicians, lawyers, engineers, architects, dentists and accountants."*

Berdasarkan bunyi Pasal 14 ayat (2) UN Model di atas, yang dimaksud dengan jasa profesional terutama termasuk:

- i. kegiatan-kegiatan di bidang ilmu pengetahuan;
- ii. kesusasteraan; dan
- iii. pekerjaan-pekerjaan bebas yang dilakukan oleh para dokter, ahli teknik, ahli hukum, dokter gigi, arsitek, dan akuntan.

Penggunaan kata *especially* dalam Pasal 14 ayat (2) UN Model di atas menunjukkan bahwa pemberian jasa profesional yang disebutkan dalam pasal tersebut hanya merupakan contoh pemberian jasa yang termasuk dalam cakupan pekerjaan bebas. Dengan demikian, cakupan pekerjaan bebas tidak terbatas pada contoh-contoh yang disebutkan dalam Pasal 14 ayat (2) UN Model. Kalimat "*other activities of an independent character*" menunjukkan bahwa terdapat pemberian jasa-jasa lainnya yang dapat saja masuk dalam cakupan pekerjaan bebas.

13. Philip Baker, *Op.Cit.*, 14B.02.



Dalam kasus *Graphite India Ltd*, hakim menjelaskan makna jasa profesional dengan merujuk pada kamus *The Law Lexicon*, yaitu sebagai berikut.<sup>14</sup>

*“The Law Lexicon edited by Justice Y.V. Chandrachud (1997 Edition) defines ‘profession’, inter alia, as involving ‘the idea of an occupation requiring either purely intellectual skill or if any manual skill, as in painting and sculpture or surgery, skill controlled by the intellectual skill of the operator, as distinguished from an occupation which is substantially the production or sale or arrangements for the production or sale of commodities.’”*

Jasa profesional umumnya mempunyai karakteristik sebagai berikut:

- i. pemberi jasa mempunyai tingkat pengetahuan yang tinggi yang diperoleh dari pendidikan formal dalam bidang keilmuan tertentu (walaupun hal ini bukan persyaratan mutlak untuk beberapa kasus);
- ii. pemberi jasa memiliki keahlian dan pengalaman yang diperoleh dari praktik dalam bidang keilmuan tertentu; dan
- iii. pemberi jasa memiliki sertifikasi atau akreditasi dari badan profesi yang relevan.

Lebih lanjut, perlu diperhatikan bahwa jasa profesional tidak dimaksudkan untuk mencakup kegiatan pemberian jasa yang dilakukan oleh pegawai dengan ikatan pekerjaan atau *employment*.

Dalam kasus *Hinkley v. MNR*, hakim mempertimbangkan makna daripada *employment* dalam Pasal 15 P3B Kanada dan UK.<sup>15</sup> Dalam kasus ini, subjek pajak merupakan subjek pajak dalam negeri UK yang bekerja sebagai insinyur. Subjek pajak tersebut ditugaskan oleh agen pekerjaan (dapat disamakan dengan skema *outsourcing*) untuk bekerja di Kanada pada salah satu klien agen pekerjaan tersebut. Tidak terdapat perbedaan perlakuan antara subjek pajak (sebagai tenaga kerja *outsourcing*) dan pegawai biasa klien tersebut. Satu-satunya perbedaan adalah hubungan kontraktual legal subjek pajak, yaitu dengan pihak agen dan bukan dengan klien.

Menurut subjek pajak, berdasarkan Pasal 14 P3B Kanada dan UK, Kanada tidak dapat memajaki penghasilan subjek pajak sebab tidak terdapat tempat tetap di Kanada. Sementara itu, otoritas pajak berpendapat bahwa Kanada dapat memajaki penghasilan subjek pajak tersebut berdasarkan Pasal 15 P3B Kanada dan UK. Hakim dihadapkan dengan pertanyaan terkait ada atau tidaknya ikatan pekerjaan (*employment*). Inilah yang membedakan antara berlakunya Pasal 14 UN Model atau Pasal 15 P3B Kanada dan UK dalam kasus ini.

Pada akhirnya hakim mempertimbangkan salah satu preseden kasus hukum ketenagakerjaan Kanada yang menyebutkan bahwa kontrak *outsourcing* merupakan ikatan pekerjaan (*employment*). Perlu diperhatikan bahwa dalam kasus ini hakim menolak menerapkan preseden kasus lainnya di Kanada yang menyebutkan bahwa kontrak *outsourcing* bukan merupakan ikatan pekerjaan karena jasa pegawai diberikan kepada pihak ketiga.

14. *Graphite India Ltd v. DCIT (India)*, 16 Oktober 2002, (2003 86 ITD 384 Kol).

15. *Hickley v. MNR*, 91 DTC 1336 (TCC) sebagaimana disebutkan dalam Michael N. Kande, “Tax Treaty Interpretation: Determining Domestic Meaning Under Article 3 (2) of the OECD Model,” *Canadian Tax Journal* 55, no. 1 (2007): 41.

## D. Makna Tempat Tetap (*Fixed Base*)

Pasal 14 UN Model tidak memberikan definisi 'tempat tetap' (*fixed base*). Akan tetapi, dapat dimaknai bahwa istilah tempat tetap tersebut dapat berupa suatu ruangan kantor atau tempat untuk melakukan praktik seperti praktik dokter, ahli hukum, maupun akuntan.

Konsep tempat tetap pertama kali ditulis pada tahun 1959 oleh para ahli pajak dalam rangka membentuk model P3B sebagaimana yang dirancang oleh OECD.<sup>16</sup> Sementara itu, model P3B dalam Draf Meksiko dan Draf London yang dirancang oleh LBB dan yang merupakan pendahulu dari OECD Model, menggunakan terminologi BUT, baik untuk penghasilan dari pekerjaan bebas maupun untuk laba usaha. Dengan demikian, dapat dilihat bahwa konsep tempat tetap dengan sengaja dimaksudkan untuk menggantikan konsep BUT dalam Pasal 14 Model P3B. Hal ini juga mengindikasikan bahwa tempat tetap mempunyai makna yang sebanding dengan BUT, tetapi tidak persis sama. Menurut John Huston, terdapat dua hal yang membedakan antara konsep BUT dengan tempat tetap, yaitu (i) tempat tetap membutuhkan tingkat permanen yang lebih rendah dan (ii) tempat tetap tidak membutuhkan adanya peralatan khusus.<sup>17</sup>

Sementara itu, menurut Sanjay Kapadia dan Jignesh Shah, perbedaan kuncinya terletak pada kalimat tempat dilakukan kegiatan (*carrying on business*).<sup>18</sup> Dalam konsep BUT, tempat dilakukan kegiatan harus berada dalam BUT tersebut. Dilain pihak, dalam konsep tempat tetap kegiatan yang dilakukan tidak harus berada dalam tempat tetap tersebut. Dengan kata lain, dalam konsep tempat tetap, persyaratannya sudah cukup terpenuhi jika pemberi jasa mempunyai tempat tetap yang sewaktu-waktu dapat tersedia (*regularly available*) untuk digunakan.

Demikian pula terdapat perbedaan terkait kegiatan penunjang dan persiapan sebagaimana disebutkan dalam *negative list* Pasal 5 ayat (4) OECD Model. Dalam konsep tempat tetap tidak terdapat pengecualian tertentu sehingga kegiatan penunjang maupun persiapan dapat masuk dalam cakupan tempat tetap. Sebagai contoh, kehadiran fisik pemberi jasa dalam suatu tempat tetap tidak diperlukan, apabila pemberi jasa mempunyai asisten dan asisten tersebut mengerjakan pekerjaan di negara sumber penghasilan. Dari contoh ini, konsep tempat tetap sudah dapat terpenuhi.

Berdasarkan uraian di atas, van der Bruggen menyebutkan bahwa terdapat hal yang mengherankan pada laporan OECD yang berjudul *Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention*, yaitu dengan tidak dibahasnya sama sekali mengenai keterkaitan antara *negative list* Pasal 5 ayat (4) OECD Model dengan konsep tempat tetap.<sup>19</sup> Di sisi lain, Michaux menyebutkan bahwa *negative list* Pasal 5 ayat (4) OECD Model juga berlaku dalam konteks tempat tetap, walaupun tidak terdapat referensi yang menyebutkan demikian.<sup>20</sup>

16. OECD, *Second Report by the Fiscal Committee to the Council*, C (59) 147 (18 Juni 1959).

17. John Huston, "The Case Against 'Fixed Base,'" *Intertax* 16, no. 10 (1988): 282.

18. Sanjay Kapadia dan Jignesh Shah, *Op.Cit.*, II 463.

19. Edwin van der Bruggen, *Op.Cit.*, 603.

20. Eric Michaux, "An analysis of the notion 'fixed base' and its relation to the notion 'permanent establishment' in the OECD Model," *Intertax* 15, no. 3 (1987): 72.

Walaupun konsep BUT dan tempat tetap berbeda dan tidak dapat disamakan, dalam praktiknya hakim-hakim pengadilan di banyak negara sering menerapkan interpretasi analogi. Berikut ini adalah contohnya.<sup>21</sup>

- i. Dalam kasus *Dudney v. R*, hakim menganalogikan konsep BUT dalam interpretasi makna tempat tetap terkait dengan persyaratan bahwa diperlukannya pengendalian (*control*) atas tempat yang digunakan untuk melakukan kegiatan.
- ii. *Bundesfinanzhof* di Jerman menganalogikan konsep BUT dalam interpretasi makna tempat tetap terkait dengan persyaratan tempat dilakukannya kegiatan (*carrying on business*). Fakta bahwa seorang konsultan hanya memikirkan pekerjaannya di suatu tempat dan menjalankan pekerjaannya ditempat lain, tidak menjadikan tempat tersebut sebagai suatu tempat tetap.
- iii. *Court of Appeal Brussel* menganalogikan konsep BUT dalam interpretasi makna tempat tetap terkait dengan tersedianya kantor (*office*) untuk digunakan oleh suatu perusahaan. Artinya, tersedianya kantor tersebut menandakan bahwa perusahaan tersebut mempunyai tempat tetap.

## E. Perhitungan *Time Test*

Dalam beberapa P3B Indonesia terdapat ketentuan mengenai terbentuknya suatu tempat tetap apabila terdapat kehadiran pemberi jasa yang melampaui jangka waktu tertentu (*time test*). Umumnya selama 90 hari, 120 hari, atau 183 hari.

Isu menarik yang timbul terkait dengan perhitungan *time test* dapat ditemukan dalam kasus *Clifford Chance*<sup>22</sup> di India. Dalam konteks pemberian jasa oleh suatu firma hukum (*partnership*), hakim memutuskan bahwa dalam perhitungan *time test* waktu kehadiran *partner* maupun para pegawainya (umumnya disebut dengan *associate*) harus ikut diperhitungkan. Hakim mempertimbangkan bahwa jika kehadiran *partner* maupun pegawainya tidak diperhitungkan, suatu *partnership* dapat dengan mudah menghindari pajak dengan tidak mengirimkan *partner* untuk melakukan pekerjaan di negara sumber penghasilan.

## F. Jenis-Jenis *Person* yang Dicakup dalam Pasal 14 UN Model

Isu lain dalam penerapan Pasal 14 UN Model adalah terkait jenis '*person*' yang dicakup dalam Pasal 14. Orang pribadi yang memberi jasa profesional jelas dicakup dalam Pasal 14 UN Model. Namun, dalam hal sekelompok orang pribadi terlibat dalam pemberian jasa profesional seperti *partnership*, pertanyaannya adalah apakah Pasal 14 UN Model tetap dapat diterapkan?

Menurut Paragraf 9 UN *Commentary* atas Pasal 14, Pasal 14 UN Model hanya dapat diterapkan jika pemberi jasa profesional merupakan orang pribadi. Namun, jika pemberi jasa merupakan suatu perusahaan atau bentuk badan hukum lainnya, Pasal 7 UN Model yang seharusnya diterapkan. Lebih lanjut, kata-kata yang digunakan dalam Pasal 14 ayat (2) UN Model merujuk pada dokter, ahli teknik, ahli hukum, dokter gigi,

21. Philip Baker, *Op.Cit.*, 14B.06-14B.07.

22. *United Kingdom v. DCIT*, ITAI-Mumbai, 2002, 82 ITD 106.

arsitek, dan akuntan. Suatu perusahaan atau bentuk badan hukum lainnya tidak dapat menjadi dokter, ahli teknik, ahli hukum, dokter gigi, arsitek, maupun akuntan. Namun, suatu perusahaan dapat mempunyai pegawai yang menjalankan profesi tersebut. Ini menunjukkan bahwa Pasal 14 UN Model hanya dapat berlaku apabila pemberi jasa merupakan orang pribadi dan bukan perusahaan atau bentuk badan hukum lainnya.

Dalam literatur terdapat perbedaan pendapat mengenai jenis-jenis *person* yang dicakup dalam Pasal 14 UN Model. Menurut Vogel, suatu perusahaan atau bentuk badan hukum lainnya dapat masuk dalam cakupan Pasal 14.<sup>23</sup> Berbeda dengan Vogel, Baker memberikan pendapat yang sebaliknya dengan merujuk pada keputusan hakim *Bundesfinanzhof*, yaitu bahwa *companies cannot perform personal services*.<sup>24</sup>

Isu cakupan jenis *person* dalam Pasal 14 UN Model dibahas dalam kasus *Christiani & Nielsen Copenhagen*.<sup>25</sup> Dalam kasus ini, hakim memutuskan bahwa pekerjaan bebas hanya mencakup pemberian jasa oleh orang pribadi. Pertimbangan hakim adalah bahasa yang digunakan dalam P3B yang terkait, yaitu kata-kata '*he*' dan '*his presence for 183 days*' dan '*remuneration for labour or personal service*' menggunakan kata ganti orang pribadi. Ini merujuk pada kesimpulan bahwa Pasal 14 UN Model hanya mencakup pemberian jasa oleh orang pribadi.

Demikian pula dalam kasus *AEG Telefunken*<sup>26</sup>, hakim mempertimbangkan kata-kata '*personal service*' dalam P3B terkait. *Personal service* merujuk pada pemberian jasa oleh orang pribadi dan bukan oleh perusahaan melalui pegawainya. Sebagaimana dapat dilihat dalam pembahasan di atas, dapat disimpulkan bahwa cakupan jenis-jenis *person* dalam Pasal 14 UN Model sangat bergantung pada penggunaan kata-kata dalam P3B yang terkait.

## G. Alokasi Laba

Apabila sudah dapat ditentukan terdapat suatu tempat tetap atau *time test* telah terpenuhi, pertanyaan selanjutnya adalah seberapa besarkah penghasilan yang dapat dialokasikan kepada negara sumber penghasilan? Paragraf 3 OECD Model 1977, sebagaimana juga dikutip dalam UN *Commentary* atas Pasal 14, secara jelas menyebutkan bahwa prinsip alokasi laba sebagaimana diterapkan dalam Pasal 7, berlaku juga untuk Pasal 14. Salah satu prinsip alokasi laba tersebut menyebutkan bahwa alokasi laba kepada suatu BUT harus memperhitungkan biaya-biaya yang dapat dibebankan sebagai pengurang penghasilan kena pajak (*net-basis*). Prinsip ini juga berlaku bagi tempat tetap. Atau dengan kata lain, pengenaan pajak berdasarkan *gross-basis* terhadap suatu tempat tetap tidak diperbolehkan oleh P3B.<sup>27</sup>

Perlu diperhatikan juga bahwa prinsip '*force of attraction*' sebagaimana yang dapat berlaku pada BUT, tidak dapat diterapkan dalam konteks tempat tetap. Hal ini didasarkan pada kata-kata dalam Pasal 14 yang menyebutkan bahwa penghasilan

23. Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3<sup>rd</sup> Edition* (London: Kluwer Law International, 1997), 857-858.

24. Philip Baker, *Op.Cit.*, 14B.06-14B.05.

25. *Christiani & Nielsen v. ITO*, India, 1991, 39 ITD 355.

26. *AEG Telefunken v. CIT*, India, 2001, 233 ITR 129.

27. Ekkehart Reimer, *Op.Cit.*, 1086. Lihat juga Brian J. Arnold, "The Taxation of Income from Services under Tax Treaties: Cleaning Up the Mess," *Bulletin for International Taxation* 65, no. 12 (2011): 62.

yang dapat dikenakan pajak di negara sumber hanya atas laba yang dapat dialokasikan kepada tempat tetap tersebut.<sup>28</sup>

---

28. Sriram P. Govind, "The International Tax Treatment of Cross-Border Services," *Bulletin for International Taxation* 66, no. 1 (2012).

## Referensi

### Buku:

- Baker, Philip. *Double Taxation Convention*. London: Sweet & Maxwell, 2012.
- Kapadia, Sanjay dan Jignesh Shah. "Independent Personal Services [Art14]." Dalam *International Taxation – A Compendium Vol. XX*, The Chamber of Tax Consultants. Mumbai: The Chamber of Tax Consultants, 2013.
- Reimer, Ekkehart. "Article 14. Independent Personal Service." Dalam *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4<sup>th</sup> Edition*, ed. Ekkehart Reimer dan Alexander Rust. The Netherlands: Wolters Kluwer, 2015.
- Sasseville, Jacques. "'Enterprise', 'Business' and 'Business Profits': From the League of Nations to the Current OECD Model Tax Convention." Dalam *The Meaning of "enterprise", "business" and "business profits" Under Tax Treaties*, ed. Guglielmo Maisto. Amsterdam: IBFD Publications, 2011.
- Vogel, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3<sup>rd</sup> Edition*. London: Kluwer Law International, 1997.

### Artikel:

- Arnold, Brian J. "The Taxation of Income from Services under Tax Treaties: Cleaning Up the Mess." *Bulletin for International Taxation* 65, no. 12 (2011).
- Asian Development Bank. "Innovative Asia: advancing the knowledge-based economy—highlights of the forthcoming ADB study report." Mandaluyong City, Philippines: Asian Development Bank, 2013.
- Buera, Francisco J. dan Joseph P. Kaboski. "The Rise of the Services Economy." *The American Economic Review* 102, no. 6 (2012).
- de Kort, J.W.J. "Why Article 14 (Independent Personal Services) was Deleted from the OESO Model Tax Convention." *Intertax* 29, no. 3 (2001).
- Govind, Sriram P. "The International Tax Treatment of Cross-Border Services." *Bulletin for International Taxation* 66, no. 1 (2012).
- Huston, John. "The Case Against 'Fixed Base'." *Intertax* 16, no. 10 (1988).
- Kandev, Michael N. "Tax Treaty Interpretation: Determining Domestic Meaning Under Article 3 (2) of the OECD Model." *Canadian Tax Journal* 55, no. 1 (2007).
- Lennard, Michael. "Update on the United Nations Model Convention." *Asia Pacific Tax Bulletin*, no. 2 (2012).
- Michaux, Eric. "An analysis of the notion 'fixed base' and its relation to the notion 'permanent establishment' in the OECD Model." *Intertax* 15, no. 3 (1987).
- OECD. *OECD Second Report by the Fiscal Committee to the Council*, C (59) 147, (18 Juni 1959).
- UN. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. New York: United Nations, 2011.
- van der Bruggen, Edwin. "Developing Countries and the Removal of Article 14 from the OECD Model." *Bulletin for International Taxation* 55, no. 12 (2001).
- Wijnen, Wim dan Jan de Goede. "The UN Model in Practice 1997-2013." *Bulletin for*

*International Taxation* 68, no. 3 (2014).

Yaffar, Armando Lara dan Michael Lennard. "An Introduction to the Updated UN Model 2011." *Bulletin for International Taxation* 66, no. 11 (2012).

**Studi Kasus:**

*AEG Telefunken v. CIT*, India, 2001, 233 ITR 129.

*Christiani & Nielsen v. ITO*, India, 1991, 39 ITD 355.

*Graphite India Ltd v. DCIT (India)*, 16 Oktober 2002, (2003 86 ITD 384 Kol).

*United Kingdom v. DCIT*, ITAI-Mumbai, 2002, 82 ITD 106.

# Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas Penghasilan dari Hubungan Pekerjaan

Danny Septriadi dan Deborah

---

## A. Pendahuluan

Iklim usaha yang berkembang saat ini telah menghilangkan batas-batas geografis dalam lalu lintas sumber daya manusia. Hal ini sebagai langkah untuk mengoptimalkan sumber daya manusia yang memiliki keahlian khusus. Untuk tujuan itu, banyak ditemukan penggunaan tenaga kerja yang berasal dari luar negeri. Apabila ditinjau dalam aspek pajak internasional, penggunaan tenaga kerja lintas batas negara tersebut menimbulkan polemik tersendiri, yaitu isu pemajakan berganda.

Isu-isu sehubungan dengan pemajakan berganda atas penghasilan karyawan telah secara sistematis ditangani oleh P3B yang mengadopsi ketentuan OECD Model dan UN Model. Dalam OECD Model, diatur melalui Pasal 15 tentang Penghasilan dari Hubungan Pekerjaan yang menggunakan istilah '*Income from Employment*'. Sementara itu, dalam Pasal 15 UN Model, istilah yang digunakan adalah '*Dependent Personal Services*'. Sebelum tahun 2000, istilah yang dipergunakan oleh OECD Model untuk pemajakan atas penghasilan dari hubungan pekerjaan adalah '*Dependent Personal Services*'.<sup>1</sup>

## B. Struktur dan Isi Pasal 15 OECD Model dan UN Model

Pasal 15 yang mengatur mengenai pemajakan atas penghasilan dari hubungan pekerjaan terdiri dari 3 (tiga) ayat. Dalam OECD Model dan UN Model, Pasal 15 mempunyai substansi pasal yang identik. Sedikit perbedaan terdapat dalam Pasal 15 ayat (2) huruf c. OECD Model hanya memuat istilah '*permanent establishment*', sedangkan dalam UN Model, selain istilah '*permanent establishment*' juga terdapat istilah '*fixed base*'. Namun, secara umum pengaturan dari ayat-ayat yang terdapat dalam Pasal 15 OECD Model dan UN Model berisi hal yang sama. Berikut ini rumusan dari masing-masing ayat.

---

1. Ned Shelton, *Interpretation and Application of Tax Treaties* (West Sussex: Tottel Publishing, 2004), 384.



**Tabel 16.1 Rumusan Pasal 15 OECD Model dan UN Model**

Pasal 15 OECD Model	Pasal 15 UN Model
<p>1. <i>Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State.</i></p> <p>2. <i>Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. <i>the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and</i></li> <li>b. <i>the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and;</i></li> <li>c. <i>the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State.</i></li> </ol> <p>3. <i>Notwithstanding the preceding provisions of this Article, remuneration derived in respect of an employment exercised aboard a ship or aircraft operated in international traffic, or aboard a boat engaged in inland waterways transport, may be taxed in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.</i></p>	<p>1. <i>Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State.</i></p> <p>2. <i>Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. <i>the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and</i></li> <li>b. <i>the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and;</i></li> <li>c. <i>the remuneration is not borne by a permanent establishment or a fixed base which the employer has in the other State.</i></li> </ol> <p>3. <i>Notwithstanding the preceding provisions of this Article, remuneration derived in respect of an employment exercised aboard a ship or aircraft operated in international traffic, or aboard a boat engaged in inland waterways transport, may be taxed in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.</i></p>

Berikut adalah pengaturan dari masing-masing ayat.

i. Ayat 1:

menjelaskan prinsip umum pemajakan atas penghasilan dari hubungan pekerjaan atau penghasilan sebagai karyawan, yaitu penghasilan dari hubungan pekerjaan yang diperoleh orang pribadi hanya dikenakan pajak di negara domisilinya, kecuali orang pribadi tersebut melakukan pekerjaan di negara lain.<sup>2</sup>

ii. Ayat 2:

merupakan ketentuan pengecualian dari prinsip umum yang diatur dalam Pasal 15 ayat (1), yaitu penghasilan dari hubungan pekerjaan (penghasilan dari karyawan) hanya dapat dikenakan pajak di negara domisili apabila persyaratan yang diatur dalam ayat ini semuanya terpenuhi.

iii. Ayat 3:

mengatur mengenai pemajakan atas penghasilan yang diperoleh sehubungan dengan pekerjaan yang dilakukan di kapal atau pesawat milik subjek pajak dalam negeri dari negara lain yang beroperasi dalam jalur internasional.

## B.1. Prinsip Umum Pemajakan

Berikut adalah rumusan dari Pasal 15 ayat (1) dari OECD Model dan UN Model.

*“Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State.”*

Berdasarkan rumusan Pasal 15 ayat (1) OECD Model dan UN Model di atas, diatur hal-hal sebagai berikut:

- i. pasal ini memberikan hak pemajakan eksklusif kepada negara domisili pekerja. Namun, ketika pekerjaan dilakukan di negara lainnya (negara sumber penghasilan), negara sumber penghasilan selaku negara tempat aktivitas pekerjaan dilakukan juga diberikan hak pemajakan. Prinsip ini dikenal dengan sebutan '**principle of the place of work**'.<sup>3</sup> Dengan kata lain, negara sumber memiliki hak pemajakan jika pekerjaan tersebut dilakukan di negara sumber dengan tidak memperhatikan status subjek pajak pemberi kerja sebagai subjek pajak dalam negeri negara mana. Atau bahkan kita tidak perlu tahu siapa pihak pemberi kerjanya;<sup>4</sup>
- ii. dalam hal negara sumber memiliki hak pemajakan atas penghasilan karyawan, jumlah penghasilan yang dapat dikenakan pajak oleh negara sumber hanya bagian penghasilan yang diterima oleh karyawan dari pekerjaan yang dilakukannya di

2. *Ibid.*

3. Michael Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Convention* (Vienna: Linde Verlag, 2013), 114.

4. Kevin Holmes, *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application* (IBFD, 2007), 313.

negara tersebut;

- iii. ketentuan umum dalam Pasal 15 ayat (1) penerapannya dibatasi dan tunduk terhadap pasal lain yang lebih spesifik, yaitu Pasal 16 (Penghasilan Direktur), Pasal 18 (Penghasilan Pensiun), dan Pasal 19 (Penghasilan Pegawai Pemerintah). Ketentuan ini tercermin dari kalimat **'Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19'**.<sup>5</sup>

## B.2. Pengecualian dari Prinsip Umum Pemajakan Penghasilan dari Hubungan Pekerjaan

Walaupun menurut Pasal 15 ayat (1) OECD Model dan UN Model negara sumber penghasilan (negara tempat pekerjaan dilakukan) juga diberikan hak pemajakan sehubungan penghasilan atas pekerjaan, rumusan Pasal 15 ayat (2) OECD Model dan UN Model memberikan hak pemajakan eksklusif kepada negara domisili dalam hal syarat kumulatif dalam pasal tersebut terpenuhi.<sup>6</sup> Berikut adalah bunyi dari Pasal 15 ayat (2) OECD Model.

*"Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State **shall be taxable only** in the first-mentioned State if:*

- a. the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate **183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and***
- b. the remuneration **is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and***
- c. the remuneration **is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State.**"*

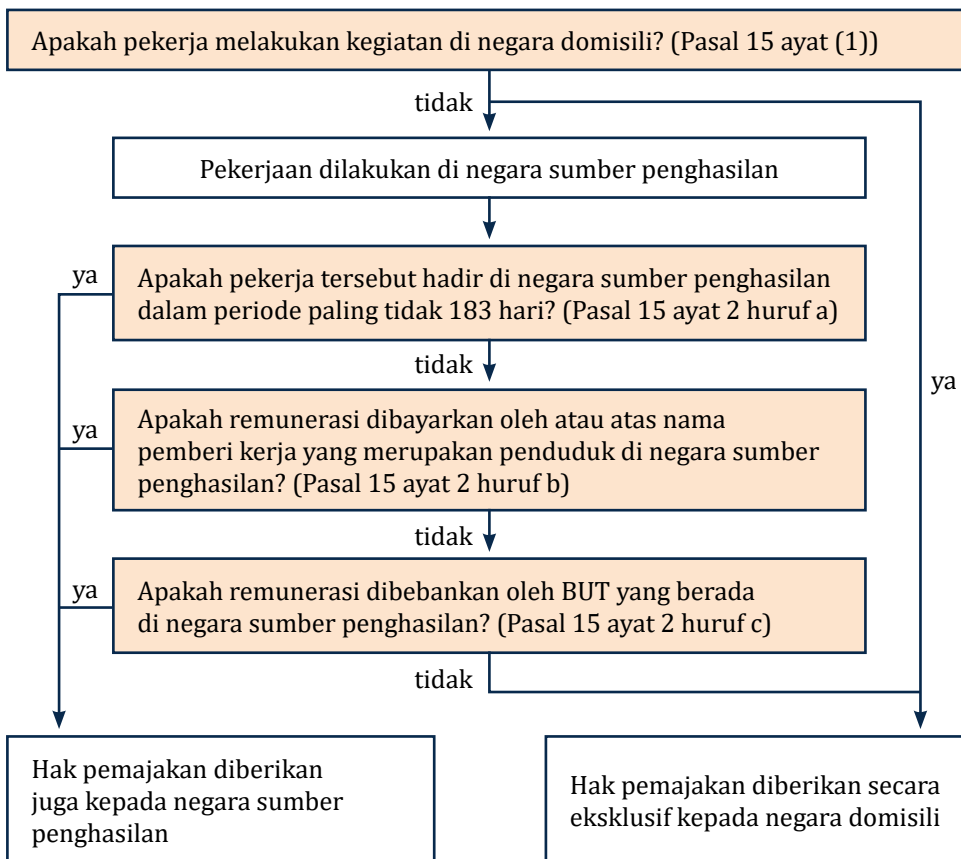
(dengan penambahan penekanan)

Semua kondisi (a), (b), dan (c) di atas harus terpenuhi agar penghasilan pekerja yang bersangkutan tidak dikenakan pajak di negara sumber penghasilan. Apabila salah satu persyaratan di atas tidak terpenuhi, negara sumber penghasilan memiliki hak pemajakan atas penghasilan yang diperoleh pekerja tersebut. Untuk lebih jelasnya dapat dilihat dalam Gambar 16.1 di halaman berikut.

5. The Chamber of Tax Consultants, *International Taxation A Compendium Volume II* (Mumbai: Wolters Kluwer India, 2013), II-471.

6. Robert Deutsch, Roisin Arkwright, dan Daniela Chiew, *Principles and Practice of Double Taxation Agreements* (London: BNA International, 2008), 117.

**Gambar 16.1 Alokasi Hak Pemajakan**



Dari gambar di atas, terdapat dua kondisi yang mungkin terjadi. Hal ini dapat dilihat pada Tabel 16.2 sebagai berikut:

**Tabel 16.2 Dua Kondisi yang Dimungkinkan Terjadi**

Kondisi Pertama: Hak Pemajakan secara Eksklusif Diberikan Kepada Negara Domisili Pekerja	
Negara Sumber Penghasilan	Negara sumber penghasilan <b>tidak memiliki hak pemajakan</b> atas penghasilan dari hubungan pekerjaan tersebut.
Negara Domisili	Negara domisili memiliki <b>hak pemajakan eksklusif</b> atas penghasilan yang diperoleh.
Penghindaran Pajak Berganda	Pemajakan berganda dicegah melalui pengalokasian hak pemajakan yang diberikan secara eksklusif kepada negara domisili.

<b>Kondisi Kedua: Hak Pemajakan Diberikan Kepada Negara Sumber Penghasilan</b>	
Negara Sumber Penghasilan	Negara sumber penghasilan memiliki hak pemajakan yang tidak dibatasi ( <i>unlimited</i> ). Artinya, penghasilan yang diperoleh pekerja akan dikenakan tarif PPh sesuai dengan ketentuan domestik negara sumber penghasilan dan tidak dibatasi oleh tarif yang terdapat dalam P3B.
Negara Domisili	Negara domisili memiliki hak pemajakan atas penghasilan yang diperoleh.
Penghindaran Pajak Berganda	Negara sumber penghasilan maupun negara domisili sama-sama berhak mengenakan pajak maka timbul pengenaan pajak berganda. Namun, pajak berganda tersebut dieliminasi oleh negara domisili melalui ketentuan Pasal 23 OECD Model atau UN Model. <sup>a</sup>

Sumber: Oliver R. Hoor, *The OECD Tax Convention a Comprehensive Technical Analysis* (Bertrange: Legitech, 2010), 181.

Apabila negara sumber penghasilan memiliki hak pemajakan sesuai dengan kriteria di atas, penghasilan yang diperoleh pekerja tersebut dikenakan tarif pajak penghasilan sesuai dengan ketentuan domestik negara sumber.

Berikut ini adalah beberapa kesalahan umum dalam melakukan interpretasi atas Pasal 15 OECD Model atau UN Model.<sup>7</sup>

- i. Karyawan tidak akan pernah dikenakan pajak di negara sumber penghasilan, kecuali kehadiran karyawan itu paling sedikit 183 hari. Hal yang benar adalah seseorang akan dikenakan pajak di negara sumber meski baru satu hari kehadirannya di negara sumber penghasilan jika pihak pemberi kerja (*employer*) yang memberikan penghasilan adalah subjek pajak dalam negeri di negara sumber penghasilan.
- ii. Menyamakan aturan 183 hari dalam Pasal 15 dengan ketentuan pajak domestik terkait status subjek pajak dalam negeri yang juga memuat ketentuan 183 hari. Sebagai contoh, ketentuan domestik negara sumber penghasilan mengatur bahwa seseorang menjadi subjek dalam negeri jika tinggal di negara sumber penghasilan paling sedikit selama 183 hari. Hal ini tentu berbeda dengan ketentuan 183 hari yang diatur dalam Pasal 15.

Lebih lanjut, menurut Paragraf 6.2. OECD *Commentary* atas Pasal 15, maksud dan tujuan dirumuskannya Pasal 15 ayat (2) huruf b dan c OECD Model adalah sebagai berikut:

*"... are to avoid the source taxation of short-term employment to the extent that the employment income is not allowed as a deductible expense in the State of source because the employer is not taxable in that State as he neither is a resident nor has a permanent establishment therein."*

7. Ned Shelton, *Op.Cit.*, 384.

Tujuan umum dari Pasal 15 ayat (2) huruf b dan c OECD Model ini adalah untuk mencegah pemajakan atas penghasilan karyawan apabila penghasilan karyawan tersebut tidak diakui sebagai pengurang penghasilan bagi pemberi kerja di negara sumber. Alasannya, pemberi kerja tidak dikenakan pajak di negara sumber dikarenakan ia bukan merupakan subjek pajak dalam negeri atau tidak memiliki BUT di negara sumber tersebut.

Prinsip ini seperti terdapat dalam *German Bundesfinanzhof (Federal Tax Court* di Jerman, BFH), yang dalam putusannya memuat keterkaitan antara pembebanan biaya gaji dan alokasi hak pemajakan atas remunerasi di negara sumber penghasilan. Hal serupa juga diputus oleh *Austrian Verwaltungsgerichtshof (Supreme Administrative Court* di Austria, VwGH) yang menginterpretasikan terminologi pemberi kerja dalam Pasal 15 ayat (2) huruf b OECD Model dengan maksud dan tujuan untuk memastikan negara sumber penghasilan tidak akan mengenakan pajak, apabila remunerasi yang diberikan kepada karyawannya tidak diakui sebagai pengurang penghasilan kena pajak di negara tersebut.<sup>8</sup>

## C. Isu-Isu Terkait dengan Penerapan P3B terhadap Penghasilan atas Hubungan Pekerjaan

### C.1. Rumusan 183-Day Period

Dalam rumusan Pasal 15 ayat (2) huruf a OECD Model dan UN Model terdapat klausul "**183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned**". Klausul ini berbeda dengan rumusan dalam OECD Model 1977 yang hanya menggunakan kata "**183 days in the fiscal year concerned**". Perubahan ini ditujukan untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak dengan cara tinggal di suatu tahun pajak kurang dari 183 hari dan selanjutnya tinggal kembali di negara yang sama di tahun berikutnya dengan periode kurang dari 183 hari.<sup>9</sup>

Dalam P3B Jerman dan Swedia (1928), dinyatakan bahwa penghasilan sehubungan dengan kegiatan pekerjaan yang dilakukan di negara sumber penghasilan hanya akan dipajaki di negara domisili apabila pekerja untuk sementara berada di negara sumber penghasilan dan pemberi kerja adalah subjek pajak dalam negeri di negara domisili. Dalam P3B Swedia dan Amerika Serikat (1939) tidak hanya menyatakan hal yang serupa, tetapi juga mencantumkan ketentuan '183-day' dalam ketentuan Pasal 15.<sup>10</sup>

Dalam menentukan 183-day period harus memperhatikan hal-hal yang disebut dalam Tabel 16.3 pada halaman berikut.

8. Kasper Dziurdz dan Frank Pötgens, "Cross Border Short-Term Employment," *Bulletin for International Taxation*, Agustus 2014, 404-405.

9. OECD *Commentary* atas Pasal 15, Paragraf 4.

10. Kasper Dziurdz, "Article 15 of the OECD : The 183-Day Rule and the Meaning of Borne by a Permanent Establishment," *Bulletin for International Tax*, Maret 2013, 123.

Tabel 16.3 Penentuan 183-day Period

Yang Dimasukkan dalam Penghitungan 183-day	Yang Tidak Dimasukkan dalam Penghitungan 183-day
<ul style="list-style-type: none"> <li>• bagian dari hari (terlepas dari berlangsungnya kunjungan singkat);</li> <li>• hari kedatangan;</li> <li>• hari keberangkatan;</li> <li>• semua hari yang dihabiskan di negara sumber penghasilan, meliputi:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- hari Sabtu;</li> <li>- hari Minggu;</li> <li>- hari libur nasional;</li> <li>- hari sebelum, selama, dan setelah dilakukannya aktivitas pekerjaan;</li> <li>- waktu jeda (<i>training, strikes, lock out, delay in suppliers</i>);</li> <li>- hari karyawan sakit (kecuali karyawan tersebut meninggalkan negara sumber penghasilan);</li> <li>- hari pada saat kematian atau ketika sakit.</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• hari yang dihabiskan untuk dua titik perjalanan di luar negeri;</li> <li>• setiap hari yang dihabiskan di luar negara sumber penghasilan.</li> </ul>

Sumber: Oliver R. Hoer, *The OECD Tax Convention a Comprehensive Technical Analysis* (Bertrange: Legitech, 2010), 178.

Berikut ini akan disajikan gambaran kasus dari penghitungan 183-day tersebut. Tuan X adalah subjek pajak dalam negeri dan tinggal di Negara A sejak awal Januari 2013 sampai akhir Desember 2013. Kemudian, pada tanggal 1 Januari 2014, Tuan X dipekerjakan oleh *Company B* yang berdomisili di Negara B. Sehubungan dengan hal tersebut, Tuan X pindah ke Negara B dan menjadi subjek pajak dalam negeri di Negara B. Atas instruksi dari *Company B*, Tuan X dikirim kembali ke Negara A untuk melakukan pekerjaan yang dimulai sejak tanggal 15 Maret sampai 31 Maret 2014. Gambar 16.2 memperjelas ilustrasi kasus tersebut.

Dari Gambar 16.2 dapat dilihat bahwa untuk menentukan apakah Tuan X yang merupakan subjek dalam negeri Negara B hadir di Negara A lebih dari 183 hari atau tidak (rumusan 183-day period) hal-hal yang harus diperhatikan, yaitu sebagai berikut.

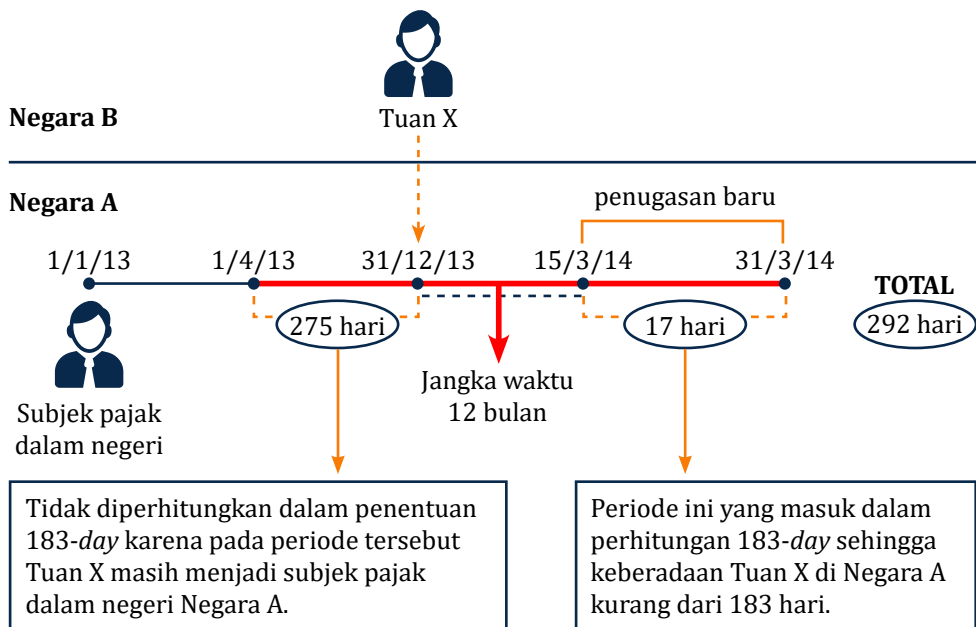
i. Tahun pertama (2013):

Tuan X masih menjadi subjek pajak dalam negeri dari Negara A.

ii. Tahun kedua (2014):

jangka waktu 12 bulan untuk kepentingan rumusan *183-day period* dimulai dari tanggal 1 April 2013 sampai 31 Maret 2014 (yang dihitung mundur dari saat terakhir kedatangan kembali Tuan X di Negara A). Dalam jangka waktu 12 bulan tersebut, total kehadiran Tuan X di Negara A adalah selama 292 hari. Namun, karena dari periode 1 April sampai dengan 31 Desember 2013 Tuan X masih merupakan subjek pajak dalam negeri dari Negara A, periode selama 275 hari tersebut **tidak diperhitungkan** dalam penghitungan *183-day*. Dengan demikian, yang dimasukkan dalam penghitungan *183-day*, hanya hari kehadiran Tuan X di Negara A ketika sudah menjadi subjek pajak dalam negeri Negara B.

Gambar 16.2 Ilustrasi Kasus



## C.2. International Hiring Out of Labor

Salah satu perhatian utama dari *Commentary* Pasal 15 adalah untuk menghindari terjadinya pembebasan (*exemption*) pajak yang ditujukan untuk melakukan praktik penghindaran pajak. Untuk mencegah hal ini, telah diberikan panduan yang secara jelas untuk mengidentifikasi dan membedakan antara pemberi kerja dipandang dari sudut ekonomi dan juga dari sudut hukum.<sup>11</sup> Skema tersebut dikenal dengan sebutan '*international hiring out of labour*'.<sup>12</sup> Dalam skema ini terdapat tiga pihak utama:

11. Walter Andreoni, "Updates to the Commentary on Article 15 of the OECD – Thoughts on the Interpretation of the Term Employer for Treaty Purposes," dalam *The 2010 OECD Updates Tax Convention & Transfer Pricing Guidelines A Critical Review*, ed. Dennis Weber dan Stef van Weeghel (Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2011), 116.

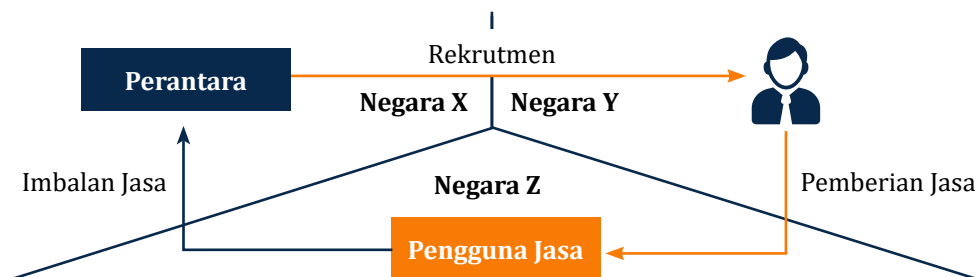
12. OECD *Commentary* atas Pasal 15 Paragraf 8.3.



- i. pekerja;
- ii. perusahaan perantara yang melakukan rekrutmen dan menyediakan jasa tenaga kerja bagi perusahaan yang menggunakan. Perusahaan perantara tersebut akan mendapat imbalan dari perusahaan pengguna jasa tenaga kerja; dan
- iii. perusahaan pengguna jasa tenaga kerja.

Kontrak kerja secara formal dibuat antara pekerja dan perusahaan perantara (bukan dibuat antara perusahaan pengguna jasa dan pekerja). Namun, pekerja tersebut harus melakukan pemberian jasa di lokasi perusahaan pengguna jasa berdomisili.<sup>13</sup> Pada umumnya, pekerja tersebut tunduk pada instruksi yang diberikan oleh perusahaan pengguna jasa. Perusahaan perantara hanya bertanggung jawab atas penyediaan tenaga kerja itu sendiri dan tidak menanggung risiko atas hasil akhir yang diberikan oleh pekerja. Untuk lebih jelasnya dapat dilihat pada Gambar 16.3.

**Gambar 16.3 International Hiring Out of Labor**



### C.3. Terminologi Pemberi Kerja (*Employer*)

Dalam *Commentary* Pasal 15, terdapat isu-isu yang berkaitan dengan pendekatan formal mengenai terminologi pemberi kerja (*employer*) menurut ketentuan hukum domestik masing-masing negara. Suatu negara dapat saja menganggap bahwa yang dimaksud dengan pemberi kerja mengacu pada pihak yang terdapat dalam kontrak kerja dan secara umum pengertian ini digunakan juga untuk tujuan P3B.<sup>14</sup> Untuk lebih menjelaskan dapat diilustrasikan pada Gambar 16.4 di halaman berikut. Dari ilustrasi Gambar 16.4, berikut adalah penjelasannya.

- i. *Company A* merupakan sebuah perusahaan yang berdomisili di Negara A dan bergerak di bidang penyediaan jasa teknik. *Company A* mempekerjakan sejumlah teknisi dengan basis *full time*.
- ii. *Company B* memerlukan jasa teknik untuk proses penyelesaian proyek konstruksinya yang terletak di Negara B.
- iii. Sehubungan dengan hal tersebut, *Company B* menandatangani kontrak dengan *Company A*. Dalam kontrak tersebut menyebutkan bahwa salah satu teknisi *Company A* akan bekerja selama 4 bulan untuk *Company B*, sedangkan kegiatan

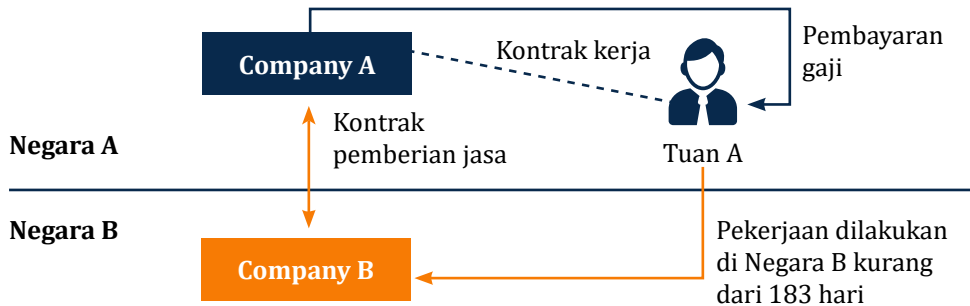
13. Walter Andreoni, *Op.Cit.*, 116.

14. *Ibid*, 119-120.

supervisi dan pengawasan dilakukan secara langsung oleh salah satu senior teknisi *Company B*.

- iv. *Company B* akan membayar *Company A* sejumlah remunerasi, biaya perjalanan, serta natura yang akan diterima oleh teknisi *Company A* sehubungan dengan kegiatan pemberian jasa yang dilakukannya, ditambah dengan komisi sebesar 5% untuk *Company A*.

**Gambar 16.4 Terminologi Pemberi Kerja**



Dari ilustrasi Gambar 16.4 di atas, siapa yang dimaksud dengan pemberi kerja Tuan A yang sebenarnya? Apakah *Company A* atau *Company B*? Perlu dicatat bahwa yang dimaksud dengan pemberi kerja harus memperhatikan hal-hal sebagai berikut:<sup>15</sup>

- i. sifat dari jasa yang diberikan;
- ii. siapa yang bertanggungjawab atas risiko yang muncul;
- iii. siapa yang memiliki kewenangan untuk memberikan instruksi kerja;
- iv. siapa yang memiliki kontrol dan bertanggung jawab atas tempat kerja;
- v. siapa yang menanggung biaya remunerasi yang dibayarkan kepada pekerja; dan
- vi. siapa yang mengatur alat atau bahan yang diperlukan dalam pekerjaan yang dilakukan oleh pekerja.

Di China, pengertian pemberi kerja diinterpretasikan oleh otoritas pajak China (SAT) sebagai pihak yang memiliki hak atas hasil produksi serta mempunyai beban tanggung jawab dan risiko. Dalam hal *international hiring out of labour*, otoritas pajak China mensyaratkan *substance-over-form* dalam menentukan hubungan antara pekerja dan perusahaan China yang menerima jasa. Suatu perusahaan China dianggap sebagai pemberi kerja apabila perusahaan tersebut yang mempekerjakan dan bertanggungjawab atas risiko terkait pekerjaan yang dilakukan oleh pekerja.<sup>16</sup>

Kemudian, pada kasus *Tomislav Kljun v. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, TC/2010/04825 [2011] UKFTT 371 (TC) menggunakan argumentasi serupa. Pada putusan ini, terminologi pemberi kerja mengacu pada pihak yang memiliki hak

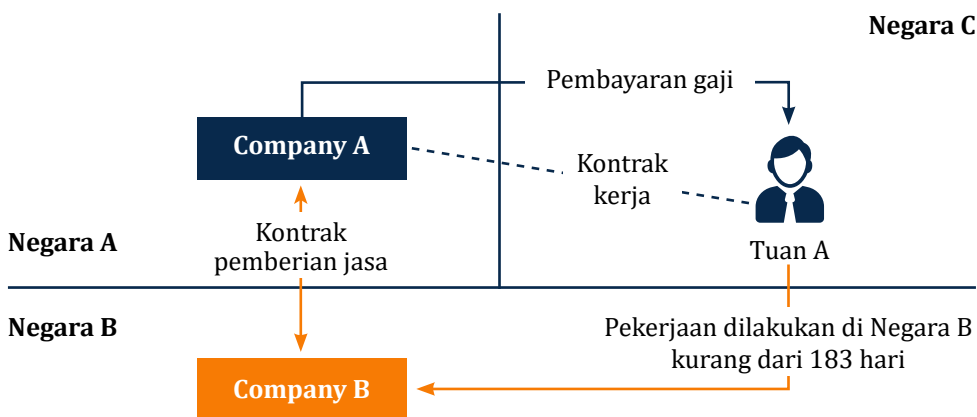
15. Jinyan Li, "The Great Fiscal Wall of China: Tax Treaties and Their Role in Defining and Defending China's Tax Base," *Bulletin for International Taxation*, September 2012, 466.

16. OECD *Commentary* atas Pasal 15, Paragraf 8.14.

atas produk yang dihasilkan, mempunyai tanggung jawab, serta menanggung risiko (bukan berdasarkan hubungan kontrak kerja). Dengan kata lain, hakim pengadilan mengadopsi pedoman *international hiring-out of labour* dari *Commentary* Pasal 15 dari OECD Model.<sup>17</sup>

Contoh kasus di atas, apabila Tuan A merupakan subjek pajak dalam negeri di Negara C, bagaimana pembagian hak pemajakan menurut Pasal 15 OECD Model? Untuk lebih jelasnya dapat dilihat pada Gambar 16.5 berikut.

**Gambar 16.5 Kasus Triangular**



Dari gambar di atas, P3B manakah yang berlaku atas transaksi pembayaran gaji Tuan A? Dengan asumsi semua P3B adalah mengacu pada OECD Model, berikut adalah analisisnya.

**Tabel 16.4 Penjelasan Kasus Triangular**

P3B Negara C dan Negara B	P3B Negara C dan Negara A
<p>Menurut Pasal 15 ayat (2) disebutkan bahwa penghasilan Tuan A akan dikecualikan dari pengenaan pajak Negara B (negara tempat kegiatan jasa dilakukan) apabila tiga syarat kumulatif berikut ini terpenuhi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Tuan A tidak melakukan pekerjaan di Negara B dalam jangka waktu melebihi 183 hari (faktanya Tuan</li> </ul>	<p>Menurut Pasal 15 ayat (1) disebutkan bahwa hak pemajakan juga dapat diberikan kepada negara tempat pekerjaan jasa dilakukan. Oleh karena pekerjaan tidak dilakukan di Negara A (melainkan di Negara B), hak pemajakan diberikan secara eksklusif kepada Negara C.</p>

17. Brian Cleave CB QC, "The Kljun (2012) Case: The Concept of Economic Employer under the United Kingdom-Yugoslavia Income Tax Treaty (1981)," *Bulletin for International Taxation*, Oktober 2013, 516-519.

<p>A berada di Negara B <b>kurang dari</b> 183 hari sehingga syarat pertama terpenuhi);</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• remunerasi Tuan A dibayarkan oleh atau atas nama pemberi kerja yang bukan merupakan penduduk di Negara B (faktanya pemberi kerja <b>bukan</b> merupakan penduduk Negara B sehingga syarat kedua terpenuhi); dan</li> <li>• Gaji <b>tidak ditanggung</b> oleh suatu BUT pemberi kerja yang timbul di Negara B (syarat ketiga terpenuhi).</li> </ul> <p>Oleh karena ketiga persyaratan kumulatif tersebut terpenuhi, hak pemajakan atas penghasilan Tuan A diberikan secara eksklusif kepada Negara C.</p>	
---	--

#### C.4. Terminologi *Paid By* atau *On behalf Of*

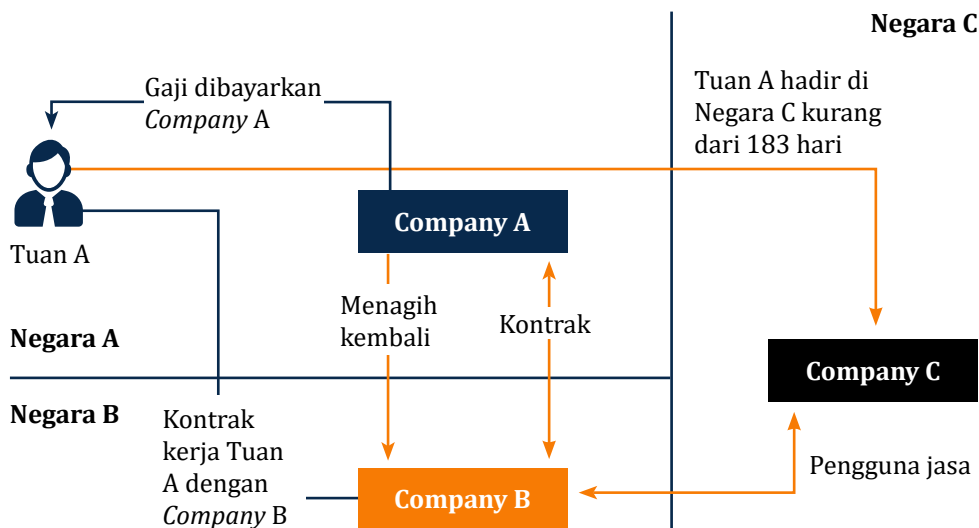
Dalam Pasal 15 ayat (2) huruf b OECD Model, terdapat istilah '*paid by*' atau '*on behalf of*' sehubungan dengan remunerasi yang dibayarkan kepada pihak pekerja. Perbedaan antara *paid by* dengan *on behalf of* adalah sebagai berikut:

**Tabel 16.5 Perbedaan Klausul *Paid By* atau *On Behalf Of***

<i>Paid by</i>	<i>On behalf of</i>
<p>Terminologi ini mengacu pada pemberi kerja yang benar-benar membayarkan gaji kepada pihak pekerja dan menanggung risiko atas pembayaran tersebut. Dalam ilustrasi Gambar 16.5, terminologi <i>paid by</i> mengacu pada gaji yang dibayarkan oleh <i>Company A</i> kepada Tuan A.</p>	<p>Terminologi ini mengacu pada pemberi kerja yang membayarkan gaji. Namun, ada pihak lain yang pada akhirnya menanggung pembayaran gaji tersebut kepada pekerja.</p>

Sumber: Disarikan dari Frank P.G. Pötgens, "Some Selected Interpretation and Qualification Issues with Respect to Article 15(2b) and (c) of the OECD" dalam *The 2010 OECD Updates Tax Convention & Transfer Pricing Guidelines A Critical Review*, ed. Dennis Weber dan Stef van Weeghel (Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2011), 137-139.

Ilustrasi pada Gambar 16.6 di halaman berikut akan memperjelas perbedaan kedua terminologi tersebut di atas.

Gambar 16.6 Terminologi *Paid By* atau *On Behald Of*

Berikut adalah penjelasan dari gambar di atas.

- Company A* merupakan perusahaan penyedia jasa tenaga kerja. Sehubungan dengan usaha yang dijalankannya tersebut, *Company A* membuat kontrak penyediaan jasa tenaga kerja dengan *Company B*.
- Kontrak kerja Tuan A dibuat secara langsung dengan *Company B*.
- Tuan A dipekerjakan kembali oleh *Company B* di Negara C sehubungan dengan kontrak penggunaan jasa yang dibuat antara *Company B* dengan *Company C*. Kehadiran Tuan A di Negara C kurang dari 183 hari.
- Gaji Tuan A dibayarkan oleh *Company A*, kemudian *Company A* menagihkan kembali kepada *Company B*.

Contoh kasus di atas menggambarkan bahwa gaji yang dibayarkan oleh *Company A* adalah *on behalf of* *Company B* selaku pemberi kerja yang berdomisili di Negara B. Atas kasus tersebut, bagaimana pembagian hak pemajakan atas penghasilan Tuan A? Berikut adalah analisisnya.

Tabel 16.6 Perbedaan Klausul *Paid By* atau *On Behalf Of*

P3B Negara A dan Negara C	P3B Negara A dan Negara B
Seperti yang sudah dijelaskan sebelumnya bahwa menurut Pasal 15 ayat (2) disebutkan bahwa penghasilan Tuan A akan dikecualikan dari negara tempat kegiatan jasa dilakukan) apabila tiga syarat kumulatif berikut ini terpenuhi:	Menurut Pasal 15 ayat (1), hak pemajakan eksklusif diberikan kepada Negara A (selaku negara subjek pajak dalam negeri dari Tuan A), kecuali jika kegiatan pekerjaan dilakukan di Negara B (faktanya, pekerjaan dilakukan di Negara C).

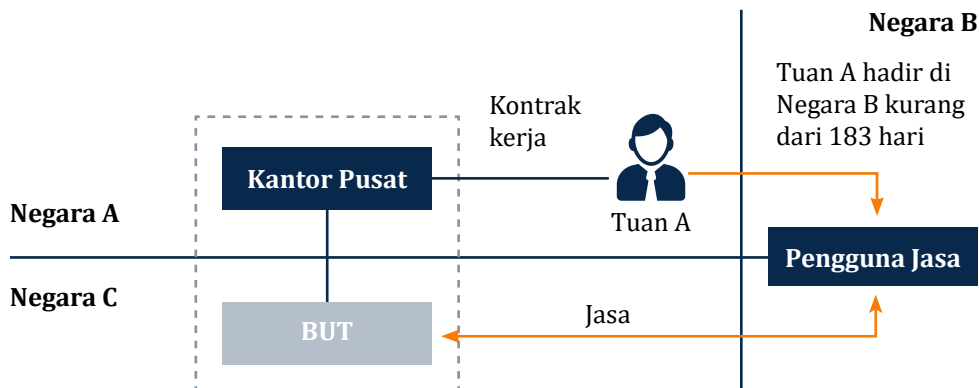
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tuan A tidak melakukan pekerjaan di Negara C dalam jangka waktu melebihi 183 hari (faktanya Tuan A berada di Negara C <b>kurang dari</b> 183 hari sehingga syarat pertama terpenuhi);</li> <li>• remunerasi Tuan A dibayarkan oleh atau atas nama pemberi kerja yang bukan merupakan penduduk di Negara C (faktanya remunerasi Tuan A dibayarkan oleh <i>Company A on behalf of</i> pemberi kerja (<i>Company B</i>) yang berada di Negara B sehingga syarat kedua terpenuhi); dan</li> <li>• gaji <b>tidak ditanggung</b> oleh suatu BUT pemberi kerja yang timbul di Negara C (syarat ketiga terpenuhi).</li> </ul> <p>Jadi, Negara A diberikan hak pemajakan eksklusif atas gaji yang diperoleh Tuan A.</p>	<p>Jadi, hak pemajakan eksklusif diberikan kepada Negara A.</p>
---	---

### C.5. Terminologi *Borne by PE*

Salah satu syarat hak pemajakan eksklusif diberikan kepada negara domisili pekerja dalam Pasal 15 ayat (2) huruf c OECD Model adalah gaji yang dibayarkan kepada pekerja tidak ditanggung oleh suatu BUT (*'borne by PE'*) pemberi kerja yang timbul di negara sumber penghasilan. Yang dimaksud dengan *borne by PE* ini adalah bisa saja kompensasi pekerja ditanggung oleh BUT yang timbul di negara tempat pekerjaan dilakukan. Mekanisme ini dipahami oleh para ahli karena pekerja yang ditugaskan akan tetap dibayar oleh kantor pusatnya sehubungan dengan proyek dimaksud dan biayanya itu dialokasikan ke BUT tersebut.<sup>18</sup>

Dari Gambar 16.7 di halaman berikut dapat dilihat bahwa Tuan A memiliki kontrak kerja dengan kantor pusat. Baik Tuan A maupun kantor pusat sama-sama berdomisili di Negara A. Kemudian, BUT dari kantor pusat yang berada di Negara C membuat kontrak kerja penyediaan jasa dengan pengguna jasa yang berdomisili di Negara B. Sehubungan dengan kontrak tersebut, Tuan A dikirim ke Negara B dalam jangka waktu kurang dari 183 hari. Dalam hal gaji Tuan A dibayarkan oleh kantor pusat, tetapi dengan adanya kemungkinan biaya gaji Tuan A tersebut dibebankan oleh BUT, hal tersebutlah yang dinamakan *borne by PE*.

18. Frank P.G. Pötgens, "Some Selected Interpretation and Qualification Issues with Respect to Article 15(2b) and (c) of the OECD," dalam *The 2010 OECD Updates Tax Convention & Transfer Pricing Guidelines A Critical Review*, ed. Dennis Weber dan Stef van Weeghel (Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2011), 140-142.

Gambar 16.7 Terminologi *Borne by PE*

Pembagian hak pemajakan dari contoh di atas dapat dilihat pada Tabel 16.7 sebagai berikut.

Tabel 16.7 Pembagian Hak Pemajakan

P3B Negara A dan Negara B	P3B Negara A dan Negara C
<p>Berdasarkan Pasal 15 ayat (2) disebutkan bahwa penghasilan Tuan A akan dikecualikan dari pengenaan pajak Negara B (selaku negara tempat kegiatan jasa dilakukan) apabila tiga syarat kumulatif berikut ini terpenuhi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tuan A tidak melakukan pekerjaan di Negara B dalam jangka waktu melebihi 183 hari (faktanya Tuan A berada di Negara B <b>kurang dari</b> 183 hari sehingga syarat pertama terpenuhi);</li> <li>• Remunerasi Tuan A dibayarkan oleh atau atas nama pemberi kerja yang bukan merupakan penduduk di Negara B (faktanya remunerasi Tuan A dibayarkan oleh kantor pusat yang berdomisili di Negara A sehingga syarat kedua terpenuhi); dan</li> <li>• Gaji <b>tidak ditanggung</b> oleh suatu BUT pemberi kerja yang timbul di Negara B (faktanya BUT berada di Negara C sehingga syarat ketiga terpenuhi).</li> </ul> <p>Jadi, Negara A diberikan hak pemajakan eksklusif atas gaji yang diperoleh Tuan A.</p>	<p>Berdasarkan Pasal 15 ayat (1), hak pemajakan eksklusif diberikan kepada Negara A (selaku negara subjek pajak dalam negeri dari Tuan A), kecuali jika kegiatan pekerjaan dilakukan di Negara C (faktanya, pekerjaan dilakukan di Negara B). Jadi, hak pemajakan eksklusif diberikan kepada Negara A.</p>

Sedikit berbeda dengan syarat yang terdapat dalam Pasal 15 ayat (2) huruf c OECD Model yang mengatur bahwa hak pemajakan eksklusif diberikan kepada negara domisili pekerja apabila gaji yang dibayarkan kepada pekerja tidak ditanggung oleh **suatu BUT** pemberi kerja yang timbul di negara sumber penghasilan. Dalam UN Model, persyaratan Pasal 15 ayat (2) huruf c ini juga mencakup tempat tetap (*fixed base*). Dengan demikian, dalam Pasal 15 ayat (2) huruf c UN Model diatur bahwa hak pemajakan eksklusif diberikan kepada negara domisili pekerja apabila gaji yang dibayarkan kepada pekerja tidak ditanggung oleh **suatu BUT** atau **suatu tempat tetap** dari pemberi kerja yang timbul di negara sumber penghasilan.

Tercakupnya tempat tetap dalam persyaratan Pasal 15 ayat (2) huruf c UN Model terkait dengan kasus pemberi kerja merupakan individu yang bekerja secara bebas (bukan badan). Hal ini terkait dengan masih adanya Pasal 14 tentang Penghasilan dari Pekerjaan Bebas (*Independent Personal Services*) dalam UN Model yang mempunyai kaitan erat dengan istilah tempat tetap.<sup>19</sup> Sementara itu, dalam OECD Model, ketentuan ini sudah dihapus.

#### D. Pemajakan atas Penghasilan Karyawan yang Bekerja di Kapal atau Pesawat

Ketentuan pemajakan atas penghasilan karyawan yang bekerja di kapal atau pesawat sebagaimana diatur dalam Pasal 15 ayat (3) OECD Model dan UN Model menerapkan prinsip yang berbeda dengan prinsip umum pemajakan yang terdapat dalam Pasal 15 ayat (1) dan ayat (2) OECD Model dan UN Model. Oleh karena itu, Pasal 15 ayat (3) OECD Model dan UN Model sering disebut sebagai ketentuan pengecualian dari Pasal 15 ayat (1) dan ayat (2). Berikut adalah rumusan dari Pasal 15 ayat (3) OECD Model dan UN Model.

*“Notwithstanding the preceding provisions of this Article, remuneration derived in respect of an employment exercised aboard a ship or aircraft operated in international traffic, or aboard a boat engaged in inland waterways transport, may be taxed in the Contracting State **in which the place of effective management of the enterprise is situated.**”*

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan rumusan Pasal 15 ayat (3) di atas, penghasilan yang diterima sehubungan dengan pekerjaan yang dilakukan di atas kapal atau pesawat yang beroperasi pada jalur internasional atau di atas perahu yang dioperasikan untuk angkutan sungai dapat dikenakan pajak di negara tempat manajemen efektif dari perusahaan pemilik kapal, pesawat, atau perahu tersebut berada.

Ketentuan mengenai pemajakan atas penghasilan dari karyawan yang bekerja di kapal atau pesawat ini perlu diatur secara khusus karena adanya fakta bahwa terdapat kesulitan dalam menentukan tempat dilakukannya pekerjaan dari karyawan ini.<sup>20</sup> Hal ini terkait dengan adanya aktivitas yang berpindah-pindah yang dilakukan

19. Lihat Bab 15 Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas Penghasilan dari Pekerjaan Bebas.

20. Luc de Broe, “Article 15. Income from Employment,” dalam *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4<sup>th</sup> Edition*, ed. Ekkehart Reimer dan Alexander Rust (The Netherlands: Wolters Kluwer, 2015), 1201.



oleh karyawan kapal dan pesawat. Namun, dengan menggunakan kriteria tempat manajemen efektif dari perusahaan yang mengoperasikan kapal atau pesawat, pemajakan atas penghasilan yang diterima oleh karyawan yang bekerja di atas kapal atau pesawat yang beroperasi di jalur internasional akan mengikuti ketentuan yang diatur dalam Pasal 8 OECD Model dan UN Model mengenai Penghasilan dari Kegiatan Pelayaran, Transportasi Perairan Darat, dan Penerbangan.

Sehubungan dengan hal tersebut, ketentuan yang diatur dalam Pasal 15 ayat (3) OECD Model dan UN Model ini mengikuti terminologi dan definisi yang ditetapkan dalam Pasal 8 OECD Model dan UN Model. Namun, tidak seperti Pasal 8 OECD Model yang memberikan hak pemajakan secara eksklusif kepada negara tempat manajemen efektif dari perusahaan berada dengan menggunakan terminologi '*shall be taxable only*', Pasal 15 ayat (3) OECD Model dan UN Model juga memberikan hak pemajakan kepada negara domisili dari karyawan yang memperoleh penghasilan tersebut. Hal ini ditunjukkan dengan digunakannya terminologi '*may be taxed*' dalam rumusan Pasal 15 ayat (3) OECD Model dan UN Model. Terdapat dua hal yang perlu diperhatikan dalam penerapan Pasal 15 ayat (3) OECD Model dan UN Model ini:

- i. karyawan yang bekerja di kapal atau pesawat sebagaimana terdapat dalam Pasal 15 ayat (3) ini adalah karyawan yang memang wajib melakukan pekerjaannya di atas kapal (*customarily*), pesawat, atau *boat*. Jadi, bukan karyawan yang melakukan pekerjaan di atas kapal, pesawat, atau perahu secara kebetulan (*incidentally*);
- ii. dalam hal tempat manajemen efektif dari perusahaan pemilik kapal atau *boat* berada di atas kapal maka sebagaimana ditetapkan dalam Pasal 8 ayat (3) OECD dan UN Model, tempat manajemen efektif dari perusahaan tersebut dianggap berada di negara tempat pelabuhan utama dari kapal atau perahu tersebut berada.

Perlu diketahui bahwa dalam Pasal 15, Pasal 15 ayat (3) OECD Model dan UN Model berlaku sebagai *lex specialis*. Artinya, ketentuan dalam Pasal 15 ayat (3) OECD Model dan UN Model merupakan ketentuan yang berlaku khusus terhadap Pasal 15 ayat (1) dan ayat (2) OECD Model dan UN Model. Akan tetapi, dengan berlakunya ketentuan Pasal 15 ayat (3) OECD Model dan UN Model terhadap pemajakan atas penghasilan yang diterima oleh karyawan yang bekerja di kapal atau pesawat tidak serta merta menghilangkan hak pemajakan dari negara domisili. Negara domisili tetap dapat mengenakan pajak, tetapi wajib memberikan keringanan pajak atas pajak yang telah dibayarkan di negara tempat manajemen efektif dari perusahaan berada melalui pembebasan atau kredit sebagaimana diatur dalam Pasal 23 OECD atau UN Model. Pertanyaan selanjutnya, bagaimana hak pemajakan dari negara tempat karyawan bekerja (negara sumber)?

Dikutip dari Klaus Vogel dalam *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, beberapa penulis berpendapat bahwa dengan berlakunya Pasal 15 ayat (3) OECD Model dan UN Model, hak pemajakan negara sumber atas penghasilan yang diterima karyawan kapal atau pesawat dibatasi. Perspektif ini mengikuti beberapa putusan yang dikeluarkan oleh *German BFH*. Namun, saat ini perspektif tersebut tidak berlaku lagi. Menurut Vogel, Pasal 15 ayat (3) OECD Model dan UN Model yang menggunakan terminologi '*may be taxed*' dalam memberikan hak pemajakannya kepada negara tempat manajemen efektif dari perusahaan yang mengoperasikan kapal atau pesawat, tidak membatasi hak negara lainnya untuk mengenakan pajak atas penghasilan yang

diterima oleh karyawan sebagaimana diatur dalam Pasal 15 ayat (1) OECD Model dan UN Model.<sup>21</sup>

Berdasarkan penjelasan di atas, meskipun berdasarkan Pasal 15 ayat (3) OECD Model dan UN Model hak pemajakan atas penghasilan yang diterima oleh karyawan yang bekerja di atas kapal atau pesawat berada di negara tempat efektif manajemen berada, pasal tersebut tidak menghilangkan hak pemajakan dari negara sumber penghasilan. Negara sumber penghasilan tetap dapat mengenakan pajak sepanjang persyaratan dalam Pasal 15 ayat (1) dan ayat (2) OECD Model dan UN Model terpenuhi.

Hal di atas dapat dicontohkan sebagai berikut. Misal, seorang karyawan yang merupakan subjek pajak dalam negeri Negara A dan bekerja di Negara B untuk perusahaan kapal yang memiliki tempat manajemen efektif di Negara B maka penghasilan yang diterima karyawan dari pekerjaannya tersebut dapat dikenakan pajak di Negara B dan Negara A. Negara A wajib memberikan keringanan pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 23 OECD atau UN Model.<sup>22</sup> Demikian juga karyawan yang merupakan subjek pajak dalam negeri Negara A dan bekerja di Negara B untuk perusahaan kapal selama lebih dari 183 hari. Adapun perusahaan kapal tersebut merupakan subjek pajak dalam negeri Negara A dengan tempat manajemen efektif juga berada di Negara A. Dalam hal ini, penghasilan yang diterima oleh karyawan tersebut dari pekerjaannya yang dilakukannya di Negara B dapat dikenakan pajak, baik oleh Negara A maupun Negara B. Negara A sebagai negara domisili dari karyawan tersebut wajib memberikan keringanan pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 23 OECD Model atau UN Model.

---

21. *Ibid*, 1202.

22. *Ibid*.

## Referensi

### Buku:

- Andreoni, Walter. "Updates to the Commentary on Article 15 of the OECD – Thoughts on the Interpretation of the Term Employer for Treaty Purposes." Dalam *The 2010 OECD Updates Tax Convention & Transfer Pricing Guidelines A Critical Review*, ed. Dennis Weber dan Stef van Weeghel. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. 2011.
- Deutsch, Robert, Roisin Arkwright, dan Daniela Chiew. *Principles and Practice of Double Taxation Agreements*. London: BNA International. 2008.
- De Broe, Luc. "Article 15. Income from Employment." Dalam *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4<sup>th</sup> Edition*, ed. Ekkehart Reimer dan Alexander Rust. The Netherlands: Wolters Kluwer. 2015.
- Holmes, Kevin. *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principles and Application*. IBFD. 2007.
- Lang, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Convention*. Vienna: Linde Verlag. 2013.
- Pötgens, Frank P.G. "Some Selected Interpretation and Qualification Issues with Respect to Article 15(2b) and (c) of the OECD." Dalam *The 2010 OECD Updates Tax Convention & Transfer Pricing Guidelines A Critical Review*, ed. Dennis Weber dan Stef van Weeghel. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International. 2011.
- The Chamber of Tax Consultants. *International Taxation A Compendium Volume II*. Mumbai: Wolters Kluwer India. 2013.
- Shelton, Ned. *Interpretation and Application of Tax Treaties*. West Sussex: Tottel Publishing. 2004.
- Sonntag, Karl dan CS Mathur. *Principles of International Taxation*. New Delhi: Lexis Nexis. 2006.

### Artikel:

- Cleave CB QC, Brian. "The Kljun (2012) Case: The Concept of Economic Employer under the United Kingdom-Yugoslavia Income Tax Treaty (1981)." *Bulletin for International Taxation*. Oktober 2013.
- Dziurdz, Kasper. "Article 15 of the OECD : The 183-Day Rule and the Meaning of Borne by a Permanent Establishment." *Bulletin for International Tax*, Maret 2013.
- Dziurdz, Kasper dan Frank Pötgens. "Cross Border Short-Term Employment." *Bulletin for International Taxation*. Agustus 2014.
- Li, Jinyan. "The Great Fiscal Wall of China: Tax Treaties and Their Role in Defining and Defending China's Tax Base." *Bulletin for International Taxation*, September 2012.

### Footnote Tabel 16.2:

- a. Karl Sonntag dan CS Mathur, *Principles of International Taxation* (New Delhi: Lexis Nexis, 2006), 528.

# Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas Penghasilan Direktur

Yusuf Wangko Ngantung

## A. Pendahuluan

Negara-negara anggota OECD maupun UN telah sepakat untuk membentuk suatu pasal tersendiri dalam P3B yang mengatur mengenai penghasilan direktur, yaitu dalam Pasal 16 OECD Model maupun UN Model. Pengaturan tersendiri ini menandakan bahwa penghasilan direktur mendapatkan perhatian yang cukup besar bagi otoritas pajak di banyak negara. Isu yang mengemuka adalah bahwa pajak berganda atas penghasilan direktur dapat mendistorsi tingkat keragaman komposisi dewan direksi yang diperlukan oleh suatu perusahaan multinasional. Namun sebagaimana akan dibahas dalam bab ini, P3B belum mengatur secara konsisten dan koheren perlakuan pajak penghasilan direktur. Hal ini disebabkan karena di tingkat OECD maupun UN, negara-negara anggota belum mencapai suatu kesepakatan yang menyeluruh. Dengan demikian, sering terjadi konflik mengenai interpretasi sesuai dengan ketentuan domestik masing-masing negara yang mengadakan P3B.

Sebagai contoh, dalam suatu konferensi pajak di Jerman, para peserta yang direpresentasikan oleh ahli-ahli pajak dari Austria, Jerman, UK, Swiss, dan Amerika Serikat diberikan suatu studi kasus, yaitu sebagai berikut.<sup>1</sup>

*“Ms. Jones is a resident of state A and CEO of a corporation which has its seat and place of effective management in state B. She exercises her activities partly in state A and partly in state B.*

Pertanyaan dari kasus di atas adalah ketentuan OECD Model atau US Model mana yang diterapkan untuk pemajakan atas penghasilan Ms. Jones. Atas permasalahan sederhana dalam kasus tersebut, ternyata jawaban dari peserta cukup mengejutkan. Setiap negara mempunyai pandangan yang saling berbeda. Austria akan menerapkan Pasal 15 OECD Model apabila CEO mempunyai kontrak *‘employment’*. Jika tidak terdapat suatu kontrak *employment*, Austria akan menerapkan Pasal 14 OECD Model. Menurut Austria, Pasal 16 tidak dapat diterapkan karena pasal ini hanya mencakup seorang yang menjalankan fungsi pengawasan.

1. Karin Simader, “International Tax Law Summer Conference in Rust: Taxation of CEO Income – Case Study”, *SWI* 11/2008 (Oktober 2008): 527-529.

Jerman berpandangan bahwa Pasal 16 OECD Model tidak mencakup penghasilan orang pribadi yang menjalankan fungsi manajemen. Sementara itu, Amerika Serikat tidak membedakan antara direktur dan CEO dalam menerapkan Pasal 16. Menurut Amerika Serikat, orang pribadi akan dikenakan pajak apabila aktivitasnya dilakukan di Amerika Serikat. Berbeda lagi dengan UK. UK hanya akan mengenakan pajak sejauh penghasilan tersebut diterima seseorang dalam kapasitasnya sebagai anggota dewan direksi perusahaan, fungsi pengawasan belum tentu termasuk dalam aktivitas seseorang dalam kapasitasnya sebagai anggota dewan direksi. Terakhir menurut Swiss, Pasal 16 sama sekali tidak dapat diterapkan dalam kasus ini.

Jawaban para peserta konferensi ini membuktikan kompleksitas penerapan Pasal 16 OECD Model. Dalam tingkat internasional, banyak negara belum mencapai suatu kesepakatan yang menyeluruh mengenai ketentuan pajak internasional atas penghasilan direktur. Selain itu, ketentuan penghasilan direktur dalam P3B juga menimbulkan pertanyaan mengenai pembagian hak pemajakan yang adil. Dengan terdapatnya banyak negara anggota di tingkat OECD maupun UN, memang diakui bahwa suatu kesepakatan akan sulit dicapai, mengingat setiap negara mempunyai ketentuan masing-masing mengenai jenis-jenis perusahaan maupun ketentuan mengenai tata kelola perusahaan.

## **B. Analisis Awal Pasal 16 OECD Model: Interaksi dengan Pasal-Pasal Lain yang Mengatur Penghasilan Profesional**

Pasal 16 pertama kali dimasukkan dalam OECD Model yang diterbitkan pada tahun 1963 (Draf 1963).<sup>2</sup> Pasal ini mengatur mengenai remunerasi yang diterima oleh subjek pajak dalam kapasitasnya sebagai anggota dewan direksi dalam suatu perusahaan yang merupakan subjek pajak dalam negeri di negara yang mengadakan P3B. Sebelumnya, penghasilan direktur juga diatur secara khusus dalam Pasal 6 Draf 1927.<sup>3</sup> Berikut adalah rumusan dari pasal tersebut.

*“The fees of managers and directors of joint-stock companies shall be taxable in accordance with the rule laid down in Article 4.”*

(dengan penambahan penekanan)

Pasal 4 Draf 1927 mengatur mengenai penghasilan dari saham yang hak pemajakan diberikan kepada negara domisili, yaitu negara tempat *real centre of management* berada. Menurut *Commentary* atas Pasal 6 Draf 1927, ketentuan mengenai penghasilan direktur perlu diatur secara terpisah dalam suatu pasal tersendiri. Alasannya, penghasilan direktur perlu dibedakan dari penghasilan dividen. Perbedaan ini perlu dilakukan karena mengingat ketentuan domestik berbagai negara anggota LBB memperlakukan penghasilan direktur sebagai saham.<sup>4</sup> Sementara itu, menurut OECD *Commentary*, suatu ketentuan khusus mengenai penghasilan direktur diperlukan

2. Draf model P3B yang diterbitkan oleh OECD pada tahun 1963 dengan nama *Draft Double Taxation Convention on Income and on Capital*.

3. League of Nations, “Double Taxation and Tax Evasion: Report Presented by the Committee of Technical Experts on Double Tax Convention and Tax Evasion,” (1927).

4. R. Prokisch, “Directors’ Fees (article 16 OECD Convention),” dalam *Source versus Residence*, ed. Michael Lang (Amsterdam: Kluwer, 2008), 197-213.

karena lokasi atau tempat aktivitas direktur perusahaan sangat sulit ditentukan.<sup>5</sup> Alasan lain mengapa ketentuan khusus untuk penghasilan direktur dibutuhkan karena terdapat kemungkinan terjadinya konflik interpretasi, yaitu apakah penghasilan direktur masuk dalam kategori penghasilan dari pekerjaan bebas (Pasal 14 UN Model)<sup>6</sup> atau penghasilan dari pekerjaan (Pasal 15 OECD atau UN Model)<sup>7</sup> atau sama sekali tidak termasuk dalam kedua kategori penghasilan tersebut.<sup>8</sup>

Perlu diperhatikan bahwa Pasal 14 UN Model tentang Penghasilan dari Pekerjaan Bebas maupun Pasal 15 OECD atau UN Model tentang Penghasilan dari Hubungan Pekerjaan, membutuhkan kehadiran fisik subjek pajak agar negara sumber penghasilan mendapatkan hak untuk memajaki penghasilan tersebut. Kehadiran fisik yang dimaksud dinyatakan dengan persyaratan tempat tetap (*fixed base*) dalam Pasal 14 UN Model, sedangkan dalam Pasal 15 OECD Model atau UN Model dinyatakan dengan *time test*. Dengan demikian, jika penghasilan direktur masuk dalam kategori penghasilan Pasal 14 atau Pasal 15 hak pemajakan penghasilan tersebut diberikan kepada negara tempat kegiatan subjek pajak dalam perannya sebagai direktur perusahaan dilakukan. Namun, Pasal 16 tentang Penghasilan Direktur memuat suatu **ketentuan spesial (*special provision*)** yang menyimpang dari ketentuan umumnya sebagaimana dimaksudkan dalam Pasal 14 UN Model atau Pasal 15 OECD Model atau UN Model. Dalam Pasal 16 tentang Penghasilan Direktur, kehadiran fisik subjek pajak bukan lagi merupakan faktor yang harus diperhitungkan untuk menilai pembagian hak pemajakan antara negara yang mengadakan P3B.

Berdasarkan penjelasan di atas, Pasal 16 OECD atau UN Model dapat dilihat sebagai *lex specialis* terhadap Pasal 14 UN Model maupun Pasal 15 OECD Model atau UN Model. Lebih lanjut, perlu diperhatikan bahwa dalam *Commentary* Draf 1963, Pasal 16 dijelaskan sebagai **ketentuan spesial (*special provision*)** terhadap Pasal 15 dan bukan sebagai **ketentuan pengecualian (*exception*)**.<sup>9</sup> Jika diperbandingkan dengan ketentuan mengenai penghasilan pensiun, Paragraf 2 OECD *Commentary* atas Pasal 15 menyebutkan sebagai berikut.

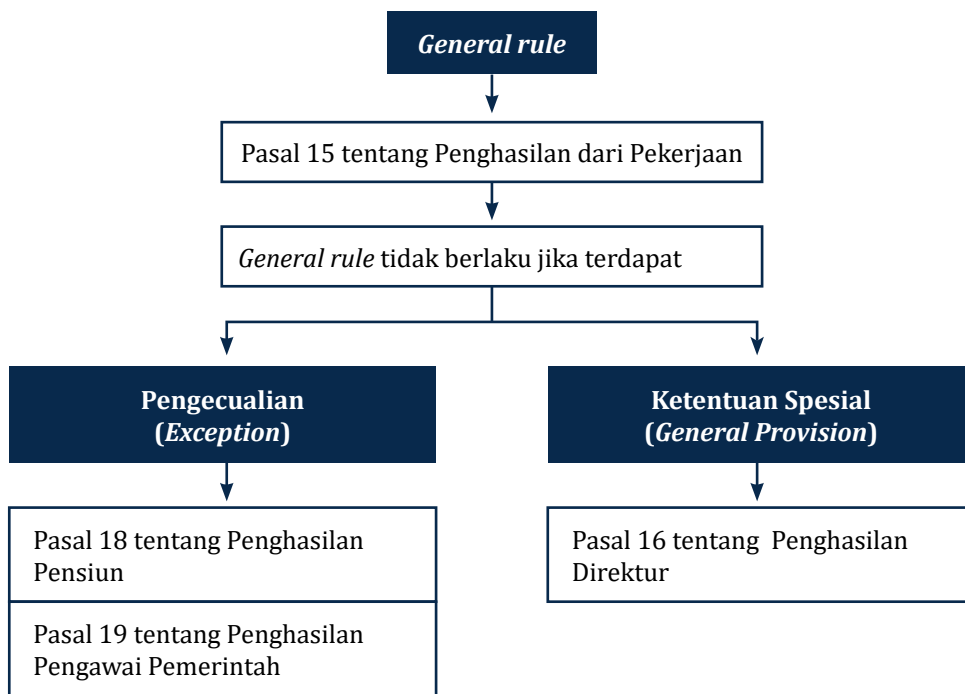
*“The general rule is subject to **exception** only in the case of pensions (Article 18) and of remuneration and pensions in respect of government services (Article 19). **Non-employment remuneration of members of board of directors of companies is the subject of Article 16.**”*

(dengan penambahan penekanan)

Penjelasan di atas dapat diilustrasikan pada Gambar 17.1 di halaman berikut.

5. Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3<sup>rd</sup> Edition* (London: Kluwer Law International, 1997), 955.
6. UN atas Pasal 14. Ketentuan serupa terdapat juga sebelumnya dalam OECD atas Pasal 14. Namun, pada tahun 2000, OECD memutuskan untuk menghapus Pasal 14 dari perjanjiannya setelah diterbitkannya makalah berjudul “Issues Related to Article 14 of the OECD Tax Convention,” dalam *Issues in International Taxation No. 7* (Paris: OECD, 2000).
7. OECD Model maupun UN Model atas Pasal 15.
8. Philip Baker, *Double Taxation Convention* (London: Sweet & Maxwell, 2012), 16–2.
9. Charlotte De Jaeger, “International Taxation of Directors’ Fees: Article 16 of the OECD or How To Reconcile Disagreement among Neighbours,” *World Tax Journal* (2013): 218.

Gambar 17.1 Pengecualian dan Ketentuan Spesial



### C. Struktur dan Isi dari Pasal 16 OECD Model

Aspek pajak internasional atas penghasilan direktur diatur secara khusus dalam Pasal 16 OECD Model yang terdiri dari 1 (satu) ayat. Berikut adalah rumusan dari Pasal 16 OECD Model.

*"Directors' fees and other similar payments derived by a resident of a Contracting State [Country Residence] **in his capacity** as a **member of the board of directors** of a **company** which is a resident of the other Contracting State [Country Source] may be taxed in that other State [Country Source]."*

(dengan penambahan penekanan)

Pasal 16 OECD Model memberikan hak pemajakan kepada negara domisili dan negara sumber atas penghasilan yang diterima oleh direktur. Selain itu, dari ketentuan Pasal 16 di atas, terlihat bahwa hal-hal yang perlu diperhatikan dalam menerapkan pasal tersebut adalah mengenai pengertian istilah-istilah sebagai berikut:

- i. *'payments derived by a resident of a Contracting State 'in his capacity';*
- ii. *'member of the board of director';* dan
- iii. *'company'.*

## C.1. Jenis-Jenis Penghasilan Direktur yang Tercakup dalam Pasal 16 OECD Model

Paragraf 1.1 OECD *Commentary* atas Pasal 16 menjelaskan konsep penghasilan yang diterima oleh direktur di beberapa negara dapat saja memasukan bentuk '*benefit in kind*' sebagai bagian dari penghasilan direktur, yaitu dengan rumusan sebagai berikut.

*"Member countries have generally understood the term "fees and other similar payments" to include **benefits in kind** received by a person in that person's capacity as a member of the board of directors of a company (e.g. stock-options, the use of a residence or automobile, health or life insurance coverage and club memberships)."*

(dengan penambahan penekanan)

Dalam sub-bab B telah dijelaskan bahwa ketentuan penghasilan direktur dalam Pasal 16 OECD Model merupakan **ketentuan spesial** terhadap Pasal 15 OECD Model. Dalam konteks ini perlu diperhatikan bahwa terdapat **perbedaan** antara konsep pengecualian (*exception*) dan ketentuan spesial (*special provision*).<sup>10</sup> Menurut *Oxford English Dictionary* pengertian *exception*, yaitu sebagai berikut.<sup>11</sup>

*"Something that is excepted; a particular case which comes within the terms of a rule, **but to which the rule is not applicable**; a person or thing that does not conform to the general rule affecting other individuals of the same class."*

(dengan penambahan penekanan)

Apabila Pasal 16 OECD Model merupakan pengecualian terhadap Pasal 15 OECD Model, dalam hal Pasal 16 yang diterapkan, Pasal 15 OECD Model tidak dapat diterapkan secara bersama-sama dengan Pasal 16 OECD Model. Berbeda dengan konsep pengecualian (*exception*), pengertian **special** menurut *Oxford English Dictionary*, yaitu sebagai berikut.<sup>12</sup>

*"**Additional to the usual or ordinary.**"*

(dengan penambahan penekanan)

Sebagaimana dibahas sebelumnya, Pasal 16 OECD Model merupakan ketentuan spesial terhadap Pasal 15 OECD Model. Mempertimbangkan pengertian *special*, dapat disimpulkan bahwa apabila Pasal 16 OECD Model diterapkan maka Pasal 15 OECD Model dapat berlaku secara bersama-sama dengan Pasal 16 OECD Model. Maksudnya, Pasal 16 OECD Model hanya diterapkan pada komponen penghasilan yang diterima oleh suatu subjek pajak terkait dengan kegiatan subjek pajak tersebut dalam kapasitasnya sebagai anggota dewan direksi. Namun, jika subjek pajak tersebut juga menerima bagian lain dari penghasilannya sebagai pegawai, komponen bagian penghasilan tersebut masuk dalam kategori penghasilan Pasal 15 OECD Model.<sup>13</sup>

10. Frank P.G. Pötgens, "The 'Closed System' of the Provision on Income from Employment in the OECD," *European Taxation* (Amsterdams: IBFD, 2001), 253-254.

11. *Oxford English Dictionary*, "exception, n." sebagaimana dapat dilihat [www.oed.com](http://www.oed.com).

12. *Oxford English Dictionary*, "special, adj., adv., and n." sebagaimana dapat dilihat [www.oed.com](http://www.oed.com).

13. Frank P.G. Pötgens, *Op.Cit.*, 253-254.



Situasi ketika subjek pajak orang pribadi menerima penghasilan baik sebagai direktur maupun pegawai suatu perusahaan sering disebut dengan istilah direktur dengan peran ganda (*director in a dual role*).<sup>14</sup> Dalam konteks literatur di Jerman, Vogel berpendapat bahwa penghasilan direktur dengan peran ganda pada prinsipnya harus diperlakukan secara terpisah untuk masing-masing komponen penghasilannya sesuai dengan Pasal 15 dan Pasal 16 OECD Model. Namun, secara praktik pemisahan tersebut tidak dapat dilakukan.<sup>15</sup> Menurut Pötgens, pendapat literatur di Jerman dapat dimengerti sebab menurut ketentuan domestik Jerman, seorang direktur perusahaan (*Geschäftsführer*) dianggap sebagai seorang pegawai. Akibatnya, dalam konteks P3B Jerman, Pasal 16 tentang Penghasilan Direktur hanya dapat mencakup penghasilan subjek pajak yang berperan sebagai pengawas dewan direksi (*Supervisory activities, Mitglieder des Aufsichts- bzw. Verwaltungsrates* atau dapat dipersamakan dengan Komisaris dalam konteks hukum perseroan Indonesia). Dengan demikian, di Jerman penghasilan direktur perusahaan dicakup dalam Pasal 15 sehingga pandangan Vogel dapat dimengerti.<sup>16</sup>

Sama dengan Jerman, menurut pandangan ketentuan domestik Austria, Pasal 16 OECD Model hanya mencakup penghasilan anggota dewan direksi yang menjalankan fungsi pengawasan (*supervisory functions*). Sementara itu, dewan direksi yang melakukan fungsi manajemen sehari-hari, masuk dalam cakupan Pasal 15 OECD Model tentang Penghasilan dari Pekerjaan jika terdapat kontrak kerja (*employment*). Atau, Pasal 14 UN Model tentang Penghasilan dari Pekerjaan Bebas jika tidak terdapat kontrak kerja. Kesamaan ini disebabkan oleh sejarah hukum perseroan Austria yang dipengaruhi oleh Jerman. Hukum perseroan Austria dan Jerman membedakan antara dewan direksi manajemen dan dewan pengawasan.<sup>17,18</sup>

OECD *Commentary* juga mendukung interpretasi bahwa dalam kasus direktur yang berperan ganda, pemisahan antara penghasilan pegawai dan penghasilan direktur harus dilakukan. Berikut ini adalah rumusan dari Paragraf 2 OECD *Commentary* atas Pasal 16.

*“A member of the board of directors of a company often has also other functions with the company, e.g. as ordinary employee, advisor, consultant etc. It is clear that the article does not apply to remuneration paid to such persons on account of such other functions.”*

Di India terdapat kasus mengenai direktur berperan ganda, yaitu dalam kasus *Dieter Eberhard Gustav Von Der Mark*.<sup>19</sup> Latar belakang kasus ini adalah mengenai seorang insinyur yang juga merupakan anggota dewan direksi suatu perusahaan di India. Di sisi lain, insinyur tersebut juga menerima penghasilan dari kegiatannya sebagai konsultan teknis di luar negeri. Menurut *ruling* atas kasus ini, penghasilan jasa

14. Martin H. Pieterz dan Don T.J. Jol, “Netherlands: Tax Treatment of a Statutory Director in a Dual Role,” *Bulletin for International Taxation*, 2005, 534.

15. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 958.

16. Frank P.G. Pötgens, *Op.Cit.*, 253-254.

17. Karin Simader, *Op.Cit.*, 531.

18. Michael Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (Vienna: Linde, 2010), 109.

19. *Dieter Eberhard Gustav Von Der Mark v. CIT*, AAR No. 394 of 1997 (India), 24 November 1998), IBFD Tax Treaty Case Law.

konsultasi tercakup dalam Pasal 14 P3B tentang Penghasilan dari Pekerjaan Profesi. Berdasarkan Pasal 14, India tidak dapat memajaki penghasilan jasa konsultasi tersebut sebab persyaratan adanya tempat tetap tidak terpenuhi dalam kasus ini. Sementara itu, terhadap penghasilan insinyur dalam kapasitasnya sebagai direktur perusahaan di India, dapat dipajaki di India berdasarkan Pasal 16 P3B tentang Penghasilan Direktur.

Di Belgia terdapat prinsip *horizontal force of attraction* terhadap penghasilan direktur.<sup>20</sup> Prinsip ini mengatur bahwa semua penghasilan yang **diterima oleh seorang direktur** (kecuali dividen) akan diperlakukan sebagai penghasilan direktur. Prinsip ini juga terlihat dalam P3B Belanda dan Belgia versi terdahulu yang menyebutkan:

*“attendance fees and other remuneration **derived by the director...**”*

(dengan penambahan penekanan)

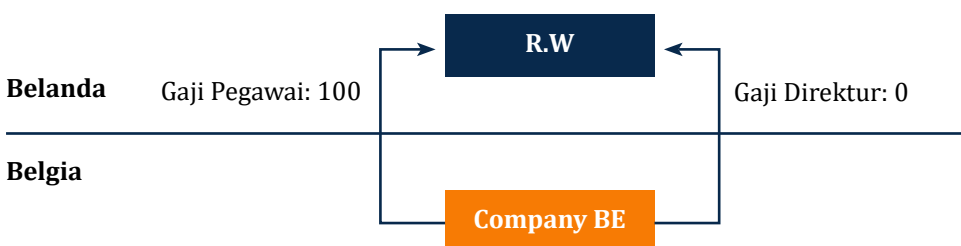
Pendekatan di atas, berbeda dengan OECD Model yang menekankan pada penghasilan yang diterima seorang **dalam kapasitasnya** sebagai anggota dewan direksi dengan rumusan, yaitu sebagai berikut.

*“Directors’ fees and other similar payments derived by a resident of a Contracting State **in his capacity as a member of the board of directors ...”***

(dengan penambahan penekanan)

Konsekuensi penerapan prinsip *horizontal force of attraction* dapat dilihat pada kasus *R.W.*<sup>21</sup> Dalam kasus ini, hakim memutuskan bahwa gaji pegawai maupun gaji direktur diperlakukan sebagai penghasilan direktur dalam pengertian Pasal 16 P3B Belanda dan Belgia. Fakta bahwa *R.W.* berperan sebagai direktur (walaupun sebagai direktur *R.W.* tidak digaji) menyebabkan bahwa semua penghasilan *R.W.* yang dibayarkan oleh Company BE di Belgia, diklasifikasikan sebagai penghasilan direktur dalam konteks Pasal 16 P3B Belanda dan Belgia. Dalam kasus ini, P3B yang diterapkan adalah P3B Belanda dan Belgia versi jaman dulu sebagaimana dibahas di atas (dengan kalimat: *‘remuneration **derived by the director**’*). Dengan demikian, seluruh penghasilan *R.W.* dikenakan pajak di Belgia. Kasus ini dapat digambarkan sebagai berikut.

**Gambar 17.2 Prinsip *Horizontal Force of Attraction* (Kasus RW)**



20. Charlotte De Jaeger, *Op.Cit.*, 239-241.

21. Alain Huyghe, “Artikel 16 – Venootschapsleiding,” dalam *Het Nieuwe Belgisch-Nederlands dubbelbelastingverdrag, een artikel gewijze bespreking*, ed. Bernard Peeters (Brussel: Larcier, 2001), 424-425.

Prinsip *horizontal force of attraction* ini tidak semuanya diterapkan dalam P3B Belgia. Misalnya, P3B Belgia dan Jerman yang sudah mengikuti klausul Pasal 16 OECD Model dengan kalimat '*payments derived by a resident of a Contracting State in his capacity as*'. Selain itu, otoritas pajak Belgia juga mengakui dalam suatu *circular* bahwa apabila seorang direktur mempunyai peran yang ganda, penghasilannya harus dipisah antara penghasilan untuk perannya sebagai direktur dan penghasilan tertentu lainnya. Dalam hal demikian, otoritas pajak Belgia akan melakukan perbandingan antara gaji yang diterima individu tersebut sebagai direktur dengan gaji direktur lainnya dalam perusahaan tersebut. Pemisahan ini dilakukan untuk mencegah terjadinya skema penghindaran pajak dengan cara komposisi penghasilan seorang direktur yang berperan ganda dapat diatur sedemikian rupa sehingga dapat menghindari pajak di Belgia.<sup>22</sup> Skema penghindaran pajak yang dimaksud dapat digambarkan sebagai berikut.

**Gambar 17.3 Skema Penghindaran Pajak**



#### Konsekuensi penerapan P3B (mengikuti OECD Model)

- Gaji direktur termasuk dalam cakupan penerapan Pasal 16 mengenai Penghasilan Direktur.
- Pasal 16 P3B mengatur bahwa penghasilan direktur dapat dipajaki di Belgia, yaitu negara tempat Company BE merupakan subjek pajak dalam negeri. Perlu diperhatikan bahwa pasal 16 P3B tidak mensyaratkan kehadiran fisik Mr X di Belgia agar Belgia dapat memajaki gaji direktur.
- Gaji konsultan termasuk dalam cakupan Pasal 14 (*independent personal services*) atau Pasal 15 (*employment income*). Kedua, pasal tersebut mensyaratkan Mr X mempunyai kehadiran fisik tertentu di Belgia agar Belgia dapat memajaki gaji konsultan.
- Dalam hal Mr X tidak memenuhi persyaratan kehadiran fisik sebagaimana diatur dalam Pasal 14 atau Pasal 15, Belgia hanya dapat memajaki gaji direktur sebesar 1.

22. Charlotte De Jaeger, *Op.Cit.*, 241.

Kasus *BNB 2007/77*<sup>23</sup> di Belanda membahas persoalan yang sama mengenai direktur yang berperan ganda. Dalam kasus ini, subjek pajak adalah subjek pajak dalam negeri orang pribadi Belanda serta merupakan direktur yang berperan ganda dan menerima dua jenis penghasilan dari suatu perusahaan di Belgia, yaitu gaji direktur maupun gaji pegawai. Subjek pajak berargumen bahwa berdasarkan *horizontal force of attraction* yang diterapkan di Belgia, seluruh penghasilannya dapat dipajaki di Belgia. Sebagai konsekuensi penerapan P3B, Belanda harus menerapkan salah satu metode eliminasi pajak berganda. P3B yang berlaku dalam kasus ini adalah P3B Belanda dan Belgia versi terdahulu, yang kata-kata dalam Pasal 16 P3B Belanda dan Belgia tersebut tidak memuat istilah '*in his capacity*' (*capacity requirement*).

Atas kasus tersebut, hakim memutuskan bahwa walaupun tidak terdapat *capacity requirement* dalam P3B yang berlaku, Pasal 16 hanya dapat diterapkan atas penghasilan yang diterima subjek pajak dalam kapasitasnya sebagai direktur. Oleh karena itu, Belanda hanya diwajibkan menerapkan metode eliminasi pajak berganda terhadap penghasilan yang terkait dengan peran subjek pajak sebagai direktur perusahaan Belgia. Untuk penghasilan berupa gaji, Belanda tidak diwajibkan untuk menerapkan metode eliminasi pajak berganda. Dengan keputusan hakim ini, Belanda telah memutarbalikkan penerapan *horizontal force of attraction* sebagaimana diterapkan oleh Belgia.

Lebih lanjut, jenis-jenis penghasilan direktur yang dicakup dalam Pasal 16 termasuk penghasilan dalam bentuk natura, seperti: *stock options*, fasilitas kendaraan yang diberikan oleh perusahaan, dan asuransi.<sup>24</sup> Paragraf 3.1 OECD *Commentary* atas Pasal 16 membahas secara mendalam mengenai perlakuan penghasilan direktur berupa *stock options*. Dalam *Commentary* dijelaskan bahwa penghasilan *stock options* yang diterima oleh orang pribadi dalam kapasitasnya sebagai direktur perusahaan masuk dalam cakupan Pasal 16 OECD Model, baik dalam hal *stock options* tersebut di *exercise*, dijual, maupun dialihkan. Negara sumber penghasilan<sup>25</sup> tetap dapat mempertahankan hak pemajakannya, walaupun direktur yang dimaksud di masa yang akan datang sudah bukan merupakan anggota dewan direksi lagi. Perlu diperhatikan bahwa jika *stock option* sudah pernah sekali di *exercise*, dijual, atau dialihkan oleh direktur, penghasilan di masa yang akan datang terkait *stock option* tersebut merupakan jenis penghasilan *capital gain* sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 OECD Model.

Penghasilan pensiun yang diterima orang pribadi dalam kapasitasnya sebagai direktur bukan merupakan penghasilan yang dicakup oleh Pasal 16 OECD Model. Namun, masuk dalam cakupan Pasal 18 OECD Model. Jika Pasal 16 OECD Model diterapkan terhadap penghasilan pensiun, hal ini akan mengganggu hierarki dan susunan pasal-pasal dalam OECD Model terutama Pasal 18 tentang Penghasilan Pensiun. Pasal 18 OECD Model dimaksudkan untuk diterapkan pada semua jenis pensiun dapat dilihat dari sejarahnya dalam *Commentary* atas Pasal 8 Draf 1927 yang menyebutkan:

23. Frank P.G. Pötgens, "The Dutch Supreme Court Reaffirms and Clarifies 'de facto employer' under article 15 of the OECD," *Intertax*, no. 36 (2008): 80-81.

24. OECD *Commentary* atas Pasal 16, Paragraf 1.1.

25. Yang dimaksud negara sumber penghasilan adalah negara tempat *person* menjadi anggota dewan direksi di suatu perusahaan yang didirikan atau bertempat kedudukan di negara sumber.

*“it appeared both right and practical that **all pensions** should be made subject to the same rules”*

(dengan penambahan penekanan)

Lebih lanjut, dapat diperhatikan juga bahwa penghasilan pensiun telah dimasukkan secara khusus dalam Pasal 18 OECD Model dan UN Model. Oleh karena itu, Pasal 18 harus diterapkan untuk penghasilan pensiun yang diterima orang pribadi dalam kapasitasnya sebagai direktur.

Mengenai penghasilan dari pesangon (*severance payment*), yang harus dipertimbangkan adalah apakah pesangon tersebut diterima oleh orang pribadi dalam kapasitasnya sebagai direktur atau tidak.<sup>26</sup> Jika pesangon tersebut diterima karena pemberhentian kontrak kerja, penghasilan pesangon tersebut tidak termasuk dalam cakupan Pasal 16.

## C.2. Jenis-Jenis Direktur yang Tercakup dalam Pasal 16 OECD Model

Berikut ini adalah rumusan dari Paragraf 1 OECD *Commentary* atas Pasal 16.

*“This Article relates to remuneration received by a resident of a Contracting State, whether an individual or **a legal person.**”*

(dengan penambahan penekanan)

Dari *Commentary* di atas dapat disimpulkan bahwa direktur dapat berupa orang pribadi maupun badan. Walaupun, misalnya dalam beberapa ketentuan domestik suatu negara, badan tidak dapat merangkap sebagai direktur, ketentuan domestik tersebut seharusnya tidak berdampak pada penerapan P3B. Ini dikarenakan menurut Pasal 3 ayat (1) huruf a OECD Model, istilah *person* diartikan sebagai orang pribadi maupun badan. Lebih lanjut, jika memang intensi negara yang mengadakan P3B adalah untuk membatasi penerapan Pasal 16 hanya untuk orang pribadi, seharusnya kata-kata yang dipakai dalam Pasal 16 adalah sebagai berikut.

*“a director’s fee **derived by an individual** who is a resident of one of the contracting states”*

(dengan penambahan penekanan)

Apabila negara-negara yang mengadakan P3B menggunakan istilah ‘subjek pajak dalam negeri’ daripada istilah ‘individual’, sangat jelas bahwa intensi para pihak negara P3B adalah untuk mencakup juga badan yang bertindak sebagai direktur.

Lebih lanjut, terdapat isu yang timbul mengenai makna ‘*a member of the board of directors*’. Dalam kasus *BNB 1981/307*<sup>27</sup> di Belanda, terdapat isu apakah direktur harus diartikan secara formal, yaitu direktur sebagaimana disebutkan dalam akta pendirian perusahaan. Atau secara substansi, yaitu pihak yang secara nyata bertindak sebagai seorang direktur dalam perusahaan. Kasus yang diperdebatkan terkait mengenai

26. Tomáš Urbásek, “Severance payments and golden handshakes under DTC Law,” dalam *Taxation of Employment Income in international Tax Law*, ed. D. Hohenwarter dan V. Metzler (Vienna: Linde Verlag, 2009), 487- 505.

27. Frank P.G. Pötgens, “Supreme Court Clarifies Meaning of ‘Director’ in Tax Treaties,” *European Taxation*, no.40 (November 2000): 519.

orang pribadi yang bertindak sebagai: (i) melakukan fungsi manajemen sehari-hari perusahaan atas nama pemegang saham tunggal perusahaan; (ii) mempunyai kuasa yang terbatas; dan (iii) mendapatkan titel jabatan 'direktur', tetapi pengangkatannya sebagai direktur tidak mengikuti proses hukum sebagaimana disyaratkan oleh hukum perseroan Belanda. Atas kasus ini, hakim memutuskan bahwa orang pribadi tersebut tidak dapat dianggap sebagai direktur untuk tujuan penerapan Pasal 16 P3B, tetapi masuk dalam cakupan Pasal 15. Dengan kata lain, hakim dalam kasus ini menerapkan pendekatan formal.

Isu yang sama dibahas dalam kasus *BNB 2000/94*<sup>28</sup> di Belanda. Dalam kasus ini, perdebatannya adalah apakah '*vice-president*' dari suatu perusahaan N.V. dapat diartikan sebagai direktur untuk tujuan penerapan Pasal 16 P3B. Menurut akta pendirian perusahaan, *vice-president* tidak termasuk sebagai anggota dewan direksi perusahaan. Sejalan dengan keputusan kasus sebelumnya, hakim memutuskan bahwa *vice-president* tidak termasuk dalam cakupan Pasal 16 P3B.

Menurut Pötgens, pendekatan hakim Belanda yang menggunakan pengertian formal dalam mengartikan direktur sudah tepat. Menurut Pasal 3 ayat (2) OECD Model, istilah yang tidak didefinisikan dalam P3B dapat diartikan menurut pengertian ketentuan domestik negara yang mengadakan P3B. Ketentuan pajak domestik maupun ketentuan domestik lainnya dapat dirujuk untuk menginterpretasikan istilah yang tidak didefinisikan dalam P3B. Menimbang bahwa dalam **ketentuan pajak** Belanda tidak terdapat definisi atas istilah direktur maka hakim sudah tepat dalam merujuk pada hukum privat Belanda. Pasal 3 ayat (2) P3B dapat mencakup hukum lain selain hukum pajak sebagaimana disebutkan dalam Paragraf 13.1 OECD *Commentary* atas Pasal 3 berikut.

*"...For purposes of paragraph 2, the meaning of any term not defined in the Convention may be ascertained by reference to the meaning it has for the purpose of **any relevant provision of the domestic law of a Contracting State, whether or not a tax law.**"*

(dengan penambahan penekanan)

Perlu diperhatikan bahwa dalam interpretasi makna '*a member of the board of directors*', terdapat pandangan yang berbeda. Misalnya, Belgia menerapkan interpretasi menurut substansi fungsi yang dijalankan seorang direktur. Menurut De Jaegher, alasan Belgia menerapkannya interpretasi atas dasar substansi adalah karena Belgia menerapkan sistem *monistic*, yaitu sistem dewan direksi yang menjalankan dua fungsi, baik fungsi manajemen sehari-hari maupun fungsi pengawasan. Berbeda dengan negara-negara yang menerapkan sistem *monistic*, terdapat juga negara yang menerapkan sistem *dualistic*, yaitu melakukan pemisahan antara fungsi manajemen sehari-hari dan pengawasan, seperti di Jerman dan Belanda.<sup>29</sup> Sebagai konsekuensi dari penerapan sistem *dualistic*, di Jerman misalnya, hanya fungsi pengawasan saja yang masuk dalam cakupan pengertian '*member of the board*' (dalam bahasa Jerman: *Aufsichts-oder Verwaltungsrat*), sedangkan fungsi manajemen sehari-hari tidak masuk dalam cakupan pengertian ini. Di sisi lain, jika merujuk pada OECD versi bahasa Prancis, terdapat perbedaan penggunaan bahasa yang dijelaskan pada Tabel 17.1.

28. *Ibid*, 517-518.

29. Charlotte De Jaegher, *Op.Cit.*, 227-228.

**Tabel 17.1 Perbedaan Penggunaan Bahasa Jerman dan Bahasa Prancis untuk Istilah *Member of the Board***

Bahasa Jerman	Bahasa Prancis
<i>Aufsichts-oder Verwaltungsrat</i>	<i>Membres de conseils d'administration ou de surveillance</i>
<b>Fungsi – fungsi yang dicakup:</b>	<b>Fungsi – fungsi yang dicakup:</b>
Hanya sebatas fungsi pengawasan	Fungsi manajemen maupun fungsi pengawasan

Sumber: Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation, 3rd Edition* (London: Kluwer Law International, 1997), 956-957.

Argumentasi yang mendukung interpretasi secara substansi dapat ditinjau juga dari sisi tujuan diadakannya Pasal 16. Sebagaimana dibahas dalam sub-bab B, tujuan diadakannya Pasal 16 adalah karena lokasi atau tempat aktivitas direktur perusahaan sangat sulit ditentukan. Jika dipersandingkan dengan manajer dan jabatan tinggi lainnya dalam perusahaan, hal ini juga berlaku terhadap jabatan manajer dan jabatan tinggi lainnya dalam perusahaan. Analogi ini juga didukung dari sudut pandang Pasal 4 ayat (3) OECD Model yang mengatur mengenai *tie breaker rule* untuk subjek pajak badan. Pasal 4 ayat (3) OECD Model menyebutkan bahwa badan yang berdomisili ganda, dianggap merupakan subjek pajak dalam negeri di negara tempat manajemen efektifnya (*place of effective management*) berada. Kemudian, *place of effective management* dijelaskan dalam Paragraf 24 OECD *Commentary* atas Pasal 4. Berikut adalah rumusannya.

*“The place of effective management is **the place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity’s business as a whole are in substance made.**”*

(dengan penambahan penekanan)

Penjelasan di atas membuktikan bahwa lokasi atau tempat aktivitas manajer, sama halnya dengan direktur, sangat sulit untuk ditentukan. Oleh karena itu, fungsi manajemen seharusnya juga masuk dalam cakupan Pasal 16. Perlu diperhatikan bahwa dalam UN Model fungsi-fungsi manajemen tingkat tinggi juga masuk dalam cakupan Pasal 16 UN Model. Ini dinyatakan dengan penambahan ayat kedua dalam Pasal 16 UN Model.<sup>30</sup>

### C.3. Jenis-Jenis Perusahaan yang Tercakup dalam Pasal 16 OECD Model

Istilah *company* didefinisikan dalam Pasal 3 ayat (1) huruf b OECD Model:

*“any body corporate or any entity that is treated as a body corporate for tax purposes”*

Paragraf 3 OECD *Commentary* atas Pasal 3 selanjutnya menjelaskan bahwa entitas lainnya yang termasuk dalam cakupan istilah *company* adalah apabila entitas

30. UN Model atas Pasal 16 ayat (2).

tersebut diperlakukan sebagai badan menurut ketentuan domestik negara yang mengadakan P3B. Dengan demikian, pembayaran yang dilakukan oleh *partnership* yang diperlakukan sebagai entitas *transparent* tidak termasuk dalam cakupan Pasal 16.

Isu-isu yang dapat timbul adalah apabila istilah *company* didefinisikan secara spesifik dalam suatu P3B. Misalnya, dalam P3B Belanda dan Belgia versi tahun 1970 yang menyebutkan '*naamloze vennootschap*' (N.V.) dalam definisi *company*, tetapi tidak menyebutkan '*besloten vennootschap*' (B.V.). Diketahui bahwa B.V. baru diperkenalkan dalam ketentuan domestik Belanda pada tahun 1971. Pengadilan tingkat pertama Belanda memutuskan bahwa Pasal tentang Penghasilan Direktur dalam P3B Belanda dan Belgia tahun 1970 tidak dapat diterapkan dalam kasus penghasilan direktur suatu perusahaan berbentuk B.V.<sup>31</sup>

---

31. Keputusan tertanggal 15 Februari, 1984 sebagaimana dibahas dalam Philip Baker, *Op.Cit.*, 16-2.



## Referensi

### Buku:

- Baker, Philip. *Double Taxation Convention*. London: Sweet & Maxwell, 2012.
- Huyghe, Alain. "Artikel 16 – Venootschapsleiding." Dalam *Het Nieuwe Belgisch-Nederlands dubbelbelastingverdrag, een artikel gewijze bespreking*, ed. Bernard Peeters. Brussel: Larcier, 2001.
- Lang, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. Vienna: Linde, 2010.
- OECD. "Issues Related to Article 14 of the OECD Tax Convention." Dalam *Issues in International Taxation No. 7*. Paris: OECD, 2000.
- Pieterz, Martin H. dan Don T.J. Jol. "Netherlands: Tax Treatment of a Statutory Director in a Dual Role." *Bulletin for International Taxation*, 2005.
- Pötgens, Frank P.G. "The 'Closed System' of the Provision on Income from Employment in the OECD." *European Taxation*. Amsterdams: IBFD, 2001.
- Prokisch, R. "Directors' Fees (article 16 OECD Convention)." Dalam *Source versus Residence*, ed. Michael Lang. Amsterdam: Kluwer, 2008.
- Urbásek, Tomáš. "Severance payments and golden handshakes under DTC Law." Dalam *Taxation of Employment Income in international Tax Law*, ed. D. Hohenwarter dan V. Metzler. Vienna: Linde Verlag, 2009.
- Vogel, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3<sup>rd</sup> Edition*. London: Kluwer Law International, 1997.

### Artikel:

- De Jaegher, Charlotte. "International Taxation of Directors' Fees: Article 16 of the OECD or How To Reconcile Disagreement among Neighbours." *World Tax Journal* (2013).
- League of Nations. *Double Taxation and Tax Evasion: Report Presented by the Committee of Technical Experts on Double Tax Convention and Tax Evasion*, 1927.
- Pötgens, Frank P.G. "Supreme Court Clarifies Meaning of 'Director' in Tax Treaties." *European Taxation*, no.40, November 2000.
- \_\_\_\_\_. "The Dutch Supreme Court Reaffirms and Clarifies 'de facto employer' under article 15 of the OECD." *Intertax*, no. 36 (2008).
- Simader, Karin. "International Tax Law Summer Conference in Rust: Taxation of CEO Income – Case Study." *SWI* 11/2008, November 2008.
- UN. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. New York: United Nations, 2011.

### Internet:

- OECD. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paris: OECD Publishing, 2015. Internet. Dapat diakses melalui <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.

**Studi Kasus:**

Dieter Eberhard Gustav Von Der Mark v. CIT, AAR No. 394 of 1997 (India), 24 November 1998). IBFD Tax Treaty Case Law.

**Internet:**

Oxford English Dictionary. "exception,n.". Internet. Dapat diakses melalui [http://www.oed.com/search?searchType=dictionary&q=exception&\\_searchBtn=Search](http://www.oed.com/search?searchType=dictionary&q=exception&_searchBtn=Search).

Oxford English Dictionary. special, adj., adv., and n.". Internet. Dapat diakses melalui [http://www.oed.com/search?searchType=dictionary&q=special&\\_searchBtn=Search](http://www.oed.com/search?searchType=dictionary&q=special&_searchBtn=Search).



# Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas Penghasilan Entertainer dan Olahragawan

Darussalam dan Khisi Armaya Dhora

## A. Pendahuluan

Kegiatan orang pribadi yang mempunyai profesi unik, yaitu entertainer dan olahragawan, menjadi sorotan otoritas pajak di banyak negara. Alasannya, kegiatan hiburan dan olahraga yang dilakukan oleh entertainer dan olahragawan ini memberikan penghasilan yang jumlahnya cukup fantastis dalam waktu yang relatif singkat, serta dalam melakukan kegiatannya tersebut mereka cenderung sering berpindah dari suatu tempat ke tempat yang lain.<sup>1</sup> Penghasilan yang diterima oleh mereka tidak hanya berasal dari negara domisili, tetapi juga dapat berasal dari negara tempat kegiatan profesional dilakukan.

Isu yang juga menjadi sorotan adalah mengenai **jenis penghasilan** yang diterima oleh orang pribadi yang memiliki profesi unik ini. Selain memperoleh penghasilan dari kegiatan (pertunjukan) hiburan dan kegiatan (pertandingan) olahraga, para entertainer dan olahragawan juga dapat menerima penghasilan dalam berbagai bentuk pembayaran ataupun kontrak kerjasama. Dengan tingkat mobilitas yang tinggi dan jumlah penghasilan yang besar dalam waktu yang relatif singkat, mereka yang berprofesi sebagai entertainer dan olahragawan ini cenderung melakukan rekayasa untuk mendapatkan keuntungan pajak agar dapat terhindar dari beban pajak yang tinggi.<sup>2</sup>

Untuk mendapatkan pemahaman lebih jauh mengenai ketentuan pajak internasional terkait dengan entertainer dan olahragawan, perlu ditelaah gambaran umum ketentuan dalam OECD Model, UN Model, dan US Model yang mengatur mengenai pemajakan atas penghasilan yang diterima oleh entertainer dan olahragawan. Ketentuan yang mengatur hal tersebut terdapat dalam Pasal 17.

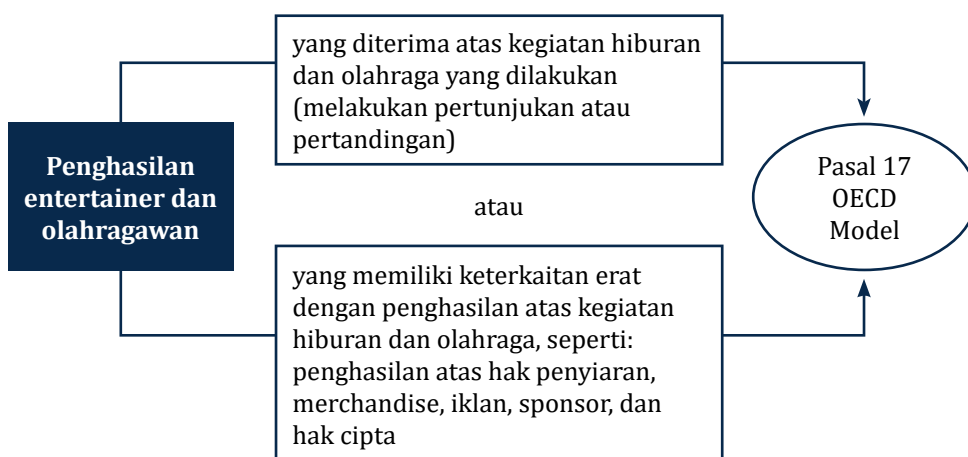
1. Saurabh A. Arora, "Article 16 and Article 17: Directors Fees and Artistes and Sportmen," dalam *History of Tax Treaties: The Relevance of The OECD Documents for The Interpretation Of Tax Treaties*, ed. Thomas Ecker dan Gernot Ressler (Vienna: Linde, 2011), 592.
2. Monika Taferner, "Source versus Residence Principle Artistes and Sportmen," dalam *Source Versus Residence in International Tax Law: Band 38*, ed. Hans-Jorgen Aigner dan Walter Loukota (Scheydgasse: Linde Verlag Wien Linde, 2005), 255.

## B. Prinsip Umum

Pajak internasional atas penghasilan entertainer dan olahragawan diatur dalam Pasal 17 OECD Model. Pasal 17 ini mengatur pemajakan atas penghasilan yang diterima oleh entertainer dan olahragawan yang merupakan subjek pajak dalam negeri suatu negara dari kegiatan hiburan dan olahraga yang dilakukannya di negara lainnya. Penghasilan yang didapat bisa dalam bentuk penghasilan atas kegiatan usaha (*business income*) maupun penghasilan sebagai karyawan (*employment income*). Perlu diperhatikan, ketentuan dalam Pasal 17 OECD Model ini tidak memperhatikan apakah penghasilan tersebut diterima secara langsung oleh entertainer dan olahragawan tersebut atau diterima oleh pihak ketiga (*direct or indirectly*).

Selain penghasilan yang diterima atas kegiatan hiburan dan olahraga, Pasal 17 ini juga mencakup ketentuan pemajakan atas penghasilan yang memiliki **keterkaitan erat** dengan penghasilan dari kegiatan hiburan dan olahraga, seperti: penghasilan dari hak penyiaran, *merchandise*, iklan, sponsor, dan hak cipta yang diterima oleh entertainer dan olahragawan.

**Gambar 18.1 Cakupan Pemajakan atas Penghasilan Entertainer dan Olahragawan menurut Pasal 17 OECD Model**



Ketentuan dalam Pasal 17 OECD Model merupakan pasal yang berlaku khusus atau meniadakan (*override*) Pasal 7 OECD Model tentang Laba Usaha dan Pasal 15 OECD Model tentang Penghasilan dari Hubungan Pekerjaan. Artinya, meskipun penghasilan entertainer dan olahragawan tersebut diterima dalam bentuk laba usaha (*business profit*), pemajakan terhadap entertainer dan olahragawan tersebut tidak melalui mekanisme BUT seperti yang diatur dalam Pasal 7 OECD Model. Hal yang sama juga berlaku untuk Pasal 15 OECD Model. Meskipun penghasilan yang diterima oleh entertainer dan olahragawan tersebut merupakan penghasilan sebagai karyawan, tetapi entertainer dan olahragawan tersebut tidak dianggap sebagai karyawan seperti yang diatur dalam Pasal 15 OECD Model. Dengan demikian, ketentuan yang berlaku dalam pemajakan atas penghasilan entertainer dan olahragawan adalah tetap Pasal 17 OECD Model.

## C. Struktur dan Isi Pasal 17 OECD Model

### C.1. Pasal 17 ayat (1)

Ketentuan umum pemajakan atas penghasilan entertainer dan olahragawan diatur dalam Pasal 17 ayat (1) OECD Model. Berikut adalah rumusan dari pasal tersebut.

*“Notwithstanding the provisions of Articles 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or TV on artiste, or a musician, or as a sportsperson, from that resident’s personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State.”*

Berdasarkan uraian Pasal 17 ayat (1) di atas, terdapat beberapa hal penting sebagai berikut:

- i. cakupan subjektif dari Pasal 17 OECD Model adalah subjek pajak dalam negeri di negara domisili yang berprofesi sebagai entertainer dan olahragawan;
- ii. cakupan objektif dari Pasal 17 OECD Model adalah penghasilan dari kegiatan hiburan dan olahraga yang dilakukan di negara sumber;
- iii. Pasal 17 OECD Model berlaku untuk penghasilan yang diterima oleh entertainer dan olahragawan baik secara langsung maupun tidak langsung; dan
- iv. negara sumber mempunyai hak pemajakan atas penghasilan dari kegiatan hiburan dan olahraga.

#### C.1.1. Cakupan Subjektif

Cakupan subjektif dari Pasal 17 ayat (1) OECD Model ditunjukkan pada kalimat pertama pasal tersebut, yaitu sebagai berikut.

*“Notwithstanding the provisions of Articles 15, income **derived by a resident of a Contracting State as an entertainer**, such as a theatre, motion picture, radio or TV on artiste, or a musician, **or as a sportsperson...**”*

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan rumusan Pasal 17 ayat (1) OECD Model di atas, ketentuan hak pemajakan atas penghasilan entertainer dan olahragawan adalah terbatas pada penghasilan **yang diterima oleh subjek pajak dalam negeri suatu negara (negara domisili) yang berprofesi sebagai entertainer dan olahragawan**. Dengan demikian, untuk mengetahui cakupan subjektif dari Pasal 17 OECD Model, penting terlebih dahulu mengetahui ruang lingkup yang masuk dalam definisi entertainer dan olahragawan. Berikut adalah penjelasan mengenai definisi entertainer dan olahragawan.

#### i. Definisi Entertainer

Terdapat perubahan penggunaan istilah dalam Pasal 17 OECD Model 2014, yaitu yang semula menggunakan istilah ‘artis’ diubah menjadi ‘entertainer’.<sup>3</sup> Akan tetapi,

3. Jennifer Roeleveld dan Karolina Tetlak, *Article 17: Entertainers and Sportspersons – Global Tax Treaty Commentaries* (Netherland: IBFD, 2015).

apabila dilihat dalam rumusannya, Pasal 17 OECD Model 2014 masih menggunakan istilah artis dalam memberikan contoh cakupan dari pengertian entertainer.

Meskipun telah terjadi perubahan dalam penggunaan istilah, Pasal 17 OECD Model 2014 belum memberikan definisi yang jelas terhadap istilah entertainer. Oleh karenanya, sebagaimana disebutkan dalam Paragraf 3 OECD *Commentary* atas Pasal 17, sangat tidak mungkin untuk mendefinisikan secara tepat apa yang dimaksud dengan entertainer dan olahragawan. Sebagai antisipasi dari permasalahan mengenai definisi entertainer dan olahragawan, Pasal 17 ayat (1) OECD Model memberikan beberapa contoh cakupan dari definisi ini, meskipun bukan contoh yang menyeluruh.<sup>4</sup> Contoh yang diberikan dalam Pasal 17 ayat (1) OECD Model meliputi:

- i. artis teater
- ii. artis film;
- iii. artis radio;
- iv. artis TV; atau
- v. musisi.

Selain dalam Pasal 17 ayat (1), Paragraf 3 OECD *Commentary* atas Pasal 17 juga menjelaskan sebagai berikut.

*"...the term "entertainer" clearly includes the stage performer, film actor or actor (including for instance a former sports person) in a television commercial. The Article may also apply to income received from activities which involve a political, social, religious or charitable nature, if an entertainment character is present..."*

Dari rumusan di atas dapat dilihat bahwa pengertian entertainer mencakup pihak-pihak yang menjalankan pertunjukan, aktor film, atau aktor televisi komersial (termasuk mantan olahragawan) yang tampil dalam acara televisi komersial. Penghasilan yang diterima dari kegiatan politik, sosial, keagamaan, atau yang bersifat amal yang dikemas dalam bentuk hiburan (*entertainment*) juga tunduk kepada Pasal 17 OECD Model.<sup>5</sup> Namun, perlu diperhatikan bahwa apabila dalam pelaksanaannya kegiatan ini tidak memiliki karakteristik hiburan, kegiatan politik, sosial, keagamaan, atau amal tersebut tidak masuk dalam cakupan Pasal 17 OECD Model. Sebagai contoh, penghasilan yang diterima oleh seorang entertainer dan olahragawan dari kegiatannya untuk mengkampanyekan seseorang untuk mendapatkan dukungan masyarakat agar terpilih menjadi pejabat publik. Akan tetapi, apabila dalam kegiatan kampanye tersebut mereka melakukan kegiatan yang bersifat pertunjukan hiburan maka mereka termasuk dalam definisi entertainer.

Di sisi lain, dosen pengajar seminar/konferensi dan para pihak yang diwawancarai di TV jelas bukan merupakan entertainer dalam pengertian Pasal 17 OECD Model. Namun, apabila penampilan mereka di TV dan di publik dalam rangka tujuan hiburan,

4. OECD *Commentary* atas Pasal 17, Paragraf 3. Lihat juga Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 3<sup>rd</sup> Edition (London: Kluwer Law International, 1997), 968.

5. OECD *Commentary* atas Pasal 17, Paragraf 3. Lihat juga OECD, *OECD Report on the Taxation of Income Derived from Entertainment, Artistic and Sporting Activities* (Paris: OECD Publishing, 1987), 1.

penghasilan yang mereka terima masuk dalam kategori Pasal 17 OECD Model.<sup>6</sup>

Selain merumuskan cakupan dari pengertian entertainer, Paragraf 3 OECD *Commentary* atas Pasal 17 juga memberikan contoh yang tidak termasuk dalam cakupan pengertian entertainer sebagai berikut:

*“...On the other hand, it does not extend to a visiting conference speaker (e.g a former politician who receives a fee for a speaking engagement), to a Model performing as such (e.g Model presenting clothes during a fashion show or photo session) rather than as an entertainer or to administrative or support staff (e.g cameramen for a film, producers, film directors, choreographers, technical staff, road crew for a pop group etc)...”*

Berdasarkan rumusan Paragraf 3 OECD *Commentary* atas Pasal 17 tersebut, pengertian entertainer tidak diperluas terhadap:

- i. kegiatan ceramah, misal mantan politisi yang menerima pembayaran atas suatu pidato;
- ii. kegiatan *modeling*, misal model yang menampilkan busana dalam suatu pertunjukan fesyen atau dalam sesi pemotretan;
- iii. bagian kegiatan di bidang pertunjukan yang sifatnya administratif atau pemberian bantuan kepada para staf pertunjukan. Misal, kamerawan film, produser, direktur film, koreografer, staf teknik, kru dari pertunjukan musik, dan sebagainya.

Selain dalam OECD Model, beberapa ahli pajak internasional juga memberikan pendapatnya terkait definisi dari artis. Molenaar menjelaskan bahwa definisi umum dari artis paling tidak memuat beberapa elemen dalam Pasal 17, di antaranya yaitu:<sup>7</sup>

- i. harus ada penampilan/pertunjukan;
- ii. penampilan secara langsung yang dilakukan dengan cara perekaman dan selanjutnya di tayangkan kembali untuk penonton; atau
- iii. elemen dominan dari penampilan harus merupakan seni dan menghibur, tetapi tidak terdapat standar mengenai tingkat seni dan hiburannya.

Lebih lanjut, Moolenaar juga memberikan daftar profesi yang tidak termasuk dalam cakupan definisi artis, yaitu sebagai berikut.

**Tabel 18.1 Daftar yang Tidak Termasuk dalam Cakupan Definisi Artis<sup>8</sup>**

No.	Tidak Termasuk dalam Cakupan Definisi Artis	No.	Tidak Termasuk dalam Cakupan Definisi Artis
1.	Aktor, musisi, dan lainnya dalam suatu kegiatan komersial	23.	Jurnalis
2.	Penyiar (radio dan TV)	24.	Manajer

6. OECD (1987), *Op.Cit.*, 12.

7. Dick Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes* (Amsterdam: IBFD, 2006), 91.

8. *Ibid*, 91-92.



3.	Arsitek	25.	Model iklan
4.	Juru lelang	26.	Model dalam pertunjukan mode
5.	Pengarang	27.	Pelukis
6.	Agen pemesanan	28.	Fotografer
7.	Kamerawan	29.	Tukang stem piano
8.	Koreografer	30.	Politikus
9.	Pengarang lagu	31.	Produser
10.	Kru (film, TV, radio, pertunjukan langsung)	32.	Pendukung acara radio (seperti orang yang memperkenalkan dan memainkan rekaman musik populer di radio dan disko/ <i>disc jockey</i> atau pembaca berita)
11.	Editor tayangan film ( <i>cutters</i> )	33.	Latihan oleh setiap artis, konduktor, dan lainnya
12.	Artis yang telah wafat (berhak menerima bagian pembayaran atas suatu penampilan) <sup>a</sup>	34.	Reporter
13.	Desainer (panggung, cahaya, dan fashion)	35.	Pemilik restoran
14.	Sutradara (teater, TV, radio)	36.	Ahli patung
15.	Penemu	37.	Teknisi suara
16.	Teknisi (suara, lampu, dan video)	38.	Pembicara pada konferensi
17.	Perancang busana	39.	Pembuat panggung
18.	Pemberi jasa pidato pemakaman	40.	Guru musik, teater, tari, dan sebagainya
19.	Pihak yang mengatur kegiatan hiburan, seperti perfilman, sandiwara, atau pertunjukan musik ( <i>impresario</i> )	41.	Tenaga teknis
20.	Pewawancara (TV, Radio, pertunjukan langsung)	42.	Tenaga pendukung TV dan radio (misalnya, ahli cuaca, pembawa acara <i>talk show</i> )
21.	Bintang tamu dalam sebuah wawancara	43.	Pengelola wisata
22.	Pencipta	44.	Penulis

Meskipun OECD Model dan pendapat ahli pajak internasional telah memberikan penjelasan serta contoh dari cakupan definisi entertainer dan pengecualiannya, kesulitan dalam penentuan apakah suatu kegiatan termasuk dalam cakupan pengertian entertainer atau tidak tetap saja dapat terjadi. Contohnya, kesulitan yang ditemukan dalam menentukan kegiatan dari individu yang, selain melakukan kegiatan yang tercakup dalam definisi entertainer, juga melakukan kegiatan yang dikecualikan

atas cakupan pengertian entertainer. Area ini, oleh Paragraf 3 OECD *Commentary* atas Pasal 17, disebut sebagai 'grey area'.

Dalam Paragraf 4 OECD *Commentary* atas Pasal 17 diberikan contoh mengenai *grey area* tersebut, antara lain:

- i. individu yang menyutradarai suatu pertunjukan sekaligus berakting dalam pertunjukan tersebut;
- ii. individu yang menyutradarai suatu program televisi, sekaligus sebagai produser dari program bersangkutan;
- iii. individu yang membuat suatu film, sekaligus berperan dalam film tersebut.

Apabila terjadi *grey area*, perlu diperhatikan apa yang dilakukan oleh individu tersebut di negara tempat dia melakukan kegiatan (negara sumber). Terdapat tiga solusi yang dipertimbangkan:

- i. apabila kegiatan hiburan yang dilakukan merupakan bagian utama dari kegiatan yang dilakukan di negara sumber, pemajakan atas penghasilan yang diperoleh oleh individu tersebut dari negara sumber tunduk pada Pasal 17 OECD Model;
- ii. apabila kegiatan hiburan yang dilakukan bukan merupakan bagian utama dari kegiatan yang dilakukan di negara sumber, ketentuan dalam Pasal 17 OECD Model tidak dapat diberlakukan dalam menentukan pemajakan atas seluruh penghasilan dari kegiatan tersebut; atau
- iii. dalam kasus lainnya, diberlakukan metode *apportionment*<sup>9</sup> untuk menentukan pemajakan atas penghasilan dari kegiatan yang dilakukan individu tersebut.

## ii. Definisi Olahragawan

Secara umum, olahragawan dapat didefinisikan sebagai orang yang terlibat dalam olahraga, pelatihan, dan kompetisi sebagai bagian dari kegiatan rutinnnya atau tujuan dari karirnya.<sup>10</sup> Namun, serupa dengan entertainer, dalam OECD Model tidak terdapat definisi yang tegas dari istilah 'olahragawan'. Dalam Paragraf 5 OECD *Commentary* atas Pasal 17 hanya dijelaskan sebagai berikut.

*"[w]hilst no precise definition is given of the term "sportpersons" it is not restricted to participants in traditional athletic events (e.g runners, jumpers, swimmers)."*

Mengacu pada *Commentary* OECD Model di atas, istilah olahragawan tidak dibatasi kepada peserta dalam acara atletik (seperti pelari, peloncat, perenang). Istilah ini juga mencakup, sebagai contoh:

- i. pegolf;

9. Metode *apportionment* adalah metode yang digunakan ketika seorang individu melakukan kegiatan hiburan sekaligus kegiatan yang tidak mengandung elemen hiburan di suatu negara sumber. Dalam kasus ini, untuk menentukan pemajakan atas seluruh penghasilan yang diterima oleh individu tersebut atas kegiatan-kegiatan yang dilakukannya di negara sumber, maka dilakukan pembagian (*apportionment*) atas penghasilan yang berasal dari kegiatan hiburan (Pasal 17 diterapkan) dan penghasilan yang berasal dari kegiatan di luar kegiatan hiburan (Pasal 17 tidak dapat diterapkan).

10. Jennifer Roeleveld dan Karolina Tetlak, *Op.Cit.*

- ii. joki atau penunggang kuda;
- iii. pemain bola;
- iv. pemain *cricket*;
- v. pemain tenis;
- vi. pembalap;
- vii. pemain futsal; dan
- viii. pemain poker.

Pasal 17 juga berlaku untuk penghasilan yang diperoleh dari kegiatan yang pada umumnya dianggap memiliki sifat menghibur, seperti penghasilan yang diterima dari biliard dan *snooker*, pertandingan catur, dan *bridge*.<sup>11</sup> Hal ini sebagaimana disebutkan dalam Paragraf 6 OECD *Commentary* atas Pasal 17. Berikut adalah rumusan dari ketentuan tersebut.

*“The Article also applies to income from other activities which are usually regarded as of an entertainment character, such as those deriving from billiards and snooker, chess and bridge tournaments.”*

Perlu diperhatikan bahwa dalam beberapa kasus terdapat kesulitan dalam menentukan apakah kegiatan yang dilakukan oleh seseorang tergolong sebagai kegiatan olahraga, kegiatan hiburan, atau kegiatan seni lainnya. Sebagai contoh, olahragawan yang memainkan peran dalam sebuah acara televisi yang peran tersebut tidak berhubungan dengan kegiatannya sebagai olahragawan, olahragawan tersebut tidak dapat digolongkan sebagai olahragawan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17 OECD Model. Hal ini dikarenakan perannya dalam program televisi tersebut tidak memiliki hubungan dengan kegiatannya sebagai olahragawan. Namun, meskipun tidak tergolong sebagai olahragawan, Pasal 17 OECD Model tetap dapat diberlakukan dalam pemajakan atas penghasilannya apabila olahragawan tersebut memenuhi syarat sebagai entertainer.<sup>12</sup>

Terkait definisi olahragawan yang terdapat dalam Pasal 17 OECD Model, beberapa ahli pajak internasional juga memberikan pendapatnya mengenai definisi dari olahragawan. Vogel, dalam bukunya *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, menyebutkan bahwa olahragawan secara umum dapat diartikan sebagai orang pribadi yang melakukan aktivitas fisik dan mental untuk tujuan itu sendiri. Dalam menjalankan kegiatannya tersebut mengacu pada aturan tertentu dan memiliki bentuk organisasi tertentu yang dirancang secara khusus untuk kegiatan olahraga tersebut. Adapun dalam memberikan jasanya, olahragawan tidak mempunyai tingkatan profesionalitas yang dipersyaratkan.<sup>13</sup>

Bedasarkan penjelasan mengenai definisi entertainer dan olahragawan di atas, dapat dilihat bahwa walaupun OECD Model tidak memberikan definisi yang tegas dari

11. OECD. *Issues Related to Article 17 of the Model Tax Convention: Adopted by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 26 June 2014*, Internet, dapat diakses melalui <https://www.oecd.org/tax/treaties/report-article%2017-model-tax-convention.pdf>.

12. Jennifer Roeleveland dan Karolina Tetlak, *Op.Cit.*

13. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 976.

istilah entertainer dan olahragawan, OECD Model telah memberikan banyak contoh mengenai cakupan dari kedua istilah ini. Termasuk contoh yang tidak termasuk dalam cakupan istilah entertainer dan olahragawan.

Akan tetapi, menurut Lang, dengan tidak adanya konsep yang didefinisikan di dalam OECD Model maka konsep entertainer dan olahragawan disimpulkan berdasarkan beberapa contoh yang menyatakan bahwa entertainer dalam pengertian Pasal 17 OECD Model hanya orang yang melakukan pertunjukan di muka umum. Dengan demikian, apabila ada entertainer yang tidak melaksanakan pertunjukannya di muka umum, entertainer tersebut tidak masuk dalam cakupan Pasal 17. Adapun dalam hal olahragawan, *Commentary* OECD Model menginterpretasikan konsep olahragawan dalam arti yang luas. Implikasinya, Pasal 17 OECD Model berlaku tidak hanya terhadap atlet dalam arti yang konvensional, tetapi juga meliputi pemain golf dan *jockeys*. Oleh karena itu, aktivitas dalam ranah hiburan, seperti biliard, catur, atau *bridge*, juga dianggap sebagai aktivitas olahraga.<sup>14</sup> Namun, untuk menerapkan Pasal 17 OECD Model, penampilan di muka umum tetap merupakan komponen penting dalam penentuan apakah seseorang merupakan entertainer atau olahragawan yang tercakup dalam Pasal 17 OECD Model.<sup>15</sup>

### C.1.2. Cakupan Objektif

Cakupan objektif pemajakan atas penghasilan entertainer dan olahragawan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 17 ayat (1) OECD Model adalah penghasilan entertainer dan olahragawan yang diterima dari kegiatan hiburan dan olahraga yang dilakukan oleh entertainer dan olahragawan tersebut sehubungan dengan pertunjukan di depan publik di negara sumber. Hal ini sebagaimana ditunjukkan dengan adanya kalimat sebagai berikut dalam Pasal 17 ayat (1) OECD Model:

*“...income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or TV on artiste, or a musician, or as a sportsperson, from that resident’s personal activities as such exercised in the other Contracting State,...”*

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan uraian Pasal 17 ayat (1) di atas, meskipun seorang entertainer atau olahragawan menerima penghasilan sehubungan dengan profesinya tersebut, tetapi penghasilan tersebut tidak berasal dari kegiatan hiburan atau olahraga yang dilakukannya di negara sumber, penghasilan yang diterima oleh entertainer atau olahragawan tersebut tidak termasuk dalam cakupan objektif Pasal 17 ayat (1) OECD Model. Dengan demikian, kata kunci cakupan objektif dari Pasal 17 ayat (1) OECD Model adalah adanya hubungan erat (*close connection*) antara penghasilan dan kegiatan hiburan atau olahraga yang dilakukan di negara sumber.

Dalam Paragraf 9 OECD *Commentary* atas Pasal 17 dijelaskan bahwa hubungan erat tersebut pada umumnya akan ditemukan pada suatu keadaan saat penghasilan tidak mungkin dapat diperoleh apabila tidak ada kegiatan hiburan atau olahraga yang

14. Michael Lang, *Op.Cit.*, 118.

15. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 975 dan Michael Lang, *Op.Cit.*, 118.

dilakukan. Atau dengan kata lain, ada atau tidaknya penghasilan bergantung dari ada atau tidaknya kegiatan hiburan atau olahraga yang dilakukan di negara sumber. Contoh yang diberikan oleh Paragraf 9 OECD *Commentary* atas Pasal 17 terkait hal ini:

- i. pembayaran yang diterima oleh pegolf profesional atas wawancara yang dilakukannya selama pertandingan dengan kondisi dalam pertandingan tersebut ia juga ikut berpartisipasi; dan
- ii. pembayaran yang dilakukan kepada pemain tenis atas penggunaan gambarnya dalam sebuah poster iklan yang dipajang pada sebuah turnamen dengan kondisi dalam turnamen tersebut ia ikut berpartisipasi.

Berdasarkan contoh di atas dapat dilihat adanya hubungan erat antara penghasilan dengan kegiatan olahraga yang dilakukan oleh pegolf dan petenis yang ditunjukkan dengan adanya partisipasi mereka pada pertandingan atau turnamen yang diadakan di negara sumber. Tanpa adanya partisipasi dalam pertandingan, tidak mungkin pegolf tersebut dapat melakukan wawancara dan tidak mungkin pula ia menerima penghasilan dari wawancara tersebut. Hal yang sama juga berlaku bagi pemain tenis. Tanpa berpartisipasi dalam turnamen, kecil kemungkinan gambarnya akan dipajang pada poster iklan turnamen tersebut sehingga kecil pula kemungkinan ia memperoleh penghasilan atas aktivitasnya.

Lebih lanjut, Pasal 17 OECD Model juga berlaku terhadap pemajakan atas penghasilan iklan dan sponsor dengan catatan penghasilan ini pun memiliki hubungan erat dengan kegiatan hiburan dan olahraga yang dilakukan di negara sumber. Sebagai contoh, pembayaran yang diterima oleh Roger Federer atas penggunaan logo Nike pada pakaian yang digunakannya selama pertandingan.

Terlepas dari contoh-contoh di atas, terdapat kesulitan untuk menentukan apakah suatu penghasilan merupakan penghasilan yang diterima oleh entertainer atau olahragawan dari aktivitas pribadinya (kegiatannya sebagai entertainer atau olahragawan) atau tidak. Untuk memudahkan dalam menentukan hal tersebut, dapat digunakan prinsip-prinsip sebagai berikut:

- i. pengertian 'entertainer atau olahragawan' termasuk semua orang yang bertindak sebagai entertainer atau olahragawan, meskipun untuk kegiatan acara yang tunggal. Dengan demikian, Pasal 17 dapat berlaku untuk kegiatan amatir yang memenangkan hadiah olahraga;
- ii. aktivitas dari entertainer atau olahragawan tidak hanya mencakup penampilan dalam suatu acara hiburan atau olahraga di negara sumber, tetapi juga termasuk kegiatan iklan atau wawancara di negara tersebut, baik secara langsung maupun tidak langsung, serta iklan dan wawancara tersebut berkaitan dengan penampilannya sebagai entertainer atau olahragawan;
- iii. kegiatan yang dilakukan semata-mata sebagai pembawa acara atau komentator dalam suatu acara hiburan atau olahraga, pembawa acara atau komentator tidak ikut berpartisipasi dalam acara hiburan atau olahraga tersebut maka kegiatan tersebut bukan merupakan kegiatan dalam kapasitasnya sebagai entertainer atau olahragawan. Sebagai contoh, penghasilan yang diterima oleh mantan olahragawan karena olahragawan tersebut menerima tawaran untuk menjadi komentator selama penayangan acara olahraga. Dalam acara olahraga tersebut dia

tidak berpartisipasi dalam kegiatan olahraga. Penghasilan ini tidak masuk dalam cakupan penghasilan Pasal 17;

- iv. penghasilan yang diterima oleh entertainer atau olahragawan atas waktu yang dihabiskan untuk melakukan persiapan atau pelatihan di suatu negara. Sama halnya dengan remunerasi yang dibayar atas waktu yang dihabiskan di negara sumber untuk tujuan pertunjukan, penghasilan dari kegiatan persiapan atau pelatihan juga masuk dalam ruang lingkup Pasal 17. Penerapan Pasal 17 ini dilakukan tanpa memperhatikan ada atau tidak adanya keterkaitan antara persiapan dan pelatihan tersebut dengan pertunjukan publik khusus yang diselenggarakan di negara tersebut. Misalnya, penghasilan yang dibayarkan terkait dengan partisipasi dalam pelatihan pramusim maka pemajakan atas penghasilan ini berlaku ketentuan dalam Pasal 17 OECD Model.

### C.1.3. Konsep *Directly* dan *Indirectly* dalam Pasal 17 ayat (1) OECD Model

Pasal 17 ayat (1) OECD Model berlaku atas penghasilan dari kegiatan hiburan atau olahraga yang diterima oleh entertainer atau olahragawan, baik secara langsung maupun tidak langsung. Berikut ini adalah contoh penghasilan yang diterima secara langsung dan penghasilan yang diterima secara tidak langsung.

- i. Diterima secara langsung (*directly*)
  - a. penghasilan dari kegiatan hiburan atau olahraga yang dibayarkan kepada entertainer atau olahragawan yang melakukan kegiatan tersebut; atau
  - b. penghasilan dari kegiatan hiburan atau olahraga yang dibayarkan kepada agen atau pihak yang mengatur kegiatan tersebut.

Untuk lebih jelasnya, berikut adalah contoh dari penjelasan di atas.

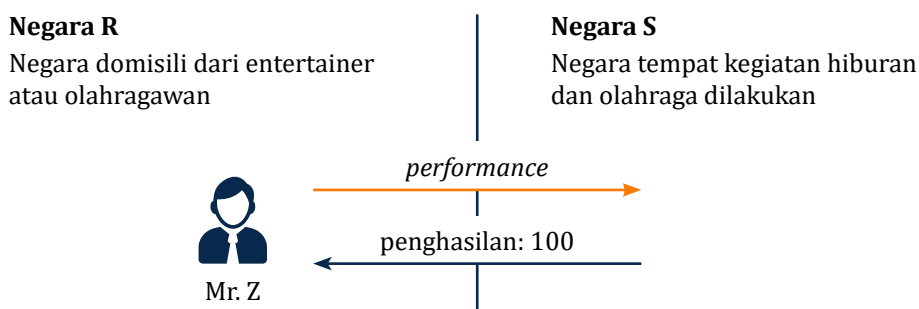
Mr. Z, yang merupakan subjek pajak dalam negeri dari Negara R dan berprofesi sebagai entertainer, melakukan pertunjukan di Negara S. Atas pertunjukan yang dilakukannya di Negara S, Mr. Z memperoleh penghasilan sebesar 100. Penghasilan ini dibayarkan secara langsung kepada Mr. Z. Kemudian yang menjadi pertanyaan adalah bagaimana pemajakan atas penghasilan yang diterima oleh Mr. Z dari pertunjukan yang dilakukannya di Negara S.

Dengan mengasumsikan bahwa P3B Negara R dan Negara S identik dengan OECD Model, berdasarkan Pasal 17 ayat (1) P3B Negara R dan Negara S maka:

- a. Negara S dapat mengenakan pajak atas seluruh penghasilan yang diterima oleh Mr. Z, yaitu sebesar 100; dan
- b. Negara R dapat mengenakan pajak atas penghasilan yang dibayarkan secara langsung kepada Mr. Z atas pertunjukan yang dilakukannya di Negara S (100) dan memberikan keringanan pajak berganda atas pajak yang telah dibayarkan Mr. Z di Negara S.

Atas kasus di atas, diberikan ilustrasi sebagaimana tersaji dalam Gambar 18.2 di halaman berikut.

**Gambar 18.2 Contoh Penerapan Konsep *Directly* dalam Pasal 17 OECD Model**



## ii. Diterima secara tidak langsung (*indirectly*)

Penghasilan yang dibayarkan secara langsung kepada *'person'* (orang pribadi, badan, atau kumpulan orang pribadi) yang bukan merupakan entertainer atau olahragawan itu sendiri atau kepada agen atau pihak yang mengatur kegiatan hiburan atau olahraga tersebut (*impresario*). Misalnya:

- penghasilan yang dibayarkan oleh klub sepakbola kepada para pemainnya; atau
- penghasilan yang dibayarkan oleh kelompok orkestra kepada musisinya.

Dalam kasus ini, entertainer atau olahragawan menerima pembayaran berupa gaji, bukan pembayaran untuk setiap penampilan atau pertandingan. Untuk lebih jelasnya, berikut adalah contoh untuk kasus tersebut.

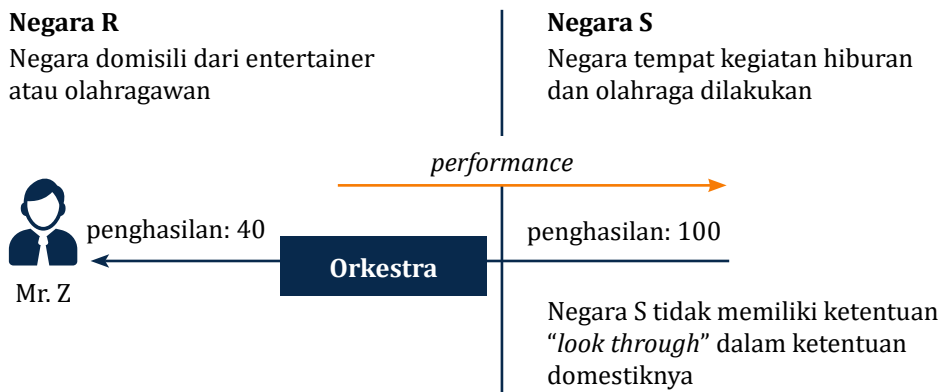
Mr. Z, yang merupakan subjek pajak dalam negeri dari Negara R berprofesi sebagai musisi dalam sebuah kelompok orkestra. Mr. Z dan kelompok orkestranya melakukan pertunjukan di Negara S. Atas pertunjukan yang dilakukannya di Negara S, kelompok orkestra tersebut menerima penghasilan sebesar 100. Mr Z memperoleh pembayaran berupa gaji dari grup orkestra sebesar 40. Ketentuan domestik Negara S tidak memiliki ketentuan *'look through'* (akan dijelaskan pada bagian selanjutnya). Lebih lanjut, yang menjadi pertanyaan adalah bagaimana pemajakan atas penghasilan yang dibayarkan oleh kelompok orkestra kepada Mr. Z tersebut?

Dengan mengasumsikan bahwa P3B Negara R dan Negara S identik dengan OECD Model, berdasarkan Pasal 17 ayat (1) P3B Negara R dan Negara S dan Paragraf 8 OECD *Commentary* atas Pasal 17 maka:

- Negara S dapat mengenakan pajak atas penghasilan yang dibayarkan oleh kelompok orkestra kepada Mr. Z, yaitu sebesar 40. Atau dengan kata lain, Negara S hanya berhak memajaki bagian penghasilan yang menjadi gaji Mr. Z; dan
- Negara R dapat mengenakan pajak atas penghasilan yang dibayarkan oleh kelompok orkestra kepada Mr. Z (40) dan memberikan keringanan pajak berganda (*double tax relief*) atas pajak yang telah dibayarkan Mr. Z di Negara S dengan menerapkan metode eliminasi pajak berganda berdasarkan Pasal 23 P3B Negara R dan Negara S.

Berikut ini diberikan ilustrasi atas kasus di atas seperti tersaji dalam Gambar 18.3.

**Gambar 18.3 Contoh Penerapan Konsep *Indirectly* dalam Pasal 17 OECD Model**



Dari penjelasan dan contoh di atas dapat dilihat bahwa penerapan Pasal 17 OECD Model juga mencakup pemajakan atas penghasilan yang diterima atas nama entertainer atau olahragawan, yang dibayarkan melalui agen atau pihak yang mengatur kegiatan dari entertainer atau olahragawan tersebut (*impresario*). Namun, perlu diperhatikan bahwa tidak semua penghasilan yang diterima oleh pihak yang mengatur kegiatan entertainer atau olahragawan (*impresario*) merupakan cakupan penghasilan Pasal 17 OECD Model. Berikut rumusan dari Paragraf 7 OECD *Commentary* atas Pasal 17 terkait hal tersebut.

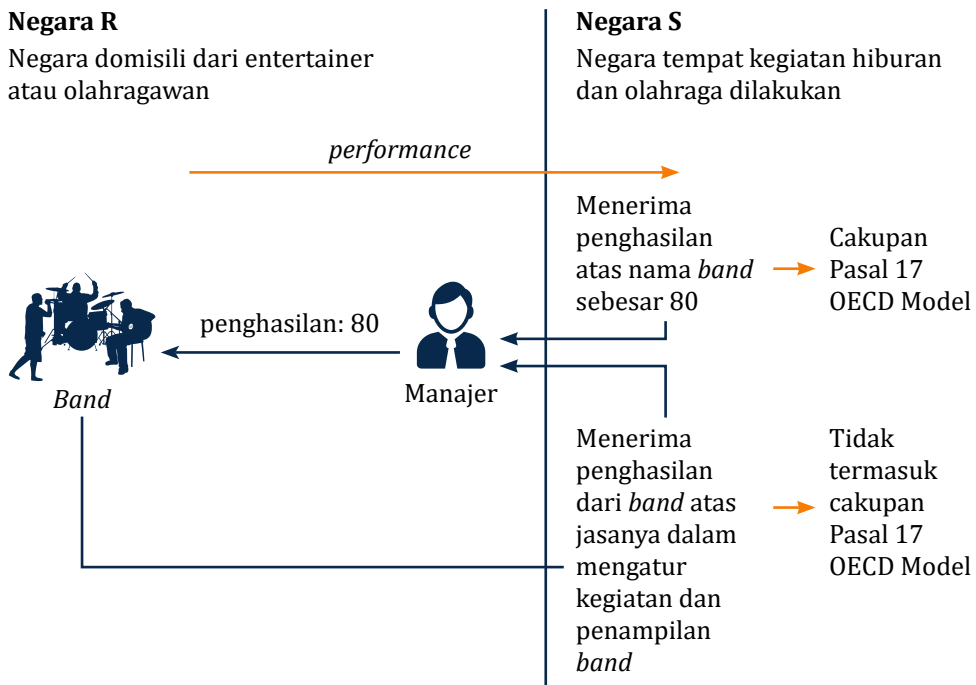
*"Income received by impresarios, etc. for arranging the appearance of an entertainer and sportspersons is outside of scope of the Article, but any income they receive on behalf of the entertainer or sportspersons is of course covered by it."*

Berdasarkan rumusan di atas, penghasilan yang diterima oleh pihak yang mengatur kegiatan entertainer atau olahragawan (*impresario*) atas jasanya mengatur penampilan dari entertainer dan olahragawan tersebut, tidak termasuk dalam cakupan penghasilan Pasal 17 OECD Model. Hal ini dapat dicontohkan melalui Gambar 18.4. Berikut ini adalah penjelasan dari Gambar 18.4 di halaman berikut.

Seorang manajer *band* menerima penghasilan atas nama sebuah *band* yang mengadakan konser di negara sumber. Selain menerima penghasilan tersebut, manajer *band* ini juga menerima penghasilan atas jasanya dalam mengatur kegiatan dan penampilan *band* selama mengadakan pertunjukan di suatu negara. Mengacu pada Paragraf 7 OECD *Commentary* atas Pasal 17, penghasilan yang diterima oleh manajer *band* tersebut tidak termasuk dalam cakupan penghasilan entertainer atau olahragawan sebagaimana diatur dalam Pasal 17 OECD Model. Dengan demikian, Pasal 17 ini tidak dapat diberlakukan dalam menentukan pemajakan atas penghasilan manajer *band* tersebut. Sementara itu, penghasilan yang diterimanya atas nama band tersebut, tetap merupakan cakupan dari Pasal 17 OECD Model. Berikut ini adalah ilustrasi dari kasus di atas.



**Gambar 18.4 Contoh Pemajakan atas Penghasilan yang diterima oleh Pihak yang Mengatur Kegiatan Entertainer atau Olahragawan (*Impresario*)**



Selain itu, perlu diketahui pula bahwa penerapan Pasal 17 ayat (1) OECD Model tidak memperhatikan siapa pihak yang membayarkan penghasilan. Hal ini sebagaimana dijelaskan dalam Paragraf 8.1 OECD *Commentary* atas Pasal 17, yaitu sebagai berikut.

*“The Paragraph applies **regardless** who pays the income. For example, it covers prizes and awards paid by a national federation, association or league which a team of an individual may receive in relation to a particular sports event.”*

(dengan penambahan penekanan)

Dalam OECD *Commentary* tersebut di atas dijelaskan bahwa Pasal 17 ayat (1) juga diterapkan dalam pemajakan atas hadiah atau penghargaan yang dibayarkan oleh suatu federasi, asosiasi, atau liga, yang hadiah atau penghargaan tersebut diterima oleh suatu tim sehubungan dengan partisipasinya pada suatu acara olahraga. Misal, Tim Voli Pantai Indonesia yang menerima hadiah dari Asosiasi Voli Pantai Asia-Pasifik atas kemenangannya pada Kejuaran Voli Pantai Asia-Pasifik.

#### C.1.4. Alokasi Hak Pemajakan

Ketentuan mengenai alokasi hak pemajakan atas penghasilan entertainer dan olahragawan diatur dalam Pasal 17 ayat (1) OECD Model sebagai berikut:

**“... , income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or TV on artiste, or a musician, or as a sportspersons, from that resident’s personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other state.”**

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan rumusan Pasal 17 ayat (1) di atas, hak pemajakan utama (*the primary right to tax*) atas penghasilan entertainer dan olahragawan berada di negara tempat kegiatan hiburan dan olahraga tersebut dilakukan (negara sumber). Atau dengan kata lain, Pasal 17 ayat (1) OECD Model memberikan hak pemajakan utama kepada negara sumber untuk mengenakan pajak atas penghasilan yang diterima oleh entertainer dan olahragawan dari kegiatan profesional yang mereka lakukan di negara sumber tersebut. Tata cara pengenaan atas penghasilan entertainer dan olahragawan ini mengacu pada ketentuan domestik dari negara sumber tersebut.

Perlu diketahui bahwa pemberian hak pemajakan kepada negara sumber berdasarkan Pasal 17 ayat (1) OECD Model ini dilakukan tanpa memperhatikan berapa lama waktu yang dihabiskan oleh entertainer atau olahragawan untuk melakukan pertunjukan ataupun pertandingan di negara sumber tersebut. Negara sumber tetap dapat mengenakan pajak atas penghasilan entertainer dan olahragawan dari kegiatan hiburan dan olahraga yang mereka lakukan, meskipun kegiatan hiburan dan olahraga tersebut dilakukan dalam waktu yang singkat (*no time test requirement*). Kondisi ini memperlihatkan bahwa dalam pengalokasian hak pemajakan atas penghasilan entertainer dan olahraga, negara sumber memiliki hak pemajakan utama yang sangat luas.

Dengan pemberian hak pemajakan utama yang sangat luas kepada negara sumber, pertanyaan selanjutnya adalah apakah negara domisili juga mempunyai hak pemajakan atas penghasilan entertainer dan olahragawan? Untuk menjawabnya harus memperhatikan dengan seksama rumusan Pasal 17 ayat (1) OECD Model.

Pasal 17 ayat (1) OECD Model merupakan pasal penentuan hak pemajakan yang bersifat terbuka (*open distributive rule*). Hak pemajakan yang terbuka ini terlihat dengan digunakannya terminologi ‘*may be taxed in...*’ dalam rumusan Pasal 17 ayat (1). Terminologi tersebut dipergunakan untuk menyatakan bahwa hak pemajakan atas suatu penghasilan dibagi antara negara sumber dan negara domisili. Dengan demikian, dalam pemajakan atas penghasilan entertainer dan olahragawan sebagaimana diatur dalam Pasal 17 OECD Model, tidak hanya negara sumber yang berhak mengenakan pajak, negara domisili dari entertainer dan olahragawan tersebut pun juga berhak mengenakan pajak atas penghasilan yang diterima dari kegiatan hiburan dan olahraga yang mereka lakukan di negara sumber.

Oleh karena masing-masing negara berhak mengenakan pajak atas penghasilan entertainer dan olahragawan tersebut, akan terdapat isu pajak berganda. Untuk menghindari adanya pajak berganda atas penghasilan entertainer dan olahragawan, negara domisili diwajibkan untuk memberikan keringanan pajak berganda (*double tax relief*) sebagaimana diatur dalam Pasal 23A dan Pasal 23B OECD Model. Mekanisme pemberian keringanan pajak berganda ini dapat dilakukan melalui mekanisme *exemption method* atau *credit method*, bergantung pada ketentuan domestik negara domisili.

### C.1.4.1. Permasalahan Penentuan Negara Sumber

Pasal 17 OECD Model memberikan hak pemajakan atas penghasilan entertainer dan olahragawan kepada negara tempat kegiatan hiburan dan olahraga dilakukan atau kepada negara sumber (*performance state*). Namun, penentuan negara mana yang merupakan negara sumber menjadi masalah ketika seorang entertainer atau olahragawan melakukan pertunjukan atau pertandingan di lebih dari satu negara. Sebagai contoh, seorang penyanyi yang melakukan tur di beberapa negara. Atas rangkaian turnya tersebut, sang penyanyi menerima satu pembayaran untuk seluruh pertunjukan yang dilakukannya di berbagai negara tersebut. Dalam kasus ini, sangat penting untuk menentukan bagian penghasilan yang diperoleh dari pertunjukan yang dilakukan sang penyanyi di tiap negara. Sebagaimana disebutkan dalam Paragraf 9.2 OECD *Commentary* atas Pasal 17, penentuannya sangat bergantung pada fakta dan keadaan dari tiap-tiap kasus.

Berkaitan dengan kasus di atas, OECD Model melalui Paragraf 9.2 OECD *Commentary* atas Pasal 17, memberikan prinsip-prinsip umum yang dapat digunakan untuk mengatasi masalah ini, yaitu sebagai berikut.

- i. Adanya hubungan antara penghasilan dan kegiatan hiburan atau olahraga yang dilakukan (***direct link***). Penghasilan yang memiliki hubungan erat dengan kegiatan spesifik yang dilakukan oleh entertainer atau olahragawan di suatu negara. Misal, (i) hadiah yang dibayarkan kepada pemenang kompetisi olahraga yang dilaksanakan di suatu negara; (ii) bayaran harian yang dibayarkan kepada olahragawan sehubungan dengan partisipasi dalam suatu pertandingan atau pelatihan yang dilakukan di suatu negara; (iii) pembayaran yang dilakukan kepada musisi dari pelaksanaan konser di suatu negara, dianggap sebagai penghasilan yang diterima dari negara tempat kegiatan tersebut dilakukan. Dengan kata lain, penghasilan yang memiliki hubungan erat dengan kegiatan hiburan dan olahraga dikenakan pajak di negara tempat kegiatan tersebut dilakukan. Hak pemajakan atas sisa dari penghasilan tersebut akan dialokasikan ke negara lainnya dengan berdasarkan pada jumlah hari dari kehadiran fisik entertainer atau olahragawan di tiap negara yang dikunjungi.
- ii. Kehadiran fisik di negara tempat kegiatan hiburan atau olahraga dilakukan (***physical presence in the performance state***). Sebagaimana ditunjukkan dalam Paragraf 1 OECD *Commentary* atas Pasal 15, negara sumber adalah negara tempat karyawan hadir secara fisik ketika melakukan pekerjaannya dan menerima pembayaran atas pekerjaan yang dilakukannya tersebut. Pengalokasian dari penghasilan yang diterima oleh entertainer atau olahragawan yang bekerja dalam tim atau dalam kelompok orkestra yang melakukan berbagai kegiatan dalam satu periode. Misal, penghasilan berupa gaji yang diterima atas seluruh kegiatan yang dilakukan di beberapa negara dalam periode tertentu, dilakukan berdasarkan jumlah hari yang dihabiskan oleh entertainer atau olahragawan tersebut dalam melakukan kegiatannya di tiap negara.

Penerapan Pasal 17 OECD Model mensyaratkan bahwa kegiatan dari entertainer atau olahragawan harus dilakukan di depan publik atau dilakukan dalam acara umum. Persyaratan adanya penampilan di depan publik ini menjadi masalah ketika menentukan tempat dilakukannya kegiatan oleh seorang entertainer yang tampil di

depan publik secara tidak langsung. Sebagai contoh, penentuan tempat dilakukannya kegiatan dari seorang aktor yang secara fisik melakukan kegiatannya di satu negara, tetapi hasil dari kegiatannya tersebut (misal, film), disiarkan kepada publik di banyak negara. Hal yang sama juga dialami oleh entertainer yang tampil dalam acara televisi di suatu negara dan hasil dari rekaman acara tersebut ditampilkan kepada publik di berbagai negara. Solusi dari masalah ini adalah dengan menginterpretasikan 'tempat dilakukannya kegiatan' berdasarkan interpretasi Pasal 15 OECD Model, yaitu tempat dilakukannya kegiatan adalah tempat entertainer atau olahragawan hadir secara fisik (*physically presents*).

Dalam kasus di atas, tempat dilakukannya kegiatan dari aktor tersebut adalah di negara sang aktor melakukan proses pengambilan gambar untuk filmnya tersebut. Sementara itu, dalam kasus entertainer yang tampil dalam acara televisi, tempat dilakukannya kegiatan adalah tempat sang entertainer menyelesaikan program acara televisi tersebut. Penetapan tempat entertainer atau olahragawan hadir secara fisik sebagai tempat dilakukannya kegiatan juga merupakan salah satu cara menghindari adanya kesulitan praktikal dalam pemajakan atas entertainer dan olahragawan. Tidak terbayangkan masalah yang timbul apabila penetapan tempat dilakukannya kegiatan adalah tempat acara atau film disiarkan kepada publik. Kesulitan dalam pembagian penghasilan akan menjadi isu utama atas pemajakan atas kasus tersebut.

## C.2. Pasal 17 ayat (2) OECD Model

Adanya Pasal 17 ayat (2) ini dilatarbelakangi dengan banyaknya laporan yang ditujukan kepada OECD bahwa banyak entertainer dan olahragawan dunia yang menjalankan kegiatan profesi mereka melalui suatu perusahaan yang dimiliki oleh mereka sendiri dan sebagian besar didirikan di negara *tax haven*. Dalam struktur perusahaan tersebut, entertainer dan olahragawan ini berstatus sebagai pegawai perusahaan yang menerima gaji dalam jumlah yang kecil. Dengan menggunakan skema seperti ini, para entertainer dan olahragawan tersebut dapat meminimalkan beban pajak mereka atas penghasilan yang diperoleh mereka dari pertunjukan atau dari hasil pertandingan. Hal ini disebabkan sebelum adanya Pasal 17 ayat (2) OECD Model, negara tempat pertunjukan atau pertandingan berlangsung (negara sumber), tidak dapat mengenakan pajak atas penghasilan yang dibayarkan kepada perusahaan mereka karena perusahaan tersebut tidak membentuk BUT di negara sumber (tidak memenuhi kriteria Pasal 7).<sup>16</sup>

Akan tetapi, dengan mengacu pada rumusan Pasal 17 ayat (2) OECD Model, negara sumber tetap dapat mengenakan pajak atas penghasilan yang diterima oleh entertainer dan olahragawan, meskipun penghasilan tersebut dibayarkan melalui pihak lain selain daripada entertainer atau olahragawan itu sendiri. Dengan demikian, pada dasarnya, Pasal 17 ayat (2) OECD Model merupakan ketentuan yang digunakan untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak berganda terkait pemajakan atas penghasilan entertainer dan olahragawan yang dibayarkan melalui suatu perusahaan tertentu.

16. Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*, (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center; 2010), 185.

Hal serupa juga dinyatakan oleh Baker. Menurut Baker, Pasal 17 ayat (2) OECD Model ditambahkan ketika revisi OECD Model 1977. Tujuan penambahan pasal tersebut secara spesifik untuk mencegah penghindaran pajak. Penghindaran pajak dilakukan dengan cara entertainer atau olahragawan tersebut membuat kontrak dengan pihak lain (biasanya perusahaan). Pihak lain ini mempunyai hak untuk menyediakan jasa yang akan diberikan entertainer atau olahragawan. Sebelum adanya Pasal 17 ayat (2), sepanjang pihak lain itu tidak mempunyai BUT di tempat jasa diserahkan, penghasilan yang diterima oleh pihak lain terkait dengan pemberian jasa tidak dapat dikenakan pajak di negara tempat diteruskannya jasa tersebut (berdasarkan Pasal 7). Kemudian Pasal 17 ayat (2) menjawab hal ini, yaitu sepanjang penghasilan terkait kegiatan yang dilakukan oleh entertainer atau olahragawan maka penghasilan tersebut dapat dipajaki di negara tempat kegiatan dilakukan.<sup>17</sup>

Pasal 17 ayat (2) OECD Model mempunyai pengaturan yang berbeda dengan apa yang diatur dalam ketentuan Pasal 17 ayat (1). Untuk mengetahui perbedaan tersebut, berikut ini adalah bunyi Pasal 17 ayat (2) OECD Model.

*“Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or a sportsperson acting as such accrues not to the entertainer or sportsperson but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsperson are exercised.”*

Pasal 17 ayat (2) di atas secara tegas menyatakan bahwa negara sumber dari penghasilan entertainer atau olahragawan adalah negara tempat dilakukannya aktivitas profesional yang dilakukan oleh entertainer dan olahragawan tersebut, terlepas dari bentuk legal kontrak siapa yang menerima penghasilan tersebut. Selain mengenai penentuan negara sumber, hal-hal mendasar lainnya yang terdapat dalam ketentuan Pasal 17 ayat (2) OECD Model adalah sebagai berikut:

- i. cakupan penghasilan dalam Pasal 17 ayat (2) adalah penghasilan sehubungan dengan kegiatan hiburan dan olahraga yang dilakukan oleh entertainer atau olahragawan;
- ii. penghasilan tersebut dibayarkan tidak kepada entertainer atau olahragawan itu sendiri, melainkan melalui pihak lain;
- iii. pasal 17 ayat (2) ini mendefinisikan ‘pihak lain’ sebagai pihak selain entertainer dan olahragawan, yang dapat menerima penghasilan atas kegiatan yang telah dilakukan oleh entertainer dan olahragawan tersebut;
- iv. negara tempat pertunjukan dilakukan tetap dapat memajaki penghasilan tersebut.

Mengutip pendapat Vogel, Pasal 17 ayat (2) memperluas cakupan objektif dari Pasal 17 ayat (1) yang mengatur pemajakan atas penghasilan yang diterima oleh entertainer dan olahragawan. Dalam pasal ini, penerapan ketentuan Pasal 17 OECD Model diperluas terhadap penghasilan yang diterima oleh pihak lain yang tidak melakukan aktivitas hiburan dan olahraga serta pihak lain tersebut menerima penghasilan terkait dengan aktivitas orang pribadi yang dikerjakan dalam kapasitasnya sebagai

17. Phillip Baker, *Op.Cit.*, 17-2/1.

entertainer atau olahragawan. Dengan demikian, meskipun pihak lain tersebut dengan sendirinya tidak mengerjakan aktivitas sebagai entertainer atau olahragawan, pihak lain tersebut akan dipajaki oleh negara tempat aktivitas entertainer dan olahragawan tersebut dilakukan.<sup>18</sup>

Pasal 17 ayat (2) OECD Model memberikan hak pemajakan kepada negara sumber atas penghasilan yang diterima oleh entertainer dan olahragawan secara tidak langsung atau melalui pihak ketiga. Pasal 17 ayat (2) ini juga diterapkan sama halnya dengan Pasal 17 ayat (1) OECD Model, yaitu tanpa memperhatikan lamanya waktu yang dihabiskan di negara sumber serta ada atau tidaknya BUT di negara sumber tersebut.

Selain itu, penerapan Pasal 17 ayat (2) OECD Model tidak terbatas pada kondisi entertainer atau olahragawan dan pihak lain yang menerima pembayaran atas aktivitas profesional yang dilakukan oleh entertainer atau olahragawan tersebut merupakan subjek pajak dalam negeri di negara yang sama. Dengan demikian, pajak atas sumber penghasilan dari entertainer dan olahragawan lebih luas daripada yang umumnya berlaku untuk individu yang melakukan kegiatan bisnis atau bekerja di negara-negara sumber berdasarkan Pasal 7 dan 15 dari OECD Model.<sup>19</sup>

OECD *Commentary* memberikan tiga situasi yang menjadi ruang lingkup ketentuan Pasal 17 ayat (2) OECD Model, yaitu sebagai berikut.

i. Penempatan Perusahaan Manajemen sebagai Perantara

Perusahaan manajemen menerima penghasilan dari pertunjukan atau pertandingan yang dilakukan suatu kelompok entertainer atau olahragawan, yang bertindak dalam kapasitas pribadinya sebagai entertainer atau olahragawan.

ii. Penggabungan Tim, Kelompok, Orkestra, dan sebagainya

Tim, rombongan, orkestra, dan lainnya yang didirikan dalam bentuk entitas hukum dan penghasilan dari kegiatan hiburan atau olahraga dibayarkan kepada entitas tersebut. Berdasarkan ketentuan Pasal 17 ayat (1) OECD Model, entertainer atau olahragawan memiliki penghasilan tetap yang akan dipajaki sepanjang penghasilan tersebut memiliki hubungan erat dengan kegiatan hiburan atau olahraga tertentu. Sementara itu, bagian penghasilan yang diperoleh dari kegiatan yang dilakukan di beberapa negara, akan dipajaki di negara tempat dilakukannya kegiatan dengan berdasarkan kehadiran fisik dari entertainer atau olahragawan di negara tersebut.

Berdasarkan Pasal 17 ayat (2) OECD Model, elemen keuntungan atau laba yang diterima oleh entitas hukum dapat dikenakan pajak di negara sumber setelah dikurangi dengan jumlah yang dibayarkan kepada entertainer atau olahragawan dalam entitas tersebut.

iii. Kasus Penyalahgunaan

Remunerasi atas suatu pertunjukan atau pertandingan di negara sumber tidak dibayarkan kepada entertainer atau olahragawan itu sendiri, tetapi kepada pihak

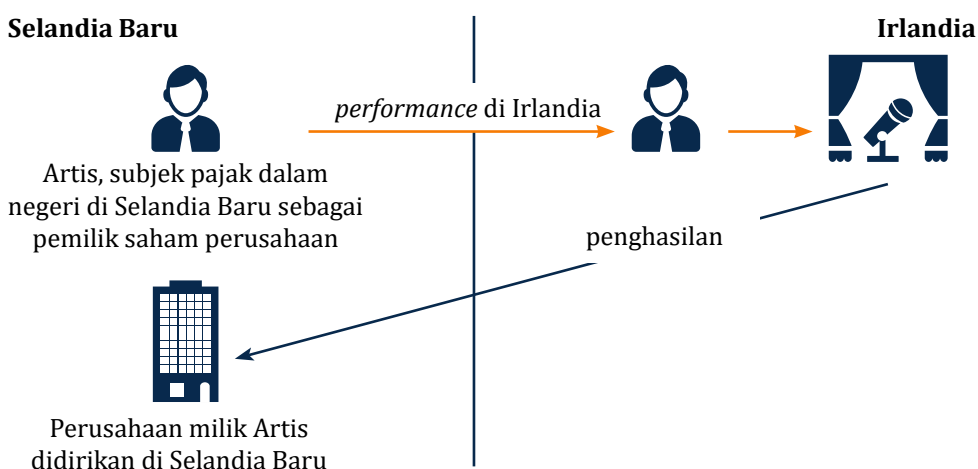
18. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 990.

19. Daniel Sandler, "Artistes and Sportmen (Article 17 OECD Model Convention)," dalam *Source Versus Residence: Problems Arising From The Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives*, ed Michael Lang (Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2008), 215.

lain. Sebagai contoh, kepada perusahaan yang dimiliki oleh entertainer itu sendiri. Sebelum berlakunya Pasal 17 ayat (2) OECD Model dan tidak adanya ketentuan mengenai *look through* dalam ketentuan domestik negara sumber, Pasal 17 tidak dapat diterapkan untuk memajaki penghasilan ini karena penghasilan yang diterima oleh perusahaan tersebut tidak dapat digolongkan sebagai penghasilan dari kegiatan hiburan atau olahraga yang dilakukan oleh entertainer atau olahragawan.

Berikut ini disajikan contoh atas penerapan Pasal 17 ayat (2) OECD Model melalui Gambar 18.5.

**Gambar 18.5 Contoh Penerapan Pasal 17 ayat (2) OECD Model**



Pasal 17 (2) P3B Selandia Baru dan Irlandia memberikan Irlandia hak pemajakan atas penghasilan yang diterima oleh pihak lain selain artis

Berikut ini adalah penjelasan dari Gambar 18.5. Misal, seorang artis yang merupakan subjek pajak dalam negeri Selandia Baru berencana untuk tampil di Irlandia. Untuk tujuan ini, artis tersebut mendirikan suatu perusahaan. Dalam perusahaan tersebut, sang artis berperan sebagai pemegang saham. Perusahaan di Irlandia setuju untuk menggunakan jasa sang artis di Irlandia. Penghasilan dari sang artis akan dibayarkan kepada perusahaan yang didirikannya tersebut. Apabila Pasal 9 P3B Irlandia dan Selandia Baru (identik dengan Pasal 7 OECD Model) diterapkan maka Irlandia hanya mempunyai hak pemajakan atas penghasilan yang dibayarkan kepada perusahaan artis di Selandia Baru sepanjang perusahaan tersebut mempunyai BUT di Irlandia. Akan tetapi, berdasarkan Pasal 19 ayat (1) dan (2) P3B Irlandia dan Selandia Baru (identik dengan Pasal 17 ayat (2) OECD Model) yang menerapkan ketentuan *look through*, Irlandia mempunyai hak untuk mengenakan pajak atas penghasilan artis yang dibayarkan ke perusahaan di Selandia Baru tersebut.

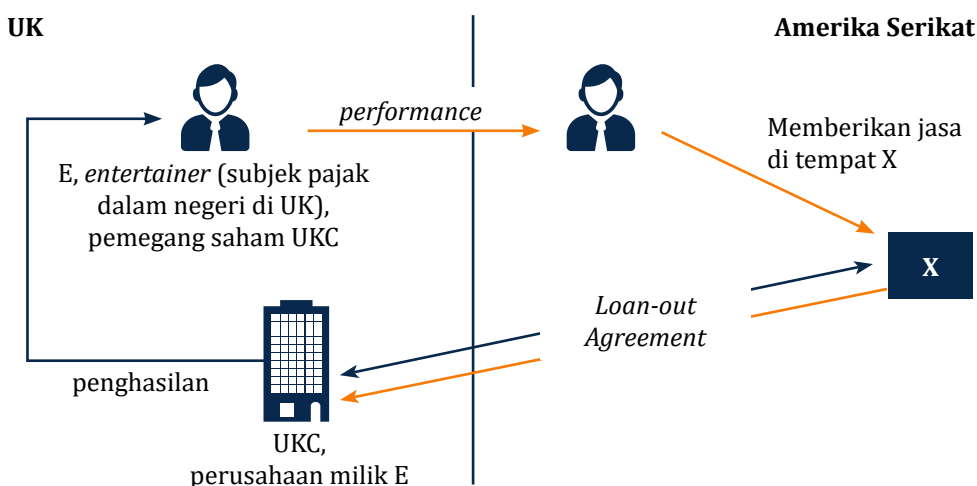
Atas penerapan Pasal 17 ayat (2) di atas, beberapa isu yang mungkin saja muncul atas transaksi yang dilakukan pihak pemberi jasa, pemberi penghasilan, dan penerima penghasilan:

- i. apakah penghasilan gaji yang diterima oleh entertainer dan olahragawan dari pihak lain tersebut dilaporkan lebih rendah atau sama sekali tidak dilaporkan dengan tujuan untuk menghindari tarif pajak yang tinggi di negara sumber;<sup>20</sup> atau
- ii. apakah pihak lain tersebut berdomisili di negara yang mengenakan tarif pajak rendah atau tidak mengenakan tarif pajak sama sekali (*tax haven*).<sup>21</sup>

Hal menarik dari transaksi di atas antara lain adanya kesulitan dalam penerapan P3B oleh entertainer atas perjanjian pinjaman (*loan-out agreement*) yang berkaitan dengan Pasal 17 ayat (2) OECD Model. Faktanya, sebagaimana diilustrasikan melalui *ruling* yang diterbitkan IRS (*US Revenue Ruling*), dalam P3B Amerika Serikat dan UK 1945, tidak terdapat ketentuan sebagaimana dalam Pasal 17 ayat (2) OECD Model. Oleh karenanya, *ruling* tersebut mengamati empat skenario yang mungkin terjadi dan skenario pertama adalah sebagai berikut.

E, seorang entertainer, merupakan subjek pajak dalam negeri UK. E merupakan pemegang saham dari UKC, perusahaan UK. E mengeksekusi kontrak eksklusif dengan UKC. UKC, sebagai agen E, menegosiasikan kontrak dengan X, yang merupakan subjek pajak dalam negeri Amerika Serikat untuk meminjam jasa E dan jasa tersebut dilakukan di Amerika Serikat. E memiliki hak veto atas ketentuan kontrak. X membayar UKC berdasarkan ketentuan dalam perjanjian pinjaman (*loan-out agreement*) dan E menerima pembayaran atas jasanya dari X melalui UKC. Jumlah kompensasi E tergantung pada jumlah pembayaran UKC yang diterima dari X. X meminta E untuk menandatangani dan menjamin seluruh kontrak dengan UKC. Dalam kasus ini, X melengkapi E dengan kostum dan E menyerahkan jasanya di tempat X serta tunduk pada pengawasan X. Ilustrasi dari contoh kasus di atas dapat digambarkan sebagai berikut.

**Gambar 18.6 Contoh Kasus apabila Ketentuan Pasal 17 ayat (2) OECD Model Tidak Terdapat dalam P3B**



20. OECD (1987), *Op.Cit.*, Paragraf 36.

21. Saurabh A. Arora, *Op.Cit.*, 597.



Dalam aturan tersebut, IRS menegaskan bahwa UKC tidak dipajaki di Amerika Serikat karena meskipun UKC menerima penghasilan dari keuntungan industri dan komersial, tetapi UKC tidak mempunyai BUT di Amerika Serikat. E dipajaki di Amerika Serikat sebagai pegawai dari X. IRS menguraikan beberapa faktor yang menjadi pertimbangan dalam menentukan apakah seorang individu adalah karyawan atau kontraktor independen:

- i. apakah pemberi kerja mempunyai kontrol dan petunjuk untuk waktu, tempat, dan cara kerja dari karyawan;
- ii. apakah terdapat kontrak jangka panjang dan eksklusif;
- iii. apakah karyawan menjalankan kegiatan usaha dari pemberi kerja;
- iv. apakah karyawan bisa melakukan veto terhadap penunjukan yang diurus oleh pemberi kerja;
- v. apakah pemberi kerja bertanggung jawab untuk memberikan jasa kepada karyawan seperti tempat tinggal, busana yang layak, tata rias, dan lainnya;
- vi. apakah gaji karyawan berdasarkan keuntungan bersih yang diterima dari pekerjaan yang dilakukan karyawan; dan
- vii. apakah pemberi kerja menanggung resiko bisnis sesuai dengan kebiasaan yang berkaitan dengan pemberian jasa oleh karyawan.

Setelah memeriksa faktor-faktor di atas, IRS menegaskan bahwa E seharusnya bukan karyawan UKC, tetapi pegawai X.<sup>22</sup> Untuk itu, secara spesifik Pasal 17 ayat (2) OECD Model ini berperan dalam mengatur pajak atas penghasilan entertainer dan olahragawan yang menjalankan kegiatannya melalui suatu perusahaan yang ternyata dimiliki sendiri oleh mereka, terutama dalam keadaan masih minimnya mekanisme pertukaran informasi (*exchange of information*) antara para otoritas pajak. Pasal ini memastikan bagaimana perlakuan pajak atas kegiatan entertainer dan olahragawan yang dianggap sangat aktif dan menerima jumlah uang yang sangat besar pada waktu yang singkat.<sup>23</sup> Atau dengan kata lain, Pasal 17 ayat (2) ini dirancang sebagai pasal anti penghindaran pajak.

Selanjutnya, Paragraf 4 *Commentary* OECD Model 1977 memberikan hak pemajakan kepada negara tempat dilaksanakannya suatu pertunjukan atas keuntungan yang dialihkan dari penghasilan milik entertainer dan olahragawan kepada perusahaan milik artis (*an artiste company*). Hal ini diperkenankan hanya dalam kasus ketika entertainer atau olahragawan mempunyai kendali atau hak atas penghasilan yang dialihkan, yang telah diperoleh, atau yang akan diperoleh, termasuk beberapa keuntungan langsung atau tidak langsung. Dengan demikian, tujuan dari Pasal 17 ayat (2) tidak ditujukan kepada hubungan normal antara pemberi kerja atau pekerja, tetapi hanya kepada entertainer atau olahragawan sebagai pekerja bebas yang mendirikan perusahaan di negara yang tidak mempunyai P3B.

Berdasarkan Laporan OECD 1987, ruang lingkup Pasal 17 ayat (2) tidak hanya diperluas kepada *star companies*, tetapi juga pada keuntungan dari entitas terpisah

22. Phillip Baker, *Op.Cit.*, 17-2/2.

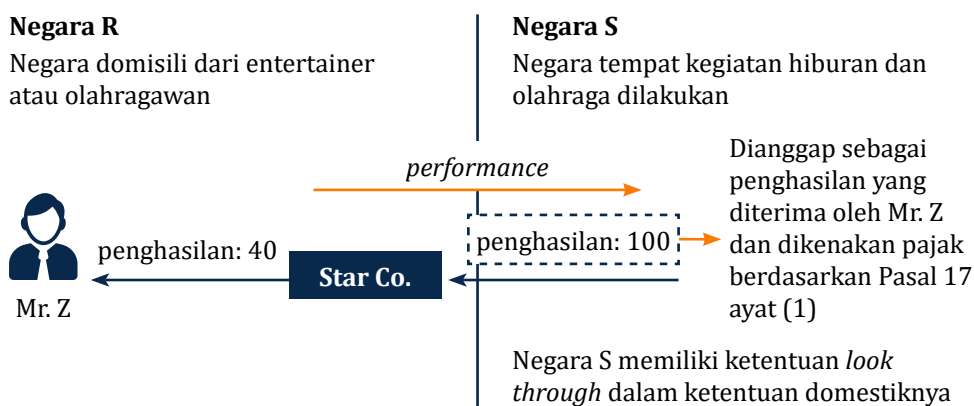
23. Saurabh A. Arora, *Op.Cit.*, 591-592.

yang membayar gaji kepada entertainer atau olahragawan di negara sumber. Keuntungan ini dipajaki tanpa memperhatikan apakah suatu entitas mempunyai BUT di negara tempat pertunjukan berlangsung.<sup>24</sup>

### C.2.1. Hubungan antara Ketentuan Domestik mengenai *Look Through* dan Pasal 17 OECD Model

Ketentuan domestik mengenai *look through* merupakan ketentuan yang menganggap bahwa penghasilan atas kegiatan hiburan atau olahraga dibayarkan secara langsung kepada entertainer atau olahragawan dengan mengabaikan keberadaan dari entitas perantara. Dengan demikian, meskipun pada faktanya penghasilan tersebut dibayarkan melalui pihak lain, misal melalui perusahaan, dengan adanya ketentuan *look through* penghasilan tersebut tetap dianggap dibayarkan secara langsung kepada entertainer atau olahragawan. Untuk lebih memahami ketentuan domestik mengenai *look through* ini diberikan contoh sebagai berikut.

**Gambar 18.7 Contoh Penerapan Ketentuan Domestik mengenai *Look Through***



Berikut adalah penjelasan atas kasus di atas. Mr. Z, seorang entertainer yang merupakan subjek pajak dalam negeri Negara R, mengadakan pertunjukan di Negara S. Atas pertunjukan di Negara S tersebut, Mr. Z memperoleh penghasilan yang dibayarkan melalui Star Co sebesar 100. Star Co merupakan perusahaan manajemen artis, pada perusahaan tersebut Mr. Z berstatus sebagai karyawan. Dari jumlah pembayaran sebesar 100, Mr. Z memperoleh bagian sebesar 40.

Oleh karena Negara S memiliki ketentuan *look through* dalam ketentuan domestiknya, Negara S dapat mengenakan pajak atas penghasilan yang diterima secara tidak langsung oleh Mr. Z, meskipun pada kenyataannya penghasilan tersebut tidak seluruhnya dibayarkan kepada Mr. Z. Dalam kasus ini, Negara S mengabaikan keberadaan dari Star Co dan menganggap seluruh penghasilan yang dibayarkan melalui Star Co adalah penghasilan yang diterima oleh Mr. Z. Dengan demikian, Negara

24. *Ibid*, 597-598.

S akan mengenakan pajak atas penghasilan entertainer sebesar 100 sebagaimana diatur dalam Pasal 17 ayat (1) OECD Model.

Negara R juga dapat mengenakan pajak, baik atas penghasilan yang dibayarkan secara langsung kepada Star Co maupun penghasilan yang dibayarkan oleh Star Co kepada Mr. Z. Adapun penentuan siapa yang berhak diberikan keringanan pajak berganda (*double tax relief*), apakah Mr Z atau Star Co, hal tersebut bergantung pada ketentuan domestik Negara R.

Pada dasarnya ketentuan mengenai *look through* ini sama dengan ketentuan Pasal 17 ayat (2) OECD Model, yaitu sama-sama ketentuan yang digunakan untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak berganda dalam pemajakan atas penghasilan entertainer dan olahragawan. Bedanya, ketentuan mengenai *look through* ini dirumuskan dalam ketentuan domestik suatu negara, sedangkan ketentuan Pasal 17 ayat (2) dirumuskan dalam P3B. Dengan demikian, yang menjadi pertanyaan adalah bagaimana hubungan antara ketentuan domestik mengenai *look through* dan Pasal 17 ayat (2)?

OECD mempunyai posisi yang kuat dalam menentang adanya '*treaty overrides*'. Artinya, OECD menentang adanya pemberlakuan ketentuan domestik dalam mengatur sesuatu yang tidak diatur dalam P3B. Namun, dalam kasus penerapan Pasal 17 ayat (2), OECD mempunyai pandangan bahwa ketentuan domestik mengenai penghindaran pajak berganda (dalam kasus ini ketentuan mengenai *look through*) tetap dapat diberlakukan, meskipun dalam P3B dari negara yang mengadakan perjanjian tidak memiliki pasal penghindaran pajak berganda sebagaimana yang dirumuskan Pasal 17 ayat (2) OECD Model. Atau dengan kata lain, dalam kasus ini, ketentuan domestik diperbolehkan untuk meng-'*override*' P3B. Hal ini sebagaimana dijelaskan dalam Paragraf 11.3 OECD *Commentary* atas Pasal 17 dengan rumusan sebagai berikut.

*"As general rule it should be noted, however, that regardless of Article 17, the Convention would not prevent the application of general anti-avoidance rules of the domestic law of the State of source which would allow that State to tax either the entertainer/sportsperson or the star-company in abusive cases, as is recognized in Paragraf 22 to 22.1 of the Commentary on Article 1."*

Di sisi lain, dalam hal tidak adanya ketentuan domestik mengenai *look through* dan Pasal 17 ayat (2) dalam P3B, negara sumber tidak akan dapat mengenakan pajak atas penghasilan yang diterima entertainer atau olahragawan yang dibayarkan melalui pihak lain karena ketentuan Pasal 17 ayat (1) tidak mencakup pemajakan atas penghasilan seperti ini.

Penerapan ketentuan domestik yang mengatur mengenai *look through* bersamaan dengan Pasal 17 ayat (2) dalam P3B akan menyebabkan negara sumber dapat mengenakan pajak atas seluruh penghasilan yang diterima oleh entertainer atau olahragawan dari aktivitas profesional yang dilakukan di negara sumber tersebut. Negara sumber tidak hanya dapat mengenakan pajak atas penghasilan yang diterima oleh entertainer atau olahragawan, tetapi juga keuntungan yang diterima oleh perusahaan perantara sebagai penghasilan yang diterima oleh perusahaan dengan berdasarkan pada ketentuan Pasal 17 ayat (2).

### C.3. Pasal 17 ayat (3)

Pasal 17 ayat (3) merupakan pasal pilihan yang disebutkan dalam Paragraf 14 OECD *Commentary* atas Pasal 17. Pasal 17 ayat (3) ini merupakan bentuk pengecualian dari Pasal 17 ayat (1) dan Pasal 17 ayat (2). Paragraf dalam *Commentary* tersebut membahas mengenai keinginan suatu negara untuk mengecualikan acara kegiatan yang disokong oleh pendanaan publik sebagai cakupan Pasal 17. Berikut adalah rumusan dari Pasal 17 ayat (3).

*“The provisions of Paragraphs 1 and 2 shall not apply to income derived from activities performed in a Contracting State by artistes or sportsmen if the visit to that State is wholly or mainly supported by public funds of one or both of the Contracting States or political subdivisions or local authorities thereof. In such a case, the income is taxable only in the Contracting State in which the artiste or the sportsman is a resident.”*

Dari rumusan Pasal 17 ayat (3) di atas, dapat diketahui sebagai berikut:

- i. pasal ini mengecualikan penerapan Pasal 17 ayat (1) dan (2) yang berkaitan dengan kegiatan entertainer atau olahragawan yang dilakukan di negara sumber, tetapi dananya didukung oleh salah satu atau kedua negara sumber dan domisili atau merupakan bagian ketatanegaraannya atau pemerintah daerahnya; dan
- ii. dalam kasus seperti itu, penghasilan dipajaki hanya di negara tempat entertainer atau olahragawan itu berkedudukan.

Dalam praktiknya, sampai masa sebelum tahun 1992, beberapa negara telah menggunakan Pasal 17 ayat (3) dalam kebijakan P3B mereka. ASEAN Model bahkan telah membuat standarisasi ‘klausul Pasal 17 ayat (3)’ sehingga ketentuan ini akan digunakan oleh para negara anggota ASEAN. Kemudian, Persetujuan Multilateral Nordic antara Denmark, Finlandia, Islandia, Norwegia, dan Swedia (Model Nordic) juga berisi Pasal 17 ayat (3) sebagai standar tambahan Pasal 17. Model persetujuan ini diperkenalkan pada tahun 1989 dan diadopsi pada tahun 1996. Jika dibandingkan dengan usulan dalam Paragraf 14 OECD *Commentary* atas Pasal 17, teks dalam Model Nordic tersebut memiliki dua perbedaan dan persyaratan tersebut bersifat kumulatif. Pertama, model tersebut mensyaratkan kunjungan ke negara sumber harus dibiayai terutama oleh dana publik. Kedua, hanya berlaku untuk pembiayaan dari dana publik dari negara domisili.<sup>25</sup>

Masalah yang mungkin muncul dalam penerapan Pasal 17 ayat (3) adalah perubahan istilah ‘pendanaan publik’. Beberapa negara sering mengubah kriteria Pasal 17 ayat (3) dari ‘pendanaan publik’ menjadi ‘pertukaran budaya’, ‘perjanjian budaya’, atau ‘organisasi nirlaba’. Hal ini membuat penggunaan istilah ini menjadi tidak jelas sehingga negara sumber dan negara domisili dapat menginterpretasikan ketentuan Pasal 17 ayat (3) secara berbeda. Adanya perbedaan interpretasi ini dapat menyebabkan risiko pajak berganda meningkat.<sup>26</sup>

25. Dick Molenaar dan Harald Grams, “Article 17(3) for Artistes and Sportmen: Much More than an Exception,” *Intertax* 40, no. 4 (April 2012): 271-272.

26. *Ibid*, 278.

## D. Pemajakan atas Penghasilan Entertainer dan Olahragawan menurut UN Model dan US Model

OECD Model, UN Model, dan US Model memuat tentang ketentuan atas penghasilan yang diterima entertainer dan olahragawan yang bukan sebagai subjek pajak dalam negeri di negara sumber penghasilan tersebut. Sama halnya dengan OECD Model, dalam UN Model ketentuan mengenai hal ini terdapat dalam Pasal 17. Sementara itu, dalam US Model, terdapat dalam Pasal 16. Berikut adalah rumusan dari Pasal 17 ayat (1) UN Model.

*“Notwithstanding the provisions of Articles 14 and 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsman, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State.”*

Kemudian, rumusan dalam Pasal 16 ayat (1) US Model, yaitu sebagai berikut.

*“Income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsman, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, which income would be exempt from tax in that other Contracting State under the provision of Articles 7 (Business Profit) and 14 (Income from Employment) may be taxed in that other State, except where the amount of the gross receipts derived by such entertainer or sportman, including expenses reimbursed to him or borne on his behalf, from such activities does not exceed twenty thousand United States dollars (\$20,000) or its equivalent in... for the taxable year of the payment.”*

Berdasarkan rumusan di atas dapat dilihat bahwa ketentuan Pasal 17 ayat (1) OECD Model sama dengan ketentuan Pasal 17 ayat (1) UN Model. Perbedaan hanya terletak pada istilah ‘*sportsman*’ yang masih digunakan dalam UN Model, sedangkan dalam OECD Model 2014 istilah ini telah diubah menjadi ‘*sportsperson*’.

Berbeda dengan bentuk Pasal 17 ayat (1) OECD Model dan UN Model, Pasal 16 ayat (1) US Model 2006 memuat pengecualian atas penghasilan yang tidak melebihi jumlah sebesar USD 20.000 per tahun. Ketika entertainer atau olahragawan menerima penghasilan dibawah batasan ini, negara sumber menyerahkan hak pemajakan utamanya dengan alasan kepraktisan. Dengan demikian, US Model secara jelas hanya ditujukan untuk entertainer dan olahragawan yang menerima penghasilan dengan tingkatan yang sangat tinggi dan tidak dimaksudkan untuk menjangkau semua tingkatan penghasilan.<sup>27</sup> Batasan sebesar USD 20.000 tidak berubah sejak usulan US Model Tahun 1981.<sup>28</sup>

Lebih lanjut, serupa dengan OECD Model, ketentuan mengenai pemajakan atas penghasilan entertainer dan olahragawan dalam UN Model dan US Model juga terdiri dari dua ayat. Ayat kedua dari pasal tersebut juga sama-sama merupakan ketentuan yang digunakan untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak berganda dalam pemajakan atas penghasilan entertainer dan olahragawan yang dibayarkan melalui

27. Monika Taferner, *Op.Cit.*, 255.

28. Daniel Sandler, *Op.Cit.*, 215.

suatu perusahaan tertentu. Berikut adalah rumusan ayat kedua dari Pasal 17 UN Model.

*“Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or a sportsman in his capacity as such accrues not to the entertainer or sportsman himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Articles 7, 14 and 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsperson are exercised.”*

Rumusan Pasal 16 ayat (2) US Model menjelaskan sebagai berikut.

*“Where income in respect of activities exercised by an entertainer or a sportsman in his capacity as such accrues not to the entertainer or sportsman himself but to another person, that income, notwithstanding the provisions of Articles 7 (Business Profit) or 14 (Income from Employment) may be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsman are exercised unless the contract pursuant to which the personal activities are performed allows that other person to designate the individual who is to perform the personal activities.”*

Dari rumusan di atas dapat dilihat bahwa rumusan Pasal 17 ayat (2) OECD Model sama dengan rumusan Pasal 17 ayat (2) UN Model. Perbedaan hanya terletak pada pasal yang dikecualikan dalam penerapan Pasal 17 ayat (2), yaitu apabila dalam OECD Model pasal tersebut adalah Pasal 7 dan Pasal 15, dalam UN Model pasal tersebut adalah Pasal 7, 14, dan 15. Tidak disebutkannya Pasal 14 dalam OECD Model dikarenakan pasal tersebut telah dihapus dalam OECD Model.

Sama halnya dengan ayat (1), ketentuan dalam ayat (2) dari Pasal 16 yang mengatur pemajakan atas penghasilan entertainer dan olahragawan dalam US Model memiliki perbedaan yang signifikan dengan Pasal 17 ayat (2) OECD Model dan UN Model. Hal ini dikarenakan terdapat ketentuan pengecualian dalam penerapan Pasal 16 ayat (2) US Model. Ketentuan pengecualian ini tidak terdapat dalam OECD Model dan UN Model. Berdasarkan rumusan Pasal 16 ayat (2) US Model, ketentuan dalam pasal ini dikecualikan apabila berdasarkan kontrak yang menjadi acuan dilakukannya kegiatan hiburan atau olahraga, memperbolehkan pihak lain untuk menunjuk individu yang akan melakukan kegiatan hiburan atau olahraga tersebut. Dalam kasus ini, ketentuan yang mengatur bahwa negara sumber tetap dapat mengenakan pajak atas penghasilan entertainer dan olahragawan yang dibayarkan melalui pihak lain, tidak dapat lagi diterapkan.

## **E. Variasi Penghasilan dari Kegiatan Entertainer dan Olahragawan**

Selain penghasilan yang diterima dari pertunjukan dan pertandingan, para entertainer dan olahragawan juga dapat menerima penghasilan dalam bentuk royalti, *sponsorship*, atau iklan. Secara umum, pasal substansi lainnya dapat berlaku apabila tidak ada hubungan langsung antara penghasilan dan pertunjukan di muka umum yang dilakukan oleh entertainer dan olahragawan tersebut di negara sumber.<sup>29</sup>

29. Monika Taferner, *Op.Cit.*, 267.

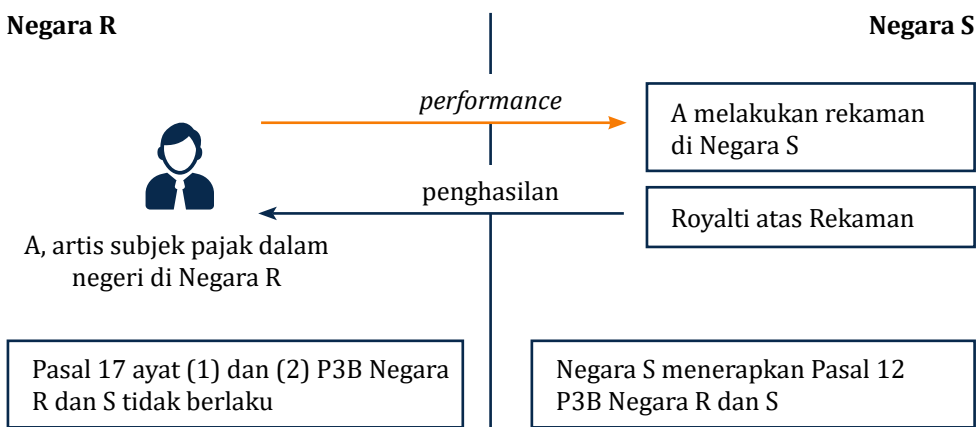
### E.1. Pembayaran Lisensi<sup>30</sup>

Apabila entertainer dan olahragawan menerima pembayaran lisensi, pasal substantif yang terkait dengan jenis penghasilan ini adalah Pasal 12 yang mengatur mengenai royalti. Pasal 12 ayat (1) OECD Model menegaskan bahwa hak pemajakan atas royalti dimiliki sepenuhnya oleh negara domisili sehingga negara sumber tidak diperbolehkan untuk mengenakan pajak atas royalti.

Sebagai contoh, kegiatan rekaman yang dilakukan oleh seorang artis yang akan dibuat dalam bentuk *compact-disc audio* (CD Audio). Apabila artis tersebut memperoleh hak cipta dari hasil rekaman seluruh penghasilan yang dibayar kepada artis tersebut diperlakukan sebagai royalti. Namun, apabila artis tersebut tidak memperoleh hak cipta dapat dianggap artis tersebut memberikan jasanya sebagai entertainer. Oleh karenanya, penghasilan yang diterima oleh artis tersebut bukan merupakan royalti. Pasal 12 tidak dapat diterapkan untuk menentukan pemajakan atas penghasilan yang diterima oleh artis tersebut.

Atas situasi ini, Pasal 17 ayat (1) dan Pasal 12 ayat (2) saling mengecualikan satu sama lain. Artinya, apabila terdapat penghasilan dari hak cipta, berlaku Pasal 12. Namun, apabila terdapat penghasilan dari penampilan pribadi, yang berlaku adalah Pasal 17. Berikut adalah ilustrasi dari contoh kasus pembayaran lisensi atas kegiatan keartisan.

**Gambar 18.8 Contoh Kasus Pembayaran Lisensi atas Kegiatan Keartisan**



Dari ilustrasi di atas dapat dilihat bahwa penerapan Pasal 17 OECD Model tidak selalu jelas. Ketidakjelasan terjadi dalam kasus *Pierre Boulez* antara Jerman dan Amerika Serikat yang terjadi pada tahun 1984 sebagaimana yang telah dibahas dalam Bab 12 mengenai Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas Royalti. Berikut adalah penjelasan dari kasus *Pierre Boulez*.

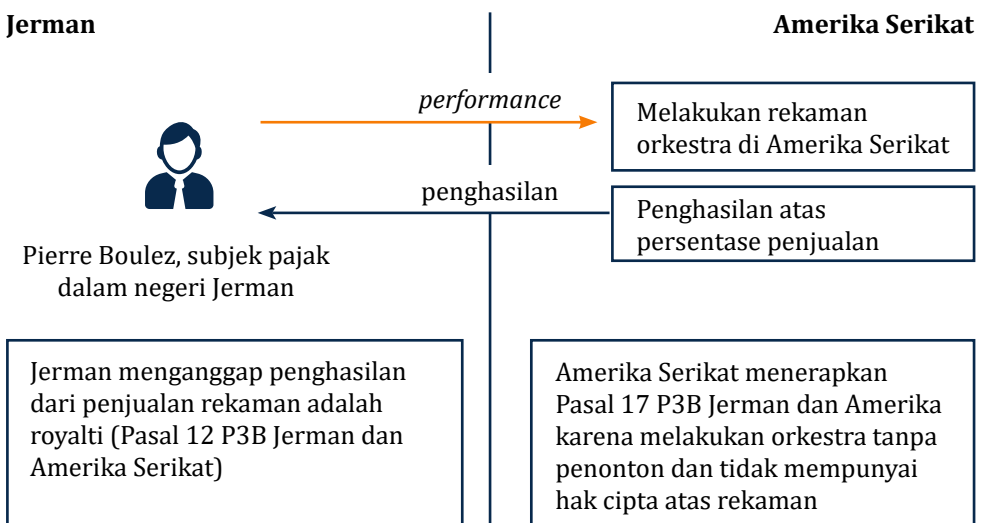
i. *Pierre Boulez* merupakan penyanyi berkewarganegaraan Prancis, tetapi berdomisili

30. *Ibid*, 268-269.

- di Jerman. Pierre Boulez menjalin kontrak dengan produser musik klasik untuk melakukan kegiatan orkestra untuk tujuan rekaman di Amerika Serikat. Adapun kontrak yang disepakati oleh Pierre Boulez dengan produser mengatur bahwa hak milik rekaman pertunjukan yang akan dilakukan oleh Pierre Boulez dimiliki oleh produser.
- ii. Atas rekaman ini, Pierre Boulez menerima penghasilan atas dasar suatu persentase tertentu dari penghasilan penjualan rekaman.
  - iii. Jerman mengklasifikasikan penghasilan yang diterima Pierre Boulez sebagai penghasilan dari pembayaran lisensi. Dengan demikian, berdasarkan Pasal 12 P3B Jerman dan Amerika Serikat, penghasilan tersebut akan dikenakan pajak secara eksklusif di negara domisili (Jerman).
  - iv. Amerika Serikat menganggap penghasilan tersebut adalah penghasilan dari pertunjukan artistik yang dipajaki berdasarkan Pasal 17 P3B Jerman dan Amerika Serikat. Dengan demikian, penghasilan yang diterima Pierre Boulez dapat dikenakan pajak di negara sumber (Amerika Serikat).
  - v. Konsekuensinya, kedua negara tersebut mengklaim mempunyai hak pemajakan atas penghasilan tersebut sehingga timbul isu pajak berganda.
  - vi. Pihak Amerika Serikat beragumen, penghasilan yang diterima dari kegiatan rekaman tanpa penonton, bukan merupakan pembayaran royalti. Alasannya, Pierre Boulez sama sekali tidak mempunyai hak cipta atas rekaman. Ketika Pierre Boulez melakukan pertunjukan, pada saat itulah rekaman itu dibuat dan langsung menjadi hak milik produser. Atas alasan tersebut, pengadilan pajak Amerika Serikat tidak setuju pembayaran yang diterima oleh Pierre Boulez dikategorikan sebagai royalti sebagaimana diatur dalam Pasal 12.

Untuk lebih jelas memahami kasus Pierre Boulez antara Jerman dan Amerika Serikat sebagaimana dijelaskan di atas, dapat dilihat pada gambar berikut.

**Gambar 18.9 Contoh Kasus Pembayaran Lisensi *Pierre Boulez***





Dalam kasus ini, untuk menentukan apakah Pasal 12 atau Pasal 17 yang dapat diterapkan, bergantung pada penentuan apakah penghasilan dari kegiatan rekaman didefinisikan sebagai penghasilan dari kegiatan profesional sebagai entertainer atau sebagai pembayaran lisensi. Untuk menjawab apakah suatu penghasilan atas rekaman merupakan penghasilan dari kegiatan profesional atau pembayaran lisensi dapat diketahui melalui contoh berikut.

Seorang artis melakukan konser di muka umum dan penampilannya secara serentak disiarkan. Pertanyaannya, apakah penghasilan dari konser yang dilakukan artis tersebut merupakan penghasilan dari kegiatan profesional atau pembayaran lisensi? Penghasilan dari konser ini merupakan penghasilan dari kegiatan profesional sang artis sehingga masuk dalam cakupan Pasal 17. Oleh karena itu, penghasilan ini dapat dipajaki di negara sumber.

Apabila konser tersebut direkam dan artis tersebut menetapkan bahwa ia, berdasarkan hak cipta yang dimilikinya atas rekaman suara tersebut, menerima royalti atas penjualan atau pemutaran rekaman di muka umum, pembayaran yang diterimanya masuk ke dalam pengertian royalti dalam Pasal 12. Oleh karena itu, penghasilan dari hak cipta tersebut dapat dipajaki di negara domisili.

Di sisi lain, ketika hak cipta dalam rekaman suara tidak dimiliki oleh artis itu sendiri, melainkan dimiliki oleh pihak yang mempunyai kontrak kerjasama pemberian jasa dengan sang artis, pembayaran yang diterima oleh artis berdasarkan kontrak tersebut masuk dalam Pasal 7 atau Pasal 17 apabila pertunjukan atau penampilan dari artis untuk rekaman tersebut dilakukan di negara sumber tempat artis menerima pembayaran, meskipun pembayaran untuk sang artis merupakan kesatuan atas penjualan dari rekaman.

Penentuan mengenai apakah suatu penghasilan dari kegiatan rekaman yang dilakukan oleh seorang entertainer merupakan cakupan Pasal 17 atau tidak, juga terdapat dalam kasus penghasilan atas kegiatan siaran yang dilakukan oleh seorang entertainer atau olahragawan. Berikut rumusan dari Paragraf 9.4 OECD *Commentary* atas Pasal 17 mengenai hal tersebut.

*“Payments for the simultaneous broadcasting of a performance by an entertainer or sportsperson made directly to the performer or for his or her benefit (e.g. a payment made to the star-company of the performer) fall within the scope of Article 17 (see paragraph 18 of the Commentary on Article 12, which also deals with payments for the subsequent sales or public playing of recordings of the performance). **Where, however, the payment is made to a third party (e.g. the owner of the broadcasting rights) and that payment does not benefit the performer, the payment is not related to the personal activities of the performer and therefore does not constitute income derived by a person as an entertainer or sportsperson from that person’s personal activities as such.**”*

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan rumusan Paragraph 9.4 OECD *Commentary* atas Pasal 17 di atas, dapat dilihat bahwa pembayaran dari kegiatan siaran yang dilakukan oleh entertainer atau olahragawan dalam kapasitas profesionalnya, yang dibayarkan secara langsung atau dibayarkan melalui pihak lain (misal, *star-company*) termasuk dalam cakupan

penghasilan Pasal 17. Namun, dalam hal pembayaran tersebut dilakukan kepada pihak ketiga, misalkan kepada pemilik hak siar, dan pembayaran penghasilan tersebut tidak memberikan manfaat atau keuntungan kepada entertainer atau olahragawan maka penghasilan tersebut tidak termasuk dalam cakupan penghasilan entertainer dan olahragawan yang diatur dalam Pasal 17 OECD Model.

Hal yang berbeda terjadi ketika kegiatan siaran tersebut kemudian ditampilkan di berbagai negara. Pertanyaannya, apakah entertainer atau olahragawan yang terlibat dalam kegiatan siaran tersebut berhak menerima pembayaran royalti atas ditampilkannya kegiatan siaran tersebut? Terdapat dua jawaban atas pertanyaan ini:

- i. apabila hak cipta dari kegiatan siaran tersebut dimiliki oleh entertainer atau olahragawan tersebut, jelas entertainer atau olahragawan tersebut berhak menerima pembayaran royalti atas ditampilkannya kegiatan siaran tersebut di berbagai negara. Dengan demikian, selain menerima pembayaran atas kegiatan siaran yang dilakukannya yang merupakan cakupan Pasal 17, entertainer atau olahragawan tersebut juga dapat menerima pembayaran dari kepemilikan hak cipta atas kegiatan siaran berupa royalti. Pembayaran atas kepemilikan hak cipta ini tidak termasuk dalam cakupan Pasal 17;
- ii. apabila hak cipta dimiliki oleh pihak ketiga, misalnya dimiliki oleh pemilik hak siar, dengan mengacu pada rumusan Paragraf 9.4 OECD *Commentary* atas Pasal 17, penghasilan yang diterima oleh pemilik hak siar atas ditampilkannya kegiatan siaran tersebut di berbagai negara, tidak termasuk dalam cakupan penghasilan entertainer dan olahragawan yang diatur dalam Pasal 17 OECD Model. Hal ini terlepas dari adanya fakta bahwa kegiatan siaran yang ditampilkan tersebut melibatkan entertainer atau olahragawan bersangkutan.

## E.2. Penghasilan Sponsor atau Periklanan<sup>31</sup>

Penghasilan berupa pembayaran dari *endorsement* secara substansi tidak hanya diterima oleh olahragawan tetapi juga oleh entertainer. Dalam banyak kasus, pembayaran ini mewakili instrumen penting dari strategi merk atau komunikasi perusahaan untuk kegiatan sponsor atau periklanan. Pihak pemberi sponsor menggunakan publikasi dari pihak atau tim yang terkenal dalam suatu acara hiburan atau olahraga untuk membuat suatu pencitraan sebagai upaya mencapai suatu posisi pasar tertentu.

Pada umumnya, kegiatan *sponsorship* atau periklanan didasarkan pada kontrak antara pihak pemberi sponsor dan pihak penerima sponsor. Di satu pihak, kegiatan *sponsorship* atau periklanan dilakukan melalui suatu media. Misal, olahragawan atau entertainer berkewajiban untuk menggunakan logo atau merk dari pihak pemberi sponsor atau menggunakan pertunjukannya untuk mengiklankan produk dari pihak pemberi sponsor. Di sisi lain, pihak penerima sponsor, dalam hal ini entertainer dan olahragawan, akan menerima remunerasi untuk jasa pencitraan ini.

Pada dasarnya, terdapat berbagai bentuk pembayaran atas *sponsorship* sehingga sangatlah penting untuk mengetahui karakteristik dari pembayaran ini. Oleh karena

---

31. *Ibid*, 270-271.

tingginya kompleksitas dari kontrak *sponsorship*, yang seringkali dibuat dalam bentuk “penawaran paket (*package-deals*)” yang terdiri atas beberapa jenis kegiatan yang berbeda serta bentuk pembayaran yang berbeda pula, administrasi pajak tentunya menghadapi masalah dalam mengidentifikasi masing-masing dari pembayaran tersebut. Hal ini dikarenakan seringkali pembayaran dalam kontrak *sponsorship* saling berhubungan satu sama lain. Pada praktiknya, untuk mengatasi masalah ini, seluruh pembayaran atas kontrak *sponsorship* akan dianggap masuk dalam cakupan Pasal 17 OECD Model.

### E.3. Penghasilan Laba Usaha<sup>32</sup>

Ilustrasi yang dapat menggambarkan penghasilan laba usaha yang diterima oleh entertainer atau olahragawan adalah penghasilan sponsor yang diterima dari penawaran paket. Sayangnya, terkait dengan hal ini OECD masih belum dapat menyelesaikan masalah alokasi dari penghasilan ini.

Terkait dengan penghasilan sponsor yang diterima dari penawaran paket, beberapa opini para ahli yang berkaitan dengan apakah penghasilan tersebut harus dialokasikan kepada Pasal 7 tentang Laba Usaha. Opini beberapa ahli diantaranya, yaitu sebagai berikut.

- i. Schrettl, sebagaimana dikutip oleh Taferner, berpendapat bahwa penghasilan sponsor tidak diterima dari kapasitasnya melakukan kegiatan pribadi. Pembayaran sponsor dilakukan karena adanya popularitas dari entertainer atau olahragawan dan kemampuan mereka menjadi media iklan yang memadai. Konsekuensinya, meskipun kontrak penawaran paket sponsor berhubungan langsung dengan penampilan dari entertainer dan olahragawan, hal ini tidak cukup kuat untuk membenarkan penghasilan sponsor tersebut sebagai penghasilan yang berkaitan dengan Pasal 17.
- ii. Görl sebaliknya berpendapat bahwa penghasilan sponsor termasuk dalam penghasilan yang diatur oleh Pasal 17 hanya apabila penghasilan tersebut diterima dari suatu pameran atau pertunjukan tunggal. Apabila penghasilan sponsor diterima lebih dari satu pameran atau pertunjukan, Görl berpendapat penghasilan sponsor tersebut merupakan cakupan dari Pasal 7. Pendapat ini cenderung terlihat tidak konsisten karena penentuan apakah penghasilan sponsor masuk dalam cakupan penghasilan yang diatur dalam Pasal 17, hanya dilihat dari jumlah penampilan yang dilakukan.
- iii. Wassermeyyer berpendapat bahwa semua pembayaran yang diterima untuk penampilan di negara sumber harus dialokasikan ke Pasal 17. Ruang lingkup Pasal 17 akan mendistribusikan hak pemajakan dari negara sumber untuk semua jenis penghasilan yang dihasilkan yang berhubungan dengan penampilan, mencakup juga penghasilan dari sponsor. Pembayaran iklan secara umum tanpa mengacu kepada aktivitas penampilan tertentu, tunduk pada Pasal 15 atau Pasal 7.

Di beberapa negara, penerapan alokasi penghasilan berbeda dari pendapat para ahli yang telah diutarakan di atas. Sebagai contoh di Jerman, Amerika Serikat, dan UK,

---

32. *Ibid*, 272-273.

penghasilan sponsor dari paket penawaran masuk dalam lingkup Pasal 17. Otoritas pajak di Jerman dan UK berpendapat, untuk mendukung *Commentary* OECD Model, alokasi penghasilan sponsor dan paket penawaran masuk dalam Pasal 17 apabila terdapat hubungan langsung atau tidak langsung dengan penampilan atau pertunjukan yang diberikan oleh entertainer dan olahragawan. Jerman dan UK mendukung pendapat tersebut melalui pernyataan resmi dari otoritas pajak, sedangkan di Amerika Serikat tidak terdapat pernyataan resmi dari otoritas pajak. Akan tetapi, otoritas pajak di Amerika Serikat mempertegas masalah alokasi atas kategori penghasilan ini melalui beberapa putusan pengadilan pajak.

## F. Isu Pajak di Negara Sumber

Dalam memajaki penghasilan yang diterima oleh para entertainer dan olahragawan, beberapa isu pajak yang muncul adalah bagaimana pemungutan pajak atas penghasilan tersebut, bagaimana biaya operasional atas kegiatan dari entertainer dapat dikurangkan, dan bagaimana cara mengeliminasi pajak berganda yang timbul atas kegiatan yang dilakukan antara beberapa negara. Berikut adalah penjelasan dari masing-masing isu di atas.

### F.1. Pelaporan dan Pemotongan/Pemungutan Pajak Penghasilan (PPh)<sup>33</sup>

Banyak negara sumber tidak mewajibkan entertainer atau olahragawan asing untuk melaporkan surat pemberitahuan atas penghasilan yang diterimanya di suatu negara sumber pada akhir tahun. Biasanya, negara tersebut hanya mengenakan pemotongan dan pemungutan pajak atas penghasilan yang diterima oleh entertainer atau olahragawan asing tersebut.

Banyak negara mengenakan tarif pemotongan pajak atas penghasilan entertainer dan olahragawan dengan basis penghasilan bruto dan dengan tarif pajak yang berbeda di setiap negara. Penerapan PPh pemotongan/pemungutan tersebut dilakukan dalam dua bentuk. Bentuk pertama, yaitu pemungutan bersifat final. Dalam banyak negara, pemotongan/pemungutan pajak ini bersifat final. Namun, sebagai contoh di Austria, dimungkinkan untuk menerapkan pajak atas entertainer atau olahragawan melalui penilaian dan memasukan surat pemberitahuan pada akhir tahun pajak untuk memperoleh dasar pengenaan pajak yang tepat.

### F.2. Perhitungan Biaya<sup>34</sup>

Di beberapa negara Eropa, pembebanan biaya yang terkait pertunjukan dapat dikurangkan dari basis pemotongan/pemungutan PPh setelah mendapat persetujuan dari otoritas pajak. Pajak dikenakan terhadap nilai bersih dari penghasilan yang diterima oleh entertainer dan olahragawan. Sebagai contoh, Belanda mengenakan PPh pemotongan/pemungutan dengan tarif flat sebesar 20% dan UK menerapkan tarif progresif sebesar 10% sampai dengan 40%. Setelah tahun pajak,

33. *Ibid*, 276.

34. *Ibid*, 276-277.

surat pemberitahuan pajak dapat disampaikan (tidak wajib di Belanda, tetapi wajib di UK) untuk memperhitungkan biaya sebagai pengurang penghasilan kena pajak.

Ketika suatu negara mengizinkan memperhitungkan biaya terkait, muncul beberapa pertimbangan. Jika entertainer atau olahragawan sedang melakukan tur dan mengadakan pertunjukan di beberapa negara, berapa proporsi biaya yang dapat dibiayakan di setiap negara sumber?

### F.3. Eliminasi Pajak Berganda<sup>35</sup>

Pasal 23 OECD Model menerapkan metode eliminasi pajak berganda yang berkaitan dengan penghasilan yang bersumber dari luar negeri di negara domisili. Berdasarkan pendapat ahli di beberapa negara serta prinsip netralitas negara pengimpor, metode pembebasan seharusnya dapat diterapkan. Masalah yang berkaitan dengan penerapan metode ini tidak selalu memastikan pengenaan pajak secara efektif. Oleh karena itu, *Commentary* OECD Model merekomendasikan penerapan metode kredit dalam situasi tidak ada pengenaan pajak (*double non-taxation*) atau dikenal dengan klausul '*subject to tax*'.

Dengan menggunakan metode kredit, akan menyebabkan timbulnya kelebihan pemajakan karena total pemotongan/pemungutan pajak di negara sumber tidak selalu dapat dikreditkan di negara domisili. Masalah ini muncul karena negara domisili hanya mengkreditkan jumlah pajak yang dibayarkan atas penghasilan luar negeri yang seolah-olah diterima di negara domisili. Jadi, apabila perhitungan pajak lebih kecil daripada pajak yang dipungut di negara sumber, hanya bagian pajak yang dibayar di luar negeri yang dapat dikreditkan.

Apabila pemotongan/pemungutan pajak tidak final, akan terjadi kelebihan pajak. Namun, kelebihan pajak tersebut dapat diajukan permohonan pengembalian di negara sumber. Tetapi seringkali prosedur pengajuan pengembalian menyebabkan tambahan waktu dan biaya karena kebenaran jumlah pajak yang diajukan pengembalian harus dihitung berdasarkan akuntansi. Hal ini tentunya sangat sulit untuk dilakukan di negara-negara yang berbeda.

## G. Penerapan Pasal 17 dalam Dunia Internasional

### G.1. Pajak atas Anggota Tim<sup>36</sup>

Perlakuan pajak atas anggota tim entertainer dan olahragawan yang melakukan pertunjukan di luar negeri tergantung dari beberapa faktor. Aspek pajak di negara sumber dan di negara domisili serta keberadaan P3B dari kedua negara tersebut, merupakan faktor penentu dalam menganalisis pajak atas anggota tim. Analisis berikut berfokus pada masalah mengenai apakah suatu anggota tim dianggap sebagai entertainer atau olahragawan atau apakah individu yang dipekerjakan tersebut merupakan pekerja bebas. Tergantung dari pertimbangan berikut ini, pemajakan dari anggota tim dapat berbeda satu sama lainnya.

35. *Ibid*, 278.

36. Karolina Tetlak, "Tax Treatment of Team Performances under Art. 17 of the OECD Model Convention," *World Tax Journal*, October 2010, 264-265.

Pertama, pengenaan pajak dari suatu anggota tim entertainer dan olahragawan tergantung pada apakah anggota tim dianggap sebagai entertainer atau olahragawan dalam pengertian Pasal 17 OECD Model. Para individu yang terlibat dalam produksi suatu pertunjukan dan merencanakan atau menjalankan suatu permainan, seperti: direktur, penata gerak, produser, ahli suara dan cahaya, ahli tata rias, pelatih, tenaga medis, komentator, dan lain-lain tidak masuk dalam cakupan Pasal 17. Oleh karena itu, penghasilan yang diterima dari pemberian jasa pendukung oleh staf pendukung dan personil administrasi, seperti: teknisi, petugas pentas, pemeran pengganti, dan keamanan tidak dipajaki berdasarkan ketentuan yang berlaku terhadap entertainer dan olahragawan.

Kedua, para anggota tim dapat ditunjuk berdasarkan kontrak sebagai penyedia jasa independen atau sebagai pekerja tetap. Tidak seperti pemain yang tampil secara tunggal dan selalu memberikan jasanya secara independen, penampilan entertainer atau olahragawan sebagai bagian dari tim sering mempunyai kontrak kerja secara kelompok. Hal ini selalu terjadi pada kasus aktor teater, musisi orkestra, para pemain dalam klub olah raga, atau penghibur yang diperkerjakan oleh sirkus. Akan tetapi, individu dengan profil mahal, seperti bintang olahraga, penyanyi yang terkenal, aktor dan musisi yang diundang, primadona, pemimpin orkestra, dan lainnya, seringkali dipekerjakan sebagai pemberi jasa independen dan mempunyai ketentuan khusus karena keahlian dan kemampuan mereka yang luar biasa seperti: pengarang musik, perancang busana yang mendesain kustom untuk opera tertentu, pakar hubungan masyarakat, pelatih, atau instruktur. Orang-orang tersebut seringkali mempertahankan status independensi mereka. Dengan demikian, sepanjang individu tersebut menyerahkan jasa yang mempunyai karakter hiburan dan olahraga, serta tidak terlibat dalam proses produksi, orang pribadi tersebut dapat dianggap sebagai entertainer atau olahragawan.

## G.2. Pajak atas Tim<sup>37</sup>

Sebuah tim atau kelompok yang melaksanakan kegiatan olahraga dan hiburan (kelompok teater, orkestra, sirkus, olahraga, dan lainnya) dapat dianggap sebagai subjek pajak terpisah, terutama jika mereka berbentuk badan hukum. Seringkali dalam suatu kasus, tim tersebut mempunyai hubungan hukum dengan penyelenggara kegiatan di negara sumber dan bertindak sebagai pihak ketiga yang merupakan perantara antara penyelenggara dengan seorang entertainer atau olahragawan. Namun, atas kasus ini belum terdapat ketentuan secara jelas dan khusus

Oleh karena tim dapat berupa entitas terpisah, kegiatan usahanya mempunyai konsekuensi pajak tertentu. Dalam konteks penampilan suatu tim, praktik yang terjadi secara umum adalah penyelenggara melakukan pembayaran terhadap tim daripada melakukan pembayaran kepada anggota tertentu. Pembayaran yang diterima oleh tim tidak hanya terdiri atas gaji dari tiap anggotanya, tetapi juga berisi elemen keuntungan yang diterima oleh tim itu sendiri. Dalam OECD Model, tim, rombongan, dan grup yang menyediakan jasa hiburan dan olahraga dianggap sebagai badan hukum.

---

37. *Ibid*, 273.

Oleh karena tidak adanya ketentuan khusus yang mengatur pemajakan atas penghasilan tim, keuntungan yang diterima oleh tim atas penampilannya di negara lain harus tunduk dalam ketentuan umum yang di atur dalam Pasal 7 OECD Model. Pasal 7 OECD Model memperbolehkan negara sumber untuk memajaki penghasilan sebatas penghasilan yang berasal dari BUT yang terletak di negara sumber tersebut.

## Referensi

### Buku:

- Arora, Saurabh A. "Article 16 and Article 17: Directors Fees and Artistes and Sportmen." Dalam *History of Tax Treaties: The Relevance of The OECD Documents for The Interpretation Of Tax Treaties*, ed. Thomas Ecker dan Gernot Ressler. Vienna: Linde, 2011.
- Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi. *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*. Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010.
- Molenaar, Dick. "Who is an artiste?." Dalam *Taxation of International Performing Artistes*. Amsterdam: IBFD, 2006.
- Roeleveld, Jennifer dan Karolina Tetlak. *Article 17: Entertainers and Sportspersons – Global Tax Treaty Commentaries*. Netherland: IBFD, 2015.
- Sandler, Daniel. "Artistes and Sportmen (Article 17 OECD Model Convention)." Dalam *Source Versus Residence: Problems Arising From The Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives*, ed Michael Lang. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2008.
- Taferner, Monika. "Source versus Residence Principle Artistes and Sportmen." Dalam *Source Versus Residence in International Tax Law: Band 38*, ed. Hans-Jorgen Aigner, Walter loukota. Scheydgasse: Linde Verlag Wien Linde, 2005.
- Vogel, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3<sup>rd</sup> Edition*. London: Kluwer Law International, 1997.

### Artikel:

- Molenaar, Dick dan Harald Grams. "Article 17(3) for Artistes and Sportmen: Much More than an Exception." *Intertax* 40, no. 4, April 2012.
- OECD. *OECD Report on the Taxation of Income Derived from Entertainment, Artistic and Sporting Activities*. Paris: OECD Publishing, 1987.
- Tetlak, Karolina. "Tax Treatment of Team Performances under Art. 17 of the OECD Model Convention." *World Tax Journal*, October 2010.
- UN. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. New York: United Nattions, 2011.

### Internet:

- OECD. *Issues Related to Article 17 of the Model Tax Convention: Adopted by the OECD Committee on Fiscal Affairs on 26 June 2014*. Internet. Dapat diakses melalui <https://www.oecd.org/tax/treaties/report-article%2017-model-tax-convention.pdf>.
- \_\_\_\_\_. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paris: OECD Publishing, 2015. Internet. Dapat diakses melalui <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.



**Footnote Tabel 18.1:**

- a. Sebagai contoh pada tahun 2013, sebuah band Amerika Serikat bernama Lynyrd Skynyrd, mengalokasikan sebagian dari penghasilan yang mereka dapatkan dari penampilan mereka kepada dua anggota band terdahulu yang telah meninggal, tetapi masih dianggap sebagai bagian dari band. Contoh lainnya adalah “Elvis, the concert”. Elvis (yang sudah meninggal) tampil pada sebuah tayangan video yang direkam semasa hidup. Lihat Dick Molenaar, “Who is an artiste?,” dalam *Taxation of International Performing Artistes* (Amsterdam: IBFD, 2006), 92.

## **Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas Penghasilan Pensiun**

B. Bawono Kristiaji dan Khisi Armaya Dhora

---

### **A. Pendahuluan**

Dalam ranah pajak, pemajakan atas penghasilan dalam bentuk pensiun tidak akan menimbulkan konflik ketika pihak yang menerima penghasilan tersebut memiliki domisili yang sama dengan pihak yang membayarkan pensiun. Namun sebaliknya, konflik akan muncul ketika domisili dari pihak yang menerima penghasilan pensiun tidak sama dengan domisili dari pihak yang membayarkan penghasilan pensiun. Negara tempat pihak yang melakukan pembayaran atas penghasilan pensiun tersebut berada (negara sumber) dan negara tempat penerima penghasilan pensiun tersebut berdomisili (negara domisili), akan sama-sama mengklaim bahwa keduanya memiliki hak pemajakan atas penghasilan pensiun. Saling klaim inilah yang pada akhirnya menimbulkan konflik pajak berganda atas penghasilan pensiun. Untuk menghindari konflik tersebut, secara sistematis ketentuan tentang penghasilan pensiun sebagaimana yang terdapat dalam OECD Model, UN Model, US Model, ataupun Model lainnya digunakan dalam negosiasi P3B.

Untuk memperoleh gambaran mengenai ketentuan pemajakan atas penghasilan pensiun, terlebih dahulu harus dilakukan analisis terhadap konsep dasar dari penghasilan pensiun itu sendiri dan mengetahui kronologis perubahan ketentuan mengenai pensiun dari waktu ke waktu agar mendapatkan pemahaman yang mendalam. Selain itu, isu-isu penting terkait ketentuan penghasilan pensiun yang muncul dalam penerapan P3B tidak luput dari pembahasan pada bab ini untuk semakin memperdalam pemahaman pembaca mengenai aspek pajak internasional atas penghasilan pensiun.

### **B. Prinsip Umum**

Pasal 18 OECD Model menjelaskan prinsip umum pengenaan pajak atas penghasilan pensiun. Hak pemajakan atas penghasilan pensiun hanya berada pada negara penerima penghasilan pensiun berdomisili (negara domisili). Dengan demikian, negara sumber tidak dapat mengenakan pajak atas penghasilan pensiun, meskipun pihak yang membayarkan penghasilan pensiun berdomisili di negara tersebut. Berdasarkan pengaturan tersebut, prinsip umum yang dianut dalam pengenaan pajak

atas penghasilan pensiun adalah *worldwide scope* dengan hak pemajakan secara eksklusif berada pada negara domisili dari pihak penerima penghasilan pensiun (*exclusive taxation right to residence State*). Berikut adalah rumusan Pasal 18 OECD Model yang memuat prinsip umum pengenaan pajak atas penghasilan pensiun.

*“Subject to the provisions of Paragraph 2 of Article 19, pensions and other similar remuneration paid to a resident of a Contracting State in consideration of past employment shall be taxable only in that State”*

(dengan penambahan penekanan)

Dalam Paragraf 1 OECD *Commentary* atas Pasal 18 disebutkan bahwa berbagai kebijakan dan pertimbangan administrasi mendukung prinsip umum pengenaan pajak atas penghasilan pensiun yang hanya memberikan hak pemajakan kepada negara domisili. Salah satu pertimbangan yang diutarakan dalam OECD *Commentary* adalah karena negara domisili mempunyai posisi yang lebih baik daripada negara lainnya (negara sumber atau negara tempat karyawan melakukan pekerjaannya) dalam memperhitungkan seberapa besar kemampuan membayar pajak dari subjek pajak penerima penghasilan pensiun secara keseluruhan. Kemampuan membayar pajak ini sangat bergantung pada penghasilan secara keseluruhan (*worldwide income*) dan keadaan dari subjek pajak penerima penghasilan pensiun tersebut secara pribadi. Selain itu, dengan pengenaan pajak atas penghasilan pensiun yang hanya dilakukan di negara domisili, menjadi solusi untuk menghindari timbulnya beban administrasi yang harus ditanggung oleh subjek pajak penerima penghasilan pensiun.

Tidak semua negara setuju untuk mengadopsi prinsip umum pemajakan atas penghasilan pensiun yang diterapkan dalam Pasal 18 OECD Model. Terdapat beberapa alternatif pengenaan pajak atas penghasilan pensiun yang memberikan pandangan mengenai alokasi hak pemajakan yang berbeda dengan yang diterapkan dalam Pasal 18 OECD Model. Alternatif-alternatif ini telah dituangkan dalam OECD *Commentary* atas Pasal 18 yang akan dibahas pada poin C.4.

### C. Struktur dan Isi Pasal 18 OECD Model

Pasal 18 OECD Model yang mengatur mengenai pemajakan atas penghasilan pensiun hanya terdiri dari 1 (satu) ayat dengan rumusan, yaitu sebagai berikut.

*“Subject to the provisions of paragraph 2 of Article 19, pensions and other similar remuneration paid to a resident of a Contracting State in consideration of past employment shall be taxable only in that State.”*

Berdasarkan rumusan tersebut, dapat dilihat bahwa hal-hal yang termuat dalam Pasal 18 OECD Model adalah mengenai:

- i. penghasilan pensiun dan remunerasi lainnya;
- ii. cakupan subjektif dari pemajakan atas penghasilan pensiun dan remunerasi lainnya;
- iii. cakupan objektif dari pemajakan atas penghasilan pensiun dan remunerasi lainnya;
- iv. alokasi hak pemajakan atas penghasilan pensiun dan remunerasi lainnya.

### C.1. Definisi dan Karakteristik Penghasilan Pensiun dan Remunerasi Sejenis Lainnya

Sebelum membahas lebih dalam mengenai pemajakan atas penghasilan pensiun, penting terlebih dahulu untuk mengetahui definisi dan karakteristik dari penghasilan pensiun dan remunerasi sejenis lainnya yang tercantum dalam Pasal 18 OECD Model. Dalam OECD Model, tidak terdapat ketentuan yang menjelaskan secara eksplisit pengertian dari istilah 'penghasilan pensiun'. Dengan demikian, sebagaimana diatur dalam Pasal 3 ayat (2) OECD Model, pengertian dari istilah pensiun ini harus ditetapkan dengan mengacu pada ketentuan domestik dari masing-masing negara.

Pada umumnya, istilah pensiun identik dengan pembayaran yang diterima oleh karyawan setelah terjadinya terminasi hubungan kerja karena karyawan tersebut sudah memasuki masa pensiun. Namun, untuk menentukan apakah pembayaran yang diterima karyawan setelah terjadinya terminasi hubungan kerja merupakan penghasilan pensiun yang tercakup dalam Pasal 18 OECD Model atau tidak, hal pertama yang harus dilihat adalah karakteristik dari penghasilan serta kaitannya dengan fakta dan keadaan ketika pembayaran tersebut terjadi.

Berdasarkan kasus pajak yang terjadi di Jerman dan Belanda yang telah diputus di tingkat pengadilan, hakim menyimpulkan bahwa terdapat tiga karakteristik penghasilan yang menjelaskan pengertian dari pensiun atau pembayaran lain sejenis sebagaimana tercakup dalam Pasal 18 OECD Model dan UN Model. Tiga karakteristik tersebut, yaitu sebagai berikut.<sup>1</sup>

i. Persyaratan menutup kebutuhan (*a care requirement*)

Pembayaran pensiun dimaksudkan untuk kebutuhan subjek pajak setelah berhenti bekerja. Sebagai contoh, pembayaran yang ditujukan untuk menutup kebutuhan selama memasuki usia senja atau apabila terjadi kecacatan pekerja atau keluarganya.

ii. Persyaratan kewajaran (*a reasonableness requirement*)

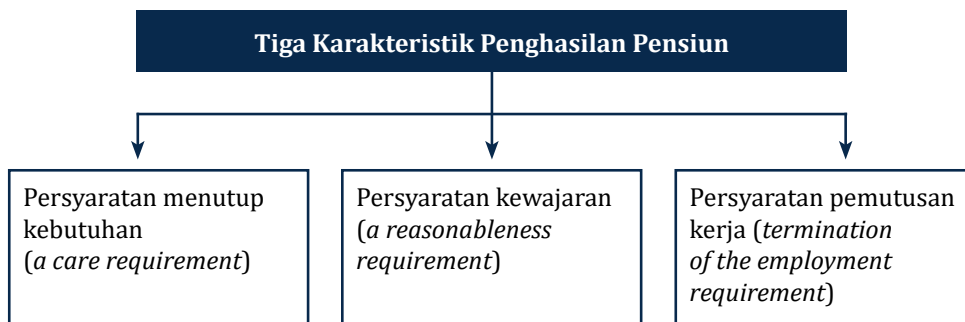
Pembayaran pensiun tidak boleh dilakukan melebihi batas kewajaran. Persyaratan ini ditujukan untuk menghindari elemen penghasilan terselubung dalam pemberian penghasilan pensiun oleh pemberi kerja.

iii. Persyaratan pemutusan kerja (*termination of the employment requirement*)

Pembayaran pensiun dikaitkan dengan persyaratan adanya pemutusan hubungan kerja. Sebagai contoh, hubungan pekerjaan harus dihentikan ketika penghasilan pensiun dibayarkan. Penghasilan pensiun merupakan pembayaran yang ditujukan untuk menempatkan pekerja kepada suatu kondisi yang berbeda. Lebih lanjut, penghasilan pensiun bukan merupakan pembayaran yang terkait dengan adanya penundaan pembayaran yang seharusnya diterima selama hubungan pekerjaan.

1. Frank Pötgens, *Income from International Private Employment, An analysis of Article 15 of the OECD Model* (Amsterdam: IBFD Publications, 2006), 188.

Gambar 19.1 Karakteristik Penghasilan Pensiun



Dalam *Klaus Vogel on Double Taxation* disebutkan bahwa penghasilan pensiun memiliki karakteristik sebagai pembayaran yang dilakukan secara berkala. Namun, bukan pembayaran tetap yang diberikan dengan tujuan untuk menjamin kehidupan dari penerima penghasilan pensiun tersebut (*insurance function*), tanpa memperhatikan apakah pembayaran tersebut dilakukan melalui suatu dana pensiun atau dilakukan secara langsung saat hubungan kerja berakhir.<sup>2</sup> Perlu diperhatikan bahwa pembayaran upah yang tertunda dan pembayaran atas kompensasi yang ditangguhkan, yang diterima secara berkala oleh orang pribadi sehubungan dengan statusnya dulu sebagai karyawan, tidak termasuk dalam definisi penghasilan pensiun sebagaimana diatur dalam Pasal 18 OECD Model. Pembayaran tersebut tidak dapat diklasifikasikan sebagai pensiun karena tidak memiliki *a care requirement* atau disebut juga dengan *insurance function*, yang merupakan salah satu karakteristik dari penghasilan pensiun.

Selain penghasilan pensiun, Pasal 18 OECD Model juga mencakup penghasilan berupa 'remunerasi sejenis lainnya'. Namun, sama halnya dengan penghasilan pensiun, OECD Model juga tidak memberikan penjelasan mengenai apa yang dimaksud dengan remunerasi sejenis lainnya secara eksplisit. Paragraf 5 OECD *Commentary* atas Pasal 18 hanya menyebutkan bahwa kata remunerasi sejenis lainnya mempunyai cakupan yang lebih luas dibandingkan dengan cakupan dari penghasilan pensiun. Apabila istilah penghasilan pensiun hanya mencakup pembayaran yang dilakukan secara berkala, sebaliknya kata remunerasi sejenis lainnya mencakup seluruh pembayaran yang tidak dilakukan secara berkala. Contoh dari remunerasi sejenis lainnya yang diberikan oleh Paragraf 5 OECD *Commentary* atas Pasal 18 adalah pembayaran *lump sum* sebagai pengganti pensiun berkala yang dibayarkan setelah terjadinya penghentian kontrak kerja antara karyawan dengan pemberi kerja. Pembayaran sukarela dari pemberi kerja kepada karyawannya yang masih hidup atau kepada tanggungannya dalam bentuk *lump sum* juga termasuk dalam cakupan remunerasi sejenis lainnya yang diatur dalam Pasal 18 OECD Model.<sup>3</sup>

Tidak semua pembayaran yang dilakukan setelah terjadinya penghentian kontrak kerja termasuk dalam pengertian penghasilan remunerasi sejenis lainnya yang disebutkan dalam Pasal 18 OECD Model. Pembayaran setelah terjadinya penghentian

2. Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3<sup>rd</sup> Edition* (London: Kluwer Law International, 1997), 1441.

3. *Ibid*, 1442.

kontrak kerja bisa saja dianggap sebagai pembayaran yang diterima oleh seseorang berkenaan dengan pekerjaan yang dilakukannya ketika orang tersebut masih berstatus sebagai karyawan. Dengan demikian, pembayaran tersebut tidak termasuk cakupan 'pensiun dan remunerasi sejenis lainnya' dalam Pasal 18 OECD Model, melainkan merupakan jenis penghasilan yang tercakup dalam Pasal 15 OECD Model. Sebagai contoh, pembayaran pesangon oleh pemberi kerja setelah terjadinya pemutusan hubungan kerja.

Penting untuk membedakan apakah pembayaran yang dilakukan setelah penghentian kontrak kerja termasuk cakupan dari pensiun atau remunerasi sejenis lainnya atau bukan. Salah satu faktor penting yang dapat digunakan untuk membedakan adalah dengan melihat sumber dari pembayaran tersebut. Pembayaran yang dilakukan dengan skema pensiun pada umumnya termasuk cakupan dari penghasilan yang diatur dalam Pasal 18 OECD Model. Faktor lainnya yang dapat digunakan untuk menentukan apakah pembayaran atau suatu rangkaian pembayaran termasuk dalam cakupan penghasilan pensiun dan remunerasi sejenis lainnya sebagaimana disebutkan dalam Paragraf 6 OECD *Commentary* atas Pasal 18:

- i. apakah pembayaran dilakukan pada saat terjadinya penghentian kerja atau setelah terjadinya penghentian kerja;
- ii. apakah karyawan yang menerima penghasilan pensiun tersebut terus melanjutkan pekerjaannya dengan pemberi kerja yang sama atau tidak;
- iii. apakah karyawan yang menerima penghasilan pensiun tersebut telah mencapai usia normal untuk pensiun sehubungan dengan jenis pekerjaan yang dilakukannya;
- iv. status dari pihak penerima lainnya yang juga memenuhi syarat untuk menerima jenis pembayaran yang sama; dan
- v. apakah pihak penerima penghasilan pensiun secara bersamaan memenuhi syarat untuk manfaat pensiun lainnya.

Dalam Paragraf 6 OECD *Commentary* atas Pasal 18 disebutkan bahwa pembayaran kembali dari kontribusi pensiun bukan merupakan remunerasi sejenis lainnya sebagaimana diatur dalam Pasal 18 OECD Model. Lebih lanjut, Paragraf 6 OECD *Commentary* atas Pasal 18 ini juga menjelaskan bahwa dalam keadaan terdapat kesulitan dalam pemajakan atas penghasilan pensiun atau remunerasi sejenis lainnya ini, pihak-pihak yang terlibat dalam P3B harus mencari jalan keluar melalui prosedur persetujuan bersama (*Mutual Agreement Procedure/MAP*) sebagaimana diatur dalam Pasal 25 OECD Model.

## C.2. Cakupan Subjektif

Cakupan subjektif dari Pasal 18 OECD Model ditunjukkan dengan adanya kalimat sebagai berikut.

*"Subject to the provisions of Paragraph 2 of Article 19, pensions and other similar remuneration paid to a resident of a Contracting State..."*

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan rumusan Pasal 18 OECD Model di atas, disebutkan bahwa ketentuan mengenai hak pemajakan yang terkait dengan penghasilan pensiun atau remunerasi sejenis lainnya adalah terbatas pada penghasilan pensiun atau remunerasi yang dibayarkan kepada subjek pajak dalam negeri dari negara yang mengadakan P3B. Santini, mengutip dari Vogel, menyatakan bahwa cakupan subjektif dari ketentuan dalam Pasal 18 OECD Model hanya berlaku untuk *'person'* berupa orang pribadi yang merupakan subjek pajak dalam negeri dari negara yang mengadakan P3B.<sup>4</sup> Pernyataan selengkapnya, yaitu sebagai berikut.

*"As to the term 'a resident of a Contracting States'...". However, **only an individual** can be a resident within the meaning of Article 18."*

(dengan penambahan penekanan)

Dengan kata lain, hanya orang pribadi yang merupakan subjek pajak dalam negeri dari salah satu negara yang mengadakan P3B yang menjadi subjek dari penghasilan pensiun. *Persons* berupa badan atau kumpulan orang pribadi dan badan yang merupakan satu kesatuan (*any other body persons*), jelas bukan subjek dari penghasilan pensiun yang diatur dalam Pasal 18 OECD Model.

Lebih lanjut, Paragraf 3 OECD *Commentary* atas Pasal 18 menjelaskan bahwa cakupan subjektif dari penghasilan pensiun tidak hanya terbatas pada mantan karyawan, tetapi juga meliputi penerima manfaat lainnya (*other beneficiaries*). Diantaranya adalah pasangan hidup (*surviving spouses*), pendamping (*companions*) atau anak dari para karyawan (*children of the employees*). Berikut kutipan Paragraf 3 OECD *Commentary* atas Pasal 18 yang menjelaskan hal tersebut.

*"The types of payment that are covered by the Article include not only pensions directly paid to **former employees** but also to **other beneficiaries (e.g. surviving spouses, companions or children of the employees)** and other similar payments, such as annuities, paid in respect of past employment."*

(dengan penambahan penekanan)

Selain terdapat dalam Paragraf 3 OECD *Commentary* atas Pasal 18 di atas, ketentuan mengenai cakupan subjektif dari penghasilan pensiun ini juga terdapat dalam Pasal 18 UN Model dan Pasal 17 US Model yang pada dasarnya tidak memiliki perbedaan yang signifikan dengan apa yang telah dijelaskan dalam OECD Model.<sup>5</sup>

### C.3. Cakupan Objektif

Cakupan objektif pemajakan atas pembayaran penghasilan pensiun sebagaimana yang dimaksud dalam Pasal 18 OECD Model adalah penghasilan pensiun yang berkaitan dengan pekerjaan di masa lalu (*in consideration of past employment*). Pekerjaan yang dimaksud dalam Pasal 18 OECD Model tersebut hanya mencakup hubungan pekerjaan untuk karyawan yang bekerja pada pemberi kerja swasta (*private*) sebagaimana dimaksud pada Pasal 15 OECD Model. Oleh karenanya, ketentuan dalam Pasal 18

4. Andrea Santini, "Articles 18, 19 and 20 Pensions; Government Services; Students (and Visiting Professors)," dalam *History of Tax Treaties*, ed. Ecker and Ressler (Vienna: Linde Verlag, 2010), 607.

5. *Ibid*, 608.

OECD Model ini tidak mencakup penghasilan pensiun sehubungan dengan pekerjaan bebas (*independent personal services*).

Selain hubungan kerja tersebut merupakan hubungan pekerjaan dengan pemberi kerja swasta, ketentuan dalam Pasal 18 OECD Model hanya berlaku untuk pembayaran penghasilan pensiun terkait dengan hubungan kerja di masa lalu (*past employment*) yang sudah tidak lagi dilakukan (*employment relationship must be terminated*). Atau dengan kata lain, ketentuan dalam Pasal 18 OECD Model hanya mencakup pembayaran yang dilakukan setelah terjadinya penghentian atau penangguhan pekerjaan.<sup>6</sup> Sebaliknya, pembayaran yang dilakukan ketika hubungan kerja masih berjalan, tidak dapat dikategorikan sebagai penghasilan pensiun atau remunerasi sejenis lainnya yang diatur dalam Pasal 18 OECD Model. Cakupan objektif dari Pasal 18 OECD Model mengenai *past employment* ini sebagaimana dijelaskan oleh Vogel, yaitu sebagai berikut.<sup>7</sup>

*“Art. 18 deals with remuneration paid in consideration of past private employment. Therefore, only such remuneration is covered by the rule as is paid under an employment or service relationship that had ceased to exist by the time payment is made. Employment within the meaning of Art 18 is only such as exercised for the benefit of a private employer, in other words, employment as referred to in Art. 15. If a pension is paid by an employer other than a private one, its taxation is governed by Art. 19 or by Art. 21.”*

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan rumusan tersebut, dapat ditarik kesimpulan bahwa:

- i. cakupan objektif dari ketentuan pensiun sebagaimana terdapat dalam rumusan Pasal 18 OECD Model merupakan pensiun yang diberikan sehubungan dengan hubungan kerja di masa lalu dan hubungan kerja tersebut sudah tidak lagi dilakukan;
- ii. hubungan pekerjaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 OECD Model merupakan hubungan pekerjaan pada perusahaan swasta sebagaimana dimaksud pada Pasal 15 OECD Model.

Lebih lanjut, Vogel menjelaskan bahwa untuk memenuhi kriteria ‘hubungan kerja di masa lalu’ sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 OECD Model, cukup hubungan kerja yang menimbulkan penghasilan pensiun itu saja yang dihentikan.<sup>8</sup> Artinya, unsur hubungan kerja di masa lalu ini tidak mengharuskan karyawan yang menerima pensiun tersebut untuk harus benar-benar pensiun dan berhenti bekerja. Karyawan tersebut bisa saja menerima penghasilan pensiun yang menjadi objek Pasal 18 OECD Model, tetapi tetap menjalankan hubungan kerjanya dengan pemberi kerja yang sama di bawah hubungan kerja yang baru. Oleh karenanya, dapat dikatakan bahwa unsur hubungan kerja di masa lalu ini tidak memperhatikan apakah karyawan tersebut telah benar-benar pensiun dan berhenti bekerja atau tidak. Untuk menentukan unsur

6. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 1444.

7. *Ibid.*

8. *Ibid.*



hubungan kerja di masa lalu ini, sangat penting untuk menganalisis apakah suatu hubungan kerja hanya ‘dimodifikasi’ atau apakah hubungan kerja tersebut memang dihentikan dan kemudian dibuat yang baru.

Sebagaimana telah dijelaskan di atas, cakupan objektif dari pemajakan atas penghasilan pensiun sebagaimana diatur dalam Pasal 18 OECD Model hanya mencakup penghasilan pensiun yang dibayarkan oleh pemberi kerja swasta. Oleh karenanya, pemajakan atas jenis penghasilan pensiun lainnya tidak dapat mengacu pada Pasal 18 OECD Model, melainkan mengacu pada pasal tersendiri, yaitu Pasal 19 OECD Model tentang Penghasilan Pegawai Pemerintah dan Pasal 21 OECD Model tentang Penghasilan Lain.

Apabila penghasilan pensiun dibayarkan terkait dengan aktivitas yang dilakukan untuk badan pemerintah (*public bodies*), penghasilan pensiun tersebut termasuk ke dalam cakupan objek pemajakan menurut Pasal 19 OECD Model sebagaimana didefinisikan berdasarkan Pasal 19 ayat (1) OECD Model dan aturan khusus dalam Pasal 19 ayat (2) OECD Model.<sup>9</sup> Untuk jenis penghasilan pensiun yang dibayarkan kepada pekerja bebas dan penghasilan pensiun yang diterima dengan alasan usia atau cacat yang tidak terkait dengan pekerjaan sebelumnya atau pekerjaan masa lalu, pembayaran tersebut merupakan objek pemajakan dari Pasal 21 OECD Model. Pengaturan sebagaimana dinyatakan di depan, tercantum dalam sub-Paragraf 26 *Commentary* OECD atas Pasal 18 dengan rumusan, yaitu sebagai berikut.

*“Social security payments that do not fall within Articles 18 or 19 fall within Article 21. This would be the case, for instance, for payments made to self-employed persons as well as a pension purely based on resources, on age or disability which would be paid regardless of past employment or factors related to past employment (such as years of employment or contributions made during employment).”*

#### C.4. Ketentuan Alokasi Hak Pemajakan

Prinsip umum pemajakan atas penghasilan pensiun dalam OECD Model mengalokasikan hak pemajakan secara eksklusif kepada negara domisili dari penerima penghasilan.<sup>10</sup> Namun, penerapan prinsip ini dapat menimbulkan masalah ketika penghasilan pensiun melibatkan lintas negara. Perbedaan ketentuan domestik yang diterapkan masing-masing negara yang mengadakan P3B terkait pemajakan atas penghasilan pensiun dapat menimbulkan ketidakharmonisan terhadap pemajakan atas transaksi pembayaran penghasilan pensiun lintas negara.

Beberapa negara, berdasarkan ketentuan domestiknya, memperlakukan biaya pembayaran dana pensiun kepada pengelola dana pensiun sebagai pengurang penghasilan penghasilan kena pajak. Pajak dikenakan atas penghasilan dari manfaat pensiun yang diterima oleh subjek pajak orang pribadi sebagai penerima pensiun.

Sebaliknya, terdapat negara yang berdasarkan ketentuan domestiknya, mengenakan pajak atas penghasilan yang dibayarkan kepada pengelola dana pensiun. Namun, tidak mengenakan pajak atas penghasilan dari manfaat pensiun yang diterima

9. Andrea Santini, *Op.Cit.*, 607.

10. *Ibid*, 607-609.

oleh subjek pajak orang pribadi sebagai penerima pensiun.

Interaksi dari dua sistem yang berbeda inilah yang dapat menimbulkan konflik dalam pemajakan atas penghasilan pensiun lintas negara. Tidak hanya konflik pajak berganda (*double taxation*), tetapi juga konflik tidak dikenakan pajak sama sekali (*double non-taxation*). Berikut rangkuman atas uraian di atas.

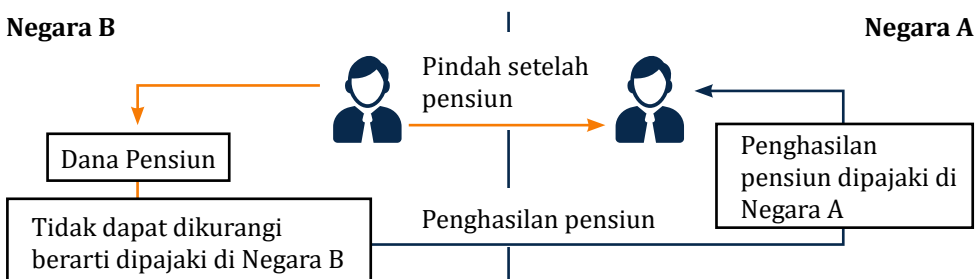
**Tabel 19.1 Perbandingan Perlakuan atas Pembayaran kepada Dana Pensiun dan Penghasilan yang diterima pensiunan**

Ketentuan Domestik Pemajakan atas Pensiun	Pembayaran Dana Pensiun kepada Pengelola Dana Pensiun	Penghasilan dari Manfaat Pensiun yang diterima oleh Penerima Pensiun
Negara A	Dapat dikurangkan dari penghasilan bruto	Dikenakan Pajak
Negara B	Tidak dapat dikurangkan dari penghasilan bruto	Tidak dikenakan Pajak

Konflik pajak berganda (*double taxation*) dan konflik tidak dikenakan pajak sama sekali (*double non-taxation*) atas penghasilan pensiun terjadi ketika subjek pajak orang pribadi yang merupakan subjek dari Pasal 18 OECD Model mengganti status subjek pajak dalam negerinya dari satu negara ke negara lain. Berikut ini contoh atas kasus di atas.<sup>11</sup>

Dengan menggunakan Tabel 19.1, kasus pajak berganda dapat terjadi apabila orang pribadi yang merupakan subjek pajak dalam negeri Negara B membayar dana pensiun kepada pengelola dana pensiun yang juga berada di Negara B. Selanjutnya, setelah pensiun, orang pribadi tersebut memindahkan tempat tinggalnya ke Negara A dan mengubah status subjek pajak dalam negerinya menjadi subjek pajak dalam negeri Negara A. Adanya perubahan status subjek pajak dalam negeri dari orang pribadi tersebut menyebabkan penghasilan pensiun yang diterima orang pribadi tersebut dikenakan pajak dua kali, yaitu pada saat membayar dana pensiun di Negara B dan pada saat menerima manfaat pensiun itu di Negara A. Berikut ini adalah gambar untuk mengilustrasikannya.

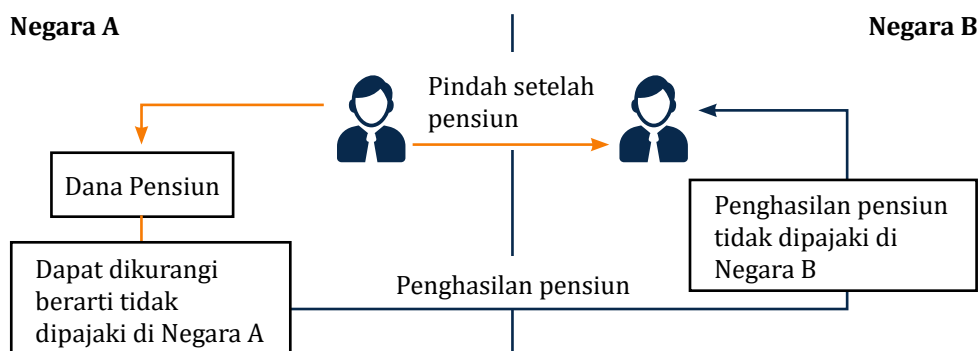
**Gambar 19.2 Pemajakan atas Penghasilan Pensiun yang Menyebabkan *Double Taxation***



11. Michael Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* (Vienna: Linde, 2013), 121.

Sebaliknya, kasus tidak dikenakan pajak sama sekali terjadi apabila orang pribadi membayar dana pensiun kepada pengelola dana pensiun di Negara A. Selanjutnya, orang pribadi tersebut pindah ke Negara B dan mengubah status subjek pajak dalam negerinya menjadi subjek pajak dalam negeri Negara B, kepindahan tersebut menyebabkan penghasilan pensiun tidak dikenakan pajak, baik di Negara A maupun di Negara B. Hal ini dikarenakan ketika orang pribadi tersebut membayar dana pensiunnya kepada pengelola dana pensiun di Negara A, pembayaran dana tersebut dapat dikurangkan sebagai pengurang penghasilan kena pajak (artinya tidak dikenakan pajak). Ketika orang pribadi tersebut menerima manfaat pensiunnya, manfaat pensiun tersebut tidak dikenakan pajak di Negara B. Berikut ini adalah gambar untuk mengilustrasikannya.

**Gambar 19.3 Pemajakan atas Penghasilan Pensiun yang Menyebabkan *Double Non-Taxation***



Dengan alasan tersebut, sebagaimana disebutkan dalam Paragraf 15 OECD *Commentary* atas Pasal 18, untuk memastikan pemajakan pada negara sumber Paragraf 15 OECD *Commentary* atas Pasal 18 menyediakan beberapa alternatif dalam pengalokasian hak pemajakan atas penghasilan pensiun. Alokasi hak pemajakan atas penghasilan tersebut dapat dialokasikan baik kepada negara sumber maupun negara domisili atau secara eksklusif kepada negara sumber.

Untuk lebih jelasnya, Paragraf 15 OECD *Commentary* atas Pasal 18 merinci ketentuan alternatif mengenai hak pemajakan yang diadopsi oleh beberapa negara anggota OECD. Ketentuan alternatif tersebut, yaitu sebagai berikut.

**i. Ketentuan yang memperbolehkan negara sumber mengenakan pajak atas penghasilan pensiun secara eksklusif**

Ketentuan ini terdapat dalam Paragraf 15 huruf a OECD *Commentary* atas Pasal 18. Berikut adalah rumusannya.

*“Subject to the provisions of Paragraph 2 of Article 19, pensions and other similar remuneration arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State in consideration of past employment shall be taxable only in the first-mentioned State.”*

**ii. Ketentuan yang memperbolehkan negara sumber mengenakan pajak atas penghasilan pensiun, tetapi tidak secara eksklusif**

Berdasarkan ketentuan ini, negara sumber dapat mengenakan pajak atas penghasilan pensiun. Negara domisili, selain berhak mengenakan pajak atas dasar *worldwide income*, harus memberikan keringanan pajak atas pajak yang dibayarkan di negara sumber sebagaimana diatur dalam Pasal 23A atau Pasal 23B OECD Model. Ketentuan ini terdapat dalam Paragraf 15 huruf b OECD *Commentary* atas Pasal 18. Berikut adalah rumusannya.

*“Subject to the provision of Paragraph 2 of Article 19, pensions and other similiar remuneration paid to a resident of a Contracting State in consideration of past employment shall be taxable only in that state. However such pensions and other similiar may also be taxed in the other Contracting State if they arise in that State.”*

**iii. Ketentuan yang memperbolehkan negara sumber mengenakan pajak atas penghasilan pensiun, tetapi dibatasi**

Berdasarkan ketentuan ini, negara sumber diberikan hak untuk mengenakan pajak atas penghasilan pensiun. Namun, hak tersebut dibatasi, yang pada umumnya batasan itu dinyatakan dalam suatu persentase, sebagaimana terdapat dalam Paragraf 15 huruf c OECD *Commentary* atas Pasal 18. Berikut adalah rumusannya.

*“Subject to the provisions of Paragraph 2 of Article 19, pensions and other similiar remuneration paid to a resident of a Contracting State in consideration of past employment may be taxed in that State.*

*However such pensions and other similiar remuneration may also be taxed in the Contracting State in which they arise and according to the laws of that State but the tax so charged shall not exceed [percentage] of the gross amount of the payment.”*

Dengan digunakannya ketentuan pemajakan atas penghasilan pensiun di atas, ketentuan dalam Pasal 23B OECD Model yang mengatur pemberian keringanan pajak oleh negara domisili atas pajak yang dipungut negara sumber melalui metode kredit harus diberlakukan.

**iv. Ketentuan yang memperbolehkan negara sumber mengenakan pajak atas penghasilan pensiun hanya ketika negara domisili tidak memajaki atas pembayaran ini**

Dalam Paragraf 15 huruf d OECD *Commentary* atas Pasal 18, ketentuan ini disusun dengan rumusan, yaitu sebagai berikut.

*“However such pensions and other similiar remuneration may also be taxed in the Contracting State in which they arise if these payments are not subject to tax in the other Contracting State under the ordinary rules of its tax law.”*

Ketentuan pemajakan atas penghasilan pensiun ini diterapkan oleh negara-negara yang secara khusus menaruh perhatian terhadap adanya isu perubahan status subjek pajak dalam negeri penerima dana pensiun dari satu negara ke negara lain dengan tujuan tidak terkena pajak di manapun.

Dalam mempertimbangkan ketentuan mana yang akan diterapkan dalam memajaki penghasilan pensiun, OECD *Commentary* atas Pasal 18 memberikan rekomendasi agar setiap negara juga harus mempertimbangkan masalah administrasi dan kebijakan yang berlaku di masing-masing negara.

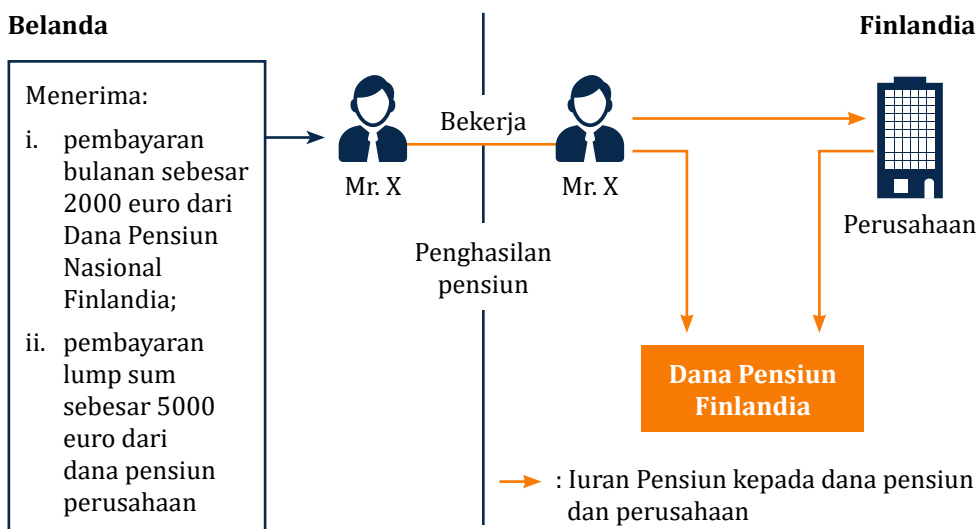
Setelah membahas mengenai pemajakan atas penghasilan pensiun menurut OECD Model di atas, berikut contoh penerapan ketentuan Pasal 18 OECD Model atas suatu transaksi penghasilan pensiun.

Mr. X, yang saat ini merupakan subjek pajak dalam negeri Belanda, bekerja di Finlandia untuk dua puluh tahun terakhir ini. Selama di Finlandia, Mr. X dan perusahaan tempat ia bekerja, secara teratur membayar iuran pensiun kepada Dana Pensiun Nasional Finlandia dan pada dana pensiun yang dikelola sendiri oleh perusahaan tersebut. Saat ini, Mr. X menerima:

- i. pembayaran bulanan sebesar 2000 euro dari Dana Pensiun Nasional Finlandia; dan
- ii. pembayaran *lump sum* sebesar 5000 euro dari dana pensiun yang dikelola perusahaan tempat Mr. X dulu bekerja.

Diasumsikan terdapat P3B Belanda dan Finlandia yang identik dengan OECD Model. Berikut adalah ilustrasi dari kasus di atas.

**Gambar 19.4 Ilustrasi Kasus**



Atas ilustrasi kasus di atas, pertanyaannya, negara mana yang memiliki hak pemajakan atas pembayaran bulanan sebesar 2000 euro dan pembayaran *lump sum* sebesar 5000 euro tersebut? Jawaban dari pertanyaan dapat diuraikan sebagai berikut.

- i. Pembayaran bulanan sebesar 2000 euro

Manfaat pensiun yang diterima dari Dana Pensiun Nasional Finlandia dapat dikualifikasikan sebagai penghasilan pensiun. Namun, perlu diperhatikan bahwa penentuannya bergantung pada ketentuan domestik yang berlaku. Lebih

lanjut, oleh karena pembayaran dana pensiun yang dilakukan oleh Mr. X dan perusahaannya tersebut terkait dengan adanya hubungan kerja di antara keduanya ketentuan Pasal 18 P3B Belanda dan Finlandia dapat diterapkan atas penghasilan manfaat pensiun yang dibayarkan kepada Mr. X. Dengan mengacu pada ketentuan Pasal 18 ayat (1) P3B Belanda dan Finlandia, hanya negara domisili dari penerima penghasilan pensiun yang berhak mengenakan pajak. Oleh karena negara domisili yang berhak maka Belanda yang dapat mengenakan pajak atas pembayaran bulanan sebesar 2000 euro yang diterima Mr. X.

ii. Pembayaran *lump sum* sebesar 5000 euro

Oleh karena dana pensiun untuk pembayaran *lump sum* ini dikelola sendiri oleh perusahaan tempat Mr. X dulu bekerja, dapat disimpulkan bahwa pembayaran *lump sum* yang diterima Mr. X adalah pembayaran sehubungan dengan hubungan kerja di masa lalu. Dengan demikian, ketentuan dalam Pasal 18 P3B Belanda dan Finlandia dapat diterapkan atas transaksi ini. Mengacu pada Pasal 18 ayat (1) P3B Belanda dan Finlandia, hak pemajakan atas negara atas pembayaran *lump sum* sebesar 5000 Euro dimiliki secara eksklusif oleh Belanda. Atau dengan kata lain, pembayaran *lump sum* sebesar 5000 euro ini hanya dapat dipajaki di Belanda.

Berdasarkan uraian jawaban di atas, dapat disimpulkan bahwa hanya Belanda sebagai negara domisili yang memiliki hak pemajakan atas pembayaran bulanan sebesar 2000 euro dan pembayaran *lump sum* sebesar 5000 euro yang diterima oleh Mr. X.

#### D. Jenis-Jenis Skema Dana Pensiun

Dalam Paragraf 10 OECD *Commentary* atas Pasal 18 dijelaskan bahwa terdapat ketentuan yang sangat berbeda dalam pemberian manfaat pensiun. Ketentuan ini sering diklasifikasikan dalam tiga kategori, yaitu sebagai berikut.

i. Skema Dana Jaminan Sosial menurut Undang-Undang

Skema ini merujuk pada sistem perlindungan wajib yang diberikan oleh suatu negara sebagai upaya untuk memperhatikan kepentingan dari penduduk dengan tingkat pendapatan atau manfaat pensiun yang rendah atau untuk mengurangi dampak keuangan dari adanya peristiwa seperti pengangguran, kecelakaan kerja, sakit, atau kematian. Karakteristik umum dari skema jaminan sosial adalah tingkat manfaat dari pensiun ditentukan oleh negara.

Penghasilan pensiun yang tercakup dalam skema ini antara lain: dana pensiun yang tersedia untuk masyarakat umum berdasarkan skema dana pensiun umum, pensiun hari tua, serta pensiun untuk pengangguran, penyandang cacat, kehamilan, keselamatan hidup, penyakit, bantuan sosial, dan perlindungan keluarga yang diberikan oleh negara atau badan usaha publik pengelola dana. Ketentuan pemajakan atas penghasilan pensiun dengan skema jaminan sosial ini dapat mengacu pada Pasal 18, Pasal 19, atau Pasal 21 OECD Model. Penentuannya bergantung pada keadaan dari transaksi pembayaran penghasilan pensiun tersebut. Pemajakan atas penghasilan pensiun dengan skema jaminan sosial ini termasuk objek Pasal 18 OECD Model apabila pembayaran penghasilan pensiun ini berkaitan dengan pekerjaan di masa lalu (*in consideration of past employment*), kecuali apabila ketentuan dalam Pasal 19 ayat (2) OECD Model berlaku.

## ii. Skema Dana Pensiun Kerja

Skema Dana Pensiun Kerja merupakan skema dana pensiun yang di susun secara khusus oleh pemberi kerja untuk para karyawannya.

## iii. Skema Dana Pensiun Perorangan

Skema Dana Pensiun Perorangan pada umumnya disediakan untuk karyawan yang tidak mempunyai akses untuk menggunakan skema pensiun kerja. Skema ini juga berlaku bagi karyawan yang ingin menambah manfaat pensiun yang akan diperoleh dari dana jaminan sosial dan dari dana pensiun kerja. Skema ini dapat dilakukan dalam berbagai bentuk legal, contohnya rekening tabungan bank, dana investasi individu, atau dalam bentuk asuransi jiwa penuh. Pada umumnya, penentuan perlakuan pajak atas penghasilan pensiun dengan skema dana pensiun orang pribadi bergantung pada jumlah kontribusi yang dilakukan oleh orang pribadi tersebut.

Paragraf 10 OECD *Commentary* atas Pasal 18 menyebutkan bahwa adanya ketiga skema dana pensiun ini dapat menyebabkan beberapa kesulitan. Kesulitan ini diperparah lagi dengan adanya fakta bahwa tiap negara memiliki ketentuan pajak yang berbeda untuk masing-masing skema. Selain itu, terdapat perbedaan yang cukup besar mengenai pertimbangan setiap negara dalam memilih skema yang dapat digunakan untuk memberikan manfaat pensiun kepada penerimanya. Akibatnya, terdapat penerapan skema dana pensiun yang berbeda-beda di setiap negara. Sebagai contoh, terdapat beberapa negara yang memberikan manfaat pensiun hanya dengan menggunakan skema dana jaminan sosial menurut undang-undang. Negara lainnya mengandalkan skema dana pensiun kerja atau skema dana pensiun perorangan secara eksklusif sebagai skema pemberian manfaat pensiun.

Permasalahan yang timbul dari adanya perbedaan dalam penerapan skema dana pensiun ini sangat penting untuk dipertimbangkan oleh suatu negara ketika melakukan negosiasi P3B. Khususnya, untuk menghindari terjadinya pengenaan pajak berganda (*double taxation*) atau tidak dikenakan pajak sama sekali (*double non-taxation*).

## E. Pemajakan atas Penghasilan Pensiun dalam UN Model dan US Model

### E.1. Cakupan Subjektif

Cakupan subjektif dari Pasal 18 UN Model yang mengatur mengenai pemajakan atas penghasilan pensiun tidak memiliki perbedaan dengan cakupan subjektif Pasal 18 OECD Model. Kesamaan ini dapat dilihat dari rumusan Pasal 18 ayat (1) UN Model dan Pasal 18 ayat (1) OECD Model yang memuat ketentuan mengenai cakupan subjektif dari penghasilan pensiun, yaitu sebagai berikut.

*“Subject to the provisions of Paragraph 2 of Article 19, pensions and other similar remuneration paid to a resident of a Contracting State...”*

(dengan penambahan penekanan)

Sama halnya dengan cakupan subjektif Pasal 18 OECD Model, cakupan subjektif dalam Pasal 18 UN Model ini juga hanya berlaku bagi orang pribadi yang merupakan subjek pajak dalam negeri dari salah satu negara yang mengadakan perjanjian. Oleh

karenanya, badan atau kumpulan orang pribadi dan badan yang merupakan satu kesatuan (*any other body persons*) jelas bukan subjek dari penghasilan pensiun yang diatur dalam Pasal 18 UN Model.

Tidak berbeda dengan OECD Model dan UN Model, cakupan subjektif dari pemajakan atas penghasilan pensiun yang diatur dalam Pasal 17 ayat (1) US Model juga terbatas hanya atas penghasilan pensiun atau remunerasi yang dibayarkan kepada subjek pajak dalam negeri berupa orang pribadi dari negara yang mengadakan P3B. Badan atau kumpulan orang pribadi tidak termasuk dalam cakupan subjektif Pasal 17 US Model ini. Namun, berbeda dengan UN Model yang rumusan Pasal 18 mengenai cakupan subjektif dari penghasilan pensiun dan sejenisnya memiliki susunan yang sama dengan rumusan Pasal 18 OECD Model. Berikut adalah rumusan Pasal 17 dari US Model yang menjelaskan mengenai cakupan subjektif.

*“Pensions and other similiar remuneration beneficially owned by a resident of a Contracting State...”*

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan rumusan di atas, dapat dilihat bahwa alih-alih menggunakan kalimat *‘paid to a resident of a Contracting State’* sebagaimana yang digunakan dalam OECD Model dan UN Model, US Model menggunakan kalimat *‘owned by a resident of a Contracting State’*. Namun, sebagaimana dinyatakan oleh Vogel, cakupan subjektif ini tidak memiliki perbedaan yang signifikan dengan apa yang telah dijelaskan dalam OECD Model.

## E.2. Cakupan Objektif

Setelah membahas mengenai cakupan subjektif dari pemajakan atas pensiun menurut OECD Model, perlu diperhatikan pula mengenai cakupan objektif yang terdapat dalam UN Model dan US Model. Berikut adalah rumusan cakupan objektif dari Pasal 18 UN Model (Alternatif A dan Alternatif B) dan Pasal 17 US Model yang mengatur mengenai pemajakan atas penghasilan pensiun dan pembayaran sejenisnya.

**Tabel 19.2 Pasal 18 UN Model (Alternatif A dan Alternatif B) terkait dengan Cakupan Objektif**

Pasal 18 UN Model	
Alternatif A	1. <i>Notwithstanding the provisions of Paragraph 1, pensions paid and other payments made under a public scheme which is part of the social security system of a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof shall be taxable only in that State.</i>
Alternatif B	3. <i>Notwithstanding the provisions of Paragraphs 1 and 2, pensions paid and other payments made under a public scheme which is part of the social security system of a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof shall be taxable only in that State.</i>



**Tabel 19.3 Pasal 17 US Model terkait dengan Cakupan Objektif**

Pasal 17 US Model
<p>3. <i>Annuities derived and beneficially owned by an individual resident of a Contracting State shall be taxable only in that State. The term “annuities” as used in this Paragraph means a stated sum paid periodically at stated times during a specified number of years, or for life, under an obligation to make the payments in return for adequate and full consideration (other than services rendered).</i></p> <p>4. <i>Alimony paid by a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State. The term “alimony” as used in this Paragraph means periodic payments made pursuant to a written separation agreement or a decree of divorce, separate maintenance, or compulsory support, which payments are taxable to the recipient under the laws of the State of which he is a resident.</i></p> <p>5. <i>Periodic payments, not dealt with in Paragraph 4, for the support of a child made pursuant to a written separation agreement or a decree of divorce, separate maintenance, or compulsory support, paid by a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State, shall be exempt from tax in both Contracting States.</i></p>

Berdasarkan rumusan ketentuan-ketentuan di atas, dapat dilihat bahwa US Model merupakan satu-satunya model yang mengatur mengenai perlakuan pemajakan atas transaksi lintas batas negara yang berkaitan dengan perencanaan pensiun (*pensions plan*) dan perlakuan pemajakan atas penghasilan yang diterima oleh dana pensiun (*pension fund*). Dalam Pasal 17 US Model, cakupan penghasilan yang diatur dalam pasal tersebut:<sup>12</sup>

- i. pensiun;
- ii. manfaat jaminan sosial;
- iii. tunjangan kesejahteraan (*anuitas*);
- iv. *alimony*; dan
- v. tunjangan anak (*child support*).

Di sisi lain, dalam OECD Model, isu mengenai pemajakan atas dana pensiun hanya terdapat dalam *Commentary* OECD Model.

Berdasarkan penjelasan di atas, dapat disimpulkan bahwa antara ketiga model P3B tersebut, baik OECD Model, UN Model, maupun US Model, memiliki perbedaan yang signifikan, terutama mengenai cakupan objektif dari ketentuan pemajakan atas penghasilan pensiun. Perbedaan tersebut adalah sebagai berikut:

- i. ketentuan atas penghasilan dari pensiun dalam UN Model dan US Model juga mencakup ketentuan tentang '*social security payment*' atau 'pembayaran jaminan sosial'. Ketentuan ini tidak terdapat dalam OECD Model; dan

12. Andrea Santini, *Op.Cit.*, 607.

- ii. dalam US Model, cakupan objektif dari pensiun diperluas menjadi ‘*annuities, alimony and child support*’ atau ‘tunjangan kesejahteraan, *alimony*, dan tunjangan kesejahteraan anak’.

Lebih lanjut, sama halnya dengan OECD Model, dalam Pasal 18 UN Model dan Pasal 17 US Model belum terdapat definisi yang jelas mengenai penghasilan pensiun dan pembayaran jaminan sosial. Namun demikian, berdasarkan pendapat dari *the Chamber of Tax Consultant*, definisi dari istilah penghasilan pensiun dan jaminan sosial adalah sebagai berikut:

- i. penghasilan pensiun adalah sebuah kontrak untuk membayar secara teratur suatu jumlah yang tetap kepada orang pribadi yang biasanya dibayarkan setelah berhenti dari pekerjaan;
- ii. penghasilan pensiun harus dibedakan dengan pembayaran uang pesangon, yaitu pensiun dibayarkan secara berangsur, sedangkan pesangon dibayarkan secara sekaligus; dan
- iii. rencana pensiun jangka panjang dan pensiun mengacu kepada pensiun yang diberikan pada saat karyawan tersebut sudah memasuki masa pensiun.

Terkait dengan jaminan sosial, didefinisikan sebagai berikut:

- i. jaminan sosial merupakan sebuah konsep yang termaktub dalam Pasal 22 Deklarasi Universal Hak Asasi Manusia yang mengandung arti bahwa para penandatangan deklarasi setuju bahwa masyarakat harus dibantu untuk dapat berkembang; dan
- ii. jaminan sosial juga dapat diartikan sebagai suatu program pemerintah yang dimaksudkan untuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat melalui pemberian bantuan untuk menjamin akses ke sumber daya yang cukup untuk mendapatkan makanan, tempat tinggal, serta untuk meningkatkan kesehatan dan kesejahteraan bagi masyarakat banyak dan rentan, seperti: anak-anak, orang tua, orang sakit, dan pengangguran.

### E.3. Ketentuan Alokasi Hak Pemajakan

Berbeda dengan OECD Model yang secara eksklusif memberikan hak pemajakan atas penghasilan pensiun hanya kepada negara domisili. UN Model mempunyai dua alternatif dalam menentukan alokasi hak pemajakan atas penghasilan pensiun. Kedua alternatif ini memberikan hak pemajakan kepada negara sumber apabila kondisi yang dipersyaratkan dalam alternatif tersebut terpenuhi. Berikut adalah rumusan dari masing-masing alternatif yang terdapat dalam Pasal 18 UN Model.

**Tabel 19.4 Pasal 18 UN Model**

Pasal 18 UN Model	
Alternatif A	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. ...</li> <li>2. <i>Notwithstanding the provisions of Paragraph 1, pensions paid and other payments made under a public scheme which is part of the social security system of a Contracting State [Country Source]</i></li> </ol>

	<i>or a political subdivision or a local authority thereof shall be taxable only in that State [Country Source].</i>
Alternatif B	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. ...</li> <li>2. <i>However, such pensions and other similar remuneration may also be taxed in the other Contracting State [Country Source] if the payment is made by a resident of that other State [Country Source] or a permanent establishment situated therein.</i></li> </ol>

Berikut adalah penjelasan dari masing-masing alternatif di atas.

- i. Dalam Alternatif A Pasal 18 UN Model, negara sumber dapat mengenakan pajak atas penghasilan pensiun dan penghasilan dari jaminan sosial lainnya kepada penerima pensiun apabila pembayaran atas penghasilan tersebut didasarkan pada skema publik yang merupakan bagian dari sistem jaminan sosial dari negara sumber atau pemerintah daerah atau kewenangan lokal dari negara sumber tersebut.
- ii. Pada Alternatif B dijelaskan bahwa negara sumber memiliki hak pemajakan atas penghasilan pensiun dan penghasilan sejenis lainnya apabila pihak yang melakukan pembayaran atas penghasilan pensiun tersebut adalah subjek pajak dalam negeri dari negara sumber atau BUT yang terdapat di negara sumber.

Lebih lanjut, ketentuan alokasi hak pemajakan yang diatur dalam US Model memiliki ketentuan yang sedikit berbeda dengan yang diatur dalam OECD Model dan UN Model. Meskipun ketentuan mengenai prinsip umumnya sama, yaitu hak pemajakan hanya diberikan kepada negara domisili, tetapi dalam US Model terdapat beberapa ketentuan alokasi pemajakan yang tidak terdapat dalam OECD Model dan UN Model. Dalam US Model, ketentuan alokasi hak pemajakan dibedakan menurut jenis penghasilannya. Berikut adalah penjelasan mengenai ketentuan alokasi hak pemajakan dalam Pasal 17 US Model untuk masing-masing jenis penghasilan.

- i. Pensiun dan penghasilan sejenis lainnya

Ketentuan alokasi pemajakan atas pensiun dan penghasilan sejenis lainnya mengikuti prinsip umum, yaitu hak pemajakan atas penghasilan ini hanya diberikan kepada negara domisili. Namun, terdapat ketentuan pengecualian dari prinsip umum tersebut sebagaimana disebutkan dalam Pasal 17 ayat (1) huruf b US Model, yaitu apabila pensiun dan penghasilan sejenis lainnya yang timbul di negara domisili merupakan jenis penghasilan yang dibebaskan dari pengenaan pajak di negara domisili dalam hal penerima manfaat dari pensiun dan penghasilan sejenis lainnya ini adalah subjek pajak dalam negeri dari negara domisili, pensiun dan penghasilan jenis lainnya ini harus dibebaskan dari pengenaan pajak di negara domisili tersebut. Berikut rumusan dari Pasal 17 ayat (1) huruf b US Model yang mengatur hal tersebut.

*“Notwithstanding subParagraph a), the amount of any such pension or remuneration arising in a Contracting State that, when received, would be exempt from taxation in that State if the beneficial owner were a resident thereof shall be exempt from taxation in the Contracting State of which the beneficial owner is a resident.”*

Lebih lanjut, ketentuan pengecualian pemajakan atas penghasilan pensiun dan penghasilan sejenis lainnya ini juga terdapat dalam Pasal 17 ayat (2) US Model dengan rumusan, yaitu sebagai berikut.

*“Notwithstanding the provisions of Paragraph 1, payment made by a Contracting state under provisions of the social security or similiar legislation of that State to a resident of the other Contracting State or to a citizen of the United States shall be taxable only in the first-mentioned State.”*

Berdasarkan rumusan di atas, penghasilan pensiun dan penghasilan sejenis lainnya yang dibayarkan berdasarkan ketentuan sistem jaminan sosial atau aturan yang serupa dari negara sumber kepada subjek pajak dalam negeri dari negara domisili atau kepada penduduk Amerika Serikat, hanya dapat dikenakan pajak di negara sumber. Dengan demikian, menurut ketentuan ini, hak pemajakan atas penghasilan pensiun dan penghasilan sejenis lainnya secara eksklusif berada pada negara sumber. Adapun ketentuan dalam Pasal 17 ayat (2) US Model ini memiliki kesamaan dengan Alternatif B dari Pasal 18 UN Model.

ii. Tunjangan Kesejahteraan

Pasal 17 ayat (3) US Model mengatur bahwa hak pemajakan atas tunjangan kesejahteraan yang diterima dan yang dimiliki oleh orang pribadi sebagai penerima manfaat sebenarnya dari tunjangan tersebut, hanya diberikan kepada negara domisili dari orang pribadi tersebut. Hal ini sebagaimana dinyatakan dalam rumusan Pasal 17 ayat (3) US Model sebagai berikut.

*“Annuities derived and beneficially owned by an individual resident of a Contracting State shall be taxable only in that State...”*

iii. Terkait dengan ketentuan alokasi hak pemajakan atas *alimony*, Pasal 17 ayat (4) US Model hanya memberikan hak pemajakan kepada negara domisili penerima *alimony* dengan rumusan, yaitu sebagai berikut.

*“Alimony paid by a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State...”*

Berdasarkan uraian mengenai ketentuan alokasi hak pemajakan dalam UN Model dan OECD Model atas penghasilan pensiun dan sejenisnya di atas, dapat diambil kesimpulan bahwa pada ketentuan alokasi hak pemajakan mengikuti prinsip umum, yaitu hak pemajakan secara eksklusif berada di negara domisili. Pengecualian mengenai hak pemajakan di atas hanya diterapkan pada skema-skema transaksi tertentu.

## F. Perkembangan Sejarah Ketentuan Pensiun<sup>13</sup>

Ketentuan tentang pensiun pertama kali diperkenalkan dalam Draf 1927 yang disusun dan dipublikasikan oleh LBB.<sup>14</sup> Pada saat itu, ketentuan pensiun dibedakan menjadi ketentuan pensiun yang dibayarkan oleh pihak swasta dan pemerintah. Meskipun ketentuan pensiun tersebut masuk dalam satu pasal yang sama, yaitu Pasal 8. Dalam Pasal 8 dari Draf 1927 tersebut diatur bahwa hak pemajakan atas penghasilan pensiun berada pada *'in the state of the debtor of such income'* atau 'negara tempat pihak yang wajib membayarkan' sehingga dapat dikatakan bahwa hak pemajakan atas pensiun berada pada negara sumber.

Kemudian, ketentuan tentang penghasilan dari pensiun mengalami perubahan sejak tahun 1943, yaitu saat diterbitkan Draf Meksiko. Konten dari Draf Meksiko tersebut dipengaruhi oleh negara-negara berkembang, yang cenderung penentuan hak pemajakan atas penghasilan yang diterima di negara sumber termasuk pensiun berada pada negara sumber. Meskipun hak pemajakan atas penghasilan dari pensiun masih berada pada negara sumber, versi draf model ini membagi ketentuan pensiun menjadi dua bagian, yaitu Pasal VIII Paragraf (2) berkaitan dengan pensiun pemerintah (*public pensions*) dan Pasal XI berkaitan dengan pensiun swasta (*private pensions*). Draf Meksiko tersebut menegaskan bahwa hak pemajakan secara eksklusif atas penghasilan dari pensiun tersebut berada pada negara domisili dari debitur.<sup>15</sup>

Pada tahun 1946, ketentuan tentang Pasal VIII Draf Meksiko mengalami perubahan secara substansi menjadi Pasal VII setelah diterbitkan Draf London. Ketentuan baru ini menggabungkan ketentuan pensiun yang mengatur gaji, upah, pensiun, dan remunerasi lain menjadi satu paragraf tunggal. Oleh karena itu, penghasilan pensiun yang terkait dengan fungsi pemerintah yang sebelumnya termasuk dalam Pasal VIII dari Draf Meksiko, setelah penerbitan Draf London, hak pemajakan atas penghasilan tersebut sepenuhnya berubah menjadi *'the State where the recipient has his fiscal domicile'* atau 'negara tempat penerima penghasilan mempunyai status domisili fiskal'. Perubahan yang sangat penting dari Draf London yang memengaruhi bentuk dari OECD Model adalah Pasal 18 OECD Model yang mengatur bahwa perlakuan atas pensiun swasta tidak termasuk dalam pengertian atas pensiun pemerintah yang masuk dalam kategori pasal 19 ayat (2) OECD Model.

13. Andrea Santini, *Op.Cit.*, 609-610.

14. Draf 1927 merupakan draf perjanjian mengenai pajak berganda yang dituangkan dalam suatu laporan yang dipublikasikan di Jenewa pada tahun 1927 dengan judul *'Report presented to the Financial Committee of the League of Nations by the Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax*. Dalam laporan ini tertuang draf perjanjian awal yang terdiri dari empat perjanjian bilateral: (i) Draf perjanjian untuk pencegahan pajak berganda; (ii) Draf perjanjian untuk pencegahan pajak berganda khusus; (iii) Draf perjanjian atas bantuan administratif sehubungan dengan permasalahan pajak; dan (iv) Draf perjanjian tentang pemberian bantuan hukum sehubungan dengan pemungutan pajak. Lihat Bab 2 tentang Perkembangan dan Model Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda.

15. Salah satu masalah utama dalam mengembangkan ketentuan mengenai penghasilan pensiun adalah menentukan negara sumber penghasilan yang tepat. Kriteria yang digunakan LBB pada tahun 1943 untuk menentukan negara mana yang menjadi negara sumber dari penghasilan pensiun adalah dengan melihat tempat pembayaran pensiun tersebut dilakukan. Oleh karena itu, merujuk pada istilah modern yang digunakan dalam *OECD Commentary*, penghasilan pensiun dianggap timbul di negara domisili dari debitur. Sekilas ketentuan mengenai penentuan negara sumber dengan cara ini terlihat jelas. Namun, pada faktanya tidak demikian. Permasalahan mengenai siapa yang dimaksud dengan debitur, apakah merujuk pada institusi yang secara formal memberikan penghasilan pensiun atau mengacu pada dana pensiun yang secara efektif membayarkan penghasilan pensiun, sampai saat ini belum dapat dipecahkan. Lihat Andrea Santini, *Op.Cit.*, 610.

## G. Isu-Isu Terkait dengan Penerapan Ketentuan Pemajakan atas Pensiun dalam P3B

### G.1. *Social Security Pensions*<sup>16</sup>

Masih belum terdapat ketentuan yang secara jelas mengatur apakah pembayaran penghasilan pensiun jaminan sosial (*social security pensions*) berdasarkan skema publik, termasuk ke dalam pengertian Pasal 19 ayat (2) OECD Model yang mengatur pemajakan atas penghasilan pensiun yang dibayarkan kepada pegawai pemerintah. Ini terjadi karena tidak terdapat panduan yang jelas dari OECD *Commentary* atas Pasal 18 terkait dengan pembayaran penghasilan pensiun yang didasari oleh skema publik. Dalam kasus di Belgia terkait dengan pembayaran penghasilan pensiun hari tua yang diterima oleh subjek pajak dalam negeri Belanda, pembayaran penghasilan pensiun telah terutang atas tunjangan sosial minimum tanpa mempertimbangkan penerima penghasilan pensiun dulunya bekerja. Hakim berpendapat bahwa atas pembayaran penghasilan pensiun ini termasuk dalam cakupan objektif Pasal 18 OECD Model.

### G.2. Pembayaran Penghasilan Pensiun Sekaligus atas Pemutusan Hubungan Kerja<sup>17</sup>

Baker berpendapat bahwa dalam OECD *Commentary* atas Pasal 18 terdapat ketentuan pemajakan khusus atas pembayaran penghasilan pensiun sekaligus terkait Pemutusan Hubungan Kerja (PHK). Sebagai contoh, di Kanada pembayaran tersebut dianggap sebagai pembayaran penghasilan pensiun. Namun, di Belanda, penghasilan tersebut pada awalnya diakui bukan merupakan penghasilan pensiun, tetapi dianggap sebagai remunerasi serupa lainnya. Sementara itu di Amerika Serikat, pembayaran penghasilan pensiun sekaligus pada awalnya merupakan pembayaran penghasilan pensiun yang masuk dalam cakupan penghasilan Pasal 18 OECD Model. Namun, penghasilan pensiun ini kemudian masuk ke dalam kategori ketentuan *capital gains* melalui surat penegasan dari otoritas pajak terkait.

Ketika pembayaran penghasilan pensiun sekaligus tidak dianggap sebagai penghasilan pensiun, terdapat berbagai pasal alternatif yang dapat digunakan. Jenis pembayaran penghasilan pensiun sekaligus itu dapat dianggap sebagai penghasilan atas hubungan pekerjaan (*dependent personal services*) berdasarkan Pasal 15 atau penghasilan direktur berdasarkan Pasal 16, dalam hal karyawan sebelumnya adalah mantan direktur. Pasal 15 hanya diterapkan terhadap kompensasi yang diterima untuk jasa saat ini dan bukan jasa di masa lalu. Akan tetapi, hakim Belanda menyimpulkan bahwa Pasal 15 juga dapat diterapkan terhadap kompensasi untuk jasa masa lalu. Oleh karena itu, ketika terdapat kesulitan dalam menentukan pemajakan atas penghasilan pensiun, *Commentary* menyarankan bahwa kesulitan tersebut dapat diselesaikan melalui *mutual agreement procedure* (MAP).

16. Philip Baker, *Double Taxation Conventions* (London: Sweet & Maxwell, 2012), 18-2/1.

17. *Ibid.*

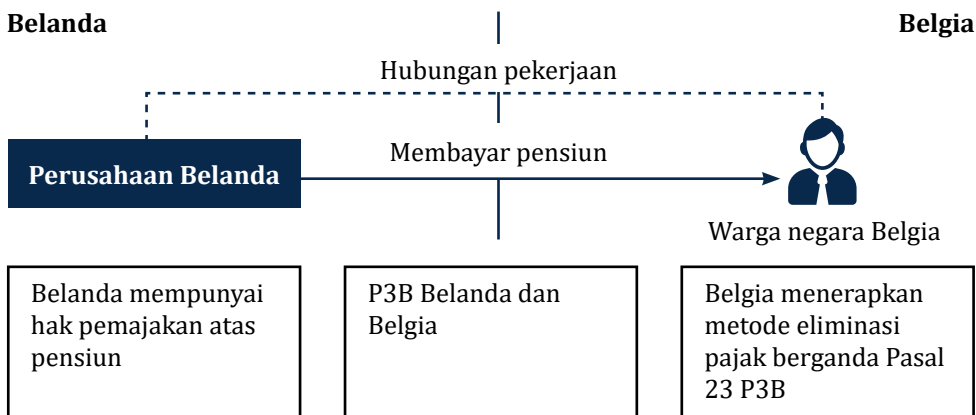
### G.3. Kompensasi atas Kerugian Perusahaan<sup>18</sup>

Pembayaran atas kerugian perusahaan merupakan isu yang mirip dengan pembayaran penghasilan pensiun sekaligus. Pembayaran ini merupakan perlakuan atas kompensasi yang dibayar atas kerugian perusahaan, termasuk:

- i. paket pesangon berupa gaji dan manfaat yang diterima karyawan apabila karyawan tersebut meninggalkan pekerjaan di sebuah perusahaan atau '*severance payment*';
- ii. perusahaan membayar pekerja karena mereka tidak diperlukan lagi atau '*redundancy payment*'; dan
- iii. penghasilan yang dibayarkan kepada seseorang yang diberhentikan atau pensiun dini atau '*golden handshakes*'.

Dalam suatu kasus yang terjadi di Belanda, direktur dari suatu perusahaan di Belanda akan meninggalkan perusahaan sebelum waktu pensiunnya. Direktur tersebut akan diberikan kompensasi sesuai dengan jumlah yang sepadan dengan gaji yang akan diperoleh sampai saat pensiun ditambah dengan kompensasi untuk kehilangan hak atas pemakaian kendaraan. Hakim berpendapat bahwa pembayaran ini adalah kompensasi untuk jasa atas hubungan kerja sebagaimana diatur dalam Pasal 15. Oleh karenanya, kompensasi tersebut dapat dipajaki di negara sumber dan bukan di Belgia (negara direktur tersebut bertempat tinggal).

**Gambar 19.5 Penentuan Hak Pemajakan atas Penghasilan Pensiun**



Lain halnya dengan kasus yang berhubungan dengan direktur yang melakukan kesalahan dan karenanya diberhentikan dua tahun sebelum waktu pensiunnya. Pengadilan memperlakukan pemberhentian direktur tersebut sebagai pensiun dini secara paksa dan memerintahkan agar direktur tersebut dibayar sebesar 80% dari gaji yang dihitung sampai dengan waktu pensiunnya secara sekaligus.

Dalam kasus di atas, Hoge Raad menegaskan bahwa pembayaran sekaligus atas pemberhentian direktur tersebut merupakan pembayaran untuk menjamin

18. *Ibid*, 18-2/2.

kehidupan direktur sampai dengan tanggal pensiun yang seharusnya. Oleh karenanya, pembayaran tersebut mirip dengan pembayaran penghasilan pensiun. Dengan demikian, pemajakan atas pembayaran sekaligus tersebut berlaku Pasal 18. Hal ini merupakan salah satu pengecualian dalam Pasal 18 yang berlaku di Belanda, yaitu pembayaran sekaligus atas pemberhentian direktur secara paksa termasuk dalam pembayaran penghasilan pensiun.

Berkaitan dengan kasus di Hoge Raad, yaitu suatu perusahaan Belanda yang melakukan pembayaran karena terikat utang selama lima tahun kepada mantan direktornya, hakim memperlakukan pembayaran tersebut sebagai *redundancy payment* dan bukan penghasilan pensiun atau pembayaran sejenis. Hakim kemudian menyatakan bahwa pembayaran tersebut masuk dalam pembayaran Pasal 16 tentang Penghasilan dari Direktur, meskipun pasal tersebut mengekspresikan keadaan saat ini yang juga berlaku terhadap pembayaran atas pekerjaan masa lalu.

Terkait dengan permasalahan pembayaran atas kompensasi kerugian ini, kebanyakan otoritas pajak berpandangan bahwa kompensasi kerugian perusahaan mengacu kepada Pasal 15 tentang Penghasilan dari Hubungan Pekerjaan atau Pasal 16 tentang Penghasilan Direktur dan bukan dimasukkan ke dalam kategori penghasilan pensiun. Kecuali apabila dapat diklasifikasikan secara tepat sebagai penghasilan pensiun.

#### **G.4. Kontribusi kepada Dana Pensiun Luar Negeri**

Merupakan suatu kelaziman dari suatu perusahaan multinasional mengirimkan karyawannya untuk bekerja di luar negeri dari waktu ke waktu. Salah satu hal yang patut dipertimbangkan adalah mengenai ketentuan pembayaran penghasilan pensiun dari karyawan yang bekerja di luar negeri tersebut. Pada umumnya, meskipun karyawan tersebut telah bekerja di luar negeri, mereka akan tetap memilih untuk melanjutkan pembayaran dana pensiunnya di dalam negeri dibandingkan memindahkan dana pensiunnya ke luar negeri. Alasannya, memindahkan dana pensiun ke luar negeri dapat menyebabkan hilangnya hak atau manfaat dari penerima penghasilan pensiun. Selain itu, memiliki dana pensiun di sejumlah negara juga dapat menyebabkan banyak kesulitan yang akan dihadapi oleh karyawan sebagai penerima manfaat dana pensiun.

Perlakuan pajak terkait iuran pensiun yang dibuat oleh atau untuk orang pribadi yang bekerja di luar negeri sangat bervariasi dan bergantung terhadap keadaan dari orang pribadi. Pada dasarnya, sebelum menerima tugas untuk bekerja di luar negeri, pembayaran pensiun yang dibuat untuk orang pribadi ini umumnya memenuhi syarat untuk mendapatkan keringanan pajak di negara asal.

Pada beberapa kasus, ketika orang pribadi tersebut bekerja di luar negeri, pembayaran pensiun orang pribadi tersebut tetap memenuhi syarat untuk mendapatkan keringanan pajak. Ini juga berlaku bagi orang pribadi yang meski berada di luar negeri, tetapi tetap mempertahankan status subjek pajaknya di negara asalnya serta tetap dikenakan pajak di negara asalnya tersebut. Akan tetapi, seringkali berlaku hal yang sebaliknya, yaitu pembayaran yang dibayar di negara asal oleh orang pribadi yang bekerja di luar negeri tidak memenuhi syarat untuk mendapatkan keringanan pajak berdasarkan ketentuan domestik dari negara asal orang pribadi tersebut ataupun ketentuan domestik dari negara tempat orang pribadi tersebut bekerja.



Menanggapi adanya permasalahan ini, Paragraf 37 OECD *Commentary* atas Pasal 18 mencoba menyusun ketentuan yang disarankan untuk diterapkan oleh negara anggota OECD ketika mengadakan P3B. Ketentuan ini bertujuan untuk meningkatkan kontribusi terhadap dana pensiun di negara asal bagi orang pribadi yang bekerja di luar negeri. Berikut adalah rumusan dari ketentuan yang disarankan untuk dimasukkan dalam P3B terkait ketentuan pemajakan atas pembayaran dana pensiun di negara asal bagi orang pribadi yang bekerja di luar negeri.

*Paragraph 1*

*“Contributions to pension scheme established in and recognised for tax purposes in a Contracting State that are made by or on behalf of an individual who renders services in the other Contracting State shall for the purposes the determining the individual’s tax payable and the profits of an enterprise which may be taxed in that state, in the same way and subject to the same conditions and limitations as contributions made to a pension scheme that is recognised for tax purposes in that State, provided that:*

- a. the individual was not a resident of that State, and was participating in the pension scheme, immediately before beginning to provide services in that State; and*
- b. the pension scheme is accepted by the competent authority of that State as generally corresponding to a pension scheme recognised as such for tax purposes by that State.*

*For the purposes of Paragraph 1:*

- a. the term “a pension scheme” means an arrangement in which the individual participates in order to secure retirement benefits payable in respect of the services referred to in Paragraph 1; and*
- b. a pension scheme is recognised for tax purposes in a State if the contributions to the scheme would qualify for tax relief in that State.”*

Pasal 18 OECD Model didesain untuk memberikan kepastian mengenai pemajakan atas penghasilan pensiun. Jenis penghasilan yang dimaksud dalam pensiun juga mencakup penghasilan lainnya yang sejenis dan berkaitan dengan pemberian upah atas pekerjaan yang terjadi di masa lalu. Namun, tetap perlu diperhatikan jenis pekerjaan yang terjadi di masa lalu tersebut dan pihak yang berkewajiban membayar pensiun. Hal ini disebabkan karena Pasal 19 dan Pasal 21 OECD Model juga mengatur pemajakan atas penghasilan pensiun. Pasal 19 OECD Model mengatur pemajakan atas penghasilan pensiun yang dibayarkan oleh pemerintah dan Pasal 21 mengatur pemajakan atas penghasilan pensiun yang dibayarkan atas pekerjaan bebas yang dilakukan di masa lalu.

Lebih lanjut, Pasal 18, baik dalam OECD Model, UN Model, maupun US Model yang mengatur mengenai pensiun adalah sebagai upaya untuk mengatasi adanya perbedaan ketentuan tentang penghasilan pensiun. Apabila tidak diatur secara tegas, penentuan jenis penghasilan yang dapat dianggap sebagai pensiun, dana pensiun, dan alokasi hak pemajakan atas penghasilan tersebut akan menimbulkan potensi pajak berganda (*double taxation*) dan potensi untuk tidak dikenakan pajak di kedua negara (*double non-taxation*).

## Referensi

### Buku:

- Baker, Philip. *Double Taxation Conventions*. London: Sweet & Maxwell, 2012.
- Lang, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. Vienna: Linde, 2013.
- Pötgens, Frank. *Income from International Private Employment, An analysis of Article 15 of the OECD Model*. Amsterdam: IBFD Publications, 2006.
- Santini, Andrea. "Articles 18, 19 and 20 Pensions; Government Services; Students (and Visiting Professors)." Dalam *History of Tax Treaties*, ed. Ecker and Ressler. Vienna: Linde Verlag, 2010.
- Vogel, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3<sup>rd</sup> Edition*. London: Kluwer Law International, 1997.
- UN. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. New York: United Nations, 2011.

### Internet:

- OECD. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paris: OECD Publishing, 2015. Internet. Dapat diakses melalui <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.



# Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas Penghasilan Pegawai Pemerintah

Ganda Christian Tobing

## A. Pendahuluan

Ketentuan pemajakan atas penghasilan yang diperoleh orang pribadi sebagai pegawai pemerintah (*government services*) diatur dalam Pasal 19 OECD Model dan UN Model. Rumusan ketentuan pemajakan atas pegawai pemerintah dalam kedua model P3B ini tidak memiliki perbedaan.<sup>1</sup> Pasal pemajakan atas pegawai pemerintah juga mengatur tentang pemajakan atas penghasilan pensiun yang diterima oleh pegawai pemerintah yang merupakan **pengecualian** terhadap ketentuan pemajakan atas penghasilan pensiun yang secara umum diatur dalam Pasal 18 OECD Model dan UN Model. Namun, ketentuan Pasal 19 OECD Model dan UN Model ini tidak berlaku apabila pekerjaan yang diberikan oleh pegawai pemerintah tersebut terkait dengan aktivitas bisnis yang dilakukan oleh pemerintah dari negara mitra P3B.

Isu yang timbul dalam pasal pemajakan atas penghasilan yang diperoleh pegawai pemerintah di antaranya adalah bagaimana memberikan garis pemisah antara ketentuan dalam Pasal 19 OECD Model dan UN Model dengan ketentuan pemajakan lain dalam OECD Model dan UN Model, terutama terkait dengan pekerjaan pegawai pemerintah yang berhubungan dengan kegiatan yang dilakukan oleh pemerintah. Isu lainnya, terkait dengan pemisahan penghasilan pensiun yang dibayarkan kepada pegawai pemerintah yang sebagian dari penghasilan tersebut berasal dari jasa yang diberikan di sektor swasta dan sebagian lainnya berasal dari jasa yang diberikan di sektor publik.

Pembahasan dalam bab ini akan diawali dengan desain ketentuan pemajakan atas penghasilan yang diperoleh pegawai pemerintah. Diskusi atas kebijakan pemajakan atas penghasilan yang diperoleh pegawai pemerintah menjadi bagian selanjutnya dalam bab ini. Bab ini juga akan membahas berbagai isu dalam penerapan Pasal 19 OECD Model dan UN Model.

## B. Struktur dan Isi Pasal 19 OECD Model dan UN Model

Ketentuan pemajakan atas penghasilan yang diperoleh pegawai pemerintah dalam

1. UN *Commentary* atas Pasal 19, Paragraf 1.

Pasal 19 OECD Model dan UN Model dirangkum dalam Tabel 20.1 berikut.

**Tabel 20.1 Ketentuan Pemajakan atas Penghasilan yang Diperoleh Pegawai Pemerintah dalam OECD Model dan UN Model**

Pasal 19	OECD Model dan UN Model
Ayat (1)	<p>a) <i>Salaries, wages and other similar remuneration paid by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.</i></p> <p>b) <i>However, such salaries, wages and other similar remuneration shall be taxable only in the other Contracting State if the services are rendered in that State and the individual is a resident of that State who:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>i. <i>is a national of that State; or</i></li> <li>ii. <i>did not become a resident of that State solely for the purpose of rendering the services.</i></li> </ul>
Ayat (2)	<p>a) <i>Notwithstanding the provisions of paragraph 1, pensions and other similar remuneration paid by, or out of funds created by, a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.</i></p> <p>b) <i>However, such pensions and other similar remuneration shall be taxable only in the other Contracting State if the individual is a resident of, and a national of, that State.</i></p>
Ayat (3)	<p><i>The provisions of Articles 15, 16, 17, and 18 shall apply to salaries, wages, pensions, and other similar remuneration in respect of services rendered in connection with a business carried on by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof.</i></p>

Dari ketentuan OECD Model dan UN Model dalam Tabel 20.1 dapat dijelaskan, yaitu sebagai berikut.

- i. Negara pembayar penghasilan memiliki hak pemajakan eksklusif atas penghasilan yang diterima oleh orang pribadi dari hubungan kerja dengan pemerintah dari negara pembayar penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 19 ayat (1) huruf a.
- ii. Berdasarkan Pasal 19 ayat (1) huruf b, negara pembayar penghasilan tidak berhak mengenakan pajak atas penghasilan yang diterima oleh orang pribadi dari hubungan kerja dengan pemerintah dari negara pembayar penghasilan apabila:
  - a. pekerjaan dilakukan di negara lain dalam P3B dan orang pribadi penerima penghasilan, selain merupakan subjek pajak dalam negeri negara lain tersebut, juga merupakan warga negara dari negara lain tersebut; atau
  - b. pekerjaan dilakukan di negara lain dalam P3B dan orang pribadi penerima penghasilan tidak menjadi subjek pajak dalam negeri dari negara lain tersebut

untuk tujuan semata-mata melakukan pekerjaan sebagai pegawai pemerintah dari negara pembayar penghasilan.

- iii. Negara pembayar penghasilan pensiun memiliki hak pemajakan eksklusif atas penghasilan pensiun yang berkaitan dengan hubungan kerja dengan pemerintah dari negara pembayar penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 19 ayat (2) huruf a.
- iv. Negara pembayar penghasilan pensiun tidak memiliki hak pemajakan apabila orang pribadi penerima penghasilan pensiun merupakan subjek pajak dalam negeri dan warga negara dari negara pihak lain dalam P3B sebagaimana diatur dalam Pasal 19 ayat (2) huruf b.
- v. Ketentuan dalam Pasal 15, 16, 17, dan 18 OECD Model dan UN Model berlaku untuk penghasilan yang diterima oleh orang pribadi atas jasa yang diberikannya yang berhubungan dengan kegiatan usaha yang dilakukan oleh pemerintah dari negara pihak dalam P3B.

### B.1. Kebijakan Pemajakan dalam Pasal 19 OECD Model dan UN Model

Kebijakan pemajakan dalam Pasal 19 ayat (1) huruf a OECD Model dan UN Model adalah pemberian hak pemajakan eksklusif atas penghasilan yang diterima oleh orang pribadi dari pekerjaan sebagai pegawai pemerintah kepada '*state of funds*' atau '*the paying state*'. Penghasilan pegawai pemerintah tersebut dibebaskan dari pengenaan pajak penghasilan di negara lainnya (negara tempat pekerjaan dilakukan atau negara domisili penerima penghasilan, sesuai dengan konteksnya).

Prinsip *state of funds* atau *the paying state* ini berlaku terlepas di negara mana pekerjaan dilakukan, kecuali pada situasi-situasi tertentu.<sup>2</sup> Kebijakan pemajakan berdasarkan prinsip *state of funds* atau *the paying state* berangkat dari praktik internasional berdasarkan *Vienna Convention on Diplomatic and Consulate Relation*<sup>3</sup> terkait kekebalan fiskal pejabat diplomatik dan konsulat.<sup>4</sup> Sebagaimana perlakuan pajak atas pegawai diplomatik dan konsulat dalam Pasal 28 OECD Model dan Pasal 27 UN Model dan sesuai dengan *Vienna Convention on Diplomatic and Consulate Relation*, Pasal 19 OECD Model dan UN Model dilandaskan pada prinsip internasional bahwa suatu negara tidak diperbolehkan mengenakan pajak atas institusi pemerintah yang bertindak dalam kapasitasnya menjalankan fungsi pemerintahan di negara lain.<sup>5</sup>

Meskipun demikian, terdapat dua pengecualian atas prinsip *state of funds* atau *the paying state* (i) ketentuan tentang pekerja lokal dan pensiun dan (ii) pekerjaan yang berhubungan dengan aktivitas bisnis yang dilakukan oleh pemerintah. Atas penghasilan pekerja lokal sebagai pegawai pemerintah dari negara pembayar penghasilan sebagaimana yang diatur dalam Pasal 19 ayat (1) huruf b OECD Model dan UN Model, negara lain (*other contracting state*) memperoleh hak pemajakan

2. Roland Ismer dan Michael Blank, "Article 19. Government Service," dalam *Klaus Vogel on Double Tax Conventions*, 4<sup>th</sup> Edition, ed. Ekkehart Reimer dan Alexander Rust (The Netherlands: Kluwer Law International 2015), 1472.

3. Lihat juga Bab 27 Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas Penghasilan Pejabat Diplomatik dan Konsulat dalam buku ini.

4. Cameron Hall, "The Diplomatic and Government Service Provisions of the OECD MTC: A Case for Their Continued Efficiency," *Intertax* 42, no. 1 (2014): 36-43.

5. Roland Ismer dan Michael Blank, *Op.Cit.*, 1473.

eksklusif jika pekerja lokal tersebut memiliki keterkaitan personal yang erat dengan negara lain tersebut. Serupa dengan ketentuan pekerja lokal tersebut, atas penghasilan dari pensiun yang berhubungan dengan pekerjaannya terdahulu sebagai pegawai pemerintah suatu negara sebagaimana diatur dalam Pasal 19 ayat (2) huruf b OECD Model dan UN Model, negara lain dalam P3B dapat memajaki penghasilan pensiun jika orang pribadi penerima penghasilan pensiun pemerintah merupakan subjek pajak dalam negeri dan warga negara dari negara lain tersebut.

Perbedaan antara ketentuan pekerja lokal dalam Pasal 19 ayat (1) huruf b dengan penghasilan pensiun dalam Pasal 19 ayat (2) huruf b terletak pada persyaratan warga negara yang diwajibkan dalam Pasal 19 ayat (2) huruf b agar negara lain dalam P3B memperoleh hak pemajakan eksklusif. Pasal 19 ayat (1) huruf b menempatkan persyaratan warga negara sebagai salah satu persyaratan alternatif (selain persyaratan lain, yaitu tidak menjadi subjek pajak dalam negeri di negara tempat pekerjaan dilakukan untuk tujuan semata-mata melakukan pekerjaan sebagai pegawai pemerintah dari negara pembayar penghasilan) agar negara lain dalam P3B memperoleh hak pemajakan eksklusif.

Pengecualian kedua atas prinsip *state of funds* atau *the paying state* adalah terhadap penghasilan dari pekerjaan orang pribadi yang berhubungan dengan aktivitas bisnis yang dilakukan oleh pemerintah sebagaimana diatur dalam Pasal 19 ayat (3) OECD Model dan UN Model. Apabila negara melakukan kegiatan usaha layaknya suatu badan usaha swasta, penghasilan dari pekerjaan yang diterima oleh pekerja di sektor publik diperlakukan sama dengan pekerja di sektor swasta. Dengan demikian, kekebalan fiskal tidak berlaku terhadap aktivitas komersial atau industrial yang dilakukan oleh pemerintah suatu negara (*acta jure gestionis*).<sup>6</sup>

### C. Penghasilan dari Pekerjaan sebagai Pegawai Pemerintah dalam Pasal 19 ayat (1) OECD Model dan UN Model

Berikut ini adalah rumusan dari ketentuan pemajakan dalam Pasal 19 ayat (1) OECD Model dan UN Model.

- “(a) Salaries, wages and other similar remuneration paid by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.*
- (b) However, such salaries, wages and other similar remuneration shall be taxable only in the other Contracting State if the services are rendered in that State and the individual is a resident of that State who:*
- i. is a national of that State; or*
  - ii. did not become a resident of that State solely for the purpose of rendering the services.”*

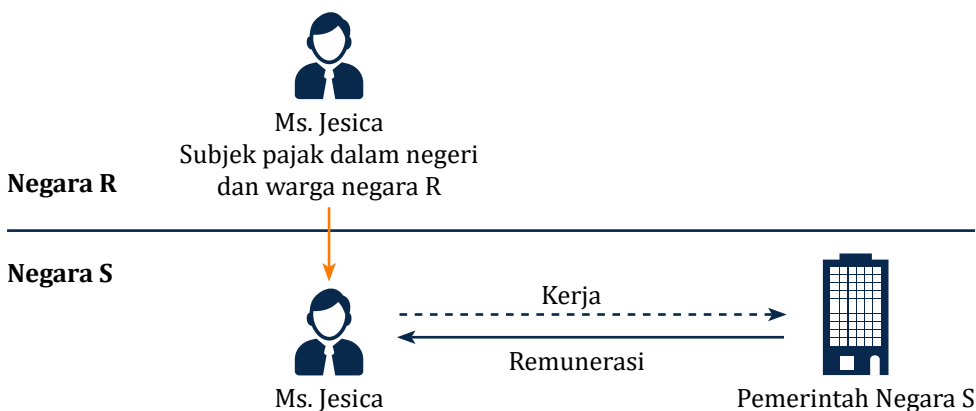
Berdasarkan Pasal 19 ayat (1) huruf a OECD Model dan UN Model, atas penghasilan yang diterima oleh orang pribadi dari hubungan kerja (*income from employment*)

6. Phillip Baker, *Double Taxation Convention* (London: Sweet & Maxwell: 2012), 19-3.

dengan pemerintah suatu negara hanya dikenakan pajak oleh negara pembayar penghasilan (*state of funds principle* atau *paying state principle*). Sementara, Pasal 19 ayat (1) huruf b OECD Model dan UN Model merupakan pengecualian atas prinsip negara pembayar penghasilan. Pasal 19 ayat (1) huruf b OECD Model dan UN Model memberikan hak pemajakan eksklusif kepada negara lain dalam P3B jika memenuhi persyaratan tertentu. Persyaratan tersebut adalah: (i) jasa dilakukan di negara lain dalam P3B dan (ii) orang pribadi penerima penghasilan selain harus merupakan subjek pajak dalam negeri di negara lain dalam P3B, juga merupakan warga negara dari negara lain tersebut atau tidak menjadi subjek pajak dalam negeri dari negara lain untuk tujuan semata-mata melakukan pekerjaan sebagai pegawai pemerintah dari negara pembayar penghasilan.

Contoh dalam Gambar 20.1 mengilustrasikan ketentuan pemajakan dalam Pasal 19 ayat (1) OECD Model dan UN Model. Misal, Ms. Jesica merupakan subjek pajak dalam negeri dan warga negara dari Negara R. Ms. Jesica bekerja untuk pemerintah Negara S di Negara S. Atas penghasilan yang dibayarkan oleh pemerintah Negara S kepada Ms. Jesica sebagai pegawai pemerintah Negara S, negara manakah yang berhak mengenakan pajak? Berdasarkan ketentuan dalam Pasal 19 ayat (1) huruf a dan huruf b OECD Model dan UN Model, Negara S memiliki hak pemajakan eksklusif atas penghasilan dari pekerjaan Ms. Jesica sebagai pegawai pemerintah Negara S.

**Gambar 20.1 Ilustrasi 1 Pasal 19 ayat (1) OECD Model dan UN Model**

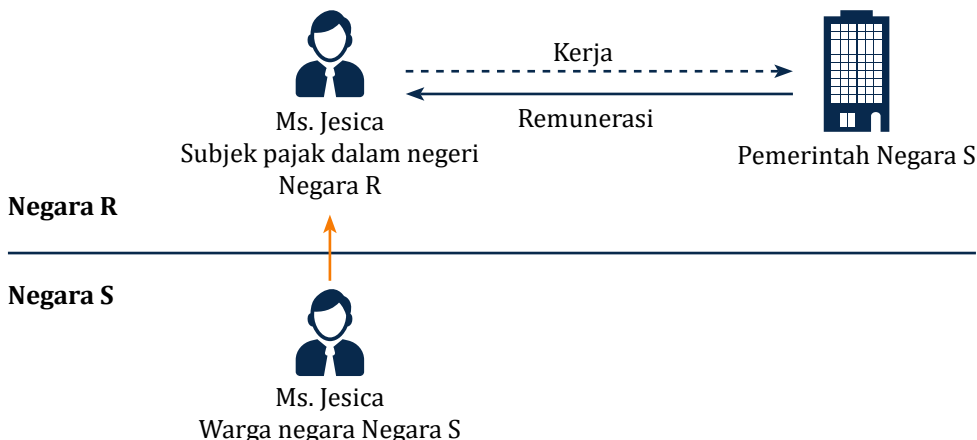


Lalu, bagaimana atas remunerasi yang diperoleh Ms. Jesica jika Ms. Jesica adalah warga negara Negara S dan menjadi subjek pajak dalam negeri Negara R tidak hanya semata-mata disebabkan pekerjaannya sebagai pegawai pemerintah Negara S di Negara R? Gambar 20.2 di halaman berikut mengilustrasikan contoh ini.

Dalam contoh pada Gambar 20.2, berdasarkan ketentuan dalam Pasal 19 ayat (1) huruf a dan Pasal 19 ayat (1) huruf b OECD Model dan UN Model, Negara R memiliki hak pemajakan eksklusif atas penghasilan dari pekerjaan Ms. Jesica sebagai pegawai pemerintah Negara S di Negara R. Hal ini disebabkan Ms. Jesica tidak menjadi subjek pajak dalam negeri Negara R semata-mata karena pekerjaannya sebagai pegawai pemerintah dari Negara S di Negara R, tetapi juga karena tujuan lainnya.



Gambar 20.2 Ilustrasi 2 Pasal 19 ayat (1) OECD Model dan UN Model



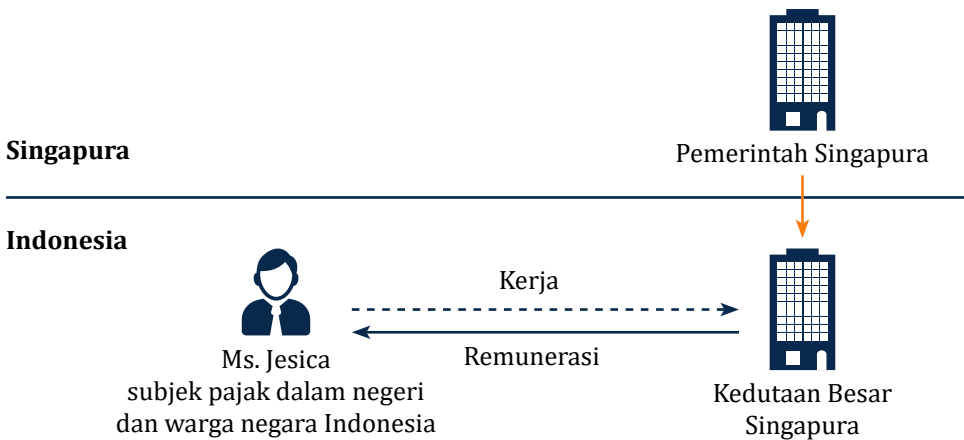
Terkait dengan pengertian tidak menjadi subjek pajak dalam negeri di negara lain semata-mata untuk tujuan bekerja sebagai pegawai pemerintah negara pembayar penghasilan, Vogel memberikan contoh penerapannya di Jerman, yaitu sebagai berikut.<sup>7</sup> Ms. Jessica menjadi subjek pajak dalam negeri Jerman karena Ms. Jessica menikah dan tinggal bersama dengan subjek pajak dalam negeri Jerman. Ms. Jessica berada di Jerman untuk bekerja sebagai pegawai pemerintah dari negara selain Jerman. Terlepas dari Ms. Jessica adalah warga negara selain Jerman, Jerman memperoleh hak pemajakan eksklusif atas remunerasi yang diperoleh Ms. Jessica dari pekerjaannya sebagai pegawai pemerintah dari negara selain Jerman.

Dalam konteks P3B Indonesia, Gambar 20.3 di halaman berikut mengilustrasikan contoh penerapan alokasi hak pemajakan atas penghasilan dari hubungan kerja dengan pemerintah suatu negara dalam P3B Indonesia dan Singapura. Pada dasarnya, ketentuan pembagian hak pemajakan atas remunerasi selain pensiun yang diperoleh orang pribadi dari hubungan kerja dengan pemerintah suatu negara dalam P3B Indonesia dan Singapura sama dengan ketentuan dalam OECD Model dan UN Model. Ms. Jessica merupakan subjek pajak dalam negeri dan warga negara Indonesia yang bekerja pada Kedutaan Besar Pemerintah Singapura di Indonesia. Atas remunerasi yang dibayarkan oleh Kedutaan Besar Pemerintah Singapura kepada Ms. Jessica, negara manakah yang berhak mengenakan pajak?

Pada contoh dalam Gambar 20.3 di halaman berikut, meskipun negara pembayar penghasilan adalah Singapura, tetapi karena pekerjaan dilakukan di Indonesia oleh Ms. Jessica yang merupakan subjek pajak dalam negeri dan warga negara Indonesia, negara yang berhak mengenakan pajak secara eksklusif atas penghasilan yang diperoleh Ms. Jessica dari hubungan kerja dengan Kedutaan Besar Singapura adalah Indonesia.

7. Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3<sup>rd</sup> Edition* (London: Kluwer Law International, 1997), 1006.

**Gambar 20.3 Hak Pemajakan atas Penghasilan dari Pekerjaan Sebagai Pegawai Pemerintah dalam P3B Indonesia dan Singapura**



Ruang lingkup terminologi *'salaries, wages, and other similar remuneration'* dalam Pasal 19 ayat (1) OECD Model dan UN Model mencakup segala bentuk remunerasi yang diperoleh orang pribadi dari pekerjaannya sebagai pegawai pemerintah suatu negara.<sup>8</sup> Dalam OECD Model dan UN Model, terminologi ini tidak hanya ditemukan dalam Pasal 19 saja, tetapi juga dalam Pasal 15 yang mengatur tentang pemajakan atas penghasilan dari hubungan pekerjaan.<sup>9</sup>

Lantas, institusi pemerintah seperti apakah yang masuk dalam cakupan Pasal 19 ayat (1) OECD Model dan UN Model? Terminologi *'Contracting State'* secara sederhana dapat diartikan sebagai salah satu negara pihak dalam P3B. Sementara, terminologi *'political subdivision'* dan *'local authority thereof'* dapat diartikan sebagai setiap institusi pemerintah yang mencakup institusi pemerintah pusat dan sub-divisi-nya, termasuk institusi pemerintah daerah serta subdivisinya. Apabila terdapat kerancuan dalam mengartikan institusi pemerintah dalam Pasal 19 ini, pengertiannya dapat mengacu pada ketentuan domestik negara pembayar penghasilan.<sup>10</sup>

Pasal 19 OECD Model dan UN Model juga mensyaratkan penerima jasa yang dilakukan orang pribadi adalah institusi pemerintah. Oleh karena itu, Pasal 19 ayat (1) tidak dapat diterapkan terhadap penghasilan yang diperoleh orang pribadi yang merupakan pegawai atau dibayar oleh Badan Usaha Milik Negara (BUMN).<sup>11</sup> Terhadap penghasilan yang diperoleh orang pribadi dari pekerjaannya sebagai pegawai BUMN atau institusi pemerintah yang didirikan berdasarkan hukum publik berlaku ketentuan umum dalam Pasal 15 OECD Model dan UN Model. Demikian juga jika orang pribadi diperkerjakan di institusi pemerintah, tetapi remunerasi orang pribadi tersebut dibayarkan oleh badan usaha swasta. Dalam hal ini, Pasal 19 ayat (1) OECD Model dan UN Model tidak dapat diterapkan.

8. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 1006-1007.

9. Roland Ismer dan Michael Blank, *Op.Cit.*, 1473.

10. *Ibid.*

11. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 1008.

Sebagai contoh, apakah Pasal 19 dapat diterapkan atas penghasilan yang dibayarkan Televisi Republik Indonesia (TVRI) kepada Ms. Jesica atas pekerjaannya sebagai jurnalis TVRI di negara lain yang memiliki P3B dengan Indonesia dengan asumsi ketentuan P3B tersebut mengikuti OECD Model? Apabila TVRI merupakan institusi pemerintah yang terlibat dalam aktivitas komersial, Pasal 19 OECD Model dan UN Model tidak dapat diterapkan.

Terakhir, terkait jenis pekerjaan yang diberikan oleh orang pribadi, Paragraf 2.1 OECD *Commentary* atas Pasal 19 menjelaskan bahwa jenis pekerjaan yang termasuk dalam ruang lingkup Pasal 19 adalah hubungan kerja yang terikat atau bekerja sebagai pegawai pemerintah (*dependent personal services*). Oleh karena itu, Pasal 19 OECD Model dan UN Model tidak dapat diterapkan atas pekerjaan bebas (*independent personal services*). Hal ini berbeda dengan *Technical Explanation* dari US Model 2006 yang menyatakan Pasal 19 ayat (1) ini dapat diterapkan kepada pekerjaan bebas.

#### **D. Penghasilan Pensiun Pegawai Pemerintah dalam Pasal 19 ayat (2) OECD Model dan UN Model**

Berikut adalah rumusan ketentuan Pasal 19 ayat (2) OECD Model dan UN Model.

*“(a) Notwithstanding the provisions of paragraph 1, pensions and other similar remuneration paid by, or out of funds created by, a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.*

*“(b) However, such pensions and other similar remuneration shall be taxable only in the other Contracting State if the individual is a resident of, and a national of, that State.”*

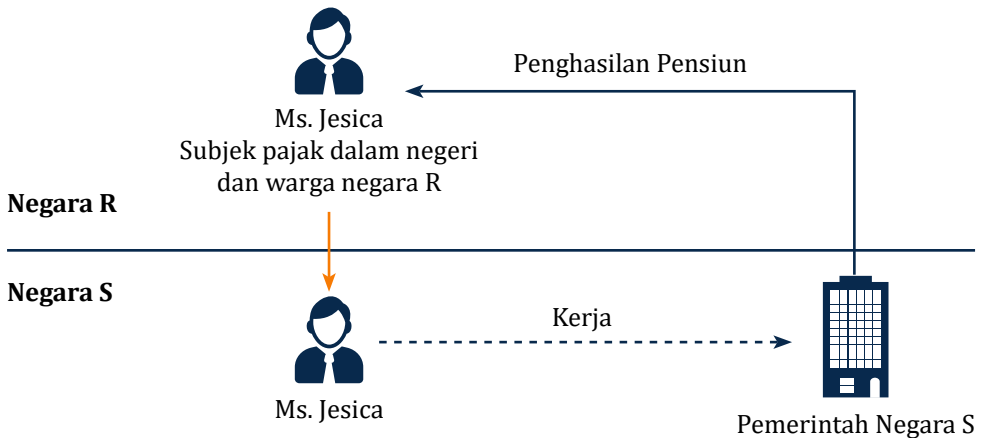
Berdasarkan ketentuan Pasal 19 ayat (2) huruf a OECD Model dan UN Model, negara pembayar penghasilan pensiun memiliki hak pemajakan eksklusif atas penghasilan pensiun yang dibayarkan kepada orang pribadi sehubungan dengan pensiunan sebagai pegawai pemerintah di negara pembayar penghasilan tersebut. Sementara, Pasal 19 ayat (2) huruf b OECD Model dan UN Model memberikan hak pemajakan eksklusif kepada negara lain dalam P3B jika orang pribadi penerima penghasilan pensiun merupakan subjek pajak dalam negeri dan warga negara dari negara lain dalam P3B tersebut.

Melanjutkan contoh dalam Gambar 20.1, Ms. Jesica merupakan subjek pajak dalam negeri dan warga negara dari Negara R, tetapi bekerja untuk pemerintah Negara S di Negara S. Lalu, bagaimana alokasi hak pemajakan atas penghasilan pensiun Ms. Jesica dari pekerjaannya sebagai pegawai pemerintah jika Ms. Jesica berdomisili di Negara R setelah Ms. Jesica pensiun? Gambar 20.4 di halaman berikut mengilustrasikan kasus ini.

Dalam Gambar 20.4 di halaman berikut, berdasarkan ketentuan Pasal 19 ayat (2) huruf b OECD Model dan UN Model, atas penghasilan pensiun sehubungan dengan pekerjaan Ms. Jesica yang dilakukan di Negara S sebagai pegawai pemerintah Negara S akan dikenakan pajak secara eksklusif di Negara R jika Ms. Jesica merupakan subjek pajak dalam negeri dan warga negara dari Negara R. Dari contoh pada Gambar 20.4,

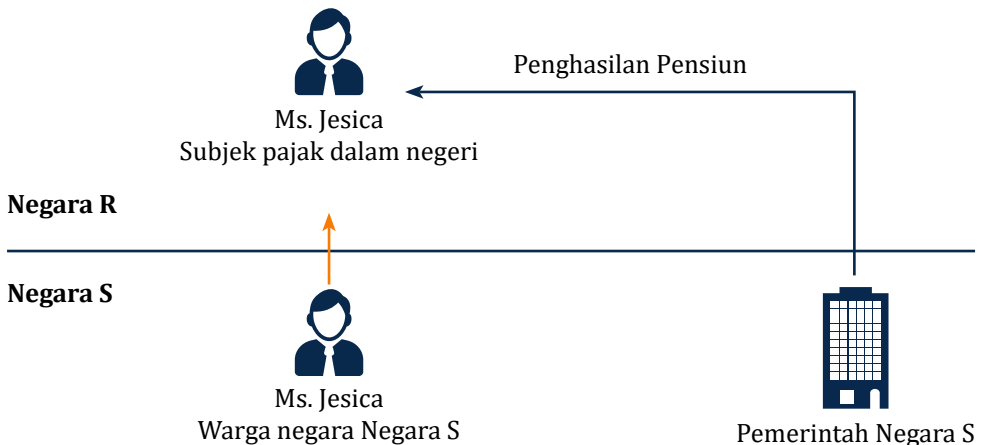
Negara R memiliki hak pemajakan eksklusif atas penghasilan pensiun Ms. Jesica.

**Gambar 20.4 Ilustrasi 1 Pasal 19 ayat (2) OECD Model dan UN Model**



Lantas, bagaimana jika Ms. Jesica yang merupakan subjek pajak dalam negeri Negara R, tetapi merupakan warga negara dari Negara S dan bekerja untuk pemerintah Negara S menerima pensiun yang berhubungan dengan pekerjaannya sebagai pegawai pemerintah Negara S? Ilustrasi kasus ini digambarkan dalam Gambar 20.5.

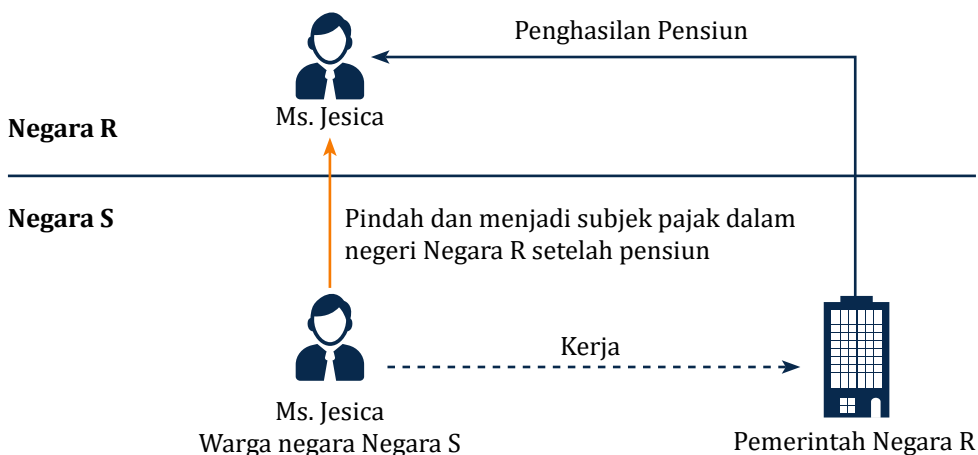
**Gambar 20.5 Ilustrasi 2 Pasal 19 ayat (2) OECD Model dan UN Model**



Dalam Gambar 20.5, berdasarkan ketentuan Pasal 19 ayat (2) huruf b OECD Model dan UN Model, atas penghasilan pensiun yang diperoleh Ms. Jesica yang merupakan subjek pajak dalam negeri Negara R, tetapi berkewarganegaraan Negara S sehubungan dengan pekerjaannya sebagai pegawai pemerintah Negara S dikenakan pajak secara eksklusif di Negara S. Hal ini disebabkan syarat kumulatif agar Negara R memperoleh hak pemajakan, yaitu Ms. Jesica merupakan subjek pajak dalam negeri dan warga negara dari Negara R tidak terpenuhi.

Kemudian, bagaimana atas penghasilan pensiun yang diperoleh Ms. Jesica jika Ms. Jesica merupakan warga negara dari Negara S dan setelah berhenti bekerja sebagai pegawai pemerintah Negara R di Negara S kemudian pindah ke Negara R dan menjadi subjek pajak dalam negeri Negara R? Gambar 20.6 mengilustrasikan kasus ini.

**Gambar 20.6 Ilustrasi 3 Pasal 19 ayat (2) OECD Model dan UN Model**



Dalam Gambar 20.6, atas penghasilan pensiun yang diperoleh Ms. Jesica, warga negara Negara S, sehubungan dengan pekerjaannya sebagai pegawai pemerintah Negara R di Negara S dan pada saat diterimanya penghasilan pensiun Ms. Jesica telah pindah dan menjadi subjek dalam negeri Negara R akan dikenakan pajak secara eksklusif di Negara R. Hal ini dikarenakan negara pembayar pensiun adalah Negara R dan pada saat menerima pensiun, Ms. Jesica sudah menjadi subjek pajak dalam negeri Negara R sehingga syarat kumulatif agar Negara S memperoleh hak pemajakan, yaitu Ms. Jesica merupakan subjek pajak dalam negeri dan warga negara Negara S, tidak terpenuhi.

Terkait persyaratan kumulatif agar negara lain selain negara pembayar penghasilan pensiun pegawai pemerintah memperoleh hak pemajakan, terdapat perbedaan pengalokasian hak pemajakan bagi negara domisili berdasarkan status kewarganegaraan dari subjek pajak dalam negerinya. Jika subjek pajak juga merupakan warga negara dari negara domisili, negara domisili berhak mengenakan pajak atas penghasilan pensiun tersebut. Sementara itu, jika subjek pajak dari negara domisili merupakan warga negara dari negara pembayar pensiun, negara domisili tidak berhak mengenakan pajak atas penghasilan pensiun tersebut.<sup>12</sup>

Pengalokasian hak pemajakan kepada negara domisili atas pensiun di sektor publik dalam Pasal 19 ayat (2) OECD Model dan UN Model ini juga berbeda dengan pengalokasian hak pemajakan atas pensiun di sektor swasta sebagaimana diatur dalam Pasal 18 OECD Model. Pasal 18 OECD Model mengatur alokasi hak pemajakan

12. Michael Lang, "Article 19(2): The Complexity of the OECD Model Can be Reduced," *Bulletin for International Taxation*, no. 1 (January 2007): 20-22.

atas penghasilan pensiun dari sektor swasta dengan memberikan hak pemajakan eksklusif kepada negara domisili penerima penghasilan, terlepas dari status kewarganegaraannya apakah warga negara pembayar penghasilan pensiun tersebut atau tidak. Pasal 19 ayat (2) OECD Model dan UN Model membatasi hak pemajakan negara domisili, yaitu sepanjang status kewarganegaraan dari penerima pensiun sama dengan negara domisili, negara domisili memiliki hak pemajakan eksklusif.

Frasa ‘...out of funds created by...’ dalam Pasal 19 ayat (2) huruf a OECD Model dan UN Model mengandung arti bahwa penghasilan pensiun tersebut tidak hanya mencakup pensiun yang dibayarkan langsung oleh pemerintah, tetapi juga pensiun yang berasal dari dana pensiun yang dibentuk oleh pemerintah.<sup>13</sup> Lebih lanjut, modal awal dari dana pensiun itu sendiri tidak harus bersumber dari pemerintah.

Isu lainnya dalam penerapan Pasal 19 OECD Model dan UN Model terkait dengan subjek pajak yang selain bekerja di sektor publik juga bekerja di sektor swasta dan menerima satu penghasilan pensiun untuk kedua pekerjaan tersebut. Hal ini bisa terjadi apabila subjek pajak mengikuti skema pensiun selama bekerja di sektor publik dan swasta atau apabila hak atas pensiun diubah dari skema pensiun publik ke skema pensiun swasta atau sebaliknya.

Apabila pegawai pemerintah penerima pensiun mengubah hak atas pensiunnya dari skema pensiun publik ke skema pensiun swasta, pembayaran pensiun tersebut tunduk pada Pasal 18 OECD Model. Hal ini disebabkan kriteria ‘...paid by, or out of funds created by...’ dalam Pasal 19 ayat (2) huruf a OECD Model dan UN Model tidak terpenuhi sehingga negara domisili memiliki hak pemajakan sepenuhnya atas pensiun tersebut.

Jika skema pensiun diubah sebaliknya dari skema pensiun swasta ke skema pensiun publik, beberapa negara melakukan pemisahan (*apportionment*) atas pensiun yang bersumber dari aktivitas pekerjaan di sektor swasta dan yang bersumber dari aktivitas pekerjaan di sektor publik.<sup>14</sup> Terdapat beberapa kriteria untuk memisahkan pensiun yang berasal dari sektor swasta dan sektor publik. Menurut Helmut Loukota, jumlah penghasilan yang diperoleh selama bekerja untuk sektor swasta dan sektor publik menjadi faktor utama dalam memisahkan penghasilan pensiun yang berasal dari kedua sektor ini.<sup>15</sup> Dalam hal proporsi penghasilan dari sektor swasta sebesar 60% maka 60% dari pensiun yang diperoleh dikenakan pajak berdasarkan Pasal 18 OECD Model.

Sementara, menurut Ulrich Wolff, faktor utama dalam memisahkan penghasilan pensiun yang berasal dari sektor swasta dan sektor publik adalah waktu pekerjaan dilakukan di kedua sektor tersebut.<sup>16</sup> Jika penerima penghasilan yang menerima 60% penghasilannya dari sektor swasta, bekerja selama 10 tahun di sektor swasta dan 10 tahun di sektor publik, hanya 50% penghasilan pensiun yang diperolehnya dikenakan pajak sesuai Pasal 18 OECD Model. Sementara itu, Mike Waters menyarankan agar seluruh faktor dipertimbangkan dalam memisahkan penghasilan pensiun yang

13. OECD *Commentary* atas Pasal 19, Paragraf 5.2.

14. OECD *Commentary* atas Pasal 19, Paragraf 5.5.

15. Helmut Loukota dalam Kolb, Lang, Loukota, Walburger, Walters dan Wolff, “Employment Income Under Tax Treaty Law - Case Studies,” *SWI*, (2002) sebagaimana dikutip dalam Michael Lang, *Op.Cit.*, 19.

16. Michael Lang, *Op.Cit.*, 19.

berasal dari sektor swasta dan sektor publik. Faktor-faktor tersebut di antaranya, periode pekerjaan dilakukan, proporsi remunerasi dari kedua sektor, dan penghasilan investasi dari skema pensiun tersebut. Selanjutnya, faktor yang berperan utama diidentifikasi dan diberikan bobot sesuai kontribusinya.<sup>17</sup>

Isu lainnya terkait dengan pembayaran pensiun yang dibayarkan dari sistem jaminan sosial suatu negara (*social security system*). Beberapa negara memisahkan penghasilan pensiun dari sistem jaminan sosial berdasarkan sumber pensiun tersebut apakah berasal dari sektor swasta atau sektor publik. Pemisahan ini dapat mengacu pada faktor-faktor sebagaimana dinyatakan oleh Mike Waters di atas.<sup>18</sup> Sementara negara lainnya, memperlakukan penghasilan yang dibayarkan dari sistem jaminan sosial suatu negara sebagai pensiun dari pemerintah sehingga tunduk pada Pasal 19 ayat (2) OECD Model dan UN Model.<sup>19</sup>

### **E. Penghasilan Pegawai Pemerintah dalam Pasal 19 ayat (3) OECD Model dan UN Model**

Berikut adalah rumusan ketentuan pemajakan dalam Pasal 19 ayat (3) OECD Model dan UN Model.

*“The provisions of Articles 15, 16, 17, and 18 shall apply to salaries, wages, pensions, and other similar remuneration in respect of services rendered in connection with a business carried on by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof.”*

Menurut ketentuan tersebut, apabila penghasilan bersumber dari pekerjaan yang dilakukan orang pribadi yang berhubungan dengan aktivitas bisnis yang dilakukan oleh pemerintah suatu negara, Pasal 19 tidak dapat diterapkan. Dalam hal demikian, Pasal 15, 16, 17, dan 18 diterapkan sesuai dengan ruang lingkup masing-masing pasal. Sementara itu, terkait pengertian frasa: ‘...a business carried on..’ dalam Pasal 19 ayat (3) OECD Model dan UN Model, Blank dan Ismer menekankan bahwa frasa ini semestinya diartikan sebagai setiap aktivitas pemerintah yang sama dengan yang dilakukan oleh sektor swasta dalam aktivitas komersialnya.<sup>20</sup>

Ilustrasi dalam Gambar 20.7 di halaman berikut menyajikan contoh penerapan Pasal 19 ayat (3) OECD Model dan UN Model. Dalam Gambar 20.7, Ms. Jesica yang merupakan warga negara dari Negara S dan subjek pajak dalam negeri dari Negara R, bekerja untuk institusi pemerintah Negara S dalam rangka mengorganisasikan pameran promosi produk Negara S di Negara R. Peserta pameran tersebut harus membayar sejumlah *fee* kepada institusi pemerintah sehingga institusi pemerintah tersebut memperoleh penghasilan dari penyelenggaraan seminar. Lantas, bagaimana perlakuan pajak atas remunerasi yang diperoleh Ms. Jesica dari pekerjaannya tersebut dan atas pensiun yang diperolehnya?

Atas penghasilan yang diperoleh Mr. Jesica dari hubungan kerjanya dengan

17. Michael Lang, *Op.Cit.*, 19.

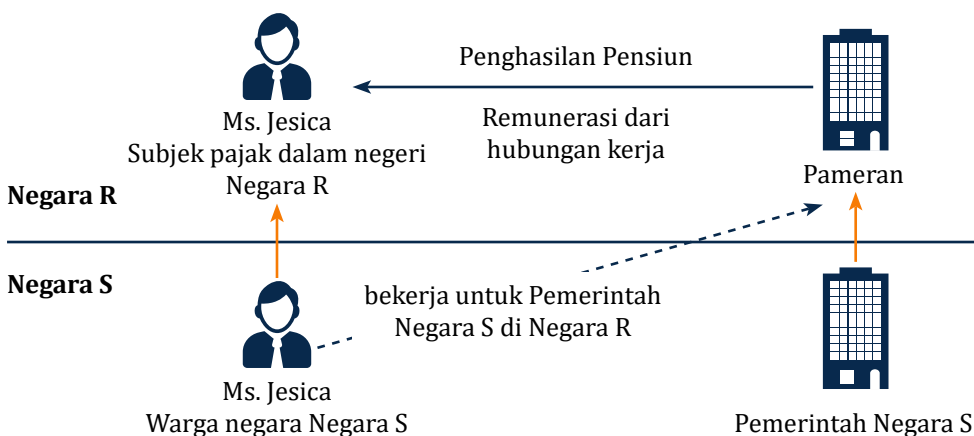
18. Lihat juga OECD *Commentary* atas Pasal 18, Paragraf 24.

19. OECD *Commentary* atas Pasal 18, Paragraf 27.

20. Michael Blank dan Roland Ismer, *Op.Cit.*, 251-252.

institusi pemerintah penyelenggara seminar sesuai dengan ketentuan Pasal 19 ayat (3) tunduk pada Pasal 15 OECD Model dan UN Model. Sementara, atas pensiun yang diperoleh Ms. Jesica sehubungan dengan hubungan kerjanya dengan unit pemerintah akan dikenakan pajak sesuai ketentuan Pasal 18 OECD Model dan UN Model karena berhubungan dengan pekerjaannya.

**Gambar 20.7 Ilustrasi 1 Pasal 19 ayat (3) OECD Model dan UN Model**



## F. Kontroversi

Penerapan pasal pemajakan atas remunerasi sehubungan dengan pekerjaan sebagai pegawai pemerintah mendapat kritikan dari beberapa pihak. Pasquale Pistone misalnya menyarankan agar Pasal 19 ini dihapus karena pekerjaan di sektor swasta dan publik tidak berbeda sifatnya.<sup>21</sup> Sementara Roland Ismer berbeda pendapat dengan Pistone dengan menyatakan bahwa Pasal 19 merupakan wujud dari prinsip '*acta jure imperii*', yaitu pekerjaan yang dilakukan berhubungan dengan aktivitas layanan pemerintah suatu negara.<sup>22</sup> Namun, Roland Ismer menyatakan bahwa kekebalan fiskal tidak berlaku terhadap aktivitas komersial atau industrial yang dilakukan oleh pemerintah suatu negara (*acta jure gestionis*).

Lebih lanjut, Kavelaars mengangkat isu diskriminasi perlakuan pemajakan atas pensiun yang diperoleh dari sektor swasta dan sektor publik karena hubungan pekerjaan antara negara dengan orang pribadi telah berakhir. Oleh karena itu, Kavelaars mengusulkan agar Pasal 19 ayat (2) OECD Model dan UN Model ini sebaiknya dihapus sehingga seluruh penghasilan pensiun tunduk terhadap ketentuan dalam Pasal 18 OECD Model.<sup>23</sup> Pendapat senada juga dinyatakan oleh Michael Lang<sup>24</sup> serta Michael Blank dan Roland Ismer.<sup>25</sup>

21. Pasquale Pistone, "Government Services (Article 19 OECD Model Convention)," dalam *Source vs. Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives*, ed. Michael Lang, et al. (London: Kluwer Law International, 2008) sebagaimana dikutip dalam Michael Blank dan Roland Ismer, *Op.Cit.*, 245.

22. Michael Blank dan Roland Ismer, *Op.Cit.*, 246.

23. P. Kavelaars, "Cross-Border Aspects of Pension in the Netherlands, including Tax Treaty and EU Law," *Bulletin for International Taxation*, no. 3 (March 2007): 97.

24. Michael Lang, *Op.Cit.*

25. Michael Blank dan Roland Ismer, *Op.Cit.*, 252-253.



## Referensi

### Buku:

- Baker, Philip. *Double Taxation Convention*. London: Sweet & Maxwell, 2012.
- Ismer, Roland dan Michael Blank. "Article 19. Government Service." Dalam *Klaus Vogel on Double Tax Conventions, 4<sup>th</sup> Edition*, ed. Ekkehart Reimer dan Alexander Rust. The Netherlands: Kluwer Law International 2015.
- Pistone, Pasquale. "Government Services (Article 19 OECD Model Convention)." Dalam *Source vs. Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives*, ed. Michael Lang, et al. London: Kluwer Law International, 2008.
- Vogel, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3<sup>rd</sup> Edition*. London: Kluwer Law International, 1997.

### Artikel:

- Blank, Michael dan Roland Ismer. "Rethinking Article 19 OECD MC (Government Service): A Provision in Search of Rationale." *Intertax* 43, no. 3 (2015).
- Hall, Cameron. "The Diplomatic and Government Service Provisions of the OECD MTC: A Case for Their Continued Efficiency." *Intertax* 42, no. 1 (2014).
- Lang, Michael. "Article 19(2): The Complexity of the OECD Model Can be Reduced." *Bulletin for International Taxation*, no. 1 (January 2007).
- P. Kavelaars. "Cross-Border Aspects of Pension in the Netherlands, including Tax Treaty and EU Law." *Bulletin for International Taxation*, no. 3 (March 2007).
- UN. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. New York: United Nations, 2011.

### Internet:

- OECD. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paris: OECD Publishing, 2015. Internet. Dapat diakses melalui <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.

### Studi Kasus:

- Loukota, Helmut dalam Kolb, Lang, Loukota, Walburger, Walters dan Wolff. "Employment Income Under Tax Treaty Law - Case Studies." *SWI*, (2002).

# Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas Penghasilan Pelajar dan Peserta Magang

Deborah

## A. Pendahuluan

Banyaknya arus pertukaran pelajar dan peserta magang antarnegara, menjadikan ketentuan khusus pemajakan atas penghasilan yang diterima para pelajar dan peserta magang sehubungan dengan kegiatan pendidikan atau pelatihan menjadi bagian yang penting untuk diatur lebih lanjut dalam ketentuan P3B. Ketentuan mengenai pelajar dan peserta magang pertama kali muncul di beberapa P3B sejak tahun 1921.<sup>1</sup> Misalnya, dalam P3B Jerman dan Cekoslowakia.

Dalam OECD Model dan UN Model, ketentuan mengenai penghasilan atas pelajar dan peserta magang terdapat dalam Pasal 20. Pasal ini adalah pasal yang cukup sederhana karena hanya terdiri dari satu kalimat yang panjang dan *Commentary* dari pasal ini pun hanya memuat dua buah paragraf. Akan tetapi, yang perlu diperhatikan adalah Pasal 20 ini berbeda dengan pasal substantif lainnya yang terdapat dalam OECD Model dan UN Model. Hal ini dikarenakan pasal 20 tidak mengatur alokasi hak pemajakan antara negara yang mengadakan P3B, tetapi hanya **memberikan pembebasan pajak** di negara tempat pelajar dan peserta magang tersebut hadir.<sup>2</sup>

Tujuan pembentukan Pasal 20 OECD Model dan UN Model adalah untuk mendorong terciptanya hubungan timbal balik antara kedua negara yang mengadakan P3B atas aspek pajak dalam ranah pendidikan dan pelatihan. Dalam praktiknya, negara-negara yang memiliki banyak pelajar asing dan peserta magang seringkali memodifikasi bunyi pasal ini. Untuk itu, tidak banyak P3B yang benar-benar mengikuti ketentuan OECD Model dan UN Model.

Terkait penerapan Pasal 20, Vogel memberikan deskripsi sebagai berikut.<sup>3</sup>

*"If the taxpayer has become a resident of the State of sojourn by operation of the latter's domestic law, Article 20 restricts his 'full' tax liability, and this applies even in cases of dual residence. Where the sojourn for purposes of deduction or training*

1. Marek Herm, "Student Article in Model Conventions and in Tax Treaties," *Intertax* 32, no. 2 (2004): 72.
2. Luc De Broe, "Article 20. Students," dalam *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4<sup>th</sup> Edition*, ed. Ekkehart Reimer dan Alexander Rust (The Netherlands: Wolters Kluwer, 2015), 1215.
3. Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3<sup>rd</sup> Edition* (London: Kluwer Law International, 1997), 1057.

*does not establish residence, Article 20 restricts no more than his "limited" tax liability (liability as a non-resident). It is also possible for the State of sojourn to be neither State of residence nor State of source."*

(dengan penambahan penekanan)

Joseph Isenbergh menguraikan alasan mengapa terdapat ketentuan tersendiri mengenai pelajar dan peserta magang dalam P3B, yaitu sebagai berikut.<sup>4</sup>

*"The reason for the Article as it is standing, one imagines, is to prevent the largesse of governments and other institutions toward students of their own country from being diverted into the treasuries of the foreign countries where the students pursue their studies, while at the same time not placing their largesse toward foreign students on a better tax footing than the largesse enjoyed by their own."*

## B. Struktur dan Isi Pasal 20 OECD Model dan UN Model

Aspek pajak internasional atas penghasilan yang diperoleh oleh pelajar dan peserta magang yang diatur dalam Pasal 20 OECD Model sama dengan apa yang diatur dalam UN Model, yaitu terdiri dari 1 (satu) ayat dengan rumusan sebagai berikut.

*"Payments which a student or business apprentice who is or was immediately before visiting a Contracting State a resident of the other Contracting State and who is present in the first-mentioned State solely for the purpose of his education or training receives for the purpose of his maintenance, education or training shall not be taxed in that State, provided that such payments arise from sources outside that State."*

Berdasarkan rumusan pasal di atas, dapat dilihat bahwa dalam hal:<sup>5</sup>

- i. pelajar atau peserta magang hadir di salah satu negara pihak perjanjian (*state of sojourn*) semata-mata untuk tujuan pendidikan atau pelatihan;
- ii. pelajar dan peserta magang tersebut sebelum hadir di negara tersebut (*state of sojourn*) merupakan subjek pajak dari negara pihak lainnya;
- iii. pelajar dan peserta magang tersebut menerima pembayaran sehubungan dengan biaya hidup, pendidikan, atau pelatihan yang dilakukannya di salah satu negara pihak yang mengadakan P3B (*state of sojourn*); dan
- iv. pembayaran tersebut berasal dari luar negara tempat pelajar dan peserta magang berada.

Maka Pasal 20 OECD Model dan UN Model, mencegah pembayaran yang diterima oleh pelajar dan peserta magang tersebut dikenakan pajak di negara tempat pelajar dan peserta magang hadir. Atau dengan kata lain, pembayaran tersebut **memperoleh pembebasan pajak di negara tempat pelajar dan peserta magang menjalankan pendidikan atau pelatihannya.**

4. Marek Herm, *Op.Cit.*, 74.

5. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 1057.

## B.1. Pengertian Pelajar dan Peserta Magang

Sebelum membahas lebih lanjut mengenai pemajakan atas penghasilan yang diperoleh oleh pelajar dan peserta magang, penting terlebih dahulu untuk memahami pengertian dari pelajar dan peserta magang yang merupakan subjek dari pasal ini. Dalam Pasal 20 OECD Model dan UN Model disebutkan, yaitu sebagai berikut.

*“Payments which a student or business apprentice who is or was immediately before visiting a Contracting State a resident of the other Contracting State and who is present in the first-mentioned State solely for the purpose of his education or training receives for the purpose of his maintenance, education or training shall not be taxed in that State, provided that such payments arise from sources outside that State.”*

(dengan penambahan penekanan)

Apabila dilihat dari bunyi di atas, pasal ini merupakan satu-satunya pasal yang mengidentifikasi penghasilan yang dibayarkan. Untuk itu, banyak kalangan akademisi yang menilai bahwa sebagian besar bunyi pasal ini cukup jelas.

Meskipun demikian, permasalahan yang mungkin timbul atas penerapan Pasal 20 ini adalah mengenai definisi dari istilah *‘student or business apprentice’*. Istilah ini tidak didefinisikan dalam bunyi pasal itu sendiri atau dalam *Commentary*. Banyak negara yang memodifikasi cakupan dari definisi *student or business apprentice*. Misalnya saja Amerika Serikat yang mendefinisikan bahwa karyawan yang dikirim oleh suatu perusahaan untuk mendapatkan pelatihan tertentu tidak dikategorikan sebagai pelajar atau peserta magang.<sup>6</sup>

Apabila ditelaah lebih jauh, bunyi ketentuan Pasal 20 OECD Model dan UN Model ini mengacu pada pelajar dan peserta magang yang mengunjungi (*visiting*) suatu negara untuk tujuan studi atau pelatihan. Hal ini sebagaimana didiskusikan dalam *Qing Gang Li v R*. Dalam kasus ini, Qing Gang Li yang berstatus pelajar mengunjungi Kanada pada tahun 1984. Ia mendaftar untuk memperoleh status imigran pada tahun 1987 dan status tersebut berlaku sampai dengan tahun 1990. *Federal Court of Appeal* menyatakan bahwa arti dari terminologi *visiting* adalah mengacu pada pelajar yang hadir di Kanada untuk sementara waktu dan pada tahun 1990 pelajar ini tidak lagi berada di Kanada.<sup>7</sup>

Isu selanjutnya yang muncul adalah terkait perbedaan antara terminologi *‘payments ... for his maintenance, education or training’* dan *‘salary’*. Isu ini dapat dijelaskan pada kasus yang pernah terjadi di Amerika Serikat pada Gambar 21.1.

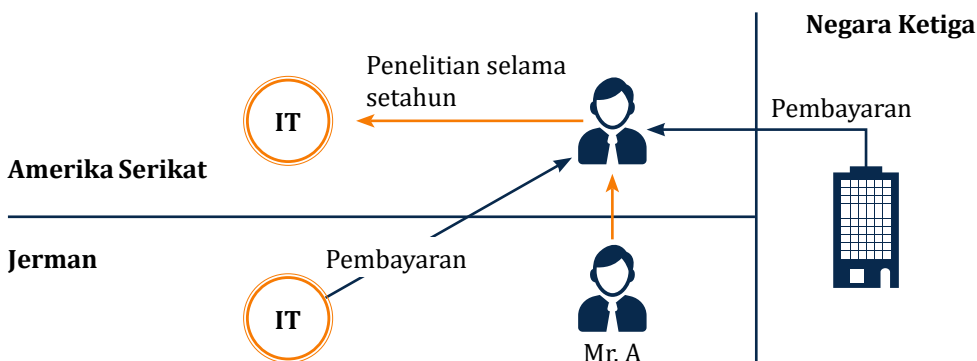
Dari Gambar 21.1 di halaman berikut, dapat dilihat bahwa terdapat subjek pajak dalam negeri Jerman misal, Mr A, yang datang ke Amerika Serikat selama setahun untuk melakukan penelitian pada IT Amerika Serikat. Pembayaran untuk Mr. A dilakukan dari IT Jerman dan juga perusahaan lainnya yang bukan merupakan subjek pajak dalam negeri Amerika Serikat. Pengadilan pajak menyatakan bahwa apabila Mr. A mendapatkan gaji sehubungan dengan kegiatan penelitian yang dilakukan pada

6. Philip Baker, *Double Taxation Conventions* (London: Sweet & Maxwell, 2012), 20-2.

7. *Ibid.*

IT Amerika Serikat, penghasilan tersebut masuk dalam kategori penghasilan dari pemberian jasa sehingga tidak termasuk dalam ruang lingkup Pasal 20 P3B Amerika Serikat dan Jerman. Namun dalam kasus ini, Mr. A tidak mendapatkan gaji sehingga pembayaran kepada Mr. A masuk dalam ruang lingkup ketentuan Pasal 20.<sup>8</sup>

Gambar 21.1 Ilustrasi Kasus



Lebih lanjut, terdapat hal yang menarik dalam Protokol P3B Jerman dan CekoSlowakia mengenai definisi pelajar dengan rumusan sebagai berikut.

*“It is further agreed that students who reside in one of the Contracting State solely for the purposes of study shall not be liable, in the State in which they reside as students, to taxation in respect of money received by them from **relatives domiciled in the other State** for purposes of maintenance and study, **provided that by far the greater part thereof is used for these purposes.**”*

(dengan penambahan penekanan)

Apabila dilihat dari bunyi ketentuan di atas, terdapat pembatasan dalam pengertian ‘payments’ dengan adanya klausul ‘relatives domiciled (resident) in the other contracting state’<sup>9</sup> dan ‘provided that by far the greater part thereof is used for these purposes’.<sup>10</sup> Meskipun demikian, klausul-klausul tersebut juga terdapat beberapa variasi, seperti:

- i. penggunaan klausul ‘parents’;<sup>11</sup>
- ii. penggunaan klausul ‘provided that they are mainly dependent on such sums’;<sup>12</sup>
- iii. penggunaan klausul ‘provided such funds constitute the major portion of the money required for their maintenance and studies’.<sup>13</sup>

Selain itu, terdapat juga P3B yang klausul Pasal 20-nya tidak mengikuti bunyi

8. *Ibid.*

9. Klausul ini juga terdapat dalam misalnya pada: P3B Austria dan Hungaria (1924), P3B Danzig dan Polandia (1924), P3B Jerman dan Austria (1922), P3B Jerman dan Hungaria (1923), P3B Jerman dan Swedia (1928).

10. Misalnya, terdapat dalam P3B Jerman dan Austria (1922), P3B Jerman dan Hungaria (1923).

11. Misalnya, terdapat dalam P3B Jerman dan Italia (1925).

12. Misalnya, terdapat dalam P3B Austria dan Hungaria (1924).

13. Misalnya, terdapat dalam P3B Jerman dan Italia (1925).

dari OECD Model secara keseluruhan. Misalnya, P3B Prancis dan Belgia (1931) memberikan pembebasan pajak di negara tempat pelajar hadir atas seluruh tunjangan yang diterima oleh pelajar tersebut, baik untuk biaya hidup maupun pendidikan. Apabila pembayaran kepada pelajar tersebut juga berasal dari negara tempat studi berlangsung, tunjangan yang diterima oleh pelajar tersebut juga dibebaskan dari pengenaan pajak.

## B.2. Pembagian Hak Pemajakan

Pasal 20 OECD Model dan UN Model memiliki karakteristik yang berbeda dari pasal substantif lainnya karena dalam pasal ini, tidak tampak disebutkan negara mana yang berhak memajaki atas pembayaran yang diterima oleh pelajar dan peserta magang. Ketentuan dalam Pasal 20 OECD Model dan UN Model fokus terhadap **pembebasan pengenaan pajak di negara tempat pelajar dan peserta magang tersebut hadir sepanjang pembayaran yang diterima oleh pelajar dan peserta magang tersebut berasal dari luar negara tempat pelajar dan peserta magang berada (*state of soujorn*)**. Dengan kata lain, pasal tentang pelajar dan peserta magang ini tidak memiliki alokasi hak pemajakan sebagaimana terdapat dalam pasal substantif lainnya. Apakah selanjutnya penghasilan tersebut akan dipajaki di negara lainnya, tergantung pada pertimbangan apakah pelajar atau peserta magang tetap mempertahankan status subjek pajak dalam negeri-nya pada negara domisili dan apakah pembayaran tersebut merupakan objek pajak di negara domisili dari pelajar dan peserta magang tersebut.<sup>14</sup>

Penerapan dari Pasal 20 OECD Model dan UN Model ini dapat diilustrasikan melalui kasus yang terjadi di Belanda.<sup>15</sup> Seorang pelajar yang merupakan subjek pajak dalam negeri Belanda memperoleh beasiswa dari *European Union* (EU) untuk melanjutkan pendidikan di Belgia. Pengadilan pajak di Belanda memutuskan bahwa Belanda berhak untuk mengenakan pajak atas beasiswa yang diterima pelajar tersebut. Keputusan ini dibuat dengan mengacu pada Pasal 21 P3B Belgia dan Belanda tahun 1970. Ketentuan ini tidak mengalokasikan hak pemajakan kepada negara-negara yang mengadakan P3B. Pasal ini hanya mengatur bahwa negara tempat pelajar menjalankan pendidikannya (Belgia) dikecualikan untuk mengenakan pajak atas beasiswa yang diterima pelajar dari luar negara tersebut. Namun, ketentuan dalam pasal ini tidak berpengaruh terhadap hak pemajakan negara domisili. Negara domisili dari pelajar yang menerima beasiswa tersebut (Belanda), tetap dapat mengenakan pajak atas beasiswa yang diterimanya.

Lebih lanjut, menurut ketentuan Pasal 20 OECD Model dan UN Model, negara tempat pelajar dan peserta magang tersebut hadir, dikecualikan hak pemajakannya sekalipun di kemudian hari ia menjadi subjek pajak dalam negeri di negara tersebut.<sup>16</sup> Selain itu, karena hak pemajakan hanya diberikan kepada negara domisili maka dalam penerapan pasal ini menjadi tidak relevan menentukan dari mana datangnya sumber penghasilan bagi pelajar dan peserta magang tersebut.

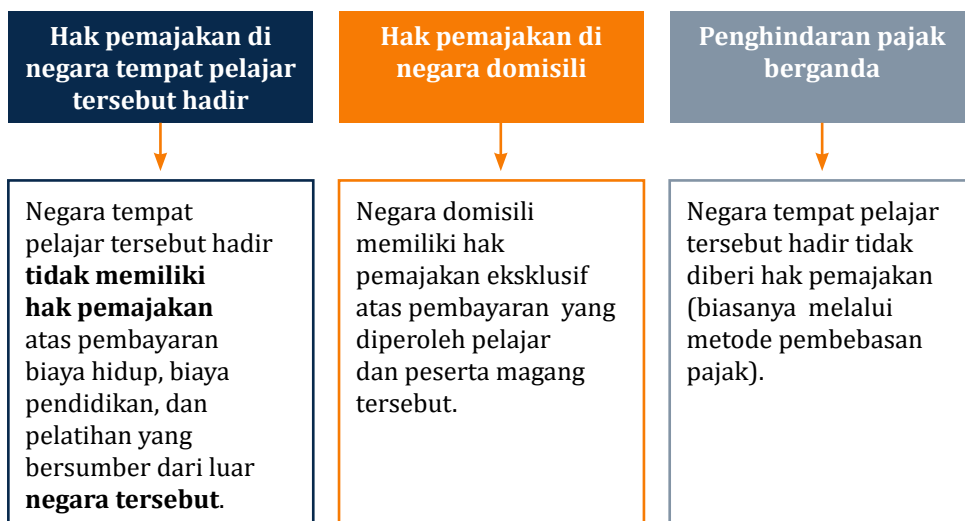
14. Lihat juga Luc De Broe, *Op.Cit.*, 1515.

15. Luc de Broe, *Op.Cit.*, 1515.

16. Oliver R. Hoor, *The OECD Model Tax Convention A Comprehensive Technical Analysis* (Bertrange: Legitech Sarl, 2010), 193.

Berikut ini adalah ringkasan mengenai ketentuan pemajakan menurut Pasal 20 OECD Model.

**Gambar 21.2 Pembagian Hak Pemajakan menurut Pasal 20 OECD Model**



Sumber: Oliver R. Hoer, *The OECD Model Tax Convention A Comprehensive Technical Analysis* (Bertrange: Legitech Sarl, 2010), 194.

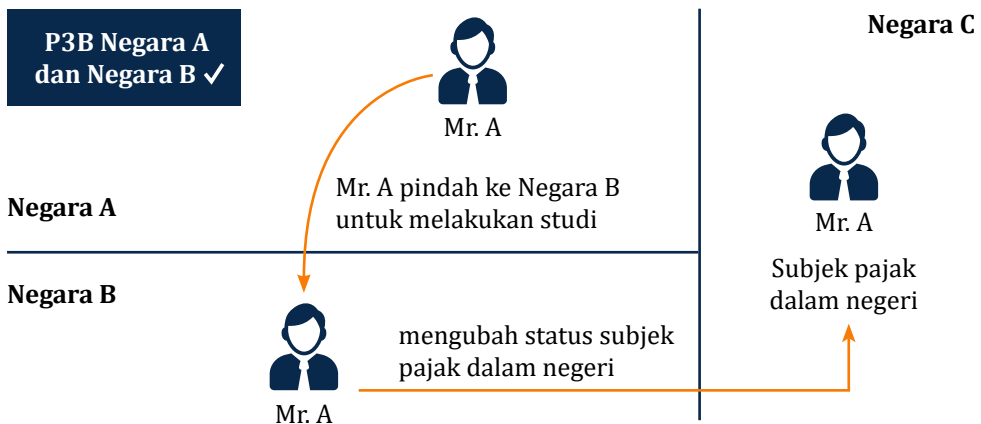
## C. Isu-Isu Terkait dengan Pemajakan atas Penghasilan Pelajar dan Peserta Magang

### C.1. Interaksi dengan Pasal 1 OECD Model dan UN Model

Pasal 20 OECD Model dan UN Model berbeda dari ketentuan pasal substantif lainnya. Pasal ini tidak secara eksplisit mensyaratkan bahwa pelajar atau peserta magang tersebut adalah subjek pajak dalam negeri dari salah satu negara atau kedua negara dalam P3B. Kalimat dari ketentuan tersebut memungkinkan pelajar atau peserta magang yang sebelumnya berdomisili di Negara A, kemudian memutuskan untuk menempuh studi di Negara B (tempat ia hadir dan mengikuti program studi) berpindah tempat tinggal ke Negara C.

Pertanyaannya, apakah pelajar atau peserta magang tersebut dapat memperoleh manfaat dari P3B Negara A dan Negara B, walaupun ia tidak lagi menjadi subjek pajak dalam negeri Negara A dan tidak pernah menjadi subjek pajak dalam negeri Negara B? Berikut adalah ilustrasi kasus di atas.

Gambar 21.3 Ilustrasi Kasus



Hal pertama yang dapat dicermati, bunyi Pasal 1 OECD Model dan UN Model yang menyebutkan: *"this convention shall apply to persons who are residents of one or both the Contracting States"*. Artinya, pihak yang berhak menerapkan P3B harus merupakan subjek pajak dalam negeri dari satu atau kedua negara yang mengadakan P3B. Dalam hal penerapan Pasal 20 OECD Model dan UN Model dikaitkan dengan Pasal 1 OECD Model dan UN Model, hanya pelajar atau peserta magang yang merupakan subjek pajak dalam negeri dari salah satu atau kedua negara yang mengadakan P3B yang berhak menerapkan ketentuan Pasal 20.

Pandangan ini dapat dikonfirmasi dengan Pasal 24 ayat (6), juga Pasal 26 ayat (1) dan Pasal 27 ayat (1) OECD Model, yaitu sebagai berikut.

- Pasal 24 ayat (6): *"the provisions of this Article shall, notwithstanding the provisions of Article 2, apply to taxes of every kind and description"*.
- Pasal 26 ayat (1) dan Pasal 27 ayat (1) secara eksplisit menyatakan: *"the exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2"* dan *"this assistance is not restricted by Articles 1 and 2"*.

Kesimpulan dari ayat-ayat di atas adalah terdapat pengecualian secara eksplisit dari ketentuan Pasal 1 untuk ketentuan P3B yang dapat diterapkan pada pihak yang bukan subjek pajak dalam negeri dari salah satu negara yang mengadakan P3B.<sup>17</sup>

## C.2. Interaksi dengan Pasal 21 OECD Model dan UN Model

Apabila Pasal 20 OECD Model dan UN Model disebutkan berbeda dengan ketentuan pasal substantif lainnya, pertanyaannya adalah apakah Pasal 20 ini juga masuk dalam ruang lingkup Pasal 21 ayat (1) OECD Model dan UN Model? Sebagaimana diketahui, seringkali disebutkan bahwa Pasal 21 hanya mencakup penghasilan yang tidak masuk dalam ruang lingkup ketentuan pasal substantif lainnya. Dengan demikian, apa konsekuensi yang timbul apabila Pasal 20 OECD Model dan UN Model tidak dianggap

17. *Ibid*, 261.



sebagai ketentuan pasal substantif tentang pembagian hak pemajakan. Apakah Pasal 21 ayat (1) OECD Model dan UN Model dapat digunakan sehubungan dengan Pasal 20 OECD Model dan UN Model?

Sebagian pihak berpendapat bahwa penggunaan Pasal 21 OECD Model dan UN Model tidak diperlukan dalam konteks pengaplikasian Pasal 20 OECD Model dan UN Model. Hal ini dapat dilihat dari adanya hak pemajakan yang masih dimiliki oleh negara domisili karena Pasal 20 OECD Model dan UN Model tidak mencegah negara domisili untuk mengenakan pajak.<sup>18</sup>

Namun, interaksi antara Pasal 20 dan Pasal 21 ayat (1) OECD Model dan UN Model akan menimbulkan situasi yang lebih kompleks apabila negara domisili merupakan negara tempat pelajar atau peserta magang tersebut hadir. Dalam hal ini, Pasal 20 dan Pasal 21 ayat (1) OECD Model dan UN Model tampaknya bertentangan satu sama lain, yaitu Pasal 20 OECD Model dan UN Model mencegah negara tempat pelajar atau peserta magang tersebut hadir untuk memungut pajak, sedangkan Pasal 21 ayat (1) OECD Model dan UN Model mengalokasikan hak pajak eksklusif pada negara domisili. Jadi ketentuan manakah yang akan digunakan?

Apabila melihat aturan ini lebih dalam, sebenarnya keduanya tidak bertentangan satu sama lain. Oleh karenanya, apabila ditinjau menurut Pasal 21 ayat (1) OECD Model dan UN Model, pasal ini tidak mewajibkan negara domisili untuk memungut pajak atas pembayaran kepada pelajar atau peserta magang. Pasal 21 ayat (1) OECD Model dan UN Model hanya memberikan negara domisili hak untuk memungut pajak. Apabila negara domisili tidak menggunakan hak pemajakannya sebagaimana diatur dalam Pasal 20 OECD Model dan UN Model, hal ini tidak menjadi kontradiksi.<sup>19</sup>

---

18. *Ibid.*

19. *Ibid.*

## Referensi

### Buku:

- Baker, Philip. *Double Taxation Convention*. London: Sweet & Maxwell, 2012.
- De Broe, Luc. "Article 20. Student." Dalam *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4<sup>th</sup> Edition*, ed. Ekkehart Reimer dan Alexander Rust. The Netherlands: Wolters Kluwer, 2015.
- Hoor, Oliver R. *The OECD Model Tax Convention A Comprehensive Technical Analysis*. Bertrange: Legitech Sarl, 2010.
- Lang, Michael. "Does Art. 20 of the OECD Model Convention Really Fit into Tax Treaties?." Dalam *Tax Polymath A Life in International Tax*, ed. Philip Baker dan Catherine Bobbett. Amsterdam: IBFD, 2010.
- Vogel, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3<sup>rd</sup> Edition*. London: Kluwer Law International, 1997.

### Artikel:

- Herm, Marek. "Student Article in Model Conventions and in Tax Treaties." *Intertax* 32, no. 2 (2004).
- UN. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. New York: United Nations, 2011.

### Internet:

- OECD. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paris: OECD Publishing, 2015. Internet. Dapat diakses melalui <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.



# Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas Penghasilan Akademisi: Profesor, Dosen Tamu, dan Peneliti

Romi Irawan dan Khisi Armaya Dhora

## A. Pendahuluan

Pasal 20 OECD Model dan UN Model mengatur mengenai pemajakan atas pelajar maupun mahasiswa. Akan tetapi, dalam kedua model P3B tersebut belum terdapat pasal yang khusus membahas mengenai penghasilan yang diterima oleh akademisi. Dalam model P3B lainnya, seperti ASEAN Model 1987, ketentuan pemajakan atas profesi akademisi seperti profesor, dosen tamu, dan peneliti telah diatur dalam suatu pasal khusus.

Dalam bab ini akan diuraikan lebih lanjut mengenai ketentuan pemajakan atas penghasilan akademisi yang meliputi bentuk dan tujuannya, penerapannya, serta sumber pembiayaan akademisi. Di samping itu, bab ini juga membahas perubahan status subjek pajak yang kerap menjadi isu terkait pemajakan atas akademisi yang dapat berdampak terhadap pajak berganda, penghindaran pajak, maupun pembebasan pajak berganda (*double tax exemption*).

## B. Cakupan Pasal tentang Akademisi

Pada dasarnya, ketentuan mengenai pemajakan atas penghasilan akademisi tidak terdapat dalam OECD Model dan UN Model.<sup>1</sup> Ketiadaan pasal tersebut didasarkan pada dokumen rancangan OECD Model pertama kali. Dalam dokumen tersebut, terdapat suatu pertimbangan untuk memasukan pasal khusus, yaitu Pasal “D” yang berkaitan dengan tidak adanya pajak di negara yang didatangi (*state of sojourn*).<sup>2</sup> Dalam pertimbangannya, Pasal “D” tersebut akan membebaskan pajak atas remunerasi kepada profesor maupun pelajar ketika remunerasi ini berhubungan dengan aktivitas yang dilakukan terkait dengan kegiatan mereka dalam menuntut ilmu. Pertimbangan yang mendasari karena pentingnya pertukaran budaya dan pihak-pihak tersebut

---

1. Luc De Broe, “Article 15. Income from Employment,” dalam *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4<sup>th</sup> Edition*, ed. Ekkehart Reimer dan Alexander Rust (The Netherlands: Wolters Kluwer, 2015), 1215.  
2. Andrea Santini, “Articles 18, 19 and 20 Pensions; Government Services; Students (and Visiting Professors),” dalam *History of Tax Treaties*, ed. Michael Lang, Thomas Ecker, dan Gernot Ressler (Vienna: Linde Verlag, 2010), 627.

hanya menetap 'sementara', yaitu tidak lebih dari dua tahun di negara tempat bekerja atau belajar.<sup>3</sup>

Meskipun demikian, berbeda dengan OECD Model dan UN Model. ASEAN Model telah memiliki pasal yang secara khusus mengatur pemajakan atas penghasilan akademisi, yaitu melalui Pasal 21.<sup>4</sup> Selain dalam ASEAN Model, P3B Jerman juga telah memiliki ketentuan khusus mengenai pemajakan yang berlaku untuk dosen tamu. Bentuk ketentuan khusus tersebut dapat diatur secara terpisah ataupun digabungkan dengan pasal mengenai pelajar dan dosen.<sup>5</sup>

Sementara itu, terkait dengan tidak adanya pasal yang secara khusus mengatur mengenai pemajakan atas akademisi, beberapa pasal dalam OECD Model dan UN Model dapat diterapkan. Hal ini sebagaimana juga disebutkan dalam literatur akademis yang menyatakan bahwa ketika suatu P3B tidak memiliki pasal yang mengatur mengenai penghasilan akademisi, ketentuan yang mungkin dapat diterapkan adalah Pasal 15 dan Pasal 19 OECD Model atau UN Model.

Sebagai contoh, Pasal 15 OECD Model dan UN Model dapat diterapkan kepada akademisi yang melakukan pekerjaan di sektor swasta, sedangkan Pasal 19 OECD Model dan UN Model dapat diterapkan terhadap akademisi yang bekerja di sektor pemerintahan.<sup>6</sup> Dalam penerapan Pasal 19 ini, perlu diperhatikan apakah kegiatan mengajar yang dilakukan akademisi tersebut memang diberikan kepada pemerintah (baik pusat maupun daerah) yang melakukan pembayaran atau tidak. Hal ini penting karena meskipun pembayaran atas kegiatan mengajar tersebut dilakukan oleh pemerintah, apabila manfaat dari kegiatan mengajar tersebut ternyata dinikmati oleh pihak ketiga (misalkan, perwakilan sekolah asing), Pasal 19 tidak dapat diterapkan.<sup>7</sup>

Lebih lanjut, penerapan Pasal 19 OECD Model dan UN Model juga mencakup remunerasi yang dibayarkan untuk kegiatan mengajar yang dilakukan oleh akademisi dalam rangka memberikan manfaat kepada negaranya. Sebagai contoh, dosen Amerika Serikat yang mengajar di universitas Amerika Serikat yang berlokasi di Jerman. Selain itu, Pasal 19 ini juga berlaku dalam kasus akademisi yang dibayar oleh negara tempat kegiatan mengajar tersebut dilakukan.<sup>8</sup>

Selain Pasal 15 dan Pasal 19, pasal lainnya dalam OECD Model atau UN Model juga dapat diterapkan dalam menentukan pemajakan atas akademisi. Misal, Pasal 7 OECD Model dan Pasal 14 UN Model dapat diterapkan kepada akademisi yang melakukan pekerjaan bebas.<sup>9</sup> Dalam hal tidak adanya pasal yang secara khusus mengatur pemajakan atas penghasilan akademisi, pengaturannya dapat digambarkan sebagai berikut.

---

3. *Ibid.*

4. Luc De Broe, *Op.Cit.*, 1215.

5. Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3<sup>rd</sup> Edition* (The Hague: Kluwer Law International, 1997), 947.

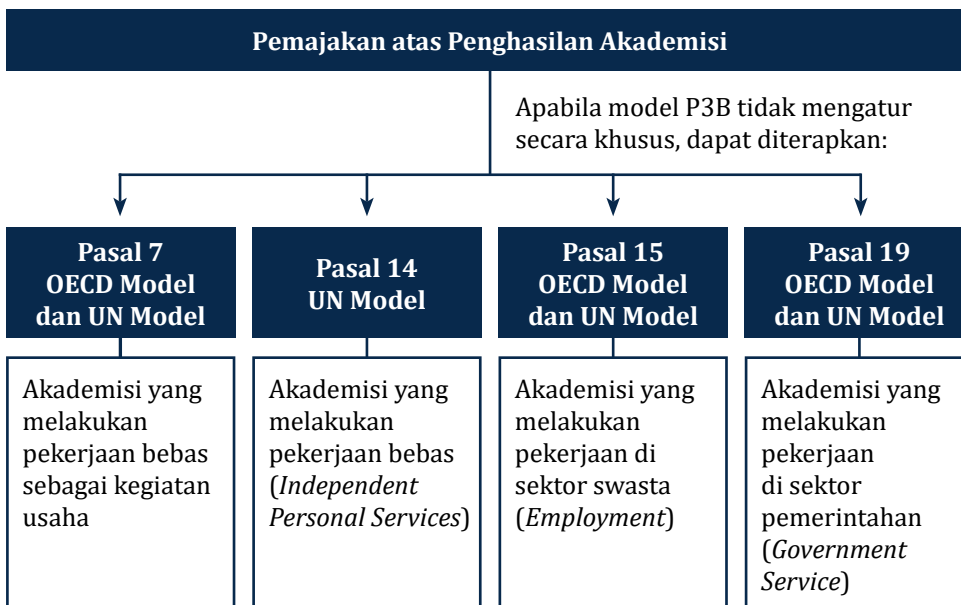
6. Luc De Broe, *Op.Cit.*, 1216.

7. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 947.

8. *Ibid.*

9. Luc De Broe, *Op.Cit.*, 1216.

**Gambar 22.1 Pemajakan atas Penghasilan Akademisi**



Berdasarkan penjelasan di atas, dapat disimpulkan bahwa apabila rumusan suatu P3B tidak mengatur secara khusus tentang pemajakan atas penghasilan akademisi, 4 (empat) pasal dalam OECD Model dan UN Model sebagaimana telah disebutkan di atas, dapat diterapkan sebagai ketentuan untuk menentukan pemajakan atas penghasilan akademisi tersebut. Apabila suatu P3B sudah secara spesifik memuat pasal tentang akademisi, keempat pasal OECD Model dan UN Model tersebut tidak dapat diterapkan. Atau dengan kata lain, pasal tentang akademisi ini bersifat *'lex specialis'* terhadap keempat pasal dalam OECD Model dan UN Model.<sup>10</sup>

### B.1. Bentuk dan Tujuan Pasal tentang Pemajakan atas Penghasilan Akademisi

Berikut ini adalah rumusan dari Pasal 21 ayat (1) dan ayat (2) ASEAN Model.

Pasal 21 ayat (1):

*“An Individual who is or was a resident of the Contracting State immediately before making a visit to the other Contracting State, and who, at the invitation of any university, college, school or other similar educational institution which is recognized by the competent authority of the other State, visits that other State for a period not exceeding two years solely for the purpose of teaching or research or both at such educational institution shall be exempted from tax in that other State on any remuneration for such teaching or research which is subject to tax in the first-mentioned State.”*

10. *Ibid.*

Pasal 21 ayat (2):

*“This Article shall not apply to income from research only if such research is undertaken primarily for the private benefit of specific person or persons.”*

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan rumusan ASEAN Model di atas, Pasal 21 tentang Dosen dan Peneliti (penghasilan akademisi) dapat berlaku apabila beberapa persyaratan berikut terpenuhi:

- i. sebelum melakukan kunjungan ke negara sumber sehubungan dengan adanya undangan dari universitas, sekolah, atau institusi pendidikan yang sejenis, orang pribadi tersebut merupakan subjek pajak dalam negeri di negara asalnya;
- ii. orang pribadi tersebut hadir di negara tempat bekerja (negara sumber) tidak lebih dari periode 2 tahun; dan
- iii. orang pribadi tersebut hadir di negara tempat bekerja (negara sumber) semata-mata untuk tujuan mengajar dan/atau penelitian.

Dalam hal ketiga syarat di atas terpenuhi, pembayaran atas kegiatan mengajar dan/atau penelitian dibebaskan pajak di negara tempat bekerja (negara sumber) dan dipajaki di negara ia berstatus sebagai subjek pajak dalam negeri (negara domisili). Pasal tentang akademisi tidak berlaku terhadap penghasilan dari penelitian yang sesungguhnya dilakukan untuk memberikan manfaat kepada pihak swasta atau orang pribadi. Terlepas dari rumusan Pasal 21 ASEAN Model, walaupun dalam OECD Model dan UN Model tidak terdapat pasal yang mengatur pemajakan atas penghasilan akademisi, tetapi secara umum penghasilan yang diterima sehubungan dengan kegiatan akademis yang dilakukan hanya untuk sementara waktu (*temporary period*) serta tidak lebih dari dua tahun, dibebaskan dari pengenaan pajak di negara tempat aktivitas tersebut dilakukan (disebut juga dengan istilah ‘*host state*’ atau negara tempat bekerja).<sup>11</sup>

Lebih lanjut, apabila dibandingkan dengan pasal substantif lainnya dalam model P3B, yaitu Pasal 6 sampai Pasal 21, pasal tentang akademisi memiliki perbedaan yang cukup signifikan. Pasal 6 sampai Pasal 21 dari model P3B (OECD Model dan UN Model) secara tegas menetapkan **alokasi hak pemajakan kepada suatu negara atas jenis penghasilan tertentu**. Sementara itu, dalam pasal tentang akademisi, tidak tampak disebutkan negara mana yang berhak memajaki atas pembayaran yang diterima oleh akademisi. Dengan kata lain, pasal tentang akademisi ini tidak memiliki alokasi hak pemajakan sebagaimana terdapat dalam Pasal 6 sampai Pasal 21 model P3B.<sup>12</sup> Pasal tentang akademisi tersebut fokus kepada **pembebasan pengenaan pajak di negara tempat bekerja** sepanjang persyaratan dalam pasal tersebut terpenuhi.

Sama halnya dengan Pasal 20 tentang Pelajar, ketentuan pemajakan dalam pasal mengenai penghasilan akademisi tidak mengatur alokasi hak pemajakan kepada

11. *Ibid.*

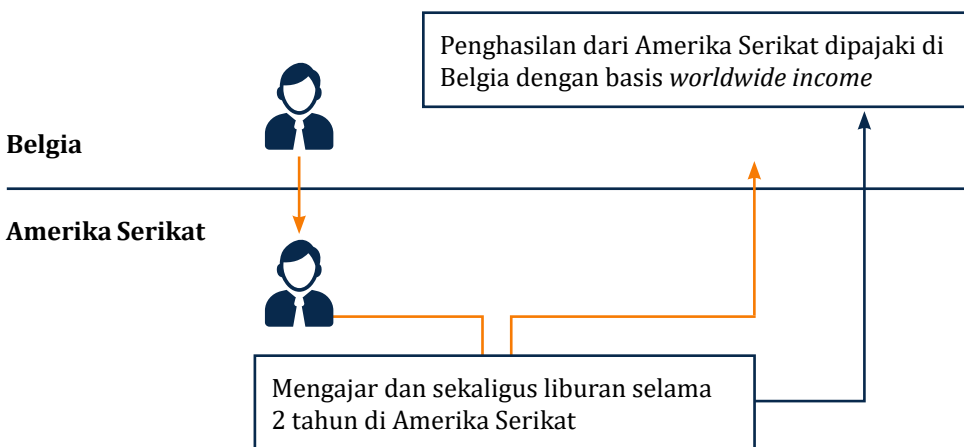
12. Michael Lang, *Introduction to the Law of Double Taxations, 2<sup>nd</sup> Edition* (Wien: Linde, 2013), Paragraf 168 sebagaimana dikutip oleh Claus Staringer dan Anna Binder, “Students and Business Apprentices According to Art 20 OECD Model Convention,” dalam *The OECD-Model-Convention and its Update 2014*, ed. Michael Lang et al. (Wien: Linde, 2015), 102.

suatu negara. Namun, lebih kepada penyediaan fasilitas pembebasan pajak untuk kepentingan pertukaran akademis.<sup>13</sup> Terkait dengan penghasilan akademisi akan dikenakan pajak di negara mana bergantung pada status subjek pajak dari dari akademisi tersebut serta apakah negara domisili awal menganut prinsip pemajakan atas penghasilan yang bersumber dari luar negeri.<sup>14</sup> Dari penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa meskipun pasal tentang akademisi tidak menetapkan alokasi hak pemajakan terhadap salah satu negara yang mengadakan P3B, risiko pajak berganda tetap dapat dihilangkan, yaitu dengan menyediakan pembebasan pajak atas pembayaran yang diterima oleh akademisi sepanjang memenuhi persyaratan yang ditetapkan dalam pasal tersebut.

## B.2. Penerapan Pasal mengenai Pemajakan atas Penghasilan Akademisi<sup>15</sup>

Penerapan pasal tentang pemajakan atas penghasilan akademisi akan lebih mudah dipahami apabila dijelaskan melalui sebuah contoh kasus. Berikut ini dalam Gambar 22.2 adalah contoh kasus mengenai penerapan pasal tentang pemajakan atas penghasilan akademisi yang telah diputuskan oleh Pengadilan Pajak Belgia.

**Gambar 22.2 Penerapan Pasal tentang Akademisi dalam P3B Amerika Serikat dan Belgia**



Seorang guru yang merupakan subjek pajak dalam negeri Belgia, hadir di Amerika Serikat untuk tujuan mengajar selama dua tahun. Atas kegiatan mengajarnya, guru tersebut memperoleh remunerasi. Selain mengajar selama dua tahun, guru tersebut juga menikmati liburan di Amerika Serikat.

Atas penghasilan yang diterima dari kegiatan mengajar yang ia lakukan, guru tersebut berpendapat bahwa penghasilan yang ia terima tidak dapat dikenakan pajak

13. Luc De Broe, *Op.Cit.*, 1216.

14. Philip Baker, *Double Taxation Conventions* (London: Sweet & Maxwell, 2012), Article 20 mn. 20-2/1.

15. Luc De Broe, *Op.Cit.*, 1216-1217.



di Belgia. Hal ini sebagaimana diatur dalam ketentuan khusus mengenai pemajakan atas penghasilan akademisi. Namun, Pengadilan Pajak Belgia menolak pendapat tersebut. Menurut Pengadilan Pajak Belgia, ketentuan khusus mengenai pemajakan atas penghasilan akademisi, dalam hal ini guru, semata-mata hanya membatasi hak pemajakan dari negara tempat akademisi atau guru bekerja, tetapi tidak membatasi hak pemajakan negara domisili (negara asalnya).

Pengadilan Pajak Belgia memutuskan bahwa Belgia sebagai negara domisili dapat memberikan pembebasan pajak atas penghasilan yang bersumber dari Amerika Serikat **hanya jika** penghasilan tersebut dikenai pajak di Amerika Serikat **dan** jika penghasilan tersebut telah secara efektif dipajaki di Amerika Serikat. Atau penghasilan tersebut dikenai pajak Amerika Serikat, tetapi belum dipajaki di Amerika Serikat berdasarkan ketentuan domestik Amerika Serikat. Oleh karena berdasarkan ketentuan khusus dalam P3B Belgia dan Amerika Serikat remunerasi yang diterima oleh sang guru **tidak dikenakan pajak di Amerika Serikat**, maka Pengadilan Pajak Belgia memutuskan bahwa atas remunerasi yang diterima oleh guru tersebut dari kegiatan mengajarnya di Amerika Serikat tetap dikenakan pajak di Belgia.

Meskipun pasal tentang akademisi mengikuti sejarah dari OECD Model yang tujuannya untuk mencegah penghindaran pajak, ilustrasi di atas memperlihatkan bahwa penghindaran pajak dapat saja terjadi. Untuk mengatasinya, dapat mengikuti ketentuan seperti yang terdapat dalam ASEAN Model, yaitu dengan memasukkan persyaratan bahwa negara tempat bekerja (negara sumber) tidak seharusnya membebaskan pengenaan pajak atas penghasilan akademisi apabila penghasilan akademisi tersebut tidak dipajaki di negara asalnya (negara domisili).

Selain itu, perlu diatur pula dalam P3B bahwa pembebasan untuk penghasilan dari kegiatan mengajar diberikan oleh negara tempat kegiatan mengajar tersebut dilakukan, sepanjang akademisi tersebut dikenai pajak di negara asal atas dasar status subjek pajak dalam negerinya. Oleh karena itu, apabila kegiatan mengajar menyebabkan kehilangan status subjek pajak dalam negeri di negara domisili awalnya maka pembebasan pajak di negara tempat akademisi tersebut bekerja juga akan berakhir. Dengan ketentuan seperti ini, penghindaran pajak dapat dihindari.<sup>16</sup>

### B.3. Sumber Pembayaran Akademisi

Tidak seperti pasal tentang pemajakan atas pelajar atau peserta magang, pasal mengenai pemajakan atas penghasilan akademisi tidak memerlukan syarat bahwa sumber pembayaran harus berada di luar negara tempat kegiatan mengajar atau penelitian dilakukan. Alasannya, pasal ini dirancang agar mengajar di luar negeri lebih menarik. Oleh karena itu, tujuan pasal tentang akademisi ini adalah mendorong pertukaran akademik, meskipun pembebasan pajak ini diberikan atas dasar timbal balik.<sup>17</sup> Atas penjelasan di atas dapat diilustrasikan dengan contoh berikut.

Seorang profesor menerima remunerasi sebesar 250 di negara domisilinya, yaitu Negara R. Tarif pajak di negara tersebut adalah 40%. Remunerasi bersihnya setelah pajak adalah sebesar 150. Jika universitas asing di Negara W ingin menarik profesor

16. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 947-948.

17. Philip Baker, *Op.Cit.*, 20-2/1.

ini, universitas tersebut harus membayar remunerasi kotor paling tidak sebesar 250 dengan asumsi bahwa profesor tersebut tetap berstatus sebagai subjek pajak dalam negeri Negara R dan dipajaki di Negara R sebesar 40%. Lebih menarik bagi profesor apabila universitas di Negara W membayar remunerasi lebih dari 250 untuk pekerjaan yang sama. Jika dalam P3B Negara W dan Negara R tidak terdapat pasal tentang pemajakan atas penghasilan akademisi dan tarif pajak di Negara W adalah 50% maka profesor dari Negara R tersebut harus dibayar 300 untuk memperoleh remunerasi bersih yang sama seperti yang ia dapatkan apabila mengajar di Negara R.<sup>18</sup> Ilustrasi di atas dapat dijabarkan dalam Tabel 22.1 sebagai berikut.

**Tabel 22.1 Ilustrasi**

	Negara R	Negara W	Negara W
Remunerasi (Bruto)	250	≥ 250	300
Tarif Pajak	40%	Negara R (40%)	50%
Beban Pajak	(100)	(100)	(150)
Remunerasi Bersih	150	150	150
Status Subjek Pajak Dalam Negeri	Tetap	Tetap	Tetap
Keberadaan Pasal tentang Akademisi	Ada	Ada	Tidak ada

### C. Persyaratan Subjek Pajak Dalam Negeri

Secara prinsip terdapat dua macam klausul berbeda dari ketentuan pemajakan atas penghasilan akademisi. Pertama, dalam banyak P3B, terdapat klausul yang menyatakan bahwa apabila akademisi tetap mempertahankan statusnya sebagai subjek pajak dalam negeri dari negara domisili awal, akademisi tersebut hanya dikenai pajak di negara domisili.<sup>19</sup> Dengan kata lain, pasal tentang akademisi mensyaratkan akademisi harus menjadi subjek pajak dalam negeri dari negara asalnya dan hadir (mengunjungi) hanya sementara di negara tempat bekerja (negara sumber) untuk tujuan mengajar atau penelitian.<sup>20</sup> Namun, beberapa kemungkinan terjadi apabila kegiatan mengajar yang dilakukan seorang akademisi menyebabkan ia kehilangan status subjek pajak dalam negeri dari negara domisili awalnya<sup>21</sup> atau menjadi subjek pajak dalam negeri di negara tempat bekerja.

Dalam hal akademisi tersebut ternyata menjadi subjek pajak dalam negeri di negara tempat ia bekerja (negara sumber), akademisi tersebut akan kehilangan proteksi dari pasal tentang akademisi dan tidak dapat menikmati pembebasan pajak di negara tempat bekerja. Sebagai subjek pajak dalam negeri di negara tempat ia bekerja, akademisi tersebut akan dikenai pajak berdasarkan prinsip *worldwide income*, yaitu dikenai pajak atas penghasilan yang berasal dari sumber manapun.<sup>22</sup> Dengan

18. Luc De Broe, *Op.Cit.*, 1217.

19. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 947.

20. Luc De Broe, *Op.Cit.*, 1218.

21. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 948.

22. Luc De Broe, *Op.Cit.*, 1218.

kata lain, apabila status subjek pajak dalam negeri dari seorang akademisi di negara asalnya telah berakhir (misal, akademisi menjadi subjek pajak dalam negeri di negara tempat ia bekerja), pembebasan pajak di negara tempat bekerja juga akan berakhir.<sup>23</sup> Oleh karena itu, untuk memperoleh proteksi dari pasal mengenai pemajakan atas penghasilan akademisi, akademisi tersebut harus tetap menjadi subjek pajak dalam negeri di negara domisili awalnya.<sup>24</sup>

Meskipun demikian, dalam klausul kedua, terdapat P3B yang memberikan pembebasan pajak di negara tempat bekerja meskipun akademisi tersebut telah kehilangan status subjek pajak dalam negeri negara asalnya (negara domisili). Hal ini didasarkan pertimbangan bahwa tidak masalah jika subjek pajak tersebut dulunya merupakan subjek pajak dalam negeri di negara domisili sebelum ia pergi ke negara tempat ia melakukan kegiatan mengajar atau melakukan penelitian. Namun, jika sebelumnya negara domisili tidak mengenakan pajak karena tidak adanya hak untuk mengenakan pajak atas penghasilan dari akademisi, tentu akan mengakibatkan penghasilan akademisi tersebut tidak dikenakan pajak di kedua negara. Untuk itu, dalam merancang ketentuan pemajakan atas penghasilan akademisi, P3B juga harus memperhitungkan fakta ini.<sup>25</sup>

#### **D. Persyaratan Waktu<sup>26</sup>**

Dalam pasal yang mengatur mengenai pemajakan atas penghasilan akademisi, lazimnya terdapat persyaratan bahwa akademisi yang bersangkutan harus hadir untuk sementara (berkunjung) di negara tempat ia melakukan kegiatan mengajar atau melakukan penelitian untuk periode tidak lebih dari dua (terkadang tiga) tahun. Apabila dicermati, pasal tersebut tidak mendefinisikan waktu mulai atau waktu berakhirnya periode sebagaimana dimaksud. Namun demikian, mempertimbangkan tujuan dari adanya pasal tersebut (pembebasan sementara atas penghasilan dari kegiatan mengajar atau penelitian di negara tempat akademisi bekerja), periode waktu yang dimaksud di atas dihitung mulai dari hari pertama akademisi tersebut hadir di negara tempat bekerja.

Berkaitan dengan persyaratan waktu pembebasan tersebut, perlu diperhatikan bahwa tujuan dari kehadiran para akademisi tersebut tidak lain untuk mengajar dan melakukan penelitian. Artinya, kehadiran diluar tujuan mengajar dan penelitian seharusnya tidak dapat menerapkan ketentuan pemajakan atas penghasilan akademisi. Untuk itu, apabila kehadiran akademisi di negara tempat bekerja adalah tidak berkaitan dengan kegiatan mengajar atau penelitian (contoh, hadir pada saat rekrutmen wawancara) atau sebelum pekerjaan dimulai (contoh, hadir untuk mencari tempat tinggal selama melakukan kegiatan mengajar atau penelitian), kehadiran tersebut tidak termasuk dalam bagian periode dua tahun sebagaimana dimaksud di atas. Dengan demikian, periode waktu pemberian pembebasan pajak atas penghasilan akademisi di negara sumber adalah periode kehadiran akademisi yang berkaitan dengan tujuan kehadiran akademisi berupa kegiatan mengajar dan penelitian.

23. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 948.

24. Luc De Broe, *Op.Cit.*, 1218.

25. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 948-949.

26. Luc De Broe, *Op.Cit.*, 1218-1219.

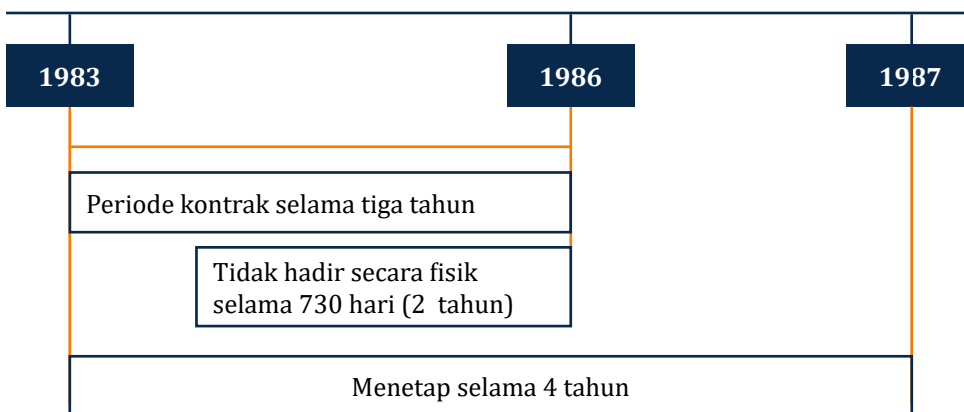
Sejalan dengan pendapat di atas, ketika periode mengajar atau penelitian berakhir, ternyata akademisi masih berada di negara tempat ia bekerja untuk melakukan kegiatan lainnya (contoh, liburan yang dihabiskan di negara tempat bekerja), seharusnya kehadiran akademisi untuk tujuan lain tersebut juga tidak dapat dipertimbangkan dalam menentukan apakah melampaui batas waktu pembebasan pajak atau tidak. Namun demikian, terdapat beberapa opini yang menyatakan bahwa lamanya waktu menetap tersebut dihitung berdasarkan kehadiran akademisi di negara sumber tanpa mengacu pada waktu sesungguhnya yang dihabiskan untuk mengajar.<sup>27</sup>

Adanya persyaratan batas waktu pembebasan ini sering menimbulkan masalah terkait dengan ketentuan pemajakan atas penghasilan akademisi. Pertama, permasalahan penentuan masa dua tahun. Kedua, bagaimana jika akademisi menetap setelah melebihi masa dua tahun. Terakhir, bagaimana jika akademisi kembali untuk melanjutkan kunjungannya.<sup>28</sup>

Untuk menjawab mengenai permasalahan yang pertama, metode yang digunakan untuk menghitung periode dua tahun dapat mengacu pada kasus yang terjadi di Afrika Selatan. Berikut adalah penjelasannya.

Seorang subjek pajak yang merupakan subjek pajak dalam negeri Jerman, pada tahun 1983 menerima kontrak mengajar di Afrika Selatan selama tiga tahun. Akan tetapi, subjek pajak tersebut berada di Afrika Selatan sampai dengan tahun 1987 (selama empat tahun). Selama kurun waktu empat tahun tersebut (1983-1987), subjek pajak tersebut tidak berada di Afrika Selatan secara fisik untuk 730 hari (atau dua tahun). Dengan demikian, secara fisik kehadiran subjek pajak tersebut di Afrika hanya selama dua tahun.<sup>29</sup> Berikut adalah ilustrasi yang menunjukkan kehadiran subjek pajak di Afrika Selatan.

Gambar 22.3 Ilustrasi Kasus



Dalam kasus ini, subjek pajak tersebut berpendapat bahwa berdasarkan P3B Jerman dan Afrika Selatan, ia berhak memperoleh fasilitas pembebasan pajak di Afrika

27. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 949.

28. Philip Baker, *Op.Cit.*, 20-2/2.

29. Kasus ini dapat dilihat juga dalam Luc De Broe, *Op.Cit.*, 1220.

Selatan atas penghasilan yang diterimanya dari negara tersebut sebab kehadiran fisiknya di Afrika Selatan tidak melebihi periode dua tahun. Namun, argumennya untuk memperoleh fasilitas pembebasan pajak tersebut ditolak oleh Pengadilan Pajak Afrika Selatan. Alasannya, penghitungan kehadiran subjek pajak di Afrika Selatan tidak memerlukan kehadiran secara fisik dan pengadilan berhak memperhitungkan kehadiran tersebut berdasarkan fakta bahwa subjek pajak telah sepakat dengan kontrak selama tiga tahun.<sup>30</sup> Menurut Pengadilan Pajak Afrika Selatan, istilah 'tinggal sementara tidak lebih dari dua tahun' mengacu kepada kontrak yang disepakati dalam periode pekerjaan, bukan dari kehadiran fisik di negara tempat bekerja.<sup>31</sup>

Kasus ini bertentangan dengan kasus yang diputuskan oleh Pengadilan Pajak Kanada. Pengadilan Pajak Kanada memutuskan bahwa subjek pajak dalam negeri UK yang ditawarkan penugasan selama empat tahun di universitas Kanada (dengan kondisi ia dapat berhenti kapan saja) dan kembali ke UK sebelum berakhirnya masa dua tahun pertama, berhak memperoleh pembebasan untuk dua tahun pertama. Hal ini menyimpang dari fakta bahwa setelah dua tahun pertama, ia kembali lagi ke Kanada setelah menerima tawaran baru dari universitas yang sama.<sup>32</sup>

Permasalahan mengenai akademisi yang tetap tinggal setelah melewati periode dua tahun juga menjadi bahan diskusi antara Mahkamah Agung Kanada dalam kasus *Stickel v MNR*. Dalam kasus ini, subjek pajak yang sebelumnya merupakan subjek pajak dalam negeri Amerika Serikat, mengajar di Kanada selama dua tahun. Akan tetapi, setelah dua tahun, subjek pajak tersebut tetap tinggal di Kanada dan melakukan kegiatan mengajar dari pekerjaan yang berbeda dengan sebelumnya.<sup>33</sup>

Dalam kasus ini, otoritas pajak Kanada berpendapat bahwa subjek pajak tersebut telah kehilangan pembebasan pajak atas penghasilan dari kegiatan mengajarnya dengan tinggal di Kanada melebihi waktu dua tahun. Namun, Mahkamah Agung Kanada menetapkan periode dua tahun pertama yang dihabiskan oleh subjek pajak tersebut di Kanada berkaitan dengan periode untuk mengajar. Oleh karena itu, periode yang tersisa untuk melaksanakan kegiatan lain tersebut tidak memengaruhi pembebasan pajak yang berhak diperoleh wajib pajak tersebut.<sup>34</sup>

Dalam kasus yang terjadi di Jerman, Pengadilan Pajak Jerman menetapkan bahwa periode dua tahun untuk memperoleh pembebasan pajak harus termasuk semua periode yang dihabiskan di Jerman. Termasuk waktu yang dihabiskan di Jerman saat tidak melakukan kegiatan mengajar. Berikut adalah kasus penentuan pemberian pembebasan pajak atas akademisi yang tetap tinggal di negara tempat ia bekerja setelah melewati periode dua tahun, yang diputus oleh Pengadilan Pajak Jerman.

Subjek pajak dalam negeri Kanada tiba di Jerman untuk bekerja pada tahun 1973. Pada tahun 1974, subjek pajak dalam negeri Kanada tersebut memutuskan untuk mengajar. Atas kegiatan mengajar yang dilakukannya, subjek pajak dalam negeri Kanada ini kemudian menerima remunerasi. Dalam kasus ini, otoritas pajak Jerman berpendapat bahwa subjek pajak dalam negeri Kanada tersebut dapat memanfaatkan

30. Philip Baker, *Op.Cit.*, 20-2/2.

31. Luc De Broe, *Op.Cit.*, 1220.

32. *Ibid.*

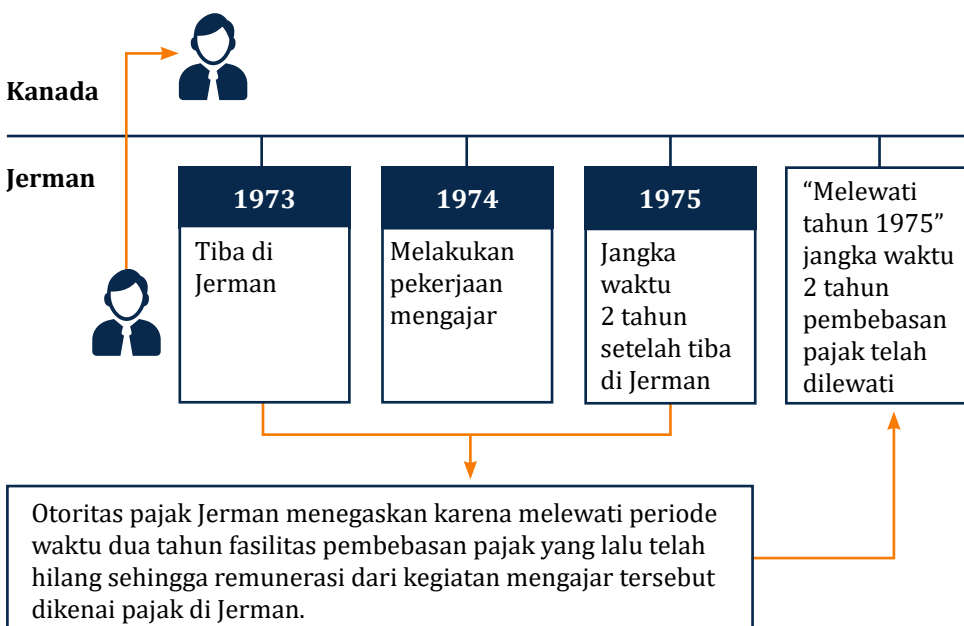
33. Philip Baker, *Op.Cit.*, 20-2/2.

34. *Ibid.*

fasilitas pembebasan pajak atas remunerasi yang diterimanya. Namun, pembebasan tersebut hanya dapat dimanfaatkan sampai dengan tahun 1975, yaitu dua tahun setelah ia tiba di Jerman. Setelah keberadaannya di Jerman melampaui tahun 1975, otoritas pajak Jerman kemudian memutuskan bahwa pembebasan pajak yang sebelumnya ia peroleh tidak lagi dapat diberikan.

Pengadilan Pajak Jerman sependapat dengan otoritas pajak Jerman. Hal yang penting dicatat bahwa pasal P3B dalam kasus ini mengacu pada “remunerasi untuk mengajar, selama periode menetap sementara tidak lebih dua tahun”.<sup>35</sup> Ilustrasi mengenai periode waktu atas kasus di atas dapat dilihat pada Gambar 22.4 di bawah.

**Gambar 22.4 Periode Waktu atas Kasus Pajak yang Diputus oleh Pengadilan Pajak Jerman**



Berdasarkan kasus di atas dapat dilihat bahwa apabila keberadaan seorang akademisi di negara tempat ia mengajar atau melakukan penelitian telah melebihi batas waktu yang ditentukan dalam P3B, yaitu lebih dari dua tahun, pembebasan pajak atas penghasilan akademisi yang sebelumnya telah diterima dianggap tidak dapat diterapkan. Dengan demikian, pajak atas penghasilan akademisi yang sebelumnya tidak dikenakan di negara tempat ia mengajar tersebut harus dibayar kembali. Namun, ketentuan ini ternyata menyebabkan pertentangan, terutama dalam kasus apabila penambahan waktu dari kegiatan mengajar tersebut merupakan kepentingan dari universitas yang dikunjungi atau keperluan untuk melengkapi proyek penelitian. Terkait dengan kasus ini tidak mungkin peneliti harus membayar kembali pajak atas penghasilan yang telah dibebaskan selama dua tahun tersebut. Berdasarkan

35. *Ibid*, 20-2/2.

penjelasan di atas, ketentuan P3B penting untuk mengatur bahwa pembebasan pajak atas penghasilan akademisi dari kegiatan mengajar atau penelitiannya tetap dapat diterapkan untuk dua tahun pertama pada saat akademisi tersebut mulai menetap di negara tempat ia mengajar, meskipun keberadaan akademisi di negara tempat ia mengajar diperpanjang karena alasan tertentu.<sup>36</sup>

---

36. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 949.

## Referensi

### Buku:

- Baker, Philip. *Double Taxation Convention*. London: Sweet & Maxwell, 2012.
- De Broe, Luc. "Article 15. Income from Employment." Dalam *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4<sup>th</sup> Edition*, ed. Ekkehart Reimer dan Alexander Rust. The Netherlands: Wolters Kluwer, 2015.
- Lang, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions, 2<sup>nd</sup> Edition*. Vienna: Linde, 2013.
- Santini, Andrea. "Articles 18, 19 and 20 Pensions; Government Services; Students (and Visiting Professors)." Dalam *History of Tax Treaties*, ed. Michael Lang, Thomas Ecker, dan Gernot Ressler. Vienna: Linde Verlag, 2010.
- Staringer, Claus dan Anna Binder. "Students and Business Apprentices According to Art 20 OECD Model Convention." Dalam *The OECD-Model-Convention and its Update 2014*, ed. Michael Lang *et al.* Wien: Linde, 2015.
- Vogel, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3<sup>rd</sup> Edition*. London: Kluwer Law International, 1997.

### Artikel:

- UN. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. New York: United Nations, 2011.

### Internet:

- OECD. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paris: OECD Publishing, 2015. Internet. Dapat diakses melalui <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.





# Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas Penghasilan Lain

Darussalam dan Khisi Armaya Dhora

## A. Pendahuluan

Dalam OECD Model dan UN Model, terdapat pasal yang secara khusus mengatur alokasi hak pemajakan atas penghasilan yang belum jelas diatur oleh pasal-pasal substantif yang terdapat dalam P3B. Pasal yang dimaksud adalah Pasal 21 mengenai Penghasilan Lain. Dengan demikian, apabila suatu jenis penghasilan tidak dapat diidentifikasi secara spesifik, ketentuan pemajakannya diatur melalui Pasal 21. Oleh karenanya, Pasal 21 OECD Model dan UN Model memegang peranan penting dalam suatu P3B.<sup>1</sup>

Atas dasar itu, OECD Model dan UN Model dari beberapa dekade lalu telah menyiapkan konsep dasar ketentuan penghasilan lain tersebut. Ini memperlihatkan pentingnya pasal penghasilan lain dalam suatu P3B. Bab ini akan menganalisis mengenai cakupan dan jenis penghasilan yang masuk dalam pengertian penghasilan lain tersebut. Selain itu, dilakukan juga analisis hubungan antara ketentuan penghasilan lain dengan pasal substantif lain dalam suatu model P3B agar ketentuan penghasilan lain ini dapat diterapkan dengan tepat.

## B. Struktur dan Isi Pasal 21 OECD Model

Terdapat 2 (dua) ayat dalam Pasal 21 OECD Model yang mengatur mengenai pemajakan atas penghasilan lain. Berikut rumusan dari masing-masing ayat.

Pasal 21 ayat (1):

*"Items of income of a resident of a Contracting State, wherever arising, not dealt with in the foregoing Articles of this Convention shall be taxable only in that State."*

Pasal 21 ayat (2):

*"The provisions of paragraph 1 shall not apply to income, other than income from immovable property as defined in paragraph 2 of Article 6, if the recipient of such*

1. Shanshan Cui, "Article 21 Other Income," dalam *History of Tax Treaties: The relevance of the OECD Documents for the interpretation of tax treaties*, ed. Thomas Ecker dan Gernot Ressler (Vienna: Linde, 2011), 631.

*income, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the income is paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.”*

Berikut adalah pengaturan dari masing-masing ayat.

i. Ayat 1:

menegaskan prinsip umum dan ruang lingkup dari Pasal 21. Suatu penghasilan yang diperoleh oleh subjek pajak dalam negeri dari negara yang mengadakan P3B dan penghasilan tersebut tidak dicakup oleh pasal-pasal substantif (Pasal 6 sampai dengan Pasal 20) dalam P3B, hanya dikenakan pajak (*shall be taxable only*) di negara domisili, dari manapun penghasilan tersebut berasal.

ii. Ayat 2:

merupakan ketentuan pengecualian atas Pasal 21 ayat (1) OECD Model. Dengan kata lain, ayat ini merupakan ketentuan pengecualian atas prinsip umum yang dianut oleh Pasal 21 OECD Model.

### B.1. Prinsip Umum dan Ruang Lingkup Pasal 21 OECD Model

Pasal 6 sampai dengan Pasal 20 OECD Model mengatur hak pemajakan suatu negara atas suatu penghasilan yang secara spesifik sudah diidentifikasi (*identifiable income*).<sup>2</sup> Sementara itu, Pasal 21 OECD Model tentang Penghasilan Lain, pada dasarnya merupakan ketentuan yang mengatur tentang penghasilan yang secara spesifik tidak diatur dalam Pasal 6 sampai dengan Pasal 20 tersebut (*income not dealt with in the foregoing articles of the convention*).<sup>3</sup> Pasal 21 ini merupakan **pasal pamungkas** (*catch all provision*) untuk mengalokasikan hak pemajakan atas penghasilan yang belum jelas diatur dalam pasal substantif lainnya dalam P3B.<sup>4</sup> Ini terlihat dari rumusan Pasal 21 ayat (1) OECD Model.

*“Items of income of a resident of a Contracting State, wherever arising, not dealt with in the foregoing Articles of this Convention shall be taxable only in that State.”*

Dengan memperhatikan rumusan dari Pasal 21 ayat (1) di atas, dapat dilihat bahwa ruang lingkup yang diatur dalam oleh Pasal 21 ini tidak hanya mencakup penghasilan yang bersumber di negara yang mengadakan P3B, tetapi juga memperluas penghasilan yang bersumber dari luar negara yang mengadakan P3B (negara ketiga). Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa ruang lingkup Pasal 21 OECD Model tidak hanya mencakup (i) **penghasilan yang tidak secara tegas diatur** (*income not expressly dealt with*) dalam pasal-pasal substantif lainnya (Pasal 6 sampai Pasal 20), tetapi juga (ii) **penghasilan dari sumber yang tidak secara tegas disebutkan** (*income from sources not expressly mentioned*).<sup>5</sup>

2. Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center; 2010), 194.

3. Shanshan Cui, *Op.Cit.*, 631.

4. Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 194.

5. OECD *Commentary* atas Pasal 21, Paragraf 1.

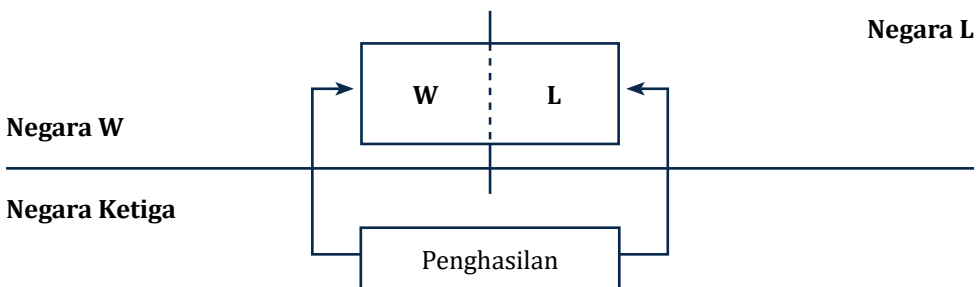
Apabila terdapat penghasilan tertentu, yang menurut identifikasi penghasilan tersebut diterima oleh subjek pajak dalam negeri dari negara domisili dan penghasilan itu tidak diketahui sumbernya dari mana, ketentuan yang berlaku dalam menentukan pemajakan atas penghasilan tersebut adalah Pasal 21 OECD Model.

Penghasilan yang masuk dalam kategori penghasilan dari sumber yang tidak secara tegas disebutkan, yaitu sebagai berikut.<sup>6</sup>

- i. Penghasilan dari negara ketiga yang diterima oleh subjek pajak yang mempunyai status subjek pajak ganda (*dual resident*).
- ii. Penghasilan dari harta tak bergerak yang terletak di negara domisili atau di negara ketiga.
- iii. Penghasilan yang muncul di negara domisili, yang penghasilan tersebut memiliki hubungan efektif dengan BUT yang berada di negara sumber.
- iv. Penghasilan yang penerima dan pembayarannya adalah subjek pajak dalam negeri di negara yang sama.

Berikut ini adalah salah satu contoh mengenai kategori penghasilan yang telah dijabarkan di atas.

**Gambar 23.1 Penghasilan yang Muncul di Negara Ketiga dengan situasi Penerima Penghasilan Mempunyai Status Subjek Pajak Dalam Negeri Ganda (*Dual Resident*)**



Berikut adalah penjelasan dari Gambar 23.1.

- i. Transaksi di atas melibatkan penghasilan yang muncul di Negara Ketiga.
- ii. Penerima penghasilan tersebut mempunyai status subjek pajak dalam negeri di Negara W (*Winner State*) dan di Negara L (*Looser State*) berdasarkan ketentuan domestik masing-masing negara tersebut.
- iii. Diasumsikan bahwa berdasarkan Pasal 4 P3B Negara W dan Negara L, penerima penghasilan diperlakukan sebagai subjek pajak dalam negeri di Negara W dan Negara W menganut prinsip *full tax liability* (*worldwide income*).
- iv. Oleh karena penghasilan dari transaksi di atas bersumber dari luar negara yang

6. Detweiler, "Article 21 of the OECD Model Convention: Past, Present, and Future," *Intertax* 37, no. 4, 237-238.

mengadakan P3B (Negara Ketiga), ketentuan dalam P3B Negara W dan Negara L yang berlaku dalam menentukan hak pemajakan atas penghasilan tersebut adalah Pasal 21. Mengacu pada Pasal 21 P3B Negara W dan Negara L, Negara L tidak dapat mengenakan pajak atas penghasilan yang muncul di Negara Ketiga.

- v. Apabila tidak terdapat Pasal 21 dalam P3B Negara W dan Negara L, penghasilan yang diterima dari Negara Ketiga, tidak termasuk dalam cakupan pengaturan P3B Negara W dan Negara L. Dengan demikian, P3B Negara W dan Negara L tidak dapat diberlakukan.
- vi. Dalam hal P3B Negara W dan Negara L tidak dapat diberlakukan, ketentuan pemajakan atas penghasilan yang bersumber dari Negara Ketiga dikembalikan pada ketentuan domestik masing-masing negara. Berdasarkan ketentuan domestik Negara L, hak pemajakan Negara L atas penghasilan dari Negara Ketiga tidak dibatasi. Ini tentu dapat menimbulkan dampak negatif kepada subjek pajak, yaitu subjek pajak dikenakan pajak lebih dari satu kali atas satu penghasilan yang sama (*double taxation*).<sup>7</sup>

## B.2. Alokasi Hak Pemajakan

Pasal 21 ayat (1) OECD Model menegaskan bahwa suatu penghasilan yang diperoleh oleh subjek pajak dalam negeri dari negara yang mengadakan P3B, dari manapun penghasilan tersebut berasal, yang penghasilan tersebut tidak dicakup oleh pasal-pasal dalam P3B (Pasal 6 sampai dengan Pasal 20), **hanya dikenakan pajak (*shall be taxable only*) di negara domisili dari penerima penghasilan**. Hal ini sesuai dengan rumusan Pasal 21 ayat (1) OECD Model, yaitu sebagai berikut.

*“Items of income of a resident of a Contracting State, wherever arising, not dealt with in the foregoing Articles of this Convention shall be taxable only in [Country Residence] that State.”*

(dengan penambahan penekanan)

Alokasi hak pemajakan atas penghasilan lain yang diatur dalam Pasal 21 ayat (1) OECD Model memberikan hak pemajakan secara eksklusif hanya kepada negara domisili. Ini tercermin dari kata '*shall be taxable only*' yang digunakan dalam rumusan Pasal 21 ayat (1) OECD Model yang mengandung arti bahwa hanya negara domisili yang memiliki hak pemajakan atas penghasilan lain. Konsekuensinya, negara lainnya, tidak diperbolehkan mengenakan pajak atas penghasilan lain tersebut. Dengan demikian, apabila subjek pajak dalam negeri dari negara domisili menerima:<sup>8</sup>

- i. penghasilan dari suatu negara sumber yang penghasilan tersebut tidak secara tegas diatur (*income not expressly dealt with*) dalam pasal-pasal substantif lainnya (Pasal 6 sampai Pasal 20);

7. *Ibid.*

8. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari buku Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), 195.

- ii. penghasilan dari negara domisili:
  - a. yang penghasilan tersebut tidak secara tegas diatur (*income not expressly dealt with*) dalam pasal-pasal substantif lainnya (Pasal 6 sampai Pasal 20); atau
  - b. yang meskipun penghasilan tersebut telah diatur secara tegas dalam pasal-pasal substantif lainnya, tetapi penghasilan tersebut berada di luar ruang lingkup *distributive rule* karena adanya fakta penghasilan tersebut tidak diterima dari negara sumber;
- iii. penghasilan tertentu, yang menurut identifikasi, penghasilan tersebut tidak diketahui sumbernya dari mana;

berdasarkan Pasal 21 ayat (1) OECD Model, penghasilan itu hanya dikenakan pajak di negara domisili.

### B.3 Definisi *Item of Income*

Istilah dari '*item of income*' yang terdapat dalam ketentuan Pasal 21 ayat (1) OECD Model tidak didefinisikan, baik oleh Pasal 21 itu sendiri maupun oleh pasal substantif lainnya yang terdapat dalam OECD Model. Dengan demikian, interpretasi atas istilah tersebut harus mengacu pada Pasal 3 ayat (2) OECD Model yang merupakan ketentuan interpretasi atas istilah yang tidak didefinisikan dalam P3B. Berdasarkan Pasal 3 ayat (2) OECD Model, istilah *item of income* harus ditentukan berdasarkan ketentuan domestik dari negara yang mengadakan P3B, kecuali konteksnya menentukan lain. Namun, penggunaan ketentuan domestik dalam menginterpretasikan istilah *item of income* pada prinsipnya menyebabkan Pasal 21 dapat diterapkan pada setiap jenis penghasilan yang dikenakan pajak berdasarkan cakupan pajak (*taxes covered*) sebagaimana diatur dalam Pasal 2 OECD Model.<sup>9</sup>

Pada dasarnya, Pasal 21 OECD Model tidak mengatur mengenai penghasilan seperti apa yang dapat digolongkan sebagai *item of income*. Pasal 21 OECD Model hanya mengatur bahwa jenis penghasilan tertentu yang tidak masuk dalam pasal substantif lainnya, masuk ke dalam Pasal 21. Dengan demikian, *item of income* tersebut dapat ditentukan berdasarkan kasus per kasus.<sup>10</sup>

Terdapat beberapa contoh jenis penghasilan yang tidak masuk dalam pasal substantif tertentu (Pasal 6 sampai dengan Pasal 20), tetapi masuk ke dalam Pasal 21 ayat (1). Beberapa contoh jenis penghasilan tersebut diadopsi dari putusan pengadilan dan juga penegasan dari otoritas pajak di beberapa negara. Misalnya, pembayaran pensiun untuk penderita cacat, pembayaran jaminan sosial di Amerika Serikat, pembayaran persalinan, pembayaran sukarela kepada asosiasi yoga, dan penghasilan dari perjudian. Contoh lainnya dari jenis penghasilan yang masuk dalam cakupan penghasilan Pasal 21 ayat (1) adalah hadiah yang dimenangkan oleh subjek pajak dalam negeri UK dari *Disneyland*.<sup>11</sup>

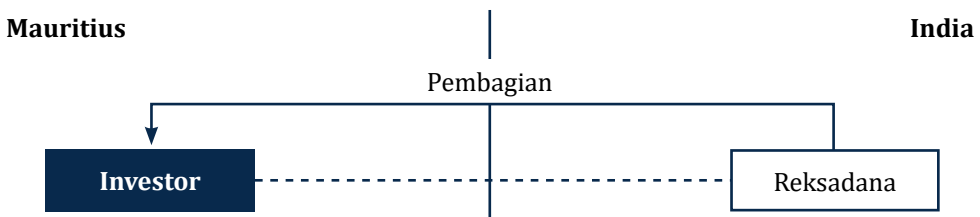
9. Alexander Bosman, *Other Income under Tax Treaties* (The Netherlands: Kluwer Law International, 2015), 78.

10. Shanshan Cui, *Op.Cit.*, 638.

11. Philip Baker, *Double Taxation Convention* (London Sweet & Maxwell, 2012), 21-2.

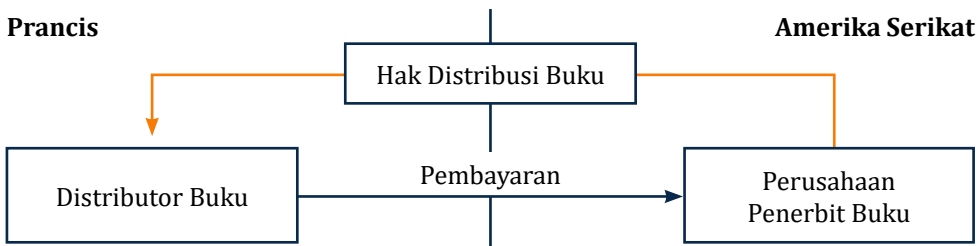
Jenis penghasilan lainnya yang masuk dalam Pasal 21 ayat (1) adalah penghasilan dari pembagian reksadana. Berdasarkan penegasan otoritas pajak di India, pembagian hasil reksadana yang dikelola oleh entitas lain selain perusahaan tidak dapat diklasifikasikan sebagai dividen. Namun, penghasilan ini masuk dalam pasal penghasilan lain sebagaimana diatur dalam P3B India dan Mauritius yang berlaku mulai tanggal 24 Agustus 1982.<sup>12</sup>

**Gambar 23.2 Pembagian Hasil Reksadana Bukan sebagai Dividen Melainkan sebagai Penghasilan Lain**



Kasus lain di Prancis, pembayaran kepada perusahaan penerbit Amerika Serikat atas pemanfaatan hak untuk memproduksi buku diklasifikasikan bukan sebagai penghasilan royalti, tetapi diklasifikasikan sebagai penghasilan lain.<sup>13</sup>

**Gambar 23.3 Pembayaran Hak Mendistribusikan Buku Diklasifikasikan Bukan sebagai Royalti Melainkan sebagai Penghasilan Lain**



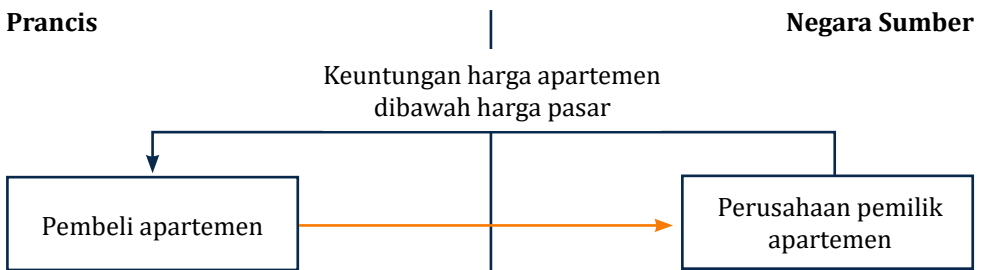
Selain itu, di Prancis, keuntungan yang diterima oleh mantan pimpinan perusahaan (*Chairman*) dari sebuah perusahaan Prancis atas pembelian unit apartemen (*flat*) yang dibeli di bawah harga pasar dari perusahaan tempat ia dulu bekerja, diklasifikasikan ke dalam Pasal 21 OECD Model. Beberapa putusan juga menetapkan bahwa pembayaran kepada mantan pegawai secara *lump sum* dan pembayaran kepada siswa yang tidak masuk ke dalam cakupan Pasal 20 OECD Model, diklasifikasikan ke dalam Pasal 21 OECD Model.<sup>14</sup>

12. *Ibid.*

13. *Ibid.*

14. *Ibid.*, 21-2 - 21-2/1.

**Gambar 23.4 Keuntungan Membeli Unit Apartemen di Bawah Harga Pasar merupakan Penghasilan Lain menurut Pasal 21 OECD Model**



Selain contoh jenis penghasilan yang diadopsi dari putusan pengadilan dan juga penegasan dari otoritas pajak di beberapa negara, beberapa ahli pajak internasional juga memberikan pendapatnya mengenai jenis penghasilan apa saja yang masuk dalam Pasal 21 OECD Model. Menurut Hoor, jenis penghasilan yang termasuk dalam cakupan Pasal 21 OECD Model meliputi:<sup>15</sup>

- i. penghasilan yang berasal dari perjudian;
- ii. ganti rugi atas kerusakan (selain kompensasi);
- iii. imbalan yang didapat karena adanya perjanjian untuk tidak bersaing;
- iv. penghasilan yang berasal dari transaksi keuangan (misal, *swaps* dan *futures*), yang penghasilan tersebut tidak berasal dari kegiatan perdagangan atau kegiatan usaha;
- v. pensiun yang dibayarkan tanpa adanya hubungan pekerjaan di masa lalu (sebagai contoh, seperti klaim atas manfaat kecelakaan dan pensiun penderita cacat lainnya) yang tidak termasuk dalam cakupan penghasilan pensiun berdasarkan Pasal 18 OECD Model; dan
- vi. penghasilan seperti dividen, bunga, dan royalti yang diterima dari negara ketiga.

Sementara itu, Detweiler menguraikan jenis-jenis penghasilan yang masuk dalam kategori penghasilan lain secara lebih lengkap, antara lain mencakup:<sup>16</sup>

- i. hadiah dan penghargaan, beasiswa, judi, ganti rugi atas kerusakan (bukan kompensasi), imbalan yang didapat karena adanya perjanjian untuk tidak bersaing, dan sanksi yang dikenakan atas keterlambatan dalam melakukan suatu pembayaran;
- ii. pensiun yang dibayarkan tanpa adanya hubungan pekerjaan di masa lalu (seperti klaim atas manfaat kecelakaan, pensiun penderita cacat lainnya, dan pensiun asuransi jiwa swasta);
- iii. distribusi yayasan swasta yang dibayarkan kepada penerima manfaat dari luar negeri, termasuk keuntungan atas pembubaran yayasan dan hibah dari yayasan;

15. Oliver R. Hoor, *The OECD Model Tax Convention: A Comprehensive technical analysis* (Luxsemburg: Legitech, 2010), 195-196.

16. Detweiler, *Op.Cit.*, 236-237.



- iv. pembayaran anuitas, pembayaran tunjangan anak, dan pembayaran tunjangan kepada pasangan atau mantan pasangan setelah perpisahan atau perceraian (*alimony payments*);
- v. pembayaran atas kegiatan yang tidak rutin;
- vi. keuntungan dan kerugian yang berasal dari selisih nilai tukar mata uang yang diterima oleh subjek pajak luar negeri (dalam hal keuntungan atau kerugian tersebut tidak berhubungan dengan kegiatan usaha);
- vii. penghasilan yang timbul dari instrumen keuangan modern (*non-traditional*);<sup>17</sup>
- viii. distribusi laba kepada pihak-pihak yang bukan merupakan pemegang saham dan distribusi laba terselubung;
- ix. penghasilan dari properti atau *trust* dan penghasilan dari disposisi kepentingan dalam *trust*;
- x. penghargaan *golden handshake* (sejumlah uang yang diberikan kepada seseorang ketika mereka meninggalkan pekerjaan mereka);
- xi. penghasilan atas jasa teknis, yang tidak termasuk sebagai royalti atau laba usaha;
- xii. distribusi kepada pemegang unit dana investasi terbuka dan hasil pengelolaan mitra;
- xiii. penghasilan yang jenisnya tidak dapat diidentifikasi atau penghasilan yang tidak dapat ditentukan darimana sumbernya; dan
- xiv. hasil dari nosional saham (total nilai aset pada posisi *leverage*).

Beberapa negara mempunyai klasifikasi yang berbeda atas penghasilan yang masuk dalam Pasal 21. Hakim Prancis menetapkan bahwa penyesuaian laba sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha, penghasilan yang asal-usulnya tidak diketahui, dan pensiun untuk penderita cacat diklasifikasikan sebagai penghasilan lain. Adapun di Jerman, berdasarkan putusan dari Pengadilan Federal Jerman, pembayaran pesangon kepada pegawai oleh mantan pemberi kerja diklasifikasikan ke dalam penghasilan yang tunduk pada Pasal 21 OECD Model. Di Amerika Serikat, pembayaran jaminan sosial, penghasilan yang berasal dari perjudian, dan hadiah, masuk ke dalam cakupan penghasilan lain. Di India, pembagian hasil reksadana yang dikelola oleh entitas lain selain perusahaan masuk dalam cakupan Pasal 21 OECD Model.<sup>18</sup>

### C. Penghasilan Lain (*Other Income*) yang Terkait dengan BUT

Pasal 21 ayat (2) OECD Model berisi ketentuan pengecualian dari ketentuan Pasal 21 ayat (1) OECD Model. Pasal 21 ayat (2) OECD Model mengatur bahwa apabila penghasilan lain tersebut mempunyai hubungan efektif (*effectively connected*) dengan

17. Berdasarkan amandemen *Commentary* pada tahun 1995 dengan menyisipkan Paragraf 7 terbaru yang berkaitan dengan instrumen keuangan modern tertentu (seperti, *swaps*, *futures*, dan bentuk lain *derivatives*). Hal ini juga termasuk dengan usulan ketentuan yang berkaitan dengan pembayaran berdasarkan instrumen keuangan modern, yang di dalamnya terdapat hubungan istimewa antara pihak-pihak terkait. Secara luas, ketentuan Pasal 11 tentang bunga diperlakukan sebagai pembayaran yang terkait dengan jenis instrumen keuangan modern. Lihat Philip Baker, *Op. Cit.*, 21-2/1 - 21-2/2.

18. Shanshan Cui, *Op.Cit.*, 639.

suatu BUT, **Pasal 7 yang diberlakukan**. Berikut adalah rumusan dari Pasal 21 ayat (2) OECD Model.

*“The provisions of paragraph 1 shall not apply to income, other than income from immovable property as defined in paragraph 2 of Article 6, if the recipient of such income, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the income is paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case **the provisions of Article 7 shall apply.**”*

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan rumusan Pasal 21 ayat (2) OECD Model di atas, ketentuan Pasal 21 ayat (1) OECD Model tidak dapat diterapkan dalam kondisi sebagai berikut:

- i. apabila penghasilan, **selain** penghasilan dari harta tak bergerak sebagaimana didefinisikan pada Pasal 6 ayat (2);
- ii. diterima oleh penerima penghasilan yang merupakan subjek pajak dalam negeri dari negara yang mengadakan perjanjian (negara domisili);
- iii. subjek pajak dalam negeri tersebut menjalankan kegiatan usaha di negara lainnya (negara sumber) melalui bentuk usaha tetap yang terletak di negara sumber; dan
- iv. penghasilan yang dibayarkan kepada subjek pajak dalam negeri tersebut mempunyai hubungan secara efektif (*effectively connected*) dengan BUT di negara sumber.

Dalam kasus di atas ketentuan yang berlaku adalah Pasal 7 OECD Model mengenai Laba Usaha. Artinya, hak pemajakan atas penghasilan lain tersebut diberikan kepada negara tempat BUT tersebut berada. Akan tetapi, ketentuan Pasal 21 ayat (2) OECD Model ini **tidak dapat diberlakukan** apabila penghasilan tersebut diperoleh dari **harta tak bergerak**. Ketentuan ini dikarenakan atas penghasilan dari harta tak bergerak hak pemajakannya selalu berada di negara sumber. Hal di atas sejalan dengan pendapat Baker, yaitu sebagai berikut.<sup>19</sup>

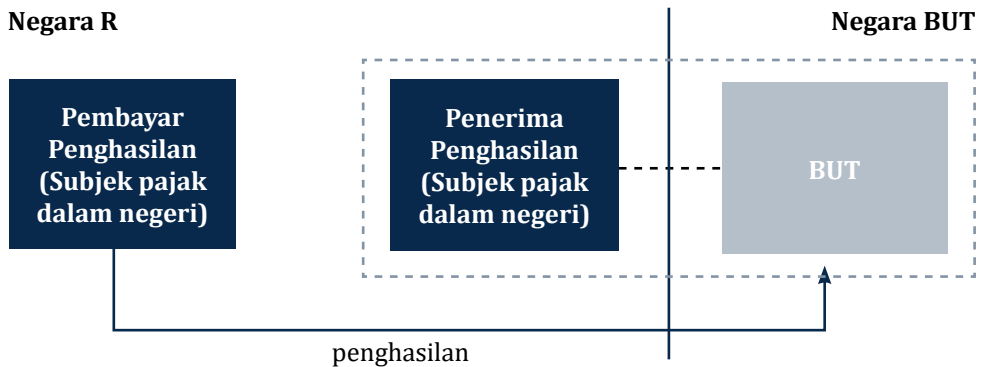
- i. Pasal 21 ayat (2) OECD Model merupakan ketentuan pengecualian, sejajar dengan Pasal 10 ayat (4), Pasal 11 ayat (4), dan Pasal 12 ayat (3) OECD Model. Apabila ‘penghasilan lain’ diterima dari suatu properti atau berasal dari suatu hak, yang mempunyai hubungan secara efektif dengan BUT di negara sumber yang dimiliki oleh subjek pajak dalam negeri di negara domisili. Dalam kasus ini, Pasal 7 OECD Model berlaku dan negara tempat BUT berada dapat juga mengenakan pajak atas ‘penghasilan lain’ yang diatribusikan kepada BUT.
- ii. Pengecualian untuk penghasilan dari harta tak bergerak karena penghasilan tersebut selalu dipajaki di negara sumber.

Pengecualian yang terdapat dalam Pasal 21 ayat (2) OECD Model juga berlaku dalam kasus pihak yang membayarkan penghasilan dan penerima penghasilan yang sebenarnya (*beneficiary of the income*) adalah subjek pajak dalam negeri dari negara

19. Philip Baker, *Op.Cit.*, 21-2/1-21-2/2.

yang sama dan penghasilan tersebut diatribusikan kepada BUT yang dimiliki oleh penerima penghasilan di negara lainnya. Penjelasan mengenai kasus di atas, dapat dilihat pada Gambar 23.5 sebagai berikut.

**Gambar 23.5 Penerapan Pasal 21 ayat (2) OECD Model**



Dalam kasus di atas, negara tempat BUT berada diberikan hak pemajakan atas penghasilan tersebut. Apabila terjadi pajak berganda, negara domisili dari penerima penghasilan harus menerapkan metode eliminasi pajak berganda sebagaimana diatur dalam Pasal 23A atau Pasal 23B.

Sebagaimana dijelaskan dalam Paragraf 5 OECD *Commentary* atas Pasal 21, ketentuan mengenai hal ini dapat menciptakan kesulitan apabila penghasilan yang diterima berupa dividen atau bunga. Oleh karena negara domisili sama dengan negara sumber, penerapan dari Pasal 7 dan Pasal 23A OECD Model akan menyebabkan negara domisili dari pihak yang membayarkan dividen atau bunga (negara yang sama dengan negara domisili penerima dividen atau bunga) tidak dapat mengenakan pajak sama sekali terhadap dividen atau bunga tersebut. Padahal dalam kondisi normal, apabila dividen atau bunga tersebut dibayarkan kepada subjek pajak dalam negeri dari negara yang berbeda, negara domisili dari pihak yang membayarkan penghasilan tersebut (negara sumber) berhak mengenakan pajak dengan tarif yang ditetapkan dalam Pasal 10 ayat (2) atau Pasal 11 ayat (2) OECD Model.

Apabila negara domisili dari pihak yang membayarkan penghasilan tidak setuju dengan ketentuan ini, Paragraf 5 OECD *Commentary* atas Pasal 21 menyarankan kepada pihak-pihak yang mengadakan P3B untuk membuat ketentuan yang mengatur bahwa negara domisili berhak mengenakan pajak sebagai negara sumber atas dividen atau bunga tersebut serta menerapkan tarif pajak yang diatur dalam Pasal 10 ayat (2) dan Pasal 11 ayat (2) OECD Model. Sementara itu, negara tempat BUT berada wajib memberikan kredit atas pajak yang dikenakan di negara domisili sebagaimana diatur dalam Pasal 23A ayat (2) atau Pasal 23B ayat (1) OECD Model. Namun perlu diingat, kredit ini tidak dapat diberikan apabila negara tempat BUT berada tidak mengenakan pajak atas dividen atau bunga berdasarkan ketentuan domestik negara tempat BUT berada.

## D. Konsep Dasar Pasal 21 tentang Penghasilan Lain menurut UN Model

Berbeda dengan Pasal 21 OECD Model, Pasal 21 UN Model terdiri dari tiga pasal. Namun, dua pasal pertama dari Pasal 21 UN Model mengikuti Pasal 21 OECD Model. Berikut rumusan dari Pasal 21 ayat (1) UN Model.

*“Items of income of a resident of a Contracting State [Residence State], wherever arising, not dealt with in the foregoing Articles of this Convention shall be taxable only in that State.”*

Berdasarkan uraian di atas, ketentuan Pasal 21 ayat (1) UN Model identik dengan Pasal 21 ayat (1) OECD Model. Namun, pada Pasal 21 ayat (2) UN Model terdapat sedikit perbedaan dengan Pasal 21 ayat (2) OECD Model. Rumusan Pasal 21 ayat (2) UN Model, yaitu sebagai berikut.

*“The provisions of paragraph 1 shall not apply to income, other than income from immovable property as defined in paragraph 2 of Article 6, if the recipient of such income, being a resident of a Contracting State [State of Domicile], carries on business in the other Contracting State [State of Source] through a permanent establishment situated therein, or performs in that other State independent personal services from a fixed base situated therein, and the right or property in respect of which the income is paid is effectively connected with such permanent establishment or fixed base. In such case the **provisions of Article 7 or Article 14, as the case may be, shall apply.**”*

(dengan penambahan penekanan)

Dalam Pasal 21 ayat (2) UN Model, tidak hanya Pasal 7 UN Model yang dapat diterapkan, tetapi juga Pasal 14 UN Model. OECD telah menghapus keberadaan Pasal 14 OECD Model karena memiliki konsekuensi pajak yang sama dengan Pasal 7 OECD Model. Oleh karena itu, hanya Pasal 7 OECD Model saja yang berlaku. Sementara itu, ketentuan Pasal 21 ayat (2) UN Model juga memasukkan konsekuensi dari kegiatan usaha yang dilakukan dari pekerjaan bebas dari tempat tetap yang berada di negara sumber sebagaimana diatur dalam Pasal 14 UN Model.

Tidak seperti OECD Model, UN Model memuat Pasal 21 ayat (3) yang mengatur mengenai hak pemajakan oleh negara sumber. Berikut ini adalah bunyi dari Pasal 21 ayat (3) UN Model.

*“Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, items of income of a resident of a Contracting State not dealt with in the foregoing Articles of this Convention and arising in the other Contracting State may also be taxed in that other State.”*

Berdasarkan rumusan Pasal 21 ayat (3) UN Model di atas, apabila subjek pajak dalam negeri dari negara domisili menerima penghasilan dari negara sumber dan penghasilan tersebut tidak diatur dalam pasal-pasal substantif dari P3B maka penghasilan tersebut juga dapat dipajaki di negara sumber.

Pasal 21 ayat (3) UN Model memuat ketentuan yang menyimpang dari Pasal 21 ayat (1) dan (2) UN Model yang hanya mengalokasikan hak pemajakan kepada negara domisili. Ketentuan dalam Pasal 21 ayat (3) UN Model tidak menghalangi negara sumber untuk dapat mengenakan pajak atas penghasilan tersebut. Dengan demikian,

apabila negara sumber mempunyai hak pemajakan berdasarkan ketentuan Pasal 21 ayat (3) UN Model, ketentuan pajak domestik dari negara sumber dapat diterapkan.

### E. Pentingnya Ketentuan Penghasilan Lain dalam P3B<sup>20</sup>

Pentingnya Pasal 21 OECD Model dan UN Model dapat dijelaskan melalui 2 (dua) kondisi. Pertama, ketiadaan Pasal 21 OECD Model dan UN Model yang mengatur mengenai perlakuan pajak atas penghasilan lain, dapat memengaruhi penerapan Pasal 4 OECD Model dan UN Model. Hal ini berlaku dalam kasus ketika subjek pajak dianggap sebagai subjek pajak dalam negeri dari kedua negara (misal, Negara A dan Negara B) berdasarkan ketentuan domestik kedua negara tersebut (*dual resident issue*). Subjek pajak tersebut kemudian menerima penghasilan dari negara ketiga. Selanjutnya, untuk menentukan hak pemajakan atas penghasilan yang diterima dari negara ketiga tersebut, terlebih dahulu harus ditentukan negara mana yang merupakan negara domisili dari subjek pajak tersebut. Dalam kasus ini, Pasal 4 P3B Negara A dan Negara B diperlukan untuk menentukan status dari subjek pajak dalam negeri melalui *tie breaker rule* yang diatur dalam pasal tersebut.

Setelah menentukan status subjek pajak dalam negeri dari subjek pajak tersebut, langkah selanjutnya adalah menentukan **negara mana yang berhak memajaki penghasilan yang berasal dari negara ketiga tersebut**. Dalam kasus ini tidak ada pasal substantif yang dapat diterapkan, kecuali Pasal 21 yang mengatur pemajakan atas penghasilan yang diperoleh dari negara ketiga. Tanpa keberadaan Pasal 21 ini, Negara A dan Negara B tidak akan dapat menerapkan ketentuan P3B mereka. Dengan tidak dapat diterapkannya ketentuan P3B Negara A dan Negara B, kedua negara tersebut dapat mengenakan pajak atas penghasilan yang berasal dari negara ketiga tanpa batasan. Akibatnya, tentu akan muncul isu pemajakan berganda.

Kedua, tidak adanya Pasal 21 OECD Model dan UN Model akan menimbulkan sengketa terkait dengan penentuan pasal mana yang berlaku atas suatu penghasilan yang tidak diatur di dalam pasal-pasal substantif lainnya. Tanpa Pasal 21 OECD Model dan UN Model, pemajakan atas penghasilan yang tidak diatur ini akan dikembalikan pengaturannya kepada ketentuan domestik masing-masing negara yang mengadakan P3B. Tentu ini akan menimbulkan pajak berganda. Berdasarkan uraian di atas dapat dilihat bahwa keberadaan Pasal 21 OECD Model dan UN Model yang mengatur pemajakan atas penghasilan lain dalam suatu P3B merupakan hal yang penting, terutama dalam mencegah terjadinya sengketa yang berujung pada isu pajak berganda.

### F. Penerapan Ketentuan Penghasilan Lain

#### F.1. Ketentuan mengenai Penentuan Penghasilan dari Subjek Pajak Dalam Negeri Ganda (*Dual Residence*)<sup>21</sup>

Apabila tidak terdapat Pasal tentang Penghasilan Lain dalam suatu P3B, menyebabkan P3B tersebut tidak akan dapat memecahkan permasalahan mengenai penghasilan dari subjek pajak dalam negeri ganda (*dual residence*). Terkait dengan

20. Shanshan Cui, *Op.Cit.*, 637-638.

21. Detweiler, *Op. Cit.*, 248.

penghasilan dari subjek pajak dalam negeri ganda, Australia telah menandatangani beberapa P3B yang Pasal tentang Penghasilan Lain-nya memuat ketentuan bahwa subjek pajak dalam negeri ganda hanya dipajaki di negara domisili terkait dengan penghasilan lain yang bersumber dari salah satu negara domisili tersebut atau dari negara ketiga.

Sebagai contoh, pasal tersebut dapat ditemukan dalam Pasal 20 P3B Australia dan Jerman yang memiliki rumusan, yaitu sebagai berikut.

*“Where a person, who by reason of the provisions of paragraph 1 of Article 4 is a resident of both Contracting States but by reason of the provisions of paragraph 2 or 3 of Article 4 is deemed for the purposes of this Agreement to be a resident solely of one of the Contracting States, derives income:*

- a. from sources in that Contracting State; or*
- b. from sources outside both Contracting States,*
- c. that income shall be taxable only in that Contracting State.”*

Rumusan Pasal 20 P3B Australia dan Jerman di atas memuat ketentuan sebagai berikut:

- i. *‘person’* yang berdasarkan ketentuan dalam Pasal 4 ayat (1) merupakan subjek pajak dalam negeri dari kedua negara yang mengadakan perjanjian, tetapi berdasarkan ketentuan Pasal 4 ayat (2) dan ayat (3) dianggap sebagai subjek pajak dalam negeri dari salah satu negara tersebut;
- ii. *person* tersebut memperoleh penghasilan yang:
  - a. bersumber dari negara tersebut; atau
  - b. bersumber dari luar negara yang mengadakan perjanjian;

penghasilan tersebut hanya akan dikenakan pajak di negara domisili dari *person* tersebut.

Berdasarkan ketentuan di atas, penghasilan yang masuk sebagai penghasilan *extra-teritorial* secara eksklusif dikenakan pajak di negara domisili. Ketentuan ini tidak mencakup penghasilan *extra-categorical*.<sup>22</sup> Dengan demikian, untuk penghasilan yang masuk dalam kategori *extra-categorical* maka ketentuan pemajakannya harus diatur dalam suatu pasal khusus.

## **F.2. Ketentuan mengenai *Anti-abuse*<sup>23</sup>**

Selain mengatur pemajakan atas penghasilan lain secara umum, Pasal tentang Penghasilan Lain dari P3B Australia dan UK juga menyertakan ketentuan mengenai *anti-abuse* sebagaimana yang disarankan dalam OECD *Commentary* atas Pasal 21 mengenai langkah-langkah dalam mengantisipasi penghindaran pajak. Ketentuan mengenai *anti-abuse* dalam P3B Australia dan UK ini terdapat dalam Pasal 20 ayat (4)

22. *Extra-categorical income* adalah penghasilan yang tidak secara tegas diatur (*income not expressly dealt with*) dalam pasal-pasal substantif lainnya. Lihat Detweiler, *Op.Cit.*, 235.

23. *Ibid*, 248.

dan ayat (5). Berikut adalah rumusan pasal tersebut.

- “4. Where, by reason of a special relationship between the person referred to in paragraph 1 of this Article and some other person, or between both of them and some third person, the amount of the income referred to in that paragraph exceeds the amount (if any) which might reasonably have been expected to have been agreed upon between them in the absence of such a relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such a case, the excess part of the income shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other applicable provisions of this Convention.*
- 5. A person may not rely on this Article to obtain relief from taxation if it was the main purpose or one of the main purposes of any person concerned with the creation or assignment of the rights in respect of which the income is derived to take advantage of this Article by means of that creation or assignment.”*

Salah satu ketentuan *anti-abuse* yang terdapat dalam Pasal 20 ayat (4) dan ayat (5) P3B Australia dan UK mengatur bahwa apabila penghasilan yang dibayarkan kepada pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa melebihi kewajaran, ketentuan Pasal 20 ayat (1) hanya dapat diterapkan atas jumlah penghasilan yang sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principle*). Penerapan ketentuan *anti-abuse* yang terdapat dalam pasal ini juga digunakan untuk mengatasi kesulitan dalam pemajakan atas instrumen keuangan konvensional. Penjelasan di atas menunjukkan bahwa dalam praktiknya, beberapa Pasal tentang Penghasilan Lain yang ada saat ini juga dapat mencakup ketentuan *anti-abuse* untuk mengantisipasi terjadinya penghindaran pajak.

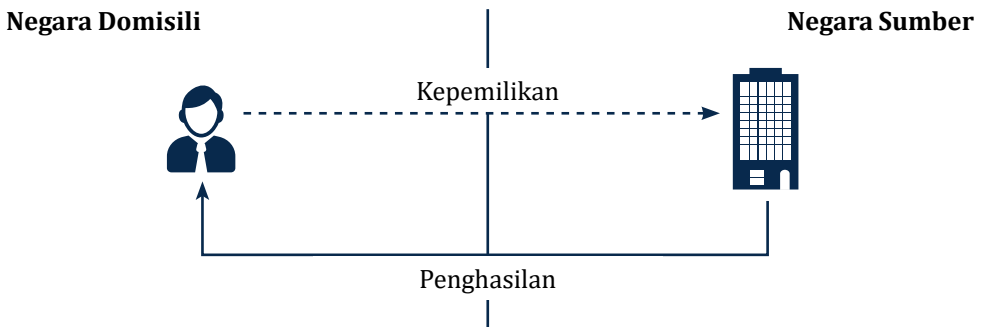
## **G. Interaksi Pasal 21 tentang Penghasilan Lain dengan Pasal-Pasal Substantif Lainnya**

### **G.1. Interaksi Pasal 21 dengan Pasal 6 OECD Model**

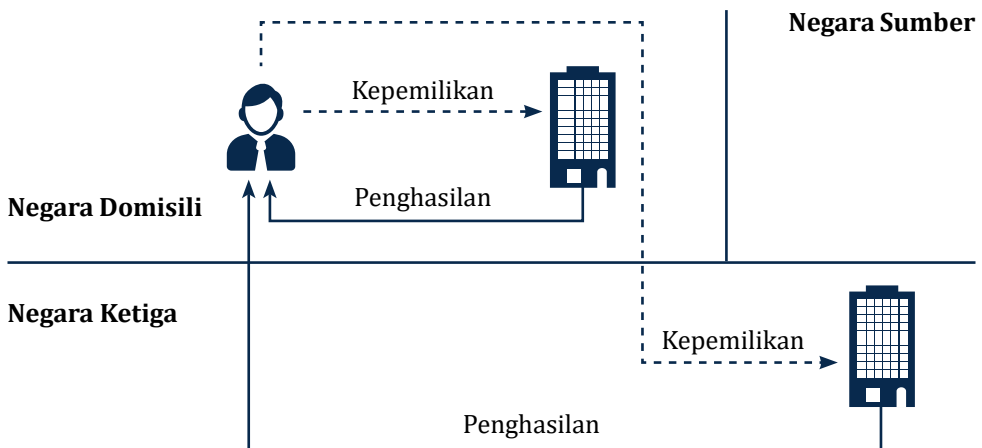
Pasal 6 ayat (1) OECD Model mengatur tentang penghasilan yang diterima oleh subjek pajak dalam negeri di suatu negara domisili dari harta tak bergerak yang berada di negara sumber. Artinya, apabila subjek pajak dalam negeri di negara domisili menerima penghasilan dari harta tak bergerak yang terletak di negara sumber, Pasal 6 OECD Model tersebut berlaku. Namun, Paragraf 1 OECD *Commentary* atas Pasal 6 menegaskan bahwa Pasal 6 ayat (1) OECD Model tidak berlaku apabila harta tak bergerak tersebut terletak di negara yang sama dengan negara domisili penerima penghasilan ataupun terletak di negara ketiga. Dalam kasus ini, ketentuan yang berlaku adalah Pasal 21 ayat (1) OECD Model.<sup>24</sup> Ilustrasi penjelasan di atas adalah sebagai berikut.

24. Sabine Zeitlhofer, "Other Income-Article 21 OECD MC," dalam *Source versus Residence in International Tax Law*, ed. Hans-Jürgen Aigner dan Walter Loukota. Vienna: Linde, 2005, 300. Lihat juga OECD *Commentary* atas Pasal 6, Paragraf 1 dan 4.

**Gambar 23.6 Contoh Interaksi Pasal 6 ayat (1) dan Pasal 21 OECD Model (Pasal 6 yang Berlaku)**



**Gambar 23.7 Contoh Interaksi Pasal 6 ayat (1) dan Pasal 21 OECD Model (Pasal 21 yang Berlaku)**



## G.2. Interaksi Pasal 21 dengan Pasal 7 OECD Model

Istilah dari 'laba usaha' pada umumnya memiliki makna yang sangat luas dalam ketentuan domestik banyak negara. Akan tetapi, kasus interpretasi P3B yang menyebabkan laba usaha diklasifikasikan sebagai penghasilan lain sebagaimana diatur dalam Pasal 21 OECD Model sangat jarang terjadi. Namun, Pasal 21 OECD Model dapat diberlakukan dalam mengatur pemajakan atas laba usaha, yaitu dalam hal berikut.<sup>25</sup>

- i. Berdasarkan ketentuan domestik, suatu jenis penghasilan tidak dapat diklasifikasikan sebagai laba usaha, meskipun penghasilan tersebut berhubungan dengan kegiatan usaha.

25. Alexander Bosman, *Op.Cit.*, 206-207.



- ii. Berdasarkan interpretasi P3B yang dilakukan secara *good faith*, suatu penghasilan berada di luar cakupan Pasal 7.
- iii. Penghasilan yang berada di luar cakupan Pasal 7 mengenai Laba Usaha karena pengklasifikasian pasal tersebut tidak mengikuti OECD Model.

### G.3. Interaksi Pasal 21 dengan Pasal 8 OECD Model

Pasal 21 OECD Model tidak dapat diterapkan terhadap penghasilan dari kegiatan pelayaran dan penerbangan di jalur internasional. Begitu juga dengan penghasilan dari kegiatan transportasi perairan darat. Namun, pemajakan atas penghasilan dari kegiatan pelayaran, transportasi perairan darat, dan penerbangan berlaku ketentuan dalam Pasal 21 OECD Model apabila subjek pajak dalam negeri dari negara domisili menerima:<sup>26</sup>

- i. penghasilan dari negara sumber yang tidak dapat diklasifikasikan sebagai penghasilan berdasarkan Pasal 8 OECD Model, maupun penghasilan yang diatur dalam pasal substantif lainnya berdasarkan Pasal 6 sampai dengan Pasal 20 OECD Model;
- ii. penghasilan dari negara domisili yang tidak dapat diklasifikasikan sebagai penghasilan berdasarkan Pasal 8 OECD Model, maupun penghasilan yang diatur dalam pasal substantif lainnya berdasarkan Pasal 6 sampai dengan Pasal 20 OECD Model; atau
- iii. penghasilan dari negara ketiga yang tidak dapat diklasifikasikan sebagai penghasilan berdasarkan Pasal 8 OECD Model, maupun penghasilan yang diatur dalam pasal substantif lainnya berdasarkan Pasal 6 sampai dengan Pasal 20 OECD Model.

### G.4. Interaksi Pasal 21 dengan Pasal 9 OECD Model<sup>27</sup>

Pasal 9 OECD Model menerapkan penyesuaian terhadap penghasilan yang berkaitan dengan transaksi antara perusahaan afiliasi yang melanggar prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length*). Ketentuan Pasal 21 OECD Model tidak dapat diterapkan terhadap penyesuaian penghasilan terkait transaksi ini.

### G.5. Interaksi Pasal 21 dengan Pasal 10 OECD Model

Pasal 10 OECD Model mengatur tentang penghasilan dividen yang dibayarkan oleh perusahaan yang merupakan subjek pajak dalam negeri di negara sumber kepada subjek pajak dalam negeri di negara domisili. Pasal 10 OECD Model tidak berlaku apabila penghasilan dividen tersebut bersumber di negara domisili dari penerima dividen atau di negara ketiga. Dalam hal ini, ketentuan pemajakan yang berlaku atas penghasilan dividen tersebut adalah Pasal 21 ayat (1) OECD Model.<sup>28</sup> Akan tetapi, apabila penghasilan dividen tersebut mempunyai hubungan efektif dengan suatu BUT

26. Alexander Bosman, *Op.Cit.*, 234.

27. Sabine Zeithofer, *Op.Cit.*, 297. Lihat juga OECD *Commentary* atas Pasal 9.

28. *Ibid*, 301.

maka ketentuan yang berlaku adalah Pasal 21 ayat (2) OECD Model. Pasal 21 ayat (2) OECD Model mengatur bahwa atas penghasilan yang mempunyai hubungan efektif dengan suatu BUT, pemajakannya mengacu pada Pasal 7 OECD Model.

## G.6. Interaksi Pasal 21 dengan Pasal 11 OECD Model

Pasal 11 OECD Model mengatur tentang penghasilan bunga yang berasal dari negara sumber dan dibayarkan kepada subjek pajak dalam negeri di negara domisili. Pasal 11 ayat (5) berisi satu-satunya ketentuan '*deemed to arise*' atau bunga dianggap muncul di negara tempat BUT berada apabila bunga tersebut dibebankan kepada BUT tanpa memperhatikan bunga tersebut dibayarkan dari negara mana, sepanjang terdapat hubungan ekonomis antara pinjaman dan bunga yang dibebankan kepada BUT.

Pasal 11 OECD Model tersebut tidak berlaku apabila penghasilan bunga tersebut muncul di negara domisili dari penerima bunga atau di negara ketiga.<sup>29</sup> Atau dengan kata lain, menurut Paragraf 6 OECD *Commentary* atas Pasal 11, Pasal 11 tidak berlaku terhadap bunga yang dibayarkan oleh perusahaan yang merupakan subjek pajak dalam negeri dari negara domisili penerima bunga atau dari negara ketiga. Selain itu, ketentuan pemajakan atas bunga juga tidak dapat menerapkan Pasal 11 apabila bunga yang muncul di negara sumber diatribusikan kepada BUT yang dimiliki oleh penerima bunga di negara sumber. Dalam kasus ini, ketentuan yang berlaku adalah Pasal 21 ayat (2) OECD Model.

Pasal 11 ayat (3) OECD Model tidak mendefinisikan pengenaan sanksi berupa bunga (*penalty charges*) termasuk dalam pengertian bunga dalam Pasal 11. Dengan demikian, apabila pengenaan sanksi berupa bunga tersebut bukan merupakan laba usaha sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7 OECD Model maka pengenaan sanksi berupa bunga tersebut akan masuk ke dalam Pasal 21 OECD Model tentang Penghasilan Lain.

## G.7. Interaksi Pasal 21 dengan Pasal 12 OECD Model

Pasal 12 OECD Model berisi ketentuan tentang penghasilan royalti yang berasal dari negara sumber dan penerima manfaat sebenarnya adalah subjek pajak dalam negeri di negara domisili. Namun, sama dengan penghasilan dari dividen dan bunga, Pasal 12 tersebut tidak berlaku apabila penghasilan royalti tersebut muncul di negara domisili dari penerima royalti atau di negara ketiga. Dalam kasus ini, ketentuan yang berlaku adalah Pasal 21 ayat (1) OECD Model<sup>30</sup> dengan syarat penghasilan royalti tersebut tidak mempunyai hubungan efektif dengan properti dari BUT. Apabila penghasilan royalti mempunyai hubungan efektif dengan properti BUT, ketentuan pemajakan yang berlaku atas royalti tersebut adalah Pasal 21 ayat (2) OECD Model.

Pasal 12 OECD Model juga tidak berlaku atas royalti yang muncul di negara domisili dari penerima royalti, yang diatribusikan kepada BUT yang dimiliki oleh perusahaan di negara lainnya. Berdasarkan Paragraf 5 OECD *Commentary* atas Pasal 12, jenis

29. *Ibid*, 301. Lihat juga Pasal 11 ayat (5) OECD Model.

30. *Ibid*, 301.

penghasilan ini tunduk pada Pasal 21 OECD Model.

### **G.8. Interaksi Pasal 21 dengan Pasal 13 OECD Model<sup>31</sup>**

Pasal 13 ayat (1) OECD Model mengatur tentang keuntungan yang diterima oleh subjek pajak dalam negeri di negara domisili dari pengalihan harta tak bergerak yang terletak di negara sumber. Namun, dalam hal keuntungan yang diterima oleh subjek pajak dalam negeri di negara domisili berasal dari pengalihan harta tak bergerak yang terletak di negara ketiga atau negara domisili, ketentuan Pasal 21 OECD Model tetap tidak dapat diberlakukan dalam memajaki penghasilan tersebut. Ketentuan yang berlaku Pasal 13 ayat (5) OECD Model.

Pasal 13 ayat (5) OECD Model membentuk 'klausul penampungan' atau dikenal dengan '*catch-all clause*' terkait dengan keuntungan dari pengalihan harta tak bergerak. Alasannya, jenis penghasilan tersebut tidak termasuk dalam Pasal 21 tentang Penghasilan Lain. Selain itu, dalam hal Pasal 13 ayat (2), 13 ayat (3), dan 13 ayat (4) OECD Model berlaku maka Pasal 21 yang mengatur mengenai penghasilan lain tidak berlaku.

### **G.9. Interaksi Pasal 21 dengan Pasal 15 OECD Model<sup>32</sup>**

Pasal 15 OECD Model berlaku atas gaji, upah, dan pembayaran remunerasi lain yang sejenis yang diterima oleh subjek pajak dalam negeri di negara domisili terkait dengan pekerjaan. Pembayaran remunerasi lain yang sejenis tersebut termasuk natura yang diterima dalam rangka pekerjaan (seperti, penggunaan tempat tinggal atau kendaraan, pertanggunggunaan asuransi kesehatan dan jiwa, serta keanggotaan klub). Pasal 15 OECD Model berlaku untuk segala jenis sumber penghasilan, upah, dan pembayaran remunerasi lain yang sejenis termasuk yang berasal dari negara ketiga. Oleh karena itu, Pasal 21 OECD Model tidak berlaku untuk penghasilan yang diterima dari pekerjaan.

### **G.10. Interaksi Pasal 21 dengan Pasal 16 OECD Model<sup>33</sup>**

Pasal 16 OECD Model merupakan ketentuan pemajakan atas penghasilan yang diterima oleh direktur. Apabila subjek pajak dalam negeri di negara domisili menerima penghasilan berupa gaji atau pembayaran lain sejenis dalam kapasitasnya sebagai anggota dari dewan direktur suatu perusahaan yang merupakan subjek pajak dalam negeri di negara sumber, berlaku ketentuan Pasal 16. Akan tetapi, dalam hal direktur tersebut melakukan fungsi pelaksana (*managing*) dan bukan fungsi pengawasan (*supervisory*), penghasilan tersebut masuk dalam kategori penghasilan lain sebagaimana diatur dalam Pasal 21 OECD Model.

---

31. *Ibid*, 298.

32. *Ibid*, 298.

33. *Ibid*. Lihat juga Frank P.G. Pötgens, "The Closed System" of the Provisions on Income from Employment in the OECD Model," *European Taxation Volume 41*, No. 7 (Juli 2001): 255 sebagaimana dikutip oleh Zeithofer.

### G.11. Interaksi Pasal 21 dengan Pasal 17 OECD Model<sup>34</sup>

Pasal 17 OECD Model mengatur mengenai penghasilan yang diterima oleh subjek pajak dalam negeri yang berprofesi sebagai entertainer dan olahragawan. Apabila subjek pajak dalam negeri yang berprofesi sebagai entertainer dan olahragawan menerima penghasilan dari kegiatan-kegiatan pribadinya yang dilakukan di negara sumber, termasuk penghasilan yang dibayarkan melalui pihak lainnya, berlaku ketentuan Pasal 17 OECD Model. Akan tetapi, pemajakan atas penghasilan entertainer dan olahragawan tidak dapat menerapkan Pasal 17 OECD Model, melainkan Pasal 21 OECD Model. Ini berlaku apabila penghasilan tersebut diperoleh atas kegiatan entertainer dan olahraga yang dilakukan di negara domisili, bukan di negara sumber. Dengan demikian, penghasilan tersebut berada di luar cakupan ketentuan hak pemajakan (*distributive rule*) yang diatur dalam Pasal 17 OECD Model. Namun, menurut OECD *Commentary* atas Pasal 17, sebelum masuk sebagai penghasilan dalam Pasal 21 OECD Model, penerapan dari Pasal 7 dan Pasal 15 ayat (2) OECD Model perlu dievaluasi terlebih dahulu.

### G.12. Interaksi Pasal 21 dengan Pasal 18 OECD Model

Pasal 18 OECD Model secara tegas mengatur mengenai penghasilan pensiun atau pembayaran lain sejenis kepada subjek pajak dalam negeri di negara domisili terkait dengan pekerjaan di masa lalu. Namun dalam setiap P3B, isi Pasal 18 OECD Model harus dipelajari dengan hati-hati. Alasannya, Pasal 18 seringkali memperluas ruang lingkup dari ketentuan pensiun ini.

Sebagai contoh, P3B yang mengacu kepada US Model 1996 mencakup Pasal 18 yang diperluas kepada pembayaran *alimony*, pembayaran jaminan sosial, kontribusi penghasilan dari perencanaan dana pensiun, dan tunjangan anak. Seperti dalam P3B Amerika Serikat dan UK, ruang lingkup Pasal 18 diperluas kepada tunjangan (*annuitas*) yang dibayarkan kepada orang pribadi. Istilah 'annuitas' mempunyai arti jumlah pembayaran yang dibayarkan secara berkala pada waktu tertentu, selama periode yang ditetapkan berdasarkan kewajiban untuk melakukan pembayaran.<sup>35</sup> Akan tetapi, apabila pembayaran annuitas berhubungan dengan kegiatan bisnis di masa lalu, pembayaran tersebut masuk dalam cakupan penghasilan dari laba usaha sebagaimana diatur dalam Pasal 7.

Pembayaran pensiun masuk dalam kategori penghasilan lain yang diatur dalam Pasal 21 apabila pembayaran pensiun tersebut diterima tanpa adanya hubungan dengan pekerjaan masa lalu, seperti manfaat kecelakaan, pensiun penderita cacat lain, dan pensiun asuransi jiwa swasta.<sup>36</sup> Selain itu, pembayaran atas tunjangan anak juga termasuk dalam cakupan Pasal 21 mengenai Penghasilan Lain. Namun, dalam P3B Austria dan Brazil hak pemajakan atas tunjangan anak dialokasikan kepada negara domisili dari pihak yang membayarkan tunjangan tersebut. Sementara dalam P3B yang didasarkan pada US Model, perlakuan atas tunjangan anak masuk dalam Pasal

34. Alexander Bosman, *Op.Cit.*, 420.

35. Sabine Zeitlhofer, *Op.Cit.*, 299.

36. *Ibid*, 301.

18 dan dikecualikan pemajakannya di kedua negara.<sup>37</sup>

### **G.13. Interaksi Pasal 21 dengan Pasal 19 OECD Model**

Pasal 19 ayat (1) OECD Model mengatur tentang gaji, upah, atau pembayaran lain sejenis (selain pensiun) yang dibayarkan oleh otoritas pemerintah pusat maupun otoritas pemerintah lokal suatu negara<sup>38</sup> kepada orang pribadi terkait dengan jasa yang diberikan kepada mereka. Sementara itu, Pasal 19 ayat (2) OECD Model mengatur segala jenis penghasilan yang dibayar, atau dari dana yang dibentuk di negara domisili atau badan pemerintah atau otoritas pemerintah lokal kepada orang pribadi terkait dengan jasa yang diberikan kepada mereka. Dengan demikian, semua jenis penghasilan yang masuk dalam kategori Pasal 19 OECD Model dikecualikan dari penerapan Pasal 21.

### **G.14. Interaksi Pasal 21 dengan Pasal 20 OECD Model**

Pasal 20 OECD Model berlaku apabila pembayaran kepada pelajar atau peserta magang yang merupakan subjek pajak dalam negeri di negara domisili, yang hadir di negara sumber semata-mata untuk tujuan pendidikan atau pelatihan. Pembayaran tersebut diterima untuk tujuan pemeliharaan, pendidikan, atau pelatihan dan harus memenuhi syarat bahwa pembayaran tersebut bersumber dari luar negara domisili.

Apabila pembayaran beasiswa tersebut bersumber dari negara tempat pelajar dan peserta magang melaksanakan kegiatan belajar atau magangnya (*host state*), Pasal 20 tidak dapat diberlakukan untuk mengatur pemajakan atas pembayaran beasiswa tersebut. Hal ini dikarenakan ketentuan Pasal 20 hanya berlaku jika pembayaran yang diterima oleh pelajar dan peserta magang tersebut berasal dari luar negara tempat pelajar dan peserta magang berada. Oleh karena berada di luar cakupan ketentuan hak pemajakan Pasal 20, pemajakan atas pembayaran beasiswa yang bersumber dari tempat pelajar dan peserta magang tersebut berlaku ketentuan Pasal 21.<sup>39</sup>

Penerapan Pasal 21 atas pembayaran beasiswa yang bersumber dari negara tempat pelajar dan peserta magang berada juga terdapat dalam putusan banding dari *Dutch Leeward Court* yang diterbitkan pada tahun 1983. Dalam putusan tersebut, disebutkan bahwa beasiswa yang berasal *European Community* diklasifikasikan sebagai penghasilan lain yang diatur dalam Pasal 21.<sup>40</sup>

37. *Ibid*, 302.

38. Otoritas pemerintah pusat dan otoritas pemerintah lokal suatu negara diartikan sebagai setiap institusi pemerintah yang mencakup institusi pemerintah pusat dan subdivisinya termasuk institusi pemerintah daerah serta subdivisinya.

39. Alexander Bosman, *Op.Cit.*, 420.

40. *Ibid*, 523.

## Referensi

### Buku:

- Baker, Philip. *Double Taxation Convention*. London: Sweet & Maxwell, 2012.
- Bosman, Alexander. *Other Income under Tax Treaties*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2015.
- Cui, Shanshan. "Article 21 Other Income." Dalam *History of Tax Treaties: the relevance of the OECD Documents for the interpretation of tax treaties*, ed. Thomas Ecker dan Gernot Ressler. Vienna: Linde, 2011.
- Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi. *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*. Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010.
- Hoor, Oliver R. *The OECD Model Tax Convention: A Comprehensive technical analysis*. Luksemburg: Legitech, 2010.
- Zeitlhofer, Sabine. "Other Income-Article 21 OECD MC." Dalam *Source versus Residence in International Tax Law*, ed. Hans-Jörgen Aigner dan Walter Loukota. Vienna: Linde, 2005.

### Artikel:

- Detweiler. "Article 21 of the OECD Model Convention: Past, Present, and Future." *Intertax* 37, no. 4.
- Pötgens, Frank P.G. "The Closed System" of the Provisions on Income from Employment in the OECD Model". *European Taxation Volume 41*, no. 7 (Juli 2001).
- UN. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. New York: United Nations, 2011.

### Internet:

- OECD. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paris: OECD Publishing, 2015. Internet. Dapat diakses melalui <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.



## Metode Eliminasi Pajak Berganda Secara Yuridis

Darussalam dan Khisi Armaya Dhora

### A. Pendahuluan

Dalam P3B, pasal-pasal yang mengatur tentang hak pemajakan suatu negara atas suatu jenis penghasilan disebut dengan '*distributive rule*'<sup>1</sup> atau disebut dengan pasal substantif. Terkait dengan pembagian hak pemajakan ini, pada dasarnya terdapat dua jenis *distributive rule* dalam model P3B yang dikembangkan oleh OECD.

- i. *Distributive rule* yang mengatur bahwa hak pemajakan hanya diberikan kepada salah satu negara, biasanya diberikan kepada negara domisili. Terminologi yang digunakan oleh pasal dengan *distributive rule* jenis ini adalah '*...shall be taxable only in...*'.
- ii. *Distributive rule* yang mengatur bahwa hak pemajakan dibagi antara negara domisili dan negara sumber. Terminologi yang digunakan oleh pasal dengan *distributive rule* jenis ini adalah '*...may be taxed in...*'. Makna terminologi ini adalah selain negara domisili, negara sumber juga dapat mengenakan pajak.

Berdasarkan jenis *distributive rule* di atas, dapat dilihat bahwa dalam pasal yang mengatur hak pemajakan hanya diberikan kepada salah satu negara, isu pajak berganda atas suatu penghasilan tidak akan terjadi karena hak pemajakan sepenuhnya hanya diberikan kepada satu negara, sedangkan negara lainnya dilarang untuk mengenakan pajak. Akan tetapi, bagi pasal yang menerapkan *distributive rule* dengan membagi hak pemajakan antara negara domisili dan negara sumber, isu pajak berganda akan muncul karena masing-masing negara diberikan hak untuk mengenakan pajak. Pajak berganda yang muncul dalam pasal-pasal yang menerapkan *distributive rule* adalah pajak berganda secara yuridis (*juridical double taxation*), yaitu pajak berganda yang diakibatkan karena atas **penghasilan yang sama, dikenakan pajak oleh 2 (dua) negara yang berbeda** (negara domisili dan negara sumber) pada satu periode tertentu.

Untuk menghindari terjadinya pajak berganda secara yuridis sebagaimana dijelaskan di atas, beberapa model P3B (salah satunya OECD Model) **mewajibkan**

1. Istilah yang dipergunakan Klaus Vogel.



**negara domisili untuk memberikan keringanan** pajak berganda atas pajak yang telah dibayarkan di negara sumber. Dalam OECD Model, ketentuan pemberian keringanan pajak berganda atau metode eliminasi pajak berganda diatur dalam Pasal 23A dan Pasal 23B. Berikut ini akan diuraikan lebih lanjut mengenai ketentuan yang diatur dalam Pasal 23A dan Pasal 23B dalam OECD Model.

## B. Ruang Lingkup Penerapan Pasal 23A dan 23B OECD Model

Dalam OECD Model, Pasal 23 merupakan satu-satunya pasal yang terdapat dalam Bab V mengenai Metode Eliminasi Pajak Berganda. Pajak berganda yang dimaksud dalam pasal ini adalah pajak berganda yuridis yang terjadi ketika negara sumber dan negara domisili sama-sama memiliki hak pemajakan atas suatu penghasilan yang diterima oleh satu subjek pajak. Oleh karena itu, dalam OECD Model, Pasal 23 hanya diterapkan atas pasal-pasal dengan *distributive rule* yang mengatur bahwa hak pemajakan dibagi antara negara domisili dan negara sumber.

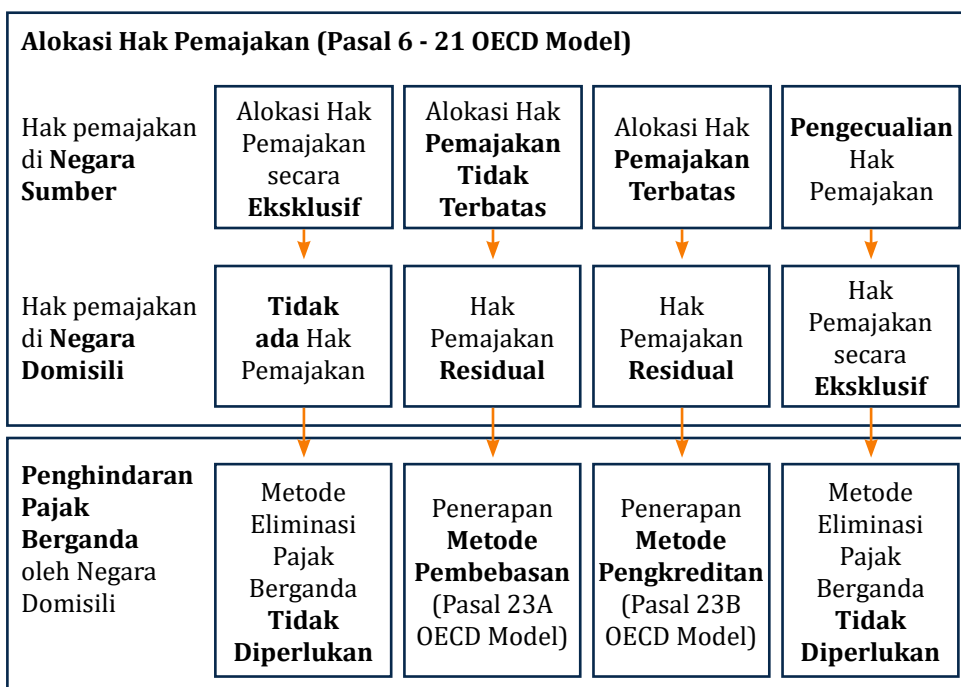
Dalam kasus pasal *distributive rule* mengalokasikan hak pemajakan hanya kepada satu negara, tidak terdapat isu pajak berganda secara yuridis.<sup>2</sup> Oleh karenanya, Pasal 23 OECD Model tidak perlu diterapkan. Misalnya, pada kasus penentuan hak pemajakan atas royalti. Pasal 12 ayat (1) OECD Model mengalokasikan hak pemajakan hanya kepada negara domisili dari pihak yang menerima royalti sehingga tidak terdapat isu pajak berganda secara yuridis dalam kasus ini. Gambar 24.1 di halaman berikut merefleksikan hubungan antara hak pemajakan yang terdapat dalam pasal substantif dari P3B dengan metode eliminasi pajak berganda. Untuk lebih memahami penjelasan mengenai ruang lingkup penerapan Pasal 23 OECD Model, berikut salah satu contoh penerapan Pasal 23 atas penghasilan dari laba usaha.

Suatu perusahaan yang merupakan subjek pajak dalam negeri Jerman menjalankan kegiatan usahanya di Spanyol melalui suatu BUT. Berdasarkan Pasal 7 P3B Jerman dan Spanyol, keuntungan yang diterima oleh perusahaan Jerman tersebut dari kegiatan usaha yang dijalankannya melalui BUT di Spanyol dapat dikenakan pajak di Spanyol (*may be taxed*). Hak pemajakan Jerman sehubungan dengan keuntungan tersebut juga tidak dibatasi oleh Pasal 7 P3B Jerman dan Spanyol.<sup>3</sup> Apabila BUT di Spanyol memperoleh keuntungan sebesar 100, keuntungan sebesar 100 tersebut akan dikenakan pajak di Spanyol dan di Jerman. Pengenaan pajak oleh dua negara tersebut menyebabkan adanya pajak berganda secara yuridis (*juridical double taxation*).

Dengan asumsi bahwa perusahaan di Jerman tersebut tidak memperoleh penghasilan apapun serta tarif Pajak Penghasilan Badan di Jerman sebesar 40% dan tarif Pajak Penghasilan Badan di Spanyol sebesar 30%, akan terjadi pajak berganda secara yuridis seperti dapat dilihat dalam Gambar 24.2 di halaman berikut.

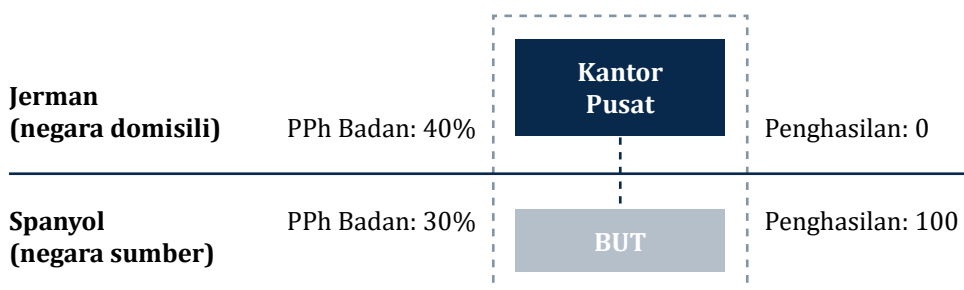
2. Pada saat P3B mengatur tentang kategori "*shall be taxable only in*" di salah satu negara yang mengadakan P3B: sebagai contoh Pasal 7(1), kalimat pertama (penghasilan dari laba usaha tanpa adanya bentuk usaha tetap di negara sumber), atau Pasal 8 (1) (Penghasilan dari kegiatan pelayaran, transportasi perairan darat, dan penerbangan). Lihat Phillip Baker, *Double Tax Conventions* (London: Sweet & Maxwell, 2012), 23-2.
3. Michael Lang, "Methods for Elimination Double Taxation" dalam *Introduction to the Law of Double Taxation Convention*, 2<sup>nd</sup> Edition (Linde and IBFD: 2013), 128.

**Gambar 24.1 Hubungan antara Hak Pemajakan Berdasarkan Pasal Substantif dan Metode Eliminasi**



Sumber: Oliver R. Hoer, *The OECD Model Tax Convention: A Comprehensive Technical Analysis* (Luxembourg: Legitech Sàrl, 2000), 206.

**Gambar 24.2 Ilustrasi Kasus**



Perhitungan	Pajak	Keterangan
Penghasilan di Spanyol	100	
PPh Badan di Spanyol (30% $\times$ 100)	<b>(30)</b>	Pajak lapisan ke-1
Penghasilan setelah PPh	70	
Distribusi Penghasilan BUT ke Kantor Pusat Jerman	100	
PPh Badan di Jerman (40% $\times$ 100)	<b>(40)</b>	Pajak lapisan ke-2
Penghasilan bersih (100-30-40)	30	
<i>Juridical double taxation</i> (30+40)	70	

Berdasarkan ilustrasi di atas, dapat dilihat bahwa penghasilan yang diterima oleh BUT dari Spanyol tersebut dikenakan pajak dua kali, yaitu sebesar 30 di Spanyol (negara sumber) dan sebesar 40 di Jerman (negara domisili) sehingga terjadi pajak berganda secara yuridis. Namun, oleh karena P3B Jerman dan Spanyol memiliki ketentuan mengenai eliminasi pajak berganda melalui metode pembebasan pajak (*exemption tax method*) sebagaimana diatur dalam Pasal 23, Jerman sebagai negara domisili wajib memberikan pembebasan pajak atas penghasilan yang diterima oleh BUT tersebut.<sup>4</sup> Oleh karenanya, penghasilan sebesar 100 yang diperoleh dari BUT tersebut tidak dikenakan pajak di Jerman. Dengan demikian, terjadinya pajak berganda secara yuridis dapat dihindari dengan diterapkannya Pasal 23 P3B Jerman dan Belanda.

Berdasarkan penjelasan di atas, dapat disimpulkan bahwa Pasal 23 merupakan pasal yang khusus berkaitan dengan isu pajak berganda secara yuridis<sup>5</sup>, sedangkan untuk isu pajak berganda yang terjadi karena dikenakannya pajak atas penghasilan yang sama yang diperoleh dua subjek pajak yang berbeda dalam periode yang sama atau dikenal istilah pajak berganda secara ekonomis, tidak termasuk dalam ruang lingkup penerapan Pasal 23. Gambar 24.3 di bawah ini mengilustrasikan tentang pajak berganda secara ekonomis.<sup>6</sup>

**Gambar 24.3 Pajak Berganda Ekonomis**



Sumber: Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), 5.

4. *Ibid.*

5. R.P. Garg dan Beenu Yadav, *Law & Practice of Tax Treaties* (India: Taxmann Publication (P) Ltd, 2014), 1069.

6. Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), 5.

Atas pajak berganda secara ekonomis yang terjadi pada ilustrasi di atas, metode eliminasi pajak berganda sebagaimana diatur dalam Pasal 23 OECD Model tidak dapat diterapkan dalam kasus ini. Oleh karena itu, sebagaimana dijelaskan dalam Paragraf 2 OECD *Commentary* atas Pasal 23, apabila pihak-pihak yang mengadakan P3B ingin menghilangkan isu pajak berganda secara ekonomis, kedua pihak tersebut harus mengadakan negosiasi bilateral agar P3B antar kedua negara tersebut juga dibuat untuk menghilangkan dampak pajak berganda secara ekonomis.<sup>7</sup>

Kemudian, perlu diketahui bahwa penerapan Pasal 23A dan 23B OECD Model hanya berlaku untuk negara domisili. Dengan demikian, metode eliminasi pajak berganda sebagaimana diatur dalam kedua pasal tersebut hanya diterapkan oleh negara domisili. Hal ini sebagaimana dijelaskan dalam Paragraf 8 OECD *Commentary* atas Pasal 23.

*“Article 23A and 23B apply to the situation in which a resident of State R derives income from, or owns capital in, the other Contracting State E or S (not being the State of residence within the meaning of the Convention) and that such income or capital, in accordance with the Convention, may be taxed in such other State E or S. The Articles, therefore, **apply only to the State of residence** and do not prescribe how the other Contracting State E or S has to proceed.”*

(dengan penambahan penekanan)

### C. Metode yang Digunakan dalam Mengeliminasi Pajak Berganda

Dalam P3B yang ada saat ini, terdapat dua prinsip utama yang dijadikan dasar oleh negara domisili dalam mengeliminasi pajak berganda, yaitu prinsip pembebasan (*principle of exemption*) dan prinsip pengkreditan (*principle of credit*). Kedua prinsip ini tertuang dalam bentuk metode eliminasi pajak berganda berupa:

- i. metode pembebasan (*exemption method*); dan
- ii. metode kredit (*credit method*).

#### C.1. Metode Pembebasan (*Exemption Method*)<sup>8</sup>

Berdasarkan prinsip pembebasan, pajak berganda dari penghasilan yang bersumber dari luar negeri dapat dihindari melalui metode pembebasan (*exemption method*). Metode pembebasan dilakukan dengan cara negara domisili tidak mengenakan pajak atas penghasilan yang bersumber dari luar negeri (dari negara sumber). Terdapat dua bentuk metode pembebasan:

- i. metode pembebasan penuh (*full exemption*). Dalam metode ini, seluruh penghasilan

7. Dalam konteks P3B, penghindaran pajak berganda yang dimaksud adalah pajak berganda secara yuridis, kecuali untuk *transfer pricing*. Untuk kasus *transfer pricing*, P3B dimaksudkan untuk menghindari pajak berganda secara ekonomis. Oleh karena itu, kalau memang dikehendaki oleh pihak-pihak yang mengadakan P3B, suatu P3B dapat juga dibuat untuk menghilangkan dampak pajak berganda secara ekonomis. Lihat Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 6.

8. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari Buku Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 13-16.

yang dapat dikenakan pajak di negara sumber; tidak akan dikenakan pajak di negara domisili. Dengan demikian, penghasilan yang berasal dari negara sumber tersebut dibebaskan dari pengenaan pajak di negara domisili; dan

- ii. metode pembebasan dengan progresif (*exemption with progression*). Dalam metode ini, penghasilan yang dapat dikenakan pajak di negara sumber, tidak akan dikenakan pajak di negara domisili. Namun, negara domisili tetap memiliki hak untuk memperhitungkan penghasilan tersebut ketika menentukan pajak yang harus dikenakan di negara domisili.

Contoh berikut ini akan memperlihatkan penerapan metode pembebasan dalam mengeliminasi pajak berganda secara yuridis. Misalkan, Subjek Pajak A adalah subjek pajak dalam negeri dari Negara D (negara domisili). Dalam tahun 2015, selain memperoleh penghasilan di Negara D sebesar Rp 20 juta, Subjek Pajak A juga memperoleh penghasilan dari Negara S (negara sumber) senilai Rp 10 juta. Tarif pajak penghasilan untuk masing-masing negara adalah sebagai berikut:

- i. Negara D mengenakan tarif *flat* sebesar 30%;
- ii. Negara S mengenakan tarif sebesar berikut ini:
  - a. asumsi I, mengenakan tarif *flat* yang lebih rendah dari Negara D, yaitu sebesar 25%;
  - b. asumsi II, mengenakan tarif *flat* yang lebih tinggi dari Negara D, yaitu sebesar 35%.

Negara D sebagai negara domisili menerapkan sistem *worldwide income* atas subjek pajak dalam negeri-nya. Jadi, Subjek Pajak A akan dikenakan pajak atas penghasilan yang bersumber di dalam negeri (Negara D) maupun atas penghasilan yang bersumber di luar negeri (Negara S).

Berdasarkan kasus di atas, apabila dalam P3B Negara D dan Negara S terdapat ketentuan metode eliminasi pajak berganda melalui metode pembebasan, perhitungan penghindaran pajak berganda melalui metode pembebasan pajak penuh sebagaimana terlihat dalam Tabel 24.1 berikut ini.

**Tabel 24.1 Total Beban Pajak Subjek Pajak A Berdasarkan Metode Pembebasan Pajak Penuh**

No.	Uraian	Asumsi I Rp.	Asumsi II Rp.
1.	Penghasilan yang bersumber di luar negeri (Negara S)	10.000.000	10.000.000
2.	Penghasilan yang bersumber di dalam negeri (Negara D)	20.000.000	20.000.000
3.	Jumlah seluruh penghasilan ( <i>worldwide income</i> )	30.000.000	30.000.000

4.	Pajak yang dikenakan di luar negeri (Negara S): a. Asumsi I : $(25\% \times \text{Rp } 10.000.000)$ b. Asumsi II : $(35\% \times \text{Rp } 10.000.000)$	2.500.000	3.500.000
5.	Pajak yang dikenakan oleh Negara D hanya atas penghasilan yang bersumber di Negara D saja: $(30\% \times \text{Rp } 20.000.000)$	6.000.000	6.000.000
6.	Total beban pajak Subjek Pajak A (dalam nominal)	8.500.000	9.500.000
7.	Total pajak subjek pajak A (dalam persentase) Asumsi I : $(\text{Rp } 8.500.000 / 30.000.000) \times 100\%$ Asumsi II: $(\text{Rp } 9.500.000 / 30.000.000) \times 100\%$	28,3%	31,7%

Lebih lanjut, dengan menggunakan kasus ilustrasi sebagaimana dijelaskan melalui Tabel 24.1 di atas, diasumsikan Negara D tidak menerapkan tarif *flat*, melainkan tarif progresif dengan ketentuan:

- i. untuk penghasilan di bawah Rp 25.000.000, berlaku tarif pajak penghasilan 30%; sedangkan
- ii. untuk penghasilan di atas Rp. 25.000.000, berlaku tarif pajak penghasilan sebesar 35%

Apabila metode eliminasi pajak berganda yang diterapkan untuk menghindari pajak berganda adalah metode pembebasan dengan progresif, Tabel 24.2 berikut ini memperlihatkan perhitungan pajak dengan menggunakan metode tersebut.

**Tabel 24.2 Total Beban Pajak Subjek Pajak A Berdasarkan Metode Pembebasan dengan Progresif**

No.	Uraian	Asumsi I Rp.	Asumsi II Rp.
1.	Penghasilan yang bersumber di luar negeri (Negara S)	10.000.000	10.000.000
2.	Penghasilan yang bersumber di dalam negeri (Negara D)	20.000.000	20.000.000
3.	Jumlah seluruh penghasilan ( <i>worldwide income</i> )	30.000.000	30.000.000
4.	Pajak yang dikenakan di luar negeri (Negara S): a. Asumsi I: $(25\% \times \text{Rp } 10.000.000)$	2.500.000	

5.	b. Asumsi II: (35% x Rp 10.000.000) Pajak yang dikenakan oleh Negara D hanya atas penghasilan yang bersumber di Negara D saja. Namun, penghasilan yang diterima di Negara S tetap diperhitungkan dalam menentukan tarif pajak penghasilan yang digunakan di Negara D: (35% x Rp 20.000.000)	7.000.000	3.500.000 7.000.000
6.	Total beban pajak Subjek Pajak A (dalam nominal)	9.500.000	10.500.000
7.	Total pajak Subjek Pajak A (dalam persentase) Asumsi I : (Rp 9.500.000/30.000.000) x 100% Asumsi II: (Rp 10.500.000/30.000.000) x 100%	31,7%	35%

### C.2. Metode Kredit (*Credit Method*)<sup>9</sup>

Berdasarkan metode kredit, pajak berganda dari penghasilan yang bersumber dari luar negeri dapat dihindari melalui metode kredit (*credit method*), yaitu dengan cara negara domisili tetap mengenakan pajak atas seluruh penghasilan yang bersumber dari dalam dan luar negeri, tetapi memperbolehkan adanya pengurangan atas pajak yang telah dibayarkan di luar negeri (di negara sumber). Metode kredit sendiri dibagi menjadi dua:

- i. metode kredit penuh (*full credit method*);
- ii. metode kredit dengan pembatasan (*ordinary credit method*).

Apabila kasus ilustrasi sebagaimana dijelaskan melalui Tabel 24.1 di atas dihitung dengan menggunakan metode kredit penuh (*full credit method*), perhitungannya tampak dalam Tabel 24.3 berikut ini.

**Tabel 24.3 Total Beban Pajak Subjek Pajak A Berdasarkan Metode Kredit Penuh**

No.	Uraian	Asumsi I Rp.	Asumsi II Rp.
1.	Penghasilan yang bersumber di luar negeri (Negara S)	10.000.000	10.000.000
2.	Penghasilan yang bersumber di dalam negeri (Negara D)	20.000.000	20.000.000

<sup>9</sup> *Ibid*, 16-20.

3.	Jumlah seluruh penghasilan ( <i>worldwide income</i> )	30.000.000	30.000.000
4.	Pajak yang dikenakan di luar negeri (Negara S):		
	a. Asumsi I : (25% x Rp 10.000.000)	2.500.000	
	b. Asumsi II : (35% x Rp 10.000.000)		3.500.000
5.	Pajak yang dikenakan di Negara D ( <i>worldwide income</i> )		
	(30% x Rp 10.000.000)	3.000.000	3.000.000
	(30% x Rp 20.000.000)	6.000.000	6.000.000
6.	Total beban pajak Subjek Pajak A (dalam nominal)	11.500.000	12.500.000
7.	Kredit Pajak:		
	a. Asumsi I : (pajak yang telah dipungut di Negara S)	(2.500.000)	
	b. Asumsi II: (pajak yang telah dipungut di Negara S)		(3.500.000)
8.	Total beban pajak subjek pajak A (dalam nominal)	9.000.000	9.000.000
9.	Total beban pajak Subjek Pajak A (dalam persentase)		
	a. Asumsi I (Rp 9.000.000/30.000.000) x 100%	30,0%	
	b. Asumsi II (Rp 9.000.000/30.000.000) x 100%		30,0%

Dari perhitungan metode kredit penuh di atas, tampak bahwa beban pajak secara keseluruhan, baik dengan menggunakan Asumsi I maupun Asumsi II adalah sama, yaitu sebesar Rp 9.000.000. Apabila kita bandingkan dengan metode pembebasan pajak penuh (*full exemption method*), dari sisi Subjek Pajak A akan memberikan dampak total beban pajak sebagai berikut.

**Tabel 24.4 Perbandingan Beban Pajak antara Metode Pembebasan Pajak Penuh dan Metode Kredit Penuh**

No.	Uraian	Asumsi I Rp	Asumsi II Rp
1.	Metode pembebasan pajak penuh	8.500.000	9.500.000
2.	Metode kredit penuh	9.000.000	9.000.000

Berikut ini adalah penjelasan Tabel 24.4 di atas dari sisi Subjek Pajak A.



**i. Asumsi I:** Tarif pajak Negara S lebih rendah dari Negara D, yaitu sebesar 25%

Lebih menguntungkan menggunakan metode pembebasan pajak penuh karena total beban pajak lebih kecil daripada beban pajak dengan menggunakan metode kredit penuh.

**ii. Asumsi II:** Tarif pajak Negara S lebih tinggi dari Negara D, yaitu sebesar 35%

Lebih menguntungkan menggunakan metode kredit penuh karena total beban pajak lebih kecil daripada beban pajak dengan menggunakan metode pembebasan pajak penuh.

Dalam kasus Asumsi II, permasalahan penggunaan metode kredit penuh timbul dalam hal pajak yang dikenakan atas penghasilan yang bersumber di luar negeri (Negara S) lebih besar daripada pajak yang dikenakan di dalam negeri (Negara D). Untuk kasus ilustrasi berdasarkan Tabel 24.3 di atas, Negara D memberikan kredit pajak penuh atas pajak yang telah dipungut oleh Negara S sebesar Rp 3.500.000. Padahal atas penghasilan yang bersumber di Negara S tersebut, Negara D hanya mengenakan pajak sebesar 30% dari Rp 10.000.000 = Rp 3.000.000. Tentunya pemberian kredit pajak yang lebih besar daripada pajak yang didapatkan oleh Negara D tidak mungkin dilakukan oleh Negara D.

Atas dasar pertimbangan di atas, metode kredit yang lazim digunakan adalah metode kredit dengan pembatasan (*ordinary credit method*). Dalam metode kredit dengan pembatasan ini, kredit yang dapat diberikan oleh Negara D adalah sebesar maksimal pajak yang dikenakan oleh Negara D yang dihitung dengan rumus sebagai berikut ini.

$$(A/B) \times C$$

Keterangan:

A = Penghasilan yang bersumber di luar negeri;

B = Jumlah total penghasilan (penghasilan yang bersumber di dalam negeri dan luar negeri);

C = Pajak yang dikenakan negara domisili atas jumlah total penghasilan (*worldwide income*)

Berdasarkan perhitungan dengan metode kredit dengan pembatasan, kredit pajak yang dapat diperhitungkan di Negara D adalah sebesar:

$$(Rp\ 10.000.000 / Rp\ 30.000.000) \times Rp\ 9.000.000 = Rp\ 3.000.000$$

Total beban pajak berdasarkan metode kredit dengan pembatasan, tampak dalam Tabel 24.5 di halaman berikut.

**Tabel 24.5 Total Beban Pajak Subjek Pajak A Berdasarkan Metode Kredit dengan Pembatasan**

No.	Uraian	Asumsi I Rp.	Asumsi II Rp.
1.	Penghasilan yang bersumber di luar negeri (Negara S)	10.000.000	10.000.000
2.	Penghasilan yang bersumber di dalam negeri (Negara D)	20.000.000	20.000.000
3.	Jumlah seluruh penghasilan ( <i>worldwide income</i> )	30.000.000	30.000.000
4.	Pajak yang dikenakan di luar negeri (Negara S): a. Asumsi I : (25% x Rp 10.000.000) b. Asumsi II : (35% x Rp 10.000.000)	2.500.000	3.500.000
5.	Pajak yang dikenakan di Negara D ( <i>worldwide income</i> ) (30% x Rp 10.000.000) (30% x Rp 20.000.000)	3.000.000 6.000.000	3.000.000 6.000.000
6.	Total beban pajak subjek pajak A (dalam nominal)	11.500.000	12.500.000
7.	Kredit Pajak: a. Asumsi I : (pajak yang telah dipungut di Negara S) b. Asumsi II: (dibatasi maksimal sebesar pajak yang terutang berdasarkan tarif Negara D)	(2.500.000)	(3.000.000)
8.	Total beban pajak subjek pajak A (dalam nominal)	9.000.000	9.500.000
9.	Total beban pajak subjek pajak A (dalam persentase) a. Asumsi I (Rp 9.000.000/30.000.000) x 100% b. Asumsi II (Rp 9.000.000/30.000.000) x 100%	30,0%	31,67%

Apabila kita bandingkan total beban pajak antara metode pembebasan pajak penuh dan metode kredit dengan pembatasan akan tampak dalam Tabel 24.6 di halaman berikut.

**Tabel 24.6 Perbandingan Beban Pajak antara Metode Pembebasan Pajak Penuh dan Metode Kredit dengan Pembatasan**

No.	Uraian	Asumsi I Rp	Asumsi II Rp
1.	Metode pembebasan pajak penuh	8.500.000	9.500.000
2.	Metode kredit dengan pembatasan	9.000.000	9.500.000

Dari perhitungan di atas, tampak bahwa dalam kasus Asumsi II, antara metode pembebasan pajak penuh dan metode kredit dengan pembatasan memberikan beban pajak yang sama bagi Subjek Pajak A. Permasalahan lain yang menjadi perhatian adalah apabila sumber penghasilan di luar negeri tidak berasal dari satu negara saja tetapi berasal lebih dari satu negara. Apabila sumber penghasilan berasal lebih dari satu negara, perhitungan kredit pajak dapat dilakukan dengan cara sebagai berikut:

- i. Kredit pajak dihitung berdasarkan masing-masing negara (*per country limitation*)  
Misalkan terdapat tiga negara sumber penghasilan, yaitu Negara S1, Negara S2, dan Negara S3. Berikut adalah perhitungan kredit pajaknya.
  - a. Untuk Negara S1:  $(A/B) \times C$
  - b. Untuk Negara S2:  $(A/B) \times C$
  - c. Untuk Negara S3:  $(A/B) \times C$

Keterangan:

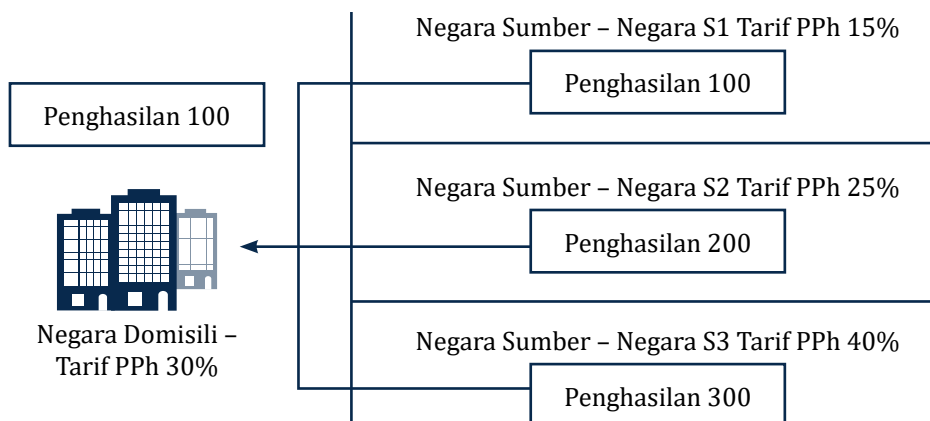
A = Penghasilan yang bersumber masing-masing negara sumber penghasilan;

B = Jumlah total penghasilan (penghasilan yang bersumber di dalam negeri dan luar negeri);

C = Pajak yang dikenakan negara domisili atas jumlah total penghasilan (*worldwide income*)

Contoh perhitungan kredit pajak '*per-country limitation*' dapat diilustrasikan dalam Gambar 24.4 dan Tabel 24.7 sebagai berikut.

**Gambar 24.4 Informasi Penghasilan dan Tarif PPh**



**Tabel 24.7 Perhitungan Kredit Pajak *Per-country Limitation***

Keterangan	Negara			B = Total Penghasilan	
	Domisili	S1	S2		S3
A = Penghasilan di masing- masing negara	100	100	200	300	700
C = PPh yang dikenakan di Negara Domisili (30% x 700)	210				
Tarif PPh	30%	15%	25%	40%	
PPh Terutang		15	50	120	
Batas Kredit Pajak (A/B) x C		30	60	90	

Berikut adalah penjelasan dari tabel di atas.

- a. Oleh karena pajak yang dibayarkan di Negara S1 lebih rendah dibandingkan dengan batas kredit pajak yang dapat diberikan oleh Negara Domisili sebesar 30, Negara Domisili dapat mengkreditkan semua pajak yang telah dibayarkan di Negara A sebesar 15.
  - b. Oleh karena pajak yang dibayarkan di Negara S2 lebih rendah dibandingkan dengan batas kredit pajak yang dapat diberikan oleh Negara Domisili sebesar 60, Negara Domisili dapat mengkreditkan semua pajak yang telah dibayarkan di Negara B sebesar 50.
  - c. Oleh karena pajak yang dibayarkan di Negara S3 lebih tinggi dibandingkan dengan batas kredit pajak yang dapat diberikan oleh Negara Domisili sebesar 90, Negara Domisili hanya dapat menggunakan batas kredit pajak untuk Negara C sebesar 90.
- ii. Kredit pajak dihitung berdasarkan gabungan dari seluruh negara (*overall limitation*)

Misalkan terdapat tiga negara sumber penghasilan, yaitu Negara S1, Negara S2, dan Negara S3. Berikut adalah perhitungan kredit pajaknya.

Untuk Negara S1, S2, dan S3:  $(A/B) \times C$

Keterangan:

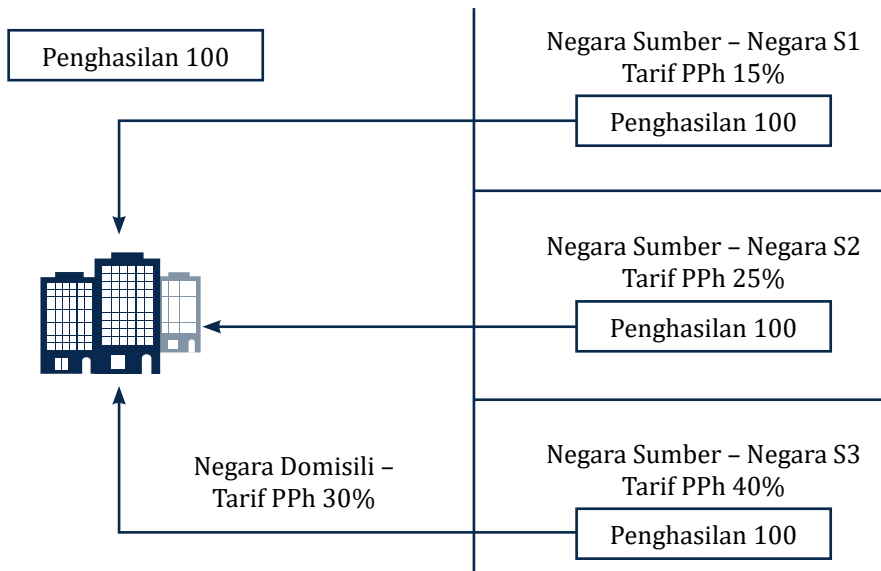
A = Penghasilan yang bersumber di luar negeri;

B = Jumlah total penghasilan (penghasilan yang bersumber di dalam negeri dan luar negeri);

C = Pajak yang dikenakan negara domisili atas jumlah total penghasilan (*worldwide income*)

Contoh dari perhitungan kredit pajak '*overall limitation*', dapat diilustrasikan dalam Gambar 24.5 dan Tabel 24.8 sebagai berikut.

Gambar 24.5 Informasi Penghasilan dan Tarif PPh

Tabel 24.8 Perhitungan Kredit Pajak *Overall Limitation*

Keterangan	Negara				B = Total Penghasilan
	Domisili	S1	S2	S3	
A = Penghasilan yang bersumber di luar negeri	100	100	100	100	400
		300			
C = PPh yang dikenakan di Negara Domisili 30% x 400	120				
Tarif PPh	30%	15%	25%	40%	
PPh Terutang		15	25	40	
Batas Kredit Pajak (A/B) x C		90	90	90	

Berikut adalah penjelasan atas tabel di atas.

- Oleh karena pajak yang dibayarkan di Negara S1 lebih rendah dibandingkan dengan batas kredit pajak yang dapat diberikan oleh Negara Domisili sebesar 90, Negara Domisili dapat mengkreditkan semua pajak yang telah dibayarkan di Negara S1 sebesar 15.
- Oleh karena pajak yang dibayarkan di Negara S2 lebih rendah dibandingkan dengan batas kredit pajak yang dapat diberikan oleh Negara Domisili sebesar 90, Negara Domisili dapat mengkreditkan semua pajak yang telah dibayarkan di Negara S2 sebesar 25.
- Oleh karena pajak yang dibayarkan di Negara S3 lebih rendah dibandingkan

dengan batas kredit pajak yang dapat diberikan oleh Negara Domisili sebesar 90, Negara Domisili dapat mengkreditkan semua pajak yang telah dibayarkan di Negara S3 sebesar 40.

Perlu diketahui bahwa setiap negara memiliki kebebasan untuk memilih metode mana yang akan digunakan dalam mengeliminasi pajak berganda. Berdasarkan OECD Model, tidak ada metode pembebasan (*exemption method*) ataupun metode kredit (*credit method*) yang ditujukan untuk menjadi satu-satunya metode mutlak. Tabel 24.9 berikut mencerminkan perbedaan pendekatan untuk menghindari pajak berganda berdasarkan OECD Model.

**Tabel 24.9 Perbedaan Pendekatan untuk Menghindari Pajak Berganda Berdasarkan OECD Model**

	<b>Negara Sumber</b>	<b>Negara Domisili</b>
Pendekatan Pertama	<b>Pengecualian hak pemajakan</b> oleh negara sumber	<b>Tidak ada metode</b> penghindaran pajak berganda yang diperlukan
Pendekatan Kedua	Alokasi <b>hak pemajakan terbatas</b> kepada negara sumber	<b>Metode Kredit</b> (Pasal 23B OECD Model)
Pendekatan Ketiga	Alokasi <b>hak pemajakan tidak terbatas</b> kepada negara sumber	<b>Metode Pembebasan</b> (Pasal 23A OECD Model)
Pendekatan Keempat	Alokasi <b>hak pemajakan eksklusif</b> kepada negara sumber	Negara domisili <b>tidak mempunyai hak pemajakan</b>

Sumber: Oliver R. Hoor, *The OECD Model Tax Convention: A Comprehensive Technical Analysis* (Luxembourg: Legitech Sàrl, 2000), 86

Oleh karenanya, beberapa negara memilih untuk menggunakan metode pembebasan pembebasan, sedangkan negara lainnya menggunakan metode kredit sebagai metode eliminasi pajak berganda. Akan tetapi, meskipun terdapat kebebasan untuk memilih metode eliminasi pajak berganda, pilihan tersebut dibatasi oleh OECD hanya dalam dua bentuk:

- i. untuk metode pembebasan, yang dapat digunakan adalah metode pembebasan dengan progresif (*exemption with progression*) sebagaimana diatur dalam Pasal 23A;
- ii. untuk metode kredit, yang dapat digunakan adalah metode kredit dengan pembatasan (*ordinary credit method*) sebagaimana diatur dalam Pasal 23B.

Apabila dua negara yang terlibat dalam P3B memilih metode eliminasi pajak berganda yang sama, hal ini cukup disisipkan dalam suatu pasal relevan dalam P3B kedua negara tersebut. Di sisi lain, apabila kedua negara yang mengadakan P3B tersebut menerapkan dua metode yang berbeda, keterangan mengenai metode yang

digunakan oleh masing-masing negara tersebut dapat digabung dalam satu pasal.<sup>10</sup>

Selain itu, dalam Paragraf 31 OECD *Commentary* atas Pasal 23 disebutkan bahwa suatu negara juga dapat menggabungkan dua metode sebagai metode eliminasi pajak berganda yang digunakan. Penggabungan metode ini khususnya penting bagi negara domisili yang pada umumnya menerapkan metode pembebasan sebagai metode eliminasi pajak berganda atas penghasilan berupa dividen (Pasal 10) dan bunga (Pasal 11). Dalam hal ini, Pasal 23A ayat (2) OECD Model menjelaskan bahwa untuk penghasilan berupa dividen yang hak pemajakannya diatur dalam Pasal 10 dan bunga yang hak pemajakannya diatur dalam Pasal 11, metode eliminasi pajak berganda yang digunakan adalah metode kredit dengan pembatasan (*ordinary credit method*). Dengan demikian, meskipun suatu negara menerapkan metode pembebasan sebagai metode eliminasi pajak bergandanya, **khusus untuk penghasilan berupa dividen dan bunga**, metode eliminasi pajak berganda yang digunakan adalah **metode kredit dengan pembatasan**.

Kemudian, perlu dipahami pula bahwa Pasal 23A dan Pasal 23B tidak mengatur secara rinci mengenai bagaimana tata cara penerapan dari metode eliminasi pajak berganda. Dengan demikian, tata cara mengenai penerapan dari metode eliminasi pajak berganda dikembalikan kepada ketentuan domestik serta praktik yang diterapkan di masing-masing negara.<sup>11</sup>

## D. Metode Pembebasan Pajak dalam Pasal 23A OECD Model

### D.1. Isi dan Struktur Pasal 23A OECD Model

Pasal 23A OECD Model merupakan ketentuan yang mengatur mengenai metode eliminasi pajak berganda berupa metode pembebasan pajak (*exemption method*). Pasal ini terdiri dari 4 (empat) ayat dengan rumusan, yaitu sebagai berikut.

Pasal 23A ayat (1):

*“Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall, subject to the provisions of paragraphs 2 and 3, exempt such income or capital from tax.”*

Pasal 23A ayat (2):

*“Where a resident of a Contracting State derives items of income which, in accordance with the provisions of Articles 10 and 11, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow as a deduction from the tax on the income of that resident an amount equal to the tax paid in that other State. Such deduction shall not, however, exceed that part of the tax, as computed before the deduction is given, which is attributable to such items of income derived from that other State.”*

Pasal 23A ayat (3):

*“Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital*

10. OECD *Commentary* atas Pasal 23, Paragraf 30.

11. OECD *Commentary* atas Pasal 23, Paragraf 32

*owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital."*

Pasal 23A ayat (4):

*"The provisions of paragraph 1 shall not apply to income derived or capital owned by a resident of a Contracting State where the other Contracting State applies the provisions of this Convention to exempt such income or capital from tax or applies the provisions of paragraph 2 of Article 10 or 11 to such income."*

Berikut adalah ketentuan dari masing-masing ayat.<sup>12</sup>

i. Ayat 1:

mengatur bahwa negara domisili **harus** memberikan pembebasan pajak atas penghasilan yang dikenakan pajak di negara sumber penghasilan.

ii. Ayat 2:

merupakan ketentuan pengecualian dari prinsip umum yang diatur pada ayat (1). Untuk beberapa jenis penghasilan tertentu, yaitu **dividen** dan **bunga**, negara domisili **tidak memberikan pembebasan** pajak atas penghasilan tersebut, **melainkan** tetap mempertahankan hak untuk mengenakan pajak yang negara domisili miliki dan **harus** memberikan pengurangan (**kredit pajak**) atas pajak yang telah dipungut di negara sumber berdasarkan Pasal 10 ayat (2) dan Pasal 11 ayat (2) OECD Model.

iii. Ayat 3:

mempertahankan hak dari negara domisili untuk tetap memperhitungkan penghasilan dari negara sumber yang dibebaskan di negara domisili dalam menentukan tarif pajak yang diberlakukan di negara domisili (disebut juga dengan *proviso safeguarding progression*). Kalimat 'penghasilan yang dibebaskan' dalam ayat (3) ini mengacu pada kalimat 'penghasilan yang dibebaskan' berdasarkan Pasal 23A ayat (1) OECD Model.

iv. Ayat (4):

apabila terdapat sengketa **interpretasi** ketentuan P3B dan sengketa dalam mengevaluasi **fakta** yang mengakibatkan suatu penghasilan atau modal dibebaskan dari pengenaan pajak di negara sumber, negara domisili **tidak lagi diwajibkan** untuk memberikan pembebasan pajak atas penghasilan tersebut. Atau dengan kata lain, Pasal 23A ayat (1) tidak dapat diterapkan dalam kasus ini. Selain itu, pembatasan kewajiban pemberian pembebasan pajak oleh negara domisili berdasarkan Pasal 23A ayat (4) OECD Model juga diterapkan ketika negara sumber memberlakukan Pasal 10 ayat (2) atau Pasal 11 ayat (2) OECD Model dalam menentukan perlakuan pajak atas penghasilan berupa dividen atau bunga.

12. Alexander Rust, "Article 23. Methods for Elimination of Double Taxation," dalam *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4<sup>th</sup> Edition*, ed. Ekkehart Reimer dan Alexander Rust (The Netherlands: Wolters Kluwer, 2015), 1613-1614.



### D.1.1. Metode Pembebasan

Pasal 23A ayat (1) OECD Model membahas mengenai metode pembebasan sebagai salah satu dari dua metode yang dapat digunakan untuk mengeliminasi pajak berganda yang terjadi di negara domisili. Berikut adalah rumusan Pasal 23A ayat (1) OECD Model yang mewajibkan negara domisili untuk membebaskan pengenaan pajak atas penghasilan yang telah dikenakan pajak di negara sumber.

*“Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall, subject to the provisions of paragraphs 2 and 3, exempt such income or capital from tax.”*

(dengan penambahan penekanan)

Dari rumusan Pasal 23A ayat (1) OECD Model di atas, dapat disimpulkan bahwa atas penghasilan yang diterima atau modal yang dimiliki oleh subjek pajak dalam negeri, yang penghasilan atau modal tersebut **dapat** dikenakan pajak di negara sumber, harus dibebaskan dari pengenaan pajak di negara domisili. Pemberian pembebasan pajak ini terlepas dari kenyataan apakah penghasilan tersebut benar-benar dikenakan pajak di negara sumber atau tidak. Artinya, selama alokasi hak pemajakan berdasarkan pasal substantif dalam OECD Model mengatur bahwa penghasilan tersebut dapat dikenakan pajak di negara sumber (*may be taxed*), kewajiban negara domisili untuk membebaskan penghasilan tersebut dari pengenaan pajak berlaku secara absolut.

Ketentuan tersebut menimbulkan masalah ketika berdasarkan ketentuan domestik negara sumber, ternyata negara sumber tidak mengenakan pajak atas penghasilan yang berasal dari negaranya tersebut. Atau dengan kata lain, negara sumber tidak mengeksekusi hak pemajakan yang telah dialokasikan oleh pasal substantif dalam P3B. Dengan demikian, akan terjadi *double non-taxation*, yaitu suatu penghasilan tidak dikenakan pajak di negara sumber dan penghasilan tersebut dibebaskan dari pengenaan pajak di negara domisili.

Sebagaimana dijelaskan dalam Paragraf 35 OECD *Commentary* atas Pasal 23, untuk menghindari terjadinya *double non-taxation* ini, beberapa negara telah membuat pengecualian terhadap penerapan kewajiban pembebasan pajak di negara domisili apabila ketentuan Pasal 23A ayat (3) dan ayat (4) OECD Model tidak dapat diterapkan. Sebagai contoh, kewajiban pemberian pembebasan oleh negara domisili tidak dapat diterapkan ketika negara sumber, berdasarkan ketentuan domestiknya, tidak mengenakan pajak atas penghasilan tertentu atau pajak tidak secara efektif dipungut karena keadaan tertentu. Misalnya, *set-off* dari kerugian, adanya kesalahan, atau penghasilan tersebut telah melebihi daluwarsa penetapan. Selain dengan cara di atas, untuk menghindari terjadinya *double non-taxation* atas penerapan Pasal 23A ayat (1), negara-negara yang terlibat dalam P3B dapat saling bersepakat untuk mengubah Pasal 23A ayat (1).

Dalam penerapan metode pembebasan ini, jumlah penghasilan yang dibebaskan dari pengenaan pajak di negara domisili adalah jumlah penghasilan yang menurut ketentuan domestik negara domisili termasuk penghasilan yang dikenakan pajak (merupakan objek pajak). Oleh karena itu, terdapat kemungkinan jumlah penghasilan yang dibebaskan di negara domisili berbeda dengan jumlah penghasilan yang

dikenakan pajak di negara sumber. Hal ini sebagaimana dijelaskan dalam Paragraf 39 OECD *Commentary* atas Pasal 23, yaitu sebagai berikut.

*“The amount of income to be exempted from tax by the State of residence is the amount which, but for the Convention, would be subjected to domestic income tax according to the domestic laws governing such tax. It may, therefore, differ from the amount of income subjected to tax by the State of source according to its domestic laws.”*

Selain itu, perlu diketahui pula bahwa berdasarkan Paragraf 44 OECD *Commentary* atas Pasal 23, dalam penerapan metode pembebasan tidak terdapat perlakuan khusus yang diberikan negara domisili atas kerugian yang terjadi di negara sumber. Solusi untuk masalah ini dikembalikan pada ketentuan domestik dari kedua negara yang mengadakan P3B. Dengan demikian, perlakuan atas kerugian yang terjadi di negara sumber harus ditentukan melalui negosiasi bilateral antara dua negara yang mengadakan P3B.

### D.1.2. Ketentuan Pengecualian

Pasal 23A ayat (2) OECD Model merupakan ketentuan pengecualian dari ketentuan umum yang diatur dalam Pasal 23A ayat (1). Berikut adalah rumusan dari pasal tersebut.

*“Where a resident of a Contracting State derives items of income which, in accordance with the provisions of Articles 10 and 11, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow as a deduction from the tax on the income of that resident an amount equal to the tax paid in that other State. Such deduction shall not, however, exceed that part of the tax, as computed before the deduction is given, which is attributable to such items of income derived from that other State.”*

Dalam pasal di atas diatur bahwa ketika negara sumber memiliki hak untuk mengenakan pajak atas penghasilan berupa **dividen dan bunga** dengan tarif pajak rendah berdasarkan Pasal 10 ayat (2) dan Pasal 11 ayat (2) OECD Model, metode eliminasi pajak berganda yang diterapkan bukan metode pembebasan, **melainkan metode kredit dengan pembatasan**. Oleh karena ketentuan dalam Pasal 23A ayat (2) berhubungan dengan penerapan metode kredit, pasal ini memiliki keterkaitan erat dengan Pasal 23B OECD Model yang memang secara khusus mengatur mengenai metode kredit.

Contoh penerapan Pasal 23A ayat (2) OECD Model dapat dilihat pada pembagian dividen dari perusahaan kepada pemegang sahamnya. Dalam contoh tersebut, berdasarkan Pasal 10 dan Pasal 23A ayat (2) OECD Model, negara domisili dari pemegang saham dapat mengenakan pajak atas dividen tersebut. Namun, negara domisili harus memberikan pengurangan atas pajak yang telah dipungut di negara sumber. Atau dengan kata lain, negara domisili diwajibkan untuk menerapkan metode kredit dengan pembatasan atas penghasilan dividen tersebut.

Ketentuan ini juga berlaku dalam kasus dividen yang dibayarkan oleh perusahaan anak kepada perusahaan induknya. Pajak atas dividen yang dipungut di negara tempat perusahaan anak berkedudukan (negara sumber) akan menjadi pengurang (kredit) dari pajak yang dibayarkan di negara tempat perusahaan induk berkedudukan

(negara domisili). Namun, mengacu pada ketentuan Pasal 10 ayat (2) OECD Model, jumlah pajak yang menjadi pengurang di negara domisili dibatasi maksimal 5% dari jumlah bruto dividen yang diterima perusahaan induk.

### D.1.3. Pembebasan dengan Progresif (*Exemption with Progression*)

Berikut adalah rumusan dari Pasal 23A ayat (3) OECD Model.

*“Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.”*

Dari rumusan Pasal 23A ayat (3) di atas, dapat diketahui bahwa penghasilan yang diperoleh dari negara sumber atau modal yang dimiliki oleh subjek pajak di negara sumber dan penghasilan atau modal tersebut dibebaskan dari pengenaan pajak di negara domisili, tetap dapat diperhitungkan dalam menentukan tarif pajak progresif yang akan diterapkan di negara domisili terhadap penghasilan yang diperoleh dari negara tersebut.<sup>13</sup> Atau dengan kata lain, meskipun negara domisili tidak mengenakan pajak atas penghasilan yang diterima dari negara sumber atau modal yang dimiliki di negara sumber karena negara domisili menerapkan metode pembebasan, negara domisili tetap memiliki hak untuk mengikutsertakan jumlah penghasilan atau modal yang berasal dari negara sumber tersebut untuk menentukan tarif yang digunakan dalam penghitungan jumlah pajak yang terutang di negara domisili.

Untuk lebih memahami penerapan dari Pasal 23A ayat (3) OECD Model sebagaimana diuraikan di atas, dapat mengacu Tabel 24.2 yang menunjukkan perhitungan total beban pajak dari subjek pajak dalam negeri dengan menerapkan metode pembebasan dengan progresif (*exemption with progression*). Perlu diketahui, bahwa ayat (3) dari Pasal 23A ini hanya berkaitan dengan negara domisili. Pasal ini tidak mempunyai pengaruh terhadap ketentuan domestik mengenai progresif yang diterapkan oleh negara sumber.<sup>14</sup>

### D.1.4. Perbedaan Interpretasi

Pasal 23A ayat (4) OECD Model merupakan ketentuan untuk mencegah terjadinya *double non-taxation* yang disebabkan dari adanya perbedaan fakta atau interpretasi ketentuan P3B antara negara domisili dan negara sumber. Berikut adalah rumusan dari Pasal 23A ayat (4) OECD Model.

*“The provisions of paragraph 1 shall not apply to income derived or capital owned by a resident of a Contracting State where the other Contracting State applies the provisions of this Convention to exempt such income or capital from tax or applies the provisions of paragraph 2 of Article 10 or 11 to such income.”*

Berdasarkan rumusan pasal di atas, Pasal 23A ayat (4) OECD Model diterapkan

13. *Ibid*, 1644.

14. OECD *Commentary* atas Pasal 23, Paragraf 56.

dalam kondisi saat **interpretasi ketentuan P3B** atau **fakta transaksi** yang dilakukan oleh negara sumber atas suatu penghasilan atau modal menyebabkan penghasilan atau modal tersebut dibebaskan dari pengenaan pajak di negara sumber. Atau dalam hal lain, interpretasi negara sumber tersebut menyebabkan penghasilan atau modal dikenakan pajak dengan tarif yang rendah di negara sumber.

Di sisi lain, negara domisili menerapkan interpretasi yang berbeda dengan negara sumber. Berdasarkan interpretasi negara domisili, penghasilan atau modal tersebut dapat dikenakan pajak di negara sumber. Dengan mengacu pada Pasal 23A ayat (1) OECD Model, negara domisili wajib memberikan pembebasan pajak atas penghasilan atau modal yang berasal dari negara sumber.

Dalam kasus di atas akan terjadi *double non-taxation* atas penghasilan yang diterima dari negara sumber atau modal yang dimiliki di negara sumber. Oleh karena itu, untuk menghindari terjadinya *double non-taxation* tersebut, berdasarkan Pasal 23A ayat (4) OECD Model, ketentuan dalam Pasal 23A ayat (1) tidak dapat diberlakukan. Atau dengan kata lain, negara domisili tidak lagi wajib untuk memberikan pembebasan pajak atas penghasilan yang diterima dari negara sumber tersebut. Selain itu, pembatasan kewajiban pemberian pembebasan pajak oleh negara domisili berdasarkan Pasal 23A ayat (4) OECD Model juga diterapkan ketika negara sumber memberlakukan Pasal 10 ayat (2) atau Pasal 11 ayat (2) OECD Model dalam menentukan perlakuan pajak atas penghasilan berupa dividen atau bunga.

Perlu diketahui bahwa ketentuan dalam Pasal 23A ayat (4) OECD Model tidak dapat diterapkan apabila pembebasan pajak atas suatu penghasilan di negara sumber disebabkan karena penghasilan tersebut **memang** tidak dikenakan pajak berdasarkan ketentuan domestik yang berlaku di negara sumber tersebut. Dalam kasus ini, negara domisili **tetap wajib** membebaskan penghasilan tersebut dari pengenaan pajak di negaranya berdasarkan Pasal 23A ayat (1) OECD Model meskipun pembebasan oleh negara domisili ini menyebabkan terjadinya *double non-taxation*. Hal ini dikarenakan pembebasan di negara sumber **tidak disebabkan oleh penerapan ketentuan dalam P3B**, melainkan pembebasan tersebut diberikan berdasarkan ketentuan domestik negara sumber. Selain dalam kasus di atas, Pasal 23A ayat (4) juga tidak dapat diterapkan dalam hal *double non-taxation* yang terjadi disebabkan dari adanya perbedaan klasifikasi penghasilan antara ketentuan domestik dan ketentuan dalam P3B.

## E. Metode Kredit dalam Pasal 23B OECD Model

### E.1. Isi dan Struktur Pasal 23B OECD Model

Pasal 23B OECD Model merupakan pasal yang membahas mengenai metode eliminasi pajak berganda melalui metode kredit (*credit method*). Pasal ini terdiri dari dua ayat, yang masing-masing memiliki rumusan, yaitu sebagai berikut.

Pasal 23B ayat (1):

*“Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow:*

- a. *as a deduction from the tax on the income of that resident, an amount equal to the income tax paid in that other State;*
- b. *as a deduction from the tax on the capital of that resident, an amount equal to the capital tax paid in that other State.*

*Such deduction in either case shall not, however, exceed that part of the income tax or capital tax, as computed before the deduction is given, which is attributable, as the case may be, to the income or the capital which may be taxed in that other State.*

Pasal 23B ayat (2):

*"Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital."*

Berikut adalah ketentuan dari masing-masing ayat.<sup>15</sup>

i. Ayat 1:

mengatur penerapan metode kredit sebagai metode eliminasi pajak berganda untuk semua jenis penghasilan yang dapat dikenakan pajak di negara sumber. Berdasarkan metode ini, negara domisili diperbolehkan untuk mengenakan pajak atas penghasilan yang berasal dari negara sumber. Namun, harus memberikan pengurangan atas pajak yang telah dipungut atas penghasilan tersebut di negara sumber.

ii. Ayat 2:

ketentuan ini sama dengan apa yang telah diatur dalam Pasal 23A ayat (3) OECD Model, yaitu negara domisili diberikan hak untuk memperhitungkan penghasilan dari negara sumber yang dibebaskan dari pengenaan pajak, dalam menentukan tarif progresif yang akan diberlakukan ketika menghitung pengenaan pajak di negara domisili.

### E.1.1. Metode Kredit

Pasal ini mengatur bahwa negara domisili harus memberikan pengurangan atas pajak yang telah dipungut di negara sumber. Metode kredit yang diatur dalam Pasal 23B ayat (1) ini bukan metode kredit penuh (*full credit*), melainkan metode kredit dengan pembatasan (*ordinary foreign credit*).<sup>16</sup> Metode kredit dengan pembatasan ini juga diterapkan dalam Pasal 23A ayat (2) OECD Model.

Untuk lebih mudah memahami penerapan metode kredit dengan pembatasan ini, dapat dilihat pada Tabel 24.4 yang menunjukkan perhitungan total beban pajak dari subjek pajak dalam negeri dengan menerapkan metode kredit dengan pembatasan. Selain itu, perlu dipahami bahwa Pasal 23B ayat (1) ini hanya menetapkan ketentuan umum dari metode kredit tanpa menjelaskan secara rinci mengenai penghitungan dan

15. Alexander Rust, *Op.Cit.*,1614.

16. OECD *Commentary* atas Pasal 23, Paragraf 57.

penerapan dari pengurangan tersebut.<sup>17</sup>

### E.1.2. *Proviso Safeguarding Progression*

Pasal 23B ayat (2) sama dengan ketentuan yang diatur dalam Pasal 23A ayat (3), yaitu ketentuan yang menetapkan bahwa meskipun negara domisili tidak mengenakan pajak atas penghasilan yang diterima dari negara sumber atau modal yang dimiliki di negara sumber (dengan metode pembebasan), negara domisili tetap memiliki hak untuk mengikutsertakan jumlah penghasilan atau modal yang berasal dari negara sumber tersebut ketika menentukan tarif pajak progresif untuk menghitung pajak yang terutang di negara domisili.<sup>18</sup>

Dalam Paragraf 79 OECD *Commentary* atas Pasal 23 disebutkan bahwa pasal 23B ayat (2) memungkinkan negara domisili mempertahankan haknya untuk tetap memperhitungkan jumlah penghasilan atau modal yang dibebaskan dari pengenaan pajak di negara domisili untuk menentukan jumlah pajak yang dikenakan atas sisa penghasilan atau modal di negara domisili. Dengan demikian, prinsip progresif yang dianut dalam Pasal 23B ayat (2) ini berperan sebagai 'penjaga' (*safeguard*) bagi negara domisili. Tidak hanya sebagai penjaga dalam situasi penghasilan atau modal dapat dikenakan pajak di negara lainnya (*maybe taxed*), tetapi juga penjaga ketika penghasilan atau modal yang hanya dikenakan pajak di salah satu negara yang mengadakan P3B (*shall be taxable only*). Sama halnya dengan penerapan Pasal 23A ayat (3) OECD Model, untuk memahami penerapan dari Pasal 23B ayat (2) OECD Model ini, dapat dilihat Tabel 24.2 yang menunjukkan perhitungan total beban pajak dari subjek pajak dalam negeri dengan menerapkan metode pembebasan dengan progresif.

## F. Konflik Kualifikasi

Dalam bagian E OECD *Commentary* atas Pasal 23, dijelaskan mengenai konflik kualifikasi yang terjadi karena adanya perbedaan dalam pemajakan antara negara domisili dan negara sumber yang timbul karena adanya perbedaan klasifikasi jenis penghasilan tertentu dari suatu P3B. Berikut adalah penyebab konflik kualifikasi jenis penghasilan antara negara domisili dan negara sumber.

- i. Perbedaan ketentuan domestik masing-masing negara karena P3B tidak mengatur 'konteks' tertentu.
- ii. Terjadi perbedaan dalam penerapan P3B walaupun P3B sudah mengatur 'konteks' tertentu:
  - a. perbedaan terhadap suatu fakta;
  - b. perbedaan interpretasi ketentuan P3B.

Terjadinya konflik kualifikasi di atas dapat mengakibatkan timbulnya pajak berganda (*double taxation*) atau tidak ada pajak sama sekali (*double non-taxation*). Dengan demikian, diperlukan suatu cara untuk dapat menghindari timbulnya kedua

17. OECD *Commentary* atas Pasal 23, Paragraf 60.

18. Alexander Rust, *Op.Cit.*, 1644.

situasi tersebut. Untuk tujuan tersebut, terdapat beberapa cara yang perlu diterapkan ketika terjadinya konflik kualifikasi. Tabel 24.10 berikut menjelaskan mengenai konflik kualifikasi yang dibahas dalam bagian E dari OECD *Commentary* atas Pasal 23.

**Tabel 24.10 Keringanan Pajak yang diberikan oleh Negara Domisili Ketika Terdapat Perbedaan antara Negara Domisili dan Negara Sumber dalam Mengklasifikasikan Suatu Jenis Penghasilan**

No.	Penyebab Perbedaan Klasifikasi Jenis Penghasilan antara Negara Domisili dan Sumber		Situasi	
			<i>Double Taxation</i>	<i>Double Non-Taxation</i>
1.	P3B tidak mengatur "konteks"	Perbedaan ketentuan domestik	Negara domisili wajib memberikan keringanan pajak berdasarkan Pasal 23A ayat (1) dan Pasal 23B ayat (1)	Tidak terdapat keringanan pajak yang diberikan oleh negara domisili berdasarkan Pasal 23A ayat (1)
2.	P3B mengatur "konteks"	Perbedaan penerapan P3B atas suatu fakta	Tidak terdapat keringanan pajak yang diberikan oleh negara domisili (Pasal 23A ayat (1) dan Pasal 23B ayat (1) tidak dapat diterapkan)	Tidak terdapat keringanan pajak yang diberikan oleh negara domisili berdasarkan Pasal 23A ayat (4)
		Perbedaan interpretasi ketentuan P3B		

Berikut adalah penjelasan lebih lanjut dari tabel di atas mengenai sebab-sebab terjadinya konflik kualifikasi yang berujung pada terjadinya *double taxation* atau *double non-taxation* serta bagaimana Pasal 23A dan Pasal 23B OECD Model bekerja dalam mencegah terjadinya *double taxation* atau *double non-taxation*.

### F.1. Perbedaan Ketentuan Domestik

- i. Pajak Berganda (*double taxation*) yang Timbul dari Perbedaan Pengklasifikasian Jenis Penghasilan oleh Ketentuan Domestik

Baik Pasal 23A maupun Pasal 23B dalam OECD Model mewajibkan negara domisili untuk menerapkan metode eliminasi pajak berganda ketika suatu penghasilan (atau modal) dapat dikenakan pajak di negara sumber sesuai dengan ketentuan dalam suatu P3B yang disepakati oleh kedua negara tersebut. Interpretasi dari kalimat 'sesuai dengan ketentuan' yang digunakan oleh kedua negara ini sangat penting dalam kondisi ketika negara domisili dan negara sumber mengklasifikasikan suatu jenis penghasilan (atau modal) yang sama secara berbeda dalam suatu P3B.

Kondisi tersebut terjadi ketika suatu 'konteks' (istilah, keadaan, penghasilan) tidak

diinterpretasikan secara eksplisit dalam P3B. Dengan demikian, sebagaimana diatur dalam Pasal 3 ayat (2) OECD Model, interpretasi dari konteks tersebut merujuk pada ketentuan domestik dari negara yang mengadakan P3B.

Interpretasi dengan merujuk pada ketentuan domestik dari masing-masing negara ini memiliki kemungkinan besar menimbulkan perbedaan interpretasi. Perbedaan ini menyebabkan negara sumber menerapkan ketentuan dalam P3B atas suatu penghasilan atau modal yang berbeda dengan apa yang diterapkan oleh negara domisili. Dapat saja terjadi, berdasarkan interpretasi dan ketentuan yang diterapkan oleh negara sumber, suatu penghasilan atau modal dikenakan pajak di negara sumber tersebut sehingga menyebabkan terjadinya *double taxation*. Dalam kondisi tersebut, Pasal 23A dan Pasal 23B mewajibkan negara domisili untuk menerapkan metode eliminasi pajak berganda tanpa memperhatikan adanya konflik kualifikasi yang timbul dari perbedaan interpretasi berdasarkan ketentuan domestik kedua negara tersebut.

Kondisi di atas dapat dijelaskan melalui contoh sebagai berikut.<sup>19</sup> Suatu kegiatan usaha dijalankan melalui suatu BUT yang berada di Negara BUT oleh *partnership* yang didirikan di negara BUT tersebut. Salah satu *partner*, yang merupakan subjek pajak dalam negeri di negara lainnya, yaitu Negara R, mengalihkan kepentingannya (*interest*) dalam *partnership* tersebut. Menurut ketentuan domestik masing-masing negara, Negara BUT memperlakukan *partnership* sebagai entitas yang transparan untuk tujuan pajak (entitas yang tidak dikenakan pajak), sedangkan Negara R memperlakukan *partnership* sebagai entitas yang dikenakan pajak (*taxable entity*).

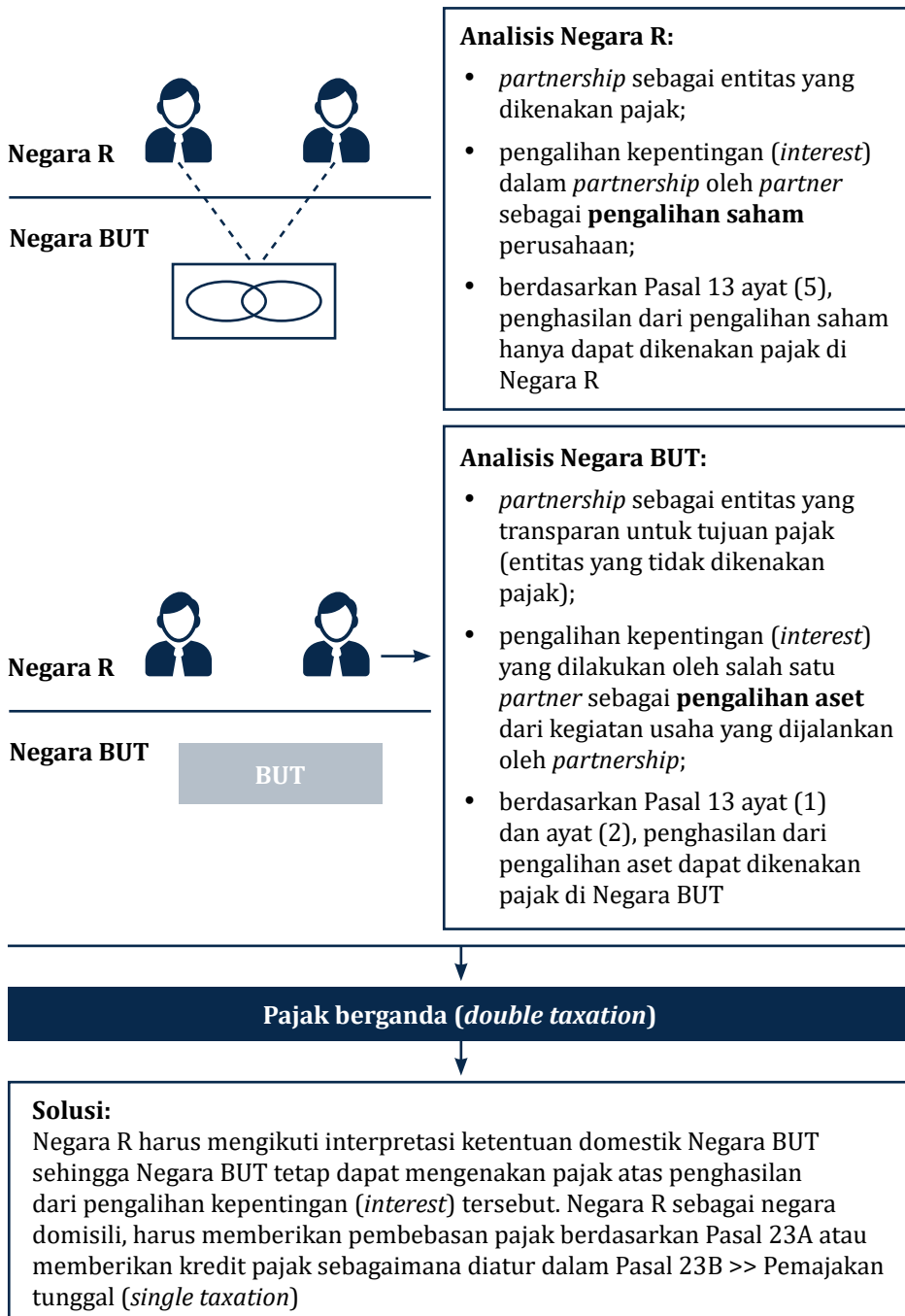
Diasumsikan Negara R dengan Negara BUT memiliki P3B yang identik dengan OECD Model. Negara BUT, untuk tujuan P3B dengan Negara R, menganggap pengalihan kepentingan (*interest*) yang dilakukan oleh salah satu *partner* tersebut dianggap sebagai pengalihan aset dari kegiatan usaha yang dijalankan oleh *partnership*. Sebagaimana diatur dalam Pasal 13 ayat (1) dan ayat (2) P3B Negara R dan Negara BUT, penghasilan dari pengalihan tersebut dapat dikenakan pajak di Negara BUT (sebagai negara tempat aset terletak).

Di sisi lain, Negara R yang memperlakukan *partnership* sebagai entitas yang dikenakan pajak, menganggap bahwa pengalihan kepentingan (*interest*) dalam *partnership* oleh *partner* tersebut sebagai pengalihan saham perusahaan yang berdasarkan Pasal 13 ayat (5) P3B Negara R dan Negara BUT hanya dapat dikenakan pajak di Negara R sebagai negara domisili dari pihak yang mengalihkan (*partner*). Oleh karenanya, Negara BUT tidak dapat mengenakan pajak atas pengalihan tersebut. Kasus ini diilustrasikan dalam Gambar 24.6 di halaman berikut.

19. OECD *Commentary* atas Pasal 23. Paragraf 32.4.



Gambar 24.6 Ilustrasi Kasus



Dalam kasus di atas, terjadi konflik kualifikasi yang disebabkan adanya perbedaan perlakuan atas *partnership* dalam ketentuan domestik dari kedua negara tersebut.

Oleh karena konflik kualifikasi ini disebabkan karena perbedaan dalam klasifikasi ketentuan domestik maka untuk tujuan penerapan Pasal 23A dan Pasal 23B, Negara R harus mengikuti interpretasi ketentuan domestik Negara BUT. Dengan demikian, berdasarkan ketentuan dalam P3B Negara R dan Negara BUT (*in accordance with the provisions of the Convention*), Negara BUT tetap dapat mengenakan pajak atas penghasilan dari pengalihan kepentingan (*interest*) tersebut. Sementara itu, Negara R sebagai negara domisili harus memberikan pembebasan pajak berdasarkan Pasal 23A atau memberikan kredit pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 23B.

Perlakuan tersebut dilakukan tanpa mempertimbangkan fakta bahwa berdasarkan ketentuan domestik Negara R, pengalihan tersebut dianggap sebagai pengalihan saham perusahaan. Akan tetapi, apabila kualifikasi penghasilan Negara BUT konsisten dengan apa yang diatur oleh Negara R tidak ada pajak berganda yang terjadi. Dengan demikian, Negara R tidak perlu menerapkan metode eliminasi pajak berganda sebagaimana diatur dalam Pasal 23A dan Pasal 23B.

- ii. Tidak Ada Pemajakan Sama Sekali (*Double Non-Taxation*) yang Timbul dari Perbedaan Pengklasifikasian Jenis Penghasilan oleh Ketentuan Domestik

Situasi ini terjadi ketika negara sumber menganggap bahwa ketentuan dalam P3B tidak memberikan hak kepada negara sumber untuk memajaki suatu penghasilan atau modal. Kemudian, untuk tujuan penerapan dari Pasal 23A ayat (1) P3B antara negara domisili dan negara sumber, negara domisili harus menganggap bahwa penghasilan atau modal tersebut tidak dapat dikenakan pajak oleh negara sumber (mengikuti penerapan ketentuan domestik negara sumber). Dengan demikian, untuk menjaga konsistensi dari penerapan Pasal 23 sebagai ketentuan yang bertujuan untuk mengeliminasi pajak berganda, negara domisili tidak wajib memberikan pembebasan pajak atas penghasilan atau modal yang tidak dikenakan pajak di negara sumber tersebut. Atau dengan kata lain, ketentuan dalam Pasal 23A ayat (1) berlaku negatif dari rumusan aslinya, yaitu menjadi sebagai berikut.

*“Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may [not] be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall [not], subject to the provisions of paragraphs 2 and 3, exempt such income or capital from tax.”*

(dengan penambahan penekanan)

Berikut adalah contoh dari situasi di atas. Perusahaan A merekrut seorang karyawan (misal Tuan C), yang merupakan subjek pajak dalam negeri Negara A, untuk bekerja pada Perusahaan B di Negara B selama 3 (tiga) bulan. Tuan C bekerja untuk kepentingan kegiatan usaha Perusahaan B dan juga berdasarkan instruksi dari Perusahaan B yang merupakan subjek pajak dalam negeri Negara B. Meskipun bekerja untuk Perusahaan B, kontrak kerja karyawan dibuat antara Tuan C dengan Perusahaan A, bukan dengan Perusahaan B. Alasan Perusahaan A memperkerjakan Tuan C pada Perusahaan B adalah berdasarkan sebuah perjanjian pemberian jasa. Berdasarkan perjanjian tersebut Perusahaan A akan mengirim Tuan C untuk bekerja pada Perusahaan B.

Berdasarkan ketentuan domestik yang diterapkan masing-masing negara dalam menginterpretasikan istilah ‘pemberi kerja’, Negara A menganut gagasan

ekonomi (*economic notion*) dalam menentukan siapa pemberi kerja dari seorang karyawan, yaitu dengan melihat siapa pihak yang mempunyai hubungan ekonomi dengan karyawan tersebut. Sementara itu, Negara B menganut gagasan hukum (*legal notion*), yaitu pemberi kerja ditentukan dengan melihat siapa pihak yang mengadakan kontrak kerja dengan karyawan.

Dengan asumsi P3B Negara A dan Negara B identik dengan OECD Model, pemajakan atas penghasilan Tuan C mengacu pada ketentuan dalam Pasal 15 P3B Negara A dan Negara B. Berdasarkan Pasal 15 ayat (2) P3B Negara A dan Negara B, hak pemajakan atas penghasilan yang diterima oleh Tuan C dari pekerjaan yang dilakukannya di Negara B hanya diberikan kepada Negara A apabila:

- a. keberadaan Tuan C di Negara B kurang dari 183 hari dalam periode 12 bulan; dan
- b. remunerasi yang diterima oleh Tuan C dibayarkan oleh atau atas nama pemberi kerja yang bukan merupakan subjek pajak dalam negeri Negara B; dan
- c. remunerasi tersebut tidak dibebankan kepada BUT yang dimiliki oleh pemberi kerja di Negara B.

Dalam hal persyaratan di atas semuanya terpenuhi, hak pemajakan atas penghasilan Tuan C diberikan hanya kepada Negara A. Namun, apabila dari ketiga syarat tersebut terdapat satu syarat yang tidak terpenuhi, Negara B juga dapat mengenakan pajak atas penghasilan yang diterima oleh Tuan C tersebut. Atas kasus di atas, ternyata terjadi perbedaan perlakuan pemajakan atas penghasilan Tuan C dari sudut pandang Negara A dan Negara B yang disebabkan P3B Negara A dan Negara B tidak memberikan interpretasi terhadap istilah pemberi kerja.

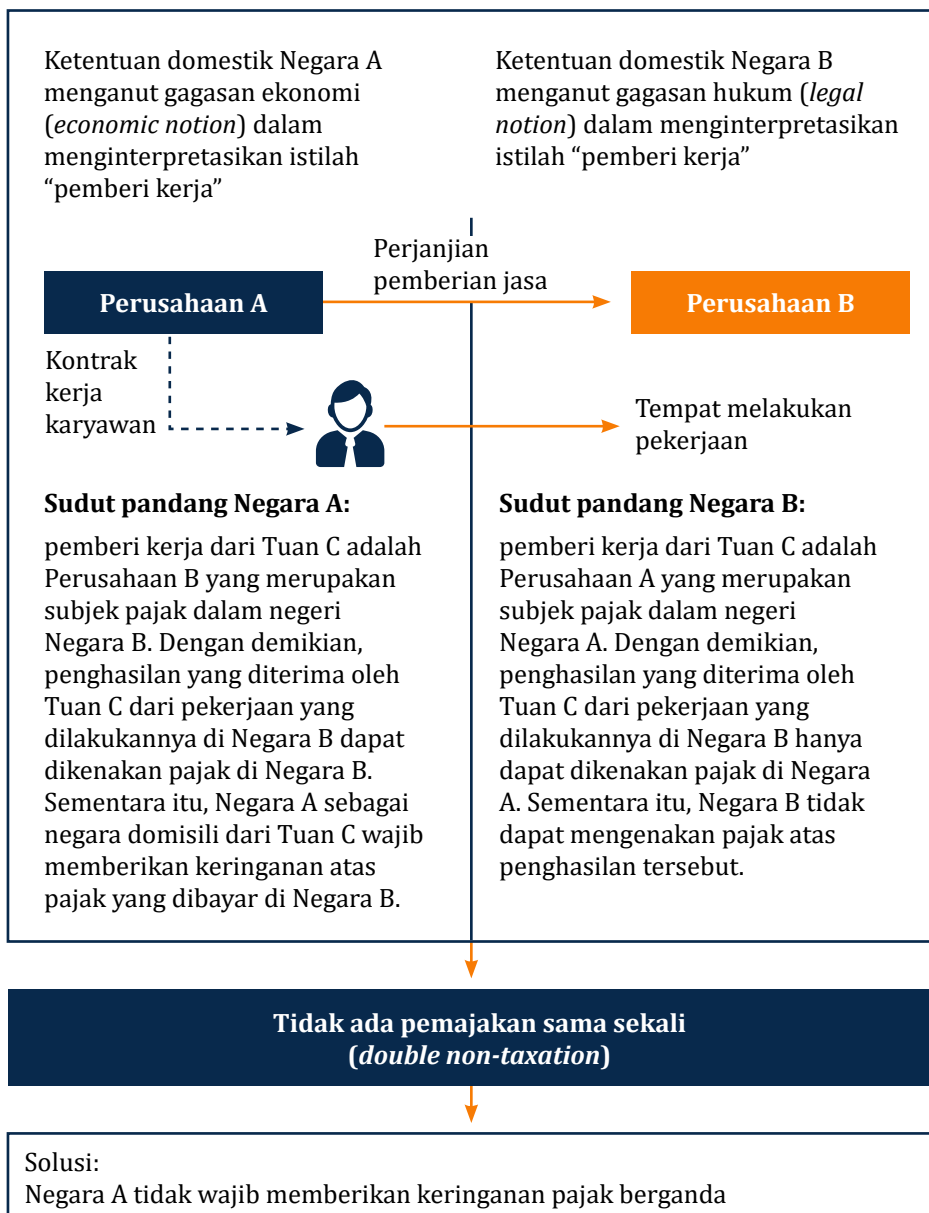
Dari sudut pandang Negara A, persyaratan 'b' tidak terpenuhi karena berdasarkan ketentuan domestik Negara A yang menganut gagasan ekonomi dalam menginterpretasikan istilah pemberi kerja, yang menjadi pemberi kerja dalam hal ini adalah Perusahaan B. Dengan demikian, remunerasi yang diterima Tuan C berasal dari Perusahaan B yang merupakan subjek pajak dalam negeri Negara B. Oleh karena terdapat satu syarat yang tidak terpenuhi, dari sudut pandang Negara A, penghasilan yang diterima oleh Tuan C dari pekerjaan yang dilakukannya di Negara B dapat dikenakan pajak di Negara B. Sementara ini, Negara A sebagai negara domisili dari Tuan C wajib memberikan keringanan atas pajak yang dibayar di Negara B.

Dari sudut pandang Negara B, yang menganut gagasan hukum (*legal notion*) dalam menginterpretasikan istilah "pemberi kerja", yang menjadi pemberi kerja adalah Perusahaan A karena Perusahaan A yang menjalin kontrak kerja karyawan (*employment agreement*) dengan Tuan C. Dengan demikian, dari sudut pandang Negara B, semua persyaratan yang diatur dalam Pasal 15 ayat (2) tersebut semuanya terpenuhi. Jadi, hanya Negara A yang berhak mengenakan pajak atas penghasilan yang diterima Tuan C dari pekerjaan yang dilakukannya di Negara B. Dalam kasus ini, Negara B tidak dapat mengenakan pajak atas penghasilan tersebut.

Berdasarkan penjelasan di atas, dapat dilihat telah terjadi konflik kualifikasi dalam menentukan hak pemajakan atas penghasilan yang diterima oleh Tuan C dari pekerjaan yang dilakukannya untuk Perusahaan B di Negara B. Konflik kualifikasi

ini berujung pada terjadinya *double non-taxation*. Dengan menerapkan Pasal 23A ayat (1) P3B Negara A dan Negara B secara konsisten, oleh karena Negara B sebagai negara sumber tidak mengenakan pajak, Negara A sebagai negara domisili juga tidak wajib memberikan keringanan pajak berganda. Dengan demikian, penghasilan tersebut dikenakan pajak secara efektif di negara domisili sehingga isu *double non-taxation* teratasi. Berikut ini, diberikan ilustrasi atas kasus di atas seperti tersaji dalam Gambar 24.7.

**Gambar 24.7 Ilustrasi Kasus**



## F.2. Perbedaan antara Negara Domisili dan Negara Sumber dalam Menerapkan Ketentuan P3B terhadap suatu Fakta

Apabila terjadi pajak berganda yang disebabkan karena adanya perbedaan antara negara domisili dan negara sumber dalam menerapkan ketentuan P3B terhadap suatu fakta, solusi untuk mengatasi pajak berganda tersebut tidak dapat dilakukan melalui penerapan Pasal 23A dan 23B, melainkan melalui MAP sebagaimana diatur dalam Pasal 25 OECD Model.

Pajak berganda yang timbul dari perbedaan dalam menerapkan ketentuan P3B terhadap suatu fakta ini dapat dicontohkan pada kasus yang terdapat dalam Paragraf 32.5 OECD *Commentary* atas Pasal 23. Dalam paragraf tersebut digunakan contoh yang sama dalam kasus pengalihan kepentingan (*interest*) dalam suatu *partnership* yang dilakukan oleh salah seorang *partner* yang merupakan subjek pajak dalam negeri suatu negara (lihat contoh ilustrasi kasus Gambar 24.6). Dalam kasus pada Gambar 24.6 yang menjadi masalah adalah adanya perbedaan antara Negara BUT dengan Negara R mengenai penentuan apakah *partnership* tersebut memiliki tempat usaha tetap (*fixed place of business*) atau tidak.

Menurut Negara BUT, *partnership* tersebut menjalankan kegiatan usahanya di Negara BUT melalui suatu tempat usaha tetap. Sementara itu, menurut Negara R, *partnership* tersebut tidak memiliki tempat usaha tetap di Negara BUT. Perbedaan dari penentuan ada tidaknya tempat usaha tetap (*fixed place of business*) ini menyebabkan terjadinya sengketa mengenai apakah Negara BUT mengenakan pajak atas penghasilan dari pengalihan kepentingan (*interest*) yang dilakukan oleh *partner* tersebut atau tidak. Konflik ini tentu akan mengakibatkan *double taxation*.

Pajak berganda yang terjadi seperti diilustrasikan dalam Gambar 24.6 dapat diselesaikan dengan penerapan Pasal 23A dan Pasal 23B. Akan tetapi, konflik kualifikasi yang terjadi karena adanya perbedaan antara negara domisili dan negara sumber dalam menerapkan ketentuan P3B terhadap suatu fakta ini hanya dapat diselesaikan melalui MAP.

Apabila perbedaan dalam penerapan ketentuan P3B terhadap suatu fakta tersebut berujung pada terjadinya *double non-taxation*, solusi untuk mengatasi hal ini adalah dengan menerapkan ketentuan Pasal 23A ayat (4). Artinya, ketika terjadi *double non-taxation* yang disebabkan karena negara sumber dan negara domisili menerapkan ketentuan P3B yang berbeda terhadap suatu fakta, negara domisili tidak lagi diwajibkan untuk memberikan pembebasan pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 23A ayat (1). Dengan demikian, penghasilan tersebut dikenakan pajak secara efektif di negara domisili sehingga isu *double non-taxation* teratasi.

## F.3. Perbedaan antara Negara Domisili dan Negara Sumber dalam Menginterpretasikan Ketentuan P3B

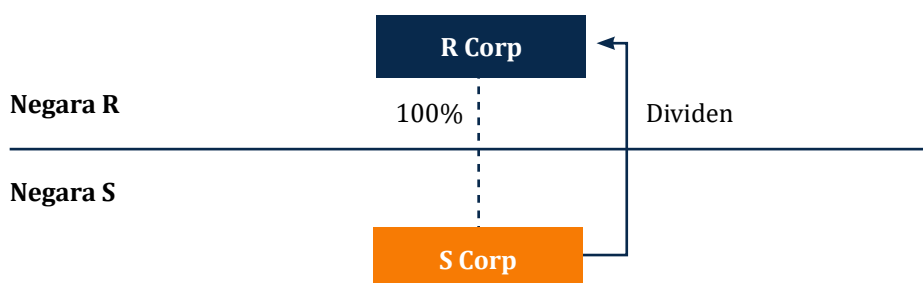
### i. Pajak Berganda yang Timbul dari Adanya Perbedaan antara Negara Domisili dan Negara Sumber dalam Menginterpretasikan Ketentuan P3B

Sama halnya dengan pajak berganda yang timbul karena adanya perbedaan antara negara domisili dan negara sumber dalam menerapkan ketentuan P3B terhadap suatu fakta yang telah dijelaskan pada poin F.2 di atas. Pajak berganda yang timbul

karena adanya perbedaan antara negara domisili dan negara sumber dalam menginterpretasikan ketentuan P3B juga hanya dapat diatasi dengan melakukan MAP sebagaimana diatur dalam Pasal 25 OECD Model. Berikut adalah contoh kasus terjadinya pajak berganda yang disebabkan karena adanya perbedaan antara negara domisili dan negara sumber dalam menginterpretasikan ketentuan P3B.

R Corp, subjek pajak dalam negeri Negara R, merupakan pemegang saham (kepemilikan 100%) dari S Corp, perusahaan yang merupakan subjek pajak dalam negeri Negara S. Atas kepemilikannya tersebut, R Corp menerima dividen sebesar 100 dari S Corp. Ilustrasi dari penjelasan di atas tersaji pada Gambar 24.8 sebagai berikut.

**Gambar 24.8 Ilustrasi Kasus**



Berdasarkan ketentuan domestik Negara R, Negara R mendefinisikan ‘penerima manfaat sebenarnya’ (*beneficial owner*) sebagai penerima dividen. Di sisi lain, ketentuan domestik Negara S tidak memiliki definisi dari istilah *beneficial owner*. Dengan demikian, dalam mendefinisikan istilah tersebut, Negara S mengikuti definisi yang terdapat dalam OECD Model.

Asumsi P3B Negara R dan Negara S identik dengan OECD Model. Dalam menerapkan P3B Negara R dan Negara S, Negara S berpendapat bahwa R Corp bukan merupakan *beneficial owner* dari dividen yang dibayarkan oleh S Corp. Oleh karena itu, pemajakan atas penghasilan dividen yang diterima oleh R Corp dari S Corp tidak berlaku Pasal 10 ayat (2), melainkan Pasal 10 ayat (1), akibatnya tidak terdapat pembatasan tarif maksimum yang dapat dikenakan oleh Negara S atas dividen tersebut. Diasumsikan tarif pemajakan atas dividen di Negara S adalah 30%.

Dari sudut pandang Negara R yang didasarkan pada ketentuannya, R Corp adalah *beneficial owner* dari dividen yang dibayarkan oleh S Corp. Oleh karenanya, Negara R menganggap bahwa Negara S seharusnya mengenakan pajak atas dividen dengan tarif maksimum, misalkan 5% berdasarkan ketentuan Pasal 10 ayat (2) P3B Negara R dan Negara S. Dengan demikian, Negara R hanya akan memberikan kredit pajak sebesar 5% (lima persen), yaitu sama dengan tarif pajak yang diterapkan Negara S menurut Negara R.

Berdasarkan penjelasan di atas, dapat dilihat bahwa telah terjadi konflik kualifikasi yang berujung pada pajak berganda sebesar 25% (dua puluh lima persen). Pajak berganda ini dikarenakan Negara S mengenakan pajak dengan tarif 30%,

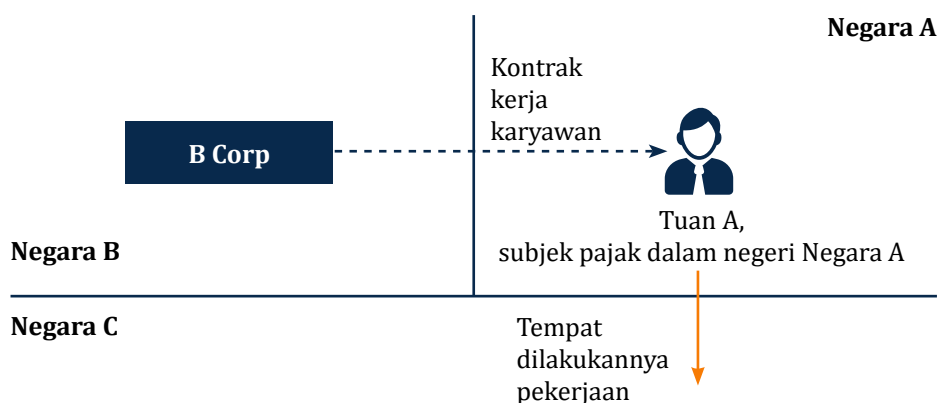
sedangkan Negara R hanya memberikan kredit pajak sebesar 5%. Adanya pajak berganda sebesar 25% ( $30\% - 5\% = 25\%$ ) ini tidak dapat diatasi dengan penerapan Pasal 23 karena Negara R sudah menerapkan metode eliminasi pajak berganda sesuai dengan ketentuan, yaitu memberikan kredit pajak sebesar 5%. Oleh karena itu, satu-satunya cara untuk mengatasi pajak berganda dalam kasus ini adalah dengan melakukan MAP sebagaimana diatur dalam Pasal 25 OECD Model.

- ii. **Tidak Ada Pemajakan Sama Sekali** (*Double Non-Taxation*) yang Timbul dari Adanya Perbedaan antara Negara Domisili dan Negara Sumber dalam Menginterpretasikan Ketentuan P3B

Apabila perbedaan antara negara domisili dan negara sumber dalam menginterpretasikan ketentuan P3B berujung pada terjadinya *double non-taxation*, negara domisili tidak lagi wajib memberikan pembebasan pajak Pasal 23A ayat (1). Hal ini sebagaimana diatur dalam Pasal 23A ayat (4) yang menyebutkan bahwa ketentuan Pasal 23A ayat (1) tidak diberlakukan untuk penghasilan yang diterima atau modal yang dimiliki oleh subjek pajak di negara sumber, yang penghasilan atau modal tersebut dibebaskan dari pengenaan pajak di negara sumber berdasarkan interpretasi terhadap ketentuan P3B. Untuk lebih jelas memahami konflik kualifikasi yang disebabkan oleh perbedaan interpretasi ketentuan dalam P3B ini, berikut dapat disimak contoh dari konflik kualifikasi tersebut.

Tuan A yang merupakan subjek pajak dalam negeri Negara A ditugaskan oleh perusahaan tempat ia bekerja, B Corp (subjek pajak dalam negeri Negara B), untuk bekerja pada proyek konstruksi di Negara C selama tiga bulan. Proyek konstruksi tersebut direncanakan menghabiskan waktu selama 8 bulan. Ilustrasi dari penjelasan di atas tersaji pada Gambar 24.9 sebagai berikut.

**Gambar 24.9 Ilustrasi Kasus**



Dalam P3B Negara A dan Negara C diatur bahwa proyek konstruksi akan menimbulkan BUT disuatu negara apabila proyek konstruksi tersebut dilaksanakan dalam jangka waktu lebih dari 12 (dua belas bulan) di negara tersebut. Sementara itu, dalam P3B Negara B dan Negara C, proyek konstruksi akan menimbulkan BUT apabila proyek tersebut dilakukan dalam jangka waktu lebih dari 6 (enam) bulan. Selain ketentuan mengenai terbentuknya BUT dari proyek konstruksi,

diasumsikan P3B Negara A dan Negara C serta P3B Negara B dan Negara C memiliki ketentuan yang identik dengan ketentuan dalam OECD Model. Dengan demikian, untuk menentukan pemajakan atas penghasilan yang diterima oleh Tuan A dari pekerjaan yang dilakukannya di Negara C berlaku ketentuan Pasal 15. Berdasarkan Pasal 15 ayat (2) P3B Negara A dan Negara C, hak pemajakan atas penghasilan yang diterima oleh Tuan A dari pekerjaan yang dilakukannya di Negara C hanya diberikan kepada Negara A apabila:

- c. keberadaan Tuan A di Negara C kurang dari 183 hari dalam periode 12 bulan;
- d. remunerasi yang diterima oleh Tuan A dibayarkan oleh atau atas nama pemberi kerja yang bukan merupakan subjek pajak dalam negeri Negara C; dan
- e. remunerasi tersebut tidak dibebankan kepada BUT yang dimiliki oleh pemberi kerja di Negara C.

Apabila persyaratan di atas semuanya terpenuhi, hak pemajakan atas penghasilan Tuan A hanya berada pada Negara A. Namun, apabila dari ketiga syarat tersebut terdapat satu syarat yang tidak terpenuhi, Negara C juga dapat mengenakan pajak atas penghasilan yang diterima oleh Tuan A tersebut. Dalam kasus ini, persyaratan huruf 'a' dan huruf 'b' tidak menjadi masalah karena jelas persyaratan tersebut terpenuhi (Tuan A berada di Negara C kurang dari 183 hari dan remunerasi yang diterima oleh Tuan A dibayarkan oleh B Corp yang merupakan subjek pajak dalam negeri Negara B).

Permasalahan muncul pada persyaratan huruf 'c' mengenai penentuan keberadaan BUT yang dimiliki oleh pemberi kerja, yaitu B Corp. Dalam hal ini, Negara A (negara domisili) memiliki interpretasi yang berbeda dengan Negara C (negara sumber).

Negara C berpendapat bahwa dalam menentukan keberadaan BUT dari B Corp di negaranya, hanya P3B Negara A dan Negara C yang berlaku. Berdasarkan P3B Negara A dan Negara C, tidak terdapat BUT dari B Corp di Negara C. Dengan demikian, persyaratan huruf 'c' dalam Pasal 15 ayat (2) P3B Negara A dan Negara C terpenuhi, akibatnya penghasilan yang diterima oleh Tuan A dari pekerjaan yang dilakukannya di Negara C, hanya dapat dikenakan pajak di Negara A. Sementara itu, Negara C tidak dapat mengenakan pajak atas penghasilan tersebut.

Berbeda dengan pendapat Negara C, menurut Negara A, P3B Negara B dan Negara C juga dapat diberlakukan dalam menentukan keberadaan BUT dari B Corp di Negara C. Mengacu pada ketentuan dalam P3B Negara B dan Negara C yang mengatur bahwa proyek konstruksi akan menimbulkan BUT apabila proyek tersebut dilakukan dalam jangka waktu lebih dari 6 (enam) bulan sehingga berdasarkan P3B Negara B dan Negara C, B Corp memiliki BUT di Negara C. Dengan demikian, remunerasi yang diterima oleh Tuan A dari pekerjaan yang dilakukannya di Negara C menjadi beban BUT tersebut. Dalam hal ini, Negara A beranggapan bahwa persyaratan huruf 'c' dalam Pasal 15 ayat (2) P3B Negara A dan Negara B tidak terpenuhi. Oleh karenanya, penghasilan yang diterima oleh Tuan A dari pekerjaan yang dilakukannya di Negara C, dapat dikenakan pajak di Negara C. Negara A sebagai negara domisili wajib memberikan keringanan pajak berupa pembebasan atau kredit pajak.



Situasi di atas menyebabkan tidak adanya pengenaan pajak sama sekali. Hal ini dikarenakan Negara C dengan mengacu pada P3B Negara A dan Negara C, tidak akan mengenakan pajak atas penghasilan yang diterima oleh Tuan A. Di sisi lain, Negara A dengan mengacu pada P3B Negara B dan Negara C, akan beranggapan bahwa Negara C sudah mengenakan pajak atas penghasilan tersebut dan oleh karenanya Negara A wajib memberikan keringanan atas pajak yang telah dikenakan di Negara C.

Berdasarkan penjelasan di atas, dapat dilihat bahwa adanya perbedaan interpretasi atas suatu ketentuan dalam P3B antara negara domisili dan negara sumber mengakibatkan terjadinya konflik kualifikasi yang berujung pada timbulnya kondisi suatu penghasilan tidak dikenakan pajak sama sekali. Namun, permasalahan ini dapat diatasi dengan menerapkan Pasal 23A ayat (4) yang mengatur bahwa negara domisili tidak lagi wajib memberikan keringanan pajak ketika suatu penghasilan atau modal, berdasarkan interpretasi negara sumber atas ketentuan P3B, tidak dikenakan pajak (dibebaskan) di negara sumber. Dengan demikian, penghasilan yang diterima oleh Tuan A hanya dikenakan pajak secara efektif di Negara A sebagai negara domisili sehingga isu tidak adanya pengenaan pajak sama sekali teratasi.

## G. *Tax Sparing Credit*

### G.1. *Tax Sparing Credit dan Non-Tax Sparing Credit*<sup>20</sup>

Penggunaan metode pengkreditan dan pembebasan terkadang dapat memunculkan perbedaan penerapan. Salah satunya disebabkan karena adanya P3B yang berisi ketentuan *tax sparing* dan P3B yang tidak memiliki ketentuan *tax sparing (non-tax sparing)*.

*Tax sparing credit* atau yang sering pula disebut dengan kredit pajak semu merupakan salah satu bentuk insentif pajak. Pajak yang dibebaskan di negara sumber tetap dapat dikreditkan di negara domisili. Adanya ketentuan mengenai *tax sparing credit* menyebabkan pajak yang dibebaskan di negara sumber dianggap seolah-olah telah dipungut di negara tersebut sehingga subjek pajak dalam negeri dari negara domisili tetap diberikan kredit pajak luar negeri.

Berikut ini adalah contoh perhitungan dari penerapan ketentuan *tax sparing credit* dan *non-tax sparing credit*.

- i. Diasumsikan suatu perusahaan induk, di Negara A, mempunyai perusahaan anak di Negara A1 dan Negara A2. Tarif PPh Badan di Negara A adalah sebesar 30%.
- ii. Masing-masing P3B Negara A dan Negara A1 serta P3B Negara A dan Negara A2 sama-sama mempunyai pengurangan tarif pajak, tetapi hanya P3B Negara A dan Negara A1 yang menerapkan ketentuan *tax sparing credit*.

Ilustrasi perhitungan *tax sparing credit* dan *non-tax sparing credit* dapat dilihat pada Tabel 24.11 sebagai berikut.

20. Robert Deutsch, Roisin M Arkwright, dan Daniela Chiew, *Principles and Practice of Double Taxation Agreements: A Question and Answer Approach* (BNA International, 2008), 99 – 101.

**Tabel 24.11 Perbedaan Perhitungan *Tax Sparing Credit* dan *Non-Tax Sparing Credit***

	Keterangan	Negara A1 Menerapkan <i>Tax Sparing</i>	Negara A2 Tidak Menerapkan <i>Tax Sparing</i>
1.	Penghasilan Kena Pajak	1.000	1.000
2.	Tarif PPh	24,5%	10%
3.	PPh yang Terutang	(dibebaskan)	<b>100</b>
4.	Jumlah <i>Tax Sparing</i>	<b>245</b>	
5.	Distribusi Laba Setelah PPh	1.000	900
	<b>Perusahaan Induk di Negara A</b>		
6.	Penerimaan Bersih (1-3)	1.000	900
7.	Penghasilan Kena Pajak (1)	1.000	1.000
8.	PPh Terutang (tarif 30% x 7)	300	300
9.	Kredit Pajak Luar Negeri	<b>245</b>	<b>100</b>
10.	PPh yang terutang (8-9)	55	200
	<b>Tarif Pajak Efektif:</b>		
11.	Penghasilan Kena Pajak (1)	1.000	1.000
12.	PPh Terutang di Luar Negeri (3)	-	100
13.	PPh Kurang Bayar (10)	55	200
14.	Laba Bersih setelah PPh (11-12-13)	945	700
15.	Tarif Pajak Efektif (55/1.000 x 100%)	5.5%	
16.	Tarif Pajak Efektif (300/1.000 x 100%)		30%

Sumber: diolah oleh Penulis dari Robert Deutsch, Roisin M Arkwright, dan Daniela Chiew, *Principles and Practice of Double Taxation Agreements: A Question and Answer Approach* (BNA International, 2008), 101.

Berikut adalah penjelasan dari Tabel 24.11 di atas.

- i. Dengan adanya ketentuan *tax sparing* dalam P3B Negara A dan Negara A1, perusahaan induk **dianggap** telah membayar pajak sebesar  $24,5\% \times 1000 = 245$  atas penghasilan yang berasal dari Negara A1 sebesar 1000.
- ii. Berbeda dengan P3B Negara A dan Negara A2 yang tidak mempunyai ketentuan mengenai *tax sparing credit*. Perusahaan induk dikenakan pajak di Negara A2 sebesar  $10\% \times 1000 = 100$ .
- iii. Dalam menghitung pajak di negara domisili, jumlah pajak yang terutang di Negara A1 sebesar 245 menjadi pengurang dari pajak terutang di Negara A sebesar 300 sehingga pajak yang harus dibayar di negara domisili sebesar 55. Di sisi lain, tanpa adanya *tax sparing credit* dalam P3B Negara A dan Negara A2, pajak yang harus dibayar adalah sebesar 200 yang dihitung dari pajak di Negara A sebesar 300 dikurangi dengan pajak di Negara A2 sebesar 100.

## G.2. *Matching Credit*<sup>21</sup>

Pada prinsipnya, pajak yang dapat dikreditkan di negara domisili dibatasi terhadap pajak yang dipungut secara efektif di negara sumber. Konsekuensinya, apabila negara sumber mengenakan pajak atas jumlah yang lebih kecil dari jumlah maksimum yang diperbolehkan berdasarkan P3B, kredit yang diberikan oleh negara domisili dibatasi hanya atas jumlah pajak yang secara efektif dipungut di negara sumber.

Beberapa P3B menerapkan prinsip kredit pajak yang berbeda yang disebut dengan '*matching credit*'. Berdasarkan jenis metode kredit ini, jumlah kredit pajak yang tidak riil dianggap dipungut oleh negara sumber dan dikreditkan oleh negara domisili meskipun pajak tidak secara aktual dikenakan di negara sumber. Atau dengan kata lain, *matching credit* merupakan modifikasi dari ketentuan *tax sparing credit*, yaitu ketentuan mengenai adanya batasan terhadap jumlah kredit yang diberikan. Jumlah kredit yang diberikan ini akan ditentukan oleh P3B.

Tujuan dari jenis metode kredit ini adalah untuk menghindari terjadinya manipulasi tarif pajak oleh negara sumber. Hal ini dikarenakan dengan diterapkannya *matching credit*, pengkreditan yang dilakukan di negara domisili tidak bergantung pada pajak yang dibayarkan di negara sumber. Dengan demikian, negara domisili dapat menyederhanakan kredit pajak luar negeri sehingga akan menggagalkan penyelundupan pajak atau pengurangan tarif oleh negara sumber. Selain itu, penerapan *matching credit* juga dapat merangsang investasi modal di negara berkembang. Berdasarkan *matching credit*, keuntungan akan beralih ke investor karena negara domisili memberikan kredit dengan basis tidak riil atau tanpa memperhitungkan jumlah pajak yang dibayarkan di negara sumber.

## H. *Switch over Clause*<sup>22</sup>

Dalam negosiasi P3B, terutama terkait dengan Pasal 23, banyak negara memasukan '*switch over clause*' yang memperbolehkan adanya perubahan dari metode pembebasan menjadi metode pengkreditan dalam suatu kondisi tertentu. Tujuan memasukan *switch over clause* ini untuk menghindari terjadinya *double non-taxation* akibat dari penerapan metode pembebasan dan juga untuk mencegah terjadinya kasus penyalahgunaan P3B (*treaty abuse*).

Dengan klausul tersebut, negara domisili mempertahankan hak pemajakannya dengan menerapkan metode pengkreditan sebagai pengganti metode pembebasan, dengan catatan kondisi tertentu terpenuhi. Perubahan metode ini dapat diterapkan, misalnya dalam kasus *negative qualification conflict*, yaitu ketika terjadi *double non-taxation*. *Double non-taxation* terjadi akibat perbedaan penerapan ketentuan P3B atas fakta yang sama oleh kedua negara yang mengadakan P3B.

Pada tahun 2000, OECD memasukkan Pasal 23 ayat (4) dalam OECD Model yang mereka buat. Pasal 23 ayat (4) mempunyai efek yang sama dengan *switch over clause* sepanjang berkaitan dengan *negative conflict of qualification*. Dimasukkannya pasal

21. Vanessa Arruda Ferreira dan Anapaula Trindade Marinho, "Tax Sparing and Matching Credit: From Unclear Concept to an Uncertain Regime", *Bulletin for International Taxation*, 2013.

22. Michael Lang, *Op.Cit.*, 129-130.

ini adalah untuk memberikan hak kepada negara domisili untuk mengubah metode pembebasan menjadi metode kredit ketika terjadi perbedaan interpretasi dalam P3B yang mengarah pada timbulnya *double non-taxation*. Atau pengenaan pajak yang rendah karena penerapan Pasal 10 ayat (2) atau Pasal 11 ayat (2) OECD Model atas penghasilan berupa dividen dan bunga.

## I. Metode Eliminasi Pajak Berganda dalam UN Model

Sama halnya dengan OECD Model, metode eliminasi pajak berganda dalam UN Model diatur dalam Pasal 23A dan Pasal 23B. Dalam Pasal 23A UN Model yang mengatur mengenai metode pembebasan pajak, terdapat 3 (tiga) ayat. Berikut adalah rumusan dari masing-masing ayat.

Pasal 23A ayat (1):

*“Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall, subject to the provisions of paragraphs 2 and 3, exempt such income or capital from tax.”*

Pasal 23A ayat (2):

*“Where a resident of a Contracting State derives items of income which, in accordance with the provisions of Articles 10, 11 and 12, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow as a deduction from the tax on the income of that resident an amount equal to the tax paid in that other State. Such deduction shall not, however, exceed that part of the tax, as computed before the deduction is given, which is attributable to such items of income derived from that other State.”*

Pasal 23A ayat (3):

*“Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.”*

Berdasarkan rumusan Pasal 23A UN Model di atas, dapat dilihat bahwa pada dasarnya substansi dari Pasal 23A UN Model adalah sama dengan Pasal 23A OECD Model. Perbedaan terletak dalam jumlah ayat. Dalam UN Model hanya terdiri dari 3 ayat, sedangkan OECD Model terdiri dari 4 ayat. Perbedaan jumlah ayat dikarenakan UN Model tidak memiliki ketentuan yang secara khusus mengatur sengketa yang disebabkan adanya perbedaan interpretasi dan perbedaan dalam mengevaluasi fakta sebagaimana yang diatur dalam Pasal 23A ayat (4) OECD Model. Dengan kata lain, dalam UN Model tidak terdapat ketentuan pengecualian dari Pasal 23A ayat (1) sebagaimana diterapkan oleh Pasal 23A OECD Model.

Lebih lanjut, perbedaan lainnya yang terkait dengan ketentuan metode pembebasan pajak yang diatur dalam Pasal 23A UN Model dengan yang diatur dalam Pasal 23A OECD Model terlihat dari bunyi rumusan ayat Pasal 23A ayat (2). Apabila dalam Pasal 23A OECD Model ketentuan pengecualian dari prinsip umum yang diatur pada ayat (1) hanya berlaku untuk dividen dan bunga, sedangkan dalam Pasal 23A

ayat (2) UN Model, ketentuan pengecualian ini juga berlaku untuk penghasilan berupa royalti. Dengan demikian, dalam Pasal 23A ayat (2) UN Model diatur bahwa atas beberapa jenis penghasilan tertentu, yaitu dividen, bunga, dan royalti, negara domisili tidak memberikan pembebasan pajak atas penghasilan tersebut, melainkan tetap mempertahankan hak untuk mengenakan pajak yang negara domisili miliki. Namun, negara domisili harus memberikan kredit pajak atas pajak yang telah dipungut di negara sumber.

Apabila rumusan ayat-ayat dari Pasal 23A UN Model memiliki sedikit perbedaan dengan rumusan ayat-ayat Pasal 23A OECD Model, Pasal 23B UN Model yang mengatur ketentuan mengenai metode kredit memiliki rumusan pasal yang identik dengan Pasal 23B OECD Model. Sama halnya dengan Pasal 23B OECD Model, Pasal 23B UN Model terdiri dari 2 (dua) ayat yang masing-masing rumusan ayat memiliki frasa yang sama. Berikut rumusan masing-masing ayat Pasal 23B UN Model yang identik dengan Pasal 23B OECD Model.

Pasal 23B ayat (1):

*“Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow as a deduction from the tax on the income of that resident, an amount equal to the income tax paid in that other State; as a deduction from the tax on the capital of that resident, an amount equal to the capital tax paid in that other State. Such deduction in either case shall not, however, exceed that part of the income tax or capital tax, as computed before the deduction is given, which is attributable, as the case may be, to the income or the capital which may be taxed in that other State.*”

Pasal 23B ayat (2):

*“Where in accordance with any provision of this Convention, income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.”*

Dengan rumusan ayat per ayat yang identik, dapat disimpulkan ketentuan dalam Pasal 23B UN Model sama dengan ketentuan Pasal 23B OECD Model sebagaimana telah dibahas dalam poin E pada bab ini.

## Referensi:

### Buku:

- Baker, Philip. *Double Taxation Convention*. Sweet & Maxwell: 2012.
- Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi. *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*. Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010.
- Deutsch, Robert, Roisin M Arkwright, dan Daniela Chiew. *Principles and Practice of Double Taxation Agreements: A Question and Answer Approach* (BNA International, 2008).
- Garg, R.P. dan Beenu Yadav. *Law & Practice of Tax Treaties*. India: Taxmann Publication (P.) Ltd, 2014.
- Lang, Michael. "Methods for Elimination Double Taxation." Dalam *Introduction to the Law of Double Taxation Convention*, 2<sup>nd</sup> Edition. Linde and IBFD: 2013)
- Rust, Alexander. "Article 23. Methods for Elimination of Double Taxation." Dalam *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 4<sup>th</sup> Edition, ed. Ekkehart Reimer dan Alexander Rust. The Netherlands: Wolters Kluwer, 2015.

### Artikel:

- Ferreira, Vanessa Arruda dan Anapaula Trindade Marinho. "Tax Sparing and Matching Credit: From Unclear Concept to an Uncertain Regime." *Bulletin for International Taxation*, July 2013.
- UN. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. New York: United Nations, 2011.

### Internet:

- OECD. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paris: OECD Publishing, 2015. Internet. Dapat diakses melalui <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.



# Prinsip Nondiskriminasi dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda

Darussalam dan Yusuf Wangko Ngantung

## A. Pendahuluan

Ketentuan mengenai larangan diskriminasi telah ada jauh sebelum dibentuknya P3B. Sebagai contoh, ketentuan mengenai larangan diskriminasi terhadap perlakuan pajak berdasarkan kewarganegaraan dapat ditemukan dalam *treaty* perdagangan yang pertama, yaitu pada tahun 1535 antara kerajaan Prancis dan kekaisaran Ottoman.<sup>1</sup> Perlu diketahui bahwa larangan diskriminasi pajak pada awalnya terdapat dalam *treaty* perdagangan. Oleh karena itu, P3B pertama Indonesia dan Belanda (1973) tidak memuat ketentuan larangan diskriminasi. Hal ini disebabkan oleh pertimbangan bahwa Indonesia dan Belanda sudah memuat larangan diskriminasi tersebut dalam perjanjian perdagangan, yaitu *Agreement on Economic Cooperation* (1968).<sup>2</sup>

Larangan diskriminasi pajak tidak terdapat di P3B saja, tetapi juga dapat juga ditemukan dalam perjanjian lainnya. Bahkan, ketentuan larangan diskriminasi sebagaimana terdapat dalam P3B modern sebenarnya merupakan perkembangan dari ketentuan nondiskriminasi dalam ketentuan-ketentuan yang sudah ada sebelumnya.

Prinsip nondiskriminasi adalah salah satu hak asasi manusia dan fundamental hukum yang terpenting, yaitu sebagaimana disebutkan oleh Hersh Lauterpach dalam karyanya yang berjudul *An International Bill of the Rights of Man*.<sup>3</sup>

*“The claim to equality before Law is in a substantial sense the most fundamental of the rights of man.”*

Sehubungan dengan penjelasan di atas, sesuatu yang normal apabila prinsip nondiskriminasi telah disepakati terlebih dahulu daripada ketentuan P3B. Sebagai upaya untuk mencapai tujuan dari prinsip fundamental hukum tersebut, OECD Model mengatur ketentuan tentang nondiskriminasi dalam Pasal 24.

1. Isabel Rodriguez Nepote, “Article 24 Non Discrimination,” dalam *History of Tax Treaties-The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*, eds. Thomas Ecker dan Gernot Ressler (Vienna: Linde, 2011), 655.
2. Kees van Raad, *Non Discrimination in International Tax Law* (Deventer: Wolters Kluwer, 1986), 222.
3. Kuntal Kumar Sen, “Nondiscrimination – Introduction and Recent Judicial Developments (Article 24),” dalam *International Taxation – A Compendium*, The Chamber of Tax Consultants (Mumbai: The Chamber of Tax Consultants, 2013), II 711.



Dalam konteks pajak, istilah diskriminasi diartikan sebagai perlakuan pajak yang kurang menguntungkan terhadap suatu subjek pajak tertentu dibandingkan dengan subjek pajak lainnya dalam kondisi yang sama.<sup>4</sup> Esensi dan tujuan diadakannya Pasal 24 OECD Model bukan untuk menghindari pajak berganda, tetapi untuk menghindari adanya pemajakan yang tidak adil. Jadi, Pasal 24 berbeda dengan pasal-pasal substantif dalam P3B yang tujuan umumnya untuk menghindari pajak berganda.

Walaupun prinsip nondiskriminasi mempunyai peranan sangat penting dalam P3B, banyak negara tidak sadar akan komitmen yang mereka sepakati atas penerapan prinsip nondiskriminasi ini dalam P3B. Meskipun dirumuskan secara pendek, tetapi pasal mengenai prinsip nondiskriminasi ini mempunyai dampak yang sangat besar. Dengan berkembangnya implikasi dan hak-hak yang timbul dari prinsip nondiskriminasi, Kees van Raad memperkirakan bahwa di masa depan akan terjadi banyak sengketa terkait penerapan Pasal 24 OECD Model ini.<sup>5</sup>

## B. Cakupan Pasal 24 OECD Model

Pasal 24 OECD Model mengatur mengenai penghindaran diskriminasi dalam kondisi-kondisi yang ditentukan secara spesifik.<sup>6</sup> Dalam kaitan dengan Pasal 24, perlu dibedakan antara perlakuan berbeda yang dapat diterima (*legitimate distinction*) dan perlakuan berbeda yang tidak dapat diterima (*unjustified discrimination*). Contoh perlakuan berbeda yang dapat diterima yang diatur dalam ketentuan pajak di banyak negara adalah perbedaan pengenaan pajak yang bergantung pada kemampuan membayar subjek pajak (*ability to pay principle*)<sup>7</sup>, yaitu sebagaimana tercermin dalam tarif progresif. Perlakuan berbeda yang tidak dapat diterima terjadi ketika perbedaan perlakuan secara objektif atau setidaknya berdasarkan pertimbangan ekonomi. Atau dengan kata lain, dilakukan secara sewenang-wenang.<sup>8</sup> Untuk memperjelas hal ini, dapat dilihat dari kasus sebagai berikut:

Dalam *Authority Advance Ruling (AAR)* di India terdapat kasus mengenai perbedaan pengenaan tarif pajak antara bank India dan bank Prancis yang beroperasi di India.<sup>9</sup> Bank Prancis menuntut otoritas pajak India untuk menerapkan prinsip nondiskriminasi sebagaimana diatur dalam P3B yang berlaku.

Menurut AAR, walaupun jenis kegiatan usaha antara bank India dan bank Prancis dapat diperbandingkan, terdapat perbedaan dalam aktivitas yang dijalankan. AAR mempertimbangkan fakta bahwa wilayah operasi bank India, sejak bank India diambil alih oleh negara, berbeda dengan bank Prancis. Perbedaan tersebut disebabkan karena bank India mempunyai tujuan ekonomi tertentu dan hal inilah yang menyebabkan tarif pajak antara bank India dan bank Prancis tidak dapat disamakan.

Apabila ditelusuri lebih lanjut, diskriminasi dalam konteks Pasal 24 OECD Model dapat diartikan sebagai: (i) perlakuan yang tidak sama atas kasus yang sama (dapat

4. Kevin Holmes, *International Tax Policy and Double Tax Treaties* (The Netherlands: IBFD, 2007), 400.

5. Kees van Raad, *Op.Cit.*, 351.

6. OECD *Commentary* atas Pasal 24, Paragraf 1.

7. Kuntal Kumar Sen, *Op.Cit.*, II 711-712.

8. Pietro Adonnino, "General Report," dalam *Non-discrimination rule in international taxation*, IFA Cahier Vol. 78b (1993): 22.

9. Application No. P-16 1998, 102 Taxman 377 (AAR, New Delhi).

diperbandingkan) atau (ii) perlakuan yang sama atas kasus yang tidak sama (dapat diperbandingkan). Sejalan dengan penjelasan di atas, *IBFD International Tax Glossary* menjelaskan *discrimination*, yaitu sebagai berikut.<sup>10</sup>

*“In an international tax context discrimination most often takes the form of different treatment of taxpayers whose situations are comparable except in respect of a characteristics such as nationality.”*

(dengan penambahan penekanan)

Kata kunci di sini adalah bahwa suatu perlakuan diskriminatif dapat terjadi ketika warga negara atau subjek pajak berada dalam situasi yang dapat diperbandingkan, yaitu dalam kondisi yang sama (*in the same circumstances*).<sup>11</sup> Dalam OECD Model 1992, terdapat penambahan kalimat pada Pasal 24 OECD Model, yaitu *‘in the same circumstances, in particular with respect to residence’*. Status subjek pajak sebagai subjek pajak dalam negeri atau luar negeri merupakan kriteria yang relevan untuk menerapkan perlakuan berbeda yang dapat diterima, bukan status kewarganegaraan.

Penambahan kalimat tersebut menyebabkan cakupan Pasal 24 OECD Model menjadi terbatas. Hal ini dikarenakan perlakuan pajak yang berbeda dapat saja diterapkan ketika didasarkan atas status subjek pajaknya. Namun, OECD Model melarang perlakuan pajak yang berbeda diterapkan atas dasar status kewarganegaraan. Dalam konteks ini, OECD secara tegas menyatakan bahwa setiap negara yang mengadakan P3B dilarang melakukan diskriminasi atas subjek pajak dalam negeri dari negara mitra P3B berdasarkan status kewarganegaraan<sup>12</sup> dalam mengaplikasikan P3B.

Berikut adalah tujuan pasal yang mengatur tentang nondiskriminasi.<sup>13</sup>

i. Prinsip nondiskriminasi atas kewarganegaraan

Mencegah diskriminasi pengenaan pajak yang kurang menguntungkan oleh suatu negara (misal, Negara S) atas subjek pajak dalam negeri Negara S yang berstatus bukan sebagai warga negara dari Negara S atau berstatus bukan warga negara di negara manapun.

ii. Mencegah diskriminasi pengenaan pajak yang kurang menguntungkan oleh suatu negara (misal Negara S) terhadap subjek pajak dalam negeri dari negara lain (misal Negara D) yang memperoleh penghasilan dari kegiatan usaha di Negara S melalui tiga skema sebagai berikut:

- a. BUT yang didirikan di Negara S oleh subjek pajak dalam negeri Negara D. Disebut dengan prinsip nondiskriminasi atas pemajakan BUT;
- b. penghitungan biaya bunga, royalti, dan pembebanan biaya lainnya yang dibayarkan kepada subjek pajak dalam negeri Negara D sebagai dasar pengurang penghasilan kena pajak. Disebut dengan prinsip nondiskriminasi

10. IBFD, “Discrimination,” dalam *International Tax Glossary*, ed. Barry Larking (Amsterdam: IBFD, 2005), 124.

11. Luc Hinnekens dan Phillipe Hinnekens, “General Report,” dalam *Non-discrimination at the cross-roads of international taxation*, IFA Cahier Vol. 93a (2008): 23.

12. *Nationality* diartikan sebagai status kewarganegaraan untuk orang pribadi dan tempat suatu perusahaan didirikan.

13. Robert Deutsch, Roisin Arkwright, dan Daniela Chiew, *Principles and Practice of Double Taxation Agreements: A Question and Answer Approach* (BNA International, 2006), 103.

- atas pembebanan biaya; atau
- c. perusahaan di Negara S yang dimiliki oleh subjek pajak dalam negeri Negara D. Disebut dengan prinsip nondiskriminasi atas perusahaan milik subjek pajak luar negeri.

### C. Struktur dan Isi Pasal 24 OECD Model

Pasal 24 OECD Model yang mengatur prinsip nondiskriminasi terdiri dari 6 (enam) ayat. Berikut adalah rumusan dari masing-masing ayat.

Pasal 24 ayat (1):

*“Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected. This provision shall, notwithstanding the provisions of Article 1, also apply to persons who are not residents of one or both of the Contracting States.”*

Pasal 24 ayat (2):

*“Stateless persons who are residents of a Contracting State shall not be subjected in either Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of the State concerned in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected.”*

Pasal 24 ayat (3):

*“The taxation on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State shall not be less favourably levied in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State carrying on the same activities. This provision shall not be construed as obliging a Contracting State to grant to residents of the other Contracting State any personal allowances, reliefs and reductions for taxation purposes on account of civil status or family responsibilities which it grants to its own residents.”*

Pasal 24 ayat (4):

*“Except where the provisions of paragraph 1 of Article 9, paragraph 6 of Article 11, or paragraph 4 of Article 12, apply, interest, royalties and other disbursements paid by an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable profits of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been paid to a resident of the first-mentioned State. Similarly, any debts of an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable capital of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been contracted to a resident of the first-mentioned State.”*

Pasal 24 ayat (5):

*“Enterprises of a Contracting State, the capital of which is wholly or partly owned or*

*controlled, directly or indirectly, by one or more residents of the other Contracting State, shall not be subjected in the first-mentioned State to any taxation or any requirement connected therewith which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which other similar enterprises of the first-mentioned State are or may be subjected."*

Pasal 24 ayat (6):

*"The provisions of this Article shall, notwithstanding the provisions of Article 2, apply to taxes of every kind and description."*

Berikut ini adalah pengaturan dari masing-masing ayat.

- i. Ayat 1:  
menjelaskan mengenai prinsip nondiskriminasi atas kewarganegaraan.
- ii. Ayat 2:  
menjelaskan mengenai prinsip nondiskriminasi yang ditujukan kepada subjek pajak yang tidak punya kewarganegaraan (*stateless*).
- iii. Ayat 3:  
menjelaskan mengenai prinsip nondiskriminasi atas Bentuk Usaha Tetap (BUT).
- iv. Ayat 4:  
menjelaskan mengenai prinsip nondiskriminasi atas pembebanan biaya.
- v. Ayat 5:  
menjelaskan mengenai prinsip nondiskriminasi atas perusahaan milik subjek pajak luar negeri.
- vi. Ayat 6:  
menjelaskan mengenai jenis pajak yang dicakup oleh prinsip nondiskriminasi.

### **C.1. Nondiskriminasi atas Kewarganegaraan, Tanpa Kewarganegaraan, dan Perusahaan Milik Subjek Pajak Luar Negeri**

Pasal 24 ayat (1), ayat (2), dan ayat (5) OECD Model memiliki formulasi yang sebanding satu dengan yang lainnya dan oleh karena itu akan dianalisis secara bersamaan. Pasal 24 ayat (1) OECD Model mengatur tentang larangan untuk mengenakan pajak yang kurang menguntungkan atas dasar kewarganegaraan dari subjek pajak. Berikut adalah rumusan dari Pasal 24 ayat (1) OECD Model.

*"Nationals of Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected. This provision shall, notwithstanding the provisions of Article 1, also apply to persons who are not residents of one or both of the Contracting States."*

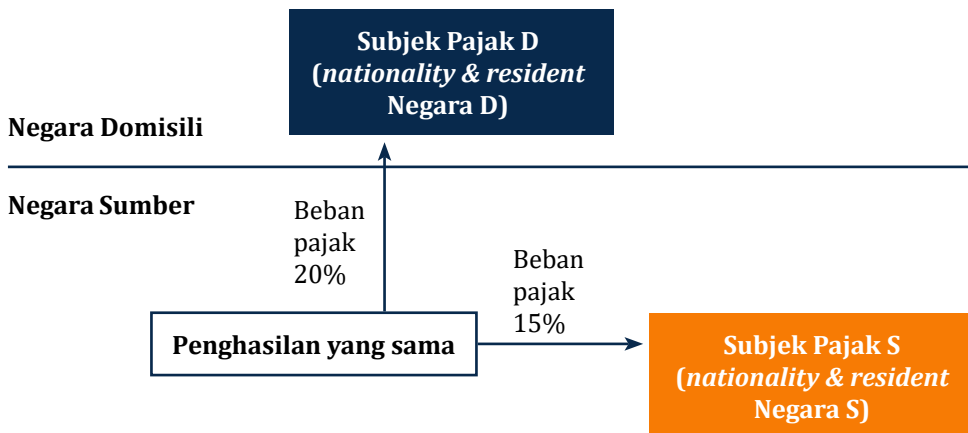
(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan rumusan Pasal 24 ayat (1) OECD Model di atas, misal Subjek Pajak D yang mempunyai status kewarganegaraan di negara asalnya, yaitu Negara D tidak boleh dikenakan pajak secara lebih berat di negara lainnya, misal, di negara sumber penghasilan (Negara S), dibandingkan dengan subjek pajak, misal Subjek Pajak S yang merupakan warga negara dari Negara S. Prinsip nondiskriminasi ini berlaku dengan syarat kondisi antara Subjek Pajak D dan Subjek Pajak S adalah sama. Misalnya, sama-sama menjadi subjek pajak dalam negeri Negara S.

Diskriminasi pemajakan dapat diperkenankan apabila status subjek pajak<sup>14</sup> antara Subjek Pajak D dan Subjek Pajak S berbeda. Dalam hal ini, negara sumber penghasilan (Negara S) dapat membedakan perlakuan pajak antara subjek pajak dalam negeri dan subjek pajak luar negeri. Di bawah ini diberikan suatu ilustrasi ketentuan diskriminasi yang diperkenankan seperti diperlihatkan dalam Gambar 25.1 sebagaimana yang dimaksud dalam Pasal 24 ayat (1) dari OECD Model.

Terkait dengan Gambar 25.1 di bawah, berdasarkan Pasal 24 ayat (1) OECD Model, negara sumber (Negara S) diperkenankan untuk membedakan pemajakan atas penghasilan yang diperoleh oleh Subjek Pajak D dan Subjek Pajak S dengan menerapkan beban pajak yang lebih tinggi kepada Subjek Pajak D, yaitu sebesar 20% dibandingkan dengan Subjek Pajak S yang hanya sebesar 15%. Diskriminasi ini tidak melanggar prinsip nondiskriminasi karena **pembedaan beban pajak didasarkan atas status subjek pajaknya** bukan atas dasar kewarganegaraan. Dari sudut pandang Negara S, Subjek Pajak D adalah subjek pajak luar negeri dan Subjek Pajak S adalah subjek pajak dalam negeri.

**Gambar 25.1 Ketentuan Diskriminasi yang Diperkenankan sesuai Pasal 24 ayat (1) OECD Model**



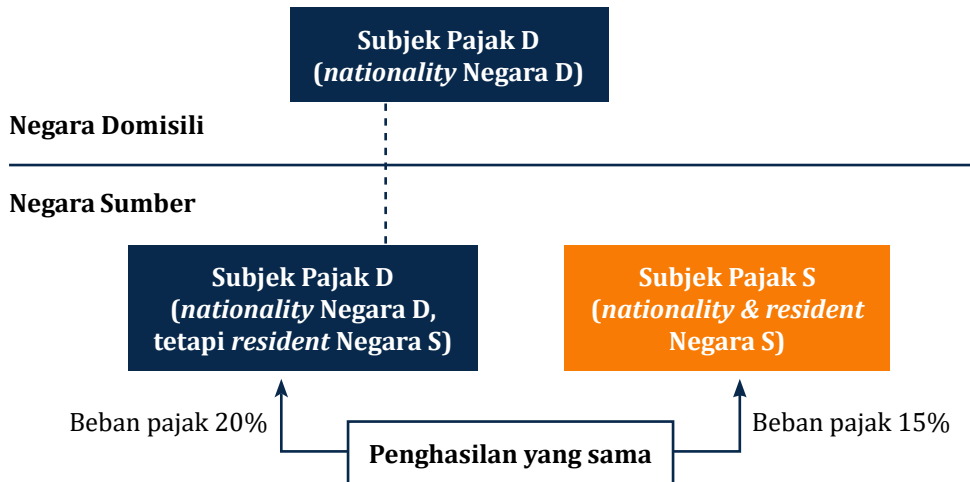
Sumber: Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), 229.

Berdasarkan Pasal 24 ayat (1) OECD Model, diskriminasi pemajakan yang tidak

14. *Resident* diartikan sebagai "subjek pajak dalam negeri".

diperkenankan adalah apabila Negara S membedakan pemajakan atas subjek pajak yang menjadi subjek pajak dalam negeri Negara S berdasarkan status kewarganegaraannya seperti yang diilustrasikan dalam Gambar 25.2.

**Gambar 25.2 Nondiskriminasi atas Kewarganegaraan**



Sumber: Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), 230.

Terkait dengan Gambar 25.2 di atas, berdasarkan Pasal 24 ayat (1) OECD Model, Negara S tidak diperkenankan mengenakan pajak yang kurang menguntungkan terhadap Subjek Pajak D dibandingkan dengan Subjek Pajak S. Hal ini melanggar prinsip nondiskriminasi karena perbedaan perlakuan pajak didasarkan status kewarganegaraan. Dari sudut pandang Negara S, Subjek Pajak D dan Subjek Pajak S adalah sama-sama subjek pajak dalam negeri Negara S. Atas dasar Pasal 24 ayat (1) OECD Model, Subjek Pajak D dan Subjek Pajak S harus diperlakukan sama karena status mereka adalah sama-sama subjek pajak dalam negeri Negara S. Ketika status mereka adalah sama, yaitu sama-sama subjek pajak dalam negeri Negara S maka Negara S tidak boleh memberikan perlakuan yang kurang menguntungkan terhadap Subjek Pajak D dengan menerapkan beban pajak yang lebih tinggi dibandingkan dengan Subjek Pajak S.

Pasal 24 ayat (2) OECD Model ditujukan kepada subjek pajak yang tidak punya status kewarganegaraan (*stateless*). Berikut adalah rumusan dari Pasal 24 ayat (2) OECD Model.

*“Stateless persons who are residents of a Contracting State shall not be subjected in either Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is **other or more burdensome** than the taxation and connected requirements to which nationals of the State concerned in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected.”*

(dengan penambahan penekanan)

Konsisten dengan ketentuan Pasal 24 ayat (1) OECD Model, Pasal 24 ayat (2) OECD Model menyatakan bahwa subjek pajak yang tidak mempunyai status kewarganegaraan yang menjadi subjek pajak dalam negeri di negara yang mengadakan P3B (misal, Negara D) tidak boleh diberi perlakuan pajak yang kurang menguntungkan di negara mitra P3B lainnya (misal, Negara S) dibandingkan dengan subjek pajak dalam negeri lainnya yang mempunyai status kewarganegaraan di negara yang mengadakan P3B tersebut (Negara S).

Perlu diperhatikan di sini bahwa perlindungan atas perlakuan nondiskriminasi yang dimaksud dalam Pasal 24 ayat (1) OECD Model tidak terbatas diberikan kepada masing-masing subjek pajak dalam negeri yang mengadakan P3B saja. Tetapi juga diberikan kepada subjek pajak yang mempunyai kewarganegaraan dari negara yang mengadakan P3B, walaupun subjek pajak yang dimaksud bukan merupakan subjek pajak dalam negeri dari negara yang mengadakan P3B. Dengan demikian, subjek pajak dalam negeri, misal Subjek Pajak A dari Negara A berhak mendapatkan proteksi dari ketentuan nondiskriminasi dari P3B yang dibuat antara Negara D dan Negara S sepanjang Subjek Pajak A tersebut mempunyai kewarganegaraan Negara D atau Negara S. Hal ini nampak dalam bunyi Pasal 24 ayat (1) OECD Model sebagai berikut ini:

*“...This provision shall, **notwithstanding the provisions of Article 1, also apply to persons who are not residents** of one or both of the Contracting States.”*

(dengan penambahan penekanan)

Pasal 24 ayat (1) OECD Model ini merupakan bentuk penyimpangan dari Pasal 1 OECD Model yang menyatakan bahwa P3B ditujukan untuk subjek pajak dalam negeri dari negara yang mengadakan perjanjian seperti tertulis di bawah ini.

*“This Convention **shall apply to persons who are residents** of one or both of the Contracting State.”*

(dengan penambahan penekanan)

Ketentuan Pasal 24 ayat (5) OECD Model melarang suatu negara (misalkan Negara S) mengenakan pajak yang kurang menguntungkan kepada suatu perusahaan (misalkan Perusahaan D) yang menjalankan kegiatan usaha di Negara S dan Perusahaan D tersebut dimiliki oleh subjek pajak dalam negeri dari Negara D. Hal ini tercermin dari bunyi Pasal 24 ayat (5) OECD Model, yaitu sebagai berikut.

*“**Enterprises** of a Contracting State, the capital of which is wholly or partly owned or controlled, directly or indirectly, by one or more residents of the other Contracting State, shall not be subjected in the first-mentioned State to any taxation or requirement connected therewith which is **other or more burdensome** than the taxation and connected requirements to which other similar enterprises of the first-mentioned State are or may be subjected.”*

(dengan penambahan penekanan)

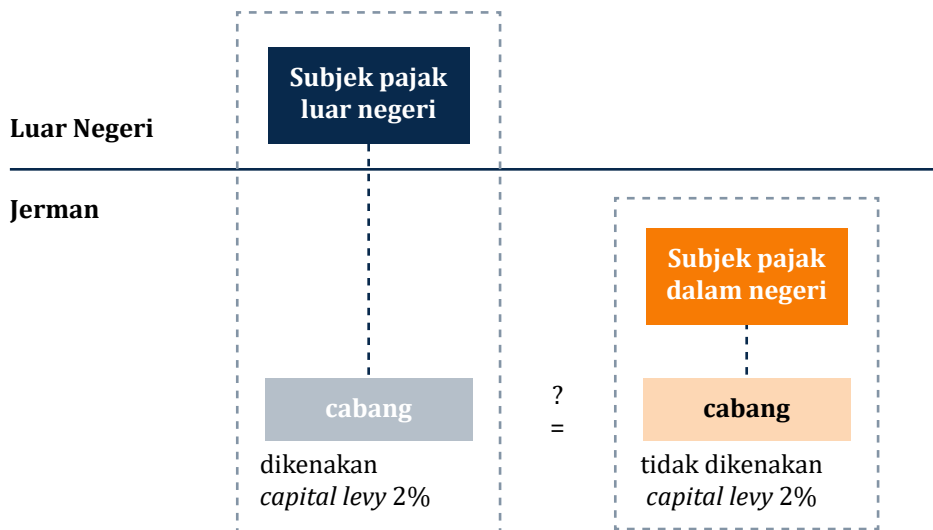
Terkait rumusan Pasal 24 ayat (5) di atas, Paragraf 56 OECD *Commentary* atas Pasal 24 menegaskan bahwa prinsip nondiskriminasi di atas ditujukan untuk ‘*enterprise*’ (perusahaan) dan bukan untuk orang pribadi yang memiliki atau mengendalikan

perusahaan tersebut.

Di bawah ini diberikan beberapa contoh kasus yang menunjukkan situasi tidak terjadinya diskriminasi berdasarkan Pasal 24 OECD Model.<sup>15</sup>

- i. Kasus *Lower Tax Court of Dusseldorf*, 30 Maret 1973 di Jerman dapat digambarkan sebagai berikut.

**Gambar 25.3 Prinsip Nondiskriminasi Tidak Diterapkan terhadap Cabang Perusahaan**



Menurut hakim, perbedaan pengenaan *capital levy* terhadap kantor cabang subjek pajak luar negeri dengan kantor cabang subjek pajak dalam negeri bukan merupakan diskriminasi. Perlu diperhatikan bahwa cabang merupakan satu kesatuan dengan kantor pusatnya sehingga perbandingan yang dilakukan adalah antara subjek pajak luar negeri dan subjek pajak dalam negeri (dan bukan perbandingan antara cabang yang 'dimiliki' subjek pajak luar negeri dan cabang yang 'dimiliki' subjek pajak dalam negeri).

- ii. Kasus *Decision April 30, 1975, I.R. 41/73 (1975) BStBl, II, 706* di Jerman terkait pemberian keringanan pajak dalam kasus *partnership* yang direstrukturisasi menjadi perusahaan terbatas. Keringanan pajak tersebut hanya berlaku apabila *partner* dari *partnership* tersebut merupakan subjek pajak dalam negeri Jerman. Dalam kasus ini, *partner* Swiss dan *partner* UK dari *partnership* berargumentasi bahwa terjadi perlakuan diskriminatif. Sebaliknya, Hakim *Bundesfinanzhof* memutuskan bahwa tidak terjadi perlakuan diskriminatif. Hakim menyatakan bahwa larangan diskriminasi dalam P3B terkait tidak mensyaratkan perlakuan yang sama antara subjek pajak yang dikenakan pajak atas dasar *full tax liability* (subjek pajak dalam negeri) dan subjek pajak yang dikenakan pajak atas dasar

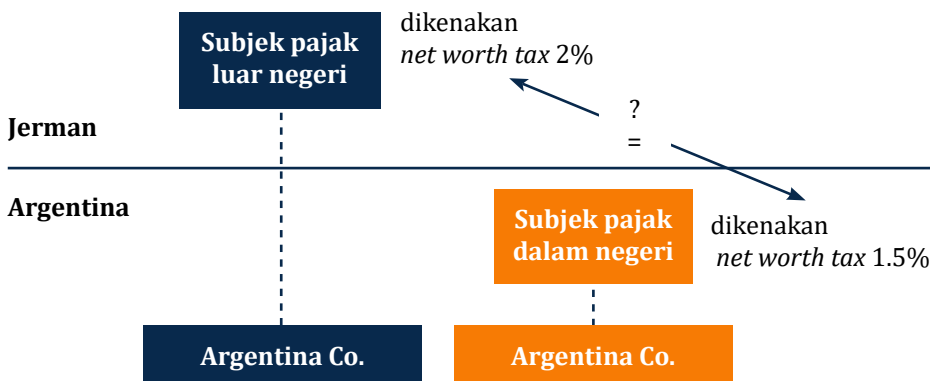
15. Philip Baker, *Double Taxation Convention* (London: Sweet & Maxwell, 2012), 24-2/3-24-2/4.



*limited tax liability* (subjek pajak luar negeri).

iii. Kasus *Hoechst AG v DGI, National Supreme Court of Justice*, 28 April 1998 di Argentina. Gambar 25.4 di bawah ini menjelaskan kasus yang diperdebatkan.

**Gambar 25.4 Prinsip Nondiskriminasi Tidak Diterapkan atas Perbedaan Status Subjek Pajak dalam Negeri dan Luar Negeri**



Menurut *Supreme National Court*, kondisi subjek pajak luar negeri dan kondisi subjek pajak dalam negeri tidak dapat diperbandingkan. Hakim mempertimbangkan bahwa subjek pajak luar negeri dapat saja dikenakan pajak yang secara keseluruhan lebih rendah daripada pajak yang dikenakan terhadap subjek pajak dalam negeri Argentina. Dalam kasus ini, pajak dikenakan pada tingkat pemegang saham, yaitu subjek pajak dalam negeri dan subjek pajak luar negeri. Dengan kata lain, perbandingannya dilakukan ditingkat subjek pajak dalam negeri dan subjek pajak luar negeri tersebut.

Lebih lanjut, terkait dengan kata-kata '*any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome*', perlu diperhatikan bahwa maksudnya adalah:

- diskriminasi yang dilarang adalah ketika terjadi perlakuan yang lebih memberatkan terhadap warga negara asing (diskriminasi ini disebut dengan *adverse discrimination*);
- perlakuan yang lebih menguntungkan terhadap warga negara asing dibanding dengan warga negara lokal diperbolehkan (diskriminasi ini disebut dengan *positive discrimination*).<sup>16</sup>

## C.2. Nondiskriminasi atas Bentuk Usaha Tetap (BUT) dan Pembebanan Biaya

Pasal 24 ayat (3) OECD Model mengatur tentang prinsip nondiskriminasi terhadap Bentuk Usaha Tetap (BUT). Berikut adalah rumusan dari pasal tersebut.

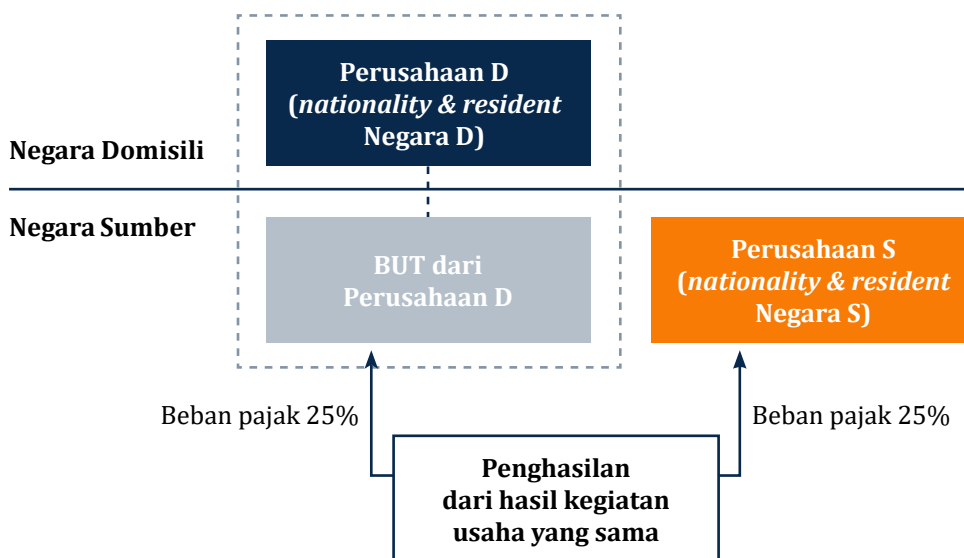
16. OECD *Commentary* atas Pasal 24, Paragraf 14.

*“The taxation on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting States has in the other Contracting State **shall not be less favorably levied** in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State carrying on the same activities. This provision shall not be construed as obliging a Contracting State to grant to residents of the other Contracting State any personal allowance, reliefs and reductions for taxation purposes on account of civil status or family responsibilities which it grants to its own residents.”*

(dengan penambahan penekanan)

Maksud dari Pasal 24 ayat (3) OECD Model di atas adalah jika Perusahaan D yang merupakan subjek pajak dalam negeri dari Negara D mempunyai BUT di Negara S, perlakuan pajak atas BUT tersebut di Negara S **tidak boleh kurang menguntungkan** dibandingkan dengan, misalkan Perusahaan S yang merupakan subjek pajak dalam negeri dari Negara S. Dengan syarat, kegiatan usaha yang dilakukan adalah sama. Ilustrasi atas ketentuan Pasal 24 ayat (3) OECD Model dijelaskan dalam Gambar 25.5 sebagai berikut.

**Gambar 25.5 Prinsip Nondiskriminasi atas BUT**



Sumber: Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), 233.

Terkait dengan Gambar 25.5 di atas, ketentuan tentang nondiskriminasi dalam Pasal 24 ayat (3) OECD Model mengatur bahwa BUT dari Perusahaan D tidak boleh dikenakan pajak yang kurang menguntungkan dibandingkan dengan Perusahaan S. Akan tetapi, perlakuan pajak atas BUT dari Perusahaan D tersebut dapat dibedakan sepanjang perbedaan perlakuan pajak tersebut tidak menyebabkan BUT dari Perusahaan D tersebut dikenakan pajak yang lebih berat daripada Perusahaan S.

Apabila terdapat subjek pajak orang pribadi Negara D yang mempunyai BUT

di Negara S, dapat saja terjadi subjek pajak orang pribadi Negara D memperoleh perlakuan pajak yang lebih menguntungkan daripada subjek pajak dalam negeri orang pribadi Negara S. Hal ini mungkin terjadi apabila subjek pajak orang pribadi Negara D tersebut memperoleh dua kali pengurangan penghasilan tidak kena pajak (PTKP/*personal allowance*) baik di Negara D maupun di Negara S. Oleh karena alasan tersebut, Pasal 24 ayat (3) memperkenankan Negara S untuk tidak memberikan PTKP kepada subjek pajak orang pribadi Negara D tersebut dengan klausul sebagai berikut:

*“...This provision shall not be construed as obliging a Contracting State to grant to resident of the other Contracting State any personal allowances, reliefs and reductions for taxation purposes on account of civil status or family responsibilities which it grants to its own residents.”*

(dengan penambahan penekanan)

Menurut Kees van Raad, pengaturan ketentuan tentang prinsip nondiskriminasi dalam Pasal 24 ayat (1), ayat (2), dan ayat (3) OECD Model di atas merupakan pengaturan tentang prinsip nondiskriminasi yang didasarkan atas status kewarganegaraan (*nationality-oriented nondiscrimination*).<sup>17</sup> Philip Baker menyebutkan bahwa Pasal 24 ayat (3) OECD Model mempunyai cakupan yang lebih luas daripada Pasal 24 ayat (1), ayat (2) dan ayat (5) OECD Model karena Pasal 24 ayat (3) OECD Model tidak mensyaratkan suatu perbandingan dilakukan berdasarkan *the same circumstances* sehingga BUT berhak mendapatkan perlakuan yang sama seperti perusahaan domestik dalam kondisi apapun. OECD *Commentary* menjelaskan secara detil enam situasi perlakuan sama, yaitu dalam hal **pengenaan pajak**<sup>18</sup>, **pajak atas penghasilan dividen yang diterima BUT**<sup>19</sup>, **struktur dan tarif pajak**<sup>20</sup>, **withholding tax**<sup>21</sup>, **kredit pajak luar negeri**<sup>22</sup>, dan **perluasan penerapan P3B kepada pihak ketiga**.<sup>23</sup>

Contoh mengenai diskriminasi BUT dalam hal **pengenaan pajak** dapat dilihat dalam kasus *Foramer S.A* di India.<sup>24</sup> Dalam kasus ini, BUT dari perusahaan Prancis yang menjalankan usaha di India diperbolehkan untuk menggunakan sistem depresiasi yang sama seperti perusahaan domestik India. Hal yang sama seharusnya juga berlaku untuk penerapan *loss carry forward* atau *backward* jika suatu negara menerapkan sistem tersebut terhadap perusahaan domestik.<sup>25</sup>

Contoh mengenai diskriminasi BUT dalam pemajakan atas **penghasilan dividen yang diterima BUT** dapat dilihat dalam kasus *UBS AG* di UK.<sup>26</sup> Dalam kasus ini, BUT perusahaan Swiss yang menjalan kegiatan usaha di UK menerima sejumlah dividen. Ketentuan yang berlaku di UK, apabila dividen tersebut diterima oleh perusahaan

17. Kees van Raad, *Op.Cit.*, 76.

18. OECD *Commentary* atas Pasal 24, Paragraf 40-47

19. OECD *Commentary* atas Pasal 24, Paragraf 48-54

20. OECD *Commentary* atas Pasal 24, Paragraf 55-61.

21. OECD *Commentary* atas Pasal 24, Paragraf 62-66.

22. OECD *Commentary* atas Pasal 24, Paragraf 67-68.

23. OECD *Commentary* atas Pasal 24, Paragraf 69-72.

24. *Foramer S.A. v D.C.I.T* (1995) 52 I.T.D. 115 (*Income Tax Appeal Tribunal, India*).

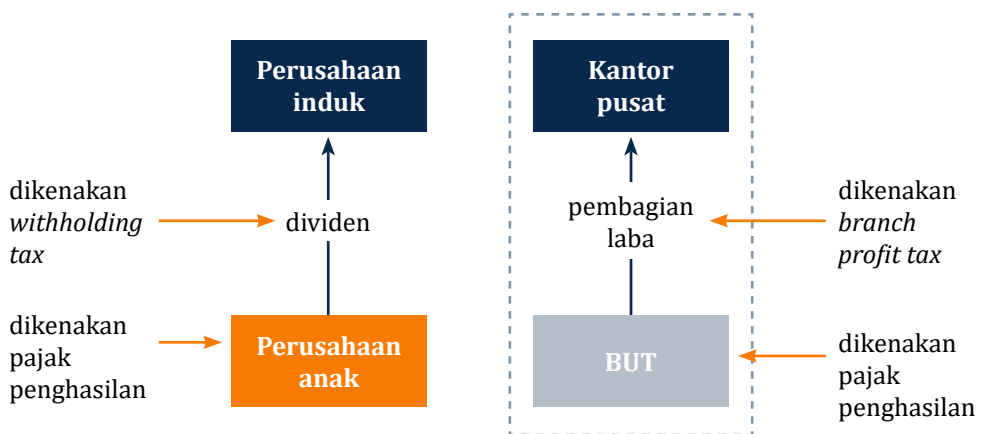
25. Pietro Adonnino, *Op.Cit.*, 58.

26. *UBS AG v. Revenue and Customs Commissioners* [2005] STC (SCD) 589, (2005) 7 I.T.L.R 893 sebagaimana diuraikan dalam Niels Brammen, *The principle of non-discrimination in international and European tax law* (Amsterdam: IBFD, 2012), 223-227.

domestik UK, diberikan kredit pajak sebagai pengurang jumlah pajak yang harus dibayarkan atas penghasilan dividen. Namun, apabila dividen diterima oleh BUT, tidak diberikan kredit pajak. Pada akhirnya, hakim UK menyebutkan bahwa terdapat diskriminasi berdasarkan P3B yang berlaku sehingga BUT diperbolehkan menerapkan kredit pajak.

Kasus mengenai diskriminasi BUT dalam hal **struktur dan tarif pajak** sering terjadi dalam kaitannya dengan *branch profit tax*, yaitu pajak yang dikenakan atas laba bersih setelah pajak BUT. Logika pengenaan *branch profit tax* dapat digambarkan dalam Gambar 25.6 sebagai berikut.

**Gambar 25.6 Prinsip Nondiskriminasi atas Branch Profit Tax**



Terkait Gambar 25.6 di atas, dapat dilihat bahwa apabila perusahaan anak memperoleh laba akan terkena dua kali pemajakan: (i) pajak penghasilan atas laba yang diperoleh perusahaan anak dan (ii) *withholding tax* atas pembagian laba tersebut kepada perusahaan induk dalam bentuk dividen.

Apabila disandingkan dengan pemajakan atas laba yang diperoleh BUT, tanpa adanya pengenaan *branch profit tax* terhadap BUT hanya terjadi pemajakan satu kali saja. Pajak penghasilan atas laba yang diperoleh BUT. Oleh karena itu, *branch profit tax* dikenakan atas pembagian laba oleh BUT kepada kantor pusatnya agar pengenaan pajak atas laba yang diperoleh perusahaan anak maupun BUT menjadi sama.

Pertanyaannya, apakah pengenaan *branch profit tax* tersebut melanggar prinsip nondiskriminasi berdasarkan Pasal 24 ayat (3)? Menurut H. Ault dan D. Tilinghast, ***branch profit tax* dikenakan terhadap BUT** sedangkan ***withholding tax* dikenakan terhadap pihak penerima penghasilan**.<sup>27</sup> Dengan demikian, BUT dikenakan pajak dua kali. Sementara itu, dalam pembagian dividen, perusahaan anak dikenakan pajak satu kali dan perusahaan induk dikenakan satu kali juga. Apabila disandingkan antara BUT dan perusahaan anak, BUT dikenakan pajak yang lebih memberatkan. BUT dikenakan pajak dua kali, sedangkan perusahaan anak dikenakan pajak satu kali

27. Sebagaimana dikutip dalam Raffaele Russo, *The Attribution of Profits to Permanent Establishments*, (Amsterdam: IBFD, 2005), 443.

saja. Dengan demikian, ketentuan *branch profit tax* dapat melanggar Pasal 24 ayat (3). Sementara itu, menurut otoritas pajak Amerika, persandingannya antara **utang pajak secara keseluruhan dalam transaksi pembagian laba** oleh BUT dan oleh perusahaan domestik (perusahaan anak).<sup>28</sup> Namun, menurut Luc Hinnekens dan Phillipe Hinnekens, persandingan tersebut adalah tidak tepat<sup>29</sup> sebab Pasal 24 ayat (3) mengatur mengenai **persandingan antara BUT dan perusahaan domestik** (perusahaan anak). Bukan persandingan mengenai utang pajak secara keseluruhan antara pembagian laba oleh BUT dan oleh perusahaan domestik.<sup>30</sup>

Walaupun terdapat perbedaan pendapat mengenai ketentuan *branch profit tax* apakah melanggar prinsip nondiskriminasi dalam Pasal 24 ayat (3), John F. Avery Jones dan Chatherine Bobbett menyebutkan bahwa dalam praktiknya negara-negara yang menerapkan *branch profit tax* ketika melakukan negoisasi P3B, umumnya memasukkan ketentuan khusus yang secara eksplisit mengatur bahwa *branch profit tax* **tidak melanggar Pasal 24 ayat (3)**.<sup>31</sup>

Indonesia merupakan salah satu negara yang juga menerapkan *branch profit tax* dalam hukum domestiknya. Dalam konteks P3B, agar penerapan *branch profit tax* tersebut tidak dianggap melanggar prinsip nondiskriminasi, diperlukan suatu ketentuan khusus. Misalnya, dalam Pasal 10 ayat (7) P3B Indonesia dan UK.

*“Notwithstanding the other provisions of this Agreement, where a company which is a resident of a Contracting State, having a permanent establishment in the other Contracting State, derives profits through that permanent establishment, such profits may be taxed (in addition to the tax which would be chargeable on those profits if they were the profits of a company which was a resident of that other Contracting State) in accordance with the laws of the other Contracting State but the rate of tax so imposed shall not exceed 10% of the profits of the permanent establishment after payment of the income tax on those profits. “*

(dengan penambahan penekanan)

Kata-kata *‘Notwithstanding the other provisions of this Agreement’* adalah rumusan yang secara eksplisit menyatakan bahwa ketentuan Pasal 10 ayat (7) dapat **menyimpang dari ketentuan lain** dalam P3B terkait. Maksud dari ‘ketentuan lain’ disini adalah ketentuan mengenai prinsip nondiskriminasi. Dengan demikian, penerapan *branch profit tax* dapat menyimpang dari ketentuan mengenai prinsip nondiskriminasi apabila P3B yang terkait memuat rumusan kalimat seperti dalam Pasal 10 ayat (7) di atas.

Diskriminasi BUT dalam pengenaan pajak berdasarkan *withholding tax* maksudnya adalah bahwa dapat terjadi pengenaan pajak yang lebih memberatkan terhadap BUT apabila BUT dikenakan pajak atas penghasilan yang diterimanya berdasarkan sistem *withholding tax* (dipotong pajak atas dasar penghasilan bruto). Sementara itu,

28. Luc Hinnekens dan Phillipe Hinnekens, *Op.Cit.*, 28-29.

29. *Ibid*, 29.

30. Lihat juga Mary C. Bennet, “The David Tillinghast Lecture: Non-Discrimination in International Tax Law: A Concept in Search of Principle,” 59 TAX L. REV. 439 (2006).

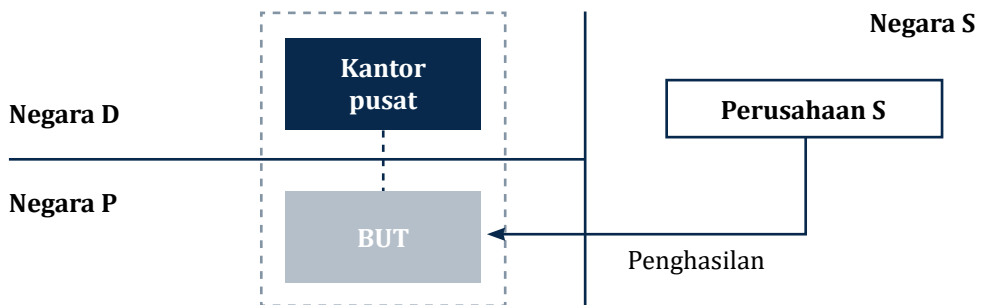
31. John F. Avery Jones dan Catherine Bobbett, “Interpretation of the Non-Discrimination Article of the OECD Model,” *Bulletin for International Taxation*, 2008, 52.

perusahaan domestik dikenakan pajak berdasarkan *net income* (penghasilan neto). Kondisi yang lebih memberatkan dapat juga terjadi apabila *withholding tax* dikenakan berdasarkan tarif *flat*, sedangkan pajak penghasilan biasanya dikenakan berdasarkan tarif progresif.

Lebih lanjut, kondisi yang lebih memberatkan dapat terjadi terkait waktu terutangnya pajak. Pada umumnya, *withholding tax* dikenakan pada saat transaksi terjadi, berbeda dengan pajak penghasilan yang umumnya dikenakan pada akhir tahun pajak. Di Uni Eropa, isu diskriminasi terkait *withholding tax* (bukan terkait BUT secara spesifik, tetapi terkait dengan pemajakan subjek pajak luar negeri secara umum) merupakan salah satu isu yang besar. Penerapan *withholding tax* oleh negara-negara anggota Uni Eropa diperkirakan akan ditiadakan karena adanya larangan nondiskriminasi dan terdapatnya kerja-sama pemungutan pajak antar negara.<sup>32</sup>

Isu penerapan prinsip nondiskriminasi terkait dengan **kredit pajak luar negeri dan perluasan penerapan P3B kepada pihak ketiga** dapat dianalisis secara bersama-sama dan umumnya terjadi pada kasus *triangular*, yaitu sebagaimana dapat digambarkan sebagai berikut.<sup>33</sup>

**Gambar 25.7 Prinsip Nondiskriminasi atas *Triangular Case***



Isu penerapan prinsip nondiskriminasi dalam kasus di atas adalah negara manakah yang wajib memberikan eliminasi pajak berganda (kredit pajak sebagaimana disebutkan dalam Pasal 23 OECD Model)?

- i. Apabila kredit pajak diberikan pada tingkat BUT berdasarkan penerapan P3B Negara P dan Negara S, hal ini akan melanggar prinsip umum P3B. P3B hanya berlaku untuk subjek pajak dalam negeri dari negara yang mengadakan P3B tersebut. Sebagaimana diketahui, BUT bukan merupakan subjek pajak dalam negeri Negara P. Dengan demikian, penerapan P3B Negara P dan Negara S seharusnya tidak dapat dilakukan.
- ii. Apabila kredit pajak diberikan pada tingkat perusahaan yang bertindak sebagai kantor pusat dari BUT berdasarkan penerapan P3B antara Negara D dan Negara

32. Karin Simader, "Withholding Taxes and the Effectiveness of Fiscal Supervision and Tax Collection," *Bulletin for International Taxation*, 2010, 115-119.

33. Dalam Committee on Fiscal Affairs' Report on Triangular Cases, sebagaimana dicetak ulang dalam OECD Model Convention 2010 Full Version, R (11) disebutkan sebagai *typical triangular case*. Lihat juga penjelasan kasus ini secara detil dalam Bart Kusters, "Triangular Cases in Tax Treaties," *Asia-Pacific Tax Bulletin* 2009, 372-377.

S, hal ini akan menimbulkan kesulitan secara praktik. Ini dikarenakan perusahaan tersebut terikat dengan dua P3B secara sekaligus, yaitu P3B Negara D dan Negara S serta P3B Negara D dan Negara P. Dengan demikian, Negara D wajib memberikan eliminasi pajak berganda dua kali, yaitu berdasarkan P3B Negara D dan Negara S serta P3B Negara D dan Negara P. Namun, secara praktik hal tersebut tidak dapat dilakukan oleh Negara D karena adanya pembatasan pemberian kredit pajak.<sup>34</sup>

Menurut Paragraf 67 OECD *Commentary* atas Pasal 24, sebagai konsekuensi penerapan Pasal 24 ayat (3) yang mengatur bahwa BUT harus diperlakukan sama dengan perusahaan domestik menyebabkan Negara P wajib memberikan kredit. Hal ini dikarenakan seandainya dalam situasi tersebut yang menerima penghasilan adalah perusahaan domestik maka berdasarkan P3B Negara P dan Negara S, Negara P diharuskan memberikan kredit kepada perusahaan tersebut. Oleh karenanya, dengan menganggap bahwa BUT sebagai perusahaan domestik, Negara P wajib memberikan kredit kepada BUT.

Pasal 24 ayat (4) OECD Model memberikan ketentuan tentang **persamaan perlakuan pajak atas biaya bunga, royalti, dan pembebanan biaya lainnya** sebagai pengurang penghasilan kena pajak tanpa membedakan biaya bunga, royalti, dan pembebanan biaya lainnya tersebut dibayarkan kepada subjek pajak dalam negeri dari negara sumber atau negara domisili. Berikut rumusan Pasal 24 ayat (4) dari OECD Model.

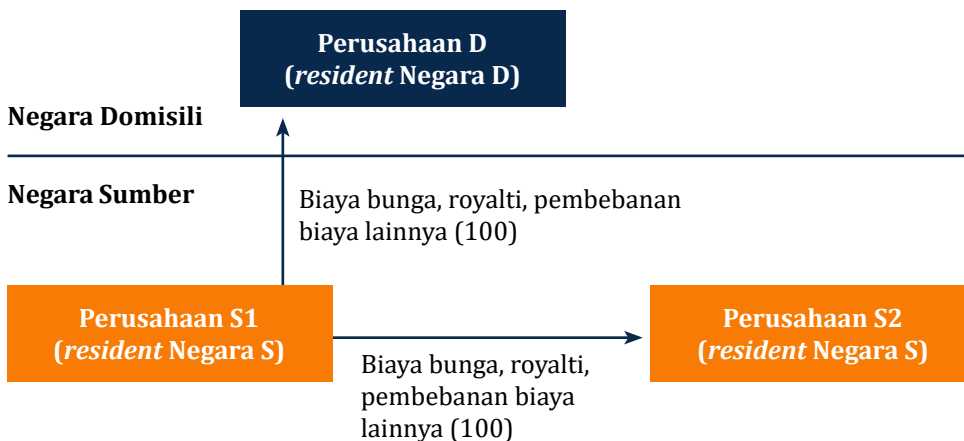
*“Interest, royalties and other disbursement paid by an enterprise of [Negara S] to a resident of [Negara R] shall, for the purpose of determining the taxable profits of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been paid to a resident of [Negara S].”*

(dengan penambahan penekanan)

Ilustrasi Pasal 24 ayat (4) OECD Model di atas tampak dalam Gambar 25.8 di halaman berikut. Ketentuan Pasal 24 ayat (4) OECD Model pada Gambar 25.8 dapat dijelaskan sebagai berikut. Misal, Perusahaan S1 membayar bunga, royalti, dan pembayaran lainnya kepada Perusahaan D. Di samping itu, Perusahaan S1 juga membayar bunga, royalti, dan pembayaran lainnya kepada Perusahaan S2. Sepanjang kondisinya sama, tidak boleh ada perbedaan perhitungan pembebanan biaya bunga, royalti, biaya lainnya yang boleh dibebankan sebagai pengurang penghasilan kena pajak di Perusahaan S1. Perbedaan tersebut, misalnya biaya bunga yang dibayarkan kepada Perusahaan D tidak boleh dibebankan sebagai pengurang penghasilan kena pajak, tetapi pembayaran bunga kepada Perusahaan S2 boleh dibebankan sebagai pengurang penghasilan kena pajak.

34. Secara umum, pemberian kredit pajak dibatasi di banyak negara sampai dengan utang pajak di negara yang memberikan kredit pajak tersebut.

Gambar 25.8 Prinsip Nondiskriminasi atas Pembebanan Biaya



Sumber: Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), 235.

Ketentuan Pasal 24 ayat (4) OECD Model tunduk pada ketentuan: (i) Pasal 9 ayat (1) OECD Model; (ii) Pasal 11 ayat (6) OECD Model; dan (iii) Pasal 12 ayat (4) OECD Model, apabila terdapat isu *transfer pricing* antara Perusahaan S1 dan Perusahaan D. Apabila terdapat isu *transfer pricing*, Negara S dapat melakukan penyesuaian atau koreksi sepanjang terbukti transaksi tersebut dilakukan oleh pihak yang mempunyai hubungan istimewa dan jumlah yang dibebankan tidak mencerminkan harga pasar wajar.

Isu penting penerapan Pasal 24 ayat (4) adalah terkait dengan ketentuan '*thin capitalization*'.<sup>35</sup> Pada umumnya, ketentuan *thin capitalization* hanya berlaku atas transaksi pinjaman dengan subjek pajak luar negeri. Apabila transaksi pinjaman dilakukan dengan subjek pajak dalam negeri, ketentuan *thin capitalization* tidak berlaku. Hal ini dapat menimbulkan perlakuan diskriminasi yang tidak diperbolehkan berdasarkan Pasal 24 ayat (4) OECD Model.<sup>36</sup> Menarik untuk diperhatikan, dalam kasus *Speciality Manufacturing Ltd. v the Queen* (Kanada)<sup>37</sup>, ketentuan *thin capitalization* dianggap tidak melanggar prinsip nondiskriminasi apabila penerapan *thin capitalization* didasarkan pada transaksi hubungan istimewa yang harus mengikuti prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Hal ini terlepas dari apakah pemberi pinjaman merupakan subjek pajak luar negeri atau bukan.

35. Ketentuan untuk menghindari praktik penghindaran pajak dengan cara membiayai cabang atau perusahaan anak lebih besar dengan utang (bunga merupakan biaya yang dapat dibebankan dari penghasilan kena pajak) daripada dengan modal saham (dividen bukan merupakan biaya yang dapat dibebankan dari penghasilan kena pajak). Umumnya ketentuan *thin-cap* dapat berupa rasio tetap seperti 1 (modal):4(utang) dan berlaku hanya pada transaksi utang lintas batas negara.

36. Philip Baker, *Op.Cit.*, 24-2/15-24-2/16, dan lihat juga *Re Soc. Andritz Sprout Bauer*, Req. no. 233 894, Conseil d'Etat, December 30, 2003 sebagaimana dicetak dan diterjemahkan dalam (2003) 6 I.T.L.R. 604.

37. Sebagaimana dibahas dalam Jens Wittendorf, *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law* (Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2010), 164-165.



#### D. Jenis Pajak yang Dicakup dalam Prinsip Nondiskriminasi

Pasal 24 ayat (6) OECD Model mengatur bahwa prinsip nondiskriminasi diterapkan terhadap semua jenis pajak dan tidak terbatas pada pajak yang diatur dalam Pasal 2 OECD Model. Berikut ini adalah rumusan dari Pasal 24 ayat (6) OECD Model.

*“The provisions of this Article shall, notwithstanding the provisions of Article 2, **apply to taxes of every kind and description.**”*

(dengan penambahan penekanan)

Dalam US Model, bea cukai tidak dianggap sebagai pajak sehingga penerapan prinsip nondiskriminasi dalam Pasal 24 OECD Model tidak berlaku untuk bea cukai.<sup>38</sup> Perlu diperhatikan bahwa Pasal 24 ayat (6) OECD Model ini sebenarnya tidak sesuai dengan maksud dari P3B itu sendiri, yaitu mengatur pemajakan atas *income* dan *capital gain* sesuai dengan judul dari P3B, yaitu *Model Convention with respect to Taxes on Income and Capital*.

---

38. *Technical Explanation United States Model Income Tax Convention* (1996), Pasal 24 ayat (6).

## Referensi

### Buku:

- Baker, Philip. *Double Taxation Convention*. London: Sweet & Maxwell, 2012.
- Brammen, Niels. *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*. Amsterdam: IBFD, 2012.
- Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi. *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*. Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010.
- Deutsch, Robert, Roisin Arkwright, dan Daniela Chiew. *Principles and Practice of Double Taxation Agreements: A Question and Answer Approach*. London: BNA International, 2006.
- Holmes, Kevin. *International Tax Policy and Double Tax Treaties*. The Netherlands: IBFD, 2007.
- IBFD. "Discrimination". Dalam *International Tax Glossary*, ed. Barry Larking. Amsterdam: IBFD, 2005.
- Nepote, Isabel Rodriguez. "Article 24 Non Discrimination." Dalam *History of Tax Treaties-The Relevance of the OECD Documents for the Interpretation of Tax Treaties*, ed. Thomas Ecker dan Gernot Ressler. Vienna: Linde, 2011.
- Russo, Raffaele. *The Attribution of Profits to Permanent Establishments*. Amsterdam: IBFD, 2005.
- Sen, Kuntal Kumar. "Non-discrimination - Introduction and Recent Judicial Developments (Article 24)." Dalam *International Taxation - A Compendium*, ed. The Chamber of Tax Consultants. Mumbai: The Chamber of Tax Consultants, 2013.
- Wittendorf, Jens. *Transfer Pricing and the Arm's Length Principle in International Tax Law*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2010.
- van Raad, Kees. *Non Discrimination in International Tax Law*. Deventer: Kluwer, 1986.

### Artikel:

- Adonnino, Pietro. "General Report." Dalam *Non-discrimination rule in international taxation*. IFA Cahier Vol. 78b, (1993).
- Bennet, Mary C. "The David Tillinghast Lecture: Non-Discrimination in International Tax Law: A Concept in Search of Principle." *59 TAX L. REV.* 439, (2006).
- Hinnekens, Luc dan Phillippe Hinnekens. "General Report." Dalam *Non-discrimination at the cross-roads of international taxation*. IFA Cahier Vol. 93a, (2008).
- Jones, John F. Avery dan Catherine Bobbett. "Interpretation of the Non-Discrimination Article of the OECD Model." *Bulletin for International Taxation*, (2008).
- Kosters, Bart. "Triangular Cases in Tax Treaties." *Asia-Pacific Tax Bulletin*, (2009).
- Simader, Karin. "Withholding Taxes and the Effectiveness of Fiscal Supervision and Tax Collection." *Bulletin for International Taxation*, (2010).
- UN. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*. New York: United Nations, 2011.

**Internet:**

OECD. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paris: OECD Publishing, 2015. Internet. Dapat diakses melalui <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.

**Studi Kasus:**

AAR, (New Delhi), "Application No. P-16 1998," 102 Taxman 377 (1988).

Foramer S.A. v D.C.I.T (1995) 52 I.T.D. 115 (*Income Tax Appeal Tribunal, India*).

Income Tax Appeal Tribunal (India), "Foramer S.A. v D.C.I.T, 52 I.T.D. 115," (1995).

UBS AG v. Revenue and Customs Commissioners [2005] STC (SCD) 589, (2005) 7 I.T.L.R 893

## Pertukaran Informasi untuk Tujuan Pajak

Darussalam dan Deborah

### A. Pendahuluan

Era globalisasi menyebabkan persaingan usaha di pasar global semakin meningkat. Dengan meningkatnya persaingan tersebut, di satu sisi memang membawa dampak positif bagi perekonomian negara.<sup>1</sup> Akan tetapi, di sisi lainnya dapat mengakibatkan semakin meningkatnya penggunaan negara-negara *tax haven*<sup>2&3</sup> yang seringkali dipakai untuk tujuan *aggressive tax planning*.<sup>4</sup> Hal ini dapat berakibat pada terjadinya pengikisan dasar pengenaan pajak (*erotion tax base*) terutama bagi negara-negara yang basis pengenaan pajaknya menerapkan sistem *worldwide income*.<sup>5</sup>

Praktik *aggressive tax planning* ini menjadi tantangan serius yang dihadapi oleh otoritas pajak di dunia seperti yang diungkapkan Kudrle.<sup>6</sup>

*“One recent worldwide estimate of individual income evasion losses attributable to the tax havens, based on a straightforward methodology, was \$255 billion. Based on the ratio of estimated offshore wealth to the total, the U.S. and Canada would be losing over 45 billion, Europe about 74 billion, the Middle East and Asia about 116 billion and Latin America nearly 20 billion... National stakes in such losses propelled the EU, Japan, and the United States to launch a coordinated attack in 1998.”*

Penggunaan negara *tax haven* dalam praktik *aggressive tax planning* didukung pula oleh ketatnya akses data perbankan yang melindungi kerahasiaan informasi nasabah. Kerahasiaan bank dapat didefinisikan sebagai sebuah prinsip perbankan untuk

1. D.P. Mittal, “Finance Bill 2011 Enforcing Information from Jurisdictions Lacking Transparency,” *International Taxation* 4 (Maret 2011): 236.
2. OECD, *OECD Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue* (Paris: OECD Publishing, 1998), 14, 18.
3. OECD mendefinisikan *tax haven* sebagai negara dengan tarif pajak rendah atau negara tanpa pemajakan sama sekali, pertukaran informasi yang tidak efektif, serta kurang transparan dalam pemajakannya, termasuk transparansi dalam hal dan kerahasiaan *beneficial ownership*. Lihat William H. Byrnes dan Robert J. Munro, *LexisNexis Guide to FATCA Compliance* (United States: LexisNexis, 2013), 1-17.
4. Lorraine Eden dan Robert T, “Tax Havens: Renegade States in the International Tax Regime?,” *Law & Policy* 27, no. 1 (Januari 2005): 101 menyebutkan bahwa: “Havens typically have low or zero tax rates on personal and/or corporate income, secrecy laws on banking and other financial transaction, and few or no restrictions on financial transactions.”
5. Mark Blumberg, “Harmful Tax Competition: Is Harmful Tax Competition Actually Harmful?,” *The OECD’s Report* (Januari 2001): 1.
6. Kudrle, “The OECD’s Harmful Tax Competition Initiative and the Tax Havens: From Bombshell to Damp Squib,” *Global Economy Journal* 8, no. 1, (2008): 3.

melindungi informasi pribadi nasabah.<sup>7</sup> Akibatnya, otoritas pajak di negara domisili mengalami kesulitan untuk mendeteksi kekayaan wajib pajaknya.

Permasalahan di atas dapat diatasi jika terdapat sarana untuk meningkatkan transparansi informasi yang berkaitan dengan pajak. Peningkatan transparansi memungkinkan otoritas pajak untuk memeriksa informasi keuangan wajib pajaknya serta menilai kepatuhan pembayaran pajak. Namun, sarana untuk meningkatkan transparansi harus dilengkapi dengan persetujuan berbagai negara untuk saling bertukar informasi terkait aktivitas wajib pajaknya di negara lain.

Hal ini sudah lama disadari oleh OECD yang kemudian menciptakan berbagai pilihan metode untuk saling bertukar informasi. Terdapat tiga jenis metode pertukaran informasi antara lain: (i) pertukaran informasi dengan permintaan; (ii) pertukaran informasi secara spontan; dan (iii) pertukaran informasi secara otomatis. Skema pertukaran informasi yang dirancang oleh OECD diharapkan mampu untuk mengatasi praktik penggelapan pajak. Hanya saja, kesuksesan pertukaran informasi yang dilakukan suatu negara sangat bergantung pada kemampuan negara tersebut untuk mendapatkan dan mengirimkan informasi kepada negara mitra. Selain itu, suatu negara juga diharapkan dapat mengolah dan menggunakan informasi yang telah diperoleh dari negara mitra.

## B. Pertukaran Informasi: Sejarah dan Penjelasan Umum

Isu transparansi dan pertukaran informasi pajak global menjadi salah satu isu yang mulai hangat dibicarakan pada tahun 1990-an.<sup>8</sup> Terkait dengan isu tersebut, OECD telah memulai inisiatifnya terkait *tax havens* dan *harmful tax competition* dengan menerbitkan *OECD Harmful Tax Competition*<sup>9</sup>, yaitu suatu laporan tentang rezim pajak yang merugikan (*harmful tax practices*). Secara spesifik, laporan ini menawarkan proposal untuk menetapkan pedoman terkait *harmful tax practices*, pembentukan forum global yang akan mengelola isu-isu transparansi, serta memberikan rekomendasi kepada ketentuan domestik dan P3B terkait *harmful tax practices*. Salah satu isu yang dibahas dalam laporan tersebut adalah pertukaran informasi yang efektif dan transparansi. Namun, banyak kalangan akademisi yang berargumen bahwa inisiatif yang dikeluarkan oleh OECD ini telah gagal memerangi peran *tax havens* atas skema-skema *international tax avoidance* dan *evasion*.<sup>10</sup>

Sehubungan dengan hal di atas, tidak mengherankan dalam perkembangannya OECD mengembangkan kerjasama di bidang pajak terkait transparansi pajak dan pertukaran informasi selama lebih dari 15 tahun. Pada tahun 2000, OECD bersama negara-negara non-OECD membentuk *The Global Forum on Transparency and Exchange*

7. Tony Anamourlis dan Les Nethercott, "An Overview of Tax Information Exchange Agreements and Bank Secrecy," *Bulletin for International Taxation*, (December 2009): 616.
8. Bruno Gangemi, *International Mutual Assistance through Exchange of Information: General Report for International Fiscal Association*, Cashier de Droit Fiscal International/International Fiscal Association, (1990).
9. Sebagian berpendapat bahwa terbitnya *OECD Harmful Tax Competition* ini merupakan cikal bakal lahirnya transparansi perpajakan global. Lihat Rajesh Sharma Ramloll, "Tax Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes-Is the Current Peer-Review Process of the OECD's Global Forum Instrumental to the Development of a New Soft-Law?," *International Taxation* 5 (November 2011), 504.
10. Deborah, "The Legal Relevance of the OECD Standard" dalam *Exchange of Information for Tax Purposes*, ed. Oliver-Christoph Günther dan Nicole Tüchler (Vienna: Linde Verlag, 2013), 62-63.

*of Information* (Global Forum). Tujuan utama dari Global Forum ini adalah menjadi forum bersama untuk menyusun standar transparansi dan pertukaran informasi dan mengelola isu-isu yang berhubungan dengan transparansi dan pertukaran informasi dalam rangka menciptakan *fair competition* diantara negara-negara di dunia.

Standar pertukaran informasi tersebut kemudian diwujudkan dalam bentuk OECD Model *Agreement Exchange of Information* (2002) dan perubahan atas Pasal 26 OECD Model dan *commentaries*-nya. OECD Model *Agreement* 2002 merupakan model bagi perjanjian pertukaran informasi antar negara yang tidak memiliki P3B, seperti *Tax Information Exchange Agreement* (TIEA). Perbedaan antara OECD Model *Agreement* 2002 dan Pasal 26 OECD Model yang membahas tentang pertukaran informasi adalah bahwa OECD Model *Agreement* 2002 hanya mengatur tentang pertukaran informasi berdasarkan permintaan (*on request*), sedangkan Pasal 26 OECD Model selain mengatur pertukaran informasi berdasarkan permintaan juga mengatur pertukaran informasi secara otomatis dan spontan.

Kemudian di tahun 2009, Global Forum melangkah maju dengan menyusun standar *peer-review* yang akan menelaah kerangka hukum dan implementasi standar pertukaran informasi setiap negara yang tergabung dalam Global Forum.<sup>11</sup> Semenjak itu, isu pertukaran informasi mendapat tempat dalam ruang politik global dengan selalu diangkatnya isu ini dalam pertemuan antar negara anggota G20 dan OECD. Dari sudut pandang hukum pajak, pertukaran informasi antar yurisdiksi ditujukan sebagai sarana kontrol bagi wajib pajak yang melakukan aktivitas ekonominya secara lintas batas. Oleh karena itu, pertukaran informasi dimaksudkan sebagai sarana mendeteksi dan mencegah adanya upaya penggelapan pajak (*tax evasion*) di tataran internasional.<sup>12</sup> Yurisdiksi yang biasanya menjadi tempat persinggahan dana global (*offshore financial center*), contohnya Swiss, kini kian membuka diri dan berpartisipasi dalam kerangka kerjasama pertukaran informasi.<sup>13</sup> Keterbukaan tersebut jelas membuat wajib pajak kehilangan tempat untuk menyimpan dana mereka secara rahasia.

Tahun 2010, salah satu hasil sidang dalam pertemuan G-20 di Toronto Kanada berhasil membahas mengenai pengenaan sanksi atau pemberian tekanan bagi negara-negara yang tidak mau bekerjasama dalam perjanjian transparansi pajak dan pertukaran informasi (*non-cooperative jurisdiction*).<sup>14</sup> Tidak hanya melalui Global Forum saja, isu pertukaran informasi ini juga menjadi perhatian bagi Amerika Serikat untuk memerangi *non-compliance* Wajib Pajak Amerika Serikat, terutama yang berhubungan negara-negara dengan ketentuan kerahasiaan bank (*bank secrecy*).<sup>15</sup> Oleh karena itu, tahun 2010 Amerika Serikat menerbitkan aturan tentang *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) sebagai aturan yang mewajibkan Lembaga

11. OECD, *Tax Co-operation 2010: Towards a Level Playing Field* (Paris: OECD Publishing, 2010).

12. Pollyana Mayer, "Information Exchange: Detering International Tax Avoidance and Evasion," *Tax Notes International* (26 Juni 2007): 795-799.

13. Dalam kasus Swiss, keinginan mereka untuk membuka diri juga dipengaruhi oleh tekanan tidak langsung dari *Saving Directives* di EU, peran kebijakan *withholding tax* yang tergantikan oleh koordinasi pertukaran informasi, serta kompetisi yang semakin ketat antar *offshore financial center*. Lihat Niels Johannesen, "Tax Evasion and Swiss Bank Deposits" *Journal of Public Economics* 111 (2014): 46-62; dan Harry Huizinga dan Soren Bo Nielsen, "Withholding Tax or Information Exchange: The Taxation of International Interest Flows," *Journal of Public Economics* 87 (2002): 39-72.

14. Rebecca M. Nelson, "Analyst in International Trade and Finance," *The G-20 and International Economic Cooperation: Background and Implications for Congress* (Agustus 2010).

15. United States Permanent Sub-Committee on Investigations, "Tax Haven Abuses: The Enablers, The Tools and Secrecy", (2006).

Jasa Keuangan (LJK) di seluruh dunia untuk memberikan informasi terkait wajib pajak Amerika Serikat yang memiliki rekening di LJK tersebut.<sup>16</sup> LJK akan dikenakan *withholding tax* sebesar 30% atas penghasilan tertentu yang berasal dari Amerika Serikat jika LJK tersebut tidak mematuhi ketentuan FATCA.

Pada April 2013, Menteri Keuangan dan Gubernur Bank Sentral dari negara anggota G20 dan OECD menyatakan dukungannya atas pertukaran informasi secara otomatis sebagai standar pertukaran informasi global untuk tujuan pajak. Langkah ini kemudian diikuti dengan komitmen bersama diantara mereka dalam pertemuan pada September 2013 untuk mewujudkan suatu standar pertukaran informasi secara otomatis. Pada Februari 2014, negara-negara anggota G20 dan OECD menyetujui *Common Reporting Standard* (CRS) untuk pertukaran informasi. Langkah ini dilanjutkan dengan komitmen berupa penyusunan *timelines* untuk mengimplementasikan standar pertukaran informasi secara otomatis di negaranya masing-masing. Beberapa negara berkomitmen untuk melaksanakan pertukaran informasi pada tahun 2017. Negara lainnya, termasuk Indonesia berkomitmen melaksanakannya pada tahun 2018. Komitmen ini kemudian diikuti dengan langkah penandatanganan *Multilateral Competent Authority Agreement* (MCAA).

Selanjutnya, pada bulan Juli 2014 OECD merilis versi lengkap (*full version*) dari standar pertukaran informasi secara otomatis (*Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*). CRS termasuk dalam salah satu bagian dari standar pertukaran informasi secara otomatis, selain model MCAA. Dirilisnya standar pertukaran informasi secara otomatis pada bulan Juli 2014 dimaksudkan sebagai standar minimum dalam pertukaran informasi secara otomatis.

## C. Pertukaran Informasi untuk Tujuan Pajak

### C.1 Dasar Hukum Pertukaran Informasi

Suatu yurisdiksi tidak dapat melakukan pertukaran informasi dengan negara lain tanpa ada dasar hukum yang memperbolehkan proses pertukaran informasi tersebut. Terdapat beberapa instrumen hukum untuk melaksanakan pertukaran informasi, baik yang dapat disusun secara unilateral, bilateral, atau multilateral.

#### C.1.1 Pertukaran Informasi yang Terdapat dalam OECD Model

Pertukaran informasi melalui instrumen bilateral bisa dilakukan dengan P3B sebagai dasar hukum. P3B ini secara umum dibuat untuk mengatasi pajak berganda yang terjadi akibat dua negara saling memajaki *worldwide income*. Pertukaran informasi dalam P3B diatur dalam Pasal 26 dan didasarkan pada OECD Model atau UN Model. Model P3B yang disusun oleh OECD Model telah mengalami perubahan sejak tahun 1963<sup>17</sup> sampai yang terbaru di tahun 2012 atas Pasal 26 ayat (2) dan

16. William H. Byrnes dan Robert J. Munro, *Op.Cit.*

17. European Parliament Policy Department A, *Overview of Legislation Practices Regarding Exchange of Information between National Tax Administration in Tax Matters* (European Union: October 2015).

*Commentary*.<sup>18</sup> Oleh karenanya, pasal terkait pertukaran informasi yang digunakan di dalam P3B berbagai negara akan berbeda, tergantung model P3B yang digunakan dalam penyusunannya. Hal ini juga memungkinkan adanya berbagai cara dalam menginterpretasikan P3B<sup>19</sup>

Dalam Pasal 26 ayat (1) OECD Model diatur mengenai sistem pertukaran informasi dengan rumusan, yaitu sebagai berikut.

*“The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is foreseeably relevant for carrying out the provisions of this Convention or to the administration or enforcement of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2.”*

(dengan penambahan penekanan)

Adanya ketentuan tersebut menunjukkan terbukanya akses untuk melakukan pertukaran informasi antar negara yang diperlukan untuk mencegah praktik *international tax avoidance* atau *aggressive tax planning*. Kemudian, ketentuan Pasal 26 ayat (2) OECD Model merumuskan sebagai berikut.

*“Any information received under paragraph 1 by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, the determination of appeals in relation to the taxes referred to in paragraph 1, or the oversight of the above. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions.”*

Dalam Pasal 26 ayat (2) di atas, dapat diketahui bahwa atas setiap informasi yang dipertukarkan:

- i. akan diperlakukan sebagai informasi yang bersifat rahasia; dan
- ii. hanya akan diungkapkan kepada pihak-pihak atau instansi yang berwenang termasuk pengadilan dan badan administrasi yang terkait dengan penegakan hukum, penagihan, banding, dan penuntutan terkait dengan pajak-pajak yang diatur dalam P3B. Informasi dapat juga diungkapkan dalam proses persidangan atau dalam pengambilan keputusan hukum.

Selanjutnya, Pasal 26 ayat (3), ayat (4), dan ayat (5) OECD Model mengatur hal-hal lainnya, yaitu antara lain.

18. OECD. “Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and Its Commentary tertanggal 17 Juli 2012,” Internet, dapat diakses melalui [https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718\\_Article%2026-ENG\\_no%20cover%20\(2\).pdf](https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf).

19. Annet Wanyana Oguttu, “A Critique on Effectiveness of Exchange of Information on Tax Matters in Preventing Tax Avoidance,” *Bulletin for International Taxation*, (January 2014): 2-19.



- “3. *In no case shall the provisions of paragraphs 1 and 2 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:*
- a. to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;*
  - b. to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;*
  - c. to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information the disclosure of which would be contrary to public policy (order public).*
4. *If information is requested by a Contracting State in accordance with this Article, the other Contracting State shall use its information gathering measures to obtain the requested information, even though that other State may not need such information for its own tax purposes. The obligation contained in the preceding sentence is subject to the limitations of paragraph 3 but in no case shall such limitations be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because it has no domestic interest in such information.*
5. *In no case shall the provisions of paragraph 3 be construed to permit a Contracting State to decline to supply information solely because the information is held by a bank, other financial institution, nominee or person acting in an agency or a fiduciary capacity or because it relates to ownership interests in a person.”*

Gambar 26.1 pada halaman berikut merupakan rangkuman mengenai Pasal 26 OECD Model sebagaimana telah diuraikan sebelumnya.

### **C.1.2 Tax Information Exchange Agreement (TIEA) - OECD Model 2002**

Model perjanjian pertukaran informasi untuk tujuan pajak, dikenal dengan sebutan *Tax Information Exchange Agreement* (TIEA Model), yang dipublikasikan oleh OECD pada April 2002.<sup>20</sup> TIEA Model merupakan instrumen pertama yang mencantumkan standar yang dikeluarkan OECD sehubungan dengan pertukaran informasi dan transparansi pajak (selanjutnya disebut dengan standar OECD). Tujuannya adalah untuk memfasilitasi pertukaran informasi antara negara-negara yang mengadakan TIEA Model.<sup>21</sup>

Ide dasar dibentuknya TIEA Model adalah untuk memfasilitasi pertukaran informasi dengan negara-negara yang tidak memiliki P3B, yang biasa dijumpai pada negara-negara *tax havens*. TIEA Model berperan penting untuk mereduksi efek dari negara-negara *tax havens* sehingga informasi yang dipertanyakan oleh otoritas pajak suatu negara tertentu dapat diakses melalui media TIEA Model.<sup>22</sup>

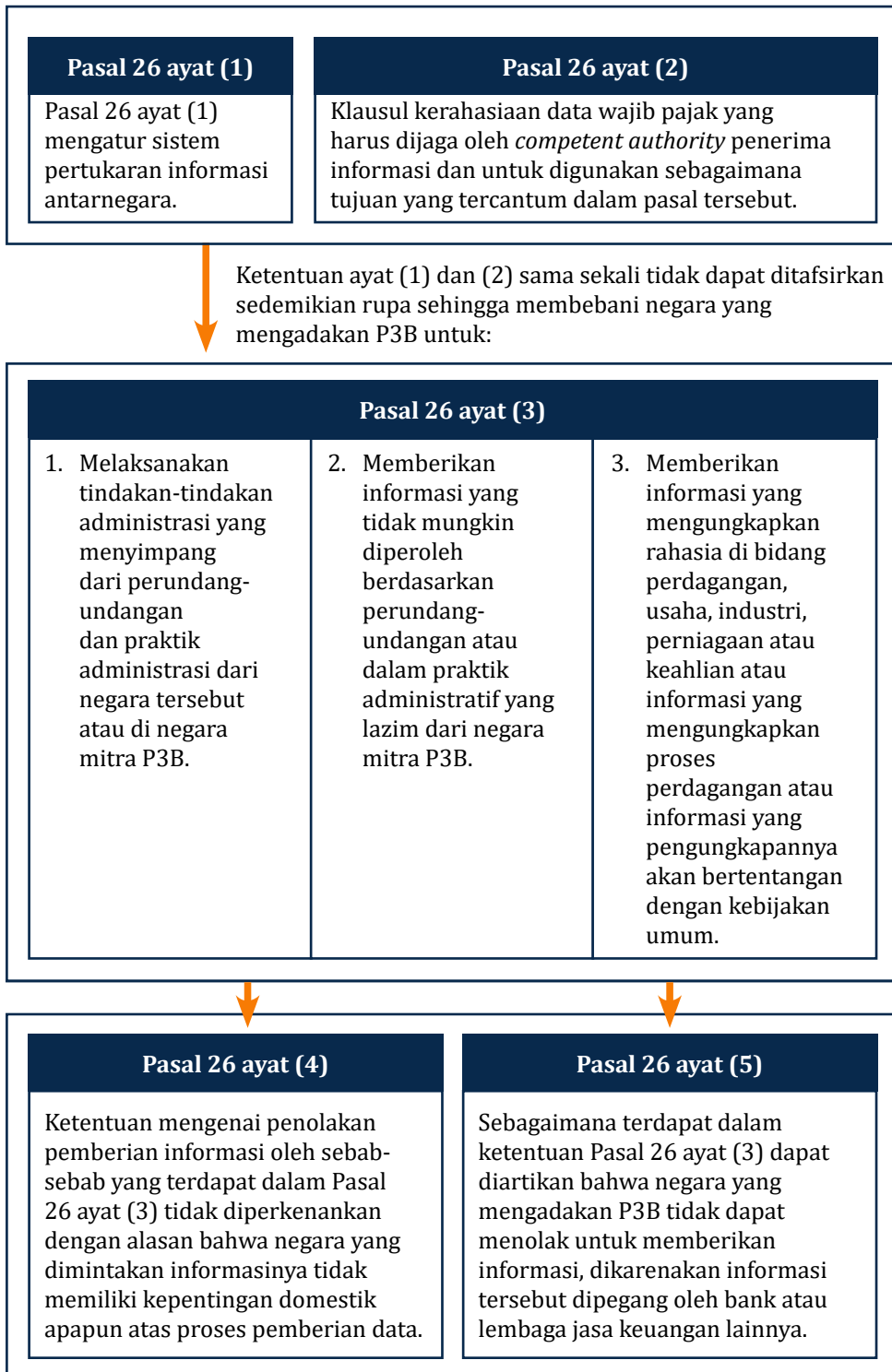
TIEA Model merupakan instrumen yang sifatnya tidak mengikat (*non-binding instrument*), tetapi dapat digunakan sebagai basis negosiasi yang dilakukan oleh negara-negara yang ingin mengikat perjanjian baik secara bilateral maupun

20. Assem Chawla dan Surabhi Singhi, “Exchange of Information: The Jargon of the Day,” *International Taxation* 4 (February 2011): 54.

21. TIEA Model Commentary dalam Title dan Preamble Paragraf 1.

22. Tony Anamourlis dan Nethercott, *Op.Cit.*, 616.

Gambar 26.1 Rangkuman Pasal 26 OECD Model



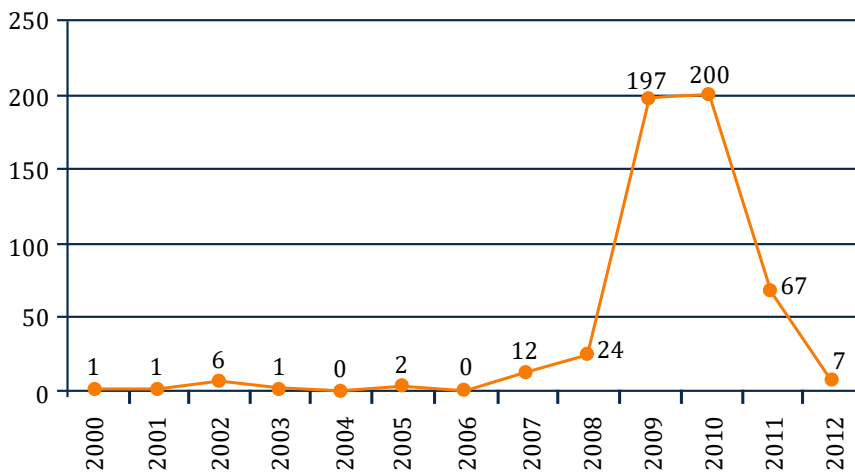
multilateral.<sup>23</sup> Standar pertukaran informasi yang dipromosikan oleh TIEA Model memuat prinsip-prinsip utama, yaitu sebagai berikut.<sup>24</sup>

- i. Pertukaran informasi berdasarkan permintaan untuk tujuan pajak yang dapat dilakukan antar negara tanpa adanya halangan karena kepentingan persyaratan domestik atau kerahasiaan bank.
- ii. Adanya kewenangan untuk mendapatkan informasi yang dapat dipercaya, termasuk di dalamnya informasi mengenai akuntansi, bank, dan kepemilikan.
- iii. Informasi yang dipertukarkan antar negara tersebut tetap harus dijaga kerahasiaannya untuk menjaga hak wajib pajak yang harus dilindungi.

Perlu diperhatikan juga adalah dalam permintaan pertukaran informasi itu sendiri harus memenuhi persyaratan minimum. Hal ini untuk membuktikan bahwa informasi yang dimintakan memang dianggap relevan (*foreseeably relevant*) dengan administrasi dan penegakan hukum domestik dari para pihak yang menandatangani TIEA Model. Untuk itu, TIEA Model ini memiliki peranan penting untuk menentukan fakta-fakta yang relevan sehubungan dengan penghasilan dan aset yang dimiliki subjek pajak dari negara yang meminta informasi.<sup>25</sup>

TIEA Model yang pertama ditandatangani adalah TIEA antara Amerika Serikat dan Karibia sebagai hasil dari adanya Kongres mengenai *tax havens* yang dilaksanakan pada tahun 1979. Berikut ini adalah jumlah TIEA yang telah ditandatangani dari tahun 2000 sampai dengan 2012.

**Gambar 26.2 TIEA yang Ditandatangani Dari Tahun 2000 – 2012**



Sumber: Romy Afandi, "The Role and Work of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information," dalam *Exchange of Information for Tax Purposes*, ed. Oliver-Christoph Günther dan Nicole Tüchler (Vienna: Linde Verlag, 2013), 47.

23. OECD *Commentary* atas Pasal 26, Paragraf 4.

24. OECD, *OECD Countering Offshore Tax Evasion: Some Questions and Answers on the Project* (Paris: OECD Publishing, 2009), 11.

25. Kofler dan Tumpel, "Tax Information Exchange Agreements," dalam *Internationale Amtshilfe in Steuersachen*, ed. Lang, Schuch, dan Staringer (Vienna: Linde Verlag, 2011), 181.

Pada bulan Juni 2015, *Committee on Fiscal Affairs* (CFA) menyetujui Model Protokol TIEA yang berjudul *Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information under TIEA*. Model Protokol ini dapat digunakan oleh suatu negara/yurisdiksi apabila negara/yurisdiksi tersebut ingin memperluas ruang lingkup TIEA yang ada dan juga mencakup pertukaran informasi otomatis dan/atau pertukaran informasi secara spontan.<sup>26</sup>

Negara/yurisdiksi tersebut dapat mendasarkan perjanjian bilateralnya untuk tujuan pertukaran informasi secara otomatis berdasarkan *Common Reporting Standard* (CRS) atau pertukaran informasi secara otomatis dengan *Country-by-Country Reports* pada TIEA, khususnya dalam kasus-kasus tidak (belum) mungkin untuk melakukan pertukaran informasi secara otomatis dalam Perjanjian Multilateral yang relevan.<sup>27</sup> Suatu negara/yurisdiksi juga dapat memilih untuk menggunakan pasal-pasal dalam Model Protokol apabila negara tersebut ingin menyertakan pertukaran informasi secara otomatis dan spontan dalam TIEA yang akan ditandatangani.<sup>28</sup>

### C.1.3 RUBIK *Agreements*

Swiss selama ini dikenal sebagai *safe haven* karena memiliki kerahasiaan bank yang ketat sehingga sering digunakan sebagai negara tempat tujuan meletakkan aset-aset keuangan oleh pengusaha seluruh dunia. Bagi pihak otoritas pajak negara-negara di dunia, kerahasiaan bank di Swiss ini sebagian besar banyak digunakan untuk memfasilitasi dilakukannya *tax evasion*.

Untuk mengikuti tren global yang tengah mempromosikan bantuan administrasi secara lintas batas negara (*cross-border administrative assistance*), Swiss telah melakukan upaya yang signifikan untuk meningkatkan kerjasama internasional dalam bidang pajak. Termasuk di dalamnya untuk menerapkan standar OECD dalam pertukaran informasi. Hasilnya dituangkan melalui penghapusan reservasi<sup>29</sup> Swiss atas Pasal 26 OECD Model pada tanggal 13 Maret 2009.<sup>30</sup>

Lebih lanjut, dipengaruhi oleh perspektif internasional yang semakin gencar memerangi kerahasiaan perbankan untuk tujuan pajak yang antara lain karena dipicu krisis ekonomi global, telah mendorong Swiss untuk membuat perjanjian Rubik (*Rubik Agreement*) dengan sejumlah negara terkait aset-aset yang terdapat di rekening Swiss.<sup>31</sup> Dengan perjanjian ini, terdapat akses untuk pertukaran informasi untuk tujuan pajak dengan Swiss, tetapi bukan berarti dengan perjanjian ini kerahasiaan perbankan di Swiss dihilangkan. Kerahasiaan perbankan masih tetap dipertahankan di Swiss. Namun, untuk tujuan pajak, Swiss memberikan akses untuk dapat bertukar informasi.

26. OECD. "Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)," Internet, dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementsstieas.htm>.

27. *Ibid.*

28. *Ibid.*

29. Pengertian reservasi lihat kembali Bab 4 Interpretasi Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda.

30. Rivolta, "New Switzerland-Germany and Switzerland-United Kingdom Agreements: Does Anyone Offer More than Switzerland," *Bulletin for International Taxation*, 2012, 138.

31. Michael Joosen, "Rubik Agreements," dalam *Exchange of Information for Tax Purposes*, ed. Oliver-Christoph Günther dan Nicole Tüchler (Vienna: Linde Verlag, 2013), 243.

Nama "Rubik" ini diberikan oleh para ahli untuk perjanjian yang ditandatangani oleh Swiss karena perjanjian tersebut adalah upaya untuk memecahkan teka-teki rumit sehubungan dengan menyeimbangkan kerahasiaan perbankan dan netralitas dari posisi Swiss atas skema *tax evasion* yang kerap kali melibatkan kebijakan kerahasiaan perbankan Swiss tersebut.<sup>32</sup> Perjanjian ini memiliki dua tujuan utama: (i) menyelesaikan kewajiban masa lalu melalui pengaturan atas aset yang dideklarasikan sebelumnya dan (ii) melakukan pemotongan pajak untuk solusi masa mendatang.<sup>33</sup>

Inti dari perjanjian Rubik ini adalah untuk memberikan pilihan apakah subjek pajak mau mengungkapkan secara sukarela informasi mengenai aset-aset yang mereka miliki atau akan dikenakan pajak apabila mereka tidak mau mendeklarasikannya. Pajak yang akan dikenakan ini sifatnya *one-off payment* untuk kewajiban yang terjadi di masa lalu dan pengenaan *withholding tax* untuk solusi di masa mendatang. Saat ini negara-negara yang mengadakan perjanjian Rubik, yaitu antara lain.

- i. Jerman dan Swiss, menandatangani perjanjian pada tanggal 21 September 2011. Kemudian, diamandemen melalui protokol yang ditandatangani pada tanggal 20 April 2012.
- ii. UK dan Swiss, menandatangani perjanjian pada tanggal 6 Oktober 2011. Kemudian, diamandemen melalui protokol yang ditandatangani pada tanggal 13 April 2012.
- iii. Austria dan Swiss, menandatangani perjanjian pada tanggal 24 Januari 2013.

Selain itu, Swiss juga berupaya melakukan perundingan pemberlakuan perjanjian ini dengan Prancis, Yunani, Italia, Spanyol, dan beberapa negara lainnya, termasuk negara-negara *emerging market* (misalnya, Uruguay).<sup>34</sup>

#### **C.1.4 The Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)**

Dilatarbelakangi oleh keresahan pemerintah Amerika Serikat sebagai akibat ditemukannya pelaporan dan pembayaran kewajiban pajak yang lebih rendah dari yang seharusnya. Setiap tahunnya, pemerintah Amerika Serikat menderita kerugian penerimaan pajak dengan estimasi sebesar USD 100 milyar akibat praktik penghindaran pajak secara ilegal dengan menggunakan lembaga-lembaga jasa keuangan asing (*offshore*). Selain itu, laporan yang diterbitkan oleh Subkomite Senat Amerika Serikat menunjukkan bagaimana perusahaan-perusahaan multinasional Amerika Serikat telah menggunakan celah-celah pajak untuk menempatkan dana sebanyak USD 250 milyar dari lembaga-lembaga jasa keuangan asing pada bank-bank, obligasi maupun saham Amerika Serikat, tanpa membayar pajak apapun.<sup>35</sup> Untuk itulah, pemerintah Amerika Serikat menerbitkan ketentuan mengenai *Foreign Account Tax Compliance Act* (atau dikenal dengan sebutan FATCA).

FATCA merupakan bagian dari *Hiring Incentives to Restore Employment (HIRE) Act*. FATCA dirancang untuk mendeteksi serta mencegah praktik penghindaran pajak secara ilegal (*tax evasion*) yang dilakukan oleh warga negara Amerika (*US persons*)

32. Rivolta, *Op.Cit.*, 139.

33. Michael Joosen, *Op.Cit.*, 243-244.

34. Tax Justice Network, *The UK-Swiss Tax Agreement: Doomed to Fail*, (2011), 3.

35. William H. Byrnes dan Robert J. Munro, *Op.Cit.*, 1-7 - 1-8.

melalui lembaga-lembaga jasa keuangan asing (*Foreign Financial Institutions-FFI*) maupun lembaga-lembaga non-keuangan asing (*Non-Financial Foreign Entities-NFFE*). Caranya, melalui cara peningkatan transparansi, pelaporan, dan penegakan sanksi yang tegas.<sup>36</sup>

FATCA mengatur kewajiban bagi para FFI untuk memberikan laporan keuangan kepada *International Revenue Service (IRS)* mengenai rekening milik warga Amerika Serikat, baik personal maupun dalam bentuk investasi (dengan kepemilikan lebih dari 10%), yang terdapat dalam FFI. FATCA juga mewajibkan lembaga non-keuangan (*Non-Financial Foreign Entities*) untuk memberikan konfirmasi terkait ada atau tidaknya warga negara Amerika Serikat yang terlibat dalam struktur kepemilikan lembaga tersebut. Bagi FFI yang tidak mematuhi FATCA dan menolak untuk mengidentifikasi investor Amerika Serikat, ketentuan FATCA memberlakukan pemotongan pajak 30% atas semua jenis pembayaran penghasilan dari Amerika Serikat yang bersifat *Fixed-Determinable-Annual Periodic (FDAP)* seperti bunga, dividen, gaji, dan kentungan atas penjualan instrumen investasi AS. Selain itu, dengan pemberlakuan FATCA, warga negara Amerika Serikat yang memiliki aset keuangan di luar Amerika Serikat juga harus melaporkan aset yang dimilikinya tersebut kepada IRS.<sup>37</sup>

Bagi FFI yang setuju untuk mematuhi persyaratan pelaporan yang ditetapkan FATCA, FFI tersebut harus menandatangani perjanjian khusus dengan IRS. Berdasarkan perjanjian khusus tersebut, FFI akan diwajibkan untuk:

- i. melakukan identifikasi tertentu dan prosedur *due diligence* terhadap warga negara Amerika Serikat yang menjadi nasabahnya;
- ii. memberikan laporan tahunan kepada IRS mengenai orang pribadi atau badan asing dengan kepemilikan aset yang substansial di Amerika Serikat; dan
- iii. memotong dan membayar pajak sebesar 30% atas pembayaran yang bersumber dari Amerika Serikat, serta dana yang diperoleh dari penjualan surat berharga yang memberikan penghasilan untuk:
  - a. FFI yang tidak mematuhi FATCA;
  - b. orang pribadi yang gagal memberikan informasi yang cukup untuk menentukan apakah mereka adalah warga negara Amerika Serikat atau bukan; atau
  - c. perusahaan asing yang gagal memberikan informasi yang memadai tentang identitas warga negara Amerika Serikat yang mempunyai kepemilikan substansial pada perusahaan tersebut.

FATCA telah ditandatangani menjadi Undang-Undang pada tanggal 18 Maret 2010 dan mulai berlaku efektif pada tanggal 1 Januari 2013.<sup>38</sup> Namun, kewajiban mengikuti ketentuan FATCA serta pengenaan penalti bagi pihak-pihak yang tidak mematuminya, ditunda penerapannya sampai dengan tanggal 1 Juli 2014. Lahirnya FATCA dianggap telah berpengaruh terhadap percepatan implementasi pertukaran informasi untuk

36. Alan Granwell, "The Foreign Account Tax Compliance (FATCA)," *International Taxation* 4 (Januari 2011): 54.

37. International Revenue Service (IRS), "Summary of Key FATCA Provisions", Internet, dapat diakses melalui <https://www.irs.gov/businesses/corporations/summary-of-key-fatca-provisions>.

38. DDTTC, "Foreign Account Tax Compliance Act," *DANNY DARUSSALAM Tax Center Tax Newsletter* 1, no. 2 (November 2012): 1.

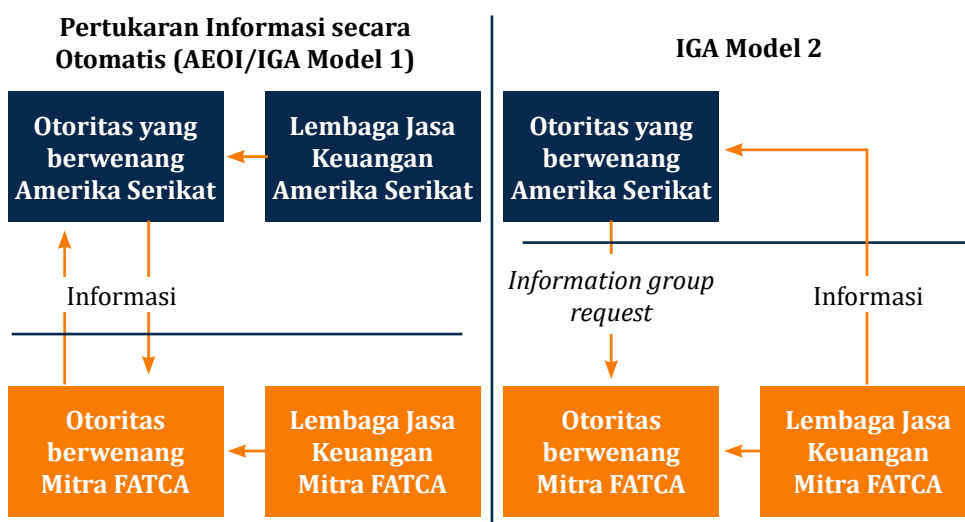
tujuan pajak yang efisien dan dilakukan secara otomatis.<sup>39</sup>

FATCA mewajibkan lembaga jasa keuangan (LJK) di seluruh dunia untuk memberikan informasi terkait warga negara Amerika Serikat yang memiliki rekening di LJK kepada otoritas pajak Amerika Serikat (IRS).<sup>40</sup> Apabila pemerintah Amerika Serikat dan pemerintah negara mitra FATCA menyepakati bahwa pemberlakuan FATCA di negara mitra tersebut melalui suatu perjanjian bilateral, mekanisme, proses *due diligence*, proses pengumpulan informasi, validasi informasi, dan pertukaran informasi antara otoritas Amerika Serikat dan negara mitra FATCA dilakukan berdasarkan standar yang ditetapkan dalam *Intergovernmental Agreement* (IGA).

Terdapat dua Model IGA untuk mengimplementasikan FATCA, yaitu Model 1 dan Model 2. Pada IGA Model 1, informasi yang akan dipertukarkan dikumpulkan oleh otoritas yang berkompeten dari lembaga jasa keuangan (LJK), untuk kemudian ditransfer ke otoritas Amerika Serikat. Sementara dalam IGA Model 2, informasi dikumpulkan dan ditransfer oleh LJK langsung ke otoritas Amerika Serikat.

Gambar 26.3 di bawah ini mengilustrasikan perbandingan mekanisme dan proses pertukaran informasi berdasarkan FATCA-IGA Model 1 dan Model 2.

**Gambar 26.3 Mekanisme Pelaksanaan IGA**



Sumber: Maryte Somare dan Viktoria Wohrer, "Two Different FATCA Model Intergovernmental Agreements: Which is Preferable?", *Bulletin for International Taxation*, (Agustus 2014): 399

Pemberlakuan FATCA yang secara efektif dimulai pada tahun 2014 tentunya memberikan dampak tersendiri bagi institusi keuangan seperti bank, perusahaan investasi, serta jasa penyedia sekuritas. Salah satu dampak tersebut tercermin dari

39. Carol P. Tello, "FATCA: Catalyst for Global Cooperation on Exchange of Tax Information," *Bulletin for International Taxation*, February 2014, 88.

40. William H. Byrnes dan Robert J. Munro, *Op.Cit.*, 1-7 - 1-8.

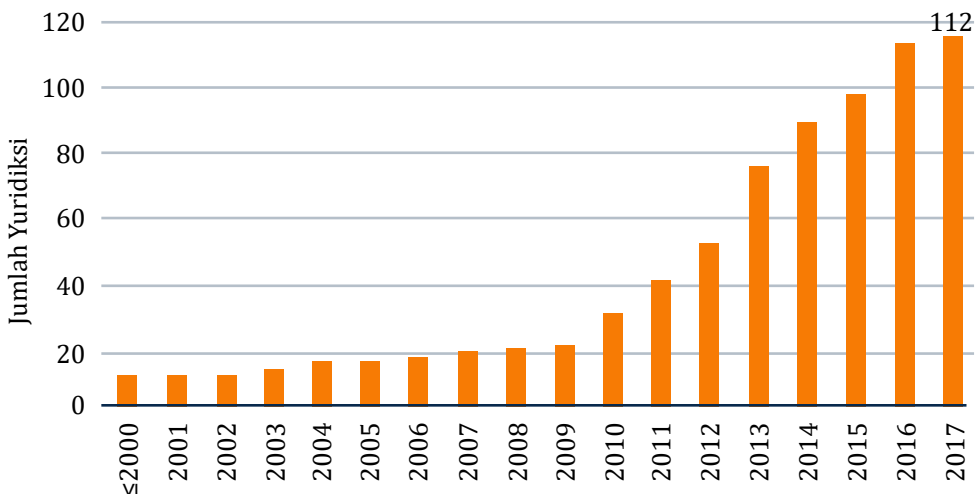
munculnya beban administratif dan finansial baru bagi institusi terkait. Selain itu, adanya pemberlakuan pengenaan penalti bagi institusi yang tidak berpartisipasi dalam FATCA, jelas akan menanggung risiko bisnis tersendiri.

### C.1.5 *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*

Selain perjanjian bilateral, terdapat pula suatu perjanjian yang bersifat multilateral, yaitu *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* (Konvensi CMAAT). Konvensi ini pertama kali diadakan pada tahun 1988 berdasarkan kesepakatan OECD dan *Council of Europe* dan mengalami amandemen di tahun 2010. Amandemen dilakukan untuk menyediakan berbagai bentuk bantuan dalam bidang pajak, khususnya untuk menangkalkan penghindaran dan penggelapan pajak.<sup>41</sup>

Bantuan di bidang pajak dalam konvensi ini dapat berupa pertukaran informasi antar partisipan, sampai dengan bantuan dalam melakukan *recovery tax claims*.<sup>42</sup> Terkait fitur CMAAT yang kerangka hukumnya yang menarik, cakupannya yang luas, dan sifatnya yang multilateral, negara yang menandatangani CMAAT terus meningkat tiap tahunnya. Saat ini terdapat 112 negara/yurisdiksi yang telah menandatangani Konvensi tersebut dan 99 diantaranya telah *entry into force*.

**Gambar 26.4 Jumlah Negara/Yurisdiksi yang Menandatangani Konvensi CMAAT**



Catatan: Status per 29 Juni 2017

Sumber: OECD, Jurisdictions Participating in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, Internet ([http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status\\_of\\_convention.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf)).

41. OECD, "Convention on Mutual Administrative in Tax Matters", Internet, dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>.

42. *Ibid.*



Terkait dengan pertukaran informasi secara otomatis, keberadaan konvensi ini juga membantu negara-negara yang tidak memiliki perjanjian bilateral untuk melakukan pertukaran informasi dengan negara partisipan.

## C.2 Jenis Metode Pertukaran Informasi untuk Tujuan Pajak

### C.2.1 Pertukaran Informasi Berdasarkan Permintaan

Pertukaran informasi berdasarkan permintaan adalah suatu mekanisme yang memfasilitasi otoritas pajak dari suatu negara mitra perjanjian untuk dapat meminta informasi kepada otoritas pajak negara mitra perjanjian lainnya. Berbeda dengan sistem pertukaran informasi secara spontan dan otomatis, pertukaran informasi berdasarkan permintaan ini harus diajukan secara *case-by-case basis*.<sup>43</sup>

Bentuk pertukaran informasi ini dimulai dari negara yang meminta informasi. negara yang meminta informasi dengan menggunakan *form* yang sesuai dengan ketentuan domestik negara tersebut. Kemudian, negara yang dimintakan informasinya, harus berupaya untuk memberikan informasi dalam bentuk yang diminta.<sup>44</sup> Informasi yang diperoleh berdasarkan permintaan pejabat yang berwenang (*competent authority*) negara mitra perjanjian dapat digunakan dalam hal-hal sebagai berikut:<sup>45</sup>

#### Gambar 26.5 Pemanfaatan Informasi yang Diperoleh

Informasi yang diperoleh berdasarkan permintaan <i>competent authority</i> suatu negara mitra perjanjian, dapat digunakan sebagai		
Fakta dalam memastikan kebenaran penghasilan maupun modal wajib pajak.	Kepentingan administrasi serta penegakan hukum di negara yang meminta informasi.	Membuka jaringan bagi para <i>competent authority</i> negara-negara mitra perjanjian untuk bekerjasama dalam memberantas praktik <i>international tax avoidance</i> atau <i>aggressive tax planning</i> .

Mekanisme pertukaran informasi berdasarkan permintaan ini perlu didukung dengan ketentuan umum agar berjalan dengan efektif. Ketentuan umum tersebut atas dasar prinsip *subsidiarity*, *reciprocity*, dan *equivalence*.

Prinsip *subsidiarity* adalah prinsip paling penting dalam mekanisme pertukaran informasi berdasarkan permintaan. Berdasarkan prinsip ini, sebelum melakukan permintaan informasi, otoritas pajak yang akan meminta informasi telah melakukan

43. Andre Gusmao, "Exchange of Information on Request," dalam *Exchange of Information for Tax Purposes*, ed. Oliver-Christoph Günther dan Nicole Tüchler (Vienna: Linde Verlag, 2013), 473.

44. OECD *Commentary* atas Pasal 26, Paragraf 10.2.

45. Tony Anamourlis dan Lex Nethercott, *Op.Cit.*, 618-619.

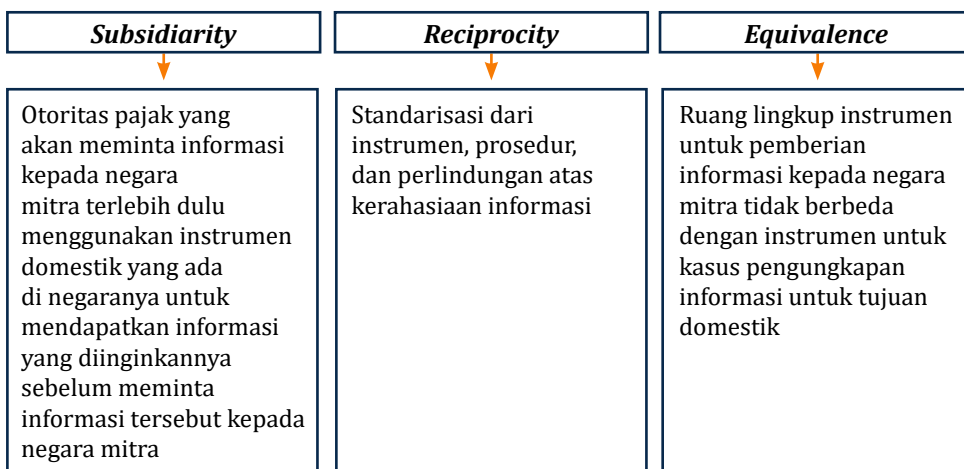
semua cara yang tersedia di wilayahnya sendiri untuk mendapatkan informasi tersebut, kecuali apabila hal tersebut akan menimbulkan kesulitan yang tidak sepadan. Prinsip ini tercermin dari bunyi Pasal 5 Ayat (5) Model TIEA. Alasan di balik prinsip ini adalah untuk menghindari permintaan informasi yang tidak perlu ke negara-negara lain dan akibatnya menimbulkan beban administrasi untuk semua otoritas pajak yang terlibat.

Prinsip lainnya adalah *reciprocity* sebagaimana dituangkan dalam OECD *Commentary* Pasal 26. Prinsip ini menekankan relevansinya dalam mekanisme pertukaran informasi berdasarkan permintaan. Menurut prinsip ini, otoritas pajak suatu negara hanya wajib memberikan informasi sejauh informasi tersebut dapat dikumpulkan dengan langkah-langkah yang diatur menurut hukum dan prosedur administrasi dari negara yang meminta informasi (selama terdapat perbedaan aturan dan prosedur administrasi di masing-masing negara). Prinsip ini harus diterapkan dalam cara yang luas dan pragmatis. Artinya, setiap distorsi yang dapat mengarah pada langkah-langkah penyediaan informasi, tidak harus menjadi argumen untuk menolak permintaan yang diajukan.<sup>46</sup>

Prinsip *equivalence* menyatakan bahwa negara yang memberikan informasi harus menggunakan semua langkah yang tersedia di tingkat domestik seolah-olah informasi yang diminta harus dikumpulkan untuk tujuan negara itu sendiri. Dengan demikian, instrumen yang digunakan untuk memberikan informasi didasarkan atas ketentuan domestik dan tidak boleh diberlakukan berbeda dengan prosedur pemberian informasi untuk tujuan pertukaran informasi dengan negara mitra perjanjian. Oleh karenanya, walaupun faktanya informasi yang dimintakan mungkin tidak relevan bagi negara yang dimintakan informasi, tetapi hal tersebut tidak boleh dijadikan alasan untuk menolak untuk memberikan informasi.<sup>47</sup>

Ketiga prinsip tersebut dapat dirangkum pada Gambar 26.6 di bawah ini.

**Gambar 26.6 Prinsip-Prinsip Pertukaran Informasi**



Sumber: Roman Seer, "Exchange of Information Slide," *International Tax Law Vienna University*, 2012, 8. Tidak diterbitkan.

46. Andre Gusmao, *Op.Cit.*, 471-472.

47. Pasal 26 Ayat 4 OECD Model.

## C.2.2 Pertukaran Informasi Secara Spontan

Pertukaran informasi secara spontan didapatkan dari hasil pemeriksaan pajak yang dilakukan oleh negara pengirim informasi. Mekanisme ini memiliki beberapa keuntungan, yaitu negara yang menerima informasi mungkin saja mendapatkan data yang tidak diharapkan sebelumnya yang bermanfaat untuk melakukan proses pengumpulan data pajak.

## C.2.3 Pertukaran Informasi Secara Otomatis

Dalam praktiknya secara global, media pertukaran informasi berdasarkan permintaan dinilai tidak cukup efektif dalam memberantas praktik penghindaran pajak yang sudah semakin agresif. Alasannya, pertukaran informasi berdasarkan permintaan harus terlebih dahulu melalui prosedur administratif pertukaran informasi. Ini tentu memerlukan waktu cukup panjang. Untuk itulah, OECD merekomendasikan kebijakan pertukaran informasi secara otomatis untuk dapat diimplementasikan secara global. Berikut adalah definisi pertukaran informasi secara otomatis menurut OECD.<sup>48</sup>

“Pertukaran informasi secara otomatis merupakan proses pengiriman informasi wajib pajak negara domisili oleh negara sumber secara **sistematis** dan **berkala** yang meliputi **berbagai kategori penghasilan** (misalnya dividen, bunga, royalti, gaji, pensiun, dan sebagainya)”

Informasi yang dipertukarkan secara otomatis biasanya dikumpulkan di negara sumber penghasilan secara rutin. Umumnya, melalui pelaporan pembayaran yang dilakukan oleh LJK. Media ini juga dapat digunakan untuk mengirimkan jenis informasi lainnya, seperti halnya: perubahan tempat tinggal, pembelian atau pengalihan harta tidak bergerak. Implikasinya, otoritas pajak dapat dengan mudah melakukan verifikasi apakah subjek pajak telah benar melaporkan sumber penghasilannya serta mengevaluasi keakuratan nilai kekayaan bersih yang dilaporkannya. Pembahasan lebih lanjut mengenai pertukaran informasi secara otomatis dapat dilihat dalam pembahasan poin D.

## D. Perkembangan Terkini atas Implementasi Pertukaran Informasi secara Otomatis tentang Penyampaian Informasi Nasabah Asing Terkait Pajak dengan Negara Mitra

### D.1 Gambaran Umum

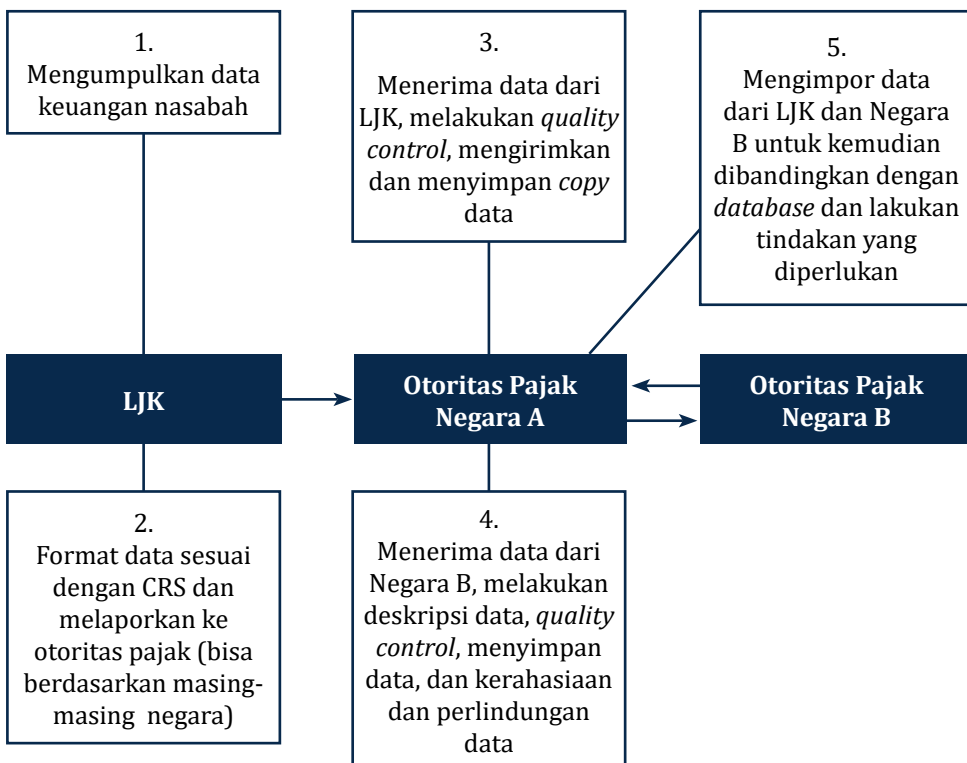
Pada dasarnya, format pertukaran informasi keuangan secara otomatis terinspirasi dari program FATCA yang dirilis di Amerika Serikat.<sup>49</sup> FATCA dianggap sebagai

48. OECD, *Automatic Exchange of Information: What it is, how it Works, Benefits, What Remains to be Done* (Paris: OECD, 2012).

49. Hal ini seperti diungkapkan Angel Gurría, Sekjen OECD dalam konferensi pers pada 26 Juli 2012. *“I warmly welcome the co-operative and multilateral approach on which the model agreement is based. We at the OECD have always stressed the need to combat offshore tax evasion while keeping compliance costs as low as possible. A proliferation of different systems is in nobody’s interest. We are happy to redouble our efforts in this area, working closely with interested countries and stakeholders to design global solutions to global problems to the benefit of governments and business around the world.”*

kebijakan yang bersifat katalis dalam area pertukaran informasi secara otomatis karena membawa perubahan substansial atas pelaporan yang bersifat global serta luasnya keterlibatan banyak negara dalam persoalan pajak internasional.<sup>50</sup> Proses pertukaran informasi secara otomatis terdapat dalam Gambar 26.7 berikut.

**Gambar 26.7 Gambaran Proses Pertukaran Informasi Secara Otomatis**



Sumber: OECD, *Automatic Exchange of Information: What it is, how it Works, Benefits, What Remains to be Done* (Paris: OECD, 2012)

LJK di setiap negara membuat laporan terkait informasi keuangan nasabah tertentu untuk kemudian dilaporkan kepada otoritas pajak domestik. Otoritas pajak akan mengumpulkan informasi, memisahkan berkas berdasarkan negara, dan mengirimkan informasi tersebut melalui enkripsi khusus kepada negara mitra terkait. Negara mitra setelah menerima informasi tersebut akan melakukan pencocokan dengan *database* lokal serta mengambil tindakan sesuai ketentuan perundang-undangan.

50. Alessandro Turina, "Visible, Though Not Visible in Itself". Transparency at the Crossroads of International Financial Regulation and International Taxation", *World Tax Journal* (Oktober 2016): 402.

LJK yang memiliki kewajiban untuk menyediakan informasi dalam standar pertukaran informasi secara otomatis mencakup banyak jenis LJK, antara lain bank dan LJK tradisional lainnya, lembaga kustodian, perusahaan asuransi tertentu, dan kontrak investasi kolektif seperti reksadana. Sementara itu, pihak yang informasinya yang dipertukarkan dalam standar pertukaran informasi secara otomatis adalah informasi tentang nasabah (atau sejenisnya) baik orang pribadi, badan usaha, *trust*, dan atas *beneficial owner* dari badan usaha tertentu.

Informasi yang dipertukarkan dalam standar pertukaran informasi secara otomatis diantaranya saldo rekening, penghasilan dari investasi (*passive income*), nama wajib pajak, nomor identifikasi wajib pajak, alamat tetap dan sementara, jenis penghasilan yang dihasilkan dalam satu periode, serta rincian dari pihak pembayar di negara sumber. Informasi tersebut juga dapat meliputi informasi atas “aset keuangan, properti, serta *VAT Refund*.”<sup>51</sup> Apabila dilihat dari tujuannya, informasi yang dipertukarkan dalam standar pertukaran informasi secara otomatis dapat dilihat pada Tabel 26.1 sebagai berikut.

**Tabel 26.1 Informasi yang Dipertukarkan dalam Standar Pertukaran Informasi secara Otomatis**

Jenis Informasi	Informasi
Untuk mengidentifikasi pemegang rekening (nasabah)	a. nama wajib pajak; b. alamat; c. negara/yurisdiksi domisili; d. apabila dibutuhkan dan tersedia: <ul style="list-style-type: none"> <li>• NPWP;</li> <li>• tempat dan tanggal lahir.</li> </ul>
Untuk mengidentifikasi rekening dan LJK	a. nomor rekening; b. nama dan nomor pengenal dari LJK.
Informasi sehubungan dengan aktivitas keuangan atas suatu rekening	a. saldo atau nominal rekening; b. untuk rekening penyimpanan: jumlah bruto bunga; c. untuk rekening kustodian: jumlah bruto bunga, dividen, atau penghasilan lain; d. untuk rekening lainnya: jumlah bruto yang dibayarkan atau dikreditkan.

Untuk menerapkan standar pertukaran informasi secara otomatis ke dalam ketentuan domestik, terdapat empat langkah dasar yang perlu dilakukan Pemerintah, yaitu antara lain.

51. OECD, *Automatic Exchange of Information: What it is, how it Works, Benefits, What Remains to be Done* (Paris: OECD, 2012).

- i. Menentukan dasar hukum dalam melaksanakan mekanisme pertukaran informasi secara otomatis. Dasar hukum tersebut dapat berupa P3B, CMAAT, atau TIEA.
- ii. Mengadopsi persyaratan dan ketentuan mengenai pelaporan dan *due diligence* dalam ketentuan domestik. Ketentuan yang konsisten dengan yang diatur di dalam perjanjian dibutuhkan agar LJK dapat melaksanakan persyaratan pelaporan dan *due diligence* secara efektif. Selain itu, untuk mencegah ketidakseragaman, format pelaporan dan prosedur *due diligence* sebaiknya mengacu ke format dan prosedur dalam standar pertukaran informasi secara otomatis.
- iii. Menyediakan infrastruktur teknologi informasi dan administrasi yang sesuai dengan standar. Infrastruktur ini dibutuhkan untuk mengumpulkan informasi, menerima informasi yang akan dipertukarkan, mempertukarkan informasi, serta memperoleh informasi yang dipertukarkan. Infrastruktur ini juga diperlukan untuk mendukung kinerja transmisi data dan standar enkripsi serta dekripsi untuk menjamin keamanan pertukaran informasi.
- iv. Melindungi kerahasiaan dan perlindungan data (*data safeguards*). Standar pertukaran informasi secara otomatis memuat detail aturan tentang kerahasiaan dan perlindungan data dan juga setiap negara dapat mengidentifikasi dan melaporkan hasil identifikasi atas *critical area* dalam hal kerahasiaan dan perlindungan data.

Agar dapat melakukan pertukaran informasi secara otomatis dengan efektif, OECD membuat sebuah standar yang disebut *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information* (Standar). Standar ini terdiri dari dua bagian, yaitu *Common Reporting Standard* (CRS) dan *Model of Competent Authority Agreement* (Model CAA). Selain itu, Standar juga mencakup *Commentaries* atas Model CAA dan CRS, serta lampiran Standar yang mencakup: (i) Multilateral Model CAA; (ii) Non-resiprokal Model CAA; (iii) skema dan panduan pengguna CRS; (iv) kuesioner yang terkait kerahasiaan dan *data safeguards*; (v) *wider approach* dari CRS; (vi) deklarasi atas pertukaran informasi pajak secara otomatis; serta (vii) rekomendasi dari Standar. Pada bagian berikutnya akan dibahas dua komponen utama Standar tersebut, yaitu CRS dan Model CAA.

## D.2 Common Reporting Standard (CRS)

OECD menganggap adanya suatu standar pelaporan yang baik sebagai salah satu faktor kesuksesan pertukaran informasi secara otomatis.<sup>52</sup> Hal ini dimaksudkan untuk menjamin efektivitas serta efisiensi dari AEOI. CRS merupakan sebuah standar yang mengatur jenis-jenis informasi yang akan dilaporkan dan dipertukarkan dengan negara mitra.<sup>53</sup> Secara detail, *Common Reporting Standard* (CRS) yang dikeluarkan oleh OECD mengatur tiga aspek besar, yaitu sebagai berikut.<sup>54</sup>

52. *Ibid*, 6

53. Xavier Oberson, *International Exchange of Information in Tax Matters: Towards Global Transparency* (Edward Elgar Publishing, 2015), 186.

54. OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matter: Commentaries on the Model Competent Authority Agreement* (Paris: OECD Publishing, 2014).

- i. Cakupan **informasi keuangan** yang akan dilaporkan, yang meliputi penghasilan investasi (termasuk bunga, dividen, penghasilan dari asuransi, dan penghasilan serupa lainnya), saldo rekening, dan hasil penjualan instrumen keuangan.
- ii. **LJK** yang diwajibkan untuk memberikan informasi, mencakup bank, bank kustodian, broker, *investment vehicles*, dan perusahaan asuransi.
- iii. **Nasabah** yang wajib mengungkapkan informasi, baik nasabah orang pribadi dan perusahaan (termasuk *trust* dan yayasan), sekaligus persyaratan untuk mengidentifikasi pihak yang secara langsung suatu entitas yang dirasa pasif atau menjadi perantara.

Selain tiga hal di atas, CRS juga mengatur prosedur *due diligence* yang harus dipatuhi oleh LJK untuk dapat mengidentifikasi **nasabah yang wajib mengungkapkan informasi (*reportable accounts*)**.<sup>55</sup> CRS mensyaratkan LJK untuk memberi perlakuan yang berbeda untuk nasabah orang pribadi dan perusahaan, juga untuk rekening yang telah ada sebelumnya dan rekening baru.<sup>56</sup> Terkadang, cakupan *due diligence* CRS dapat diperluas untuk mencakup semua rekening nasabah asing atau rekening nasabah yang negaranya memiliki instrumen pertukaran informasi. Hal ini dikenal dengan istilah "*wider approach*".<sup>57</sup> CRS berlaku secara global, pembuatan instrumen ini didasarkan pada FATCA Model 1 IGA. Oleh karenanya, mekanisme pertukaran informasi berdasarkan CRS sama dengan mekanisme pertukaran informasi dalam IGA Model 1.

### D.3 Model of Competent Authority Agreement (Model CAA)

Sebagaimana sudah diutarakan di atas, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information* membutuhkan dasar hukum untuk dapat melakukan pertukaran informasi secara otomatis. Gambar 26.8 menjelaskan hierarki dari standar pertukaran informasi secara otomatis.

*Competent Authority Agreement* (CAA) merupakan sebuah perjanjian antarpejabat yang berwenang di negara partisipan untuk saling bertukar informasi dan bertindak sebagai penghubung antara CRS dengan dasar hukum yang mengatur perjanjian pertukaran informasi.<sup>58</sup> Dengan ditandatanganinya CAA, negara partisipan dapat memilih dasar hukum yang sesuai di antara perjanjian internasional yang sudah ada.<sup>59</sup> Gambar 26.8 menggambarkan pilihan dasar hukum yang ada dan dapat menjadi payung hukum bagi CAA<sup>60</sup> sehingga CAA dapat mengatur mekanisme pertukaran informasi menggunakan standar CRS.

55. *Ibid.*

56. *Ibid.*

57. Artinya, seluruh LJK diminta untuk mendokumentasikan dan mengelola data CRS terkait nasabah asing di negerinya karena biayanya lebih efisien bagi sektor keuangan karena tidak perlu adanya pengulangan *review* setiap suatu negara masuk dalam kerjasama pertukaran informasi dengan negara lain. Hal ini sudah dilakukan Inggris, Jepang, Swedia, dan juga Singapura. Lihat Stephanie Soong Johnston, "Ministry Launches Consultation on CRS Amendments to Tax Laws", *Tax Notes International*, Maret 2016.

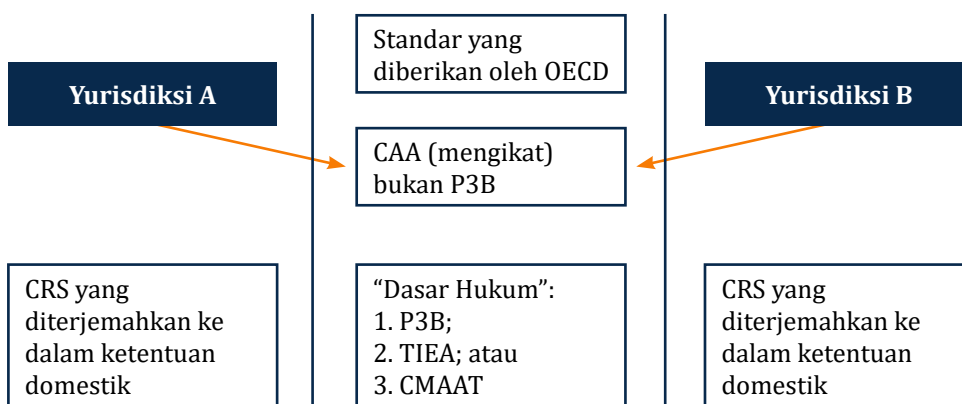
58. OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matter: Commentaries on the Model Competent Authority Agreement* (Paris: OECD Publishing, 2014), 65.

59. Richard Levine, Aaron Schumacher, dan Shudan Zhou, "A Comparison: FATCA and the Common Reporting Standard", *Journal of International Taxation*, (2016).

60. *Ibid.*

CRS dapat dilaksanakan pada dua jenis CAA, yaitu CAA bilateral dan CAA multilateral. CAA bilateral adalah perjanjian eksklusif antara otoritas pajak dua yurisdiksi/negara saja, sedangkan CAA multilateral merupakan suatu perjanjian yang terdiri dari beberapa negara/yurisdiksi sebagai penandatanganan. Dengan demikian, dalam CAA multilateral, pertukaran informasi dapat dilakukan dengan semua negara/yurisdiksi yang menandatangani MCAA. Meskipun bersifat multilateral, dalam CAA multilateral, proses pertukaran informasi tetap dilakukan secara bilateral.<sup>61</sup>

**Gambar 26.8 Dasar Hukum Standar Pertukaran Informasi secara Otomatis**



Sumber: diolah dari Richard Levine, Aaron Schumacher, dan Shudan Zhou, "A Comparison: FATCA and the Common Reporting Standard," *Journal of International Taxation*, (2016).

Sampai saat ini, terdapat 52 (lima puluh dua) negara/yurisdiksi berkomitmen untuk melaksanakan pertukaran informasi pada tahun 2017 dan 48 (empat puluh delapan) negara/yurisdiksi lainnya, termasuk Indonesia, pada tahun 2018.<sup>62</sup> Ke depannya, akan banyak lagi negara/yurisdiksi yang akan menjadi bagian dari komitmen global untuk melakukan pertukaran informasi secara otomatis atas data keuangan nasabah untuk kepentingan pajak.

## E. Pertukaran Informasi di Bidang Pajak di Indonesia

### E.1 Pelaksanaan Pertukaran Informasi di Bidang Pajak di Indonesia

Hingga saat ini, perjanjian internasional di bidang pajak yang telah ditandatangani oleh Pemerintah Indonesia diantaranya adalah P3B, *the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* (Konvensi/CMAAT), dan *Tax Information Exchange Agreement* (TIEA). Melihat ketiga dasar hukum AEOI tersebut – P3B, CMAAT, dan TIEA- potensi jaringan yang telah dimiliki oleh Indonesia sudah cukup banyak

61. *Ibid.*

62. OECD, "Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, AEOI: Status of Commitments (100 jurisdiction have committed)," Internet, dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-commitments.pdf>. Jumlah negara yang komitmen untuk melaksanakan AEOI ini adalah jumlah per tanggal 11 April 2017.



Saat ini, Indonesia telah memiliki jaringan melalui 65 P3B, 4 TIEA, dan 111 CMAAT.

Banyaknya jaringan pertukaran informasi yang dimiliki Indonesia menyebabkan perlu adanya regulasi yang mengatur hak otoritas pajak untuk mendapatkan informasi terkait wajib pajak tertentu dari LJK tanpa adanya birokrasi yang rumit. Hak otoritas pajak tersebut perlu diikuti oleh kewajiban LJK untuk menyediakan informasi bagi otoritas pajak. Oleh karena itu, suatu peraturan yang mengizinkan LJK untuk menyediakan informasi keuangan nasabah untuk tujuan pajak menjadi penting.

### **E.1.1 Pemberlakuan Perjanjian Internasional terkait Pertukaran Informasi di Bidang Pajak ke dalam Ketentuan Domestik Indonesia**

Dalam konteks Indonesia, ketentuan domestik di bidang pajak yang menjadi payung hukum kewenangan bagi pemerintah untuk mengadakan perjanjian dengan pemerintah negara lain adalah Pasal 32A UU PPh. Kewenangan pemerintah untuk membuat perjanjian internasional di bidang pajak dilaksanakan dalam rangka menghindari pemajakan berganda dan mencegah pengelakan pajak. Perjanjian pemerintah dengan negara lain di bidang pajak merupakan perangkat hukum yang bersifat *lex-specialist* terhadap ketentuan domestik, bentuk perjanjian tersebut mengacu pada konvensi internasional.<sup>63</sup>

Dasar hukum perjanjian internasional yang mengatur pengesahan persetujuan pertukaran informasi yang telah ditandatangani oleh Pemerintah Indonesia diatur dalam Pasal 9 ayat (1) Undang-Undang Perjanjian Internasional. Berikut adalah rumusan dari pasal tersebut.

“Pengesahan perjanjian internasional oleh Pemerintah RI dilakukan sepanjang dipersyaratkan oleh perjanjian internasional tersebut”

Berdasarkan ketentuan Pasal 9 Undang-Undang Perjanjian Internasional di atas, persyaratan pengesahan perjanjian internasional berdasarkan persyaratan yang diatur dalam ketentuan perjanjian internasional itu sendiri. Perjanjian internasional bisa mensyaratkan ratifikasi oleh pemerintah kedua negara sebagai dasar hukum pemberlakuan perjanjian internasional ke dalam peraturan perundang-undangan domestik. Atau, hanya mensyaratkan terpenuhinya aturan-aturan prosedur internal sebagai persyaratan pemberlakuan perjanjian internasional ke dalam peraturan perundang-undangan. Sebagai contoh, Pasal 30 P3B Indonesia dan Amerika Serikat yang mensyaratkan ratifikasi sebagai dasar pemberlakuan P3B di kedua negara dengan rumusan, yaitu sebagai berikut.

***“This Convention shall be subject to ratification and instrument of ratification shall be exchanged.”***

(dengan penambahan penekanan)

Ratifikasi P3B Indonesia dan Amerika Serikat ke dalam ketentuan domestik Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 30 P3B di atas diatur melalui Keputusan Presiden Nomor 44/1988 tentang Pengesahan *Convention Between The Government*

63. Penjelasan Pasal 32A UU KUP.

*Of The Republic Of Indonesia And The Government Of The United States Of America For The Avoidance Of Double Taxation And The Prevention Of Fiscal Evasion With Respect To Taxes On Income*, beserta Protokol. Lebih lanjut, Pasal 15 Undang-Undang Perjanjian Internasional menunjukkan karakter perjanjian internasional yang pemberlakuannya diserahkan kepada ketentuan dalam perjanjian internasional.

“Selain perjanjian internasional yang perlu disahkan dengan undang-undang atau keputusan Presiden, Pemerintah Republik Indonesia dapat membuat perjanjian internasional yang berlaku **setelah penandatanganan** atau **pertukaran dokumen perjanjian/nota diplomatik**, atau **melalui cara-cara lain sebagaimana disepakati oleh para pihak pada perjanjian tersebut**”

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan ketentuan Pasal 15 Undang-Undang Perjanjian Internasional beserta penjelasannya, Pemerintah Indonesia dapat membuat perjanjian internasional sebagai pelaksanaan teknis dari suatu induk perjanjian internasional, yang akan berlaku setelah penandatanganan atau pertukaran dokumen perjanjian/nota diplomatik atau cara lain sebagaimana disepakati oleh para pihak yang mengadakan perjanjian.

Selain melalui Undang-Undang, ketentuan mengenai pertukaran informasi juga sudah diatur dalam Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan. Pasal 56 dari ketentuan tersebut yang menyatakan bahwa Direktorat Jenderal Pajak dapat melakukan pertukaran informasi dengan negara-negara mitra. Ayat (1) dan (2) pada pasal tersebut secara spesifik mengatur kewenangan Direktorat Jenderal Pajak untuk mengakses informasi.

- “(1) Direktorat Jenderal Pajak dapat melakukan **pertukaran informasi** mengenai hal-hal yang berkaitan dengan masalah perpajakan dengan otoritas pajak negara mitra atau yuridiksi mitra sesuai dengan ketentuan P3B yang berlaku
- (2) Direktorat Jenderal Pajak **dapat meminta informasi** kepada wajib pajak atau pihak lain mengenai hal-hal yang berkaitan dengan masalah perpajakan yang akan dipertukarkan sebagaimana dimaksud pada Ayat (1)”

(dengan penambahan penekanan)

### E.1.2 Dasar Hukum Akses Informasi di Indonesia

Terkait dengan akses otoritas pajak terhadap data dan informasi keuangan di Indonesia, setidaknya terdapat 4 undang-undang yang menyebutkan hal ini. **Pertama**, dari sisi pajak, yaitu Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP). Secara umum, permintaan informasi oleh Direktorat Jenderal Pajak kepada bank, akuntan publik, dan pihak lain diatur dalam Pasal 35 ayat (1) UU KUP yang mempunyai rumusan, yaitu sebagai berikut.

- “(1) Apabila dalam menjalankan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan diperlukan keterangan atau bukti dari bank, akuntan publik, notaris, konsultan pajak, kantor administrasi, dan/atau pihak ketiga lainnya, yang mempunyai hubungan dengan Wajib Pajak yang dilakukan pemeriksaan

pajak, penagihan pajak, atau penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan, atas **permintaan** tertulis dari Direktur Jenderal Pajak, pihak-pihak tersebut wajib memberikan keterangan atau bukti yang diminta.”

(dengan penambahan penekanan)

Ketentuan tersebut di atas menyatakan bahwa jika ada permintaan tertulis dari Direktorat Jenderal Pajak (DJP), pihak ketiga berkewajiban untuk mengungkapkan informasi yang diminta. Akan tetapi, pada umumnya bank dan institusi keuangan bertanggung jawab dalam memberikan perlindungan kerahasiaan bagi nasabahnya. Hal ini sebagaimana terdapat dalam Pasal 35 ayat (2) UU KUP yang mempunyai rumusan, yaitu sebagai berikut.

“(2) Dalam hal pihak-pihak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) terikat oleh kewajiban merahasiakan, untuk **keperluan pemeriksaan, penagihan pajak, atau penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan**, kewajiban merahasiakan tersebut ditiadakan, kecuali untuk bank, kewajiban merahasiakan ditiadakan atas permintaan tertulis dari Menteri Keuangan.”

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan ketentuan di atas, jelas terlihat bahwa otoritas pajak diperbolehkan untuk memperoleh informasi keuangan selama didahului **oleh permintaan**. Prasyarat lainnya adalah: kewajiban merahasiakan informasi tersebut dapat dikecualikan dalam ruang lingkup **pemeriksaan, penagihan, serta penyidikan** tindak pidana pajak.<sup>64</sup>

**Kedua**, dasar hukum akses terhadap informasi juga terdapat dalam undang-undang yang mengatur tentang perihal Otoritas Jasa Keuangan (OJK). Pasal 33 ayat (1) Undang-Undang Nomor 21 Tahun 2011 tentang Otoritas Jasa Keuangan (UU OJK) mengatur kewajiban OJK untuk melindungi kerahasiaan nasabah.

“(1) Setiap orang perseorangan yang menjabat atau pernah menjabat sebagai anggota Dewan Komisiner, pejabat atau pegawai OJK dilarang menggunakan atau mengungkapkan informasi apa pun yang bersifat rahasia kepada pihak lain, kecuali dalam rangka pelaksanaan fungsi, tugas, dan wewenangnya berdasarkan keputusan OJK atau diwajibkan oleh Undang-Undang.”

Berdasarkan ketentuan di atas, terlihat bahwa pengungkapan informasi yang bersifat rahasia dilarang, kecuali jika disyaratkan oleh undang-undang. Dalam situasi ini, diasumsikan bahwa undang-undang yang dimaksud dalam Pasal 33 ayat (1) di atas mengacu pada Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1998 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1992 tentang Perbankan (UU Perbankan) yang mengatur sektor perbankan di Indonesia. Menurut UU Perbankan, bank harus menjaga kerahasiaan informasi nasabahnya kecuali ditentukan lain dalam undang-undang. Secara khusus, Pasal 41 UU Perbankan mengatur tatacara pemberian informasi keuangan untuk tujuan pajak.

64. Lebih lanjut lagi, Pasal 35A juga mendelegasikan peraturan tentang kewajiban pemberian data dan kewenangan Dirjen Pajak dalam menghimpun data dan informasi untuk kepentingan penerimaan negara dalam bentuk Peraturan Pemerintah.

- “(1) Untuk **kepentingan perpajakan**, Pimpinan Bank Indonesia atas permintaan Menteri Keuangan berwenang mengeluarkan perintah tertulis kepada bank agar memberikan keterangan dan memperlihatkan bukti-bukti tertulis serta surat-surat mengenai keadaan keuangan Nasabah Penyimpan tertentu kepada pejabat pajak.
- (2) Perintah tertulis sebagaimana yang dimaksud dalam ayat (1) harus menyebutkan **nama pejabat pajak** dan **nama nasabah wajib pajak** yang dikehendaki keterangannya.”

(dengan penambahan penekanan)

Dari bunyi Pasal 41 UU Perbankan tersebut dapat disimpulkan bahwa untuk memperoleh informasi terkait nasabah tertentu, Pimpinan OJK (sebelumnya: Bank Indonesia) atas permintaan Menteri Keuangan perlu mengeluarkan perintah tertulis kepada bank untuk mengakses keadaan keuangan nasabah, atau dengan kata lain, meniadakan kerahasiaan bank. Permintaan tersebut memiliki syarat, yaitu dengan turut mencantumkan **nama pejabat pajak** dan **nama nasabah wajib pajak**. Kerahasiaan perbankan tersebut pada dasarnya juga **dapat ditiadakan** jika nasabah telah memberikan **persetujuan tertulis** pengungkapan informasi keuangannya kepada pihak lain di luar bank. Hal ini seperti diatur dalam Pasal 44A UU Perbankan dengan rumusan, yaitu sebagai berikut.

- “(1) Atas permintaan, persetujuan atau kuasa dari Nasabah Penyimpan yang dibuat secara tertulis, bank wajib memberikan keterangan mengenai simpanan Nasabah Penyimpan pada bank yang bersangkutan kepada pihak yang ditunjuk oleh Nasabah Penyimpan tersebut.”

**Ketiga**, selain undang-undang di atas, pemberian informasi keuangan nasabah terhadap pihak otoritas pajak juga diatur dalam Undang-Undang Nomor 21 Tahun 2008 tentang Perbankan Syariah (UU Perbankan Syariah) serta Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1995 tentang Pasar Modal (UU Pasar Modal). Dalam kedua undang-undang tersebut, bank maupun kustodian dapat memberikan informasi kepada pejabat pajak selama terdapat: (i) permintaan tertulis dari Menteri Keuangan serta (ii) harus menyebutkan nama pejabat pajak yang dimaksud, nama nasabah wajib pajak, nomor rekening, kasus, maupun alasan permintaan tersebut.<sup>65</sup>

Berdasarkan penjelasan di atas, terdapat beberapa hal yang dapat disimpulkan dari dasar hukum akses informasi keuangan nasabah untuk tujuan pajak yang berlaku di Indonesia. Pertama, kerahasiaan informasi keuangan nasabah merupakan hal yang dilindungi dalam hukum positif di Indonesia. Kedua, sejauh ini belum ada peraturan yang lebih tinggi kedudukannya yang memperbolehkan Menteri Keuangan atau Direktur Jenderal Pajak (otoritas pajak) untuk menerima informasi keuangan secara otomatis dari institusi keuangan atau OJK. Ketiga, kerahasiaan tersebut bisa ditiadakan dalam dua kondisi:

- i. pertama, adanya permintaan tertulis dari Menteri Keuangan. Dari seluruh undang-undang, mulai dari UU KUP, UU Perbankan, UU Pasar Modal, serta UU Perbankan

65. Hal ini seperti diatur dalam Pasal 42 UU Perbankan Syariah serta Pasal 47 UU Pasar Modal.

Syariah, mensyaratkan hal tersebut. Walau demikian, tiap undang-undang memberikan prasyarat kondisi yang relatif berbeda. Pada UU KUP, pengecualian kerahasiaan tersebut dimungkinkan dalam konteks pemeriksaan, penagihan, serta penyidikan. Untuk UU Perbankan, UU Pasar Modal, serta UU Perbankan Syariah, permintaan tersebut harus disertai keterangan nama pejabat pajak maupun nama nasabah;

- ii. kedua, jika terdapat 'kesukarelaan' dari nasabah untuk memberikan informasi keuangannya kepada pihak lain di luar institusi keuangan yang mengelola kekayaannya. Adanya kemauan secara tertulis dari nasabah akan mengeliminasi aspek kerahasiaan yang pada dasarnya dilindungi.

Di sisi lain, sejak adanya komitmen Indonesia untuk mengimplementasikan AEOI pada tahun 2018, Indonesia sudah memiliki ketentuan yang bisa mendukung hal tersebut.

Pada tahun 2015, OJK mengeluarkan Peraturan Otoritas Jasa Keuangan No. 25 POJK.03/2015 berkaitan dengan Penyampaian Informasi Nasabah Asing Terkait Perpajakan kepada Negara Mitra (POJK 25/2015). Peraturan ini dibuat dalam rangka menjalin koordinasi dalam kegiatan tukar informasi keuangan wajib pajak dan peran LJK dalam perihal tersebut. Berikut adalah rumusan dari Pasal 2 POJK 25/2015.

- “(1) Dalam rangka penerapan perjanjian Pertukaran Informasi secara Otomatis, **LJK wajib menyampaikan laporan kepada otoritas pajak Indonesia berupa informasi Nasabah Asing** terkait perpajakan untuk diteruskan kepada otoritas pajak Negara Mitra atau Yurisdiksi Mitra.
- (2) Laporan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) merupakan laporan mengenai informasi Nasabah Asing yang memiliki saldo rekening atau nilai rekening paling sedikit sesuai dengan perjanjian Pertukaran Informasi secara Otomatis
- (3) Informasi Nasabah Asing sebagaimana dimaksud pada ayat (2) paling sedikit meliputi:
  - a. informasi nasabah; dan
  - b. informasi keuangan nasabah.”

(dengan penambahan penekanan)

POJK 25/2015 juga menetapkan peraturan mengenai mekanisme untuk mengumpulkan informasi dari nasabah, yakni melalui suatu persetujuan dari nasabah. Atau dengan kata lain, hal ini selaras dengan Pasal 44A UU Perbankan. Hal ini sebagaimana dinyatakan pada Pasal 3 huruf (c) bahwa:

- “(c) ...meminta Nasabah Asing dan/atau calon Nasabah Asing untuk menyampaikan **pernyataan persetujuan, instruksi atau pemberian kuasa secara tertulis dan sukarela** kepada LJK untuk memberikan informasi Nasabah Asing...”

(dengan penambahan penekanan)

Lebih lanjut, Pasal 6 POJK 25/2015 menetapkan mekanisme untuk mengungkapkan informasi Nasabah kepada otoritas pajak.

“Pelaporan laporan informasi Nasabah Asing oleh LJK kepada otoritas pajak

sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 dapat dilakukan:

- a. melalui Otoritas Jasa Keuangan; atau
- b. langsung kepada otoritas pajak.”

Dari sisi pajak, Kementerian Keuangan juga telah mengeluarkan peraturan spesifik, yaitu Peraturan Menteri Keuangan Nomor 125/PMK.010/2015 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 60/PMK.03/2014 tentang Tata Cara Pertukaran Informasi (*Exchange of Information*), selanjutnya disebut PMK 125/2015. Namun, pada tanggal 3 Maret 2017, PMK 125/2015 dicabut dan dinyatakan tidak berlaku dengan diterbitkannya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 39/PMK.03/2017 tentang Tata Cara Pertukaran Informasi Berdasarkan Perjanjian Internasional (PMK 39/2017).

### E.1.3 Pertukaran Informasi dalam PMK 39/2017

Berdasarkan PMK 39/2017, terdapat tiga cara untuk melakukan pertukaran informasi pajak dengan otoritas pajak di negara lain, yaitu berdasarkan permintaan, secara spontan, dan secara otomatis. Pertukaran informasi ini dapat bersifat resiprokal dan dilakukan dalam bentuk pertukaran informasi antara pejabat yang berwenang di Indonesia dan pejabat yang berwenang di negara mitra atau yurisdiksi mitra. Berikut adalah penjelasan dari masing-masing cara pertukaran informasi yang diatur dalam PMK 39/2017.

**Pertama**, pertukaran informasi berdasarkan permintaan merupakan suatu skema yang dilakukan dengan cara pejabat yang berwenang di Indonesia menyampaikan secara langsung permintaan informasi kepada pejabat yang berwenang di negara mitra atau yurisdiksi mitra atau sebaliknya. Dalam Pasal 3 ayat (2) PMK 39/2017 pertukaran informasi berdasarkan permintaan dapat dilakukan dalam hal wajib pajak melakukan empat kriteria pelanggaran. Pertama, wajib pajak diduga melakukan transaksi dan/atau kegiatan penghindaran pajak. Kedua, wajib pajak diduga melakukan transaksi dan/atau kegiatan pengelakan pajak. Ketiga, wajib pajak diduga menggunakan struktur dan/atau skema transaksi sedemikian rupa yang mengakibatkan diperolehnya manfaat P3B. Terakhir, wajib pajak tersebut diduga belum memenuhi kewajiban pajaknya.

Sesuai dengan Pasal 3 ayat (4) PMK 39/2017, perlu digarisbawahi bahwa pemberian informasi berdasarkan permintaan tersebut harus memenuhi enam kriteria sebagai berikut:

- i. negara tersebut telah melakukan segala upaya untuk mencari Informasi di negara atau yurisdiksi tempat pejabat yang berwenang meminta Informasi. Namun, informasi dimaksud tidak tersedia;
- ii. informasi yang diminta **tidak spekulatif** dan memiliki hubungan yang jelas dengan dasar permintaan informasi;
- iii. permintaan informasi didasari atas kecurigaan atau dugaan yang memadai;
- iv. informasi tersebut diyakini ada di negara mitra atau yurisdiksi mitra, atau di Indonesia;
- v. permintaan informasi tersebut tidak mengakibatkan terungkapnya rahasia

- perdagangan, usaha, industri, perniagaan atau keahlian; dan
- vi. permintaan informasi tersebut tidak berhubungan dengan rahasia negara, kebijakan publik, kedaulatan, keamanan negara, atau kepentingan nasional.

**Kedua**, dalam Pasal 5 PMK 39/2017 diatur mengenai pertukaran informasi secara spontan, yaitu pertukaran informasi yang dilakukan oleh suatu negara apabila menemukan bahan penguat terkait hasil pemeriksaan, penyidikan, keberatan, dan penelitian atas satu wajib pajak dari negara lain. Pejabat yang berwenang di suatu negara yang menemukan hal tersebut memiliki kewajiban mengirimkan datanya kepada negara yang bersangkutan tanpa didahului dengan permintaan.

Sama halnya dengan pertukaran informasi berdasarkan permintaan, informasi yang dipertukarkan secara spontan harus memenuhi kriteria sebagai berikut:

- i. indikasi hilangnya potensi pajak yang signifikan di Indonesia dan/atau di negara mitra atau yurisdiksi mitra;
- ii. pembayaran kepada wajib pajak negara mitra atau yurisdiksi mitra yang diduga tidak dilaporkan di negara mitra atau yurisdiksi mitra atau pembayaran kepada wajib pajak Indonesia yang diduga tidak dilaporkan di Indonesia;
- iii. pengurangan atau pembebasan pajak di Indonesia yang diterima oleh wajib pajak negara mitra atau yurisdiksi mitra yang dapat menambah kewajiban pajak di negara mitra atau yurisdiksi mitra atau sebaliknya;
- iv. kegiatan bisnis yang dilakukan antara wajib pajak Indonesia dan wajib pajak negara mitra atau yurisdiksi mitra dilakukan melalui satu atau beberapa negara sedemikian rupa sehingga menyebabkan pajak yang dibayar di Indonesia, di negara mitra atau yurisdiksi mitra, atau di kedua negara menjadi berkurang; dan/atau
- v. kecurigaan bahwa terjadi pengurangan pembayaran pajak yang disebabkan oleh transfer yang tidak sebenarnya atas laba dalam sebuah grup usaha.

**Ketiga**, berbeda dengan pertukaran informasi berdasarkan permintaan dan secara spontan, pertukaran informasi secara otomatis dilakukan tanpa menunggu adanya temuan-temuan, pada waktu tertentu, secara periodik, sistematis, dan berkesinambungan atas Informasi mengenai hal-hal yang berkaitan dengan pajak. Dalam PMK 39/2017 juga dipaparkan bahwa informasi yang dapat dipertukarkan secara otomatis meliputi:

- i. informasi terkait pemotongan pajak atas penghasilan yang dibayarkan kepada subjek pajak Indonesia atau pemotongan pajak atas penghasilan yang dibayarkan kepada subjek pajak negara mitra atau yurisdiksi mitra;
- ii. informasi keuangan nasabah asing;
- iii. informasi laporan per negara; dan/ atau
- iv. informasi pajak lainnya berdasarkan kesepakatan bersama antara Indonesia dan negara mitra atau yurisdiksi mitra.

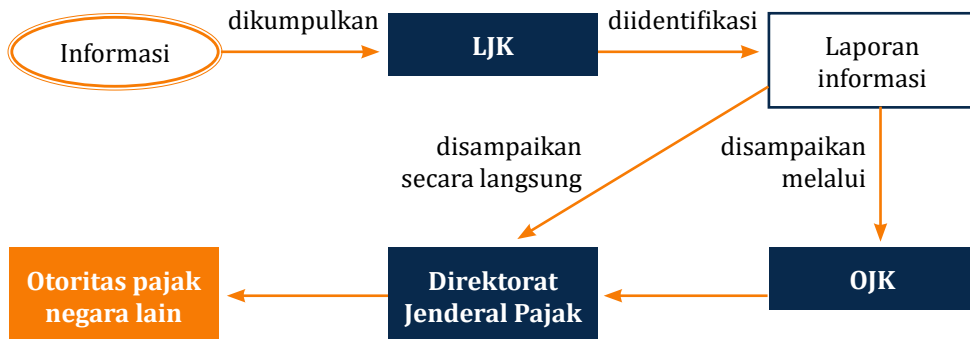
Sehubungan dengan informasi laporan per negara, informasi tersebut mencakup alokasi penghasilan, pajak yang dibayar, dan aktivitas usaha per negara atau yurisdiksi dari seluruh anggota grup usaha baik di dalam negeri maupun di luar negeri serta

daftar anggota grup usaha dari kegiatan usaha utama per negara atau yurisdiksi.

Terkait dengan informasi keuangan nasabah asing, LJK diwajibkan untuk melakukan proses identifikasi dan menyampaikan laporan informasi tersebut kepada Direktorat Jenderal Pajak sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam POJK. Penyampaian kepada Direktorat Jenderal Pajak dapat dilakukan secara langsung atau melalui OJK.

Dalam hal LJK menyampaikan laporan Informasi keuangan Nasabah Asing secara langsung kepada Direktorat Jenderal Pajak, LJK wajib menyampaikan laporan Informasi keuangan Nasabah Asing paling lama 60 (enam puluh) hari sebelum batas waktu pelaporan kepada otoritas pajak negara mitra atau yurisdiksi mitra berdasarkan perjanjian internasional. d, Dalam hal laporan informasi tersebut disampaikan melalui OJK, batas waktu serta tata cara penyampaian dari OJK ke Direktorat Jenderal Pajak diatur melalui POJK. Untuk lebih jelasnya prosedur penyampaian informasi secara otomatis terkait dengan informasi keuangan nasabah asing dapat dilihat dalam Gambar 26.9 di bawah ini.

**Gambar 26.9 Pelaksanaan Pertukaran Informasi secara Otomatis terkait dengan Informasi Keuangan Nasabah Asing menurut PMK 39/2017**



Dalam PMK 39/2017 dijelaskan bahwa pertukaran informasi secara otomatis tetap akan dilaksanakan meskipun wajib pajak sedang dalam pengawasan kepatuhan pajak, pemeriksaan, penagihan, pemeriksaan bukti permulaan, penyidikan tindak pidana di bidang pajak, dan dalam proses upaya hukum pajak lainnya.

Dalam rangka pelaksanaan pertukaran informasi pajak, pejabat yang berwenang dapat melakukan, antara lain:

- i. *competent authority meetings* yang dilaksanakan antara pejabat yang berwenang di Indonesia dengan pejabat yang berwenang di negara mitra atau yurisdiksi mitra untuk membahas hal-hal yang berkenaan dengan Pertukaran Informasi;
- ii. *tax examinations abroad* yang dilaksanakan sebagai tindak lanjut dari Pertukaran Informasi berdasarkan permintaan. *Tax examinations abroad* dilaksanakan oleh tim yang ditetapkan dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak. Pelaksanaan *tax examinations abroad* di Indonesia, dilakukan melalui pemeriksaan tujuan lain; dan/ atau
- iii. *simultaneous tax examinations* yang dilakukan melalui kegiatan pemeriksaan yang



dilaksanakan di Indonesia dan di satu atau lebih Negara Mitra atau Yurisdiksi Mitra secara simultan dan independen, berdasarkan kesepakatan para Pejabat yang Berwenang dengan tujuan untuk mendapatkan dan mempertukarkan Informasi yang relevan.

Adanya *competent authority meetings* yang dapat dilakukan oleh pejabat yang berwenang menjadi salah satu poin pembeda antara aturan baru ini dengan aturan yang sebelumnya.

## E.2 Kesiapan Indonesia terkait dengan Pegimplementasian Pertukaran Informasi

Dalam usaha memastikan kesesuaian standar negara-negara partisipan, Global Forum melakukan program *peer review* yang terdiri dari dua tahap.<sup>66</sup> Tahap pertama *peer review* memeriksa **kualitas dari kerangka hukum** di suatu negara, sedangkan tahap kedua fokus kepada **implementasi dari kerangka hukum** tersebut.<sup>67</sup> *Peer review* yang sudah berjalan sekarang ini bertujuan untuk memeriksa kesesuaian peraturan domestik dan tata cara implementasi peraturan yang dimiliki negara partisipan dengan **standar pertukaran informasi berdasarkan permintaan (*by request*)**.<sup>68</sup>

Implementasi pertukaran informasi berdasarkan permintaan **sangat bergantung** oleh adanya **kerangka hukum yang sesuai** yang mengatur ketersediaan informasi<sup>69</sup> dan juga hak otoritas pajak untuk mendapatkan informasi. Penilaian *peer review* pertukaran informasi melalui permintaan menganalisis kesesuaian kerangka hukum di suatu negara dengan standar internasional. Sama dengan metode pertukaran informasi melalui permintaan, pertukaran informasi secara otomatis juga membutuhkan ketersediaan informasi dan akses terhadap informasi bagi otoritas pajak karena tanpa adanya informasi yang relevan, sebuah skema pertukaran informasi tidak akan terjadi. Oleh sebab itu, penilaian Global Forum atas kinerja pertukaran informasi melalui permintaan di suatu negara erat kaitannya dengan prospek implementasi pertukaran informasi secara otomatis yang akan berjalan. Selain mendalami skema pertukaran informasi melalui permintaan, pemahaman akan mekanisme pertukaran informasi secara otomatis juga menjadi penting.

Penilaian terhadap negara partisipan atas kesesuaiannya terhadap standar pertukaran informasi **secara permintaan** dilakukan terhadap tiga aspek: (i) Ketersediaan Informasi; (ii) Akses Informasi; serta (iii) Mekanisme Pertukaran Informasi. Atau dengan kata lain, agar pertukaran informasi dapat efektif, informasi haruslah tersedia, otoritas pajak harus memiliki akses terhadap informasi tersebut,

66. *Ibid.*

67. OECD, "Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review," Internet, dapat diakses melalui [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews\\_2219469x](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews_2219469x).

68. OECD, "Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes- exchange of information by request," Internet, dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/#d.en.368658>.

69. Alessandro Turina, *Op.Cit.*

serta terdapat suatu basis untuk diadakannya pertukaran.<sup>70</sup>

Hasil penilaian *peer review* kemudian akan dikategorikan ke dalam empat peringkat berdasarkan kesesuaian negara dengan standar internasional. Empat peringkat tersebut, yaitu sebagai berikut.

- i. **Compliant** yang mengindikasikan bahwa suatu negara telah benar-benar sesuai dengan standar internasional.
- ii. **Largely compliant** yang menunjukkan beberapa aspek hukum atau implementasi peraturan yang ada di suatu negara membutuhkan perbaikan.
- iii. **Partially compliant** menunjukkan adanya ketidaksesuaian antara aspek hukum domestik dengan standar internasional serta beberapa aspek lain yang membutuhkan perbaikan.
- iv. **Non-compliant** mengindikasikan suatu negara memiliki ketidaksesuaian praktik dan kerangka hukum yang dinilai krusial untuk melakukan pertukaran informasi. Ketidaksesuaian ini tetap ada sampai 2 tahun setelah penilaian tahap 1.
- v. **Not yet be rated** menunjukkan bahwa negara tersebut belum sesuai dengan standar internasional sehingga tidak dapat dilakukan penilaian.<sup>71</sup>

Global Forum telah melaksanakan *peer review* pertama terhadap Indonesia di tahun 2011 untuk tahap pertama (*phase 1*) dan 2014 untuk tahap kedua (*phase 2*). Saat ini, Global Forum tengah melaksanakan *peer review* kedua dan diharapkan akan selesai pada akhir 2017.

Berdasarkan hasil ulasan Global Forum pada *peer review* pertama terkait dengan pertukaran informasi berdasarkan **permintaan**, Indonesia mendapatkan peringkat '*partly compliant*'.<sup>72</sup> Dalam penilaiannya, baik pada tahap pertama maupun kedua, elemen B.1 terkait kewenangan pejabat yang berwenang untuk mendapatkan dan menyediakan informasi yang dipertukarkan dari siapapun yang berada di yurisdiksinya yang memiliki atau mengontrol informasi tersebut, mendapatkan rating *non-compliant*. Indonesia dianggap belum sesuai dengan standar internasional karena dalam rangka memperoleh informasi dari LJK, otoritas pajak harus memberikan informasi terkait nama wajib pajak atau nomor rekening kepada Bank Indonesia atau OJK.<sup>73</sup>

Hal di atas tidak sesuai dengan standar internasional yang menyatakan bahwa penyediaan identitas terkait nasabah yang akan dimintai informasinya disediakan oleh negara mitra.<sup>74</sup> Apabila nama wajib pajak asing tidak diketahui, otoritas pajak

70. OECD, "Global Forum, "2016 Terms of Reference to Monitor and Review Progress Towards Transparency and Exchange of Information on Request for Tax Purposes," Internet, dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/publications/terms-of-reference.pdf>.

71. OECD, "Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Rating," Internet, dapat diakses melalui: <http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/ratings/#d.en.342263>.

72. Berdasarkan peringkat *Global Forum Peer Review*.

73. OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Indonesia 2014: Phase 2: Implementation of the Standard in Practice* (Paris: OECD, 2014), 57-58

74. *Ibid*, 55

Indonesia harus meminta klarifikasi kepada negara mitra.<sup>75</sup> Selain itu, dalam beberapa kasus seperti permintaan informasi kepada wajib pajak yang diaudit untuk keperluan pajak, otoritas di Indonesia hanya memiliki sedikit kuasa untuk ‘memaksa’ pengadaan informasi untuk tujuan pertukaran informasi dengan negara mitra, yang berdampak pada lamanya waktu untuk memperoleh informasi.<sup>76</sup>

Terkait dengan pengimplementasian pertukaran informasi secara otomatis, pada Konferensi Tingkat Tinggi (KTT) G-20 di Hangzhou, Tiongkok Juli 2016 lalu, terdapat beberapa hal penting yang disepakati dalam rangka mempercepat dan menjamin efektivitas dari pertukaran informasi secara otomatis. Pertama, mengundang seluruh negara khususnya yang memiliki *financial center* untuk menandatangani dan meratifikasi Konvensi. Kedua, mengundang seluruh negara, khususnya yang memiliki *financial center*, untuk berkomitmen dalam pelaksanaan pertukaran informasi secara otomatis berdasarkan CRS paling lambat tahun 2018. Terakhir, forum G20 sepakat untuk memberikan kewenangan kepada OECD untuk merumuskan dan mengidentifikasi terhadap apa yang disebut sebagai *non-cooperative jurisdictions*.<sup>77</sup>

OECD kemudian mengajukan 3 kriteria *non-cooperative jurisdictions*, yaitu (i) mendapatkan rating ‘*partially compliant*’ maupun *non-compliant* pada *peer review assessment* yang dilakukan oleh Global Forum terkait dengan pertukaran informasi secara permintaan<sup>78</sup>; (ii) tidak berkomitmen untuk mengimplementasikan pertukaran informasi secara otomatis berdasarkan format CRS paling lambat tahun 2018; serta (iii) merupakan negara-negara yang berdaulat, tetapi tidak menandatangani Konvensi.<sup>79</sup> Jika suatu negara tidak memenuhi dua dari tiga kriteria di atas, negara tersebut akan dikategorikan sebagai *non-cooperative jurisdiction*. OECD diharapkan untuk memberikan daftar *non-cooperative jurisdiction* pada KTT G20 berikutnya di Juli 2017.<sup>80</sup>

Indonesia telah berkomitmen untuk mengimplementasikan pertukaran informasi secara otomatis berdasarkan CRS MCAA pada September 2018. Selain itu, Indonesia juga telah menandatangani Konvensi/CMAAT sejak 2011. Dengan demikian, Indonesia dapat masuk ke dalam kategori *cooperative jurisdiction*. Namun, apabila Indonesia tidak menjalankan komitmen pertukaran informasi secara otomatis mulai tahun 2018 dan tidak mendapat rating “*largely compliant*” (masuk dalam 2 dari 3 kriteria), Indonesia akan masuk dalam kategori “*non-cooperative jurisdiction*”. Negara-negara

75. OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Indonesia 2014: Phase 2: Implementation of the Standard in Practice* (Paris: OECD, 2014), 56.

76. *Ibid.*

77. Lihat pidato Angel Gurría, Setjen OECD terkait Sesi VI mengenai pajak internasional dalam Pertemuan Menteri Keuangan dan Gubernur Bank Sentral G20 di China pada tanggal 24 Juli 2016, Internet, dapat diakses melalui <https://www.oecd.org/g20/summits/hangzhou/july-2016-g20-finance-ministers-and-central-bank-governors-meeting-remarks-on-international-tax.htm>. Lihat juga ulasan dari pertemuan yang sama sebagai lanjutan dari KTT G20 di Hangzhou, Internet, dapat diakses melalui [http://unepinquiry.org/wp-content/uploads/2016/09/Chengdu\\_Communique\\_G20\\_Finance\\_Ministers\\_and\\_Central\\_Bank\\_Governors\\_Meeting\\_23-24\\_July\\_2016.pdf](http://unepinquiry.org/wp-content/uploads/2016/09/Chengdu_Communique_G20_Finance_Ministers_and_Central_Bank_Governors_Meeting_23-24_July_2016.pdf).

78. OECD berpendapat bahwa standar pertukaran informasi melalui permintaan dan secara otomatis haruslah bersifat saling melengkapi agar dapat meningkatkan usaha mengatasi penggelapan pajak. Lihat OECD, Internet, dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/tax/transparency/automaticexchangeofinformation.htm>.

79. OECD, “Global Forum, “9<sup>th</sup> meeting of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Tbilisi, Georgia, 2-4 November 2016,” Internet, dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/tax/transparency/statement-of-outcomes-GF-plenary-2016.pdf>.

80. Stephanie Soong Johnston, “OECD Agrees on Criteria for Labeling Noncooperative Jurisdictions”, *Tax Notes International* (11 Juli 2016).

yang termasuk dalam daftar “*non-cooperative jurisdiction*” akan diberhentikan keikutsertaannya dalam pertukaran informasi secara global. Oleh karenanya, sangat penting bagi Indonesia untuk tidak berada di dalam daftar tersebut.

## Referensi

### Buku:

- Afandi, Romy. "The Role and Work of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information." Dalam *Exchange of Information for Tax Purposes*, ed. Oliver-Christoph Günther dan Nicole Tüchler. Vienna: Linde Verlag, 2013.
- Byrnes, William H. dan Robert J. Munro. *Guide to FATCA Compliance*. United States: LexisNexis, 2013.
- Deborah. "The Legal Relevance of the OECD Standard." Dalam *Exchange of Information for Tax Purposes*, ed. Oliver-Christoph Günther dan Nicole Tüchler. Vienna: Linde Verlag, 2013.
- Gangemi, Bruno. *International Mutual Assistance through Exchange of Information: General Report for International Fiscal Association*. Cashier de Droit Fiscal International/International Fiscal Association, 1990.
- Joosen, Michael. "Rubik Agreements." Dalam *Exchange of Information for Tax Purposes*, ed. Oliver-Christoph Günther dan Nicole Tüchler. Vienna: Linde Verlag, 2013.
- Kofler dan Tumpel. "Tax Information Exchange Agreements." Dalam *Internationale Amtshilfe in Steuersachen*, ed. Lang, Schuch, dan Staringer. Vienna: Linde Verlag, 2011.
- OECD. *Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue*. Paris: OECD Publishing, 1998.
- \_\_\_\_\_. OECD. *OECD Countering Offshore Tax Evasion: Some Questions and Answers on the Project*. Paris: OECD Publishing, 2009.
- \_\_\_\_\_. *Tax Co-operation 2010: Towards a Level Playing Field*. Paris: OECD Publishing, 2010.
- \_\_\_\_\_. *Automatic Exchange of Information: What It Is, How It Works, Benefits, What Remains to be Done*. Paris: OECD Publishing, 2012.
- \_\_\_\_\_. *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matter: Commentaries on the Model Competent Authority Agreement*. Paris: OECD Publishing, 2014.
- \_\_\_\_\_. *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Indonesia 2014: Phase 2: Implementation of the Standard in Practice*. Paris: OECD, 2014.
- Oberson, Xavier. *International Exchange of Information in Tax Matters: Towards Global Transparency*. Edward Elgar Publishing, 2015.

### Artikel:

- Anamourlis, Tony dan Lex Nethercott. "An Overview of Tax Information Exchange Agreements and Bank Secrecy." *Bulletin for International Taxation* 63, no. 12 (Desember 2009).
- Blumberg, Mark. "Harmful Tax Competition: Is Harmful Tax Competition Actually Harmful?." *The OECD's Report*, (Januari 2001).
- Chawla, Assem dan Surabhi Singhi. "Exchange of Information: The Jargon of the Day"

- International Taxation* 4, (February 2011).
- DDTC, "Foreign Account Tax Compliance Act." *DANNY DARUSSALAM Tax Center Tax Newsletter* 1, no. 2 (November 2012).
- Eden, Lorraine dan Robert T. "Tax Havens: Renegade States in the International Tax Regime?." *Law & Policy* 27, no. 1 (Januari 2005).
- European Parliament Policy Department A. "Overview of Legislation Practices Regarding Exchange of Information between National Tax Administration in Tax Matters." (European Union: October 2015).
- Granwell, Alan. "The Foreign Account Tax Compliance (FATCA)." *International Taxation* 4, (Januari 2011).
- Gusmao, Andre. "Exchange of Information on Request." Dalam *Exchange of Information for Tax Purposes*, ed. Oliver-Christoph Günther dan Nicole Tüchler. Vienna: Linde Verlag, 2013.
- Huizinga, Harry dan Soren Bo Nielsen. "Withholding Tax or Information Exchange: The Taxation of International Interest Flows." *Journal of Public Economics* 87 (2002).
- Johannsesen, Niels. "Tax Evasion and Swiss Bank Deposits." *Journal of Public Economics* 111 (2014).
- Johnston, Stepahnie Soong. "Ministry Launches Consultation on CRS Amandments to Tax Laws." *Tax Notes International* (7 Maret 2016).
- \_\_\_\_\_. "OECD Agrees on Criteria for Labeling Noncooperative Jusrisdictions." *Tax Notes International* (11 Juli 2016).
- Kudrle. "The OECD's Harmful Tax Competition Initiative and the Tax Havens: From Bombshell to Damp Squib." *Global Economy Journal* 8, no. 1 (2008).
- Levine, Richard, Aaron Schumacher, dan Shudan Zhou. "A Comparison: FATCA and the Common Reporting Standard." *Journal of International Taxation* (2016).
- Mayer, Pollyana. "Information Exchange: Deterring International Tax Avoidance and Evasion." *Tax Notes International* (26 Juni 2007).
- Mittal, D.P. "Finance Bill 2011 Enforcing Information from Jurisdictions Lacking Transparency." *International Taxation* 4, (Maret 2011).
- Nelson, Rebecca M. "Analyst in International Trade and Finance," *The G-20 and International Economic Cooperation: Background and Implications for Congress*, (Agustus 2010).
- Oguttu, Annet Wanyana. "A Critique on Effectiveness of Exchange of Information on Tax Matters in Preventing Tax Avoidance." *Bulletin for International Taxation*, (January 2014).
- Ramloll, Rajesh Sharma. "Tax Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes-Is the Current Peer-Review Process of the OECD's Global Forum Instrumental to the Development of a New Soft-Law?" *International Taxation* 5 (November 2011).
- Rivolta. "New Switzerland-Germany and Switzerland-United Kingdom Agreements: Does Anyone Offer More than Switzerland." *Bulletin for International Taxation*, (2012).
- Somare, Maryte dan Viktoria Wohrer. "Two Different FATCA Model Intergovernmental

Agreements: Which is Preferable?." *Bulletin for International Taxation* (Agustus 2014).

Turina, Alessandro. "Visible, Though Not Visible in Itself". Transparency at the Crossroads of International Financial Regulation and International Taxation." *World Tax Journal* (Oktober 2016).

Tax Justice Network. "The UK-Swiss Tax Agreement: Doomed to Fail." (2011).

Tello, Carol P. "FATCA: Catalyst for Global Cooperation on Exchange of Tax Information." *Bulletin for International Taxation*, (February 2014).

United States Permanent Sub-Committee on Investigations. "Tax Haven Abuses: The Enablers, The Tools and Secrecy." (2006).

### Internet:

International Revenue Service (IRS). "Summary of Key FATCA Provisions". Internet. Dapat diakses melalui <https://www.irs.gov/businesses/corporations/summary-of-key-fatca-provisions>.

OECD. "Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, AEOI: Status of Commitments (100 jurisdiction have committed." Internet. Dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/tax/transparency/AEOI-commitments.pdf>.

\_\_\_\_\_. "Convention on Mutual Administrative in Tax Matters." Internet. Dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>.

\_\_\_\_\_. "Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Review." Internet. Dapat diakses melalui [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews\\_2219469x](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-peer-reviews_2219469x).

\_\_\_\_\_. "Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes-exchange of information by request." Internet. Dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/#d.en.368658>.

\_\_\_\_\_. "Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Rating." Internet. Dapat diakses melalui: <http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/ratings/#d.en.342263>.

\_\_\_\_\_. "Global Forum on Transparency and Exchange of Information Automatic Exchange of Information." Internet. Dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/tax/transparency/automaticexchangeofinformation.htm>.

\_\_\_\_\_. "Global Forum, "2016 Terms of Reference to Monitor and Review Progress Towards Transparency and Exchange of Information on Request for Tax Purposes." Internet. Dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/publications/terms-of-reference.pdf>.

\_\_\_\_\_. "Global Forum, "9<sup>th</sup> meeting of the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, Tbilisi, Georgia, 2-4 November 2016." Internet. Dapat diakses melalui: <http://www.oecd.org/tax/transparency/statement-of-outcomes-GF-plenary-2016.pdf>.

- \_\_\_\_\_. "July 2016 G20 Finance Ministers and Central Bank Governors' Meeting: Remarks on international tax." Internet. Dapat diakses melalui <https://www.oecd.org/g20/summits/hangzhou/july-2016-g20-finance-ministers-and-central-bank-governors-meeting-remarks-on-international-tax.htm>.
- \_\_\_\_\_. OECD. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paris: OECD Publishing, 2015. Internet. Dapat diakses melalui <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.
- \_\_\_\_\_. "Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)." Internet. Dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm>.
- \_\_\_\_\_. "Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and Its Commentary tertanggal 17 Juli 2012." Internet. Dapat diakses melalui [https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718\\_Article%2026-ENG\\_no%20cover%20\(2\).pdf](https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf).
- UNEP. "G20 Finance Ministers and Central Bank Governors Meeting 23-24 July 2016, Chengdu, China." Internet. Dapat diakses melalui [http://unepinquiry.org/wp-content/uploads/2016/09/Chengdu\\_Communique\\_G20\\_Finance\\_Ministers\\_and\\_Central\\_Bank\\_Governors\\_Meeting\\_23-24\\_July\\_2016.pdf](http://unepinquiry.org/wp-content/uploads/2016/09/Chengdu_Communique_G20_Finance_Ministers_and_Central_Bank_Governors_Meeting_23-24_July_2016.pdf).

### Peraturan:

Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1995 tentang Pasar Modal.

- \_\_\_\_\_. Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.
- \_\_\_\_\_. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- \_\_\_\_\_. Undang-Undang Nomor 21 Tahun 2008 tentang Perbankan Syariah.
- \_\_\_\_\_. Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1998 tentang Perubahan atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1992 tentang Perbankan.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Pemerintah Nomor 74 Tahun 2011 tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan
- \_\_\_\_\_. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 39/PMK.03/2017 tentang Tata Cara Pertukaran Informasi Berdasarkan Perjanjian Internasional.
- \_\_\_\_\_. Peraturan Otoritas Jasa Keuangan Nomor 25/POJK.03/2015 tentang Penyampaian Informasi Nasabah Asing terkait Perpajakan kepada Negara Mitra atau Yuridiksi Mitra.





# Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas Penghasilan Pejabat Diplomatik dan Konsulat

Romi Irawan dan Khisi Armaya Dhora

---

## A. Pendahuluan

Di antara pasal yang terdapat dalam model P3B, terdapat ketentuan internasional yang berlaku khusus, yaitu ketentuan mengenai pajak atas penghasilan pejabat diplomatik dan konsulat. Dalam OECD Model, ketentuan ini terdapat dalam Pasal 28, sedangkan dalam UN Model terdapat dalam Pasal 27.

Pada dasarnya, ketentuan mengenai pajak atas penghasilan pejabat diplomatik dan konsulat yang terdapat dalam OECD Model dan UN Model ini hanya untuk memastikan bahwa tidak ada ketentuan yang terdapat dalam P3B yang akan memengaruhi hak-hak istimewa di bidang pajak dari pejabat diplomatik dan konsulat sebagaimana diatur dalam ketentuan umum dari hukum internasional atau ketentuan dari perjanjian internasional yang bersifat khusus. Atau dengan kata lain, secara prinsip Pasal 28 OECD Model dan Pasal 27 UN Model merupakan ketentuan tentang kekebalan fiskal pemerintah (*fiscal immunity of government*) yang berkaitan dengan urusan luar negeri.

Dengan adanya ketentuan khusus mengenai pajak atas penghasilan pejabat diplomatik dan konsulat tersebut, para pejabat diplomatik dan konsulat akan memperoleh kekebalan fiskal<sup>1</sup> yang dapat diterima menurut hukum kebiasaan internasional. Berikut akan diuraikan lebih lanjut mengenai ketentuan pajak atas penghasilan pejabat diplomatik dan konsulat sebagaimana terdapat dalam Pasal 28 OECD Model dan Pasal 27 UN Model.

## B. Definisi *Fiscal Privileges*

Pasal 28 OECD Model dan Pasal 27 UN Model berkaitan dengan '*fiscal privileges*' atau keistimewaan fiskal yang dimiliki oleh pejabat diplomatik dan konsulat. Pertanyaannya, apa yang dimaksud dengan '*fiscal privileges*' yang terdapat dalam pasal tersebut?

---

1. Cameron Hall, "*The Diplomatic and Government Service Provisions of the OECD MTC: A Case for Their Continued Efficacy*," *Intertax* 42, no. 1 (2014): 36.

*Fiscal privileges* merupakan bagian dari hukum kebiasaan internasional yang istilahnya termaktub dalam dua instrumen internasional, yaitu Pasal 34 *Vienna Convention on Diplomatic Relations* (VCDR) tahun 1961 dan Pasal 49 *Vienna Convention on Consular Relations* (VCCR) tahun 1963.<sup>2</sup> Menurut Vogel, pengertian dari istilah '*fiscal privileges*' dapat diuraikan sebagai berikut.<sup>3</sup>

- i. Keistimewaan fiskal disebut juga sebagai kekebalan fiskal (*fiscal immunity*), yaitu keistimewaan yang dinikmati oleh anggota misi diplomatik (*member of diplomatic missions*) atau konsulat (*consular post*), yang bersifat insidental dan digunakan untuk membebaskan pengenaan pajak bagi perwakilan asing di negara tempat perwakilan asing tersebut diterima.
- ii. Bentuk dan ruang lingkup dari keistimewaan tersebut berdasarkan VCDR atau Konvensi Wina untuk Hubungan Diplomatik dan VCCR atau Konvensi Wina untuk Hubungan Konsulat.

Konvensi Wina memberikan tingkat keistimewaan fiskal yang berbeda-beda untuk setiap pihak. Tingkat keistimewaan tersebut bergantung pada status dan fungsi dari pihak yang bersangkutan.<sup>4</sup> Apabila dilihat dari status orang pribadi yang tercantum dalam kedua Konvensi Wina (VCDR dan VCCR), tingkat keistimewaan fiskal yang berlaku, yaitu sebagai berikut.<sup>5</sup>

- i. Pejabat Diplomatik dan Konsulat beserta Keluarga

Keistimewaan fiskal secara penuh (*full privileges*) diberikan kepada pejabat diplomatik (misal, kepala pejabat beserta staf-nya), staf administratif, dan staf teknis. Keistimewaan fiskal secara penuh juga berlaku bagi konsulat.

Bagi anggota keluarga dari pejabat diplomatik, staf diplomatik, konsulat, serta anggota keluarga dari staf administratif dan teknis, juga mendapatkan keistimewaan fiskal secara penuh.

- ii. Anggota Staf Pelayan dari Pejabat Diplomatik atau Konsulat dan Staf Lainnya

Keistimewaan fiskal secara terbatas (*only limited privileges*) diberikan kepada anggota staf pelayan dari pejabat diplomatik atau konsulat serta staf lainnya. Oleh karena sifatnya yang terbatas, pihak-pihak tersebut dibebaskan dari pengenaan pajak di negara penerima **hanya** atas penghasilan yang diterima dari pekerjaan yang dilakukannya sebagai pegawai diplomatik atau konsulat.

Sebagai contoh, staf pelayan dari pejabat diplomatik dapat menikmati pembebasan pajak dan pungutan lainnya hanya atas penghasilan yang dibayarkan oleh pejabat diplomatik. Sementara itu, konsulat honorer akan dibebaskan dari semua pajak dan pungutan atas penghasilan atau honorarium yang mereka terima dari negara pengirim apabila kegiatan yang dilakukan di negara penerima berkaitan dengan penyerahan fungsi konsulat.

2. Roland Ismer and Daniela Endres, "Members of Diplomatic Missions and Consular Posts" dalam *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4<sup>th</sup> Edition*, ed. Ekkehart Reimer and Alexander Rust (the Netherlands: Kluwer Law International, 2015), 1983.

3. Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3<sup>rd</sup> Edition* (London: Kluwer Law International, 1997), 1456.

4. Roland Ismer and Daniela Endres, *Op.Cit.*, 1985.

5. *Ibid*, 1985-1986. Lihat juga Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 1457-1458.

iii. Staf yang Bekerja di Lingkungan Konsulat, tetapi Tidak Melakukan Fungsi Konsulat  
Keistimewaan fiskal tidak diberikan kepada staf yang bekerja di lingkungan konsulat, tetapi tidak menjalankan fungsi konsulat. Hal yang sama juga berlaku bagi staf pelayan konsulat dan anggota keluarganya.

Pemberian keistimewaan fiskal kepada pihak-pihak di atas mengacu pada dua hal, yaitu status kebangsaan (*nationality*) atau status kependudukan tetap (*permanent residency*). Oleh karena itu, keistimewaan fiskal ini tidak berlaku bagi pejabat diplomatik dan staf diplomatik beserta keluarganya, yang berkebangsaan (warga negara) atau berkependudukan tetap dari negara penerima.<sup>6</sup> Ketentuan ini juga berlaku bagi konsulat, pegawai konsulat, serta keluarganya. Persyaratan untuk menikmati keistimewaan fiskal ini adalah pihak-pihak tersebut bukan berkebangsaan (warga negara) dan bukan penduduk tetap dari negara penerima.

Bagi staf diplomatik yang berkebangsaan (warga negara) dari negara penerima atau berkependudukan tetap di negara penerima, berhak atas pembebasan pajak hanya apabila pembebasan tersebut diatur dalam ketentuan pajak domestik negara penerima, P3B, atau berdasarkan pengaturan khusus.<sup>7</sup> Pembebasan pajak bagi pihak yang diberikan keistimewaan fiskal (*privileged person*) hanya berlaku selama pihak tersebut menjalankan tugas diplomatik. Pembebasan tersebut dimulai ketika pihak yang diberi keistimewaan fiskal memasuki wilayah negara penerima dan berakhir ketika pihak tersebut meninggalkan negara penerima atau pada saat berakhirnya jangka waktu pelaksanaan tugas diplomatik di negara penerima.<sup>8</sup>

Bagi pejabat diplomatik atau konsulat yang telah habis masa kerjanya dan menerima pensiun, pensiun yang diterimanya tidak lagi mendapat keistimewaan fiskal. Pemajakan atas pensiun yang diterima oleh mantan pejabat diplomatik atau konsulat yang tetap tinggal di negara penerima diatur berdasarkan ketentuan domestik negara tersebut dan Pasal 19 ayat (2) OECD Model dan UN Model.<sup>9</sup>

### C. Struktur dan Isi Pasal 28 OECD Model dan Pasal 27 UN Model

Dalam Pasal 28 OECD Model maupun dalam Pasal 27 UN Model, ketentuan mengenai pemajakan atas penghasilan yang diterima oleh pejabat diplomatik atau konsulat hanya terdiri dari 1 (satu) ayat. Keduanya memiliki rumusan pasal yang identik, yaitu sebagai berikut.

*“Nothing in this Convention shall affect the fiscal privileges of members of diplomatic missions or consular posts under the general rules of international law or under the provisions of special agreements.”*

Berdasarkan rumusan Pasal 28 OECD Model dan Pasal 27 UN Model di atas, dapat dilihat bahwa ketentuan pemajakan atas penghasilan pejabat diplomatik dan konsulat dalam OECD Model dan UN Model tidak memiliki perbedaan.

6. *Ibid*, 1986.

7. *Ibid*.

8. *Ibid*, 1987.

9. *Ibid*, 1987-1988.

Pasal 28 OECD Model dan Pasal 27 UN Model mengatur hal yang sama, yaitu apabila suatu negara masih mempertahankan hak untuk mengenakan pajak, hak tersebut menjadi tidak berlaku apabila Konvensi Wina atau ketentuan lain dari hukum internasional menegaskan bahwa penghasilan atau keuntungan yang diterima pejabat diplomatik dan konsulat tidak dikenakan pajak di negara yang menerima pejabat diplomatik atau konsulat tersebut.<sup>10</sup> Pengaturan ketentuan tersebut dikarenakan adanya keistimewaan fiskal yang diberikan kepada pejabat diplomatik dan konsulat.

Dalam rangka pengakuan hak-hak istimewa di bidang pajak yang didapat oleh pejabat diplomatik dan konsulat, Paragraf 2 OECD *Commentary* atas Pasal 28 menyarankan kepada pihak-pihak yang akan mengadakan P3B membuat ketentuan dengan rumusan, yaitu sebagai berikut.

*“Insofar as, due to fiscal privileges granted to members of diplomatic missions and consular posts under the general rules of international law or under the provision of special international agreement, income or capital are not subject to tax in the receiving State, **the right to tax shall be reserved to the sending State.**”*

(dengan penambahan penekanan)

Berdasarkan rumusan tersebut, **hak pemajakan** atas penghasilan pejabat diplomatik dan konsulat tidak berada pada negara yang menerima pejabat diplomatik atau konsulat tersebut, melainkan **berada pada negara yang mengirimkan pejabat diplomatik dan konsulat**.

Terkait dengan ketentuan hak pemajakan di atas, negara yang menerima pejabat diplomatik atau konsulat tersebut memberikan pembebasan atas semua jenis pungutan dan pajak, baik personal, nasional, lokal, atau kota, kecuali atas:<sup>11</sup>

- i. pajak tidak langsung yang secara normal dimasukkan dalam harga barang atau jasa;
- ii. pungutan atau pajak atas harta tak bergerak yang dimiliki secara pribadi yang terletak di wilayah negara penerima, kecuali kepemilikan harta tersebut untuk tujuan misi diplomatik;
- iii. pajak atas perumahan, penggantian, atau warisan dikenakan di negara penerima;
- iv. pungutan atau pajak atas penghasilan pribadi yang diperoleh dari negara penerima dan pajak atas modal yang diinvestasikan dalam usaha komersil di negara penerima;
- v. tagihan yang dikenakan untuk penyerahan jasa tertentu;
- vi. biaya pendaftaran, pengadilan atau catatan, serta hutang hipotik dan materai yang berkaitan dengan harta tidak bergerak.

Berkaitan dengan Pasal 28, *Commentaries* OECD Model menjelaskan tentang tiga isu yang muncul sehubungan dengan ketentuan yang diatur dalam Pasal 28 OECD Model. Pertama, isu mengenai siapa yang dapat dianggap sebagai anggota dari pejabat diplomatik atau konsulat. Kedua, isu mengenai status subjek pajak dalam negeri dari

10. Klaus Vogel, *Op.Cit.*, 1459.

11. Philip Baker, *Double Taxation Convention*, ed. Philip Baker (London: Sweet & Maxwell, 2012), 28-1-28-2.

anggota tersebut. Ketiga, isu mengenai bahasa yang diusulkan untuk menghindari konsekuensi tidak dikenakan pajak di kedua negara.<sup>12</sup> Berikut adalah penjabaran dari beberapa isu di atas.

- i. Berkaitan dengan isu pertama dan ketiga, bunyi Pasal 28 OECD Model tidak memberikan penjelasan mengenai siapa yang dapat dianggap menjadi anggota pejabat diplomatik atau konsulat. Namun berdasarkan Paragraf 2 OECD *Commentary* atas Pasal 28, ketentuan dalam Konvensi Wina dapat digunakan untuk mendefinisikan kelompok orang yang dilindungi berdasarkan Pasal 28 OECD Model.
- ii. Penentuan status subjek pajak dalam negeri dari pejabat diplomatik dan konsulat merupakan hal yang penting dalam menentukan negara mana yang akan mempunyai wewenang untuk memajaki anggota pejabat diplomatik atau konsulat tersebut. Untuk menentukan status subjek pajak dalam negeri dari pejabat diplomatik dan konsulat, Pasal 28 OECD Model tidak memberikan panduan. Namun, dalam Paragraf 3 OECD *Commentary* atas Pasal 28 dijelaskan bahwa pada umumnya ketentuan domestik suatu negara telah mengatur bahwa status subjek pajak dalam negeri dari anggota pejabat diplomatik atau konsulat yang bertugas di luar negeri adalah subjek pajak dalam negeri dari negara yang mengirimkan pejabat diplomatik dan konsulat tersebut.

Untuk memastikan status subjek pajak dari pejabat diplomatik dan konsulat, Paragraf 3 OECD *Commentary* atas Pasal 28 menyarankan kepada pihak-pihak yang akan mengadakan P3B untuk membuat ketentuan, yaitu sebagai berikut.

*“Notwithstanding the provisions of Article 4, an individual who is a member of a diplomatic mission or consular post of a Contracting State which is situated in the other Contracting State or in a third State shall be deemed for the purposes of the Convention to be resident of the sending State if:*

- a. in accordance with international law he is not liable to tax in the receiving State in respect of income from sources outside that State or on capital situated outside that State, and*
- b. he is liable in the sending State to the same obligations in relation to tax on his total income or on capital as are resident of that State.”*

Dalam OECD *Commentary* juga dibahas mengenai pegawai konsulat honorer, yaitu dalam Paragraf 5 OECD *Commentary* atas Pasal 28. Berikut adalah rumusan ketentuan tersebut.

*“Although honorary consular officers cannot derive from the provisions of the Article any privileges to which they are not entitled under the general rules of international law (there commonly exists only tax exemption for payments received as consideration for expenses honorary consuls have on behalf the sending State), the Contracting States are free to exclude, by bilateral agreement, expressly honorary consular officers from the application of the Article.”*

12. Cameron Hall, *Op.Cit.*, 42.

Dari rumusan Paragraf 5 OECD *Commentary* atas Pasal 28 di atas, diketahui bahwa berdasarkan hukum internasional, konsulat honorer pada umumnya hanya mendapat pembebasan pajak atas pembayaran yang diterima dari negara pengirim terkait fungsi konsulat yang dijalankannya. Namun, berdasarkan *commentary* di atas, negara yang mengadakan P3B diberikan kebebasan untuk memberikan keistimewaan fiskal kepada konsulat honorer sebagaimana yang diberikan kepada pejabat diplomatik atau konsulat berdasarkan Pasal 28 OECD Model. Hal ini dilakukan melalui perjanjian bilateral antara negara yang mengadakan P3B.

#### D. Hubungan Konvensi Wina dengan P3B<sup>13</sup>

Pada dasarnya, terdapat dua isu mengenai hubungan antara Konvensi Wina dan P3B. Pertama, isu mengenai apakah agen diplomatik (pejabat diplomatik, konsulat, dan staf-nya) memenuhi syarat sebagai subjek pajak dalam negeri menurut P3B. Kedua, isu mengenai apa pentingnya ketentuan Pasal 28 OECD Model untuk dimasukkan dalam suatu P3B.

Untuk isu yang pertama, masing-masing negara memiliki ketentuan yang berbeda. Misalnya, di Finlandia dan Serbia. Di negara tersebut, agen diplomatik dapat dianggap sebagai subjek pajak dalam negeri di negara penerima berdasarkan ketentuan domestik dari negara tersebut. Sementara itu di Jerman, pihak yang diberi keistimewaan fiskal dianggap sebagai subjek pajak berdasarkan *the German Federal Finance Court (Bundesfinanzhof)*. Pertanyaannya adalah apakah pejabat diplomatik tersebut juga memenuhi persyaratan sebagai subjek pajak dalam negeri berdasarkan P3B atau tidak. Ini dikarenakan pertanyaan berikutnya yang akan muncul adalah apakah agen diplomatik tersebut sudah dapat dianggap mempunyai kewajiban pajak berdasarkan kriteria yang ditentukan dalam P3B, seperti domisili, tempat tinggal, tempat manajemen, atau kriteria lain yang sejenis atau tidak. Dalam kasus di Belanda, P3B terkadang secara eksplisit mengatur pula mengenai penentuan subjek pajak dalam negeri untuk agen diplomatik (dan pejabat internasional lainnya). Ini dilakukan untuk menghindari kemungkinan terjadinya sengketa.

Untuk isu kedua, yaitu mengenai pentingnya Pasal 28 OECD Model dimasukkan dalam P3B. Pasal 28 OECD Model secara eksplisit menyatakan bahwa tidak ada ketentuan lain yang dapat memengaruhi keistimewaan fiskal dari pejabat diplomatik atau konsulat berdasarkan ketentuan umum dari hukum internasional atau ketentuan dari perjanjian khusus. Terhadap ketentuan ini, Paragraf 1 OECD *Commentary* atas Pasal 28 memperjelas bahwa tujuan ketentuan dalam Pasal 28 OECD Model adalah untuk memastikan hak pejabat diplomatik dan konsulat atas hukum internasional dari perlakuan yang tidak menguntungkan berdasarkan ketentuan dalam P3B.

Selanjutnya, Pasal 28 OECD Model juga memastikan bahwa ketentuan dari P3B seharusnya tidak akan menghambat kekebalan fiskal dari pelaksanaan misi luar negeri. Dalam situasi ini, Pasal 28 menjadi penting karena menegaskan bahwa P3B tidak dapat menambah kewajiban pajak dari misi luar negeri, tetapi hanya membatasi kewajiban pajak dari agen diplomatik.<sup>14</sup>

13. Daniël S. Smit, "Chapter 1 General Report," dalam *Tax Rules in Non-Tax Agreements*, ed. Michael Lang, Pasquale Pistone et al. (The Netherlands: IBFD, 2012), 6-7.

14. Cameron Hall, *Op.Cit.*, 41.

## Referensi

### Buku:

- Baker, Philip. *Double Taxation Convention*. London: Sweet & Maxwell, 2012.
- Smit, Daniël S. "Chapter 1 General Report." Dalam *Tax Rules in Non-Tax Agreements*, ed. Michael Lang, Pasquale Pistone *et al.* The Netherlands: IBFD, 2012.
- Vogel, Klaus. *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 3<sup>rd</sup> Edition*. London: Kluwer Law International, 1997.
- Ismer, Roland dan Daniela Endres. "Members of Diplomatic Missions and Consular Posts." Dalam *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions, 4<sup>th</sup> Edition*, ed. Ekkehart Reimer and Alexander Rust. The Netherlands: Kluwer Law International, 2015.

### Artikel:

- Hall, Cameron. "The Diplomatic and Government Service Provisions of the OECD MTC: A Case for Their Continued Efficacy." *Intertax* 42, no. 1 (2014).

### Internet:

- OECD. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paris: OECD Publishing, 2015. Internet. Dapat diakses melalui <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.





# Penghindaran Pajak, Proyek Anti-BEPS, dan Upaya Merestorasi Sistem Pajak Internasional

Darussalam dan B. Bawono Kristiaji

## A. Pendahuluan

Pada bab-bab sebelumnya, telah dijelaskan mengenai prinsip dan isi dari P3B yang menjadi acuan pajak internasional. Pajak internasional sendiri diartikan sebagai aspek internasional dari sistem pajak domestik setiap negara. Sebagai acuan pajak internasional, sampai saat ini, terdapat lebih dari 3.000 jaringan P3B yang mengatur alokasi pemajakan atas 85% perdagangan dan investasi dunia.<sup>1</sup> P3B tersebut pada umumnya mengacu pada Model P3B yang disusun terutama oleh OECD dan UN.

Hingga akhir abad ke-20, sistem pajak internasional hanya mengacu pada model P3B. P3B pada awalnya hanya dipergunakan sebagai alat untuk mengatasi pemajakan berganda atau dalam arti luas hanya bertujuan sebagai alat untuk mengeliminasi hambatan-hambatan aktivitas ekonomi lintas batas. Padahal, menurut Brian J. Arnold, sistem pajak internasional memiliki berbagai tujuan, yaitu penerimaan, keadilan hak pemajakan atas penghasilan yang diperoleh dari aktivitas lintas batas negara, daya saing, serta melaksanakan prinsip *capital export* dan *capital import neutrality*.<sup>2</sup>

Seiring dengan berjalannya waktu, permasalahan yang ada dalam sistem pajak internasional mencakup juga aktivitas penghindaran pajak yang sangat berkaitan dengan isu penerimaan pajak di tiap negara. Transaksi lintas batas negara atau yurisdiksi memberikan konsekuensi adanya interaksi sistem pajak yang tunduk pada kedaulatan pajak (*tax sovereignty*) masing-masing negara. Interaksi tersebut memberikan dampak pada dua sisi, yaitu potensi pemajakan berganda (*double taxation*) maupun tidak dipajaknya suatu penghasilan (*double non-taxation*). Lantas, bagaimana kedudukan isu mengenai penghindaran pajak ataupun perencanaan pajak yang agresif dalam sistem (hukum) pajak internasional yang berlaku saat ini?

Sejatinya, selain bertujuan untuk menghindari pemajakan berganda serta mengalokasikan hak pemajakan, P3B juga bertujuan untuk mencegah penghindaran

1. Yariv Brauner, "What the BEPS?" *Florida Tax Review* Vol.16 No.2 (2014), 62.

2. Artinya, subjek pajak dalam negeri yang akan melakukan investasi di luar negeri akan menghadapi beban pajak yang sama dan sebaliknya. Lihat Brian J. Arnold, *International Tax Primer, 3<sup>rd</sup> Edition* (Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2016), 4-6.

dan pengelakan pajak. Hal tersebut tercermin dari beberapa bagian pada OECD Model.<sup>3</sup> Pertama, pencantuman *specific anti-abuse provision* dalam rangka mencegah skema penggunaan *artificial legal constructions* untuk mendapatkan manfaat dari kombinasi ketentuan pajak domestik dengan fasilitas yang diberikan dari P3B.<sup>4</sup> Kedua, dengan adanya kerjasama internasional terkait administrasi dalam bidang pajak, terutama pertukaran informasi.<sup>5</sup> Terakhir, dengan adanya penerapan *arm's length principle* bagi transaksi yang dilakukan dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa (*transfer pricing*).<sup>6</sup>

Walau demikian, praktik penghindaran pajak yang dimaksud dari Model P3B tersebut tidak memiliki cakupan yang luas dan cenderung hanya berlaku bagi beberapa skema tertentu. Ketentuan anti penghindaran pajak lebih banyak diletakkan pada ketentuan domestik dan bukan menjadi elemen penting dari sistem pajak internasional. Akibatnya, praktik penghindaran pajak terus meningkat, terlebih dengan adanya perkembangan model bisnis perusahaan multinasional yang berorientasi pada *global value chain*, memiliki ketergantungan yang semakin tinggi terhadap keberadaan harta tak berwujud (*intangibles*), serta memanfaatkan perkembangan ekonomi digital.

Menurut OECD, praktik penghindaran pajak telah menggerus jumlah penerimaan pajak penghasilan (PPh) Badan di tingkat global sebesar USD100-240 miliar setiap tahunnya.<sup>7</sup> Tergerusnya basis penerimaan pajak dialami baik oleh negara-negara maju maupun negara berkembang.<sup>8</sup> Skema penghindaran pajak yang kerap dilakukan oleh perusahaan multinasional sangatlah bervariasi, mulai dari manipulasi *transfer pricing*, penyalahgunaan P3B, hingga penghindaran status bentuk usaha tetap (BUT).

Fenomena ini jelas mendorong reaksi dari publik dan pembuat kebijakan di berbagai negara. Sayangnya, reaksi tersebut tidak terkoordinasi secara global dan justru menciptakan ketidakpaduan yang semakin besar antarnegara. Mencermati hal tersebut, pada tahun 2013 OECD dan G20 telah menginisiasi adanya Proyek Anti-Penggerusan Basis Pajak dan Pengalihan Laba (*Base Erosion and Profit Shifting/BEPS*), yang bertujuan untuk mencegah praktik penghindaran pajak dalam suatu kerangka global yang sama.<sup>9</sup> Proyek Anti-BEPS terdiri atas 15 Aksi yang mencakup elemen koherensi, substansi, serta transparansi.<sup>10</sup>

3. Lihat Veronika Daurer, *Tax Treaties and Developing Countries* (Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2014), 28-42.
4. Ketentuan ini dapat ditemukan baik pada *preamble* OECD Model yang menyatakan: "States wishing to do so may follow widespread practice of including in the title a reference to either the avoidance of double taxation or to both the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion", maupun dari OECD Commentary 2003 Pasal 1 Paragraf 7 yang menyatakan bahwa: "The principal purpose of double taxation conventions is to promote, by eliminating international double taxation, exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons. It is also a purpose of tax conventions to prevent tax avoidance and evasion."
5. Pasal 26 OECD Model dan UN Model.
6. Pasal 9 OECD Model dan UN Model.
7. OECD, "Explanatory Statement," *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (Paris: OECD Publishing, 2015), 4.
8. IMF, "Spillovers in International Corporate Taxation," *IMF Policy Paper* (2014): 15-17.
9. Pada dasarnya, BEPS tidak hanya mengacu pada aktivitas penghindaran pajak ataupun pengalihan laba. Lebih dari itu, BEPS juga mengacu segala perencanaan pajak yang agresif, tata kelola sistem pajak internasional yang lebih baik, maupun kompetisi pajak. Lihat pada bagian E artikel ini.
10. OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (Paris: OECD Publishing, 2013), 15-23.

Pertanyaannya, mengapa diperlukan Proyek Anti-BEPS tersebut? Apa sajakah rekomendasi dari Proyek Anti-BEPS dan bagaimana hal tersebut dapat menyelesaikan persoalan penghindaran pajak? Lalu, apakah Proyek Anti-BEPS yang diinisiasi oleh OECD dan G20 hanya berupaya menyelesaikan persoalan penghindaran pajak atau jauh lebih luas dari itu? Bab ini akan menjawab pertanyaan-pertanyaan tersebut dengan turut memberikan latar belakang dan definisi dari penghindaran pajak. Dengan kata lain, bab ini akan melihat sisi lain dari sistem pajak internasional yang tidak selalu terkait dengan persoalan pemajakan berganda.

## B. Praktik Penghindaran Pajak

Berbeda dengan penggelapan pajak (*tax evasion*) yang sifatnya ilegal<sup>11</sup>, penghindaran pajak adalah suatu kegiatan yang legal karena tidak melanggar ketentuan hukum apapun. Bagian ini akan menjelaskan mengenai definisi, penyebab, dampak, dan tanggapan atas maraknya praktik penghindaran pajak secara global.

### B.1. Definisi<sup>12</sup>

Sebagai perusahaan yang berorientasi laba, sudah tentu perusahaan multinasional berusaha meminimalkan beban pajak. Salah satunya melalui penghindaran pajak (*tax avoidance*). Dalam konteks transaksi lintas yurisdiksi (*cross border transaction*), penghindaran pajak dapat diartikan sebagai upaya mengurangi besaran kewajiban pajak terutang dengan memanfaatkan celah dari suatu ketentuan pajak, interaksi sistem pajak antarnegara, maupun P3B.<sup>13</sup> Lebih lanjut, penghindaran pajak memanfaatkan inkonsistensi antara maksud dan interpretasi literal dari ketentuan pajak. Artinya, penghindaran pajak hanyalah melanggar maksud dan ruh (*spirit*) dari ketentuan pajak, tetapi bukan ketentuan itu sendiri.<sup>14</sup> Dengan demikian, banyak ahli pajak menyatakan skema tersebut sah (*legal*) karena tidak melanggar ketentuan pajak.

Lebih lanjut, *The Asprey Committee of Australia*, seperti yang dikutip oleh Indrayagus Slamet<sup>15</sup>, menyatakan bahwa *tax avoidance* umumnya menyangkut perbuatan yang masih dalam koridor hukum. Akan tetapi, tindakan *tax avoidance* berlawanan dengan maksud dari pembuat undang-undang atau bertentangan dengan "*bonafide and adequate consideration*".

Menurut Hoor dan Bock, penghindaran pajak dapat dikategorikan menjadi penghindaran pajak yang efektif dan tidak efektif. Penghindaran pajak yang tidak efektif terjadi ketika suatu ketentuan pajak ataupun P3B telah memasukkan suatu klausul terkait pencegahan pemanfaatan pajak atas skema penghindaran pajak tertentu. Di lain pihak, penghindaran pajak yang efektif memanfaatkan kelemahan dari ketentuan

11. *Tax evasion* diartikan sebagai suatu skema memperkecil pajak yang terutang dengan cara melanggar ketentuan pajak (*illegal*) seperti dengan cara tidak melaporkan sebagian penjualan atau memperbesar biaya dengan cara fiktif.

12. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari buku Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), khususnya Bab 8 tentang Internasional *Tax Avoidance*.

13. Rachel Anne Tooma, *Legislating Against Tax Avoidance* (Amsterdam: IBFD, 2008), 16.

14. Frederik Zimmer, "Form and Substance in Tax Law, General Report," *International Fiscal Association, Cahiers de Droit Fiscal International*, Volume LXXXVIIa (The Hague: Kluwer, 2002), 23–25.

15. Indrayagus Slamet, "Tax Planning, Tax Avoidance, dan Tax Evasion di Mata Perpajakan Indonesia," *InsideTax* Edisi Perkenalan, September 2007, 8–10.

pajak, misalkan kualifikasi dari instrumen keuangan atau entitas *hybrid*. Untuk kasus ini dapat dicegah melalui perubahan ketentuan.<sup>16</sup>

Di banyak negara skema penghindaran pajak (*tax avoidance*) dapat dibedakan menjadi (i) penghindaran pajak yang diperkenankan (*acceptable tax avoidance*) dan (ii) penghindaran pajak yang tidak diperkenankan (*unacceptable tax avoidance*). Antara suatu negara dengan negara lain bisa jadi saling berbeda pandangannya tentang skema apa saja yang dapat dikategorikan sebagai *acceptable tax avoidance* atau *unacceptable tax avoidance*.<sup>17</sup> Dengan demikian, bisa saja suatu skema penghindaran pajak tertentu di suatu negara dikatakan sebagai penghindaran pajak yang tidak diperkenankan, tetapi di negara lain dikatakan sebagai penghindaran pajak yang diperkenankan. Istilah lain yang sering dipergunakan untuk menyatakan penghindaran pajak yang tidak diperkenankan adalah *aggressive tax planning* dan istilah untuk penghindaran pajak yang diperkenankan adalah *defensive tax planning*.

Lantas, apa yang dimaksud dengan *tax planning* itu sendiri? *Tax planning* adalah upaya subjek pajak untuk meminimalkan pajak yang terutang melalui skema yang memang telah jelas diatur dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dan sifatnya tidak menimbulkan sengketa antara subjek pajak dan otoritas pajak. Sementara itu, perencanaan pajak internasional (*international tax planning*) adalah suatu skema transaksi ekonomi dan investasi lintas negara yang didesain dengan memanfaatkan ketentuan pajak domestik dan P3B secara wajar (sah dan tidak melanggar hukum domestik ataupun P3B) yang memiliki tujuan untuk meminimumkan beban pajak atau memaksimalkan penghasilan bersih.<sup>18</sup>

Menurut Merk, dalam melakukan penghematan pajak secara internasional tersebut, subjek pajak dapat menjalankan dalam dua bentuk. Pertama, *substantive tax planning*, yang dilakukan dengan cara: (i) memindahkan subjek pajak (*transfer of tax subject*) ke negara-negara yang dikategorikan sebagai *tax haven* atau negara yang memberikan perlakuan pajak khusus (keringanan pajak) atas suatu jenis penghasilan; (ii) memindahkan objek pajak (*transfer of tax object*) ke negara-negara yang dikategorikan sebagai *tax haven* atau negara yang memberikan perlakuan pajak khusus (keringanan pajak) atas suatu jenis penghasilan; ataupun (iii) memindahkan subjek pajak dan objek pajak (*transfer of tax subject and of tax object*) ke negara-negara yang dikategorikan sebagai *tax haven* atau negara yang memberikan perlakuan pajak khusus (keringanan pajak) atas suatu jenis penghasilan tertentu. Kedua, *formal tax planning*, yaitu melakukan penghindaran pajak dengan cara tetap mempertahankan substansi ekonomi dari suatu transaksi dengan cara memilih berbagai bentuk formal jenis transaksi yang memberikan beban pajak yang paling rendah.

## B.2. Latar Belakang

Penting bagi kita untuk memahami latar belakang penyebab utama adanya praktik penghindaran pajak. Secara umum, penghindaran pajak muncul karena: (i) kebijakan

16. Oliver R. Hoor dan Georges Bock, "The Misleading Debate about Corporate Tax Avoidance by Multinationals," *Tax Notes International* (Mei 2013): 912.

17. Darussalam dan Danny Septriadi, "Beda Negara Beda Pandangan dalam hal *Tax Avoidance*," *InsideTax* Edisi Perkenalan, September 2007, 12-14.

18. Oliver R. Hoor dan Georges Bock, *Op.Cit.*, 913.

negara; (ii) perilaku dan model bisnis perusahaan multinasional; serta (iii) interaksi antara keduanya. Tidak hanya itu, sistem pajak internasional juga memberikan kesempatan dan insentif dilakukannya penghindaran pajak.

### B.2.1. Kedaulatan dan Kompetisi Pajak

Setiap negara memiliki kedaulatan pajak (*tax sovereignty*) yang tercermin dari adanya kebebasan dan kewenangan untuk menciptakan sistem pajak yang dirasa paling baik bagi mereka. Kedaulatan pajak tersebut dimaksudkan untuk memaksimalkan kesejahteraan penduduk, menjamin redistribusi pendapatan, berorientasi pada kepentingan nasional, berpihak pada masyarakat, serta menjamin nilai-nilai demokrasi.<sup>19</sup>

Interaksi ekonomi antarnegara pada era globalisasi menciptakan tantangan tersendiri bagi prinsip kedaulatan pajak. Globalisasi telah menciptakan konvergensi di bidang ekonomi, mulai dari kesepakatan perdagangan hingga standar akuntansi. Artinya, tiap negara menyepakati dan mematuhi suatu nilai atau standar yang berlaku secara global. Meskipun demikian, gelombang konvergensi tersebut tidak terjadi pada area pajak atau fiskal. Kedaulatan pajak masing-masing negara tetap dipertahankan dalam keadaan *non-cooperative game*.<sup>20</sup> Ketidakcocokan antara prinsip kedaulatan pajak dengan proses integrasi ekonomi tersebutlah yang kemudian menjadi awal dari perilaku penghindaran pajak.

Salah satu karakteristik dari globalisasi adalah semakin berkurangnya hambatan untuk melakukan aktivitas ekonomi lintas negara atau yurisdiksi.<sup>21</sup> Hal ini ditandai dengan kemudahan mobilitas faktor produksi yang mencakup sumber daya manusia<sup>22</sup> dan modal. Sebagai akibatnya, setiap agen ekonomi memiliki keleluasaan untuk memilih lokasi investasi (negara atau yurisdiksi) yang memberikan imbal hasil (*return*) paling menguntungkan.<sup>23</sup>

Dari sisi pemerintah, kebutuhan untuk meningkatkan perekonomian nasional telah mendorong mereka untuk 'berkompetisi' memperebutkan aliran investasi global. Hal tersebut memunculkan apa yang disebut sebagai *tax law market*, yaitu kompetisi saling menawarkan paket investasi yang berisi kualitas dan 'harga' dari barang publik yang

19. Tsilly Dagan, "The Tragic Choices of Tax Policy in A Globalized Economy," dalam *Tax, Law and Development*, ed. Yariv Brauner dan Miranda Stewart (Massachusetts: Edward Elgar, 2013), 57.

20. Oleh karena itu, sektor pajak sering dianggap sebagai benteng pertahanan terakhir dari globalisasi. Lihat Arthur J. Cockfield, "International Tax Competition: The Last Battleground of Globalization," *Tax Notes International* 19 (September 2011): 867-870.

21. Walau demikian, dewasa ini terdapat suatu tren de-globalisasi yang berkaitan dengan upaya untuk proteksionisme dan berorientasi pada kepentingan ekonomi nasional. Lihat contohnya, rencana Presiden Trump untuk adanya *border tax*, atau tren mengenai *exit tax* yang semakin mengemuka. Atau isu mengenai *brain drain*.

22. Pengaruh tarif pajak terhadap mobilitas sumber daya manusia dapat dilihat dari kajian yang dilakukan oleh Kleven, Landais dan Saez atas pasar pemain bola di Eropa maupun dampak pemberlakuan tarif PPh *flat* bagi orang asing di Denmark. Lihat Henrik Jacobsen Kleven, Camille Landais, dan Emmanuel Saez, "Taxation and International Migration of Superstars: Evidence from the European Football Market," *American Economic Review*, Volume 103 No. 5 (2013): 1892-1924; atau Henrik Jacobsen Kleven, *et al.*, "Migration and Wage Effects of Taxing Top Earners: Evidence from the Foreigners' Tax Scheme in Denmark," *Quarterly Journal of Economics*, Volume 129 No. 1 (2014): 333-378. Lebih lanjut, skema serupa kini tengah masuk dalam RUU Keuangan di Italia. Lihat Paolo Ludovici, "Italy's New Incentives to Attract High-Net-Worth Individuals," *Tax Notes International* (Maret 2017): 1003-1006.

23. James R. Hines, "Will Social Welfare Expenditures Survive Tax Competition?" *Oxford Review of Economic Policy*, Volume 22 No. 3 (2006): 330-332.

disediakan oleh suatu negara.<sup>24</sup> Dalam konteks *tax law market*, harga merujuk pada beban pajak yang harus ditanggung oleh investor sebagai implikasi dari sistem pajak di lokasi investasi. Dengan demikian, prinsip kedaulatan pajak telah menyebabkan variasi sistem pajak antarnegara yang turut menentukan besaran imbal hasil investor.

Pilihan bagi negara untuk melakukan kompetisi pajak juga dapat dijustifikasi dari ide yang disajikan oleh Tiebout. Menurutnya, kompetisi pajak akan menjamin ekonomi yang lebih efisien karena masing-masing negara akan menyediakan suatu kombinasi kebijakan pajak dan belanja yang sesuai dengan preferensi agen ekonomi.<sup>25</sup> Selain itu, kompetisi pajak juga akan mencegah *leviathan government*, yaitu pemerintah yang bertindak untuk sekedar mengoptimalkan pajak sebanyak-banyaknya tanpa mempertimbangkan kesejahteraan warganya.<sup>26</sup> Kompetisi tersebut tercermin dalam beberapa pola kebijakan pajak. Pertama, dengan menurunkan tarif pajak penghasilan (PPh), terutama bagi sektor korporasi. Sebagai contoh, rata-rata tarif PPh Badan di negara-negara OECD turun sebesar 20% selama tiga dasawarsa terakhir.<sup>27</sup> Dalam konteks kompetisi tarif, negara besar cenderung menjadi pihak yang kalah jika dibandingkan dengan negara kecil.<sup>28</sup>

Kedua, melalui pemberian insentif pajak yang terdiri atas: pengurangan tarif, pengurangan basis pajak, hingga kawasan ekonomi khusus.<sup>29</sup> Insentif tersebut dilakukan melalui instrumen *tax holiday*, depresiasi dipercepat, hingga pemberian fasilitas bagi kegiatan usaha di industri atau kawasan tertentu. Pada umumnya, pemberian insentif pajak diberikan oleh negara-negara berkembang yang memiliki ketergantungan tinggi atas penerimaan PPh Badan serta negara-negara besar lainnya.<sup>30</sup>

Insentif pajak dipercaya dapat meningkatkan investasi, terutama jika faktor-faktor penentu lainnya (kualitas sumber daya manusia, kestabilan politik, dan sebagainya) berada dalam kondisi yang sama.<sup>31</sup> Keberhasilan insentif pajak dalam mendatangkan investasi juga berpotensi meningkatkan penerimaan pajak di kemudian hari maupun mendorong adanya transfer teknologi dan ketersediaan sumber daya manusia yang ahli.<sup>32</sup> Akan tetapi, insentif pajak juga tidak lepas dari kritik. Selain dipertanyakan

24. Cees Peters, *On the Legitimacy of International Tax Law* (Amsterdam: IBFD, 2014), 55-60.

25. Lihat karya klasik Charles M. Tiebout, "A Pure Theory of Local Expenditures," *Journal of Political Economy*, Volume 64 No. 5 (1956).

26. Michael Keen dan Kai A. Konrad, "The Theory of International Tax Competition and Coordination," *Max Planck Working Paper* (Juni 2012).

27. OECD, "Choosing Broad Base - Low Rate Approach to Taxation," *OECD Tax Policy Studies*, No. 19 (2010): 66.

28. Kedua negara tersebut pada dasarnya sama-sama dirugikan (*worse off*), tetapi negara kecil (memiliki jumlah penduduk serta kapasitas ekonomi yang kecil) memiliki *worse off* yang lebih rendah dan mendapatkan besaran keuntungan yang belum tentu bisa mereka dapatkan dalam situasi tarif pajak yang sama. Lihat Philipp Genschel dan Laura Seelkopf, "Winners and Losers of Tax Competition," dalam *Global Tax Governance: What is Wrong and How to Fix It*, ed. Peter Dietsch dan Thomas Rixen (Colchester: ECPR Press, 2016), 55-75.

29. Yariv Brauner, "The Future of Tax Incentives for Developing Countries," dalam *Tax, Law and Development*, ed. Yariv Brauner dan Miranda Stewart (Massachusetts: Edward Elgar, 2013), 27.

30. Pola kompetisi pajak yang dilakukan oleh negara berkembang dilakukan melalui pemberian insentif pajak dan bukan terutama dengan penurunan tarif. Lihat hal ini dalam S. M. Ali Abbas and Alexander Klemm, "A Partial Race to the Bottom: Corporate Tax Developments in Emerging and Developing Economies," *IMF Working Paper*, No. WP/12/28 (2012): 22.

31. Menariknya, dewasa ini faktor-faktor penentu lainnya relatif sama antarnegara, jika dibandingkan dengan periode sebelumnya. Lihat Alec Easson, *Tax Incentives for Foreign Direct Investment* (The Hague: Kluwer Law International, 2004), 53.

32. Yariv Brauner, "The Future of Tax Incentives for Developing Countries," dalam *Tax, Law and Development*, ed. Yariv Brauner dan Miranda Stewart (Massachusetts: Edward Elgar, 2013), 43-44.

efektivitasnya dalam menarik investasi, kebijakan ini juga menggerus potensi penerimaan, mendistorsi pasar, serta rentan penyelewengan dan diskriminasi. Akan tetapi, kerugian insentif pajak terutama terletak pada dampaknya yang mengaburkan sasaran sistem pajak<sup>33</sup> dan juga memfasilitasi penghindaran pajak.

Lebih lanjut, adanya suatu insentif atau 'keistimewaan' juga dapat diberikan melalui ketentuan pajak khusus bagi subjek pajak tertentu, atau sering disebut sebagai *tax rulings*. Walaupun memberikan suatu kepastian bagi wajib pajak, *tax rulings* juga dapat dimanfaatkan sebagai sarana negosiasi dalam memfasilitasi penghindaran pajak.<sup>34</sup>

Ketiga, adanya kedaulatan pajak dalam konteks perebutan investasi juga menjustifikasi keputusan suatu negara untuk menjadikan dirinya berperilaku *outlier* atau sebagai pencilan dalam komunitas global.<sup>35</sup> Perilaku tersebut terlihat dari kehadiran negara *tax haven*.<sup>36</sup> Menurut Palan, Murphy, dan Chavagneux *tax haven* adalah negara atau yurisdiksi yang secara khusus membuat peraturan untuk memudahkan transaksi yang dilakukan oleh subjek pajak luar negeri, dengan maksud untuk menghindari pajak atau regulasi yang difasilitasi dengan adanya jaminan kerahasiaan bagi pihak penerima manfaat dari transaksi tersebut.<sup>37</sup> Negara-negara tersebut biasanya memiliki tarif efektif PPh Badan yang rendah atau 0%, memiliki kerahasiaan perbankan, memiliki persyaratan pendirian usaha yang mudah, serta tidak memiliki jaringan pertukaran informasi.<sup>38</sup>

Selain *tax haven*, beberapa negara atau yurisdiksi juga mendesain sistemnya agar menjadi *preferential tax regime*. *Preferential tax regime* ini tidak selalu berkaitan dengan tarif PPh Badan yang rendah, tetapi lebih berkaitan dengan suatu rezim pajak dengan aktivitas yang tidak memiliki substansi ekonomi. Bagi negara-negara besar, perubahan rezim pajak menjadi *tax haven* atau *preferential tax regime* bukanlah sesuatu yang rasional. Oleh karena itu, opsi yang tersedia adalah dengan mendirikan *offshore financial center*, yaitu yurisdiksi khusus yang memang didesain sebagai tempat menampung dana investasi dengan rezim tata kelola yang baik dan sistem pajak yang menarik.<sup>39</sup>

Terakhir, upaya menciptakan suatu rezim pajak yang *favourable*, yang artinya rezim yang terdiri dari ketentuan yang rentan dimanipulasi oleh wajib pajak.

33. Mempertimbangkan kemungkinan tersebut, dewasa ini terdapat suatu tren pelaporan *tax expenditure* kepada publik atau parlemen sebagai bentuk pertanggungjawaban kebijakan tersebut. *Tax expenditure* sendiri didefinisikan sebagai subsidi melalui sistem pajak. Lihat Darussalam dan B. Bawono Kristiaji, "Tax Expenditure atas Pajak Penghasilan: Rekomendasi bagi Indonesia," *DDTC Working Paper* No. 0814 (2014).

34. Penggunaan *tax ruling* dalam konteks BEPS dapat dilihat dari kasus penghindaran pajak Apple di Uni Eropa yang difasilitasi oleh Pemerintah Irlandia. Lihat Darussalam, "Apple, Perebutan Investasi, dan Perencanaan Pajak," *Majalah Gatra*, September 2016.

35. Lorraine Eden dan Robert T. Kudrle, "Tax Havens: Renegade States in the International Tax Regime?" *Law and Public Policy*, Volume 27 No. 1 (2005): 100-127.

36. Menurut Gravelle, saat ini terdapat 49 negara *tax haven* di dunia. Lihat Jane G. Gravelle, "Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion," *Congressional Research Service Report*, No. 7-5700/R40623 (2015).

37. Ronen Palan, Richard Murphy, dan Christian Chavagneux, *Tax Havens: How Globalization Really Works* (New York: Cornell University Press, 2010), 45.

38. Pada umumnya, negara-negara *tax haven* merupakan negara kecil dengan tata kelola pemerintahan yang baik serta iklim politik, ekonomi, dan hukum yang stabil. Lihat Dhammika Dharmapala and James R. Hines, Jr., "Which Countries Become Tax Havens?" *NBER Working Paper*, No. 12802 (2006): 11-15.

39. Lihat pembahasan mengenai opsi tersebut dalam Denny Vissaro, "Optimal Corporate Income Tax Policy for Large Developing Countries in an Integrated Economy," *DDTC Working Paper* No. 1516 (2016).



Terdapat berbagai rezim yang dianggap *favourable*, misalkan *patent box regime* (UK), *participation exemption regime* (contoh: Belgia, Malta, Prancis), *holding company regime* (contoh: Austria, Hungaria, Irlandia), hingga *check-the-box regime* (Amerika Serikat) yang memperbolehkan adanya pemanfaatan ketidakpaduan sistem pajak antarnegara.<sup>40</sup>

Sebagai penutup, penting untuk mencermati dua sisi dari kompetisi pajak dan kaitannya dengan kedaulatan pajak. Pertama, kompetisi pajak telah meningkatkan daya tawar perusahaan dalam konstelasi perekonomian dunia. Pada akhirnya, fenomena ini mengurangi keleluasaan negara untuk mendesain sistem pajak sesuai dengan keinginan dan kepentingan mereka (mengurangi kedaulatan pajak).<sup>41</sup> Kompetisi pajak juga menciptakan suatu alternatif dalam hal pengalihan modal, pemilihan lokasi investasi, perubahan status subjek pajak dalam negeri, hingga perubahan kewarganegaraan. Atau dengan kata lain, kompetisi pajak mampu mengubah pajak dari suatu rezim yang sifatnya wajib menjadi sesuatu yang bersifat pilihan.<sup>42</sup> Di sisi lain, kedaulatan pajak yang menjustifikasi kompetisi memperebutkan aliran dana global jelas membuat tidak adanya suatu keterpaduan dari sistem pajak. Interaksi antarnegara justru menciptakan peluang dan insentif untuk adanya penghindaran pajak. Apalagi dengan kehadiran dari negara atau yurisdiksi yang berperilaku sebagai *outlier*.

### B.2.2. Perkembangan Model Bisnis dan Perusahaan Multinasional

Praktik penghindaran pajak juga tidak dapat dilepaskan dari perkembangan model bisnis perusahaan multinasional. Perusahaan multinasional didefinisikan sebagai perusahaan dengan kemampuan untuk mengontrol dan mengelola kegiatan usaha yang berlokasi di dua negara atau lebih.<sup>43</sup> Lebih lanjut, perusahaan multinasional juga diartikan sebagai gabungan dari entitas-entitas usaha yang beroperasi di negara yang berbeda, dalam penguasaan sama, serta memiliki tujuan dan menggunakan sumber daya bersama.<sup>44</sup> Penguasaan yang sama tersebut memungkinkan perusahaan multinasional untuk saling berkoordinasi dalam menghadapi ketidakpastian pasar.<sup>45</sup>

Dalam rangka menghadapi ketidakpastian pasar sekaligus untuk mencapai keunggulan kompetitif, perusahaan multinasional menggunakan analisis rantai nilai (*value chain analysis*). *Value chain analysis* kemudian dapat dipergunakan sebagai alat untuk memetakan dan menganalisis aktivitas yang bisa mendorong keunggulan kompetitif perusahaan. Lebih lanjut, keunggulan kompetitif perusahaan dapat dicapai melalui strategi seperti: *cost leadership* (melalui upaya menurunkan biaya yang terkait

40. Lydia G. Ogazon Juarez dan Ridha Hamzaoui, "Common Strategies against Tax Avoidance: A Global Overview," dalam *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures*, ed. Madalina Cotrut (Amsterdam: IBFD, 2015), 10-15.

41. Yariv Brauner, "The Future of Tax Incentives for Developing Countries," dalam *Tax, Law and Development*, ed. Yariv Brauner dan Miranda Stewart (Massachusetts: Edward Elgar, 2013), 46.

42. Tsilly Dagan, *Op.Cit.*, 58-59.

43. Richard E. Caves, *Multinational Enterprise and Economic Analysis: 3<sup>rd</sup> Edition*. (New York: Cambridge University Press, 2007), 1.

44. Lorraine Eden, "Taxes, Transfer Pricing, and the Multinational Enterprise," dalam *The Oxford Handbook of International Business*, ed. Alan M. Rugman (New York: Oxford University Press, 2009), 595.

45. Jean-Francois Hennart, "Theories of the Multinational Enterprise," dalam *The Oxford Handbook of International Business*, ed. Alan M. Rugman (New York: Oxford University Press, 2009), 133.

dengan aktivitas rantai nilai) dan *differentiation* (memperbaiki kualitas dan faktor pembeda dari produk akhir dengan fokus atas aktivitas yang menjadi keunggulan dan kompetensi).<sup>46</sup> Kedua strategi tersebut dapat diimplementasikan salah satunya melalui reorganisasi dan restrukturisasi usaha.<sup>47</sup>

Lalu, bagaimana kaitan antara upaya meningkatkan keunggulan kompetitif tersebut dengan globalisasi maupun perubahan model bisnis perusahaan multinasional? Pertama, keterbukaan ekonomi, kerjasama perdagangan dan investasi baik secara bilateral maupun kawasan, telah mendorong meningkatnya perpindahan modal dan tenaga kerja lintas negara. Dalam rangka menciptakan keunggulan kompetitifnya, perusahaan multinasional cenderung merelokasi kegiatan operasional dan mengalokasikan sumber daya berdasarkan paradigma OLI (keunggulan *ownership, location, dan internalization*).<sup>48</sup> Untuk mencapai *cost leadership*, perusahaan multinasional akan cenderung memilih negara dengan struktur biaya yang rendah. Sebagai akibatnya, perusahaan multinasional semakin terdiri atas jaringan entitas yang kompleks dan terfragmentasi di berbagai negara.

Kedua, peran harta tak berwujud yang semakin besar dalam penentu nilai (*value drivers*) perusahaan multinasional. Upaya untuk menciptakan keunikan dan faktor pembeda (*differentiation*) telah mendorong kegiatan riset dan pengembangan perusahaan multinasional selama beberapa dekade terakhir. Perusahaan multinasional juga menitikberatkan yang semakin pentingnya manajemen risiko dan pengembangan serta perlindungan *intellectual property*. Ketergantungan yang semakin besar kepada jasa dan harta tak berwujud juga memungkinkan adanya kegiatan ekonomi yang tidak harus berlokasi di negara yang menjadi tujuan pasar, lokasi pabrik, ataupun sumber bahan baku.<sup>49</sup>

Ketiga, berkembangnya tren penggunaan sumber daya secara *outsourcing*. Upaya untuk menurunkan biaya dan efisiensi produksi telah menciptakan strategi *outsourcing* (akronim dari *outside resource using*) atas aktivitas pendukung perusahaan multinasional. Strategi *outsourcing* yang berasal dari negara lain (*offshore-outsourcing*) menitikberatkan pada keunggulan komparatif yang dimiliki negara lain, semisal: upah yang rendah, sumber daya alam, serta keahlian teknis yang dimiliki tenaga kerja. Hal ini kemudian juga menciptakan adanya restrukturisasi usaha dan strategi untuk fokus hanya pada aktivitas utama suatu kegiatan usaha.

Keempat, strategi investasi asing yang dilakukan oleh perusahaan multinasional juga mendorong mereka untuk memilih peluang ekonomi yang berada di luar negeri, misalkan melalui merger dan akuisisi. Selain itu, perusahaan multinasional juga semakin leluasa melakukan aktivitas reinvestasi melalui *round-robin flow of funds*, penerbitan surat berharga di pasar luar negeri, dan sebagainya.

46. *Value chain analysis* tidak dapat dilepaskan dari apa yang dikategorikan sebagai aktivitas primer (aktivitas membuat dan penyerahan barang atau jasa) dan aktivitas pendukung (pendukung aktivitas utama dan efisiensi).

47. Martin Przysuski dan Srin Lalepet, "Canada Emphasizing Value Chain Analysis in Transfer Pricing," *Tax Notes International* (Oktober 2005): 169-170.

48. Penjelasan mengenai OLI *paradigm* dapat dilihat pada John Dunning, *Multinational Enterprises and the Global Economy* (Reading: Addison-Wesley, 1993) atau Richard E. Caves, *Op.Cit.*

49. Lebih lanjut, peran strategis harta tak berwujud juga mendorong perubahan pengalokasian fungsi, aset, dan risiko perusahaan multinasional. Lihat Jonathan Schwarz dan Elina Castro, "Re-engineering Multinational Supply Chains," *Bulletin for International Taxation*, Mei 2006, 187-193.

Selain keempat hal tersebut, sejatinya masih banyak hal-hal lain yang menunjukkan bagaimana transformasi model bisnis perusahaan multinasional dalam menciptakan keunggulan kompetitif di tingkat global. Seluruh hal-hal di atas telah memberikan dampak yang signifikan terhadap perkembangan *global value chain* yang terintegrasi.<sup>50</sup> Strategi global tersebut juga berorientasi pada tujuan utama perusahaan multinasional, yaitu untuk memaksimalkan keuntungan dan meminimalkan biaya, termasuk biaya pajak.<sup>51</sup> Alokasi modal dan keputusan bisnis akan dirancang sedemikian rupa dalam rangka menekan kewajiban pajak serendah mungkin.

Menariknya, sistem pajak internasional yang saat ini berlaku justru dirancang pada saat integrasi ekonomi antarnegara masih berskala kecil dan rendahnya peran harta tak berwujud maupun teknologi informasi.<sup>52</sup> Atau dengan kata lain, sistem pajak internasional saat ini telah ketinggalan jaman<sup>53</sup> dan membuka peluang terjadinya penghindaran pajak. Tidak mengherankan jika Flynn dan Bates berpendapat bahwa digitalisasi model bisnis dan transaksi akan semakin meningkat, karena metode tersebut dianggap cara yang efektif untuk memanfaatkan celah ketentuan pajak domestik suatu negara.<sup>54</sup>

Sebagai penutup, perlu untuk digarisbawahi bahwa globalisasi adalah faktor utama yang mendorong perubahan model bisnis dan struktur kepemilikan perusahaan multinasional. Akan tetapi, isunya bukan pada baik atau buruknya globalisasi. Namun, bagaimana proses globalisasi dapat bekerja lebih baik terutama dalam hal sejauh mana globalisasi bisa mengurangi praktik buruk korporasi dan memaksimalkan kontribusinya mereka terhadap masyarakat.<sup>55</sup>

### B.2.3. *Setting* Pajak Internasional

Praktik penghindaran pajak juga sangat terkait dengan *setting* sistem pajak internasional yang berlaku saat ini. Menurut Devereux, sistem pajak internasional saat ini mudah dimanipulasi, distortif, tidak memiliki koherensi, serta justru mendorong adanya kompetisi pajak antarnegara.<sup>56</sup> Singkatnya, sistem tersebut rentan terhadap adanya aktivitas penghindaran pajak.<sup>57</sup> Paling tidak terdapat tiga prinsip atau norma utama dari sistem pajak internasional yang menciptakan kesempatan adanya

50. OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (Paris: OECD Publication, 2013), 25.

51. Christophe Degain dan Andreas Mauer, "Implications of Global Value Chains for Trade Statistics and Trade Policy," dalam *Uncovering Value Added in Trade: New Approaches to Analyzing Global Value Chains*, ed. Yuqing Xing (Singapura: World Scientific Publishing, 2016), 9.

52. Hal ini seperti diungkapkan oleh OECD: "Domestic rules for international taxation and internationally agreed standards are still grounded in an economic environment characterized by a lower degree of economic integration across borders, rather than today's environment of global taxpayers, which is characterized by the increasing importance of intellectual property as a value-driver and by constant developments of information and communication technologies." Lihat OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (Paris: OECD Publication, 2013), 47

53. Richard Eccleston dan Helen Smith, "The G20, BEPS and the Future of International Tax Governance," dalam *Global Tax Governance: What is Wrong and How to Fix It*, ed. Peter Dietsch dan Thomas Rixen (Colchester: ECPR Press, 2016), 180.

54. Channing Flynn dan Stephen Bates, "The Impact of BEPS on the Digital Economy", dalam *BEPS Is Broader Than Tax: Practical Business Implications of BEPS*, International Tax Review (London: Euromoney Trading Limited, 2016).

55. Lihat Joseph Stiglitz, *Making Globalization Work* (New York: WW Norton & Company, 2006). Khususnya pada Bab 7 mengenai *The Multinational Corporations*.

56. Michael P. Devereux and John Vella, "Are we Heading Towards a Corporate Tax System Fit for the 21st Century?," *Fiscal Studies*, Vol.35 No.4 (2014): 461

57. Christiana HJI Panayi, "International Tax Law in the Post-BEPS World," *Singapore Management University School of Accountancy Research Paper*, No.2016-S-47 (Mei 2016): 50.

penghindaran pajak.

Pertama, prinsip *jurisdiction to tax* yang mengatur pengalokasian hak pemajakan antarnegara secara kaku. Alokasi hak pemajakan antarnegara pada dasarnya diatur dalam rangka mencegah terjadinya pemajakan berganda dan didesain oleh Liga Bangsa-Bangsa (LBB) di tahun 1920-an. Paradigma yang dipergunakan adalah hubungan bilateral antara negara sumber dan negara domisili.<sup>58</sup> Seluruh elemen tersebut kemudian termaktub dalam Model P3B yang dirilis oleh OECD maupun UN.

Dalam Model P3B tersebut terdapat konsensus bahwa negara negara sumber memiliki hak utama untuk memajaki penghasilan yang bersumber di negara tersebut (penghasilan aktif), serta akan mengenakan *withholding tax* atas bunga, dividen, royalti, dan penghasilan lain yang sejenis. Lebih lanjut, prinsip nondiskriminasi membatasi negara sumber untuk memberikan perlakuan berbeda kepada subjek pajak luar negeri. Sementara itu, negara domisili berhak memajaki penghasilan yang sama, tetapi memiliki komitmen untuk mencegah pemajakan berganda melalui metode kredit atau metode pembebasan untuk pajak yang dibayarkan di negara sumber. Berbeda dengan negara sumber, negara domisili memiliki hak pemajakan untuk penghasilan pasif.<sup>59</sup>

Alokasi hak pemajakan tersebut didesain dengan adanya keinginan untuk mencapai prinsip *internation equity*.<sup>60</sup> Menurut Vogel, keberpihakan pada negara sumber juga dapat diinterpretasikan sebagai wujud dari *benefit principle*, yang menekankan adanya kewajiban pajak yang sesuai dengan apa yang telah disediakan oleh suatu negara atau yurisdiksi.<sup>61</sup> Hal tersebut juga didukung oleh Smit.<sup>62</sup>

*“With reference of benefit principle, a tax system based on source state taxation can be considered in line with the requirement of inter-nations equity. This is because the source state provides public goods such as infrastructure and protection of property rights which are a precondition for the profitable use of capital as a result of which this state should be entitled to a (tax) share of the income earned by foreign investors within its jurisdiction.”*

Terdapat kelemahan dari alokasi hak pemajakan tersebut tersebut. Kritik yang cukup tajam mengacu pada tidak relevannya lagi prinsip tersebut dalam dinamika

58. Pengalokasian hak pemajakan tersebut berangkat dari pernyataan: *“The oranges upon the trees in California are not acquired wealth until they are picked, and not even at that stage until they are packed, and not even at that stage until they are transported to the place where demand exists and until they are put where the consumer can use them. These stages, up to the point where wealth reaches fruition, may be shared in by different territorial authorities.”* Lihat League of Nations Economic and Financial Commission, *Report on Double Taxation, submitted to the Financial Committee by Professor Bruins, Professor Senator Einaudi, Professor Seligman and Sir Josiah Stamp KBE*, Document E.F.S. 73.F.19 (Jenewa: April 1923).

59. Singkatnya, terdapat suatu konsensus dan keyakinan bahwa penghasilan aktif terutama diperoleh dari negara sumber tempat aktivitas bisnis dilakukan, sedangkan penghasilan pasif akan diperoleh di negara domisili tempat modal yang telah diinvestasikan terakumulasi.

60. Hal ini dibahas dengan baik oleh Anthony C. Infanti, “International Equity and Human Development,” dalam *Tax, Law and Development*, ed. Yariv Brauner dan Miranda Stewart (Massachusetts: Edward Elgar, 2013), 209-240.

61. Klaus Vogel, “World-Wide vs. Source Taxation of Income: A Review and Re-Evaluation of Arguments”, *Intertax*, Volume 16 No. 11 (1988): 398.

62. Daniel Smit, “EU Freedoms, Non-EU Countries and Company Taxation,” dalam *EUCOTAX Series on European Taxation* (Alphen aan de Rijn: Kluwer Law International, 2012), 99.

bisnis global perusahaan multinasional.<sup>63</sup> Dewasa ini, restrukturisasi skema bisnis perusahaan multinasional kerap dilakukan melalui pendirian perusahaan perantara di negara yang memiliki rezim pajak yang ramah, reorganisasi, ataupun sentralisasi jasa. Hal tersebut didorong oleh adanya pandangan bahwa pajak, sama seperti komponen biaya lainnya, harus diminimalkan. Selain itu, sebagian besar penghasilan bisnis kini juga semakin kompleks dan tidak lagi berasal dari satu negara sumber saja.<sup>64</sup>

Negara sumber juga kerap tidak memiliki kemampuan untuk memajaki suatu penghasilan, misalkan karena adanya penghindaran status BUT pada aktivitas ekonomi digital<sup>65</sup>, juga karena adanya pemberian *tax holiday*, dan sebagainya. Sementara itu, negara domisili tidak memajaki penghasilan aktif karena kekhawatiran adanya perpindahan lokasi investasi. Akibatnya, sebagian besar penghasilan lintas yurisdiksi tidak dipajaki sama sekali.<sup>66</sup>

Kedua, pendekatan *separate accounting* atau *separate entity*. Pendekatan ini tidak melihat perusahaan multinasional sebagai kesatuan entitas ekonomi yang sama, melainkan entitas hukum yang berbeda-beda. Sebagai implikasinya, setiap entitas dalam grup perusahaan multinasional adalah subjek pajak dari PPh Badan di negara tempat mereka beroperasi sehingga basis pajak dan tarif pajak mengikuti hukum pajak yang berlaku di lokasi tempat mereka melakukan aktivitas ekonomi tersebut.<sup>67</sup>

Pendekatan *separate accounting* dibuat guna menjamin *capital export neutrality* dalam rangka menyelaraskan antara ketentuan pajak domestik dengan efisiensi ekonomi global.<sup>68</sup> Akan tetapi, *separate accounting approach* tersebut jelas merefleksikan atas apa yang dinyatakan oleh Pagan dan Wilkie bahwa perusahaan multinasional berpikir dalam konteks global, sedangkan otoritas pajak berorientasi nasional.<sup>69</sup> Perbedaan sudut pandang tersebut justru menciptakan persoalan lainnya.

Standar akuntansi pajak dan akuntansi keuangan yang mengacu pada negara lokasi setiap entitas perusahaan multinasional beroperasi merupakan salah satu isu. Belum adanya konvergensi standar akuntansi komersial secara global serta variasi perbedaan antara perhitungan akuntansi pajak dengan akuntansi keuangan komersial di masing-masing negara, telah meningkatkan biaya kepatuhan (pencatatan

63. Kritik lainnya juga dapat ditinjau dari tinjauan ekonomi politik bahwa sistem pengalokasian hak pemajakan yang akhirnya tercermin dalam OECD Model mengikuti mazhab merkantilisme. Sedangkan, merkantilisme sendiri adalah suatu upaya menimbun kekayaan dan kekuatan ekonomi melalui kolonisasi. Lihat Ramon Dworkasing, "The Mercantilist Paradigm: History and Basis of BEPS," dalam *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): The Global Agenda*, ed. Parthasarathi Shome (Haryana: Wolters Kluwer CCH, 2016), 31-46.

64. Hugh J. Ault, Wolfgang Schon, dan Stephen E. Shay, "Base Erosion and Profit Shifting: A Roadmap for Reform," *Bulletin for International Taxation*, Juni/Juli 2014, 276. Lihat juga pembahasan terkait perubahan model bisnis perusahaan multinasional pada bagian sebelumnya.

65. Lihat pembahasan mengenai bagaimana prinsip *jurisdiction to tax* yang berlaku saat ini kesulitan dalam menghadapi gelombang ekonomi digital pada Walter Hellerstein, "Jurisdiction to Tax in the Digital Economy: Permanent and Other Establishments," *Bulletin for International Taxation*, Juni/Juli 2014, 346-351.

66. Lihat pembahasan hal ini pada Reuven S. Avi-Yonah dan Haiyan Xu, "Evaluating BEPS: A Reconsideration of The Benefits Principle and Proposal for UN Oversight," *Harvard Business Law Review*, Volume 6 No. 2 (2017): 185-238.

67. Marcel Gerard dan Edoardo Traversa, "Supplementing Consolidation and Apportionment with Anti-Abuse Provisions," dalam *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, ed. Michael Lang, et al. (Amsterdam: IBFD, 2010), 183.

68. Lorraine Eden, *Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America* (Toronto: University of Toronto Press Incorporated, 1998), 565.

69. Jill C. Pagan dan J. Scott Wilkie, *Transfer Pricing Strategy in a Global Economy* (Amsterdam: IBFD Publication, 1993), 27.

akuntansi) serta adanya perbedaan perhitungan basis pajak.<sup>70</sup> Selain itu, pendekatan ini juga tidak memungkinkan otoritas pajak untuk melihat perusahaan multinasional berdasarkan suatu kerangka kesatuan ataupun bagaimana perusahaan multinasional mengalokasikan laba mereka.<sup>71</sup> Dengan demikian, sistem ini rentan dimanfaatkan oleh perusahaan multinasional untuk menciptakan penghindaran pajak.<sup>72</sup>

Ketiga, adanya perbedaan perlakuan pajak atas *return* dari penyertaan modal (dividen) dan utang (bunga) telah menyebabkan apa yang disebut sebagai *debt bias*. Bagi penerima dana, pembayaran bunga atas pinjaman dapat menjadi pengurang penghasilan kena pajak, sedangkan pembayaran dividen sebagai kewajiban dari penyertaan modal tidak boleh sebagai pengurang penghasilan kena pajak.<sup>73</sup> Akibatnya, upaya pendanaan kepada afiliasi (*intragroup financing*) yang berdomisili di negara dengan tarif pajak yang relatif tinggi cenderung dibiayai oleh utang. Lebih lanjut, perusahaan multinasional juga terdorong untuk mendirikan entitas yang berfungsi sebagai pusat pendanaan (*financial center*) di negara dengan tarif pajak rendah, untuk kemudian membiayai afiliasi yang berada di negara dengan tarif pajak tinggi.<sup>74</sup>

Dengan asumsi seluruh hal sama (*ceteris paribus*), terdapat suatu insentif yang semakin meningkat untuk membiayai afiliasi yang berlokasi di lain yurisdiksi melalui pinjaman internal seiring dengan bertambahnya selisih tarif pajak antaryurisdiksi.<sup>75</sup> Hal ini juga telah dibuktikan secara empiris, misalkan oleh de Mooij (1995) yang menemukan bahwa terdapat kausalitas yang positif antara perbedaan tarif PPh Badan dengan struktur permodalan perusahaan.<sup>76</sup> Kajian oleh Miniaci, Parisi, dan Panteghini yang dilakukan atas perusahaan multinasional di 38 negara Eropa selama 1998 – 2007 juga menemukan bahwa dominasi utang perusahaan anak cenderung meningkat seiring dengan tingginya tarif PPh Badan di negara di tempat mereka beroperasi.<sup>77</sup>

Seluruh hal tersebut, yaitu kedaulatan pajak, kehadiran *tax haven*, perkembangan bisnis perusahaan multinasional, serta sistem pajak internasional yang berlaku saat ini telah memberikan suatu kesempatan dan insentif adanya praktik penghindaran

70. Peter Essers and Ronald Russo, "The Precious Relationship between IAS/IFRS, National Tax Accounting System and the CCCTB", dalam *The Influence of IAS/IFRS on the CCCTB, Tax Accounting, Disclosure, and Corporate Law Accounting Concepts – A Clash of Cultures*, ed. Peter Essers, et al. (Alphen ad Rijn: Kluwer Law International, 2009), 29-86.

71. Arnaud de Graaf, "International Tax Policy Needed to Counterbalance the 'Excessive' Behaviour of Multinationals," *EC Tax Review*, Volume 22 Issue 2 (2013): 106.

72. Commission of the European Communities, "A Common Consolidated EU Corporate Tax Base," *Non-paper presented to informal Ecofin Council*, 10 dan 11 September 2004.

73. Alasannya, bunga pinjaman adalah suatu pengeluaran untuk memperoleh penghasilan atau menjalankan usaha. Oleh sebab itu, bersama dengan pengeluaran lainnya, biaya bunga menjadi pengurang dari penghasilan kena pajak. Perdebatan dari perbedaan perlakuan tersebut bukanlah hal baru. Dari perspektif ekonomi, baik bunga maupun dividen, pada dasarnya adalah sama-sama merupakan imbal hasil dari suatu penggunaan dana (*cost of capital*) sehingga tidak ada alasan hukum yang obyektif untuk membedakan imbal hasil dari kedua sumber pendanaan tersebut. Lihat Serena Fatica, Thomas Hemmelgarn, dan Gaetan Nicodeme, "The Debt-Equity Tax Bias: Consequences and Solutions," *EC Taxation Papers*, No. 33 (2012).

74. Mihir Desai, C. Fritz Foley, dan James Hines Jr, "A Multinational Perspective on Capital Structure Choice and Internal Capital Markets", *NBER Working Paper No. 9715* (2003).

75. John R. Graham, "Taxes and Corporate Finance: A Review," *The Review of Financial Studies*, Volume 16 No. 4 (2003): 1101.

76. Ruud A. de Mooij, "The Tax Elasticity of Corporate Debt: A Synthesis of Size and Variations," *IMF Working Paper*, WP/11/95 (1995): 21.

77. Raffaele Miniaci, Maria Laura Parisi dan P.M. Panteghini, "Debt Shifting in Europe", *International Tax and Public Finance*, Volume 21 No. 3 (2014): 426- 427.

pajak. Lalu, bagaimana skema dan dampak dari praktik penghindaran pajak tersebut? Hal ini akan dibahas pada bagian berikutnya.

## C. Skema dan Dampak Penghindaran Pajak

### C.1. Skema Penghindaran Pajak

Penghindaran pajak dapat dilakukan melalui bermacam-macam skema, mulai dari *hybrid financial instrument* hingga penyalahgunaan P3B. Dari sekian banyak skema, banyak pihak yang menyatakan bahwa manipulasi *transfer pricing* adalah suatu strategi penghindaran pajak yang paling dominan atau sering dipergunakan.<sup>78</sup> Lebih lanjut, perusahaan multinasional dapat secara sekaligus menggunakan berbagai skema penghindaran pajak dalam suatu kegiatan bisnis.<sup>79</sup> Bagian ini akan memaparkan empat skema penghindaran pajak yang umum ditemui, yaitu penggunaan *hybrid mismatch arrangement*, manipulasi *transfer pricing*, penghindaran status BUT, serta CFC.

#### C.1.1. Penggunaan *Hybrid Mismatch Arrangement*<sup>80</sup>

Perbedaan sistem pajak antarnegara memungkinkan adanya *mismatch* berupa inkonsistensi pandangan pajak dari dua negara yang berbeda atas suatu karakteristik instrumen atau entitas yang sama.<sup>81</sup> Inkonsistensi tersebut pada akhirnya berdampak pada posisi kewajiban fiskal yang sangat rendah atau tidak dikenakan pajak sama sekali di negara manapun (*double non-taxation*) sehingga tidak sesuai dengan norma dasar dalam sistem pajak internasional, yaitu *single tax principle*.<sup>82</sup> Keuntungan pajak yang diperoleh dari skema *hybrid mismatch arrangement* dapat diperoleh pada tiga kondisi berikut.

Pertama, adanya skema pengurangan berganda (*double deduction scheme*), yaitu pengakuan biaya untuk tujuan pajak dilakukan di dua negara yang berbeda. Hal ini dapat diilustrasikan pada contoh berikut.

A Co merupakan sebuah perusahaan induk di Negara A yang secara tidak langsung memiliki perusahaan anak B Co yang beroperasi di Negara B. Adapun antara A Co dan B Co terdapat entitas *hybrid (hybrid entity)* yang diperlakukan sebagai entitas

78. Jost H. Heckemeyer dan Michael Overesch, "Multinational's Profit Response to Tax Differentials: Effect Size and Shifting Channels," *ZEW Discussion Paper*, No. 13-045, (2013).

79. Misalkan, penelitian yang dilakukan oleh Heckemeyer dan Overesch (2013). Lihat Clemens Fuest, et al., "Profit Shifting and 'Aggressive' Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform," *World Tax Journal* (Oktober 2013): 307-324.

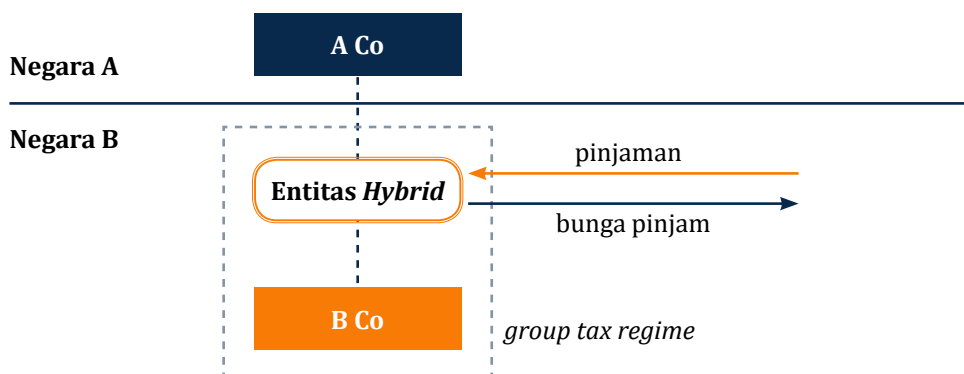
80. Bagian ini disadur dan disarikan dari OECD, *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues* (Paris: OECD Publishing, 2012), 8-10.

81. Peter A. Harris, "Neutralizing Effects of Hybrid Mismatch Arrangements," dalam *United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*, ed. Alexander Trepelkov, Harry Tonino dan Dominika Halka (United Nations: New York, 2015), Alexander Trepelkov, Harry Tonino dan Dominika Halka, *Op.Cit.*, 189.

82. Artinya, penghasilan dari aktivitas ekonomi lintas yurisdiksi setidaknya dikenakan pajak sekali, yaitu tidak boleh lebih atau kurang dari sekali, pada tarif yang ditentukan berdasarkan *benefit principle*. Dalam hal ini negara sumber untuk penghasilan aktif dan negara domisili untuk penghasilan pasif. Namun, jika negara yang diberikan hak pemajakan tidak mengenakan pajak, maka hak tersebut diberikan kepada negara lain. Hak ini perlu diberikan karena jika tidak, kemungkinan tidak dipajaknya sama sekali akan ada. Lihat Reuven S. Avi-Yonah, "A Perspective of Supra-Nationality in Tax Law" dalam *BRICS and the Emergence of International Tax Coordination*, ed. Yariv Brauner dan Pasquale Pistone (Amsterdam: IBFD, 2015), 33-34; atau Reuven S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law* (Massachusetts: Cambridge University Press, 2007): 2-4.

transparan oleh Negara A yang berakibat pada tidak dikenakannya pajak di Negara A, tetapi dianggap sebagai entitas nontransparan di Negara B yang berakibat pemajakan harus diakui di Negara B.<sup>83</sup> Entitas *hybrid* dimiliki seluruhnya oleh A Co, sedangkan B Co dimiliki seluruhnya oleh entitas *hybrid*. Dengan demikian B Co dimiliki seluruhnya oleh A Co. Entitas *hybrid* kemudian meminjam uang dari pihak ketiga dan menggunakan pinjaman tersebut sebagai penyertaan modal di B Co (atau digunakan untuk membeli saham B Co dari pemilik sebelumnya). Atas pinjaman tersebut, entitas *hybrid* melakukan pembayaran bunga.

**Gambar 28.1 Skema *Double Deduction Scheme* (DD)**



Sumber: OECD, *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues* (Paris: OECD Publishing, 2012), 8.

Berdasarkan ketentuan Negara B, entitas *hybrid* akan dikenakan pajak penghasilan. Pembayaran bunga yang dilakukan kepada pihak ketiga dapat diakui sebagai biaya yang mengurangi penghasilan untuk dikenakan pajak. Sebaliknya dikarenakan Negara A memperlakukan entitas *hybrid* sebagai transparan, kewajiban pajaknya akan digabungkan (dikonsolidasikan) dengan pemiliknya, yaitu A Co. Akibatnya, biaya bunga yang telah dilakukan oleh entitas *hybrid* dianggap dilakukan oleh A Co dan dapat dibiayai oleh A Co.

Kedua, skema *deduction or no inclusion scheme*, yaitu pada saat ketentuan pajak di suatu negara menyebabkan pengakuan biaya (pada umumnya biaya bunga), tetapi tidak dianggap sebagai penghasilan di negara lain. Hal ini dapat diilustrasikan melalui contoh berikut.

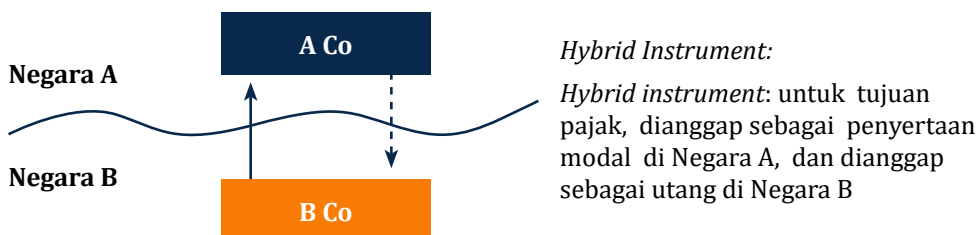
B Co yang merupakan subjek pajak dalam negeri Negara B, mendapatkan pembiayaan dari A Co yang merupakan subjek pajak dalam negeri Negara A. Instrumen pembiayaan tersebut diklasifikasikan sebagai penyertaan modal di Negara A, tetapi dianggap sebagai utang di Negara B. Jika terjadi pembayaran atas instrumen ini, pembayaran tersebut akan dianggap sebagai pembayaran bunga oleh Negara B berdasarkan ketentuan domestiknya. Di sisi sebaliknya, Negara A akan memperlakukan pembayaran tersebut sebagai dividen dan dibebaskan dari pengenaan pajak. Sebagai

83. Entitas transparan dan nontransparan dapat dilihat dari perbedaan perlakuan pajak atas entitas tersebut. Indonesia sendiri menganut sistem nontransparan.



hasilnya, terdapat pengakuan biaya di Negara A. Namun, tidak terdapat pajak yang dikenakan di Negara B.<sup>84</sup>

**Gambar 28.2 Skema *Deduction/No Inclusion (D/NI)***



Sumber: OECD, *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues* (Paris: OECD Publishing, 2012), 9.

Ketiga, *foreign tax credit generators*, yaitu situasi apabila berdasarkan ketentuan di satu negara suatu entitas berhak mendapatkan kredit pajak luar negeri yang seharusnya tidak diterima, tanpa adanya kesesuaian dengan penghasilan yang diterima di negara lain. Skema *foreign tax generator* tercipta melalui penggunaan transfer *hybrid* dari *equity instrument*. Hal ini dilakukan dengan adanya perjanjian penjualan dan pembelian kembali (*repurchase agreement/repo*) saham. Transaksi ini diperlakukan sebagai penjualan dan *repo* saham di satu negara, tetapi diperlakukan sebagai pinjaman dengan saham sebagai jaminan aset di negara lain. Berikut merupakan ilustrasi *foreign tax credit generators*.

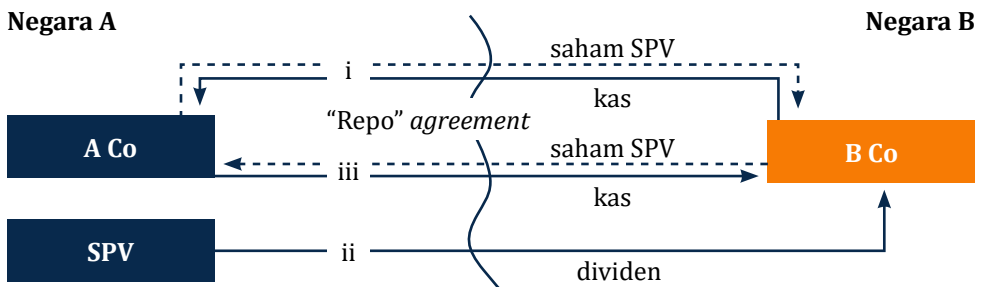
B Co yang berlokasi di Negara B akan melakukan pembiayaan kepada A Co yang berlokasi di Negara A. A Co membentuk sebuah *special purpose vehicle* (SPV) di Negara A. A Co kemudian melakukan *repo* dengan B Co, A Co menjual saham preferen dari SPV kepada B Co dan menerima kas dari transaksi tersebut. Pada saat yang bersamaan A Co juga menyatakan komitmen untuk membeli kembali saham tersebut pada waktu yang ditentukan dengan harga yang juga telah disepakati. Selanjutnya atas transaksi tersebut, SPV melakukan pembayaran dividen kepada B Co dengan tarif yang tetap. Berdasarkan *repo* tersebut, B Co berhak menyimpan dividen tersebut, yang merupakan imbalan atas transaksi *repo* yang dilakukannya dengan A Co. Terlepas dari transaksi penjualan dan pembelian kembali atas saham SPV, SPV menerima penghasilan dari pihak ketiga dan membayarkan PPh Badan terutang kepada Negara A.

Untuk tujuan pajak di Negara A, transaksi *repo* tersebut dianggap sebagai utang dari B Co kepada A Co, sedangkan saham dari SPV dianggap sebagai jaminan utang. Dengan demikian, A Co tetap dianggap sebagai pemilik saham dan penerima penghasilan dividen dari SPV. Terhadap hal ini, Negara A membebaskan pengenaan pajak atas pembayaran dividen yang diterima oleh B Co atau ketentuan kredit pajak luar negeri tidak langsung (*indirect foreign tax credit*) memperkenankan A Co untuk mengklaim kredit pajak atas PPh Badan yang telah dibayar SPV. Oleh karena transaksi *repo* tersebut dianggap sebagai utang, A Co kemudian melakukan pengakuan biaya

84. Hal ini juga dibahas dalam bab 9 tentang Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda atas Dividen.

bunga dengan nilai yang sama dengan pembayaran dividen kepada B Co.

**Gambar 28.3 Skema Foreign Tax Generator**



Sumber: OECD, *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues* (Paris: OECD Publishing, 2012), 10.

Di sisi lain untuk tujuan pajak, Negara B memperlakukan *repo* sebagai penjualan biasa. Dengan demikian, B Co dianggap sebagai pemilik dari SPV dan penerima dividen pada saat terjadinya transaksi *repo*. Negara B memiliki ketentuan kredit pajak luar negeri tidak langsung yang memperkenankan B Co untuk mengklaim kredit pajak atas PPh Badan yang telah dibayar SPV di Negara A. Skema ini menghasilkan pemajakan di Negara B, tetapi diimbangi dengan kredit pajak luar negeri tidak langsung yang dibayarkan SPV atas pembayaran dividen.

### C.1.2. Manipulasi *Transfer Pricing*<sup>85</sup>

Suatu skema *transfer pricing* dapat dijelaskan melalui contoh sederhana berikut. Misalkan XCo, sebuah perusahaan manufaktur yang didirikan dan berkedudukan di Negara A, menjual barang kepada perusahaan afiliasinya, YCo, yang didirikan dan berkedudukan di Negara B. XCo dapat mengurangi beban pajak terutangnya dengan cara melakukan *transfer pricing* atas barang yang dijualnya kepada YCo. Skema *transfer pricing* yang dilakukan tersebut dapat mengurangi total beban pajak dari grup perusahaan multinasional XCo dan YCo apabila:

- tarif pajak di Negara B lebih rendah dibandingkan dengan Negara A;
- Negara B adalah negara yang dikategorikan sebagai *tax haven country* (negara dengan tarif pajak yang rendah dan memiliki kerahasiaan informasi);
- meskipun tarif pajak di Negara B lebih tinggi dibandingkan dengan tarif pajak di Negara A, *transfer pricing* tetap bisa dilakukan apabila YCo mengalami kerugian atau di Negara B terdapat banyak celah (*loophole*) yang dapat dimanfaatkan.

Untuk mendapatkan gambaran yang jelas, berikut ini disajikan gambaran sederhana tentang praktik *transfer pricing* yang bertujuan untuk mengurangi beban

85. Disadur dengan penambahan dan/pengurangan dari buku Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji, "Pendahuluan: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis," dalam *Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*, ed. Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji (Jakarta: DDTC, 2013), 10-13.

pajak yang terutang. Mengacu pada contoh sebelumnya, XCo di tahun 2016 memiliki laporan laba rugi yang dapat dilihat pada Tabel 28.1.

**Tabel 28.1 Laporan Laba Rugi Perusahaan XCo, 2016**

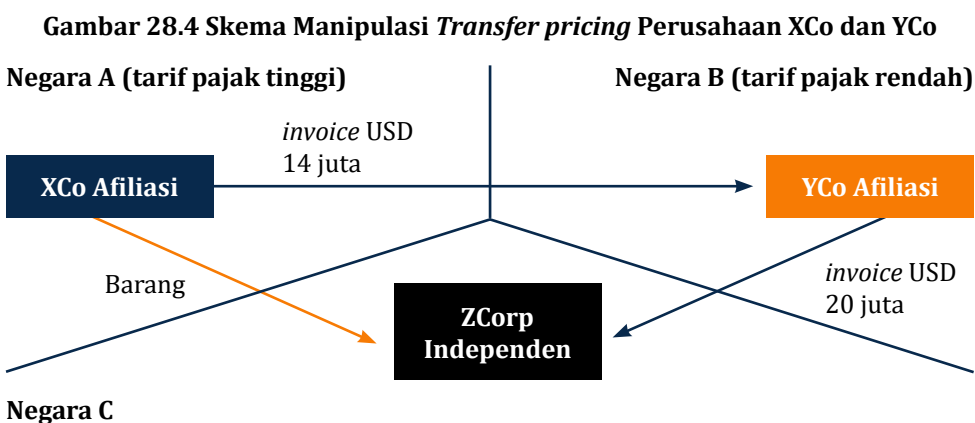
Uraian	Jumlah (dalam USD)
Penjualan	20.000.000
Harga pokok penjualan	11.500.000
Laba kotor	8.500.000
Biaya operasi	2.500.000
Laba bersih sebelum pajak	6.000.000
Pajak (30%)	1.800.000
Laba bersih setelah pajak	4.200.000

Sumber: Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji, *Transfer pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis Dalam perspektif Pajak Internasional* (Jakarta: Danny Darussalam Tax Center, 2013), 10.

Jumlah penjualan sebesar USD 20 juta tersebut adalah penjualan kepada perusahaan independen, ZCorp, di Negara C. Atas transaksi tersebut XCo dapat memperoleh laba bersih sebelum pajak sebesar USD6 juta. Dengan tarif pajak sebesar 30% di Negara A, XCo dapat memperoleh laba bersih setelah pajak sebesar USD4,2 juta.

Dalam rangka memperkecil jumlah pajak terutang, perusahaan XCo mendirikan perusahaan YCo (perusahaan anak) di Negara B yang dikategorikan sebagai negara *tax haven* yang memiliki tarif pajak sebesar 10%. Perusahaan YCo berfungsi sebagai *invoicing center*. Atau dengan kata lain, YCo tidak melakukan fungsi apapun. Skema yang dirancang adalah sebagai berikut. Perusahaan XCo menjual produknya kepada afiliasinya, YCo yang berdomisili di Negara B dengan harga sebesar USD14 juta. Kemudian, YCo menjual kembali produk tersebut kepada pihak independen Zcorp, yang berdomisili di Negara C sebesar USD20 juta. Walau demikian, produk tersebut pada dasarnya dikirim langsung oleh XCo kepada ZCorp. Gambar 28.4 di halaman berikut merupakan bentuk skema manipulasi *transfer pricing* yang dilakukan oleh XCo dan YCo.

Dengan adanya skema tersebut, laporan laba rugi XCo pada tahun 2016 dapat dilihat pada Tabel 28.2 dan laporan laba Yco dapat dilihat pada Tabel 28.3. Sementara itu, laba secara grup perusahaan XCo dan Yco dapat dilihat pada Tabel 28.4. Perbandingan antara jumlah laba setelah pajak antara yang tidak melalui skema *transfer pricing* dan yang melalui skema *transfer pricing* dapat dilihat pada Tabel 28.5. Jika XCo melakukan suatu skema manipulasi *transfer pricing* dengan melakukan suatu transaksi afiliasi dengan YCo, laba bersih setelah pajak yang didapatkan oleh grup perusahaan multinasional tersebut (USD4,95 juta) akan lebih besar jika dibandingkan dengan tanpa skema manipulasi *transfer pricing* (USD4,2 juta). Dalam hal ini, grup perusahaan multinasional tersebut akan mendapatkan tambahan laba bersih setelah pajak sebesar USD750 ribu.



Sumber: Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji, *Transfer pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis Dalam perspektif Pajak Internasional* (Jakarta: Danny Darussalam Tax Center, 2013), 11.

**Tabel 28.2 Laporan Laba Rugi Perusahaan XCo dengan Skema Manipulasi *Transfer pricing* 2016**

Uraian	Jumlah (dalam USD)
Penjualan	14.000.000
Harga pokok penjualan	11.500.000
Laba kotor	2.500.000
Biaya operasi	2.500.000
Laba bersih sebelum pajak	0
Pajak (30%)	0
Laba bersih setelah pajak	0

Sumber: Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji, *Transfer pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis Dalam perspektif Pajak Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2013), 12.

**Tabel 28.3 Laporan Laba Rugi Perusahaan YCo 2016**

Uraian	Jumlah (dalam USD)
Penjualan	20.000.000
Harga pokok penjualan	14.000.000
Laba kotor	6.000.000
Biaya operasi	500
Laba bersih sebelum pajak	5.500.000
Pajak (10%)	550.000
Laba bersih setelah pajak	4.950.000

Sumber: Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji, *Transfer pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis Dalam perspektif Pajak Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2013), 12.

**Tabel 28.4 Laporan Laba Rugi Grup Perusahaan dengan Manipulasi *Transfer pricing***

Uraian	XCo (dalam USD)	YCo (dalam USD)	Labanya Grup (dalam USD)
Penjualan	14.000.000	20.000.000	20.000.000
Harga pokok penjualan	11.500.000	14.000.000	11.500.000
Labanya kotor	2.500.000	6.000.000	8.500.000
Biaya operasi	2.500.000	500	3.000.000
Labanya bersih sebelum pajak	0	5.500.000	5.500.000
Pajak	0	550.000	550.000
Labanya bersih setelah pajak	0	4.950.000	4.950.000

Sumber: Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji, *Transfer pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis Dalam perspektif Pajak Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2013), 12.

**Tabel 28.5 Perbandingan Laba Rugi Grup Perusahaan XCo-YCo 2016**

Uraian	Tanpa Manipulasi <i>Transfer pricing</i> (dalam USD)	Dengan <i>Transfer pricing</i> (dalam USD)
Penjualan	20.000.000	20.000.000
Harga pokok penjualan	11.500.000	11.500.000
Labanya kotor	8.500.000	8.500.000
Biaya operasi	2.500.000	3.000.000
Labanya bersih sebelum pajak	6.000.000	5.500.000
Pajak	1.800.000	550.000
Labanya bersih setelah pajak	4.200.000	4.950.000

Sumber: Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji, *Transfer pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis Dalam perspektif Pajak Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2013), 13.

Dalam ilustrasi di atas, grup perusahaan multinasional hanya akan membayar sebesar USD550 ribu dengan adanya skema manipulasi *transfer pricing*, dibandingkan dengan jumlah pajak yang harus dibayar sebelum adanya skema manipulasi *transfer pricing* (USD1,8 juta). Dengan demikian, skema manipulasi *transfer pricing* jelas akan sangat menguntungkan bagi grup perusahaan multinasional tersebut, yang ditunjukkan dengan semakin kecilnya beban pajak yang pada akhirnya memperbesar labanya bersih setelah pajak.

Lalu, bagaimana implikasi skema manipulasi *transfer pricing* di atas bagi negara A? Negara A akan dirugikan sebesar USD1,8 juta, yang dihitung berdasarkan selisih antara perolehan pajak sebelum adanya skema manipulasi *transfer pricing* (USD1,8 juta) dengan perolehan pajak dengan adanya skema manipulasi *transfer pricing* (USD0 karena XCo tidak memperoleh labanya bersih sama sekali). Oleh karena itu, tidak

mengherankan jika skema manipulasi *transfer pricing* menjadi hal yang menarik perhatian otoritas pajak di berbagai negara.

### C.1.3. Penghindaran Status Bentuk Usaha Tetap (BUT)<sup>86</sup>

BUT merupakan konsep yang digunakan oleh P3B dalam membagi hak pemajakan atas laba usaha ketika suatu perusahaan dari satu negara melakukan kegiatan usaha di negara lainnya. Tanpa adanya BUT di negara sumber, negara sumber tidak dapat mengenakan pajak atas laba usaha yang diperoleh subjek pajak luar negeri yang bersumber di negara tersebut.<sup>87</sup>

OECD kemudian menuangkan definisi dari BUT ke dalam satu pasal tersendiri yang terdapat pada OECD Model, yaitu dalam Pasal 5. Definisi dalam Pasal 5 inilah yang selama ini diadopsi oleh banyak P3B sebagai pedoman dalam menentukan ada tidaknya BUT dari suatu perusahaan yang melaksanakan kegiatan usahanya di negara lain. Dengan kata lain, definisi BUT yang terdapat dalam P3B merupakan hal yang sangat penting dalam menentukan apakah suatu perusahaan asing harus membayar pajak di negara lainnya atau tidak.<sup>88</sup>

Perkembangan model bisnis perusahaan multinasional telah memungkinkan terjadinya suatu penghindaran status BUT di negara sumber. Salah satunya melalui skema komisioner (*commissioner arrangements*). Penjelasan mengenai penghindaran status BUT dengan skema komisioner dapat dijelaskan sebagai berikut.

Ketika suatu perusahaan asing menjual barang hasil produksinya di negara lainnya (negara sumber) melalui suatu distributor lokal, distributor lokal ini akan dianggap menimbulkan BUT berupa BUT Agen dari perusahaan asing tersebut. Hal ini didasarkan pada definisi BUT yang terdapat dalam Pasal 5 ayat (5) OECD Model. Timbulnya status BUT dari penjualan yang dilakukan melalui distributor lokal ini dapat dijelaskan dengan adanya fakta bahwa distributor lokal tersebut telah memenuhi semua elemen dari pengertian BUT Agen, yaitu sebagai berikut.

- i. Di negara sumber, distributor lokal tersebut bertindak atas nama perusahaan asing yang diwakilkannya (*principal*).
- ii. Distributor lokal tersebut mempunyai otoritas untuk menandatangani, membuat, dan menutup kontrak atas nama *principal* dan hal ini dilakukan secara berkesinambungan.

Dengan adanya fakta di atas, tidaklah mengejutkan apabila banyak perusahaan yang semula melakukan penjualan melalui distributor lokal, mengubah skema penjualannya sedemikian rupa sehingga dapat terhindar dari timbulnya status BUT di negara sumber. Cara yang umum dilakukan adalah dengan mengubah skema penjualan dari skema distributor menjadi skema komisioner. Skema perubahan status dari distributor dan komisioner ini tidak diperlakukan sebagai BUT. Skema perubahan

86. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari tulisan Khisi Armaya Dhora, "BEPS Action 7: Mencegah Penghindaran Status BUT, *InsideTax* Edisi 38, Mei 2016, 60-62.

87. Darussalam dan Ganda C. Tobing, "Rencana Aksi *Base Erosion Profit Shifting* dan Dampaknya Terhadap Peraturan Pajak di Indonesia," *DDTC Working Paper 0714* (Juni 2014): 13.

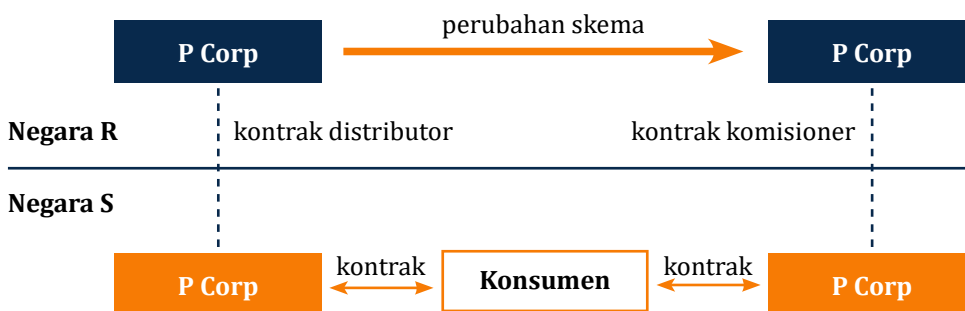
88. OECD, "Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report," *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (Paris: OECD Publishing, 2015), 9.

status dari distributor menjadi komisioner dapat diilustrasikan sebagai berikut.<sup>89</sup>

P Corp merupakan subjek pajak dalam negeri di Negara R yang memiliki perusahaan anak, yaitu Sub Co yang merupakan subjek pajak dalam negeri di Negara S. Sub Co merupakan distributor bagi produk-produk dari P Corp. Sub Co membeli produk dari P Corp dan kemudian menjual produk tersebut di Negara S. Pada akhirnya, skema distributor tersebut diubah menjadi kontrak komisioner.

Berdasarkan kontrak komisioner ini, Sub Co akan bertindak sebagai agen bagi P Corp dalam penjualan produk-produk milik P Corp di Negara S. Dalam kontrak komisioner ini, Sub Co akan menerima pesanan produk, mengikuti tender penawaran produk, menandatangani kontrak penjualan dengan pihak pelanggan untuk produk P Corp, dan memiliki otoritas untuk melakukan negosiasi harga termasuk pemberian potongan harga dan jangka waktu pembayaran tanpa memerlukan persetujuan P Corp.

**Gambar 28.5 Perubahan Skema untuk Menghindari Status BUT**



Di negara-negara *civil law* yang mengakui adanya *indirect representation*<sup>90</sup>, kontrak tersebut akan mengkategorikan Sub Co sebagai komisioner. Secara hukum dan ekonomi, komisioner dianggap sebagai agen independen<sup>91</sup> atau pihak yang bertindak atas namanya sendiri, tetapi untuk kepentingan dan/atau perwakilan pihak lain. Dengan demikian, P Corp dianggap tidak memiliki BUT di Negara S karena sebagaimana diatur dalam Pasal 5 ayat (5) dan ayat (6) OECD Model, agen independen tersebut tidak termasuk cakupan definisi BUT.<sup>92</sup>

89. OECD, "Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment)", *OECD Report* (Oktober 2012): 34. Tersedia pada: <http://www.oecd.org/ctp/treaties/PermanentEstablishment.pdf> (diakses pada tanggal 26 Maret 2017).

90. *Indirect representation* dapat diartikan sebagai bentuk keagenan yang agennya bertugas membuat kontrak dengan pihak ketiga atas nama agen itu sendiri dan terikat secara langsung dengan pihak ketiga tersebut. Setelah kontrak tersebut dibuat, agen memindahkan tanggung jawab tersebut kepada *principal* melalui suatu perjanjian terpisah. Lihat Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), 107-108.

91. IBFD Glossary mendefinisikan istilah komisioner sebagai berikut: "istilah yang digunakan di negara-negara *civil law* untuk merujuk pada agen, yang dalam banyak kasus, bertindak atas nama sendiri dan bukan atas nama *principal*. Komisioner merupakan contoh dari konsep *indirect representation* yang berlaku pada negara-negara *civil law* karena pada umumnya, komisioner tidak mengikat *principal*-nya.

92. Rijkele Betten dan Monia Nooum, "Permanent Establishment in International Tax Structuring," dalam *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures*, ed. Madalina Cotrut (The Netherlands: IBFD, 2015), 44.

Sementara itu, di negara-negara yang tidak mengenal adanya *indirect representation* ini, setiap kontrak yang ditandatangani oleh Sub Co dan pihak pelanggannya akan memuat ketentuan bahwa kontrak tersebut secara eksklusif dilakukan antara Sub Co dan pihak pelanggan. Oleh karena itu, kontrak tersebut tidak mengikat pihak lain termasuk P Corp. Dalam perjanjian terpisah, P Corp menyetujui untuk mengganti setiap biaya yang dikeluarkan oleh Sub Co terkait dengan kontrak antara Sub Co dengan pihak pelanggan. P Co juga akan mengontrol jenis-jenis produk yang akan dijual melalui Sub Co.

Dengan tidak terikatnya P Corp atas kontrak yang dibuat oleh Sub Co menyebabkan salah satu elemen BUT Agen yang diatur dalam Pasal 5 ayat (5) OECD Model tidak terpenuhi sehingga P Corp akan dianggap tidak memiliki BUT Agen di Negara S. Hal ini terjadi meskipun secara ekonomi, dengan adanya penggantian biaya dan kontrol atas produk yang dilakukan oleh P Corp, P Corp seharusnya dapat dianggap terikat dengan kontrak-kontrak yang ditandatangani oleh Sub Co dan pihak pelanggan.

Selain melalui skema komisioner sebagaimana dijelaskan di atas, strategi lain yang juga digunakan untuk menghindari timbulnya BUT Agen Pasal 5 ayat (5) juga dapat dilakukan dengan memanfaatkan perbedaan lokasi atau tempat negosiasi dan penutupan kontrak. Caranya, suatu kontrak yang secara substansi dinegosiasikan di suatu negara tidak disahkan di negara tersebut, melainkan diselesaikan atau diotorisasi di negara lainnya.

#### **C.1.4. *Controlled Foreign Company (CFC)*<sup>93</sup>**

Di sebagian besar negara, subjek pajak yang berstatus sebagai subjek pajak dalam negeri dikenakan pajak atas prinsip *worldwide income*. Artinya, subjek pajak tersebut akan dikenakan pajak, baik atas penghasilan yang bersumber dari dalam negeri maupun luar negeri. Sementara itu, subjek pajak yang berstatus sebagai subjek pajak luar negeri hanya akan dikenakan pajak atas penghasilan yang bersumber dari negara pemberi penghasilan.

Berdasarkan penjelasan di atas dapat dilihat bahwa apabila terdapat suatu perusahaan (misal, Perusahaan D) yang merupakan subjek pajak dalam negeri Negara R mendirikan perusahaan anak (misal, Perusahaan S) di Negara S. Penghasilan dari Perusahaan S tersebut, sebagai ketentuan umum, akan dikenakan pajak di Negara R pada saat Perusahaan S tersebut mendistribusikan penghasilannya (dividen) kepada Perusahaan D sebagai pemegang sahamnya.

Ketentuan pengenaan pajak sebagaimana disebut di atas dikarenakan antara Perusahaan D dan Perusahaan S merupakan dua entitas yang berbeda. Perusahaan anak yang didirikan di negara lainnya (*foreign subsidiary*) yang dapat dikendalikan oleh pemegang sahamnya, dalam literatur pajak dinamakan sebagai "*controlled foreign corporation*" atau "*controlled foreign company*" (CFC).

Atas dasar alasan tersebut, Perusahaan D tentu berkeinginan untuk menunda pembagian penghasilan berupa dividen tersebut atau tetap menahan penghasilan

93. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari tulisan Darussalam, "Ini Contoh Penghematan Pajak Melalui Skema CFC," *DDTCNews*, Internet, dapat diakses melalui <http://news.ddtc.co.id/artikel/9707/penghindaran-pajak-ini-contoh-penghematan-pajak-melalui-skema-cfc/>.



tersebut di perusahaan anaknya (Perusahaan S). Dengan menahan penghasilan berupa dividen di perusahaan anaknya (Perusahaan S) yang berada di Negara S, penghasilan berupa dividen tersebut tidak dapat dikenakan pajak di Negara R.

Kondisi tersebut di atas tentu akan sangat lebih menguntungkan lagi bagi Perusahaan D apabila perusahaan anak (Perusahaan S) tersebut didirikan di negara-negara yang dikategorikan sebagai negara *tax haven*. Hal ini disebabkan karena penghasilan tersebut akan dikenakan pajak dengan tarif yang lebih rendah atau bahkan tidak dikenakan pajak sama sekali di negara *tax haven* tersebut. Contoh berikut ini menjelaskan skema penggunaan perusahaan anak yang didirikan di negara *tax haven* sebagai cara untuk memperkecil jumlah pajak yang terutang.

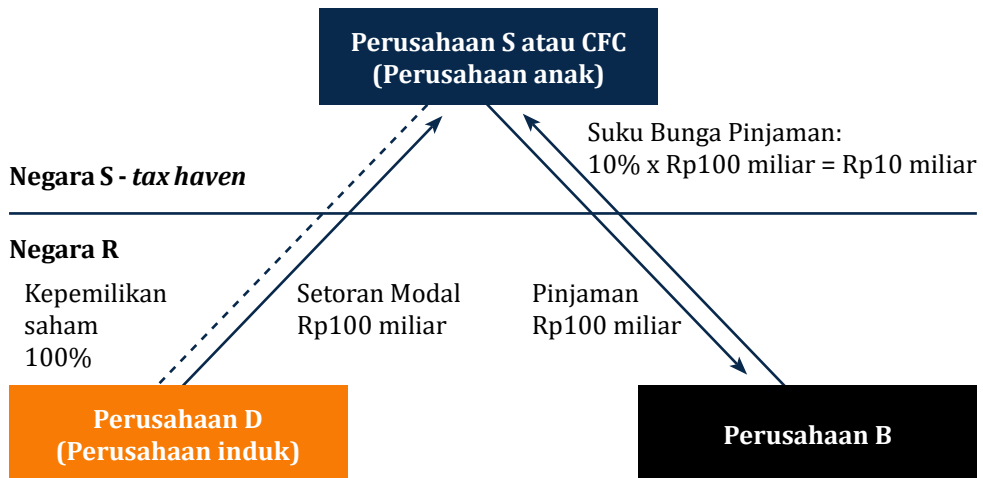
- i. Misal, Perusahaan D memberikan pinjaman kepada Perusahaan B sebesar Rp 100 miliar. Asumsikan tingkat suku bunga pasar atas pinjaman sebesar 10%. Dengan demikian, penghasilan atas bunga pinjaman yang diterima oleh Perusahaan D adalah sebesar  $10\% \times \text{Rp}100 \text{ miliar} = \text{Rp}10 \text{ miliar}$ .
- ii. Berdasarkan ketentuan pajak Negara R, pembayaran bunga pinjaman dari subjek pajak dalam negeri (Perusahaan B) kepada subjek pajak dalam negeri (Perusahaan D) dipotong PPh dengan tarif 15% dan bersifat tidak final. Oleh karena itu, Perusahaan B melakukan pemotongan sebesar  $15\% \times \text{Rp}10 \text{ miliar} = \text{Rp}1,5 \text{ miliar}$ .
- iii. Bagi Perusahaan D, pemotongan sebesar Rp1,5 miliar tersebut merupakan kredit pajak. Dalam SPT Tahunan, Perusahaan D akan melaporkan penghasilan atas bunga pinjaman sebesar Rp10 miliar untuk dikenakan tarif PPh negara R yang berlaku, misalkan sebesar 25%. Dengan demikian, penghasilan yang dilaporkan adalah sebesar  $25\% \times \text{Rp}10 \text{ miliar} = \text{Rp}2,5 \text{ miliar}$ .

Untuk menghindari beban pajak sebesar Rp2,5 miliar di atas, Perusahaan D melakukan skema transaksi melalui pendirian *controlled foreign corporation* (CFC) seperti dicontohkan pada Gambar 28.6 di halaman berikut. Perusahaan D, yang didirikan di Negara R, dapat memperkecil beban pajak yang sebesar Rp2,5 miliar tersebut dengan cara mendirikan perusahaan anak (CFC) di salah satu negara *tax haven*. Contoh skema yang dijalankan dengan cara sebagai berikut:

- i. membuat perusahaan anak (Perusahaan S) dengan kepemilikan saham 100% dengan jumlah nominal sebesar Rp 100 miliar;
- ii. perusahaan anak (Perusahaan S) tersebut didirikan di Negara S, *negara tax haven*, yang menganut *territorial system* (negara yang tidak mengenakan pajak atas penghasilan yang tidak bersumber dari negaranya). Diasumsikan tidak ada P3B antara Negara R dan Negara S;
- iii. uang sebesar Rp 100 miliar tersebut oleh perusahaan anak (Perusahaan S) dipinjamkan kepada Perusahaan B di Negara R dengan tingkat suku bunga, misal 10% per tahun. Dengan demikian, jumlah bunga sebesar  $10\% \times \text{Rp}100 \text{ miliar} = \text{Rp}10 \text{ miliar}$ ;
- iv. ketika Perusahaan B membayar bunga kepada Perusahaan S, Perusahaan B melakukan pemotongan pajak atas dasar atas bunga sebesar  $20\% \times \text{Rp}10 \text{ miliar} = \text{Rp}2 \text{ miliar}$ ;
- v. di Negara S, penghasilan sebesar Rp10 miliar tersebut tidak dikenakan pajak

(menganut *territorial system*). Dengan demikian, beban pajak efektif sebesar 20% x Rp10 miliar = Rp2 miliar. Jadi, penghematan pajak yang didapat oleh Perusahaan D dengan cara melakukan skema CFC adalah sebesar Rp2,5 miliar – Rp2 miliar = Rp500 juta.

**Gambar 28.6 Skema *Controlled Foreign Company***



Sumber: Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), 214.

## C.2. Mengapa BEPS Menjadi Perhatian Global?

Perhatian atas praktik penghindaran pajak dan kompetisi pajak sudah sejak lama menjadi perhatian dari pemerintah di banyak negara serta organisasi internasional seperti UN dan OECD. Akan tetapi, mengapa isu BEPS baru saat ini menjadi isu global?

Pertama-tama, perhatian tersebut tidak dapat dilepaskan dari dampak negatif penghindaran pajak bagi penerimaan pajak di berbagai negara. Oleh OECD, aktivitas penghindaran pajak (atau merujuk pada BEPS) diperkirakan telah menggerus 4-10% PPh Badan global atau sebesar USD100 hingga 240 miliar tiap tahunnya.<sup>94</sup> Baik negara maju maupun negara berkembang mengalami kerugian, akan tetapi skalanya jauh lebih besar diterima oleh negara berkembang.<sup>95</sup> Hal tersebut disebabkan oleh adanya ketergantungan yang relatif lebih tinggi dari negara berkembang atas penerimaan dari PPh Badan, jika dibandingkan dengan negara maju. Dengan demikian, atas nilai penggerusan basis yang sama, negara berkembang akan terkena dampak yang lebih besar terhadap kapasitas ekonomi mereka.

Berbagai studi empiris di tingkat mikro lainnya juga telah memperlihatkan bagaimana praktik penghindaran pajak telah mengurangi (*underreporting*) jumlah

94. OECD, "Explanatory Statement," *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (Paris: OECD Publishing, 2015), 4.

95. Ernesto Crivelli, Ruud A. de Mooij, dan Michael Keen, "Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries," *IMF Working Paper WP/15/118* (2015).

laba yang harus dilaporkan oleh perusahaan-perusahaan multinasional. Terlebih jika terjadi perbedaan tarif pajak antarnegara yang semakin besar. Dari berbagai studi empiris, perbedaan tarif PPh Badan sebesar 1% cenderung berakibat pada turunnya laba yang dilaporkan sebesar 0,4% hingga 2,3% dari laba aktual.<sup>96</sup> Akibatnya, basis pemajakan semakin menurun.

Kedua, praktik penghindaran pajak juga mendistorsi aktivitas ekonomi global yang mengakibatkan tidak efisiensinya pengalokasian sumber daya. Hal ini dapat dilihat dari ketidakselarasan jumlah sumber aliran *foreign direct investment* (FDI) dengan besaran PDB ekonomi suatu negara. Sebagai contoh, negara-negara sumber FDI ke negara berkembang justru didominasi oleh negara-negara yang secara substansi ekonominya tidak besar (diperlihatkan dari kontribusi PDB-nya terhadap PDB global).<sup>97</sup> Alokasi sumber daya yang tidak efisien juga diperlihatkan dari terkonsentrasinya penempatan harta tak berwujud di negara tertentu.<sup>98</sup>

Penghindaran pajak mendistorsi persaingan karena adanya keunggulan kompetitif yang dimiliki oleh perusahaan multinasional jika dibandingkan dengan perusahaan independen. Penghindaran pajak juga telah mendorong keputusan alokasi sumber daya yang condong atas aktivitas yang memiliki beban pajak paling sedikit. Struktur permodalan (*capital structure*) dari perusahaan multinasional yang lebih banyak ditopang oleh utang menjadi ilustrasi yang paling sederhana. Selain itu, beban pajak efektif (*effective tax rate*) yang dimiliki perusahaan multinasional seringkali juga lebih rendah dibandingkan dengan perusahaan independen.<sup>99</sup>

Ketiga, praktik penghindaran pajak secara tidak langsung telah mengakibatkan ketimpangan ekonomi yang semakin memburuk.<sup>100</sup> Menurut Piketty, ketimpangan ekonomi dunia justru semakin memburuk jika dilihat dari ketimpangan atas kekayaan dan penguasaan aset.<sup>101</sup> *Ultimate owner* perusahaan multinasional cenderung dimiliki oleh *high net worth individual* sehingga kekayaan semakin terkonsentrasi di tangan mereka. Praktik penghindaran pajak juga telah mendorong bergesernya beban pajak ke perusahaan domestik maupun orang pribadi yang cenderung tidak memiliki mobilitas tinggi.<sup>102</sup> Akibatnya, pihak tersebutlah yang justru menghadapi biaya yang semakin besar. Perhatian pemerintah atas ketimpangan yang melebar juga kemudian menciptakan perhatian yang sama besar atas praktik penghindaran pajak.

96. Tingkat semi-elastisitas yang dianggap sebagai konsensus adalah -0,8. Lihat Jost H. Heckemeyer and Michael Overesch, *Op.Cit.*

97. IMF, "Spillovers in International Corporate Taxation," *IMF Policy Paper* (May 2014): 15-17.

98. Hal ini diperlihatkan dari perilaku perusahaan multinasional Eropa yang meletakkan atau mendaftarkan kekayaan intelektual (harta tak berwujud) mereka di afiliasi yang berlokasi di negara-negara dengan tarif PPh Badan yang rendah. Lihat Matthias Dischinger dan Nadine Riedel, "Corporate Taxes, Profit Shifting and the Location of Intangibles within Multinational Firms," *Munich Discussion Paper* No. 2008-11 (2008). Tersedia pada: <https://ideas.repec.org/p/lmu/muenec/4450.html>.

99. Penelusuran mengenai kajian empiris atas hal tersebut terutama dalam konteks negara berkembang dapat ditemui pada B. Bawono Kristiaji, *Incentives and Disincentives of Profit Shifting in Developing Countries*, (Tilburg University: Master Thesis, Unpublished, 2015). Tersedia pada: <https://arno.uvt.nl/show.cgi?fid=137341> (diakses pada 14 Maret 2017).

100. Hal ini dibahas secara mendalam oleh B. Bawono Kristiaji, "Bagaimana Pajak dapat Mengatasi Isu Ketimpangan Ekonomi di Indonesia?" *DDTC Working Paper* No 1817 (2018).

101. Thomas Piketty, *Capital in the Twenty First Century* (London: The Belknap Press of Harvard University Press), 2014.

102. Rachel Anne Tooma, *Op.Cit.*, 24.

Keempat, isu penghindaran pajak tidak dapat dilepaskan dari adanya krisis keuangan global. Penting untuk dicatat bahwa bukan berarti praktik penghindaran pajak mengakibatkan krisis ekonomi global. Namun, yang harus dipahami adalah bagaimana krisis keuangan global telah membuka ketertarikan pemerintah dan sekaligus juga menyebabkan sulitnya pulihnya ekonomi global karena banyak dana yang justru tidak produktif dan disimpan di negara-negara *tax haven* (dialokasikan secara tidak efisien).<sup>103</sup>

Krisis keuangan global sejatinya menciptakan respons yang berbeda, dari sisi pemerintah dan korporasi. Dari sisi pemerintah, krisis telah menciptakan persoalan defisit anggaran di banyak negara. Hal ini dapat saja diatasi melalui suatu penghematan belanja, tetapi solusi tersebut tidak sesuai dengan konteks krisis yang justru membutuhkan adanya stimulus.<sup>104</sup> Pembiayaan juga semakin sulit dilakukan karena adanya keterbatasan likuiditas global. Satu-satunya cara yang tersedia adalah menggenjot pajak lebih banyak. Pertanyaannya adalah darimana? Pemungutan pajak yang lebih agresif terhadap orang pribadi jelas berbahaya bagi kestabilan politik di masa krisis ekonomi. Oleh karena itu, perhatian banyak tertuju pada upaya mengidentifikasi sumber kebocoran pajak.

Sementara itu, dari sisi korporasi, krisis global telah mendorong adanya efisiensi dan restrukturisasi usaha. Salah satu cara yang bisa dipergunakan untuk mencapai keduanya adalah melalui penghindaran pajak. Oleh karena itu, tidak mengherankan jika beberapa kajian empiris justru memperlihatkan bahwa krisis finansial telah mendorong perusahaan multinasional untuk lebih berhemat dan melakukan praktik penghindaran pajak.<sup>105</sup>

Kelima, isu ini menjadi menarik karena lunturnya hegemoni negara-negara maju dan di saat bersamaan, terdapat peran dan posisi yang meningkat dari *emerging economies* dalam percaturan ekonomi global. Akibatnya, persoalan mengenai sistem pajak internasional tidak lagi eksklusif menjadi persoalan negara-negara maju saja.

Negara-negara semacam Brazil, Rusia, India, China, dan Afrika Selatan (BRICS) semakin berperan dalam diskusi sistem pajak internasional, tetapi dengan karakteristik yang berbeda dengan kelompok negara lainnya. Pertama, identitas yang *duality*. BRICS tidak secara eksklusif disebut sebagai negara berkembang (dari sisi kepentingan dan kebutuhannya) maupun bagian dari negara maju (yang pandangannya harmonis dengan OECD). Hal ini menciptakan posisi yang unik. Mereka bisa memengaruhi OECD maupun mewakili suara dari negara berkembang. Kedua, mereka telah beralih menjadi *norm-maker*<sup>106</sup> karena peran dan skala mereka dalam perekonomian global meningkat. Hal ini mereka tunjukkan dari deviasi-deviasi atas konsensus global.<sup>107</sup>

103 Lihat Gabriel Zucman, *The Hidden Wealth of Nations: The Scourge of Tax Havens*, (Chicago: The University of Chicago Press, 2015).

104. Hal ini mengacu pada *Keynesian Economics*.

105. Misalkan, kajian yang dilakukan oleh Grant Richardson, Grantley Taylor, dan Roman Lanis, "The Impact of Financial Distress on Corporate Tax Avoidance Spanning the Global Financial Crisis: Evidence from Australia," *Economic Modelling*, Vol. 44 (2015): 44-53; atau Kenneth J. Klassen dan Stacie Kelley Laplente, "Are U.S. Multinational Corporation Becoming More Aggressive Income Shifters?," *Journal of Accounting Research*, Vol. 50, No. 5 (2012): 1245-1286.

106. Lihat pembahasan mengenai China pada Jinyan Li, "China and BEPS: From Norm-Taker to Norm Shaker," *Bulletin for International Taxation*, Juni/Juli 2015, 355-370.

107. Diane M. Ring, "Institutional Aspects," dalam *BRICS and The Emergence of International Tax Coordination*, ed. Yariv Brauner dan Pasquale Pistone (Amsterdam: IBFD, 2015), 471-479

Adanya proyek pertukaran informasi dan BEPS sejatinya telah menunjukkan dinamika pergeseran kekuatan ekonomi global yang diakibatkan oleh adanya peran BRICS.<sup>108</sup>

Keenam, isu BEPS timbul bersamaan dengan agenda pembenahan pajak di negara-negara berkembang. Paling tidak terdapat beberapa faktor yang menyebabkan perhatian pembenahan pajak di negara-negara berkembang semakin meningkat, mulai dari kebutuhan pendanaan pembangunan, kemandirian pendapatan karena ketersediaan dana hibah yang semakin menipis<sup>109</sup>, penerimaan dari pajak perdagangan internasional tidak bisa diharapkan kembali<sup>110</sup>, dan sebagainya. Komitmen pembenahan tersebut dapat dilihat dari agenda Doha Conference 2008 maupun *UN Financing for Development* di Addis Ababa.

Dengan adanya dampak yang besar bagi penerimaan dan ketimpangan yang semakin besar serta berbagai kejadian yang dialami, baik bagi negara maju dan berkembang, isu penghindaran pajak mendapatkan perhatian yang sangat besar. Hal ini kemudian mendorong adanya respon yang akan dipaparkan pada bagian berikutnya.

#### D. Upaya Menghadapi Penghindaran Pajak

Isu penghindaran pajak kian mencuri perhatian. Pada umumnya, setiap negara berupaya menciptakan ketentuan domestik yang ditujukan untuk menangkalkan skema penghindaran pajak yang sifatnya spesifik (*specific anti-avoidance rule/SAAR*). Dewasa ini, hampir setiap negara di dunia telah melengkapi sistem pajak domestiknya dengan SAAR yang berupa *transfer pricing rule*, *thin capitalization rule*, *CFC rule*, dan sebagainya. Akan tetapi, ketentuan domestik yang menjadi bagian dari pendekatan unilateral sepertinya tidak sepenuhnya berhasil menanggulangi penghindaran pajak.

Selain melalui SAAR, praktik penghindaran pajak juga menciptakan berbagai reaksi dari publik dan pemerintah. Sayangnya, inisiatif untuk menanggulangi persoalan tersebut cenderung tidak terkoordinir dan cenderung menyelesaikan persoalan secara *ad-hoc*. Koordinasi internasional atas kebijakan pajak sejatinya diperlukan untuk adanya reformasi substansial dalam mencegah penghindaran pajak.<sup>111</sup>

##### D.1. *General Anti-Avoidance Rule (GAAR)*

Kesulitan untuk menangkalkan skema penghindaran pajak seringkali menimbulkan rasa frustrasi bagi pemerintah. Ketentuan anti penghindaran pajak yang spesifik (*specific anti-avoidance rule/SAAR*), seperti ketentuan CFC, ketentuan *transfer pricing*, dan lain-lain hanya efektif dalam mencegah skema penghindaran pajak tertentu saja. Padahal, skema BEPS semakin kompleks dan kadang tidak mampu diikuti oleh kecepatan pemerintah dalam merubah ketentuan. Pada titik inilah, penggunaan *General Anti-Avoidance Rule (GAAR)* atau disebut *General Anti-Abuse Rule* semakin mendapatkan perhatian.

108. Yariv Brauner dan Pasquale Pistone, "The BRICS and the Future of International Taxation", dalam *BRICS and The Emergence of International Tax Coordination*, ed. Yariv Brauner dan Pasquale Pistone (Amsterdam: IBFD, 2015), 495.

109. Dora Benedek, *et al.*, "Foreign Aid and Revenue: Still a Crowding Out Effect?" *IMF Working Paper WP/12/186* (2012).

110. Roy Bahl and Richard M. Bird, "Tax Policy in Developing Countries: Looking Back – and Forward," *National Tax Journal* Vol. LXI, No.2, (2008): 289.

111. Yariv Brauner, "What the BEPS?" *Florida Tax Review*, Volume 16 No. 2 (2014), 60.

GAAR didefinisikan sebagai ketentuan anti penghindaran pajak yang bersifat umum atau tidak dibatasi kepada subjek atau objek pajak tertentu. GAAR akan menyoar pada suatu skema yang melibatkan suatu transaksi yang secara umum tidak akan dilakukan, selain hanya untuk alasan manfaat pajak bagi wajib pajak. GAAR berdiri di atas asumsi bahwa penghindaran pajak dilakukan pada transaksi atau suatu skema yang tidak memiliki substansi bisnis. Oleh karena itu, GAAR memberikan kewenangan pada otoritas pajak untuk membatalkan atau mengoreksi suatu transaksi untuk tujuan pajak jika transaksi tersebut tidak memiliki substansi ekonomi atau semata-mata dilakukan hanya untuk mendapatkan keuntungan pajak.<sup>112</sup>

Pada umumnya, GAAR mengandung elemen penting seperti *business purpose test*, seperti telah diimplementasikan di Spanyol. Atau, tidak diperbolehkannya elemen artifisial (*inadequate transaction*) seperti halnya di Jerman.<sup>113</sup> Dengan demikian, GAAR dirasa menjadi senjata yang lebih efektif dalam menanggulangi penghindaran pajak jika dibandingkan dengan kebijakan lain seperti menurunkan tarif pajak untuk mengurangi insentif pengalihan laba, ataupun meningkatkan sanksi dan denda.<sup>114</sup>

GAAR sering dikritik sebagai penyebab ketidakpastian karena adanya diskresi yang terlalu besar bagi otoritas pajak dalam menginterpretasikan motif bisnis. Hal ini seperti dijelaskan oleh Freedman bahwa kepastian bukanlah indikator kesuksesan GAAR.<sup>115</sup> Oleh karena itu, desain ketentuan mengenai GAAR harus disusun dengan jelas agar tetap menjamin adilnya sistem pajak serta penghormatan atas supremasi hukum.<sup>116</sup>

## D.2. Transparansi

Tata kelola sistem pajak yang lebih baik (*good governance*) merupakan salah satu ide yang menyeruak dengan adanya praktik BEPS. Salah satu pilar penting dari *good governance* adalah transparansi yang mencakup adanya keterbukaan dari perusahaan multinasional kepada otoritas pajak, keterbukaan perusahaan multinasional kepada publik, serta keterbukaan otoritas pajak kepada publik ataupun pihak lain.<sup>117</sup> Walau ketiga dimensi tersebut tidak memiliki suatu perkembangan yang simetris, elemen transparansi diyakini menjadi kunci penting untuk melawan praktik penghindaran pajak. Dalam hal ini, transparansi perilaku perusahaan multinasional kepada otoritas pajak menjadi topik sentral.<sup>118</sup>

Pada awalnya, transparansi perusahaan multinasional hanya ditekankan pada praktik kontribusi perusahaan yang bergerak di bidang ekstraktif sumber daya alam. Peran dari Global Witness, lembaga swadaya masyarakat yang fokus pada kaitan antara

112. Rachel Anne Tooma, *Op.Cit.*, 27.

113. Carlos Palau Taboada, "The Spanish General Anti-Abuse Rule," *Bulletin for International Taxation*, Agustus 2016, 474.

114. Rachel Anne Tooma, *Op.Cit.*, 37.

115. Judith Freedman, "Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle," *British Tax Review*, No 4 (2004): 345.

116. Yating Yang, "A Comparative Study of the General Anti-Avoidance Rules of Mainland China and Hong Kong – Legislation, Interpretation and Application," *Bulletin for International Taxation*, Juli 2016, 422.

117. Jeffrey Owens, "Embracing Tax Transparency," *Tax Notes International*, (Desember 2013): 1105-1111.

118. Sejatinya, perusahaan multinasional wajib mematuhi seluruh ketentuan pajak di negara atau yurisdiksi tempat mereka beroperasi sekaligus memberikan informasi yang relevan, lengkap, akurat serta dalam waktu yang tepat bagi otoritas pajak. Lihat OECD, *OECD Guidelines for Multinational Enterprises* (Paris: OECD Publishing, 2008) terutama pada bagian *Commentary on Taxation*.

investasi asing, korupsi, serta kekerasan bersenjata di negara-negara berkembang yang kaya sumber daya alam, tidak dapat dianggap kecil. Laporan Global Witness pada tahun 1999 tentang bagaimana pejabat di Angola telah menyelewengkan dana pajak untuk kebutuhan pribadi dan kepentingan perang telah mendorong perhatian yang lebih luas tentang pajak. Di tahun 2002, dibentuklah *Publish What You Pay* (PWYP) serta *Extractive Industries Transparency Initiative* (EITI) yang secara jelas melihat kontribusi pembayaran pajak dan royalti perusahaan (multinasional) dengan upaya meningkatkan kesejahteraan masyarakat.<sup>119</sup>

Dinamika diskusi sektor pajak yang rentan dengan kebocoran dari praktik penghindaran pajak juga tidak luput dari kedua lembaga swadaya masyarakat tersebut. Salah satu terobosan terpenting adalah usulan yang diajukan oleh Richard Murphy dari PWYP di tahun 2003. Murphy mengajukan suatu format keterbukaan perusahaan multinasional atas pengungkapan struktur kepemilikan, harga transfer, hingga pembayaran pajak kepada seluruh negara atau yurisdiksi tempat perusahaan multinasional tersebut beroperasi.<sup>120</sup> Laporan ini kemudian menjadi cikal bakal *template* laporan per negara atau (*Country-by-Country Reporting/CbCR*).

Transparansi, terutama dalam konteks laporan keuangan, juga berperan besar dalam upaya mencegah penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan multinasional. Sebagai contoh, ketentuan FIN 48 terkait dengan pengungkapan *uncertain tax benefits* mampu mengurangi praktik perencanaan pajak perusahaan multinasional Amerika Serikat<sup>121</sup> ataupun *Dodd-Frank Act* yang mendorong transparansi di sektor ekstraktif. Akan tetapi, karena penghindaran pajak merupakan sesuatu yang tidak melanggar hukum pajak secara tertulis, standar akuntansi serta format laporan keuangan seringkali tidak mampu mengidentifikasi praktik tersebut.<sup>122</sup>

Lebih lanjut, kerangka antara standar keuangan internasional dan pajak internasional seringkali sulit untuk dipertemukan. Hal ini salah satunya diakibatkan oleh adanya derajat hubungan yang berbeda-beda antara akuntansi keuangan dan akuntansi pajak di tiap negara.<sup>123</sup> Keinginan untuk menciptakan transparansi dalam konteks hukum administrasi global (*global administrative law*) dirasa dapat menjembatani standar keuangan internasional dan pajak internasional.<sup>124</sup> Standar transparansi global tersebut kemudian dapat diawasi oleh suatu organisasi supranasional.

Dewasa ini, tuntutan transparansi untuk melawan penghindaran pajak telah bertransformasi dalam wujud yang lebih riil, yaitu adanya ketentuan domestik yang mendorong keterbukaan perusahaan multinasional (contohnya, dokumentasi *transfer pricing*) maupun pertukaran informasi (contohnya, *Foreign Account Tax Compliance*

119. Allison Christians, "Tax Activist and the Global Movement for Development through Transparency," dalam *Tax, Law and Development*, ed. Yaviv Brauner dan Miranda Stewart (Massachusetts: Edward Elgar, 2013), 290-291.

120. Richard Murphy, *Reporting Turnover and Tax by Location*, Association for Accountancy and Business Affairs Limited (2003), Internet, dapat diakses melalui [http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/new\\_int\\_Account\\_Standard.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/new_int_Account_Standard.pdf).

121. Jennifer Blouin, *et al.*, "What Can We Learn about Uncertain Tax Benefits from FIN 48?" *National Tax Journal* Vol.60, No.3 (2007): 521-535.

122. Lihat pembahasan ini pada Jennifer Blouin, "Transparency and Financial Accounting," *Bulletin for International Taxation*, Juni/Juli 2014, 304-308.

123. Lihat Peter Essers dan Ronald Russo, *Op.Cit.*, 29-86.

124. Alessandro Turina, "Visible, Though Not Visible in Itself: Transparency at the Crossroads of International Financial Regulation and International Taxation," *World Tax Journal* (Oktober 2016): 413-416.

Act/FATCA). Upaya meningkatkan transparansi sejatinya telah mendorong adanya diskursus kebijakan pajak internasional yang lebih sistematis, baik berdasarkan perilaku perusahaan multinasional maupun persoalan yang dihadapi di negara-negara berkembang.<sup>125</sup>

### D.3. Tuntutan *Fair Share Allocation*

Perubahan lanskap politik ekonomi global serta praktik BEPS yang masif telah mendorong adanya tuntutan sistem pajak yang lebih adil (*fair tax system*). Praktik BEPS telah menggerus kepercayaan masyarakat atas keadilan sistem pajak global.<sup>126</sup> Tuntutan ini diilustrasikan dari dua hal berikut.

Pertama, renegotiasi P3B. Bagi banyak negara berkembang, memiliki jaringan P3B akan mendorong investasi asing (FDI) masuk ke negara mereka.<sup>127</sup> Akan tetapi, beberapa studi telah membuktikan bagaimana jaringan P3B justru kerap dimanfaatkan untuk skema penghindaran pajak atau justru merugikan negara mitra P3B lainnya. Sebagai contoh, studi empiris yang dilakukan oleh Weyzig memperlihatkan bahwa P3B dengan Belanda adalah alasan utama mengapa banyak FDI disalurkan melalui negara tersebut.<sup>128</sup> Atau, studi atas 903 P3B<sup>129</sup> yang menunjukkan implikasinya pada turunnya penerimaan pajak negara berkembang.<sup>130</sup>

Sebagai dampaknya, gelombang (tuntutan) renegotiasi P3B kian meningkat selama beberapa tahun terakhir. Misalkan, renegotiasi antara Rwanda dan Mauritius (2013) atas P3B yang diratifikasi di 2001 dengan memasukkan tarif *withholding tax* 10% atas dividen, bunga, dan royalti serta 12% atas biaya manajemen. Hal ini dilakukan karena otoritas pajak Rwanda merasa bahwa selama ini ada praktik penyalahgunaan P3B karena investor mendirikan perusahaan (*conduit*) di Mauritius, tetapi memiliki kegiatan ekonomi di Rwanda.<sup>131</sup> Contoh lainnya adalah Malawi dengan Belanda (2015), Afrika Selatan dengan Belanda (2013), India dengan Siprus<sup>132</sup>, dan banyak lagi. Upaya renegotiasi (ataupun terminasi) P3B pada dasarnya tidak memiliki suatu dampak bagi upaya mencegah pemajakan berganda mengingat bahwa hal tersebut bisa dilakukan melalui pendekatan unilateral. Oleh karena itu, P3B bukanlah suatu kebutuhan mendesak untuk memecahkan persoalan pemajakan berganda.<sup>133</sup>

125. Allison Christians, *Op.Cit.*, 311-314.

126. Lihat pidato Sekretaris Jenderal Angel Gurría di hadapan Menteri Keuangan G20, 5 Oktober 2015, "...but, beyond this, BEPS has been also eroding the trust of citizens in the fairness of tax systems worldwide.."

127. Lihat perdebatan itu dalam Fabian Barthel, *et.al.*, "The Relationship Between Double Taxation Treaties and Foreign Direct Investment," dalam *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, ed. Michael Lang, *et al.* (Amsterdam: IBFD, 2010), 3-17.

128. Francis Weyzig, *Taxation and Development: Effects of Dutch Tax Policy on Taxation of Multinationals in Developing Countries* (Disertasi, Universiteit Nijmegen, 2013), 115-116.

129. P3B tersebut dilakukan oleh 120 negara berkembang dan 29 negara maju

130. Lihat Julia Braun dan Martin Zagler, "An Economic Perspective on Double Tax Treaties with(in) Developing Countries," *World Tax Journal* (Oktober 2014): 242-281.

131. Annet Wanyana Oguttu, "OECD's Action Plan on Tax Base Erosion and Profit Shifting: Part 2 – A Critique of Some Priority OECD Actions from an African Perspective – Addressing Excessive Interest Deductions, Treaty Abuse and the Avoidance of the Status of a Permanent Establishment," *Bulletin for International Taxation*, Juni 2016, 336.

132. Ashish Sodhani dan Mansi Seth, "India-Cyprus Tax Treaty Renegotiated: Key Provisions," *MNE Tax* (12 Desember 2016), Internet, dapat diakses melalui <http://mnetax.com/india-cyprus-tax-treaty-renegotiated-18523>.

133. Diskusi tentang hal tersebut dapat dilihat pada Yusuf Wangko Ngantung, "Tax Treaties and Developing Countries," *Tax Policy Challenges in the 21<sup>st</sup> Century*, ed. Raffaele Petrucci dan Karoline Spies (Vienna: Linde Verlag, 2014), 529-552. Posisi ini juga selaras dengan Dagan (2013) dan Drauner (2014).



Kedua, tuntutan atas kompensasi yang layak bagi entitas perusahaan multinasional yang beroperasi di negara berkembang, terlebih di negara BRICS.<sup>134</sup> Tuntutan ini berangkat dari refleksi bahwa selama ini penghasilan yang diperoleh perusahaan multinasional di negara berkembang kerap tidak sebanding dengan kontribusi mereka dalam penciptaan nilai (*value creation*). Terdapat dua area yang diperdebatkan, yaitu kompensasi atas harta tak berwujud di bidang pemasaran (*marketing intangibles*)<sup>135</sup> serta isu *location savings* ataupun *location specific advantage*, yaitu keuntungan yang diperoleh dari rendahnya struktur biaya atau ketersediaan pasar yang besar di negara berkembang.<sup>136</sup>

#### D.4. Praktik *Naming and Shaming*

Praktik BEPS menghadapi perlawanan dari publik, terutama karena telah mencederai rasa keadilan. Di satu sisi, gerakan perlawanan disuarakan oleh media dan lembaga swadaya masyarakat sebagai pihak yang mengarusutamakan (*mainstreaming*) isu penghindaran pajak dan keadilan tersebut. Di sisi yang lain, disuarakan pula oleh pihak legislatif dan eksekutif sebagai representasi dari publik yang merasa tercederai rasa keadilannya.

Dalam konteks penghindaran pajak, perlawanan dari kedua komponen tersebut tercermin dari dipergunakannya praktik *naming and shaming*, yaitu suatu upaya untuk merubah perilaku perusahaan-perusahaan multinasional melalui suatu pengungkapan informasi kepada publik. Menurut Pawson, *naming and shaming* adalah upaya merubah perilaku yang tidak sesuai standar ataupun perilaku yang 'menyimpang' melalui suatu proses yang mencakup: (i) mengidentifikasi perilaku yang tidak sesuai standar tersebut; (ii) menyebutkan pihak yang terkait beserta penjelasan dari perilakunya; (iii) publik akan merespon pengungkapan informasi tersebut (*act of shaming*); dan pada akhirnya (iv) pihak yang namanya diungkap akan merubah perilakunya.<sup>137</sup>

Praktik *naming and shaming* tidak dapat dilepaskan dari peran beberapa lembaga swadaya masyarakat yang terkemuka di bidang pajak, seperti SOMO, *Tax Justice Network*, *Christian Aid*, dan sebagainya.<sup>138</sup> Untuk menekan dan mencegah praktik penghindaran pajak, mereka kerap melakukan investigasi dan mempublikasikan perilaku perusahaan multinasional kepada publik.<sup>139</sup> Ketertarikan media atas isu ketidakpatuhan pajak juga berperan penting, baik dalam hal investigasi<sup>140</sup> maupun

134. Yariv Brauner, "BEPS: An Interim Evaluation," *World Tax Journal* (February 2014): 12-13.

135. Isu ini menjadi perhatian dari India. Kasus pengadilan pajak India terkait *marketing intangibles* yang terkemuka adalah Maruti Suzuki serta Adidas. Lihat Andrew J. Casley dan Bhavik Timbadia, "Marketing Intangibles: The Latest Controversy," *International Transfer Pricing Journal* (Mei/Juni 2011): 165-170.

136. Isu ini menjadi perhatian di China, terutama karena perusahaan multinasional di China mendapatkan manfaat yang besar dari ketersediaan sumber daya manusia yang murah, ketersediaan infrastruktur yang baik, serta potensi pasar yang besar. Penjelasan mengenai *location specific advantages* ataupun *location savings* dapat dilihat pada Brett A. Norwood, "Location Savings and Other Location-Specific Advantages," *Asia-Pacific Tax Bulletin*, September/Oktober 2013, 332-335; Sebastian Gonnet, "Location Specific Advantages: An Economist's View," *BNA Transfer pricing International Journal - Special Issue* (November 2011).

137. Lihat Ray Pawson, "Evidence and Policy and Naming and Shaming," *Policy Studies* Vol.23 No. 3 (2002): 211-230.

138. Hans van den Hurk, "Starbucks versus the People," *Bulletin for International Taxation*, Januari 2014, 27-28.

139. Misalkan, laporan yang dikeluarkan ActionAid mengenai praktik penghindaran pajak di Ghana. Lihat ActionAid, *Calling Time: Why SABMiller Should Stop Dodging Taxes in Africa* (London: ActionAid, 2012)

140. Lihat misalkan, proyek *Panama Papers* yang dilakukan oleh *International Consortium of Investigative Journalists*.

memengaruhi opini publik.

Upaya menekan perusahaan multinasional juga dilakukan oleh pihak eksekutif dan legislatif. Hal ini berangkat dari paradigma *Machiavelli* yang memberikan ruang bagi pemerintah untuk secara sepihak bertindak (menekan) lebih jauh karena adanya kewenangan dan kekuatan yang dimilikinya.<sup>141</sup> Tekanan bagi perusahaan multinasional pada umumnya berada di luar hukum dan lebih pada aspek etika ataupun moral.<sup>142</sup> Pada umumnya, hukuman moral tersebut dilakukan dengan secara sengaja memperlihatkan persoalan pajak perusahaan multinasional tertentu yang sedang dialami oleh pemerintah. Contohnya, pada kasus Google, Amazon, dan Starbucks di UK.<sup>143</sup>

Dalam kenyataannya, praktik *naming and shaming* seringkali juga berujung pada ajakan bagi konsumen untuk memboikot produk perusahaan multinasional yang dianggap tidak patuh.<sup>144</sup> Sebagai dampaknya, perusahaan multinasional mendapatkan risiko pasar dan ancaman atas kelanjutan usaha mereka. Walau demikian, yang terpenting bagi mereka adalah risiko tercorengnya reputasi.<sup>145</sup> Risiko reputasi inilah yang menjadi alasan utama perubahan perilaku bagi perusahaan multinasional.<sup>146</sup>

Tren *naming and shaming* dalam konteks penghindaran pajak menciptakan pro dan kontra. Dukungan atas *naming and shaming* pada umumnya berangkat dari fakta bahwa penghindaran pajak merupakan upaya mengurangi beban pajak melalui pemanfaatan celah hukum dan interaksi sistem pajak antarnegara yang tidak padu. Oleh karena itu, penegakan hukum atas praktik penghindaran pajak sangat sulit karena praktik tersebut sejatinya tidak melanggar ketentuan pajak yang berlaku. Dalam konteks 'kekosongan hukum' tersebut, *naming and shaming* menjadi suatu alat efektif untuk mengidentifikasi dan menangkal penghindaran pajak sekaligus mengurangi perilaku ketidakpatuhan.<sup>147</sup>

Walaupun demikian, *naming and shaming* juga tidak luput dari kritik. Pertama-tama, *naming and shaming* telah memberikan keleluasaan bagi pihak yang kurang berkompeten dan tidak memiliki otoritas untuk melakukan penilaian (*assessment*) atas perilaku perusahaan multinasional. Pihak-pihak tersebut seringkali tidak secara tepat mendefinisikan dan mengidentifikasikan perilaku penghindaran pajak maupun seberapa jauh perilaku perusahaan multinasional yang diungkapkan dari perilaku yang dianggap 'patuh'. Kampanye *naming and shaming* juga berpotensi menimbulkan pembayaran pajak yang tidak mengacu pada ketentuan pajak yang berlaku. Dengan

141. Lihat pembahasan atas hal ini pada Peter Essers, "International Tax Justice between Machiavelli and Habermas," *Bulletin for International Taxation*, Februari 2014, 54-66.

142. Cara yang berbeda dilakukan untuk mempermalukan subjek pajak melakukan pengelakan pajak (*tax evasion*). Di beberapa negara, upaya merubah perilaku para pengemplant pajak justru dilakukan dengan melakukan publikasi dan penyebutan nama-nama subjek pajak secara resmi. Hal ini seperti yang diimplementasikan di Brazil.

143. Seperti yang dilakukan oleh anggota parlemen Inggris, Margaret Hodge "We're not accusing you of being illegal, we're accusing you of being immoral." Lihat BBC, "Starbucks, Google and Amazon grilled over tax avoidance" 12 November 2012, Internet, dapat diakses melalui <http://www.bbc.com/news/business-20288077>.

144. Contohnya adalah rencana boikot gerai kopi Starbucks di Inggris pada tahun 2012 lalu. Lihat Internet, dapat diakses melalui <https://www.ft.com/content/5cd14dcc-187f-11e2-8705-00144feabdc0>.

145. Lee Corrick, "The Taxation of Multinational Enterprises" dalam *Global Tax Fairness*, ed. Thomas Pogge dan Krishen Mehta (Oxford: Oxford University Press, 2016), 174.

146. Perubahan perilaku tersebut didorong oleh sesuatu yang rasional karena reputasi dapat berpengaruh terhadap 'value' perusahaan multinasional.

147. Joshua D. Blank, "What's Wrong with Shaming Corporate Tax Abuse," *Tax Law Review*, Vol. 62 (2009): 554.

demikian, justru melanggar supremasi hukum (*rule of law*).<sup>148</sup>

### D.5. Aksi Unilateral Lainnya

Praktik penghindaran pajak sejatinya dapat diselesaikan melalui pendekatan secara unilateral, bilateral, maupun multilateral. Akan tetapi, cara yang paling mudah dan cepat adalah melalui pendekatan unilateral melalui perubahan ketentuan peraturan perundang-undangan pajak domestik. Pendekatan ini juga kerap diambil karena belum atau tidak cocoknya kepentingan nasional dengan konsensus internasional, baik secara kebijakan, hukum, maupun secara administrasi. Bagian ini akan memaparkan beberapa contoh aksi unilateral di luar SAAR dan GAAR (ketentuan domestik yang tidak umum dijadikan sebagai ketentuan anti penghindaran pajak).

Pertama, dalam konteks menghadapi praktik penghindaran pajak melalui biaya bunga yang berlebihan. Banyak negara telah menyadari bahwa skema seperti *thin capitalization* atau *back to back loan* berangkat dari adanya perbedaan perlakuan pajak atas pembayaran utang (bunga) dengan pemberian imbal hasil penyertaan modal (dividen). Oleh karena itu, beberapa negara berupaya menetralkan efek *debt bias* tersebut umumnya dengan menghilangkan elemen bunga sebagai pengurang penghasilan kena pajak. Misalkan, dengan ketentuan *allowance for corporate equity* (ACE) seperti dilakukan di Brazil dengan nama *notional interest deduction*<sup>149</sup> atau dengan *comprehensive business income tax* (CBIT).<sup>150</sup> Kelemahan sistem ini terletak pada kemungkinan pemajakan berganda jika tidak dikombinasikan dengan kredit pajak atau pembebasan pajak pada negara lawan transaksi.<sup>151</sup>

Kedua, aksi unilateral untuk menghadapi praktik penghindaran pajak yang melibatkan perusahaan multinasional di sektor ekonomi digital. Contohnya, ketentuan *Diverted Profit Tax* (*Google Tax*) di UK, rencana *Digital Tax* di Italia, *Equalization Levy* di India, pajak *e-commerce* di Malaysia, dan sebagainya.<sup>152</sup> Aksi ini ‘dapat dimaklumi’ mengingat hingga kini belum ada konsensus global tentang pemajakan bagi bisnis yang melibatkan ekonomi digital.

Ketiga, tren penggunaan *exit tax*. *Exit tax* diberlakukan untuk mencegah terjadinya pengalihan status subjek pajak dalam rangka menghindari kewajiban pajak domestik. Pada umumnya, dikenakan atas seluruh penghasilan dan selisih keuntungan (*gain*) yang diperoleh hingga tanggal perubahan status subjek pajak. Untuk mengontrol perubahan status subjek pajak, terutama korporasi, dapat mempergunakan *subjective* dan *objective test*.<sup>153</sup> Contoh negara yang telah mengaplikasikan ketentuan ini adalah Kanada, Jerman, Norwegia, dan sebagainya.<sup>154</sup>

148. Kalmen Datt, “To Shame or Not To Shame: That is The Question,” *eJournal of Tax Research* Vol.14, No.2 (2016): 504-505.

149. Ini juga menjadi salah satu proposal dalam Mirrlees Review. Lihat Institute for Fiscal Studies dan James Mirrlees, *Tax by Design: The Mirrlees Review* (Oxford: Oxford University Press, 2011), 421.

150. Lihat pembahasan ini pada Ruud A. de Mooij and Michael P. Devereux, “Alternative Systems of Business Tax in Europe: An Applied Analysis of ACE and CBIT Reforms,” *Taxation Papers* No. 17 (EC: 2009): 19.

151. Serena Fatica, Thomas Hemmelgarn, Gaetan Nicodeme, *Op.Cit.*, 12.

152. Sagar Wagh, “The Taxation of Digital Transactions in India: The New Equalization Levy,” *Bulletin for International Taxation*, September 2016, 539-541.

153. Christiana HJI Panayi, “Corporate Mobility in the European Union and Exit Taxes,” *Bulletin for International Taxation*, Oktober 2009, 471-472

154. Brian J. Arnold, *International Tax Primer. 3<sup>rd</sup> Edition* (Alphen aa den Rijn: Wolters Kluwer, 2016), 38.

Keempat, pendekatan unilateral menggunakan *presumptive taxation* juga kian marak ditemui. Menurut Slemrod dan Yitzhaki, *presumptive tax* didefinisikan sebagai suatu basis atau indikator yang dapat dipergunakan untuk menaksir (memperkirakan) basis pajak baru yang ideal, tidak rentan untuk dimanipulasi, dan lebih mudah untuk diamati kepatuhannya dibandingkan basis pajak lainnya.<sup>155</sup> Hal ini dapat ditemui pada pengenaan pajak minimum (*alternative minimum tax*) seperti di Amerika Serikat<sup>156</sup> ataupun penggunaan *safe harbor* dalam analisis *transfer pricing*, contohnya pendekatan *fixed margin* yang diimplementasikan di Brazil untuk tiga metode tradisional *transfer pricing*.<sup>157</sup> Sistem *safe harbour* yang bersifat *presumptive* sangat tepat diaplikasikan di negara berkembang karena mudah diadministrasikan.<sup>158</sup>

## D.6. Pembentukan Organisasi Pajak Internasional

Jika memang persoalan penghindaran pajak berakar dari persoalan ketidakpaduan sistem pajak antarnegara, harmonisasi menjadi solusi. Lebih lanjut, harmonisasi tersebut sebaiknya dilembagakan dalam suatu wadah agar lebih teratur dan sistematis. Argumen inilah yang menjadi ide atas dibutuhkannya organisasi pajak internasional (*International Tax Organization/ITO* atau *World Tax Organization/WTO*).<sup>159</sup>

Ide organisasi pajak internasional semakin relevan dengan adanya fakta bahwa penghindaran pajak dan alokasi pemajakan yang adil telah menjadi persoalan global. Pengamanan basis pajak agar tidak tergerus kini dapat dikategorikan sebagai salah satu *global public goods* selain kelestarian lingkungan hidup, kestabilan pasar keuangan internasional, keamanan global, dan lain-lain.<sup>160</sup> Organisasi pajak internasional diharapkan bisa menjadi solusi dari *tragedy of commons* yang dalam hal ini mengacu pada penghindaran pajak.<sup>161</sup>

Pro dan kontra ide organisasi ini terletak pada kaitannya dengan kedaulatan pajak masing-masing negara. Sebagian pihak menyatakan bahwa ide tersebut berarti mengurangi kedaulatan masing-masing negara karena sebagian akan 'diserahkan' kepada organisasi internasional tersebut. Di sisi lain, pihak yang mendukung menyatakan bahwa tanpa kehadiran organisasi internasional pun, kedaulatan pajak tiap negara sesungguhnya telah tergerus. Hal ini terlihat dari semakin rendahnya keleluasaan tiap negara dalam merumuskan kebijakan pajak internasional karena banyak dipengaruhi oleh posisi negara lain. Kehadiran organisasi pajak internasional justru akan menjamin tersedianya kedaulatan pajak masing-masing negara dalam

155. Joel Slemrod dan Shlomo Yitzhaki, "The Costs of Taxation and the Marginal Efficiency Cost of Funds," *IMF Staff Papers*, Palgrave Macmillan, vol. 43 No. 1 (1996): 172-198

156. Lihat Victor Thuronyi, "Presumptive Taxation," dalam *Tax Law Design and Drafting*, Vol. 1, ed. Victor Thuronyi (Washington DC: IMF, 1996).

157. Krishen Mehta dan Erika Dayle Siu, "Ten Ways Developing Countries Can Take Control of Their Own Tax Destinies," dalam *Global Tax Fairness*, ed. Thomas Pogge dan Krishen Mehta (Oxford: Oxford University Press, 2016), 345.

158. Michael C. Durst, "Beyond BEPS: A Tax Policy Agenda for Developing Countries," *ICTD Working Paper No. 18* (2014): 14.

159. Thomas Rixen, "Institutional Reform of Global Tax Governance: A Proposal", *Global Tax Governance: What is Wrong and How to Fix It*, Peter Dietsch dan Thomas Rixen (ed). (Colchester: ECPR Press, 2016), 326-349.

160. Hal ini dibahas secara mendalam dalam Inge Kaul, et al., *Providing Global Public Goods: Managing Globalization* (Oxford: Oxford University Press, 2003).

161. Vito Tanzi, "Lakes, Oceans, and Taxes: Why the World Needs a World Tax Authority," dalam *Global Tax Fairness*, ed. Thomas Pogge dan Krishen Mehta (Oxford: Oxford University Press, 2016), 256-259.

derajat tertentu yang sama.<sup>162</sup>

Perdebatan atas kebutuhan organisasi pajak internasional juga terlihat dari UN *Conference Financing for Development* di Addis Ababa, Etiopia, 2015 lalu. Konferensi tersebut tidak melanjutkan agenda pembentukan organisasi pajak internasional karena terdapat penolakan terutama dari negara maju.<sup>163</sup> Terlepas dari pro dan kontra, tugas dari organisasi pajak internasional ini diusulkan mencakup kegiatan seperti memonitor tren dan statistik situasi pajak secara rutin, menjadi forum pajak internasional, memberikan saran dan solusi permasalahan pajak global, hingga menjadi pengawas dari kerjasama pertukaran informasi.<sup>164</sup>

#### D.7. Perspektif Alternatif: *Unitary Taxation*

Globalisasi telah membuat pemungutan pajak penghasilan badan menjadi semakin tidak mudah.<sup>165</sup> Sistem pajak internasional yang saat ini berlaku dirasa turut menciptakan kesempatan terjadinya praktik penghindaran pajak. Oleh karena itu, sebagian akademisi menawarkan beberapa sistem alternatif terutama dengan mengubah pendekatan *separate accounting* dan *arm's length principle* (ALP) dengan prinsip *unitary taxation*.<sup>166</sup> Atau dengan kata lain, grup perusahaan multinasional akan dilihat sebagai entitas ekonomi yang tunggal dalam konteks pemajakan.

*Unitary taxation* seringkali diasosiasikan dengan *formulary apportionment*, yaitu pengalokasian laba yang wajar dari masing-masing entitas dalam grup perusahaan multinasional yang dihitung berdasarkan suatu formula tertentu. *Formulary apportionment* telah lama dianggap sebagai alternatif terkuat dan jawaban dari keterbatasan *arm's length principle*. ALP dianggap memiliki banyak kelemahan, seperti: sulitnya menemukan pembanding, tingginya biaya kepatuhan, menciptakan peluang sengketa karena harga wajar dianggap subjektif, tidak mempertimbangkan faktor sinergi perusahaan multinasional, dan sebagainya. Di atas segalanya, ALP justru menciptakan ketidakpastian dalam lanskap pajak internasional. Pendekatan *formulary apportionment* yang tidak membutuhkan pembanding dan mengacu pada formula dari komponen aset, tenaga kerja, dan penjualan, jelas lebih berkepastian.<sup>167</sup>

Ide ini telah lama dipergunakan sebagai alat alokasi laba antarnegara bagian di Amerika Serikat dan antarprovinsi di Kanada. Pendekatan *formulary apportionment* juga cukup berprospek jika dilaksanakan dalam suatu kawasan kerjasama tertentu karena dapat meningkatkan daya saing kelompok serta menciptakan investasi dan

162. Perdebatan atas dampak organisasi pajak internasional terhadap kedaulatan pajak tiap negara dapat dilihat pada Peter Dietsch, *Catching Capital: The Ethics of Tax Competition* (Oxford: Oxford University Press, 2015).

163. The Guardian, "Glee, Relief and Regret: Addis Ababa Outcome Receives Mixed Reception" 16 Juli 2015, Internet, dapat diakses melalui <https://www.theguardian.com/global-development/2015/jul/16/outcome-document-addis-ababa-ffd3-financing-for-development>.

164. Vito Tanzi, *Op.Cit.*, 261-262.

165. Lorraine Eden, "Taxes, Transfer Pricing, and the Multinational Enterprise," in *The Oxford Handbook of International Business*, ed. Alan M. Rugman (New York: Oxford University Press, 2009), 615.

166. Sol Picciotto, "Towards Unitary Taxation: Combined Reporting and Formulary Apportionment," dalam *Global Tax Fairness*, ed. Thomas Pogge dan Krishen Mehta (Oxford: Oxford University Press, 2016), 221-237.

167. Diskusi atas keterbatasan ALP, pendekatan alternative, dan penjelasan mengapa ALP dapat bertahan dapat dilihat pada B. Bawono Kristiaji, "Keterbatasan Arm's Length Principle," dalam *Transfer pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*, ed. Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji (Jakarta: DDTC, 2013), 631-663.

pertumbuhan.<sup>168</sup> Tidak mengherankan jika *formulary apportionment* menjadi 'ruh' dari agenda *Common Corporate Consolidated Tax Base* (CCCTB) di Uni Eropa.<sup>169</sup>

Walau demikian, tantangan terbesar penerapan *formulary apportionment* terletak pada sulitnya konsensus global karena perbedaan kepentingan ekonomi politik dari tiap negara. Pada akhirnya, tidak mengherankan jika pendekatan *quasi-formulary* melalui metode *profit split* lebih mengemuka.<sup>170</sup>

Skema lain dari *unitary taxation* juga diajukan oleh Avi-Yonah dalam bentuk pendekatan multilateral. Pendekatan ini akan memajaki grup perusahaan multinasional di negara atau yurisdiksi tempat beroperasinya atau didirikannya perusahaan induk. Segala pembayaran pajak yang dilakukan kepada afiliasinya akan menjadi kredit pajak.<sup>171</sup> Skema lain yang berada di bawah pendekatan *unitary taxation* adalah: *residence-based worldwide taxation* (RBWT) dan *destination-based cash flow tax* (DBCFT).<sup>172</sup>

## E. Proyek Anti-BEPS

Adanya ketentuan anti penghindaran pajak di masing-masing negara, tuntutan *fair tax system*, transparansi, hingga praktik *namings and shaming* ternyata belum efektif dalam melawan praktik penghindaran pajak. Sementara itu, beberapa inisiatif lainnya seperti ketentuan unilateral yang sifatnya terobosan tidak dapat menyelesaikan penyebab mendasar terjadinya penghindaran pajak, yaitu celah yang timbul akibat interaksi antarsistem pajak. Lebih lanjut, ide pembentukan organisasi pajak internasional maupun penggunaan *unitary taxation* sulit diimplementasikan karena membutuhkan konsensus global.

Mencermati hal tersebut, pada November 2012, Menteri Keuangan negara-negara G20 sepakat untuk memulai suatu agenda bersama yang diberi nama Proyek Anti-Penggerusan Basis Pajak dan Pengalihan Laba (*Base Erosion and Profit Shifting*/BEPS Project) yang sejatinya bertujuan untuk menuntaskan persoalan mengenai BEPS. G20 memberikan mandat kepada OECD untuk merumuskan rekomendasi yang diperlukan.

BEPS sering diasosiasikan sebagai *the great corporate tax dodge*.<sup>173</sup> Namun, apakah yang dimaksud dengan BEPS? Pada pertemuan antara G20 dan OECD di bulan Mei

168. Maartne de Wilde, "Taxation of Multinational Enterprises in a Global Market: Moving to Corporate Tax 2.0?" *Bulletin for International Taxation*, Maret 2016, 187.

169. Kesepakatan untuk menerima proposal tersebut di Uni Eropa juga tidak mudah. Pada 2011, proposal CCCTB sudah dirilis. Namun, terdapat ketidaksepakatan karena fitur konsolidasi hingga akhirnya diubah menjadi *Common Corporate Tax Base* (CCTB). Namun, seiring dengan berjalannya waktu, proposal CCCTB dipertimbangkan kembali (Oktober 2016). Sejarah dan dinamika proposal tersebut dapat dilihat pada Erik Roder, "Proposal for an Enhanced CCTB as Alternative to a CCCTB with Formulary Apportionment," *World Tax Journal* (Juni 2012): 125-150. Sementara itu, untuk proposal CCCTB 2016 dapat diakses melalui [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/com\\_2016\\_683\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_683_en.pdf).

170. Luis Eduardo Schoueri, "Arm's Length: Beyond the Guidelines of OECD," *Bulletin for International Taxation*, Desember 2015, 700-701.

171. Reuven S. Avi-Yonah, "Hanging Together: A Multilateral Approach to Taxing Multinationals," dalam *Global Tax Fairness*, ed. Thomas Pogge dan Krishen Mehta (Oxford: Oxford University Press, 2016), 113-128.

172. Variasi pemajakan melalui pendekatan *unitary taxation* dapat dilihat pada Sol Picciotto, "Unitary Alternatives and Formulary Apportionment", dalam *Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms*, ed. Sol Picciotto (Brighton: Institute of Development Studies, 2017), 27-30.

173. Bloomberg, "The Great Corporate Tax Dodge," Internet, dapat diakses melalui <http://topics.bloomberg.com/the-great-corporate-tax-dodge/>

2013, terdapat suatu pernyataan bersama bahwa BEPS telah menyebabkan persoalan yang serius bagi penerimaan pajak, kedaulatan pajak, serta kepercayaan atas integritas sistem pajak di seluruh negara yang akan berakibat negatif pada investasi, jasa, kompetisi, dan berikutnya kepada pertumbuhan dan pasar tenaga kerja global.<sup>174</sup> Akan tetapi, BEPS tidak mengacu pada kebocoran yang diakibatkan oleh pengelakan pajak lintas batas (*offshore tax evasion*) yang sifatnya ilegal.<sup>175</sup>

Pada dasarnya BEPS merupakan dua terminologi yang berbeda, tetapi saling berkaitan satu sama lain. *Base erosion* mengacu pada penggerusan basis pajak yang berpengaruh secara negatif terhadap penerimaan pajak domestik, kedaulatan, serta mencederai prinsip keadilan pajak.<sup>176</sup> Sementara itu, salah satu cara untuk menggerus basis pajak adalah melalui pengalihan laba (*profit shifting*). Berkaitan dengan hal tersebut OECD mendefinisikan BEPS, yaitu sebagai berikut.<sup>177</sup>

***“BEPS relates chiefly to instances where the interaction of different tax rules leads to double non-taxation or less than single taxation. It also relates to arrangements that achieve no or low taxation by shifting profits away from the jurisdictions where the activities creating those profits take place. No or low taxation is not per se a cause of concern, but it becomes so when it is associated with practices that artificially segregate taxable income from the activities that generate it.”***

(dengan penambahan penekanan)

Menurut definisi di atas, BEPS berkaitan erat dengan upaya memanfaatkan interaksi ketentuan pajak antarnegara yang berbeda yang berakibat pada berkurangnya pajak terutang maupun tidak adanya pemajakan sama sekali (*double non-taxation*). Walau demikian, OECD tidak mempermasalahkan adanya perbedaan tersebut karena kesadaran bahwa setiap negara memiliki kedaulatan penuh dalam merancang sistem dan ketentuan pajak. OECD justru menitikberatkan pada maraknya skema artifisial yang sanggup memisahkan keterhubungan (*nexus*) antara penghasilan kena pajak dengan aktivitas yang dilakukan dalam memperoleh penghasilan tersebut.

Daurado berpendapat bahwa definisi BEPS dalam Proyek Anti-BEPS tidaklah sesempit itu.<sup>178</sup> Selain berkaitan dengan penghindaran pajak, proyek tersebut juga mengkaitkan BEPS dengan *harmful tax regime/practice*<sup>179</sup>, perencanaan pajak yang agresif,<sup>180</sup> hingga adanya keinginan untuk koordinasi internasional yang lebih baik di sektor pajak.<sup>181</sup> BEPS dalam Proyek Anti-BEPS sesungguhnya tidak hanya mendiskusikan tentang praktik penghindaran pajak saja. Lebih dari itu, BEPS

174. Lihat OECD, *Declaration on Base Erosion and Profit Shifting Adopted on 29 May 2013*, Internet, dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/mcm/C-MIN%282013%2922-FINAL-ENG.pdf>

175. OECD, *BEPS Frequently Asked*, Internet, dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/ctp/beeps-frequentlyaskedquestions.htm>.

176. Isabel Lamers, Pauline Mcharo, dan Kei Nakajima, “Tax Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) and International Economic Law,” *Trade and Investment Law Clinic Papers*, (2013): 7.

177. OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (OECD Publishing, 2013), 10.

178. Ana Paulo Daurado, “Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6,” *Intertax* Vol. 43, No.1 (2015): 42-57.

179. OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (OECD Publishing, 2013), 13.

180. Hal ini dapat dilihat dari adanya Aksi 12 yang juga tidak semata-mata fokus kepada penghindaran pajak, tetapi juga kepada perencanaan pajak yang agresif.

181. Paragraf 5 dari ‘Tax Annex to the St. Petersburg G20 Leader’s Declaration’, of September 2015.

diletakkan juga dalam konteks segala lanskap pajak internasional yang menyebabkan (peluang dan insentif) maraknya aktivitas penghindaran pajak. Dengan demikian, Proyek Anti-BEPS sesungguhnya berupaya menyelesaikan hampir seluruh persoalan yang ada dalam sistem pajak internasional saat ini, mulai dari: kompetisi pajak, kurangnya koordinasi, penghindaran pajak dan perencanaan pajak yang agresif, perilaku perusahaan multinasional, sistem yang adil, serta penerimaan pajak. Tidak mengherankan jika banyak pihak yang menganggap proyek ini sebagai sesuatu yang ambisius.<sup>182</sup>

### E.1. Elemen dan Tujuan

Terdapat tiga tujuan diadakannya Proyek Anti-BEPS: (i) berupaya untuk mencegah dan mengurangi tergerusnya penerimaan dari PPh Badan; (ii) guna memastikan bahwa pajak dikenakan pada lokasi (negara atau yurisdiksi) tempat aktivitas ekonomi dilakukan dan memberikan kontribusi pada terbentuknya penghasilan; serta (iii) untuk merumuskan ulang atau merestorasi sistem pajak yang lebih adil. Dalam rangka mencapai tujuan tersebut, Proyek Anti-BEPS berdiri di atas tiga prinsip: (i) menetapkan rezim pajak internasional yang berdasarkan paradigma kolaboratif dan bukan kompetitif; (ii) pentingnya menggunakan pendekatan sistematis atau holistik dan bukan *ad-hoc*, dengan pemahaman adanya keterkaitan antara norma-norma sistem pajak internasional; dan (iii) keniscayaan untuk mengadopsi solusi baru atas persoalan yang tidak dapat dipecahkan melalui norma-norma yang ada.<sup>183</sup> Proyek Anti-BEPS juga merefleksikan banyak prinsip-prinsip penting dari pajak internasional, mulai dari *single tax principle*, *the benefit principle*, *anti-discrimination principle*, dan *transparency principle*.<sup>184</sup>

Proyek ini tidak ditujukan untuk mengecilkan kedaulatan pajak, tetapi bertujuan untuk merestorasi dan memperkuat kedaulatan hak pemajakan masing-masing negara melalui suatu upaya untuk memastikan suatu negara dapat memajaki laba yang dihasilkan dari aktivitas ekonomi yang dilakukan di negara tersebut. Selain itu, Proyek Anti-BEPS memiliki keinginan untuk menyelesaikan *harmful tax practice* yang ditandai dengan adanya kompetisi pajak serta penggunaan perusahaan cangkang yang kerap dimanfaatkan untuk menampung laba serta penyalahgunaan P3B. Akan tetapi, Proyek Anti-BEPS tidak bermaksud untuk memaksakan adanya perubahan kebijakan pajak di negara *tax haven*. Namun, proyek ini hanya untuk memastikan rezim tersebut tidak menarik investasi asing dengan aktivitas yang artifisial.

Perubahan ketentuan domestik ataupun internasional sebagai hasil dari Proyek Anti-BEPS ditenggarai akan meningkatkan sengketa pajak internasional di kemudian hari. Oleh karena itu, Proyek Anti-BEPS juga bermaksud untuk memberikan kepastian, mengurangi sengketa, memberikan keadilan dan konsistensi dari sistem pajak internasional. Dalam rangka memberikan kepastian, Proyek Anti-BEPS juga tidak bertujuan untuk merubah standar internasional atas alokasi hak pemajakan

182. BEPS dinyatakan sebagai “*the most significant re-write of international tax rules in a century*”. Lihat OECD, “Explanatory Statement,” *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (Paris: OECD Publishing, 2015), 5.

183. Yariv Brauner, “What the BEPS?” *Florida Tax Review* Vol.16 No.2 (2014): 58-59.

184. Lihat Reuven S. Avi-Yonah dan Haiyan Xu, *Op.Cit.*, 185-238.



dari penghasilan yang bersifat lintas-batas.<sup>185</sup> Proyek ini hanya akan merestorasi meletakkan dasar-dasar kerangka pajak internasional yang modern yang bertujuan agar laba dipajaki di lokasi terbentuknya nilai dan aktivitas ekonomi dilakukan.<sup>186</sup>

Terdapat tiga elemen utama yang mendasari Proyek Anti-BEPS.<sup>187</sup> Pertama, koherensi yang berangkat dari pertimbangan bahwa standar dalam melawan praktik BEPS akan lebih efektif diimplementasikan, jika hal tersebut berada dalam kerangka kesepahaman yang sama. Cara penanggulangan yang berbeda-beda dapat menciptakan celah untuk adanya praktik BEPS. Koherensi juga mencakup adanya upaya untuk mempertalikan antara standar untuk mencegah pemajakan berganda dan standar untuk mencegah penghindaran pajak.

Kedua, elemen substansi. Telah dijelaskan sebelumnya bahwa BEPS berkaitan erat dengan skema artifisial yang minim substansi ekonomi, yang memungkinkan adanya pemisahan atas penghasilan kena pajak dan aktivitas yang dilakukan untuk memperoleh laba tersebut. Oleh karena itu, dibutuhkan adanya kesesuaian hak pemajakan dengan substansi ekonomi. Salah satunya dapat dilakukan melalui memperbaiki sistem pajak internasional agar dapat mengimbangi pesatnya perubahan model bisnis dan perkembangan teknologi.

Ketiga, elemen transparansi (dan kepastian). Tidak dapat dipungkiri bahwa praktik BEPS juga didorong oleh ketidakmampuan otoritas pajak untuk memperoleh informasi yang komprehensif, tepat sasaran, dan diperoleh pada saat yang tepat. Skema BEPS yang bersifat lintas yurisdiksi juga tidak hanya membutuhkan informasi yang dapat diperoleh dari dalam negeri saja, tetapi juga dari negara atau yurisdiksi lain. Untuk mengatasinya, diperlukan mekanisme pengumpulan informasi yang mengacu pada transparansi dari subjek pajak maupun otoritas pajak dari negara lain. Adapun rekomendasi ditujukan untuk menyederhanakan kewajiban kepatuhan perusahaan multinasional dan transparansi dalam investasi lintas yurisdiksi.<sup>188</sup>

## E.2. 15 Rencana Aksi<sup>189</sup>

Secara keseluruhan, Proyek Anti-BEPS terdiri atas 15 Rencana Aksi. Ditinjau dari sifat, komitmen, dan tujuannya, dapat dikategorikan menjadi 4 kelompok. Pertama, aksi yang berisi suatu laporan analisis dan upaya memetakan BEPS. Kelompok ini terdiri dari 3 aksi: (i) tantangan pemajakan ekonomi digital (Aksi 1); (ii) merancang metodologi untuk mengukur BEPS dan Anti-BEPS (Aksi 11); serta (iii) instrumen multilateral (Aksi 15).

Kedua, aksi yang berkaitan dengan pendekatan bersama dan praktik terbaik (*best practice*). Kelompok ini terdiri dari: (i) upaya menetralkan dampak dari *hybrid*

185. OECD, *OECD/G20 Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (Paris: OECD, 2013), 11.

186. OECD, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Explanatory Statement 2015* (Paris: OECD, 2015), 9.

187. OECD, *Policy Brief* (2013), Internet, dapat diakses melalui [https://www.oecd.org/policy-briefs/PB-Base-Erosion-Profit-Shifting-\(BEPS\)-Nov-2013.pdf](https://www.oecd.org/policy-briefs/PB-Base-Erosion-Profit-Shifting-(BEPS)-Nov-2013.pdf)

188. Pascal Saint-Amans dan Raffaele Russo, "The BEPS Package: Promise Kept," *Bulletin for International Taxation*, April 2016, 236-241.

189. Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari seluruh laporan Aksi 1 – 15 dari Proyek BEPS; Disadur dengan penambahan dan/atau pengurangan dari Darussalam dan Ganda Christian Tobing, *Op.Cit*; serta berbagai artikel dalam *InsideTax* Edisi 38 dengan tajuk *Aksi BEPS: Menangkal Penggerusan Basis Pajak* (Mei 2016).

*mismatch arrangements* (Aksi 2); (ii) memperkuat ketentuan anti-CFC (Aksi 3); (iv) membatasi biaya bunga (Aksi 4); serta (v) kewajiban pengungkapan atas perencanaan pajak yang agresif (Aksi 12).

Ketiga, membuat standar internasional yang lebih kuat. Kelompok ini terdiri dari: (i) mencegah penghindaran status BUT (Aksi 7) serta (ii) mengkaitkan kebijakan harga transfer (*transfer pricing*) dengan penciptaan nilai atau *value creation* (Aksi 8-10).

Terakhir, adalah kelompok seluruh rencana aksinya merupakan standar minimum yang harus diimplementasikan oleh negara-negara anggota OECD dan G20. Kelompok ini terdiri dari: (i) melawan *harmful tax practices* melalui elemen transparansi dan substansi (Aksi 5); (ii) mencegah penyalahgunaan P3B (Aksi 6); (iii) format baru dokumentasi *transfer pricing* (Aksi 13); serta (iv) membuat mekanisme resolusi sengketa pajak yang lebih efektif (Aksi 14).

Usaha negara G20 dan OECD untuk memerangi BEPS tidak berhenti sampai diluncurkannya 15 Aksi tersebut. Negara G20 dan OECD akan tetap melakukan pemantauan implementasi rekomendasi dan juga menyempurnakan beberapa rekomendasi yang sudah ada.<sup>190</sup> Selain itu, implementasi Proyek Anti-BEPS juga akan dilaksanakan melalui kerangka inklusif dengan melibatkan berbagai pemangku kepentingan.<sup>191</sup>

### E.2.1. Aksi 1: Tantangan Pemajakan Ekonomi Digital

Pertumbuhan ekonomi digital memberikan pengaruh yang tidak kecil bagi dunia pajak global. Karakter dari ekonomi digital yang disokong oleh perkembangan teknologi informasi dan komunikasi (TIK), aset tak berwujud, penggunaan data secara masif, *e-commerce*<sup>192</sup>, dan inovasi model bisnis menimbulkan persoalan atas penentuan alokasi laba dan permasalahan BEPS.

Penting untuk ditekankan bahwa ekonomi digital sebenarnya tidak memberikan suatu isu BEPS tersendiri. Namun, karakteristik bisnisnya yang justru memperbesar peluang dan praktik BEPS.<sup>193</sup> Hal ini dikarenakan sistem pajak internasional yang saat ini berlaku tidak mampu mengimbangi perkembangan kegiatan bisnis perusahaan multinasional, khususnya yang bergerak di bidang teknologi informasi dan komunikasi.<sup>194</sup>

Dalam konteks pajak penghasilan, ekonomi digital setidaknya menciptakan tiga

190. Lihat OECD, *BEPS- Frequently Asked Question*, Internet, dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm>.

191. Hal ini sebenarnya sudah dilakukan pada saat pembahasan atas *Discussion Draft* untuk masing-masing Aksi. Sebagai ilustrasi, perumusan Laporan Final Proyek Anti-BEPS telah berhasil mengundang lebih dari 1.400 tanggapan, dengan tanggapan terbanyak terkait *transfer pricing*.

192. *E-commerce* dapat diartikan sebagai penggunaan internet yang memfasilitasi transaksi yang melibatkan produksi, distribusi, penjualan, dan pengiriman barang dan jasa di sebuah pasar terbuka. Arthur J. Cockfield dan Walter Hellenstein, *Taxing Global Digital Commerce* (Belanda: Kluwer Law International, 2013), 11-12.

193. European Parliament, Directorate General of Internal Policies, *Tax Challenges in the Digital Economy* (Brussels: EU, 2016), 8.

194. Chang He Lee, "Impact of E-Commerce on Allocation of Tax Revenue between Developed and Developing Countries," *Journal of Korean Law* (2004): 19-50. Lihat juga OECD, *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?* (Paris: OECD Center for Tax Policy and Administration, 2004).

tantangan utama.<sup>195</sup> Pertama, terkait *nexus* atau keterhubungan. Absennya kehadiran fisik dalam bisnis digital, serta hubungan komersial dengan jaringan yang semakin canggih, menciptakan kesulitan untuk menentukan koneksi bisnis dengan yurisdiksi tertentu.

Kedua, keberhasilan bisnis ekonomi digital ditentukan oleh peran data. Walau dirasa berperan besar dalam proses penciptaan nilai (*value creation*), aktivitas pengumpulan data, pengelolaan informasi, hingga penggunaannya untuk menjangkau konsumen yang tepat, sulit untuk diukur. Misalnya, data dari negara A diperoleh dengan menggunakan teknologi yang dikembangkan di negara B. Data tersebut kemudian diolah di negara B untuk kemudian digunakan dalam memperbaiki produk yang akan dijual di negara A. Hal ini menimbulkan isu tentang bagaimana mengatribusikan nilai dari produk digital yang diciptakan dari pengolahan data. Padahal, atribusi nilai dari produk digital tersebut akan berguna dalam menentukan alokasi laba dari setiap fungsi diantara dua negara tersebut.

Terakhir, mengenai perdebatan atas karakterisasi penghasilan yang diperoleh dari model bisnis digital. Sebagai contoh, penghasilan yang timbul dari bisnis *cloud computing* yang dapat dikarakterisasi sebagai jasa (sehingga termasuk dalam laba usaha atau penyewaan ruang pada *server* penyedia *cloud computing*) ataupun termasuk dalam royalti terkait dengan pembayaran atas *commercial, industrial, dan specific equipment*.

Ketiga isu yang belum dapat dipecahkan tersebut akhirnya sering dimanfaatkan dalam berbagai skema BEPS. Skema yang paling sering dipergunakan adalah dengan menghindari timbulnya BUT untuk meminimalisasi pemajakan di negara sumber (pasar).<sup>196</sup> Skema lainnya yang juga kerap dipergunakan adalah yang berkaitan dengan manipulasi *transfer pricing*. Hal ini dilakukan dengan sengaja menciptakan entitas usaha yang tidak kompleks dari sisi fungsi, aset, dan risikonya maupun menciptakan biaya artifisial (pembayaran jasa, royalti, dan sebagainya) di negara tempat barang atau jasanya dipasarkan. Pemanfaatan jaringan P3B juga bisa dilakukan untuk mendapatkan tarif *withholding tax* atas royalti yang rendah atau tidak dikenakan sama sekali. Mencermati persoalan tersebut, Aksi 1 dari Proyek Anti-BEPS ini bertujuan untuk:

*“identify the main difficulties that the digital economy poses for the application of existing international tax rules and develop detailed options to address these difficulties, taking a holistic approach and considering both direct and indirect taxation...”*

Aksi 1 lebih menitikberatkan penelusuran berbagai skema bisnis dan tantangan pemajakan dalam ekonomi digital. Walau sangat bermanfaat, laporan final tersebut

195. Sebenarnya ekonomi digital tidak hanya memberikan tantangan dari sisi pajak penghasilan saja, tetapi juga dari sisi Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Dalam hal PPN, isu yang timbul adalah memastikan efektivitas mekanisme pembayaran PPN atas konsumsi jasa digital yang dilakukan di luar negeri. Hal ini seiring dengan prinsip destinasi dalam PPN, yaitu prinsip yang mengatur bahwa PPN dikenakan di tempat barang atau jasa dikonsumsi.

196. Mengacu pada Pasal 5 OECD Model maupun UN Model dan juga di seluruh P3B, laba perusahaan multinasional hanya dapat dikenakan pajak di negara domisili kecuali terdapat bentuk usaha tetap di negara sumber. Padahal, cara untuk menghindari kriteria *taxable presence* dimungkinkan dengan melakukan interaksi melalui *website* atau cara digital lainnya sehingga tidak menimbulkan Bentuk Usaha Tetap (BUT) di negara lain.

masih menyisakan banyak tanda tanya terutama karena tidak memberikan suatu rekomendasi yang bisa dijadikan konsensus bersama, tetapi hanya beberapa opsi kebijakan. Opsi-opsi tersebut percaya bahwa solusi atas pemajakan ekonomi digital adalah dengan menciptakan *significant economic presence test* yang kemudian dapat dikaitkan dengan *taxable presence*.

Selain mendefinisikan ulang BUT<sup>197</sup>, terdapat empat opsi kebijakan yang bisa dipertimbangkan. Pertama, mendefinisikan suatu *nexus* baru berdasarkan kehadiran ekonomi yang signifikan seperti: (i) ditinjau dari penghasilan yang secara berkelanjutan diterima dari operasi di suatu negara dengan suatu *threshold* tertentu; (ii) ditinjau dari faktor digital seperti alamat domain, platform lokal, dan cara pembayaran; serta (iii) ditinjau dari faktor pengguna seperti data volume transaksi pengguna di suatu negara, *monthly active users*, dan jumlah kontrak yang disepakati; ataupun (iv) kombinasi dari cara-cara tersebut.

Kedua, alokasi penghasilan dari kehadiran secara ekonomis. Cara ini dapat dilakukan dengan melakukan modifikasi analisis fungsional untuk mengukur tingkat kompensasi yang layak. Beberapa alternatif yang tersedia adalah dengan menggunakan analisis *bargaining process* berbasis *game theory*, metode *fractional apportionment*, menggunakan metode *deemed profit* dengan cara mengasumsikan suatu rasio antara biaya dan penghasilan.

Ketiga, adanya *withholding tax* atas bisnis digital. Dalam opsi ini, pemerintah harus mengatur secara jelas ruang lingkup (*scope*) dan mekanisme cara pemungutannya. Terakhir, dengan memperkenalkan *equalization levy* (EQL).<sup>198</sup>

## E.2.2. Aksi 2: Menetralisir Efek dari Kesepakatan *Hybrid Mismatch*

Walau tidak memberikan suatu pengertian yang lengkap dan utuh atas *hybrid mismatch arrangement*, OECD memberikan beberapa gambaran, yaitu sebagai berikut.<sup>199</sup>

- i. *Hybrid entities*: entitas yang untuk tujuan pajak diperlakukan sebagai entitas transparan di satu negara dan nontransparan di negara lainnya. Dengan perlakuan pajak yang berbeda atas entitas tersebut, suatu utang dapat dibiayai dua kali di dua negara.
- ii. *Hybrid financial instrument*: instrumen yang untuk tujuan pajak diperlakukan secara berbeda di negara-negara yang terlibat dalam transaksi tersebut, biasanya di satu negara dianggap sebagai utang dan di negara lainnya dianggap sebagai penyertaan modal.
- iii. *Hybrid transfer*: suatu transaksi yang untuk tujuan pajak diperlakukan sebagai pengalihan kepemilikan atas suatu aset di suatu negara, tetapi tidak bagi negara yang lain. Pada umumnya, negara lain menganggap sebagai penjaminan utang.

197. Hal ini dilakukan dengan memodifikasi Pasal 5 ayat (4) OECD Model. Terdapat 2 pilihan dalam modifikasi pasal 5 ayat (4) OECD Model: (i) menghapus paragraf a hingga d Pasal 5 ayat (4) OECD Model; dan (ii) menghapus seluruh isi pasal 5 ayat (4) OECD Model. Lihat OECD, *Public Discussion Draft BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy* (Maret 2014): 64.

198. Seperti telah diterapkan di India. Lihat Sagar Wagh, *Op.Cit.*, 538-552.

199. OECD, *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues* (Paris: OECD Publishing, 2012), 7.

- iv. *Dual resident entities*: entitas yang menjadi subjek pajak dalam negeri untuk tujuan pajak di dua negara yang berbeda.

Untuk menetralkan penggunaan skema *hybrid mismatch* di atas, Aksi 2 memberikan rekomendasi bagi ketentuan domestik maupun melalui P3B. Untuk ketentuan domestik, Aksi 2 merekomendasikan suatu koherensi ketentuan domestik dari kedua negara yang memiliki perbedaan klasifikasi atas transaksi atau entitas. Tidak mengherankan jika rekomendasi ini dibagi menjadi *primary rule*, yang berfungsi sebagai ketentuan utama dan *secondary rule* (atau *defensive rule*), yang bertujuan sebagai upaya dari negara lainnya jika *primary rule* tersebut tidak diterapkan. Tabel 28.6 di bawah ini merupakan ringkasan rekomendasi ketentuan domestik atas *hybrid mismatch arrangement*.<sup>200</sup>

**Tabel 28.6 Rekomendasi Ketentuan Domestik atas Hybrid Mismatch Arrangement**

Kategori	Primary rule	Secondary rule
<i>Hybrid financial instrument</i>	Biaya bunga tidak dapat dikurangkan di yurisdiksi pembayar bunga	Penghasilan dari <i>hybrid financial instrument</i> diperlakukan sebagai penghasilan kena pajak
<i>Hybrid entities</i>	Biaya bunga tidak dapat dikurangkan di yurisdiksi investor	Biaya bunga tidak dapat dikurangkan di yurisdiksi perusahaan anak

Sumber: OECD, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, BEPS Action 2: 2015 Final Report* (Paris: OECD Publishing, 2015).

Keduanya diterapkan secara otomatis dan berurutan untuk menjamin perlakuan yang koheren serta menghindari pemajakan berganda. Dengan demikian, jika *primary rule* tidak dilaksanakan, negara lawan transaksi tersebut tidak akan terpengaruh karena adanya *defensive rule* tersebut. Singkatnya, suatu negara tidak akan tergantung dengan hukum pajak domestik negara lain untuk menetralkan efek ketidakpaduan tersebut. Rekomendasi ini juga akan diselaraskan dengan Aksi 12 tentang kewajiban pengungkapan perencanaan pajak yang agresif, terutama terkait dengan informasi atas skema *hybrid mismatch* tersebut.

Rekomendasi melalui perubahan P3B akan pertama-tama ditujukan untuk mengatasi persoalan *dual resident*, yaitu suatu entitas yang dianggap sebagai subjek pajak dalam negeri di lebih dari satu negara. Nantinya, rekomendasi ini diharapkan akan tercantum pada Pasal 4 Ayat (3) OECD Model. Selain itu, perubahan juga akan dilakukan melalui penambahan ketentuan pada pasal 1 OECD Model dan OECD Model *Commentary*. Akan tetapi, hal ini perlu untuk diselaraskan dengan hasil rekomendasi Aksi 6 terkait dengan pencegahan penyalahgunaan P3B.

200. OECD, "Public Discussion Draft BEPS Action Plan 2: Neutralise the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements (Recommendation for Domestic Laws)," *OECD Report*, Maret 2014.

### E.2.3. Aksi 3: Memperkuat Ketentuan CFC

Salah satu cara penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan multinasional adalah dengan mendirikan sebuah perusahaan afiliasi dengan kontrol yang signifikan di negara dengan tarif pajak rendah. Perusahaan anak tersebut kemudian menunda pendistribusian penghasilan (*passive income*) kepada perusahaan induk sehingga terhindar dari tarif pajak tinggi di negara domisili perusahaan induk.<sup>201</sup> Dengan kata lain, terdapat upaya untuk memindahkan penghasilan perusahaan induk ke perusahaan di luar negeri tersebut.

Guna mencegah hal ini, banyak negara mengadopsi ketentuan tentang *Controlled Foreign Company* (CFC). Ketentuan CFC merupakan ketentuan untuk membatasi penangguhan pengenaan pajak (*anti-deferral*) atas penghasilan perusahaan anak di luar negeri (*foreign subsidiaries*) sebelum perusahaan anak tersebut mendistribusikan penghasilannya ke perusahaan induk.<sup>202</sup> Ketentuan CFC pada umumnya akan memajaki penghasilan dari perusahaan anak tersebut pada tingkat pemegang saham (perusahaan induk), terlepas dari apakah pemegang saham menerima penghasilan tersebut atau tidak.<sup>203</sup> Dengan demikian, penundaan pajak (*tax deferral*) atas penghasilan perusahaan CFC dapat dibatasi.<sup>204</sup>

Selain itu, ketentuan tentang CFC perlu dilihat dalam konteks kompetisi antar satu negara dengan negara lainnya.<sup>205</sup> Hal ini disebabkan suatu negara cenderung akan mendukung perusahaan multinasional yang berasal dari negaranya dapat bersaing dengan perusahaan multinasional dari negara lainnya. Namun, negara domisili perusahaan multinasional tersebut juga berupaya agar perusahaan multinasional tidak melakukan penghindaran pajak dengan adanya kesempatan untuk melakukan *deferral* pengenaan pajak dari investasi yang dilakukan di negara sumber. Oleh karena itu, negara domisili perusahaan multinasional berusaha untuk menyeimbangkan ketentuan CFC dengan daya saing perusahaan multinasional mereka secara global.<sup>206</sup> Akibatnya, hal ini dapat menyebabkan tidak terkoordinasi dan tidak terekonsiliasinya kebijakan pajak antara negara domisili dan negara sumber yang berdampak pada tumpang tindih kebijakan di antara kedua negara sehingga berpotensi menimbulkan *double taxation* dan *double non-taxation*.<sup>207</sup>

Pada umumnya, mekanisme ketentuan CFC di berbagai negara relatif serupa. Walau demikian, OECD/G20 merasa perlu untuk memberikan rekomendasi *best practice* dari ketentuan CFC sehingga dapat dipergunakan sebagai acuan atau bahan pertimbangan untuk memperkuat ketentuan di masing-masing negara. Alasannya,

201. Daniel S. Smit, "Substance requirements for entities located in a harmful tax jurisdiction under CFC rules and the EU Freedom of Establishment," *Derivatives and Financial Instrument* (2014): 260.

202. Penjelasan tentang skema CFC dapat dilihat dalam Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 213- 225.

203. Peter Harris, *Corporate Tax Law: Structure, Policy, and Practice* (Cambridge University Press: 2012), 368.

204. Penting untuk diingat bahwa ketentuan CFC tidak serta merta digunakan untuk mencegah *deferral*, melainkan untuk memberikan batasan *deferral* yang diperbolehkan. Lihat Yariv Brauner, "BEPS: An Interim Evaluation", *World Tax Journal* (Februari 2014): 22.

205. Lihat misalnya, US Joint Committee of Taxation, "Economic Efficiency and Structural Analyses of Alternative US Tax Policies for Foreign Direct Investment," *Public Hearing Before the Senate Committee on Finance* (26 Juni 2008).

206. Lihat Yoshihiro Misui, "Taxation of Foreign Subsidiaries: Japan's Tax Reform 2009/10," *Bulletin for International Taxation*, 2010, 242-248

207. Lihat lebih lanjut Harry Grubert dan Rosanne Althuser, "Fixing the System: An Analysis of Alternative Proposals for the Reform of International Tax," *National Tax Journal* (2013): 671-712

untuk menjamin adanya pemajakan atas penghasilan yang berpotensi tidak dipajaki. Tidak mengherankan jika ketentuan CFC sering disebut sebagai *backstop* atau benteng pertahanan terakhir dari tidak dipajaknya suatu penghasilan.

Dari sisi kebijakan, Aksi 3 memaparkan empat hal yang harus dipertimbangkan dalam merancang ketentuan CFC. Pertama, sejauh mana ketentuan tersebut dapat menciptakan efek jera (*deterrent effect*) terjadinya suatu pengalihan penghasilan ke perusahaan luar negeri yang dikendalikan tersebut. Atau dengan kata lain, berhasil merubah perilaku perusahaan multinasional sehingga menjamin laba tetap menjadi basis penerimaan pajak dari negara tempat perusahaan induk berdomisili.

Kedua, kaitannya dengan ketentuan *transfer pricing*. Ketentuan CFC berperan sebagai *backstop* dari ketentuan *transfer pricing* atau SAAR, atau dengan kata lain sebagai pelengkap. *Transfer pricing* dan CFC bisa saja menargetkan penghasilan yang sama, tetapi sifatnya tidak saling tumpang tindih. Hal ini karena *transfer pricing* cenderung menilai seberapa wajar laba CFC dalam konteks transaksi afiliasi, tetapi tidak sanggup merealokasi seluruh penghasilan yang diperoleh dari ketentuan CFC, dan sebaliknya. Ketentuan CFC untuk memastikan bahwa negara perusahaan induk 'menangkap' penghasilan yang diperoleh perusahaan anak tanpa mengetahui nilainya secara wajar. Walau terlihat tumpang tindih, ketentuan CFC pada umumnya memiliki sasaran yang lebih spesifik dari ketentuan *transfer pricing* dengan cara mengatribusikan beberapa kategori penghasilan secara otomatis.

Ketiga, ketentuan CFC harus didesain agar tidak menambah biaya kepatuhan dan administrasi. Elemen ini harus dipertimbangkan terutama dalam mendefinisikan penghasilan CFC. Dalam konteks ini, penghasilan CFC yang diatribusikan kepada perusahaan induk harus diklasifikasikan secara mekanis sehingga mengurangi biaya kepatuhan. Namun di sisi lain, harus ada suatu fleksibilitas atas definisi penghasilan yang cenderung diperoleh dari praktik BEPS. Hal ini juga bisa dilakukan melalui suatu pengecualian ketentuan CFC atas perusahaan yang tidak berdomisili di negara dengan tarif rendah.

Keempat, implementasinya tidak menciptakan pemajakan berganda. CFC dapat saja memiliki risiko pemajakan berganda, misalkan ketika penghasilan yang dikontribusikan oleh CFC ternyata juga menjadi basis pemajakan di luar negeri, ketika ketentuan CFC dari lebih dari satu negara yang berbeda dikenakan atas jenis penghasilan CFC yang sama, atau ketika CFC mendistribusikan dividen di luar dari penghasilan yang telah dipajaki dalam ketentuan CFC. Oleh sebab itu, CFC seharusnya menyertakan klausul tentang *foreign tax credit* ataupun pembebasan dividen (*dividend exemption*) guna menjamin tidak terjadi pemajakan berganda.<sup>208</sup>

Dalam laporan tersebut, apabila suatu negara ingin memperkuat ketentuan CFC, harus memperhatikan beberapa rekomendasi. Rekomendasi tersebut, antara lain perlunya untuk mendefinisikan apa itu CFC<sup>209</sup>, persyaratan ambang batas dan

208. Selain itu, juga perlu mempertimbangkan apakah negara yang menerapkan *CFC rule* tersebut memiliki sistem *worldwide* atau *territorial*. Lihat OECD, "Designing Effective Controlled Foreign Company Rules," *Action 13 – 2015 Final Report: OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting* (Paris: OECD Publishing, 2015), 13-16.

209. Kontrol dapat didefinisikan berdasarkan kepemilikan secara langsung, tidak langsung, *constructive*, dan *de facto control*.

pengecualian CFC<sup>210</sup>, definisi penghasilan<sup>211</sup>, perhitungan penghasilan, atribusi penghasilan, serta pencegahan dan penghapusan pajak berganda.

#### E.2.4. Aksi 4: Mengurangi Penggerusan Basis Pajak melalui Ketentuan Pembatasan Bunga Pinjaman

*Debt bias* mengakibatkan adanya pembayaran bunga pinjaman dari negara dengan tarif pajak tinggi dapat menjadi pengurang pajak di negara tersebut dan hanya dikenai pajak rendah di negara pusat keuangan.<sup>212</sup> Atau dengan kata lain, biaya pajak dapat dikurangi dan dapat menggerus penghasilan kena pajak yang akan berpengaruh pada penerimaan pajak dari Pajak Penghasilan (PPh) Badan.<sup>213</sup> Selain itu, praktik perencanaan pajak dengan menggunakan utang yang lebih banyak juga dapat menciptakan risiko makroekonomi, seperti kebangkrutan ataupun melemahnya nilai tukar.

Tidak mengherankan, jika di banyak negara berkembang dengan tarif PPh Badan yang tinggi, banyak terjadi struktur permodalan yang didominasi oleh utang (*thin capitalization*) serta rendahnya pembayaran pajak karena keadaan merugi secara fiskal karena biaya bunga yang dapat dikurangkan sebagai penghasilan. Selain melalui skema dengan afiliasi, praktik serupa juga bisa dilakukan melalui penggunaan utang untuk memperoleh penghasilan yang tidak dikenakan pajak.

Penerapan *interest limitation rule* ditengarai dapat mencegah dampak buruk dari *debt bias* tersebut. Hal ini juga telah dibuktikan secara empiris. Sebagai contoh, adanya kehadiran ketentuan tersebut dapat mendorong perilaku merubah sumber utang, dari pihak yang memiliki hubungan istimewa kepada utang dari pihak ketiga.<sup>214</sup> Selain itu, studi atas sampel dari afiliasi perusahaan Amerika Serikat di 54 negara selama periode 1982 – 2004 telah menunjukkan bahwa kebijakan *interest limitation rule* (*thin cap rule*) dapat mengubah struktur permodalan perusahaan dan mengurangi jumlah utang hingga 43%.<sup>215</sup>

Pemerintah di banyak negara juga sudah mengetahui skema dan pola permainan di atas. Pada umumnya, ketentuan domestik tiap negara sudah mencoba mencegah biaya bunga yang berlebihan (*excessive*) melalui beberapa cara, yaitu sebagai berikut.

i. Pertama, *arm's length test*, yaitu adanya upaya membandingkan struktur biaya

210. Pemilihan yurisdiksi ini tidak terlepas dari penggunaan CFC untuk tujuan pajak hanya bermanfaat jika tarif pajak di negara CFC berdomisili lebih rendah daripada tarif pajak di negara pengendali CFC tersebut.

211. Secara umum, penghasilan CFC yang teratribusi kepada pengendali CFC dan menjadi objek dari ketentuan CFC adalah *passive income*, *base company income* dan penghasilan dari transaksi antara CFC dengan perusahaan afiliasi di luar yurisdiksi CFC.

212. OECD, *Public discussion draft BEPS Action 4: Interest Deductions and Other Financial Payments* (Paris: OECD Publishing, 2015), 7.

213. Peter H. Blessing, "The Debt-Equity Conundrum – A Prequel," *Bulletin for International Taxation*, Vol. 66, No. 4/5, 2012, 198.

214. Studi dilakukan pada perusahaan anak multinasional dari Jerman yang berada di 36 negara. Lihat Thiess Buettner, *et al.*, "The Impact of Thin-Capitalization Rules on the Capital Structure of Multinational Firms," *Journal of Public Economics*, Vol. 96, Issue 11-12 (2012): 937.

215. Jennifer Blouin, *et al.*, "Thin capitalization Rules and Multinational Firm Capital Structure," *CEPR Discussion Paper No. 9830* (2014): 29-30.



- bunga atau utang dengan pihak ketiga yang sebanding.<sup>216</sup>
- ii. Kedua, adanya *withholding tax* atas pembayaran bunga yang dialokasikan kepada negara sumber.
  - iii. Ketiga, ketentuan yang tidak memperbolehkan sekian persen dari pembayaran bunga untuk dibiayakan, terlepas dari skema dan kepada siapa pembayaran bunga dilakukan.
  - iv. Keempat, ketentuan untuk membatasi pembayaran bunga atau utang yang mengacu pada suatu rasio tetap, seperti *debt to equity rule*, bunga terhadap total aset, dan sebagainya.
  - v. Kelima, ketentuan yang membatasi jumlah pembayaran bunga dengan mengacu pada posisi keuangan dari grup.
  - vi. Terakhir, ketentuan anti penghindaran pajak dengan sasaran tertentu yang berupa tidak diperbolehkannya pembebanan biaya bunga atas transaksi dengan kriteria tertentu.<sup>217</sup>

Secara empiris, berbagai ketentuan di atas memiliki keberhasilan yang cukup baik dalam membatasi biaya bunga maupun mengubah struktur permodalan suatu perusahaan. Akan tetapi, langkahnya dirasa belum padu<sup>218</sup> dan justru berpotensi menciptakan pemajakan berganda. Oleh karena itu, melalui Aksi 4, OECD bertujuan untuk mencari suatu solusi *best practice* yang bisa diadopsi dalam kerangka ketentuan domestik masing-masing negara sebagaimana dalam pernyataan berikut:

*“Develop recommendations regarding best practices in the design of rules to prevent base erosion through the use of interest expense, for example through the use of related-party and third-party debt to achieve excessive interest deductions or to finance the production of exempt or deferred income, and other financial payments that are economically equivalent to interest payments. The work will evaluate the effectiveness of different types of limitations...”*

Berikut adalah rekomendasi yang terdapat pada Laporan Final Aksi 4.

- i. Membatasi pembayaran bunga yang berlebihan melalui suatu rasio tetap yang berupa rasio biaya bunga terhadap EBITDA<sup>219</sup> dengan suatu *benchmark* antara 10-30%. Pendekatan ini dianggap lebih *direct* karena menjamin bahwa bunga yang dapat menjadi pengurang terkait secara langsung dengan aktivitas ekonomi perusahaan tersebut.<sup>220</sup> Jumlah pengurang pajak tersebut juga langsung berkaitan dengan penghasilan kena pajak sehingga akan lebih valid dalam mempengaruhi keputusan perencanaan pajak.

216. Luis Coronado, Patrick Cheung, dan Justin Kyte, “An Overview of Arm’s Length Approaches to Thin Capitalization,” *International Transfer Pricing Journal*, Vol.17, No. 4 (2010): 271.

217. Edoardo Traversa, “Interest Deductibility and the BEPS Action Plan: Nihil Novi Sub Sole?” *British Tax Review* Vol. 2013, No.5 (2013): 612

218. Chloe Burnett, “Intra-Group Debt at the Crossroads: Stand-Alone versus Worldwide Approach,” *World Tax Journal*, (Februari 2014): 46

219. EBITDA merupakan terminologi yang mengacu pada jumlah laba sebelum biaya bunga, pajak, penyusutan dan amortisasi.

220. OECD, “Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments,” *Action 4 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (Paris: OECD Publishing, 2015), 25.

- ii. Ketentuan tersebut dikombinasikan dengan adanya *group ratio rule*, yaitu dengan ambang batas rasio biaya bunga terhadap EBITDA di level grup jika rasionya telah melebihi *fixed ratio rule* di tingkat perusahaan. Perhitungan jumlah bersih biaya bunga yang diperbolehkan sebagai pengurang berdasarkan *group ratio* dilakukan melalui dua tahap. Pertama, menghitung jumlah bersih beban bunga kepada pihak ketiga terhadap EBITDA dalam grup. Nilai jumlah bersih beban bunga kepada pihak ketiga dan nilai EBITDA diambil dari laporan keuangan konsolidasi. Setelah nilai jumlah bersih beban bunga kepada pihak ketiga dan EBITDA ditetapkan, langkah selanjutnya adalah menghitung rasio jumlah bersih beban bunga kepada pihak ketiga terhadap EBITDA. Rasio ini kemudian diterapkan kepada setiap entitas dalam grup perusahaan multinasional dalam rangka menentukan batasan jumlah beban bunga yang diperbolehkan berdasarkan *group ratio rule*.

Biaya bunga tidak boleh dibebankan sebagai pengurang jika jumlahnya melebihi *fixed ratio* dan *group ratio* tersebut. Selain itu, Aksi 4 juga memberikan beberapa opsi tambahan, yaitu sebagai berikut.

- i. Adanya ambang batas *threshold* indikator keuangan yang bisa mengesampingkan perusahaan-perusahaan dengan risiko terbatas maupun untuk sektor tertentu, misalkan untuk proyek publik. Banyak negara juga memperbolehkan adanya rasio yang lebih tinggi bagi industri jasa keuangan karena aset dari lembaga-lembaga tersebut biasanya lebih *liquid*, adanya pertimbangan bahwa mereka berfungsi sebagai *intermediary* di pasar keuangan, serta aktivitas mereka adalah menyediakan pinjaman.<sup>221</sup>
- ii. Adanya kelebihan biaya bunga pinjaman tidak boleh diperlakukan sebagai pengurang. Namun, pemerintah dapat memberikan opsi kelonggaran bahwa biaya bunga tersebut untuk dibawa dan diperhitungkan di tahun pajak berikutnya atau sebelumnya (*carry forward* atau *carry back*).

### E.2.5. Aksi 5: Melawan Kompetisi Pajak yang Berbahaya

Aksi 5 dapat dinyatakan sebagai pekerjaan rumah OECD yang belum dirampungkan, yaitu OECD *Harmful Tax Competition* yang dimulai sejak tahun 1998. Menurut Stevens, suatu kompetisi pajak dikatakan *harmful* jika penentuan basis pajak di negara yang terlibat dalam kompetisi tersebut didorong oleh respons terhadap kebijakan negara lain atau semata-mata justru dirancang untuk menampung aktivitas penghindaran pajak negara lain.<sup>222</sup> Akibatnya, kompetisi pajak tersebut bukanlah suatu kompetisi yang murni dan memiliki batas, tapi cenderung memberikan dampak buruk bagi negara lain terutama berpotensi menggerus basis pemajakan negara lain. Lebih lanjut, *harmful tax competition* tidak dapat dilepaskan dari eksistensi negara *tax haven* dan *preferential tax regime*.<sup>223</sup>

221. Peter A. Barnes, "Limiting Interest Deduction and Other Financial Payments," dalam *Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries*, (UN DESA: 2014), 12.

222. Stan A. Stevens, "The Duty of Countries and Enterprises to Pay Their Fair Share," *Intertax* Vol.42, No.11 (2014): 705.

223. OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* (Paris: OECD Publishing, 1998), 19-35.

Meski laporan atas *harmful tax competition* di tahun 1998 sangat berguna dalam membantu mengatasi permasalahan ini, OECD dan G20 dalam rencana aksi ini lebih memilih untuk merombak usaha yang sudah ada sebelumnya (*revamp the work on harmful tax practices*).<sup>224</sup> Perombakan tersebut terlihat dari perubahan prioritas yang lebih fokus pada persyaratan aktivitas substansial bagi *preferential tax regime* dan mendorong transparansi termasuk juga melalui pertukaran informasi. Dengan demikian, dalam upaya melawan *harmful tax competition*, Aksi 5 tidak mengambil posisi 'bermusuhan' dengan negara tertentu dan memaksa mereka melakukan perubahan.

Terdapat dua prioritas yang menjadi rekomendasi Aksi 5. Pertama, menyoal pada pengoperasian bisnis tanpa aktivitas yang substansial. Aspek substansi usaha memainkan peranan penting dalam menentukan suatu sistem yang *harmful* karena penentuan kriteria substansi usaha akan berdampak pada sampai sejauh mana suatu sistem pajak di suatu negara dianggap memfasilitasi strategi *tax planning*.<sup>225</sup> Dengan cara ini, rencana aksi kelima akan menjadi suatu aksi yang menyeluruh (*holistic*) sebagaimana yang diharapkan oleh OECD dan G20.

Persyaratan substansial akan dilakukan atas suatu penilaian bertahap, mulai dari apakah suatu negara atau yurisdiksi dapat dikategorikan sebagai *tax haven* atau *preferential tax regime*, apakah *preferential tax regime* tersebut membahayakan bagi negara lain, hingga menerapkan persyaratan aktivitas yang substansial terkait rezim harta tak berwujud (*intellectual property/IP regime*) maupun *non-IP regime*. Dalam konteks *IP regime*, Aksi 5 ingin mendorong *preferential tax regime* agar dapat menarik aktivitas riil (*real economic activity*) sehingga mendukung suatu pertumbuhan dan inovasi, dan bukan hanya ditujukan hanya untuk mendorong pengalihan laba.

Selain membahas tentang aktivitas yang substansial, prioritas kedua dalam Aksi 5 adalah tentang peningkatan transparansi melalui pertukaran informasi *tax rulings* terkait *preferential regime*. Minimnya transparansi dalam *preferential tax regime* telah mengakibatkan kesulitan bagi negara lain untuk mengambil reaksi untuk melindungi basis pajak mereka dan dapat menimbulkan ketidaksesuaian dalam perlakuan pajak, contohnya *double taxation* atau bahkan *double non-taxation* (tidak dipajaki di kedua belah pihak). Dengan demikian, pertukaran informasi (ketentuan atau peraturan) di antara negara-negara perlu diimplementasikan.

Sehubungan dengan upaya untuk menjamin efektivitas Aksi 5, OECD membentuk *Forum on Harmful Tax Practice* (FHTP), yang bertugas untuk melakukan pengawasan dan penelaahan implementasinya. Salah satunya mengenai mekanisme untuk menjamin negara yang dikategorikan sebagai *IP regime* untuk selalu bertukar informasi. FHTP akan melihat secara berkala: (i) jumlah pertukaran informasi secara spontan telah dilakukan dalam kerangka ini; (ii) jumlah informasi yang dipertukarkan berdasarkan kategori *ruling*; serta (iii) negara yang menjadi tempat bertukar informasi. Hal ini agaknya selaras dengan yang telah dilakukan dalam mengatasi isu pertukaran informasi secara global. Dengan demikian, diharapkan akan terdapat suatu konsensus internasional terkait atas sistem pajak yang *fair* dan tidak *fair* layaknya sistem

224. Yariv Brauner, "BEPS: An Interim Evaluation," *World Tax Journal* (Februari 2014): 25

225. Joachim English dan Anzhela Yevgenyeva, "The Upgraded Strategy Against Harmful Tax Practices under the BEPS Action Plan," *British Tax Review* Vol.2013, No.5 (2013): 630

perdagangan internasional.<sup>226</sup>

### E.2.6. Aksi 6: Mencegah Penyalahgunaan P3B

P3B memberikan berbagai manfaat bagi subjek pajak dalam rangka mencegah pemajakan berganda. Beberapa contoh dari manfaat yang disediakan oleh P3B diantaranya adalah pembebasan pajak di salah satu negara yang mengadakan P3B<sup>227</sup>, penurunan tarif atas penghasilan dividen, bunga, serta royalti, dan keringanan pajak berganda melalui pemberian kredit pajak (*credit*) atau pembebasan pajak (*exemption*).<sup>228</sup> Akan tetapi, P3B juga rentan disalahgunakan untuk praktik BEPS. Hal ini dilakukan dengan secara sengaja mendesain suatu skema transaksi untuk mendapatkan fasilitas yang disediakan oleh suatu P3B oleh subjek pajak yang sebenarnya tidak berhak atas fasilitas tersebut (*treaty shopping*). Dengan demikian, skema tersebut dianggap suatu yang *abusive* karena tidak sesuai dengan maksud dan tujuan dibuatnya P3B, yaitu mencegah terjadinya pemajakan berganda maupun penghindaran pajak.<sup>229</sup>

Untuk menetapkan cara yang tepat dalam menangkal penyalahgunaan P3B, Aksi 6 mengklasifikasikan penyalahgunaan P3B menjadi dua tipe utama: (i) tipe I untuk kasus-kasus subjek pajak menghindari pembatasan-pembatasan yang ditentukan dalam P3B itu sendiri dan (ii) tipe II untuk kasus-kasus subjek pajak menghindari penerapan hukum domestik dengan ketentuan P3B.<sup>230</sup> Penyalahgunaan P3B tipe I adalah terkait skema-skema penghindaran pajak melalui *treaty shopping*<sup>231</sup> dan *rule shopping*<sup>232</sup> yang meliputi penyalahgunaan ketentuan subjek pajak dalam negeri, kepemilikan, ketentuan *time test*, dan cakupan atau karakteristik jenis penghasilan.

Lebih lanjut, Aksi 6 menjelaskan penyalahgunaan P3B tipe II sebagai situasi subjek pajak menggunakan strategi penghindaran dengan memperbesar biaya yang dapat dikurangkan dari penghasilan kena pajak dan/atau mengeser penghasilan kena pajak ke negara lain untuk mendapatkan perlakuan pajak yang lebih baik (umumnya disebut dengan isu *transfer mispricing*). Oleh karena itu, OECD menyatakan bahwa penyalahgunaan P3B tipe II merupakan penyalahgunaan hukum domestik dan tidak serta merta disebabkan oleh penerapan P3B. Contoh penyalahgunaan P3B tipe II adalah ketika suatu negara telah menerapkan ketentuan *anti-abuse* domestik (seperti *thin capitalization rule*, *CFC*, dan *exit tax rules*), tetapi subjek pajak menerapkan P3B (yang mempunyai kedudukan lebih tinggi dari hukum domestik sesuai prinsip *pacta*

226. Jeffrey Owens, "How the BEPS Project Should Tackle Harmful Tax Competition," *International Tax Review* (November 2013).

227. Misalnya Pasal 13 Ayat (5) OECD Model.

228. Pasal 23A atau 23B OECD Model.

229. Angharad Miller dan Lynne Oats, *Principles of International Taxation* (Tottel Publishing, 2006), 249 seperti dikutip dalam Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 202-207.

230. OECD, BEPS Action 6, Paragraf 15.

231. Menurut IBFD Glossary, *treaty shopping* adalah: "...the situation where a person who is not entitled to the benefits of a tax treaty makes use – in the widest meaning of the word – of an individual or of a legal person in order to obtain those treaty benefits that are not available directly."

232. Menurut IBFD Glossary, *rule shopping* adalah: "Expression sometimes used in the context of international tax planning to refer to the exploitation of a characteristic of a particular tax jurisdiction (such as a particular rule or legal provision – or absence thereof) in order to achieve a more tax-efficient outcome to a given transaction."

*sunt servanda*) untuk menetralkan ketentuan *anti-abuse* domestik tersebut.<sup>233</sup>

Dorongan bagi OECD untuk mengambil langkah aksi terhadap penyalahgunaan P3B termotivasi dari divergensi dan tidak terkoordinasinya ketentuan pencegahan penyalahgunaan P3B. Hal ini disebabkan oleh perbedaan ketentuan pajak domestik tentang pencegahan penyalahgunaan P3B antara satu negara dengan negara lainnya, tidak terekonsiliasinya ketentuan pencegahan penghindaran pajak dalam ketentuan domestik dengan kewajiban dalam P3B, serta kasus dugaan penyalahgunaan P3B di berbagai negara yang memiliki pola yang sama, tetapi menghasilkan putusan yang berbeda.<sup>234</sup>

Melalui Aksi 6, OECD merekomendasikan dua elemen yang dapat dilakukan terutama untuk mencegah penyalahgunaan P3B tipe I.<sup>235</sup> Pertama, P3B harus mencantumkan pernyataan yang jelas dalam judul dan pembukaan bahwa P3B bertujuan untuk mencegah kesempatan untuk berkurangnya atau terbebasnya pajak melalui pengelakan dan penghindaran pajak, termasuk *treaty shopping*.<sup>236</sup> Kedua, harus ada maksud bersama untuk mengikutsertakan beberapa hal berikut dalam P3B: (i) ketentuan *limitation on benefits* (LOB) yang dilengkapi dengan mekanisme untuk menghadapi skema *conduit*;<sup>237</sup> (ii) adanya ketentuan *principal purpose test* (PPT)<sup>238</sup>; serta (iii) adanya kombinasi atas *simplified* LOB dengan PPT.

Aksi 6 mewajibkan negara-negara menjadikan elemen-elemen tersebut sebagai *minimum standard* untuk memerangi praktik *treaty shopping*, setidaknya dengan mengubah judul P3B untuk menjelaskan bahwa tujuan diadakannya suatu P3B termasuk untuk mencegah terjadinya penghindaran dan pengelakan pajak.<sup>239</sup> Terkait usulan LOB dan PPT, negara-negara diberikan hak sepenuhnya untuk mengimplementasikannya dalam P3B. Terkait hal ini, negara-negara dapat menerapkan LOB dan PPT secara kombinasi atau dapat juga menerapkan salah satunya saja. Walau demikian, implementasi upaya melawan penyalahgunaan P3B tersebut akan sangat tergantung dari seberapa cepat implementasi Aksi 15 mengenai instrumen multilateral.<sup>240</sup>

233. Luc de Broe dan J. Luts, "BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse," *Intertax* 43, no. 2 (2015): 125.

234. Stef van Weeghel dan Frank Emmerink, "Global Developments and Trends in International Anti-Avoidance," *Bulletin for International Taxation*, 2013, 432-433. Lihat juga Stef van Weeghel, "General Report on Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti Avoidance Provision," *Cahiers de droit fiscal International*, (2010).

235. Perlu diperhatikan bahwa sebagian besar pembahasan BEPS Action 6 adalah mengenai penyalahgunaan P3B tipe I, hal ini mungkin dikarenakan oleh fakta bahwa penyalahgunaan P3B tipe I cenderung berkaitan langsung dengan penerapan P3B. Berbeda halnya dengan penyalahgunaan P3B tipe II yang cenderung berkaitan dengan permasalahan ketentuan hukum domestik. Penyalahgunaan P3B tipe I dibahas dalam 61 halaman (Paragraf 15-52) dibandingkan dengan penyalahgunaan P3B tipe II yang 'hanya' dibahas dalam 13 halaman (Paragraf 53-67).

236. Perubahan pada judul P3B akan mengubah cara melakukan interpretasi P3B sebab berdasarkan Pasal 31 (1) VCLT, tujuan dan maksud diadakannya suatu perjanjian internasional harus turut diperhitungkan dalam interpretasi. Hal ini berarti bahwa perubahan judul tersebut dapat berfungsi sebagai *general anti-abuse rule*.

237. Pada intinya, klausul LOB mengatur mengenai pihak yang berhak menerapkan P3B, yaitu sama halnya dengan Pasal 1 OECD Model. Namun dengan dimuatnya klausul LOB, pihak-pihak yang dapat menerapkan P3B, selain harus memenuhi kriteria subjek pajak dalam negeri juga harus memenuhi beberapa hal berikut ini: *qualifies person, active business test, derivative business test*, dan sebagainya.

238. PPT merupakan ketentuan GAAR yang mempunyai cakupan yang cukup luas. Oleh karena itu, dapat dikatakan apabila P3B memuat ketentuan PPT ini, hal ini sama saja berarti bahwa penerapan P3B sebetulnya sepenuhnya merupakan diskresi otoritas pajak. Lihat E. Pinetz, "Final Report on Action 6 of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative: Prevention of Treaty Abuse," *Bulletin for International Taxation*, January/February 2016, 116

239. OECD, "Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances," *Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (Paris: OECD Publishing, 2015), Paragraf 22.

240. Romi Irawan, "Historical Development of "Treaty Abuse" in DTA Law," dalam *Preventing Treaty Abuse*, ed. Daniel W. Blum dan Markus Seiler (Vienna: Linde Verlag, 2016), 23-44.

### E.2.7. Aksi 7: Mencegah Penghindaran Pajak Melalui Status BUT

Konsep Bentuk Usaha Tetap (BUT) merupakan salah satu konsep terpenting dalam P3B karena menentukan pengalokasian hak pemajakan atas laba usaha ketika suatu perusahaan dari satu negara melakukan kegiatan usaha di negara lainnya. Dalam rangka untuk menghindari timbulnya BUT di negara sumber, perusahaan multinasional dapat melakukan skema komisioner dan fragmentasi usaha. Dalam skema komisioner, subjek pajak menghindari timbulnya BUT Agen dengan cara yang umum dilakukan adalah melakukan perubahan status dari distributor menjadi komisioner. Dalam fragmentasi usaha, subjek pajak memecah kegiatan usahanya menjadi beberapa kegiatan usaha yang kecil skalanya agar setiap kegiatan usaha tersebut memperoleh status sebagai kegiatan yang bersifat persiapan atau penunjang (*preparatory or auxiliary*) sehingga terqualifikasi untuk mendapatkan status pengecualian BUT.

Mempertimbangkan hal tersebut, OECD dan G20 melalui Aksi 7 mengambil langkah untuk membarui ketentuan atau definisi tentang BUT.<sup>241</sup> Terdapat tiga ketentuan mengenai BUT dalam OECD Model yang menjadi fokus peninjauan dan pembaharuan dalam BEPS Action 7. Berikut adalah ketentuan tersebut.

- i. Ketentuan Pasal 5 ayat (5) dan ayat (6) OECD Model yang membahas mengenai BUT Agen. Peninjauan dan pembaharuan atas ketentuan ini dilatarbelakangi dengan adanya isu penghindaran artifisial status BUT yang dilakukan dengan memanfaatkan celah yang terdapat pada ketentuan Pasal 5 ayat (5) dan ayat (6), yaitu dengan menggunakan *commissioner arrangements* (skema komisioner).
- ii. Ketentuan Pasal 5 ayat (4) OECD Model yang merupakan ketentuan pengecualian dari ketentuan BUT. Peninjauan dan pembaharuan atas ketentuan ini dilatarbelakangi dengan adanya isu penghindaran artifisial status BUT yang dilakukan perusahaan dengan melakukan kegiatan yang bersifat persiapan dan/atau penunjang, misal dengan fragmentasi kegiatan usaha;
- iii. Ketentuan Pasal 5 ayat (3) OECD Model mengenai BUT Konstruksi. Peninjauan dan pembaharuan atas ketentuan ini dapat dikatakan sebagai respon dari adanya isu penghindaran status BUT Konstruksi yang dilakukan perusahaan dengan memisah-misah (*splitting up*) kontrak proyek konstruksi menjadi beberapa bagian sebagai upaya untuk menyalahgunakan ketentuan pengecualian yang diatur dalam Pasal 5 ayat (3) OECD Model.

Langkah yang diambil dalam rencana aksi ketujuh ini berupa penurunan ambang batas (*threshold*) BUT yang berdampak pada hak pemajakan yang berlebih bagi negara sumber.<sup>242</sup> Isu pembagian hak pemajakan yang berlebih bagi negara sumber dilakukan dengan mengubah interpretasi BUT Agen sehingga skema perubahan status distributor menjadi komisioner yang tanpa diikuti atau dengan sedikit perubahan dalam kegiatan operasional di negara sumber dapat diinterpretasikan sebagai BUT Agen. Hal ini juga tampaknya dipicu oleh beberapa kasus BUT di beberapa negara,

241. Setelah OECD Model 2010 diterbitkan, OECD telah mempublikasikan dua *discussion draft* terkait interpretasi bentuk usaha tetap. OECD, "Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention: Public Discussion Draft," *OECD Report*, Oktober 2011 dan OECD, "Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment)," *OECD Report*, Oktober 2012.

242. Yariv Brauner, "BEPS: An Interim Evaluation," *World Tax Journal* (Februari 2014): 29

misalnya *Zimmer*<sup>243</sup> dan *Dell*<sup>244</sup>, yaitu skema perubahan status dari distributor dan komisioner ini tidak diperlakukan sebagai BUT.

Langkah lanjutan yang akan diambil oleh OECD adalah melakukan revisi atas penjelasan tentang elemen-elemen BUT Agen<sup>245</sup>, khususnya terkait pengujian atas otoritas untuk menandatangani kontrak atas nama pihak *principal* (*authority to conclude contracts in the name of enterprise*). Melalui pengujian tersebut, akan terlihat apakah kontrak yang ditandatangani oleh perantara dan pihak pelanggan mengikat pihak *principal* atau tidak. Secara legal, pihak *principal* tidak terikat kepada pihak pelanggan berdasarkan kontrak yang ditandatangani oleh perantara dan pihak pelanggan. Akan tetapi, secara ekonomis pihak *principal* dianggap terikat dengan kontrak-kontrak yang ditandatangani oleh perantara dan pihak pelanggan. Dengan memperluas interpretasi atas elemen bentuk usaha tetap keagenan ini, pihak *principal* akan dianggap memiliki BUT Agen di negara sumber.<sup>246</sup>

Isu bentuk usaha tetap lainnya yang dibahas dalam rencana aksi ketujuh ini adalah kegiatan usaha yang dikecualikan sebagai BUT. Walau fragmentasi kegiatan usaha menjadi beberapa kegiatan usaha yang kecil skalanya sebenarnya telah diantisipasi oleh OECD dalam Paragraf 27.1 *Commentary* atas pasal 5 OECD, terdapat keinginan untuk mengubah penjelasan dalam *Commentary* atas pasal 5 OECD Model tersebut.

### E.2.8. Aksi 8-10: *Transfer Pricing* dan Penciptaan Nilai (*Value Creation*)

Persoalan mengenai manipulasi *transfer pricing* telah sejak lama menjadi perhatian pemerintah di banyak negara. Pada umumnya, upaya untuk menangkalkan praktik tersebut dilakukan dengan menerapkan *transfer pricing rule* yang mengikuti prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principle*) sebagaimana mengacu pada Pasal 9 Model P3B. Pada intinya, prinsip ini mensyaratkan bahwa dalam kondisi sebanding, harga atau laba dari transaksi yang dilakukan dengan pihak yang memiliki hubungan istimewa (transaksi afiliasi) haruslah sebanding dengan harga atau laba yang diperoleh dari transaksi yang dilakukan dengan pihak independen. Dengan demikian, pengujian kewajaran dari transaksi afiliasi harus dilakukan melalui suatu perbandingan dengan transaksi independen. Penjabaran dan komentar dari Pasal 9 diwujudkan melalui dokumen OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* (OECD TP *Guidelines*). Hal tersebut kemudian dipergunakan sebagai acuan dalam mendesain ketentuan *transfer pricing* di banyak negara.

Dalam penerapannya, upaya untuk menemukan harga atau laba yang dirasa wajar tersebut menciptakan suatu beban administrasi dan biaya kepatuhan. Terutama karena kesulitan mencari data pembanding. Selain itu, praktik di lapangan masih memperlihatkan bahwa rezim *transfer pricing* yang sekarang ternyata masih rentan

243. J. Clifton Fleming Jr. "A Note on the Zimmer Case and the Concept of Permanent Establishment" dalam *Tax Treaty Case Law around the Globe*, ed Michael Lang, et al. (Vienna: Linde Verlag, 2011), 107-112.

244. Joachim M. Bjerke dan Simen S. Sogaard, "Dell Wins Important Agency Permanent Establishment Case," *International Transfer Pricing Journal* (2012): 176-178.

245. Penjelasan tentang elemen-elemen BUT Agen dapat dilihat pada Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*, 108-114. Lihat juga pada Bab 6 tentang Bentuk Usaha Tetap dalam buku ini.

246. Richard Collier, "BEPS Action Plan 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status," *British Tax Review* Vol.2013, No.5 (2013): 642.

untuk dimanipulasi.<sup>247</sup>

Terlepas dari kelemahannya, Aksi 8, 9, dan 10 Proyek Anti-BEPS tersebut ternyata tidak bermaksud untuk menggantikan *arm's length principle*. Padahal, banyak akademisi berpendapat bahwa hal tersebut perlu untuk diubah. OECD dan G20 justru melakukan usulan yang akan tercantum sebagai perubahan dari OECD TP *Guidelines* 2010. Inti dari Aksi 8-10 ini adalah menyelaraskan *transfer pricing outcome* dengan penciptaan nilai (*value creation*). Berikut merupakan pokok rekomendasi dari Aksi 8-10.

Pertama, untuk mencegah adanya suatu manipulasi *transfer pricing* dengan cara mengalokasikan risiko kepada perusahaan yang tidak memiliki kapasitas atau substansi, dengan maksud untuk memberikan kompensasi yang tidak sesuai dengan substansi risiko transaksi tersebut. Rekomendasi ini berangkat dari fakta bahwa seringkali terdapat imbal hasil (*return*) yang besar yang diperoleh oleh perusahaan multinasional yang memiliki pendanaan kuat padahal hal tersebut tidak sebanding dengan aktivitas yang dilakukan oleh perusahaan.

Kedua, terkait dengan harta tak berwujud (*intangibles*). Pada OECD TP *Guidelines* 2010, OECD memang telah mencantumkan bab khusus mengenai *intangibles*. Namun, hal ini dirasa tidak mendetail serta memberikan panduan yang jelas bagi penerapan *arm's length principle*. Terkait dengan perdebatan atas *legal* dan *economic ownership* yang diperlihatkan dari penekanan bahwa kepemilikan hukum atas suatu harta tak berwujud tidak serta merta menciptakan hak atas sebagian atau seluruh imbal hasil yang bisa diperoleh dari pemanfaatan harta tak berwujud tersebut. OECD juga memberikan posisi dan cara pengukuran *arm's length principle* dalam kasus *hard to value intangibles*, yaitu harta tak berwujud yang nilainya tidak pasti, pembandingnya tidak tersedia, dan memiliki aspek informasi yang asimetri antara subjek pajak dengan otoritas pajak. Selain itu Laporan ini juga memberikan definisi yang jelas atas harta tak berwujud sebagai: "sesuatu yang bukan merupakan sebuah aset fisik atau aset keuangan yang dapat dimiliki atau dikendalikan untuk digunakan dalam aktivitas-aktivitas komersial dan yang penggunaan atau transfernya dapat dikompensasi jika terjadi dalam sebuah transaksi antara pihak-pihak independen dalam situasi yang sebanding."<sup>248</sup>

Ketiga, pentingnya melakukan telaah atas *actual conduct* dari suatu transaksi dan bukan semata-mata dari apa yang tertera secara legal atau kontrak. Hal ini untuk menghindari pemanfaatan celah asumsi dasar ALP, yaitu semakin besar fungsi, aset, dan risiko dari salah satu pihak dalam transaksi, semakin besar remunerasi yang diharapkan akan diperoleh pihak tersebut, dan *vice versa*. Pemanfaatan celah kerap dilakukan perusahaan multinasional dengan memindahkan fungsi, aset, dan risiko ke yurisdiksi yang mengenakan pajak rendah.<sup>249</sup>

247. Lihat B. Bawono Kristiaji, *Op.Cit.*, (2013), 631-646.

248. OECD, *OECD Transfer pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2016* (Paris: OECD, 2016), Paragraf 6.6. Perdebatan mengenai definisi harta tak berwujud secara komprehensif dapat dilihat pada Scott Wilkie, "The Definition and Ownership of Intangibles: Inside the Box? Outside the Box? What is the Box?" *World Tax Journal* (Oktober 2012): 222-248.

249. OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (Paris: OECD Publishing, 2013), 42.



Keempat, transaksi jual-beli komoditas harus menggunakan metode *comparable uncontrolled price* (CUP). Selain itu, Laporan ini juga menjelaskan mengenai penggunaan data pembanding untuk penerapan *arm's length price* pada transaksi komoditas, misalkan perdebatan atas *forward price* dan *spot price*.

Kelima, Bab VII OECD TP *Guidelines* terkait dengan penyerahan jasa juga direvisi seluruhnya. Walau secara konsep tidak berubah, tetapi terdapat banyak penambahan detail dan penjelasan terkait penerapan ALP atas jasa, sebagai contoh: adanya penjelasan yang lebih lengkap mengenai *benefit test* untuk mengetahui jasa seperti apa yang tidak boleh ditagihkan, penerapan 'harga' untuk jasa, dan sebagainya. Satu-satunya yang baru dalam bab ini adalah terkait dengan dimungkinkannya penerapan *safe harbour* atas jasa rutin dengan nilai tambah kecil.<sup>250</sup> Akibatnya, perusahaan jasa dengan nilai tambah kecil tidak perlu mencari pembanding, tetapi mendokumentasikan sejauh mana kinerjanya patuh pada angka *safe harbour* tersebut.

Keenam, khusus untuk kesepakatan kontribusi biaya (*cost contribution arrangement/CCA*), revisi yang diberikan juga lebih banyak berupa penjelasan mendetail terkait dengan skema, perlakuan atas *buy-in* dan *buy-out*, kompensasi, kepemilikan *intangibles* dan jasa yang dibangun secara bersama-sama, dan sebagainya. Revisi Bab CCA juga banyak berkaitan dengan perkembangan di area *intangibles*. OECD juga akan melakukan perubahan lanjutan atas OECD TP *Guidelines* terkait dengan Bab 9 tentang Restrukturisasi Usaha, penggunaan metode *profit split*, serta adanya *transfer pricing* untuk transaksi pembiayaan.

### E.2.9. Aksi 11: Membangun Metodologi Pengukuran BEPS

Berbeda dengan rencana aksi lainnya yang berorientasi pada revisi sistem dan ketentuan pajak, Aksi 11 justru menitikberatkan pada indikator-indikator ekonomi dan statistik dalam rangka mengukur skala BEPS dan efektivitas kebijakan penangkal BEPS. Aksi 11 berprinsip bahwa pemerintah harus memiliki suatu informasi awal atas penyebab, modus, dan dampak dari BEPS. Selain itu, diperlukan adanya suatu upaya untuk mengukur sejauh mana efektivitas ketentuan anti-penghindaran pajak terhadap aktivitas BEPS.

Laporan final dari Aksi 11 banyak memaparkan berbagai penelitian empiris sebelumnya untuk dijadikan contoh-contoh pengukuran BEPS.<sup>251</sup> Menurut laporan ini, studi tentang pengukuran aktivitas BEPS dan penangkalnya (*counter measures*) dapat dilakukan melalui data makro, yaitu melihat dampak dan pola BEPS dengan indikator secara agregat dan data mikro, melihat dampak dan pola BEPS pada tataran mikro (per individu, per wajib pajak, per industri, dan sebagainya). Masing-masing

250. Contohnya, pemerintah membuat ketentuan terkait jasa-jasa tertentu misalkan dengan menetapkan bahwa laba di level operasi tidak boleh kurang dari 3% dari *return on total cost*.

251. Lihat diantaranya Michael P. Devereux dan Rachel Griffith, "Evaluating Tax Policy for Location Decisions," *International Tax and Public Finance* (2003); Johannes Becker dan Clement Fuest, "A Backward Looking Measure of the Effective Marginal Tax Burden on Investment," *CESIFO Working Paper* No. 1342, (2004); Reuven S. Avi-Yonah dan Yaron Lahav, "The Effective Tax Rates of the Largest US and EU Multinational," *Tax Law Review*, (2012); Kevin S. Markle dan Douglas A. Shackelford, "Cross-Country Comparisons of Corporate Income Taxes," *National Tax Journal*, (2012); Clement Fuest dan Nadine Riedel, "Tax Evasion and Tax Avoidance in Developing Countries: The Role of International Profit Shifting," *Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper* WP 10/12, (2010); Harry Huizinga dan Luc Laeven, "International Profit Shifting within Multinationals: A Multi-Country Perspective," *Journal of Public Economics* (2008); Johannes Voget, "Relocation of Headquarters and International Taxation," *Journal of Public Economics* (2010).

memiliki kelebihan dan kekurangannya sendiri. Contohnya, data makro yang lebih mudah tersedia, tetapi hanya mampu mengukur dampak dan sensitivitas BEPS secara keseluruhan atau agregat dan tidak dapat menjelaskan masing-masing skema BEPS atau kelompok wajib pajak. Di sisi lain, data mikro lebih ideal tapi tidak mampu melihat dampak secara keseluruhan dan informasinya lebih sulit tersedia.

Dalam *Addressing Base Erosion and Profit Shifting Report*, OECD menyatakan sulit untuk mengukur secara aktual seberapa besar jumlah BEPS dengan data yang saat ini tersedia.<sup>252</sup> Selain itu, masing-masing metodologi dan data juga kerap memberikan suatu hasil analisis yang bervariasi. Hal ini coba diatasi oleh OECD melalui proyek BEPS, sebagaimana yang dinyatakan dalam rencana aksi kesebelas berikut ini:

*“Develop recommendations regarding indicators of the scale and economic impact of BEPS and ensure that tools are available to monitor and evaluate the effectiveness and economic impact of the actions taken to address BEPS on an ongoing basis....”*

Meskipun ketersediaan data secara komprehensif perlu ditingkatkan di masa mendatang, kebutuhan untuk mengukur aktivitas BEPS perlu segera dipenuhi. OECD menawarkan beberapa enam macam metode yang dapat digunakan untuk mengidentifikasi dampak dari aktivitas BEPS dengan data yang relatif tidak sulit untuk ditemukan, yaitu sebagai berikut.<sup>253</sup>

- i. Konsentrasi rasio FDI terhadap PDB.
- ii. Perbedaan perbandingan antara tingkat keuntungan dengan tarif efektif PPh Badan (*effective tax rate*) di berbagai negara.
- iii. Perbedaan tingkat keuntungan afiliasi perusahaan multinasional yang terletak di negara bertarif PPh Badan rendah dengan afiliasi di negara-negara lain pada umumnya.
- iv. Perbandingan *effective tax rate* dari perusahaan multinasional dengan perusahaan lokal yang memiliki tarif yang sama.
- v. Konsentrasi yang tinggi atas rasio penerimaan royalti relatif terhadap pengeluaran untuk penelitian dan pengembangan.
- vi. Rasio pengeluaran bunga terhadap pendapatan dari entitas afiliasi dari perusahaan multinasional di negara-negara dengan tarif PPh Badan yang tinggi.

Rencana Aksi 11 merupakan bagian dari prinsip transparansi. Hal yang menarik dari rencana aksi ini adalah cara yang akan direkomendasikan oleh OECD untuk memperoleh data perusahaan multinasional dalam upayanya mengukur efek dari *profit shifting* dan memonitor efek dari tindakan yang diambil. Walaupun OECD tidak menyebutnya secara eksplisit, tampaknya cara yang direkomendasikan dalam Aksi 11 ini akan sangat bergantung pada implementasi Aksi 5, 12, dan 13 dari Proyek Anti-BEPS.<sup>254</sup>

252. OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (Paris: OECD Publishing, 2013), 15.

253. OECD, “Measuring and Monitoring BEPS,” *Action 11 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (Paris: OECD Publishing, 2015), 46-66.

254. *Ibid*, 260-262.

Kesulitan dalam pengukuran BEPS terdiri atas tiga komponen. Pertama, kesulitan dalam operasionalisasi konsep. Kedua, ketersediaan dan akses terhadap data. Hal ini akan mempengaruhi sejauh mana akurasi dan keandalan dari estimasi. Terakhir, kesulitan dalam mengukur secara kuantitatif.<sup>255</sup>

### E.2.10. Aksi 12: Pengungkapan Skema Perencanaan Pajak yang Agresif

OECD menekankan bahwa dasar dari setiap upaya untuk mengatasi permasalahan *aggressive tax planning* adalah ketersediaan informasi.<sup>256</sup> Ketersediaan informasi yang tepat sasaran, tepat waktu, dan komprehensif dapat membantu otoritas pajak dalam melakukan deteksi awal atas skema *aggressive tax planning*.

Sumber informasi yang utama (*primary source*) akan berasal dari SPT, lampiran, dan dokumen pendukungnya. Lebih lanjut, otoritas pajak melengkapi informasi ini dengan upaya intelijen atau pengumpulan informasi yang berasal dari pihak ketiga.<sup>257</sup> Sayangnya, informasi pendukung tersebut seringkali tidak mudah didapatkan. Padahal, sistem yang efektif dalam perolehan informasi dapat menjadi suatu *deterrent effect* untuk dilakukannya perencanaan pajak yang agresif.<sup>258</sup>

Mencermati hal tersebut, berbagai negara pada umumnya telah melakukan berbagai cara, yaitu melakukan investigasi dan audit, adanya kerjasama secara internasional maupun dengan institusi lain di dalam negeri, serta upaya pemrosesan data. Walau demikian, agaknya skema perencanaan pajak yang agresif tidak dengan mudah dapat ditelusuri melalui cara-cara tersebut. Oleh karena itu, terdapat beberapa terobosan kebijakan yang dilakukan oleh otoritas pajak di berbagai negara, misal melalui *rulings*, kewajiban pelaporan tambahan, melakukan survei kepatuhan, menawarkan insentif pengurangan sanksi bagi pengungkapan perencanaan pajak agresif yang diungkapkan lebih awal, serta program *cooperative compliance*.

Sepertinya praktik penghindaran pajak tersebut tetap saja terjadi karena melalui mekanisme yang ada, otoritas pajak belum mampu mengumpulkan informasi yang komprehensif serta lengkap di waktu yang tepat (lebih awal). Oleh karena itu, OECD dan G20 melalui Proyek Anti-BEPS memberikan rekomendasi cara meningkatkan informasi atas risiko pajak bagi otoritas pajak, dalam bentuk kewajiban pengungkapan skema perencanaan pajak yang agresif (*mandatory disclosure rule*/MDR).

MDR memiliki tiga tujuan: (i) untuk mendapatkan informasi awal atas potensi adanya skema penghindaran pajak yang agresif dalam rangka sebagai penilaian risiko (*risk assessment*); (ii) untuk mengidentifikasi skema-skema yang dipergunakan, pengguna (penerima manfaat) serta promotor<sup>259</sup> skema di waktu yang tepat; serta (iii) berfungsi sebagai pencegah (*deterrent*) serta dapat mengurangi aktivitas promosi dan

255. B. Bawono Kristiaji dan Denny Vissaro, "Measuring BEPS and Its Countermeasures in Indonesia: A Preliminary Research Guide," *DDTC Working Paper* No 1717 (2017).

256. OECD, *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*, (Paris: OECD Publishing, 2011): 12.

257. OECD, *Study into The Role of Tax Intermediaries* (Paris: OECD Publishing, 2008), 28-31.

258. *Ibid*, 27.

259. Terminologi promotor mengacu pada hal yang luas guna mencakup seluruh pihak baik yang mempromosikan skema penghematan pajak (*tax shelter*) ataupun penghindaran pajak, serta perantara yang memfasilitasi dan merancang hal-hal yang perlu dilaporkan.

penggunaan skema penghindaran pajak.<sup>260</sup>

Karena dirasa efektif dalam mencegah skema penghindaran pajak, beberapa negara telah menerapkan MDR dalam yurisdiksi mereka. Contohnya: Amerika Serikat (1984 dan direvisi pada 2004), Kanada (1989, diperbaharui 2013), Afrika Selatan (2003, direvisi 2008), Inggris (2004, diamandemen 2006 dan 2011), Portugal (2008), dan Irlandia (2011).<sup>261</sup> Implementasi kewajiban pengungkapan memberikan hasil yang positif terutama memungkinkan pemerintah untuk segera mengetahui pola perencanaan pajak, celah-celah hukum yang dipergunakan, dan kemudian merespons dengan melalui revisi atau ketentuan-ketentuan baru. Sebagai contoh, UK *Disclosure of Tax Avoidance Schemes* (DOTAS) telah mempercepat respon pemerintah untuk menanggulangi skema-skema perencanaan pajak yang dirasa agresif. 925 dari 2366 skema yang diungkapkan di 2013 telah berhasil dicegah. Kecepatan respon ini jelas menyelamatkan penerimaan pajak di UK.<sup>262</sup>

Selain itu, adanya informasi dalam kewajiban pengungkapan telah mengurangi ketergantungan otoritas pajak atas hasil pemeriksaan dan analisis data untuk mendeteksi penghindaran pajak. Kewajiban pengungkapan juga terbukti dapat mengurangi praktik penghindaran pajak yang ditandai dengan semakin minimnya jumlah skema yang dilaporkan.<sup>263</sup>

Terdapat beberapa prinsip yang perlu dipertimbangkan dalam mendesain ketentuan kewajiban pengungkapan. Pertama, ketentuan tersebut harus disusun dengan jelas dan mudah dipahami. Ketidakjelasan dapat menyebabkan rendahnya partisipasi dalam pengungkapan maupun informasi yang diterima oleh otoritas pajak justru tidak relevan. Kedua, kewajiban pengungkapan harus memperhatikan keseimbangan antara biaya kepatuhan yang dihadapi oleh subjek pajak dan manfaat yang diperoleh oleh otoritas pajak. Untuk menjamin hal tersebut, ruang lingkup kewajiban pengungkapan harus didesain sebaik mungkin. Ketiga, ketentuan tersebut harus secara efektif mencapai tujuannya dan dapat secara akurat mengidentifikasi skema-skema relevan. Terakhir, informasi yang diperoleh dari ketentuan kewajiban pengungkapan harus dipergunakan secara efektif. Artinya, otoritas pajak harus menyiapkan kerangka pemrosesan informasi serta bagaimana hal tersebut dapat dipergunakan sebagai bahan penyusunan kebijakan pajak dan mengestimasi dampak penerimaan.<sup>264</sup>

Dalam mendesain ketentuan kewajiban pengungkapan ini, terdapat lima komponen yang penting untuk menjadi fokus, yaitu sebagai berikut.

- i. Pihak yang berkewajiban untuk melaporkan: apakah ketentuan ini hanya mengikat wajib pajak, promotor pajak, atau justru keduanya.
- ii. Kriteria skema perencanaan pajak yang harus dilaporkan. Dalam hal ini, dibutuhkan

260. OECD, "Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report," *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (Paris: OECD Publishing, 2015), 18.

261. OECD, *Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*, (Paris: OECD Publishing, 2013): 32.

262. OECD, "Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report," *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (Paris: OECD Publishing, 2015), 25.

263. Hal ini terjadi di Afrika Selatan maupun Kanada. *Ibid*, 28-29.

264. *Ibid*, 19-20.

- suatu ambang batas dan ruang lingkup tertentu.
- iii. Waktu pelaporan, misalkan apakah perencanaan tersebut harus diungkapkan pada saat skema diimplementasikan atau pada saat rancangannya disepakati.
  - iv. Dicantumkannya konsekuensi atau sanksi dari tidak dilaporkannya skema kepada otoritas pajak.
  - v. Informasi yang harus dilaporkan yang setidaknya meliputi: identitas pengguna dan promotor skema, detail skema transaksi, ketentuan pajak yang dimanfaatkan, pajak yang dapat dihemat, dan sebagainya.

### E.2.11. Aksi 13: Format Baru Dokumentasi *Transfer Pricing*

Penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principle*) pada transaksi afiliasi tidak dapat dilepaskan dari kewajiban dokumentasi *transfer pricing*. Sejak pertama kali diperkenalkan di Amerika Serikat pada tahun 1994, persyaratan dokumentasi *transfer pricing* telah menyebar luas ke banyak negara dan menjadi salah satu prioritas utama dalam agenda kepatuhan pajak perusahaan multinasional.<sup>265</sup> Jika di akhir abad ke-20, hanya terdapat 10 negara yang memiliki ketentuan dokumentasi *transfer pricing*, kini jumlahnya telah meningkat hampir delapan kali lipat.<sup>266</sup>

Meskipun persyaratan dokumentasi *transfer pricing* telah diatur di berbagai negara, praktik manipulasi *transfer pricing* masih menjadi skema penghindaran pajak yang dominan. Tidak adanya standar global tentang informasi yang harus dilaporkan serta tidak adanya kewajiban untuk menyertakan informasi grup usaha perusahaan multinasional secara komprehensif, ditenggarai menjadi penyebabnya. Otoritas pajak masih mengalami kesulitan untuk meneliti lebih jauh tentang adil atau tidaknya alokasi pembagian laba ataupun substansi usaha masing-masing entitas dari suatu grup perusahaan multinasional. Sebagai upaya untuk membuat dokumentasi *transfer pricing* lebih bermanfaat serta wujud dari transparansi, OECD menganggap diperlukan revisi atas persyaratan dokumentasi *transfer pricing*. Hal ini seperti tertuang dalam Aksi ke-13 dari Proyek Anti-BEPS:

*“Develop rules regarding transfer pricing documentation to enhance transparency for tax administration, taking into consideration the compliance costs for business. The rules to be developed will include a requirement that MNE’s provide all relevant governments with needed information on their global allocation of the income, economic activity and taxes paid among countries according to a common template.”*

Hasil dari Aksi-13 juga dipergunakan sebagai bahan revisi OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprise and Tax Administration*, khususnya Bab V mengenai dokumentasi *transfer pricing*. Persyaratan dokumentasi *transfer pricing* ditekankan kepada tiga tujuan: (i) menjamin penerapan *arm's length principle* dalam transaksi afiliasi; (ii) ketersediaan informasi yang dibutuhkan oleh otoritas pajak dalam melakukan penelaahan risiko (*risk assessment*); serta (iii) menyediakan otoritas

265. OECD, *Public Consultation: White Paper on Transfer pricing Documentation*, Internet, dapat diakses melalui Tersedia pada <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/white-paper-transfer-pricing-documentation.pdf>.

266. Joel Cooper, et al., *Transfer pricing and Developing Economies: A Handbook for Policy Makers and Practitioners* (Washington DC:World Bank, 2016), 7.

pajak informasi yang berguna dalam pemeriksaan *transfer pricing*.<sup>267</sup>

Dokumentasi *transfer pricing* terdiri atas tiga tingkatan (*three-tiered*). Pertama, dokumen induk atau *master file documentation* yang berisi suatu gambaran umum tentang kegiatan usaha dan struktur kepemilikan anggota grup perusahaan multinasional tersebut. Termasuk di dalamnya adalah mengenai laporan keuangan konsolidasi, harta tak berwujud, serta informasi atas transaksi pembiayaan internal perusahaan multinasional.

Kedua, dokumen lokal atau *local file documentation* yang berisi suatu informasi atas transaksi afiliasi yang dilakukan oleh subjek pajak beserta pembuktian atas penerapan *arm's length principle*. Isi dari *local file documentation* pada hakikatnya sama dengan isi yang dipersyaratkan pada rezim dokumentasi sebelum Proyek Anti-BEPS.

Ketiga, laporan per negara atau *country by country reporting* (CbCR). Laporan ini akan berupa suatu matriks yang menjelaskan tentang kinerja, substansi, dan alokasi laba masing-masing entitas dalam grup perusahaan multinasional. CbCR diadopsi sebagai respon atas tuntutan agar perusahaan multinasional semakin transparan dalam laporan keuangannya sehingga permasalahan *profit shifting* dapat diatasi.<sup>268</sup> Di luar konteks BEPS, CbCR telah menjadi tren dalam upaya mengatasi risiko korupsi di sektor industri ekstraktif.<sup>269</sup> Untuk tujuan pajak, konsep CbCR didasarkan pada keterbukaan informasi bisnis, seperti laba dan pajak yang dibayarkan di setiap negara tempat perusahaan multinasional beroperasi.<sup>270</sup>

OECD menekankan bahwa informasi yang dimuat dalam CbCR bukan merupakan suatu bukti bahwa harga transfer perusahaan multinasional telah wajar atau tidak wajar dan tidak akan dipergunakan sebagai suatu dasar untuk melakukan koreksi.<sup>271</sup> Lebih lanjut, CbCR juga akan memudahkan kerangka koordinasi otoritas pajak secara lebih efisien. Misalkan, dalam melakukan penelitian sejauh mana koreksi yang dilakukan oleh otoritas pajak tertentu akan berakibat pada *corresponding adjustment*.<sup>272</sup>

Aksi 13 ini juga mencantumkan beberapa isu terkait kepatuhan atas dokumentasi *transfer pricing*, seperti: waktu penyampaian, bahasa yang dipergunakan, kerahasiaan informasi, dan sebagainya. Selain itu, Laporan ini juga memberikan acuan isi dan format dari ketiga jenis dokumentasi<sup>273</sup> serta kerangka kesepakatan pertukaran informasi atas laporan per negara (CbCR).

267. OECD, "Transfer pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 201 Final Report," *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (Paris: OECD Publishing, 2015), 12-14.

268. Lihat Michael P. Devereux, "Transparency in Reporting Financial Data by Multinational Corporations," *Oxford University Centre for Business Taxation Report*, (2011); Richard Murphy, "Country by Country Reporting: Holding Multinational Corporations to Account Wherever They Are," *Task Force on Financial Integrity and Economic Development*, (2009).

269. EITI, "The Global Standard for the Good Governance of Oil, Gas and Mineral Resources," Internet, dapat diakses melalui <http://eiti.org>.

270. Maria Theresa Evers, Ina Meier, dan Christoph Spengel, "Transparency in Financial Reporting: Is Country-by-Country Reporting Suitable to Combat International Profit Shifting?" *ZEW Discussion Paper No.14-015*, (2014).

271. OECD, "Transfer pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 201 Final Report," *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (Paris: OECD Publishing, 2015), 22.

272. Richard Murphy, "Country-by-Country Reporting," dalam *Global Tax Fairness*, ed. Thomas Pogge dan Krishen Mehta (Oxford: Oxford University Press, 2016), 104-107.

273. Untuk penerapan di Indonesia, dapat dilihat pada artikel B. Bawono Kristiaji, Romi Irawan, dan Yusuf Wangko Ngantung, "Indonesia Adopts CbCR and New Transfer Pricing Documentation Requirements," *TP Week, International Tax Review*, Januari 2017. Tersedia pada: <http://www.tpweek.com/articles/indonesia-adopts-cbcr-and-new-transfer-pricing-documentation-requirements/arwirqar> (diakses pada 10 Maret 2017).

## E.2.12. Aksi 14: Efektivitas Penyelesaian Sengketa Pajak Internasional

Untuk melengkapi langkah aksi BEPS lainnya, OECD mempertimbangkan perlunya meningkatkan efektivitas penyelesaian sengketa pajak internasional sehingga dapat meningkatkan kepastian dan prediktabilitas bagi dunia usaha. Hal ini mengingat hasil dari rencana aksi BEPS di atas dapat saja menimbulkan ketidakpastian dalam interpretasi dan aplikasi hasil rencana aksi tersebut. Untuk itu, OECD memasukkan upaya meningkatkan efektivitas mekanisme penyelesaian sengketa melalui *Mutual Agreement Procedure* (MAP) dan arbitrase sebagai salah satu aksi dalam proyek BEPS.<sup>274</sup>

Data statistik MAP di negara-negara anggota OECD menunjukkan peningkatan yang cukup signifikan dalam proses penyelesaian sengketa pajak internasional melalui MAP.<sup>275</sup> Hal ini mengindikasikan adanya keinginan yang kuat dari otoritas pajak di negara-negara anggota OECD untuk menyelesaikan sengketa pajak internasional melalui MAP. Akan tetapi, hal ini tidak berarti MAP tidak memiliki kelemahan-kelemahan. Sebagai contoh, MAP dianggap tidak memberikan kepastian karena tidak mewajibkan otoritas pajak untuk mencapai kesepakatan.<sup>276</sup>

Aksi 14 Proyek Anti-BEPS ini mengidentifikasi kemungkinan penolakan oleh otoritas pajak untuk menginisiasi MAP dan arbitrase sebagai penghalang dalam menyelesaikan sengketa pajak internasional. Solusi atas penolakan dalam memberikan akses ke MAP ini relevan dalam konteks BEPS karena beberapa negara dapat menolak akses ke MAP jika transaksi yang disengketakan dianggap *abusive*<sup>277</sup>, misalnya transaksi yang berhubungan dengan dugaan penyalahgunaan P3B. Penolakan dalam memberikan akses ke arbitrase dapat terjadi jika kedua otoritas pajak dalam MAP menganggap kasus yang dibawa ke MAP telah terselesaikan, walaupun nyatanya masih terdapat isu sengketa yang belum terselesaikan di tahap MAP.<sup>278</sup>

Aksi 14 ini kemudian merekomendasikan 17 standar minimum (langkah-langkah atau rangkaian tindakan minimal yang harus dilakukan oleh suatu negara) dan 11 *best practices* (langkah tambahan yang juga diharapkan dapat diterapkan oleh setiap negara) yang diperlukan untuk meningkatkan efektivitas penyelesaian sengketa pajak internasional. Seluruh rangkaian tindakan tersebut (28 tindakan) dibagi dalam tiga kategori: (i) menciptakan kepastian bahwa permasalahan P3B dapat diselesaikan tepat waktu; (ii) menciptakan kepastian bahwa proses administrasi dilaksanakan guna mendukung pencegahan dan penyelesaian permasalahan yang menyangkut P3B, secara tepat waktu; serta (iii) menciptakan kepastian bahwa subjek pajak yang memenuhi persyaratan dapat mengajukan permohonan MAP.

Dari sekian banyak rangkaian tindakan yang diuraikan dalam Aksi 14, satu tindakan yang paling banyak menjadi perdebatan adalah tindakan sehubungan dengan arbitrase

274. Aksi 14 Proyek Anti-BEPS bertujuan untuk: “Develop solutions to address obstacles that prevent countries from solving treaty-related disputes under MAP, including the absence of arbitration provisions in most treaties and the fact that access to MAP and arbitration may be denied in certain cases.”

275. Data statistik MAP di negara-negara anggota OECD dapat diakses di OECD, “Mutual Agreement Procedure Statistics for 2012”, Internet, dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/ctp/dispute/mapstatistics2012.htm>.

276. Paragraf 37 dari *Commentary* atas Pasal 25 OECD Model.

277. Paragraf 26 dari *Commentary* atas Pasal 25 OECD Model.

278. Paragraf 71 dari *Commentary* atas Pasal 25 OECD Model.

(*mandatory binding arbitration*).<sup>279</sup> Hal ini dikarenakan masih terdapatnya perbedaan yang lebar antara kepentingan negara maju dan negara berkembang. Selain itu kemampuan dan pengalaman negara berkembang dalam melaksanakan arbitrase tidak seimbang dibandingkan dengan negara maju.<sup>280</sup> Banyak negara di kawasan Afrika juga kurang tertarik atas arbitrase karena faktor-faktor, seperti tidak ada jaminan netralitas dan independensi arbitrator, banyak P3B yang lebih menguntungkan negara maju, potensi adanya biaya arbitrase, dan sebagainya.<sup>281</sup> Terlepas dari ketidaktertarikan negara berkembang, adanya kewajiban untuk melanjutkan proses MAP ke arbitrase jika MAP tidak menghasilkan suatu kesepakatan maupun terbukanya kemungkinan bagi pihak ketiga terlibat dalam proses arbitrase, justru dapat memotivasi kedua otoritas pajak untuk menyelesaikan sengketa di tahap MAP.<sup>282</sup>

### E.2.13. Aksi 15: Merancang Instrumen Multilateral

Agar Proyek Anti-BEPS dapat terimplementasi, aksi-aksi untuk memerangi BEPS harus diterapkan secara konsisten oleh negara-negara tepat pada waktunya.<sup>283</sup> Beberapa dari hasil rencana aksi BEPS akan terealisasi dalam bentuk perubahan ketentuan dalam OECD Model, misalnya terkait dengan ketentuan mengenai *hybrid mismatch* (Aksi 2), ketentuan *anti-treaty abuse* (Aksi 6), perubahan definisi BUT (Aksi 7), serta efektivitas penyelesaian sengketa pajak internasional (Aksi 14).<sup>284</sup> Akan tetapi, perubahan dalam OECD Model tersebut tidak langsung berdampak secara efektif kepada perubahan P3B diantara dua negara karena diperlukan proses negosiasi yang cukup panjang untuk mencapai kesepakatan.<sup>285</sup> Misalnya saja, proses negosiasi P3B antara Swedia dan Portugal yang dimulai pada tahun 1960 dan pada akhirnya ditandatangani pada tahun 2002.<sup>286</sup>

OECD dalam Aksi ke-15 ini mengambil langkah inovatif untuk mengatasi hal tersebut melalui instrumen multilateral. Hal terpenting dari rencana aksi ini adalah hasil dari rencana aksi yang lain akan sulit terimplementasi tanpa rencana aksi kelima belas ini.<sup>287</sup> Oleh karena itu, setiap negara yang terlibat dan mendukung proyek BEPS ini harus menyadari bahwa permasalahan multilateral membutuhkan solusi multilateral.

279. Lihat pembahasan mengenai arbitrase dalam konteks MAP di Indonesia pada Yeni Mulyani, "Transfer pricing Dispute Resolution and Mutual Agreement Procedures: An Indonesian Perspective," *International Transfer Pricing Journal* (Januari/Februari 2017): 77-84.

280. Yeni Mulyani, "BEPS Action 14: Menyelesaikan Sengketa dengan Mutual Agreement Procedure," *InsideTax* Edisi 38 (Mei 2016): 91.

281. Annet Wanyana Oguttu, "Resolving Treaty Disputes: The Challenges of Mutual Agreement Procedures with a Special Focus on Issues for Developing Countries in Africa," *Bulletin for International Taxation*, Desember 2016, 735-737.

282. Marcus Desax dan Marc Veit, "Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal," *Arbitration International Vol 23*, (2007): 413, 429

283. Lihat juga Pascal Saints-Amans dan Raffaele Russo, *Op.Cit.*, 240-241.

284. Dirk Broekhuijsen dan Henk Vording, "The Multilateral Tax Instrument: How to Avoid a Stalemate on Distributional Issues?" *British Tax Review*. no. 1 (2016): 39-61.

285. Jeffrey Owens mengestimasi setiap perubahan ketentuan dalam OECD Model yang disetujui oleh negara-negara anggota OECD akan memakan waktu 5-15 tahun bagi negara-negara anggota OECD tersebut untuk merenegosiasikan perubahan OECD Model ke dalam P3B yang mereka miliki. Jeffrey Owens, "International Taxation: Meeting the Challenges-the Role of the OECD," *European Taxation* (2006): 556.

286. Danny Septriadi, "Tax Treaty Negotiation," dalam *Tax Treaty Policy and Development*, ed. Markus Stefaner dan Mario Züger (Vienna: Linde Verlag Wien, 2005), 97.

287. Angharad Miller dan Alan Kirkpatrick, "The Use of Multilateral Instruments to Achieve the BEPS Action Plan Agenda," *British Tax Review* Vol.2013, No.5 (2013): 691.



Banyak kalangan menilai bahwa instrumen multilateral ini akan berfungsi sebagai kendaraan yang efektif untuk menerapkan Aksi 1 sampai dengan 14 dari Proyek Anti-BEPS itu sendiri.<sup>288</sup> Kemudian, dari sudut pandang hukum, instrumen ini juga berfungsi untuk tercapainya keseimbangan dalam membahas berbagai tantangan teknis dan politik dalam memerangi praktik BEPS. Instrumen multilateral ini tidak dimaksudkan untuk menterminasi jaringan P3B yang terbentuk saat ini. Justru perjanjian bilateral dalam P3B yang sudah ada tetap akan terus berperan penting dalam melanjutkan tujuan-tujuan yang hendak dicapai dalam kerjasama internasional untuk tujuan pajak.

Pada akhir November 2016 yang lalu, OECD telah merilis suatu rancangan naskah instrumen multilateral yang tertuang dalam *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*. Naskah tersebut diagendakan untuk ditandatangani pada bulan Juni 2017.<sup>289</sup> Tidak seluruh isi instrumen multilateral tersebut mengikat, tetapi pada beberapa bagian tertentu terdapat keleluasaan mengecualikan atau memodifikasi implikasi hukum dari ketentuan tertentu. Hal tersebut dapat dilakukan melalui mekanisme *opt-out*<sup>290</sup>, formulasi atau reservasi<sup>291</sup>, ataupun penggunaan mekanisme lain seperti pengurangan, keringanan, dan pembatasan.<sup>292</sup>

Ditinjau dari hal-hal tersebut, ketentuan dalam instrumen multilateral dapat dibagi menjadi tiga kategori.<sup>293</sup> Pertama, ketentuan instrumen multilateral yang sifatnya standar minimum yang nantinya berlaku untuk seluruh P3B. Perubahan di bawah kategori ini berperan strategis dalam menentukan keberhasilan implementasi instrumen multilateral. Terdapat tiga ketentuan perubahan yang sifatnya standar minimum: (i) *preambule* yang secara jelas mencantumkan adanya semangat untuk melawan praktik penghindaran pajak; (ii) *principal purpose test* (PPT) untuk mencegah penyalahgunaan P3B; serta (iii) kesepakatan untuk menyelenggarakan *mutual agreement procedure* (MAP) sebagai cara untuk menyelesaikan sengketa tanpa menciptakan pemajakan berganda. Atas dasar sifatnya yang standar minimum, negara-negara hanya boleh memberikan reservasi (*reservation*).

Kategori kedua mencakup beberapa hal, seperti: (i) penghasilan yang diperoleh dari atau melalui entitas transparan; (ii) ketentuan terkait entitas hukum yang memiliki *dual-resident*; (iii) keuntungan pajak yang diperoleh pada pembayaran dividen; (iv) pemajakan atas penghasilan yang diatribusikan kepada BUT; (v) ketentuan untuk mencegah penghindaran status BUT. Kategori ketiga terdiri atas ketentuan

288. Rolf Eicke, "A BEPS Multilateral Instrument – Practical Solution or Elusive Pipe Dream?" *Tax Notes International*, no. 76 (10 November 2014).

289. OECD, "Countries adopt multilateral convention to close tax treaty loopholes and improve functioning of international tax system", Internet, dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/ctp/beps/countries-adopt-multilateral-convention-to-close-tax-treaty-loopholes-and-improve-functioning-of-international-tax-system.htm>.

290. Mekanisme *opt-out* didefinisikan sebagai ketentuan bahwa pihak-pihak dalam perjanjian dapat menerima kewajiban, tetapi tidak menerimanya secara eksplisit sehingga ketentuan tersebut tidak secara otomatis berlaku bagi pihak tersebut. Tujuan dari mekanisme ini adalah untuk memberikan kemungkinan kepada pihak-pihak yang siap untuk berkomitmen untuk melakukan tindakan lebih lanjut demi terpenuhinya tujuan dari perjanjian tersebut.

291. Dalam kasus mekanisme *opt-out* tidak secara eksplisit diatur, formulasi reservasi memungkinkan untuk dilakukannya *opt-out* atas beberapa ketentuan dalam perjanjian. Reservasi di sini diartikan sebagai pernyataan sepihak yang dibuat oleh negara, ketika menandatangani, menerima atau menyetujui instrumen multilateral. Hal ini dimaksudkan untuk mengecualikan atau mengubah akibat hukum dari ketentuan-ketentuan yang diperjanjikan.

292. OECD, "Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report", *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (Paris: OECD Publishing, 2015), 43.

293. Piergiorgio Valente, "BEPS Action 15: Release of Multilateral Instrument," *Intertax* Vol.45, Issue 3 (2017): 220-221.

yang bersifat pilihan (*optional*) dan pelengkap (*complementary*), yang terdiri atas: (i) penerapan yang sesuai atas metode untuk mengeliminasi pajak berganda; (ii) pencegahan penghindaran status BUT melalui pemanfaatan kriteria pengecualian BUT; (iv) klausul pelengkap, seperti adanya tambahan di bagian *preambule*; (iv) penyederhanaan klausul tentang *limitation on benefits* (LOB); dan (v) kesepakatan untuk menggunakan mekanisme arbitrase atas sengketa yang tidak dapat diselesaikan melalui MAP.

#### E.2.14. Pertukaran Informasi

Pertukaran informasi memang bukan menjadi salah satu Aksi Proyek Anti-BEPS, tetapi menjadi bagian yang tidak terpisahkan mengingat efektivitas implementasi beberapa aksi sangat tergantung dari pertukaran informasi. Misalkan, pertukaran dokumen laporan per negara (*country-by-country report*), *tax ruling*, dan sebagainya. Selain itu, OECD juga menekankan bahwa kerangka inklusif serta percepatan implementasi Proyek Anti-BEPS akan sangat terbantu dari kerangka pertukaran informasi global yang telah tertuang dalam *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*.<sup>294</sup>

Sehubungan dengan upaya melawan praktik penghindaran pajak dan BEPS, mekanisme pertukaran informasi memiliki beberapa manfaat. Pertama, adanya upaya mendelegasikan sebagian mandat administrasi kepatuhan pajak kepada kerangka otoritas supranasional akan menjadi tahap menuju kerjasama multilateral yang lebih erat di masa mendatang. Kedua, prinsip akuntabilitas dan transparansi dalam pertukaran informasi akan menciptakan kepercayaan dari publik. Ketiga, pertukaran informasi akan mengurangi *information gap* terutama pada konteks tidak meratanya ketersediaan ahli pajak di masing-masing negara. Keempat, mekanisme pertukaran informasi akan mendukung implementasi Proyek Anti-BEPS yang efektif dan efisien, tetapi tetap menjamin adanya penghormatan hak-hak wajib pajak.<sup>295</sup>

Mekanisme pertukaran informasi antarotoritas pajak dapat diselenggarakan melalui tiga cara: berdasarkan permintaan, secara spontan, maupun secara otomatis. Terkait dengan Proyek Anti-BEPS, OECD dan G20 hanya menjelaskan secara eksplisit penggunaan pertukaran informasi secara spontan (untuk Aksi 5 terkait pertukaran *tax ruling*) serta secara otomatis (untuk Aksi 13 terkait laporan per negara/CbCR). Akan tetapi, ditinjau dari luasnya ruang lingkup serta dinamika perkembangan implementasi Proyek Anti-BEPS di masa mendatang, pertukaran informasi berdasarkan permintaan juga dipercaya akan memainkan peranan penting.

Terdapat tiga instrumen hukum yang bisa dijadikan acuan untuk pelaksanaan pertukaran informasi.<sup>296</sup> Pertama, melalui P3B, khususnya Pasal 26 seperti yang tertera baik dari OECD<sup>297</sup> maupun UN Model. Kedua, melalui *Tax Information*

294. OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (Paris: OECD Publishing, 2013), 26.

295. Allison Christians, *Op.Cit.*, 336-343.

296. Lihat pembahasan mendalam atas sejarah dan kerangka hukum pertukaran informasi pada Xavier Oberson, *International Exchange of Information in Tax Matters: Towards Global Transparency* (Edward Elgar Publishing: 2015).

297. Pasal 26 ayat (2) dan *Commentary* yang disusun oleh OECD telah mengalami perubahan sejak tahun 1963 sampai di tahun 2012. OECD, "Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and Its Commentary", Internet, dapat diakses melalui [https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718\\_Article%2026-ENG\\_no%20cover%20\(2\).pdf](https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf)

*Exchange Agreement* (TIEA).<sup>298</sup> Mengingat bahwa Model TIEA yang dikembangkan di tahun 2002 hanya menitikberatkan kerangka pertukaran informasi berdasarkan permintaan, OECD menerbitkan *Model Protocol for the Purpose of Allowing the Automatic and Spontaneous Exchange of Information under a TIEA* pada tahun 2015 untuk memperluas ruang lingkup TIEA.

Ketiga, melalui perjanjian yang bersifat multilateral, yaitu *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* (CMAAT). CMAAT pertama kali diadakan pada tahun 1988 berdasarkan kesepakatan OECD dan *Council of Europe* dan mengalami amandemen di tahun 2010. Amandemen dilakukan untuk menyediakan berbagai bentuk bantuan dalam bidang pajak, khususnya untuk menangkal penghindaran dan penggelapan pajak.<sup>299</sup> Bantuan di bidang pajak dalam CMAAT ini dapat berupa pertukaran informasi antar partisipan sampai dengan bantuan dalam melakukan *recovery tax claims*. CMAAT juga membantu percepatan jaringan pertukaran informasi bagi negara-negara yang belum atau kurang memiliki perjanjian bilateral untuk melakukan pertukaran informasi dengan negara lain. Oleh karena kerangka hukumnya yang menarik, cakupannya yang luas, serta sifatnya yang multilateral, kini telah terdapat 108 negara dan yurisdiksi yang menandatangani CMAAT.<sup>300</sup>

Terkait dengan pertukaran informasi atas laporan per negara (CbCR) dalam Proyek Anti-BEPS, saat ini telah terdapat 57 negara yang menandatangani *Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports* (CbC MCAA).<sup>301</sup> Sebagai informasi, CbC MCAA pada dasarnya mengacu pada Pasal 6 CMAAT yang mensyaratkan adanya otoritas yang berwenang (*competent authority*) untuk secara bersama-sama menyepakati ruang lingkup dan prosedur pertukaran informasi secara otomatis.<sup>302</sup> Tidak hanya itu, OECD juga telah menerbitkan *term of references* (TOR) dan metodologi untuk diadakannya *peer review* atas CbC Report serta format elektronik standar (*CbC XML Schema*) sebagai format acuan pertukaran laporan per negara.

Sementara itu, untuk pertukaran atas *tax ruling*, Proyek Anti-BEPS akan mendesain kerangka *peer review* yang nantinya juga dapat dipergunakan untuk memonitor komitmen masing-masing negara, khususnya yang dikategorikan sebagai *tax haven* atau *preferential tax regime*. Berbeda dengan format pertukaran informasi atas *tax rulings* dalam kerangka Proyek Anti-BEPS, Uni Eropa justru akan mengimplementasikan hal

298. TIEA biasanya dilakukan dengan negara yang dikategorikan sebagai *tax haven*. Lihat Annet Wanyana Oguttu, "A Critique on Effectiveness of Exchange of Information on Tax Matters in Preventing Tax Avoidance," *Bulletin for International Taxation*, January 2014, 2-19

299. OECD, "Convention on Mutual Administrative in Tax Matters," Internet, dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>.

300. Hingga per 16 Maret 2017. OECD, "Jurisdiction Participation in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, Status - 16 March 2017," Internet, dapat diakses melalui [http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status\\_of\\_convention.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf).

301. Hingga 26 Januari 2017. OECD, "Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports (CbC MCAA) and Signing Dates - Status as 26 January 2017," Internet, dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/CbC-MCAA-Signatories.pdf>.

302. Format CbC MCAA dapat dilihat pada OECD, "Multilateral Competent Authority Agreement On The Exchange Of Country-By-Country Reports," Internet, dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/cbc-mcaa.pdf>.

tersebut secara otomatis.<sup>303</sup>

Pada akhirnya, pertukaran informasi dalam Proyek Anti-BEPS dipercaya dapat meningkatkan tata kelola (*governance*) yang lebih baik di tingkat global.<sup>304</sup> Hal ini terlebih mengingat adanya fakta bahwa dalam era globalisasi, penegakan hukum pajak akan sangat tergantung dari pertukaran informasi.<sup>305</sup>

## F. Penutup: Refleksi dan Dinamika Pasca Proyek Anti-BEPS

Secara umum, dapat dinyatakan bahwa laporan dari Proyek Anti-BEPS yang dipimpin oleh OECD dan G20 telah berhasil memetakan permasalahan mengenai BEPS. Tidak hanya itu, rekomendasi yang diajukan juga dirasa telah sesuai dengan komitmen untuk merestorasi sistem pajak internasional. Lantas, bagaimana peluang keberhasilan proyek tersebut?

Satu hal yang pasti, Proyek Anti-BEPS sebisa mungkin tidak boleh gagal karena dapat mengakibatkan hal-hal berikut: (i) akan muncul ketidakstabilan pada rezim pajak internasional; (ii) akan melemahkan posisi OECD sebagai pengelola rezim dan forum untuk pembahasan ini; (iii) akan membuat ketidakpercayaan baru dari negara-negara yang terlibat dalam proyek tersebut, baik negara maju maupun negara berkembang; (iv) akan memunculkan suatu ketidakpercayaan bahwa kerjasama internasional di bidang pajak tidak akan terjadi sehingga akan mendorong adanya unilateralisme dan kompetisi pajak; (v) akan memperdalam ketidakpercayaan dari publik terkait dengan keadilan dan legitimasi sistem pajak.<sup>306</sup>

Dalam menakar peluang keberhasilannya, pertama-tama diperlukan suatu pemikiran reflektif dan penelaahan kritis atas rekomendasi dari Proyek Anti-BEPS. Jika ditinjau dari apa yang menjadi latar belakang dan penyebab terjadinya BEPS, agaknya kita harus memaklumi bahwa proyek tersebut tidak memberikan suatu kemajuan yang berarti. Hal ini seperti yang diungkapkan oleh Baker bahwa keberhasilan utama dari Proyek Anti-BEPS terletak pada beberapa hal. Mulai dari terbentuknya kelembagaan organisasi pajak internasional yang menjamin partisipasi seluruh negara, terbangunnya seperangkat prinsip-prinsip pajak internasional yang baru dan mempertimbangkan seluruh kepentingan negara dan bukan hanya negara OECD, serta diubahnya pendekatan yang tidak bekerja di masa lalu, seperti halnya *arm's length principle* untuk tujuan *transfer pricing*,<sup>307</sup> ataupun solusi atas pengalokasian hak pemajakan negara sumber dan domisili yang 'ketinggalan jaman'.

Walau demikian, posisi untuk tidak melakukan hal-hal yang sifatnya mengubah secara drastis konsensus internasional tersebut sepertinya dapat dipahami. Teori mengenai pembentukan organisasi internasional memperlihatkan bahwa suatu

303. Dirk Van Stappen, Wolfgang Oepon, dan Eugena Molla, "Mandatory Automatic Exchange of Information on Tax Rulings: Political Agreement Reached in ECOFIN Council," *International Transfer Pricing Journal* (Januari/Februari 2016), 9-14.

304. Allison Christians, *Op.Cit.*, 333-336.

305. Thomas Rixen, *The Political Economy of International Tax Governance Transformation of the State* (New York: Palgrave Macmillan, 2008), 61.

306. Yariv Brauner, "What the BEPS?" *Florida Tax Review* Vol.16 No.2 (2014): 112.

307. Philip Baker, "BEPS: Emergence of International Tax Law and Future Direction," ed. Parthasarathi Shome (Haryana: Wolters Kluwer CCH, 2016), 70.

kerjasama semakin mudah dilakukan dalam kerangka yang lebih fleksibel dan tidak mengikat.<sup>308</sup> Artinya, kerangka tersebut seharusnya masih membuka ruang perbedaan-perbedaan preferensi. Dalam konteks Proyek Anti-BEPS, kerangkanya memang dari awal tidak didesain untuk mereformasi secara total tatanan yang sudah ada maupun merumuskan hal-hal yang mengikat. Proyek Anti-BEPS agaknya lebih mementingkan partisipasi dan kerangka kerja yang inklusif untuk secara perlahan-lahan menuju ke arah perubahan yang diharapkan. Ketimbang adanya ketentuan baru yang mengikat, tetapi hanya diikuti oleh sebagian negara saja. Atau dengan kata lain, mengutamakan *size* daripada *scope*.

Pilihan tersebut juga turut mempertimbangkan berbagai preferensi fiskal dari tiap negara yang sulit berkompromi pada suatu kesepakatan yang terlalu ekstrim.<sup>309</sup> Bahkan, beberapa negara anggota OECD memiliki kecenderungan memilih *status quo* karena tetap ingin melindungi dan memfasilitasi perencanaan pajak.<sup>310</sup> Pada umumnya, mereka bersikap mendua. Di satu sisi, tetap ingin mempertahankan dan melindungi basis penerimaan pajaknya dari praktik BEPS. Namun, di sisi lain, mereka tidak memiliki kepentingan besar untuk mencegah perusahaan multinasional yang menjadi subjek pajak dalam negeri mereka untuk menggerus basis pajak negara lain. Sikap yang mendua juga ditenggari dilakukan oleh negara yang memiliki wilayah dependensi yang dikenal sebagai *tax haven*. Sebagai contoh, Inggris dengan wilayah dependensinya, seperti Bermuda, British Virgin Islands, Caymand Islands, dan sebagainya.

Rekomendasi yang dihasilkan dari Proyek Anti-BEPS juga kurang sesuai dengan kepentingan banyak negara berkembang. Contohnya saja negara-negara di kawasan Afrika yang memanfaatkan Proyek Anti-BEPS untuk meningkatkan kapasitas otoritas pajak dan menciptakan sistem pajak yang lebih efektif.<sup>311</sup> Melibatkan BRICS dan negara anggota G20 (yang bukan anggota negara OECD) juga tidak sepenuhnya menjamin penerimaan secara global, terutama karena posisi unik mereka yang tidak sepenuhnya mewakili kepentingan negara berkembang.<sup>312</sup>

Perbedaan kepentingan dari negara berkembang juga ditunjukkan dari adanya publikasi dari PBB terkait upaya menjaga basis penerimaan pajak di tengah maraknya BEPS. Walau dirilis di tahun yang sama dengan Proyek Anti-BEPS, publikasi PBB tersebut hanya menyoroti sembilan isu untuk menangkal BEPS (ditambah *transfer pricing* dalam publikasi yang terpisah). Lima di antaranya sama dengan rencana aksi Proyek Anti-BEPS, yaitu upaya menetralkan transaksi *hybrid*, mencegah biaya bunga pinjaman dan isu terkait BUT, mencegah penyalahgunaan P3B dan ekonomi digital. Keempat isu lainnya adalah transparansi dan pengungkapan, *capital gain tax* untuk

308. Alberto Alesina, Ignazio Angeloni, and Federico Etro, "International Unions," *The American Economic Review*, Vol. 95, No. 3 (2005): 602-615.

309. Ravi Kanbur dan Michael Keen, "Jeux Sans Frontières: Tax Competition and Tax Coordination When Countries Differ in Size," *The American Economic Review*, Vol. 83, No. 4 (1993): 890 – 891.

310. Brian J. Arnold, *Op.Cit.*, 189.

311. Annet Wanyana Oguttu, "OECD's Action Plan on Tax Base Erosion and Profit Shifting: Part 1 - What Should Be Africa's Response?," *Bulletin for International Taxation*, 2015.

312. Lihat pembahasan sebelumnya pada bagian B.2.

negara sumber, jasa, serta insentif pajak.<sup>313</sup> Lebih lanjut, PBB juga aktif dalam upaya membangun kapasitas otoritas pajak di berbagai negara. Hal ini dilakukan melalui UN *Capacity Development Unit* yang akan bekerja erat dengan *Committee of Experts* dan banyak memberikan pelatihan *transfer pricing* serta menerbitkan kajian-kajian.<sup>314</sup>

Prospek implementasi Proyek Anti-BEPS juga mendapatkan proyek 'tandingan', oleh Uni Eropa dengan proyek *Anti Tax-Avoidance Package (ATAP)*. Proyek yang akan dilakukan hingga 2017 ini memiliki cakupan yang luas, mulai dari dokumentasi *transfer pricing*, P3B, *patent box regime*, hingga ketentuan mengenai *tax rulings*. Perkembangan perumusan ATAP dan kesesuaiannya dengan Proyek Anti-BEPS jelas akan memengaruhi sejauh mana negara-negara Uni Eropa akan mengimplementasikan Proyek Anti-BEPS di kemudian hari. Terutama dengan mengingat bahwa kebijakan yang disepakati oleh Komisi Uni Eropa bersifat mengikat secara hukum bagi anggota EU (melalui *Directives*), sedangkan Proyek Anti-BEPS tidak mengikat.

Selain itu, implementasi Proyek Anti-BEPS juga mendapatkan tantangan dari sejauh mana komitmen masing-masing negara. Komitmen tersebut dapat dijamin dengan upaya evaluasi dan pengawasan yang dilakukan secara bersama-sama oleh OECD dan G20. Sayangnya, tidak terdapat suatu mekanisme *punishment* atau evaluasi komitmen seperti halnya kerangka yang ada dalam *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)* atau minimal yang ada dalam *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*. Kalaupun ada, upaya ini hanya berlaku bagi rencana aksi yang menjadi standar minimum proyek tersebut, yaitu Aksi 5 (melawan kompetisi pajak yang membahayakan negara lain), Aksi 6 (mencegah penyalahgunaan P3B), Aksi 13 (dokumentasi *transfer pricing*), serta Aksi 14 (meningkatkan efektivitas MAP).

Khusus mengenai Aksi 5 yang sangat erat kaitannya dengan transparansi dan substansi dari negara-negara yang dikategorikan sebagai *tax haven* dan *preferential tax regime*, diperlukan suatu upaya khusus untuk mencegah *mock compliance*. *Mock compliance* adalah perilaku kepatuhan secara formalitas, atau dalam rangka untuk sekedar aman dari suatu penilaian. Dalam konteks pertukaran informasi, strategi ini dipilih oleh negara *tax haven* karena mereka tidak bisa tetap tertutup karena adanya tekanan dan juga ancaman reputasi. Namun, di sisi lain mereka tidak bisa terbuka sepenuhnya karena akan mengakibatkan kehilangan kepercayaan dari bisnis yang beroperasi di negara mereka.<sup>315</sup>

Tantangan implementasi proyek ini juga berasal dari sektor korporasi atau dunia usaha, terutama dari perusahaan multinasional besar. Aksi yang paling banyak dikeluhkan adalah mengenai *transfer pricing* terutama mengenai Aksi 8-10 dan 13. Adanya tambahan biaya kepatuhan, waktu yang mendesak, serta penyesuaian dengan

313. Hugh J. Ault and Brian J. Arnold, "Protecting the Tax Base of Developing Countries: an Overview," dalam *United Nation Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*, ed. Alexander Trepelkov, Harry Tonino dan Dominika Halka (New York: United Nation, 2015), 7.

314. Brian J. Arnold, "The UN Committee of Experts and the UN Model: Recent Developments," *Bulletin for International Taxation*, Maret/April 2017, 135.

315. Richard Woodward, "A Strange Revolution: Mock Compliance and the Failure of the OECD's International Tax Transparency Regime," dalam *Global Tax Governance: What is Wrong and How to Fix It*, ed. Peter Dietsch dan Thomas Rixen (Colchester: ECPR Press, 2016), 103-121

ketentuan di arena *transfer pricing* menjadi hal-hal yang paling cukup diwaspadai.<sup>316</sup> Selain itu, Proyek Anti-BEPS juga diperkirakan akan mendorong restrukturisasi bisnis perusahaan multinasional dalam rangka untuk mengalokasikan laba secara tepat serta menciptakan substansi ekonomi bagi setiap entitas dalam rantai nilai (*value chain*).

Isu mengenai penghormatan hak-hak subjek pajak juga mengemuka, terutama dengan adanya ketentuan baru yang terkait dengan transparansi maupun meningkatnya aktivitas pemeriksaan sebagai tindak lanjut tersedianya informasi-informasi baru.<sup>317</sup> Oleh karena itu, upaya menciptakan resolusi sengketa yang efektif semakin penting dengan potensi terjadinya ledakan sengketa pajak internasional.<sup>318</sup> Solusi lainnya adalah dengan menerapkan paradigma hubungan otoritas pajak dengan subjek pajak yang berbasis pada kepatuhan kooperatif.<sup>319</sup>

Sebagai penutup, penting untuk menggarisbawahi bahwa keberhasilan Proyek Anti-BEPS mengacu pada sejauh mana hal tersebut diimplementasikan dan dijadikan acuan secara konsisten oleh tiap negara. Hal tersebut membutuhkan suatu komitmen politik, kerjasama internasional, dan kompromi antarnegara.<sup>320</sup> Reformasi pajak internasional sebagai bentuk implementasi dan lanjutan dari Proyek Anti-BEPS akan sangat bergantung dari dukungan kekuatan yang besar. Hal ini telah tercermin dari adanya kerjasama empat organisasi internasional, yaitu IMF, OECD, UN, dan World Bank, dalam satu wadah yang sama, yaitu *Platform on Collaboration on Tax*. Pada akhirnya, Proyek Anti-BEPS ini mungkin kurang berhasil dalam merestorasi sistem pajak internasional. Namun, proyek ini menjadi langkah awal untuk secara bertahap mereformasi sistem pajak internasional dalam cara yang realistis dan inklusif.<sup>321</sup>

---

316. Richard Eccleston dan Helen Smith, "The G20, BEPS and the Future of International Tax Governance," dalam *Global Tax Governance: What is Wrong and How to Fix It*, ed. Peter Dietsch dan Thomas Rixen (Colchester: ECPR Press, 2016), 181-183.

317. Padamchan Khincha dan P. Shivanand Nayak, "Right to Sovereignty and Domestic Tax Laws", Shome BEPS, 147-150; B. Bawono Kristiaji, "Towards A New Standard for Transfer pricing Documentation: A Brief Comments," *Global Taxation* (Januari 2017): 61-64.

318. Matthew Herrington dan Cym H. Lowell, "The Evolving World of Global Tax Planning: Part 2" *International Transfer pricing Journal* (Maret 2017).

319. Lihat Jonathan Leigh Pemberton dan Alicja Majdanska, "Can Cooperative Compliance Help Developing Countries Address the Challenges of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative?" *Bulletin for International Taxation*, Oktober 2016, 595-600.

320. OECD, "OECD Secretary-General Report to the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, Sydney," Internet, dapat diakses melalui [http://www.g20.utoronto.ca/2014/OECD\\_Tax\\_report\\_to\\_G20\\_Finance\\_Ministers.pdf](http://www.g20.utoronto.ca/2014/OECD_Tax_report_to_G20_Finance_Ministers.pdf).

321. Christiana HJI Panayi, "International Tax Law in the Post-BEPS World," *Singapore Management University School of Accountancy Research Paper No.2016-S-47* (Mei 2016): 59.

## Referensi

### Buku:

- Arnold, Brian J. *International Tax Primer, 3<sup>rd</sup> Edition*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2016.
- Avi-Yonah, Reuven S. *International Tax as International Law*. Massachusetts: Cambridge University Press, 2007.
- \_\_\_\_\_. "A Perspective of Supra-Nationality in Tax Law." Dalam *BRICS and the Emergence of International Tax Coordination*, ed. Yariv Brauner dan Pasquale Pistone. Amsterdam: IBFD, 2015.
- \_\_\_\_\_. "Hanging Together: A Multilateral Approach to Taxing Multinationals." Dalam *Global Tax Fairness*, ed. Thomas Pogge dan Krishen Mehta. Oxford: Oxford University Press, 2016.
- Barthel, Fabian *et al.* "The Relationship Between Double Taxation Treaties and Foreign Direct Investment." Dalam *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, ed. Michael Lang, *et al.* Amsterdam: IBFD, 2010.
- Betten, Rijkele dan Monia Nooum. "Permanent Establishment in International Tax Structuring." Dalam *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures*, ed. Madalina Cotrut. The Netherlands: IBFD, 2015.
- Brauner, Yariv dan Pasquale Pistone. "The BRICS and the Future of International Taxation." Dalam *BRICS and The Emergence of International Tax Coordination*, ed. Yariv Brauner dan Pasquale Pistone. Amsterdam: IBFD, 2015.
- Brauner, Yariv. "The Future of Tax Incentives for Developing Countries." Dalam *Tax, Law and Development*, ed. Yariv Brauner dan Miranda Stewart. Massachusetts: Edward Elgar, 2013.
- Caves, Richard E. *Multinational Enterprise and Economic Analysis: 3<sup>rd</sup> edition*. New York: Cambridge University Press, 2007.
- Christians, Allison. "Tax Activist and the Global Movement for Development Through Transparency." Dalam *Tax, Law and Development*, ed. Yariv Brauner dan Miranda Stewart. Massachusetts: Edward Elgar, 2013.
- Cockfield, Arthur J. dan Walter Hellenstein, *Taxing Global Digital Commerce*. Belanda: Kluwer Law International, 2013.
- Cooper, Joel, *et al.* *Transfer pricing and Developing Economies: A Handbook for Policy Makers and Practitioners*. Washington DC: World Bank, 2016.
- Corrick, Lee. "The Taxation of Multinational Enterprises." Dalam *Global Tax Fairness*, ed. Thomas Pogge dan Krishen Mehta. Oxford: Oxford University Press, 2016.
- Dagan, Tsilly. "The Tragic Choices of Tax Policy in A Globalized Economy." Dalam *Tax, Law and Development*, ed. Yariv Brauner dan Miranda Stewart. Massachusetts: Edward Elgar, 2013.
- Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji. "Pendahuluan: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis." Dalam *Transfer pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*, ed. Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji. Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2013.
- Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi. *Konsep dan Aplikasi Perpajakan*



- Internasional*. Jakarta: Danny Darussalam Tax Center, 2010.
- Daurer, Veronika. *Tax Treaties and Developing Countries*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, 2014.
- Degain, Christophe dan Andreas Mauer. "Implications of Global Value Chains for Trade Statistics and Trade Policy." Dalam *Uncovering Value Added in Trade: New Approaches to Analyzing Global Value Chains*, ed. Yuqing Xing. Singapura: World Scientific Publishing, 2016.
- Dietsch, Peter. *Catching Capital: The Ethics of Tax Competition*. Oxford: Oxford University Press, 2015.
- Dunning, John. *Multinational Enterprises and the Global Economy*. Reading: Addison-Wesley, 1993.
- Dwarkasing, Ramon. "The Mercantilist Paradigm: History and Basis of BEPS." *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS): The Global Agenda*, ed. Parthasarathi Shome. Haryana: Wolters Kluwer CCH, 2016.
- Easson, Alec. *Tax Incentives for Foreign Direct Investment*. The Hague: Kluwer Law International, 2004.
- Eccleston, Richard dan Helen Smith. "The G20, BEPS and the Future of International Tax Governance." *Global Tax Governance: What is Wrong and How to Fix It*, ed. Peter Dietsch dan Thomas Rixen. Colchester: ECPR Press, 2016.
- Eden, Lorraine. "Taxes, Transfer pricing, and the Multinational Enterprise." Dalam *Taxing Multinationals: Transfer pricing and Corporate Income Taxation in North America*. Toronto: University of Toronto Press Incorporated, 1998.
- \_\_\_\_\_. *The Oxford Handbook of International Business*, ed. Alan M. Rugman. New York: Oxford University Press, 2009.
- Essers, Peter dan Ronald Russo. "The Precious Relationship between IAS/IFRS, National Tax Accounting System and the CCCTB." Dalam *The Influence of IAS/IFRS on the CCCTB, Tax Accounting, Disclosure, and Corporate Law Accounting Concepts – A Clash of Cultures*, ed. Peter Essers, et al. Alphen ad Rijn: Kluwer Law International, 2009.
- European Parliament, Directorate General of Internal Policies. *Tax Challenges in the Digital Economy*. Brussels: EU, 2016.
- Fleming Jr, J. Clifton. "A Note on the Zimmer Case and the Concept of Permanent Establishment." Dalam *Tax Treaty Case Law around the Globe*, ed. Michael Lang et al. Vienna: Linde Verlag, 2011.
- Flyinn, Channing dan Stephen Bates. "The Impact of BEPS on the Digital Economy," Dalam *BEPS Is Broader Than Tax: Practical Business Implications of BEPS*, International Tax Review. London: Euromoney Trading Limited, 2016.
- Genschel, Philipp dan Laura Seelkopf. "Winners and Losers of Tax Competition." Dalam *Global Tax Governance: What is Wrong and How to Fix It*, ed. Peter Dietsch dan Thomas Rixen. Colchester: ECPR Press, 2016.
- Gerard, Marcel dan Edoardo Traversa. "Supplementing Consolidation and Apportionment with Anti-Abuse Provisions." Dalam *Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics*, ed. Michael Lang, et al. Amsterdam: IBFD, 2010.

- Haris, Peter A. "Neutralizing Effects of Hybrid Mismatch Arrangements." Dalam *Corporate Tax Law: Structure, Policy, and Practice*. London: Cambridge University Press, 2012.
- \_\_\_\_\_. *United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*, ed. Alexander Trepelkov, Harry Tonino dan Dominika Halka. New York: United Nations, 2015.
- Hennart, Jean-Francois. "Theories of the Multinational Enterprise." Dalam *The Oxford Handbook of International Business*, ed. Alan M. Rugman. New York: Oxford University Press, 2009.
- Infanti, Anthony C. "Internation Equity and Human Development." *Tax, Law and Development*, ed. Yariv Brauner dan Miranda Stewart. Massachusetts: Edward Elgar, 2013.
- Irawan, Romi. "Historical Development of "Treaty Abuse" in DTA Law." Dalam *Preventing Treaty Abuse*, ed. Daniel W. Blum dan Markus Seiler, Series on International Tax Law. Vienna: Linde Verlag, 2016.
- Juarez, Lydia G. Ogazon dan Ridha Hamzaoui. "Common Strategies against Tax Avoidance: A Global Overview." Dalam *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures*, ed. Madalina Cotrut. Amsterdam: IBFD, 2015.
- Kaul, Inge, et al. *Providing Global Public Goods: Managing Globalization*. Oxford: Oxford University Press, 2003.
- Kristiaji, B. Bawono. "Keterbatasan Arm's Length Principle." Dalam *Transfer pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*, ed. Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji. Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2013.
- \_\_\_\_\_. "Incentives and Disincentives of Profit Shifting in Developing Countries." *Tilburg University: Master Thesis*, (2015). Tidak diterbitkan.
- Mehta, Krishen dan Erika Dayle Siu. "Ten Ways Developing Countries Can Take Control of Their Own Tax Destinies." *Global Tax Fairness*, ed. Thomas Pogge dan Krishen Mehta. Oxford: Oxford University Press, 2016.
- Mirrlees, James. *Tax by Design: The Mirrlees Review*. Oxford: Oxford University Press, 2011.
- Murphy, Richard. "Country by Country Reporting: Holding Multinational Corporations to Account Wherever They Are." Dalam *Task Force on Financial Integrity and Economic Development*, ed. Thomas Pogge dan Krishen Mehta. Oxford: Oxford University Press, 2016.
- \_\_\_\_\_. "Country-by-Country Reporting." Dalam *Global Tax Fairness*, ed. Thomas Pogge dan Krishen Mehta. Oxford: Oxford University Press, 2016.
- Ngantung, Yusuf Wangko. "Tax Treaties and Developing Countries." Dalam *Tax Policy Challenges in the 21<sup>st</sup> Century*, ed. Raffaele Petruzzi dan Karoline Spies. Wina: Linde Verlag, 2014.
- Oberson, Xavier. *International Exchange of Information in Tax Matters: Towards Global Transparency*. Massachusetts: Edward Elgar Publishing, 2015.
- OECD. *Study into The Role of Tax Intermediaries*. Paris: OECD Publishing, 2008.

- \_\_\_\_\_. *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing, 2013.
- \_\_\_\_\_. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publication, 2013.
- \_\_\_\_\_. *Co-operative Compliance: A Framework from Enhanced Relationship to Co-operative Compliance*. Paris: OECD Publishing, 2013.
- \_\_\_\_\_. *OECD Transfer pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2016*. Paris: OECD Publishing, 2016.
- Pagan, Jill C. dan J. Scott Wilkie. *Transfer pricing Strategy in a Global Economy*. Amsterdam: IBFD Publication, 1993.
- Palan, Ronen, Richard Murphy, dan Christian Chavagneux. *Tax Havens: How Globalization Really Works*. New York: Cornell University Press, 2010.
- Peters, Cees. *On the Legitimacy of International Tax Law*. Amsterdam: IBFD, 2014.
- Picciotto, Sol. "Towards Unitary Taxation: Combined Reporting and Formulary Apportionment." Dalam *Global Tax Fairness*, ed. Thomas Pogge dan Krishen Mehta. Oxford: Oxford University Press, 2016.
- \_\_\_\_\_. "Unitary Alternatives and Formulary Apportionment," Dalam *Taxing Multinational Enterprises as Unitary Firms*, ed. Sol Picciotto. Brighton: Institute of Development Studies, 2017.
- Porter, Michael E. *Competitive Advantage*. New York: The Free Press, 1985.
- Ring, Diane M. "Institutional Aspects." Dalam *BRICS and The Emergence of International Tax Coordination*, ed. Yariv Brauner dan Pasquale Pistone. Amsterdam: IBFD, 2015.
- Rixen, Thomas. "Institutional Reform of Global Tax Governance: A Proposal." Dalam *The Political Economy of International Tax Governance Transformation of the State*. New York: Palgrave Macmillan, 2008.
- \_\_\_\_\_. *Global Tax Governance: What is Wrong and How to Fix It*, ed. Peter Dietsch dan Thomas Rixen. Colchester: ECPR Press, 2016.
- Septriadi, Danny. "Tax Treaty Negotiation." Dalam *Tax Treaty Policy and Development*, ed. Markus Stefaner dan Mario Züger. Vienna: Linde Verlag Wien, 2005.
- Smit, Daniel. "EU Freedoms, Non-EU Countries and Company Taxation." Dalam *EUCOTAX Series on European Taxation*. Alphen aan de Rijn: Kluwer Law International, 2012.
- Stiglitz, Joseph. *Making Globalization Work*. New York: WW Norton & Company, 2006.
- Tanzi, Vito. "Lakes, Oceans, and Taxes: Why the World Needs a World Tax Authority." Dalam *Global Tax Fairness*, ed. Thomas Pogge dan Krishen Mehta. Oxford: Oxford University Press, 2016.
- Thomas Piketty, *Capital in the Twenty First Century* (London: The Belknap Press of Harvard University Press), 2014.
- Thuronyi, Victor. "Presumptive Taxation." Dalam *Tax Law Design and Drafting Vol. 1*, ed. Victor Thuronyi. Washington DC: IMF, 1996.
- Tooma, Rachel Anne. *Legislating Against Tax Avoidance*. Amsterdam: IBFD, 2008.
- Woodward, Richard. "A Strange Revolution: Mock Compliance and the Failure of the OECD's International Tax Transparency Regime." Dalam *Global Tax Governance: What is Wrong and How to Fix It*, ed. Peter Dietsch dan Thomas Rixen. Colchester:

ECPR Press, 2016.

Zucman, Gabriel. *The Hidden Wealth of Nations: The Scourge of Tax Havens*. Chicago: The University of Chicago Press, 2015.

**Artikel:**

Abbas, S. M. Ali dan Alexander Klemm. "A Partial Race to the Bottom: Corporate Tax Developments in Emerging and Developing Economies." *IMF Working Paper*, WP/12/28 (2012).

ActionAid. *Calling Time: Why SABMiller Should Stop Dodging Taxes in Africa*. London: ActionAid, 2012.

Alesina, Alberto, Ignazio Angeloni, dan Federico Etro. "International Unions." *The American Economic Review* 95, no. 3 (2005).

Arnold, Brian J. "The UN Committee of Experts and the UN Model: Recent Developments." *Bulletin for International Taxation*, Maret/April 2017.

Ault, Hugh J. dan Brian J. Arnold. "Protecting the Tax Base of Developing Countries: an Overview." Dalam *United Nation Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*, ed. Alexander Trepelkov, Harry Tonino dan Dominika Halka. New York: United Nation, 2015.

Ault, Hugh J., Wolfgang Schon, dan Stephen E. Shay. "Base Erosion and Profit Shifting: A Roadmap for Reform." *Bulletin for International Taxation*, Juni/Juli 2014.

Avi-Yonah, Reuven S. dan Yaron Lahav. "The Effective Tax Rates of the Largest US and EU Multinational." *Tax Law Review*, 2012.

Avi-Yonah, Reuven S. dan Haiyan Xu. "Evaluating BEPS: A Reconsideration of The Benefits Principle and Proposal for UN Oversight." *Harvard Business Law Review* 6, no. 2 (2017).

Bahl, Roy dan Richard M. Bird. "Tax Policy in Developing Countries: Looking Back – and Forward." *National Tax Journal* LXI, no.2 (2008).

Baker, Philip. "BEPS: Emergence of International Tax Law and Future Direction." *Shome BEPS*.

Barnes, Peter A. "Limiting Interest Deduction and Other Financial Payments." *Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries*, UN DESA, 2014.

Becker, Johannes dan Clement Fuest. "A Backward Looking Measure of the Effective Marginal Tax Burden on Investment." *CESIFO Working Paper*, no. 1342(2004).

Benedek, Dora, et al. "Foreign Aid and Revenue: Still a Crowding Out Effect?." *IMF Working Paper* WP/12/186 (2012).

Bjerke, Joachim M. dan Simen S. Sogaard. "Dell Wins Important Agency Permanent Establishment Case." *International Transfer pricing Journal*, 2012.

Blank, Joshua D. "What's Wrong with Shaming Corporate Tax Abuse." *Tax Law Review* 62, (2009).

Blessing, Peter H. "The Debt-Equity Conundrum – A Prequel." *Bulletin for International Taxation*, 2012.

Blouin, Jennifer, et al. "Thin capitalization Rules and Multinational Firm Capital

- Structure, *CEPR Discussion Paper*, No. 9830 (2014).
- Blouin, Jennifer, *et al.* "What Can We Learn about Uncertain Tax Benefits from FIN 48?" *National Tax Journal* 60, no.3 (2007).
- Blouin, Jennifer. "Transparency and Financial Accounting." *Bulletin for International Taxation*, Juni/Juli 2014.
- Braun, Julia dan Martin Zagler. "An Economic Perspective on Double Tax Treaties with(in) Developing Countries." *World Tax Journal*, Oktober 2014.
- Brauner, Yariv. "What the BEPS?." *Florida Tax Review* 16, No.2 (2014).
- \_\_\_\_\_. "BEPS: An Interim Evaluation." *World Tax Journal*, February 2014.
- Broekhuijsen, Dirk dan Henk Vording. "The Multilateral Tax Instrument: How to Avoid a Stalemate on Distributional Issues?." *British Tax Review*, 2016.
- Buettner, Thiess, *et al.* "The Impact of Thin-Capitalization Rules on the Capital Structure of Multinational Firms." *Journal of Public Economics* 96, Issue 11-12 (2012).
- Burnett, Chloe. "Intra-Group Debt at the Crossroads: Stand-Alone versus Worldwide Approach." *World Tax Journal, IBFD*, Februari 2014.
- Casley, Andrew J. dan Bhavik Timbadia. "Marketing Intangibles: The Latest Controversy." *International Transfer Pricing Journal*, Mei/Juni 2011.
- Cockfield, Arthur J. "International Tax Competition: The Last Battleground of Globalization," *Tax Notes International*, September 2011.
- Commission of the European Communities. "A Common Consolidated EU Corporate Tax Base." Non-paper presented to informal Ecofin Council, 10 and 11 September 2004.
- Coronado, Luis, Patrick Cheung, and Justin Kyte. "An Overview of Arm's Length Approaches to Thin Capitalization." *International Transfer Pricing Journal* 17, no. 4 (2010).
- Crivelli, Ernesto, Ruud A. de Mooij, dan Michael Keen. "Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries." *IMF Working Paper*, WP/15/118 (2015).
- Daniel S. Smit. "Substance requirements for entities located in a harmful tax jurisdiction under CFC rules and the EU Freedom of Establishment." *Derivatives and Financial Instrument*, 2014.
- Darussalam dan B. Bawono Kristiaji. "Tax Expenditure atas Pajak Penghasilan: Rekomendasi bagi Indonesia." *DDTC Working Paper*, no. 0814 (2014).
- Darussalam dan Danny Septriadi. "Beda Negara Beda Pandangan dalam hal Tax Avoidance." *InsideTax* Edisi Perkenalan, September 2007.
- Darussalam dan Ganda Christian Tobing. "Rencana Aksi Base Erosion Profit Shifting dan Dampaknya terhadap Peraturan pajak di Indonesia." *DDTC Working Paper*, No. 0714, (2014).
- Darussalam. "Apple, Perebutan Investasi, dan Perencanaan Pajak," *Majalah Gatra*, September 2016.
- Datt, Kalmen. "To Shame or Not To Shame: That is The Question." *e-Journal of Tax Research* 14, No.2 (2016).
- Daurado, Ana Paulo. "Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6."

- Intertax* 43, no.1 (2015).
- De Broe, Luc dan J. Luts. "BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse." *Intertax* 43, no. 2 (2015).
- De Graaf, Arnaud. "International Tax Policy Needed to Counterbalance the 'Excessive' Behaviour of Multinationals." *EC Tax Review* 22, no. 2 (2013).
- de Mooij, Ruud A. "The Tax Elasticity of Corporate Debt: A Synthesis of Size and Variations." *IMF Working Paper*, WP/11/95 (1995).
- de Mooij, Ruud A. dan Michael P. Devereux. "Alternative Systems of Business Tax in Europe: An Applied Analysis of ACE and CBIT Reforms." *EC Taxation Papers*, no. 17 (2009).
- de Wilde, Maartne. "Taxation of Multinational Enterprises in a Global Market: Moving to Corporate Tax 2.0?." *Bulletin for International Taxation*, Maret 2016.
- Den Hurk, Hans van. "Starbucks versus the People." *Bulletin for International Taxation*, Januari 2014.
- Desai, Mihir, C. Fritz Foley, dan James Hines Jr. "A Multinational Perspective on Capital Structure Choice and Internal Capital Markets." *NBER Working Paper No. 9715*, (2003).
- Desax, Marcus dan Marc Veit. "Arbitration of Tax Treaty Disputes: The OECD Proposal." *Arbitration International* 23, (2007).
- Devereux, Michael P. dan Rachel Griffith. "Evaluating Tax Policy for Location Decisions." *International Tax and Public Finance*, 2003.
- Devereux, Michael P. dan John Vella. "Are we Heading Towards a Corporate Tax System Fit for the 21st Century?." *Fiscal Studies* 35, no. 449-475 (2014).
- Devereux, Michael. "Transparency in Reporting Financial Data by Multinational Corporations." *Oxford University Centre for Business Taxation Report*, 2011.
- Dharmapala, Dhammika dan James R. Hines, Jr. "Which Countries Become Tax Havens?." *NBER Working Paper*, No. 12802 (2006).
- Dhora, Khisi Armaya. "BEPS Action 7: Mencegah Penghindaran Status BUT." *InsideTax Edisi* 38, Mei 2016.
- Dischinger, Matthias dan Nadine Riedel. "Corporate Taxes, Profit Shifting and the Location of Intangibles within Multinational Firms." *Munich Discussion Paper No. 2008-11* (2008).
- Durst, Michael C. "Beyond BEPS: A Tax Policy Agenda for Developing Countries." *ICTD Working Paper*, no. 18 (2014).
- Eden, Lorraine dan Robert T. Kudrle. "Tax Havens: Renegade States in the International Tax Regime?." *Law and Public Policy* 27, no. 1 (2005).
- Eicke, Rolf. "A BEPS Multilateral Instrument – Practical Solution or Elusive Pipe Dream?." *Tax Notes International*, no. 76, November 2014.
- English, Joachim dan Anzhela Yevgenyeva. "The Upgraded Strategy Against Harmful Tax Practices under the BEPS Action Plan." *British Tax Review*, 2013.
- Essers, Peter. "International Tax Justice between Machiavelli and Habermas." *Bulletin for International Taxation*, Februari 2014.
- Evers, Maria Theresa, Ina Meier, dan Christoph Spengel. "Transparency in Financial Reporting: Is Country-by-Country Reporting Suitable to Combat International

- Profit Shifting?." *ZEW Discussion Paper*, no.14-015 (2014).
- Fatica, Serena, Thomas Hemmelgarn, Gaetan Nicodeme. "The Debt-Equity Tax Bias: Consequences and Solutions." *EC Taxation Papers*, no. 33 (2012).
- Freedman, Judith. "Defining Taxpayer Responsibility: In Support of a General Anti-Avoidance Principle." *British Tax Review*, 2004.
- Fuest, Clemens *et al.* "Profit Shifting and 'Aggressive' Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform." *World Tax Journal*, Oktober 2013.
- Fuest, Clement dan Nadine Riedel. "Tax Evasion and Tax Avoidance in Developing Countries: The Role of International Profit Shifting." *Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper WP 10/12*, 2010.
- Gonnet, Sebastian. "Location Specific Advantages: An Economist's View." *BNA Transfer pricing International Journal – Special Issue*, November 2011.
- Graham, John R. "Taxes and Corporate Finance: A Review." *The Review of Financial Studies* 16, no. 4 (2003).
- Gravelle, Jane G. "Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion, *Congressional Research Service Report*, no. 7-5700/R40623 (2015).
- Grubert, Harry dan Rosanne Althuser. "Fixing the System: An Analysis of Alternative Proposals for the Reform of International Tax," *National Tax Journal*, 2013.
- Heckemeyer, Jost H. dan Michael Overesch. "Multinational's Profit Response to Tax Differentials: Effect Size and Shifting Channels." *ZEW Discussion Paper*, no. 13-045 (2013).
- Hellerstein, Walter. "Jurisdiction to Tax in the Digital Economy: Permanent and Other Establishments." *Bulletin for International Taxation*, Juni/Juli 2014.
- Herrington, Matthew dan Cym H. Lowell. "The Evolving World of Global Tax Planning: Part 2." *International Transfer pricing Journal*, Maret 2017.
- Hines, Jr., James R. "Will Social Welfare Expenditures Survive Tax Competition?." *Oxford Review of Economic Policy* 22, no.3 (2006).
- Hoor, Oliver R. dan Georges Bock. "The Misleading Debate about Corporate Tax Avoidance by Multinationals," *Tax Notes International*, Mei 2013.
- Huizinga, Harry dan Luc Laeven. "International Profit Shifting within Multinationals: A Multi-Country Perspective." *Journal of Public Economics*, (2008).
- IMF. "Spillovers in International Corporate Taxation." *IMF Policy Paper*, May 2014.
- InsideTax. "Menangkal Penggerusan Basis Pajak." *InsideTax Edisi* 38, Mei 2016.
- Kanbur, Ravi dan Michael Keen. "Jeux Sans Frontières: Tax Competition and Tax Coordination When Countries Differ in Size," *The American Economic Review* 83, no. 4 (1993).
- Keen, Michael dan Kai A. Konrad. "The Theory of International Tax Competition and Coordination." *Max Planck Working Paper*, 2012-06 (2012).
- Khincha, Padamchan dan P. Shivanand Nayak. "Right to Sovereignty and Domestic Tax Laws." *Shome BEPS*.
- Kleven Henrik Jacobsen, Camille Landais, dan Emmanuel Saez. "Taxation and International Migration of Superstars: Evidence from the European Football Market." *American Economic Review* 103, no. 5 (2013).

- Kleven, Henrik Jacobsen, *et al.* "Migration and Wage Effects of Taxing Top Earners: Evidence from the Foreigners' Tax Scheme in Denmark." *Quarterly Journal of Economics* 129, No. 1 (2014).
- Kristiaji, B. Bawono. "Towards A New Standard for Transfer pricing Documentation: A Brief Comments." *Global Taxation*, Januari 2017.
- \_\_\_\_\_. "Bagaimana Pajak dapat Mengatasi Isu Ketimpangan Ekonomi di Indonesia?" *DDTC Working Paper*, no. 1917 (Akan Terbit).
- Kristiaji, B. Bawono dan Denny Vissaro "Measuring BEPS and Its Countermeasures in Indonesia: A Preliminary Research Guide." *DDTC Working Paper*, no. 1717 (2017).
- Kristiaji, B. Bawono, Romi Irawan, dan Yusuf Wangko Ngantung. "Indonesia Adopts CbCR and New transfer pricing Documentation Requirements." *TP Week International Tax Review*, Januari 2017.
- Lamers, Isabel Pauline Mcharo, dan Kei Nakajima. "Tax Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) and International Economic Law." *Trade and Investment Law Clinic Papers*, (2013).
- League of Nations Economic and Financial Commission. *Report on Double Taxation, submitted to the Financial Committee by Professor Bruins, Professor Senator Einaudi, Professor Seligman and Sir Josiah Stamp KBE*, Document E.F.S. 73.F.19 . Jenewa: 5 April 1923.
- Lee, Chang He. "Impact of E-Commerce on Allocation of Tax Revenue between Developed and Developing Countries." *Journal of Korean Law*, (2004).
- Li, Jinyan. "China and BEPS: From Norm-Taker to Norm Shaker." *Bulletin for International Taxation*, Juni/Juli 2015.
- Ludovici, Paolo. "Italy's New Incentives to Attract High-Net-Worth Individuals." *Tax Notes International*, Maret 2017.
- Markle, Kevin S. dan Douglas A. Shackelford. "Cross-Country Comparisons of Corporate Income Taxes." *National Tax Journal*, 2012.
- Miller, Angharad dan Alan Kirkpatrick. "The Use of Multilateral Instruments to Achieve the BEPS Action Plan Agenda." *British Tax Review* Vol.2013, No.5, 2013.
- Miller, Angharad dan Lynne Oats. *Principles of International Taxation*. Tottel Publishing, 2006.
- Miniaci, Raffaele, Maria Laura Parisi dan P.M. Panteghini. "Debt Shifting in Europe", *International Tax and Public Finance* 21, no. 3 (2014).
- Misui, Yoshihiro. "Taxation of Foreign Subsidiaries: Japan's Tax Reform 2009/10." *Bulletin for International Taxation*, 2010.
- Mulyani, Yeni. "BEPS Action 14: Menyelesaikan Sengketa dengan Mutual Agreement Procedure." *InsideTax* Edisi 38, Mei 2016.
- Mulyani, Yeni. "Transfer pricing Dispute Resolution and Mutual Agreement Procedures: An Indonesian Perspective." *International Transfer pricing Journal*, Januari/Februari 2017.
- Norwood, Brett A. "Location Savings and Other Location-Specific Advantages." *Asia-Pacific Tax Bulletin*, September/Oktober 2013.



- OECD. *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. Paris: OECD Publishing, 1998.
- \_\_\_\_\_. "Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?." *OECD Final Report*, (2004).
- \_\_\_\_\_. *OECD Guidelines for Multinational Enterprises*. Paris: OECD Publishing, 2008.
- \_\_\_\_\_. "Choosing Broad Base – Low Rate Approach to Taxation." *OECD Tax Policy Studies*, no. 19 (2010).
- \_\_\_\_\_. "Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure." *OECD Report on Disclosure Initiatives*, 2011.
- \_\_\_\_\_. "Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention: Public Discussion Draft." *OECD Report*, Oktober 2011.
- \_\_\_\_\_. "Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment." *OECD Report*, Oktober 2012.
- \_\_\_\_\_. *Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues*. Paris: OECD Publishing, 2012.
- \_\_\_\_\_. *OECD/G20 Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD, 2013.
- \_\_\_\_\_. "Public Discussion Draft BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy." *OECD Report*, Maret 2014.
- \_\_\_\_\_. "Public Discussion Draft BEPS Action Plan 2: Neutralise the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements (Recommendation for Domestic Laws)." *OECD Report*, Maret 2014.
- \_\_\_\_\_. "Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report." OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015.
- \_\_\_\_\_. "Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments." *Action 4 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.
- \_\_\_\_\_. "Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report." *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.
- \_\_\_\_\_. "Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report." *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris: OECD Publishing, 2015.
- \_\_\_\_\_. "Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report." *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.
- \_\_\_\_\_. "Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances." *Action 6 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.
- \_\_\_\_\_. "Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 13 – 2015 Final Report." *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing, 2015.
- \_\_\_\_\_. "Explanatory Statement." *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.

- \_\_\_\_\_. *Public discussion draft BEPS Action 4: Interest Deductions and Other Financial Payments*. Paris: OECD Publishing, 2015.
- \_\_\_\_\_. "Transfer pricing Documentation and Country-by-Country Reporting." *Action 13 – 201 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2015.
- Oguttu, Annet Wanyana. "A Critique on Effectiveness of Exchange of Information on Tax Matters in Preventing Tax Avoidance." *Bulletin for International Taxation*, January 2014.
- \_\_\_\_\_. "OECD' s Action Plan on Tax Base Erosion and Profit Shifting: Part 1 - What Should Be Africa' s Response?." *Bulletin for International Taxation*, 2015.
- \_\_\_\_\_. "OECD's Action Plan on Tax Base Erosion and Profit Shifting: Part 2 – A Critique of Some Priority OECD Actions from an African Perspective – Addressing Excessible Interest Deductions, Treaty Abuse and the Avoidance of the Status of a Permanent Establishment." *Bulletin for International Taxation*, Juni 2016.
- \_\_\_\_\_. "Resolving Treaty Disputes: The Challenges of Mutual Agreement Procedures with a Special Focus on Issues for Developing Countries in Africa." *Bulletin for International Taxation*, Desember 2016.
- Owens, Jeffrey. "International Taxation: Meeting the Challenges-the Role of the OECD." *European Taxation*, (2006).
- \_\_\_\_\_. "How the BEPS Project Should Tackle Harmful Tax Competition." *International Tax Review*, November 2013.
- \_\_\_\_\_. "Embracing Tax Transparency." *Tax Notes International*, Desember 2013.
- Panayi, Christiana HJI. "Corporate Mobility in the European Union and Exit Taxes." *Bulletin for International Taxation*, Oktober 2009.
- \_\_\_\_\_. "International Tax Law in the Post-BEPS World." *Singapore Management University School of Accountancy Research Paper*, no. 2016-S-47 (Mei 2016).
- Pawson, Ray. "Evidence and Policy and Naming and Shaming." *Policy Studies* 23, No. 3, (2002).
- Pemberton, Jonathan Leigh dan Alicja Majdanska. "Can Cooperative Compliance Help Developing Countries Address the Challenges of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative?," *Bulletin for International Taxation*, Oktober 2016.
- Pinetz, E. "Final Report on Action 6 of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative: Prevention of Treaty Abuse." *Bulletin for International Taxation*, January/February 2016.
- Przysuski, Martin dan Srini Lalepet. "Canada Emphasizing Value Chain Analysis in Transfer pricing." *Tax Notes International*, Oktober 2005.
- Richard Collier. "BEPS Action Plan 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status." *British Tax Review*, 2013.
- Roder, Erik. "Proposal for an Enhanced CCTB as Alternative to a CCCTB with Formulary Apportionment." *World Tax Journal*, Juni 2012.
- Saint-Amans, Pascal dan Raffaele Russo. "The BEPS Package: Promise Kept." *Bulletin for International Taxation*, April 2016.
- Schoueri, Luis Eduardo. "Arm's Length: Beyond the Guidelines of OECD." *Bulletin for*

- International Taxation*, Desember 2015.
- Schwarz, Jonathan dan Elina Castro. "Re-engineering Multinational Supply Chains." *Bulletin for International Taxation*, Mei 2006.
- Slamet, Indrayagus. "Tax Planning, Tax Avoidance, dan Tax Evasion di Mata Perpajakan Indonesia." *InsideTax* Edisi Perkenalan, September 2007.
- Slemrod, Joel dan Shlomo Yitzhaki. "The Costs of Taxation and the Marginal Efficiency Cost of Funds." *IMF Staff Papers* 43, no. 1 (1996).
- Stappen, Dirk Van, Wolfgang Oepon, dan Eugena Molla. "Mandatory Automatic Exchange of Information on Tax Rulings: Political Agreement Reached in ECOFIN Council." *International Transfer Pricing Journal*, January/Februari 2016.
- Stevens, Stan. A. "The Duty of Countries and Enterprises to Pay Their Fair Share." *Intertax*, 2014.
- Taboada, Carlos Palau. "The Spanish General Anti-Abuse Rule." *Bulletin for International Taxation*, Agustus 2016.
- Tiebout, Charles M. "A Pure Theory of Local Expenditures." *Journal of Political Economy* 64, no. 5 (1956).
- Traversa, Edoardo. "Interest Deductibility and the BEPS Action Plan: Nihil Novi Sub Sole?," *British Tax Review*, 2013.
- Turina, Alessandro. "Visible, Though Not Visible in Itself: Transparency at the Crossroads of International Financial Regulation and International Taxation." *World Tax Journal*, Oktober 2016.
- US Joint Committee of Taxation. "Economic Efficiency and Structural Analyses of Alternative US Tax Policies for Foreign Direct Investment." Public Hearing Before the Senate Committee on Finance, 26 Juni 2008.
- Valente, Piergiorgio. "BEPS Action 15: Release of Multilateral Instrument." *Intertax* 45, Issue 3 (2017).
- Vissaro, Denny. "Optimal Corporate Income Tax Policy for Large Developing Countries in an Integrated Economy." *DDTC Working Paper*, no. 1516 (2016).
- Vogel, Klaus. "World-Wide vs. Source Taxation of Income: A Review and Re-Evaluation of Arguments." *Intertax* 16, no. 11 (1988).
- Voget, Johannes. "Relocation of Headquarters and International Taxation." *Journal of Public Economics*, (2010).
- Wagh, Sagar. "The Taxation of Digital Transactions in India: The New Equalization Levy." *Bulletin for International Taxation*, September 2016.
- Weeghel, Stef van dan Frank Emmerink. "Global Developments and Trends in International Anti-Avoidance." *Bulletin for International Taxation*, 2013
- Weeghel, Stef van. "General Report on Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of Anti Avoidance Provision." *Cahiers de droit fiscal International*, (2010).
- Weyzig, Francis. *Taxation and Development: Effects of Dutch Tax Policy on Taxation of Multinationals in Developing Countries*. Disertasi, Universiteit Nijmegen, 2013.
- Wilkie, Scott. "The Definition and Ownership of Intangibles: Inside the Box? Outside the Box? What is the Box?." *World Tax Journal*, Oktober 2012.
- Yang, Yating. "A Comparative Study of the General Anti-Avoidance Rules of Mainland

China and Hong Kong – Legislation, Interpretation and Application.” *Bulletin for International Taxation*, Juli 2016.

Zimmer, Frederik. “Form and Substance in Tax Law, General Report.” *IFA, Cahiers de Droit Fiscal International*, vo. LXXXVIIa, (2002).

Richardson, Grant, Grantley Taylor, dan Roman Lanis. “The Impact of Financial Distress on Corporate Tax Avoidance Spanning the Global Financial Crisis: Evidence from Australia.” *Economic Modelling*, Vol. 44 (2015).

Klassen, Kenneth J. dan Stacie Kelley Laplente. “Are U.S. Multinational Corporation Becoming More Aggressive Income Shifters?.” *Journal of Accounting Research*, Vol. 50, No. 5 (2012).

### Internet:

“Glee, Relief and Regret: Addis Ababa Outcome Receives Mixed Reception.” *The Guardian*, 16 Juli 2015. Dapat diakses melalui <https://www.theguardian.com/global-development/2015/jul/16/outcome-document-addis-ababa-ffd3-financing-for-development>.

“Starbucks, Google and Amazon grilled over tax avoidance.” *BBC*, 12 November 2012. Dapat diakses melalui <http://www.bbc.com/news/business-20288077>.

“The Great Corporate Tax Dodge.” *Bloomberg*. Dapat diakses melalui <http://topics.bloomberg.com/the-great-corporate-tax-dodge/>.

Darussalam, “Ini Contoh Penghematan Pajak Melalui Skema CFC.” *DDTCNews* (28 Maret 2017). Internet. Dapat diakses melalui <http://news.ddtc.co.id/artikel/9707/penghindaran-pajak-ini-contoh-penghematan-pajak-melalui-skema-cfc/>

EITI. “The Global Standard for the Good Governance of Oil, Gas and Mineral Resources.” Internet. Dapat diakses melalui <http://eiti.org>.

Murphy, Richard. *Reporting Turnover and Tax by Location, Association for Accountancy and Business Affairs Limited* 2003. Internet. Dapat diakses melalui [http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/new\\_int\\_Account\\_Standard.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/new_int_Account_Standard.pdf).

OECD. “Convention on Mutual Administrative in Tax Matters”. Dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>.

\_\_\_\_\_. “Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and Its Commentary.” Dapat diakses melalui [https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718\\_Article%2026-ENG\\_no%20cover%20\(2\).pdf](https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf). \_\_\_\_\_ . *BEPS Frequently Asked Questions*. Dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm>.

\_\_\_\_\_. “Declaration on Base Erosion and Profit Shifting Adopted on 29 May 2013.” Dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/mcm/C-MIN%282013%2922-FINAL-ENG.pdf>.

\_\_\_\_\_. “Policy Brief 2013.” Internet. Dapat diakses melalui [https://www.oecd.org/policy-briefs/PB-Base-Erosion-Profit-Shifting-\(BEPS\)-Nov-2013.pdf](https://www.oecd.org/policy-briefs/PB-Base-Erosion-Profit-Shifting-(BEPS)-Nov-2013.pdf).

\_\_\_\_\_. “Countries adopt multilateral convention to close tax treaty loopholes and improve functioning of international tax system”, Internet, dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/ctp/beps/countries-adopt-multilateral-convention->

to-close-tax-treaty-loopholes-and-improve-functioning-of-international-tax-system.htm.

\_\_\_\_\_. "Multilateral Competent Authority Agreement On The Exchange Of Country-By-Country Reports," Internet, dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/cbc-mcaa.pdf>.

\_\_\_\_\_. "Jurisdiction Participation in the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, Status - 16 March 2017." Internet. Dapat diakses melalui [http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status\\_of\\_convention.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf).

\_\_\_\_\_. "Mutual Agreement Procedure Statistics for 2012." Internet. Dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/ctp/dispute/mapstatistics2012.htm>.

\_\_\_\_\_. "OECD Secretary-General Report to the G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, Sydney". Internet. Dapat diakses melalui [http://www.g20.utoronto.ca/2014/OECD\\_Tax\\_report\\_to\\_G20\\_Finance\\_Ministers.pdf](http://www.g20.utoronto.ca/2014/OECD_Tax_report_to_G20_Finance_Ministers.pdf).

\_\_\_\_\_. "Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report." Dalam OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Internet. Dapat diakses melalui <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>.

\_\_\_\_\_. "Public Consultation: White Paper on Transfer pricing Documentation." Internet. Dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/white-paper-transfer-pricing-documentation.pdf>. OECD. "Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports (CbC MCAA) and Signing Dates - Status as 26 January 2017." Internet. Dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/about-automatic-exchange/CbC-MCAA-Signatories.pdf>.

Sodhani, Ashish dan Mansi Seth. "India-Cyprus Tax Treaty Renegotiated: Key Provisions." *MNE Tax*, 12 Desember 2016. Dapat diakses melalui <http://mnetax.com/india-cyprus-tax-treaty-renegotiated-18523>.

# PROFIL EDITOR DAN PENULIS



**DARUSSALAM** adalah Managing Partner di DDTC. Keahlian utamanya adalah pajak internasional dan perbandingan hukum pajak. Penulis diakui sebagai saksi ahli pajak di Pengadilan Negeri, Pengadilan Tindak Pidana Korupsi, Pengadilan Pajak, dan Mahkamah Konstitusi. Di tahun 2016, penulis ditunjuk sebagai saksi ahli pemerintah dalam uji materi Undang-Undang Pengampunan Pajak. Penulis adalah anggota dari Tim Optimalisasi Penerimaan Pajak (TOPP) pada tahun 2016 berdasarkan Keputusan

Menteri Keuangan No 73 Tahun 2016. Kemudian, berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan No 707 Tahun 2016, Penulis ditunjuk sebagai anggota komite pengarah Ujian Sertifikasi Konsultan Pajak (USKP). Penulis merupakan anggota Tim Penasihat Reformasi Perpajakan berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan No 885 Tahun 2016.

## **Pendidikan Formal**

- Sarjana Akuntansi dari Fakultas Ekonomi dan Bisnis (FEB), Universitas Sebelas Maret.
- Magister Administrasi dan Kebijakan Perpajakan (M.Si), Universitas Indonesia.
- Advanced Master European and International Tax Law (LLM Int. Tax), European Tax College (Tilburg University, Belanda dan Katholieke Universiteit Leuven, Belgia).

## **Kursus dan Seminar Internasional**

- “European Tax Seminar”, diselenggarakan oleh Katholieke Universiteit Leuven, Belgia (2006).
- “Tax Consolidation”, diselenggarakan oleh Tilburg University, Belanda (2006).
- “Transfer Pricing Specialist”, diselenggarakan oleh Thomas Jefferson School of Law, San Diego, California, Amerika Serikat (2009).
- “Asia Pacific Transfer Pricing Summit 2011”, diselenggarakan oleh IBC Legal Conference, Hong Kong (2011).
- “European Tax Law Seminar”, diselenggarakan oleh Tax Academy of Singapore dan the Institute for Austrian and International Tax Law, Vienna University of Economics and Business Administration, Singapura (2011).

- “Summer School of Value Added Tax Programme”, diselenggarakan oleh Universidade Católica Portuguesa, Lisbon, Portugal (2012).
- “International Tax Conference”, diselenggarakan oleh Foundation for International Taxation, Mumbai, India (2015).

### **Prestasi (*Achievements*)**

- Penulis dan editor 6 (enam) buku pajak dan lebih dari 130 artikel tentang pajak yang dipublikasikan di dalam dan di luar negeri.
- Kontributor jurnal internasional bersama Freddy Karyadi yang berjudul “Tax Treatment of Derivative,” dalam Bulletin Derivatives and Financial Instruments Special Issue (IBFD, The Netherlands, August 2012).
- Kontributor Transfer Pricing bersama Freddy Karyadi yang berjudul “Indonesia Transfer Pricing,” dalam IBFD Transfer Pricing (IBFD Tax Research Platform, The Netherlands, March 2014).
- Kontributor tulisan bersama Freddy Karyadi yang berjudul “Tax Treaty Dispute in Indonesia,” dalam buku A Global Analysis of Tax Treaty Disputes, ed. Eduardo Baistrocchi (Cambridge University Press, 2017).
- Narasumber di berbagai media cetak, seperti: Kompas, Kontan, Bisnis Indonesia, GATRA, Tempo, Sinar Harapan, Suara Pembaruan, Jawa Pos, Rakyat Merdeka dan media elektronik, seperti: TV One, Metro TV, RCTI, SCTV, TVRI, Berita Satu, JakTV, CNN Indonesia, Kompas TV, ANTV, Sindo TV, Detikcom, BBC Indonesia, Bloomberg TV, Pas FM, dan lainnya.
- Narasumber di berbagai institusi, seperti: DPR, MPR, DPD, Direktorat Jenderal Pajak, Badan Kebijakan Fiskal, Komisi Pemberantasan Korupsi, Sekretariat Pengadilan Pajak, Bank Indonesia, PUSDIKLAT Pajak, Kementerian Riset dan Teknologi, Kamar Dagang dan Industri, IFTAA, Ikatan Akuntan Indonesia, Ikatan Konsultan Pajak Indonesia, Universitas Indonesia, Universitas Gadjah Mada, Universitas Airlangga, Universitas Brawijaya, Universitas Parahyangan, Universitas Tarumanagara, Universitas Trisakti, Universitas Petra, Universitas Bina Nusantara, Universitas Sebelas Maret, dan lainnya.

### **Sertifikasi**

- Lisensi Kuasa Hukum Pajak.



**DANNY SEPTRIADI** adalah Senior Partner di DDTC. Penulis merupakan pengajar di Program Magister Ilmu Kebijakan dan Administrasi Pajak dan Program Magister Akuntansi di Universitas Indonesia. Penulis terpilih sebagai salah satu World’s Leading Transfer Pricing Advisers 2015 oleh Expert Guides. Penulis berpengalaman sebagai ahli dalam sengketa arbitrase di International Chamber of Commerce, London, UK. Penulis juga menjadi saksi ahli di pengadilan pajak Indonesia untuk kasus transfer pricing.

### **Pendidikan Formal**

- Magister Administrasi dan Kebijakan Perpajakan (M.Si), Universitas Indonesia.
- Master International Tax Law (LLM Int. Tax), Vienna University of Economics and Business Administration, Austria.

### **Kursus dan Seminar Internasional**

- “Summer School of Transfer Pricing Programme”, diselenggarakan oleh Universidade Católica Portuguesa, Lisbon, Portugal (2012).
- “Advanced Course in Transfer Pricing”, diselenggarakan oleh Maastricht Centre for Taxation, Maastricht, Belanda (2014).
- “Transfer Pricing: Policy and Practice”, diselenggarakan oleh Duke Center International Development (DCID), Duke University, North Carolina, Amerika Serikat (2015).
- “2<sup>nd</sup> International Conference on Taxpayers Rights”, diselenggarakan oleh Vienna University of Economics and Business Administration, Austria (2017).

### **Prestasi (*Achievements*)**

- Penulis dan editor 6 (enam) buku pajak dan berbagai artikel tentang transfer pricing dan pajak internasional.
- Kontributor tulisan yang berjudul “Tax Treaty Negotiation,” dalam buku Tax Treaty Policy and Development, ed. Stefaner Markus dan Züger Mario (Linde, 2005).
- Narasumber di berbagai media cetak, seperti: Kompas, Bisnis Indonesia, Kontan, dan Republika serta media online.
- Narasumber di berbagai institusi, seperti: Direktorat Jenderal Pajak, Badan Kebijakan Fiskal, Sekretariat Komite Pengawas Perpajakan, Sekretariat Pengadilan Pajak, PUSDIKLAT Pajak, Ikatan Akuntan Indonesia, Asosiasi Konsultan Pajak Indonesia, Universitas Indonesia, Universitas Bina Nusantara, Universitas Tarumanagara, dan lain-lain.

### **Sertifikasi**

- Lisensi Kuasa Hukum Pajak.



**B. BAWONO KRISTIAJI** adalah Partner of Tax Research & Training Services di DDTC. Penulis adalah praktisi yang memiliki keahlian dan berpengalaman dalam keuangan negara, kebijakan publik, dan transfer pricing. Penulis sering menjadi pembicara untuk topik transfer pricing dan kebijakan pajak di berbagai seminar, training, dan forum grup diskusi yang diselenggarakan oleh DDTC, institusi swasta, institusi pendidikan, dan lembaga pemerintahan.



### **Pendidikan Formal**

- Sarjana Ilmu Ekonomi, Universitas Indonesia.
- Master Ilmu Ekonomi (M.S.E), Universitas Indonesia. Judul tesis: “Implikasi *Shadow Economy* dan Efektifitas Pemerintah terhadap Realisasi dan Upaya Mengoptimalkan Penerimaan Pajak”.
- Master International Business Tax and Economics (MSc. IBT), School of Economics and Management, Tilburg University, Belanda dengan beasiswa penuh dari DDTC. Judul tesis: “Incentives and Disincentives of Profit Shifting in Developing Countries”.

### **Kursus dan Seminar Internasional**

- “Master of Advanced Studies in International Tax Law on Transfer Pricing Rules in International Taxation”, diselenggarakan oleh International Tax Center, Leiden University, Belanda (2012).
- “Public Policy Summer Training: Tax Policy, Fiscal Analysis & Revenue Forecasting”, diselenggarakan oleh Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Amerika Serikat (2013).

### **Prestasi (*Achievements*)**

- Pemenang Confédération Fiscale Européenne (CFE) Award Albert J. Rädler Medal 2015.
- Kontributor untuk tulisan di jurnal internasional, seperti: Young Global’s Global Taxation, TP Week, dan lainnya.
- Pembicara di berbagai konferensi dan forum internasional, seperti: Economic and Fiscal Policy (Belanda), Foundation for International Taxation (India), Institute for Austrian and International Tax Law and Vienna University of Economics and Business (Austria).
- Kontributor utama dalam buku “Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional,” ed. Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji (DDTC, Juli 2013).
- Kepala editor untuk DDTC Working Papers dan Senior editor untuk majalah InsideTax.
- Narasumber untuk media cetak dan elektronik, seperti: Jakarta Post, Republika, BeritaSatu, MNC Business, Bisnis Indonesia, Bloomberg, dan Kontan.
- Narasumber di berbagai institusi, seperti: Direktorat Jenderal Pajak, Badan Kebijakan Fiskal, Sekretariat Pengadilan Pajak, Komite Pengawas Perpajakan, BAPPENAS, Kementerian Riset dan Teknologi, PUSDIKLAT Pajak, Universitas Indonesia, Universitas Airlangga, Dewan Perwakilan Rakyat RI, Dewan Perwakilan Daerah RI, Ikatan Akuntan Indonesia (IAI), berbagai perusahaan multinasional, berbagai lembaga swadaya masyarakat, dan lainnya.

### **Sertifikasi:**

- Advanced Diploma in International Taxation dari Chartered Institute of Taxation, UK.



**ROMI IRAWAN** adalah Partner of Transfer Pricing Services di DDTC. Penulis adalah praktisi yang berpengalaman dalam menangani permasalahan transfer pricing dalam bidang minyak sawit mentah, otomotif, pulp, serta industri kimia. Penulis sering menjadi pembicara untuk topik transfer pricing dalam berbagai seminar, training dan forum grup diskusi yang diselenggarakan oleh DDTC, institusi swasta, institusi pendidikan, serta lembaga pemerintahan.

### **Pendidikan Formal**

- Sarjana Ilmu Manajemen Keuangan, Universitas Indonesia.
- Master Manajemen Keuangan (M.B.A), Universitas Gadjah Mada.
- Master International Tax Law (LLM Int. Tax), Vienna University of Economics and Business Administration, Austria, dengan beasiswa penuh dari DDTC.

### **Kursus dan Seminar Internasional**

- “Transfer Pricing”, diselenggarakan oleh International Management Forum bekerjasama dengan Transfer Pricing Associate, Belanda (2010).
- “Advanced Transfer Pricing Workshop”, diselenggarakan oleh IBFD, Amsterdam, Belanda (2011).
- “Global Development in Transfer Pricing”, diselenggarakan oleh Tax Academy of Singapore, Singapura (2011).
- “Transfer Pricing Workshop on Transfer Pricing Documentation and Transfer Pricing Intangibles”, diselenggarakan oleh IBC Legal Conference, Hongkong (2011).
- “UK Transfer Pricing Policy and Developments”, diselenggarakan oleh Tax Academy of Singapore, Singapura (2011).
- “The 1<sup>st</sup> Annual Conference Series regarding U.S. Transfer Pricing Primer”, diselenggarakan oleh Bloomberg BNA dan CITE, Salt Lake City, USA (2012).
- “Transfer Pricing Advanced Course Program”, diselenggarakan oleh Transfer Pricing Research Center, Universiteit Leiden, Belanda (2014).

### **Prestasi (*Achievements*)**

- Kontributor tulisan yang berjudul “Historical Development of the OECD’s Work on Treaty Abuse,” dalam buku Preventing Treaty Abuse, ed. Michael Lang (Linde, 2016).
- Kontributor dalam buku “Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional,” ed. Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji (DDTC, Juli 2013).

### **Sertifikasi**

- Sertifikasi Principle of International Taxation dari Chartered Institute of Taxation, UK.

- Sertifikasi Principle of Corporate & International Taxation (Transfer Pricing) dari Chartered Institute of Taxation, UK.



**YUSUF WANGKO NGANTUNG** adalah Senior Manager of International Tax/Transfer Pricing Services di DDTC. Penulis adalah praktisi yang memiliki keahlian dan berpengalaman dalam menangani isu pajak internasional dan transfer pricing. Penulis sering menjadi pembicara untuk topik pajak internasional dan transfer pricing di berbagai seminar, training dan forum grup diskusi yang diselenggarakan oleh DDTC, institusi swasta, institusi pendidikan, dan lembaga pemerintahan.

### **Pendidikan Formal**

- Sarjana Hukum Pajak (*Fiscaal Recht/LLB*), Leiden University, Belanda.
- Master International Tax Law (LLM Int. Tax), Vienna University of Economics and Business Administration, Austria, dengan beasiswa penuh dari DDTC.

### **Kursus dan Seminar Internasional**

- “Transfer Pricing Aspects of Business Restructuring”, diselenggarakan oleh IBFD, Singapore (2010).
- “Transfer Pricing for Intangibles & Intra-group Financing”, diselenggarakan oleh IBFD, Amsterdam, Belanda (2010).
- “Practical Aspects of International Tax Planning”, diselenggarakan oleh IBFD, Malaysia (2011).

### **Prestasi (*Achievements*)**

- Pemenang Pertama WTS Tax Award dengan judul tesis “Tax Treaties and Developing Countries,” tahun akademik 2013/2014, Vienna University of Economics and Business Administration, Austria.
- Pembicara di Konferensi Internasional IBA, International Wealth Transfer Conference (London).
- Kontributor tulisan yang berjudul “Tax Treaties and Developing Countries,” dalam buku Tax Policy Challenges in the 21st Century, ed. Raffaele Petrucci dan Karoline Spies (Linde, 2014).
- Kontributor dalam buku “Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional,” ed. Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji (DDTC, Juli 2013).

### **Sertifikasi**

- Advanced Diploma in International Taxation dari Chartered Institute of Taxation, UK.
- Lisensi Kuasa Hukum Pajak.



**DEBORAH** adalah Senior Manager of Tax Compliance & Litigation Services di DDTC. Penulis adalah praktisi yang memiliki keahlian dan berpengalaman dalam menangani berbagai sengketa pajak internasional, transfer pricing, dan restrukturisasi bisnis. Penulis memberikan kuliah pajak internasional pada program Pascasarjana Magister Akuntansi (MAKSI) di Universitas Indonesia. Penulis sering menjadi pembicara untuk topik berkaitan dengan pajak domestik, pajak internasional, dan transfer pricing di berbagai seminar, training, dan forum grup diskusi yang diselenggarakan oleh DDTC, institusi swasta, institusi pendidikan, dan lembaga pemerintahan.

### **Pendidikan Formal**

- Sarjana Administrasi Fiskal, Universitas Indonesia.
- Master International Tax Law (LLM Int. Tax), Vienna University of Economics and Business Administration, Austria, dengan beasiswa penuh dari DDTC.

### **Kursus dan Seminar Internasional:**

- “Basic International Taxation”, diselenggarakan oleh IBFD, Malaysia (2011).
- “Transfer Pricing Program (Class of 2011)”, diselenggarakan masing-masing oleh Inland Revenue Authority of Singapore, Tax Academy of Singapore, Atax, dan University of New South Wales, Australia, Singapura (2011).
- “The Impact of the White Paper for Adequate, Safe and Sustainable Pensions on Treaty Police in Europe”, diselenggarakan oleh Vienna University of Economics and Business Administration dan PWC, Austria (2012).
- “The New Politics of Tax Administration”, diselenggarakan oleh Vienna University of Economics and Business Administration, Austria (2012).
- “Latest Developments at OECD on Indirect Taxes & the International VAT/GST Guidelines”, diselenggarakan oleh Vienna University of Economics and Business Administration dan PWC, Austria (2013).
- “Tax Treaty Case Law Around the Globe”, diselenggarakan oleh Vienna University of Economics and Business Administration, Austria (2013).
- “GAARs (General Anti-Avoidance Rules) in the Chinese Tax System”, diselenggarakan oleh Vienna University of Economics and Business Administration, Austria (2013).

### **Prestasi (*Achievements*)**

- Kontributor tulisan yang berjudul “The Legal Relevance of the OECD Standard,” dalam buku *Exchange of Information for Tax Purposes*, ed. Oliver-Christoph Günther dan Nicole Tüchler (Linde, 2013).

### Sertifikasi

- Sertifikasi Konsultan Pajak C.
- Lisensi Konsultan Pajak.
- Lisensi Kuasa Hukum Pajak.



**GANDA CHRISTIAN TOBING** adalah Senior Manager of International Tax/Tax Compliance & Litigation Services di DDTC. Penulis adalah praktisi yang berpengalaman dalam menangani sengketa pajak Internasional. Penulis sering menjadi pembicara untuk topik berkaitan dengan pajak internasional, transfer pricing, kebijakan pajak, dan pajak domestik Indonesia di berbagai seminar, training dan forum grup diskusi yang diselenggarakan oleh DDTC, institusi swasta, institusi pendidikan, dan lembaga pemerintahan.

### Pendidikan Formal

- Sarjana Administrasi Fiskal, Universitas Indonesia.
- Master International Tax Law (LLM Int. Tax), Vienna University of Economics and Business Administration, Austria, dengan beasiswa penuh dari DDTC.

### Kursus dan Seminar Internasional

- “Practical Aspects of International Tax Planning”, yang diselenggarakan oleh IBFD, Malaysia (2011).

### Prestasi (*Achievements*)

- Kontributor tulisan yang berjudul “Political Economy and the Process of Tax Reforms,” dalam buku *Tax Policy Challenges in the 21st Century*, ed. Raffaele Petruzzi dan Karoline Spies (Linde, 2014).

### Sertifikasi

- Sertifikasi Principle of International Taxation dari Chartered Institute of Taxation, UK.
- Lisensi Kuasa Hukum Pajak.



**KHISI ARMAYA DHORA** adalah Manager of Training Services di DDTC. Penulis adalah praktisi yang memiliki keahlian dan pengalaman dalam bidang pajak internasional dan Pajak Pertambahan Nilai (PPN).

**Pendidikan Formal**

- Sarjana Administrasi Fiskal, Universitas Indonesia (*cum laude*).

**Kursus dan Seminar Internasional**

- “Principles of International Taxation”, diselenggarakan oleh IBFD, Malaysia (2012).
- “Summer School of Value Added Tax Programme”, diselenggarakan oleh Universidade Católica Portuguesa, Lisbon, Portugal (2013).
- “ITC Leiden SEA Executive Program in International Tax Laws”, diselenggarakan oleh International Tax Center of Leiden University and the Malaysian Tax Academy, Malaysia (2015).
- “Zero Rating of International Services: Correctly Applying Zero-rating Treatment on International Services”, diselenggarakan oleh Wolters Kluwer, Singapura (2017).
- “International Taxation: Cross-Border Tax Issues and Tax Treaties”, yang diselenggarakan oleh Institute of Singapore Chartered Accountants, Singapura (2017).

**Prestasi (*Achievements*)**

- Pembicara di institusi pemerintah dan institusi swasta.

**Sertifikasi**

- Sertifikasi Konsultan Pajak A.
- Lisensi Konsultan Pajak.



## A

ability to pay principle 576  
 acta jure gestionis 478, 487  
 acta jure imperii 487  
 adverse discrimination 584  
 Afiliasi 243, 267, 659  
 agen 30, 132, 133, 134, 135, 136, 137,  
     138, 139, 145, 146, 157, 158,  
     283, 295, 304, 368, 421, 422,  
     423, 431, 638, 645, 646, 662  
 agency clause 132  
 agent-type activities 140  
 akuisisi , 289, 289  
 alimony 464, 465, 467, 520, 531  
 allocation articles 47  
 allowance for corporate equity 674  
 analisis rantai nilai 648  
 anggota misi diplomatik 634  
 anti-discrimination principle 679  
 anuitas 464, 520, 531  
 apportionment 417, 485, 676, 677, 683  
 arising in 201, 218, 220, 224, 225, 231,  
     233, 248, 249, 275, 458, 466, 523  
 arm's length principle 158, 249, 268,  
     526, 642, 676, 694, 695, 700,  
     701, 707  
 Brian J. Arnold 59, 64, 75, 253, 281,  
     295, 298, 335, 360, 371, 641,  
     674, 708, 709, 715  
 artificial legal constructions 642  
 assignment agreement 293  
 assignment rules 46  
 at the disposal test 112  
 attributable principle 153, 155, 156

Arnold, Brian J. 59, 295, 297, 298, 641  
 Ault, Hugh 77, 335  
 Australian Clause 243  
 Australia Tax Office (ATO) 353  
 Authority of Advance Ruling 166, 260  
 Authorized OECD Approach (AOA) 161  
 Automatic Exchange of Information  
     (AEOI) 610, 611, 612, 628, 630,  
     707, 722  
 autonomous 82, 279  
 Avi-Yonah, Reuven 677

## B

back to back loan 674  
 Badan Usaha Milik Negara (BUMN) 481  
 Baker, Philip 80, 90, 158, 250, 279, 287,  
     299, 371, 428, 469, 521, 586, 707  
 bandwidth 254, 255  
 bare boat basis 187, 188  
 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)  
     109, 142, 143, 148, 149, 642,  
     650, 652, 661, 665, 671, 677,  
     678, 679, 680, 686, 688, 692,  
     695, 697, 699, 701, 704, 705,  
     708, 710, 712, 714, 715, 719,  
     720, 721, 723, 724  
 Bates, Stephen 650  
 Baum, Steven 291, 295, 307  
 Becerra, Juan Angel 66  
 beneficial owner 200, 206, 213, 222,  
     223, 224, 226, 227, 232, 233,  
     236, 248, 249, 250, 260, 265,  
     266, 267, 273, 274, 275, 276,



- 277, 278, 279, 280, 283, 284,  
287, 288, 466, 290, 291, 292,  
294, 295, 296, 297, 298, 299,  
300, 301, 302, 303, 304, 296,  
300, 296, 297, 296
- beneficiary 207, 273, 275, 522  
benefit principle 651, 654, 679  
Bernstein, Jack 295  
besloten vennootschap 407  
bilateral scope 202, 220, 338  
Blank, Michael 486, 487  
Bobbett, Chatherine 588  
Bock, Georges 643  
Boidman, Nathan 291  
bonus 213  
branch profit tax 587, 588  
Brazil, Rusia, India, China, dan Afrika  
Selatan (BRICS) 667  
bright line test 119  
broker 133, 137, 614  
bunga 45, 47, 48, 80, 101, 104, 118,  
159, 164, 183, 213, 229, 231,  
232, 233, 234, 235, 236, 237,  
238, 239, 240, 241, 242, 243,  
244, 245, 273, 275, 276, 284,  
285, 286, 295, 299, 301, 303,  
313, 325, 519, 520, 522, 529,  
550, 551, 553, 555, 571, 572,  
577, 590, 591, 605, 610, 612,  
613, 651, 653, 655, 590, 657,  
664, 671, 674, 681, 684, 687,  
688, 689, 691, 697
- business property 237, 330, 340, 341,  
342  
BUT Agen 131, 132, 133, 134, 135, 136,  
137, 141, 142, 143, 158, 661,  
663, 693, 694  
BUT Konstruksi 122, 123, 124, 125,  
693  
BUT Subsidiary 137  
BUT Virtual 142, 145
- C**
- Canadian Tax Court 291  
capital exporter countries 249  
capital export neutrality 652  
Capital Gains 14, 26, 28, 34, 49, 50,  
166, 329, 330, 332, 334, 335,  
336, 339, 342, 357, 358, 360, 361  
capital import neutrality 641  
capital levy 583  
ceteris paribus 653  
Chavagneux, Christian 647  
check-the-box regime 648  
civil law 132, 135, 139, 291, 662  
cloud computing 682  
Committee on Fiscal Affairs (CFA) 15,  
77, 78, 82, 255, 272, 278, 418,  
447, 603  
common law 132, 133, 135, 273, 274,  
277, 279, 291, 298, 301, 302  
Common Reporting Standard (CRS)  
598, 603, 613  
competent authority 44, 45, 94, 472,  
501, 601, 608, 623, 624, 706  
Competent Authority Agreement (CAA)  
614  
competent authority meetings 623,  
624  
Compliant 625  
comprehensive business income tax  
674  
comprehensive tax treaty 37  
conduit company 95, 276, 278, 295,  
299, 300, 302, 303  
Conduit Company Report 276, 277, 278  
context 45, 60, 61, 62, 64, 66, 67, 68,  
69, 70, 71, 75, 76, 77, 80, 81, 277,  
278, 279, 280, 281, 282, 298,  
301, 577, 691  
controlled foreign corporation 105,  
664  
Convention on Mutual Administrative  
Assistance in Tax Matters  
(CMAAT) 607, 615, 706, 724  
cooperative jurisdiction 597, 626, 627  
copyright 81, 248, 261, 262, 263, 264,  
265  
copyright rights 262, 263  
Corresponding Adjustment 164, 165  
Council of Europe 607, 706  
coupon dividend 283, 284  
credit sale 253

customary international law 63, 281

## D

Dana Jaminan Sosial 461, 462  
 dana pensiun 225, 226, 227, 452, 456,  
 457, 458, 459, 460, 461, 462,  
 464, 468, 471, 472, 485, 531  
 Dana Pensiun Kerja 462  
 Dana Pensiun Perorangan 462  
 Danon, Robert 288, 299  
 database 168, 269, 272, 611  
 Daurado, Ana Paulo 678  
 De Broe, Luc 77  
 De Jaegher, Charlotte 405  
 de Mooij, Ruud A. 653  
 Debt bias 687  
 debt-claims of every kind 232, 234  
 deduction or no inclusion 229  
 deemed disposition 336  
 deemed to arise 232, 240, 243, 267,  
 529  
 dependence clause 137  
 destination-based cash flow tax 677  
 digital economy 142, 143  
 distributive rules 46, 47  
 Diverted Profit Tax 674  
 dividen 6, 7, 8, 45, 47, 48, 80, 91, 96,  
 97, 103, 104, 157, 159, 199, 200,  
 201, 202, 203, 204, 205, 206,  
 207, 208, 209, 210, 211, 212,  
 213, 214, 215, 216, 217, 218,  
 219, 220, 221, 225, 226, 227,  
 228, 229, 235, 273, 275, 283,  
 284, 289, 290, 291, 299, 301,  
 303, 313, 333, 350, 357, 396,  
 401, 518, 519, 522, 528, 529,  
 550, 551, 553, 554, 555, 565,  
 571, 572, 586, 587, 591, 605,  
 610, 612, 613, 651, 653, 655,  
 656, 289, 657, 663, 664, 671,  
 674, 686, 691, 704  
 dividen partisipasi 207, 208, 209, 225,  
 226  
 dividen portofolio 207, 208, 211, 226

double tax exemption 499  
 du Toit, Charl 274, 278, 288, 291  
 dualistic 405  
 duality 667  
 dual nature 59  
 dual residence 489, 524  
 dual resident 42, 89, 90, 93, 103, 515,  
 524, 684  
 Dual source taxation 242  
 due diligence 605, 606, 612, 613, 614  
 duration test 118

## E

Economic Interest Group (EIG) 99  
 economic notion 562, 563  
 economic owner 253, 254  
 economic ownership 342, 695  
 economic substance 139, 254  
 Edwardes-Keer, Michael 71  
 effective date 24, 39  
 ekuitas 229  
 Ellis, M.J. 77  
 emerging economies 667  
 emerging market 604  
 employment 368, 376, 377, 378, 380,  
 391, 395, 397, 400, 402, 412,  
 450, 451, 452, 454, 455, 456,  
 458, 459, 461, 478, 562  
 endorsement 441  
 End User License Agreement (EULA)  
 265  
 Engelen, Frank 66, 76  
 entitas conduit 275, 276  
 entitas hybrid 644, 654, 655  
 entitas perantara 275, 276, 433  
 entry into force 63  
 Equalization Levy (EQL) 674, 722  
 Equipment Leasing Report 252  
 equitable owner 273  
 equivalence 608, 609  
 European Union (EU) 493  
 exchange of information 38, 54, 432,  
 495, 599, 624, 630  
 exclusive taxing right 249  
 Exit tax 356, 674

Extractive Industries Transparency Initiative (EITI) 670  
extra-territorial dividen 199

## F

Federal Court of Appeal (FCA) 291  
fiduciary 276, 278, 299, 300, 301, 302, 300  
finance lease 253, 254  
fiscal immunity of government 633  
Fiscal Privileges 633  
Fixed-Determinable-Annual Periodic (FDAP) 605  
Flynn, Channing 650  
force of attraction 153, 154, 159, 214, 217, 236, 237, 261, 371, 401, 402, 403  
Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) 597, 604, 709  
foreign direct investment (FDI) 671  
Foreign Financial Institutions (FFI) 605  
foreign subsidiary 663  
foreign tax credit generators 656  
form DGT-I 146  
formal owner 276, 278, 287  
formulary apportionment 676, 677  
fractional apportionment 683  
freedom of movement 15, 16  
full tax liability 91, 92, 515, 583  
fully dematerialized digital activities 144  
fully manned basis 187, 188, 343  
futures 519, 520

## G

General Anti-Avoidance Rule (GAAR) 668  
global system 335  
global value chain 642, 650  
golden handshakes 404, 408, 470  
good faith 32, 62, 64, 66, 67, 68, 281, 528  
good governance 669

goodwill 112, 269  
Gooier, Jan 278  
Görl 442  
grey area 416, 417  
Guruli, Erin L. 256  
Gutmann, Daniel 301

## H

habitual abode 89, 93, 94  
hak 'jouissance' 212  
hak atas kekayaan intelektual 262  
hak cipta 168, 248, 251, 252, 255, 261, 262, 263, 264, 265, 269, 292, 412, 438, 439, 440, 441  
hak kekayaan intelektual 251  
hak paten 251, 261  
hak penyiaran 412  
harmful tax practice 679  
harta bergerak 329, 332, 333, 340, 341, 342, 343, 350, 351, 352, 353  
harta tak bergerak 47, 80, 269, 309, 311, 312, 313, 334, 314, 315, 316, 317, 318, 319, 320, 321, 322, 323, 325, 326, 329, 332, 333, 334, 337, 338, 319, 339, 340, 321, 341, 342, 344, 345, 346, 347, 348, 349, 350, 351, 352, 353, 354, 355, 321, 322, 323, 324, 530, 338  
Heredia, Alejandro García 261  
high-skill economy 363  
Hinnekens, Luc 588  
Hinnekens, Phillipe 588  
hipotik 235, 636  
Hiring Incentives to Restore Employment (HIRE) 604  
Holmes, Kevin 77  
Hoor, Olivier R. 519, 643  
horizontal force of attraction 401, 402, 403  
host state 502, 532  
Huston, John 369  
hybrid 228, 229, 244, 644, 654, 655, 656, 680, 683, 684, 703, 708  
hybrid financial instrument 228, 229,

654, 684  
 hybrid mismatch arrangement 654,  
 683  
 Hybrid transfer 683

## I

Imparting 258  
 impresario 416, 422, 423  
 instrumen keuangan derivatif 235  
 insurance function 452  
 intangible property 250  
 inter-company dividends 226  
 interest limitation rule 687  
 interest rate swaps 235  
 Intergovernmental Agreement (IGA)  
 606  
 Internal Revenue Service (IRS) 140  
 internal transfer 337  
 International Hiring Out of Labor 384  
 international traffic 42, 44, 45, 174,  
 175, 178, 180, 185, 192, 193,  
 329, 330, 343, 376, 175, 391  
 interpretasi liberal 60  
 interpretasi literal 60, 63, 643  
 intragroup financing 653  
 Isenbergh, Joseph 490  
 Ismer, Roland 486, 487  
 ITAT Delhi 190, 191, 198  
 Item of Income 517

## J

Jaminan Sosial 461  
 Jimenez, Adolfo Martin 287, 291  
 joint stock company 349  
 Jones, John F. Avery 71, 77, 182, 212,  
 300, 301, 588  
 jouissance 200, 211, 212, 222

## K

Kandev, Michael 291  
 Kantor Perwakilan Dagang Asing

(KPDA) 146  
 Kapadia, Sanjay 365, 369  
 Kapoor, Shiv 141  
 Kavelaars, P. 487  
 kedaulatan pajak 641, 645, 646, 647,  
 648, 653, 675, 676, 678, 679  
 keistimewaan fiskal 633, 634, 635, 636,  
 638  
 kekebalan fiskal 477, 478, 487, 633,  
 634, 638  
 Kerahasiaan bank 595  
 keterikatan kontrak 139, 140  
 klausul penampungan 530  
 know-how 247, 248, 251, 258, 259,  
 292  
 Kofler, Georg 181  
 Komisioner 618, 662  
 Konferensi Tingkat Tinggi (KTT) 626  
 konflik kualifikasi 557, 558, 559, 560,  
 562, 564, 565, 566, 568  
 konsulat 477, 633, 634, 635, 636, 637,  
 638  
 kontrak campuran 259  
 kontrak investasi kolektif 612  
 Konvensi Wina 634, 636, 637, 638  
 kreditur 212, 240, 286, 291, 295, 297  
 Kudrle, Robert T. 595

## L

Lang, Michael 81, 102, 103, 201, 279  
 Largely compliant 625  
 Lauterpach, Hersh 575  
 legal owner 254, 273  
 legal personality 99  
 legitimate distinction 576  
 lembaga custodian 598  
 Lembaga Jasa Keuangan (LJK) 598  
 Lennard, Michael 365  
 lessee 253, 254  
 lessor 252, 253, 254  
 leverage 520  
 leviathan government 646  
 lex specialis derogat legi generali 33  
 liable to tax 42, 88, 89, 90, 91, 92, 96,  
 97, 104, 637

License Agreement 265, 292, 293  
 licensor 253, 256, 259  
 Liga Bangsa-Bangsa (LBB) 13, 171,  
 332, 651  
 likuidasi 213, 357  
 limitation on benefits 30, 296, 692, 705  
 limited force of attraction 159, 236  
 limited tax liability 91, 584  
 linear shipping 186  
 lisensi 168, 247, 253, 256, 262, 263,  
 265, 292, 342, 349, 293, 438  
 local authority 89, 227, 228, 463, 476,  
 478, 481, 482, 466  
 location savings 672  
 location specific advantage 672  
 location test 111, 117  
 look-through 333, 334  
 low-skill economy 363

## M

man days 130  
 mandatory disclosure rule (MDR) 698  
 manipulasi transfer pricing 642, 654,  
 658, 660, 661, 682, 694, 695, 700  
 marketing intangibles 672  
 matching credit 570, 573  
 May, Nicholas 201  
 McGowan, Michael 288  
 member of the board 398, 399, 400,  
 401, 404, 405  
 memorandum of understanding 69  
 merchandise 120, 121, 122, 412  
 merger 357, 649  
 merk 251, 292, 349, 441  
 merk dagang 251, 349  
 metode kredit dengan pembatasan  
 542, 544, 545, 546, 549, 550,  
 553, 556  
 metode kredit penuh 542, 543, 544,  
 556  
 metode pembebasan dengan progresif  
 540, 541, 549, 554, 557  
 metode pembebasan penuh 539  
 Miniaci, Raffaele 653  
 moda transportasi 177, 183, 184

mode of application 200, 222, 226,  
 232, 234, 250  
 monistic 405  
 more than casual 175, 177, 185, 186  
 Multilateral Competent Authority  
 Agreement (MCAA) 598, 706,  
 724  
 Murphy, Richard 647, 670  
 Mutual Agreement Procedure (MAP)  
 38, 40, 51, 67, 80, 94, 187, 453,  
 702, 703, 719, 724

## N

naamloze vennootschap (N.V.) 407  
 naming and shaming 672, 721  
 narrow technical sense 277, 298, 301  
 negative list 369  
 negative qualification conflict 570  
 nexus 143, 678, 682, 683  
 no force of attraction 159  
 nominee 274, 275, 276, 277, 295, 299,  
 300, 302, 304, 300  
 Non-compliant 625  
 non-cooperative game 645  
 non-cooperative jurisdictions 626  
 nondiskriminasi 27, 29, 38, 575, 576,  
 577, 578, 579, 580, 581, 582,  
 584, 585, 586, 587, 588, 589,  
 591, 592, 651  
 nondomestik 212  
 Not yet be rated 625  
 noteholder 284  
 notional interest deduction 674

## O

obligasi 235, 604  
 off the shelf 168  
 open distributive rule 425  
 ordinary course of business 137  
 Otoritas Jasa Keuangan (OJK) 618, 620,  
 621, 631  
 outlier 647, 648  
 outsourcing 115, 368, 649

**P**

- pacta sunt servanda 66, 691  
 pacta tertiis nec nocent nec prosunt  
     102  
 Pagan, Jill C. 652  
 Pajak Berganda Ekonomis 538  
 pajak berganda yuridis 536  
 Palan, Ronen 647  
 Panteghini, P.M. 653  
 parallel treaties 75, 79, 80  
 Parisi, Maria Laura 653  
 Partially compliant 625  
 participation exemption 91, 354, 648  
 participation exemption regime 648  
 parties intention 61, 63, 68  
 partner 42, 96, 97, 98, 99, 100, 114,  
     115, 244, 245, 370, 559, 560,  
     564, 583  
 partnership 41, 45, 88, 96, 97, 98, 99,  
     100, 114, 115, 200, 205, 206,  
     209, 211, 213, 222, 244, 245,  
     363, 331, 344, 349, 364, 370,  
     407, 559, 560, 564, 223, 224  
 pasal substantif 26, 29, 30, 31, 39, 40,  
     45, 47, 51, 90, 152, 154, 166,  
     183, 257, 309, 325, 335, 438,  
     489, 493, 494, 495, 496, 502,  
     513, 514, 516, 517, 523, 524,  
     525, 528, 535, 536, 552, 576  
 pass-through entity 363  
 patent box regime 648, 709  
 Pawson, Ray 672  
 peer-review 597  
 pemberi kerja 49, 50, 97, 377, 379,  
     380, 381, 383, 384, 385, 386,  
     387, 388, 389, 390, 391, 432,  
     451, 452, 453, 454, 455, 456,  
     462, 520, 390, 561, 562, 563, 567  
 Pemutusan Hubungan Kerja (PHK) 469  
 Pendekatan subjektif 63  
 Pendekatan tekstual 63  
 Pendekatan teleologis 63  
 Pengadilan Tinggi Australia (FCT) 61,  
     156, 157  
 penggelapan pajak 596, 597, 607, 626,  
     643, 706  
 penghasilan extra-categorical 525  
 penghasilan extra-teritorial 525  
 penghasilan kena pajak 214, 229, 236,  
     244, 371, 381, 444, 456, 458,  
     577, 590, 591, 653, 590, 674,  
     678, 680, 684, 687  
 penghasilan normal 334  
 penghasilan tidak kena pajak (PTKP)  
     91, 586  
 Penghindaran Pajak 13, 31, 37, 42, 80,  
     87, 88, 104, 147, 151, 171, 199,  
     231, 244, 245, 247, 253, 266,  
     268, 273, 303, 304, 308, 309,  
     312, 329, 339, 363, 375, 379,  
     380, 391, 395, 402, 411, 438,  
     449, 468, 475, 477, 489, 499,  
     513, 537, 575, 603, 633, 641,  
     643, 654, 668, 693  
 pensiun pemerintah 468, 478  
 pensiun swasta 468, 485  
 Penyalahgunaan P3B 104, 691, 692  
 penyelundupan pajak 17, 19, 70, 109,  
     277, 570  
 performance state 426  
 periode waktu 49, 50, 111, 118, 123,  
     124, 125, 126, 129, 134, 506, 509  
 Permanent Establishment 75, 84, 109,  
     111, 117, 134, 135, 138, 139,  
     142, 143, 148, 149, 159, 169,  
     236, 246, 337, 361, 381, 394,  
     661, 662, 671, 693, 694, 711,  
     712, 715, 720, 721, 724  
 permanent test 111, 112  
 perpetual 118  
 personal attachment 2  
 Personal Connecting Factor 1  
 personal connection 92  
 Person Covered 41  
 personnel 79, 125, 126, 127, 128, 129  
 persuasive value 62, 78, 283  
 pertukaran budaya 435, 499  
 Pertukaran Informasi Berdasarkan  
     Permintaan 608  
 pertukaran informasi secara otomatis  
     596, 597, 598, 603, 608, 610,  
     611, 612, 613, 614, 615, 622,  
     623, 624, 626, 706  
 pertukaran informasi secara spontan  
     596, 603, 608, 622, 690, 705

Perusahaan anak 137, 663, 665, 685  
 perusahaan induk 7, 114, 137, 138,  
     140, 142, 144, 211, 553, 554,  
     568, 569, 587, 654, 677, 685, 686  
 pesangon 404, 453, 465, 470, 520  
 physically presents 427  
 pihak ketiga 132, 133, 134, 139, 140,  
     142, 162, 164, 190, 189, 190,  
     228, 273, 368, 297, 369, 412,  
     429, 441, 445, 500, 586, 589,  
     617, 618, 163, 655, 656, 662,  
     687, 688, 689, 698  
 Piketty Thomas 666  
 Piltz, Detlev J. 136  
 Pinto, Dale 261  
 Pistone, Pasquale 487  
 place of effective management 45, 89,  
     95, 103, 174, 175, 176, 178, 180,  
     185, 329, 330, 332, 333, 334,  
     343, 376, 391, 392, 395, 175, 406  
 political subdivision 89, 227, 228, 463,  
     476, 478, 481, 482, 466  
 pooling arrangements 191  
 positive discrimination 584  
 positive list 112  
 Pötgens, Frank 79, 400, 405  
 pre-digital 143  
 preferential tax regime 647, 689, 690,  
     706, 709  
 premi 146, 235  
 presumptive tax 675  
 primary material 65  
 principal 132, 133, 134, 135, 136, 137,  
     642, 661, 662, 692, 694, 704  
 principal purpose test (PPT) 692, 704  
 prinsip kekebalan kedaulatan 227  
 prinsip kewajaran dan kelaziman usaha  
     142, 158, 162, 237, 243, 249,  
     267, 520, 526, 528, 591, 694, 700  
 prinsip situs 309, 313, 318  
 produk domestik bruto (PDB) 363  
 profit split 677, 696  
 proses rahasia 251, 255  
 Proskich, Rainer 76  
 protokol perjanjian 69  
 proviso safeguarding progression 551  
 Publish What You Pay (PWYP) 670  
 purposive construction 62, 281

## Q

qualifying source 43  
 quasi-formulary 677

## R

Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS)  
     213  
 real centre of management 173, 174,  
     181, 396  
 reciprocal 67  
 reciprocity 81, 279, 608, 609  
 redundancy payment 470, 471  
 Reimer, Ekkehart 281  
 reksadana 518, 520, 612  
 reportable accounts 614  
 reservation 27, 250, 704  
 residence 39, 42, 47, 89, 90, 207, 269,  
     275, 399, 450, 489, 490, 524,  
     525, 539, 553, 577, 578, 579,  
     581, 293  
 residence-based worldwide taxation  
     (RBWT) 677  
 residual taxing right 9  
 residual value 254  
 retail online 143  
 risiko forex 295  
 Roland, Ismer 487  
 round-robin flow of funds 649  
 Royalti 26, 28, 49, 168, 247, 248, 249,  
     250, 252, 255, 257, 260, 261,  
     265, 267, 269, 271, 274, 303,  
     333, 438, 518  
 RUBIK Agreements 603  
 rumus rahasia 251

## S

safe haven 603  
 saham bonus 213  
 saham istimewa yang bukan voting 226  
 saham pendiri 210, 212  
 saham pertambangan 212  
 saham voting 225

- Santini, Andrea 454  
 schedular income 46  
 schedular system 335  
 Schrettl 442  
 secondary material 65  
 secondment 138  
 sekuritas 112, 113, 183, 235, 607  
 severance payment 404, 470  
 sewa guna usaha dengan hak opsi 253  
 sewa murni 253  
 Shah, Jignesh 365, 369  
 Shah, Nirav 262  
 shareholding agreement 289, 291  
 shrink wrapped software 168  
 sifat legal 261, 262  
 significant economic presence test 683  
 Simontacchi, Stefano 332, 335, 336,  
 344, 347, 350, 351  
 simultaneous tax examinations 624  
 single tax principle 654, 679  
 Slamet, Indrayagus 643  
 Smit, Daniel S. 283  
 social security payment 464  
 software 81, 112, 168, 247, 248, 261,  
 262, 263, 264, 265  
 solar days 130  
 source rule 11  
 source-tie breaker rule 241  
 special meaning 65, 71, 76, 77  
 special purpose vehicle (SPV) 284, 304,  
 656  
 specific anti-avoidance rule (SAAR)  
 668  
 spin-off 357  
 split-up 357  
 sponsor 412, 420, 441, 442, 443  
 sponsorship 437, 441, 442  
 Standard for Automatic Exchange of  
 Financial Account Information in  
 Tax Matters 598  
 stateless 579, 581  
 state of funds 477, 478, 479  
 state of soujorn 490, 493  
 states covered 39  
 stock options 403  
 stripped distributor 138  
 subcontracting 115  
 subject to tax 273, 274, 275, 276, 444,  
 459, 501, 636  
 subkontraktor 124  
 subsidiarity 608  
 subsidiary 114, 116, 134, 256, 663  
 substance over form 288, 296  
 substance over matter 287, 288  
 substantive provision 39  
 Summerhill, Louise 295  
 Surat Keterangan Domisili 51, 54, 56  
 swaps 235, 519, 520  
 Switch over Clause 570
- T**
- Taferner 442  
 tax examinations abroad 623  
 tax haven 427, 431, 595, 644, 647, 653,  
 657, 658, 664, 665, 667, 679,  
 689, 690, 706, 708, 709  
 tax holiday 646, 652  
 Tax Information Exchange Agreement  
 (TIEA) 597, 600, 615, 705  
 tax law market 645, 646  
 tax sparing credit 30, 568, 569, 570  
 Technical Advisory Group 255  
 teknologi informasi dan komunikasi  
 (TIK) 247, 681  
 tempat tetap 49, 50, 117, 138, 236,  
 266, 267, 364, 365, 367, 368,  
 369, 370, 371, 372, 391, 397,  
 401, 523  
 territoriality principle 5  
 The Chamber of Tax Consultant 237,  
 246  
 the definitional rule 80  
 The Global Forum on Transparency and  
 Exchange of Information 596  
 The Right Use Test 117  
 Thelosen, R.A.W. 263  
 thin capitalization 105, 591, 668, 674,  
 687, 691  
 tie breaker rule 89, 93, 104, 241, 406,  
 524  
 Tiebout, Charles M. 646  
 Tilinghast, D. 587  
 time test 123, 124, 125, 126, 128, 129,



130, 367, 370, 371, 397, 425, 691  
 titik geografi 117  
 toll manufacturing 138  
 tragedy of commons 675  
 trailing tax 329, 356, 357  
 tramp shipping 186  
 transfer pricing 67, 105, 162, 256, 539,  
 591, 642, 654, 657, 658, 660,  
 661, 668, 670, 675, 681, 682,  
 686, 694, 695, 696, 700, 701,  
 707, 708, 709, 710, 719  
 translucent 99, 100  
 transparency principle 679  
 transparent entity 42, 96, 97, 98, 99,  
 100  
 transponder 254, 255  
 travaux preparatoire 72  
 treaty override 33  
 treaty shopping 30, 105, 691, 692  
 triangular 242, 589  
 triple double taxation 7  
 trust 273, 298, 301, 331, 344, 345, 349,  
 520, 612, 614, 671  
 trustee 273  
 tunjangan anak 464, 520, 531  
 tunjangan kesejahteraan 464, 465, 467

## U

U.S. Real Estate Investment Trust 223,  
 225  
 U.S. Regulated Investment Company  
 225  
 ultimate ownership 299  
 underreporting 665  
 unitary taxation 676, 714  
 unjustified discrimination 576

## V

van der Bruggen, Edwin 81, 279, 369  
 van Raad, Kees 76, 576, 586  
 van Weeghel, Stef 283  
 Vann, Richard 103, 268, 278, 300, 301,  
 332

Vienna Convention on Consular  
 Relations (VCCR) 634  
 Vienna Convention on Diplomatic and  
 Consulate Relation 477  
 Vienna Convention on Diplomatic  
 Relations (VCDR) 634  
 Vienna Convention on the Law of  
 (VCLT) Treaties 59, 61, 62, 71,  
 80, 84, 85, 102, 279, 280, 281,  
 306  
 vital interest 93, 94  
 Vogel, Klaus 68, 77, 78, 82, 102, 117,  
 181, 183, 187, 253, 256, 279,  
 282, 350, 371, 393, 400, 418,  
 428, 454, 455, 463, 480, 489,  
 634, 651

## W

Ward, David A. 77,  
 Wassermeyyer 442  
 Waters, Mike 485, 486  
 Watson, Gwendolyn 291, 295  
 Wheeler, Joanna 92, 300, 301  
 Wilkie, J. Scott 652  
 withholding tax 284  
 Wolff, Ulrich 485  
 worldwide income 3, 5, 9, 90, 91, 92,  
 104, 199, 450, 459, 505, 506,  
 515, 540, 541, 543, 544, 545,  
 546, 547, 595, 598, 663

## Y

Young, R.R. 76  
 yurisdiksi 16, 43, 91, 117, 178, 199,  
 597, 598, 603, 612, 614, 615,  
 621, 622, 623, 641, 643, 645,  
 647, 648, 651, 652, 653, 654,  
 669, 670, 677, 679, 680, 682,  
 684, 687, 690, 695, 699, 706

# PERJANJIAN PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA

Panduan, Interpretasi, dan Aplikasi

Buku ini terdiri dari 28 Bab yang membahas tentang panduan, interpretasi, dan aplikasi perjanjian penghindaran pajak berganda (P3B). Pembahasan buku ini dilakukan secara komprehensif dan sistematis, yang dimulai dari pembahasan mengenai konsep dasar pajak internasional, perkembangan model P3B, penerapan P3B, hingga interpretasi pasal demi pasal yang terdapat dalam model P3B. Setiap pembahasan juga dilengkapi dengan informasi perkembangan terkini yang terjadi dalam P3B serta pembahasan terkait dengan Rencana Aksi BEPS.

Buku ini ditulis oleh penulis yang mempunyai kompetensi, pengalaman, sertifikasi internasional, dan pendidikan di bidang pajak internasional dari institusi dan universitas ternama di dunia. Buku ini dapat dijadikan referensi bagi kalangan bisnis, otoritas pajak, pengadilan pajak, pengambil kebijakan fiskal, konsultan dan praktisi, serta kalangan akademisi.

## PENULIS:

Darussalam  
Danny Septriadi  
B. Bawono Kristiaji  
Romi Irawan

Yusuf Wangko Ngantung  
Deborah  
Ganda Christian Tobing  
Khisi Armaya Dhora



[www.ddtc.co.id](http://www.ddtc.co.id)

