

**ANALISIS ASIMILASI PASAL 14 TENTANG
INDEPENDENT PERSONAL SERVICES KE DALAM PASAL 7
TENTANG *BUSINESS PROFIT* DALAM OECD MODEL**

TESIS

**Diajukan sebagai salah satu syarat
untuk memperoleh gelar Magister Akuntansi**

**MUSLIM ANSORI
6605532626**



**UNIVERSITAS INDONESIA
FAKULTAS EKONOMI
PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI
JAKARTA
JANUARI 2009**

**ANALISIS ASIMILASI PASAL 14 TENTANG
INDEPENDENT PERSONAL SERVICES KE DALAM PASAL 7
TENTANG *BUSINESS PROFIT* DALAM OECD MODEL**

TESIS

**MUSLIM ANSORI
6605532626**



**UNIVERSITAS INDONESIA
FAKULTAS EKONOMI
PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI
JAKARTA
JANUARI 2009**



T
25703

HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

Tesis ini adalah hasil karya saya sendiri,
dan semua sumber baik yang dikutip maupun dirujuk
telah saya nyatakan dengan benar.

Nama : Muslim Ansori
NPM : 6605532626
Tanda Tangan :
Tanggal : 7 Januari 2009

HALAMAN PENGESAHAN

Tesis ini diajukan oleh

Nama : Muslim Ansori
NPM : 6605532626
Program Studi : Magister Akuntansi
Judul Tesis : Analisis Asimilasi Pasal 14 Tentang *Independent Personal Services* Ke Dalam Pasal 7 Tentang *Business Profit* Dalam OECD Model

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Magister Akuntansi pada Program Studi Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Indonesia.

DEWAN PENGUJI

Pembimbing : Darussalam, M.Si, LL.M. Int.Tax



Penguji : Gunawan Pribadi, MBT

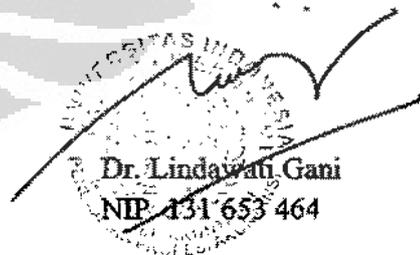


Penguji : Christine, M. Int.Tax



Ditetapkan di : Jakarta
Tanggal : 7 Januari 2009

Mengetahui,
Ketua Program



Dr. Lindawati Gani
NIP. 131 653 464

KATA PENGANTAR

Segala puji syukur kehadirat Allah SWT yang telah memberikan limpahan rahmat dan karunia-Nya sehingga penulis dapat menyelesaikan tesis ini dengan baik. Salah satu tujuan dari penulisan tesis ini adalah untuk memenuhi salah satu syarat dalam menyelesaikan studi di Fakultas Ekonomi Program Magister Akuntansi Universitas Indonesia.

Penulis menyadari bahwa tesis ini masih belum sempurna dan masih banyak memerlukan sumbang saran, kritik dan bimbingan dari semua pihak yang kompeten sehingga dapat lebih menyempurnakan tulisan ini. Penulis juga mengucapkan terima kasih sekaligus permohonan maaf yang sebesar-besarnya kepada Bapak Darussalam SE, Ak., M.Si., LL.M., Int. Tax. selaku pembimbing tesis atas waktu, tenaga, pikiran dan dukungan yang sudah diberikan selama ini kepada penulis sehingga dapat menyelesaikan tugas akhir ini.

Selain itu, selama proses studi sampai penyelesaian tesis ini penulis banyak menerima bantuan baik berupa moril maupun materil dari berbagai pihak. Untuk itu penulis mengucapkan terima kasih sedalam-dalamnya kepada:

1. Ketua Program Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia yang telah memberikan kesempatan kepada penulis untuk mengembangkan ilmu.
2. Bapak Dr. Priyono Eko Sanyoto, selaku Direktur Politeknik Batam yang telah memberikan kesempatan kepada penulis untuk melanjutkan studi ke jenjang S2.
3. Bapak Mustofa, M. Si. selaku Ketua Otorita Batam dan Bapak Priyanto, M.Sc. selaku Deputy Administrasi dan Perencanaan Otorita Batam yang telah memberikan dukungan keuangan selama penulis melanjutkan studi ke jenjang S2.
4. Kedua orang tua, istri dan anak-anakku tersayang yang telah memberikan dukungan.
5. Semua pihak yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu.

Jakarta, Januari 2009

Penulis

**HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI
TUGAS AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS**

Sebagai sivitas akademika Uninveritas Indonesia, saya yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Muslim Ansori
NPM : 6605532626
Program Studi : Magister Akuntansi
Departemen : Akuntansi
Fakultas : Ekonomi
Jenis karya : Tesis

demi pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia Hak Bebas Royalti Noneksklusif (*Non-exclusive Royalty-Free Right*) atas karya ilmiah saya yang berjudul:

Analisis Asimilasi Pasal 14 Tentang Independent Personal Services Ke Dalam Pasal 7 Tentang Business Profit Dalam OECD Model

beserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Noneksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihmedia/formatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (database), merawat, dan mempublikasikan tugas akhir saya tanpa meminta izin dari saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta dan sebagai pemilik Hak Cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di : Jakarta
Pada tanggal : 7 Januari 2009
Yang menyatakan

(Muslim Ansori)

ABSTRAK

Nama : Muslim Ansori
Program Studi : Magister Akuntansi
Judul : Analisis Asimilasi Pasal 14 Tentang *Independent Personal Services* Ke Dalam Pasal 7 Tentang *Business Profit* Dalam OECD Model

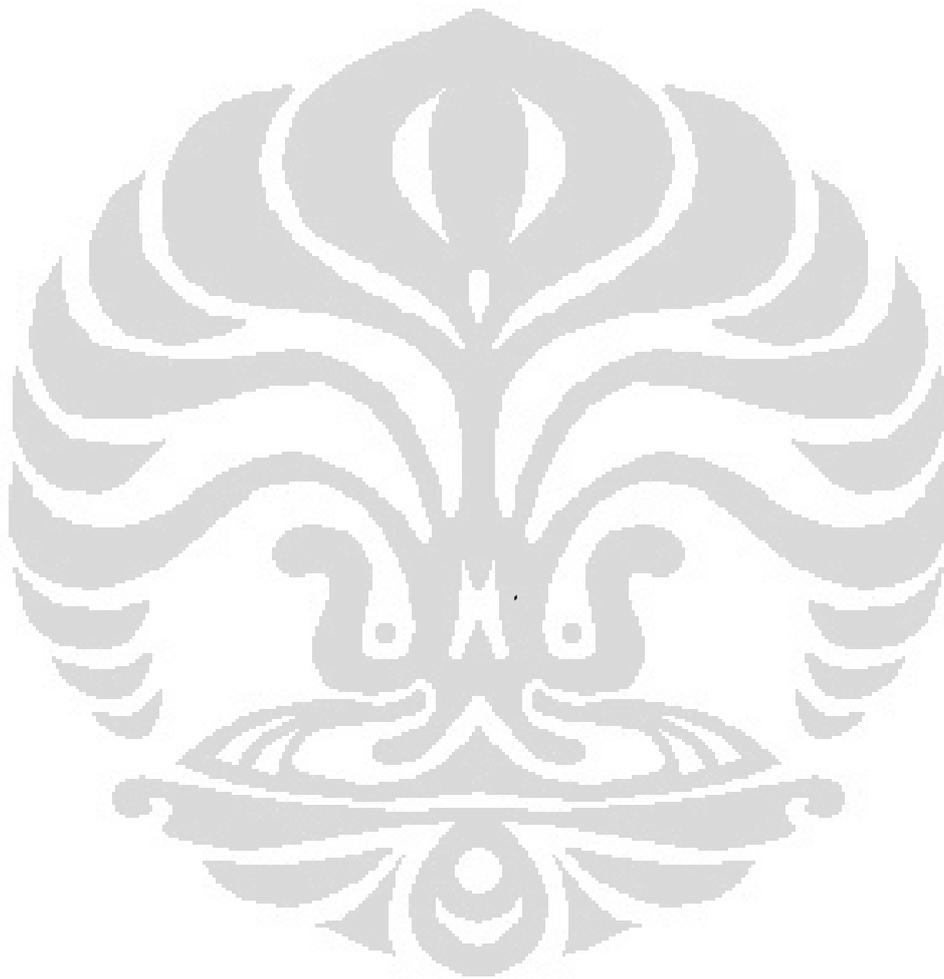
Dua model *tax treaty* yang banyak digunakan sebagai acuan oleh berbagai negara (*acceptable*) adalah UN Model dan OECD Model. Kedua model tersebut selalu dikembangkan sesuai dengan tuntutan perkembangan jaman. Salah satu perkembangan OECD Model adalah asimilasi pasal 14 tentang *independent personal services* ke dalam pasal 7 tentang *business profit*. Beberapa argumentasinya antara lain tidak ada perbedaan antara karakteristik penghasilan yang diperoleh Wajib Pajak Orang Pribadi sebagaimana diatur dalam pasal 14 dengan penghasilan Wajib Pajak Badan yang diatur dalam pasal 7, pasal 14 tidak memberikan batasan yang jelas jenis kegiatan apa saja yang termasuk dalam pengertian pemberian jasa profesional, pasal 14 tidak jelas untuk individu atau juga dapat diberlakukan kepada badan, dan tidak ada perbedaan antara konsep *permanent establishment* yang digunakan sebagai kriteria pemajakan pada Pasal 7 dengan *fixed base* yang digunakan sebagai alat uji pemajakan pada Pasal 14.

Mengingat OECD Model merupakan salah satu acuan penting yang digunakan oleh banyak Negara dalam membuat *tax treaty* dengan negara lain, maka penulis menganggap perlu untuk melakukan kajian terhadap revisi OECD Model Tahun 2000 tersebut. Adapun rumusan masalah yang akan dibahas adalah apakah karakteristik penghasilan yang diperoleh Wajib Pajak Orang Pribadi sebagai mana diatur dalam pasal 14 sama dengan penghasilan Wajib Pajak Badan yang diatur dalam pasal 7 OECD Model. Kemudian apa implikasinya terhadap hak pemajakan Indonesia jika *tax treaty* Indonesia mengikuti revisi OECD Model tersebut di atas. Metodologi yang digunakan untuk membahas permasalahan dalam penelitian ini adalah studi literatur. Berdasarkan hasil pembahasan, maka disimpulkan bahwa karakteristik penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi sebagaimana diatur dalam Pasal 14 dengan Penghasilan Wajib Pajak Badan seperti diatur dalam Pasal 7 OECD Model memiliki persamaan dan perbedaan. Persamaannya adalah keduanya secara hakekat ekonomi merupakan peningkatan kemampuan ekonomi. Namun terminologi penghasilan digunakan untuk orang pribadi sedangkan terminologi laba digunakan untuk badan atau perusahaan. Dari aspek *tax treaty*, hak pemajakan negara sumber diuji melalui *fixed place* dan *fixed base*. Perbedaannya yang terjadi hanyalah perbedaan aspek teknis seperti atas nama pembayaran jasa, independensi pemberi jasa, dan lain-lain.

Pengaruh asimilasi Pasal 14 tentang *independent personal services* ke dalam Pasal 7 tentang *business profit* menguntungkan bagi hak pemajakan Indonesia. Karena hak pemajakan menjadi lebih luas melalui alat uji BUT yang lebih variatif dan pemenuhan kewajiban perpajakan BUT di Indonesia yang disamakan dengan Wajib Pajak Badan Dalam Negeri memberikan keuntungan bagi Indonesia dari aspek administratif dan dari aspek perluasan cakupan pajak yang dapat dikenakan. Alternatif lain, jika diterapkan dalam *tax treaty* Indonesia dapat dilihat

berdasarkan ketentuan yang ada dalam Pasal *independent personal services* dan Pasal *furnishing of services*. Ketentuan tersebut dapat berbentuk *time test*, maupun persentase tertentu. Dampaknya bagi hak pemajakan Indonesia bisa menguntungkan, sama saja, dan merugikan.

Kata kunci : perjanjian penghindaran pajak berganda, jasa personal independen, laba usaha, bentuk usaha tetap



ABSTRACT

Name : Muslim Ansori
Study Program: Master Degree in Accounting
Title : *Analysis of Assimilation Article 14 Regarding The Independent Personal Services Into Article 7 Regarding The Business Profit in OECD Model*

Two tax treaty models, which various countries use as a reference, are the UN Model and OECD Model. Both models are always developed and improved from time to time. One of the improvements is the assimilation of Article 14 an Independent Personal Service into Article 7 on Business Profit. Some arguments are as followings: there is no difference between the characteristics of "income" earns by a Person, as stated in Article 14, with "income" earns by Company, as stated in Article 7; Article 14 does not provide a clear limit on what type of activities included in the definition of professional services; Article 14 is not clear to the individual or can it also be applied to Company, and there is no difference between the concept of Permanent Establishment, which is used as tax criteria in Article 7 with the Fixed Base concept which is used as a tax tool test in Article 14. Given the OECD Model is one of the important references used by many countries in making tax Treaty with other countries, the authors perceive the need to study the revision of the Year 2001 OECD Model. The objective is to find out whether the characteristic of Personal Income, stated in Article 14, is the same characteristic of Corporate Income, stated in Article 7. Then what would be the implication if Indonesia applied the tax treaty of revised OECD Model.

The methodology that will be used in this research is the study of literature. The result shows that there similarity and differences in the characteristics of Income. Both are essentially considered as the increase of wealth. It use the terminology of Income for individual and Profit for corporate. From the tax Treaty aspect, the State has the rights to exercise through Fixed Place and Fixed Base. Other differences are more in to technical aspects such as differences in the name of payment services, independence of service providers, etc.

The assimilation of Article 14 to the Article 7 gives Indonesia the advantages in exercising its rights, because it gives more rights and it does not recognize the tax-protected corporate income. If the tax treaty is applied in Indonesia, we have other alternatives stated in Independent Personal Services Article and Furnishing of Services Article. These provisions can be in the form of time test and percentage.

Key words : *tax treaty, independent personal services, business profit, permanent establishment*

DAFTAR ISI

HALAMAN SAMPUL	
HALAMAN JUDUL	•ii
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS	•iii
HALAMAN PENGESAHAN	•iv
KATA PENGANTAR	•v
HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI KARYA ILMIAH UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS	•vi
ABSTRAK	•vii
DAFTAR ISI	•x
DAFTAR BAGAN & TABEL	•xii

BAB 1 PENDAHULUAN •1

- 1.1. Latar Belakang Pemilihan Judul •1
- 1.2. Permasalahan Penelitian •4
- 1.3. Tujuan Penelitian •5
- 1.4. Manfaat Penelitian •5
- 1.5. Sistematika Penulisan Laporan •5

BAB 2 LANDASAN TEORI DAN METODE PENELITIAN •7

- 2.1. Landasan Teori •7
 - 2.1.1 *Personal Services* •7
 - 2.1.1.1. Penghasilan *Dependent Personal Services* •7
 - 2.1.1.2. Penghasilan *Independent personal services* •7
 - 2.1.2 *Furnishing of Services* •8
 - 2.1.3 *Business Profit* •9
 - 2.1.4 *Permanent Establishment* •10
 - 2.1.4.1. Definisi *Permanent Establishment* •10
 - 2.1.4.2. Karakteristik *Permanent Establishment* •11
 - 2.1.4.3. Klasifikasi *Permanent Establishment* •11
 - 2.1.5. Yurisdiksi Pemajakan •12
 - 2.1.6. Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (*Tax Treaty*) •14
 - 2.1.6.1. Definisi dan Tujuan *Tax Treaty* •14
 - 2.1.6.2. Proses Pembuatan *Tax Treaty* •15
 - 2.1.6.3. *Reservation* •16
- 2.2. Kerangka Konseptual •16
- 2.3. Penelitian-penelitian Sebelumnya •18
- 2.4. Metodologi Penelitian •19
 - 2.4.1 Pendekatan Penelitian •19
 - 2.4.2 Jenis Penelitian •20
 - 2.4.3 Metode dan Strategi Pengumpulan Data •20
 - 2.4.4 Hipotesis Kerja •20
 - 2.4.5 Batasan Penelitian •21

BAB 3 GAMBARAN UMUM *INDEPENDENT PERSONAL SERVICES* DAN *PERMANENT ESTABLISHMENT* •22

3.1. *Independent Personal Services* •22

3.1.1 *Independent Personal Services* Berdasarkan UN Model •22

3.1.2 *Independent Personal Services* Berdasarkan OECD Model •23

3.1.3 *Independent Personal Services* Berdasarkan Peraturan perpajakan Indonesia •25

3.2. *Permanent Establishment* •27

3.2.1 *Permanent Establishment* Berdasarkan *Tax Treaty* •27

3.2.1.1. Ruang Lingkup *Permanent Establishment* •28

3.2.1.2. Saat Timbul dan Berakhirnya *Permanent Establishment* •35

3.2.1.3. Relevansi Konsep *Permanent Establishment* Di Masa Kini •35

3.2.1.4. Perlakuan Perpajakan *Permanent Establishment* •36

3.2.1.5. Penghitungan laba Usaha (*Business Profit*) *Permanent Establishment* •37

3.2.2 *Permanent Establishment* Berdasarkan Peraturan Perpajakan Indonesia •38

3.2.2.1. Pengertian & Ruang Lingkup *Permanent Establishment* •38

3.2.2.2. Saat Timbul dan Berakhirnya *Permanent Establishment* •39

3.2.2.3. Perlakuan Perpajakan *Permanent Establishment* •40

3.2.2.4. Penghitungan Pajak Penghasilan *Permanent Establishment* •42

BAB 4 ANALISIS DAN PEMBAHASAN •47

4.1. Persamaan dan Perbedaan Karakteristik Penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi (Pasal 14) dengan Penghasilan Wajib Pajak Badan (Pasal 7 OECD Model) •47

4.1.1 Karakteristik Penghasilan *Independent personal services* (Pasal 14 *Tax Treaty*) •47

4.1.2 Karakteristik Penghasilan Badan (Pasal 7 *Tax Treaty*) •49

4.1.3 Persamaan dan Perbedaan Karakteristik Penghasilan Pasal 14 dan Pasal 7 *Tax Treaty* •50

4.2. Dampak Asimilasi Pasal 14 Tentang *Independent Personal Services* Ke Dalam Pasal 7 Tentang *Business Profit* Bagi Indonesia •52

4.3. Antisipasi UN Model •60

BAB 5 KESIMPULAN DAN REKOMENDASI •63

5.1. Kesimpulan •63

5.2. Rekomendasi •64

DAFTAR REFERENSI •66

DAFTAR BAGAN & TABEL

- Bagan 2.1 Kerangka Konseptual •18
- Tabel 3.1 Perbedaan WPDN dan WPLN •40
- Tabel 3.2 Perbedaan Perlakuan PPh Antara BUT dengan Wajib Pajak Badan Dalam Negeri •41
- Tabel 4.1 Perbedaan Penghasilan *Independent Personal Services* dengan *Business Profit* •51
- Tabel 4.2 Perbedaan BUT Orang Pribadi Versus BUT Badan •57
- Tabel 4.3 Negara dengan *Time Test Furnishing of Services* yang Lebih Lama •58
- Tabel 4.4 Negara dengan *Time test Furnishing of Services* yang Lebih Sedikit •58
- Tabel 4.5 Negara dengan *Time test Furnishing of Services* Sama Dengan *Independent Personal Services* •59
- Tabel 4.6 Negara yang Menggunakan Persentase untuk Menganakan Pajak atas Kegiatan *Furnishing of Services* •60

BAB I PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Pemilihan Judul

Sejak disepakati dan berdirinya *General Agreement on Tariffs and Trade* (GATT) pada tahun 1948, kemudian dibentuk *World Trade Organization* (WTO) pada tahun 1995, globalisasi ekonomi dunia menjadi semakin nyata. Ratifikasi WTO secara resmi oleh pemerintah Indonesia pada tanggal 2 November 1994 dengan menerbitkan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1994 tentang Ratifikasi *Agreement Establishing the World Trade Organization*, menandakan bahwa mulai tanggal tersebut globalisasi ekonomi juga telah terjadi di Indonesia. Dalam globalisasi, batas antara negara satu dan yang lain menjadi hampir tidak ada. Peluang kegiatan usaha lintas negara yang dilakukan oleh badan hukum dalam bentuk perusahaan multinasional maupun kegiatan orang pribadi dalam kapasitas profesional, transaksi perdagangan antar negara, dan arus modal antar negara semakin terbuka lebar.

Aspek positif globalisasi ekonomi adalah semakin terbukanya peluang pertumbuhan kegiatan usaha di seluruh belahan dunia melalui pengalokasian sumberdaya dari negara yang membutuhkan pasar lain sebagai tempat ekspansi bagi modal yang dimiliki (*capital exporting country*) ke negara yang membutuhkan modal untuk mendorong kegiatan ekonominya (*capital importing country*). Secara teoritis pengalokasian sumberdaya tersebut diharapkan dapat semakin mengembangkan modal yang dimiliki *capital exporting country*. Disisi lain perekonomian *capital importing country* juga semakin tumbuh. Kedua belah pihak akan menikmati peningkatan penghasilan atau kemakmuran bagi badan hukum maupun orang pribadi di negara-negara tersebut. Pada akhirnya peningkatan penghasilan badan hukum maupun orang pribadi di negara tersebut akan membuka peluang bagi negara untuk dapat meningkatkan penerimaan pajak terutama pajak penghasilan.

Salah satu kendala yang mendistorsi kondisi ideal tersebut di atas adalah adanya kemungkinan pengenaan pajak oleh dua negara atas satu penghasilan yang

diterima suatu badan atau orang pribadi yang melakukan transaksi atau kegiatan ekonomi transnasional. Terminologi yang sering digunakan pengenaan pajak berganda. Pengenaan pajak berganda tentu memberatkan pelaku bisnis baik badan atau orang pribadi yang beriak atas penghasilan tersebut. Sehingga dapat berakibat menghambat tumbuhnya kegiatan ekonomi antar negara.

Pengenaan pajak berganda dapat terjadi karena adanya penerapan prinsip-prinsip dan sistem perpajakan internasional yang berbeda diantara negara-negara tersebut. Misalnya suatu negara menganut asas domisili dalam menentukan pajak atas penghasilan penduduknya sedangkan negara lainnya menganut asas sumber. Perbedaan dalam mendefinisikan penduduk, perbedaan mendefinisikan sumber penghasilan, dan lain-lain. Meskipun pada umumnya semua negara telah mempunyai aturan tentang pencegahan pengenaan pajak berganda secara sepihak (unilateral) dalam Undang-Undang perpajakannya namun perbedaan prinsip dan sistem perpajakan tersebut di atas tetap saja dapat menimbulkan kemungkinan terjadinya pengenaan pajak berganda terhadap penghasilan badan hukum maupun orang pribadi yang sama.

Oleh karena itu masing-masing negara perlu merekonsiliasi perbedaan tersebut. Rekonsiliasi dua jurisdiksi pajak yang berbeda biasanya disebut perjanjian penghindaran pajak berganda (*tax treaty*). *Tax treaty* akan mengatur dan membagi (*distributive rule*) secara jelas hak pemajakan antar negara yang terlibat perjanjian atas penghasilan penduduk yang melakukan kegiatan atau usaha di negara mitra perjanjian.

Dalam perpajakan internasional terdapat dua model *tax treaty* yang telah banyak digunakan oleh berbagai negara (*acceptable*) sebagai acuan dalam perundingan persetujuan penghindaran pajak berganda (P3B). Model yang pertama adalah *tax treaty* model yang dikembangkan oleh *United Nations* (UN Model). Model ini cenderung memperjuangkan kepentingan negara-negara berkembang sehingga lebih condong menganut *revenue oriented principle*. UN Model yang saat ini banyak digunakan oleh negara berkembang merupakan hasil kerja dari *Ad Hoc Group of Experts on Tax Treatise between Development and Developing Countries* yang dibentuk oleh PBB pada tahun 1968. *Group expert* ini

bertugas meneliti dan mencari cara-cara yang memperlancar realisasi persetujuan antara negara maju dan negara berkembang.

Model yang kedua adalah *tax treaty* yang dikembangkan oleh Negara-negara Eropa Barat yang tergabung dalam *Organization for Economic Cooperation and Development* (OECD Model). Pada awalnya OECD model mengacu pada *tax treaty* yang dikembangkan oleh Liga Bangsa-bangsa pertama kali tahun 1921. Setelah mengalami beberapa kali revisi, model ini kemudian berkembang menjadi model yang berbeda dengan UN Model. Salah satu perbedaan menyolok adalah digunakannya *resident principle*. Sementara itu, seperti disebutkan di atas UN Model menggunakan *revenue oriented principle*. Perbedaan prinsip ini menyebabkan munculnya perbedaan di beberapa pasal di kedua model *tax treaty* tersebut.

Salah satu bentuk revisi OECD model yang terkini adalah penghapusan pasal 14 tentang *independent personal services* dalam OECD model tahun 2000. Pengaturan *independent personal services* kemudian diasimilasikan ke dalam pasal 7 yang mengatur laba usaha (*business profit*). Paling tidak terdapat empat argumentasi yang mendasari penghapusan pasal 14 tersebut.¹ *Pertama*, para pakar perpajakan yang tergabung dalam *Committee on Fiscal Affairs of OECD* tahun 1996 memandang bahwa tidak ada perbedaan antara karakteristik penghasilan yang diperoleh Wajib Pajak Orang Pribadi sebagai mana diatur dalam pasal 14 dengan penghasilan Wajib Pajak Badan yang diatur dalam pasal 7 OECD Model sebelumnya. *Kedua*, pasal 14 tentang *independent personal services* tidak memberikan batasan yang jelas jenis kegiatan apa saja yang termasuk dalam pengertian pemberian jasa professional. Atau, pemberian jasa professional termasuk sebagai kegiatan yang dilakukan oleh pihak *independent*. Artinya Pasal 14 berlaku untuk semua jenis kegiatan yang bersifat *independent*. *Ketiga*, konsep residen yang digunakan dalam pasal 14 meliputi individu dan badan.² Jadi, tidak jelas kepada pihak mana saja Pasal 14 diberlakukan. Apakah berlaku untuk individu atau juga dapat diberlakukan kepada badan. *Keempat*, tidak ada perbedaan antara konsep *permanent establishment* yang digunakan sebagai

¹ I.W. I.de Kort, "Why Article 14 (*Independent personal services*) was Deleted from the *OECD Model Tax Convention*", (dalam *Intertax*, Kluwer Law International, 2001), hal. 75.

² *Ibid*, hal. 74.

kriteria pemajakan pada Pasal 7 dengan *fixed base* yang digunakan sebagai alat uji pemajakan pada Pasal 14.

Penghapusan dan asimilasi pasal 14 ke dalam pasal 7 tersebut menarik untuk dikaji lebih jauh mengingat OECD Model merupakan model *tax treaty* yang banyak dijadikan acuan oleh Negara-negara maju dalam negosiasi atau renegosiasi *tax treaty*. Oleh karena itu, peneliti tertarik untuk melakukan penelitian dengan judul “Analisis Asimilasi Pasal 14 Tentang *Independent Personal Services* ke Dalam Pasal 7 Tentang *Business Profit* Dalam OECD Model”.

1.2. Permasalahan Penelitian

Seperti telah diuraikan dalam latar belakang masalah tersebut di atas bahwa alasan utama penghapusan Pasal 14 tentang *Independent personal services* dan kemudian diasimilasikan ke dalam Pasal 7 tentang *business profit* adalah tidak adanya perbedaan mendasar antara “karakterisasi penghasilan” yang diterima atau diperoleh oleh Wajib Pajak Orang Pribadi (WPOP) seperti yang diatur dalam Pasal 14 dengan penghasilan yang diterima oleh Wajib Pajak Badan (WP Badan) seperti yang diatur dalam Pasal 7 OECD Model.

Untuk mengkaji penghapusan dan asimilasi Pasal 14 tersebut, maka peneliti merumuskan masalah penelitian sebagai berikut:

- a Apakah karakteristik penghasilan yang diperoleh Wajib Pajak Orang Pribadi sebagaimana diatur dalam pasal 14 sama dengan penghasilan Wajib Pajak Badan yang diatur dalam pasal 7 OECD Model?
- b Apa implikasinya bagi hak pemajakan Indonesia jika *tax treaty* Indonesia mengikuti perubahan tersebut?

1.3. Tujuan Penelitian

Tujuan yang ingin dicapai dari penelitian ini antara lain sebagai berikut :

- a Untuk mengkaji apakah karakteristik penghasilan yang diperoleh Wajib Pajak Orang Pribadi sebagai mana diatur dalam pasal 14 sama dengan penghasilan Wajib Pajak Badan yang diatur dalam pasal 7 OECD Model
- b Untuk mengidentifikasi implikasi hak pemajakan Indonesia jika *tax treaty* Indonesia mengikuti revisi OECD Model tersebut di atas

1.4. Manfaat Penelitian

Dari sisi akademis, penelitian ini diharapkan dapat melengkapi referensi dalam mengembangkan kajian perpajakan internasional. Sedangkan dari sisi praktis diharapkan dapat menjadi salah satu referensi untuk memahami perkembangan *tax treaty* dan implikasinya terhadap hak pemajakan Indonesia.

1.5. Sistematika Penulisan Laporan

BAB I PENDAHULUAN

Berisi uraian latar belakang masalah, rumusan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, dan sistematika penulisan laporan.

BAB II KERANGKA PEMIKIRAN DAN METODE PENELITIAN

Bab ini menguraikan tinjauan pustaka, kerangka pemikiran yang digunakan dalam analisis berupa *personal services*, konsep *Permanent Establishment*, yurisdiksi pemajakan, konsep P3B, metode penelitian

BAB III GAMBARAN UMUM *INDEPENDENT PERSONAL SERVICES* DAN *PERMANENT ESTABLISHMENT*

Bab ini membahas tentang *Independent personal services* dan *Permanent Establishment* berdasarkan P3B OECD Model dan UN Model, yang terdiri dari *independent personal services* (Pasal 14), *Permanent Establishment* (Pasal 5) dan *Business Profit* (Pasal 7), *Borne Rule* (Pasal 14 UN Model), *Time test independent personal services* dan *furnishing of services*, dan *fixed base*, serta ketentuan perpajakan di

Universitas Indonesia

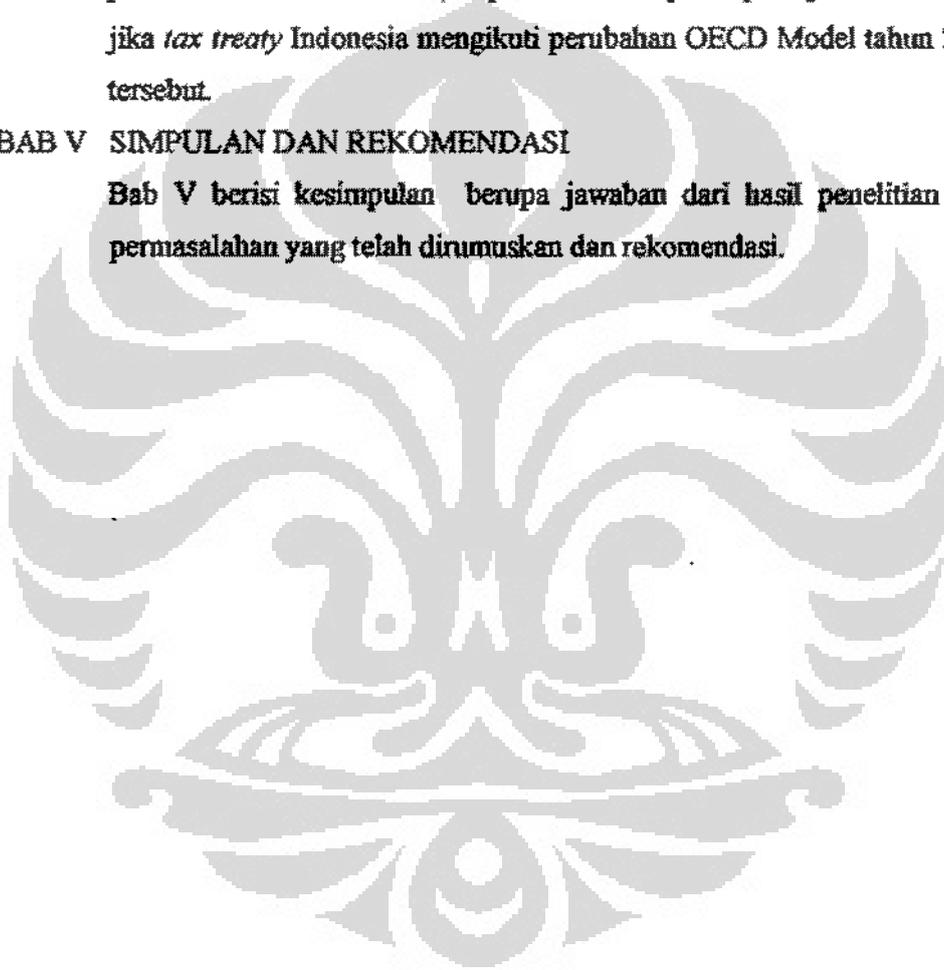
Indonesia yang meliputi *personal services*, *furnishing of services*, dan *Permanent Establishment*.

BAB IV ANALISIS DAN PEMBAHASAN PENGARUH ASIMILASI PASAL *INDEPENDENT PERSONAL SERVICES* DALAM PASAL BUSINESS PROFIT JIKA DITERAPKAN DALAM *TAX TREATY* INDONESIA

Bab ini memaparkan analisis tentang apakah karakteristik penghasilan yang diperoleh Wajib Pajak Orang Pribadi sebagai mana diatur dalam pasal 14 sama dengan penghasilan Wajib Pajak Badan yang diatur dalam pasal 7 OECD Model. Dan, implikasi terhadap hak pemajakan Indonesia jika *tax treaty* Indonesia mengikuti perubahan OECD Model tahun 2000 tersebut.

BAB V SIMPULAN DAN REKOMENDASI

Bab V berisi kesimpulan berupa jawaban dari hasil penelitian atas permasalahan yang telah dirumuskan dan rekomendasi.



Universitas Indonesia

BAB 2 LANDASAN TEORI DAN METODE PENELITIAN

2.1. Landasan Teori

2.1.1 *Personal Services*

Jasa atau pekerjaan yang dilakukan oleh orang pribadi umumnya akan menghasilkan kompensasi berupa penghasilan bagi yang bersangkutan. Penghasilan yang bersumber dari jasa/kegiatan personal ini dapat dikategorikan ke dalam dua kelompok. *Pertama*, penghasilan yang diperoleh dari melakukan kegiatan atau pekerjaan yang hanya dapat dilakukan oleh orang pribadi. *Kedua*, penghasilan yang diperoleh karena melakukan suatu kegiatan usaha (*business profits*). Penghasilan ini dapat diperoleh baik oleh orang pribadi ataupun badan. Penghasilan yang bersumber dari jasa pribadi dapat dibedakan menjadi penghasilan *dependent personal services* dan penghasilan *independent personal services*.

2.1.1.1. Penghasilan *Dependent Personal Services*

Penghasilan *dependent personal services* adalah penghasilan yang diperoleh seseorang dengan bekerja sebagai karyawan (*labor income*). Thuronyi menyatakan "*the basic definitions of employment income should include any compensation directly or indirectly related to the employment relationship*".³ Definisi dasar penghasilan dari pekerjaan (*employee income*) adalah penghasilan yang diterima pegawai yang meliputi kompensasi secara langsung maupun tidak langsung selama berada dalam lingkup hubungan pekerjaan.

2.1.1.2. Penghasilan *Independent personal services*

Penghasilan *independent personal services* adalah penghasilan yang diperoleh orang pribadi dari melakukan suatu pekerjaan bebas (*income from independent personal services*). Orang pribadi tersebut mendapatkan penghasilan

³ Victor Thuronyi, *Tax Law Design and Drafting* vol. 2 (International Monetary Fund:1996), hal. 16

bukan dengan menjadi karyawan, tetapi menjalankan suatu jenis pekerjaan profesional secara mandiri (*self employed*). Penghasilan *independent personal services* adalah penghasilan yang diperoleh individu yang melakukan pekerjaan bebas berdasarkan pada keahlian *professional* yang dimilikinya.⁴

Karakteristik dari *independent personal services* adalah diperlukannya intelektual yang tinggi atau mempunyai *personal know-how*.⁵ Xu mengutip pendapat Vogel bahwa *permanent services* biasanya dilakukan oleh orang pribadi yang memiliki keahlian di bidang seni, pelatihan ilmiah, dan kreatifitas.⁶ Tetapi pendapat yang berbeda dikemukakan oleh Michaux (1987) yang menyatakan bahwa *independent personal services* merupakan pemberian jasa yang dilakukan atas usaha individu dengan namanya sendiri.⁷

Karakteristik *independent personal services* lainnya dikemukakan oleh Gunadi (2000) yang menyatakan bahwa *independent personal services* adalah penghasilan individu yang terkait dengan pemberian jasa secara *independent*.⁸ Selain itu, kegiatan dan transaksi *independent personal services* selalu dilakukan di tempat yang berbeda atau sering berpindah tempat.⁹

2.1.2 *Furnishing of Services*

Furnishing of services didefinisikan sebagai pemberian jasa oleh perusahaan luar negeri melalui karyawannya atau pihak yang ditunjuk mewakilinya, yang secara fisik dilakukan di negara sumber. *Furnishing services* diatur di UN Model pasal 5 ayat 3b tetapi OECD Model tidak mengatur secara spesifik tentang *furnishing services*. Namun demikian OECD Model memiliki pasal 15 yang mengatur tentang *Dependent Personal Services*. Pasal ini memang menggunakan terminologi yang berbeda dengan *furnishing services* UN Model namun mempunyai esensi yang serupa.

⁴ Darussalam dan Danny Septiadi, *Log.Cit.*, (dalam *Inside Tax*, edisi September 2007), hal. 37.

⁵ J.W.J. de Kort, *Op.Cit.*, hal. 72.

⁶ Tian Xu, *Op.Cit.*, hal. 208.

⁷ Tian Xu, *Ibid.*

⁸ Gunadi, "*Taxation on Personal Service Income Based on Income Tax Law and Tax treaty*", (Jakarta, 2001), hal. 30.

⁹ Tian Xu, *Op.Cit.*, hal. 213.

Orang pribadi yang memberikan jasa dalam kategori *furnishing services* di negara sumber mempunyai ikatan kerja dengan perusahaan yang menugaskannya. Biasanya proses dan mekanisme pemberian jasa yang dilakukan harus mengikuti instruksi dan sistem prosedur operasi perusahaan agar dapat dijamin standar kualitasnya. Artinya, pemberi jasa tersebut bersifat *dependent* terhadap suatu perusahaan atau badan tertentu. Oleh karena itu *furnishing services* sering juga disebut *dependent personal services*.

2.1.3 Business Profit

Laba usaha (*business profit*) didefinisikan sebagai laba atau penghasilan yang diperoleh suatu perusahaan atau *enterprise* atas usaha atau kegiatan bisnis yang dilakukan dalam suatu periode tertentu. *Business profit* diatur baik di OECD Model, UN Model, maupun di Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan.

Kedua model *tax treaty* menyebutkan bahwa *business profit* dapat dikenakan pajak di negara sumber hanya jika usaha atau *business* tersebut dilakukan di negara sumber melalui *permanent establishment*. Untuk menentukan penghasilan yang dapat dikenakan pajak (penghasilan *permanent establishment* yang menjadi obyek pajak) di negara sumber, maka terdapat beberapa alternatif pendekatan. Pertama, *attribution principle*. Menurut pendekatan ini laba usaha atau penghasilan yang dapat dikenakan pajak di negara sumber hanyalah laba usaha atau penghasilan yang berasal dari kegiatan yang dilakukan oleh *permanent establishment* itu sendiri. Termasuk penghasilan yang bersumber dari harta yang dimiliki atau dikuasai. Dimiliki indikasinya misalnya tercantum dalam neraca BUT. Termasuk dalam pengertian dikuasai misalnya dalam pengawasan, pengelolaan, atau dalam administrasi BUT. Pendekatan ini dianut oleh negara-negara maju yang tergabung dalam OECD. Oleh karena itu OECD Model mengakomodasi pendekatan ini.

Pendekatan kedua adalah *force of attraction principle*. Menurut pendekatan ini, laba usaha suatu *permanent establishment* tidak hanya laba dari kegiatan yang dilakukan oleh *permanent establishment* tersebut, tetapi juga

mencakup laba usaha atau penghasilan yang berasal dari kegiatan yang dilakukan secara langsung oleh kantor pusat di negara sumber yang sejenis dengan kegiatan usaha yang dilakukan oleh *permanent establishment*. Pendekatan ini banyak digunakan oleh negara-negara berkembang karena dapat memperluas jangkauan pemajakan dan dapat mengeliminasi pengelakan pengenaan pajak (*tax avoidance*) dengan cara *mem-by pass* BUT di negara sumber. Undang-Undang pajak penghasilan Indonesiapun menggunakan pendekatan ini.

Pendekatan ketiga adalah *effectively connected income*. Berdasarkan pendekatan ini, negara sumber dapat mengenakan pajak atas penghasilan yang bersumber dari modal (*passive income*) wajib pajak luar negeri yang mempunyai BUT di negara sumber jika terdapat hubungan efektif antara BUT tersebut dengan aktivitas atau kegiatan pemberi penghasilan tersebut. *Passive income* meliputi deviden, *royalty*, bunga, dan lain sebagainya.

2.1.4 *Permanent Establishment*

2.1.4.1 *Definisi Permanent Establishment*

Definisi *permanent establishment* menurut Jaja (2005) adalah suatu tempat tertentu dimana seluruh atau sebagian usaha perusahaan (luar negeri) dijalankan. Gumadi (1999) mendefinisikan *permanent establishment* sebagai suatu ambang batas (*threshold*) atau suatu kriteria yang memungkinkan suatu negara sumber memajaki penghasilan dari bisnis (dan profesi) transaksional (lintas perbatasan). Sedangkan T. Arsono (2007) menyatakan bahwa *permanent establishment* merupakan konsep yang dipergunakan secara luas dalam perpajakan internasional untuk menentukan apakah suatu penghasilan seharusnya atau tidak seharusnya dipajaki di negara di mana penghasilan diperoleh. Duenberg (1993) mengemukakan bahwa *permanent establishment* mengandung pengertian yang bervariasi dari *treaty* yang satu ke *treaty* yang lainnya, tetapi *permanent establishment* merupakan suatu fasilitas, suatu konstruksi, dan suatu hubungan keagenan.

Dari beberapa kutipan tersebut, maka dapat disimpulkan bahwa *permanent establishment* dipergunakan untuk menentukan hak pemajakan dari suatu negara sumber peughasilan atas penghasilan yang diperoleh badan atau orang pribadi

yang merupakan *resident* dari negara domisili. Suatu badan yang bertempat kedudukan di negara domisili hanya dapat dikenakan pajak atas penghasilan usaha oleh negara sumber apabila badan tersebut di negara sumber menjalankan usahanya atau melakukan kegiatan melalui suatu *Permanent Establishment*. Pengenaan pajak tersebut hanya sebatas pada penghasilan yang dapat dikelompokkan menjadi laba usaha dari *permanent establishment*. Sebagai titik ambang batas pemajakan, maka setiap usaha dan kegiatan transnasional yang tidak memenuhi kriteria *permanent establishment* dibebaskan dari pengenaan pajak di negara sumber.

2.1.4.2. Karakteristik *Permanent Establishment*

Menurut John Hutagaol (2007) *permanent establishment* mempunyai karakteristik sebagai berikut:

- a Adanya tempat usaha berupa prasarana.
- b Tempat usaha harus bersifat tetap.
- c Kegiatan usaha perusahaan dilakukan melalui tempat usaha tersebut.
- d Sifat usahanya harus produktif, di mana badan usaha tersebut turut andil dalam memperoleh laba usaha bagi perusahaannya.

2.1.4.3. Klasifikasi *Permanent Establishment*

Menurut Shelton dalam bukunya yang berjudul "*Interpretation and Application of Tax Treaties*", seperti dikutip oleh Darussalam dan Denny Septriadi pada artikel berjudul "*Kapan Suatu Agen Dianggap Sebagai Suatu Permanent Establishment?*", membagi *permanent establishment* menjadi tiga kelompok sebagai berikut:¹⁰

- a Ketentuan dasar *permanent establishment (basic rule)* yang berupa:
 - Suatu tempat usaha,
 - Tempat usaha tersebut harus bersifat tetap, dan
 - Adanya kegiatan usaha yang dijalankan di tempat usaha yang bersifat tetap tersebut.
- b *Permanent establishment konstruksi (construction clause)*, dan

¹⁰ *Ibid*

c *Permanent establishment agen (agency clause).*

Sedangkan Skaar menyatakan bahwa klasifikasi berdasarkan keadaan yang menimbulkan *permanent establishment* akan memberikan kejelasan dalam penentuan keberadaannya dan menunjukkan bukti keterkaitan antara beberapa kondisi yang berbeda, yang menimbulkan *permanent establishment*. Terutama keterkaitan antara tempat usaha dengan kegiatan usaha dan hubungan antara Wajib Pajak dengan tempat usaha. Skaar memberikan klasifikasi berdasarkan pada pendapat Herbert Wetter, dalam tiga sudut pandang:¹¹

- a Kehadiran secara obyektif. Suatu BUT dinyatakan muncul melalui tempat usaha fisik dan lokasi tempat usaha pada satu tempat yang spesifik.
- b Kehadiran secara subjektif dinyatakan melalui kemampuan, atau hak, untuk mengorganisasi kegiatan usaha melalui tempat usaha tersebut. Aktivitas yang dilaksanakan di tempat usaha itu adalah kegiatan usaha perusahaan.
- c Kehadiran secara fungsional. Secara fungsional kehadiran BUT dilihat dalam empat aspek sebagai berikut:
 - Memenuhi persyaratan sifat alami, aktivitas yang dijalankan perusahaan yang menghasilkan pendapatan adalah aktivitas usaha.
 - Aktivitas usaha adalah kegiatan usaha yang dapat ditemukan dalam ketentuan hukum domestik.
 - Aktivitas usaha adalah kegiatan usaha sebagaimana ditentukan dalam *tax treaty*.
 - *Business connection test*, yang menyatakan bahwa kegiatan usaha dilaksanakan melalui tempat usaha tersebut. Hubungan antara tempat usaha dengan kegiatan usaha.

2.1.5 *Jurisdiksi Pemajakan*

Definisi *jurisdiksi pemajakan* adalah kewenangan suatu negara untuk merumuskan dan memberlakukan ketentuan perpajakan (Owen, 1980). *Jurisdiksi pemajakan atas penghasilan seseorang dapat didasarkan pada:*

¹¹ Arvid A. Skaar, *Op.Cit*, hal. 103-107.

- a. Status personal (*personal allegiance*) atau subjek (*subjective attachement*), berdasarkan atas kewarganogaraan (*citizenship, political allegiance*), tempat tinggal (*domisili*) atau niat untuk tinggal (*intention to stay*) serta keberadaan atau kehadiran untuk orang pribadi, dan tempat pendirian, tempat kedudukan manajemen (efektif) atau kantor pusat untuk badan.
- b. Kaitan ekonomis (*economic allegiance*) yang dapat berupa menjalankan usaha atau kegiatan profesional serta penerimaan penghasilan yang bersumber di negara pemungut pajak.
- c. Adanya kepemilikan kekayaan (*property*) yang terletak di negara pemungut pajak.¹²

Jurisdiksi perpajakan yang berdasarkan pada pertalian subjektif disebut jurisdiksi domisili (*domicillary jurisdiction*) sedangkan jurisdiksi yang berdasarkan kepada sumber penghasilan disebut jurisdiksi sumber (*source jurisdiction*). Jurisdiksi domisili menggunakan pemalihan subjek untuk membebaskan pajak pendapatan dari seluruh dunia (*full tax liability*). Hubungan antara negara sebagai pemegang jurisdiksi mengenakan pajak pada orang pribadi dan badan sebagai subjek pajak yang didasarkan pada status personal di negara tersebut. Pertalian subjek ini menentukan pertalian fiskal antara negara dengan subjek pajak, dimana hal ini melibatkan faktor formal (*legal*), seperti tempat kediaman seseorang atau tempat efektif manajemen dari perusahaan.¹³

Jurisdiksi sumber merupakan pengenaan pajak di suatu negara, dimana sumber penghasilan berasal. Penentuan sumber penghasilan menurut Rachmanto Surahmat (2005) tergantung dari dua hal pokok. Pertama, jenis penghasilan itu sendiri dan yang kedua adalah sumber penghasilan berdasarkan Undang-Undang pajak dari suatu negara.

Pada umumnya untuk menentukan letak sumber penghasilan, jenis penghasilan dibagi menjadi dua, yaitu penghasilan dari usaha (*active income*) dan penghasilan dari modal (*passive income*). Jurisdiksi sumber berdasarkan pada suatu asumsi bahwa negara sumber memberikan kontribusi kepada kegiatan usaha

¹² Gunadi, *Perpajakan Internasional edisi revisi*, (Jakarta: Lembaga Penerbit FE UI, 2007), hal. 54.

¹³ *Ibid*, Hal. 55-56

milik orang pribadi atau badan negara domisili untuk memperoleh penghasilan dari negara tersebut. Implikasi dari yurisdiksi sumber ialah bahwa negara sumber secara sah dapat memungut pajak dari orang pribadi atau badan hukum yang telah menerima atau memperoleh penghasilan dari kegiatan usaha di negara sumber tersebut.

Terdapat asumsi bahwa yurisdiksi sumber dianggap lebih utama daripada yurisdiksi domisili. Alasannya adalah adanya faktor untuk memproduksi penghasilan di negara sumber, kemungkinan negara sumber telah memberikan perlindungan, dan dapat menciptakan keadaan yang mendukung proses produksi penghasilan. Maka negara sumberlah yang paling berhak memungut pajak atas penghasilan tersebut¹⁴.

2.1.6 Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (*Tax Treaty*)

2.1.6.1. Definisi dan Tujuan *Tax Treaty*

Tax treaty adalah perjanjian perpajakan antara dua negara untuk menghindari terjadinya pemajakan berganda atau penyelundupan pajak atas penghasilan dari kegiatan ekonomi transnasional sebagai akibat dari penggunaan azas-azas perpajakan yang berbeda diantara kedua negara tersebut. Definisi menurut Richard J. Vann (1996), *tax treaty* merupakan "*international agreements entered into by countries and hence subject to general international law on treaties as codified in the Vienna Convention on The Law of Treaties*".

Tujuan utama dilakukannya *tax treaty* adalah untuk membatasi pengenaan pajak berdasarkan ketentuan pajak domestik oleh negara yang mengadakan perjanjian serta untuk memberikan keringanan atau pengurangan pajak berganda.¹⁵ Pemberlakuan *tax treaty* di suatu negara akan mempengaruhi peraturan perUndang-Undangan perpajakan nasional, karena pada dasarnya keberadaan *tax treaty* adalah untuk membatasi penerapan ketentuan perpajakan domestik.¹⁶ Dengan berlakunya *tax treaty* maka dalam suatu negara terdapat dua

¹⁴ *Ibid*, hal. 60

¹⁵ Roy Robatgi, "*Basic International Taxation*", Kluwer Law International, 2002, hal. 3.

¹⁶ Darussalam dan Danny Septiandi, "*Membatasi Kekuasaan Untuk Mengenaikan Pajak*", *Op.Cit.*, hal. 47.

sumber hukum perpajakan, yaitu ketentuan menurut *tax treaty* dan ketentuan menurut Undang-Undang perpajakan domestik.

Menurut Surrey, seperti yang dikutip oleh Gunadi, *tax treaty* merupakan perjanjian bilateral antara dua negara dengan tujuan utama untuk menentukan pemecahan terhadap pemajakan berganda internasional yang disebabkan oleh implementasi pemajakan berdasarkan ketentuan domestik kedua negara atas suatu obyek atau subjek pajak yang sama.¹⁷ Sampai saat ini Indonesia sedikitnya telah memiliki *tax treaty* dengan 57 negara.

2.1.6.2. Proses Pembuatan *Tax Treaty*

Penyusunan *tax treaty* terdiri dari beberapa tahap yang berbeda-beda, tergantung dari kondisi hukum dan praktik yang berlaku pada negara yang mengadakan perjanjian. Menurut Shelton, seperti yang dikutip oleh Darussalam dan Danny Septiadi dalam hukunya yang berjudul "*Membatasi Kekuasaan Untuk Mengenakan Pajak*", tahap-tahap yang biasanya dilakukan dalam proses pembuatan *tax treaty* adalah sebagai berikut.¹⁸

- a *Tax treaty* biasanya didahului dengan komunikasi awal yang dilakukan antara pemerintah kedua belah pihak yang ingin mengadakan perjanjian, dalam hal ini biasanya dilakukan oleh Menteri Keuangan atau Otoritas Perpajakan melalui Menteri Luar Negeri.
- b Apabila kedua belah pihak setuju untuk melakukan negosiasi pembuatan P3B maka dirumuskan prioritas yang hendak dibahas.
- c Penentuan tanggal dan lokasi negosiasi.
- d Bahasa yang akan digunakan saat negosiasi dan kemungkinan diperlukannya penerjemah.
- e Pertukaran dokumen (Model P3B, P3B terakhir yang berlaku, dan peraturan pajak domestik) sebelum dimulainya negosiasi.
- f Penetapan anggota delegasi yang akan mewakili dalam proses negosiasi P3B

¹⁷ Gunadi, *Op.Cit.*, hal. 159.

¹⁸ Darussalam dan Danny Septiadi, "*Membatasi Kekuasaan Untuk Mengenakan Pajak*", (Jakarta: Grasindo, 2006), hal. 39.

Selain tahap-tahap di atas, Danny Septriadi (2006) juga menyebutkan tahap selanjutnya, yaitu:

- a Tahap persiapan negosiasi
- b Tahap pertama negosiasi
- c Negosiasi tambahan
- d Tahap kedua negosiasi
- e Tahap pemberian paraf pada *draft*
- f Persiapan untuk penandatanganan
- g Tahap ratifikasi
- h Prosedur Lain

2.1.6.3. *Reservation*

Negara yang memberikan *reservation* tidak tunduk pada *text* dari *treaty model* dan interpretasi yang terdapat dalam *commentary*.¹⁹ *Reservation* berarti suatu negara tidak terikat dengan *Model*. Menurut Van der Bruggen, negara berkembang pada umumnya akan kehilangan hak pemajakan jika mengikuti inisiatif dari OCED tanpa memberikan *reservation*.²⁰

Oleh karena itu pada dasarnya setiap negara mempunyai kebebasan dalam proses negosiasi *tax treaty*. Setiap negara mempunyai hak penuh untuk menentukan klausul-klausul yang akan disetujui. Alternatifnya bisa mengikuti salah satu model *tax treaty* yang ada atau mungkin tidak mengikuti model-model tersebut. Yang menentukan adalah negara itu sendiri dan kekuatan negosiasi negara mitra.

2.2. Kerangka Konseptual

Secara skematis, kerangka konseptual penelitian ini nampak pada Bagan 2.1 di bawah ini. Transaksi atau kegiatan ekonomi yang dilakukan oleh wajib pajak luar negeri bisa dilakukan oleh orang pribadi atau suatu badan. Transaksi atau kegiatan usaha akan memberikan penghasilan bagi orang pribadi atau badan

¹⁹ Darussalam dan Danny Septriadi, *Log.Cit.*, dalam *Inside Tax*, edisi September 2007, hal. 39.

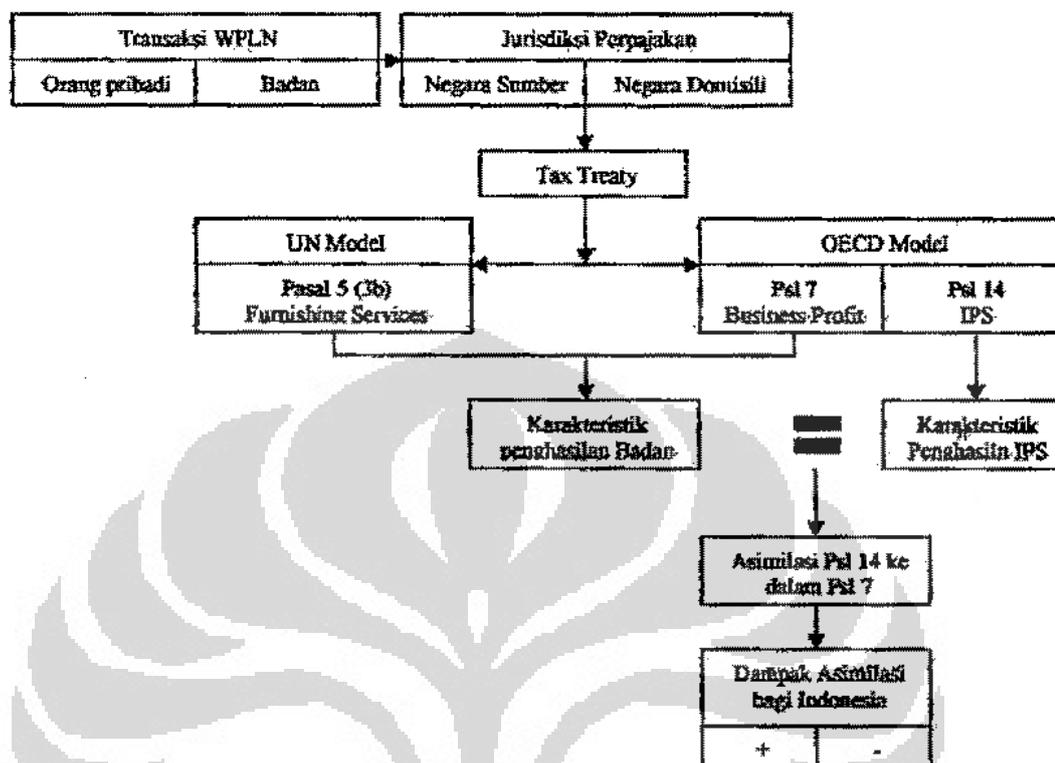
²⁰ Edwin Van der Bruggen, *Op.Cit.*, hal. 605.

yang melakukannya. Pengenaan pajak atas penghasilan tersebut bisa terjadi di yurisdiksi negara sumber atau di negara domisili atau bahkan mungkin di negara sumber juga di negara domisili. Jika yang terjadi adalah pemajakan di negara sumber penghasilan dan di negara domisili berarti telah terjadi pengenaan pajak berganda.

Untuk menghindari terjadinya pengenaan pajak berganda, umumnya negara sumber dan negara domisili menyusun dan menyepakati *tax treaty*. Penyusunan *tax treaty* dapat mengacu pada model-model *tax treaty* yang telah ada. Dua model *tax treaty* yang banyak digunakan (*acceptable*) adalah UN Model dan OECD Model. Kedua model tersebut memiliki format yang hampir sama dan selalu dikembangkan. Pada tahun 2000 OECD Model melakukan revisi dengan mengasimilasi pasal 14 tentang *Independent personal services* ke dalam pasal 7 tentang *Business Profit*.

Beberapa argumentasinya antara lain tidak ada perbedaan antara karakteristik penghasilan yang diperoleh Wajib Pajak Orang Pribadi sebagai mana diatur dalam pasal 14 dengan penghasilan Wajib Pajak Badan yang diatur dalam pasal 7, pasal 14 tidak memberikan batasan yang jelas jenis kegiatan apa saja yang termasuk dalam pengertian pemberian jasa profesional, pasal 14 tidak jelas untuk individu atau juga dapat diberlakukan untuk badan, dan tidak ada perbedaan antara konsep *permanent establishment* yang digunakan sebagai kriteria pemajakan pada Pasal 7 dengan *fixed base* yang digunakan sebagai alat uji pemajakan pada Pasal 14. Penelitian ini berusaha mendalami apakah karakteristik penghasilan *independent personal services* memang sama dengan karakteristik penghasilan badan? Kemudian apa dampaknya bagi hak pemajakan Indonesia jika mengikuti asimilasi tersebut?

Bagan 2.1
Kerangka Konseptual



2.3. Penelitian-penelitian Sebelumnya

Penelitian tentang penghapusan pasal 14 pernah dilakukan oleh Tian Xu dengan judul "*Observation on former Article 14 of OECD Model and the Ramification of its deletion*".²¹ Penelitian ini antara lain menjelaskan evolusi dan aspek historis Pasal 14 OECD Model, perbedaan mendalam antara Pasal 14 dan Pasal 7, juga pengaruh dan implikasi dari penghapusan Pasal 14. Tujuan penelitiannya adalah (1) untuk menguji perbedaan teoretis dan praktis antara Pasal 14 dan Pasal 7 pada OECD Model terkait dengan pemajakan terhadap *independent personal services*, (2) menguji pengaruh penghapusan Pasal 14 terhadap hak pemajakan negara sumber, (3) berdasarkan karakteristik, apakah ada

²¹ Tian XU, "*Observation on Former Article 14 of the OECD Model and the Ramification of its Deletion*", (dalam *Permanent Establishment in International Tax Law* edited by Hans Jürgen Aigler and Mario Zenger, Linde Verlag Wien, 2003).

kemungkinan bagi UN Model untuk mengikuti perubahan yang dilakukan oleh OECD Model.

Penelitian Xu ini menyimpulkan bahwa OECD Model membagi ke dalam dua pasal yang terpisah yaitu *independent personal services* (Pasal 14) dan *business profit* (Pasal 7). Pasal 14 dan Pasal 7 memang berbeda. Asimilasi Pasal 14 ke dalam Pasal 7 akan mengganggu keseimbangan antara hak pemajakan dari negara residen dan negara sumber terkait dengan *permanent services*. Menurut Xu, asimilasi Pasal 14 ke dalam Pasal 7 dalam UN Model, tidak akan memberikan pengaruh yang signifikan bagi negara sumber karena dalam UN Model telah diatur pasal tentang *furnishing of services*. Sehingga hak pemajakan tetap ada pada negara sumber.

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian yang dilakukan Tian Xu adalah bahwa penelitian ini bertujuan mengkaji apakah karakteristik penghasilan pasal 14 memang sama dengan karakteristik penghasilan sebagaimana diatur pasal 7. Tujuan lainnya adalah mengidentifikasi implikasi hak pemajakan Indonesia jika *tax treaty* Indonesia mengikuti perubahan OECD Model tersebut. Sedangkan penelitian Xu lebih menekankan pengaruh penghapusan Pasal 14 bagi negara sumber secara keseluruhan.

2.4. Metodologi Penelitian

2.4.1 Pendekatan Penelitian

Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif. Menurut Creswell, pengertian dari penelitian kualitatif adalah:

“this study is defined as an inquiry process of understanding a social or human problem, based on building a complex, holistic picture, formed with words, reporting detailed views of informants, and conducted in natural setting”²².

Pilihan pendekatan kualitatif dimaksudkan agar dapat memberikan pemahaman atas fenomena yang terjadi berupa penghapusan Pasal 14 yang mengatur mengenai *independent personal services* dan diasimilasikan ke dalam

²² John W Creswell, *“Research Design : Qualitative and Quantitative Approaches”*, (Amerika: Sage Publications, 1994), hal. 1.

Pasal 7 yang mengatur tentang *business profit* pada *OECD Model* tahun 2000. Pembahasan akan difokuskan pada pengkajian argumentasi yang mendasari asimilasi tersebut dan dampaknya bagi hak pemajakan Indonesia jika mengikuti asimilasi *OECD Model* tersebut.

2.4.2 Jenis Penelitian

Penelitian ini termasuk penelitian deskriptif. Penelitian deskriptif adalah penelitian yang menggambarkan atau mendeskripsikan suatu fenomena atau kejadian-kejadian. Peneliti ini akan mendeskripsikan fenomena asimilasi pasal 14 ke dalam pasal 7 *OECD Model* dan dampaknya bagi hak pemajakan Indonesia jika *tax treaty* Indonesia mengikuti asimilasi tersebut.

2.4.3 Metode dan Strategi Pengumpulan Data

Metode dan strategi pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah studi literatur (*library research*). Studi literatur atau studi pustaka dilakukan dengan cara mempelajari, menelaah, dan mengutip teori-teori atau konsep-konsep dari berbagai literatur seperti, jurnal, majalah, koran atau karya tulis lainnya yang relevan dengan topik penelitian. Dalam penelitian ini studi literatur dilakukan oleh peneliti dengan membaca, menelaah dan mengumpulkan data mulai dari Undang-Undang Perpajakan, Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda, buku-buku, jurnal, majalah, dan penelusuran di internet.

2.4.4 Hipotesis Kerja

Hipotesis adalah suatu pendapat atau kesimpulan yang sifatnya masih sementara, belum benar-benar berstatus sebagai tesis (pendapat). Artinya suatu hipotesis dapat diubah atau diganti dengan hipotesis lain yang lebih tepat.²³ Dalam penelitian kualitatif, hipotesis tidak untuk diuji tetapi "disarankan" (*suggested*), sehingga jika terjadi ketidaksesuaian dengan realitas lapangan, maka hipotesis tersebut tidak perlu ditolak, tetapi cukup "direvisi" agar sesuai dengan realitas yang ada di lapangan.²⁴ Hipotesis penelitian ini antara lain:

²³ Soeranto dan Lincolin Arsyad, *Ibid.*, hal. 23.

²⁴ Irawan Prasetya, *Op.Cit.*, hal. 7.

- a. Karakteristik penghasilan yang diperoleh Wajib Pajak Orang Pribadi sebagaimana diatur dalam pasal 14 sama dengan penghasilan Wajib Pajak Badan yang diatur dalam pasal 7 OECD Model sehingga pasal 14 layak untuk diasimilasikan ke dalam pasal 7.
- b. Asimilasi pasal 14 tentang *independent personal services* ke dalam Pasal 7 tentang *business profit* pada OECD Model dapat berdampak menguntungkan maupun merugikan terhadap hak pemajakan Indonesia sebagai negara sumber penghasilan.

2.4.5 Batasan Penelitian

Untuk mendapatkan ketajaman, penelitian ini dibatasi hanya pada pembahasan terhadap masalah penelitian. Yaitu, pembahasan mengenai kesamaan karakteristik penghasilan yang diperoleh Wajib Pajak Orang Pribadi sebagaimana diatur dalam pasal 14 dengan penghasilan Wajib Pajak Badan yang diatur dalam pasal 7 OECD Model dan dampak asimilasi pasal 14 tentang *independent personal services* ke dalam Pasal 7 tentang *business profit* pada OECD Model.

BAB 3

GAMBARAN UMUM *INDEPENDENT PERSONAL SERVICES* DAN *PERMANENT ESTABLISHMENT*

3.1. *Independent Personal Services*

3.1.1 *Independent Personal Services Berdasarkan UN Model*

Independent personal services diatur dalam Pasal 14 UN Model maupun OECD Model. Rumusan pasal 14 UN Model sebagai berikut;

1. "Penghasilan yang diperoleh penduduk dari suatu negara pihak pada persetujuan sehubungan dengan pekerjaan bebas yang dilakukan atau dengan kegiatan-kegiatan lainnya yang serupa hanya akan dikenai pajak di negara tersebut kecuali dalam hal di bawah ini, dimana penghasilan itu dapat juga dikenai pajak di negara pada persetujuan lainnya;
 - (a) Apabila ia mempunyai suatu tempat tetap yang tersedia secara teratur baginya untuk menjalankan kegiatan-kegiatan di negara pihak pada persetujuan lainnya itu, penghasilan yang dikenai pajak di negara lain itu hanya atas bagian penghasilan yang dianggap berasal dari tempat tetap tersebut; atau
 - (b) Apabila ia tinggal di negara pihak pada persetujuan lainnya dalam suatu masa atau masa-masa yang jumlahnya melebihi 183 hari dalam masa 12 bulan yang mulai atau berakhir pada satu tahun anggaran, hanya penghasilan yang diperoleh dari kegiatan-kegiatan yang dilakukan di negara lain itulah yang akan dapat dikenai di negara lain tersebut.
2. *Istilah jasa-jasa profesional terutama meliputi kegiatan-kegiatan di bidang ilmu pengetahuan, kesusasteraan, pekerjaan-pekerjaan bebas yang dilakukan oleh para dokter, ahli teknik, ahli hukum, dokter gigi, arsitek, dan akuntan".*

Berdasarkan pasal 14 UN Model tersebut di atas, seorang penduduk negara domisili akan dikenai pajak di negara sumber jika memenuhi salah satu dari tiga alat uji. *Pertama*, adanya tempat usaha tetap (TUT) atau *fixed base* di negara sumber tempat kegiatan usaha tersebut dilakukan. Alat uji ini mirip dengan alat uji yang digunakan untuk menentukan keberadaan *permanent establishment* dalam penentuan hak pemajakan negara sumber untuk badan usaha yang

beroperasi di negara sumber. Perbedaannya, TUT diterapkan terhadap kegiatan orang pribadi (profesional) yang "menjual" keahlian tertentu yang bekerja atas nama dirinya sendiri. Contoh riil TUT misalnya kamar kerja tempat konsultasi dokter atau kantor atau pusat kegiatan seorang arsitek.

Kedua, alat uji masa kehadiran seorang profesional di negara sumber. Alat uji ini sering disebut *time test*. Jumlah masa kehadiran tersebut bervariasi tergantung kesepakatan yang tercantum dalam *tax treaty*. Jika dalam *tax treaty* ditentukan 183 hari dalam satu masa pajak, maka terhadap profesional tersebut akan dikenakan pajak di negara sumber hanya jika hadir di negara sumber lebih dari 183 hari dalam 12 bulan terhitung mulai awal sampai akhir satu tahun pajak. Kehadiran tersebut tidak harus 183 hari secara terus-menerus namun akumulatif selama satu tahun pajak.

Ketiga, alat uji *borne rule* dan batas minimum jumlah imbalan. Artinya, seorang profesional negara domisili akan dikenakan pajak oleh negara sumber jika imbalan jasa yang diterima dibebankan (*borne rule*) di negara sumber dan melebihi jumlah minimum imbalan yang diatur dalam *tax treaty*. Alternatif alat uji ini terdapat dalam UN Model sebelum dirubah pada tahun 1999. Jadi, alat uji untuk pemajakan *independent personal services* dalam UN Model saat ini tinggal *fixed base* dan *time test*.

Pengenaan pajak terhadap penghasilan *independent personal services* tidak mengenal *force of attraction rule*. Sehingga, seorang profesional yang melakukan kegiatan di negara sumber hanya akan dikenakan pajak atas penghasilan dari kegiatan tersebut. Pemakaian *force of attraction rule* merupakan kompromi antara kepentingan negara maju dan negara berkembang. Dimana, negara maju menginginkan pengenaan pajak atas penghasilan profesional hanya di negara domisili. Alasannya, ekspor keahlian atau profesionalisme diidentikkan dengan ekspor barang yang tidak dikenakan pajak di negara tujuan. Sedangkan negara berkembang menginginkan perluasan hak pemajakan.

3.1.2 *Independent Personal Services* Berdasarkan OECD Model

Berbeda dengan UN Model yang saat ini menggunakan dua alat uji untuk menentukan hak pemajakan negara sumber atas penghasilan *independent personal*

services, sebelum dilakukan asimilasi pasal 14 pada tahun 2000, OECD Model hanya menggunakan satu alat uji yaitu *fixed base*. Hal ini dapat dilihat pada pasal 14 OECD Model yang berbunyi sebagai berikut:

1. *Income derived by a resident of a Contracting State in respect of professional services or other activities of an permanent character shall be taxable only in that state unless he has a fixed base regularly available to him in the other Contracting State for the purpose of performing his activities. If he has such a fixed base, the income may be taxed in the other State but only so much of it as is attributable to that fixed base.*
2. *The term "professional services" include especially permanent scientific, literary, artistic, educational or teaching activities as well as permanent activities of physicians, lawyers, engineers, architects, dentists, and accountants.*

Berdasarkan pasal 14 OECD Model tersebut di atas, seorang penduduk negara domisili yang menerima penghasilan dari kegiatan yang termasuk dalam definisi *independent personal services* akan dikenakan pajak di negara sumber jika memenuhi satu alat uji berupa *fixed base*. Perbedaannya dengan UN Model hanya terkait jumlah alat uji. Di luar itu kedua model P3B tersebut kurang lebih sama.

Namun sejak tahun 2000 OECD Model mengasimilasi pasal 14 tersebut ke dalam pasal 7 yang mengatur tentang *business profit*. Argumentasi asimilasi pasal tersebut antara lain dijelaskan oleh J.W.J.de Kort (2000). *Independent personal services* yang termasuk dalam Pasal 14 dapat ditentukan melalui dua pendekatan. *Pertama, nature of activities* Berdasarkan pendekatan ini, Pasal 14 tidak begitu jelas. Sebab, OECD Model tidak mendefinisikan secara lengkap tentang *professional services*. *Kedua, pendekatan relationship*. Pendekatan ini bertujuan melihat hubungan antara Pasal 14 dengan pasal lain dalam OECD Model, khususnya Pasal 7. Pendekatan ini dapat digunakan jika *nature of the activities* Pasal 14 dapat didefinisikan secara jelas.

Disisi lain, kegiatan-kegiatan yang diatur oleh Pasal 14 pada dasarnya adalah kegiatan-kegiatan bisnis yang dilakukan individu. Namun dalam kondisi tertentu, kegiatan tersebut akan menghasilkan *business profit*, sehingga dapat dikenakan pajak berdasarkan Pasal 7 yang mengatur tentang *business profit*. Selain itu perkembangan teknologi saat ini telah mendorong perkembangan kegiatan *professional firm* sehingga *professional firm* semakin meluas. Pasal 14

mengatur tentang pemberian jasa secara pribadi namun realita bisnis saat ini menunjukkan bahwa dengan *professional firm*, jasa yang diberikan oleh orang pribadi tetapi dengan mengatasnamakan perusahaan yang menjadi "payung" usaha orang pribadi tersebut. Menurut *committee on fiscal affairs*, hal tersebut sangat memungkinkan karena memang tidak ada persyaratan yang mengharuskan pemberian jasa atas nama pribadi.

Berdasarkan dua pendekatan dan kondisi-kondisi tersebut di atas, maka Pasal 14 dianggap telah menimbulkan kompleksitas dan ketidak pastian serta tidak relevan lagi pada masa yang akan datang. Oleh karena itu OECD Model sejak tahun 2000 menghapus Pasal 14. Mulai saat itu OECD Model sudah tidak lagi mengatur *independent personal services*. Penghapusan itu akan berpengaruh pada pasal-pasal lain dalam OECD Model, tetapi tidak terlalu berdampak pada kelanjutan penggunaan Pasal 14 di beberapa perjanjian bilateral yang saat ini berlaku.²⁵

3.1.3 *Independent Personal Services* Berdasarkan Peraturan perpajakan Indonesia

Pada dasarnya Undang-Undang perpajakan di Indonesia tidak membedakan secara eksplisit antara *business income* yang dihasilkan oleh individu maupun badan. Terkait dengan *independent personal services*, Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan mengatur bahwa Indonesia dapat mengenakan pajak jika:

- a. Orang asing yang melakukan kegiatan dalam kategori *independent personal services* di Indonesia tersebut mempunyai tempat tertentu yang dipergunakan secara teratur untuk melakukan kegiatannya. Hal ini sesuai dengan Pasal 2 ayat (5) UU No. 36 Tahun 2008, bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan. Kaitan antara Pasal 14 *tax treaty* dan Pasal 2 ayat (5) UU PPh yaitu apabila orang asing yang termasuk kategori *independent personal services*

²⁵ J. David B. Oliver, *Op.Cit.*, hal. 204.

melakukan usaha di Indonesia dengan menggunakan tempat tertentu, meskipun keberadaannya di Indonesia belum melewati 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan, maka orang asing itu dianggap sudah memiliki *permanent establishment* di Indonesia, sehingga hak pemajakan atas penghasilan ada di negara Indonesia. Oleh karena itu, jika penduduk atau perusahaan Indonesia membayar imbalan kepada orang asing tersebut, maka harus melakukan pemotongan PPh Pasal 23. Alasannya secara substansi orang asing tersebut sudah memiliki *permanent establishment* sehingga statusnya sebagai Subjek Pajak Luar Negeri yang pemenuhan kewajiban perpajakannya disamakan dengan Subjek Pajak Badan Dalam Negeri

- b. Orang asing tersebut berada di Indonesia untuk suatu masa atau masa-masa yang jumlahnya melebihi jangka waktu yang diatur dalam masing-masing *tax treaty* negaranya dengan Indonesia. Pada umumnya 183 hari dalam 12 bulan. Terlewatnya *time test* berarti hak pemajakan atas penghasilan berada di Indonesia. Jumlah yang terutang dan mekanismenya mengikuti aturan yang berlaku di Indonesia. Dalam Pasal 2 ayat (3) UU PPh diatur bahwa orang pribadi yang telah berada di Indonesia lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan, atau yang dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia, sudah menjadi Subjek Pajak Dalam Negeri. Jika dilihat lebih jauh ketentuan *time test* yang diatur dalam *tax treaty* dengan ketentuan Pasal 2 UU PPh, maka atas kegiatan *independent personal services* di Indonesia bisa terjadi tiga kemungkinan perlakuan pajak. *Pertama*, jika keberadaan orang asing yang melakukan *independent personal services* tersebut belum melewati *time test* dalam *tax treaty* dan belum melewati *time test* UU PPh, maka atas pembayaran imbalannya tidak bisa dipotong pajak di Indonesia. Alasannya adalah Pasal 14 *tax treaty* belum memberikan hak pemajakan kepada Indonesia karena belum melebihi *time test*. *Kedua*, jika keberadaan orang asing yang melakukan *independent personal services* tersebut sudah melewati *time test* dalam *tax treaty* tetapi belum melewati *time test* UU PPh, maka atas pembayaran

Universitas Indonesia

imbalannya harus dipotong PPh Pasal 26 sesuai ketentuan dalam *tax treaty*. Alasannya adalah Pasal 14 *tax treaty* telah memberikan hak pemajakan kepada Indonesia, tetapi menurut Pasal 2 ayat 3 UU PPh individu tersebut masih berstatus sebagai WPLN. *Ketiga*, jika keberadaan orang asing yang melakukan *independent personal services* tersebut melewati *time test tax treaty* maupun UU PPh, maka atas pembayaran imbalannya harus dipotong PPh Pasal 21. Karena, berdasarkan ketentuan Pasal 2 ayat 3 orang asing tersebut sudah menjadi WPDN yang kewajiban pajaknya sama dengan WPDN lainnya.

3.2. *Permanent Establishment*

3.2.1 *Permanent Establishment Berdasarkan Tax Treaty*

Secara historis, konsep *permanent establishment* muncul pertama kali dalam diskusi Liga Bangsa-Bangsa yang dilakukan sebelum perang dunia kedua.²⁶ Kemudian *Fiscal Committee* dari OECD mengembangkan konsep tersebut dengan menambahkan konsep *fixed base*. Selanjutnya kesepakatan antara negara maju dan negara berkembang menyempurnakan menjadi konsep seperti sekarang yang banyak dipakai di berbagai *tax treaty*. Vogel (1991:129) menyebutkan bahwa konsep *permanent establishment* adalah hak dari suatu negara yang terikat perjanjian untuk mengenakan pajak atas laba dari suatu perusahaan dari negara yang terikat perjanjian lainnya. Berdasarkan pasal 7 negara sumber tidak dapat mengenakan pajak atas suatu usaha negara resident kecuali usaha tersebut dilakukan melalui suatu *permanent establishment*.

Dengan demikian, definisi *permanent establishment* menjadi sangat penting. Sebab, definisi tersebut akan menentukan keberadaan *permanent establishment* di negara sumber. Sedangkan keberadaan *permanent establishment* akan menentukan hak pemajakan negara sumber atas laba usaha (*business profit*) perusahaan asing di negara tersebut. Batasan atau definisi *permanent establishment* diatur dalam pasal 5 ayat 1 OECD Model maupun UN Model sebagai berikut:

²⁶ T.Arsono, *Log.Cit.*, hal. 44

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.

Definisi *fixed place* tersebut di atas menurut OECD Model mensyaratkan beberapa hal. *Pertama*, adanya tempat usaha (*the existence of a place of business*) berupa infrastruktur atau fasilitas fisik seperti gedung, mesin, dan peralatan yang digunakan untuk menjalankan usaha tanpa memandang apakah khusus untuk tujuan tersebut atau juga digunakan untuk kepentingan yang lain. Tempat usaha juga dianggap ada meskipun bentuknya bukan satu gedung secara utuh melainkan mungkin hanya satu ruang kerja. Aspek kepemilikan juga tidak relevan yang penting mempunyai hak untuk menggunakan satu tempat untuk menjalankan usaha.

Kedua, tempat usaha tersebut bersifat tetap (*place of business must be fixed*). Artinya, tempat atau fasilitas fisik tersebut harus berada di suatu tempat yang bersifat tetap atau permanent (*specific geographical point*) dan bukan berpindah-pindah. Biasanya terdapat keterkaitan antara tempat usaha dengan titik geografis tertentu. Namun sarana tersebut dianggap berada di suatu tempat meskipun tidak tertanam di tanah. *Ketiga*, aktivitas usaha tersebut dilaksanakan sebagian atau seluruhnya melalui tempat usaha tersebut (*the business activity must be carried on in part or in whole through the place of business*). *Keempat*, bersifat produktif. Artinya tempat usaha tersebut mempunyai andil dalam pemerolehan laba usaha (Gumadi, 2000).

3.2.1.1. Ruang Lingkup *Permanent Establishment*

- a ***Permanent Establishment Tipe Aset/Bentuk Dasar (Basic Rule)***.
Menurut pasal 5 ayat 2 tax treaty permanent establishment meliputi tempat kedudukan manajemen, cabang, kantor, pabrik, bengkel, dan lokasi pertambangan, sumur minyak atau gas, lokasi penggalian atau penambangan sumber alam lainnya.
- b ***Permanent Establishment Tipe Aktivitas (Konstruksi dan Furnishing Services)***

Berdasarkan pasal 5 ayat 3 *tax treaty* pengertian *permanent establishment* mencakup:

- Bangunan, konstruksi, proyek perakitan atau instalasi atau kegiatan pengawasan yang ada hubungannya dengan proyek tersebut, asalkan bangunan dan konstruksi serta kegiatan pengawasannya berlangsung selama lebih dari jangka waktu tertentu;
- Pemberian jasa, termasuk jasa konsultan yang diberikan oleh suatu perusahaan melalui karyawannya (*furnishing services*) atau orang lain yang dipekerjakan oleh perusahaan untuk keperluan tersebut, sepanjang kegiatan tersebut berlangsung untuk proyek yang sama, atau yang berkaitan di negara tersebut selama jangka waktu tertentu dalam kurun waktu dua belas bulan.

Ketentuan *Permanent Establishment* antara *UN Model* dengan *OECD Model* berbeda terkait dengan *furnishing of services*. Keberadaan *permanent establishment* yang disebutkan dalam Pasal 5 ayat 3 ditentukan dengan *time test*. *Time test* yang digunakan tergantung peraturan perpajakan masing-masing negara dan hasil kesepakatan kedua negara dalam *negosiasi tax treaty*. Bagi negara yang cenderung mengimpor kegiatan yang disebutkan dalam pasal 5 ayat 3 tentu saja akan lebih mengutamakan jika *time test*-nya sependek mungkin. Bahkan kalau bisa tanpa *time test* sehingga dapat mengenakan pajak sejak hari pertama mulainya proyek atau pemberian jasa tersebut.

Menurut Gunadi (2005) argumentasinya adalah (1) proyek konstruksi, instalasi, dan perakitan merupakan hasil teknologi canggih sehingga dalam waktu yang relatif singkat dapat diselesaikan dengan penghasilan yang cukup tinggi, (2) masa selama hadirnya personel dari perusahaan asing tersebut tidak relevan dengan penyelesaian proyek tersebut, dan (3) dengan

Universitas Indonesia

diterapkannya *time test* maka perusahaan pelaksana proyek mempunyai peluang untuk melakukan penyelundupan pajak. Menurut pandangan ini, karakteristik kegiatan usaha konstruksi oleh Negara maju saat ini mirip dengan kegiatan yang dilakukan oleh artis dan atlet profesional dimana atas penghasilan dari *performance* yang mereka lakukan dikenai pajak di Negara sumber tanpa *time test*. Sedangkan bagi Negara yang mempunyai potensi lebih besar untuk mengekspor kegiatan tersebut tentu cenderung menginginkan *time test* sepanjang mungkin agar bisa mengenakan pajak atas kedua jenis kegiatan usaha tersebut.

Jika suatu perusahaan dari Negara domisili melaksanakan kegiatan yang diatur dalam pasal 5 ayat 3 lebih dari satu proyek di Negara sumber, maka setiap proyek harus dihitung sendiri-sendiri dalam menentukan keberadaan *permanent establishment*. Penghitungan waktunya dilakukan secara terpisah-pisah jika kedua proyek tersebut merupakan proyek yang terpisah.

c. *Permanent Establishment Tipe Agen (Agency Clause)*

Disamping jenis-jenis *permanent establishment* yang disebutkan dalam pasal 5 ayat 2 dan ayat 3 tersebut di atas, juga terdapat *permanent establishment* jenis *dependent agent*. *Permanent establishment* jenis ini diatur dalam pasal 5 ayat 5 *tax treaty*. *Dependent agent* adalah orang atau badan yang bertindak di Negara sumber atas nama perusahaan yang berkedudukan di Negara domisili. Walaupun mungkin *dependent agent* tidak mempunyai *fixed place* di Negara sumber tetapi jika memenuhi criteria yang ditetapkan dalam pasal 5 ayat 5, maka dianggap muncul *permanent establishment*. Criteria tersebut antara lain:

- * Mempunyai kuasa untuk menandatangani kontrak-kontrak atas nama perusahaan tersebut, kecuali kegiatan itu hanya terbatas pada pengecualian di atas, yang meskipun dilakukan melalui tempat usaha tetap, tempat tersebut

bukan merupakan permanent establishment sesuai dengan ketentuan tersebut.

- Tidak mempunyai kuasa seperti itu, tetapi ia mempunyai kebiasaan menyimpan persediaan barang-barang atau barang dagangan dan secara teratur menyerahkan barang-barang tersebut atas nama perusahaan yang diwakilinya.

Inti dari kriteria *dependent agent* adalah adanya kewenangan yang diberikan secara teratur atau terus menerus dan wewenang tersebut dijalankan di negara sumber. Agen tersebut harus bersifat tidak bebas atau *dependent*. Artinya ia tergantung pada instruksi-instruksi dari perusahaan yang diwakilinya terkait dengan kegiatan usahanya di negara sumber.

d. ***Permanent Establishment Tipe Asuransi***

Pasal 5 ayat 6 *tax treaty* mengatur bahwa perusahaan asuransi kecuali reasuransi dianggap mempunyai *permanent establishment* di Negara sumber jika memungut premi atau menanggung resiko di Negara sumber melalui pegawai atau melalui suatu perwakilan yang bukan merupakan agen *permanent* seperti yang dimaksud pada ayat 7. Jadi alat uji untuk menentukan keberadaan *permanent establishment* jenis ini adalah adanya kehadiran karyawan atau agen *dependent* di negara sumber dan perusahaan asuransi tersebut memungut premi atau menanggung resiko yang terjadi di negara sumber.

e. **Status Makelar, *Komisioner* Umum atau Agen *Independent***

Pasal 5 ayat 7 *tax treaty* menyebutkan bahwa sebuah perusahaan dari suatu negara tidak akan dianggap mempunyai *permanent establishment* di negara sumber semata-mata karena perusahaan tersebut menjalankan usaha di negara sumber melalui makelar, komisioner umum atau agen lainnya yang berdiri sendiri

Universitas Indonesia

sepanjang orang atau badan tersebut bertindak dalam rangka kegiatan usahanya yang lazim. Walaupun demikian bila kegiatan agen seluruhnya atau hamper seluruhnya dilakukan atas nama perusahaan tersebut, maka ia tidak akan dianggap sebagai agen yang berdiri sendiri dalam pengertian ayat ini.

Seseorang atau perusahaan akan dianggap *independent* dari perusahaan lain jika memenuhi dua syarat. Pertama, ia berdiri sendiri secara legal maupun secara ekonomi. Kedua, ia melakukan kegiatan atau bertindak dalam rangka kegiatannya sendiri ketika bertindak untuk kepentingan perusahaan lain. Independensi kegiatan usaha sebuah perusahaan terhadap perusahaan lain dapat dilihat dari hubungannya dengan perusahaan lain terutama yang menyangkut kewajiban yang harus dipenuhi. Kriteria independensi lainnya adalah keikutsertaan dalam menanggung resiko usaha. Aspek permodalan antara anak dan induk perusahaan bukan menjadi indikator independensi suatu perusahaan. Jika kegiatan usaha suatu perusahaan didasarkan instruksi atau dibawah pengawasan perusahaan lain, maka berarti bukan perusahaan permanent. Aspek lain adalah pengorbanan waktu. Jika seluruh atau sebagian waktu perusahaan diperuntukkan hanya untuk satu perusahaan tertentu maka berarti orang atau perusahaan tersebut *dependen*.

1 Status Anak Perusahaan (*Subsidiary Company*) dan *Sister Company*

Pasal 5 ayat 8 *tax treaty* mengatur bahwa jika suatu perusahaan di negara domisili menguasai atau dikuasai suatu perusahaan negara sumber atau menjalankan usaha di negara lain baik melalui suatu *permanent establishment* ataupun dengan cara lain, maka hal itu tidak dengan sendirinya akan mengakibatkan salah satu dari perusahaan tersebut merupakan *permanent establishment* perusahaan lainnya. Artinya keberadaan suatu anak

perusahaan (*subsidiary*) bukan merupakan *permanent establishment*. Prinsipnya untuk kepentingan perpajakan, induk perusahaan dan anak perusahaan merupakan dua badan hukum yang terpisah (*anti-single-entity*). Tetapi anak perusahaan dapat menjadi *permanent establishment* bagi induknya jika kegiatan atau keadannya memenuhi kriteria yang diatur dalam ayat 5 dan tidak memenuhi kriteria ayat 6. Jadi anak perusahaan yang melakukan kegiatan atas nama induknya maka anak perusahaan tersebut menjadi *permanent establishment* bagi induknya. Demikian juga jika suatu anak perusahaan melakukan kegiatan atas nama anak perusahaan lainnya dalam satu grup (*sister company*), maka anak perusahaan tersebut juga telah menjadi *permanent establishment* bagi anak perusahaan lainnya tersebut.

g Kegiatan-kegiatan yang Tidak Termasuk *Permanent Establishment*

Pasal 5 ayat 4 *tax treaty* mengatur kegiatan-kegiatan yang bukan termasuk *permanent establishment*, antara lain:

- Penggunaan fasilitas semata-mata untuk menyimpan, atau memamerkan barang-barang atau barang dagangan milik perusahaan. Fasilitas dan barang dagangan harus milik perusahaan. Yang dimaksud dengan barang termasuk aktiva tetap dan aktiva lancar. Ketentuan ini mencakup semua kegiatan yang berhubungan dengan penyimpanan. Tetapi gudang yang disewakan kepada pihak ketiga tidak termasuk yang dikecualikan. Fasilitas yang termasuk dalam kategori ini tidak dianggap sebagai *permanent establishment* karena tidak terdapat tempat tetap untuk melakukan kegiatan usaha.
- Pengurusan satu persediaan barang atau barang dagangan milik perusahaan semata-mata dengan maksud untuk disimpan dan dipamerkan. Item kegiatan ini tidak memenuhi

kriteria *fixed base of business* tidak menunjukkan adanya kegiatan usaha tetapi hanya sekedar obyek pameran.

- Pengurusan suatu persediaan barang atau barang dagangan milik perusahaan semata-mata dengan maksud untuk diolah oleh perusahaan lain. Maksudnya, persediaan milik perusahaan negara domisili yang disimpan di gudang milik perusahaan negara sumber untuk diporses oleh perusahaan negara sumber. Tempat penyimpanan merupakan milik perusahaan negara sumber sehingga tidak dapat menjadi *permanent establishment*.
- Pengurusan suatu tempat usaha tertentu semata-mata dengan maksud untuk membeli barang atau barang dagangan atau untuk mengumpulkan keterangan untuk kepentingan perusahaan. Artinya, tempat yang digunakan oleh perusahaan negara domisili tersebut hanya untuk membeli barang untuk kepentingan kantor pusat dan bukan untuk perusahaan lain. Sementara itu yang dimaksud dengan tempat untuk mengumpulkan informasi adalah tempat bagi koresponden perusahaan yang menjual berita. Jika informasi yang terkumpul langsung dikirim ke kantor pusat tanpa ada pemrosesan di tempat koresponden, maka disamakan dengan pembelian barang. Tetapi jika terdapat proses evaluasi dan *editing* di tempat koresponden, maka timbul *permanent establishment*.
- Pengurusan suatu tempat usaha tertentu semata-mata dengan maksud untuk kegiatan-kegiatan yang bersifat persiapan, atau penunjang untuk kepentingan perusahaan. Yang termasuk kegiatan dalam kategori ini misalnya reklame, riset, dan pemberian informasi. Batasannya adalah semua kegiatan tersebut untuk kepentingan perusahaannya sendiri dan bukan untuk pihak kedua. Kemudian kegiatan tersebut hanya bersifat menunjang kegiatan bisnis perusahaan. Artinya

Universitas Indonesia

peranannya cukup kecil jika dibandingkan dengan kegiatan bisnis perusahaan secara keseluruhan.

- Pengurusan tempat usaha tetap semata-mata untuk kegiatan kombinasi (a) sampai dengan (e) sepanjang keseluruhan kegiatan tersebut bersifat persiapan dan penunjang. Batasannya adalah hasil seluruh kegiatan kombinasi tersebut sebagai satu kesatuan merupakan bagian kecil dan tidak lengkap dari keseluruhan kegiatan perusahaan tersebut. Kegiatan tersebut tidak layak secara ekonomis tanpa adanya kegiatan lain dari perusahaan yang sama.

Inti dari seluruh kegiatan yang dikucualikan tersebut adalah tidak produktif dan hanya untuk perusahaan itu sendiri.

3.2.1.2. Saat Timbul dan Berakhirnya *Permanent Establishment*

Permanent establishment dianggap sudah mulai timbul pada saat sebuah perusahaan mulai melakukan kegiatan bisnisnya melalui suatu tempat tetap. Indikasinya adalah motif penggunaan suatu tempat. Jika suatu tempat sejak mempersiapkannya dimaksudkan sebagai tempat tetap, maka sejak saat itu telah timbul *permanent establishment*. Masa persiapan tempat usaha tidak dihitung sepanjang kegiatan persiapan tersebut secara substansial berbeda sama sekali dengan kegiatan usaha yang dilaksanakan di tempat tersebut.

Keberadaan suatu *permanent establishment* akan dianggap berakhir jika tempat usaha tersebut tidak lagi digunakan atau pada saat kegiatan usaha tidak dilanjutkan, atau jika seluruh kegiatan yang berkaitan dengan *permanent establishment* tersebut dibentakan secara *permanent*. Tetapi penghentian kegiatan yang bersifat sementara tidak mengakhiri keberadaan suatu *permanent establishment*.

3.2.1.3. Relevansi Konsep *Permanent Establishment* Di Masa Kini

Kemajuan teknologi masa kini memungkinkan seseorang atau perusahaan pekausaha dari luar negeri memberikan jasa atau menjual barang dagangan ke

dalam negeri tanpa harus hadir secara fisik. Para pelaku usaha tidak perlu lagi membangun tempat usahanya dalam bentuk fisik. Mereka bisa melakukan kegiatan usahanya hanya dengan menggunakan teknologi canggih, seperti internet, telepon, dan lain-lain. Fenomena faktual ini mendorong banyak pihak untuk kembali mengevaluasi konsep *fixed base* dalam *permanent establishment*.

3.2.1.4. Perlakuan Perpajakan *Permanent Establishment*

Penghasilan atau laba usaha (*business profit*) *permanent establishment* yang dapat dikenakan pajak oleh negara sumber adalah penghasilan atau laba usaha yang berasal dari (*attributable*) *permanent establishment* tersebut. Bentuknya dapat berupa:

- a Penghasilan atau laba dari kegiatan atau usaha yang dilakukan oleh BUT itu sendiri (*attribution by fact*).
- b Penghasilan atau laba dari penjualan barang-barang atau barang dagangan yang dilakukan oleh perusahaan domisili secara langsung (tanpa melalui BUT-nya) di negara sumber yang sama atau sejenis (*the same or similar kind*) dengan yang dijual oleh BUT-nya (*force of attraction*)
- c Penghasilan atau laba dari kegiatan usaha lainnya (misalnya penghasilan dividen, bunga, royalti, sewa, dan lain-lain) yang dijalankan oleh perusahaan domisili selama terdapat hubungan efektif antara aktivitas pemberi penghasilan tersebut dengan BUT perusahaan domisili (*effective connected income*).

Uraian tersebut di atas sejalan dengan pendapat Arnold dan McIntyre yang mengemukakan bahwa:

"Under tax treaties based on the OECD Model Treaty, a resident of a contracting state operating in the other contracting state through a Permanent Establishment is taxable in the other contracting state only on the portion of its world wide income profits that are attributable to the Permanent Establishment".²⁷

²⁷ Brian J. Arnold and Michael J. McIntyre, *International Tax Primer*, (Deventer, Kluwer Law International, 1995), hal. 124.

Berdasarkan OECD Model, suatu *permanent establishment* hanya dikenakan pajak di negara sumber atas bagian dari seluruh penghasilannya di seluruh dunia yang di dapat melalui *permanent establishment* tersebut.

Business profit dalam arti luas meliputi semua penghasilan yang timbul dari menjalankan sebuah perusahaan (badan).²⁸ Lee Burns dan Richard Krever menjelaskan *business income* sebagai "*Business Income may serve a number of purpose in a global or schedular income tax system, to identify a category of income*"²⁹

3.2.1.5. Penghitungan laba Usaha (*Business Profit*) *Permanent Establishment*

Business profit diatur secara spesifik dalam pasal 7 *tax treaty*. Secara umum beberapa prinsip yang digunakan dalam penghitungan *business profit* suatu BUT antara lain:

- a Penghasilan atau laba yang berasal dari transaksi BUT dengan perusahaan induknya atau dengan unit lain yang mempunyai hubungan istimewa ditentukan dengan harga wajar (*arms length price concept*). Dalam konteks ini antara BUT dengan perusahaan induk atau unit lain tersebut dianggap sebagai perusahaan yang terpisah atau berdiri sendiri.
- b Dalam menghitung besarnya laba suatu BUT, dapat mengurangi biaya-biaya untuk kepentingan BUT tersebut, termasuk biaya pimpinan dan administrasi umum yang dikeluarkan kantor pusat yang kemudian dialokasikan ke BUT baik yang dikeluarkan di negara domisili maupun yang dikeluarkan di negara lain.
- c Sepanjang merupakan kelaziman, penentuan laba BUT dapat menggunakan persentase tertentu dari penerimaan kotor perusahaan, atau berdasarkan pembagian laba terhadap seluruh laba perusahaan untuk berbagai bagian asal metode tersebut tidak bertentangan dengan asas-asas penghitungan laba BUT.

²⁸ Barry Larking, "*IBFD International Tax Glossary revised 5th edition*", (Amsterdam: IBFD, 2005), hal. 51.

²⁹ Lee Burns dan Richard Krever, "*Taxation of Income from Business and Investment: The Pay as you earn tax on wages*", *Tax Law Design and Drafting vol. 2* (International Monetary Fund, 1996), hal. 598.

- d Metode penghitungan laba suatu BUT harus dilaksanakan secara konsisten dari tahun ke tahun kecuali terdapat alasan yang kuat dan cukup untuk melakukan penyimpangan
- e Jika di salah satu negara yang terikat perjanjian dilakukan koreksi fiskal (*tax adjustment*), maka di negara *partner* juga harus dilakukan koreksi fiskal agar tidak terjadi pengenaan pajak berganda.

3.2.2 *Permanent Establishment Berdasarkan Peraturan Perpajakan Indonesia*

Sistem perpajakan Indonesia menggunakan istilah “Bentuk Usaha Tetap” (BUT) sebagai terjemahan *permanent establishment* sejak berlakunya Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang pajak penghasilan tanggal 1 Januari 1984. Sebelumnya istilah tersebut diterjemahkan “Pendirian Tetap”. Alasannya, “Pendirian Tetap” konotasinya lebih ke pendapat atau sikap seseorang daripada menggambarkan bentuk usaha tetap.

Sampai sekarang telah banyak sekali peraturan perpajakan Indonesia yang terkait dengan BUT. Baik itu berupa Undang-Undang maupun peraturan pelaksana seperti Keputusan Menteri Keuangan, Keputusan Dirjen Pajak, maupun Surat Edaran Dirjen Pajak. Sebagai contoh Undang-Undang terkini yang mengatur BUT adalah Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008. Pasal 2 ayat (5) tentang pengertian BUT, pasal 5 ayat (1) tentang obyek pajak BUT, dan lain-lain. Salah satu contoh peraturan pelaksana Undang-Undang misalnya Surat Keputusan Menteri Keuangan Nomor 113/KMK.03/2002 tanggal 28 Maret 2002 tentang Perlakuan Perpajakan Atas Penghasilan Kena Pajak Sesudah Dikurangi Pajak dari Suatu BUT, juncto Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-04/PIA/1995 tanggal 8 Februari 1995 tentang Perlakuan Perpajakan Atas Penghasilan Kena Pajak Sesudah Dikurangi Pajak dari Suatu BUT yang Ditanam Kembali di Indonesia.

3.2.2.1. *Pengertian & Ruang Lingkup Permanent Establishment*

Berdasarkan Pasal 2 Ayat (5) Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, pengertian BUT adalah bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang

tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan, atau badan yang tidak didirikan atau berkedudukan di Indonesia untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia yang dapat berupa tempat kedudukan manajemen, cabang perusahaan, kantor perwakilan, gedung kantor, pabrik, bengkel, pertambangan dan penggalian sumber alam, wilayah kerja pengeboran, yang digunakan untuk eksplorasi pertambangan, perikanan, peternakan, pertanian, perkebunan, atau kehutanan, proyek konstruksi, instalasi, atau proyek perakitan, pemberian jasa dalam bentuk apapun oleh pegawai atau orang lain sepanjang dilakukan lebih dari 60 hari dalam jangka waktu 12 bulan, orang atau badan yang bertindak selaku agen yang kedudukannya tidak bebas, dan agen atau pegawai dari perusahaan asuransi yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menerima premi asuransi atau menanggung risiko di Indonesia,

Jika dianalisis per definisi, sebenarnya tidak tepat jika BUT dikategorikan sebagai subjek pajak. Sebab subjek pajak umumnya adalah orang atau badan usaha yang memiliki atau menjalankan usaha dengan menggunakan pabrik, gedung kantor, perkebunan, dan sebagainya tetapi bukan pabrik, gedung kantor itu sendiri. Alasan menggunakan asset, aktivitas, agen sebagai subjek pajak adalah untuk menggantikan (mensubstitusi) subjek pajak luar negeri tersebut agar dapat mengenakan pajak. Oleh karena itu BUT juga sering disebut subjek pajak semu (*pseudo tax subject*).

3.2.2.2. Saat Timbul dan Berakhirnya *Permanent Establishment*

Menurut Jaja (2005) BUT dianggap telah muncul di Indonesia pada saat orang pribadi atau badan luar negeri mempunyai hubungan ekonomis dengan Indonesia melalui BUT tersebut. Hubungan ekonomis ada pada saat orang pribadi atau badan telah menerima penghasilan yang bersumber dari Indonesia. Suatu BUT dianggap berakhir di Indonesia pada saat hubungan ekonomis tersebut telah tidak ada lagi.

3.2.2.3. Perlakuan Perpajakan *Permanent Establishment*

Semula berdasarkan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Pasal 2 ayat (3) huruf c BUT dikategorikan sebagai subjek pajak dalam negeri (SPDN). Dengan demikian sama halnya dengan SPDN lainnya, waktu itu BUT dikenakan pajak dengan basis *global income* dan diberi kredit pajak luar negeri sebagaimana diatur dalam Pasal 24 UU PPh. Namun kemudian berdasarkan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994 dan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Pasal 2 ayat (4) point a, BUT diperlakukan sebagai subjek pajak luar negeri (SPLN). Subjek pajak yang telah memenuhi persyaratan objektif yaitu menerima atau memperoleh penghasilan yang menjadi objek pajak disebut wajib pajak. Dengan demikian terdapat Wajib Pajak Dalam Negeri (WPDN) dan Wajib Pajak Luar Negeri (WPLN).

a Perbedaan Wajib Pajak Dalam Negeri dan Wajib Pajak Luar Negeri

Perbedaan perlakuan perpajakan menurut peraturan pajak Indonesia antara wajib pajak dalam negeri dan wajib pajak luar negeri antara lain dapat dilihat pada Tabel 3.1 di bawah ini.

Tabel 3.1
Perbedaan WPDN dan WPLN

Item Perbedaan	Wajib Pajak Dalam Negeri	Wajib Pajak Luar Negeri
Obyek Pajak	Penghasilan yang diperoleh dari dalam dan luar negeri (<i>world wide income</i>)	Hanya atas penghasilan yang bersumber dari Indonesia (<i>territorial income</i>)
Kredit Pajak Luar negeri (Pasal 24 UU PPh)	Berlaku	Tidak berlaku
Dasar Pengenaan Pajak	Penghasilan Kena Pajak (PKP)	Penghasilan bruto
Tarif Pajak	Tarif Umum	Tarif khusus
Sifat Pajak	Tidak final	Final melalui mekanisme pemotongan
Penyampianan SPT	Wajib	Tidak wajib

Sumber: Berbagai referensi diolah

b Klasifikasi Subjektif BUT

Sebagai subjek pajak luar negeri, BUT bisa dibedakan menjadi BUT orang pribadi dan BUT badan. Menurut Pasal 2 Ayat (5) UU PPh, BUT orang pribadi adalah bentuk usaha yang digunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan. Sedangkan BUT badan adalah bentuk usaha yang digunakan oleh badan yang tidak didirikan atau tidak bertempat kedudukan di Indonesia.

c Persamaan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan BUT dengan WP Badan Dalam Negeri

Pemenuhan kewajiban perpajakan BUT yang dipersamakan dengan Wajib Pajak Badan Dalam Negeri mempunyai arti bahwa BUT berkewajiban untuk mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) PPh Badan sebagai sarana untuk menetapkan jumlah pajak terutang dalam satu tahun pajak, pengenaan pajaknya didasarkan pada Pendapatan Kena Pajak, menggunakan tarif pajak umum, SPT PPh Pasal 21/26, PPh Pasal 23/26, PPh Pasal 22, PPh Pasal 4 ayat (2), apabila memenuhi ketentuan di Undang-Undang PPh, BUT juga wajib dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak (PKP).

d Perbedaan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan BUT dengan WP Badan Dalam Negeri

Sedangkan perbedaan BUT dengan Wajib Pajak Badan Dalam Negeri antara lain dapat diidentifikasi seperti nampak pada Tabel 3.2 berikut ini;

Tabel 3.2
Perbedaan Perlakuan PPh Antara BUT dengan
Wajib Pajak Badan Dalam Negeri

Item Perbedaan	BUT	WP Badan Dalam Negeri
Obyek Pajak	<i>Territorial income</i>	<i>World wide income</i>
Kredit Pajak Luar negeri (Pasal 24 UU PPh)	Tidak berlaku	Berlaku

Universitas Indonesia

Ketentuan Khusus Obyek Pajak & Biaya Pengurang Penghasilan Bruto BUT (Pasal 5 UU PPh)	Berlaku	Tidak berlaku
<i>Branch Profit Tax</i> Pasal 26 ayat (4) UU PPh	Berlaku	Tidak berlaku

Sumber: Berbagai referensi diolah

Perbedaan sebagaimana teridentifikasi dalam Tabel 3.2 di atas terjadi sebagai konsekuensi status BUT menurut peraturan pajak di Indonesia sebagai subjek pajak luar negeri.

3.2.2.4. Penghitungan Pajak Penghasilan *Permanent Establishment*

a Objek Pajak *Permanent Establishment*

Objek pajak *permanent establishment* menurut Pasal 5 ayat (1) UU No 36 Tahun 2008 terdiri dari tiga kelompok penghasilan sebagai berikut:

- Penghasilan yang bersumber dari usaha BUT sendiri dan dari harta yang dimiliki. Penghasilan ini ditentukan Indonesia berdasarkan atribusi berdasarkan fakta (*attribution by fact*)
- Penghasilan kantor pusat dari usaha atau kegiatan, penjualan barang, atau pemberian jasa yang sejenis dengan yang dilakukan oleh BUT di Indonesia. Jenis penghasilan BUT ini ditentukan Indonesia berdasarkan paksa (*force of attraction*)
- Penghasilan sebagaimana diatur dalam Pasal 26 Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 yang berupa dividen, bunga, royalty, sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta, imbalan sehubungan dengan jasa, pekerjaan atau kegiatan, yang diterima atau diperoleh kantor pusat sepanjang terdapat hubungan efektif antara BUT dengan harta atau kegiatan yang menimbulkan penghasilan tersebut. Jenis-jenis penghasilan BUT ini ditentukan Indonesia berdasarkan hubungan efektif (*effectively connected Income*).

Dari ketiga kelompok penghasilan BUT tersebut di atas, poin (b) dan (c) sebenarnya merupakan penghasilan kantor pusat. Penarikan kedua

Universitas Indonesia

jenis penghasilan tersebut menjadi penghasilan BUT mengindikasikan bahwa peraturan perpajakan Indonesia menganut *force of attraction rule concept* dalam penghitungan pajak BUT. Argumentasinya adalah pada hakekatnya kedua poin tersebut di atas termasuk ruang lingkup usaha atau kegiatan BUT sehingga selayaknya penghasilan yang timbul juga merupakan penghasilan BUT.

Sedangkan penghitungan penghasilan kena pajak (PKP) BUT dilakukan dengan cara penghasilan bruto dikurangi dengan pengurang-pengurang yang diperkenankan seperti:

- (1) Biaya untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan, termasuk misalnya pembelian bahan baku, biaya yang berkenaan dengan gaji/upah pegawai, bunga, sewa, royalty, biaya perjalanan dinas, biaya administrasi, pajak, kecuali pajak penghasilan.
- (2) Penyusutan atas pengeluaran untuk memperoleh harta berwujud dan amortisasi atas pengeluaran untuk memperoleh hak dan atas biaya lain yang mempunyai manfaat lebih dari satu tahun
- (3) Iuran kepada dana pension yang pendiriannya telah disahkan oleh Menteri Keuangan
- (4) Kerugian karena penjualan atau pengalihan harta yang dimiliki dan digunakan dalam perusahaan atau yang dimiliki untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan
- (5) Kerugian karena selisih kurs
- (6) Biaya penelitian dan pengembangan perusahaan yang dilakukan di Indonesia
- (7) Biaya bea siswa, magang, dan pelatihan
- (8) Piutang yang nyata-nyata tidak dapat ditagih, dengan syarat:
 - Telah dibebankan sebagai biaya dalam laporan laba rugi komersial
 - Telah diserahkan perkara penagihannya kepada Pengadilan Negeri atau Badan Urusan Piutang dan Lelang Negara (BUPLN) atau adanya perjanjian tertulis

- mengenai penghapusan piutang/pembebasan utang antara BUT dengan debitur yang bersangkutan.
- Telah dipublikasikan dalam penerbitan umum atau khusus
 - BUT tersebut harus menyerahkan daftar piutang yang tidak dapat ditagih kepada Dirjen Pajak, yang pelaksanaannya diatur lebih lanjut dengan Keputusan Dirjen Pajak.
- (9) Jika penghasilan bruto dikurangi dengan pengurang-pengurang yang diperkenankan menghasilkan kerugian, maka kerugian tersebut dapat dikompensasikan dengan penghasilan mulai tahun berikutnya berturut-turut sampai lima tahun.
- (10) Alokasi biaya kantor pusat yang meliputi
- Biaya-biaya yang berkenaan dengan penghasilan kantor pusat dari usaha atau kegiatan, penjualan barang, atau pemberian jasa yang sejenis dengan yang dijalankan atau yang dilakukan oleh BUT di Indonesia, dan biaya-biaya yang berhubungan dengan penghasilan berupa dividen, royalty, sewa, hasil penggunaan harta, imbalan yang diterima kantor pusat sepanjang terdapat hubungan yang efektif antara BUT dengan harta atau kegiatan tersebut.
 - Biaya administrasi kantor pusat yang berkaitan atau menunjang dengan usaha atau kegiatan BUT tersebut. Alokasi biaya kantor pusat tersebut setinggi-tingginya sebesar peredaran usaha atau kegiatan BUT di Indonesia terhadap seluruh peredaran usaha atau kegiatan perusahaan di seluruh dunia. BUT di Indonesia harus menyampaikan SPT dilampiri laporan keuangan konsolidasi auditan.
- (11) BUT di Indonesia tidak boleh memperlakukan beberapa pembayaran ke kantor pusat berikut ini sebagai pengurang penghasilan brutonya:

- Royalty atau imbalan lainnya sehubungan dengan penggunaan harta, paten, dan hak-hak lainnya
 - Imbalan sehubungan dengan jasa manajemen dan jasa lainnya
 - Bunga, kecuali bunga yang berkenaan dengan usaha perbankan
- (12) BUT di Indonesia juga tidak boleh memperlakukan beberapa pengeluaran berikut ini sebagai pengurang penghasilan brutonya:
- Pembagian laba dengan nama dan dalam bentuk apapun seperti dividen, termasuk dividen yang dibayarkan oleh perusahaan asuransi kepada pemegang polis
 - Biaya yang dibebankan atau dikeluarkan untuk kepentingan pribadi pemegang saham, sekutu, atau anggota
 - Pembentukan atau pemupukan dana cadangan, kecuali cadangan piutang tak tertegih untuk usaha bank dan sewa guna usaha dengan hak opsi, cadangan untuk usaha asuransi, dan cadangan biaya reklamasi untuk usaha pertambangan, yang ketentuan dan syarat-syaratnya ditetapkan oleh Menteri Keuangan
 - Penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diberikan dalam bentuk natura dan kenikmatan, kecuali pemberian dalam bentuk natura berupa makanan minuman yang dinikmati seluruh pegawai dan pemberian dalam bentuk natura atau kenikmatan daerah tertentu serta pemberian dalam bentuk natura dan kenikmatan yang berkaitan dengan pelaksanaan pekerjaan yang ditetapkan dengan keputusan Menteri Keuangan.
 - Jumlah yang melebihi kewajiban yang dibayarkan kepada pemegang saham atau kepada pihak yang mempunyai

hubungan istimewa sebagai imbalan sehubungan dengan pekerjaan yang dilakukan.

- Harta yang dihibahkan, bantuan atau sumbangan
- Pajak penghasilan
- Sanksi administrasi berupa bunga, denda, kenaikan serta sanksi pidana yang berkenaan dengan pelaksanaan perundang-Undangan di bidang perpajakan.

- (13) Perhitungan pajak BUT dilakukan dengan mengalikan tarif pajak umum dengan penghasilan kena pajak
- (14) Dan yang terakhir, penghitungan brach profit tax (PPh Pasal 26) atas penghasilan setelah pajak BUT dengan mengalikan tarif 20% terhadap penghasilan setelah pajak BUT.



BAB 4 ANALISIS DAN PEMBAHASAN

4.1. **Persamaan dan Perbedaan Karakteristik Penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi (Pasal 14) dengan Penghasilan Wajib Pajak Badan (Pasal 7 OECD Model)**

4.1.1 **Karakteristik Penghasilan *Independent personal services* (Pasal 14 *Tax Treaty*)**

Seperti diuraikan dalam Bab II bahwa *independent personal services* adalah penghasilan yang diperoleh orang pribadi dari melakukan suatu pekerjaan bebas (*income from independent personal services*). Adapun karakteristik penghasilan yang bersumber dari kegiatan-kegiatan yang dilakukan oleh *independent personal services* antara lain dapat dijelaskan dalam uraian berikut ini.

a. ***Self Employed*.**

Penghasilan yang diperoleh *independent personal services* didapatkan oleh seseorang bukan dengan menjadi karyawan suatu perusahaan atau suatu badan usaha tertentu, tetapi dengan menjalankan suatu jenis pekerjaan profesional (*self employed*) secara mandiri. Preferensi calon penerima jasa terhadap alternatif-alternatif penyedia jasa (profesional) didasarkan pada kompetensi dan keahlian yang melekat pada pribadi penyedia jasa. Bukan karena kompetensi atau keahlian suatu perusahaan.

Oleh karena itu, untuk *independent personal services*, sebelum pemberian jasa dilakukan calon penerima jasa telah dapat memastikan siapa pemberi jasa. Hal ini berbeda jika pemberian jasa tersebut dilakukan oleh perusahaan. Untuk perusahaan yang telah memiliki standar pelayanan, konsumen memang bisa mendapatkan pelayanan sesuai standar perusahaan tetapi secara umum pemberi jasanya bisa siapa saja. Perusahaan akan menugaskan karyawannya yang bisa memberikan jasa sesuai dengan instruksi dan standar perusahaan.

b. *Independent Personal Business*

Artinya orang pribadi tersebut memberikan jasa atau melakukan pekerjaan secara bebas atau independen atas nama dirinya sendiri dan tanpa ikatan kerja dengan suatu perusahaan. Karena tidak ada ikatan kerja dengan perusahaan, maka kegiatan atau pekerjaan tersebut dilakukan tanpa adanya penugasan atau instruksi dari pihak manapun termasuk dari suatu perusahaan. Kecuali atau permintaan jasa dari penerima jasa.

c. *Personal Fee*

Terkait dengan *independent personal business* tersebut di atas, maka pembayaran yang diterima dari kegiatan yang termasuk dalam kategori *independent personal services* umumnya atas nama pemberi jasa. Hal ini tentu berbeda jika dibandingkan dengan pemberian jasa oleh perusahaan atau badan usaha. Pembayaran atas pemberian jasa tersebut atas nama perusahaan. Penghasilan pemberi jasa bukan diperoleh dari penerima jasa secara langsung tetapi dari gaji atau honor yang diberikan oleh perusahaan

d. *Specific competency*

Penghasilan yang bersumber dari *independent personal services* biasanya terkait dengan pemberian jasa yang spesifik dan bukan generik. Biasanya *independent personal services* membutuhkan intelektual yang tinggi, atau kreativitas. Umumnya keahlian di bidang seni, keahlian ilmiah, dan lain sebagainya. Artinya, *independent personal services* lebih mengandalkan intelektualitas atau kreativitas personal yang tinggi daripada kekuatan modal.

e. *Mobile Services*

Selain itu, kegiatan *independent personal services* selalu dilakukan di tempat yang berbeda (sering berpindah tempat).³⁰ Karakteristik ini terkait dengan karakteristik-karakteristik yang lain yang telah dijelaskan di atas. Karena kegiatannya bersifat *self employed*, *independent personal business*, dan *specific competency* yang seringkali tidak membutuhkan modal yang tinggi untuk mengadakan infrastruktur, maka umumnya

³⁰ Tian Xu, *Op.Cit.*, hal. 213.

kegiatan-kegiatan tersebut dapat dilakukan secara fleksibel dari sisi tempat.

4.1.2 Karakteristik Penghasilan Badan (Pasal 7 *Tax Treaty*)

Pasal 7 *tax treaty* mengatur tentang *business profit*. Pasal ini pada intinya menyebutkan bahwa laba (penghasilan) dari suatu *enterprise* atau perusahaan domisili akan dikenai pajak di negara sumber jika perusahaan tersebut menjalankan usaha di negara sumber dengan menggunakan BUT. Pasal 7 secara eksplisit menyebutkan "*the profit of an enterprise*". Artinya, secara eksplisit laba atau penghasilan yang dimaksud oleh pasal ini adalah laba atau penghasilan usaha. Usaha tersebut bisa berupa usaha perseorangan maupun usaha badan atau perusahaan. Karakteristik laba atau penghasilan perusahaan antara lain sebagai berikut:

- a. Penghasilan (laba) yang diperoleh perusahaan didapatkan dari hasil pelaksanaan kegiatan yang dilaksanakan atas nama perusahaan. Preferensi calon penerima jasa terhadap alternatif-alternatif penyedia jasa didasarkan pada kompetensi dan *brand image* perusahaan. Oleh karena itu, sebelum pemberian jasa dilakukan calon penerima jasa umumnya tidak dapat memastikan siapa pemberi jasa. Untuk perusahaan yang telah memiliki standar pelayanan, konsumen memang bisa mendapatkan pelayanan sesuai standar perusahaan tetapi secara umum pemberi jasanya bisa siapa saja. Perusahaan akan menugaskan karyawannya yang bisa memberikan jasa sesuai dengan instruksi dan standar perusahaan.

- b. *Furnishing Servis/Dependent Personal Services*

Artinya orang yang memberikan jasa atau melakukan pekerjaan mewakili perusahaan atau atas nama perusahaan. Pemberi jasa terikat kerja dengan suatu perusahaan (*dependent*). Karena terikat kerja dengan perusahaan, maka kegiatan atau pekerjaan tersebut dilakukan karena adanya pemugasan atau instruksi dari dari suatu perusahaan.

- c. *Institutional Fee*

Terkait dengan *furnishing services*, maka pembayaran yang diterima dari kegiatan yang termasuk dalam *furnishing services* atas nama

perusahaan. Hal ini tentu berbeda jika dibandingkan dengan pemberian jasa oleh *independent personal services*. Pembayaran atas pemberian jasa tersebut atas pemberi jasa itu sendiri.

d. *Non Specific competency*

Penghasilan yang bersumber dari *furnishing services*, biasanya terkait dengan pemberian jasa yang generik. Meskipun membutuhkan kompetensi tertentu, tetapi kompetensi tersebut merupakan hasil *training* perusahaan. Pemberian jasa dilakukan berdasarkan standar prosedur yang telah ditetapkan perusahaan. Kreativitas yang diperlukan tidak terlalu banyak sebab jika terlalu banyak berkreaitivitas justru akan berpotensi menghasilkan jasa yang tidak memenuhi standar perusahaan. Porsi yang penting adalah *problem solving* yang biasanya juga telah banyak disiapkan oleh perusahaan berdasarkan *best practice* sebelumnya

e. *Fixed place*

Umumnya jasa yang diberikan oleh perusahaan membutuhkan modal yang cukup besar untuk mendanai infrastruktur seperti kantor, peralatan, perlengkapan, dan *advertising*. Perusahaan berkepentingan keberadaannya dapat diketahui secara pasti oleh masyarakat. Oleh karena itu biasanya perusahaan cenderung *fixed place*. Nilai investasi dalam bentuk infrastruktur yang umumnya cukup tinggi juga tidak memungkinkan bagi perusahaan untuk sering berpindah-pindah.

4.1.3 Persamaan dan Perbedaan Karakteristik Penghasilan Pasal 14 dan Pasal 7 *Tax Treaty*

Pasal 14 *tax treaty* mengatur tentang *independent personal services* sedangkan Pasal 7 secara eksplisit menyebutkan bahwa indikator penajakan negara sumber terhadap *business profit* tergantung pada keberadaan *permanent establishment*. Oleh karena itu komparasi pasal 14 dengan pasal 7 dilakukan dengan membandingkan antara *independent personal services* dengan *permanent establishment*.

Permanent establishment atau BUT ada dua macam yaitu BUT orang pribadi dan BUT badan. Dalam analisa persamaan dan perbedaan karakteristik

penghasilan ini diasumsikan BUT dimaksud adalah BUT badan. Persamaan antara *independent personal services* dengan penghasilan atau laba *permanent establishment* adalah keduanya sama-sama bertujuan mencari penghasilan. Berdasarkan Pasal 4 ayat (1) point c UU No 36 Tahun 2008, laba merupakan salah satu bentuk/jenis penghasilan. Pada hakekatnya terminologi penghasilan dapat disamakan dengan laba. Penghasilan biasanya digunakan untuk menyebut *earning* atau peningkatan kemampuan ekonomi atau peningkatan aktiva bersih untuk orang pribadi. Sedangkan laba biasanya digunakan untuk menyebut *earning* atau peningkatan kemampuan ekonomi atau peningkatan aktiva bersih badan atau perusahaan.

Dari aspek *tax treaty* khususnya OECD Model, alat uji pemajakan negara sumber sama-sama menggunakan terminologi *fixed* atau tetap. Untuk *independent personal services fixed base* sedangkan untuk *permanent establishment* menggunakan *fixed place*. Berdasarkan kedua persamaan tersebut di atas, negara-negara maju menganggap antara penghasilan *independent personal services* dengan *permanent establishment* adalah sama. Sehingga pasal 14 yang mengatur *independent personal services* pada tahun 2000 dihapus. Pengaturannya digabung atau diasimilasikan ke dalam pasal 7 tentang *business profit*.

Adapun beberapa perbedaan antara *independent personal services* dengan *business profit* dapat dilihat pada Tabel 4.1 berikut ini.

Tabel 4.1
Perbedaan Penghasilan
Independent Personal Services* dengan *Business Profit

Faktor Pembeda	<i>Independent Personal Services</i>	<i>Business Profit</i> / <i>Enterprise Profit</i>
Alat uji dalam OECD Model	<i>Fixed base</i>	Bentuk usaha tetap (<i>fixed place</i>)
Pemilik usaha	Kegiatan usaha pribadi	Kegiatan usaha badan/perusahaan
Independensi pemberi jasa	Bebas (<i>independent</i>)	Terikat hubungan kerja dengan suatu perusahaan (<i>dependent</i>)
Penanggung jawab kegiatan	Pemberian jasa atas nama pemberi jasa	Pemberian jasa atas nama perusahaan
Pembayaran <i>fee</i>	Pembayaran <i>fee</i> atas nama pekerja yang	Pembayaran <i>fee</i> atas nama perusahaan

Universitas Indonesia

Faktor Pembeda	<i>Independent Personal Services</i>	<i>Business Profit /Enterprise Profit</i>
	memberikan jasa	
Prinsip pengenaan pajak oleh negara sumber	Hanya berlaku <i>attribution principle</i> . Tidak berlaku <i>force of attraction rule</i> dan <i>effectively connected income</i> . Artinya, IPS akan dikenakan pajak di negara sumber hanya atas penghasilan yang berasal dari kegiatan yang masuk kategori IPS yang dilaksanakan di Negara sumber tersebut.	Berlaku <i>attribution principle</i> dan <i>force of attraction rule</i> . Bahkan di Indonesia juga berlaku <i>effectively connected income</i> . Seluruh penghasilan yang terkait dengan BUT tersebut.

Identifikasi perbedaan karakteristik penghasilan sebagaimana tercantum dalam Tabel 4.1 di atas *business profit/enterprise profit* diasumsikan laba yang diperoleh badan (*legal person*) sementara itu *independent personal services* diasumsikan dilakukan dalam bentuk usaha pribadi atau perorangan (*nature person*). Dalam realitanya *independent personal services* juga dapat dilakukan melalui suatu wadah perusahaan (*professional firm*). *Professional firm* bisa menjadi usaha pribadi jika dimiliki oleh satu orang misalnya Kantor Akuntan "Muslim SE, Ak, BAP". Tetapi juga bisa menjadi usaha persekutuan misalnya Kantor Akuntan "Muslim & Rekan". Dalam konteks peraturan perpajakan Indonesia, usaha pribadi atau perorangan dikategorikan sebagai subjek pajak orang pribadi sedangkan usaha dua orang atau lebih dikategorikan sebagai subjek pajak badan (pasal 1 angka ke-2 UU KUP).

4.2. Dampak Asimilasi Pasal 14 Tentang *Independent Personal Services* Ke Dalam Pasal 7 Tentang *Business Profit* Bagi Indonesia

Seperti didefinisikan dalam Bab II, *independent personal services* adalah kegiatan pemberian jasa oleh individu yang tidak terikat pada perusahaan tertentu (*independent*) dan didasarkan pada keahlian *professional* yang dimiliki seseorang. *Independent personal services* mempunyai karakteristik antara lain *personal*

Universitas Indonesia

know-how, pemberian jasa secara *independent*, dan dilakukan di tempat yang berbeda-beda atau sering berpindah tempat.

Menurut OECD Model, pengenaan pajak *independent personal services* ditentukan dengan *fixed base rule*. Sedangkan UN Model menambah alat uji *time test rule*. Batikan dulu UN Model juga mengaplikasikan *borne rule*. Selain tiga ketentuan tersebut, secara teoritis pemajakan individu juga dapat dilakukan berdasarkan *monitory test*. Berdasarkan *monitory test*, pajak dapat dikenakan oleh negara sumber jika penghasilan yang diterima melebihi ambang batas (*threshold*), tanpa memperhatikan *time test*.

Asimilasi Pasal 14 dalam Pasal 7 terjadi karena tidak ada perbedaan antara karakteristik penghasilan *independent personal services* dengan *business profit* suatu *permanent establishment*. *fixed base* maupun *permanent establishment* merupakan alat uji untuk menentukan yurisdiksi pemajakan suatu penghasilan, apakah dikenakan pajak oleh negara domisili atau negara sumber.

Persamaan antara *fixed base* dengan *permanent establishment* tidak hanya secara konseptual tetapi juga dalam praktek. *Permanent establishment* dan *fixed base* sama-sama mensyaratkan tempat tetap. Terminologi yang berbeda tersebut dimaksudkan untuk membedakan yang pribadi dengan badan, karena usaha dapat berupa usaha pribadi/perorangan (*nature person*) atau usaha yang dilakukan oleh badan (*legal person*). Hal ini sesuai dengan definisi UU PPh Pasal 2 ayat (5) yaitu *permanent establishment* merupakan suatu bentuk usaha yang digunakan oleh orang pribadi dan badan.

Fixed base dipersamakan dengan *permanent establishment* berdasarkan fisik dan aktivitas. Fisik terkait dengan suatu tempat tetap, sedangkan aktivitas terkait dengan *time test*. Secara konseptual, antara *fixed base* dengan *permanent establishment* merupakan hal yang sama. OECD Model sebelum tahun 2000 mengatur secara berbeda antara jasa dengan bisnis. Bisnis diberikan kriteria pemajakan yang lebih berat dibandingkan dengan jasa.

Tempat dilakukannya kegiatan usaha atau bisnis adalah *fixed place*, sedangkan untuk pemberian jasa di suatu *base/tempat* yang bukan untuk usaha, tetapi secara *regular* ada. Misalnya di hotel yang bukan merupakan tempat usaha, tetapi jika digunakan untuk melakukan kegiatan penyerahan jasa, maka hotel

Universitas Indonesia

tersebut dianggap sebagai *fixed base*. Tingkat *permanence* yang lebih rendah pada *fixed base* dibandingkan dengan *fixed place* untuk *permanent establishment* berdasarkan fakta bahwa suatu kegiatan usaha harus dijalankan melalui tempat yang *permanent* sementara *fixed base* hanya melalui *regularly available*.

Tingkat *permanent* dalam hal ini dapat dilihat dari dua dimensi. Pertama, *permanent* berdasarkan dimensi waktu. Berapa lama suatu kegiatan usaha dilakukan. Kedua, *permanent* dari sisi tempat atau lokasi usaha yang terkait dengan lokasi kegiatan usaha yang tidak boleh berpindah tempat. Jasa bisa berpindah-pindah tergantung dari karakteristik bisnis. Misalnya bisnis pertunjukan komedi harus berpindah tempat agar selalu mendapatkan penonton yang banyak. Sebab jika menetap di suatu tempat, maka kemungkinan penontonnya atau konsumennya sudah hafal dengan leluconnya akhirnya tidak mau lagi menonton.

Perbedaan teoretis antara *fixed base* dengan *permanent establishment* adalah perbedaan subjektif. Jika Subjek Pajak perusahaan atau badan, maka digunakan istilah *permanent establishment* sedangkan untuk Subjek Pajak Orang Pribadi digunakan istilah *fixed base*. Padahal bisa saja Subjek Pajak Orang Pribadi melakukan kegiatan usaha bukan dalam kategori jasa profesional tetapi menjual barang fisik yang cenderung membutuhkan tempat tetap.

Penggabungan atau asimiliasi Pasal 14 dalam pasal 7 yang dilakukan oleh OECD Model sudah tepat bagi negara maju, karena mereka mempunyai kepentingan tertentu. OECD mewakili kepentingan negara maju dalam rangka perundingan *tax treaty*. Negara berkembang tidak harus menerima usulan negara maju. Asimiliasi Pasal 14 dalam Pasal 7 perlu dikaji dan dipertimbangkan oleh negara berkembang. Negara berkembang perlu melihat apakah asimilasi tersebut menguntungkan atau justru merugikan dari aspek pemajakan.

Undang-Undang Pajak Penghasilan Indonesia pada dasarnya telah relevan dengan perubahan OECD Model tersebut. UU PPh Indonesia telah mendefinisikan *permanent establishment* sebagai usaha orang pribadi maupun badan. Seperti diuraikan di atas, pemberian jasa oleh individu dibedakan berdasarkan Pasal 5 dan Pasal 14 (UN Model). Pasal 5 UN Model digunakan untuk pemberian jasa oleh individu atas nama perusahaan (*furnishing services*). Serupa dengan Pasal 5 UN Model adalah Pasal 15 OECD Model yang mengatur

Universitas Indonesia

tentang *dependent services*. Sedangkan Pasal 14 di kedua model *tax treaty* tersebut mengatur tentang pemberian jasa yang dilakukan oleh individu yang *independent*.

Dalam konteks ini terdapat dua terminologi alat uji. Yaitu, antara *fixed place* dengan *fixed base*. Agar tidak terjadi pengertian alat uji secara ganda, maka dilakukan asimilasi terhadap kedua pasal tersebut. Sekarang tidak dibedakan antara Wajib Pajak Orang Pribadi dan Badan. Implikasi dari asimilasi tersebut adalah hak pemajakan negara sumber ditentukan berdasarkan *permanent establishment* dengan satu alat uji yaitu *fixed place*.

Indonesia sebagai negara berkembang yang mengacu pada UN Model dalam membuat P3B, berpeluang untuk mengikuti perubahan yang dilakukan oleh OECD Model, dengan mengasimilasi Pasal 14 dalam Pasal 7. Sebab Undang-Undang Pajak Penghasilan Indonesia sudah menggunakan konsep *permanent establishment* seperti perubahan OECD Model. Sehingga, asimilasi Pasal 14 dalam Pasal 7 tidak menimbulkan masalah berkaitan dengan pelaksanaan UU PPh. Pada saat penerapannya dalam P3B dan mengikat perjanjian dengan negara lain tidak ada persoalan, karena sudah sesuai dengan ketentuan domestik. Hal ini tergantung dari negosiasi dengan negara lain, apakah negara yang bersangkutan mau atau tidak melakukan asimilasi tersebut.

Adapun implikasi terhadap hak pemajakan Indonesia jika melakukan asimilasi Pasal 14 ke dalam Pasal 7 dalam *tax treaty* adalah sebagai berikut:

- a Orang pribadi luar negeri yang melakukan kegiatan dalam kategori *independent personal services* akan dikenakan pajak oleh Indonesia jika timbul *permanent establishment*. Alat uji *permanent establishment* menurut OECD Model adalah *fixed place*. Alat uji ini memang mirip dengan alat uji pasal 14 yaitu *fixed base*. Perbedaannya tingkat *permanence* dari *fixed place* lebih tinggi daripada *fixed base*. Dari sudut pandang kepentingan hak pemajakan Indonesia sebagai negara sumber *fixed place* lebih menguntungkan sebab asal sudah ada niat menetap atau menggunakan tempat usaha yang tetap, maka subjek pajak orang pribadi luar negeri atau subjek pajak badan luar negeri telah memenuhi kriteria sebagai BUT, meskipun baru satu hari. Bandingkan dengan *fixed base* yang

Universitas Indonesia

mensyaratkan tempat usaha yang tersedia secara reguler. Reguler berarti terkait dengan periode waktu.

- b Jika asimilasi tersebut dikaitkan dengan Pasal 2 Ayat (5) UU PPh, maka *permanent establishment* dapat dianggap timbul dengan kriteria yang sangat variatif sampai dengan adanya agensi dependen dan asuransi dependen. Jadi, hak pemajakan Indonesia menjadi lebih luas dari yang semula hanya dengan alat uji *fixed base* (Pasal 14 OECD Model) atau *fixed base* dan *time test* (Pasal 14 UN Model).
- c Dengan kriteria BUT berarti *independent personal services* akan diperlakukan sebagai subjek pajak badan dalam negeri (UU No 36 Tahun 2008 Pasal 2 ayat (1a). Bahkan Pasal 1 angka ke-2 Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan menyatakan bahwa BUT merupakan bagian dari badan (*legal person*). Meskipun pada kenyataannya BUT dapat berupa orang pribadi (*nature person*) atau badan (*legal person*). Artinya di Indonesia, BUT Orang Pribadi pemenuhan kewajiban perpajakannya juga dipersamakan dengan WP Badan Dalam Negeri.
- d Apakah terjadi konflik antara BUT Orang Pribadi dengan BUT Badan? Menurut penulis, berdasarkan peraturan perpajakan Indonesia yang terjadi bukan konflik akan tetapi penyejajaran kewajiban pajak antara BUT Orang Pribadi dengan BUT Badan. Meskipun orang pribadi tetapi BUT Orang pribadi tidak mendapat fasilitas Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP). Demikian juga dengan BUT Badan. Sebab PTKP hanya diberikan pada WP Orang Pribadi Dalam Negeri seperti diatur dalam Pasal 6 Ayat 3 UU PPh. Persamaan lainnya adalah baik BUT Orang Pribadi maupun BUT Badan sama-sama harus mempunyai NPWP dan kewajiban menyampaikan SPT. Hal ini tentu menjadi tidak praktis bagi BUT Orang Pribadi yang melakukan kegiatan usaha di Indonesia kurang dari 183 hari. Namun bagi Indonesia NPWP bisa menjadi instrumen pengendalian dan monitoring perpajakan yang sangat penting. Jadi dari sisi administrasi, BUT lebih menguntungkan dibandingkan dengan *independent personal services* yang tidak memberikan aspek peningkatan administratif bagi

Universitas Indonesia

Indonesia. Demikian juga dengan kewajiban pemotongan PPh Pasal 21, 22, 23, dan 26 *branch profit tax*. Baik BUT Orang Pribadi maupun BUT Badan mempunyai kewajiban yang sama. Hal ini tentu merupakan ekstensifikasi pajak bagi Indonesia dibandingkan *independent personal services*. Kendalanya bagi Indonesia muncul ketika akan merealisasi hak pemajakan atas *independent personal services* yang telah menjadi BUT tersebut. Karena karakteristik *independent personal services* yang mobile dan bisa keluar masuk Indonesia dalam waktu singkat tetapi dalam frekuensi tinggi. Hal ini berbeda dengan ekspatriat yang kewajiban pajaknya dapat dikejar dari pemberi kerjanya.

Adapun perbedaan kewajiban perpajakan BUT Orang Pribadi dengan BUT Badan nampak pada Tabel 4.2 berikut ini:

Tabel 4.2
Perbedaan BUT Orang Pribadi Versus BUT Badan

BUT Orang Pribadi	BUT Badan	Argumentasi
Tidak menyampaikan SPT dan menyeter angsuran PPh Pasal 25	Menyampaikan SPT dan menyeter angsuran PPh Pasal 25	Batasan BUT OP kurang dari 183 hari sementara SPT jangka waktunya 360 hari. Jika menyampaikan SPT berarti bukan lagi BUT tetapi sudah menjadi WPOPND
Hanya berlaku <i>atribution rule</i>	Berlaku <i>atribution rule, force of attraction, dan effective connected income</i>	BUT OP tidak mempunyai kantor pusat

- e. Jika Indonesia mengasimilasi Pasal 14 ke dalam Pasal 7, maka pemajakan penghasilan *independent personal services* diatur dalam Pasal 7. Alat uji yang digunakan Indonesia sebagai negara sumber untuk mengenakan pajak penghasilan tersebut berdasarkan Pasal 5 ayat (3b) atau Pasal yang terkait dengan *furnishing of services*, yaitu hanya berdasarkan *time test*. Adapun implikasinya bagi hak pemajakan Indonesia adalah sebagai berikut:

- Hak pemajakan Indonesia akan berkurang. Sebab, *time test* menjadi bertambah lama, yaitu seperti yang disajikan dalam Tabel 4.3 berikut ini:

Tabel 4.3
Negara dengan *Time test*
Furnishing of Services yang Lebih Lama

Negara	Pasal <i>Independent Personal Services</i>	Pasal <i>Furnishing of Services</i>
Belgia	91 hari	183 hari
Bulgaria	91 hari	120 hari
Filipina	90 hari	183 hari
Hungaria	90 hari	4 bulan
Polandia	91 hari	120 hari
Vietnam	90 hari	6 bulan

Sumber : *Tax Treaty*

- Jika Pasal *Independent Personal Services* diasimilasikan dengan Pasal *Furnishing of Services*, maka hak pemajakan Indonesia akan bertambah seperti tercantum dalam Tabel 4.4. Sebab, *time test* menjadi lebih pendek.

Tabel 4.4
Negara dengan *Time test* *Furnishing of Services*
yang Lebih Sedikit

Negara	Pasal <i>Independent Personal Services</i>	Pasal <i>Furnishing of Services</i>
Aljazair	91 hari	3 bulan
Bangladesh	183 hari	91 hari
Belanda	91 hari	3 bulan
Brunei	183 hari	3 bulan
China	183 hari	6 bulan
Denmark	91 hari	3 bulan
Jepang	183 hari	6 bulan
Korea (<i>Democratic</i>)	183 hari	6 bulan
Kuwait	183 hari	3 bulan
Malaysia	183 hari	3 bulan
Mongolia	91 hari	3 bulan
Republik Ceko	91 hari	3 bulan
Thailand	183 hari	6 bulan
Tunisia	120 hari	3 bulan
Ukraina	183 hari	4 bulan
Yordania	90 hari	1 bulan

Sumber: *Tax Treaty*

Universitas Indonesia

- Jika Pasal *Independent Personal Services* diasimilasikan dengan Pasal *Furnishing of Services*, maka tidak akan berdampak terhadap hak pemajakan Indonesia, karena *time tes*-nya sama seperti yang disajikan dalam Tabel 4.5 berikut ini:

Tabel 4.5
Negara dengan *Time test Furnishing of Services*
Sama Dengan *Independent Personal Services*

Negara	Pasal <i>Independent Personal Services</i>	Pasal <i>Furnishing of Services</i>
Afrika Selatan	120 hari	120 hari
Amerika Serikat	120 hari	120 hari
Australia	120 hari	120 hari
Austria	90 hari	3 bulan
Finlandia	90 hari	3 bulan
India	91 hari	91 hari
Inggris	91 hari	91 hari
Italia	90 hari	3 bulan
Kanada	120 hari	120 hari
Korea (Republik)	90 hari	3 bulan
Meksiko	91 hari	91 hari
Mesir	90 hari	3 bulan
Norwegia	90 hari	3 bulan
Romania	120 hari	4 bulan
Selandia Baru	90 hari	3 bulan
Seychelles	90 hari	3 bulan
Singapura	90 hari	90 hari
Slovakia	91 hari	91 hari
Spanyol	90 hari	3 bulan
Srilanka	90 hari	90 hari
Sudan	90 hari	3 bulan
Suriyah	183 hari	183 hari
Swedia	90 hari	3 bulan
Taiwan	120 hari	120 hari
Turki	183 hari	183 hari
Uzbekistan	90 hari	3 bulan

Sumber: *Tax Treaty*

- Jika Pasal *Independent Personal Services* diasimilasikan dengan Pasal Royalti dan *Furnishing of Services Permanent establishment*, maka Indonesia mempunyai hak untuk mengenakan pajak atas jasa yang diberikan oleh *independent personal services*, walaupun WPLN tersebut tidak datang atau dalam pemberian jasa,

kedatangannya tidak melewati *time test* di Indonesia, yaitu seperti yang disajikan dalam Tabel 4.6 berikut ini.

Tabel 4.6
Negara yang Menggunakan Persentase untuk Menganakan Pajak atas Kegiatan *Furnishing of Services*

Negara	Pasal <i>Independent Personal Services</i>	Pasal <i>Furnishing of Services (Technical Services)</i>
Jerman	120 hari	7.5 %
Luxemburg	91 hari	10%
Pakistan	90 hari	15%
Swiss	183 hari	5%
Venezuela	90 hari	10%

Sumber : *Tax Treaty*

Dampak asimilasi tersebut hanya berdasarkan perubahan *time test* dan prosentase tarif pajak. Penelitian ini tidak melihat dampak asimilasi berupa penurunan atau kenaikan nilai rupiah potensi pajak bagi Indonesia.

4.3. Antisipasi UN Model

Terkait dengan asimilasi pasal 14 ke dalam pasal 7 OECD Model apakah UN Model akan mengikuti asimilasi tersebut? Menurut penulis, UN Model bisa saja mengikuti asimilasi tersebut. Alasannya asimilasi tersebut bisa merugikan tetapi juga bisa menguntungkan negara-negara berkembang yang diperjuangkan oleh UN Model sebagai negara sumber penghasilan. Argumentasi rasional yang mendasari asimilasi tersebut seperti kemiripan alat uji antara *fixed base* dalam Pasal 14 dengan *fixed place* dalam Pasal 5 yang menjadi kriteria Pasal 7 memang layak dipertimbangkan supaya tidak terjadi pengaturan ganda yang membingungkan terhadap satu obyek penghasilan yang sama. Sehingga dapat diwujudkan *tax treaty model* yang *simple* dan jelas. Bagi negara berkembang jika UN Model mengikuti asimilasi, maka mereka akan kehilangan satu alat uji pemajakan *independent personal services* yang selama ini secara eksplisit tercantum dalam Pasal 14 yaitu *time test*. Alat ujinya tinggal tersisa satu yaitu *permanent establishment* yang mirip dengan *fixed base*.

Universitas Indonesia

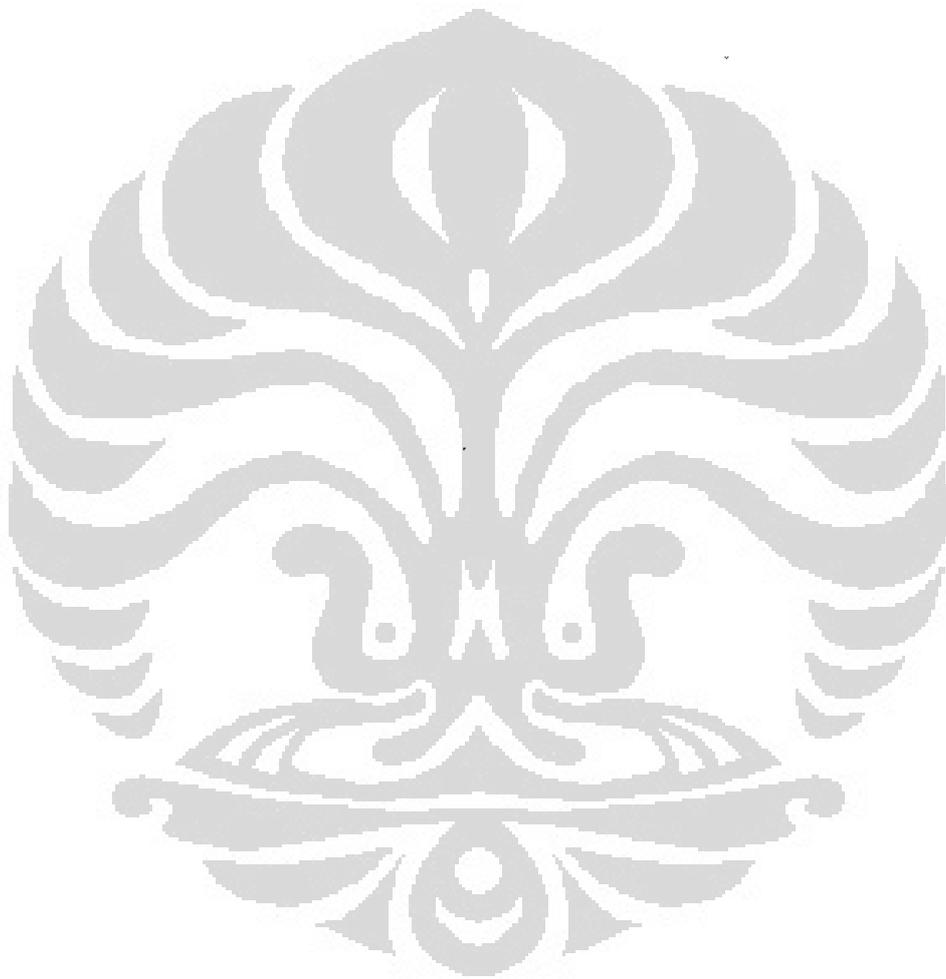
Bagaimana antisipasi UN Model terkait dengan asimilasi tersebut? Jika UN Model pada akhirnya memutuskan untuk mengikuti asimilasi Pasal 14 ke dalam Pasal 7, maka hak pemajakan negara sumber atas penghasilan dari kegiatan *independent personal services* tidak akan hilang seluruhnya. Sebab UN Model telah mengantisipasi melalui Pasal 5 Ayat (3b) yang mengatur tentang pemberian jasa oleh perusahaan luar negeri melalui karyawannya atau pihak yang ditunjuk mewakilinya, yang secara fisik dilakukan di negara sumber (*furnishing services*).

Namun demikian, antisipasi ini memang tidak bisa mengamankan seluruh potensi hak pemajakan negara sumber terhadap *independent personal services*. Sebab, ada satu celah di mana negara sumber tidak dapat mengenakan pajak terhadap *independent personal services*. Yaitu kegiatan *independent personal services* yang dilakukan bukan atas nama *enterprise* tetapi atas nama orang pribadi dan tidak melalui karyawan atau menunjuk orang lain sebagai pelaksana pemberi jasa tetapi dilakukan sendiri oleh orang asing yang mempunyai keahlian tersebut. Jika perkembangan ke depan ekspor jasa negara maju ke negara berkembang lebih banyak yang dilakukan secara personal dan tidak melalui *professional firm* seperti sekarang ini, maka hal ini kemungkinan yang menjadi alasan di balik asimilasi Pasal 14 ke dalam Pasal 7 OECD Model.

Untuk konteks Indonesia, meskipun misalnya asimilasi tersebut pada akhirnya menjadi celah penghindaran pajak secara legal bagi negara maju dalam mengeksport jasa ke negara berkembang tetapi hak pemajakan Indonesia terhadap *independent personal services* akan tetap aman. Sebab, Pasal 2 ayat 5 UU PPh telah mendefinisikan *permanent establishment* tidak hanya sebagai bentuk usaha yang digunakan oleh *enterprise* atau badan tetapi juga mencakup bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak berdomisili di Indonesia untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia.

Jadi peraturan perpajakan Indonesia pada tingkat undang-undang telah mampu mengantisipasi celah tersebut. Pertanyaannya adalah apakah secara *de facto* Indonesia akan benar-benar mampu menjarang *independent personal services* yang dilakukan atas nama orang pribadi dan dilakukan oleh yang bersangkutan itu sendiri mengingat fiskus selama ini nampaknya hanya terfokus

pada ekstensifikasi dan intensifikasi pajak terhadap *permanent establishment* badan seperti kantor cabang dan kantor perwakilan *multinational company*?



Universitas Indonesia

BAB 5 KESIMPULAN DAN REKOMENDASI

5.1. Kesimpulan

Berdasarkan pembahasan yang telah dipaparkan dalam bab-bab sebelumnya, maka dapat disimpulkan beberapa hal sebagai berikut:

- a Karakteristik penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi sebagaimana diatur dalam Pasal 14 dengan Penghasilan Wajib Pajak Badan seperti diatur dalam Pasal 7 OECD Model memiliki persamaan dan perbedaan. Persamaannya adalah keduanya secara hakekat ekonomi merupakan peningkatan kemampuan ekonomi. Namun terminologi penghasilan digunakan untuk orang pribadi sedangkan terminologi laba digunakan untuk kegiatan usaha atau *enterprise*. Kegiatan usaha dapat dilakukan oleh orang pribadi maupun oleh badan. Perbedaan karakteristik penghasilan orang pribadi dengan penghasilan/laba usaha (*business profit*) ada yang bersifat teknis seperti atas nama pembayaran jasa, independensi pemberi jasa, panggung jawab pemberian jasa. Tetapi juga terdapat perbedaan yang cukup substansial seperti alat uji *independent personal services* menurut OECD Model hanya tunggal berupa *fixed base* sedangkan *business profit* dengan alat uji BUT yang akan memperbesar hak pemajakan negara sumber. Disamping itu juga terdapat perbedaan prinsip pengenaan pajak oleh negara sumber dimana *independent personal services* hanya berlaku *attribution rule* sementara BUT (Indonesia) berlaku juga *force of attraction* dan *effectively connected income*.
- b Jika *tax treaty* Indonesia mengikuti sepenuhnya OECD Model, pengaruh asimilasi Pasal 14 tentang *Independent Personal Services* ke dalam Pasal 7 tentang *Business Profit* menguntungkan bagi hak pemajakan Indonesia. Karena hak pemajakan menjadi lebih luas melalui alat uji BUT yang lebih variatif dibandingkan dengan alat uji tunggal berupa *fixed base* (alat uji pasal 14 OECD Model). Disamping itu, BUT orang pribadi (*independent personal services*) akan diperlakukan sebagai wajib pajak badan dalam

negeri sehingga dari aspek administratif dan cakupan pajaknya lebih menguntungkan bagi Indonesia sebagai negara sumber. Alternatif lain, jika diterapkan dalam *tax treaty* Indonesia dapat dilihat berdasarkan ketentuan yang ada dalam Pasal *Independent Personal Services* dan Pasal *Furnishing of Services*. Ketentuan tersebut dapat berbentuk *time test*, maupun persentase tertentu. Pengaruh berdasarkan *time test* dapat dibedakan seperti berikut ini:

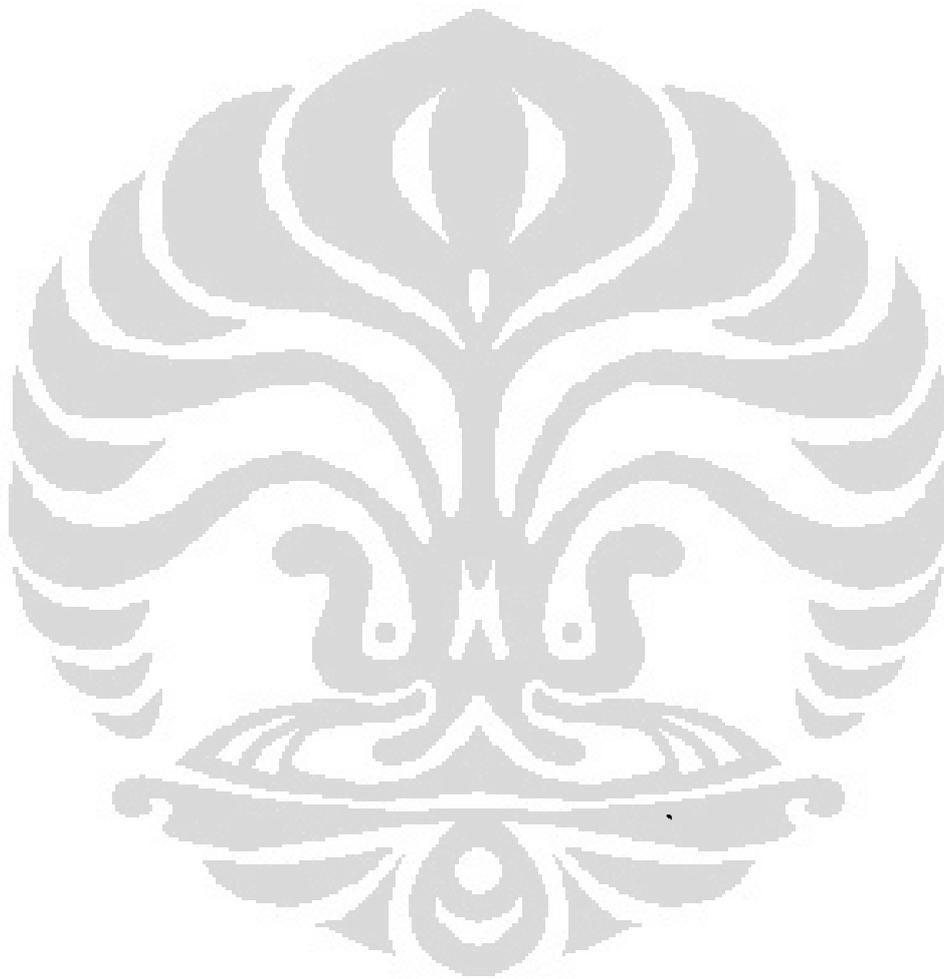
- hak pemajakan Indonesia akan berkurang karena *time test* menjadi bertambah lama, atau
- hak pemajakan Indonesia akan bertambah karena *time test* hak untuk mengenakan pajak menjadi berkurang, atau
- tidak akan berdampak terhadap hak pemajakan Indonesia, karena *time test* sama.
- dampak berdasarkan persentase tertentu, Indonesia mempunyai hak untuk mengenakan pajak atas jasa yang diberikan oleh *independent personal services*, walaupun WPLN tersebut tidak datang, atau dalam pemberian jasa kedatangannya tidak melewati *time test* di Indonesia.

5.2. Rekomendasi

- a Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 yang mengatur pajak penghasilan Indonesia terkini telah relevan dengan asimilasi pasal 14. Dimana, definisi *permanent establishment* telah meliputi usaha orang pribadi maupun badan. Oleh karena itu, jika pemerintah Indonesia ingin mengikuti perubahan OECD Model tahun 2000 sebenarnya tidak bertentangan dengan peraturan perpajakan domestik. Untuk itu pemerintah dapat melakukan asimilasi dengan negara-negara yang dampaknya akan menguntungkan bagi hak pemajakan Indonesia dan tidak merubah *tax treaty* yang jika diasimilasi justru akan merugikan hak pemajakan Indonesia.
- b Penelitian selanjutnya perlu menelaah lebih jauh bagaimana perlakuan pajak BUT orang pribadi. Hal ini sangat penting

Universitas Indonesia

dikarenakan sejauh ini kebanyakan peraturan perpajakan di Indonesia kurang menegaskan secara eksplisit BUT Orang Pribadi. Demikian pula halnya dengan referensi perpajakan di Indonesia. Masih sangat sedikit materi yang membahas BUT Orang Pribadi. Bahkan, kesannya BUT hanyalah BUT badan.



Universitas Indonesia

DAFTAR REFERENSI

- Gunadi, *Pajak Internasional*, Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 2007
- Surahmat, Rachmanto, *Bunga Rampai Perpajakan*, Jakarta: Salemba Empat, 2007
- Surahmat, Rachmanto, *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda*, Jakarta: PT Gramedia Pustaka Utama Bekerja sama Dengan Prasetio Utomo, 2005
- Zakaria, Jaja, *Perlakuan Perpajakan Terhadap Bentuk Usaha Tetap (BUT)*, Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2005
- Markus, Muda, *Undang-Undang Pajak-Pajak Pusat Terbaru*, Jakarta: PT Gramedia, 2004
- Mardiasmo, *Perpajakan*, Yogyakarta: Penerbit Andi Yogyakarta, 2006
- Mansury, *"Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Uraian Umum dan Tentang Siapa-siapa yang Ditujukan Untuk Dikenakan Pajak"*, Jilid I, Jakarta: Bina Rena Pariwara, 1994
- Roy Rohatgi, *"Basic International Taxation"*, Kluwer Law International, 2002
- Richard J.Vann, *"International Aspect of Income Tax"*, Tax Law Design and Drafting vol. 2 International Monetary Fund, 1996
- Husaini Usman dan Purnomo Setiady Akbar, *"Metodologi Penelitian Sosial"*, Jakarta: Bumi Aksara, 2003)
- John W Creswell, *"Research Design : Qualitative and Quantitative Approaches"*, (Amerika: Sage Publications, 1994
- Sumadi Suryabrata, *"Metode Penelitian"*, (Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2004)
- Bambang P & Lina M. Jannah, *"Metode Penelitian Kuantitatif: Teori dan Aplikasi"* Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 2005
- Kenneth D. Bailey, *"Methods of Social Research"*, New York: The sFree Press, 1999
- Brian J. Arnold and Michael J. McIntyre, *"International Tax Primer"*, (Deventer, Kluwer Law International, 1995)
- Barry Larking, *"IBFD International Tax Glossary revised 5th edition"*, Amsterdam: IBFD, 2005
- Darussalam, *"Subjek Pajak"*, Kapita Selektia Perpajakan, Jakarta: Salemba Empat, 2006

- Danny Septriadi, *"Tax treaty Negotiation"*, dalam *Kapita Selektta Perpajakan*, Jakarta: Salemba Empat, 2006
- Victor Thuronyi, *Tax Law Design and Drafting vol. 2 International Monetary Fund*:1996
- Mansury, *"Memahami Ketentuan Perpajakan Berdasarkan Tax treaty Indonesia"*, (Jakarta: YP4, 1999).
- Dale Pinto, *"E-Commerce and Source-Based Income Taxation"*, Melbourne: IBFD, 2002
- Gunadi, *"Taxation on Personal Service Income Based on Income Tax Law and Tax treaty"*, (Jakarta, 2001
- J.W.J.de Kort, *"Why Article 14 (Independent personal services) was Deleted from the OESO Model Tax Convention"*, dalam *Intertax*, Kluwer Law International, 2001
- Tian XU, *"Observation on Former Article 14 of the OECD Model and the Ramification of its Deletion"*, dalam *Permanent Establishment in International Tax Law* edited by Hans Jorgen Aigner and Mario Zueger, Linde Verlag Wien, 2003.
- Darussalam dan Danny Septriadi, *"Membatasi Kekuasaan Untuk Menganakan Pajak"*, Jakarta: Grasindo, 2006
- Lee Burns dan Richard Krever, *"Taxation of Income from Business and Investment: The Pay as you earn tax on wages"*, *Tax Law Design and Drafting vol. 2 International Monetary Fund*,1996
- Darussalam, *"Subjek Pajak"*, *Kapita Selektta Perpajakan*, Jakarta: Salemba Empat, 2006
- Darussalam dan Danny Septriadi, *"Kapan Suatu Agen Dianggap Sebagai Permanent Establishment ?"*, dalam *Inside Tax*, edisi Januari 2008
- Darussalam dan Danny Septriadi, *"Kapan Suatu Agen Dianggap Sebagai Permanent Establishment ?"*, dalam *Inside Tax*, edisi Januari 2008
- T. Arsono, *"Permanant Establishment dalam Penentuan Hak Pemajakan Suatu Negara-OECD Model Convention"*, (dalam *Inside Tax*, edisi Desember 2007
- Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Undang-Undang Pajak Penghasilan