

BAB III

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

A. Berdasarkan *Tax Treaty OECD Model* dan *UN Model*

Berdasarkan *tax treaty*, baik *OECD Model* maupun *UN Model*, menggambarkan mengenai *independent personal services* dan *Permanent Establishment*. Hal ini dapat diuraikan sebagai berikut:

A.1. *Independent personal services* (Pasal 14)

Karakteristik dari *independent personal services* berdasarkan penjelasan Pasal 14 *OECD Model* adalah Pasal 14 tidak fokus pada kegiatan industri dan perdagangan, akan tetapi lebih fokus pada kegiatan yang tidak membutuhkan modal dalam jumlah besar, hal ini dapat terlihat pada Pasal 14 ayat (2) yang menyebutkan jenis kegiatan Pasal 14.

Kegiatan yang termasuk dalam Pasal 14 dapat ditentukan melalui dua pendekatan, yaitu *nature of the activities* dan *relationship*.¹ Suatu kegiatan berdasarkan pendekatan *Nature of the activities* dalam Pasal 14 tidak begitu jelas, karena *OECD Model* tidak memberikan definisi secara lengkap tentang *professional services*, selain itu suatu kegiatan *professional services* dalam Pasal 14 diperluas, termasuk juga *other activities of independent character*. Pada kenyataannya sejumlah negara anggota tidak menghiraukan perluasan tersebut, sehingga Pasal 14 hanya diterapkan pada *professional services*.

¹ J.W.J.de Kort, *Ibid.*, hal. 72.

Sedangkan Pendekatan *relationship* bertujuan melihat hubungan antara Pasal 14 dengan pasal lain dalam OECD *Model*, khususnya Pasal 7. Pendekatan ini bisa digunakan dengan asumsi bahwa *nature of the activities* Pasal 14 dapat di definisikan.² Kegiatan Pasal 14 pada dasarnya dilakukan individu, tetapi ketika diterapkan dalam kondisi tertentu, kegiatan tersebut akan menghasilkan *business profit*, sehingga dapat dikenakan pajak berdasarkan Pasal 7. Berdasarkan dua pendekatan di atas, Pasal 14 menimbulkan *complexity* dan *uncertainty*, sehingga OECD *Model* menghapus Pasal 14 tersebut.

Berbeda dengan OECD *Model*, UN *Model* tetap menggunakan Pasal 14. Menurut Pasal 14 (1) OECD dan UN *Model*, hak pemajakan atas penghasilan yang diterima oleh pekerja bebas (individu luar negeri) yang melakukan keahlian profesional berada di negara sumber, tetapi untuk dapat mengenakan pajak, kedua *Model* tersebut mempunyai persyaratan yang berbeda, yaitu seperti disajikan dalam Tabel III.1 berikut ini:

Tabel III.1
Persyaratan Negara Sumber untuk Dapat Menganakan Pajak atas Penghasilan dari *Independent personal services*

OECD <i>Model</i>	UN <i>Model</i>
Jika Wajib Pajak memberikan jasa melalui tempat tetap (<i>fixed base rule</i>) yang tersedia secara rutin di negara sumber.	a. Jika Wajib Pajak memberikan jasa melalui tempat tetap (<i>fixed base rule</i>) yang tersedia secara rutin di negara sumber ; atau b. Jika Wajib Pajak memberikan jasa melebihi dari 183 hari (<i>183 days rule</i> atau <i>time test</i>) di negara sumber; atau c. Jika pembayaran atas imbalan jasa tersebut dibebankan (<i>borne rule</i>) di negara sumber dan melebihi jumlah tertentu.

Sumber : *Tax Treaty OECD Model* dan UN *Model*

² *Ibid.*

Berdasarkan tabel tersebut di atas, UN *Model* memberikan kesempatan lebih besar kepada negara sumber untuk mengenakan pajak atas penghasilan *independent personal services* melalui tiga alat uji yakni *Fixed base Rule*, *Time test Rule*, dan *Borne Rule*, sedangkan OECD *Model* hanya memberikan satu alat uji agar negara sumber dapat mengenakan pajak atas penghasilan *independent personal services*, yaitu *fixed base rule*.³

Persyaratan menurut UN *Model* pada poin b dan c merupakan hasil kesepakatan antara negara maju dan negara berkembang. Negara berkembang menyarankan bahwa penghasilan dari *independent personal services* harus secara penuh dikenakan pajak oleh negara sumber, sedangkan menurut negara maju, impor atau pemanfaatan jasa keahlian *professional*, pengenaan pajaknya dipersamakan dengan impor barang.⁴

Tiga persyaratan yang ada dalam UN *Model* tidak semua didukung oleh anggotanya. Beberapa anggota mendukung *fixed base* sebagai kriteria, sedangkan anggota lainnya memilih menggunakan kriteria *183 days rule*, dan hanya beberapa anggota yang menganjurkan untuk menggunakan kriteria *borne rule*. Banyaknya perbedaan pendapat di antara anggota UN *Model*, akhirnya diputuskan untuk memasukkan tiga kriteria alternatif yang dapat memberikan hak pemajakan kepada negara sumber atas penghasilan yang diperoleh dari pelaksanaan pekerjaan bebas oleh individu yang merupakan penduduk negara lain.

Sejak tahun 2001, OECD *Model* sudah tidak mengatur Pasal mengenai *independent personal services* (Pasal 14). Penghapusan Pasal 14 tersebut dilakukan

³ Darussalam dan Danny Septriadi, *Ibid*.

⁴ Edwin van der Bruggen, *Op.Cit.*, hal. 603.

karena tidak relevan lagi pada masa yang akan datang. 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.⁵ Reaksi yang dilakukan oleh negara-negara anggota OECD terhadap penghapusan tersebut berbeda, yaitu menghapus Pasal 14 pada negosiasi *tax treaty* selanjutnya, atau tetap menggunakan Pasal 14. Contohnya *tax treaty* yang telah ditandatangani antara Inggris dengan Norwegia pada tanggal 20 Oktober 2000, masih mencantumkan Pasal 14, karena sebelum penghapusan Pasal 14 oleh *working group* OECD, negosiasi sudah terlaksana.⁶

Pasal 14 sudah tidak relevan lagi pada masa yang akan datang karena perkembangan teknologi dan kegiatan *professional firm* yang semakin meluas. Alasan lain untuk melihat relevansi Pasal 14 dalam hal jasa yang diberikan harus secara pribadi, tetapi dengan adanya *professional firm*, menyebabkan jasa yang diberikan atas nama pribadi dengan mengatasnamakan perusahaan. Menurut *committee on fiscal affairs*, hal tersebut diizinkan, karena tidak ada persyaratan yang mengharuskan pemberian jasa atas nama pribadi.⁷

Penghapusan Pasal 14 berakibat pada perubahan isi pasal lain beserta penjelasannya dalam suatu perjanjian. Proses ini tidak langsung diikuti oleh OECD dalam menentukan perubahan penjelasannya, karena dengan merubah arti dari suatu *treaty* akan berdampak pada masa depan dan lampau (*retrospective*), sedangkan

⁵ J.David.B.Oliver, *Op.Cit.*, hal. 204.

⁶ *Ibid.*

⁷ *Ibid.*

perubahan isi *treaty* hanya berdampak pada masa depan (*prospective*) untuk perjanjian di periode berikutnya di mana ketentuan yang baru diaplikasikan.⁸

A.2. *Permanent Establishment* (Pasal 5) dan *Business Profit* (Pasal 7)

Permanent Establishment yang dikenal sekarang berawal dari diskusi Liga Bangsa-Bangsa yang dilakukan sebelum perang dunia kedua.⁹ Kemudian dikembangkan oleh *Fiscal Committee* dari OECD dengan menambahkan konsep baru, yaitu *fixed base*. Kemudian disesuaikan lagi oleh UN yang berdasarkan kesepakatan antara negara maju dan negara berkembang. Vogel (1991:129) menyebutkan bahwa:

“the concept of a Permanent Establishment is the right of a contracting state to tax the profit of an enterprise of the other contracting state. Under article 7 a contracting state unless it carries on its business through a Permanent Establishment situated therein”

Kalimat tersebut menjelaskan 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.

Suatu negara yang terikat perjanjian tidak dapat mengenakan pajak atas perusahaan yang berada di negara lain yang terikat perjanjian kecuali usahanya dilakukan melalui *Permanent Establishment*. Sedangkan Arnold dan McIntyre 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

⁸ *Ibid.*

⁹ T.Arsono, *Log. Cit.*, hal. 44

portion of its world wide income profits that are attributable to the Permanent Establishment”,¹⁰

Terjemahan bebas dari kalimat tersebut adalah berdasarkan *tax treaty* OECD *Model*, WPDN suatu negara yang mengadakan perjanjian yang beroperasi di negara lain melalui suatu *Permanent Establishment* hanya dikenakan pajak di negara lain itu atas bagian dari seluruh penghasilannya di seluruh dunia yang di dapat melauai *Permanent Establishment* tersebut.

Konsep BUT dalam *Model* P3B dimaksudkan untuk menentukan hak pemajakan negara sumber agar dapat mengenakan pajak atas laba usaha (*Business profits*) yang diterima atau diperoleh oleh Subjek Pajak dari negara lainnya. *Business profit* secara umum digunakan dalam hal penghasilan yang berasal dari aktivitas bisnis dengan jenis penghasilan lainnya. *Business profit* dalam artian luas meliputi semua penghasilan yang timbul dari menjalankan sebuah perusahaan (Badan).¹¹ 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*”¹²

Penjelasan OECD *Model* tahun 2000 menyebutkan bahwa *Permanent Establishment* merupakan suatu kriteria yang digunakan untuk menentukan apakah suatu penghasilan usaha dapat atau tidak dapat dikenakan pajak di negara di mana sumber penghasilan tersebut berasal. Dengan kata lain, penghasilan usaha perseroan

¹⁰ Brian J. Arnold and Michael J. McIntyre, “*International Tax Primer*”, (Deventer, Kluwer Law International, 1995), hal. 124.

¹¹ Barry Larking, “*IBFD International Tax Glossary revised 5th edition*”, (Amsterdam: IBFD, 2005), hal. 51.

¹² 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.

dari suatu negara hanya dapat dikenakan pajak oleh negara di mana perseroan tersebut didirikan dan bertempat kedudukan, kecuali apabila perseroan tersebut melakukan kegiatan usaha di negara sumber melalui suatu *Permanent Establishment*, maka negara sumber dapat mengenakan pajak atas penghasilan yang bersumber di negaranya.¹³

Konsep *Permanent Establishment* menurut OECD Model diatur dalam Pasal 5, yaitu *Permanent Establishment is a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on*. Bentuk *Permanent Establishment* menurut Pasal 5 ayat (2) adalah cabang perwakilan, gedung kantor, pabrik, bengkel, dan lainnya. Menurut Persico, seperti yang dikutip oleh Darussalam dan Danny Septriadi pada artikel yang berjudul “*Kapan Suatu Agen Dianggap Sebagai Permanent Establishment ?*”, konsep dasar mengenai *Permanent Establishment* disebut juga sebagai *physical presence Permanent Establishment*.¹⁴

Dalam Pasal 5 ayat (1) OECD Model maupun UN Model sama-sama menggunakan istilah *fixed place of business* sebagai ciri pokok dari *Permanent Establishment*. Artinya, usaha apapun yang dilakukan di negara sumber kalau melalui suatu tempat tetap, maka kegiatan usaha tersebut termasuk kategori *Permanent Establishment*. Menurut OECD, definisi *Permanent Establishment* adalah:¹⁵

¹³ Darussalam, “*Subjek Pajak*”, Kapita Selekta Perpajakan, (Jakarta: Salemba Empat; 2006), hal. 13.

¹⁴ Darussalam dan Danny Septriadi, “*Kapan Suatu Agen Dianggap Sebagai Permanent Establishment ?*”, (dalam *Inside Tax*, edisi Januari 2008), hal.35.

¹⁵ Gunadi, Op.Cit., hal. 100.

1. Adanya tempat usaha yang tetap (*the existence of a place of business*). Sebagai contoh, dalam hal ini adalah adanya fasilitas fisik yang tersedia sebagai tempat usaha atau tersedianya mesin dan peralatan.
2. Tempat usaha yang tetap (*place of business must be fixed*), dimana terdapat hubungan antara tempat usaha dan lokasi tertentu (*specific geographical point*). Tempat usaha tersebut harus memiliki tingkat permanen, sehingga tidak termasuk tempat yang bersifat berpindah-pindah (sementara).
3. 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*). Tempat tetap tersebut dipakai dalam menjalankan usaha secara terus menerus, sehingga perlu dilengkapi dengan peralatan lain dan pegawai yang cukup dalam melakukan proses kegiatan usaha. Sebagai contoh, pengacara luar negeri yang memberi konsultasi di kamar hotel selama kunjungannya, menurut *OECD Model* tidak dapat dianggap sebagai bentuk usaha tetap karena hotel tersebut tidak disiapkan untuk melaksanakan kegiatan pengacara tersebut.

Seiring dengan kemajuan teknologi, konsep *Permanent Establishment* tidak dapat disamakan dengan konsep awal, karena saat ini banyak pelaku bisnis dari luar negeri yang masuk ke pasar dalam negeri tanpa mengharuskan adanya kehadiran fisik. Para pelaku bisnis tidak perlu lagi membangun wujud fisik tempat usahanya, tetapi mereka hanya menggunakan teknologi canggih, seperti internet, telepon, dan lainnya untuk menjalankan aktivitasnya.

Ketentuan *Permanent Establishment* antara UN Model dengan OECD Model berbeda. Perbedaannya terdapat dalam pasal yang mengatur *furnishing of services*, yaitu pemberian jasa yang dilakukan melalui pegawai perusahaan atau orang yang ditunjuk oleh perusahaan. Alat uji untuk menetapkan *Permanent Establishment* perusahaan diatur dalam Pasal 5 ayat (3b) UN Model, yaitu:

“ *pemberian jasa-jasa, termasuk jasa konsultasi, yang dilakukan oleh suatu perusahaan melalui pegawai-pegawai atau orang lain yang dipekerjakan oleh perusahaan tersebut untuk tujuan tersebut, tetapi hanya apabila kegiatan-kegiatan tersebut berlangsung di negara pihak lainnya pada persetujuan (untuk proyek yang sama atau proyek yang berhubungan) untuk suatu masa atau masa-masa yang berjumlah lebih dari enam bulan dalam periode duabelas bulan* ”

Pasal 14 mengatur individu terkait dengan pembayaran imbalan jasa yang langsung dibayarkan kepada orang yang melakukannya, sedangkan Pasal 5 ayat (3b) mengatur hal yang sama tetapi menyangkut perusahaan (badan hukum). Pasal 7 menetapkan negara sumber dapat mengenakan pajak atas laba usaha jika terdapat *Permanent Establishment*, dan yang dikenakan pajak terbatas pada penghasilan yang berhubungan dengan *Permanent Establishment*. Pasal 5 ayat (3b) UN Model, penetapan *Permanent Establishment* atas *furnishing of services*, didasarkan pada *time test rule*, yaitu lebih dari enam bulan dalam periode dua belas bulan. Apabila terjadi asimilasi Pasal 14 ke dalam Pasal 7, pemajakan atas penghasilan dari *independent personal services* akan diatur dalam Pasal 7 dan alat uji yang digunakan negara sumber untuk mengenakan pajak penghasilan tersebut berdasarkan Pasal 5 ayat (3b).

A.3. “*Borne rule principle*” dalam Pasal 14 UN Model (sebelum dihapus dalam UN Model 2001)

Borne rule principle adalah suatu prinsip pembebanan biaya atas suatu pembayaran kepada *resident* atau *Permanent Establishment* atas kegiatan pemberian jasa oleh pihak independen yang dilakukan di negara sumber.¹⁶ Prinsip ini merupakan salah satu alat uji dalam Pasal 14 UN Model untuk memberikan hak pemajakan kepada negara sumber atas penghasilan yang diperoleh *independent personal services*, walaupun pemberian jasa tidak dilakukan di negara sumber. Jika *resident / Permanent Establishment / fixed base* yang berada di negara sumber membayar jasa independen yang melebihi jumlah tertentu, maka negara sumber dapat mengenakan pajak atas penghasilan tersebut.¹⁷

Negara sumber mengusulkan *borne rule principle* kepada UN Model dengan dua alasan utama, yaitu:¹⁸

1. Negara sumber memilih untuk memperluas hak pemajakan terkait dengan penghasilan dari *independent personal services*.
2. Menutup *loopholes* antara Pasal 7 dan Pasal 14 pada OECD Model.

Selain itu, alasan diadakannya “*borne rule*” tersebut karena penghasilan kena pajak negara sumber akan terkikis atau tererosi oleh imbalan jasa yang dibayarkan di negara sumber, sehingga sudah sepantasnya negara sumber memperoleh kompensasi sebagian pajak.¹⁹

¹⁶ Edwin van der Bruggen, *Op.Cit.*, hal. 605

¹⁷ Edwin van der Bruggen, *Op.Cit.*.

¹⁸ Tian Xu, *Op.Cit.*, hal. 224.

¹⁹ Darussalam dan Danny Septriadi, *Log.Cit.*, (dalam *Inside Tax*, edisi September 2007), hal. 38.

Dampak bagi negara berkembang yang menganut *borne rule principle* dalam *tax treaty*, jika mengadopsi usulan asimilasi Pasal 14 ke dalam Pasal 7 adalah kehilangan hak pemajakannya, karena dalam UN *Model* penerapan Pasal 7 yang diatur dalam Pasal 5 ayat (3b) menggunakan *time test rule* sebagai alat uji untuk mengenakan pajak atas penghasilan *independent personal services*, sedangkan *fixed base* dan *borne rule principle* tidak berlaku. Negara yang menggunakan *borne rule principle* adalah Malaysia, Filipina, Srilanka, dan Thailand, sedangkan RRC, India, dan Indonesia tidak mengadopsi *borne rule* dalam Pasal 14 pada saat perundingan *tax treaty* bersama negara anggota OECD.²⁰

Di Indonesia, dari 57 *tax treaty* yang berlaku, hanya mempunyai pasal yang identik dengan Pasal 14 ayat (1c) UN *Model* atau Pasal yang mengatur *borne rule principle*, yaitu hanya dengan negara Pakistan, Thailand, dan Venezuela.²¹ Bagi Indonesia, hal tersebut tidak berpengaruh, karena Indonesia hanya terikat perjanjian dengan tiga negara.

A.4. *Time test* 183 hari dalam Pasal *Independent personal services* dan *Time test* Enam Bulan dalam *Furnishing of Services Permanent Establishment* Pada UN *Model*

Negara sumber mempunyai hak untuk mengenakan pajak atas penghasilan yang diperoleh dari kegiatan *independent personal services* atau kegiatan *furnishing of services* yang dilakukan melalui *Permanent Establishment*. Apabila kegiatan yang dilakukan memenuhi syarat *time test*.

²⁰ Edwin van der Bruggen, *Ibid.*

²¹ Inside Tax, *Log.Cit.*

Time test untuk untuk *independent personal services* adalah 183 hari, sedangkan *furnishing of services Permanent Establishment* 6 bulan. Baik *time test* 183 hari maupun 6 bulan berlaku atas pemberian jasa yang dilakukan oleh WPLN. Perbedaannya terletak pada penerima penghasilan, untuk *time test* 183 hari, penerima penghasilan untuk *independent personal services* adalah WPOP, sedangkan untuk *furnishing of services Permanent Establishment* adalah WP Badan.²²

Time test 183 hari menyatakan bahwa negara sumber dapat memajaki penghasilan yang diperoleh dari kegiatan di negara tersebut, jika individu yang memberikan jasa dan kehadirannya paling sedikit 183 hari dalam tahun pajak, walaupun tidak memiliki *fixed base*. Sedangkan *time test* 6 bulan menyatakan bahwa pemberian jasa yang dilakukan oleh perusahaan melalui pegawai atau orang lain yang dipekerjakan oleh perusahaan tersebut dan membentuk *Permanent Establishment* di negara sumber dengan jangka waktu lebih dari 6 bulan, maka negara sumber mempunyai hak untuk mengenakan pajak.

Awalnya, pemajakan oleh negara sumber berdasarkan kriteria Pasal 14 ayat (1b) dan Pasal 5 ayat (3b) pada *UN Model* terlihat sama. Sehingga secara teori, dampak dihapuskannya Pasal 14 dari perjanjian, akan kehilangan *time test* 183 hari. Berdasarkan *UN Model*, hal ini tidak akan menyebabkan kerugian secara nyata, karena atas penghasilan yang sama akan tetap dikenakan pajak dengan mengacu pada Pasal 5 ayat (3b). Pada kenyataannya, hal tersebut menimbulkan

²² Darussalam dan Danny Septriadi, *Log.Cit.*, dalam *Inside Tax*, edisi September 2007, hal. 39.

kerugian, karena beberapa *tax treaty*, ada yang mengaplikasikan Pasal 5 ayat (3b), tetapi tidak menggunakan Pasal 14 ayat (1b) , ataupun sebaliknya.²³

Contoh negara yang mengaplikasikan Pasal 5 ayat (3b) tetapi tidak mengatur Pasal 14 ayat (1b) adalah Argentina dan RRC, sedangkan negara yang hanya menggunakan *time test* 183 hari adalah Malaysia, Filipina, Rusia, Afrika Selatan, dan Sri Lanka, serta negara-negara lain yang mengkombinasikan penggunaan kedua Pasal tersebut adalah Pakistan dan Thailand.²⁴

A.5. Fixed Base

Menurut penjelasan Pasal 14, konsep *fixed base* digunakan sebagai pedoman untuk mengatur *independent personal services*, sama halnya dengan *Permanent Establishment* untuk kegiatan *professional* dan *commercial* dalam Pasal 7.²⁵ Antara *Permanent Establishment* dengan *Fixed base* secara praktik adalah sama, tetapi menurut *OECD Committee on Fiscal Affairs*, jika ada perbedaan, maka perbedaan tersebut tidak signifikan, karena praktiknya, *fixed base* juga sebagai *Permanent Establishment* dan sebaliknya.²⁶

Adapun perbedaan antara *fixed base* dengan *Permanent Establishment* dapat dilihat berdasarkan *lower permanence*, *regularly available instead of regular use*, dan *personal presence*.

²³ Edwin van der Bruggen, *Op.Cit.*, hal. 604.

²⁴ *Ibid.*, Edwin van der Bruggen.

²⁵ J.W.J.de Kort, *Op.Cit.*, hal. 75.

²⁶ Edwin van der Bruggen, *Op.Cit.*, hal. 602.

A.5.1. Lower Permanence

Persyaratan waktu yang diaplikasikan dalam *Permanent Establishment* (Pasal 7) bisa juga digunakan pada *fixed base* yang diatur dalam Pasal 14.²⁷ Persyaratan waktu untuk *Permanent Establishment* kebanyakan enam bulan, sedangkan batasan waktu untuk *fixed base* kurang dari waktu enam bulan.²⁸ Berdasarkan hal tersebut, bentuk *fixed base* memerlukan tingkat *permanence* yang rendah dibandingkan dengan *Permanent Establishment*.

Menurut Michaux dalam “*An Anlysis of the Notion Fixed base and its Relation to the Notion Permanent Establishment in the OECD Model*” pada *Intertax* tahun 1987, seperti yang dikutip oleh Edwin van der Bruggen, tingkat *permanence* yang lebih rendah pada *fixed base* dibandingkan dengan *Permanent Establishment* berdasarkan fakta bahwa suatu kegiatan usaha harus dijalankan melalui *Permanent Establishment*, sementara *fixed base* hanya melalui *regularly available*.²⁹

Alasan lain terkait dengan tingkat *permanence fixed base* yang lebih rendah dibandingkan *Permanent Establishment* adalah kehadiran secara nyata, contohnya memindahkan *industrial complex* tidak semudah seorang pengacara menggunakan *portable computer*.³⁰

A.5.2. “Regularly Available” Instead of “Regular Use”

Usaha yang dijalankan oleh perusahaan dilakukan melalui *fixed place of business* diatur dalam Pasal 5, sedangkan usaha yang dijalankan oleh

²⁷ Tian Xu, *Op.Cit.*, hal. 211

²⁸ Tian Xu, *Ibid.*, hal. 212.

²⁹ Edwin van der Bruggen, *Op.Cit.*, hal. 602.

³⁰ J.W.J. de Kort, *Op.Cit.*, hal. 75.

individu dilakukan melalui *fixed base* diatur dalam Pasal 14. *Fixed base* memerlukan kehadiran individu yang bertujuan untuk memberikan *professional services*, tetapi tidak dibutuhkan penggunaan *fixed base* secara rutin.³¹

”*Regularly available*” diatur dalam Pasal 14 terkait dengan *fixed base*, sedangkan “*regular use*” dalam Pasal 5 terkait dengan *Permanent Establishment*.

A.5.3. Personal Presence

Personal presence pada *independent personal services* yang berlandaskan pada konsep *fixed base* dibutuhkan, karena memerlukan kehadiran fisik dari individu yang memberikan *professional services*. Hal ini sesuai dengan pendapat Vogel dalam *Double Taxation Convention*, seperti yang dikutip oleh Tian Xu bahwa kegiatan *independent personal services* dilakukan pada tempat di mana individu yang memberikan *professional services* hadir secara fisik pada saat melakukan pekerjaannya, dimana aktivitas yang dilakukan tidak hanya dengan fisik, tetapi juga aktivitas mental.³²

B. Berdasarkan Ketentuan Perpajakan Indonesia

Undang-undang PPh di Indonesia tidak membedakan antara business income yang dihasilkan oleh individu maupun badan. Berikut ini akan dibahas mengenai

³¹ Tian Xu, *Op.Cit.*, hal. 213.

³² Tian Xu, *Ibid.*, hal. 215

personal services, furnishing of services, dan Permanent Establishment menurut ketentuan perpajakan Indonesia.

B.1. Personal Services

Balas jasa yang diperoleh seorang *resident* di suatu negara dari pekerjaan yang dilakukan di negara lain, hanya akan dikenakan pajak di negara yang disebut pertama, jika:

1. Si penerima berada di negara lain itu selama suatu masa atau masa-masa yang jumlahnya tidak melebihi 183 hari dalam suatu tahun takwim; dan

Syarat pertama ini menyebabkan hak pemajakan atas orang asing berada di negara domisili orang asing (bukan di Indonesia). Apabila keberadaan orang asing telah melebihi *time test*, maka hak pemajakan atas penghasilan yang diterima, berada di negara tempat pekerjaan dilakukan, yang pelaksanaannya mengacu pada undang-undang domestik negara yang bersangkutan.

2. Balas jasa dibayar oleh atau atas nama majikan yang bukan merupakan penduduk negara lainnya itu; dan

Syarat ini terkait dengan salah satu asas pengenaan pajak, yaitu asas sumber. Asas ini mengatur bahwa pengenaan pajak akan dilakukan oleh negara sumber penghasilan. Asas sumber berkaitan dengan Pasal 26 UU PPh yang menyebutkan bahwa:

“Atas penghasilan tersebut di bawah ini, dengan nama dan dalam bentuk apapun, yang dibayarkan atau yang terutang oleh badan pemerintah, Subjek Pajak Dalam Negeri, penyelenggara kegiatan, bentuk usaha tetap, atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya kepada Wajib Pajak Luar Negeri selain Bentuk Usaha Tetap di Indonesia, dipotong pajak sebesar 20% (dua puluh persen) dari jumlah bruto oleh pihak yang wajib membayarkan”

Ketentuan Pasal 26 di atas dapat dikatakan juga bahwa atas penghasilan Wajib Pajak Luar Negeri yang tidak bersumber dari Indonesia, maka tidak akan dikenai pemotongan PPh Pasal 26. Pasal tersebut juga terkait dengan Pasal 2 ayat (4) UU PPh, yaitu orang asing yang berada di Indonesia kurang dari 183 hari dan tidak mendapatkan penghasilan yang bersumber dari Indonesia, maka orang tersebut bukanlah Wajib Pajak Dalam Negeri.

3. Balas jasa tidak menjadi beban suatu pendirian tetap (*Permanent Establishment*) atau tempat tertentu yang dimiliki oleh majikan di negara lainnya itu.

Hal yang perlu diperhatikan terkait dengan persyaratan ke tiga ini, yaitu apabila pihak yang memberikan jasa dari luar negeri secara formal sudah memiliki *Permanent Establishment*, atau sudah seharusnya memiliki *Permanent Establishment* di Indonesia, walaupun belum melakukan pendaftaran dan diberikan NPWP. Apabila semua pembayaran gaji atau imbalan dilakukan dan atas nama perusahaan yang ada di Luar Negeri, maka harus dilakukan analisis dan pembuktian keterkaitan antara jasa yang dilakukan langsung oleh perusahaan induknya di luar negeri dengan kegiatan usaha *Permanent Establishment* yang ada di Indonesia.

Hal tersebut berdasarkan asas *force of attraction* yang mengatur bahwa atas penghasilan dan biaya-biaya yang terkait langsung dengan pemberian jasa yang dilakukan oleh perusahaan di luar negeri yang sejenis dengan jasa yang diberikan oleh *Permanent Establishment* di Indonesia, maka atas penghasilan dan biaya-biaya tersebut harus diakui sebagai penghasilan dan biaya *Permanent Establishment*. Asas tersebut sejalan dengan Pasal 5 UU PPh. Oleh karena itu,

pembayaran gaji atau imbalan lainnya yang dibayarkan secara langsung dari perusahaan induk di luar negeri menjadi biaya *Permanent Establishment* di Indonesia, maka hal ini akan menyebabkan tidak terpenuhinya syarat ke tiga, sehingga hak pemajakan atas penghasilan yang diterima oleh orang asing tersebut ada di Indonesia.

Dalam konteks *independent personal services*, hak pemajakan yang diterima atau diperoleh orang asing dapat berada di Indonesia bila:

1. Orang asing tersebut mempunyai tempat tertentu yang secara teratur dipergunakan untuk melakukan pekerjaannya di Indonesia.

Tempat tertentu biasanya dikaitkan dengan suatu tempat yang digunakan untuk melakukan pekerjaan. Sesuai dengan Pasal 2 ayat (5) UU PPh, 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 yang dapat berupa antara lain tempat kedudukan manajemen, cabang perusahaan.

Kaitan antara Pasal 14 P3B dan Pasal 2 ayat (5) UU PPh yaitu apabila orang asing yang termasuk kategori *independent personal services* melakukan usaha di Indonesia dengan menggunakan tempat tertentu, tetapi 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.

Apabila *resident* Indonesia membayarkan imbalan kepada orang asing yang termasuk kategori *independent personal services* yang memiliki kriteria

sebagaimana telah disebutkan di atas, maka secara substansi harus melakukan pemotongan PPh Pasal 23, karena individu tersebut sudah memiliki *Permanent Establishment* yang merupakan WPLN yang perlakuan pajaknya sama dengan WPDN.

2. Orang asing tersebut berada di Indonesia untuk suatu masa atau masa-masa yang melebihi jangka waktu yang diatur dalam masing-masing P3B (umumnya 183 hari dalam 12 bulan).

Terlewatinya *time test* berarti hak pemajakan atas penghasilan berada di negara Indonesia. Jumlah yang terutang dan mekanismenya mengikuti sesuai 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.

Melihat *time test independent personal services* yang diatur dalam P3B dengan ketentuan Pasal 2 UU PPh bisa dimungkinkan adanya dua perlakuan atas pemotongan PPh, yaitu:³³

- a. Apabila keberadaan individu tersebut sudah melewati *time test independent personal services* dalam P3B tetapi belum melewati *time test* UU PPh, maka atas pembayaran imbalannya harus dipotong PPh Pasal 26, karena berdasarkan Pasal 14 P3B hak pemajakan ada di Indonesia, tetapi menurut UU PPh individu tersebut masih berstatus sebagai WPLN.

³³ -----, "*Pajaknya WPOP Luar Negeri (Bagian Ketiga)*", Indonesian Tax Review, Volume V, Edisi 29/2006.

- b. Apabila keberadaan individu tersebut melewati *time test* baik yang diatur dalam P3B maupun UU PPh, artinya individu tersebut sudah menjadi WPDN, maka kewajiban PPh-nya sama dengan WPDN lainnya. Ketika *resident* Indonesia membayarkan imbalan jasa kepada individu asing tersebut, maka harus memotong PPh Pasal 21.

B.2. *Furnishing Of Services*

Keberadaan orang asing di Indonesia dalam rangka mewakili perusahaan luar negeri, memberikan arti bahwa sebenarnya perusahaan tersebut secara fisik melalui karyawannya atau pihak lain yang mewakilinya telah memberikan jasa dan berada di Indonesia. Hal ini diatur dalam Pasal 5 ayat (3b) *UN Model*. Aturan tersebut menjelaskan bahwa apabila terdapat pemberian jasa oleh perusahaan luar negeri melalui karyawannya atau pihak yang ditunjuk mewakilinya, yang secara fisik dilakukan di Indonesia dan melebihi *time test*, maka perusahaan asing tersebut dianggap memiliki *Permanent Establishment* di Indonesia. Keberadaan *Permanent Establishment* di Indonesia secara substansi sudah ada tanpa perlu dibuktikan apakah sudah terdaftar secara resmi dan telah memiliki NPWP atau belum.

Aturan tersebut juga dapat berpengaruh terhadap hak pemajakan atas penghasilan yang diterima oleh orang asing yang bekerja di Indonesia sebagai wakil dari perusahaan di luar negeri. Walaupun individu tersebut bekerja di Indonesia belum melebihi 183 hari sebagaimana diatur dalam Pasal 2 ayat (4) huruf a UU PPh, akan tetapi dengan munculnya *Permanent Establishment* sebagai akibat telah melewati *time test* yang ditentukan dalam *treaty*, biaya gaji atau penghasilan yang

terkait dengan pelaksanaan pemberian jasa tersebut ditarik menjadi biaya *Permanent Establishment* di Indonesia. Dengan demikian, hak pemajakan atas penghasilan individu tersebut berada di Indonesia.

Pada dasarnya kewajiban pemotongan PPh baik atas PPh 26 maupun PPh 21 menganut asas *factual*, yaitu apakah ada objek PPh yang terutang atau tidak. Biasanya perusahaan di Indonesia tidak pernah melakukan pembayaran atau terutang secara langsung kepada orang asing yang memberikan jasa, tetapi perusahaan Indonesia berhubungan atau bertransaksi langsung dengan perusahaan luar negeri yang mengirim karyawannya. Pelaksanaan pelunasan PPh terutang melalui mekanisme pemotongan oleh *Permanent Establishment*. Kewajiban pelaksanaan pemotongan ini tidak tergantung apakah *Permanent Establishment* tersebut sudah memiliki NPWP atau belum. Seharusnya, begitu muncul *Permanent Establishment* maka secepatnya melaporkan dan mendaftarkan diri untuk memperoleh NPWP.

Tarif yang dikenakan untuk melakukan pemotongan PPh oleh *Permanent Establishment* terhadap individu asing yang mewakilinya, dilihat dari status individu tersebut. Ketika individu tersebut keberadaannya masih kurang dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan maka statusnya masih WPLN, dengan demikian *Permanent Establishment* tersebut harus memotong PPh Pasal 26. Sedangkan, apabila keberadaan individu tersebut telah melewati 183 hari atau memiliki niatan untuk tinggal di Indonesia, maka saat itu status individu tersebut berubah menjadi WPDN, dengan demikian *Permanent Establishment* harus memotong PPh Pasal 21.

B.3. *Permanent Establishment*

Sistem perpajakan Indonesia membagi subyek pajak atas dua kelompok, yaitu subyek pajak dalam negeri dan subyek pajak luar negeri. Subyek pajak dalam negeri merupakan subyek pajak yang tinggal, yang didirikan, atau bertempat kedudukan di Indonesia, serta menerima atau memperoleh penghasilan di Indonesia maupun di luar Indonesia. Sementara subyek pajak luar negeri merupakan subyek pajak yang tidak tinggal, tidak didirikan, atau tidak bertempat kedudukan di Indonesia, namun menerima atau memperoleh penghasilan di Indonesia. Sehingga, subyek pajak luar negeri dapat menerima atau memperoleh penghasilan di Indonesia, baik tanpa ataupun melalui bentuk *Permanent Establishment*. *Permanent Establishment* adalah suatu tempat usaha di mana seluruh atau sebagian usaha dari suatu perusahaan dijalankan oleh Subjek Pajak Luar Negeri.³⁴

Ketentuan perpajakan di Indonesia memberikan kedudukan khusus kepada *Permanent Establishment*, karena perlakuan pajaknya berbeda dengan Wajib Pajak pada umumnya, terkait dengan P3B. Ada atau tidaknya suatu *Permanent Establishment* dan dapat atau tidaknya Indonesia sebagai negara sumber pengenaan pajak atas laba usaha yang diperoleh orang atau badan yang berkedudukan di luar negeri sangat ditentukan oleh P3B antara Indonesia dengan negara mitra perjanjian tersebut. P3B juga menentukan seberapa besar Indonesia dapat mengenakan pajak terhadap suatu penghasilan yang diperoleh orang atau badan tersebut.

³⁴ Astera Primanto Bhakti “*Konsep Bentuk Usaha Tetap*” dalam buku *Identifikasi BUT dan P3B*, (Jakarta: 2003), hal. 28

Mansury, menyebutkan bahwa bentuk usaha tetap merupakan *Hybrid entity* yang artinya:³⁵

1. Bagi pelaksanaan undang-undang domestik Indonesia, bentuk usaha tetap didaftarkan sebagai subjek pajak tersendiri
2. Untuk pelaksanaan P3B Indonesia dengan negara tempat kedudukan Subjek Pajak yang mempunyai bentuk usaha tetap di Indonesia itu diperlakukan sebagai sarana yang dipakai oleh Subjek Pajak dalam negeri negara tersebut untuk memperoleh penghasilan dari usaha di Indonesia. Untuk keperluan pelaksanaan perjanjian pencegahan pajak ganda, justru adanya bentuk usaha tetap di Indonesia itu menjadi negara sumber yang berhak memungut pajak atas penghasilan dari usaha yang didapat di Indonesia.

Selain itu, juga menyebutkan bahwa definisi *Permanent Establishment* penting untuk keperluan pencegahan pajak ganda lapis kedua. Upaya pencegahan-pencegahan pajak ganda lapis kedua tersebut dilakukan dengan membatasi atau mengurangi hak negara sumber untuk mengenakan pajak atas penghasilan yang didapat oleh subjek pajak dalam negeri negara domisili.³⁶

Menurut Gunadi, istilah Bentuk Usaha Tetap dalam UU PPh kiranya dapat disetarakan dengan ekspresi *Permanent Establishment* yang terdapat dalam P3B. Dalam bahasa P3B, istilah tersebut dipakai untuk menentukan hak pemajakan negara sumber atas penghasilan dari bisnis (dan profesi) yang dijalankan oleh bukan

³⁵ Mansury, Op.Cit., hal. 65.

³⁶ *Ibid*, hal. 69.

WPDN.³⁷ Sesuai dengan konsep *Permanent Establishment*, suatu perusahaan yang bertempat kedudukan di suatu negara hanya dapat dikenakan pajak (atas penghasilan usaha) oleh negara lain apabila di negara lain tersebut perusahaan (milik WPLN) menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui suatu *Permanent Establishment*.

Pengenaan pajak tersebut hanya sebatas pada penghasilan yang dapat di atribusikan kepada *Permanent Establishment* dimaksud.”³⁸ Maka, dapat dikatakan bahwa penghasilan usaha perseroan dari suatu negara hanya dapat dikenakan pajak oleh negara di mana perseroan tersebut didirikan dan bertempat kedudukan, kecuali apabila perseroan tersebut melakukan kegiatan usaha di negara sumber melalui suatu *Permanent Establishment*, maka negara sumber dapat mengenakan pajak atas penghasilan yang bersumber di negaranya.³⁹

Permanent Establishment di samping diwajibkan untuk mengikuti ketentuan yang dikenakan seperti Wajib Pajak Dalam Negeri (WPDN), juga terdapat peraturan dan ketentuan yang hanya dikenakan terhadapnya. Ketentuan-ketentuan tersebut meliputi penghasilan, biaya yang diperbolehkan dan yang tidak diperbolehkan untuk dibebankan dalam menghitung besarnya penghasilan kena pajak.

Permanent Establishment mengandung pengertian adanya suatu tempat usaha (*place of business*), yaitu fasilitas yang dapat berupa tanah dan gedung, termasuk juga mesin dan peralatan. Tempat tersebut bersifat permanen dan digunakan untuk

³⁷ Gunadi, *Pajak Internasional*, (Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 2007), hal 61

³⁸ *Ibid*, hal 29

³⁹ Darussalam, “*Subjek Pajak*”, *Kapita Selekt Perpajakan*, (Jakarta: Salemba Empat; 2006), hal. 13.

menjalankan atau melakukan kegiatan usahanya dari orang pribadi yang tidak bertempat tinggal atau badan yang berkedudukan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia.⁴⁰

Dalam keadaan normal, suatu *Permanent Establishment* secara komersial merupakan entitas terpisah dari kantor pusatnya, tetapi secara legal tetap merupakan satu kesatuan entitas dari perusahaan. Dalam praktek, seringkali ditemui bahwa BUT secara komersial juga merupakan satu kesatuan dengan kantor pusat dan kadang-kadang menjalankan seluruh bisnis kantor pusat (perusahaan tunggal).⁴¹ Bila dilihat dari tipenya, PE dapat dikelompokkan ke dalam empat kelompok, yaitu:⁴²

1. *Permanent Establishment* “Fasilitas fisik”

Permanent Establishment jenis ini ditandai dengan adanya suatu fasilitas fisik yang merupakan tempat untuk menjalankan usaha atau kegiatan perusahaan WPLN di Indonesia. Contoh fasilitas fisik, yaitu tempat kedudukan manajemen, cabang perusahaan, kantor perwakilan, gedung kantor, pabrik, bengkel, pengeboran, pertambangan, perikanan, peternakan, pertanian, perkebunan, dan kehutanan. Sesuai dengan kelaziman internasional, tempat usaha tersebut harus mempunyai derajat kepermanenan, baik secara geografis maupun berkelanjutan.

2. *Permanent Establishment* “Aktivitas”

WPLN dikatakan mempunyai *Permanent Establishment* jika dikaitkan dengan adanya suatu aktivitas. Contohnya adalah proyek konstruksi, instalasi, proyek perakitan, dan pemberian jasa yang dilakukan selama lebih dari 60 hari dalam

⁴⁰ Jaja Zakaria, *Op.Cit.*

⁴¹ Arvid A. Skaar, *Op.cit.*, hal. 102.

⁴² Gunadi, *Op.Cit.*, hal. 56.

waktu 12 bulan. Berbeda dengan pemberian jasa, *Permanent Establishment* aktivitas proyek konstruksi, instalasi, atau perakitan tidak mengenal *time test*, karena akan selalu menjadi PE.

3. *Permanent Establishment* “Keagenan”

WPLN dapat memperoleh penghasilan dari Indonesia melalui suatu hubungan keagenan. Terdapat dua bentuk keagenan, yaitu agen yang dapat bertindak bebas (*independent agent*) dan agen yang terikat (*dependent agent*) terhadap WPLN, dan yang dapat menjadi *Permanent Establishment* hanya agen yang tidak dapat bertindak bebas.

4. *Permanent Establishment* “Perusahaan Asuransi”

Menentukan apakah suatu perusahaan asuransi WPLN mempunyai *Permanent Establishment* di Indonesia tidak tergantung pada tempat usaha atau keagenan, tetapi dapat juga karena penerimaan premi atau penutupan risiko di Indonesia melalui pegawainya. Dengan demikian penerimaan premi atau penutupan risiko tanpa melalui pegawai atau agennya tidak memenuhi kriteria *Permanent Establishment*.

Definisi *Permanent Establishment* juga memuat ketentuan yang mengembangkan kriteria, yaitu meskipun tidak ada tempat tetap yang dipakai untuk melakukan kegiatan usaha, namun jika kegiatan itu dilakukan di Indonesia dan melampaui suatu jangka waktu tertentu, maka seluruh kegiatan usaha dinyatakan sebagai *Permanent Establishment*. Kegiatan usaha yang tidak perlu mempunyai *fixed place of business*, namun telah memenuhi pengujian jangka waktu (*time test*), dapat dibagi menjadi dua kelompok kegiatan usaha:

1. Kegiatan usaha pembangunan gedung di suatu tempat tertentu, proyek konstruksi atau pemasangan instalasi, termasuk pengawasan yang berkenaan dengan pembangunan gedung dan proyek-proyek tersebut
2. Kegiatan usaha pemberian jasa lainnya yang dilakukan oleh suatu perusahaan melalui seorang pegawai atau seseorang lainnya.

Pengembangan pengertian *Permanent Establishment* tersebut mengubah ciri yang khusus yakni sebagai suatu tempat tetap menjadi suatu kegiatan usaha di negara sumber yang berlangsung melampaui suatu jangka waktu tertentu. Pengujian adanya *asset* yang tetap menjadi suatu *time test*, yaitu pengujian jangka waktu berlangsungnya kegiatan usaha jasa di negara sumber atau berapa lama kegiatan tersebut. Kalau jangka waktu dilakukannya kegiatan usaha tersebut lebih dari satu tahun, maka dianggap di negara sumber itu ada *Permanent Establishment* dan penghasilan yang diterima akan dikenakan pajak.

Penentuan jangka waktu tersebut tergantung pada UU di masing-masing negara dan juga tergantung pada seberapa jauh kedua negara berkompromi.⁴³ Bagi negara-negara sedang berkembang, semakin singkat *time test*, maka semakin baik, karena kesempatan mengenakan pajak semakin besar. Negara-negara maju menginginkan agar *time test* ditetapkan cukup panjang, karena laba usaha dari kegiatan tersebut seharusnya dikenakan di negara domisili. Sebaliknya, negara berkembang lebih memilih tanpa *time test*, sehingga pajak dapat dikenakan sejak hari pertama hadirnya proyek tersebut.

Pengujian *time test* untuk kegiatan nomor 2 berbeda dengan kegiatan nomor 1, sebab untuk usaha jasa lain tidak ada suatu tempat tertentu seperti halnya tempat

⁴³ Rachmanto Surahmat, *Op.Cit.*, hal. 116

pembangunan gedung.⁴⁴ Oleh karena itu, kegiatan usaha jasa di negara sumber dapat dilakukan dengan datang beberapa hari, kemudian meninggalkan negara sumber tersebut, lalu kembali lagi untuk memberikan jasa dalam beberapa hari lagi, dan selanjutnya meninggalkan lagi negara yang bersangkutan. Jangka waktu dihitung dari banyaknya hari selama satu tahun atau sebagaimana diatur dalam ketentuan pasal 5 ayat (3) huruf b yang disarankan dalam UN Model, yaitu *for a periods aggregating more than six months within any 12-month period*. Jadi, jangka waktu enam bulan merupakan jumlah keseluruhan waktu yang dipakai untuk melakukan kegiatan usaha di negara sumber. Jangka waktu enam bulan harus dipenuhi sebelum lewat jangka waktu satu tahun. Jadi setiap jangka waktu 12 bulan dihitung berapa lama memberikan jasa di negara sumber.

Penghasilan dari usaha bisa dilakukan oleh individu baik melalui pemberian jasa maupun perdagangan. Pemberian jasa dalam kelompok ini adalah pemberian jasa selain yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tergolong dalam *independent personal services*, karena hal tersebut hanya berlaku atas jasa profesi tertentu saja. Hak pemajakan penghasilan dari usaha dalam P3B diatur dalam Pasal “Laba Usaha” yang biasanya ada pada Pasal 7.

Pada Pasal 7 ayat (1) P3B dijelaskan bahwa Indonesia memiliki hak pemajakan sepanjang adanya *Permanent Establishment*. Selain itu, berdasarkan Pasal 5 P3B mengenai *Permanent Establishment*, maka akan diketahui kegiatan atau usaha apa saja yang menyebabkan timbulnya *Permanent Establishment* yang berhubungan dengan usaha yang dijalankan oleh individu. Dengan mengaitkan antara aturan laba usaha dan aturan *Permanent Establishment* dalam P3B, maka orang asing selain

⁴⁴ Mansury, *Op.Cit.*, hal. 70

independent personal services yang menjalankan usaha di Indonesia akan dikenakan pajak di Indonesia apabila dalam menjalankan usahanya, individu tersebut memiliki tempat kedudukan manajemen, atau memiliki cabang, kantor, pabrik, atau bengkel di Indonesia.

