

BAB I

PENDAHULUAN

A. Latar Belakang Masalah

Tenaga kerja asing yang bekerja atau melakukan kegiatan usaha di Indonesia membawa dampak positif dalam menggerakkan perekonomian nasional. Penggunaan tenaga kerja asing akan meningkatkan penerimaan PPh Orang Pribadi. Transaksi dengan Wajib Pajak Luar Negeri (WPLN) berpotensi terhadap pengenaan pajak berganda (*double taxation*). Untuk menghindari *double taxation*, maka dibuat Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B). P3B berisi peraturan yang menentukan negara mana yang berhak memajaki atas penghasilan individu / badan, maupun membagi secara adil hak pemajakan kepada masing-masing negara yang mengikat perjanjian.

Model - Model P3B, antara lain *United Nation Model Convention* (UN Model) dan *Organisation for Economic Cooperation and Development Model Convention* (OECD Model). UN Model dibentuk oleh PBB karena dasarnya arus modal dari negara maju ke negara berkembang. UN Model merupakan Model yang dikembangkan untuk memperjuangkan kepentingan negara-negara berkembang, karena dalam konsepnya banyak menguntungkan negara sumber penghasilan. OECD Model dibuat oleh negara-negara Eropa Barat melalui *Organization for Economic Cooperation and Development* karena adanya peningkatan volume perdagangan antar negara maju.

UN Model maupun OECD Model, menganut *schedular system* dalam membagi hak pemajakan. Hak pemajakan dibagi antara negara sumber (*source country*) dengan negara di mana Wajib Pajak yang memperoleh penghasilan tersebut terdaftar sebagai Wajib Pajak Dalam Negeri (*residence country*) berdasarkan jenis penghasilan dan penerima penghasilan.¹

Pasal 14 OECD Model dalam P3B mengatur tentang pajak atas penghasilan pekerjaan bebas. Pekerjaan bebas dilakukan oleh individu dalam bentuk pemberian jasa berdasarkan keahliannya dan tidak terikat hubungan kerja. Pada Pasal 14 ayat (2) terdapat istilah “pekerjaan bebas meliputi terutama, bidang ilmu pengetahuan, kesusasteraan, kesenian, pendidikan, atau pengajaran, demikian pula pekerjaan bebas yang dilakukan oleh dokter, ahli hukum, ahli teknik, arsitek, dokter gigi, dan akuntan”.

Pengertian kegiatan yang termasuk dalam Pasal 14 adalah *other activities of an independent character*. Hal ini berdampak pada interpretasi yang luas atas pasal tersebut, artinya semua penghasilan yang diperoleh individu diakui, termasuk *business profits*. Sehingga akan dikenakan pajak berdasarkan Pasal 7 dengan alat uji berupa *Permanent Establishment* pada Pasal 5.

Penghasilan dari pekerjaan bebas dapat dikenakan pajak di negara sumber jika individu (yang merupakan *resident* negara lainnya) memiliki *regularly available fixed base* di negara sumber. Pasal 14 mengenal konsep *fixed base*, *time test rule*, dan *borne rule test* sebagai alat uji bagi negara sumber untuk mengenakan pajak atas penghasilan dari individu yang sifatnya independen. Pasal 5 mengenal konsep

¹ Darussalam dan Danny Septriadi, “Dampak Jika Pasal *Independent personal services* dalam P3B Indonesia Diasimilasikan dalam Pasal *Permanent Establishment*”, (dalam *Inside Tax* edisi September 2007), hal. 36.

furnishing of services, yang merupakan pemberian jasa oleh suatu perusahaan melalui karyawannya atau orang lain yang ditunjuk oleh perusahaan, untuk dapat mengenakan pajak, negara sumber menggunakan alat uji *Permanent Establishment* dan *time test*.

Fixed base dan *Permanent Establishment* terlihat seperti dua konsep yang sama, karena keduanya digunakan oleh negara sumber penghasilan sebagai pedoman untuk memperoleh hak pemajakan. Perbedaan antara *fixed base* dan *Permanent Establishment* hanya sebatas teoretis, karena dalam prakteknya di lapangan, hal ini menunjukkan adanya kemungkinan dalam memenuhi syarat sebagai *fixed base* maupun *Permanent Establishment*. Ketidakpastian dan ketidakjelasan tersebut muncul karena cara pengungkapan definisi yang digunakan dalam *Model Tax Convention*.²

Berdasarkan hal tersebut dapat dikatakan bahwa konsep *Permanent Establishment* pada Pasal 5 dan konsep *fixed based* pada Pasal 14 adalah dua hal yang sama. Oleh karena itu OECD memutuskan untuk menghapus Pasal 14 dan memasukkan ke dalam Pasal 7 yang terkait dengan *Permanent Establishment*. Pasal 14 berlaku sampai dengan tahun 2000, tetapi penghapusannya baru diimplementasikan pada tahun 2001. Ide penghapusan Pasal 14 tersebut berasal dari para ahli perpajakan (*working group*) yang tergabung dalam OECD. Berdasarkan laporan OECD yang berjudul "*Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention*", maka Pasal 14 tersebut dihapuskan.

² 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), hal. 75.

Menurut laporan *working group* OECD, antara *independent personal services* dengan *business profit* tidak terlihat perbedaan yang mendasar terkait dengan karakterisasi penghasilan, sehingga sulit untuk mengatakan bahwa antara Pasal 14 dengan Pasal 7 merupakan pasal yang berbeda. Laporan tersebut menyimpulkan bahwa pengenaan pajak atas penghasilan *independent personal services* yang berbeda dengan *business profit* sudah tidak berlaku lagi.

Adapun alasan lainnya dihapusnya Pasal 14 dari OECD *Model* adalah sebagai berikut ini:

1. Ketidakjelasan dalam pengklasifikasian aktivitas, dimana *professional services* tidak memberikan definisi yang jelas tentang pemberian jasa *professional*³ maupun terhadap kegiatan lain yang dilakukan oleh pihak independen.⁴ Sehingga hal ini bisa dikategorikan dalam Pasal 7 yaitu mengenai laba usaha yang diperoleh individu.⁵ Sulit untuk membedakan jenis kegiatan apa saja yang termasuk dalam pemberian jasa *professional* atau termasuk sebagai kegiatan lain yang dilakukan oleh pihak independen. Artinya Pasal 14 berlaku untuk semua jenis kegiatan yang bersifat independen.
2. Menurut laporan *working group* OECD, konsep residen yang digunakan dalam pasal tersebut meliputi individu dan badan.⁶ Jadi, tidak jelas kepada pihak mana saja Pasal 14 dapat berlaku, untuk individu atau bisa juga diterapkan kepada

³ *Ibid.*, hal. 72

⁴ Edwin van der Bruggen, “*Developing Countries and the Removal of Article 14 from the OECD Model*”, (dalam *Bulletin-Tax treaty Monitor*, International Bureau of Fiscal Documentation, 2001), hal. 602.

⁵ J.W.J. de Kort, *Log.Cit*, hal. 73.

⁶ *Ibid.*, hal. 74.

badan. Sedangkan menurut penjelasan UN *Model*, Pasal 14 hanya berlaku untuk individu.

3. Tidak ada perbedaan antara konsep *Permanent Establishment* yang digunakan pada Pasal 7 dengan *fixed base* yang digunakan pada Pasal 14.

Inisiatif dari *working group* OECD berdampak pada negara-negara yang tergabung dalam OECD yang terkait dengan penyesuaian P3B setelah terjadi perubahan tersebut.⁷ Penghapusan tersebut juga dapat menimbulkan pengaruh pada negara-negara berkembang, antara lain:⁸

1. Adanya kemungkinan terjadi perbedaan pemajakan atas penghasilan dari *independent personal services* dengan penghasilan dari laba usaha yang bisa saja teridentifikasi di masa yang akan datang pada kasus hukum internasional.
2. Asimilasi Pasal 14 ke dalam Pasal 7 secara umum akan mengurangi hak pemajakan negara sumber, namun pada situasi tertentu, hal ini bisa saja meningkatkan hak pemajakan negara sumber.
3. Penggantian konsep *fixed base* menjadi konsep *Permanent Establishment* akan berdampak positif dan negatif terhadap hak pemajakan negara berkembang. *Permanent Establishment* memerlukan tingkat *permanence* yang lebih tinggi dan sensitif terhadap *interruption*, oleh karena itu penggantian tersebut akan menambah batasan untuk pemajakan. Pengaruhnya tidak terbatas pada penghasilan yang diperoleh dari *independent personal services* saja, tetapi juga berpengaruh pada jenis penghasilan lain, seperti *passive income* yang juga

⁷ J.David.B.Oliver, "*The Future Relevance of Article 14*", (dalam *Intertax*, Kluwer Law International, 2001), hal. 204.

⁸ 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), hal. 220.

dikenakan pajak oleh negara sumber berdasarkan konsep *Permanent Establishment* dan *fixed base*.⁹

Negara berkembang akan menunjukkan reaksi atas berubahnya hak pemajakan mereka yaitu dengan lebih bergantung pada *UN Model* yang berperan melindungi hak pemajakan negara berkembang saat berhadapan dengan negara maju. Oleh karena itu, kemungkinan kecil *UN Model* dapat mengikuti perubahan yang diinginkan oleh *OECD Model*.

Terkait dengan *Furnishing of Services*, *UN Model* sudah mempunyai pasal yang mengatur mengenai hal tersebut yang pada prakteknya diterima oleh negara yang melakukan perjanjian bilateral. Adanya pasal yang mengatur *furnishing of services* pada *UN Model* menyebabkan pengaruh perubahan oleh *OECD Model* menjadi tidak signifikan, karena dengan pasal tersebut hak pemajakan tetap berada pada negara sumber.¹⁰

Pada tahun 2001, Pasal 14 dalam *OECD Model* dihapuskan dan diasimilasikan ke dalam Pasal 7 yang mengatur tentang *Permanent Establishment* dan menyebabkan berbagai macam dampak bagi negara berkembang yang mengikuti perubahan tersebut. Hal inilah yang melatarbelakangi peneliti dalam memaknai pengaruh fenomena tersebut terkait dengan diterapkannya perubahan tersebut dalam P3B Indonesia guna mengkaji kebijakan pemerintah Indonesia dalam menghadapi negosiasi atau renegotiasi.

⁹ Tian Xu, *Ibid*, hal. 221.

¹⁰ Edwin van der Bruggen, *Log. Cit*, hal. 604.

B. Permasalahan Pokok

Penghapusan Pasal *independent personal services* atau Pasal 14 yang kemudian diasimilasikan ke dalam Pasal *Permanent Establishment* atau Pasal 7 terjadi karena tidak ada perbedaan mendasar antara “karakterisasi penghasilan” yang diterima atau diperoleh oleh Wajib Pajak Orang Pribadi (WPOP) seperti yang diatur dalam Pasal 14 dan yang diterima oleh Wajib Pajak Badan (WP Badan) seperti yang diatur dalam Pasal 7 OECD Model.¹¹ Untuk memaknai fenomena yang terjadi, peneliti mengajukan pertanyaan penelitian sebagai berikut :

1. Bagaimana dampak asimilasi Pasal *independent personal services* dalam Pasal *Permanent Establishment* terhadap wacana perubahan kebijakan P3B Indonesia ?
2. Bagaimana kebijakan pemerintah Indonesia dalam hal negosiasi atau renegosiasi terkait dengan perubahan OECD Model ?

C. Tujuan Penelitian

Tujuan yang ingin dicapai oleh penulis dari penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Untuk melihat dampak asimilasi Pasal *independent personal services* dalam Pasal *Permanent Establishment* terhadap wacana perubahan kebijakan P3B Indonesia
2. Untuk mengetahui kebijakan pemerintah Indonesia dalam hal negosiasi atau renegosiasi P3B terkait dengan perubahan OECD Model.

D. Signifikansi Penelitian

1. Akademis

¹¹ J.W.J.de kort, *Log. Cit*, hal.75

Penelitian ini diharapkan dapat melengkapi penelitian-penelitian sebelumnya atau menjadi penelitian pendahuluan bagi peneliti selanjutnya dan juga dapat memberikan kontribusi, serta bermanfaat dalam pengembangan kajian ilmu administrasi perpajakan khususnya perpajakan internasional.

2. Praktis

Penelitian ini diharapkan dapat dijadikan bahan masukan bagi pemerintah Indonesia dalam melakukan negosiasi maupun renegotiasi P3B dengan pemerintah negara lain.

E. Sistematika Penulisan

Skripsi ini disajikan dalam beberapa bab, dengan sistematika sebagai berikut:

BAB I PENDAHULUAN

Berisi uraian mengenai latar belakang masalah, permasalahan pokok, tujuan penelitian, signifikansi penelitian, dan sistematika penulisan.

BAB II KERANGKA PEMIKIRAN DAN METODE PENELITIAN

Bab ini membahas tinjauan pustaka, kerangka pemikiran yang digunakan dalam analisis berupa *personal services*, konsep *Permanent Establishment*, yurisdiksi pemajakan, konsep P3B, kebijakan publik, *tax policy*, dan *reservation*, serta metode penelitian yang digunakan, terdiri atas pendekatan penelitian, jenis penelitian, metode dan strategi pengumpulan data, hipotesis kerja, nara sumber, proses penelitian, site penelitian, dan pembatasan masalah 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 Indonesia yang meliputi *personal services*, *furnishing of services*, dan *Permanent Establishment*.

BAB IV ANALISIS DAN PEMBAHASAN PENGARUH ASIMILASI PASAL *INDEPENDENT PERSONAL SERVICES* DALAM PASAL *PERMANENT ESTABLISHMENT* JIKA DITERAPKAN DALAM P3B INDONESIA

Bab ini menganalisis permasalahan penelitian yaitu tentang dampak asimilasi Pasal *Independent personal services* dalam Pasal *Permanent Establishment* terhadap wacana perubahan kebijakan P3B Indonesia, dan kebijakan pemerintah Indonesia dalam hal negosiasi atau renegosiasi P3B terkait dengan perubahan OECD Model.

BAB V SIMPULAN DAN REKOMENDASI

Sebagai bab penutup, di bagian ini akan disarikan simpulan yang berupa jawaban dari hasil penelitian disertai rekomendasi dalam bentuk saran-saran yang relevan.

