



UNIVERSITAS INDONESIA

**KEDUDUKAN PERSETUJUAN PENGHINDARAN PAJAK
BERGANDA (P3B) – TAX TREATY ANTARA INDONESIA DAN
BELANDA DALAM SISTEM PERUNDANG-UNDANGAN
INDONESIA (STUDI KASUS PUTUSAN PENGADILAN PAJAK
NOMOR: PUT-17568/PP/M.III/13/2009 ATAS SENGGKETA PAJAK
NOMOR: 13-032417-2004)**

TESIS

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

**AMALIA ANGGUNSARI
0806426370**

**FAKULTAS HUKUM
MAGISTER KENOTARIATAN
DEPOK
JUNI 2010**

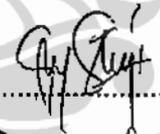
HALAMAN PENGESAHAN

Tesis ini diajukan oleh :
Nama : Amalia Anggunsari
NPM : 0806426370
Program Studi : Magister Kenotariatan
Judul Tesis : Kedudukan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) – *Tax Treaty* Antara Indonesia Dan Belanda Dalam Sistem Perundang-undangan Indonesia. (Studi Kasus Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put-17568/PP/M.III/13/2009 Atas Sengketa Pajak Nomor: 13-032417-2004).

Telah berhasil dipertahankan dihadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Magister Kenotariatan pada Program Studi Kenotariatan, Fakultas Hukum, Universitas Indonesia.

DEWAN PENGUJI

Pembimbing : F.X. Sutardjo, SH., M.Sc.  (.....)

Penguji 1 : Eka Sri Sunarti, SH., M.Si., CN  (.....)

Penguji 2 : Dr. Drs. Widodo Suryandono, SH., MH.  (.....)

Ditetapkan di: Depok

Tanggal : 16 Juni 2010

HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

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

Nama : AMALIA ANGGUNSARI

NPM : 0806426370

Tanda Tangan :



Tanggal : 16 Juni 2010

KATA PENGANTAR

Puji syukur saya panjatkan kepada Tuhan Yang Maha Esa, karena atas berkat dan rahmat-Nya, penulis dapat menyelesaikan tesis ini. Penulisan tesis ini dilakukan dalam rangka memenuhi salah satu syarat untuk mencapai gelar Magister Kenotariatan program Magister Kenotariatan pada Fakultas Hukum Universitas Indonesia. Penulis menyadari bahwa tanpa bantuan dan bimbingan dari berbagai pihak, sangatlah sulit bagi penulis untuk menyelesaikan tesis ini. Oleh karena itu penulis mengucapkan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada:

- 1) Bapak Dr. Drs. Widodo Suryandono, SH., MH., selaku Ketua Program Magister Kenotariatan Fakultas Hukum Universitas Indonesia.
- 2) Bapak F.X. Sutardjo, SH., M.Sc., selaku dosen pembimbing yang telah sangat baik hati menyediakan waktu, tenaga dan pikirannya untuk mengarahkan saya dalam penyusunan tesis ini.
- 3) Para dosen penguji Bapak Dr. Drs. Widodo Suryandono, SH., MH., Ibu Eka Sri Sunarti, SH., M.Si., CN., Bapak F.X. Sutardjo, SH., M.Sc., atas kesediaannya meluangkan waktu menguji penulis dalam sidang tesis.
- 4) Bapak Prof. Hikmahanto Juwana, SH., LL.M., Ph.D., yang telah memberikan waktu dan ilmunya sehingga membantu penulis dalam menganalisa permasalahan dalam tesis ini.
- 5) Bapak Prof. Dr. B. Arief Sidharta, SH., dan Bapak I wayan Parthiana., SH., MH yang telah memberikan waktu dan ilmu serta bahan-bahan penulisan yang sangat membantu dalam penyusunan tesis ini.
- 6) Bapak Prof. Dr. Asep Warlan Yusuf, SH., MH., atas kesediaannya memberikan waktu, ilmu, dan semangat kepada penulis sampai pada akhir penyusunan tesis ini.
- 7) Seluruh Staff Sekretariat Magister Kenotariatan, Staff Perpustakaan, Fakultas Hukum Universitas Indonesia.

- 8) Ayahanda dr. H. Abdullah, Sp.A dan Ibunda Hj. Marwati, selaku orang tua penulis, atas segala perhatian, bimbingan, dukungan dan doanya yang diberikan selama ini.
- 9) Kakak – kakaku tercinta, Rika Milawati, Alm. Tanthowi, Indah Setyawati, Nurlaili Angelina, atas segala perhatian dan dukungannya.
- 10) Sahabat-sahabatku Patricia Miranti, Indah Fajarwati, Andrew Novianus, dan Yenny Lestari, yang telah banyak membantu memberikan dukungan moril, perhatian kepada penulis dari awal perkuliahan di Magister Kenotariatan Universitas Indonesia sampai dengan selesainya penyusunan tesis ini.
- 11) Sahabat-sahabatku Desty Farlina, Andia Natalie, Viega Loviana Noor Nasution, Ratih Devi Wulandari, Erwin, Nesya, atas segala bantuan, perhatian dan dukungan moril yang sangat berarti bagi penulis.
- 12) Seluruh teman-teman di Magister Kenotariatan Universitas Indonesia angkatan 2008.
- 13) Semua pihak yang tidak dapat disebutkan satu persatu, yang telah membantu penulis dalam menyelesaikan penyusunan tesis ini.

Akhir kata, penulis berharap Tuhan Yang Maha Esa akan membalas segala kebaikan semua pihak yang telah membantu. Apabila terdapat ketidaksempurnaan dalam penulisan tesis ini, penulis memohon maaf. Kritik dan saran yang membangun sangat diperlukan dan semoga tesis ini membawa manfaat bagi pengembangan ilmu.

Depok, Juni 2010



Amalia Anggunsari, SH.

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

Sebagai sivitas akademik Universitas Indonesia, saya yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : AMALIA ANGGUNSARI

NPM : 0806426370

Program Studi : Magister Kenotariatan

Fakultas : Hukum

Jenis Karya : Tesis

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

Kedudukan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) – *Tax Treaty* Antara Indonesia Dan Belanda Dalam Sistem Perundang-undangan Indonesia. (Studi Kasus Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put-17568/PP/M.III/13/2009 Atas Sengketa Pajak Nomor: 13-032417-2004)

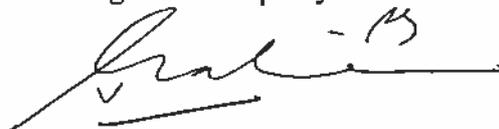
beserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Berdasarkan Hak Bebas Royalti Non-Eksklusif ini, Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihkan bentuk, mengalihmediakan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (database), merawat, serta mempublikasikan tugas akhir saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis atau pencipta dan juga sebagai pemilik Hak Cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sesungguhnya secara sadar tanpa paksaan dari pihak manapun.

Dibuat di : Depok

Pada Tanggal : 16 Juni 2010

Yang membuat pernyataan



(Amalia Anggunsari, SH.)

ABSTRAK

Nama : Amalia Anggunsari
Program Studi : Magister Kenotariatan
Judul Tesis : Kedudukan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) –
Tax Treaty Antara Indonesia Dan Belanda Dalam Sistem Perundang-
Undangan Indonesia. (Studi Kasus Putusan Pengadilan Pajak Nomor:
Put-17568/PP/M.III/13/2009 Atas Sengketa Pajak Nomor:
13-032417-2004).

Berdasarkan Pasal 26 PPh, bila yang menerima penghasilan adalah Wajib Pajak luar negeri maka dikenai potongan PPh sebesar 20% dari jumlah bruto (prinsip *world wide income*). Jika pembayar dan penerima bunga adalah penduduk dua negara yang berbeda, karena di negara sumber bunga tersebut dikenai pajak dan di negara domisili juga dikenai pajak, maka pengenaan pajak berganda ini akan menghalangi aliran modal atau dana dari suatu negara ke negara lainnya yang pada gilirannya akan menghambat arus investasi. Salah satu solusi adalah P3B antara pemerintah Indonesia - kerajaan Belanda yang berlaku efektif terhitung mulai tanggal 1 Januari 2004, yang diratifikasi dengan Keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 92 Tahun 2003. Dalam kasus Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put-17568/PP/M.III/13/2009 Atas Sengketa Pajak Nomor: 13-032417-2004, antara PT. Reda Pump Indonesia melawan Direktur Jenderal Pajak, kedudukan P3B Indonesia-Belanda adalah sebagai sumber hukum internasional, dan dengan diratifikasinya P3B melalui Keputusan Presiden RI Nomor 92 Tahun 2003 dalam sistim hukum nasional maka berlaku sebagai sumber hukum formil. Surat Edaran yang dikeluarkan oleh Direktorat Jenderal Pajak Nomor: SE-17/PJ./2005 tanggal 01 Juni 2005 tidak termasuk dalam peraturan perundang-undangan nasional, melainkan hanyalah aturan pelaksana yang diamanatkan dalam Peraturan Menteri Keuangan sehingga tidak bisa menganulir Pasal 11 ayat (4) P3B Indonesia-Belanda.

Kata kunci:

Pajak berganda, Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda, *Tax Treaty*.

ABSTRACT

Name : Amalia Anggunsari
Study Program: Magister of Notary
Thesis Title : Status of Double Taxation Avoidance Agreement (P3B) –
Tax Treaty Between Indonesia and Netherlands In Indonesian
Legislation System (Case Study of Tax Court Decision Number: Put-
17568/PP/M.III/13/2009 over Tax Dispute Number: 13-032417-2004).

Under Article 26 Income Tax, if the taxpayer receives the income is then subject to foreign income tax cuts amounting to 20% of the gross amount (the principle of the world wide income,). If the payer and the recipient of interest is a resident of two different countries, because in countries such interest is taxed at source and in the country of domicile are also taxed, the imposition of double taxation would impede the flow of capital or funds from one country to another which in turn would inhibit investment flows. One solution is P3B between the Indonesian government - the Dutch empire, which became effective starting on January 1, 2004, ratified by Presidential Decree of the Republic of Indonesia Number 92 Year 2003. In the case of the Tax Court Number: Put-17568/PP/M.III/13/2009 Over Tax Dispute Number: 13-032417-2004, between PT. Reda Pump Indonesia against the Director General of Taxation, the Indonesia-Netherlands P3B position is as a source of international law, and with the ratification of P3B through Presidential Decree No. 92 Year 2003 within the national legal system will act as a source of formal law. Circular Letter issued by the Directorate General of Taxation Number: SE-17/PJ./2005 dated June 1, 2005 are not included in national legislation, but rather merely mandated in the implementing rules of Regulation of the Minister of Finance so can not be annulled Article 11 paragraph (4) P3B Indonesia-Netherlands.

Key Words:

Double Taxation, Double Taxation Avoidance Agreement, Tax Treaty.

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PENGESAHAN	ii
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS	iii
KATA PENGANTAR	iv
HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI	vi
ABSTRAK INDONESIA	vii
ABSTRAK INGGRIS	viii
DAFTAR ISI	ix
DAFTAR LAMPIRAN	xi
BAB I : PENDAHULUAN.....	1
1.1. Latar Belakang.....	1
1.2. Pokok Masalah.....	14
1.3. Tujuan Penelitian	14
1.4. Metode Penelitian.....	14
1.5. Sistematika Penulisan.....	16
BAB II : KEDUDUKAN PERSETUJUAN PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA (P3B) – TAX TREATY ANTARA INDONESIA DAN BELANDA DALAM SISTEM PERUNDANG-UNDANGAN INDONESIA. (STUDI KASUS PUTUSAN PENGADILAN PAJAK NOMOR: Put-17568/PP/M.III/13/2009 ATAS SENGKETA PAJAK NOMOR: 13-032417-2004)	17
2.1. Tinjauan Umum Mengenai Sistem Hukum, Sumber Hukum dan Asas Hukum	17
2.1.1. Sistem Hukum.....	17
2.1.2. Sistem Hukum Eropa Kontinental	18
2.1.3. Sumber Hukum.....	19
2.1.4. Asas Hukum.....	21
2.2. Tinjauan Umum Mengenai Hukum Internasional	24
2.2.1. Pengertian Hukum Internasional.....	24
2.2.2. Sumber-sumber Hukum Internasional.....	24
2.2.3. Perjanjian Internasional	25
2.2.3.1. Pengertian Perjanjian Internasional.....	25
2.2.3.2. Subyek-subyek Hukum Internasional yang memiliki Kemampuan Untuk Mengadakan Perjanjian Internasional	25
2.2.3.3. Beberapa Model Tentang Saat Mulai Berlakunya Suatu Perjanjian Internasional	26
2.3. Tinjauan Umum Mengenai Dasar-dasar Perpajakan.....	30
2.3.1. Definisi dan Unsur Pajak.....	30
2.3.2. Filosofi Hukum Pajak	32
2.3.3. Fungsi Pajak	33

2.3.4. Asas-asas Pemungutan Pajak	34
2.3.5. Sistem Pemungutan Pajak	35
2.3.6. Teori-Teori Pemungutan Pajak	39
2.4. Tinjauan Umum Mengenai Pajak Penghasilan.....	40
2.4.1. Pengertian Pajak Penghasilan	40
2.4.2. Subjek Pajak Penghasilan	41
2.4.3. Wajib Pajak	44
2.4.4. Objek Pajak Penghasilan	45
2.4.5. Fungsi Dan Peran Direktorat Jenderal Pajak (DJP)	51
2.4.6. Pemeriksaan Pajak	52
2.4.7. Dasar Hukum Pemeriksaan Pajak	54
2.4.8. Sengketa Pajak	55
2.5. Tinjauan Umum Mengenai Pajak Berganda Internasional.....	58
2.5.1. Pengertian Pajak Berganda	58
2.5.2. Sebab-sebab Terjadinya Pengenaan Pajak Berganda Secara Internasional (<i>International Double Taxation</i>).....	60
2.5.3. Dampak Pajak Berganda	61
2.5.4. Penghindaran Pajak Berganda Internasional	62
2.5.5. Persetujuan Penghindaran Pajak berganda (P3B)	63
2.5.6. Dasar Hukum Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B)	65
2.5.7. Tujuan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B)	65
2.5.8. Struktur Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B)	66
2.6. Analisa Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put-17568/PP/M.III/13/2009 Atas Sengketa Pajak Nomor: 13-032417-2004	67
2.6.1. Kasus Posisi	67
2.6.2. Analisa Kasus	78
BAB III : PENUTUP	90
1. Kesimpulan.....	90
2. Saran.....	91
DAFTAR REFERENSI	92
LAMPIRAN	

DAFTAR LAMPIRAN

1. Persetujuan antara Pemerintah Republik Indonesia dan Pemerintah Kerajaan Belanda untuk Penghindaran Pajak Berganda dan Pencegahan Pengelakan Pajak Yang Berkenaan dengan Pajak Atas Penghasilan.
2. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE – 17/PJ.2005 Tentang Petunjuk Perlakuan Pajak Penghasilan Terhadap Pasal 11 Tentang Bunga Pada Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) Antara Indonesia Dengan Belanda.



BAB 1

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Agenda pembangunan merupakan pilar pokok untuk mencapai tujuan pembangunan nasional Indonesia, sebagaimana tujuan tersebut tertuang dalam alenia ke empat pembukaan Undang-Undang Dasar 1945 Republik Indonesia. Untuk mewujudkan tujuan pembangunan nasional, setiap tahun pemerintah bersama Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) menyiapkan anggaran keuangan yang disebut Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) yang mempunyai fungsi sebagai kebijakan keuangan pemerintahan dalam memperoleh dan mengeluarkan uang yang digunakan untuk menjalankan pemerintahan. Anggaran pendapatan negara antara lain bersumber dari penerimaan dalam negeri yang terdiri dari penerimaan perpajakan dan penerimaan negara bukan pajak, kemudian sumber lain antara lain yaitu berasal dari hibah. Dalam anggaran ini memperlihatkan bahwa sumber pendapatan negara yang paling tinggi adalah yang berasal dari pajak.¹

Pengertian pajak menurut Prof. Dr. Rochmat Soemitro, SH.,:

“pajak adalah iuran rakyat kepada Kas Negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa-timbal (kontra-prestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.”²

Dasar hukum pajak diletakkan dalam Pasal 23 A Perubahan Ketiga Undang-Undang Dasar 1945:

“pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang”.

Jadi setiap pajak yang dipungut oleh pemerintah harus berdasarkan undang-undang, sehingga tidak mungkin ada pajak yang hanya dipungut berdasarkan

¹ <http://www.fiskal.depkeu.go.id/webbkf/link.asp?link=1100000>

² Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak*, (Jakarta: Salemba Empat, 2008), hlm. 6.

Keputusan Presiden atau berdasarkan peraturan pemerintah atau berdasarkan peraturan-peraturan lain yang lebih rendah daripada undang-undang. Peraturan pemerintah pengganti undang-undang mempunyai kedudukan yang sama dengan undang-undang.³ Bila ada pungutan yang namanya pajak namun tidak berdasarkan undang-undang, maka pungutan tersebut bukanlah pajak tetapi lebih tepat disebut perampokan (*taxation without representation is robbery*).⁴

Pajak merupakan peralihan kekayaan dari rakyat kepada pemerintah yang tidak ada imbalannya secara langsung dapat ditunjuk. Maka supaya peralihan kekayaan dari rakyat kepada pemerintah tidak dikatakan sebagai perampokan atau pemberian hadiah secara sukarela, maka disyaratkan bahwa sebelum pajak diberlakukan, harus mendapatkan persetujuan dari rakyat terlebih dahulu. DPR, anggota-anggotanya dipilih secara langsung dan demokratis oleh rakyat, sehingga jika DPR sudah menyetujui rancangan undang-undang, hal ini berarti bahwa pungutan pajak sudah disetujui oleh rakyat dan ketentuan DPR itu bersama Presiden dituangkan ke dalam bentuk undang-undang.⁵

Hukum Pajak ialah suatu kumpulan peraturan-peraturan yang mengatur hubungan antara pemerintah dan Wajib Pajak.⁶ Hukum Pajak merupakan bagian dari Hukum Publik, kemudian Hukum Publik dibagi menjadi Hukum Tata Negara, Hukum Tata Usaha dan Hukum Pidana. Hukum Pajak menjadi salah satu bagian dari Hukum Tata Negara. Secara umum Hukum Pajak dapat dibedakan menjadi dua, yaitu:

1. Hukum Pajak Material, yaitu: peraturan-peraturan yang mengandung ketentuan mengenai:
 - a) Subjek Pajak
 - b) Objek Pajak
 - c) tarif pajak

³ Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Sugihanti, *Asas dan Dasar Perpajakan 1*, (Bandung: PT. Refika Aditama, 2004), hlm. 7.

⁴ Ilyas dan Richard Burton, *op.cit.*, hlm. 7.

⁵ *Ibid*, hlm. 8.

⁶ Rochmat Soemitro, *Dasar-Dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan*, (Bandung: ERESKO N.V. Dji. Geusanulun 1, 1965), hlm. 19.

Salah satu contoh Hukum Pajak Material adalah: Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 (selanjutnya disebut UU PPh).

2. Hukum Pajak Formal, yaitu: peraturan-peraturan pelaksanaan dan pemberi petunjuk kepada administrasi pajak dan pemberi petunjuk kepada administrasi pajak dan Wajib Pajak supaya pajak dapat dikenakan atau dipungut secepat-cepatnya.⁷ Dengan kata lain peraturan-peraturan dalam Hukum Pajak Formal dibuat agar Hukum Pajak Material dapat berlaku efektif.

Contoh Hukum Pajak Formal yaitu: Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, sebagaimana beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009 (selanjutnya disebut UU KUP).

Sebagaimana sering terjadi dalam kebiasaan internasional, berdasarkan ketentuan Pasal 2 UU PPh, Indonesia membangun yurisdiksi pemajakannya berdasarkan dua kaitan (pertalian) fiskal (*fiscal allegiance*) yaitu:

- a) subjektif (personal): memperhatikan status Wajib Pajak (tempat tinggal/domisili, keberadaan atau niat dalam kasus Wajib Pajak (tempat tinggal/domisili, keberadaan atau niat dalam kasus Wajib Pajak orang pribadi; tempat pendirian atau kedudukan dalam kasus badan),
- b) objektif: mendasarkan pada letak geografis sumber penghasilan.⁸

John Hutagaol, Darussalam dan Danny Septriadi⁹ mengutip definisi dari Mansury (2001): Subjek Pajak merupakan subjek hukum yang oleh Undang-Undang pajak diberi kewajiban perpajakan .

⁷ Tunggul Anshari SetiaNegara, *Pengantar Hukum Pajak*, (Malang: Bayu Media , 2006), hlm. 51.

⁸ Gunadi, *Pajak Internasional*, (Jakarta: Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia) hlm. 55.

⁹ John Hutagaol, *Darussalam dan Danny Septriadi, Kapita Selekta Perpajakan*, (Jakarta: Salemba empat, 2007), hlm. 199.

Menurut Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti;

“Subjek Pajak adalah orang atau badan, atau kesatuan lainnya yang memenuhi syarat-syarat subjektif, yaitu yang bertempat tinggal atau berkedudukan di Indonesia”.¹⁰

Dalam Pasal 2 ayat (1) UU PPh, ditentukan;

“yang menjadi subjek pajak adalah”:

- a. orang pribadi;
- b. warisan yang belum terbagi sebagai suatu kesatuan menggantikan yang berhak;
- c. badan; dan
- d. Bentuk Usaha Tetap.

Untuk tujuan perpajakan (*tax purposes*), berdasarkan Pasal 2 ayat (2) UU PPh, disebutkan;

“Subjek Pajak dibedakan menjadi Subjek Pajak dalam negeri dan Subjek Pajak luar negeri.”

“Subjek Pajak dalam negeri (Pasal 2 ayat (3) UU PPh) adalah;

- a. orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau orang pribadi yang dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia”;
- b. badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia, kecuali unit tertentu dari badan pemerintah yang memenuhi kriteria:
 1. pembentukannya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan;
 2. pembiayaannya bersumber dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah;
 3. penerimaannya dimasukkan dalam anggaran Pemerintah Pusat atau Pemerintah Daerah; dan
 4. pembukuannya diperiksa oleh aparat pengawasan fungsional negara; dan
- c. warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak.”

¹⁰ Soemitro dan Dewi Kania Sugihanti, *op.cit.* hlm. 75.

“Subjek Pajak luar negeri (Pasal 2 ayat (4) UU PPh) adalah”:

- a. orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui Bentuk Usaha Tetap di Indonesia; dan
- b. orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia tidak dari menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui Bentuk Usaha Tetap di Indonesia.

Bentuk Usaha Tetap menurut UU PPh tidak dimasukkan sebagai Subjek Pajak dalam negeri. Berdasarkan Pasal 2 ayat (5) UU PPh, disebutkan;¹¹

“Bentuk Usaha Tetap adalah bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia, yang dapat berupa:

- a. tempat kedudukan manajemen;
- b. cabang perusahaan;
- c. kantor perwakilan;
- d. gedung kantor;
- e. pabrik;
- f. bengkel;
- g. gudang;
- h. ruang untuk promosi dan penjualan;
- i. pertambangan dan penggalian sumber alam;
- j. wilayah kerja pertambangan minyak dan gas bumi;
- k. perikanan, peternakan, pertanian, perkebunan, atau kehutanan;
- l. proyek konstruksi, instalasi, atau proyek perakitan;
- m. pemberian jasa dalam bentuk apa pun oleh pegawai atau orang lain, sepanjang dilakukan lebih dari 60 (enam puluh) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan;
- n. orang atau badan yang bertindak selaku agen yang kedudukannya tidak bebas;

¹¹ Indonesia, Undang-Undang Pajak Penghasilan, UU No. 36 tahun 2008, LN No. 133, TLN No. 4893, Ps. 2 ayat (5).

- o. *agen atau pegawai dari perusahaan asuransi yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menerima premi asuransi atau menanggung risiko di Indonesia; dan*
- p. *komputer, agen elektronik, atau peralatan otomatis yang dimiliki, disewa, atau digunakan oleh penyelenggara transaksi elektronik untuk menjalankan kegiatan usaha melalui internet."*

Mengenai apa yang dapat dijadikan Objek Pajak, ditentukan dalam Pasal 4 UU PPh, yang menjadi Objek Pajak adalah penghasilan. Selanjutnya "penghasilan" dalam Pasal 4 UU PPh diuraikan sebagai: setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun.

Menurut Rochmat Soemitro;

"Wajib Pajak adalah Subjek Pajak yang memenuhi syarat-syarat objektif, jadi memenuhi *Tatbestand* yang ditentukan oleh undang-undang, yaitu menerima atau memperoleh penghasilan kena pajak."¹²

Menurut Pasal 1 butir 2 UU KUP, Wajib Pajak adalah:

"orang atau badan yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan ditentukan untuk melakukan kewajiban perpajakan."

Menyangkut hak memajaki, Indonesia menggunakan asas domisili sebagai asas utama dilengkapi dengan asas sumber. Hal ini tercermin dalam Pasal 2 ayat (1) UU PPh, yaitu dibedakannya Subjek Pajak dalam negeri dan Subjek Pajak luar negeri. Bagi Wajib Pajak dalam negeri berlaku suatu ketentuan berdasarkan prinsip *world wide income*, yang artinya bahwa Wajib Pajak dalam negeri dikenakan Pajak Penghasilan oleh negara tempat Wajib Pajak itu berdomisili tidak saja atas hasil dari objek yang ada di dalam negeri Indonesia, tetapi juga atas hasil dari objek yang ada diluar negeri. Ini disebut asas domisili, yaitu asas mengenai pengenaan pajak yang menentukan bahwa Negara tempat wajib pajak bertempat tinggal atau berkedudukan berhak mengenakan pajak atas hasil-hasil yang diperoleh Wajib Pajak dalam negeri

¹² Soemitro dan Dewi Kania Sugihanti, *op.cit.* hlm 59.

yang berasal dari sumber dimana saja sumber itu berada, baik itu berada di dalam negeri maupun di luar negeri. Sedangkan bagi Wajib Pajak luar negeri, yaitu orang atau badan, terhadap mereka hanya dapat dikenakan pajak di Indonesia apabila orang atau badan itu memperoleh penghasilan dari objek pajak yang ada di dalam negeri.

Globalisasi membawa perubahan yang besar dalam kehidupan manusia. Dalam dunia usaha, perubahan tersebut direfleksikan dalam volume transaksi internasional yang bertumbuh secara signifikan. Transaksi dimaksud meliputi barang (*goods*), jasa (*service*) dan modal (*capital*). Dinamika dalam transaksi internasional tersebut memiliki implikasi perpajakan (*tax effects*) baik langsung maupun tidak langsung. Aspek Internasional tersebut harus diakomodir dalam ketentuan Pajak Penghasilan.¹³ Setiap undang-undang perpajakan selalu mempunyai aspek internasional, baik mengenai subjek pajak maupun objek pajak. Aspek internasional dari suatu perundang-undangan pajak mencerminkan sejauh mana suatu negara menentukan hak pemajakannya di luar wilayahnya. Aspek internasional itu biasanya menyangkut definisi subjek pajak luar negeri (*non-resident tax payer*), definisi Bentuk Usaha Tetap (BUT), penentuan penghasilan dari BUT tersebut, metode penghindaran pajak berganda yang dianut, dan jenis-jenis penghasilan yang diperoleh subjek pajak luar negeri dari sumber-sumber di dalam negeri yang dikenai Pajak Penghasilan melalui pemotongan (*with holding*).¹⁴

Aspek internasional yang diatur dalam ketentuan PPh diperlukan untuk menentukan:

- a) status orang asing (*foreigners*) yang berdomisili di Indonesia dan perusahaan berbadan hukum asing yang menjalankan kegiatan usaha di Indonesia sehingga dapat ditentukan kewajiban perpajakannya,
- b) cakupan hak pemajakan Indonesia atas penghasilan yang timbul dari wilayah yurisdiksi hukumnya dan luar negeri (*offshore income*)
- c) penentuan sumber penghasilan dalam kaitannya dengan kredit pajak luar negeri (*foreign tax credit*)

¹³ John Hutagaol, *Perpajakan Isu-Isu Kontemporer*, (Yogyakarta: Graha Ilmu, 2007), hlm. 102.

¹⁴ Rachmanto Surahmat, *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda*, (Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama, 2005), hlm. 11-12.

- d) besarnya pajak yang dipotong atas imbalan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak luar negeri (*non resident tax payer*)
- e) perlakuan PPh atas transaksi-transaksi tertentu (misalnya : *deem profit* dan *deem dividend*)¹⁵

Yurisdiksi internasional UU PPh ditunjukkan dalam Pasal 26 yang merupakan pengenaan pajak atas *passive income* maupun *active income* yang diterima Wajib Pajak luar negeri, yaitu beberapa jenis penghasilan yang dibayar dari Indonesia kepada Wajib Pajak luar negeri dikenai potongan PPh sebesar 20%. Penghasilan-penghasilan yang menjadi objek pemotongan adalah:

- a. dividen;
- b. bunga termasuk premium, diskonto, dan imbalan sehubungan dengan jaminan pengembalian utang;
- c. royalti, sewa, dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta;
- d. imbalan sehubungan dengan jasa, pekerjaan, dan kegiatan;
- e. hadiah dan penghargaan;
- f. pensiun dan pembayaran berkala lainnya;
- g. premi swap dan transaksi lindung nilai lainnya; dan/atau
- h. keuntungan karena pembebasan utang.

Dilihat dari jenis penghasilan yang disebutkan dalam Pasal 26 UU PPh diatas, penghasilan-penghasilan tersebut mencakup pendapatan modal dan usaha.

Dalam praktiknya, dalam hal penerapan dari pemotongan PPh Pasal 26 UU PPh, dapat menimbulkan pajak berganda yang sangat menghambat lancarnya perekonomian. Pajak berganda dapat menghambat lalu lintas (*flow of*) modal, teknologi, jasa *managerial skill*, dan *sophisticated instruments*. Dalam pengertian luas, pajak berganda meliputi setiap bentuk pembebanan pajak dan pungutan lainnya lebih dari satu kali, yang dapat berganda (*double taxation*) atau lebih (*multiple taxation*) atas suatu fakta fiskal (subjek dan/atau objek pajak).¹⁶ Apabila pemajakan berganda (*double atau multiple taxation*) dilakukan oleh beberapa Negara

¹⁵ Hutagaol, *op.cit.* hlm. 102.

¹⁶ Gunadi, *op.cit.* hlm. 111.

administrasi pajak (berdasarkan ketentuan pemajakan domestik dari tiap Negara) maka terdapat pajak berganda internasional (*international double taxation*).¹⁷

Pengenaan pajak berganda secara internasional pada dasarnya merupakan akibat dari perbedaan prinsip-prinsip perpajakan internasional yang dianut oleh setiap negara. Perbedaan prinsip tersebut mengakibatkan konflik yurisdiksi antara satu negara dan negara lainnya. Walaupun setiap negara mempunyai metode penghindaran pajak berganda secara unilateral, hal ini tidak sepenuhnya menjamin tidak terjadinya pengenaan pajak berganda. Konflik yurisdiksi ini berasal dari kenyataan bahwa setiap negara bebas menentukan sendiri pajaknya diluar wilayahnya. Maka untuk mencegah, atau menghapuskan pajak berganda yang terjadi dibuatlah persetujuan bilateral antara dua negara atau lebih mengenai penghindaran pajak berganda yang disebut Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda atau *Tax Treaty* (selanjutnya disebut P3B). P3B diartikan sebagai perjanjian pajak antara 2 (dua) Negara (bilateral) yang mengatur mengenai pembagian hak pemajakan atas penghasilan yang diperoleh atau diterima oleh penduduk salah satu Negara (*treaty partner* atau kedua Negara *treaty partner (both Contracting States)*).¹⁸

Berdasarkan Pasal 32A UU PPh diatur bahwa:

"pemerintah berwenang melakukan perjanjian dengan pemerintah dari negara lain dalam rangka penghindaran pajak berganda dan pencegahan pengelakan pajak".

Apabila Wajib Pajak luar negeri berdomisili di Negara-negara yang mempunyai P3B dengan Indonesia, maka ketentuan Pasal 26 tersebut tidak dapat sepenuhnya diberlakukan. *Tax treaty* merupakan perjanjian internasional yang dipayungi oleh Konvensi Wina tahun 1969 dan Indonesia merupakan salah satu negara yang ikut menandatangani. Indonesia meratifikasi konvensi tersebut dengan Undang-Undang Nomor 1 Tahun 1982 tentang Pengesahan Konvensi Wina Mengenai Hubungan Diplomatik Beserta Protokol Opsionalnya Mengenai Hal Memperoleh Kewarganegaraan (*Vienna Convention On Diplomatic Relations And*

¹⁷ Gunadi, *loc. cit.*, hlm. 112.

¹⁸ Hutagaol, *op.cit.* hlm. 162.

Optional Protocol To The Vienna Convention On Diplomatic Relations Concernng Acquisition Of Nationality, 1961) Dan Pengesahan Konvensi Wina Mengenai Hubungan Konsuler Beserta Protokol Opsionalnya Mengenai Hal Memperoleh Kewarganegaraan (*Vienna Convention On Consular Relations And Optional Protocol To The Vienna Convention On Consular Relation Concerning Acquisition Of Nationality, 1963*) sehingga semua perjanjian internasional yang ditandatangani oleh Indonesia menjadi bagian dari sistem perundang-undangan Indonesia, termasuk P3B. Proses berlakunya (*the entry into force*) suatu P3B melalui beberapa tahapan yaitu (i) perundingan, (ii) penandatanganan, (iii) ratifikasi, (iv) pertukaran ratifikasi dan (v) berlaku efektif.

Dalam kaitannya dengan penerapan P3B, kerap kali menimbulkan sengketa pajak antara pemungut pajak (Fiskus) dan Wajib Pajak. Menurut ketentuan Pasal 1 angka 5 Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak (selanjutnya disebut UU Pengadilan Pajak), disebutkan:

"Sengketa pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau penanggung pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan Banding atau Gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk Gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan undang-undang penagihan pajak dengan surat paksa."

Dengan kata lain sengketa pajak terjadi karena adanya ketidaksamaan persepsi atau perbedaan pendapat antara Wajib Pajak dengan petugas pajak mengenai penetapan pajak terutang yang diterbitkan atau adanya tindakan penagihan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Pengertian sengketa pajak umumnya diawali dari diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak atau diterbitkannya surat tindakan penagihan pajak.

Surat Ketetapan Pajak dimaksud adalah:

1. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB),
2. Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT),
3. Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB),
4. Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN).

Selain itu, sengketa juga bisa timbul karena adanya pemotongan atau pemungutan yang dilakukan oleh pihak ketiga berdasarkan undang-undang.¹⁹ Mengacu pada pengertian diatas, maka penyelesaian sengketa pajak dalam kaitannya dengan P3B, upaya hukum yang tersedia berdasarkan peraturan perundang-undang domestik dan upaya hukum melalui P3B. Adapun yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan domestik, yaitu keberatan, banding, peninjauan kembali dan gugatan. Upaya hukum keberatan atas ketetapan pajak diajukan ke Direktorat Jenderal Pajak. Sedangkan Upaya hukum banding dan gugatan diajukan ke Pengadilan Pajak. Khusus untuk upaya hukum peninjauan kembali diajukan ke Mahkamah Agung.

Terkait dengan penjelasan P3B dan sengketa pajak yang telah diuraikan secara singkat diatas, pemerintah Republik Indonesia telah mengadakan perjanjian dengan pemerintah Kerajaan Belanda dalam Penghindaran Pajak Berganda yang ditandatangani pada tanggal 29 Januari 2002 dan telah diratifikasi dengan Keputusan Presiden Nomor 92 Tahun 2003 yang ditetapkan tanggal 14 Nopember 2003 dan telah direnegosiasi ulang dan berlaku efektif mulai tanggal 01 Januari 2004, dengan tujuan untuk menghindari pajak berganda. Namun dalam praktek penerapan P3B antara Indonesia dan Belanda ini, terdapat masalah yang berkaitan dengan hal-hal yang diatur dalam Pasal 11 ayat (1) sampai dengan ayat (5) P3B tersebut. Adapun masalah yang muncul tersebut akan menjadi pembahasan secara lengkap dan lebih mendalam dalam penyusunan tesis ini dengan mengkaji putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put-17568/PP/M.III/13/2009 atas sengketa pajak Nomor: 13-032417-2004 antara PT. Reda Pump Indonesia melawan Direktur Jenderal Pajak. Perkara Banding antara PT. Reda Pump Indonesia melawan Direktur Jenderal Pajak menjadi pokok bahasan dalam tesis ini, karena pokok sengketa pajak dalam perkara ini bermula dari munculnya Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) Pajak Penghasilan Pasal 26 berdasarkan laporan Pemeriksaan Pajak yang ditujukan kepada PT. Reda Pump Indonesia, terkait dengan dikeluarkannya Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-17/PJ/2005 mengenai Petunjuk Perlakuan Pajak Penghasilan terhadap

¹⁹ Ilyas dan Richard Burton, *op.cit.* hlm. 92.

Pasal 11 tentang Bunga pada P3B antara Indonesia dan Belanda. Didalam Pasal 11 ayat (1) sampai dengan ayat (5) P3B antara Pemerintah Indonesia dengan Pemerintah Belanda yang isinya menyatakan sebagai berikut:

- Ayat 1: Bunga yang timbul di salah satu Negara dan dibayarkan kepada penduduk Negara lainnya dapat dikenakan pajak di Negara lainnya.*
- Ayat 2: Namun demikian, bunga tersebut dapat juga dikenakan pajak di Negara dimana bunga tersebut berasal dan sesuai dengan perundang-undangan Negara tersebut; akan tetapi, apabila pemilik manfaat dari bunga tersebut adalah penduduk Negara lainnya, maka pajak yang dikenakan tidak akan melebihi 10 % (sepuluh persen) dari jumlah bruto bunga.*
- Ayat 3: Menyimpang dari ketentuan-ketentuan dalam ayat 2, bunga yang timbul di salah satu Negara hanya akan dikenakan pajak di Negara lainnya sepanjang bunga tersebut diperoleh:*
- (i) Pemerintah Negara lainnya, termasuk bagian ketatanegaraan dan pemerintah daerahnya; atau*
 - (ii) Bank Sentral Negara lainnya; atau*
 - (iii) Lembaga Keuangan yang dimiliki atau dikendalikan oleh Pemerintah Negara lainnya, termasuk bagian ketatanegaraannya dan pemerintah daerah; atau*
 - (iv) Setiap penduduk Negara lainnya sehubungan dengan piutang yang dijamin oleh Pemerintah Negara lainnya termasuk bagian ketatanegaraannya dan pemerintah daerahnya, Bank Sentral Negara lainnya, atau setiap lembaga keuangan yang dimiliki atau dikendalikan oleh Pemerintah tersebut.*
- Ayat 4: Menyimpang dari ketentuan-ketentuan dalam ayat 2, bunga yang timbul di salah satu Negara hanya akan dikenakan pajak di Negara lainnya jika pemilik manfaat dari bunga tersebut merupakan penduduk Negara lainnya dan jika bunga tersebut dibayarkan atas hutang yang dibuat untuk jangka waktu lebih dari 2 (dua) tahun atau yang dibayarkan sehubungan dengan penjualan kredit perlengkapan industri, dagang, atau ilmu pengetahuan.*
- Ayat 5: Pejabat yang berwenang dari kedua Negara melalui persetujuan bersama akan mengatur cara-cara untuk menerapkan ayat 2, 3, dan 4.*

Terhadap SKPKB tersebut, PT. Reda Pump Indonesia menyatakan tidak setuju karena menurutnya hasil pemeriksaan pajak tersebut salah, karena dasar dari biaya bunga tersebut adalah Pasal 11 ayat (4) dari P3B antara Indonesia dan Belanda

yang merupakan *lex specialis* dari undang-undang nasional. Menurut Direktorat Jenderal Pajak, walaupun memenuhi Pasal 11 ayat (4) P3B, tetapi harus dilihat bahwa ketentuan tersebut tidak berdiri sendiri tapi terkait dengan Pasal 11 ayat (5) P3B yang juga merupakan suatu ketentuan yang harus dilaksanakan, sehingga diterbitkanlah Surat Edaran Dirjen Pajak dengan latar belakang bahwa ketentuan Pasal 11 ayat (4) P3B antara Indonesia dan Belanda sering dimanfaatkan oleh Wajib Pajak yang merugikan Negara Indonesia yaitu adanya transaksi internasional yang bersifat abusif. PT. Reda Pump Indonesia menyampaikan keberatannya dengan mengajukan Surat Keberatan yang diterima Kantor Pelayanan Pajak Penanaman Modal Asing Lima, yang kemudian diterbitkannya Surat Keputusan Direktur Jenderal Pajak berupa penolakan atas keberatan yang diajukan oleh PT. Reda Pump Indonesia. Maka atas dikeluarkannya Surat Keputusan Direktur Jenderal pajak yang berisi penolakan, PT. Reda Pump Indonesia mengajukan permohonan banding kepada Pengadilan Pajak.

Perkara Banding antara PT. Reda Pump Indonesia melawan Direktorat Jenderal Pajak ini menarik perhatian penulis untuk dilakukan penelitian, karena Pengadilan Pajak memutuskan mengabulkan seluruhnya permohonan banding PT. Reda Pump terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak. Majelis Pengadilan Pajak dalam salah satu pertimbangannya bahwa dari sudut pandang sistim hukum nasional, ratifikasi suatu *treaty* telah melalui proses pembentukan undang-undang sehingga memperoleh status dipersamakan dengan undang-undang atau bahkan melebihinya (*lex specialis*). Apabila dikehendaki ada perubahan tentunya dapat dilakukan dengan prosedur yang sama pula, tidak hanya sekedar dengan menerbitkan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak. Majelis tidak sependapat bahwa P3B dapat diakhiri secara sepihak oleh Direktur Jenderal Pajak dengan penerbitan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-17/PJ./2005 tanggal 01 Juni 2005 dimaksud. Dalam salah satu kesimpulan Majelis, bahwa sepanjang P3B Indonesia-Belanda belum dirubah secara resmi maka ketentuan antara Indonesia dengan Belanda masih berlaku.

Berdasarkan uraian diatas, maka penulis melakukan penelitian yang kemudian diberi judul dalam tesis ini yaitu:

“Kedudukan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) – *Tax Treaty* Antara Indonesia Dan Belanda Dalam Sistem Perundang-undangan Indonesia. (Studi Kasus Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put-17568/PP/M.III/13/2009 Atas Sengketa Pajak Nomor: 13-032417-2004).”

1.2. Perumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang penelitian, maka penulis mengidentifikasi permasalahan dalam penelitian ini pada hal-hal sebagai berikut:

1. Apakah dalam sistem perundang-undangan Indonesia, P3B - *Tax Treaty* antara Indonesia dan Belanda merupakan *lex specialis* dari UU PPh?
2. Bagaimanakah dampak hukum atas dikeluarkannya Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-17/PJ/2005 terhadap penerapan Pasal 11 ayat (4) P3B antara Indonesia dan Belanda?

1.3. TUJUAN PENELITIAN

Tujuan dari penelitian ini adalah:

1. Mengetahui kedudukan P3B – *Tax Treaty* antara Indonesia dan Belanda dalam sistem perundang-undangan Indonesia.
2. Mengetahui dampak hukum terhadap penerapan pasal 11 ayat (4) P3B antara Indonesia dan Belanda atas berlakunya Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-17/PJ/2005.

1.4. METODE PENELITIAN

Metode pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah pendekatan Yuridis Normatif dengan 2 (dua) cara pengumpulan data, yaitu :

1. Studi Kepustakaan

Penulis melakukan penelitian dengan membaca dan mempelajari bahan – bahan dari peraturan perundang – undangan, buku, laporan, jurnal, artikel dari koran dan/atau majalah dengan maksud memperoleh data sekunder yang dipakai untuk menjelaskan teori dan dasar hukum yang melatar belakangi pembahasan yang berkaitan dengan materi dalam penelitian ini.

Adapun data-data sekunder yang akan dipergunakan oleh penulis yakni berupa :

a) **Bahan Hukum Primer**

Yaitu bahan-bahan yang memiliki kekuatan hukum mengikat masyarakat yang berkaitan erat dengan topik permasalahan.

b) **Bahan Hukum Sekunder**

Bahan-bahan yang menjelaskan bahan hukum primer seperti buku buku, makalah dan data pendukung lainnya.

c) **Bahan Hukum Tersier**

Yakni bahan-bahan yang dapat memberikan petunjuk maupun penjelasan terhadap bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder, seperti kamus dan ensiklopedia hukum.

2. **Studi Lapangan**

Dalam penelitian lapangan, peneliti melakukan wawancara dengan pihak – pihak yang terkait dengan pembahasan penelitian ini untuk mendapatkan data dan informasi mengenai pokok permasalahan dalam penelitian ini. Adapun cara yang digunakan adalah :

1) **Pengamatan Terlibat (Wawancara)**

Yaitu dengan mengadakan tanya jawab dengan narasumber yang berhubungan dengan penelitian ini.

2) **Pengamatan Tidak Terlibat**

Yaitu dengan mengadakan pengamatan pada obyek penelitian yang pelaksanaan tidak langsung melibatkan obyek penelitian.

1.5. SISTEMATIKA PENULISAN

Tesis ini terdiri dari 4 (empat) bab yang berkaitan dan untuk melihat kaitan dari empat bab tersebut digunakan sistematika sebagai berikut:

BAB I PENDAHULUAN

Bab ini memberikan penjelasan mengenai landasan-landasan pikiran penulisan yang akan dilakukan. Landasan ide ini menyangkut beberapa hal, seperti latar belakang permasalahan, perumusan masalah, tujuan dan kegunaan dari penelitian, metode penelitian yang digunakan, sistematika penulisan serta daftar lampiran.

BAB II

Dalam bab ini menguraikan beberapa teori tentang sistem hukum, sumber hukum dan asas hukum, hukum internasional, dasar-dasar perpajakan, pajak penghasilan, pajak berganda internasional. Kemudian bab ini membahas kasus Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put-17568/PP/M.III/13/2009 atas sengketa pajak Nomor: 13-032417-2004 antara PT. Reda Pump Indonesia melawan Direktur Jenderal Pajak. Menguraikan secara rinci dasar perkara, isi pokok perkara, dan pertimbangan majelis hakim, kemudian menganalisa putusan pengadilan pajak tersebut dengan teori yang ada.

BAB III PENUTUP

Bab ini merupakan bagian penutup dari penelitian ini, yang terdiri dari dua bagian, yakni bagian pertama mengenai kesimpulan dari pembahasan bab-bab sebelumnya, dan bagian kedua merupakan saran yang dapat diberikan oleh penulis berkaitan dengan permasalahan yang diteliti.

BAB 2

KEDUDUKAN PERSETUJUAN PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA (P3B) – TAX TREATY ANTARA INDONESIA DAN BELANDA DALAM SISTEM PERUNDANG-UNDANGAN INDONESIA. (STUDI KASUS PUTUSAN PENGADILAN PAJAK NOMOR: Put-17568/PP/M.III/13/2009 ATAS SENGKETA PAJAK NOMOR: 13-032417-2004)

2.1. Tinjauan Umum Mengenai Sistem Hukum, Sumber Hukum dan Asas Hukum

2.1.1. Sistem Hukum

Prof. Subekti S.H. (dalam Seminar Hukum Nasional IV Maret 1979 di Jakarta) berpendapat bahwa:

“suatu sistem adalah suatu susunan atau tatanan yang teratur, suatu keseluruhan yang terdiri atas bagian-bagian yang berkaitan satu sama lain, tersusun menurut suatu rencana atau pola, hasil dari suatu penulisan untuk mencapai suatu tujuan”.²⁰

Sistem hukum adalah kesatuan utuh dari tatanan-tatanan yang terdiri dari bagian-bagian atau unsur- unsur yang satu sama lain saling berhubungan dan berkaitan secara erat.²¹ Schuit mengemukakan bahwa tujuan dari suatu sistem hukum adalah:²²

1. mewujudkan ketertiban sosial.
2. memberikan penyelesaian konflik tanpa kekerasan.
3. memberikan jaminan pengembangan diri dan otonomi para warga masyarakat.
4. mewujudkan seadil mungkin distribusi atau pembagian barang-barang langka di dalam masyarakat.

²⁰ R. Abdoel Djamali, *Pengantar Hukum Indonesia*, (Jakarta: PT RajaGrafindo Persada, 1999), hlm. 65.

²¹ J.B Daliyo, *Pengantar Hukum Indonesia*, (Jakarta: PT Prenhallindo, 2001), hlm. 35

²² Tim Pengajar PIH Fakultas Hukum Unpar, *Makalah: pengantar Ilmu Hukum*, Universitas Katolik Parahyangan Fakultas Hukum, 1995, hlm. 114.

5. menganalisis perubahan sosial.

Komponen pertama dari sistem hukum itu, yakni keseluruhan kaidah-kaidah hukum yang berlaku dalam suatu masyarakat atau negara tidaklah terlepas yang satu dari yang lainnya melainkan saling berkaitan sehingga bersama-sama mewujudkan satu kesatuan yang utuh yang dapat dipandang sebagai suatu sistem, dan dinamakan sistem hukum positif atau Tata Hukum. Jadi sistem hukum positif atau tata hukum adalah suatu keseluruhan kaidah-kaidah hukum yang saling bertautan dan yang tertata berdasarkan asas-asas tertentu sehingga mewujudkan suatu kesatuan yang relatif utuh. Unsur-unsur (komponen, sub sistem) dari sistem hukum positif itu adalah kaidah-kaidah hukum dan asas-asas hukum.²³

2.1.2. Sistem Hukum Eropa Kontinental

Indonesia adalah negara yang menganut sistem hukum Eropa Kontinental. Sistem hukum ini sering disebut sebagai "*Civil Law*" yang berkembang di negara-negara Eropa daratan seperti Jerman, Belanda, Perancis, Italia, Asia termasuk Indonesia pada masa jajahan pemerintah Belanda. Sebenarnya semula berasal dari kodifikasi hukum yang berasal dari kodifikasi hukum yang berlaku di Kekaisaran Romawi pada masa pemerintahan Kaisar Justinianus abad VI sebelum Masehi. Prinsip utama yang menjadi dasar dalam sistem hukum Eropa Kontinental itu ialah "hukum memperoleh kekuatan mengikat, karena diwujudkan dalam peraturan-peraturan yang berbentuk undang-undang dan tersusun secara sistematis di dalam kodifikasi atau kompilasi tertentu". Prinsip dasar ini dianut mengingat bahwa nilai utama yang merupakan tujuan hukum adalah "kepastian hukum" dimana hanya dapat diwujudkan kalau tindakan-tindakan hukum manusia didalam pergaulan hidup diatur dengan peraturan-peraturan hukum yang tertulis. Dengan tujuan hukum itu dan berdasarkan sistem hukum yang dianut, maka hakim tidak dapat leluasa untuk menciptakan hukum yang mempunyai kekuatan mengikat umum. Hakim hanya berfungsi "menetapkan dan menafsirkan peraturan-peraturan dalam batas-batas wewenangnya". Putusan seorang hakim dalam suatu perkara hanya mengikat para pihak yang berperkara saja (*doktrins Res Ajudicata*). Sejalan dengan pertumbuhan

²³ *Ibid*, hlm. 115.

negara-negara nasional di Eropa, yang bertitik tolak kepada unsur kedaulatan (*sovereignty*) nasional termasuk kedaulatan untuk menetapkan hukum, maka yang menjadi sumber hukum di dalam sistem hukum Eropa Kontinental adalah “undang-undang” yang dibentuk oleh pemegang kekuasaan legislatif, selain itu juga diakui “peraturan-peraturan” yang dibuat pegangan kekuasaan eksekutif berdasarkan wewenang yang telah ditetapkan oleh undang-undang (peraturan-peraturan hukum administrasi negara) dan “kebiasaan-kebiasaan” yang hidup dan diterima sebagai hukum oleh masyarakat selama tidak bertentangan dengan undang-undang.²⁴

2.1.3. Sumber Hukum

Sumber hukum dalam arti formal adalah sumber yang didalamnya kita dapat menemukan kaidah hukum positif. Secara umum dapat kita bedakan adanya dua sumber hukum, yaitu sumber hukum materiil dan sumber hukum formal. Sumber hukum materiil adalah faktor-faktor yang mempengaruhi atau turut menentukan isi dari hukum atau kaidah hukum. Faktor-faktor yang menentukan isi hukum itu dapat dibedakan dalam faktor-faktor idiil dan faktor-faktor kemasyarakatan. Faktor-faktor idiil adalah patokan-patokan yang tetap (tidak berubah) yang harus dipatuhi oleh pembentuk undang-undang dan badan-badan pembentuk hukum lainnya dalam menjalankan tugas masing-masing, yakni keadilan, asas-asas kesusilaan yang paling dasar dan kesejahteraan masyarakat. Faktor-faktor kemasyarakatan menunjuk pada kenyataan yang aktual dan yang menjadi landasan pengaturan kehidupan kemasyarakatan, meliputi struktur dan kondisi ekonomi, struktur dan proses politik, kebiasaan, tata hukum yang ada, tata hukum dari negara lain, pandangan hidup, keyakinan keagamaan, keyakinan kesusilaan, keyakinan atau kesadaran hukum dan opini publik pada umumnya. Sedangkan sumber hukum formal menunjuk pada wujud atau bentuk-bentuk penampilan dari kaidah hukum positif.²⁵

Secara horisontal, klasifikasi keseluruhan aturan-aturan hukum positif dibedakan berdasarkan sumber hukum formalnya dan berdasarkan isi atau bidang pengaturannya. Berdasarkan sumber hukum formalnya meliputi:

²⁴ Djamali, *op.cit.* hlm. 67.

²⁵ Tim Pengajar PIH Fakultas Hukum Unpar, *op.cit.* hlm. 82.

- a. Undang-undang (dalam arti luas);
- b. Praktek hukum para warga masyarakat (perjanjian, kontrak baku);
- c. Praktek hukum pemerintah atau birokrasi (aturan kebijakan, program kerja);
- d. Yurisprudensi (peradilan);
- e. Kebiasaan;
- f. Kesadaran Hukum.

Berdasarkan isi atau bidang pengaturannya, aturan-aturan hukum itu dibedakan ke dalam cabang-cabang pokok (*basic laws*): Hukum Perdata, Hukum Organisasi Negara (Hukum Tata Negara dan Hukum Administrasi Negara), Hukum Pidana, Hukum Internasional, Hukum Perselisihan dan Hukum Acara, disampingnya terdapat sejumlah hukum sektoral seperti Hukum Lingkungan, Hukum Hak Cipta, Hukum Perbankan, Hukum Perlindungan Konsumen, dan sebagainya.

Tatanan hukum formal atau eksternal menunjuk pada tersusunnya aturan-aturan hukum positif berdasarkan asas hierarki. Keseluruhan aturan-aturan hukum positif itu secara vertikal tersusun dalam suatu bangunan hierarkhikal dari atas ke bawah (atau dari bawah ke atas) tergantung pada kedudukan pembentuk aturan hukum dalam struktur organisasi negara yang bersangkutan dan prosedur pembentukannya. Berdasarkan Pasal 7 Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, di Indonesia bangunan hierarkhikal aturan-aturan hukumnya tersusun sebagai berikut:

Ayat 1 Jenis dan hierarki Peraturan Perundang-undangan adalah sebagai berikut:

- a. Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia tahun 1945;
- b. Undang-Undang/Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang;
- c. Peraturan Pemerintah;
- d. Peraturan Presiden;
- e. Peraturan Daerah.

Ayat 2 Peraturan Daerah sebagaimana dimaksud pada ayat (1) e meliputi:

- a. Peraturan Daerah provinsi dibuat oleh dewan perwakilan rakyat daerah provinsi bersama dengan gubernur;

- b. Peraturan Daerah kabupaten/kota dibuat oleh dewan perwakilan rakyat daerah kabupaten/kota bersama bupati/walikota;*
- c. Peraturan Desa/peraturan yang setingkat, dibuat oleh badan perwakilan desa atau nama lainnya bersama dengan kepala desa atau nama lainnya.*

Ayat 3 Ketentuan lebih lanjut mengenai tata cara pembuatan Peraturan Desa/peraturan yang setingkat diatur dengan Peraturan Daerah kabupaten/kota yang bersangkutan.

Ayat 4 Jenis Peraturan Perundang-undangan selain sebagaimana dimaksud pada ayat (1), diakui keberadaannya dan mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang diperintahkan oleh Peraturan Perundang-undangan yang lebih tinggi.

Ayat 5 Kekuatan hukum Peraturan Perundang-undangan adalah sesuai dengan hierarki sebagaimana dimaksud pada ayat (1).

2.1.4. Asas Hukum

Tiap aturan hukum itu bertumpu pada suatu asas hukum, yakni suatu nilai yang diyakini berkaitan dengan penataan masyarakat secara tepat dan adil. Dari aturan hukum yang konkret yang mengatur perilaku konkret tertentu dapat diangkat atau diabstraksi sebuah kaidah yang lebih umum yang wilayah penerapannya lebih luas atau lebih umum dari aturan hukum konkret tadi. Kaidah yang lebih umum itu dapat diabstraksikan lagi sehingga diperoleh kaidah yang lebih umum lagi yang tentu saja wilayah penerapannya lebih luas lagi. Kaidah pokok atau norma dasar yang paling umum pada bidang kehidupan tertentu yang tidak dapat diabstraksi atau dibuat lebih umum lagi itulah yang disebut asas hukum yang bermuatan nilai-etik. Jadi asas hukum itu adalah kaidah yang paling umum yang bermuatan nilai-etik, yang dapat dirumuskan dalam tata hukum atau berada di luar tata hukum, yang sebagai demikian mewujudkan kaidah penilaian fundamental dalam suatu sistem hukum. Asas hukum adalah rasionya dari kaidah hukum positif tertentu, yang secara rasional dapat menjelaskan mengapa kaidahnya itu demikian, apa tujuannya, sejauh mana jangkauan penerapannya. Karena itu dalam praktek hukum atau penyelenggaraan kehidupan hukum masyarakat, maka asas hukum mengemban dwi fungsi:

1. sebagai fundasi dari sistem hukum
2. sebagai batu-uji kritis terhadap sistem hukum dan aturan hukum

Asas-asas hukum itu timbul atau beakar pada akal budi dan nurani manusia. Adanya akal budi dan nurani itulah yang menyebabkan manusia mempunyai kemampuan untuk membedakan bagus-jelek, baik-buruk, adil-tidak adil, dan manusiawi-tidak manusiawi. Kemampuan inilah yang menumbuhkan kesadaran hukum dalam kesadaran manusia, dan kesadaran hukum itulah yang melahirkan asas-asas hukum. Jadi bekerjanya fungsi logikal dalam kesadaran manusia menyebabkan keseluruhan kaidah-kaidah hukum tertata dalam suatu sistem yang menampilkan diri dalam tatanan hukum formal dari tata hukum yang bertuipu pada tatanan hukum internalnya.²⁶

Sehubungan dengan adanya hierarkhi perundang-undangan, muncul sejumlah aturan kolisi (*collisieregels*) untuk mempertahankan keutuhan tata hukum. Berlakunya asas perundang-undangan, yaitu:

1. Asas *Lex superior derogat legi inferiori*, yang berarti: Peraturan yang lebih tinggi mengesampingkan peraturan yang lebih rendah.

Maksudnya adalah bahwa jika dalam perundang-undangan terdapat beberapa peraturan yang mengatur objek yang sama tetapi isi dan peraturan-peraturan itu saling bertentangan, maka yang berlaku adalah peraturan yang kedudukannya lebih tinggi. Dengan demikian, jika hakim dihadapkan pada kasus yang berkaitan beberapa peraturan yang isinya berbeda (bertentangan) maka hakim harus menerapkan ketentuan yang tercantum dalam peraturan yang lebih tinggi dengan mengesampingkan ketentuan yang tercantum dalam peraturan yang lebih rendah, atau dengan menyatakan ketentuan yang tercantum dalam peraturan yang lebih rendah itu tidak berlaku atau tidak sah atau tidak mengikat. Tindakan yang disebut terakhir ini dinamakan tindakan menguji peraturan. Tindakan menguji peraturan adalah tindakan menyatakan suatu ketentuan yang tercantum dalam sebuah peraturan tidak berlaku atau tidak mengikat berdasarkan ketentuan yang tercantum dalam peraturan yang kedudukannya lebih tinggi. Kewenangan menguji peraturan itu dinamakan Hak Menguji Peraturan atau Hak Menguji Undang-Undang (*Toetsingsrecht*).

²⁶ B. Arief Sidharta, *Asas, kaidah dan sistem hukum dalam praktek*, (Bandung, 20 juli 2004) hlm. 4.

2. Asas *Lex posterior derogat legi priori*, yang berarti: undang-undang (peraturan) yang kemudian mengesampingkan undang-undang (peraturan) yang terdahulu (yang mengatur masalah yang sama).

Berdasarkan asas ini, maka jika terdapat dua atau lebih peraturan perundang-undangan yang setingkat yang isinya saling bertentangan atau berbeda, maka hakim harus menerapkan peraturan atau ketentuan yang tercantum dalam undang-undang atau peraturan yang paling baru. Asas ini menyangkut aspek waktu dari perundang-undangan. Pada dasarnya peraturan perundang-undangan itu berlaku untuk suatu masa tertentu, jadi tidak berlaku untuk selamanya. Dengan demikian, keberlakuan peraturan perundang-undangan itu mempunyai saat dimulai dan saat berakhir.

Saat dimulai berlakunya peraturan perundang-undangan adalah:

- a. pada suatu waktu yang ditetapkan dalam peraturan yang bersangkutan; atau
- b. setelah lewat waktu tertentu sejak diundangkannya; di Indonesia untuk Jawa dan Madura tiga puluh hari sejak diundangkan, dan untuk daerah di luar Jawa dan Madura seratus hari sejak diundangkan; yang dimaksud dengan diundangkan adalah diumumkan secara resmi dalam Lembaran Negara oleh Menteri Sekretaris Negara; berkaitan dengan pengundangan ini berlaku fiksi (anggapan) bahwa setelah diundangkan maka setiap orang dianggap mengetahui berlakunya undang-undang yang bersangkutan; atau
- c. dalam peraturan tersebut ditetapkan bahwa saat mulai berlakunya akan ditetapkan dengan peraturan tersendiri.

Masa berlakunya peraturan perundang-undangan berakhir:

- a. pada saat habisnya masa berlaku peraturan yang bersangkutan sebagaimana yang secara eksplisit disebutkan dalam peraturan tersebut.
- b. Jika peraturan tersebut dicabut dengan peraturan yang sederajat (dalam batas kewenangan pembentuknya) atau yang lebih tinggi;
- c. Peraturan itu akan berakhir daya berlakunya (kekuatan mengikatnya) pada saat berlakunya peraturan baru yang sederajatnya atau yang lebih tinggi yang isinya bertentangan atau berbeda dengan peraturan termaksud (berdasarkan asas *Lex Posterior* dan *Lex Superior*)

- d. Jika objek yang diatur oleh peraturan yang bersangkutan sudah tidak ada.
3. Asas *Lex specialis derogat legi generali*, yang berarti: ketentuan asas yang khusus mengesampingkan ketentuan atau peraturan umum.

Dapat terjadi adanya beberapa peraturan yang sederajat dan mulai berlaku pada waktu bersamaan atau pada waktu yang berbeda serta mengatur masalah yang sama, namun isinya berbeda atau bertentangan. Hal ini terjadi karena ketentuan atau peraturan yang satu merupakan pengaturan secara khusus, sedangkan yang lainnya memuat ketentuan-ketentuan umum. Dalam hal ini, maka yang berlaku adalah ketentuan atau peraturan khususnya. Jadi, ketentuan khusus mengesampingkan ketentuan umum. Ketentuan atau peraturan yang khusus ini selalu merupakan pengecualian terhadap ketentuan atau peraturan yang lainnya itu, yakni yang umum. Misalnya: Ketentuan-ketentuan yang tercantum dalam Kitab Undang-Undang Hukum Dagang berkedudukan sebagai *lex specialis* terhadap ketentuan-ketentuan yang tercantum dalam Buku III Kitab Undang-Undang Hukum Perdata yang berkedudukan sebagai *lex generalis*nya.

2.2. Tinjauan Umum Mengenai Hukum Internasional

2.2.1. Pengertian Hukum Internasional

Hukum internasional adalah keseluruhan kaidah-kaidah dan asas-asas hukum yang mengatur hubungan atau persoalan yang melintasi batas-batas negara yang bukan bersifat perdata. Hukum internasional yang dimaksud adalah hukum internasional publik. Penegasan ini untuk membedakan antara hukum internasional publik dan hukum perdata internasional.²⁷

2.2.2. Sumber-sumber Hukum Internasional

Pengertian sumber hukum dapat dibedakan menjadi dua yaitu sumber hukum material dan sumber hukum formal. Lebih lanjut yang akan dibicarakan hanya sumber hukum formal. Menurut Pasal 38 ayat (1) Piagam Mahkamah Internasional, yang dimaksud dengan sumber hukum formal hukum internasional adalah:

²⁷ Daliyo, *op.cit.* hlm. 195.

1. Perjanjian-perjanjian internasional baik yang umum maupun yang khusus yang mengandung ketentuan-ketentuan hukum yang diakui secara tegas oleh negara-negara yang bersengketa.
2. Kebiasaan-kebiasaan internasional sebagai bukti bahwa suatu kebiasaan umum telah diterima sebagai hukum.
3. Prinsip-prinsip hukum umum yang diakui oleh bangsa-bangsa beradab
4. Keputusan pengadilan dan ajaran-ajaran para sarjana teremuka dari berbagai negara sebagai sumber tambahan untuk menetapkan kaidah-kaidah hukum.

2.2.3. Perjanjian Internasional

2.2.3.1. Pengertian Perjanjian Internasional

Dalam pengertian umum dan luas perjanjian internasional adalah kata sepakat antara dua atau lebih subyek hukum internasional mengenai suatu obyek atau masalah tertentu dengan maksud untuk membentuk hubungan hukum atau melahirkan hak dan kewajiban yang diatur oleh hukum internasional.²⁸

2.2.3.2. Subyek-subyek Hukum Internasional Yang Memiliki Kemampuan Untuk Mengadakan Perjanjian Internasional

Subyek-subyek hukum internasional sebagai pemegang hak dan pemikul kewajiban berdasarkan hukum internasional, termasuk memiliki hak untuk mengadakan ataupun menjadi pihak atau peserta pada suatu perjanjian internasional. Dalam sejarah perkembangan hukum internasional, semula hanya negaralah yang diakui sebagai subyek hukum internasional. Tetapi pada awal abad kedua puluh dan terutama sekali setelah Perang Dunia II, dengan semakin meningkatnya hubungan-hubungan internasional dan lahirnya organisasi internasional yang bersifat permanen, mulailah ditinggalkan pandangan lama tersebut. Muncul pandangan baru, bahwa subyek hukum internasional tidak saja negara, tetapi juga organisasi internasional dan subyek-subyek hukum internasional lainnya selain daripada negara (*non-state entities*), misalnya kaum atau kelompok pembebasan atau bangsa yang sedang

²⁸ I Wayan Parthiana, *Hukum Perjanjian Internasional Bagian I*, (Bandung: Mandar Maju, 2002) hlm. 12.

memperjuangkan hak-haknya, kaum belligerensi, wilayah perwalian (*trusteeship territory*), bahkan juga individu diakui sebagai subyek hukum internasional, sepanjang hak-hak dan kewajiban-kewajiban individu tersebut termasuk dalam masalah masyarakat dan hukum internasional.

Namun demikian, tidaklah semua subyek hukum internasional memiliki kemampuan untuk mengadakan ataupun sebagai pihak atau peserta pada perjanjian internasional. Dengan kata lain, tidak semua subyek hukum internasional itu memiliki kapasitas yang lama. Ada yang memiliki kapasitas atau kemampuan penuh (*full capacity*), ada yang memiliki kemampuan lebih terbatas, bahkan ada yang sama sekali tidak memiliki kemampuan untuk mengadakan perjanjian internasional.

Tegasnya subyek-subyek hukum internasional yang memiliki kemampuan untuk mengadakan perjanjian internasional adalah:²⁹

1. Negara
2. Negara Bagian
3. Tahta Suci atau Vatikan
4. Wilayah Perwalian
5. Organisasi Internasional
6. Kelompok yang Sedang Berperang/Kaum Belligerensi
7. Bangsa yang Sedang Memperjuangkan Haknya.

2.2.3.3. Beberapa Model Tentang Saat Mulai Berlakunya Suatu Perjanjian Internasional

Berdasarkan uraian sepintas dan garis besar tentang mulai berlakunya suatu perjanjian internasional seperti tersebut di atas, maka dalam bagian ini akan dikemukakan beberapa contoh konkrit mengenai model-model tentang mulai berlakunya suatu perjanjian internasional, sebagaimana ditentukan di dalam perjanjian itu sendiri.

a) Perjanjian internasional yang dinyatakan mulai berlaku pada saat penandatanganannya oleh wakil-wakil para pihak yang melakukan perundingan.

Seperti telah dengan jelas dikemukakan di atas, karena perjanjian semacam ini

²⁹ *Ibid.*, hlm. 19.

substansinya relatif kecil dan lebih bersifat teknis, maka pengikatan diri atau persetujuan untuk terikat pada perjanjian dipercayakan secara langsung kepada wakil-wakil yang mengadakan perundingan yang menghasilkan naskah perjanjian. Dengan penandatungannya, maka sejak saat itu perjanjian tersebut secara sah telah mengikat para pihak sebagai hukum positif. Mulai saat itulah para pihak harus melaksanakan dan menghormati perjanjian itu baik pada level nasional maupun internasional.

b) Perjanjian internasional yang dinyatakan mulai berlaku pada saat organ yang berwenang dari masing-masing pihak untuk menyatakan persetujuannya terikat pada perjanjian, yang dilakukan pada waktu yang bersamaan atau dengan istilah yang lebih umum, pada saat perjanjian itu diratifikasi secara serentak oleh organ yang berwenang dari masing-masing pihak.

Dari segi substansinya perjanjian semacam ini tergolong perjanjian yang besar dan penting bagi para pihak yang melakukan perundingan dan perumusan naskah perjanjian tersebut. Saat menyatakan persetujuan untuk terikat, misalnya dengan cara ratifikasi. Disepakati oleh para pihak yang bersangkutan bahwa ratifikasi dilakukan secara serentak oleh organ yang berwenang dari masing-masing negara itu di ibukota negara masing-masing pada waktu yang bersamaan. Saat mulai berlakunya yaitu pada waktu diratifikasi secara bersamaan tersebut, memiliki nilai yang fundamental bagi para pihak.

Di samping itu ada pula suatu perjanjian internasional yang semula diprakarsai oleh beberapa negara saja, tetapi arti pentingnya perjanjian itu tidak saja bagi negara-negara yang memprakarsainya, melainkan juga bagi masyarakat internasional secara keseluruhannya. Akan tetapi karena tidak semua negara memiliki potensi dan kemampuan untuk terlibat di dalam perjanjian itu, maka tidaklah semua negara bisa terlibat di dalam proses pembentukan dan kelahirannya. Hanya negara-negara yang memiliki potensi dan kemampuan nyata dalam bidang yang diatur di dalam perjanjian itu sendirilah yang memprakarsai kelahiran maupun pemberlakuannya. Meskipun demikian, perjanjian ini tetap terbuka bagi negara-negara lain untuk menjadi pihak atau peserta dengan cara menyatakan persetujuan untuk terikat setelah perjanjian itu mulai berlaku sebagai hukum positif. Berdasarkan

kesepakatan dari negara-negara pemrakarsa atau yang disebut *original parties*, yang jumlahnya tentu tidak banyak, perjanjian semacam ini dinyatakan mulai berlaku pada waktu diratifikasi oleh organ yang berwenang dari masing-masing pihak pemrakarsa tersebut yang dilakukan pada waktu yang bersamaan di ibukota. negara masing-masing.

Akan tetapi, kesepakatan untuk meratifikasi pada saat yang sama di ibukota negara masing-masing, tidak ditentukan secara tegas di dalam salah satu pasal atau ayat perjanjian, melainkan kesepakatan itu dicapai setelah naskah perjanjian diotentikasi, jadi di luar naskah perjanjian. Oleh karena itu, saat mulai berlakunya perjanjian berdasarkan kesepakatan tersebut lebih memiliki nilai sebagai seremoni saja dibandingkan dengan nilainya sebagai kaidah hukum. Meskipun demikian, seperti telah dikemukakan di atas, saat mulai berlakunya itu mengandung nilai yang fundamental sebagai pertanda telah lahirnya kaidah hukum yang baru. Walaupun secara teoritis hal ini memang dimungkinkan, namun dewasa ini tidak ada contoh konkrit tentang perjanjian internasional yang saat mulai berlakunya seperti ini.

c) Perjanjian internasional yang dinyatakan mulai berlaku pada saat pertukaran piagam atau instrumen ratifikasi antara para pihak.

Perjanjian semacam ini pada umumnya merupakan perjanjian bilateral ataupun multilateral terbatas yang tertutup. Setelah para wakil yang melakukan perundingan menghasilkan naskah perjanjian yang kemudian disampaikan kepada organ yang berwenang dari pemerintahnya masing-masing, kemudian organ yang berwenang tersebut sesuai dengan konstitusinya masing-masing lalu meratifikasinya. Selanjutnya piagam ratifikasi itulah yang saling ditukarkan. Saat pertukaran piagam ratifikasi itulah dinyatakan. sebagai saat mulai berlakunya perjanjian itu. Terbatasnya jumlah negara yang menjadi pihak, misalnya dua atau tiga negara, memang memungkinkan untuk melakukan pertukaran piagam ratifikasi tersebut. Jika jumlahnya cukup banyak, misalnya lebih dari dua puluh lima negara, tentulah tidak mungkin untuk melakukan pertukaran piagam ratifikasi sebagai saat mulai berlakunya suatu perjanjian.

d) Perjanjian internasional yang dinyatakan mulai berlaku pada hari ke,

terhitung mulai tanggal pertukaran naskah piagam ratifikasi.

Perjanjian semacam ini sebenarnya sama seperti perjanjian seperti pada butir c) di atas, hanya saja tanggal atau saat mulai berlakunya bukan pada waktu pertukaran piagam atau instrumen ratifikasi, melainkan beberapa hari kemudian atau pada hari kesekian, terhitung mulai tanggal ataupun setelah tanggal pertukaran piagam atau instrumen ratifikasinya. Dengan demikian, setelah pertukaran piagam atau instrumen ratifikasi tersebut, masih harus ditunggu beberapa hari lagi mengenai saat mulai berlakunya perjanjian.

e). Pada hari ke, terhitung mulai tanggal ataupun setelah tercapainya penyimpanan piagam atau instrumen ratifikasi dari negara yang ke

Perjanjian yang saat mulai berlakunya seperti ini adalah perjanjian perjanjian multilateral umum dan terbuka yang substansinya tergolong besar dan penting, sesuai dengan ruang lingkup, maksud maupun tujuan dari perjanjian itu sendiri. Dalam perjanjian seperti ini, karena substansinya yang demikian besar dan penting, maka tidaklah mungkin untuk mengharapkan negara-negara, baik yang terlibat langsung dalam proses perundingan dan perumusan naskah perjanjian maupun negara yang sama sekali tidak ikut di dalamnya, untuk menyatakan persetujuannya terikat pada perjanjian ini. Demikian pula jika ada yang menyetujuinya, sudah dapat dipastikan bahwa persetujuannya untuk terikat pada perjanjian itu tidak dinyatakan pada waktu yang bersamaan, tetapi pada waktu yang berbeda-beda. Itupun kadang-kadang antara satu dengan lainnya jarak waktunya amat panjang. Misalnya, negara yang satu menyatakan persetujuannya untuk terikat pada saat ini, sedangkan negara yang lainnya pada saat yang belakangan bahkan ada yang berjarak tahunan.³⁰

Berbeda-beda serta lamanya waktu yang dibutuhkan untuk menyatakan persetujuan terikat pada perjanjian semacam ini, disebabkan karena panjangnya jalur birokrasi internal yang harus ditempuh oleh setiap negara berdasarkan sistem konstitusinya masing-masing. Di samping itu, faktor politik internal maupun eksternal juga turut berpengaruh terhadap sikap dan tindakan setiap negara dalam hubungan-hubungan internasional, termasuk menghadapi suatu perjanjian

³⁰ Parthiana, *loc. cit.*, hlm. 136.

internasional. Oleh karena itu tidaklah mengherankan, mengapa suatu negara dalam tempo yang cepat sudah menyatakan persetujuannya untuk terikat pada suatu perjanjian, sedangkan negara yang lainnya justru sangat lambat, sebaliknya sejumlah negara yang lainnya lagi, sama sekali tidak bersedia menyatakan persetujuannya untuk terikat pada perjanjian itu. Keadaan seperti ini selanjutnya berpengaruh terhadap tanggal atau saat mulai berlakunya perjanjian. Ada perjanjian semacam ini yang mulai berlakunya dalam tempo yang relatif singkat, ada yang menunggu waktu mulai berlakunya dalam tempo yang cukup lama atau sangat lama, bahkan ada yang sama sekali tidak pernah memenuhi persyaratan mulai berlaku, sehingga perjanjian itu tidak pernah berlaku sebagai hukum positif.³¹

Berdasarkan formulasi tentang cara mulai berlakunya suatu perjanjian internasional seperti ini, tampaklah bahwa perjanjian semacam ini sudah mulai berlaku meskipun tidak semua negara yang terlibat dalam proses perundingan dan perumusan naskah perjanjian itu menyatakan persetujuannya untuk terikat. Jadi perjanjian itu sudah bisa dinyatakan mulai berlaku, jika syarat minimal jumlah negara yang telah menyatakan persetujuan untuk terikat dan jatuh tempo waktu berlakunya sudah terpenuhi. Hal ini memang mempermudah dan mempercepat waktu berlakunya perjanjian tersebut. Seperti telah diuraikan di atas, adalah amat sukar dan dibutuhkan waktu yang lama jika mulai berlakunya perjanjian itu didasarkan pada persyaratan yaitu jika semua negara, baik yang terlibat dalam perundingan dan perumusan naskah perjanjian maupun yang tidak sama sekali, telah menyatakan persetujuannya untuk terikat pada perjanjian itu. Bahkan kadang-kadang menunggu terpenuhinya persyaratan seperti ini adalah sangat mustahil.³²

2.3. Tinjauan Umum Mengenai Dasar-dasar Perpajakan

2.3.1. Definisi Dan Unsur Pajak

Sampai saat ini belum juga ditemukan kesatuan pendapat yang bulat untuk merumuskan pengertian pajak dalam bentuk definisi tunggal. Para ahli telah memberikan batasan tentang Pajak, diantaranya adalah:

³¹ Parthiana, *loc. cit.*

³² Parthiana, *loc. cit.*, hlm. 137.

- 1) Prof. Dr. P.J.A. Adriani, yang pendapatnya telah diterjemahkan oleh R. Santoso Brotodiharjo dalam buku "Pengantar Ilmu Hukum Pajak" sebagai berikut:

"Pajak adalah iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapat prestasi kembali yang langsung dapat ditunjuk dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubungan dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan."³³

- 2) Prof. DR. Rochmat Soemitro, S.H. merumuskan definisi Pajak sebagai berikut:

"Pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan undang-undang (yang dapat dipaksakan) dengan tiada mendapat jasa timbal balik (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan digunakan untuk membayar pengeluaran umum."³⁴

- 3) Prof. Dr. MJH. Smeeths, memberikan definisi Pajak sebagai berikut:

"Pajak adalah prestasi pemerintah yang terutang melalui norma-norma umum dan yang dapat dipaksakan, tanpa adanya kontra prestasi yang dapat ditunjukkan dalam hal individual, maksudnya adalah membiayai pengeluaran pemerintah."³⁵

Dari definisi tersebut, dapat disimpulkan bahwa Pajak memiliki unsur-unsur, yaitu:³⁶

1. Iuran dari rakyat kepada negara, yaitu peralihan kekayaan berupa uang (bukan barang) dari sektor swasta ke sektor publik didasarkan hak yang dimiliki negara untuk pajak. Dengan kata lain yang berhak memungut Pajak hanyalah negara.

³³ Santoso Brotodihardjo, R, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, edisi ke-3 (Bandung: PT. Eresco, 1991), hlm. 2.

³⁴ *Ibid*, hlm. 10.

³⁵ H. Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, (Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 1999), hlm. 19.

³⁶ Mardiasmo, *Perpajakan* (Yogyakarta: Andi, 2001), hlm. 1.

2. Berdasarkan undang-undang. Pajak dipungut berdasarkan atau dengan kekuatan undang-undang dan peraturan pelaksanaannya.
3. Tanpa jasa timbal atau kontraprestasi dari negara yang secara langsung dapat ditunjuk. Dalam pembayaran Pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontraprestasi individual oleh pemerintah.
4. Digunakan untuk membiayai rumah tangga negara yaitu pengeluaran-pengeluaran yang bermanfaat bagi masyarakat luas.

Dengan membayar pajak, masyarakat telah ikut berpartisipasi dan bergotong royong dalam membiayai kegiatan pemerintahan dan pembangunan. Dasar ketentuan mengenai kewajiban perpajakan itu disebutkan dalam Pasal 23A UUD 1945 yang isinya yaitu: "*pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang.*"

Berdasarkan ketentuan diatas, dapat dilihat bahwa pajak memang bersifat memaksa. Oleh sebab itu, Pajak harus dibayar oleh semua orang, dan itu pula sebabnya pembayar pajak disebut dengan Wajib Pajak. Wajib Pajak adalah Orang Pribadi atau badan, meliputi pembayar pajak, pemotong pajak, dan pemungut pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.³⁷

2.3.2. Filosofi Hukum Pajak

Pajak merupakan salah satu jenis pungutan, oleh karena itu di dalam Pajak dijumpai adanya peralihan kekayaan dari sektor swasta ke sektor publik. Peralihan kekayaan dapat terjadi dengan seijin pemiliknya dan tanpa seijin pemiliknya. Pajak merupakan peralihan kekayaan dengan seijin pemiliknya, oleh karena itu pemungutan Pajak harus berdasarkan undang-undang. Dengan adanya undang-undang maka dapat dikatakan sudah ada ijin dari pemilik, karena undang-undang sudah mendapat persetujuan dari DPR yang merupakan wakil rakyat sehingga dapat diartikan sebagai ijin dari rakyat atas pemungutan Pajak oleh Negara.³⁸

³⁷ Indonesia (a), *Undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*, UU No. 16 tahun 2009, Ps. 1 ayat (2).

³⁸ Sumyar, *Dasar-dasar Hukum Pajak dan Perpajakan*, (Jogjakarta: ANDI offset, 2004) him. 27.

2.3.3. Fungsi Pajak

Sebagaimana telah diketahui unsur-unsur yang melekat pada pengertian Pajak dari berbagai definisi, terlihat adanya fungsi Pajak. Adapun fungsi pemungutan pajak oleh negara adalah sebagai berikut :

1. Fungsi Penerimaan (*Budgetair*)

Fungsi *Budgetair*, yang disebut juga sebagai fungsi utama pajak atau fungsi fiskal (*fiscal function*) yaitu suatu fungsi dimana pajak dipergunakan sebagai alat untuk memasukkan dana secara optimal ke kas negara berdasarkan undang-undang yang berlaku. Fungsi ini disebut sebagai fungsi utama karena fungsi inilah yang secara historis pertama kali timbul. Berdasarkan fungsi ini, pemerintah yang membutuhkan dana untuk membiayai berbagai kepentingan memungut pajak dari penduduknya. Ada juga pendapat yang mengatakan bahwa fungsi *budgetair* disebut sebagai fungsi untuk memasukkan uang sebanyak-banyaknya kedalam kas negara. Pajak berfungsi sebagai sumber dana yang diperuntukan bagi pembiayaan pengeluaran-pengeluaran pemerintah. Contoh: Pajak masuk ke dalam APBN sebagai penerimaan dalam negeri.

2. Fungsi *Regulerend*

Fungsi *Regulerend*, yang disebut juga sebagai fungsi tambahan dari pajak yaitu suatu fungsi dalam mana pajak dipergunakan oleh pemerintah sebagai alat untuk mencapai tujuan tertentu. Disebut sebagai fungsi tambahan karena fungsi ini sebagai pelengkap dari fungsi utama yakni fungsi *budgetair*. Untuk mencapai tujuan tersebut maka pajak dipakai sebagai alat penggerak yang merupakan kebijakan fiskal dalam bidang perekonomian atau bidang-bidang kesejahteraan. Pajak digunakan sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijaksanaan pemerintah dalam bidang sosial dan ekonomi. Contoh: Pajak yang tinggi dikenakan terhadap minuman keras untuk mengurangi konsumsi minuman keras.

2.3.4. Asas-Asas Pemungutan Pajak

Asas-asas pemungutan Pajak khususnya bagi Pajak Penghasilan terbagi menjadi tiga asas, yaitu:

1. Asas Domisili

Menurut asas domisili, maka:

- a) Negara yang berwenang memungut Pajak adalah negara tempat Subjek Pajak berdomisili.
- b) Subjek yang dapat dikenai Pajak adalah orang atau Badan yang berdomisili di negara tersebut.
- c) Obyek yang dapat dikenai Pajak adalah penghasilan yang diperoleh Subjek Pajak dimanapun penghasilan itu diperoleh (*world wide income*).

2. Asas Nasionalitas

Menurut asas nasionalitas, maka:

- a) Negara yang berwenang memungut Pajak adalah negara tempat asal kebangsaan seseorang.
- b) Subjek yang dapat dikenai Pajak adalah orang-orang yang berkebangsaan negara tersebut dimanapun ia berada.
- c) Obyek yang dapat dikenai Pajak adalah seluruh penghasilan dimanapun diperoleh orang tersebut.

3. Asas Sumber

- a) Negara yang berwenang memungut Pajak adalah negara tempat sumber penghasilan itu terletak.
- b) Subjek yang dapat dikenai Pajak adalah orang atau Badan yang memiliki sumber penghasilan tersebut dimanapun mereka berada.
- c) Obyek yang dapat dikenai Pajak adalah hanya yang keluar dari sumber penghasilan yang terletak di negara tersebut.

2.3.5. Sistem Pemungutan Pajak

Pada prinsipnya dikenal adanya 2 (dua) macam sistem pemungutan Pajak yang berlaku, yaitu:

A. *Official Assessment System*

Official Assessment System adalah suatu sistem pemungutan Pajak yang memberi wewenang kepada pemerintah (Fiskus) untuk menentukan besarnya Pajak yang terutang oleh Wajib Pajak. Adapun ciri-cirinya adalah:

- a) Wewenang untuk menentukan besarnya terutang ada pada Fiskus (Fiskus aktif)
- b) Wajib Pajak bersifat pasif
- c) Utang Pajak timbul setelah dikeluarkan Surat Ketetapan Pajak oleh Fiskus.

Dengan kata lain *Official Assessment System* adalah suatu sistem perpajakan dimana inisiatif untuk memenuhi kewajiban perpajakan berada di pihak Fiskus. Dalam sistem ini Fiskuslah yang aktif sejak dari mencari Wajib Pajak untuk diberikan NPWP sampai kepada penetapan jumlah pajak yang terutang melalui penerbitan SKP. Sistem ini cenderung berlaku pada masa berlakunya Ordonansi Pajak Pendapatan 1944.

B. *Self Assessment System*

Dengan dikeluarkannya Undang-undang Perpajakan tahun 1983, yaitu Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, dan Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 dan Undang-undang Nomor 8 Tahun 1983 Tentang Pajak Pertambahan Nilai, sistem penghitungan pajak yang berlaku di Indonesia adalah *Self Assessment*, dan dalam perkembangannya Undang-undang Perpajakan tersebut telah mengalami beberapa kali perubahan.

Sebagaimana tertuang dalam penjelasan umum UU KUP bahwa sistem pemungutan pajak tersebut mempunyai arti bahwa penentuan penetapan besarnya pajak yang terutang dipercayakan kepada Wajib Pajak sendiri dan melaporkan secara teratur jumlah pajak yang terutang dan yang lebih dibayar sebagaimana ditentukan dalam peraturan perpajakan. Esensi dari *Self Assessment* ini diatur dalam UU KUP.

Menurut pemerintah dan beberapa kalangan praktisi pajak serta Wajib Pajak, penerapan *Self Assessment* lebih sesuai dengan alam demokrasi dan hak asasi. Sistem *Self Assessment* dikatakan lebih sesuai karena Wajib Pajak diberi peran aktif untuk memenuhi sendiri kewajiban perpajakannya mulai dari pendaftaran diri, penyelenggaraan pembukuan, penghitungan pajak, pembayaran pajak (SSP) dan pelaporan pajak (SPT). Sedangkan sistem *Official Assessment* dan *Withholding System* tidak mencerminkan alam demokrasi karena penghitungan pajaknya dilakukan oleh pihak lain atau petugas pajak seperti yang terjadi dalam hal penghitungan Pajak Penghasilan (PPH) Pasal 21 atas penghasilan dari pekerjaan dan Pajak Bumi dan Bangunan (PBB). Sistem pemungutan pajak negara dapat dibedakan menjadi sistem *Official Assessment*, sistem *Self Assessment*, dan sistem *Withholding Tax*. *Self Assessment* sendiri berasal dari bahasa Inggris yakni *self* artinya sendiri, dan *to assess* yang artinya menilai, menghitung, menaksir. Dengan demikian maka pengertian *Self Assessment* adalah menghitung dan menilai sendiri. Jadi *Self Assessment* adalah suatu sistem perpajakan yang memberikan kepercayaan kepada Wajib Pajak untuk memenuhi dan melaksanakan sendiri kewajiban dan hak perpajakannya. Dalam hal ini dikenal SM, yakni:³⁹

1. Mendaftarkan diri ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP);
2. Menghitung dan memperhitungkan sendiri jumlah pajak terutang;
3. Menyetor pajak tersebut ke Bank Persepsi atau Kantor Giro Pos dan;
4. Melaporkan penyetoran tersebut kepada Direktorat Jenderal Pajak serta;
5. Menetapkan sendiri jumlah pajak yang terutang melalui pengisian Surat Pemberitahuan (SPT) dengan baik dan benar.

Sama dengan pengertian diatas, Kelly dan Oldman⁴⁰ mengemukakan pendapat mereka tentang sistem *Self Assessment* yaitu; "*Where taxpayers are required to calculate their own tax liabilities (their called self assessment system)*". Menurut

³⁹ Safri Nurmantu, *Pengantar Perpajakan*, edisi 3 (Jakarta: Granit, 2005). hlm. 108.

⁴⁰ Ria Eva Lusiana, "*Kajian Atas Formulasi Sunset Policy melalui Kebijakan Pengurangan atau Penghapusan Sanksi Administrasi Berupa Bunga*", (Skripsi Sarjana Sosial dalam Bidang Ilmu Administrasi Universitas Indonesia, Depok, 2008), hlm. 24.

defenisi diatas, dengan pemberlakuan sistem ini Wajib Pajak diberi kepercayaan dan tanggung jawab yang lebih besar untuk melaksanakan kewajibannya dengan menghitung sendiri utang pajaknya. (sistem tersebut kemudian dikenal dengan *Self Assessment*). Dalam sejarah perkembangan *Self Assessment System* di Indonesia, dikenal dua macam *Self Assessment*, yakni *Semi Self Assessment* dan *Full Self Assessment*. Dalam *Semi Self Assessment*, yang dikenal dengan nama MPS (Menghitung Pajak Sendiri), maka Wajib Pajak baru pada tahap 4M pertama yakni: mendaftarkan diri, menghitung dan memperhitungkan, menyetor dan melaporkan sedangkan proses hak menetapkan jumlah pajak masih tetap berada pada Fiskus melalui penerbitan SKP (Surat Ketetapan Pajak). Selain MPS dikenal juga MPO (Menghitung Pajak Orang lain) yang identik dengan *Withholding Tax System* yang akan penulis bahas nanti. Tata cara pemenuhan kewajiban melalui MPO dan MPS berlaku di Indonesia antara tahun 1967 sampai dengan 1983.

Pada *Full Self Assessment*, proses dan hak menetapkan sudah berada pada pihak Wajib Pajak. Proses dan hak menetapkan ini diwujudkan dalam mengisi SPT secara baik dan benar dan menyampaikannya kepada Fiskus. Pengisian SPT secara baik dan benar oleh Wajib Pajak dijamin oleh undang-undang seperti diatur dalam Pasal 12 ayat (2) UU KUP yang menyatakan bahwa jumlah pajak yang terutang menurut Surat Pemberitahuan yang disampaikan oleh Wajib Pajak adalah jumlah pajak yang terutang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan.

Dengan diberlakukannya Sistem *Self Assessment* diharapkan masyarakat mau bekerjasama dalam membayar pajak. Apabila terdapat tunggakan pajak, maka Pemerintah berhak melakukan penagihan pajak yang merupakan suatu tindakan penagihan pajak kepada Wajib Pajak berupa penerbitan Surat Teguran atau Penagihan Pajak Seketika dan Sekaligus, Surat Paksa, Surat Perintah Melakukan Penyitaan, Pelaksanaan Sita, Pengumuman Lelang dan meminta kepada Pejabat Lelang untuk melakukan lelang barang sitaan dari penanggung pajak.

Karena di dalam sistem *Self Assessment*, Wajib Pajak sendiri yang menghitung, menetapkan, menyetorkan dan melaporkan pajak yang terhutang. Jadi, Fiskus hanya berperan untuk mengawasi, seperti misalnya melakukan penelitian

apakah Surat Pemberitahuan (SPT) telah diisi dengan lengkap dan semua lampiran sudah diserahkan, juga meneliti kebenaran penghitungan dan penulisan. Meskipun demikian, untuk mengetahui kebenaran (material) data yang ada dalam SPT, Fiskus akan melakukan pemeriksaan.⁴¹

Akan tetapi, masih terdapat konsekuensi negatif dalam pelaksanaan sistem *Self Assessment* ini, yaitu masih terdapat Wajib Pajak yang tidak patuh cenderung tidak melaporkan kewajiban perpajakannya dengan benar dengan cara-cara yang melanggar ketentuan perundang-undangan. Penerapan *Self Assessment System* dalam pelaksanaan kewajiban perpajakan seharusnya dapat membuat Wajib Pajak berlaku adil terhadap negara melalui kontribusinya membayar pajak. Hal ini dapat memberikan dampak kepercayaan aparat pajak terhadap Wajib Pajak, apalagi setelah Dirjen Pajak melaksanakan Sistem Administrasi Modern dengan menerapkan kode etik bagi pegawainya yang menjadikan posisi antara Wajib Pajak dan Fiskus sama. Dimana Fiskus tidak memiliki alasan untuk menyalahkan apalagi mencari kesalahan Wajib Pajak apabila Wajib Pajak tersebut sudah melaksanakan kewajibannya dengan benar.⁴²

C. *Withholding Tax System*

Withholding Tax System adalah suatu sistem perpajakan dimana pihak tertentu (pihak ketiga) mendapat tugas dan kepercayaan dari undang-undang perpajakan untuk memotong atau memungut suatu persentase tertentu (misalnya 20%, 15%, 10%, 5%) terhadap jumlah pembayaran atau transaksi yang dilakukannya dengan penerima penghasilan yakni Wajib Pajak. Jumlah pajak yang dipotong diteruskan ke kas negara dalam jangka waktu tertentu, jumlah mana dapat menjadi kredit pajak bagi Wajib Pajak. Ciri-cirinya; Wewenang menentukan besarnya pajak yang terutang ada pada pihak ketiga, pihak selain Fiskus dan Wajib Pajak.

Withholding Tax System, selain memperlancar masuknya dana ke kas negara

⁴¹ Azhar Kasim, *Pengantar Perpajakan: Konsep, Teori dan Aplikasi*, (Jakarta: Yayasan Pendidikan dan Pengkajian Perpajakan, 2003), hlm. 18-19.

⁴² Karsita, "Sunset Policy: Anugerah di Balik Tenggelamnya Matahari", *Indonesian Tax Review* (Jakarta: Vol I/ edisi 12/ 2008) hlm. 70.

tanpa intervensi Fiskus yang berarti menghemat biaya administrasi pemungutan (*administrative cost*), juga Wajib Pajak yang dipotong atau dipungut pajaknya secara tidak terasa (*convenience*) telah memenuhi (sebagian) kewajiban perpajakannya. Karena pemotong atau pemungut pajak pada dasarnya telah melaksanakan tugasnya tanpa mempertimbangkan siapa yang terpotong atau terpungut (kecuali mereka yang dikecualikan oleh undang-undang), maka sistem ini juga dapat mencegah terjadinya penyelundupan pajak.⁴³

2.3.6. Teori-teori Pemungutan Pajak

Negara memiliki hak untuk memungut Pajak. Dibawah ini terdapat beberapa teori yang memberikan *justifikasi* terhadap negara untuk memungut Pajak. Teori-teori tersebut antara lain adalah:⁴⁴

1. Teori Asuransi

Negara melindungi keselamatan jiwa, harta benda, dan hak-hak rakyatnya. Oleh karena itu rakyat harus membayar Pajak yang diibaratkan sebagai suatu premi asuransi karena memperoleh jaminan perlindungan tersebut.

2. Teori Kepentingan

Pembagian beban Pajak kepada rakyat didasarkan pada kepentingan (misalnya perlindungan) masing-masing orang. Semakin besar kepentingan seseorang terhadap negara, makin tinggi Pajak yang harus dibayar.

3. Teori Daya Pikul

Beban Pajak untuk semua orang harus sama beratnya, artinya Pajak harus dibayar sesuai dengan daya pikul masing-masing orang. Untuk mengukur daya pikul dapat digunakan 2 (dua) pendekatan, yaitu:

- a) Unsur Obyektif, dengan melihat besarnya penghasilan atau kekayaan yang dimiliki oleh seseorang;
- b) Unsur Subjektif, dengan memperhatikan besarnya kebutuhan materiil yang harus dipenuhi.

⁴³ Nurmantu, *op. cit.*, hlm. 111.

⁴⁴ Mardiasmo, *op. Cit.*, hlm. 3.

Contoh:

- Tuan A berpenghasilan perbulan Rp. 5.000.000,- dengan status menikah dan memiliki 2 (dua) orang anak;
- Tuan B berpenghasilan perbulan Rp. 5.000.000,- dengan status menikah dan tidak memiliki anak.

Secara Obyektif Pajak Penghasilan untuk Tuan A sama besarnya dengan Tuan B, karena mempunyai penghasilan yang sama besarnya. Secara Subjektif Pajak Penghasilan untuk Tuan A lebih kecil daripada Tuan B, karena kebutuhan materiil yang harus dipenuhi oleh Tuan A lebih besar daripada Tuan B.

4. Teori Bakti

Dasar keadilan pemungutan Pajak terletak pada hubungan rakyat dengan negaranya. Sebagai warga Negara yang berbakti, rakyat harus selalu menyadari bahwa pembayaran Pajak adalah sebagai suatu kewajiban.

5. Teori Asas Daya Beli

Dasar keadilan terletak pada akibat pemungutan Pajak. Maksudnya memungut Pajak berarti menarik daya beli dari rumah tangga masyarakat untuk rumah tangga negara. Selanjutnya negara akan menyalurkannya kembali ke masyarakat dalam bentuk pemeliharaan kesejahteraan masyarakat. Dengan demikian kepentingan seluruh masyarakat lebih diutamakan.

2.4. Tinjauan Umum Mengenai Pajak Penghasilan

2.4.1. Pengertian Pajak Penghasilan

Secara etimologi, Pajak Penghasilan (PPh) berasal dari kata "Pajak" dan "penghasilan", kedua kata tersebut membentuk kata Pajak Penghasilan, yang secara gramatikal dapat diketahui sebagai Pajak yang dikenakan terhadap penghasilan. Dua kata tersebut akan dibahas terlebih dahulu guna menentukan apa yang dimaksud dengan Pajak Penghasilan. Menurut para ahli hukum dan ahli Perpajakan, Pajak dirumuskan sebagai iuran atau pungutan adalah perolehan sejumlah uang atau barang berdasarkan kepentingan tertentu. Yang dimaksud dengan perolehan uang atau

barang oleh penguasa publik dari rumah tangga swasta adalah perolehan dengan menggunakan kekuasaan politik dan/atau kekuatan ekonomi yang timbul dari kebijakan-kebijakan pemerintah tertentu dalam penyelenggaraan pemerintahannya.

Secara yuridis formal tidak terdapat pengertian Pajak, meskipun demikian tersirat bahwa Pajak merupakan iuran wajib berdasarkan undang-undang yang harus diberikan oleh Orang Pribadi atau Badan hukum kepada pemerintah (negara).

Pajak Penghasilan (PPh) adalah Pajak yang dikenakan terhadap Orang Pribadi dan Badan atas penghasilan yang diterima atau diperoleh selama satu tahun Pajak. Yang dimaksud dengan penghasilan adalah setiap tambahan kemampuan ekonomis yang berasal baik dari Indonesia maupun dari luar Indonesia yang dapat digunakan untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan dengan nama dan dalam bentuk apapun. Dengan demikian maka penghasilan itu dapat berupa keuntungan usaha, gaji, honorarium, hadiah dan lain sebagainya.⁴⁵

Menurut konsep akuntansi komersial, penghasilan berarti suatu penambahan aktiva atau penurunan kewajiban yang mengakibatkan kenaikan ekuitas yang tidak berasal dari kontribusi penanam modal (PSAK Nomor 23 Buku SAK 1994).⁴⁶

Penghasilan meliputi pendapatan (*revenue*) dan keuntungan (*gains*). Pendapatan terjadi karena pelaksanaan aktivitas perusahaan yang biasa dan dikenal sebutan yang berbeda, seperti penjualan (barang), imbalan atas jasa, sewa dan lainnya. Keuntungan merupakan kenaikan manfaat ekonomis (selain pendapatan).

Berdasarkan pemaparan tersebut diatas, Pajak Penghasilan adalah Pajak yang dikenakan terhadap setiap tambahan kemampuan ekonomis Wajib Pajak baik untuk konsumsi ataupun untuk menambah kekayaan Wajib Pajak.

2.4.2. Subjek Pajak Penghasilan

Subjek Pajak diartikan sebagai orang yang dituju oleh undang-undang untuk dikenakan Pajak. Pajak Penghasilan dikenakan terhadap Subjek Pajak berkenaan dengan penghasilan yang diterima atau diperolehnya dalam tahun Pajak. Dalam undang-undang tidak disebutkan pengertian Subjek Pajak, namun secara limitatif

⁴⁵ Departemen Keuangan Republik Indonesia Direktorat Jenderal Pajak Direktorat Penyuluhan Pelayanan dan Humas. Buku Panduan Hak dan Kewajiban, 2008, hlm. 4.

⁴⁶ Gunadi, *Akuntansi Pajak*, (Jakarta: Grasindo, 2003) hlm. 131.

undang-undang KUP menyebutkan dalam Pasal 1 ayat (2) ditentukan pengertian dari Wajib Pajak adalah Orang Pribadi atau Badan, meliputi pembayar Pajak, pemotong Pajak, dan pemungut Pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan Perpajakan.

Menurut Drs. Waluyo, Msc.,MM.,Akt., dan Drs. Wirawan B. Ilyas, Msi., Subjek Pajak diartikan sebagai orang yang dituju oleh undang-undang untuk dikenakan Pajak.⁴⁷ Subjek Pajak berbeda dengan subjek hukum pada hukumnya. Subjek hukum adalah orang atau Badan hukum sebagai pendukung hak dan kewajiban, sedangkan Subjek Pajak adalah selain orang dan Badan hukum juga ada kesatuan lain yang mendukung hak dan kewajiban. Kesatuan lain tersebut adalah Subjek Pajak selain orang atau Badan hukum yang mempunyai kewajiban Pajak, misalnya harta warisan yang belum dibagi. Dengan demikian dapat dinyatakan bahwa Subjek Pajak adalah orang, Badan atau kesatuan lain yang mempunyai Objek Pajak baik yang dikenai kewajiban Pajak maupun yang tidak dikenakan kewajiban Pajak. Sedangkan Wajib Pajak adalah Subjek Pajak yang mempunyai Objek Pajak yang dikenakan kewajiban Pajak. Menurut Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti, Subjek pajak adalah orang atau badan, atau kesatuan lainnya yang memenuhi syarat-syarat subjektif, yaitu yang bertempat tinggal atau berkedudukan di Indonesia.⁴⁸

Dalam Pasal 2 ayat (1) UU PPh, ditentukan;

"Yang menjadi Subjek Pajak adalah:

- a. orang pribadi;*
- b. warisan yang belum terbagi sebagai suatu kesatuan menggantikan yang berhak;*
- c. badan; dan*
- d. Bentuk Usaha Tetap."*

Untuk tujuan perpajakan (*tax purposes*), berdasarkan Pasal 2 ayat (2) UU PPh, disebutkan;

"Subjek Pajak dibedakan menjadi Subjek Pajak dalam negeri dan subjek pajak luar negeri."

⁴⁷ Waluyo dan Wirawan, *op.cit.*, hlm.42

⁴⁸ Rochmat Soemitro dan Dewi Kania Sugiharti, *op.cit.*, hlm. 75.

Subjek Pajak dalam negeri sebagaimana diatur dalam Pasal 2 ayat (3) UU PPh adalah;

- a. orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau orang pribadi yang dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia;
- b. badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia, kecuali unit tertentu dari badan pemerintah yang memenuhi kriteria:
 1. pembentukannya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan;
 2. pembiayaannya bersumber dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah;
 3. penerimaannya dimasukkan dalam anggaran Pemerintah Pusat atau Pemerintah Daerah; dan
 4. pembukuannya diperiksa oleh aparat pengawasan fungsional negara; dan
- c. warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak."

Subjek Pajak luar negeri sebagaimana diatur dalam Pasal 2 ayat (4) UU PPh adalah:

- a. orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui Bentuk Usaha Tetap di Indonesia; dan
- b. orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia tidak dari menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui Bentuk Usaha Tetap di Indonesia.

Bentuk Usaha Tetap menurut UU PPh tidak dimasukkan sebagai Subjek Pajak Dalam Negeri. Berdasarkan Pasal 2 ayat (5) UU PPh, disebutkan;

"Bentuk Usaha Tetap adalah bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak

bertempat kedudukan di Indonesia untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia, yang dapat berupa:

- a. *tempat kedudukan manajemen;*
- b. *cabang perusahaan;*
- c. *kantor perwakilan;*
- d. *gedung kantor;*
- e. *pabrik;*
- f. *bengkel;*
- g. *gudang;*
- h. *ruang untuk promosi dan penjualan;*
- i. *pertambangan dan penggalian sumber alam;*
- j. *wilayah kerja pertambangan minyak dan gas bumi;*
- k. *perikanan, peternakan, pertanian, perkebunan, atau kehutanan;*
- l. *proyek konstruksi, instalasi, atau proyek perakitan;*
- m. *pemberian jasa dalam bentuk apa pun oleh pegawai atau orang lain, sepanjang dilakukan lebih dari 60 (enam puluh) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan;*
- n. *orang atau badan yang bertindak selaku agen yang kedudukannya tidak bebas;*
- o. *agen atau pegawai dari perusahaan asuransi yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menerima premi asuransi atau menanggung risiko di Indonesia; dan*
- p. *komputer, agen elektronik, atau peralatan otomatis yang dimiliki, disewa, atau digunakan oleh penyelenggara transaksi elektronik untuk menjalankan kegiatan usaha melalui internet."*

2.4.3. Wajib Pajak

Menurut Rochmat Soemitro;

*"Wajib Pajak adalah Subjek Pajak yang memenuhi syarat-syarat objektif, jadi memenuhi *Tatbestand* yang ditentukan oleh undang-undang, yaitu menerima atau memperoleh penghasilan kena pajak."*⁴⁹

Wajib Pajak menurut Pasal 1 butir 2 UU KUP adalah:

"orang atau badan yang menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan ditentukan untuk melakukan kewajiban perpajakan."

⁴⁹ Soemitro dan Dewi Kania Sugihanti, *op.cit.*, hlm. 59.

2.4.4. Obyek Pajak Penghasilan

Mengenai apa yang dapat dijadikan objek pajak, ditentukan dalam Pasal 4 UU PPh, yang menjadi Objek Pajak adalah penghasilan. Selanjutnya “penghasilan” dalam Pasal 4 UU PPh diuraikan sebagai: setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun. Dari definisi tersebut, Objek Pajak berupa penghasilan memiliki unsur-unsur berupa:

- a. Tambahan kemampuan ekonomis, yaitu setiap tambahan kemampuan untuk menguasai barang dan jasa yang didapat oleh Wajib Pajak dalam tahun pajak yang berkenaan dengan tidak melihat dari mana sumber tambahan kemampuan ekonomis tersebut berasal.
- b. Yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, mengandung arti pengenaan pajak baru dapat dilakukan apabila tambahan ekonomis telah direalisasikan, yaitu penghasilan tersebut telah dapat dibukukan baik dengan menggunakan metode *cash basis* maupun dengan memakai metode *accrual basis*.⁵⁰
- c. Baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, mengandung arti, bahwa penghasilan yang dikenakan pajak tidak hanya yang berasal dari Indonesia tetapi termasuk juga dari luar Indonesia (*world-wide Income*).
- d. Yang dipakai untuk konsumsi maupun yang dipakai untuk membeli harta, memberi penegasan bahwa dalam penghitungan penghasilan yang akan dikenakan pajak, pengeluaran untuk konsumsi dan harta sebagai investasi tidak boleh dikurangkan dari penghasilan tersebut.

⁵⁰ *Cash basis* menurut terminologi hukum adalah Perhitungan pokok mengenai pendapatan, pengeluaran dan pemasukan dalam jangka waktu tertentu biasanya satu (1) tahun. Sedangkan *Accrual basis* adalah Metode pembukuan yang mencerminkan jumlah pengeluaran dan pendapatan, khususnya guna masalah perpajakan dalam satu tahun fiskal. I.P.M Ranuhandoko, *Terminologi Hukum*, Cet. 3 (Jakarta: Sinar Grafika, 2003), hlm. 11 dan 117.

- c. Dengan nama dan bentuk apapun juga. Mengandung arti bahwa penghasilan tidak melihat kepada nama atau bentuk yang diberikan oleh Wajib Pajak melainkan hakekat ekonomi yang sebenarnya yaitu berpegang teguh pada prinsip "*Substance Over Form Principle*" yang mengandung arti bahwa hakekat ekonomis adalah yang lebih penting daripada bentuk formal yang dipakai.

Dengan demikian Objek Pajak Penghasilan adalah penghasilan yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak (WP), baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan dengan nama dan dalam bentuk apapun termasuk, Pasal 4 Ayat (1) UU PPh mengatur sebagai berikut :

1. *Penggantian atau imbalan berkenaan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh termasuk gaji, upah, tunjangan, honorarium, komisi, bonus, gratifikasi, uang pensiun atau imbalan dalam bentuk lainnya kecuali ditentukan lain dalam Undang-undang Pajak Penghasilan;*
2. *Hadiah dari undian atau pekerjaan atau kegiatan dan penghargaan;*
3. *Laba usaha;*
4. *Keuntungan karena penjualan atau karena pengalihan harta termasuk:*
 - i. *keuntungan karena pengalihan harta kepada perseroan, persekutuan, dan Badan lainnya sebagai pengganti saham atau penyertaan modal;*
 - ii. *keuntungan yang diperoleh perseroan, persekutuan, dan Badan lainnya karena pengalihan harta kepada pemegang saham, sekutu atau anggota;*
 - iii. *keuntungan karena likuidasi, penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan atau pengambilalihan usaha;*
 - iv. *keuntungan karena pengalihan harta berupa hibah, bantuan atau sumbangan, kecuali yang diberikan kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat, dan Badan keagamaan atau Badan pendidikan atau Badan sosial atau pengusaha kecil termasuk koperasi yang ditetapkan oleh Menteri Keuangan, sepanjang tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan atau penguasaan antara pihak-pihak yang bersangkutan;*
5. *Penerimaan kembali pembayaran Pajak yang telah dibebankan sebagai biaya;*
6. *Bunga termasuk premium, diskonto dan imbalan karena jaminan pengembalian utang;*

7. *Dividen dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk dividen dari perusahaan asuransi kepada pemegang polis dan pembagian sisa hasil usaha koperasi;*
8. *Royalti;*
9. *Sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta;*
10. *Penerimaan atau perolehan pembayaran berkala;*
11. *Keuntungan karena pembebasan utang, kecuali sampai dengan jumlah tertentu yang ditetapkan dengan Peraturan Pemerintah;*
12. *Keuntungan karena selisih kurs mata uang asing;*
13. *Selisih lebih karena penilaian kembali aktiva;*
14. *Premi asuransi;*
15. *Iuran yang diterima atau diperoleh perkumpulan dari anggotanya yang terdiri dari WP yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas;*
16. *Tambahan kekayaan Neto yang berasal dari penghasilan yang belum dikenakan Pajak.*

Objek Pajak yang dikenakan PPh Final atas Penghasilan berupa (Pasal 4 ayat

(2) UU PPh):

1. *Penghasilan berupa bunga deposito dan tabungan lainnya, bunga obligasi dan surat utang negara, dan bunga simpanan yang dibayarkan oleh koperasi kepada anggota koperasi Orang Pribadi;*
2. *Penghasilan berupa hadiah undian;*
3. *Penghasilan dari transaksi saham dan sekuritas lainnya di bursa efek; transaksi derivatif yang diperdagangkan di bursa, dan transaksi penjualan saham atau pengalihan penyertaan modal pada perusahaan pasangannya yang diterima oleh perusahaan modal ventura;*
4. *Penghasilan dari transaksi saham dan sekuritas lainnya,*
5. *Penghasilan dari pengalihan harta berupa tanah dan atau bangunan, serta usaha jasa konstruksi,*
6. *Usaha real estate, dan persewaan tanah dan/atau*
7. *Bangunan; dan*
8. *Penghasilan tertentu lainnya, pengenaan Pajaknya diatur dengan Peraturan Pemerintah.*

Sedangkan yang dikecualikan dari Objek Pajak adalah (Pasal 4 ayat (3) UU PPh):

- a. *1) Bantuan atau sumbangan, termasuk zakat yang diterima oleh Badan amil zakat atau lembaga amil zakat yang dibentuk atau disahkan oleh pemerintah dan yang diterima oleh penerima zakat yang berhak atau sumbangan keagamaan yang sifatnya wajib bagi pemeluk agama yang diakui di Indonesia, yang diterima oleh lembaga keagamaan yang dibentuk atau disahkan oleh pemerintah dan yang diterima oleh penerima*

- sumbangan yang berhak, yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Pemerintah; dan
- 2) Harta hibahan yang diterima oleh keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat, Badan Keagamaan, Badan Pendidikan, Badan Sosial termasuk yayasan, koperasi, atau Orang Pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan di antara pihak-pihak yang bersangkutan;
- b. Warisan;
- c. Harta termasuk setoran tunai yang diterima oleh Badan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) huruf b sebagai pengganti saham atau sebagai pengganti penyertaan modal;
- d. Penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh dalam bentuk natura dan/atau kenikmatan dari Wajib Pajak atau Pemerintah, kecuali yang diberikan oleh bukan Wajib Pajak, Wajib Pajak yang dikenakan Pajak secara final atau Wajib Pajak yang menggunakan Norma Penghitungan khusus (*deemed profit*) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 15;
- e. Pembayaran dari perusahaan asuransi kepada Orang Pribadi sehubungan dengan asuransi kesehatan, asuransi kecelakaan, asuransi jiwa, asuransi dwiguna, dan asuransi beasiswa;
- f. Dividen atau bagian laba yang diterima atau diperoleh perseroan terbatas sebagai Wajib Pajak dalam negeri, koperasi, Badan usaha milik negara, atau Badan usaha milik daerah, dari penyertaan modal pada Badan usaha yang didirikan dan bertempat kedudukan di Indonesia dengan syarat:
- 1) dividen berasal dari cadangan laba yang ditahan; dan
 - 2) bagi perseroan terbatas, Badan usaha milik negara dan Badan usaha milik daerah yang menerima dividen, kepemilikan saham pada Badan yang memberikan dividen paling rendah 25% (dua puluh lima persen) dari jumlah modal yang disetor;
- g. Iuran yang diterima atau diperoleh dana pensiun yang pendiriannya telah disahkan Menteri Keuangan, baik yang dibayar oleh pemberi kerja maupun pegawai;
- h. Penghasilan dari modal yang ditanamkan oleh dana pensiun sebagaimana dimaksud pada huruf g, dalam bidang-bidang tertentu yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan;
- i. Bagian laba yang diterima atau diperoleh anggota dari perseroan komanditer yang modalnya tidak terbagi atas saham-saham, persekutuan, perkumpulan, firma, dan kongsi, termasuk pemegang unit penyertaan kontrak investasi kolektif;
- j. dihapus;
- k. Penghasilan yang diterima atau diperoleh perusahaan modal ventura berupa bagian laba dari Badan pasangan usaha yang didirikan dan

menjalankan usaha atau kegiatan di Indonesia, dengan syarat Badan pasangan usaha tersebut:

- 1) merupakan perusahaan mikro, kecil, menengah, atau yang menjalankan kegiatan dalam sektor-sektor usaha yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan; dan*
 - 2) sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek di Indonesia;*
- l. Beasiswa yang memenuhi persyaratan tertentu yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan;*
- m. Sisa lebih yang diterima atau diperoleh Badan atau lembaga nirlaba yang bergerak dalam bidang pendidikan dan/atau bidang penelitian dan pengembangan, yang telah terdaftar pada instansi yang membidangnya, yang ditanamkan kembali dalam bentuk sarana dan prasarana kegiatan pendidikan dan/atau penelitian dan pengembangan, dalam jangka waktu paling lama 4 (empat) tahun sejak diperolehnya sisa lebih tersebut, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan; dan*
- n. Bantuan atau santunan yang dibayarkan oleh Badan Penyelenggara Jaminan Sosial kepada Wajib Pajak tertentu, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.*

Setiap undang-undang perpajakan selalu mempunyai aspek internasional, baik mengenai subjek pajak maupun objek pajak. Aspek internasional dari suatu perundang-undangan pajak mencerminkan sejauh mana suatu negara menentukan hak pemajakannya di luar wilayahnya. Aspek internasional itu biasanya menyangkut definisi Subjek Pajak luar negeri (*non-resident tax payer*), definisi Bentuk Usaha Tetap (BUT), penentuan penghasilan dari BUT tersebut, metode penghindaran pajak berganda yang dianut, dan jenis-jenis penghasilan yang diperoleh Subjek Pajak luar negeri dari sumber-sumber di dalam negeri yang dikenai Pajak Penghasilan melalui pernotongan (*with holding*).⁵¹

Aspek internasional yang diatur dalam ketentuan PPh diperlukan untuk menentukan:

- l. status orang asing (*foreigners*) yang berdomisili di Indonesia dan perusahaan berbadan hukum asing yang menjalankan kegiatan usaha di Indonesia sehingga dapat ditentukan kewajiban perpajakannya,*

⁵¹ Surahmat, *op. cit.*

2. cakupan hak pemajakan Indonesia atas penghasilan yang timbul dari wilayah yurisdiksi hukumnya dan luar negeri (*offshore income*),
3. penentuan sumber penghasilan dalam kaitannya dengan kredit pajak luar negeri (*foreign tax credit*),
4. besarnya pajak yang dipotong atas imbalan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak luar negeri (*non resident tax payer*),
5. perlakuan PPh atas transaksi-transaksi tertentu (misalnya : *deem profit* dan *deem dividend*).⁵²

Yurisdiksi internasional UU PPh ditunjukkan dalam Pasal 26 yang merupakan pengenaan pajak atas *passive income* maupun *active income* yang diterima Wajib Pajak luar negeri, yaitu beberapa jenis penghasilan yang dibayar dari Indonesia kepada Wajib Pajak luar negeri dikenai potongan PPh sebesar 20%. Pasal 26 UU PPh mengatur tentang pemotongan atas penghasilan yang bersumber dari Indonesia yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak luar negeri dan Bentuk Usaha tetap (BUT).

Dalam penjelasan Pasal 26 UU PPh, isinya mengatakan:

"Atas penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak Luar Negeri dari Indonesia, Undang-Undang ini menganut dua sistem pengenaan pajak, yaitu pemenuhan sendiri kewajiban perpajakannya bagi Wajib Pajak Luar Negeri yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui suatu bentuk usaha tetap di Indonesia dan pemotongan oleh pihak yang berwajib membayar bagi Wajib Pajak luar negeri lainnya. Ketentuan ini mengatur tentang pemotongan atas penghasilan yang bersumber di Indonesia yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak luar negeri selain bentuk usaha tetap."

Pasal 26 ayat (1) UU PPh:

"Pemotongan pajak berdasarkan ketentuan ini wajib dilakukan oleh badan pemerintah, Subjek Pajak dalam negeri, penyelenggara kegiatan, bentuk usaha tetap, atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya yang melakukan pembayaran kepada Wajib Pajak luar negeri selain Bentuk Usaha Tetap di Indonesia dengan tarif sebesar 20% (dua puluh persen) dari jumlah bruto."

⁵² Hutagaol, *op.cit.*, hlm. 102.

Jenis-jenis penghasilan yang wajib dilakukan pemotongan dapat digolongkan dalam:

1. penghasilan yang bersumber dari modal dalam bentuk dividen, bunga termasuk premium, diskonto, dan imbalan karena jaminan pengembalian uang, royalti, dan sewa serta penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta;
2. imbalan sehubungan dengan jasa, pekerjaan, atau kegiatan;
3. hadiah dan penghargaan dengan nama dan dalam bentuk apapun;
4. pensiun dan pembayaran berkala lainnya;
5. premi swap dan transaksi lindung nilai lainnya dan/atau;
6. keuntungan karena pembebasan utang.

Pada dasarnya objek PPh Pasal 26 sama dengan objek PPh Pasal 23 hanya saja dalam PPh Pasal 26 yang menerima penghasilan tersebut adalah Wajib Pajak luar negeri, sedangkan dalam PPh Pasal 23 yang menerima penghasilan adalah Wajib Pajak dalam negeri. Selain itu sifat pemotongan PPh Pasal 26 adalah bersifat final (tidak dapat dikreditkan) sedangkan pemotongan dalam PPh Pasal 23 sifatnya tidak final (dapat dikreditkan).⁵³

2.4.5. Fungsi Dan Peran Direktorat Jenderal Pajak (DJP)

Diawali dengan reformasi perpajakan yang pertama (*the first tax reforms*) dilakukan pada tahun 1984, perubahan mendasar (*fundamental changes*) pada ketentuan perundang-undangan perpajakan dilakukan di Indonesia. Pada reformasi tersebut seperangkat perundang-undangan perpajakan diterbitkan sebagai pengganti ordonansi perpajakan yang merupakan peninggalan kolonial pemerintahan Belanda. Selain itu perubahan lain yang tidak kalah pentingnya mewarnai reformasi perpajakan adalah diterapkannya sistem pemungutan pajak *self assessment* sebagai pengganti sistem *official assessment*. Jadi sejak awal tahun 1984, Indonesia menerapkan sistem *self assessment*. Artinya, Wajib Pajak (*tax payer*) dipercaya untuk menghitung, memperhitungkan sendiri, menyetor dan melaporkan pajaknya yang terutang. Dan untuk memberikan kepastian hukum (*legal certainty*), jumlah pajak yang dilaporkan

⁵³ Ilyas dan Richard Burton, *op.cit.* hlm. 173.

dalam Surat Pemberitahuan (selanjutnya disebut SPT) oleh Wajib Pajak dianggap benar. Agar pelaksanaan sistem *self assessment* dapat berjalan dengan baik, fungsi Pemerintah dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak (selanjutnya disebut DJP) melaksanakan fungsinya yaitu dengan memberikan pelayanan perpajakan (*tax services*), penyuluhan perpajakan (*tax dissemination*), dan pengawasan perpajakan (*control*) dalam hal *law enforcement*. Fungsi pengawasan terhadap kepatuhan Wajib Pajak menjadi sangat penting karena dalam sistem *self assessment* Wajib Pajak diberikan kebebasan yang seluas-luasnya didalam menghitung besarnya pajak yang terutang yang menjadi kewajibannya. Fungsi pengawasan dijalankan oleh DJP dalam 3 (tiga) bentuk yaitu pemeriksaan pajak, penyidikan pajak dan penagihan pajak. Ketiga bentuk tersebut merupakan pilar-pilar dari fungsi pengawasan. Dalam praktiknya, fungsi ini akan berjalan efektif apabila tersedia data dan informasi yang memadai di dalam melakukan pengujian terhadap SPT yang dilaporkan oleh Wajib Pajak.⁵⁴

2.4.6. Pemeriksaan Pajak

Dalam sistem *self assessment*, Wajib Pajak (*tax payers*) diberikan kepercayaan untuk menghitung, memperhitungkan sendiri, menyetor dan melaporkan kewajiban perpajakannya. Agar sistem *self assessment* berjalan sesuai ketentuan, Direktorat Jenderal Pajak melaksanakan 3 (tiga) fungsi yaitu penyuluhan (*disseminations*), pelayanan (*service*) dan pengawasan (*law enforcement*). Di bidang pengawasan, terdapat 3 (tiga) pilar yaitu pemeriksaan (*audit*), penyidikan (*investigation*) dan penagihan pajak (*tax collection*).

Batas akhir penyampaian SPT PPh Tahunan 2004 segera berakhir pada akhir bulan maret 2005. Dalam sistem *self assessment*, SPT PPh Tahunan berfungsi sebagai pertanggungjawaban kewajiban Wajib Pajak di dalam pemenuhan kewajibannya di bidang perpajakan. Untuk memberikan kepastian hukum, SPT yang diisi dan dilaporkan oleh Wajib Pajak dianggap telah benar. Pengecualiannya adalah apabila diperoleh data dan informasi dalam SPT tersebut tidak benar. Pada umumnya, data

⁵⁴ Hutagaol, *op.cit.*, hlm. 3.

dan informasi tersebut diperoleh antara lain melalui hasil pemeriksaan pajak. Pemeriksaan pajak yang dilakukan pemeriksa pajak berbeda dengan *general audit* yang dilakukan akuntan publik. Hal ini dilihat dari tujuannya (*objective*). *General audit* bertujuan untuk menilai kewajaran penyajian laporan keuangan (*financial statement*) yang disusun oleh manajemen. Penilaian atas laporan keuangan dituangkan ke dalam opini akuntan yaitu *unqualified*, *qualified*, *adverse* dan *disclaimer*. Sebaliknya, pemeriksaan pajak dimaksudkan untuk menguji sejauhmana kepatuhan Wajib Pajak (*Tax Payer's compliance*) di dalam pemenuhan kewajiban perpajakannya (*tax obligation*). Hasil pemeriksaan pajak kepatuhannya di dalam pemenuhan kewajibannya di bidang perpajakan menjadi lebih baik di tahun-tahun mendatang.

Menurut ketentuan Pasal 1 angka 25 UU KUP disebutkan bahwa yang dimaksud dengan:

"pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan untuk mencari, mengumpulkan, mengolah data dan/atau keterangan lainnya untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan."

Tujuan lain yang dimaksud dari pengertian dalam pasal 1 angka 25 UU KUP diatas adalah:

1. pemeriksaan dalam rangka pemberian NPWP dan NP.PKP;
2. pemeriksaan dalam rangka keberatan;
3. pemeriksaan dalam rangka pengumpulan bahan guna menyusun Norma Penghitungan;
4. pemeriksaan guna pencocokan dan atau alat keterangan.

Berdasarkan isi Pasal 1 angka 25 UU KUP diatas, maka tujuan dari pemeriksaan pajak adalah:

1. Untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan (misalnya kewajiban pelaporan dan pembayaran pajak baik secara substansi maupun formal) dan

2. tujuan lainnya (misalnya pemberian NPWP secara jabatan, pencabutan NPWP, dalam proses keberatan, pencocokan data atau alat keterangan, penentuan daerah terencil).

2.4.7. Dasar Hukum Pemeriksaan Pajak

Landasan atau dasar hukum pemeriksaan pajak telah diatur dalam ketentuan Pasal 29 sampai dengan Pasal 31 UU KUP.

Pasal 29 UU KUP menyebutkan:

Ayat (1) : Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Ayat (2): Untuk keperluan pemeriksaan, petugas pemeriksa harus memiliki tanda pengenal pemeriksa dan dilengkapi dengan Surat Perintah Pemeriksaan serta memperlihatkankannya kepada Wajib Pajak yang diperiksa.

Ayat (3) : Wajib Pajak yang diperiksa wajib:

- a. Memperlihatkan dan/atau meminjamkan buku atau catatan, dokumen yang menjadi dasarnya dan dokumen lain yang berhubungan dengan penghasilan yang diperoleh, kegiatan usaha, pekerjaan bebas Wajib Pajak, atau objek yang terutang pajak;*
- b. Memberikan kesempatan untuk memasuki tempat atau ruang yang dipandang perlu dan memberi bantuan guna kelancaran pemeriksaan;*
- c. Memberikan keterangan yang diperlukan.*

Ayat (4): Apabila dalam mengungkapkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen serta keterangan yang diminta, Wajib Pajak terikat oleh suatu kewajiban untuk merahasiakan maka kewajiban untuk merahasiakan itu ditiadakan oleh permintaan untuk keperluan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam ayat (1).

Pasal 30 UU KUP:

"Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan penyegelan tempat atau ruangan tertentu, bila Wajib Pajak tidak memenuhi kewajiban sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29 ayat (3) huruf b."

Pasal 31 ayat (1) UU KUP:

"Tata cara pemeriksaan diatur dengan Keputusan Menteri Keuangan."

2.4.8. Sengketa Pajak

Menurut Pasal 1 angka 5 UU Pengadilan Pajak, yang dimaksud dengan sengketa pajak adalah sengketa yang timbul dalam bidang perpajakan antara Wajib Pajak atau Penanggung Pajak dengan pejabat yang berwenang sebagai akibat dikeluarkannya keputusan yang dapat diajukan banding atau gugatan kepada Pengadilan Pajak berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan, termasuk gugatan atas pelaksanaan penagihan berdasarkan Undang-Undang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa.

Dengan kata lain, sengketa pajak terjadi karena adanya ketidaksamaan persepsi atau perbedaan pendapat antara Wajib Pajak dengan petugas pajak mengenai penetapan pajak terutang yang diterbitkan atau adanya tindakan pengihan yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak. Pengertian sengketa pajak pada umumnya diawali dari diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak. Menurut Pasal 1 angka 15 UU KUP, Surat Ketetapan Pajak dimaksud adalah Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) atau Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan/ SKPKBT), Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB), Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN). Dari ketiga Surat Ketetapan yang diterbitkan itu, SKPKB inilah yang sering kali menimbulkan sengketa atau perselisihan antara Wajib Pajak dengan aparat pajak/pemeriksa pajak (fiskus). Dalam kondisi kurang bayar itu, Wajib Pajak harus membayar kekurangan pembayaran pajak yang seharusnya terutang berdasarkan hasil pemeriksaan yang dilakukan, padahal Wajib Pajak sudah merasa benar ketika menyampaikan laporan perpajakannya setiap bulan atau setiap tahun ke Kantor Pelayanan Pajak (KPP).

Mengacu pada pengertian di atas, maka upaya hukum untuk menyelesaikan sengketa yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak adalah:

1. Keberatan

Upaya hukum keberatan atas ketetapan pajak diajukan ke Direktorat Jenderal Pajak. Hal ini diatur dalam Pasal 25 UU KUP. Untuk dapat mengajukan upaya hukum keberatan, maka Wajib Pajak harus memenuhi syarat-syarat yang ditentukan, yaitu:

- a. Diajukan secara tertulis dengan menggunakan bahasa Indonesia;
- b. Diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) bulan sejak tanggal surat, tanggal pemotongan atau pemungutan, kecuali Wajib Pajak dapat menunjukkan bahwa jangka waktu itu tidak dapat dipenuhi karena keadaan di luar kekuasaannya (*force majeure*);
- c. Mengemukakan jumlah pajak terutang atau jumlah pajak yang dipotong atau dipungut atau jumlah rugi menurut penghitungan Wajib Pajak disertai alasan-alasan yang jelas;
- d. Untuk satu surat keberatan diajukan terhadap satu ketentuan pajak atau pemotongan/pemungutan pajak.

Surat keberatan yang tidak memenuhi persyaratan diatas, maka surat keberatan tersebut tidak dianggap sebagai surat keberatan, sehingga surat keberatan tersebut tidak dapat dipertimbangkan atau tidak dicatat dalam buku register buku penerimaan surat keberatan. Namun demikian, sekalipun surat keberatan tidak memenuhi persyaratan diatas, akan tetapi surat permohonan keberatan masih dalam jangka waktu yang ditentukan oleh undang-undang, maka kantor pajak dapat meminta kepada Wajib Pajak agar melengkapi persyaratan. Ini dilakukan tentunya dalam rangka memberikan pelayanan yang baik kepada Wajib Pajak karena bisa saja Wajib Pajak tidak memahami betul ketentuan Undang-undang Pajak.

Setelah kantor pajak melakukan proses pemeriksaan, sesuai Pasal 26 ayat (3) UU KUP, ada 4 (empat) kemungkinan keputusan yang dapat diterbitkan atau dikeluarkan oleh Direktur Jenderal Pajak. Keempat keputusan tersebut adalah:

1. Ditolak;

Apabila dalam proses pemeriksaan yang dilakukan oleh Direktur Jenderal Pajak diketahui tidak terdapat cukup alasan dan bukti, maka Direktur Jenderal Pajak akan mengeluarkan keputusan menolak keberatan Wajib Pajak. Jika terjadi keputusan demikian, konsekuensinya hanya ada dua, yaitu pertama, Wajib Pajak harus tetap melunasi utang pajak sebesar yang tercantum dalam keputusan

keberatan. Kedua, Wajib Pajak dapat mengajukan upaya hukum lebih lanjut, yaitu banding ke Pengadilan Pajak.

2. Diterima sebagian;

Apabila surat keberatan Wajib Pajak setelah dilakukan pemeriksaan ternyata hanya sebagian alasan dan bukti yang mendukung untuk dikurangnya jumlah pajak yang tercantum dalam ketetapan pajak, maka Direktur Jenderal Pajak akan mengeluarkan putusan menerima sebagian.

3. Diterima seluruhnya;

Apabila dalam proses pemeriksaan diketahui adanya alasan dan bukti yang mendukung untuk diterimanya seluruh keberatan Wajib Pajak sesuai perhitungan Wajib Pajak, maka Direktur Jenderal Pajak akan menerbitkan keputusan keberatan yang menerima seluruh keberatan Wajib Pajak.

4. Menambah ketetapan pajak.

Apabila Wajib Pajak telah ditetapkan mempunyai utang pajak, lalu setelah dilakukan pemeriksaan Direktur Jenderal Pajak ternyata berdasarkan bukti yang ada dikeluarkan keputusan keberatan yang malah menambah ketetapan pajak.

2. Banding

Pada Pasal 1 angka 6 UU Pengadilan Pajak, Banding adalah upaya hukum yang dapat dilakukan oleh Wajib Pajak atau penanggung pajak terhadap suatu keputusan yang dapat diajukan banding, berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Upaya hukum Banding diajukan ke Pengadilan Pajak. Adapun syarat-syarat pengajuan banding sebagaimana diatur dalam Pasal 35 dan Pasal 36 UU Pengadilan Pajak.

3. Gugatan

Selain upaya hukum banding yang dapat diajukan ke Pengadilan Pajak, Wajib Pajak juga dapat mengajukan upaya hukum gugatan. Sebagaimana diatur dalam Pasal 1 angka 7 UU Pengadilan Pajak, gugatan adalah upaya hukum yang dapat dilakukan

oleh Wajib Pajak atau penanggung pajak terhadap pelaksanaan penagihan pajak atau terhadap keputusan yang dapat diajukan gugatan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Syarat-syarat untuk dapat mengajukan gugatan diatur dalam pasal 40 UU Pengadilan Pajak.

4. Peninjauan kembali

Upaya hukum peninjauan kembali diajukan ke Mahkamah Agung (MA). Dasar dari upaya hukum ini diatur dalam Pasal 77 ayat (3) UU Pengadilan Pajak, yaitu pihak-pihak yang bersengketa dapat mengajukan peninjauan kembali atas putusan Pengadilan Pajak kepada Mahkamah Agung. Adapun ketentuan yang mengatur mengenai upaya hukum peninjauan kembali diatur dalam Pasal 89 sampai dengan Pasal 93 UU Pengadilan Pajak.

2.5. Tinjauan Umum Mengenai Pajak Berganda Internasional

2.5.1. Pengertian Pajak Berganda

Dalam dua dekade terakhir, perekonomian dunia menyaksikan salah satu strategi pertumbuhan yang dapat disebut sukses di beberapa negara berkembang. Strategi tersebut termasuk pelaksanaan kebijakan "*outward-oriental trade strategis*" (strategi perdagangan tujuan ke mancanegara), dengan mengeliminasi hambatan perdagangan dan investasi, menghilangkan peraturan atau tindakan administratif yang menghambat ekspor dan kebijakan devisa bebas dan konvertibilitas mata uang. Semua kebijakan tersebut dimaksudkan untuk mendorong terselenggaranya perdagangan bebas (*free trade*). Argumen klasik ialah bahwa perdagangan bebas dapat:

1. memperkaya pilihan untuk konsumen,
2. meningkatkan efisiensi produksi
3. mengoptimalkan, alokasi sumber daya global dan meningkatkan kesejahteraan.

Sumber argumen klasik pendukung perdagangan bebas, berdasar pemikiran bahwa perdagangan internasional dan pertumbuhan ekonomi adalah saling bertali-temali. Teori baru tentang pertumbuhan ekonomi mengidentifikasi bahwa kebijakan dan elemen ekonomi lingkungan merupakan kunci untuk mencapai bukan

saja pemanfaatan sumber daya yang ada secara lebih efisien tetapi juga suatu tingkat pertumbuhan produk (*output*) yang lebih tinggi untuk jangka panjang. Kebijakan perdagangan bebas memungkinkan negara-negara secara individu maupun bersama-sama memperoleh manfaat (keuntungan) dari faktor-faktor pemacu pertumbuhan. Hubungan ekonomi yang lebih baik meningkatkan transmisi teknologi baru, memperluas pasar dan daya saing produk, serta perluasan akses pasar. Semakin kuatnya hubungan ekonomi antara negara menyebabkan saling ketergantungan dan bertali temalnya faktor ekonomi suatu negara termasuk modal.

Globalisasi arus modal dapat terjadi baik melalui partisipasi langsung maupun tidak langsung oleh pemodal badan privat dan publik serta organisasi internasional. Arus modal internasional dapat memberikan berbagai kemungkinan seperti badan usaha di suatu negara dapat didirikan dengan modal asing, kepemilikan (saham) pada suatu badan di suatu negara ditransfer ke mancanegara (*go international*), perwakilan cabang usaha suatu perusahaan dapat didirikan di mancanegara, dan pinjaman tersedia oleh kreditor bagi debitor dengan tempat tinggal yang berlainan negara. Sains dan teknologi juga dapat melibatkan aktivitas lintas perbatasan. Hal itu nampak pada semakin banyaknya merek dagang atau paten, proses manufaktur, pengetahuan dan pengalaman (*know-how*) dari bidang industri, sains dan komersial menjadi tersedia secara lintas perbatasan yang dapat diakses oleh siapa saja.

Selain itu, sebagai akibat dari liberalisasi perjalanan orang antar negara, terdapat peningkatan mobilitas sumber daya manusia baik secara permanen maupun kontemporer. Sehubungan dengan mobilitas internasional modal, orang, jasa dan barang tersebut, selaras dengan fenomena perpajakan internasional, pemajakan personal per basis global oleh Indonesia dapat menimbulkan pajak berganda internasional.

Sehubungan dengan pengertian pajak berganda (*double taxation*), Knechtle dalam bukunya yang berjudul "*Basic Problems in International Fiscal Law*" (1979) memberikan pembahasan secara rinci. Knechtle memberikan pengertian pajak berganda secara luas (*wider sense*) dengan secara sempit (*narrower sense*). Dalam pengertian luas, pajak berganda meliputi setiap bentuk pembebanan pajak dan

pungutan lainnya lebih dari satu kali, yang dapat berganda (*double taxation*) atau lebih (*multiple taxation*) atas suatu akta fiskal (subjek dan/atau objek pajak). Di pihak lain, dalam arti sempit, pajak berganda dianggap dapat terjadi pada semua kasus pemajakan beberapa kali terhadap suatu subjek dan/atau objek pajak dalam suatu administrasi pajak yang sama.⁵⁵

2.5.2. Sebab-sebab Terjadinya Pengenaan Pajak Berganda Secara Internasional (*International Double Taxation*)

Pengenaan pajak berganda secara internasional pada dasarnya merupakan akibat dari perbedaan prinsip-prinsip perpajakan internasional yang dianut oleh setiap negara. Perbedaan prinsip tersebut mengakibatkan konflik yurisdiksi antara satu negara dan negara lainnya. Walaupun setiap negara mempunyai metode penghindaran pajak berganda secara unilateral, hal ini tidak sepenuhnya menjamin tidak terjadinya pengenaan pajak berganda.

Konflik yurisdiksi ini berasal dari kenyataan bahwa setiap negara bebas menentukan sendiri yurisdiksi pajaknya di luar wilayahnya. Biasanya pengenaan pajak berganda disebabkan oleh tiga jenis konflik yurisdiksi sebagai berikut:

1. Konflik antara azas domisili dengan azas sumber

Yang biasanya menjadi penyebab terjadinya pengenaan pajak berganda adalah bertemunya azas domisili dengan azas sumber. Negara domisili mengenakan pajak atas seluruh penghasilan yang diperoleh penduduknya, sedangkan negara sumber mengenakan pajak atas penghasilan yang berasal dari negara tersebut. Dalam hal ini terjadi konflik antara *world-wide income principle* dan konsep kewenangan atas wilayah.

2. Konflik karena perbedaan definisi "penduduk"

Seseorang pribadi atau badan pada saat yang bersamaan dapat dianggap sebagai penduduk dari dua negara. Hal ini dapat terjadi karena definisi "penduduk" kedua negara tersebut berbeda. Keadaan ini memperburuk pengenaan pajak berganda sebab pajak "penduduk" tersebut akan ditetapkan dua kali. Konflik ini akan tampak lebih nyata bila salah satu negara menganut azas kewarganegaraan sebagai kriteria

⁵⁵ Gunadi, *op.cit.*, hlm. 111.

kedua dalam menentukan apakah seseorang merupakan penduduk negara tersebut. Kebanyakan negara, kecuali Amerika Serikat, tidak menganut azas kewarganegaraan karena hal itu akan menimbulkan pengenaan pajak berganda. Sebagai contoh, seorang warga negara Amerika bekerja di perusahaan minyak yang melakukan kegiatan eksplorasi di Indonesia. Untuk itu ia harus tinggal di Indonesia. Berdasarkan definisi "subjek pajak dalam negeri", orang Amerika tersebut dianggap sebagai "penduduk" Indonesia." Karena itu, ia dikenai pajak atas seluruh penghasilannya dari Indonesia maupun dari luar negeri. Dari sudut pandang undang-undang pajak di Amerika, orang tersebut tetap dianggap sebagai penduduk Amerika, walaupun ia tidak tinggal di Amerika. Amerika akan mengenakan pajak atas seluruh penghasilannya. Jadi jelas bahwa telah terjadi pengenaan pajak berganda, karena orang yang sama dianggap sebagai penduduk di dua negara. Konflik mengenai penduduk ganda ini (*dual residence*) biasanya terjadi atas orang pribadi. Tidak demikian halnya dengan badan hukum, karena biasanya pengurus suatu badan hukum berada di negara di mana badan tersebut didirikan.

3. Perbedaan definisi tentang "sumber penghasilan"

Sebab ketiga yang dapat menyebabkan pengenaan pajak berganda adalah bila dua negara atau lebih memperlakukan satu jenis penghasilan sebagai penghasilan yang bersumber dari wilayahnya. Ini berakibat penghasilan yang sama dikenai pajak di dua negara.

2.5.3. Dampak Pajak Berganda

Secara ekonomis pajak merupakan pengorbanan sumber daya (kemampuan ekonomis) yang harus ditanggung oleh pengusaha (dan masyarakat). Pajak berganda sebagai akibat dari pemajakan oleh dua ketentuan pemajakan (dari dua negara) memberikan tambahan beban ekonomi terhadap pengusaha. Sementara, perluasan usaha ke mancanegara sudah mengundang tambahan risiko dibanding dengan usaha dalam negeri, pemajakan berganda telah ikut memperbesar risiko tersebut. Kalau tidak ada upaya untuk mencegah atau meringankan beban pajak berganda tersebut, pajak berganda internasional dapat ikut memicu ekonomi global dengan biaya tinggi dan menghambat mobilitas global sumber daya ekonomis. Oleh karena itu, tampak

bahwa sudah merupakan kebutuhan internasional antar negara untuk mengupayakan agar kebijakan perpajakannya bersifat netral terhadap kompetisi internasional. Netralitas tersebut dicapai dengan penyediaan keringanan atau eliminasi atas pajak berganda internasional.⁵⁶

2.5.4. Penghindaran Pajak Berganda Internasional

Berbeda dengan hukum perdata internasional yang apabila terhadap suatu subjek hukum terjadi benturan yurisdiksi dapat saling mengeliminasi berlakunya salah satu hukum dari suatu negara, benturan hukum pajak internasional tidak bisa saling mengeliminasi antara hak pemajakan dari suatu negara. Kedua yurisdiksi atau klaim pemajakan tetap berlaku dan berakibat terjadinya tambahan jumlah pajak yang harus dipikul investor (pengusaha) transnasional apabila dibanding dengan seandainya pengusaha dimaksud hanya berkibrah dalam dimensi domestik.

Menyadari bahwa tambahan beban pajak yang dapat menjurus ke *over taxation* berpotensi menghambat mobilitas dan laju bisnis, perdagangan, investasi, sumber daya, barang dan jasa serta ekonomi global, maka dunia perpajakan internasional mencoba melakukan beberapa pendekatan untuk memperingan atau mengeliminasi PBI. Beberapa pendekatan tersebut adalah:⁵⁷

1. unilateral (sepihak)

Dalam pendekatan unilateral, yang ditempuh oleh setiap negara yang mengenakan pajak atas penghasilan luar negeri yang diperoleh atau diterima Wajib Pajak dalam negeri (selanjutnya disebut WPDN) ialah dengan mencantumkan ketentuan penghindaran pajak berganda internasional dalam undang-undang (ketentuan) domestiknya. Pendekatan tersebut, misalnya dengan memberlakukan pemajakan teritorial (membebaskan pemajakan atas penghasilan luar negeri), atau mengecualikan dari pajak atas penghasilan luar negeri. Negara yang memajaki penghasilan luar negeri dari WPDN pada umumnya memberikan keringanan atas pajak dimaksud. Pemberian keringanan pajak berganda internasional secara unilateral ini pada umumnya diberikan oleh negara residen penganut sistem pemajakan global

⁵⁶ Gunadi, *loc. cit.*, hlm. 114.

⁵⁷ Surahmat, *op. cit.*, hlm 21-22.

sebagai konsekuensi pelaksanaan hak pemajakan sekunder yang dimiliki.

2. bilateral (antar dua negara)

Dalam pendekatan bilateral kedua negara terkait memberikan keringanan pajak berganda internasional berdasarkan kesepakatan (persetujuan) antara kedua negara pemegang yurisdiksi pemajakan. Kesepakatan tersebut pada umumnya dirumuskan dalam suatu bentuk perjanjian penghindaran pajak berganda (P3B) yang ditandatangani oleh Pemerintah kedua negara.

3. multilateral (beberapa negara secara serempak)

Pendekatan multilateral melibatkan lebih dari dua negara. Secara regional, negara-negara yang berada dalam satu kawasan dapat menutup P3B secara bersama-sama. Karena merupakan kesepakatan bersama, pemberian keringanan P3B dapat lebih bersifat harmonisasi (atau malahan unifikasi) ketentuan perpajakan masing-masing negara terkait. Kita maklum bahwa eliminasi pajak berganda internasional, antara lain, dimaksudkan untuk memperlancar mobilitas modal, perdagangan, barang dan jasa, kekarya-an, sains dan teknologi transnasional. Dengan demikian, pendekatan multilateral akan lebih lancar, apabila keadaan ekonomi dan sosial (termasuk arus modal, barang dan jasa transnasional) dari negara-negara anggota multilateral seimbang.⁵⁸

2.5.5. Persetujuan Penghindaran Pajak berganda (P3B)

Persetujuan perpajakan mula-mula dicetuskan pada tahun 1921 oleh Liga Bangsa-Bangsa. Model ini merupakan dasar dari model yang dibuat pada tahun 1928 yang dipakai oleh negara-negara yang kemudian tergabung dalam *Organization for Economic Cooperation and Development* (OECD) - sebelumnya bernama *Organization for European Economic Cooperation*. Model tersebut kemudian disempurnakan dalam Model Mexico pada tahun 1943 dan kemudian disempurnakan lagi dalam Model London pada tahun 1946. Fiscal Committee dari organisasi tersebut merevisinya lagi pada tahun 1963 dengan hasil Model OECD tahun 1963. Pada tahun 1977, model ini direvisi kembali dengan hasil Model OECD tahun 1977, 1992 dan 1994. Pada tahun 1968, PBB membentuk *the Ad Hoc Group of Experts on Tax*

⁵⁸ Gunadi, *loc. cit.*, hlm 118-119.

Treaties between Development and Developing Countries dengan tugas melakukan penelitian untuk mencari cara-cara yang memperlancar realisasi persetujuan antara negara maju dan negara berkembang. Mode inilah yang disebut UN Model. Perbedaan yang mencolok antara OECD Model dan UN Model adalah bahwa yang pertama menganut *resident principle*, sedangkan yang kedua cenderung menganut pembagian yang adil antara negara domisili dan negara sumber. Perbedaan ini akan tampak dalam pembahasan beberapa pasal, terutama yang menyangkut bentuk usaha tetap. Indonesia menggunakan dasar penyusunan naskahnya berdasarkan UN Model, dengan mempertimbangkan prinsip-prinsip pokok yang terkandung dalam Undang-undang Pajak Nasional.

Teori soberenitas menyatakan bahwa kewenangan pemajakan suatu negara melekat pada kedaulatan suatu negara dan merupakan atribut dari kedaulatan itu sendiri (De Leon; 1993). Kewenangan dimaksud bersumber dari teori bahwa keberadaan suatu pemerintah merupakan keharusan untuk dapat memberikan perlindungan dan jasa publik lainnya kepada warganya. Untuk terlaksananya keharusan tersebut diperlukan pembiayaan yang harus disumbang secara bersama oleh warga. Walaupun mungkin terdapat pembatasan dalam konstitusi dan pembatasan melekat lainnya (faktual, misalnya teritorial), namun merupakan premis umum hukum internasional bahwa negara dapat memungut pajak dari orang (subjek) atau objek yang berada di luar wilayahnya apabila terdapat pertalian pajak yang berupa status personal wajib pajak (residensi, yaitu wajib pajak dalam negeri) atau objek pajak berasal (sumber) di negara tersebut (Vogel; 1991). Penerapan prinsip domisili dan sumber atas suatu penghasilan yang melibatkan dua atau lebih negara dapat menimbulkan pajak berganda internasional, baik yuridis maupun ekonomis. Secara ekonomis pajak berganda internasional tersebut memperberat beban usaha, investasi dan, kegiatan internasional lainnya sehingga dapat menghambat mobilitas sumber daya dimaksud. Sebagaimana terjadi dalam bidang investasi, perdagangan, produksi dan distribusi, sains dan teknologi terdapat jaringan kerja sama antarnegara baik regional maupun global, dalam sektor perpajakan untuk menghindari beban ekonomis dari pajak berganda internasional tersebut juga terdapat jaringan kerja sama

antarnegara yang dilakukan dengan menutup perjanjian penghindaran pajak berganda ("*tax treaty*; P3B"). Menurut Surrey (1980), P3B merupakan perjanjian bilateral (namun dalam kasus tertentu dapat multilateral) yang ditutup oleh dua negara dengan tujuan utama untuk menentukan solusi terhadap pajak berganda internasional yang disebabkan oleh implementasi hak pemajakan (berdasarkan ketentuan domestik) kedua negara atas suatu objek (subjek) yang sama. Sampai saat ini Indonesia telah menutup P3B dengan lebih dari 70 negara mitra runding. Karena Indonesia tidak lagi mengerjakan pajak kekayaan (*wealth tax*), semua P3B dimaksud berkaitan dengan pajak penghasilan saja. Sebagai salah satu instrumen yang tunduk pada hukum internasional, P3B yang telah efektif berlaku dapat memodifikasi suatu ketentuan domestik (UU PPh) yang berlaku atas suatu subjek atau objek.⁵⁹

2.5.6. Dasar Hukum Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B)

P3B merupakan perjanjian antara negara berdaulat dan mempunyai status legal sebagai perjanjian internasional dan berfungsi sebagai perjanjian pembuat undang-undang (*law-making treaties*) berdasar hukum publik internasional karena disepakati (pemerintah) negara-negara (*contracting states*) dalam kapasitasnya sebagai subjek hukum publik internasional (Knechtle; 1979). Negara (Pemerintah) Indonesia dapat menutup P3B berdasar amanat Pasal 11 ayat (1) Undang-Undang Dasar 1945 yang menyatakan bahwa Presiden dengan persetujuan DPR membuat perjanjian dengan negara lain. Selanjutnya Pasal 4 ayat (1) Undang-undang No. 24 Tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional antara lain menyatakan bahwa Pemerintah Republik Indonesia membuat perjanjian internasional dengan satu negara atau lebih, atau subjek hukum internasional lain berdasarkan kesepakatan, dan para pihak berkewajiban untuk melaksanakan perjanjian tersebut dengan itikad baik. Khusus untuk pajak penghasilan, Pasal 32 A UU PPh menyatakan bahwa pemerintah berwenang untuk melakukan perjanjian dengan pemerintah negara lain dalam rangka penghindaran pajak berganda dan pencegahan pengelakan pajak.⁶⁰

⁵⁹ Gunadi, *loc. cit.*, hlm. 183-184.

⁶⁰ Gunadi, *loc. cit.*

2.5.7. Tujuan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B)

Selain untuk mengeliminasi pajak berganda internasional dalam rangka memperlancar mobilitas global sumberdaya, Pires (1989) menyebutkan beberapa tujuan lain dari P3B. Beberapa tujuan tersebut, antara lain;

1. melindungi Wajib Pajak,
2. mendorong atau menarik investasi (dengan berbagai keringanan pajak),
3. memudahkan ekspansi perusahaan negara maju,
4. membantu mengurangi dan menanggulangi penghindaran dan penyelundupan pajak, meningkatkan kerja sama aplikasi ketentuan domestik, perbaikan pertukaran informasi dan pengalaman perpajakan, peningkatan pengetahuan tentang kemampuan bayar wajib pajak, perbaikan interpretasi ketentuan pajak (misalnya sehubungan dengan praktik *transfer pricing*),
5. harmonisasi kriteria pemajakan,
6. mencegah diskriminasi,
7. menumbuhsurburkan hubungan ekonomis, dan sebagainya, dan
8. meningkatkan pencegahan penyalahgunaan perjanjian dan kerja sama dalam penetapan dan penagihan serta aktivitas administrasi pajak lainnya.

2.5.8. Struktur Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B)

Sebagai negara berkembang Indonesia menutup kebanyakan P3B berdasarkan UN Model, yang tentunya dimodifikasi sedemikian rupa untuk melindungi kepentingan sistem pajaknya dan selaras dengan hasil negosiasi kedua belah pihak karena perjanjian tentu secara timbal balik (*resiprositas*) dalam alokasi hak pemajakannya dirundingkan berdasar semangat saling menguntungkan untuk mendorong mobilitas lalu lintas perdagangan, usaha, bisnis dan investasi antarnegara mitra runding.

Setiap P3B umumnya diawali dengan:

- a. Judul dan Pembukaan,
- b. Bab I ("*Personal Scope*") yang berisi tentang orang-orang yang diliput oleh P3B, dan jenis pajak yang dicakup dalam perjanjian,

- c. Bab II merumuskan definisi (untuk tujuan aplikasi P3B), pengertian domisili fiskal (residensi), dan *permanent establishment* (BUT),
- d. Bab III ("*Taxation of Income*") berisi ketentuan alokasi pemajakan penghasilan,
- e. Bab IV berisi ketentuan tentang eliminasi pajak berganda,
- f. Bab V berisi ketentuan tentang nondiskriminasi, prosedur kesepakatan bersama, pertukaran informasi, perlakuan perpajakan terhadap diplomat dan konsuler, dan masalah teritori aplikasi P3B,
- g. Bab VI ("*final provision*") berhubungan dengan ketentuan efektivitas dan terminasi perjanjian.

2.6. Analisa Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put-17568/PP/M.III/13/2009 Atas Sengketa Pajak Nomor: 13-032417-2004

2.6.1. Kasus Posisi

Di dalam uraian banding, bahwa berdasarkan hasil pemeriksaan oleh Kantor Pelayanan Pajak Penanaman Modal Asing Lima terhadap Pemohon Banding yaitu PT. Reda Pump Indonesia (selanjutnya disebut Pemohon Banding) dengan jenis usahanya berupa *oil support service* yang berada di Jakarta Selatan, untuk tahun 2004, sesuai dengan Laporan Pemeriksa Pajak: LHPSL-165/WPJ.07/KP.06000/2006 yang dikeluarkan tanggal 05 Juli 2006 bahwa atas kewajiban PPh Pasal 26 diperoleh informasi sebagai berikut:⁶¹

Jenis Objek	Cfm WP	Cfm Pemeriksa	Koreksi
Bunga	0	23.830.884.075	23.830.884.075
Dividen	0	0	0
Royalty	0	0	0
Sewa	0	0	0
Penghasilan sehubungan dengan Penggunaan Harta	0	0	0
Imbalan Jasa	23.283.723.786	24.275.920.878	992.197.092
Hadiah dan Penghargaan	0	0	0
	23.283.723.786	48.106.804.953	24.823.081.167

⁶¹ Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put-17568/PP/M.III/13/2009 Atas Sengketa Pajak Nomor: 13-032417-2004, hlm. 13.

Bahwa sedangkan Obyek PPh Pasal 26 atas Imbalan Jasa terdiri atas;

Professional Fee	10.534.979.525
Knowledge Management	<u>13.740.941.353</u>
	24.275.920.878

Sumber: KKP Pemeriksaan oleh KPP PMA Lima

Bahwa sedangkan perhitungan PPh Pasal 26 yang terutang sesuai dengan hasil pemeriksaan adalah sebagai berikut:

Jenis Obyek	Cfm WP	Cfm Pemeriksa	Koreksi
Objek PPh Pasal 26:			
a. Technical Fee	23.283.723.786	24.275.920.878	992.197.092
b. Biaya Bunga	0	23.830.884.075	23.830.884.075
Jumlah Obyek	23.283.723.786	48.106.804.953	24.823.081.167
PPh Pasal 26 Terutang			
a. Technical Fee	3.221.379.789	3.419.819.207	198.439.418
b. Biaya Bunga	0	2.383.088.408	2.383.088.408
Jumlah PPh Pasal 26 terutang	3.221.379.789	5.802.907.615	2.581.527.826

Sumber: KKP Pemeriksaan oleh KPP PMA Lima

Keterangan:

1. atas Obyek PPh Pasal 26 berupa Bunga dikenakan PPh Pasal 26 dengan tarif 10% (sepuluh persen) sesuai dengan *tax treaty* yang berlaku antara Pemerintah Indonesia dengan Belanda;
2. sedangkan Atas Obyek PPh Pasal 26 berupa *Technical Fee* dikenakan PPh Pasal 26 dengan tarif 20 (dua puluh persen)

Bahwa berdasarkan koreksi tersebut disebabkan berdasarkan hasil pemeriksaan terhadap Pemohon Banding untuk Masa Pajak Januari s.d Desember 2004 terdapat Obyek yang belum atau kurang dilaporkan di dalam SPT Masa PPh Pasal 23/26 Masa Pajak Januari s.d Desember 2004, sehingga atas obyek yang kurang dilaporkan di dalam SPT Masa PPh Pasal 23/26 tersebut diusulkan untuk dikoreksi dan diterbitkan Surat ketetapan Pajak Kurang Bayar PPh Pasal 26 (Selanjutnya disebut SKPKB PPh Pasal 26) Masa Pajak Januari s.d. Desember 2004 Nomor

00064/204/04/058/06 tanggal 07 Juli 2006.⁶²

Bahwa dari Koreksi Dasar Pengenaan Pajak sebesar Rp. 24.823.081.167,00 tersebut Pemohon Banding mengajukan keberatan sebesar Rp. 23.830.884.075,00 yaitu koreksi atas Bunga, sementara atas koreksi imbalan jasa sebesar Rp. 992.197.092,00 Pemohon Banding setuju/tidak keberatan. Bahwa atas SKPKB PPh Pasal 26 Nomor 00064/204/04/058/06 tanggal 07 Juli 2006 tersebut, Pemohon Banding mengajukan keberatan dengan Surat Nomor; 02/RPI/IX/2006 tanggal 27 September 2006.

Bahwa atas Surat Keberatan Nomor; 02/RPI/IX/2006 tanggal 27 September 2006 yang diajukan oleh Pemohon Banding, Direktur Jenderal Pajak (selanjutnya disebut Terbanding) mengeluarkan jawaban berupa penolakan dengan diterbitkannya Surat Keputusan Terbanding Nomor: KEP-1470/WPJ.07?BD.05/2007 tanggal 11 September 2007.

Sehubungan dengan diterbitkannya Surat Keputusan Terbanding Nomor: KEP-1470/WPJ.07/BD.05/2007 tanggal 11 September 2007 yang Pemohon Banding terima pada tanggal 18 September 2007 dengan ini Pemohon Banding mengajukan banding dalam Surat Banding Nomor: SGN/1/12/2007 tanggal 07 Desember 2007.

Adapun Majelis menimbang bahwa pembahasan mengenai pokok sengketa diatas adalah berupa: Koreksi Positif Dasar Pengenaan Pajak Pajak Penghasilan Pasal 26 atas Biaya Bunga sebesar Rp. 23.830.884.075,00.

Adapun menurut Pemohon Banding dalam surat permohonan banding, Pemohon Banding tidak setuju dengan koreksi oleh pemeriksa dengan alasan bahwa biaya bunga sebesar Rp. 23.830.884.075,00 tersebut timbul sehubungan dengan hutang dari Schlumberger Finance BV (selanjutnya disebut SFBV) yaitu sebuah perusahaan yang berdomisili di Belanda dan pemberian hutang tersebut mempunyai jangka waktu sampai dengan 36 bulan (3 tahun) dimana jangka waktu tersebut tidak pernah berubah dan pada kenyataannya pinjaman tersebut tidak dilunasi lebih awal.

⁶² *Ibid*, hlm. 6.

Adapun Pasal 11 ayat (1) s.d ayat (5) P3B antara Indonesia dengan Belanda, diatur sebagai berikut:

- Ayat 1: Bunga yang timbul di salah satu negara dan dibayarkan kepada penduduk negara lainnya dapat dikenakan pajak di negara lainnya.*
- Ayat 2: Namun demikian, bunga tersebut dapat juga dikenakan pajak di negara dimana bunga tersebut berasal dan sesuai dengan perundang-undangan negara tersebut; akan tetapi, apabila pemilik manfaat dari bunga tersebut adalah penduduk negara lainnya, maka pajak yang dikenakan tidak akan melebihi 10 % (sepuluh persen) dari jumlah bruto bunga.*
- Ayat 3: Menyimpang dari ketentuan-ketentuan dalam ayat 2, bunga yang timbul di salah satu negara hanya akan dikenakan pajak di negara lainnya sepanjang bunga tersebut diperoleh:*
- a. Pemerintah negara lainnya, termasuk bagian ketatanegaraan dan pemerintah daerahnya; atau*
 - b. Bank Sentral negara lainnya; atau*
 - c. Lembaga Keuangan yang dimiliki atau dikendalikan oleh pemerintah negara lainnya, termasuk bagian ketatanegaraannya dan pemerintah daerah; atau*
 - d. Setiap penduduk negara lainnya sehubungan dengan piutang yang dijamin oleh pemerintah negara lainnya termasuk bagian ketatanegaraannya dan pemerintah daerahnya, Bank Sentral Negara lainnya, atau setiap lembaga keuangan yang dimiliki atau dikendalikan oleh pemerintah tersebut.*
- Ayat 4: Menyimpang dari ketentuan-ketentuan dalam ayat 2, bunga yang timbul di salah satu negara hanya akan dikenakan pajak di negara lainnya jika pemilik manfaat dari bunga tersebut merupakan penduduk negara lainnya dan jika bunga tersebut dibayarkan atas hutang yang dibuat untuk jangka waktu lebih dari 2 (dua) tahun atau yang dibayarkan sehubungan dengan penjualan kredit perlengkapan industri, dagang, atau ilmu pengetahuan.*
- Ayat 5: Pejabat yang berwenang dari kedua negara melalui persetujuan bersama akan mengatur cara-cara untuk menerapkan ayat 2, 3, dan 4.*

Bahwa menurut Pemohon Banding, bunga sebesar Rp. 23.830.884.075,00 yang timbul tersebut seharusnya dikenakan pajak di Belanda bukan di Indonesia, karena atas biaya bunga tersebut memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat (4) P3B antara Pemerintah Indonesia dengan Pemerintah Belanda yang telah direnegosiasi ulang dan berlaku efektif mulai tanggal 01 Januari 2004.

Adapun menurut Terbanding atas sengketa Koreksi Positif Dasar Pengenaan Pajak Pajak Penghasilan Pasal 26 atas Biaya Bunga sebesar Rp. 23.830.884.075,00., karena berdasarkan ketentuan Pasal 11 ayat (5) P3B diatas menyebutkan bahwa Pejabat yang berwenang dari kedua Negara melalui persetujuan bersama akan mengatur cara-cara untuk menerapkan ayat 2, 3, dan 4. Dalam hal ini, baik Terbanding selaku "Pejabat yang Berwenang" Indonesia maupun "Pejabat yang Berwenang" Belanda, belum melakukan pembicaraan tentang aturan pelaksanaan ayat-ayat tersebut.

Bahwa selanjutnya Terbanding menerbitkan Peraturan Pelaksanaan lebih lanjut dengan Surat Edaran Terbanding Nomor: SE-17/PJ/2005 tanggal 01 Juni 2005 tentang Petunjuk Perlakuan Pajak Penghasilan terhadap Pasal 11 tentang Bunga Pasal Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Indonesia dengan Belanda;⁶³

Bahwa di dalam Surat Edaran Terbanding Nomor: SE-17/PJ/2005 tanggal 01 Juni 2005 disebutkan bahwa:

Sebagaimana diketahui, di dalam Persetujuan Penghindaran Pajak berganda (P3B) antara Indonesia dengan Belanda hasil renegotiasi yang telah berlaku efektif terhitung mulai tanggal 1 Januari 2004, terdapat ketentuan dalam Pasal 11 tentang Bunga, yang mengatur antara lain :

- a. Pasal 11 ayat (1) menyatakan bahwa "Bunga yang timbul di salah satu negara dan dibayarkan kepada penduduk negara lainnya dapat dikenakan pajak di negara lainnya."
- b. Pasal 11 ayat (2) menyatakan bahwa "Namun demikian, bunga tersebut dapat juga dikenakan pajak di Negara di mana bunga tersebut berasal dan sesuai dengan perundang-undangan Negara tersebut; akan tetapi, apabila pemilik manfaat dari bunga tersebut adalah penduduk Negara lainnya, maka pajak yang dikenakan tidak akan melebihi 10."
- c. Pasal 11 ayat (4) menyatakan bahwa "Menyimpang dari ketentuan-ketentuan dalam ayat 2, bunga yang timbul di salah satu Negara hanya

⁶³ Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-17/PJ/2005, tentang *Petunjuk Perlakuan Pajak Penghasilan Terhadap Pasal 11 tentang Bunga Pasal Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Antara Indonesia Dengan Belanda.*

akan dikenakan pajak di Negara lainnya jika pemilik manfaat dari bunga tersebut merupakan penduduk Negara lainnya dan jika bunga tersebut dibayarkan atas utang yang dibuat untuk jangka waktu lebih dari 2 (dua) tahun atau yang dibayarkan sehubungan dengan penjualan kredit perlengkapan industri, dagang, atau ilmu pengetahuan."

- d. Pasal 11 ayat (5) menyatakan bahwa "Pejabat yang berwenang dari kedua Negara melalui persetujuan bersama akan mengatur cara-cara untuk menerapkan ayat 2, 3 dan 4."
- e. Ketentuan Pasal 11 ayat (5) di atas menyebutkan bahwa tata cara pelaksanaan ayat (2), (3) dan (4) akan disusun oleh "Pejabat yang Berwenang" antara kedua belah pihak yaitu Indonesia dan Belanda. Dalam hal ini, baik Direktorat Jenderal Pajak selaku "Pejabat yang Berwenang" Indonesia maupun "Pejabat yang Berwenang" Belanda, belum melakukan pembicaraan tentang aturan pelaksanaan ayat-ayat tersebut.

Selanjutnya dengan mempertimbangkan banyaknya permintaan informasi dari wajib pajak dan Kantor Pelayanan Pajak di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak tentang perlakuan pajak penghasilan terhadap bunga yang dibayarkan oleh Wajib Pajak Indonesia atas utang kepada Penduduk Belanda baik perorangan maupun badan berkaitan dengan Pasal 11 ayat (2) dan ayat (4) P3B Indonesia-Belanda, maka dengan ini diberikan petunjuk pelaksanaan sebagai berikut:

1. Terhadap ketentuan Pasal 11 ayat (2), tidak diperlukan tata cara pelaksanaannya, sehubungan dengan tidak terdapat permasalahan dalam pelaksanaannya. Wajib Pajak Indonesia yang mempunyai utang atau pinjaman kepada penduduk Belanda baik perorangan maupun badan, diwajibkan melakukan pemotongan PPh Pasal 26 dengan tarif 10 (sepuluh perseratus) dari jumlah bruto bunga yang dibayarkan.
2. Terhadap ketentuan Pasal 11 ayat (4), mengingat tata cara pelaksanaannya belum dibicarakan antara "Pejabat yang Berwenang" Indonesia dan Belanda, maka berlaku ketentuan sebagaimana tercantum dalam butir 1 tersebut di atas yaitu Wajib Pajak Indonesia yang mempunyai utang atau

pinjaman kepada penduduk Belanda baik perorangan maupun badan, diwajibkan untuk melakukan pemotongan PPh Pasal 26 dengan tarif 10 (sepuluh perseratus) dari jumlah bruto bunga yang dibayarkan.

Bahwa sesuai dengan Surat Edaran Terbanding Nomor: SE-17/PJ./2005 tanggal 01 Juni 2005 tersebut, maka atas bunga yang terutang terhadap Pemohon Banding kepada SFBV, meskipun memenuhi ketentuan di dalam Pasal 11 ayat (4) P3B antara Indonesia dan Belanda karena persyaratan Pasal 11 ayat (5) P3B tersebut sampai dengan saat ini belum dilaksanakan yaitu pejabat yang berwenang dalam hal ini Terbanding belum melakukan pembicaraan mengenai aturan-aturan pelaksanaannya, maka atas bunga kepada SFBV berlaku ketentuan umum sebagaimana dimaksud di dalam Pasal 26 UU PPh, yaitu Wajib Pajak Indonesia dalam hal Pemohon Banding wajib melakukan pemotongan PPh Pasal 26 sebesar 10% dari jumlah bruto bunga.

Bahwa dengan demikian Terbanding berpendapat bahwa koreksi yang dilakukan oleh Pemeriksa telah sesuai dengan data-data yang ada dan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku dan Terbanding menolak Permohonan Banding Pemohon Banding dan mempertahankan koreksi pemeriksa atas Obyek PPh Pasal 26 berdasarkan keputusan keberatan.

Mengenai sengketa Koreksi Positif Dasar Pengenaan Pajak Pajak Penghasilan Pasal 26 atas Biaya Bunga sebesar Rp. 23.830.884.075,00, menurut majelis antara lain sebagai berikut:

Bahwa Terbanding menyatakan sebagaimana telah diatur dalam Pasal 11 ayat (5) P3B Indonesia-Belanda, *mode of application* akan dibentuk dalam rangka penerapan Pasal 11 ayat (4) P3B. Meskipun demikian, sampai dengan saat ini hal tersebut masih dalam tahap perundingan anantara *competent authority* perpajakan Indonesia dan Belanda. Berbeda dengan Pasal 11 ayat (2) dan (3), yang tidak menimbulkan potensi permasalahan karena merupakan ketentuan yang umum dan berlaku dalam P3B Indonesia, Pasal 11 ayat (4) P3B telah berpotensi mengakibatkan beberapa permasalahan sehingga diperlukan pembentukan *mode of application* untuk pelaksanaannya. Permasalahan tersebut adalah menyangkut masalah multi penafsiran

dan penyalahgunaan yang dimungkinkan terjadi antara lain adalah;⁶⁴

- a. bahwa apakah ketentuan Pasal 11 ayat (4) hanya berlaku terhadap bunga yang dibayarkan setelah jangka waktu 2 (dua) tahun atau pembayaran bunga sejak bulan pertama dibayarkan?
- b. Bahwa apakah ketentuan tersebut berlaku terhadap bunga untuk pinjaman yang semula berjangka waktu kurang dari 2 tahun kemudian diperpanjang menjadi lebih dari 2 tahun?
- c. Bahwa bagaimana perlakuan terhadap bunga pinjaman yang jangka waktu pinjamannya semula lebih dari 2 tahun tetapi kemudian dilunasi sebelum 2 tahun?
- d. Bahwa Pinjaman luar negeri Wajib Pajak sedapat mungkin dibuat melalui perusahaan di Belanda dan akan senantiasa dibentuk untuk jangka waktu lebih dari 2 (dua) tahun sehingga mendapat pembebasan pemotongan PPh Pasal 26 di Indonesia;
- e. Bahwa Pembelian kredit atas perlengkapan industri, dagang atau ilmu pengetahuan dapat dilakukan melalui perusahaan di Belanda meskipun sebenarnya perlengkapan tersebut bukan diproduksi di Belanda.

Bahwa Terbanding dalam persidangan menyampaikan latar belakang terbitnya Surat Edaran Terbanding Nomor: SE-17/PJ/2005 tanggal 01 Juni 2005 karena ketentuan Pasal 11 ayat (4) P3B Indonesia-Belanda sering dimanfaatkan oleh Wajib Pajak yang merugikan negara Indonesia yaitu adanya transaksi internasional yang bersifat abusif, salah satunya yaitu kasus Indofood Sukses Makmur yang sudah diketahui secara umum.

Bahwa menurut Pemohon Banding, Surat Edaran Terbanding Nomor: SE-17/PJ/2005 tanggal 01 Juni 2005 tidak dapat membatalkan P3B antara Indonesia-Belanda karena P3B tersebut merupakan *lex specialis*.

Adapun mengenai masalah yuridis tersebut diatas maka Majelis dalam pendapatnya dilihat dari sudut pandang Hukum Internasional antara lain sebagai berikut:

⁶⁴ Putusan Pengadilan Pajak, op. cit., hlm. 32.

Bahwa Majelis perlu meneliti tentang adat kebiasaan yang lazim dan baik (*best practise*) dalam kaitan dengan *Tax Treaties*. Sehubungan dengan itu *Vienna Convention on The Law of Treaties* 1969 dapat menjadi inspirasi hukum untuk menyikapi sengketa banding ini;⁶⁵

1. bahwa menurut *Article 2 (a) Vienna Convention on the Law of Treaties, 1969 (entered into force on 27 Jan 1980) dan Vienna Convention on the Law of Treaties Between States and International Organizations or Between International Organization, 1986*, disebutkan bahwa: “*treaty means an international agreement concluded between states....in written form and governed by international law....*”;
2. bahwa oleh karenanya apabila terjadi sengketa maka penyelesaiannya adalah melalui *International Court of Justice/Tribunal (Article 66)* yang tentunya akan menerapkan prinsip-prinsip hukum internasional, dengan konsekuensi finansial maupun politis yang tidak kecil;
3. bahwa oleh karenanya sepantasnyalah para pihak harus yakin dan dapat menjamin bahwa hukum nasional masing-masing akan memungkinkan mereka menerapkan kewajiban dalam *treaty* sebelum mereka menandatangani;
4. bahwa *Article 26 Vienna Convention* secara tegas mengemukakan salah satu prinsip hukum internasional yaitu *Pacta sunt servanda* (Latin=*Agreement/pact must be kept/respectede, as basic principle of Civil Law and International Law*) yang berisi: “*Every treaty in force is binding upon the parties to it and must be performed by them in good faith*”;
5. bahwa kegagalan penerapan aturan dalam *treaty* dengan alasan undang-undang nasional tidak bisa diterima di peradilan internasional, seperti tercantum dalam *Article 27 Vienna Convention*: “*A party may not invoke the provisions of its internal law as justificaion for its failure to perform a treaty....*”;

⁶⁵ Putusan Pengadilan Pajak, *loc. cit.*, hlm. 37.

6. bahwa tujuan utama dari *Double Taxation Agreement/Treaty* pada dasarnya adalah "*Eliminating of Double Taxation*" dan "*Distribution of taxing Power between Contracting States*". Pertanyaannya adalah: "*to which party the contracting states wished to allocate the taxing power with respect to the disputed income?*", yang jawabannya sudah tentu dinegosiasikan sebelum *treaty* ditandatangani;

Majelis dalam pendapatnya dilihat dari sudut pandang Hukum Nasional antara lain sebagai berikut:

1. bahwa ratifikasi suatu *treaty* telah melalui proses pembentukan undang-undang (persetujuan DPR dan/atau dengan Kepres?) sehingga memperoleh status dipersamakan dengan undang-undang atau bahkan melebihinya ("*lex-specialis*"). Apabila dikehendaki ada perubahan tentunya dapat dilakukan dengan prosedur yang sama pula, tidak hanya sekedar dengan menerbitkan surat Edaran Terbanding;
2. bahwa sesuai dengan Peraturan Terbanding No: PER-41/PJ/2008, tanggal 6 Oktober 2008, tentang: "Pedoman Tata Naskah Dinas Direktorat Jenderal Pajak", yang dimaksud dengan Surat Edaran adalah: "surat yang ditujukan secara terbatas kepada pejabat/pegawai tertentu, isinya mengandung pedoman tentang pelaksanaan lebih lanjut mengenai kebijakan pokok/peraturan yang menjelaskan atau menunjukkan jalan mengenai cara pelaksanaannya untuk segera dilaksanakan";
3. bahwa penjelasan Terbanding tentang adanya transaksi-transaksi yang bersifat abusif tidak tepat untuk dijadikan alasan diterbitkannya Surat Edaran yang praktis telah menganulir suatu ketentuan dalam *treaty*, yang menimbulkan suatu kewajiban pajak yang semula memang dimaksudkan dan telah disetujui bersama hak pemajakannya diberikan ke negara lain. Tidak adanya pasal-pasal khususnya dalam *treaty* atau dalam undang-undang perpajakan nasional, menyangkut saluran dan prosedur yang telah berlaku umum di pergaulan internasional. Dengan demikian penentuan apakah suatu transaksi adalah *legitimate* dan berhak menikmati fasilitas

yang disediakan dalam suatu P3B dapat dilakukan tanpa tindakan sepihak membatalkan suatu kesepakatan internasional yang telah disepakati bersama karena tindakan demikian adalah tidak sesuai dengan asas kepastian hukum dan asas keadilan;

4. bahwa menurut Undang-Undang Nomor 24 tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional diatur dalam Pasal 18 bahwa "Perjanjian Internasional berakhir apabila terdapat kesepakatan para pihak melalui prosedur yang ditetapkan dalam perjanjian". Dengan demikian tindakan Terbanding yang mengakhiri berlakunya Pasal 11 ayat (5) P3B RI dan Belanda dengan penerbitan Surat Edaran tidak sesuai dengan asas yang berlaku dalam Perjanjian Internasional;
5. bahwa dalam perjanjian yang dibuat dalam bidang hukum perdata saja juga menganut asas "*Pacta sunt servanda*" dalam arti perjanjian yang dibuat mengikat para pihak sebagai undang-undang dan harus dilaksanakan dengan itikad baik *Te. Goede Trouw* sebagaimana diatur dalam Pasal 1338 Jo Pasal 132 Kitab Undang-Undang Hukum Perdata.

Dari uraian pendapat Majelis diatas, sampailah pada kesimpulan Majelis yaitu bahwa sepanjang P3B Indonesia-Belanda belum dirubah secara resmi sehingga ketentuan dalam Pasal 11 ayat (4) P3B antara Indonesia dengan Belanda masih berlaku, maka pajak yang pembayaran bunga tersebut terutang di Negara Belanda, dan Koreksi Positif Dasar Pengenaan Pajak Penghasilan Pasal 26 atas biaya Bunga sebesar Rp. 23.830.884.075,00 tidak dapat dipertahankan.

Lalu Majelis memutuskan mengabulkan seluruhnya permohonan banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: KEP-1470/WJP.07/BD.05/2007 tanggal 11 September 2007 tentang Keberatan Atas surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Pasal 26 Masa Pajak Januari s.d. Desember 2004 Nomor: 00064/204/04/058/06 tanggal 07 Juli 2006 atas nama: PT. Reda Pump Indonesia, sehingga Pajak Penghasilan Pasal 26 Masa Pajak Januari

s.d. Desember 2004 dihitung kembali menjadi sebagai berikut:⁶⁶

Dasar pengenaan pajak	Rp. 24.275.920.878,00
Pajak Penghasilan Pasal 26 yang terutang	Rp. 3.419.819.208,00
Jumlah pajak yang dapat dikreditkan	<u>Rp. 3.221.379.789,00</u>
Pajak Penghasilan Pasal 26 kurang bayar	Rp. 198.439.419,00
Sanksi Administrasi	
- Bunga Pasal 13 ayat (2) UU KUP	<u>Rp. 75.406.979,00</u>
Jumlah yang masih harus dibayar	Rp. 273.846.398,00

Demikian diputus di Jakarta pada hari Senin Tanggal 01 Desember 2008 berdasarkan musyawarah Majelis III Pengadilan Pajak yang ditunjuk berdasarkan Penetapan Ketua Pengadilan Pajak Nomor : Rev. Pen.177/PP/PM/XI/2008 tanggal 07 November 2008.

2.6.2. Analisa Kasus

Berdasarkan Pasal 2 ayat (2) UU PPh, untuk tujuan perpajakan (*tax purposes*), disebutkan;

“Subjek Pajak dibedakan menjadi Subjek Pajak dalam negeri dan subjek pajak luar negeri.”

Subjek Pajak dalam negeri sebagaimana diatur dalam Pasal 2 ayat (3) huruf a UU PPh adalah;

- a. *orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau orang pribadi yang dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia;*

Subjek Pajak luar negeri sebagaimana diatur dalam Pasal 2 ayat (4) huruf b UU PPh adalah:

- b. *orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia tidak dari menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui Bentuk Usaha Tetap di Indonesia.*

⁶⁶ Putusan Pengadilan Pajak, *loc. cit.*, hlm. 41.

Dalam kasus Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put-17568/PP/M.III/13/2009 Atas Sengketa Pajak Nomor: 13-032417-2004, antara PT. Reda Pump Indonesia (selanjutnya disebut sebagai Pemohon Banding) melawan Direktur Jenderal Pajak (selanjutnya disebut sebagai Terbanding), yang menjadi Subjek Pajak dalam negeri adalah Pemohon Banding dan yang menjadi Subjek Pajak Luar Negeri adalah Schlumberger Finance BV (selanjutnya disebut SFBV) yaitu sebuah perusahaan yang berdomisili di Belanda.

Adapun salah satu Objek Pajak Penghasilan menurut Pasal 4 Ayat (1) angka 6 UU PPh yaitu:

"Bunga termasuk premium, diskonto dan imbalan karena jaminan pengembalian utang."

Berdasarkan Pasal 26 PPh, apabila penghasilan tersebut yang menerima adalah Wajib Pajak luar negeri maka dikenai potongan PPh sebesar 20% dari jumlah bruto.

Penjelasan Pasal 26 UU PPh, yang isinya menyatakan sebagai berikut:

"atas penghasilan yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak luar negeri dari Indonesia, Undang-Undang ini menganut dua sistem pengenaan pajak, yaitu pemenuhan sendiri kewajiban perpajakannya bagi Wajib Pajak luar negeri yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui suatu bentuk usaha tetap di Indonesia dan pemotongan oleh pihak yang wajib membayar bagi Wajib Pajak luar negeri lainnya.

Ketentuan ini mengatur tentang pemotongan atas penghasilan yang bersumber di Indonesia yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak luar negeri selain bentuk usaha tetap."

Dalam hal ini, berdasarkan asas domisili yang menganut prinsip *world wide income*, objek pajak berupa penghasilan yang diperoleh Subjek Pajak luar negeri dapat dikenai pajak dimanapun penghasilan itu diperoleh, maka penghasilan berupa bunga yang diperoleh SFBV sebuah perusahaan di Belanda dari hutang Pemohon Banding, dapat dikenai pajak di Indonesia. Adapun Pemotong Pajak (*withholding agents*) dalam hal ini yang ditunjuk oleh Kepala Kantor Pelayanan Pajak adalah Wajib Pajak dalam negeri yaitu Pemohon Banding yang wajib membayar bunga dari hutangnya kepada SFBV, berkewajiban melakukan pemotongan sebesar 20 % (dua puluh persen) atas bunga yang timbul dari hutangnya.

Apabila Wajib Pajak luar negeri berdomisili di negara-negara yang mempunyai P3B dengan Indonesia, maka ketentuan Pasal 26 tersebut tidak dapat sepenuhnya diberlakukan.⁶⁷ Seperti halnya dividen, bunga adalah penghasilan yang berasal dari modal (*movable capital*) yang diperoleh orang pribadi dari simpanannya di bank, dari sertifikat deposito, dari obligasi, dari penjualan secara angsuran (*deferred payment sales*). Penghasilan berupa bunga ini juga dapat diperoleh dari pemberian pinjaman antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa.

Ditingkat internasional, bila pembayar bunga adalah penduduk negara yang satu sedangkan yang menerima adalah penduduk negara lainnya, penghasilan berupa bunga tersebut dikenai pajak di dua negara. Pengenaan pajak berganda ini akan mengakibatkan berkurangnya jumlah penghasilan yang diterima atau seandainya pajaknya ditanggung oleh pembayar bunga, ini akan mengakibatkan biaya bunga menjadi lebih tinggi. Istilah "bunga" didefinisikan sebagai penghasilan dari peminjaman uang sebab bunga tersebut masuk dalam kategori penghasilan dari modal yang bergerak. Jika pembayar dan penerima bunga adalah penduduk dua negara yang berbeda, karena di negara sumber bunga tersebut dikenai pajak dan di negara domisili juga dikenai pajak, maka pengenaan pajak berganda ini akan menghalangi aliran modal atau dana dari suatu negara ke negara lainnya yang pada gilirannya akan menghambat arus investasi. Maka pemecahannya diadakanlah P3B, salah satunya adalah P3B antara pemerintah Indonesia dengan kerajaan Belanda yang dibuat pada tanggal 29 Januari tahun 2002, kemudian diratifikasi dengan Keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 92 Tahun 2003 yang ditetapkan pada tanggal 14 Nopember 2003, kemudian direnegosiasi yang telah berlaku efektif terhitung mulai tanggal 1 Januari 2004.⁶⁸

Dengan diterbitkannya Surat ketetapan Pajak Kurang Bayar PPh Pasal 26 (Selanjutnya disebut SKPKB PPh Pasal 26) Masa Pajak Januari s.d. Desember 2004 Nomor 00064/204/04/058/06 tanggal 07 Juli 2006 berupa Koreksi Positif Dasar Pengenaan Pajak Pajak Penghasilan Pasal 26 atas Biaya Bunga sebesar

⁶⁷ *Ibid*, hlm. 39.

⁶⁸ Surahmat, *op.cit.*

Rp. 23.830.884.075,00., Pemohon Banding mengajukan Surat Keberatan yang di jawab oleh Terbanding dengan putusan penolakan, dan atas putusan penolakan tersebut maka Pemohon Banding mengajukan Banding ke Pengadilan Pajak. Bahwa menurut Pemohon Banding, bunga sebesar Rp. 23.830.884.075,00 yang timbul tersebut seharusnya dikenakan pajak di Belanda bukan di Indonesia, karena atas biaya bunga tersebut memenuhi ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11 ayat (4) P3B antara Pemerintah Indonesia dengan Pemerintah Belanda yang telah direnegosiasi ulang dan berlaku efektif mulai tanggal 01 Januari 2004.

Masalah yang disoroti oleh penulis dalam kasus ini yaitu Direktur Jenderal Pajak mengeluarkan Surat Edaran Terbanding Nomor: SE-17/PJ/2005 tanggal 01 Juni 2005 tentang Petunjuk Perlakuan Pajak Penghasilan terhadap Pasal 11 tentang Bunga Pasal Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Indonesia dengan Belanda, sehingga menyebabkan pasal 11 ayat (4) P3B antara Indonesia dan Belanda menjadi tidak berlaku. Muncul masalah disini, yaitu mengenai kedudukan P3B - *tax treaty* terhadap undang-undang domestik dari sudut pandang hierarki undang-undang Indonesia.

Apabila melihat pengertian dari Perjanjian internasional yaitu perjanjian yang diadakan antara anggota masyarakat bangsa-bangsa dan bertujuan untuk mengakibatkan akibat hukum tertentu.⁶⁹ Dari batasan diatas, jelas untuk dapat dinamakan perjanjian internasional, perjanjian itu harus diadakan oleh subyek hukum internasional. Seperti yang sudah dibahas sebelumnya bahwa negara dalam hal ini Indonesia dan Belanda adalah subyek hukum internasional yang memiliki kemampuan untuk mengadakan perjanjian internasional.

Prosedur pembuatan suatu perjanjian internasional, dapat dibedakan ke dalam dua golongan, yakni:

1. Prosedur pembuatan perjanjian internasional pada tataran internasional, diatur di dalam kedua Konvensi, yang secara kronologis terdiri dari tahap-tahap:
 - a. Tahap perundingan (*negotiation*);

⁶⁹ Mochtar Kusumaatmadja, *Pengantar Hukum Internasional*, (Binacipta, 1997) hlm. 84.

- b. Tahap penerimaan naskah perjanjian (*adoption of the text*)
 - c. Tahap pengotentikan naskah perjanjian (*authentication of the text*);
 - d. Tahap persetujuan untuk terikat pada perjanjian (*consent to be bound by a treaty*)
 - e. Tahap mulai berlakunya suatu perjanjian (*enter into force of a treaty*)
2. Prosedur pembuatan perjanjian internasional pada tataran nasional atau domestik diatur dalam hukum atau peraturan perundang-undangan nasional masing-masing negara yang juga sekaligus menjadi landasan hukumnya. Persoalan ini termasuk dalam ruang lingkup hukum tata negara.

Antara prosedur pada tataran internasional dan nasional atau domestik haruslah saling berhubungan, dengan kata lain yang satu merupakan lanjutan dari yang lain. P3B antara Indonesia Belanda, dasar hukum yang melandasi dari P3B, awalnya diamanatkan dalam Pasal 11 Undang-Undang Dasar 1945 yaitu:

"Presiden dengan persetujuan Dewan Perwakilan Rakyat menyatakan perang, membuat perdamaian dan perjanjian dengan negara lain."

Dasar hukum pajak diletakkan dalam Pasal 23 A Perubahan Ketiga Undang-Undang Dasar 1945:

"pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang"

Berdasarkan Pasal 32A UU PPh diatur bahwa:

"pemerintah berwenang melakukan perjanjian dengan pemerintah dari negara lain dalam rangka penghindaran pajak berganda dan pencegahan pengelakan pajak".

Dengan demikian pemerintah Indonesia sebagai subjek hukum internasional, berdasarkan ketentuan undang-undang tersebut diatas, berhak mengadakan perjanjian internasional antara lain berupa P3B dengan negara lain dalam hal ini dengan Kerajaan Belanda.

Seperti telah dituliskan diatas, dalam prosedur pembuatan perjanjian internasional pada tataran internasional, tahap persetujuan untuk terikat pada

perjanjian (*consent to be bound by a treaty*), bisa dilakukan dengan suatu penandatanganan, ratifikasi, pernyataan turut serta (*accession*) atau menerima (*acceptance*) suatu perjanjian. Dalam P3B antara Indonesia dengan Belanda, pihak pemerintah Indonesia menyatakan setuju untuk terikat dengan menandatangani P3B tersebut. Kemudian dalam prosedur pembuatan perjanjian internasional pada tataran nasional atau domestik diatur dalam hukum atau peraturan perundang-undangan nasional masing-masing negara yang juga sekaligus menjadi landasan hukumnya. Hal ini diperlukan, karena persoalan ratifikasi bukan hanya merupakan persoalan hukum perjanjian internasional melainkan juga merupakan persoalan hukum tata negara. Ratifikasi menjadi cara bagi lembaga perwakilan rakyat untuk meyakinkan dirinya bahwa wakil pemerintah yang turut serta dalam perundingan dan menandatangani suatu perjanjian, tidak melakukan hal yang dianggap bertentangan dengan kepentingan umum.

Ketentuan dalam hukum nasional yang mengatur tentang pengesahan suatu perjanjian internasional terdapat dalam Pasal 1 angka 2 Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional (selanjutnya disebut UU Perjanjian Internasional), disebutkan:

"pengesahan adalah perbuatan hukum untuk mengikatkan diri pada suatu perjanjian internasional dalam bentuk ratifikasi (ratification), aksesi (accession), penerimaan (acceptance) dan penyetujuan (ap-prova/)".

Lalu dalam Pasal 3 UU Perjanjian Internasional, disebutkan:

"Pemerintah Republik Indonesia mengikatkan diri pada perjanjian internasional melalui cara-cara sebagai berikut :

- a. Penandatanganan;*
- b. pengesahan;*
- c. pertukaran dokumen perjanjian/nota diplomatik;*
- d. cara-cara lain sebagaimana disepakati para pihak dalam perjanjian internasional."*

Kemudian Pasal 9 UU Perjanjian Internasional, disebutkan:

"(1) Pengesahan perjanjian internasional oleh Pemerintah RI dilakukan sepanjang dipersyaratkan oleh perjanjian internasional tersebut."

(2) Pengesahan perjanjian internasional sebagaimana dimaksud dalam ayat (1) dilakukan dengan undang-undang atau keputusan presiden."

Pasal 9 ayat (2) UU Perjanjian Internasional ini dapat diasumsikan bahwa kata "pengesahan" adalah pengesahan dalam pengertian pemberlakuannya (pengesahan dan pengundangannya) ke dalam hukum nasional dan demikian perjanjian itu akan berlaku dan menjadi bagian dari hukum nasional Indonesia.

Lalu UU Perjanjian Internasional membedakan pengesahan ke dalam dua golongan, yakni:

1. Pasal 10 UU Perjanjian Internasional:

"pengesahan perjanjian internasional dilakukan dengan undang-undang apabila berkenaan dengan :

- a. masalah politik, perdamaian, pertahanan, dan keamanan negara;*
- b. perubahan wilayah atau penetapan batas wilayah negara Republik Indonesia;*
- c. kedaulatan atau hak berdaulat negara;*
- d. hak asasi manusia dan lingkungan hidup;*
- e. pembentukan kaidah hukum baru;*
- f. pinjaman dan/atau hibah luar negeri."*

2. Pasal 11 UU Perjanjian Internasional, yaitu:

(1) Pengesahan perjanjian internasional yang materinya tidak termasuk materi sebagaimana dimaksud Pasal 10, dilakukan dengan keputusan presiden.

(2) Pemerintah Republik Indonesia menyampaikan salinan setiap keputusan presiden yang mengesahkan suatu perjanjian internasional kepada Dewan Perwakilan Rakyat untuk dievaluasi.

Dalam hal ini P3B antara Indonesia dan Belanda telah diratifikasi dengan Keputusan Presiden RI Nomor 92 Tahun 2003 tentang Pengesahan Persetujuan Antara Pemerintah Republik Indonesia dan Pemerintah Kerajaan Belanda Untuk Penghindaran Pajak Berganda Dan Pencegahan Pengelakan Pajak Yang Berkenaan Dengan Pajak Atas Penghasilan Beserta Protokol. Artinya P3B dianggap memenuhi Pasal 11 ayat (1) UU Perjanjian Internasional dimana P3B dianggap materi substansinya tidak termasuk dalam Pasal 10 UU Perjanjian Internasional sehingga diratifikasi dengan Keputusan Presiden.

Setelah diuraikan mengenai dasar hukum dibuatnya P3B antara Indonesia dan Belanda, maka penulis mengatakan bahwa P3B antara Indonesia dan Belanda ini sah dan mulai berlaku mengikat kedua belah pihak setelah diratifikasi, dan berlaku efektif di Indonesia mulai tanggal 1 Januari 2004.

Melihat dari kasus Putusan Pengadilan Pajak tersebut, Majelis Hakim dalam salah satu pendapat putusannya mengatakan bahwa ratifikasi suatu *treaty* telah melalui proses pembentukan undang-undang (persetujuan DPR dan/atau dengan Kepres?) sehingga memperoleh status dipersamakan dengan undang-undang atau bahkan melebihinya (“*lex-specialis*”). P3B antara Indonesia dengan Belanda yang telah diratifikasi menghasilkan produk hukum berupa Keputusan Presiden. Apabila kita kembali melihat pengertian dari asas *Asas Lex specialis derogat legi generali*, yang berarti: ketentuan asas yang khusus mengesampingkan ketentuan atau peraturan umum. Dapat terjadi adanya beberapa peraturan yang sederajat dan mulai berlaku pada waktu bersamaan atau pada waktu yang berbeda serta mengatur masalah yang sama, namun isinya berbeda atau bertentangan. Hal ini terjadi karena ketentuan atau peraturan yang satu merupakan pengaturan secara khusus, sedangkan yang lainnya memuat ketentuan-ketentuan umum. Dalam hal ini, maka yang berlaku adalah ketentuan atau peraturan khususnya. Jadi, ketentuan khusus mengesampingkan ketentuan umum. Misalnya: Ketentuan-ketentuan yang tercantum dalam Kitab Undang-Undang Hukum Dagang berkedudukan sebagai *lex specialis* terhadap ketentuan-ketentuan yang tercantum dalam Buku III Kitab Undang-Undang Hukum Perdata yang berkedudukan sebagai *lex generalis*nya.

Adapun hasil wawancara Penulis dengan salah satu staff Direktorat Jenderal Pajak yang ikut memberikan keterangan lisan dalam persidangan dan salah satu majelis hakim dalam kasus Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put-17568/PP/M.III/13/2009 Atas Sengketa Pajak Nomor: 13-032417-2004, yang mengatakan bahwa P3B Indonesia-Belanda adalah *lex specialis* dari Pasal 32A UU PPh yang mengamanatkannya, dan menurut keterangan dari kedua sumber tersebut, bahwa tidak ada Keputusan Presiden yang telah berlaku secara umum terkait dengan P3B Indonesia-Belanda ataupun Keputusan Presiden yang dibuat lebih lanjut pasca

diratifikasinya P3B Indonesia-Belanda dengan Keputusan Presiden RI Nomor 92 Tahun 2003 tentang Pengesahan Persetujuan Antara Pemerintah Republik Indonesia dan Pemerintah Kerajaan Belanda Untuk Penghindaran Pajak Berganda Dan Pencegahan Pengelakan Pajak Yang Berknaan Dengan Pajak Atas Penghasilan Beserta Protokol. Mengingat salah satu syarat dari asas *Lex specialis derogat legi generali* salah satunya yaitu adanya beberapa peraturan yang sederajat dan mulai berlaku pada waktu bersamaan atau pada waktu yang berbeda serta mengatur masalah yang sama, namun isinya berbeda atau bertentangan, dimana ketentuan atau peraturan yang satu merupakan pengaturan secara khusus, sedangkan yang lainnya memuat ketentuan-ketentuan umum, menurut penulis dalam kasus ini, kita tidak dapat mengatakan bahwa P3B Indonesia-Belanda yang diratifikasi dengan Keputusan Presiden RI Nomor 92 Tahun 2003 disebut *lex specialis* atau ketentuan khusus yang mengenyampingkan UU PPh sebagai ketentuan umumnya, karena berdasarkan hukum Tata Negara bahwa Keputusan Presiden RI Nomor 92 Tahun 2003 tersebut tidak sederajat dengan UU PPh, sehingga tidak memenuhi unsur dari asas *Lex specialis derogat legi generali*. Menurut pendapat Prof. Hikmahanto Juwana, SH, LL.M, PhD, tidak semua perjanjian internasional yang telah diratifikasi kemudian Perjanjian Internasional itu otomatis menjadi *lex spesialis* dari peraturan perundang-undangan yang ada.

Lalu bagaimana dengan adanya masalah mengenai kedudukan hukum internasional yaitu P3B Indonesia-Belanda dalam hukum nasional indonesia? Kembali kepada kasus Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put-17568/PP/M.III/13/2009 Atas Sengketa Pajak Nomor: 13-032417-2004, bahwa Pemohon Banding dalam uraian surat banding menyatakan pendapatnya bahwa ia tidak setuju mengenai Koreksi Positif Dasar Pengenaan Pajak Pajak Penghasilan Pasal 26 atas Biaya Bunga sebesar Rp. 23.830.884.075,00 yang dilakukan oleh pemeriksa, dengan alasan bahwa biaya bunga sebesar Rp. 23.830.884.075,00 tersebut timbul sehubungan dengan hutang dari SFBV yaitu sebuah perusahaan yang berdomisili di Belanda dan pemberian hutang tersebut mempunyai jangka waktu sampai dengan 36 bulan (3 tahun) dimana jangka waktu tersebut tidak pernah

berubah dan pada kenyataannya pinjaman tersebut tidak dilunasi lebih awal, dimana hal ini telah memenuhi Pasal 11 ayat (4) P3B antara Indonesia dan Belanda.

Menurut Direktorat Jenderal Pajak, Pasal 11 ayat (4) P3B antara Indonesia dan Belanda tidak dapat diberlakukan karena Pasal tersebut tidak dapat berdiri sendiri, yaitu melihat ketentuan Pasal 11 ayat (5) di atas menyebutkan bahwa tata cara pelaksanaan ayat (2), (3) dan (4) akan disusun oleh "Pejabat yang Berwenang" antara kedua belah pihak yaitu Indonesia dan Belanda. Dalam hal ini, baik Direktorat Jenderal Pajak selaku "Pejabat yang Berwenang" Indonesia maupun "Pejabat yang Berwenang" Belanda, belum melakukan pembicaraan tentang aturan pelaksanaan ayat-ayat tersebut, sehingga berdasarkan salah satu pertimbangan yang menjadi dasar dikeluarkannya Surat Edaran yang diajukan Direktur Jenderal Pajak sebagai terbanding dalam kasus Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put-17568/PP/M.III/13/2009 Atas Sengketa Pajak Nomor: 13-032417-2004, yaitu untuk menghindari transaksi-transaksi yang bersifat abusif, maka dikeluarkanlah Surat Edaran Nomor: SE-17/PJ/2005 tanggal 01 Juni 2005 tentang Petunjuk Perlakuan Pajak Penghasilan Terhadap Pasal 11 Tentang Bunga Pada Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Antara Indonesia Dengan Belanda, yang menyebabkan Pasal 11 ayat (4) P3B antara Indonesia dan Belanda dalam kasus ini menjadi tidak berlaku.

Dasar kewenangan dari Direktorat Jenderal Pajak mengeluarkan Surat Edaran diamanatkan dalam Peraturan Menteri Keuangan sebagaimana tertera dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-41/PJ/2008 tentang Pedoman Tata Naskah Dinas Direktorat Jenderal Pajak, sebagaimana tertera dalam Pasal 1, yakni:

- (1) Pedoman Tata Naskah Dinas Direktorat Jenderal Pajak merupakan pelaksanaan lebih lanjut atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 80/PMK.01/2005 tentang Pedoman Tata Naskah Dinas Departemen Keuangan sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 303/PM.1/2006
- (2) Pedoman Tata Naskah Dinas Direktorat Jenderal Pajak sebagaimana terlampir dalam Peraturan Direktorat Jenderal Pajak ini merupakan pedoman atau acuan bagi seluruh unit organisasi di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak dalam penyelenggaraan administrasi kedinasan.

Maka jelas bahwa Surat Edaran ini bukanlah termasuk dalam hierarki peraturan perundang-undangan sebagaimana diatur dalam Pasal 7 ayat (1) Undang-undang Nomor 10 Tahun 2004, karena sifatnya hanya sebagai aturan kebijakan atau pelaksana yang ditujukan kepada pejabat/pegawai tertentu. Suatu negara yang telah meratifikasi suatu perjanjian internasional dan juga telah mengundang ke dalam hukum nasionalnya, dalam pelaksanaannya di dalam wilayahnya, juga akan berhadapan dengan hukum atau peraturan perundang-undangan nasionalnya yang lain. Apabila dikaitkan dengan munculnya Surat Edaran yang lalu menganulir Pasal 11 ayat (4) P3B Indonesia-Belanda, maka menurut penulis, Surat Edaran Direktorat Jenderal Pajak itu tidak dapat diberlakukan, karena Surat Edaran itu bukanlah termasuk dalam peraturan perundang-undangan nasional yang mengatur bagi seluruh masyarakat Indonesia, melainkan surat edaran tersebut hanyalah aturan kebijakan atau aturan pelaksana bagi pejabat atau pegawai tertentu saja. Melihat alasan dikeluarkannya surat edaran yaitu untuk menghindari transaksi-transaksi yang bersifat abusif, hal itu tidak bisa dijadikan alasan pembenar atas pelanggaran dalam melaksanakan ketentuan perjanjian nasional, dalam hal ini pelanggaran ketentuan pasal 11 ayat (4) P3B Indonesia-Belanda. Hal ini ditegaskan dalam Pasal 27 (*Internal Law and Observance of Treaties*) Konvensi yang menyatakan:

"A party may not invoke the provisions of its internal law as justification of its failure to perform a treaty. This rule is without prejudice to article 46."
 (salah satu pihak tidak boleh menjadikan ketentuan dalam hukum nasionalnya sebagai pembenar atas kegagalannya dalam melaksanakan suatu perjanjian internasional. Ketentuan ini tidak dimaksudkan untuk mengabaikan Pasal 46).⁷⁰

Adanya ketentuan ini dapat dimengerti sebab jika masing-masing negara dibenarkan mengemukakan alasan berdasarkan hukum nasional, maka akibatnya dapat terjadi penyalahgunaan atas alasan berdasarkan hukum nasional, yang bisa menimbulkan dampak buruk bagi perjanjian internasional itu sendiri maupun terhadap negara peserta lainnya. Alasan dari Direktorat Jenderal Pajak yang mengatakan bahwa ketentuan Pasal 11 ayat (4) P3B Indonesia-Belanda sering

⁷⁰ I Wayan Parthiana, *Hukum Perjanjian Internasional Bagian 2*, (Bandung: Mandar Maju, 2005), hlm. 276.

dimanfaatkan oleh Wajib Pajak yang merugikan negara Indonesia yaitu adanya transaksi internasional yang bersifat abusif, salah satunya yaitu kasus Indofood Sukses Makmur yang sudah diketahui secara umum, tidak bisa digeneralisir keberlakuannya, dalam artian bahwa harus dilihat secara kasus per kasus, apabila dalam kasus ini memang telah terbukti bahwa PT. Reda Pump Indonesia memanfaatkan ketentuan Pasal 11 ayat (4) P3B dengan melakukan transaksi internasional yang bersifat abusif, sehingga merugikan perekonomian yang sampai mengganggu stabilitas dan keamanan negara, maka demi tujuan hukum boleh saja hukum internasional keberlakuannya dikesampingkan atau tidak diterapkan dengan mengutamakan hukum atau aturan perundang-undangan nasionalnya, bukan dengan mengeluarkan Surat Edaran dari Direktorat Jenderal Pajak. Namun sekali lagi harus dilihat secara kasus per kasus dan dibuktikan dengan menganalisa kerugian yang dialami oleh negara sebagai akibat dari diterapkannya salah satu ketentuan dalam perjanjian internasional. Hal ini berdasarkan teori dasar tentang tujuan hukum yaitu Teori etis yang berpendapat bahwa tujuan hukum adalah untuk mewujudkan keadilan. Tapi apabila dalam kasus ini ternyata PT. Reda Pump Internasional tidak terbukti melakukan transaksi internasional yang bersifat abusif dan telah memenuhi ketentuan pasal 11 ayat (4) P3B Indonesia-Belanda, maka P3B Indonesia-Belanda itulah yang harus diutamakan dalam penerapannya. Berdasarkan teori Utilitas yang sangat mementingkan kepastian hukum dan memerlukan adanya peraturan-peraturan yang berlaku umum, maka P3B Indonesia-Belanda harus diberlakukan demi terwujudnya tertib masyarakat internasional pada umumnya dan demi mempertahankan nilai-nilai dan tujuan luhur dari perjanjian internasional tersebut.

BAB 3 PENUTUP

3.1. Kesimpulan

Berdasarkan uraian pada bab-bab sebelumnya, maka kesimpulan yang dapat diperoleh adalah:

3.1.1. Dalam kasus Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put-17568/PP/M.III/13/2009 Atas Sengketa Pajak Nomor: 13-032417-2004, antara PT. Reda Pump Indonesia melawan Direktur Jenderal Pajak, salah satu pendapat putusan Majelis Hakim yang mengatakan ratifikasi suatu *treaty* telah melalui proses pembentukan undang-undang (persetujuan DPR dan/atau dengan Kepres?) sehingga memperoleh status dipersamakan dengan undang-undang atau bahkan melebihinya ("lex-specialis"), penulis berpendapat bahwa dalam kasus ini, Keputusan Majelis Hakim untuk tetap memberlakukan Pasal 11 (4) P3B Indonesia-Belanda karena P3B itu telah diratifikasi adalah benar, namun penggunaan asas *Lex specialis derogat legi generalis* yang digunakan dalam kasus ini adalah tidak tepat, karena salah satu unsur dari asas tersebut adalah adanya beberapa aturan yang harus sederajat, sedangkan P3B Indonesia-Belanda yang diratifikasi dengan Keputusan Presiden RI Nomor 92 Tahun 2003 tidak sederajat dari Undang-Undang Pajak Penghasilan Nomor 36 Tahun 2008 yang mengamanatkannya. Maka tidak semua perjanjian internasional yang telah diratifikasi kemudian Perjanjian Internasional itu otomatis menjadi *lex specialis* dari peraturan perundang-undangan nasional yang ada.

3.1.2. Dalam kasus Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put-17568/PP/M.III/13/2009 Atas Sengketa Pajak Nomor: 13-032417-2004, antara PT. Reda Pump Indonesia melawan Direktur Jenderal Pajak, bahwa selama P3B Indonesia-Belanda belum dirubah secara resmi maka P3B Indonesia-Belanda tetap berlaku, karena P3B Indonesia –Belanda telah sah berlaku mengikat bagi kedua negara yang mengadakannya. Kedudukan P3B Indonesia-Belanda adalah sebagai sumber hukum internasional, dan dengan diratifikasinya P3B melalui Keputusan Presiden RI Nomor 92 Tahun 2003 dalam sistim hukum nasional maka berlaku

Universitas Indonesia

sebagai sumber hukum formil. Melihat Surat Edaran yang dikeluarkan oleh Direktorat Jenderal Pajak Nomor: SE-17/PJ./2005 tanggal 01 Juni 2005 bukanlah termasuk dalam peraturan perundang-undangan nasional yang mengatur bagi seluruh masyarakat Indonesia, melainkan surat edaran tersebut hanyalah aturan kebijakan atau aturan pelaksana bagi pejabat atau pegawai tertentu saja yang diamanatkan dalam Peraturan Menteri Keuangan sehingga tidak bisa menganulir Pasal 11 ayat (4) P3B Indonesia-Belanda.

3.2. Saran

3.2.1. Indonesia sebelum mengikatkan diri atau menyatakan persetujuan terikat pada suatu perjanjian internasional, sebaiknya mengkaji lebih mendalam lebih dahulu substansi dari perjanjian internasional itu. Pengkajian itu penting, sebab masuknya atau berlakunya suatu perjanjian internasional ke dalam hukum nasional Indonesia dapat menimbulkan pelbagai dampak hukum yang terkait.

3.2.2. Berkenaan dengan pasca diratifikasinya P3B Indonesia-Belanda maka dalam pemberlakuannya ke dalam hukum nasional Indonesia, substansinya masih perlu ditransformasikan kembali menjadi peraturan perundang-undang nasional dengan alasan-alasan pertama, bahwa pihak-pihak yang meratifikasi P3B adalah negara sebagai subyek hukum internasional, yang pada dasarnya belum secara langsung mengikat subyek hukum nasional, kemudian alasan lain yaitu agar tidak terjadi benturan-benturan terhadap hukum nasional yang ada dan menghindari kosongan hukum terhadap suatu perkara yang ada.

3.2.3. Mengingat pajak adalah sumber pendapatan negara yang paling tinggi, yang berfungsi mencapai tujuan pembangunan nasional Indonesia, perlu dikaji kembali apakah P3B yang substansinya mengenai pajak sebagai sumber kelangsungan hidup negara yang menyangkut nasib seluruh rakyat, sudah benar digolongkan kedalam perjanjian internasional yang diratifikasi dengan Keputusan Presiden atau perlu ditingkatkan dengan meratifikasinya dengan Undang-undang.

Daftar Referensi

I. Buku

- Bohari, H. *Pengantar Hukum Pajak*, Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada, 1999.
- Brotodihardjo, R. Santoso. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung: PT. Refika Aditama, 1998.
- Budiono, Herlien. *Asas Keseimbangan Bagi Hukum Perjanjian Indonesia*, Bandung, PT. Citra Aditya Bakti, 2006.
- Departemen Keuangan Republik Indonesia Direktorat Jenderal Pajak Direktorat Penyuluhan Pelayanan dan Humas. *Buku Panduan Hak dan Kewajiban*, 2008.
- Djamali, R. Abdoel. *Pengantar Hukum Indonesia*, Jakarta: PT.RajaGrafindo Persada, 1999.
- Gunadi. *Akuntansi Pajak*, Jakarta: Grasindo, 2003.
- Gunadi. *Pajak Internasional*, Jakarta: Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 2007.
- Hutagaol, John. *Perpajakan Isu-Isu Kontemporer*, Yogyakarta: Graha Ilmu, 2007.
- Hutagaol, John, Darussalam dan Danny Septriadi. *Kapita Selekta Perpajakan*, Jakarta: Salemba empat, 2007.
- Ilyas, Wirawan B. dan Richard Burton. *Hukum Pajak*, Jakarta: Salemba Empat, 2008.
- Karsita. "Sunset Policy: Anugerah di Balik Tenggelamnya Matahari", Indonesian Tax Review, Jakarta: Vol I/edisi 12/2008.
- Kasim, Azhar. *Pengantar Perpajakan: Konsep, Teori, dan Aplikasi*, Jakarta: Yayasan Pendidikan dan Pengkajian Perpajakan, 2003.
- Kusumaatmadja, Mochtar. *Pengantar Hukum Internasional*, Bandung: Bina Cipta, 1997.

Lusiana, Ria Eva. *"Kajian Atas Formulasi Sunset Policy Melalui Kebijakan Pengurangan Atau Penghapusan Sanksi Administrasi Berupa Bunga."* Skripsi Sarjana Sosial Dalam Bidang Ilmu Administrasi Universitas Indonesia, Depok 2008.

Mardiasmo. *Perpajakan*, Yogyakarta: Andi Offset, 1997.

Negara, Tunggul Anshari Setia. *Pengantar Hukum Pajak*, Malang: Bayu Media, 2006.

Nurmantu, Safri. *Dasar-dasar Perpajakan*, Jilid I. Indonesia-Hill Co, Jakarta, 1994.

Parthiana, I Wayan. *Perjanjian Internasional Bagian 1*, Bandung: Mandar Maju, 2002.

Parthiana, I Wayan. *Perjanjian Internasional Bagian 2* Bandung: Mandar Maju, 2005.

Sadhani, Djazoeli. Syahriful Anwar, K. Subroto, *Mencari Keadilan Di Pengadilan Pajak*, Jakarta: PT. Gemilang Gagasindo Handal, 2008.

Soemitro, Rochmat. *Dasar-Dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan*, Bandung: ERESKO N.V. Dji. Geusanulun 1, 1965.

Soemitro, Rochmat dan Dewi Kania Sugihanti. *Asas dan Dasar Perpajakan I*, Bandung: PT. Refika Aditama, 2004.

Sumyar. *Dasar-dasar Hukum Pajak dan Perpajakan*, Jogjakarta: ANDI offset, 2004.

Surahmat, Rachmanto. *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda*, Jakarta: PT. Gramedia Pustaka Utama, 2005.

Surahmat, Rachmanto. *Bunga Rampai Perpajakan*, Jakarta: Salemba Empat, 2007.

Zakaria, Jaja. *Perlakuan Perpajakan Terhadap Bentuk Usaha Tetap (BUT)*, Jakarta: PT. RajaGrafindo Persada, 2007.

II. Peraturan Perundang-undangan:

Indonesia. Undang-undang Dasar 1945.

_____. Undang-undang Nomor 1 Tahun 1982 tentang Pengesahan Konvensi Wina Mengenai Hubungan Diplomatik Beserta Protokol Opsionalnya Mengenai Hal Memperoleh Kewarganegaraan (*Vienna Convention On Diplomatic Relations And Optional Protocol To The Vienna Convention On Diplomatic Relations Concernng Acquisition Of Nationality*, 1961) Dan Pengesahan Konvensi Wina Mengenai Hubungan Konsuler Beserta Protokol Opsionalnya Mengenai Hal Memperoleh Kewarganegaraan (*Vienna Convention On Consular Relations And Optional Protocol To The Vienna Convention On Consular Relation Concerning Acquisition Of Nationality*, 1963).

_____. Undang-undang Nomor 24 Tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional

_____. Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

_____. Undang-undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.

_____. Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.

_____. Undang-Undang Nomor 16 tahun 2009 tentang Ketentuan Umum Tata Cara Perpajakan.

_____. Keputusan Presiden Nomor 92 Tahun 2003 tentang Pengesahan Persetujuan Antara Pemerintah Republik Indonesia Dan Pemerintah Kerajaan Belanda Untuk Penghindaran Pajak Berganda dan Pencegahan Pengelakan Pajak Yang Berkenaan Dengan Pajak Atas Penghasilan Beserta Protokol.

III. Terjemahan:

Persetujuan antara Pemerintah Republik Indonesia dan Pemerintah Kerajaan Belanda untuk Penghindaran Pajak Berganda dan Pencegahan Pengelakan Pajak Yang Berkenaan dengan Pajak Atas Penghasilan.

IV. Website:

<http://www.fiskal.depkeu.go.id/webbkf/link.asp?link=1100000>

V. Artikel:**Majalah:**

Hukum Bisnis, Jakarta: Yayasan Pengembang Hukum Bisnis, 2009

VI. Makalah:

Parthiana, I Wayan, "*Pengaruh Perjanjian-perjanjian Internasional Terhadap Pembangunan Hukum Nasional Indonesia*" (Makalah disampaikan pada Seminar Pengkajian Hukum Nasional tentang Membangun Paradigma Baru Pembangunan Hukum Nasional, Jakarta 2004).

Parthiana, I Wayan, "*Kajian Akademis (Teoritis dan Praktis) Atas Undang-undang Nomor 24 Tahun 2004 tentang Perjanjian Internasional Berdasarkan Hukum Perjanjian Internasional*" (Makalah disampaikan pada Seminar tentang Kajian Teoritis Dan Permasalahan Omplementasi Terhadap Undang-undang Nomor 24 Tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional, Padang 2006).

Sidharta, B. Arief, *Asas, Kaidah dan Sistem Hukum Dalam Praktek*, Bandung 2004.

PERSETUJUAN
ANTARA
PEMERINTAH REPUBLIK INDONESIA
DAN
PEMERINTAH KERAJAAN BELANDA
UNTUK
PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA DAN PENCEGAHAN
PENGELAKAN
PAJAK YANG BERKENAAN DENGAN PAJAK ATAS
PENGHASILAN

Pemerintah Republik Indonesia Dan Pemerintah Kerajaan Belanda,

BERHASRAT untuk mengadakan suatu Persetujuan untuk penghindaran pajak berganda dan pencegahan pengelakan pajak yang berkenaan dengan pajak atas penghasilan,

Telah menyetujui sebagai berikut:

BAB I - RUANG LINGKUP PERSETUJUAN

Pasal 1 - Orang dan Badan Yang Dicakup dalam Persetujuan

Persetujuan ini berlaku terhadap orang dan badan yang menjadi penduduk salah satu atau kedua Negara.

Pasal 2 - Pajak-Pajak Yang Dicakup dalam Persetujuan

1. Persetujuan ini berlaku untuk pajak-pajak atas penghasilan yang dikenakan oleh masing-masing Negara atau bagian ketatanegaraannya atau pemerintah daerahnya tanpa melihat bagaimana cara pajak-pajak tersebut dikenakan.
2. Yang dianggap sebagai pajak atas penghasilan adalah semua pajak yang dikenakan atas total penghasilan atau atas unsur-unsur penghasilan, termasuk pajak-pajak atas keuntungan dari pengalihan harta bergerak atau tidak bergerak, pajak atas upah atau gaji yang dibayarkan oleh perusahaan, serta pajak atas apresiasi modal.
3. Persetujuan ini, secara khusus, diterapkan terhadap pajak-pajak yang berlaku sekarang ini, yaitu:
 - (a) dalam hal Indonesia:
 - pajak penghasilan.(selanjutnya disebut "pajak Indonesia").
 - (b) dalam hal Belanda:
 - de inkomstenbelasting (pajak penghasilan);
 - de loonbelasting (pajak upah);
 - de vennootschapsbelasting (pajak perusahaan) termasuk bagian pemerintah atas keuntungan bersih dari eksplorasi sumber-sumber alam yang dipungut sesuai dengan Undang-undang Pertambangan Tahun 1810 (Mijnwet 1810) sehubungan dengan konsesi yang dikeluarkan sejak 1967, atau sesuai dengan Undang-Undang Pertambangan Belanda Tahun 1965 (Mijnwet Continentaal Plat 1965);
 - de dividendbelasting (pajak dividen);(selanjutnya disebut "pajak Belanda");

4. Persetujuan ini berlaku pula terhadap pajak-pajak yang serupa atau yang pada dasarnya sama yang diberlakukan kemudian sebagai tambahan terhadap, atau sebagai pengganti dari, pajak-pajak yang sekarang ini berlaku. Para pejabat yang berwenang dari kedua Negara akan saling memberitahukan setiap perubahan substansial yang terjadi dalam undang-undang perpajakan Negara mereka.

BAB II - DEFINISI-DEFINISI

Pasal 3 - Pengertian-Pengertian Umum

1. Dalam Persetujuan ini, kecuali jika dari hubungan kalimatnya harus diartikan lain:
- (a) istilah "salah satu Negara" dan "Negara lainnya," sesuai dengan maksud kalimatnya, berarti Indonesia atau Belanda;
istilah "kedua Negara" adalah Indonesia dan Belanda;
 - (b) Istilah "Indonesia" berarti wilayah Republik Indonesia sebagaimana ditegaskan dalam perundang-undangannya, dan daratan dan lautan di sekitarnya di mana Republik Indonesia memiliki kedaulatan, hak-hak kedaulatan, atau yurisdiksi
(kewenangan untuk mengatur) sesuai dengan ketentuan-ketentuan hukum internasional;
 - (c) Istilah "Belanda" berarti bagian dari Kerajaan Belanda yang terletak di Eropa dan sebagian dari dasar laut serta isi bumi dibawahnya yang terletak di bawah Laut Utara, di mana Kerajaan Belanda memiliki hak kedaulatan sesuai dengan hukum internasional;
 - (d) Istilah "orang/badan" meliputi orang pribadi, perusahaan, dan setiap kumpulan dari orang-orang dan/atau badan-badan;
 - (e) Istilah "perusahaan" berarti setiap badan hukum atau lembaga lainnya yang untuk kepentingan perpajakan diperlakukan sebagai badan hukum;
 - (f) istilah "perusahaan dari salah satu Negara" berarti suatu perusahaan yang dijalankan oleh penduduk salah satu Negara dan "perusahaan dari Negara lainnya" berarti suatu perusahaan yang dijalankan oleh penduduk Negara lainnya;
 - (g) istilah "lalu lintas internasional" berarti setiap pengangkutan dengan kapal laut atau pesawat udara yang dioperasikan oleh perusahaan dari salah satu Negara, kecuali jika kapal laut atau pesawat udara tersebut semata-mata dioperasikan di antara tempat-tempat di Negara lainnya;
 - (h) istilah "warganegara" berarti:
 - 1. setiap orang pribadi yang memiliki kewarganegaraan pada salah satu Negara;
 - 2. setiap badan hukum, persekutuan, dan perkumpulan yang mendapatkan status kewarganegaraannya berdasarkan perundang-undangan yang berlaku di salah satu Negara;
 - (i) Istilah "pejabat yang berwenang" berarti:
 - 1. di Indonesia, Menteri Keuangan atau wakilnya yang sah;
 - 2. di Belanda, Menteri Keuangan atau wakilnya yang sah.
2. Untuk kepentingan penerapan Persetujuan setiap saat oleh salah satu Negara pihak pada Persetujuan, setiap istilah yang tidak didefinisikan dalam Persetujuan ini, kecuali jika dari hubungan kalimatnya harus diartikan lain, mempunyai arti yang sesuai dengan perundangundangan Negara tersebut yang berkenaan dengan pajak-pajak di mana Persetujuan ini berlaku, dengan ketentuan bahwa setiap arti yang didasarkan pada undang-undang perpajakan Negara tersebut mengalahkan arti yang didasarkan pada perundang-undangan lainnya dari Negara tersebut.

Pasal 4 - Domisili Fiskal

1. Untuk kepentingan Persetujuan ini, istilah "penduduk salah satu Negara" berarti setiap orang/badan yang, menurut perundang-undangan Negara tersebut, dapat dikenakan pajak di Negara tersebut berdasarkan domisilinya, tempat kediamannya, tempat kedudukan manajemennya, atau atas kriteria lainnya yang sifatnya serupa.

2. Untuk kepentingan Persetujuan ini, seorang pribadi, yang menjadi anggota dari misi diplomatik atau konsuler salah satu Negara yang ditempatkan di Negara lainnya ataupun di suatu Negara ketiga dan yang memiliki kewarganegaraan dari Negara yang mengirimkannya, tetap akan dianggap sebagai penduduk Negara yang mengirimkan itu apabila ia ditempatkan di Negara lain dengan tunduk kepada kewajiban-kewajiban yang berkenaan dengan pajak penghasilan yang sama seperti penduduk Negara tersebut.
3. Apabila berdasarkan ketentuan-ketentuan dalam ayat 1 orang pribadi menjadi penduduk pada kedua Negara, maka statusnya akan ditentukan sebagai berikut:
 - (a) ia akan dianggap sebagai penduduk Negara di mana ia mempunyai tempat tinggal tetap. Jika ia mempunyai tempat tinggal tetap di kedua Negara, maka ia akan dianggap sebagai penduduk Negara di mana ia mempunyai hubungan-hubungan pribadi dan ekonomi yang lebih erat (tempat yang menjadi pusat perhatiannya);
 - (b) jika Negara yang menjadi pusat perhatiannya tidak dapat ditentukan, atau ia tidak mempunyai tempat tinggal tetap di salah satu Negara, maka ia akan dianggap sebagai penduduk salah satu Negara di mana ia mempunyai tempat yang biasa ia gunakan untuk berdiam;
 - (c) jika ia mempunyai tempat kebiasaan berdiam di kedua Negara atau sama sekali tidak mempunyainya di salah satu Negara tersebut, maka pejabat yang berwenang dari kedua Negara akan memecahkan masalah tersebut melalui persetujuan bersama.
4. Apabila berdasarkan ketentuan-ketentuan dalam ayat 1, suatu badan - selain perusahaan di mana ketentuan dalam Pasal 8 dapat diberlakukan - menjadi penduduk pada kedua Negara, maka badan tersebut akan dianggap sebagai penduduk Negara di mana tempat manajemen efektif berada. Apabila pejabat yang berwenang dari kedua Negara berpendapat bahwa tempat manajemen efektif berada di kedua Negara, maka mereka akan memecahkan masalah tersebut melalui persetujuan bersama.

Pasal 5 - Bentuk Usaha Tetap

1. Untuk kepentingan Persetujuan ini, istilah "bentuk usaha tetap" berarti suatu tempat usaha tetap di mana seluruh atau sebagian usaha suatu perusahaan dari salah satu Negara dijalankan.
2. Istilah "bentuk usaha tetap" terutama meliputi:
 - (a) suatu tempat kedudukan manajemen;
 - (b) suatu cabang;
 - (c) suatu kantor;
 - (d) suatu pabrik;
 - (e) suatu bengkel;
 - (f) suatu pertanian atau perkebunan;
 - (g) suatu tambang, sumur minyak, tempat penggalian, atau tempat pengambilan sumber daya alam lainnya.
3. Istilah "bentuk usaha tetap" juga meliputi:
 - (a) suatu bangunan, konstruksi, proyek perakitan atau instalasi, atau kegiatan penyediaan yang berhubungan dengannya, tetapi hanya apabila bangunan, proyek, atau kegiatan tersebut berlangsung untuk masa lebih dari 6 (enam) bulan;
 - (b) pemberian jasa-jasa, termasuk jasa konsultasi, yang dilakukan oleh suatu perusahaan melalui pegawai atau orang lain yang dipekerjakan oleh perusahaan untuk tujuan tersebut, tetapi hanya apabila kegiatan-kegiatan tersebut berlangsung (dalam proyek yang sama atau yang berhubungan) di salah satu Negara untuk suatu masa atau masa-masa yang berjumlah lebih dari 3 (tiga) bulan dalam periode 12 (dua belas) bulan.

4. Istilah "bentuk usaha tetap" tidak mencakup:
 - (a) penggunaan fasilitas-fasilitas semata-mata dengan maksud untuk menyimpan atau memamerkan barang-barang atau barang dagangan milik perusahaan;
 - (b) pengurusan suatu persediaan barang-barang atau barang dagangan milik perusahaan semata-mata dengan maksud untuk disimpan atau dipamerkan;
 - (c) pengurusan suatu persediaan barang-barang atau barang dagangan milik perusahaan semata-mata dengan maksud untuk dijual oleh perusahaan lain;
 - (d) pengurusan suatu tempat usaha tetap semata-mata dengan maksud untuk melakukan pembelian barang-barang atau barang dagangan, atau untuk mengumpulkan informasi, bagi keperluan perusahaan;
 - (e) pengurusan suatu tempat usaha tetap semata-mata untuk tujuan periklanan, untuk menyediakan informasi, untuk penelitian ilmiah, atau untuk kegiatan-kegiatan serupa lainnya yang bersifat sebagai kegiatan persiapan atau kegiatan penunjang, bagi keperluan perusahaan.

5. Orang/badan - kecuali agen yang berkedudukan bebas di mana ayat 7 dapat diberlakukan - yang bertindak di salah satu Negara atas nama perusahaan dari Negara lainnya akan dianggap sebagai bentuk usaha tetap di Negara yang disebutkan pertama jika:
 - (a) orang/badan tersebut, di Negara yang disebutkan pertama, mempunyai dan biasa menjalankan wewenang untuk membuat kontrak-kontrak atas nama perusahaan tersebut, kecuali kegiatan-kegiatan tersebut hanya terbatas pada pembelian barang atau barang dagangan untuk perusahaan tersebut; atau
 - (b) orang/badan tersebut, di Negara yang disebutkan pertama, mengurus suatu persediaan barang-barang atau barang dagangan di mana orang/badan tersebut secara teratur memenuhi pesanan atas nama perusahaan tersebut.

6. Perusahaan asuransi dari salah satu Negara, selain yang berkenaan dengan reasuransi, akan dianggap memiliki suatu bentuk usaha tetap di Negara lainnya jika perusahaan asuransi tersebut memungut premi di wilayah Negara lainnya tersebut atau menanggung risiko yang berada di sana melalui perwakilan selain agen yang berkedudukan bebas sebagaimana dimaksud dalam ayat 7.

7. Suatu perusahaan dari salah satu Negara tidak akan dianggap mempunyai suatu bentuk usaha tetap di Negara lainnya hanya semata-mata karena perusahaan tersebut menjalankan usaha di Negara lainnya tersebut melalui makelar, agen komisioner umum, atau agen lainnya yang berkedudukan bebas, sepanjang orang/badan tersebut bertindak dalam rangka kegiatan usahanya yang lazim. Namun, jika kegiatan-kegiatan makelar atau agen tersebut seluruhnya atau hampir seluruhnya untuk perusahaan tersebut saja atau untuk perusahaan tersebut dan perusahaan-perusahaan lainnya yang dikuasai atau yang berada dalam satu kepemilikan yang sama, maka orang/badan tersebut tidak dianggap sebagai agen yang berkedudukan bebas sebagaimana dimaksud dalam ayat ini.

8. Bahwa suatu perusahaan yang merupakan penduduk salah satu Negara menguasai atau dikuasai oleh perusahaan yang merupakan penduduk Negara lainnya, atau yang menjalankan usaha di Negara lainnya tersebut (baik melalui bentuk usaha tetap maupun dengan cara lain), tidak dengan sendirinya mengakibatkan salah satu dari perusahaan tersebut merupakan bentuk usaha tetap dari perusahaan lainnya.

BAB III - PENGENAAN PAJAK ATAS PENGHASILAN

Pasal 6 - Penghasilan dari Harta Tidak Bergerak

1. Penghasilan dari harta tidak bergerak dapat dikenakan pajak di Negara di mana harta tersebut berada.

2. Istilah "harta tidak bergerak" akan diartikan sesuai dengan perundang-undangan Negara di mana harta yang bersangkutan berada. Dalam setiap kasus, istilah tersebut mencakup benda-benda yang menyertai harta tidak bergerak, ternak dan peralatan yang dipergunakan dalam pertanian dan kehutanan, hak-hak di mana ketentuan-ketentuan dalam perundang-undangan umum yang berkenaan dengan pertanahan berlaku, hak memungut hasil atas harta tidak bergerak, dan hak atas pembayaran-pembayaran tetap maupun tak tetap sebagai penggantian atas pengerjaan, atau hak untuk mengerjakan, kandungan mineral dan sumber-sumber daya alam lainnya; kapal laut dan pesawat udara tidak dianggap sebagai harta tidak bergerak.
3. Ketentuan-ketentuan dalam ayat 1 berlaku pula terhadap penghasilan yang diperoleh dari penggunaan secara langsung, penyewaan, atau bentuk lain penggunaan harta tidak bergerak.
4. Ketentuan-ketentuan dalam ayat 1 dan 3 berlaku pula terhadap penghasilan dari harta tidak bergerak suatu perusahaan dan terhadap penghasilan dari harta tidak bergerak yang dipergunakan untuk menjalankan pekerjaan bebas.

Pasal 7 - Laba Usaha

1. Laba perusahaan dari salah satu Negara hanya akan dikenakan pajak di Negara tersebut kecuali jika perusahaan tersebut menjalankan usahanya di Negara lainnya melalui suatu bentuk usaha tetap yang terletak di sana. Apabila perusahaan tersebut menjalankan usahanya sebagaimana dimaksud di atas, maka atas laba perusahaan tersebut dapat dikenakan pajak di Negara lainnya tetapi hanya atas bagian laba yang berasal dari bentuk usaha tetap tersebut, atau yang diperoleh di Negara lainnya dari penjualan barang-barang atau barang dagangan yang sama atau serupa jenisnya dengan yang dijual melalui bentuk usaha tetapnya atau dari kegiatan-kegiatan usaha lainnya yang menghasilkan hal yang sama apabila dilakukan melalui bentuk usaha tetapnya.
2. Apabila suatu perusahaan dari salah satu Negara menjalankan usaha di Negara lainnya melalui suatu bentuk usaha tetap yang berada di sana, maka yang akan diperhitungkan sebagai laba bentuk usaha tetap tersebut oleh masing-masing Negara ialah laba yang diperolehnya seandainya bentuk usaha tetap tersebut merupakan suatu perusahaan tersendiri dan terpisah yang melakukan kegiatan-kegiatan yang sama atau serupa dalam keadaan yang sama atau serupa dan mengadakan hubungan yang sepenuhnya bebas dengan perusahaan yang memiliki bentuk usaha tetap tersebut.
3. Dalam menentukan besarnya laba suatu bentuk usaha tetap, dapat dikurangkan biaya-biaya yang dikeluarkan dalam rangka kegiatan usaha bentuk usaha tetap tersebut termasuk biaya-biaya pimpinan dan biaya-biaya administrasi umum, baik yang dikeluarkan di Negara di mana bentuk usaha tetap tersebut berada maupun yang dikeluarkan di tempat lain.
4. Sepanjang telah menjadi kelaziman di salah satu Negara untuk menetapkan besarnya laba suatu bentuk usaha tetap dengan cara membagi keseluruhan laba perusahaan induk ke berbagai bagiannya berdasarkan suatu rumusan tertentu, maka ketentuan pada ayat 2 sekali-kali tidak mengurangi hak Negara itu untuk menentukan besarnya laba kena pajak bentuk usaha tetap tersebut berdasarkan rumus pembagian yang biasa dipakai; namun demikian, cara pembagian itu harus dilakukan sedemikian rupa sehingga hasil akhirnya tetap sesuai dengan azas-azas yang termuat dalam Pasal ini.
5. Suatu bentuk usaha tetap tidak akan dianggap memperoleh laba hanya karena bentuk usaha tetap tersebut melakukan pembelian barang-barang atau barang dagangan untuk perusahaan induknya.
6. Untuk kepentingan ayat-ayat sebelumnya, besarnya laba bentuk usaha tetap harus ditentukan dengan metode yang sama dari tahun ke tahun kecuali jika terdapat alasan yang

kuat dan cukup untuk melakukan penyimpangan.

7. Apabila laba usaha mencakup bagian-bagian penghasilan yang diatur terpisah di Pasal-Pasal lain dari Persetujuan ini, maka ketentuan-ketentuan dalam Pasal-Pasal tersebut tidak akan dipengaruhi oleh ketentuan-ketentuan dalam Pasal ini.

Pasal 8 - Pelayaran dan Penerbangan

1. Laba dari pengoperasian kapal-kapal laut atau pesawat udara dalam jalur lalu lintas internasional yang dilakukan oleh suatu perusahaan dari salah satu Negara hanya akan dikenakan pajak di Negara tersebut.
2. Ketentuan-ketentuan dalam ayat 1 berlaku pula terhadap laba yang berasal dari penyertaan dalam suatu gabungan perusahaan, usaha patungan, atau perwakilan untuk kegiatan internasional tetapi hanya terbatas pada laba yang dianggap berasal dari perusahaan partisipan sesuai dengan proporsi sahamnya dalam operasi bersama tersebut.

Pasal 9 - Perusahaan-Perusahaan yang Memiliki Hubungan Istimewa

1. Apabila:
 - (a) suatu perusahaan dari salah satu Negara turut berpartisipasi secara langsung maupun tidak langsung dalam manajemen, pengendalian, atau modal suatu perusahaan dari Negara lainnya, atau
 - (b) terdapat orang/badan yang sama yang turut berpartisipasi secara langsung maupun tidak langsung dalam manajemen, pengendalian, atau modal suatu perusahaan dari salah satu Negara dan suatu perusahaan dari Negara lainnya, dan dalam tiap kasus di atas, terdapat kondisi-kondisi yang dibuat atau diberlakukan di antara kedua perusahaan dimaksud dalam hubungan dagang atau hubungan keuangan mereka yang berbeda dengan kondisi-kondisi yang dibuat oleh perusahaan-perusahaan yang mempunyai kedudukan bebas, maka atas laba yang seharusnya diakui, namun karena adanya kondisi-kondisi tadi menjadi tidak diakui, dapat ditambahkan pada laba perusahaan tersebut dan dikenakan pajak.
2. Apabila salah satu Negara mencantumkan laba suatu perusahaan dari Negara tersebut - dan mengenakan pajaknya - padahal atas laba tersebut, perusahaan dari Negara lainnya telah dikenakan pajak di Negara lainnya tersebut dan laba yang dicantumkan tadi adalah laba yang memang seharusnya diperoleh perusahaan Negara yang disebutkan pertama seandainya kondisi-kondisi yang dibuat oleh kedua perusahaan tersebut sama dengan kondisi-kondisi yang dibuat oleh pihak-pihak yang mempunyai kedudukan bebas, maka Negara lainnya tersebut akan membuat penyesuaian seperlunya terhadap jumlah pajak yang telah dikenakan terhadap laba tersebut. Dalam melakukan penyesuaian tersebut, ketentuan-ketentuan lain dari Persetujuan ini tetap harus diperhatikan dan bila perlu pejabat-pejabat yang berwenang dari kedua Negara dapat saling berkonsultasi.

Pasal 10 - Dividen

1. Dividen yang dibayarkan oleh suatu perusahaan yang merupakan penduduk salah satu Negara kepada penduduk Negara lainnya dapat dikenakan pajak di Negara lainnya tersebut.
2. Namun demikian, dividen tersebut dapat juga dikenakan pajak di Negara di mana perusahaan pembayar dividen menjadi penduduknya dan dengan tarif pajak sesuai dengan perundang-undangan Negara tersebut; tetapi, jika pemilik manfaat dari dividen tersebut adalah penduduk Negara lainnya, maka pajak yang dikenakan tidak akan

melebihi 10% (sepuluh persen) dari jumlah bruto dividen.

3. Pejabat-pejabat yang berwenang dari kedua Negara melalui persetujuan bersama akan mengatur cara-cara untuk menerapkan ayat 2.
4. Ketentuan dalam ayat 2 tidak akan mempengaruhi pengenaan pajak pada perusahaan atas

laba yang menjadi sumber dari dividen yang dibayarkan.

5. Istilah "dividen" sebagaimana digunakan dalam Pasal ini berarti penghasilan dari saham, termasuk saham "jouissance" atau hak "jouissance," saham pendiri, atau hak-hak atas pembagian laba lainnya, serta penghasilan dari surat-surat tagihan piutang yang berhak atas pembagian laba dan penghasilan dari hak-hak atas perusahaan yang dapat disamakan dengan penghasilan dari saham oleh perundang-undangan Negara di mana perusahaan yang mendistribusikan dividen menjadi penduduknya.
6. Ketentuan-ketentuan dalam ayat 1 dan 2 tidak berlaku jika penerima dividen tersebut, yang merupakan penduduk salah satu Negara, mempunyai bentuk usaha tetap di Negara lainnya di mana perusahaan pembayar dividen tersebut menjadi penduduknya, di mana kepemilikan saham yang menghasilkan dividen tersebut mempunyai hubungan efektif dengan bentuk usaha tetap tersebut. Dalam hal demikian, ketentuan-ketentuan dalam Pasal 7 akan berlaku.
7. Apabila suatu perusahaan yang merupakan penduduk salah satu Negara memperoleh laba atau penghasilan dari Negara lainnya, Negara lainnya tersebut tidak dapat mengenakan pajak atas dividen yang dibayar oleh perusahaan tersebut kepada orang/badan yang bukan penduduk Negara lainnya tersebut, dan juga tidak dapat mengenakan pajak atas laba yang tidak dibagikan meskipun dividen yang dibayarkan atau laba yang tidak dibagikan terdiri dari laba atau penghasilan yang seluruhnya atau sebagiannya timbul di Negara lainnya tersebut.
8. Menyimpang dari ketentuan-ketentuan lainnya dalam Persetujuan ini, apabila suatu perusahaan yang merupakan penduduk salah satu Negara memiliki bentuk usaha tetap di Negara lainnya, maka keuntungan bentuk usaha tetap tersebut dapat dikenakan pajak tambahan di Negara lainnya itu sesuai dengan perundang-undangannya, namun pajak tambahan tersebut tidak akan melebihi 10% (sepuluh persen) dari jumlah laba setelah dikurangi dengan pajak penghasilan dan pajak-pajak lainnya yang dikenakan atas penghasilan di Negara lainnya tersebut.

Pasal 11 - Bunga

1. Bunga yang timbul di salah satu Negara dan dibayarkan kepada penduduk Negara lainnya dapat dikenakan pajak di Negara lainnya.
2. Namun demikian, bunga tersebut dapat juga dikenakan pajak di Negara di mana bunga tersebut berasal dan sesuai dengan perundang-undangan negara tersebut; akan tetapi, apabila pemilik manfaat dari bunga tersebut adalah penduduk Negara lainnya, maka pajak yang dikenakan tidak akan melebihi 10% (sepuluh persen) dari jumlah bruto bunga.
3. Menyimpang dari ketentuan-ketentuan dalam ayat 2, bunga yang timbul di salah satu Negara hanya akan dikenakan pajak di Negara lainnya sepanjang bunga tersebut diperoleh:
 - (i) Pemerintah Negara lainnya, termasuk bagian ketatanegaraannya dan pemerintah daerahnya; atau
 - (ii) Bank Sentral Negara lainnya; atau
 - (iii) lembaga keuangan yang dimiliki atau dikendalikan oleh Pemerintah Negara lainnya, termasuk bagian ketatanegaraannya dan pemerintah daerahnya; atau
 - (iv) setiap penduduk Negara lainnya sehubungan dengan piutang yang dijamin oleh Pemerintah Negara lainnya termasuk bagian ketatanegaraannya dan

pemerintah daerahnya, Bank Sentral Negara lainnya, atau setiap lembaga keuangan yang dimiliki atau dikendalikan oleh Pemerintah tersebut.

4. Menyimpang dari ketentuan-ketentuan dalam ayat 2, bunga yang timbul di salah satu Negara hanya akan dikenakan pajak di Negara lainnya jika pemilik manfaat dari bunga tersebut merupakan penduduk Negara lainnya dan jika bunga tersebut dibayarkan atas hutang yang dibuat untuk jangka waktu lebih dari 2 (dua) tahun atau yang dibayarkan sehubungan dengan penjualan kredit perlengkapan industri, dagang, atau ilmu pengetahuan.
5. Pejabat yang berwenang dari kedua Negara melalui persetujuan bersama akan mengatur cara-cara untuk menerapkan ayat 2, 3, dan 4.
6. Istilah "bunga" sebagaimana digunakan dalam Pasal ini berarti penghasilan dari semua jenis tagihan piutang, baik yang dijamin dengan hipotik maupun tidak, dan baik yang mempunyai hak atas pembagian laba maupun tidak, dan khususnya, penghasilan dari sekuritas yang diterbitkan oleh pemerintah dan penghasilan dari surat-surat obligasi atau surat-surat utang, termasuk premi dan hadiah yang melekat pada sekuritas, obligasi, atau surat utang tersebut. Untuk kepentingan Pasal ini, denda atas keterlambatan pembayaran tidak dianggap sebagai bunga. Lebih lanjut, istilah "bunga" juga tidak mencakup penghasilan yang diatur dalam Pasal 10.
7. Ketentuan-ketentuan dalam ayat 1 dan 2 tidak akan berlaku apabila penerima bunga tersebut, yang merupakan penduduk salah satu Negara, mempunyai bentuk usaha tetap di Negara lainnya di mana bunga tersebut timbul dan tagihan piutang yang menghasilkan bunga tersebut mempunyai hubungan efektif dengan bentuk usaha tetap tersebut. Dalam hal demikian, ketentuan-ketentuan dalam Pasal 7 akan berlaku.
8. Bunga dianggap timbul di salah satu Negara apabila pihak yang membayar bunga tersebut adalah Negara itu sendiri, bagian ketatanegaraannya, pemerintah daerahnya, atau penduduk Negara tersebut. Namun demikian, apabila orang/badan yang membayar bunga tersebut, tanpa memandang apakah ia penduduk salah satu Negara atau tidak, mempunyai bentuk usaha tetap di salah satu Negara yang kemudian mempunyai utang sehingga menimbulkan biaya bunga, dan bunga tersebut menjadi beban bentuk usaha tetap tersebut, maka bunga tersebut akan dianggap timbul di Negara di mana bentuk usaha tetap tersebut berada.
9. Apabila karena alasan adanya hubungan istimewa antara pembayar dan penerima bunga atau antara keduanya dan orang/badan lain, jumlah bunga yang dibayarkan, dengan memperhatikan besarnya utang yang menghasilkan bunga tersebut, melebihi jumlah yang seharusnya disepakati antara pembayar dan penerima bunga seandainya mereka tidak mempunyai hubungan istimewa, maka ketentuan-ketentuan dalam Pasal ini akan berlaku hanya atas jumlah yang disebutkan terakhir tersebut. Dalam hal demikian, jumlah kelebihan pembayaran tersebut akan tetap dikenakan pajak sesuai dengan perundang-undangan Negara masing-masing dengan tetap memperhatikan ketentuan-ketentuan lainnya dalam Persetujuan ini.

Pasal 12 - Royalti

1. Royalti yang timbul di salah satu Negara dan dibayarkan kepada penduduk Negara lainnya dapat dikenakan pajak di Negara lainnya tersebut.
2. Namun demikian, royalti tersebut dapat juga dikenakan pajak di Negara di mana royalti tersebut berasal dan sesuai dengan perundang-undangan Negara tersebut; akan tetapi,

apabila penerima royalti itu adalah pemilik manfaat dari royalti tersebut, maka pajak yang dikenakan tidak akan melebihi 10% (sepuluh persen) dari jumlah bruto royalti.

3. Istilah "royalti" sebagaimana digunakan dalam Pasal ini berarti semua bentuk pembayaran yang diterima sebagai imbalan atas penggunaan, atau hak untuk menggunakan, hak cipta kesusasteraan, kesenian, atau karya ilmiah - termasuk film sinematografi dan film atau pita untuk siaran radio atau televisi - paten, merek dagang, desain atau model, rencana, rumus atau proses yang dirahasiakan, atau untuk penggunaan, atau hak menggunakan, perlengkapan industri, perdagangan, atau ilmu pengetahuan, atau untuk informasi mengenai pengalaman dibidang industri, perdagangan, atau ilmu pengetahuan. Namun demikian, istilah tersebut tidak mencakup pembayaran untuk pemberian jasa teknis.
4. Pejabat yang berwenang dari kedua Negara melalui persetujuan bersama akan mengatur cara-cara untuk menerapkan ayat 2.
5. Ketentuan-ketentuan dalam ayat 1 dan 2 tidak akan berlaku jika penerima royalti tersebut, yang merupakan penduduk salah satu Negara, mempunyai bentuk usaha tetap di Negara lainnya di mana royalti tersebut timbul dan hak atau harta yang menghasilkan royalti tersebut mempunyai hubungan efektif dengan bentuk usaha tetap tersebut. Dalam hal demikian, ketentuan-ketentuan dalam Pasal 7 akan berlaku.
6. Royalti dianggap timbul di salah satu Negara apabila pembayarnya adalah Negara itu sendiri, bagian ketatanegaraannya, pemerintah daerahnya, atau penduduk salah satu Negara tersebut. Namun demikian, apabila orang/badan yang membayar royalti tersebut, tanpa memandang apakah ia penduduk salah satu Negara atau bukan, memiliki bentuk usaha tetap di salah satu Negara di mana kontrak yang menimbulkan royalti tersebut dibuat, dan royalti tersebut menjadi beban bentuk usaha tetap tersebut, maka royalti tersebut dianggap timbul di Negara di mana bentuk usaha tetap tersebut berada.
7. Apabila, karena alasan adanya hubungan istimewa antara pembayar dan penerima royalti atau antara keduanya dengan orang/badan lain, jumlah royalti yang dibayarkan, dengan memperhatikan penggunaan, hak, atau informasi yang menghasilkan royalti tersebut, melebihi jumlah yang seharusnya disepakati antara pembayar dan penerima royalti seandainya mereka tidak mempunyai hubungan istimewa, maka ketentuan-ketentuan dalam Pasal ini akan berlaku hanya atas jumlah yang disebutkan terakhir tersebut. Dalam hal demikian, jumlah kelebihan pembayaran tersebut akan tetap dikenakan pajak sesuai dengan perundang-undangan Negara masing-masing dengan tetap memperhatikan ketentuan-ketentuan lainnya dalam Persetujuan ini.

Pasal 13 - Pembatasan Berlakunya Pasal-Pasal 10, 11, dan 12

Organisasi-organisasi internasional, badan dan pejabat-pejabat yang menjadi bagiannya, dan anggota perwakilan diplomatik atau konsuler dari suatu Negara ketiga, yang berada di salah satu

Negara, tidak berhak di Negara lainnya atas pengurangan pajak sebagaimana yang diatur dalam

Pasal-Pasal 10, 11, dan 12 sehubungan dengan bagian-bagian penghasilan yang diatur dalam Pasal-Pasal tersebut dan berasal dari Negara lainnya itu, apabila bagian-bagian penghasilan tersebut tidak dikenakan suatu pajak atas penghasilan di Negara yang disebutkan pertama.

Pasal 14 - Keuntungan dari Pengalihan Harta

1. Keuntungan dari pengalihan harta tidak bergerak, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 6 ayat 2, dapat dikenakan pajak di Negara di mana harta tidak bergerak tersebut berada.
2. Keuntungan dari pengalihan harta bergerak yang merupakan bagian dari harta usaha suatu bentuk usaha tetap yang dimiliki oleh perusahaan dari salah satu Negara di Negara lainnya atau dari harta bergerak yang terkait dengan tempat usaha tetap yang tersedia

bagi penduduk salah satu Negara di Negara lainnya guna menjalankan pekerjaan bebasnya, termasuk keuntungan dari pengalihan bentuk usaha tetap itu sendiri (terpisah atau beserta keseluruhan perusahaan) atau tempat usaha tetap tersebut, dapat dikenakan pajak di Negara lainnya tersebut.

3. Keuntungan dari pengalihan kapal laut atau pesawat udara yang dioperasikan dalam jalur lalu lintas internasional atau harta bergerak yang terkait dengan pengoperasian kapal laut atau pesawat udara tersebut hanya akan dikenakan pajak di Negara di mana perusahaan tersebut menjadi penduduknya.
4. Keuntungan dari pengalihan harta lainnya selain yang disebut pada ayat 1, 2, dan 3 hanya akan dikenakan pajak di Negara di mana orang/badan yang mengalihkan harta tersebut menjadi penduduknya.
5. Menyimpang dari ketentuan-ketentuan dalam ayat 4, sesuai dengan perundang-undangannya, termasuk penafsiran terhadap istilah pengalihan, salah satu Negara dapat mengenakan pajak atas keuntungan yang diperoleh seseorang yang merupakan penduduk Negara lainnya dari pengalihan saham-saham atau hak-hak "jouissance" atau surat tagihan piutang pada suatu perusahaan yang modalnya terbagi atas saham dan yang berdasarkan undang-undang Negara dari negara yang disebutkan pertama itu perusahaan tersebut merupakan penduduk dari Negara tersebut, dan dari pengalihan suatu bagian dari hak-hak yang melekat pada saham-saham, saham "jouissance," atau surat tagihan piutang yang telah disebutkan di muka, jika orang pribadi tersebut baik sendiri maupun bersama pasangannya - atau satu dari saudara sedarah atau semenda mereka dalam satu garis lurus - secara langsung atau tidak langsung memiliki sedikitnya 5% (lima persen) dari modal yang berupa saham jenis tertentu pada perusahaan tersebut. Ketentuan ini hanya akan berlaku jika orang pribadi yang memperoleh keuntungan telah menjadi penduduk Negara yang disebutkan pertama dalam jangka waktu 10 (sepuluh) tahun terakhir sebelum tahun diperolehnya keuntungan tersebut dan sepanjang, pada saat dia menjadi penduduk Negara lainnya, kondisi-kondisi yang telah disebutkan di muka yang berkenaan dengan kepemilikan saham di perusahaan dimaksud telah dipenuhi.

Dalam kasus-kasus di mana, berdasarkan undang-undang domestik Negara yang disebutkan pertama, suatu ketetapan telah diterbitkan untuk seseorang dan menetapkan bahwa pengalihan saham sebagaimana telah disebutkan di muka dianggap terjadi pada saat orang tersebut ber-emigrasi dari Negara yang disebutkan pertama, maka ketentuan di atas hanya akan berlaku sepanjang surat ketetapan dimaksud masih berlaku.

Pasal 15 - Pekerjaan Bebas

1. Penghasilan yang diperoleh penduduk salah satu Negara sehubungan dengan jasa-jasa profesional atau pekerjaan bebas lainnya hanya akan dikenakan pajak di Negara tersebut kecuali dia mempunyai tempat usaha tetap yang tersedia baginya secara teratur di Negara lainnya guna melaksanakan kegiatan-kegiatannya atau ia berada di Negara lainnya tersebut untuk masa-masa yang melebihi 91 (sembilan puluh satu) hari dalam suatu masa 12 (dua belas) bulan. Jika dia mempunyai tempat usaha tetap atau berada di Negara lainnya selama masa-masa tersebut di atas, maka atas penghasilan tersebut dapat dikenakan pajak di Negara lainnya tersebut tetapi hanya sebatas penghasilan yang berkaitan dengan tempat usaha tetap tersebut atau yang diperoleh di Negara lainnya tersebut selama masa-masa tersebut di atas.
2. Istilah "jasa-jasa profesional" terutama meliputi kegiatan-kegiatan bebas di bidang ilmu pengetahuan, kesusasteraan, kesenian, kependidikan, atau pengajaran, serta pekerjaan-pekerjaan bebas yang dilakukan oleh dokter, pengacara, insinyur, dokter gigi, dan akuntan.

Pasal 16 - Pekerjaan dalam Hubungan Kerja

1. Dengan memperhatikan ketentuan-ketentuan dalam Pasal 17, 19, 20, 21, dan 22, gaji, upah, dan imbalan serupa lainnya yang diperoleh penduduk salah satu Negara karena pekerjaan dalam hubungan kerja hanya akan dikenakan pajak di Negara tersebut kecuali pekerjaan tersebut dilakukan di Negara lainnya. Jika pekerjaan tersebut dilakukan di Negara lainnya, maka imbalan yang diterima dari pekerjaan dimaksud dapat dikenakan pajak di Negara lainnya tersebut.
2. Menyimpang dari ketentuan-ketentuan dalam ayat 1, imbalan yang diperoleh penduduk salah satu Negara sehubungan dengan pekerjaan yang dilakukan di Negara lainnya hanya akan dikenakan pajak di Negara yang disebut pertama, jika:
 - (a) penerima imbalan tersebut berada di Negara lainnya tersebut dalam suatu masa atau masa-masa yang jumlahnya tidak melebihi 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan yang dimulai atau berakhir dalam tahun pajak terkait, dan
 - (b) imbalan tersebut dibayarkan oleh, atau atas nama, pemberi kerja yang bukan merupakan penduduk Negara lainnya tersebut, dan
 - (c) imbalan tersebut tidak menjadi beban bagi suatu bentuk usaha tetap atau tempat usaha tetap yang dimiliki oleh pemberi kerja di Negara lainnya tersebut.
3. Menyimpang dari ketentuan-ketentuan sebelumnya dalam Pasal ini, imbalan yang diperoleh penduduk salah satu Negara dari pekerjaan yang dilakukan di atas kapal laut atau pesawat udara yang dioperasikan dalam jalur lalu lintas internasional dapat dikenakan pajak di Negara di mana perusahaan dimaksud menjadi penduduknya.

Pasal 17 - Imbalan untuk Direktur

1. Imbalan dan pembayaran-pembayaran lainnya yang diperoleh penduduk Belanda dalam kedudukannya sebagai pengurus atau komisaris suatu perusahaan yang merupakan penduduk Belanda dapat dikenakan pajak di Belanda.
2. Imbalan dan pembayaran-pembayaran lainnya yang diperoleh penduduk Indonesia dalam kedudukannya sebagai "bestuurder" (pengurus) atau "commissaris" (komisaris) suatu perusahaan yang merupakan penduduk Indonesia dapat dikenakan pajak di Indonesia.

Pasal 18 - Artis dan Atlet

Menyimpang dari ketentuan-ketentuan dalam Pasal 7, 15, dan 16, penghasilan yang diperoleh seorang artis, seperti misalnya artis teater, film, radio atau televisi, atau pemusik, atau sebagai atlet, dari kegiatan-kegiatannya sebagai artis atau atlet tersebut, atau penghasilan yang diperoleh suatu perusahaan dari jasa penyediaan artis atau atlet, dapat dikenakan pajak di Negara di mana kegiatan-kegiatan atau jasa tersebut dilakukan.

Pasal 19 - Pensiun, Pembayaran Berkala, dan Pembayaran Jaminan Sosial

1. Dengan tetap tunduk pada ketentuan-ketentuan dalam Pasal 20 ayat 1, pensiun dan imbalan serupa lainnya dan pembayaran berkala dan pembayaran sekaligus sebagai pengganti atas hak untuk suatu pembayaran berkala, yang timbul di salah satu Negara dan dibayarkan kepada penduduk Negara lainnya, dapat dikenakan pajak di Negara yang disebutkan pertama.
2. Setiap pensiun dan pembayaran lainnya yang dibayarkan berdasarkan ketentuan-ketentuan dalam suatu sistem jaminan sosial dari salah satu Negara kepada penduduk Negara lainnya dapat dikenakan pajak di Negara yang disebutkan pertama.
3. Istilah "pembayaran berkala" berarti suatu jumlah tertentu yang dibayarkan secara berkala

pada waktu yang telah ditentukan selama hidup atau selama jangka waktu tertentu karena adanya suatu kewajiban untuk melakukan pembayaran yang merupakan pengganti nafkah yang layak dan utuh dalam bentuk uang atau yang dapat dinilai dengan uang.

4. Pensiun atau imbalan serupa lainnya atau pembayaran berkala akan dianggap diperoleh dari salah satu Negara jika dan sepanjang kontribusi atau pembayaran yang terkait dengan pensiun atau imbalan serupa lainnya atau pembayaran berkala tersebut, atau hak untuk menerima pembayaran-pembayaran tersebut, memenuhi syarat untuk mendapatkan keringanan pajak di Negara tersebut. Pembayaran pensiun dari suatu dana pensiun atau perusahaan asuransi dari Negara lainnya tidak akan membatasi, dengan cara apapun, hak-hak perpajakan dari Negara yang disebutkan pertama berdasarkan Pasal ini.

Pasal 20 - Pegawai Pemerintah

1. Imbalan, termasuk pensiun, yang dibayarkan oleh, atau dikeluarkan dari dana yang dibuat oleh, salah satu Negara atau bagian ketatanegaraannya atau pemerintah daerahnya kepada orang pribadi sehubungan dengan jasa-jasa yang diberikan kepada Negara tersebut atau bagian ketatanegaraannya atau pemerintah daerahnya namun telah diberhentikan dari tugas kepegawaian dapat dikenakan pajak di Negara tersebut.
2. Menyimpang dari ayat 1, ketentuan-ketentuan dalam Pasal 16, 17, dan 19 akan berlaku terhadap imbalan atau pensiun yang berkenaan dengan jasa-jasa yang diberikan sehubungan dengan perdagangan atau bisnis yang dijalankan oleh salah satu Negara atau bagian ketatanegaraannya atau pemerintah daerahnya.
3. Ayat 1 tidak akan berlaku apabila jasa yang diberikan kepada suatu Negara dilakukan di Negara lainnya oleh orang pribadi yang menjadi penduduk dan warganegara dari Negara lainnya tersebut.

Pasal 21 - Profesor dan Guru

Orang pribadi yang tinggal di salah satu Negara untuk suatu masa yang tidak lebih dari 2 (dua) tahun, untuk tujuan mengajar pada universitas, akademi, sekolah, atau lembaga pendidikan lainnya atau pada lembaga penelitian yang tidak bersifat komersial dan industrial di Negara tersebut dan yang sesaat sebelum tinggal di Negara tersebut merupakan penduduk Negara lainnya, tidak akan dikenakan pajak di Negara yang disebut pertama sehubungan dengan pembayaran-pembayaran yang diterimanya untuk kegiatan tersebut.

Pasal 22 - Pelajar

1. Orang pribadi yang sesaat sebelum melakukan kunjungan ke salah satu Negara merupakan penduduk Negara lainnya dan untuk sementara berada di Negara yang disebutkan pertama dengan tujuan utamanya untuk:
 - (a) mengikuti pendidikan pada suatu universitas, akademi, atau sekolah yang telah diakui yang berada di Negara yang disebutkan pertama tersebut; atau
 - (b) memperoleh pelatihan sebagai pemegang, akan dibebaskan dari pengenaan pajak di Negara yang disebutkan pertama atas:
 - (i) semua pengiriman uang dari luar negeri guna biaya hidupnya, pendidikannya, atau pelatihannya; dan
 - (ii) setiap imbalan dari pekerjaan yang dilakukan di Negara yang disebutkan pertama namun dalam jumlah yang tidak melebihi suatu jumlah yang akan ditetapkan oleh pejabat-pejabat yang berwenang melalui suatu keputusan bersama, untuk suatu tahun pajak.

Kemudahan-kemudahan berdasarkan ayat ini hanya akan diberikan selama suatu jangka waktu yang dapat dianggap layak atau yang lazim diperlukan untuk mencapai tujuan dari kunjungan tersebut.

2. Orang pribadi yang sesaat sebelum melakukan kunjungan ke salah satu Negara merupakan penduduk Negara lainnya dan untuk sementara berada di Negara yang disebutkan pertama untuk suatu masa yang tidak lebih dari 3 (tiga) tahun, dengan tujuan untuk menempuh pendidikan, melakukan penelitian, atau memperoleh pelatihan semata-mata sebagai penerima hibah, bea siswa, atau hadiah dari suatu lembaga ilmiah, lembaga pendidikan, organisasi keagamaan, atau organisasi sosial atau berdasarkan suatu program bantuan teknis yang diadakan oleh salah satu Negara, bagian ketatanegaraannya, atau pemerintah daerahnya akan dibebaskan dari pengenaan pajak di Negara yang disebut pertama atas:
 - (a) jumlah hibah, bea siswa, atau hadiah tersebut; dan
 - (b) setiap imbalan dari pekerjaan yang dilakukan di Negara yang disebutkan pertama sepanjang pekerjaan tersebut ada hubungannya dengan kegiatan belajar, penelitian, atau pelatihannya atau yang merupakan akibat dari kegiatan-kegiatan tersebut, namun dalam jumlah yang tidak melebihi suatu jumlah yang akan ditetapkan oleh pejabat-pejabat yang berwenang melalui suatu keputusan bersama, untuk suatu tahun pajak.

3. Orang pribadi yang sesaat sebelum melakukan kunjungan ke salah satu Negara merupakan penduduk Negara lainnya dan untuk sementara berada di Negara yang disebutkan pertama untuk suatu masa yang tidak lebih dari 12 (dua belas) bulan sebagai seorang pegawai dari, atau berdasarkan kontrak kerja dengan Negara yang disebutkan terakhir, bagian ketatanegaraannya, atau pemerintah daerahnya, atau sebagai pegawai perusahaan dari Negara yang disebutkan terakhir, dengan tujuan untuk memperoleh pengalaman teknis, profesional, atau bisnis akan dibebaskan dari pengenaan pajak di Negara yang disebutkan pertama atas:
 - (a) semua pengiriman uang dari Negara yang disebutkan terakhir guna biaya hidupnya, pendidikannya, atau pelatihannya; dan
 - (b) setiap imbalan dari pekerjaan yang dilakukan di Negara yang disebutkan pertama sepanjang pekerjaan tersebut ada hubungannya dengan kegiatan belajar atau pelatihannya atau yang merupakan akibat dari kegiatan-kegiatan tersebut, namun dalam jumlah yang tidak melebihi suatu jumlah yang akan ditetapkan oleh pejabat-pejabat yang berwenang melalui suatu keputusan bersama.

Namun demikian, kemudahan-kemudahan berdasarkan ayat ini tidak akan diberikan apabila pengalaman teknis, profesional, atau bisnis dimaksud didapatkan dari perusahaan yang 50% (lima puluh persen) atau lebih sahamnya dimiliki oleh Negara, bagian ketatanegaraannya, atau pemerintah daerahnya atau oleh perusahaan yang mengirimkan pegawainya atau orang yang bekerja untuknya berdasarkan suatu kontrak.

Pasal 23 - Penghasilan Lainnya

1. Jenis-jenis penghasilan penduduk salah satu Negara, dari mana pun asalnya, yang tidak diatur dalam Pasal-Pasal sebelumnya dari Persetujuan ini, selain penghasilan dalam bentuk lotere dan hadiah, hanya akan dikenakan pajak di Negara tersebut.

2. Ketentuan-ketentuan dalam ayat 1 tidak berlaku terhadap penghasilan, selain penghasilan dari harta tidak bergerak sebagaimana dijelaskan dalam Pasal 6 ayat 2, jika penerima penghasilan tersebut, yang merupakan penduduk salah satu Negara, menjalankan usaha di Negara lainnya melalui suatu bentuk usaha tetap yang berada di sana, atau melakukan pekerjaan bebas di Negara lainnya tersebut melalui tempat usaha tetap yang berada di sana, dan hak atau harta yang menghasilkan penghasilan tersebut mempunyai hubungan efektif dengan bentuk usaha tetap atau tempat usaha tetap tersebut. Dalam hal demikian, tergantung pada masalahnya, ketentuan-ketentuan dalam Pasal 7 atau Pasal 14 akan berlaku.

BAB IV - METODE PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA

Pasal 24 - Metode Penghindaran Pajak Berganda

1. Dalam mengenakan pajak terhadap para penduduknya, masing-masing Negara diperbolehkan untuk memasukkan unsur-unsur penghasilan yang menurut ketentuan-ketentuan dalam Persetujuan ini dapat dikenakan pajak di Negara lainnya ke dalam jumlah yang dijadikan dasar pengenaan pajak.
2. Apabila penduduk Indonesia memperoleh penghasilan yang dapat dikenakan pajak di Belanda berdasarkan ketentuan-ketentuan dalam Persetujuan ini dan dimasukkan ke dalam dasar pengenaan pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat 1, maka jumlah pajak Belanda yang terutang sehubungan dengan penghasilan tersebut akan diperkenankan sebagai kredit terhadap pajak Indonesia yang dikenakan terhadap penduduk tersebut. Namun demikian, jumlah kredit tersebut tidak boleh melebihi bagian pajak Indonesia yang dikenakan atas penghasilan tersebut.
3. Apabila penduduk Belanda memperoleh penghasilan yang menurut Pasal 6, Pasal 7, Pasal 10 ayat 6, Pasal 11 ayat 7, Pasal 12 ayat 5, Pasal 14 ayat 1 dan 2, Pasal 15, Pasal 16 ayat 1, Pasal 19, Pasal 20, Pasal 23 ayat 2 Persetujuan ini dapat dikenakan pajak di Indonesia dan dimasukkan ke dalam dasar pengenaan pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat 1, maka Belanda akan membebaskan penghasilan tersebut dari pengenaan pajak dengan cara memperkenankan pengurangan pajak. Pengurangan ini akan dihitung sesuai dengan ketentuan perundang-undangan Belanda yang berkenaan dengan penghindaran pajak berganda. Untuk maksud tersebut, penghasilan tersebut harus dianggap termasuk dalam jumlah total penghasilan yang dibebaskan dari pajak Belanda berdasarkan ketentuan-ketentuan tersebut.
4. Lebih lanjut, Belanda akan memperkenankan pengurangan dari pajak Belanda yang dihitung dengan cara tersebut di atas untuk unsur-unsur penghasilan yang menurut Pasal 10 ayat 2, Pasal 11 ayat 2, Pasal 12 ayat 2, Pasal 14 ayat 5, Pasal 17 ayat 1, dan Pasal 18 Persetujuan ini dapat dikenakan pajak di Indonesia sepanjang unsur-unsur penghasilan tersebut dimasukkan ke dalam dasar pengenaan pajak sebagaimana dimaksud dalam ayat 1. Jumlah pengurangan ini harus sama dengan pajak yang dibayar di Indonesia untuk unsur-unsur penghasilan tersebut, tetapi tidak boleh melebihi jumlah pengurangan yang akan diperkenankan apabila unsur-unsur penghasilan yang dimasukkan dengan cara tersebut di atas semata-mata adalah unsur-unsur penghasilan yang dibebaskan dari pajak Belanda berdasarkan ketentuan perundang-undangan Belanda yang berkenaan dengan penghindaran pajak berganda.

BAB V - KETENTUAN-KETENTUAN KHUSUS

Pasal 25 - Kegiatan-Kegiatan Lepas Pantai

1. Ketentuan-ketentuan dalam Pasal ini akan berlaku tanpa memperhatikan ketentuan-ketentuan lain dari Persetujuan ini. Namun demikian, Pasal ini tidak akan berlaku apabila kegiatan-kegiatan lepas pantai yang dilakukan oleh seseorang/badan, bagi orang/badan

tersebut, merupakan suatu bentuk usaha tetap berdasarkan ketentuan-ketentuan dalam Pasal 5 atau suatu tempat usaha tetap berdasarkan ketentuan-ketentuan dalam Pasal 15.

2. Dalam Pasal ini, istilah "kegiatan-kegiatan lepas pantai" berarti kegiatan-kegiatan yang dilakukan di lepas pantai yang berhubungan dengan eksplorasi atau eksploitasi dasar laut dan lapisan bumi di bawahnya dan sumber daya alam yang ada padanya, yang berada di salah satu Negara.
3. Suatu perusahaan dari salah satu Negara yang menjalankan kegiatan-kegiatan lepas pantai di Negara lainnya, dengan memperhatikan ayat 4 dari Pasal ini, akan dianggap melakukan usaha, yang berkenaan dengan kegiatan-kegiatan tersebut, di Negara lainnya melalui suatu bentuk usaha tetap yang berada di sana, kecuali kegiatan-kegiatan lepas pantai dimaksud dilakukan di Negara lainnya untuk suatu masa atau masa-masa yang berjumlah tidak melebihi 30 (tiga puluh) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan.

Untuk kepentingan ayat ini:

- (a) apabila suatu perusahaan dari salah satu Negara menjalankan kegiatan-kegiatan lepas pantai di Negara lainnya yang berhubungan dengan perusahaan lainnya dan perusahaan lainnya tersebut, sebagai bagian dari proyek yang sama, menjalankan kegiatan-kegiatan lepas pantai yang sama yang sedang atau telah dijalankan oleh perusahaan yang disebutkan pertama, dan kegiatan-kegiatan yang disebutkan di muka dijalankan oleh kedua perusahaan - yang jika dijumlahkan bersama - melebihi masa 30 (tiga puluh) hari, maka masing-masing perusahaan akan dianggap menjalankan kegiatannya untuk suatu periode yang melebihi 30 (tiga puluh) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan;
 - (b) suatu perusahaan dari salah satu Negara akan dianggap berhubungan dengan perusahaan lainnya jika salah satu perusahaan memiliki secara langsung maupun tidak langsung sedikitnya sepertiga modal dari perusahaan lainnya atau jika terdapat seseorang/badan memiliki secara langsung maupun tidak langsung sedikitnya sepertiga modal dari kedua perusahaan.
4. Namun demikian, untuk kepentingan ayat 3 dari Pasal ini, istilah "kegiatan-kegiatan lepas pantai" akan dianggap tidak mencakup:
 - (a) satu atau kombinasi dari kegiatan-kegiatan yang dimaksud dalam Pasal 5 ayat 4;
 - (b) jasa derek dan bongkar sauh oleh kapal yang didesain terutama untuk tujuan tersebut dan kegiatan-kegiatan lainnya yang dilakukan oleh kapal tersebut;
 - (c) pengangkutan barang dan orang dengan kapal laut atau pesawat udara dalam jalur lalu lintas internasional.
 5. Penduduk suatu Negara yang menjalankan kegiatan-kegiatan lepas pantai di Negara lainnya, yang mencakup jasa profesional atau kegiatan-kegiatan lainnya yang bersifat independen, akan dianggap menjalankan kegiatan-kegiatan tersebut melalui suatu tempat usaha tetap di Negara lainnya jika kegiatan-kegiatan lepas pantai dimaksud berlangsung dalam suatu masa 30 (tiga puluh) hari atau lebih.
 6. Gaji, upah, dan imbalan serupa lainnya yang diperoleh penduduk suatu Negara sehubungan dengan hubungan kerja yang terkait dengan kegiatan-kegiatan lepas pantai yang dijalankan melalui suatu bentuk usaha tetap di Negara lainnya dapat dikenakan pajak di Negara lainnya sepanjang pekerjaan tersebut dilakukan di lepas pantai Negara lainnya tersebut.
 7. Apabila terdapat bukti-bukti pendukung yang menyatakan bahwa pajak telah dibayar di salah satu Negara atas penghasilan yang dapat dikenakan pajak di Negara tersebut berdasarkan Pasal 7 dan Pasal 15 sehubungan dengan - berturut-turut - ayat 3 dan ayat 5 dari Pasal ini dan ayat 6 dari Pasal ini, maka Negara lainnya akan memperkenankan pengurangan pajak yang penghitungannya sesuai dengan aturan-aturan yang ada di Pasal 24 ayat 2 dan Pasal 24 ayat 3.

Pasal 26 - Non-Diskriminasi

1. Warga negara dari salah satu Negara tidak akan dikenakan pajak atau kewajiban-kewajiban yang terkait dengan pajak tersebut di Negara lainnya yang berlainan atau lebih memberatkan dibandingkan dengan pajak atau kewajiban terkait yang diberlakukan atau dapat diberlakukan terhadap warga negara dari Negara lainnya dalam keadaan yang sama.
Menyimpang dari ketentuan-ketentuan dalam Pasal 1, ketentuan ini akan berlaku juga terhadap orang/badan yang bukan merupakan penduduk salah satu atau kedua Negara.
2. Pengenaan pajak terhadap bentuk usaha tetap yang dimiliki oleh suatu perusahaan dari salah satu Negara di Negara lainnya tidak akan dilakukan dengan cara yang kurang menguntungkan dibandingkan dengan pengenaan pajak terhadap perusahaan-perusahaan dari Negara lainnya yang menjalankan kegiatan-kegiatan yang sama. Ketentuan ini tidak dapat ditafsirkan sebagai mewajibkan salah satu Negara untuk memberikan kepada penduduk Negara lainnya suatu keringanan, keringanan, dan pengurangan pajak yang didasarkan pada status kependudukan atau tanggung jawab keluarga seperti yang diberikan kepada penduduknya sendiri.
3. Kecuali apabila ketentuan Pasal 9 ayat 1, Pasal 11 ayat 9, atau Pasal 12 ayat 7 berlaku, bunga, royalti, dan pembayaran-pembayaran lain yang dibayarkan oleh perusahaan dari salah satu Negara kepada penduduk Negara lainnya, untuk menentukan laba yang dapat dikenakan pajak atas perusahaan tersebut, akan dapat dikurangkan berdasarkan kondisi yang sama apabila pembayaran tersebut dibayarkan kepada penduduk Negara yang disebut pertama.
4. Perusahaan dari salah satu Negara, yang modalnya sebagian atau seluruhnya dimiliki atau dikuasai baik langsung maupun tidak langsung oleh satu atau beberapa penduduk Negara lainnya, tidak akan dikenakan pajak atau kewajiban yang terkait dengan pengenaan pajak tersebut di Negara yang disebut pertama yang berlainan atau lebih memberatkan dibandingkan dengan pengenaan pajak dan kewajiban-kewajiban terkait yang dikenakan atau dapat dikenakan terhadap perusahaan-perusahaan lainnya yang serupa di Negara yang disebut pertama.
5. Kontribusi yang dibayar oleh, atau atas nama, seseorang yang merupakan penduduk salah satu Negara kepada suatu program pensiun yang dikenal untuk tujuan perpajakan di Negara lainnya akan diperlakukan dengan cara yang sama untuk tujuan perpajakan di Negara yang disebutkan pertama ini sebagai suatu kontribusi yang dibayarkan kepada suatu program pensiun yang dikenal untuk tujuan perpajakan di Negara yang disebutkan pertama, sepanjang:
 - (a) orang tersebut membayar kontribusi ke program pensiun dimaksud sebelum dia menjadi penduduk negara yang disebutkan pertama; dan
 - (b) pejabat yang berwenang dari Negara yang disebutkan pertama sepakat bahwa program pensiun dimaksud sesuai dengan program pensiun yang dikenal untuk tujuan perpajakan pada Negara tersebut.Untuk kepentingan ayat ini, "program pensiun" mencakup program pensiun yang dibuat berdasarkan sistem jaminan sosial publik.
6. Dalam Pasal ini, istilah "perpajakan" berarti pajak-pajak yang dicakup dalam Persetujuan ini.

Pasal 27 - Tata Cara Persetujuan Bersama

1. Apabila seseorang/badan menganggap bahwa tindakan-tindakan salah satu atau kedua Negara mengakibatkan atau akan mengakibatkan pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan persetujuan ini, maka terlepas dari cara-cara penyelesaian yang diatur oleh perundang-undangan nasional masing-masing Negara tersebut, ia dapat mengajukan

masalahnya kepada pejabat yang berwenang dari Negara di mana ia menjadi penduduknya atau, apabila kasusnya berkenaan dengan Pasal 26 ayat 1, kepada pejabat yang berwenang dari Negara di mana ia menjadi warga negaranya. Masalah tersebut harus diajukan dalam jangka waktu 3 (tiga) tahun sejak adanya pemberitahuan pertama tentang tindakan yang mengakibatkan pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan ketentuan-ketentuan dalam Persetujuan ini.

2. Jika muncul pengajuan keberatan kepada pejabat yang berwenang dan jika pejabat yang berwenang itu sendiri tidak dapat menemukan penyelesaian yang tepat, maka pejabat yang berwenang tersebut akan berusaha untuk menyelesaikan masalah tersebut melalui persetujuan bersama dengan pejabat yang berwenang dari Negara lainnya, dengan tujuan untuk menghindarkan pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan Persetujuan ini.
3. Pejabat-pejabat yang berwenang dari kedua Negara, melalui persetujuan bersama, akan berusaha untuk menyelesaikan kesulitan-kesulitan atau keragu-raguan yang timbul dalam penafsiran atau penerapan Persetujuan ini. Pejabat-pejabat yang berwenang tersebut dapat juga berunding bersama untuk mencegah pengenaan pajak berganda dalam masalah-masalah yang tidak diatur dalam Persetujuan.
4. Pejabat-pejabat yang berwenang dari kedua Negara dapat saling berhubungan secara langsung guna mencapai persetujuan seperti dimaksud pada ayat-ayat terdahulu.

Pasal 28 - Pertukaran Informasi

1. Pejabat-pejabat yang berwenang dari kedua Negara akan melakukan pertukaran informasi yang diperlukan untuk melaksanakan ketentuan-ketentuan dalam Persetujuan ini atau untuk melaksanakan perundang-undangan domestik masing-masing Negara yang berkenaan dengan pajak-pajak yang dicakup dalam Persetujuan, sepanjang pengenaan pajak berdasarkan perundang-undangan Negara yang bersangkutan tidak bertentangan dengan Persetujuan ini. Pertukaran informasi ini tidak dibatasi oleh ketentuan dalam Pasal 1. Setiap informasi yang diterima oleh salah satu Negara harus dijaga kerahasiaannya dengan cara yang sama seperti apabila informasi itu diperoleh berdasarkan perundang-undangan domestik Negara tersebut dan hanya akan diungkapkan kepada pihak-pihak atau instansi-instansi yang berwenang (termasuk pengadilan dan badan-badan administratif) yang terlibat dalam penetapan, penagihan, penegakan hukum, atau penentuan banding yang berkenaan dengan pajak-pajak yang dicakup dalam Persetujuan ini. Pihak-pihak atau instansi-instansi yang berwenang tersebut hanya boleh menggunakan informasi tadi untuk tujuan-tujuan tersebut di atas. Mereka boleh mengungkapkan informasi tadi dalam proses pengadilan atau dalam pembuatan keputusan pengadilan.
2. Ketentuan-ketentuan dalam ayat 1 sama sekali tidak dapat ditafsirkan sedemikian rupa sehingga membebani salah satu Negara suatu kewajiban:
 - (a) untuk melaksanakan tindakan-tindakan administratif yang menyimpang dari perundang-undangan dan praktik administratif dari Negara tersebut atau dari Negara lainnya;
 - (b) untuk memberikan informasi yang tidak mungkin diperoleh berdasarkan perundang-undangan atau dalam praktik administratif yang lazim dari Negara tersebut atau dari Negara lainnya;
 - (c) untuk memberikan informasi yang mengungkapkan rahasia di bidang perdagangan, bisnis, industri, perniagaan, atau keahlian atau informasi yang mengungkapkan proses perdagangan, atau informasi lainnya yang

pengungkapannya akan bertentangan dengan kebijaksanaan publik.

Pasal 29 - Pejabat-Pejabat Diplomatik dan Konsuler

Tidak ada sesuatu pun dalam Persetujuan ini yang akan mempengaruhi hak-hak istimewa di bidang fiskal dari para pejabat diplomatik atau pejabat konsuler sebagaimana diatur dalam peraturan umum dari hukum internasional maupun dalam ketentuan-ketentuan dalam persetujuan-persetujuan khusus.

Pasal 30 - Perluasan Daerah Berlakunya Persetujuan

1. Persetujuan ini, baik secara keseluruhan maupun dengan perubahan-perubahan seperlunya, dapat diperluas pemberlakuannya ke negara Aruba atau Netherlands Antilles atau ke kedua-duanya jika negara-negara yang bersangkutan mengenakan pajak-pajak yang pada dasarnya sejenis dengan pajak-pajak yang diatur oleh Persetujuan ini. Perluasan sedemikian ini akan mulai berlaku pada tanggal di mana kondisi di atas dipenuhi dan dengan tetap memperhatikan perubahan-perubahan dan persyaratan-persyaratan, termasuk persyaratan mengenai penghentian berlakunya Persetujuan ini yang akan ditetapkan dan disetujui kemudian melalui pertukaran nota diplomatik.
2. Kecuali jika terdapat kesepakatan lain, penghentian berlakunya Persetujuan ini tidak dengan sendirinya akan menghentikan berlakunya Persetujuan di negara-negara yang merupakan daerah perluasan berdasarkan Pasal ini.

BAB VI - KETENTUAN-KETENTUAN AKHIR

Pasal 31 - Berlakunya Persetujuan

Persetujuan ini akan mulai berlaku pada tanggal terakhir dilakukannya pemberitahuan tertulis oleh masing-masing Pemerintah melalui saluran diplomatiknya yang menyatakan bahwa syarat-syarat formal berdasarkan konstitusi masing-masing Negara yang diperlukan untuk memberlakukan Persetujuan ini telah dipenuhi.

Ketentuan-ketentuan dari Persetujuan ini akan berlaku:

- (a) untuk pajak-pajak yang dipungut di Negara sumbernya, atas penghasilan yang diperoleh pada atau setelah tanggal 1 Januari tahun takwim berikutnya sesudah berlakunya Persetujuan ini; dan
- (b) untuk pajak-pajak atas penghasilan lainnya, pada tahun-tahun pajak yang dimulai pada atau setelah tanggal 1 Januari tahun takwim berikutnya sesudah berlakunya Persetujuan ini.

Pasal 32 - Berakhimnya Persetujuan

Persetujuan ini akan tetap berlaku sampai diakhiri oleh salah satu Negara. Masing-masing Negara dapat mengakhiri Persetujuan ini, melalui saluran diplomatik, dengan menyampaikan pemberitahuan tertulis tentang penghentian Persetujuan pada atau sebelum tanggal 30 Juni dalam suatu tahun takwim setelah 5 (lima) tahun berlakunya persetujuan ini.

Dalam hal demikian, Persetujuan akan tidak mempunyai pengaruh lagi:

- (a) untuk pajak-pajak yang dipungut di Negara sumbernya, atas penghasilan yang diperoleh pada atau setelah tanggal 1 Januari tahun takwim berikutnya sesudah pemberitahuan penghentian diberikan; dan
- (b) untuk pajak-pajak atas penghasilan lainnya, pada tahun-tahun pajak yang dimulai pada atau setelah tanggal 1 Januari tahun takwim berikutnya sesudah pemberitahuan penghentian diberikan.

Sebagai kesaksian, yang bertandatangan di bawah ini, sebagai kuasa dari Pemerintahnya masing-masing, telah menandatangani Persetujuan ini.

Dibuat di Jakarta pada tanggal 29-01-2002 dalam dua rangkap asli, masing-masing dalam bahasa Indonesia, Belanda, dan Inggris, di mana ketiga naskah tersebut adalah sama-sama otentik.

Dalam hal terjadi perbedaan penafsiran terhadap naskah berbahasa Indonesia dan Belanda, maka naskah dalam bahasa Inggris yang akan berlaku.

Untuk Pemerintah
Untuk Pemerintah
Republik Indonesia
Kerajaan Belanda

PROTOKOL

Pada saat penandatanganan Persetujuan untuk Penghindaran Pajak Berganda dan Pencegahan Pengelakan Pajak yang Berkenaan dengan Pajak atas Penghasilan antara Pemerintah Republik Indonesia dan Pemerintah Kerajaan Belanda, pada hari ini yang bertandatangan di bawah ini telah bersepakat bahwa ketentuan-ketentuan berikut ini merupakan satu kesatuan dan bagian yang tak terpisahkan dari Persetujuan ini.

I. Dengan merujuk pada Pasal 3 ayat 1 huruf e

Dalam hal suatu badan yang diperlakukan sebagai badan hukum untuk kepentingan perpajakan mempunyai kewajiban perpajakan di salah satu Negara, namun penghasilan dari badan tersebut juga dikenakan pajak di Negara lainnya sebagai penghasilan dari partisipan di badan tersebut, maka pejabat yang berwenang akan menetapkan aturan sehingga pada satu pihak tidak dikenakan pajak berganda, tetapi pada pihak lain hal tersebut dicegah dengan cara, sebagai akibat dari penerapan dari persetujuan ini, penghasilan tadi (atau sebagiannya) tidak dikenakan pajak.

II. Dengan merujuk pada Pasal 4

Seseorang yang tinggal diatas kapal tanpa suatu tempat domisili yang jelas di masingmasing Negara akan dianggap sebagai penduduk Negara dimana kapal tersebut mempunyai tempat berlabuh.

III. Dengan merujuk pada Pasal 5 ayat 3

Telah difahami bahwa kantor perwakilan yang beroperasi di Indonesia berdasarkan izin yang dikeluarkan oleh Menteri Keuangan Republik Indonesia atau Menteri Perdagangan Republik Indonesia bukan merupakan bentuk usaha tetap kecuali apabila kantor-kantor tersebut menjalankan kegiatan-kegiatan usaha selain kegiatan-kegiatan yang bersifat persiapan atau pendukung.

IV. Dengan merujuk pada Pasal 7

Sehubungan dengan Pasal 7 ayat 1 dan 2, apabila suatu perusahaan dari salah satu Negara menjual barang atau barang dagangan atau menjalankan usaha di Negara lainnya melalui bentuk usaha tetap yang berada disana, maka laba dari bentuk usaha tetap tersebut tidak akan ditentukan berdasarkan seluruh jumlah yang diterima oleh perusahaan tersebut, tetapi harus ditentukan hanya berdasarkanimbangan yang berhubungan dengan kegiatan penjualan atau usaha yang sebenarnya dari bentuk usaha tetap tersebut. Secara khusus, pada perjanjian (kontrak) untuk survai, penyediaan, pemasangan, atau pembangunan perlengkapan atau tempat-tempat industri, perdagangan, atau ilmu pengetahuan, atau pekerjaan umum, jika perusahaan tersebut mempunyai bentuk usaha tetap, maka laba dari bentuk usaha tetap tersebut tidak akan ditentukan berdasarkan bagian kontrak yang benar-benar dilaksanakan oleh bentuk usaha tetap tersebut di Negara tempat bentuk usaha tetap tersebut berada. Laba yang berhubungan dengan bagian kontrak yang dilaksanakan oleh kantor pusat perusahaan itu hanya dapat dikenakan pajak di negara dimana perusahaan tersebut menjadi penduduknya.

V. Dengan merujuk pada Pasal 7

Pada penerapan Pasal 7 ayat 3, tidak dikenakan sebagai pengurang, suatu jumlah yang dibebankan - selain yang berhubungan dengan biaya-biaya yang benar-benar dikeluarkan oleh kantor pusat perusahaan tersebut-kantor kantor milik kantor pusatnya kepada bentuk usaha tetap dalam bentuk royalti, ongkos, atau pembayaran serupa lainnya sehubungan dengan penggunaan paten atau hak-haklain, atau dalam bentuk komisi untuk jasa-jasa tertentu atau untuk manajemen, atau - kecuali perusahaan perbankan-dalam bentuk bunga atas uang yang dipinjamkan kepada bentuk usaha tetap tersebut; demikian pula, tidak perlu diperhitungkan dalam penentuan laba bentuk usaha tetap, suatu jumlah yang dibebankan - selain yang berhubungan dengan biaya-biaya yang benar-benar dikeluarkan - oleh bentuk usaha tetap kepada kantor pusatnya atau kantor-kantor milik kantor pusatnya.

VI. Dengan merujuk pada Pasal 9

Namun demikian, telah dipahami bahwa apabila perusahaan-perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa telah membuat suatu pengaturan di antara mereka, seperti misalnya pengaturan pembagian biaya atau persetujuan jasa umum, untuk atau didasarkan pada alokasi biaya-biaya eksekutif, administrasi umum, teknik, komersial, penelitian dan pengembangan, dan biaya-biaya lain yang serupa, maka tidak dengan sendirinya merupakan kondisi yang dimaksudkan dalam Pasal 9 ayat 1.

VII. Dengan merujuk pada Pasal 11 ayat 3 butir (iii)

Lembaga keuangan yang disebut dalam Pasal 11 ayat 3 butir (iii) khususnya mencakup : Perusahaan Keuangan Belanda untuk Pembangunan (Nederlandse Financierings-Maatschappij Voor Ontwikkelingslanden N.V), dan Bank Investasi Belanda untuk Negara-Negara Sedang Berkembang (Nederlandse Investeringsbank Ontwikkelingslanden N.V).

VIII. Dengan merujuk pada Pasal 10,11, dan 12

Apabila pajak yang telah dikenakan di Negara sumber melebihi jumlah pajak yang seharusnya terhutang menurut ketentuan Pasal 10,11, dan 12, maka permohonan restitusi atas kelebihan pajak tersebut harus diajukan kepada pejabat yang berwenang dari Negara yang telah mengenakan pajak tersebut dalam masa 3 (tiga) tahun sesudahnya tahun takwim dimana pajak tersebut dikenakan.

IX. Dengan merujuk pada Pasal 12

Sehubungan dengan Pasal 12 ayat 3, istilah jasa teknis mencakup kajian atau survai-survai yang bersifat ilmiah, geologis, atau teknis, kontrak-kontrak rekayasa, termasuk cetak biru yang berhubungan dengan itu, dan jasa-jasa konsultasi atau penyeliaan.

X. Dengan merujuk pada Pasal 28

Telah dipahami bahwa, menyimpang dari kalimat keempat dalam Pasal 28 ayat 1, pihak-pihak atau instansi-instansi yang berwenang tersebut boleh menggunakan informasi yang diterima untuk mengenakan pajak negaranya dan, dalam hal Belanda, juga jaminan sosial.

Sebagai kesaksian, yang bertandatangan dibawah ini, sebagai kuasa dari Pemerintah masing-masing, telah menandatangani Protokol ini.

Dibuat di Jakarta pada tanggal 29-01-2002 dalam dua rangkap asli, masing-masing dalam bahasa Indonesia, Belanda, dan Inggris, di mana ketiga naskah tersebut adalah sama-sama otentik. Dalam hal terjadi perbedaan penafsiran terhadap naskah berbahasa Indonesia dan Belanda, maka naskah dalam bahasa Inggris yang akan berlaku.

Untuk Pemerintah
Untuk Pemerintah
Republik Indonesia
Kerajaan Belanda

1 Juni 2005

**SURAT EDARAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK
NOMOR SE - 17/PJ./2005**

TENTANG

**PETUNJUK PERLAKUAN PAJAK PENGHASILAN TERHADAP PASAL 11
TENTANG BUNGA PADA PERSETUJUAN PENGHINDARAN PAJAK
BERGANDA (P3B)
ANTARA INDONESIA DENGAN BELANDA**

DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

Sebagaimana diketahui, di dalam Persetujuan Penghindaran Pajak berganda (P3B) antara Indonesia dengan Belanda hasil renegotiasi yang telah berlaku efektif terhitung mulai tanggal 1 Januari 2004, terdapat ketentuan dalam Pasal 11 tentang Bunga, yang mengatur antara lain :

- a. Pasal 11 ayat (1) menyatakan bahwa "Bunga yang timbul di salah satu Negara dan dibayarkan kepada penduduk negara lainnya dapat dikenakan pajak di Negara lainnya."
- b. Pasal 11 ayat (2) menyatakan bahwa "Namun demikian, bunga tersebut dapat juga dikenakan pajak di Negara di mana bunga tersebut berasal dan sesuai dengan perundang-undangan Negara tersebut; akan tetapi, apabila pemilik manfaat dari bunga tersebut adalah penduduk Negara lainnya, maka pajak yang dikenakan tidak akan melebihi 10."
- c. Pasal 11 ayat (4) menyatakan bahwa "Menyimpang dari ketentuan-ketentuan dalam ayat 2, bunga yang timbul di salah satu Negara hanya akan dikenakan pajak di Negara lainnya jika pemilik manfaat dari bunga tersebut merupakan penduduk Negara lainnya dan jika bunga tersebut dibayarkan atas utang yang dibuat untuk jangka waktu lebih dari 2 (dua) tahun atau yang dibayarkan sehubungan dengan penjualan kredit perlengkapan industri, dagang, atau ilmu pengetahuan."
- d. Pasal 11 ayat (5) menyatakan bahwa "Pejabat yang berwenang dari kedua Negara melalui persetujuan bersama akan mengatur cara-cara untuk menerapkan ayat 2, 3 dan 4."

Ketentuan Pasal 11 ayat (5) di atas menyebutkan bahwa tata cara pelaksanaan ayat (2), (3) dan (4) akan disusun oleh "Pejabat yang Berwenang" antara kedua belah pihak yaitu Indonesia dan Belanda. Dalam hal ini, baik Direktorat Jenderal Pajak selaku "Pejabat yang Berwenang" Indonesia maupun "Pejabat yang Berwenang" Belanda, belum melakukan pembicaraan tentang aturan pelaksanaan ayat-ayat tersebut.

Selanjutnya dengan mempertimbangkan banyaknya permintaan informasi dari wajib pajak dan Kantor Pelayanan Pajak di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak tentang perlakuan pajak penghasilan terhadap bunga yang dibayarkan oleh Wajib Pajak Indonesia

atas utang kepada Penduduk Belanda baik perorangan maupun badan berkaitan dengan Pasal 11 ayat (2) dan ayat (4) P3B Indonesia-Belanda, maka dengan ini diberikan petunjuk pelaksanaan sebagai berikut:

1. Terhadap ketentuan Pasal 11 ayat (2), tidak diperlukan tata cara pelaksanaannya, sehubungan dengan tidak terdapat permasalahan dalam pelaksanaannya. Wajib pajak Indonesia yang mempunyai utang atau pinjaman kepada penduduk Belanda baik perorangan maupun badan, diwajibkan melakukan pemotongan PPh Pasal 26 dengan tarif 10 (sepuluh perseratus) dari jumlah bruto bunga yang dibayarkan.
2. Terhadap ketentuan Pasal 11 ayat (4), mengingat tata cara pelaksanaannya belum dibicarakan antara "Pejabat yang Berwenang" Indonesia dan Belanda, maka berlaku ketentuan sebagaimana tercantum dalam butir 1 tersebut di atas yaitu wajib pajak Indonesia yang mempunyai utang atau pinjaman kepada penduduk Belanda baik perorangan maupun badan, diwajibkan untuk melakukan pemotongan PPh Pasal 26 dengan tarif 10 (sepuluh perseratus) dari jumlah bruto bunga yang dibayarkan.

Demikian untuk dilaksanakan sebagaimana mestinya.

Ditetapkan di Jakarta
pada tanggal 01 Juni 2005
Direktur Jenderal,

ttd.

Hadi Poemomo
NIP 060027375

Tembusan :

1. Sekretaris Jenderal Departemen Keuangan;
2. Inspektur Jenderal Departemen Keuangan;
3. Kepala Biro Hukum dan Humas Departemen Keuangan;
4. Sekretaris Direktorat Jenderal Pajak;
5. Para Direktur dan Tenaga Pengkaji di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak;