



UNIVERSITAS INDONESIA

**Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Terkait Pajak Penghasilan Atas
Perolehan Keuntungan Pengalihan Harta/Aktiva**

TESIS

HERI PUJADI

0706305482

**Diajukan untuk memenuhi sebagian dari syarat-syarat
guna mencapai gelar Magister Program Studi Ilmu Hukum**

**FAKULTAS HUKUM
PROGRAM STUDI S2 - ILMU HUKUM
SALEMBA, JAKARTA
MEI 2010**

**PERPUSTAKAAN PUSAT
UNIVERSITAS INDONESIA**

HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

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

Nama : Heri Pujiadi

NPM : 0706305482

Tanda Tangan : 

Tanggal : 2010




HALAMAN PENGESAHAN

Tesis ini diajukan oleh :

Nama : Heri Pujiadi
NPM : 0706305482
Program Studi : S2-Ilmu Hukum
Judul Tesis : Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Terkait Pajak Penghasilan Atas Perolehan Keuntungan Pengalihan Harta/Aktiva

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

DEWAN PENGUJI

Pembimbing : Dr. Tjip Ismail SH., MM. ()
Penguji : Heru Susetyo SH., LL.M., M.Si. ()
Penguji : Tri Hayati SH., MH. ()

Ditetapkan di : Jakarta

Tanggal : 6 Juli 2010

KATA PENGANTAR

Puji syukur saya panjatkan kepada Tuhan Yang Maha Esa, karena atas berkat dan rahmat-Nya, saya dapat menyelesaikan tesis ini. Penulisan tesis ini dilakukan dalam rangka memenuhi salah satu syarat untuk mencapai gelar Magister Hukum Program Studi Ilmu Hukum pada Fakultas Hukum Universitas Indonesia. Saya menyadari bahwa, tanpa bantuan dan bimbingan dari berbagai pihak, dari masa perkuliahan sampai pada penyusunan tesis ini, sangatlah sulit bagi saya untuk menyelesaikan tesis ini. Oleh karena itu, saya mengucapkan terima kasih kepada:

1. Dr. Tjip Ismail SH., MM., selaku dosen pembimbing dan penguji yang telah menyediakan waktu, tenaga, dan pikiran untuk mengarahkan saya dalam penyusunan tesis ini;
2. Heru Susetyo SH., LL.M., M.Si. dan Tri Hayati SH., MH, selaku penguji yang telah bersedia meluangkan waktu untuk menguji tesis ini;
3. KPP Pratama Jakarta Gambir Empat, Kanwil DJP Jakarta Pusat, Kanwil DJP Jakarta Barat dan Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak yang telah banyak membantu dalam memperoleh persetujuan melanjutkan pendidikan maupun usaha memperoleh data yang saya perlukan;
4. Orang tua, mertua, istri dan keluarga saya yang telah memberikan bantuan dukungan material dan moral; dan
5. sahabat yang telah banyak membantu saya dalam menyelesaikan tesis ini.

Akhir kata, saya berharap Tuhan Yang Maha Esa berkenan membalas segala kebaikan semua pihak yang telah membantu. Semoga tesis ini membawa manfaat bagi pengembangan ilmu.

Jakarta, 2010

Penulis

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

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

Nama : Heri Pujiadi

NPM : 0706305482

Program Studi : S2-Ilmu Hukum

Fakultas : Hukum

Jenis karya : Tesis

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

Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Terkait Pajak Penghasilan Atas Perolehan Keuntungan Pengalihan Harta/Aktiva

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

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di : Jakarta

Pada tanggal : 2010

Yang menyatakan



(Heri Pujiadi)

ABSTRAK

Nama : Heri Pujiadi

Program Studi : S2-Ilmu Hukum

Judul : Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Terkait Pajak Penghasilan Atas Perolehan Keuntungan Pengalihan Harta/Aktiva

Tesis ini membahas perlakuan pajak penghasilan atas perolehan keuntungan dari pengalihan aktiva (*capital gains*) secara unilateral dan bilateral terkait *tax treaty* dengan negara mitra lainnya (*bilateral*) serta perhitungan waktu (*time test*) dimulainya hak pemajakan melalui pendekatan *juridis normative* yaitu penelitian hukum yang menjadikan data kepustakaan sebagai tumpuan utama. Hak pemungutan pajak suatu negara dalam ketentuan *tax treaty* meliputi 2 (dua) hal, yaitu : hak pemungutan pajak terhadap wajib pajak dalam negeri (WPDN) atas penghasilan dari luar negeri, dilakukan atas penghasilan luar negeri atau transaksi (ke) luar batas negara dan hak pemungutan pajak terhadap wajib pajak luar negeri (WPLN) atas penghasilan dari dalam negeri (domestik), dilakukan atas penghasilan domestik atau transaksi (ke) dalam batas negara. Dimana pada praktiknya pemungutan pajak penghasilan luar negeri dilakukan oleh negara domisili (*residence country*), sedangkan pemungutan pajak penghasilan domestik dilakukan oleh negara sumber (*source country*) dengan tarif tertentu yang telah disepakati dalam *tax treaty*. Hasil penelitian menyarankan bahwa dalam undang-undang pajak penghasilan memerlukan penambahan ketentuan mengenai pengenaan atas perolehan penghasilan dari penjualan harta di luar negeri yang diterima oleh Wajib Pajak Dalam Negeri untuk melengkapi ketentuan *tax treaty* secara unilateral dan menambah ketentuan dalam setiap *tax treaty* mengenai kemungkinan perubahan nilai dalam pasal yang menerangkan *capital gains*, sehingga dapat memperkecil perbedaan pengakuan keuntungan atau kerugian atas transaksi peralihan harta tersebut di masing-masing negara.

Kata kunci: *capital gains*, *time test*, *tax treaty*, perjanjian

ABSTRACT

Name : Heri Pujiadi
Study Program : *Magister of Law*
Title : *Avoidance of Double Taxation Agreements related Income Tax on the Profit Transfer of Property/Assets*

This thesis discusses the tax treatment of gains from transfer of assets (capital gains) in unilateral and bilateral tax treaty, are associated with other partner countries (bilateral) and computation time (time test) the commencement of taxation rights normative juridical approach to the study of law which makes data literature as the main pedestal. The right of a state tax collections in the tax treaty provisions include two things, namely: the right of tax collection on domestic taxpayers on the income from abroad, carried out on foreign income or transactions (to) outside the limits of state and the rights collection of tax on overseas tax payers on income from domestic, carried out on domestic income or transactions (to) within state boundaries. Where in practice income tax collections by the overseas country of domicile (residence country), while the domestic income tax collections by source country (source country) to certain tariffs agreed in the tax treaty. Results of research suggest that the income tax laws require the addition of provisions regarding the imposition of the acquisition of income from the sale of overseas property received by the taxpayer to complete the domestic tax treaty provisions and add provisions unilaterally in any tax treaty on the possibility of changes in value article that explains capital gains, so that it can minimize the differences over the recognition of gains or losses on property transfer transactions are in their respective countries

Key words:
capital gain, time test, tax treaty, agreement

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS.....	ii
LEMBAR PENGESAHAN	iii
KATA PENGANTAR	iv
LEMBAR PERSETUJUAN PUBLIKASI KARYA ILMIAH	v
ABSTRAK/ABSTRACT	vi
DAFTAR ISI	viii
1. Bab I Pendahuluan.....	1
A. Latar Belakang	1
B. Perumusan Masalah.....	19
C. Tujuan Penelitian.....	19
D. Manfaat Penelitian.....	19
E. Metode Penelitian.....	20
F. Sistematika Penulisan.....	22
2. Bab II Tinjauan Atas Pajak Penghasilan.....	23
A. Pengertian Pajak dan Hukum Pajak.....	23
1. Pengertian Pajak.....	23
2. Pengertian Hukum Pajak.....	25
B. Asas dan Sistem Perpajakan.....	26
1. Asas-Asas Perpajakan.....	26
2. Sistem Perpajakan.....	26
a. Kebijakan Perpajakan.....	27
b. Undang-Undang Perpajakan.....	28
C. Kewenangan Pemungutan Pajak Penghasilan.....	36
D. Subjek dan Objek Pajak Penghasilan.....	38
1. Subjek Pajak Penghasilan.....	38
2. Objek Pajak Penghasilan.....	46
E. Pajak Internasional.....	46
1. Jenis Perjanjian Pajak Internasional.....	46

2. Objek Pajak Penghasilan Internasional dalam <i>tax treaty</i>	47
F. Perjanjian Perpajakan Antara Negara Indonesia Dengan Negara Lain Dalam Sistem Hukum Indonesia.....	48
3. Bab III Landasan Teori	52
A. Teori Welfare State.....	52
B. Teori Pemanfaatan (<i>Utility</i>).....	55
C. Teori Perintah (<i>Command Theory</i>).....	57
D. Teori Pemungutan Pajak Lainnya.....	59
4. Bab IV Pembahasan	61
A. Perlakuan Pajak Penghasilan Atas <i>Capital Gains</i> di Indonesia (<i>Unilateral</i>).....	71
1. Prinsip Perpajakan.....	71
2. Dasar Hukum.....	72
3. Perlakuan Pajak Penghasilan atas <i>Capital Gains</i>	73
4. Pajak penghasilan atas capital gains bagi penduduk Indonesia yang diterima di luar negeri.....	82
B. Perlakuan Perpajakan atas <i>Capital Gains</i> dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda.....	84
C. <i>Capital Gains</i> Dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Antara Indonesia dengan Negara Lain.....	87
D. Besaran Tarif Pajak Penghasilan Atas Keuntungan Antara Indonesia Dengan Negara Mitra Terkait <i>Tax Treaty</i>	96
E. <i>Time Test</i> , Saat Penentu Suatu Keberlakuan Pajak Penghasilan Bagi Wajib Pajak/Subjek Pajak Luar Negeri dan Praktik Pelaksanaannya Terkait <i>Tax Treaty</i>	98
5. Bab V Kesimpulan dan Saran	113
A. Kesimpulan.....	113
B. Saran.....	118
DAFTAR REFERENSI	120

BAB I PENDAHULUAN

A. Latar Belakang

Sebagaimana diketahui salah satu kunci keberhasilan dari pembangunan ekonomi nasional yang telah, sedang dan akan terus diupayakan percepatannya sangat memerlukan dukungan kebijakan fiskal yang sehat, kredibel dan berkelanjutan. Salah satu kebijakan tersebut terletak pada kemampuan meningkatkan penerimaan dalam negeri dan mengurangi ketergantungan terhadap pinjaman luar negeri, disamping mengefisienkan dan menekan pengeluaran negara.¹ Secara umum, sektor pajaklah yang mendominasi untuk pembiayaan pembangunan dan kegiatan pemerintahan tersebut. Pembangunan dan kegiatan pemerintahan ini merupakan kegiatan yang berkesinambungan dengan tujuan utama adalah untuk meningkatkan kesejahteraan rakyat. Untuk mewujudkan tujuan tersebut perlu memperhatikan masalah pembiayaan pembangunan. Pembangunan dapat dilaksanakan dengan lancar apabila ada sumber dana yang mendukung.

Struktur pendapatan negara yang masuk dalam Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara terdiri atas Penerimaan Dalam Negeri dan Hibah. Penerimaan dalam negeri ini terdiri dari Pajak Penghasilan (PPh), Pajak Pertambahan Nilai (PPN), Pajak Bumi dan Bangunan (PBB), Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB), Cukai, dan pajak lainnya ditambah dengan Pajak Perdagangan Internasional yang terdiri atas Bea Masuk dan Tarif Ekspor. Dapat dikatakan bahwa pendapatan negara ini didominasi oleh sektor perpajakan, selebihnya adalah Penerimaan Negara Bukan Pajak (PNBP) yang terdiri dari Penerimaan Sumber Daya Alam (Migas dan Non Migas), bagian Laba BUMN (dividen) serta PNBP lainnya.

Begitu besarnya peranan pajak dalam pembangunan terlihat dari ketergantungan atas sektor ini bisa dibuktikan saat negara kita dilanda krisis

¹ Menteri Keuangan, *Keterangan Pers*. Jakarta, 2 Agustus 2000

berkepanjangan bahkan sampai saat negara bisa menumbuhkan keadaan perekonomian menjadi lebih baik, sektor ini sangat berperan besar. Target dan kebutuhan terhadap sektor perpajakan tetap memiliki nilai yang signifikan bahkan mengalami kenaikan serta menembus sampai pada prosentase terbesar, sementara itu sektor non migas cenderung mengalami penurunan dan demikian pula terhadap bantuan luar negeri yang bunganya bisa membesar seiring fluktuasi mata uang dolar terhadap rupiah. Sehingga pajak menjadi sumber penerimaan negara yang sangat penting bagi negara terutama dalam rangka pelaksanaan pembangunan nasional, dimana penerimaannya dari tahun ke tahun selalu meningkat. Sebagaimana terlihat dalam tabel dibawah ini.

**Prosentase Penerimaan Pajak Terhadap
Pendapatan Negara (dalam triliun rupiah)**

Tahun	Penerimaan Pajak	Bukan Pajak (PNBP)	Pendapatan Negara	Prosentase
(1)	(2)	(3)	(4)	(5) (2:)
2001	185,54	115,05	300,59	61,73%
2002	210,08	88,04	298,12	70,47%
2003	242,05	98,88	340,93	71,00%
2004	280,59	122,55	403,14	69,60%
2005	347,03	146,89	493,92	70,26%
2006	462,61	175,29	637,90	72,52%
2007	506,14	200,86	707,00	71,59%
2008	670,88	309,47	980,35	68,43%
2009	663,54	202,4	865,94	76,63%

Sumber: Badan Kebijakan Fiskal Depkeu RI
(www.fiskal.depkeu.go.id)

Catatan: berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, maka pendapatan negara dari Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) perdesaan dan perkotaan akan dialihkan kepada pemerintah, dimana keberlakuan untuk Undang-Undang PBB berlaku sampai dengan 13 Desember 2013 sepanjang belum ada Peraturan Daerah tentang Pajak Bumi dan Bangunan yang terkait dengan Perdesaan dan Perkotaan serta untuk Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) akan dialihkan kepada pemerintah daerah sejak tanggal 1 Januari 2011.

Perlu diketahui pula bahwa realisasi penerimaan pajak setiap tahunnya selalu mengalami pertumbuhan yang cukup signifikan kecuali tahun 2009 dengan penerimaan pajak di RAPBN 2010 ditetapkan Rp702,033 triliun atau naik jika dibandingkan dengan dari target 2009 sebesar Rp587,827 triliun. Kenaikannya berkisar Rp.115 triliun atau 14%. Sebelumnya, pemerintah menargetkan

pertumbuhan penerimaan pajak sebesar 21%. Namun, karena adanya *potential lost* dari penurunan tarif PPN dan PPh serta asumsi inflasi, target diturunkan menjadi 14%.²

Tujuan dari pembangunan adalah kesejahteraan masyarakat Indonesia yang ber-Pancasila, yaitu suatu ideologi terbuka yang mempunyai nilai-nilai dan cita-cita yang tidak dipaksakan dari luar tetapi digali dari kekayaan rohani, moral dan budaya rakyat Indonesia sendiri.³ Sebelum adanya perubahan dalam Undang-Undang Dasar 1945 pada pasal 23 ayat 2 disebutkan bahwa "*segala pajak untuk keperluan negara berdasarkan undang-undang*", kalimat ini mengandung pengertian bahwa segala tata cara pemungutannya dapat dilakukan oleh negara berdasarkan atau bisa dilakukan dengan aturan yang ada dibawahnya atau hanya pelimpahan wewenang saja dan tidak ada perintah untuk diatur dengan undang-undang padahal menyangkut penerimaan keuangan negara yang sangat penting. Maka berdasarkan Undang-Undang Dasar 1945 dalam perubahan (amandemen) ketiga pasal 23A ditegaskan bahwa "*pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang*", hal ini sesuai dengan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan khususnya dalam pasal 8 yang menyebutkan bahwa materi muatan yang harus diatur dengan undang-undang berisi hal-hal yang:

1. mengatur lebih lanjut ketentuan UUD 1945 meliputi hak asasi manusia, hak dan kewajiban warga negara, pelaksanaan dan penegakan kedaulatan negara serta pembagian kekuasaan negara, wilayah negara dan pembagian daerah, kewarganegaraan dan kependudukan, keuangan negara; dan
2. diperintahkan oleh suatu undang-undang untuk diatur dengan undang-undang.

atas dasar sebagaimana disebutkan diatas maka atas hal-hal sebagaimana disebutkan pada nomor 1 khususnya yang menyangkut keuangan negara maka pajak dan pungutan lain harus diatur dengan undang-undang. Contoh atas

² www.pajak.go.id, download tanggal 10 February 2010, pukul 16.00 WIB

³ Suseno, Frans Magnis, *Etika Politik Prinsip-Prinsip Modal Dasar Kenegaraan Modern*, Jakarta : Modern, 1997, hal.33.

keberlakuan undang-undang ini adalah keberlakuan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, dimana dalam undang-undang tersebut diatur secara detail bagaimana tata cara memungut pajak pertambahan nilai tersebut.

Perlu diketahui pula bahwa berdasarkan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah, kewenangan Direktorat Jenderal Pajak terhadap pemungutan untuk jenis Pajak Bumi dan Bangunan (PBB) perdesaan dan perkotaan serta Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) akan dialihkan kepada pemerintah daerah. Untuk PBB, undang-undang lama tetap berlaku (UU No.12 Tahun 1985 yang telah diubah terakhir dengan UU No.12 Tahun 1994 tentang PBB) sampai dengan 31 Desember 2013 sepanjang belum ada Peraturan Daerah tentang Pajak Bumi dan Bangunan yang terkait dengan Perdesaan dan Perkotaan sedangkan untuk BPHTB mulai berlaku sejak tanggal 1 Januari 2011. Dimana filosofi dasar pengalihan ini adalah karena letak dari objek tanah dan bangunan tersebut berada di wilayah atau merupakan kewenangan dari pemerintah daerah setempat sehingga pemerintah daerahlah yang paling berhak atas kedua objek pungutan tersebut.

Hukum pajak merupakan kumpulan peraturan yang mengatur hubungan antara pemerintah sebagai pemungut pajak dan rakyat sebagai pembayar pajak.⁴ Untuk mengatur pengenaan pajak, maka dalam pembuatan undang-undang harus dipertimbangkan beberapa syarat, diantaranya yuridis, keadilan dan ekonomis.

Syarat yuridis diperlukan agar antara pemerintah (petugas pajak) dan wajib pajak terdapat aturan main yang menjadi pedoman dalam pelaksanaan pemungutan pajak sehingga tidak terjadi benturan dan hambatan yang menjadi kendala penarikan pajak. Syarat ekonomis berarti dalam pemungutan pajak harus mempertimbangkan penghasilan dengan kewajibannya agar tidak mengganggu stabilitas ekonomi dari wajib pajak dan sesuai fungsi budgeternya maka pengeluaran biaya untuk pemungutan pajak haruslah sekecil mungkin (sesuai

⁴Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, Jakarta : Raja Grafindo Persada, 1995, hal.5

dengan asas yang keempat yaitu Asas Finansial), hal ini dikemukakan oleh Adam Smith pada abad ke-18 (delapanbelas) dalam bukunya “*an inquiry into the end Causes the Wealth of Nations*” (terkenal dengan *Wealth of Nations*) yang terkenal dengan ajaran *The Four Maxim*,⁵ asas-asas pemungutan pajak tersebut diantaranya:

1. Asas keadilan sebagai *The First Maxim*, menyatakan bahwa Hukum Pajak harus mengabdikan kepada keadilan. Untuk memberikan dasar pada keadilan, maka dijelaskan dengan bermacam-macam teori, yaitu:⁶
 - a. Teori Asuransi, menyatakan bahwa tugas Negara untuk melindungi warga negaranya supaya selamat dan aman baik jiwa maupun harta bendanya. Untuk itu harus membayar premi seperti premi asuransi, dan pajak dianggap sebagai premi. Namun membandingkan dengan perusahaan asuransi tidak tepat, sebab bila Wajib Pajak menderita kerugian, tidak ada penggantian dari Negara dan antara wajib pajak dengan petugas negara sebagai pemungut pajak tidak terdapat hubungan langsung dalam kontra prestasinya;
 - b. Teori Kepentingan, yang dalam ajarannya menyatakan bahwa beban pajak didasarkan pada kepentingan orang-orang termasuk perlindungan atas jiwa beserta harta bendanya. Sudah selayaknya menanggung biaya yang dikeluarkan oleh Negara. Namun teori inipun kurang tepat sebab tidak ada ukuran untuk mengukur kepentingan orang-orang yang membayar pajak besar dengan yang pajaknya kecil;
 - c. Teori Gaya Pikul, yang menyatakan bahwa pajak harus dibayar menurut gaya pikul seseorang. Istilah ini merupakan sesuatu yang mutlak perlu diperhatikan. Namun sulit untuk mengukur gaya pikul seseorang secara konkrit;
 - d. Teori Bakti atau Teori Kewajiban Pajak Mutlak, yang menyatakan bahwa karena Negara mengemban tugas melindungi segenap warganya maka timbulah hak mutlak negara untuk memungut pajak. Menurut teori

⁵Jamaluddin Gade dan Muhammad Gade, *Hukum Pajak*. Jakarta: Fakultas Ekonomi Universitas Jakarta, 1995, Hal. 13.

⁶*Ibid*, Hal. 13-14.

ini dasar hukum pajak terletak pada hubungan rakyat dengan negara, yang berkuasa memungut pajak dari warganya; dan

- e. Teori Gaya Beli, yang memandang fungsi pemungutan pajak sebagai suatu cara mengambil gaya beli dari rumah tangga masyarakat untuk kepentingan rumah tangga negara dan menyalurkannya kembali kepada masyarakat dengan maksud memelihara kehidupan dalam masyarakat. Teori ini mengajarkan bahwa penyelenggaraan kepentingan masyarakat inilah dianggap sebagai dasar keadilan pemungutan pajak.
2. Asas Yuridis sebagai *The Second Maxim* menyatakan bahwa hukum pajak harus dapat memberikan jaminan hukum untuk mengabdikan kepada keadilan, baik untuk negara maupun untuk warga negaranya. Jadi pengenaan pajak harus berdasarkan undang-undang, dapat dijelaskan rasionya adalah bahwa "Pajak merupakan peralihan kekayaan dari Rakyat kepada Pemerintah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran Negara, yang tidak dapat ditunjuk kontraprestasi secara langsung terhadap wajib pajak."⁷
3. Asas Ekonomi sebagai *The Third Maxim*, yang menyatakan bahwa pajak mempunyai fungsi Budgetair, disatu sisi dan disisi lain pajak juga digunakan sebagai alat untuk menentukan politik perekonomian suatu Negara, yang juga dikenal sebagai fungsi "mengatur".
4. Asas Finansial sebagai *The Fourth Maxim*, yang menyatakan bahwa sesuai fungsi budgeternya maka pengeluaran biaya untuk pemungutan pajak haruslah sekecil mungkin. Disamping itu untuk menghindari tertimbunnya tunggakan pajak, maka haruslah selalu diteliti apakah syarat-syarat penting telah dipenuhi untuk dapat memungut pajak dengan efektif.

Selanjutnya syarat keadilan, dimana pemungutan pajak nantinya dirasakan oleh masyarakat pembayar pajak tidak memberatkan karena sebanding dengan kemampuannya untuk membayar pajak (*ability to pay*), yaitu pajak yang dipungut sesuai dengan penghasilan yang diterimanya.⁸ Karenanya undang-undang menyebutkan dengan jelas bahwa pajak adalah kontribusi wajib kepada negara

⁷*Ibid*

⁸Suandy, Erly, "Hukum Pajak". (Salemba Empat : 2008), hal.25.

yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.⁹ Namun demikian pengertian ini tidak lagi dapat dipertahankan, tidak adanya kontraprestasi langsung antara yang dapat ditunjuk oleh rakyat pembayar pajak inilah yang merupakan paradigma pajak yang masih melekat pada sistem perpajakan di Indonesia selama ini, sebagaimana pendapat Tjip Ismail, yaitu¹⁰:

.....diperlukan adanya perubahan paradigma pajak, bahwa pajak harus memberikan kontraprestasi secara langsung yang dapat dirasakan oleh pembayar pajak. Definisi pajak harus diubah dengan normatif dan tegas, yaitu untuk *melayani kepentingan masyarakat pembayar pajak sebagai wujud kontraprestasi.....*

Saat ini pemerintah Republik Indonesia, dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak melalui kantor-kantor pelayanan pajaknya telah berusaha merubah paradigma ini dengan berusaha untuk meningkatkan pelayanannya kepada para wajib pajak dengan merestrukturisasi (mereorganisasi) kantor-kantor sampai dengan sumber daya manusia yang ada di dalamnya untuk kemudian disatukan dalam pelayanan satu atap dalam satu kantor pelayanan, yang dikenal dengan kantor pelayanan pajak pratama, misalnya dengan adanya *Account Representative* (AR) yang bertugas untuk konsultasi atau melayani wajib pajak dan mengawasi kewajiban perpajakannya serta dengan peningkatan sistem teknologi dan komputerasi bagi sistem yang ada di dalamnya (*computerize*). Disini wajib pajak dapat merasakan kontraprestasi langsung atas pajak yang dibayarnya dengan segala kemudahan dan kenyamanan dalam pelayanan pajak.

Di Indonesia, undang-undang pajak telah beberapa kali mengalami perubahan, seiring dengan reformasi dan perubahan paradigma masyarakat yang ditandai dengan keluarnya Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang

⁹Indonesia, "Undang-Undang tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan", UU No.28, LN. No.85 Tahun 2007, pasal 1 no. 1

¹⁰Ismail, Tjip, "Implikasi Otonomi Daerah Terhadap Paradigma Pajak Daerah Di Indonesia", Disertasi, Tahun 2005, hal.427-428.

Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang telah mengalami tiga kali perubahan, yang terakhir adalah Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan yang telah mengalami empat kali perubahan, terakhir adalah Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 dan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah yang telah mengalami dua kali perubahan, terakhir adalah Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000.

Sebagaimana disebutkan dalam penjelasan umum nomor 3 huruf c Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan bahwa "*anggota masyarakat Wajib Pajak diberi kepercayaan untuk dapat melaksanakan kegotongroyongan nasional melalui sistem menghitung, memperhitungkan, dan membayar sendiri pajak yang terhutang (self assessment), sehingga melalui sistem ini pelaksanaan administrasi perpajakan diharapkan dapat dilaksanakan dengan lebih rapi, terkendali, sederhana dan mudah untuk dipahami oleh anggota masyarakat Wajib Pajak,*" maka sistem pemungutan pajak yang berlaku di Indonesia adalah sistem *self assessment* yang sebelumnya adalah sistem *office assessment* dan dari sistem pemungutan yang baru tersebut pemerintah berharap pelaksanaan pemungutan pajak dari masyarakat dapat berjalan dengan lebih mudah dan lancar.

Terkait dengan keberlakuan peraturan perpajakan yang ada di masyarakat suatu negara, diketahui pula bahwa masing-masing undang-undang perpajakan domestik (lokal) yang berlaku tersebut selalu memiliki aspek/sisi internasional, apakah itu berkaitan dengan subjek maupun objeknya.¹¹ Aspek internasional ini mencerminkan sejauh mana suatu negara menentukan hak perpajakannya. Aspek ini pula yang dapat memberikan dampak negatif (kerugian) kepada masyarakat/pelaku bisnis internasional dikarenakan pengenaan pajak dapat dilakukan oleh dua atau lebih negara sehingga pajak yang dikenakan terhadap satu

¹¹Surahmat, Rachmanto, *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda*, Jakarta : Gramedia Pustaka Utama, 2001, hal.11.

objek pajak menjadi ganda. Aspek positifnya adalah bahwa undang-undang lokal ini menjadi sumber hukum utama dari perpajakan internasional, disamping persetujuan penghindaran pajak berganda (*tax treaty*) tentunya.

Akibat dan pengaruh dari perbedaan aspek perpajakan internasional yang dianut oleh masing-masing negara adalah adanya potensi pengenaan pajak berganda. Pada dasarnya masalah ini berasal dari kenyataan bahwa masing-masing negara bebas menentukan sendiri kewenangan pajak dalam wilayahnya, serta terhadap semua penduduk atau badan usahanya (subjek pajak) yang memperoleh penghasilan dari berbagai sumber, apakah itu dari dalam maupun luar wilayahnya.

Sebagai contoh dapat digambarkan penerapan pasal 26 ayat 1 Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan bahwa atas penghasilan yang diperoleh Wajib Pajak luar negeri selain bentuk usaha tetap di Indonesia dipotong pajak sebesar 20% (dua puluh persen) dari jumlah *brutto* oleh pihak yang wajib membayarkan, misalnya atas dividen, royalti, imbalan sehubungan dengan jasa, pekerjaan, dan kegiatan serta lain sebagainya. Tapi sebaliknya negara dimana penduduk luar negeri yang memberikan jasa tersebut akan mengakui bahwa penghasilan tersebut menjadi objek pajak penghasilan negaranya, karena sumber penghasilan berada di negaranya.

Setiap negara biasanya memiliki aturan pencegahan pengenaan pajak berganda secara sepihak (*unilateral*) dalam hukum perpajakannya, namun dikarenakan setiap negara juga berkeinginan memaksimalkan potensi penerimaannya, maka bisa terjadi diantara negara tersebut akan saling berbenturan dan tidak bisa dipungkiri salah satu pihak akan dirugikan.

Hal inilah yang mendorong setiap negara akan menempuh perundingan bilateral berupa persetujuan penghindaran pajak berganda dalam menghindari pengenaan pajak berganda dalam satu subjek dan objek pajak. Artinya adalah perjanjian ini merupakan upaya dua negara dengan merekonsiliasi dua undang-

undang pajak yang berbeda dan membagi hak pengenaan pajak terhadap subjek dan objek pajak luar negeri.

Kewenangan pemerintah untuk melakukan perjanjian dengan negara mitra lainnya dalam rangka penghindaran pajak berganda dan pencegahan pengelakan pajak ini diatur dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan Pasal 32A, yaitu *“pemerintah berwenang untuk melakukan perjanjian dengan pemerintah negara lain dalam rangka penghindaran pajak berganda dan pencegahan pengelakan pajak.”*

Dari sudut pandang Indonesia pengesahan perjanjian internasional diatur di dalam Undang-undang Nomor 24 Tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional. Undang-undang tersebut mengatur tatacara pengesahan suatu perjanjian internasional sesuai dengan jenis perjanjiannya. Masalah ini diatur di Pasal 10, yaitu pengesahan perjanjian internasional dilakukan dengan undang-undang apabila perjanjian tersebut berkenaan dengan masalah politik, perdamaian, pertahanan, dan keamanan negara, perubahan wilayah atau penetapan batas wilayah Republik Indonesia, kedaulatan atau hak berdaulat negara, hak asasi manusia dan lingkungan hidup, pembentukan kaidah hukum baru, pinjaman dan/atau hibah luar negeri. Selanjutnya Pasal 11 mengatur pengesahan perjanjian internasional yang materinya tidak termasuk materi sebagaimana diatur di dalam Pasal 10, yaitu dilakukan dengan keputusan presiden. Oleh karena itulah materi yang dicakup di dalam suatu *tax treaty* adalah materi yang tidak termasuk dalam Pasal 10 Undang-undang Nomor 24 Tahun 2000 dan karenanya ratifikasi *tax treaty* cukup dilakukan dengan keputusan presiden namun atas salinan keputusan presiden tersebut wajib disampaikan kepada Dewan Perwakilan Rakyat untuk dievaluasi. Keputusan presiden tersebut dimuat di dalam lembaran negara dengan maksud agar setiap orang dapat mengetahuinya. Dengan menempatkannya di dalam lembaran negara maka semua orang (Indonesia) terikat kepada perjanjian dimaksud.

Namun demikian, karena di Indonesia dalam tata urutan perundang-undangan walaupun memiliki kedudukan yang tidak sama dengan undang-undang

Universitas Indonesia

tetapi karena telah diratifikasi dengan keputusan presiden kedudukannya dapat dikatakan setara dengannya. *Adagium* yang berlaku umum dapat dipakai sebagai pedoman, yaitu *adagium* yang menyatakan bahwa ketentuan yang sifatnya khusus (*lex specialis*) mengalahkan atau mengesampingkan ketentuan yang sifatnya umum (*lex generalis*). Pernyataan persetujuan negara untuk mengikat diri pada perjanjian internasional dapat dalam bermacam-macam cara permupakatan, cara pernyataan persetujuan untuk mengikat diri pada suatu perjanjian adalah dengan penandatanganan (*signature*) dan pengesahan (*ratification*).¹²

Penandatanganan suatu perjanjian internasional belum menciptakan ikatan hukum bagi para pihaknya. Bagi perjanjian internasional yang demikian penandatanganan perjanjian harus disahkan oleh badan yang berwenang di negara tersebut. Berdasarkan Pasal 11 Undang-undang Nomor 24 Tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional, materi yang dicakup di dalam suatu Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) ratifikasinya dilakukan dengan keputusan presiden. Keputusan presiden tersebut dimuat di dalam lembaran negara dengan maksud agar setiap orang dapat mengetahuinya. Dengan menempatkannya di dalam lembaran Negara maka semua orang (Indonesia) terikat kepada perjanjian dimaksud.

Penerimaan pajak merupakan salah satu keuntungan yang dapat diperoleh dari transaksi internasional, berhubung perannya sangat penting dalam pembiayaan pembangunan dan jalannya roda pemerintahan suatu negara maka setiap negara cenderung berupaya memaksimalkan hak perpajakannya atas penghasilan yang muncul dari transaksi-transaksi tersebut. Demikian pula Indonesia, pemerintah akan berupaya memaksimalkan tidak saja devisa dari arus masuk dan keluar modal namun juga berusaha menghimpun penerimaan pajak dari transaksi internasional tersebut.

Dalam era globalisasi saat ini dimana transaksi arus barang, jasa dan modal begitu mudah untuk masuk maupun keluar dari suatu negara, dikarenakan semakin terbukanya masing-masing negara terhadap transaksi internasional

¹² Boer Mauna, *Hukum Internasional-Pengertian Peranan Dan Fungsi Dalam Era Dinamika Global*, Alumni, Bandung: 2003, hal. 117

sehingga batasan-batasan berupa ketentuan, prosedur dan syarat transaksi internasional begitu bias, contohnya adalah transaksi melalui internet dimana batas-batas negara seperti tidak ada sama sekali.

Salah satu akibat dari transaksi-transaksi tersebut, adalah terjadinya pengambilalihan atau perubahan kepemilikan modal terhadap aset-aset negara yang bersifat strategis. Seperti perusahaan telekomunikasi dan perbankan yang saat ini kepemilikan modalnya banyak dikuasai pihak asing. Transaksi-transaksi internasional atas arus modal tersebut kemungkinan besar akan menghasilkan *capital gains* yang cukup signifikan dan merupakan objek pajak penghasilan, hal ini sesuai dengan prinsip pelaku bisnis secara universal untuk mendapatkan keuntungan sebesar-besarnya dari modal yang mereka investasikan. Namun demikian, sedemikian mudakah objek tersebut dikenakan pajak? Apakah masing-masing negara bebas memajaki satu objek yang sama? Disinilah perlunya *tax treaty* antara satu negara dengan negara mitra lainnya.

Perlu diketahui pula, *capital gains* merupakan keuntungan atas penghasilan yang diperoleh dari pengalihan harta (*assets*) baik berupa aktiva (berwujud maupun tidak berwujud) maupun surat berharga seperti saham, obligasi, dan lain sebagainya. *Capital gains* diperoleh bila dilakukan penjualan atau pengalihan harta (*assets*) tersebut diperoleh harga jual yang lebih tinggi dari nilai buku atau nilai perolehannya. Selisih lebih dari perbandingan harga tersebut merupakan keuntungan yang dikenal dengan *gains*. Dalam undang-undang pajak penghasilan di Indonesia, pajak yang dikenakan hanya atas kenaikan nilai harta (*assets*) yang telah menjadi realisasi (*realized capital gains*).¹³ Berdasarkan Undang-Undang Pajak Penghasilan terdapat lima jenis keuntungan terkait *capital gains* ini, yaitu¹⁴:

1. keuntungan karena pengalihan harta kepada perseroan, persekutuan, dan badan lainnya sebagai pengganti saham atau penyertaan modal;

¹³Mansury, R, *Perpajakan Internasional Berdasarkan Undang-Undang Domestik Indonesia*, Jakarta : Yayasan Pengembangan dan penyebaran Pengetahuan Perpajakan, hal.6-7

¹⁴Indonesia, *Undang-Undang Pajak Penghasilan*, UU No. 36 Tahun 2008, LN No.133 Tahun 2008, TLN No.4893, Pasal 4 Ayat (1) huruf (d)

2. keuntungan karena pengalihan harta kepada pemegang saham, sekutu, atau anggota yang diperoleh perseroan, persekutuan, dan badan lainnya;
3. keuntungan karena likuidasi, penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, pengambilalihan usaha, atau reorganisasi dengan nama clan dalam bentuk apa pun;
4. keuntungan karena pengalihan harta berupa hibah, bantuan, atau sumbangan, kecuali yang diberikan kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dan badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi, atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan di antara pihak-pihak yang bersangkutan; dan
5. keuntungan karena penjualan atau pengalihan sebagian atau seluruh hak penambangan, tanda turut serta dalam pembiayaan, atau permodalan dalam perusahaan pertambangan.

Terkait dengan keuntungan karena likuidasi, penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, pengambilalihan usaha, atau reorganisasi dengan nama dan dalam bentuk apa pun. Apabila suatu badan dilikuidasi, keuntungan yang diperoleh dari penjualan harta yaitu selisih antara harga jual berdasarkan harga pasar dengan nilai sisa buku harta tersebut merupakan objek pajak. Demikian juga selisih lebih antara harga pasar dengan nilai sisa buku dalam hal terjadi penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, dan pengambilalihan usaha adalah penghasilan berupa *capital gains*. Penggunaan nilai buku ini sesuai dengan pasal 1 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 43/PMK.03/2008 tanggal 13 Maret 2008 tentang Penggunaan Nilai Buku atas Pengalihan Harta dalam Rangka Penggabungan, Peleburan atau Pemekaran Usaha ditegaskan bahwa Wajib Pajak yang melakukan merger dapat menggunakan nilai buku, merger sebagaimana dimaksud meliputi penggabungan usaha atau peleburan usaha.

Sehubungan dengan model *tax treaty* yang ada, di dunia ini terdapat 2 (dua) model umum yang menjadi acuan dalam pembuatan *tax treaty*, yaitu *OECD Model* dan *UN Model*, dimana *OECD Model* dianut oleh negara-negara maju

sedangkan *UN Model* banyak digunakan oleh negara-negara berkembang. Sedangkan yang agak khusus adalah *US Model* yang dikembangkan dari Amerika Serikat. Indonesia sebenarnya banyak menggunakan *UN Model* namun tentunya dimodifikasi sedemikian rupa untuk melindungi kepentingan sistem pajaknya dan disepakati oleh negara mitra *tax treaty*.¹⁵

Dalam *OECD Model*, *capital gains* ini mengandung beberapa pengertian, diantaranya:¹⁶

1. *gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of a immovable property to in Article 6 and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State;*
2. *gains from the alienation of movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State, including such gains from the alienation of such a permanent establishment (alone or with the whole enterprise), may be taxed in that other State;*
3. *gains from the alienation of ships or aircraft operated in international traffic, boats engaged in inland waterways transport or movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft or boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated;*
4. *gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares deriving more than 50 percent of their value directly or in directly from immovable property situated in the other Contracting State may be taxed in that other State;*
5. *gains from the alienation of any property, other than that referred to in paragraphs 1, 2,3 and 4, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident.*

Dalam *OECD Model* sudah ditentukan berapa nilai dan jenis yang dianggap *capital gains* tersebut, hal ini dianggap pantas mengingat *OECD Model*

¹⁵Gunadi, *Pajak Internasional*, Edisi Revisi, LP FEUI, Jakarta : 1999, hal. 165

¹⁶OECD Committee on Fiscal Affairs, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, condensed version: 17 July 2008, Article.13.

ini banyak digunakan oleh negara-negara maju yang jumlahnya memang sedikit. Sedangkan *UN Model* yang memang banyak dipakai oleh negara berkembang, juga digunakan dalam *tax treaty* antara negara berkembang dengan negara anggota *OECD*.

Pengertian atas *capital gains* antara *OECD* dan *UN Model* tersebut sebenarnya hampir sama, kecuali di point 4 tersebut saja yang terdapat sedikit perbedaan, dimana *UN Model* berisi dua ketentuan tambahan: situasi pertama adalah dimana negara sumber diberi hak pemajakan. Hal ini berkaitan dengan pengalihan saham dalam perusahaan, dimana secara prinsip aset tersebut berupa harta tidak bergerak yang terletak di negara sumber. Ketentuan *Paragraph 4, Article 13* dari *UN Model* menunjukkan bahwa nilai kepemilikan perusahaan terutama terdiri dari harta tidak bergerak melebihi 50% dari nilai total aset. Situasi kedua berkaitan dengan pengalihan saham oleh orang yang memiliki persentase tertentu saham dalam sebuah perusahaan yang tinggal di negara sumber. Pandangan ini terkait dengan adanya orang/pihak tertentu yang memiliki kontrol atas kebijakan dividen perusahaan dan karena itu berada dalam posisi untuk mengubah dividen yang dikenakan pajak di negara sumber menjadi keuntungan modal, dimana berdasarkan *OECD Model* hanya dapat dikenakan pajak di negara domisili (pemegang saham tersebut). Namun acuan inipun (*UN Model*) saat ini telah diadopsi ke dalam *OECD Model* terbaru, adapun ketentuan *UN Model* tersebut adalah¹⁷:

4. *Gains from the alienation of shares of the capital stock of a company, or of an interest in a partnership, trust or estate, the property of which consists directly or indirectly principally of immovable property situated in a Contracting State may be taxed in that State. In particular:*
 - (1) *Nothing contained in this paragraph shall apply to a company, partnership, trust or estate, other than a company, partnership, trust or estate engaged in the business of management of immovable properties, the property of which consists directly or indirectly principally of*

¹⁷ *UN Model Double Taxation Convention, 2001*

immovable property used by such company, partnership, trust or estate in its business activities.

(2) For the purposes of this paragraph, "principally" in relation to ownership of immovable property means the value of such immovable property exceeding 50 percent of the aggregate value of all assets owned by the company, partnership, trust or estate.

5. *Gains from the alienation of shares other than those mentioned in paragraph 4 representing a participation of ___ per cent (the percentage is to be established through bilateral negotiations) in a company which is a resident of a Contracting State may be taxed in that State.*

Menurut *commentary* dari pasal 13 *OECD Model* negara-negara OECD, pajak penghasilan atas *capital gains* ini dihitung dari selisih harga jual dengan harga perolehan/pokoknya, disini tersirat bahwa penghasilan dari *capital gains* diakui sebagai penghasilan yang merupakan objek pajak setelah adanya realisasi.

Sedangkan terkait dengan *US Model* sebagaimana dimaksud dalam pasal 6 *tax treaty* Amerika Serikat-Indonesia, *capital gains* merupakan:

"Income from immovable property, including income in respect of the operation of mines, oil or gas wells, quarries, or other natural resources and gains derived from the sale, exchange, or other disposition of such property or of the right giving rise to such income, may be taxed by the Contracting State in which such immovable property, mines, oil or gas wells, quarries, or other natural resources are situated. For purposes of this Convention, interest on indebtedness secured by immovable property or secured by a right giving rise to income in respect of the operation of mines, quarries, or other natural resources shall not be regarded as income from immovable property".

Terdapat dua hal penting yang terkait dengan *capital gains*, yaitu: *capital assets* dan pengalihan (*transfer*).¹⁸ *Capital asset* merupakan harta yang dimiliki seseorang atau badan usaha yang ada nilainya dan tidak untuk diperjualbelikan,

¹⁸ Parage, Dinkar, *Law and Practice Of Income Tax*, Washington, Sultan Chad : 1998, hal.198

sehingga cakupannya cukup luas. *Capital asset* ini dapat berupa aktiva tetap, aktiva tidak tetap, aktiva bergerak, aktiva tidak bergerak, aktiva berwujud maupun tidak berwujud juga terdapat *good will*, paten, merek, hak cipta, tanah dan bangunan. Namun terdapat pula kelompok harta yang tidak termasuk dalam pengertian *capital assets*, seperti persediaan barang dagangan, persediaan barang untuk konsumsi, bahan mentah dan keperluan pribadi misalnya pakaian, mebel dan sebagainya. Pada hakekatnya munculnya *capital gains* pada saat dilakukan pengalihan (*transfer*) kepemilikan *capital assets* dari pemilik lama kepada pihak lain (tanpa melihat apakah akan diperoleh uang atau tidak dari pengalihan tersebut bahkan mungkin pula menghasilkan kerugian/*capital loss*).

Dalam pengalihan yang terjadi, terdapat dua jenis nilai atau harga yang berkaitan dengan *capital assets*, yaitu saat dilakukan pengalihan dan nilai perolehan atau pembeliannya maupun nilai buku. Terdapat beberapa cara yang dapat dilakukan sehubungan dengan tindakan pengalihan *capital assets*, yaitu penjualan, pertukaran, pelepasan, adanya ketentuan peraturan pemerintah, dan akuisisi. Dimana pada dasarnya *capital gains* bukan merupakan kegiatan usaha yang rutin atau tidak selalu terus menerus dilakukan, karena harta (*assets*) yang dimaksud bukan sebagai barang dagangan (*inventory*).

Menurut Klaus Vogel, "*Double taxation treaties are international agreements in which the contracting states agree to limit their domestic tax law in order to avoid double taxation*"¹⁹ atau untuk meminimalisir pengenaan pajak berganda, pengenaan tarif yang berlebihan, pajak tidak tertentu/terduga, penghindaran/pengelakan pajak (*tax avoidance*) dan penggelapan pajak (*tax evasion*).²⁰ Namun demikian masih terdapat pula pihak-pihak yang menyalahgunakan persetujuan penghindaran pajak berganda ini untuk kepentingan-kepentingan tertentu. Diantaranya dengan memanfaatkan celah atau kelemahan yang ada pada suatu persetujuan, apakah itu dilakukan oleh suatu

¹⁹Vogel, Klaus, "*Interpretation Of Tax Law And Treaties And Transfer Pricing In Japan And Germany*", Series on International Taxation, Kluwer Law International, 1998, Vol.20, page 85.

²⁰Seminar (pelatihan) antara Direktorat Jenderal Pajak dengan (*Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)*) tentang *Introduction To International Taxation And Tax Treaties* yang diselenggarakan mulai tanggal 10-12 Maret 2008

badan usaha, pribadi-pribadi bahkan suatu negara tertentu. Penyalahgunaan *tax treaty* dapat terjadi dalam hal:²¹

1. transaksi yang tidak mempunyai substansi ekonomi dilakukan dengan menggunakan struktur/skema sedemikian rupa dengan maksud semata-mata untuk memperoleh manfaat P3B;
2. transaksi dengan struktur/skema yang format hukumnya (*legal form*) berbeda dengan substansi ekonomisnya (*economic substance*) sedemikian rupa dengan maksud semata-mata untuk memperoleh manfaat P3B; atau
3. penerima penghasilan bukan merupakan pemilik yang sebenarnya atas manfaat ekonomis dari penghasilan (*beneficial owner*).

Sedangkan yang dimaksud dengan pemilik yang sebenarnya adalah penerima penghasilan yang:

1. bertindak tidak sebagai Agen;
2. bertindak tidak sebagai *Nominee*; dan
3. bukan Perusahaan *Conduit*.

Di sisi lain, Indonesia tidak hanya terlibat dalam *tax treaty* yang bersifat bilateral tetapi juga terlibat dalam *treaty* yang bersifat multilateral seperti *General Agreement on Tariffs and Trade* atau yang dikenal dengan *GATT* yang mengatur tarif kepabeanan secara multilateral atau yang terbaru adalah perjanjian perdagangan bebas antara ASEAN-China dimana Indonesia juga terlibat di dalamnya. Perjanjian ini mulai berlaku sejak awal 2010 dikenal dengan *ASEAN-China Free Trade Agreement (ACFTA)*. Biasanya perjanjian ini tidak semata-mata untuk menghindari terjadinya pajak berganda, akan tetapi juga memiliki tujuan lain seperti mendorong perdagangan, investasi dan mencegah penggelapan pajak.

²¹ Indonesia, *Peraturan Dirjen Pajak Pencegahan Penyalahgunaan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda*, Perdirjen Nomor Per-62/PJ/2009 tanggal 5 November 2009 yang telah diubah dengan Per-25/PJ/2010 tanggal 30 April 2010.

B. Perumusan Masalah

Dalam penelitian ini penulis akan membatasi pada masalah-masalah yang masih perlu diteliti, yaitu:

1. Bagaimana perlakuan pajak penghasilan atas *capital gains* di Indonesia (*unilateral*)?
2. Bagaimana perlakuan Pajak Penghasilan atas keuntungan yang diperoleh dari transaksi jual-beli maupun pengalihan assets (*capital gains*) tersebut terkait *tax treaty* dengan negara mitra lainnya (*bilateral*)?

C. Tujuan Penelitian

Sehubungan dengan masalah-masalah yang tersebut di atas, tujuan yang hendak dicapai oleh peneliti, adalah:

1. untuk mengetahui penerapan *tax treaty* terhadap penghasilan (keuntungan) pengalihan harta (modal) tersebut di Indonesia (*unilateral*) terkait dengan prinsip pemajakan dan dasar hukum yang berlaku; dan
2. untuk mengetahui penerapan *tax treaty* terhadap penghasilan (keuntungan) atas *capital gains* tersebut antara Indonesia dengan negara lainnya (mitra) serta perhitungan waktu (*time test*) dimulainya hak pemajakan negara terkait dengan keberlakuan *tax treaty* tersebut.

D. Manfaat Penelitian

Diharapkan penelitian ini akan memberikan manfaat, baik secara teoritis maupun praktis, yaitu:

1. secara teoritis

memberikan sumbangan pemikiran dalam pengembangan ilmu hukum, khususnya hukum perpajakan yang mengikuti perkembangan perekonomian global di Indonesia. Diharapkan pula dapat mengakomodasi perlakuan pajak penghasilan atas keuntungan pengalihan harta (*capital gains*) tersebut terkait dengan *tax treaty* dengan negara mitra.

2. secara praktis

- a. dapat memberikan bahan masukan terhadap pemerintah dan masyarakat luas, diantaranya wajib pajak dan *stakeholders* lainnya. Dapat pula dijadikan dasar pertimbangan dalam membuat *tax treaty* dengan negara mitra.
- b. dapat memberikan gambaran yang berguna untuk pendidikan ilmu hukum dan bagi peneliti lainnya yang berminat untuk melakukan pendalaman lebih lanjut mengenai hukum perpajakan dengan segala kompleksitas permasalahannya dihubungkan dengan ketentuan yang berlaku.

E. Metode Penelitian

Model operasional penelitian dilakukan melalui pendekatan *yuridis normative* yaitu penelitian hukum yang menjadikan data kepustakaan sebagai tumpuan utama. Cara yang dilakukan adalah menginventarisir asas-asas hukum dan kaidah-kaidah hukum positif dalam berbagai peraturan khususnya Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan yang telah mengalami tiga kali perubahan, yang terakhir adalah Undang-Undang No.28 Tahun 2007 dan Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan yang telah mengalami empat kali perubahan, terakhir adalah Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 serta hubungannya dengan perlakuan pajak penghasilan atas keuntungan pengalihan atau penjualan harta (*capital gains*) dengan hampir setiap *tax treaty* antara Indonesia dengan negara mitra.

Metode penelitian yang digunakan adalah deskriptif analisis, yaitu menggambarkan secara umum data-data yang digunakan kemudian menganalisis

Universitas Indonesia

berdasarkan ketentuan-ketentuan yang berlaku berhubungan pajak penghasilan atas capital gains di Indonesia, perhitungan waktu (*time test*) dimulainya hak pemajakan negara terkait dengan keberlakuan *tax treaty* dan model konvensi internasional dalam hubungannya dengan atas persetujuan penghindaran pajak berganda dengan negara mitra. Tahapan penelitian ini dilakukan dalam 2 (dua) tahap, yaitu:

1. penelitian kepustakaan, yang dijadikan sebagai sumber data utama penelitian ini terdiri dari:
 - a. bahan hukum primer, bahan-bahan hukum yang mengikat dan bersumber dari peraturan perundang-undangan terkait dengan penulisan penelitian ini. Diantaranya Kitab Undang-Undang Hukum Perdata, Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan perubahannya yang terakhir yaitu Undang-Undang No.28 Tahun 2007, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan dan perubahannya yang terakhir yaitu Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, Peraturan Pemerintah dan peraturan-peraturan dibawah lainnya yang terkait dengan penelitian ini serta beberapa persetujuan penghindaran pajak berganda antara Indonesia dengan negara mitra;
 - b. bahan hukum sekunder, bahan-bahan hukum yang berhubungan dengan bahan hukum primer serta cukup membantu memberikan penjelasan dan pemahaman mengenai bahan hukum primer, yaitu buku-buku terkait hukum pajak dan perpajakan, makalah-makalah, jurnal dan tulisan-tulisan ilmiah lainnya terkait dengan penulisan penelitian ini; dan
 - c. bahan hukum tersier, bahan-bahan yang memberikan petunjuk maupun penjelasan mengenai bahan hukum primer dan bahan hukum sekunder, seperti kamus hukum, ensiklopedia, kamus akuntansi serta lain sebagainya.
2. penelitian lapangan, dilakukan untuk diperoleh data yang lebih nyata untuk mendukung data kepustakaan seperti di Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak.

Pengumpulan data dilakukan dengan cara studi kepustakaan atau bila perlu dengan wawancara.

Analisa data dilakukan terhadap data-data yang diperoleh melalui penelitian kepustakaan, disusun secara sistematis dengan menggunakan metode kualitatif normatif. Dari analisa ini, hasil data yang dikualifikasikan akan bersifat deskriptif analitis dan kemudian melalui pendekatan yuridis normatif akan menjawab masalah yang telah dirumuskan dan akan memperoleh kesimpulan dan pemecahan masalahnya.

F. Sistematika Penulisan

penulisan penelitian akan dibagi ke dalam 5 (lima) bab yang terdiri:

1. Bab I Pendahuluan, membahas mengenai latar belakang, perumusan permasalahan, tujuan penelitian, manfaat penelitian, batasan penelitian, metode penelitian dan sistematika penulisan;
2. Bab II Tinjauan Pustaka atas ketentuan-ketentuan perpajakan, diantaranya pengertian pajak dan hukum pajak, asas perpajakan, kewenangan negara sebagai pemungut pajak, sistem perpajakan serta subjek dan objek pajak;
3. Bab III Landasan Teori, membahas teori-teori apa sajakah yang digunakan proses dalam pemungutan pajak serta teori-teori atas penghasilan yang menjadi objek pemungutan pajak tersebut
4. Bab IV adalah Pembahasan menelaah ketentuan-ketentuan atas pajak penghasilan atas *capital gains* secara unilateral dan bilateral/multilateral, ketentuan perhitungan waktu (*time test*) atas hak pemajakan negara terkait dengan keberlakuan *tax treaty*; dan
5. Bab V adalah Kesimpulan dan Saran, merupakan bagian akhir dari penulisan dan jawaban dari masalah yang diteliti serta saran yang terkait dengan masalah yang diteliti.

BAB II

TINJAUAN ATAS PAJAK PENGHASILAN

A. Pengertian Pajak dan Hukum Pajak

1. Pengertian Pajak

Pajak menjadi salah satu alat penghubung anggota masyarakat dengan masyarakat lain dan dengan negara sebagai aplikasi dari tanggung jawab masyarakat terhadap dirinya dan masyarakat lain yang dikoordinir oleh pemerintah sebagai wakil negara. Oleh karena itu Rochmat Soemitro, mengatakan bahwa pajak merupakan bagian dari gejala sosial masyarakat.²²

Gejala sosial hanya terdapat dalam suatu masyarakat, tanpa ada masyarakat tidak mungkin ada suatu pajak dan masyarakat yang dimaksudkan adalah masyarakat hukum yang mempunyai hak dan kewajiban.

Banyak ahli memberikan pendapatnya atas pengertian pajak, diantaranya menurut Waluyo dan Wirawan B. Ilyas, pajak merupakan prestasi kepada pemerintah yang terhutang melalui norma-norma umum, dan yang dapat dipaksakan tanpa adanya kontra prestasi yang ditunjukkan dalam hal individual, maksudnya adalah untuk membiayai pengeluaran pemerintah.²³

Sedangkan menurut Rochmat Soemitro, Pajak merupakan iuran rakyat kepada kas. negara. berdasarkan Undang-Undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa timbal (kontra prestasi) yang langsung dapat ditunjuk dan digunakan untuk membayar pengeluaran umum.²⁴ Pengertian dapat dipaksakan artinya apabila utang pajak tidak dibayar dapat ditagih secara paksa, penyitaan dan pelelangan barang sitaan, penyanderaan: Selanjutnya Rochmat Soemitro memberikan pengertian pula bahwa pajak adalah peralihan kekayaan dari pihak rakyat kepada kas Negara untuk membiayai pengeluaran rutin dan

²² Soemitro, Rochmat, *Asas Dan Dasar Perpajakan*, PT Eresco, Bandung : 1990, hal.1.

²³ Waluyo, Wirawan B. Ilyas, *Perpajakan Indonesia*, Jakarta: Salemba Empat, 2003, Hal.5.

²⁴ Soemitro, Rochmat, dan Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung: 1984, Hal. 5.

surplusnya digunakan untuk *public saving* yang merupakan sumber utama membiayai *investment*.²⁵

Pengertian lain dikemukakan oleh S.I. Djajadiningrat, dimana pajak merupakan suatu kewajiban menyerahkan sebagian daripada kekayaan ke kas negara disebabkan suatu keadaan, kejadian dan perbuatan yang memberikan kedudukan tertentu, tetapi bukan sebagai hukuman, menurut peraturan yang ditetapkan pemerintah serta dapat dipaksakan, tetapi tidak ada jasa timbal balik dari negara secara langsung, untuk memelihara kesejahteraan umum.²⁶

Dari pengertian-pengertian tersebut dapat ditarik ciri-ciri yang melekat pada pengertian pajak, yaitu:²⁷

- a. pajak dipungut oleh negara (pemerintah pusat maupun pemerintah daerah), berdasarkan kekuatan undang-undang serta aturan pelaksanaannya;
- b. dalam pembayaran pajak-pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontra prestasi individu oleh pemerintah atau tidak ada hubungan langsung antara jumlah pembayaran pajak dengan kontra prestasi secara individu. Sebagaimana telah diterangkan di atas bahwa paradigma ini sudah mulai berubah dengan adanya kantor-kantor pelayanan pajak pratama yang telah menerapkan *system administrasi modern*;
- c. penyelenggara pemerintah secara umum merupakan kontra prestasi dari negara;
- d. diperuntukkan bagi pengeluaran rutin pemerintah jika masih surplus digunakan untuk "*public investment*";
- e. pajak dipungut disebabkan adanya suatu keadaan, kejadian dan perbuatan yang memberikan kedudukan tertentu kepada seseorang; dan
- f. pajak dapat pula mempunyai tujuan yang tidak budgetair yaitu mengatur.

Pungutan pajak harus dibedakan dengan pungutan restribusi. Retribusi pada umumnya mempunyai hubungan langsung dengan kembalinya prestasi, karena

²⁵Ibid

²⁶Ahmad Tjahjono dan Muhammad Fakhri Husein, *Perpajakan*, Jakarta: Akademi Manajemen Perusahaan YKPN, Cetakan ketiga:2005, Hal. 2.

²⁷Ibid, hal.3.

pembayaran tersebut ditujukan semata-mata untuk mendapatkan suatu prestasi dari Pemerintah yang oleh Undang-undang Nomor 28 tahun 2009 tentang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah Pasal 1 angka 64, dimana retribusi daerah yang selanjutnya disebut retribusi adalah pungutan daerah sebagai pembayaran atas jasa atau pemberian izin yang khusus disediakan dan atau diberikan oleh Pemerintah Daerah untuk kepentingan orang pribadi atau badan. Namun demikian, pemerintah (khususnya daerah) tidaklah harus selalu meningkatkan pajak, akan tetapi harus bergeser pada komposisi pungutan (retribusi), sehingga diharapkan rakyat akan membayar dengan sukarela pungutan berupa retribusi karena secara langsung wajib pajak akan memperoleh imbalan dalam bentuk pelayanan atau jasa yang diberikan pemerintah.

Setidak-tidaknya pengertian pajak yang tidak mengharuskan adanya kontraprestasi secara langsung agak bergeser atau mungkin saja berubah, yaitu *penerimaan pajak harus digunakan untuk membiayai pelayanan kebutuhan dari sektor pajak bersangkutan*,²⁸ misalnya yang terlihat pada kantor-kantor pelayanan pajak pratama yang ada saat ini dengan sistem administrasi yang modern dimana pelayanan sangat dioptimalkan (nomor satu) begitupun dengan petugas-petugas dan ruangan-ruangan pelayanan yang sangat nyaman.

2. Pengertian Hukum Pajak

Hukum Pajak merupakan suatu kumpulan peraturan-peraturan yang mengatur hubungan antara pemerintah sebagai pemungut pajak dan rakyat sebagai pembayar pajak.²⁹ Didalam hukum pajak diatur mengenai siapa-siapa yang menjadi subyek pajak dan wajib pajak, obyek-obyek apa saja yang menjadi dasar pengenaan pajak, kewajiban wajib pajak terhadap pemerintah, timbul dan hapusnya utang pajak, cara penagihan pajak dan cara mengajukan keberatan dan banding.

²⁸Ismail, Tjip, "Pengaturan Pajak Daerah Di Indonesia", Yellow Printing : 2007, Edisi Kedua, hal.22.

²⁹Bohari, *Op.cit*, Hal. 25.

Hukum pajak mempunyai hubungan hukum yang erat dengan bidang hukum lainnya seperti hukum perdata, karena hukum pajak menjadi dasar kemungkinan pemungutannya atas peristiwa, yang merupakan hubungan hukum yang berada dalam lingkungan perdata. Selain itu bahwa eratnya hubungan hukum antara hukum pajak dengan hukum perdata dikarenakan hukum perdata harus dipandang sebagai hukum umum (*lex generalis*) dan hukum pajak sebagai hukum khusus (*lex specialis*).³⁰

B. Asas dan Sistem Perpajakan

1. Asas-asas Perpajakan

Sebagaimana telah disebutkan dalam bab sebelumnya, bahwa pemungutan pajak harus dilakukan berdasarkan *asas keadilan* yang menyatakan bahwa Hukum Pajak harus mengabdikan kepada keadilan, *asas yuridis* menyatakan bahwa hukum pajak harus dapat memberikan jaminan hukum untuk mengabdikan kepada keadilan, baik untuk negara maupun untuk warga negaranya, *asas ekonomi* menyatakan bahwa pajak mempunyai fungsi Budgetair, disatu sisi dan disisi lain pajak juga digunakan sebagai alat untuk menentukan politik perekonomian suatu Negara, yang juga dikenal sebagai fungsi "mengatur", dan *asas financial* menyatakan bahwa sesuai fungsi budgeternya maka pengeluaran biaya untuk pemungutan pajak haruslah sekecil mungkin, dimana keempat asas tersebut dikenal sebagai *The Four Maxims*.³¹

2. Sistem Perpajakan

Untuk mencapai sasaran yang diinginkan oleh suatu sistem perpajakan, sistem tersebut harus bertumpu kepada asas perpajakan yang telah ditentukan melalui pemilihan kebijakan pajak (*tax policy*).³² Sistem perpajakan terdiri dari tiga unsur pokok, yaitu kebijakan perpajakan (*tax policy*); undang-undang

³⁰Y. Sri Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak*, Yogyakarta: Andi, 2002, Hal. 2.

³¹Jamaluddin Gade dan Muhammad Gade, *Op.cit.*, hal. 13.

³²Mansuri, R, *Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia*, Jakarta: Bina Rena Pariwisata, 1998, hal. 18.

perpajakan (*tax laws*); dan administrasi perpajakan. Ketiga unsur tersebut satu sama lain harus saling berinteraksi secara integral, bagaimana fungsi dan keterkaitan ketiga unsur tersebut dapat diterangkan sebagai berikut:

a. Kebijakan Perpajakan

Kebijakan perpajakan yang dalam proses penyusunannya selalu dipengaruhi dan bertumpu pada asas-asas perpajakan, yaitu merupakan salah satu unsur pokok dalam sistem perpajakan, harus dapat memberikan iklim yang kondusif terhadap semua aspek dalam kehidupan masyarakat.

Richard A. Musgrave membahas tentang kebijakan fiskal dari segi keuangan negara dengan pendekatan makro ekonomi, menyatakan bahwa:³³

Kebijakan fiskal harus dirancang untuk mempertahankan atau mencapai kesempatan kerja yang tinggi, tingkat stabilitas harga yang pantas. Neraca pembayaran luar negeri yang sehat dan tingkat pertumbuhan ekonomi yang dapat diterima.

Penulis melihat dengan sudut pandang yang berbeda tentang kebijakan perpajakan, nampaknya kebijakan pajak tidak terlepas dari aspek sosial, ekonomi dan politik dalam kehidupan masyarakat. Melalui kebijakan perpajakan yang bertumpu pada teori-teori dan asas-asas perpajakan yang telah diberlakukan secara meluas, Indonesia dalam kebijakan perpajakannya telah memberlakukan seperangkat undang-undang perpajakan. Kebijakan perpajakan mempunyai fungsi yang sangat penting dalam merancang suatu sistem perpajakan, sistem perpajakan sangat tergantung kepada kriteria yang dipakai ketika akan menentukan kebijakan perpajakan tersebut. Menurut Musgrave, sistem perpajakan yang baik harus dirancang sedemikian rupa sehingga memenuhi kriteria keadilan, efisiensi dan kemudahan administrasi, bagaimana tujuan dari kebijakan perpajakan Indonesia, tercermin dalam undang-undang perpajakannya.³⁴

³³Richard A Musgrave, *Keuangan Negara dalam Teori Dan Praktek*, Jakarta: Erlangga, 1996, hal. 35.

³⁴Ibid, hal.21

b. Undang-undang Perpajakan

Sejak tahun 1984, Indonesia telah memberlakukan seperangkat undang-undang perpajakan dan telah beberapa kali melakukan perubahan-perubahan, berikut beberapa hal yang menjadi perhatian dalam perubahan yang mendasar undang-undang perpajakan:

1. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP)

Undang-undang ini sebagian besar memuat tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan yang berlaku untuk pajak penghasilan (PPh) dan pajak pertambahan nilai (PPN) dengan kata lain Undang-undang KUP merupakan ketentuan formal dari undang-undang PPh dan PPN, undang-undang ini juga merupakan sarana peran serta masyarakat dalam mewujudkan kewajiban perpajakannya yang digunakan untuk pembiayaan negara dan pembangunan nasional.

Keterkaitan UU KUP serta keterkaitan dengan undang-undang pajak penghasilan, pemungutan pajak dilakukan berdasarkan suatu sistem pajak yang dikenal sampai saat ini, yaitu *Self Assessment System*, dimana anggota masyarakat Wajib Pajak diberi kepercayaan untuk dapat melaksanakan kegotong-royongan nasional melalui sistem menghitung, memperhitungkan, dan membayar sendiri pajak yang terhutang sehingga melalui sistem ini pelaksanaan administrasi perpajakan diharapkan dapat dilaksanakan dengan lebih rapi, terkendali, sederhana dan mudah untuk dipahami oleh anggota masyarakat Wajib Pajak.³⁵

Sehubungan dengan pembentukan kantor pelayanan pajak pratama seluruh Indonesia yang telah dilakukan secara bertahap berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 443/KMK.01/2001 tentang

³⁵ Indonesia, "Undang-Undang tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan", UU No.6, LN. No.49 Tahun 1983, Penjelasan Umum Nomor 3 huruf c

Organisasi dan Tata Kerja Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak, Kantor Pelayanan Pajak, Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan, Kantor Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak, dan Kantor Penyuluhan dan Pengamatan Potensi Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 473/KMK.01/2004 jo. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 132/PMK.01/2006 tentang Organisasi dan Tata Kerja Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 55/PMK.01/2007 jo. Keputusan Menteri Keuangan Nomor 161/KMK.01/2007 tentang Kode Kantor Wilayah Jenderal Pajak dan Kantor Pelayanan Pajak, salah satu seksi yang sangat terkait dan banyak berhubungan dengan wajib pajak adalah Seksi Pengawasan dan Konsultasi. Tugas seksi ini berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 162/KM.1/2005 tanggal 7 Juni 2005 adalah melakukan pengawasan kepatuhan (*tax compliance*) perpajakan wajib pajak, bimbingan, himbauan dan konsultasi teknis perpajakan kepada wajib pajak, pembuatan profil wajib pajak, analisa kinerja wajib pajak, rekonsiliasi data wajib pajak dalam rangka melakukan intensifikasi dan melakukan evaluasi berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Penilaian kepatuhan wajib pajak ini misalnya dapat dilakukan dengan *random sampling* pada usaha wajib pajak, *scoring system* atas surat pemberitahuan tahunan (SPT Tahunan), pemanfaatan bank data maupun pemanfaatan *online system* (informasi dan teknologi) yang ada di Direktorat Jenderal Pajak dimana antar kantor pelayanan dapat saling bertukar informasi dan data terkait wajib pajak. Salah satu contoh *scoring system* yang digunakan adalah penggunaan quadran atas Pemetaan Wajib Pajak (*Mapping*) dengan acuan adalah kepatuhan dan nilai pelaporan SPT wajib pajak yang ada di Kantor Pelayanan Pajak Pratama Jakarta Gambir

Empat. KPP Pratama ini memilahnya menjadi 9 (sembilan) quadran berdasarkan karakter wajib pajak diantaranya:

Quadran 1, pengelompokan sejumlah wajib pajak yang melaporkan SPT tepat waktu dengan nilai setoran lebih dari Rp. 50 juta (limapuluh juta rupiah).

Quadran 2, pengelompokan sejumlah wajib pajak yang melaporkan SPT tepat waktu dengan nilai setoran antara Rp. 1 (satu rupiah) sampai dengan Rp. 50 juta (limapuluh juta rupiah).

Quadran 3, pengelompokan sejumlah wajib pajak yang melaporkan SPT tidak tepat waktu/terlambat dengan nilai lebih dari Rp. 50 juta (limapuluh juta rupiah).

Quadran 4, pengelompokan sejumlah wajib pajak yang melaporkan SPT tidak tepat waktu/terlambat dengan nilai setoran antara Rp. 1 (satu rupiah) sampai dengan Rp. 50 juta (limapuluh juta rupiah).

Quadran 5, pengelompokan sejumlah wajib pajak yang melaporkan SPT tepat waktu dengan nilai setoran nihil atau Rp. 0 (nol rupiah). Ini terjadi untuk wajib pajak cabang.

Quadran 6, pengelompokan sejumlah wajib pajak yang tidak melaporkan SPT namun memiliki setoran lebih dari Rp. 50 juta (limapuluh juta rupiah).

Quadran 7, pengelompokan sejumlah wajib pajak yang melaporkan SPT tidak tepat waktu/terlambat dengan nilai setoran nihil atau Rp. 0 (nol rupiah).

Quadran 8, pengelompokan sejumlah wajib pajak yang tidak melaporkan SPT namun memiliki setoran dengan nilai setoran antara Rp. 1 (satu rupiah) sampai dengan Rp. 50 juta (limapuluh juta rupiah).

Quadran 9, pengelompokan sejumlah wajib pajak yang tidak melaporkan SPT, juga dengan nilai setoran nihil atau Rp. 0 (nol rupiah). Ini terjadi untuk wajib pajak yang baru mendaftar.

Mapping atas wajib pajak ini adalah untuk mempermudah pengawasan terhadap kepatuhan wajib pajak dan bisa pula dikembangkan dengan pengelompokan berdasarkan *benchmarking* atau jenis usaha.

2. Undang-Undang Pajak Penghasilan (PPh)

Undang-undang PPh yang berlaku saat ini merupakan undang-undang yang telah mengalami empat kali perubahan, yaitu Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan. Undang-undang ini merupakan ketentuan materil, karena mengatur semua yang berkenaan dengan pengenaan pajak penghasilan sehingga undang-undang ini merupakan landasan hukum bagi pengenaan pajak atas penghasilan, undang-undang ini harus saling berinteraksi dengan undang-undang KUP, karena keduanya merupakan produk dari kebijakan perpajakan, karena sedikit saja terdapat ketidaksesuaian (*uncorrected*), maka akan menimbulkan distorsi di masyarakat.

Pertimbangan-pertimbangan yang dituangkan dalam menyusun undang-undang perubahan ini adalah sebagai berikut:³⁶

- a. upaya mengamankan penerimaan negara yang makin meningkat;
- b. lebih meningkatkan keadilan dalam pengenaan pajak;
- c. lebih memberikan kemudahan kepada wajib pajak;
- d. lebih menyederhanakan administrasi perpajakan;
- e. lebih memberikan kepastian hukum, konsistensi dan transparansi; dan
- f. upaya meningkatkan daya saing dalam menarik investasi langsung di Indonesia.

Aspek tambahan atau perubahan perpajakan pada undang-undang ini, diantaranya:³⁷

³⁶Hutomo, Sigit YB, *Pajak Penghasilan Konsep & Aplikasi*, Universitas Atma Jaya Yogyakarta: 2009, hal.5.

³⁷*Ibid*, hal. 7-9.

- a. Subyek Pajak, terdapat perluasan pengertian BUT: gudang, ruang promosi dan usaha melalui elektronis/internet (pasal 2 ayat 5 UU PPh);
- b. Obyek Pajak, diperluas dengan imbalan bunga, surplus Bank Indonesia, bunga obligasi reksadana dan penghasilan Syariah (pasal 4 ayat 1 UU PPh);
- c. Pengecualian Obyek Pajak, diantaranya Inter corporate dividen, bea siswa, sisa lebih lembaga nirlaba, bantuan yang diterima Badan Pelaksana Jaminan Sosial dan Bagian Laba dari KIK (pasal 4 ayat 3 UU PPh);
- d. Biaya yang diperkenankan sebagai pengurang penghasilan, diantaranya biaya promosi dan penjualan, piutang tak tertagih, biaya bea siswa, pemupukan dana cadangan dan sumbangan yang dapat dibiayakan (pasal 6 ayat 1 UU PPh);
- e. Norma Penghitungan, yaitu peredaran usaha brutto mencapai Rp. 4,8 Milyar dan wajib melakukan pencatatan (pasal 14 UU PPh);
- f. Penghasilan Tidak Kena Pajak dinaikkan menjadi Rp. 15.840.000 untuk Wajib Pajak (WP) yang masih sendiri/belum kawin, untuk WP kawin ditambah Rp. 1.320.000, bila istri bekerja ditambah Rp. 15.840.000 dan bila memiliki anak ditambah lagi Rp. 1.320.000/anak dengan maksimal adalah 3 (tiga) anak (pasal 7 ayat 1 UU PPh);
- g. Tarif pajak, wajib pajak orang pribadi dengan penghasilan s/d Rp. 50 juta sebesar 5%, Rp. 50 juta s/d Rp. 250 juta sebesar 15%, Rp. 250 juta s/d Rp. 500 juta sebesar 25% dan bila lebih dari Rp. 500 juta dikenakan tarif sebesar 30%, sedangkan untuk badan dikenakan tarif tunggal sebesar 28%. Undang-undang ini memberikan perlakuan yang berbeda atas tarif pajak terhadap wajib pajak yang telah ber-NPWP dengan wajib pajak yang belum ber-NPWP (pasal 17 UU PPh);
- h. Istri yang memiliki NPWP sendiri, maka penghasilannya dikenakan PPh terpisah dari penghasilan suami (pasal 8 UU PPh);

- i. Pencegahan Penghindaran Pajak pada perusahaan yang memiliki hubungan istimewa, diantaranya pembelian saham melalui *Special Purpose Company (SPC)*, penjualan saham di *tax heaven country* dan pembayaran gaji expatriate (pasal 18 UU PPh);
- j. Pemotong/Pemungut Pajak, diantaranya terdapat perbedaan pemungutan berdasar wajib pajak dengan NPWP dan tanpa NPWP (pasal 21, 22 dan 23 UU PPh), PPh pasal 23/26 diakui saat dibayarkan, saat disediakan untuk dibayar dan saat pembayaran telah jatuh tempo, terdapat perluasan obyek pajak yang dipungut: pembelian barang mewah, keuntungan karena pembebasan utang dan *premi swap* dan transaksi lindung nilai lainnya (pasal 22 UU PPh) serta tarif pajak untuk jasa manajemen, sewa dan lain-lain 2% dari peredaran *brutto* (pasal 23 UU PPh);
- k. Kredit Pajak Luar Negeri, diantaranya sumber penghasilan dari pengalihan hak penambangan adalah negara tempat lokasi penambangan berada, sumber penghasilan dari pengalihan harta tetap adalah negara tempat badan usaha tetap berada dan sumber penghasilan dari pengalihan harta yang menjadi bagian dari suatu bentuk usaha tetap adalah negara tempat bentuk usaha tetap berada (pasal 24 UU PPh);
- l. Angsuran Pajak, diberikan kepada seluruh perusahaan yang yang diwajibkan membuat laporan keuangan secara berkala, bagi wajib pajak orang pribadi tertentu dikenakan tarif sebesar 0,75% dan bagi wajib pajak yang bertolak keluar negeri, berusia 21 tahun atau lebih dan belum memiliki NPWP dikenakan wajib bayar fiskal luar negeri sampai dengan tahun 2010 (pasal 25 UU PPh);
- m. Fasilitas Pajak, diberikan kepada wajib pajak yang melakukan penanaman modal di bidang-bidang tertentu, wajib pajak badan dalam negeri yang memiliki peredaran brutto sampai dengan Rp. 50 Miliar, penghasilan kena pajak UMKM (Kecil dan Menengah) dari bagian

- peredaran brutto sampai dengan Rp. 4,8 Miliar mendapat pengurangan tarif sebesar 50% dari tarif normal (pasal 31A dan 31E UU PPh);
- n. Surplus Bank Indonesia, menjadi obyek pajak terhitung mulai tahun 2009 dan dikenakan tarif pajak sebesar 28% (2009), dan 25% (2010) dari nilai surplus yang ada (pasal 17 UU PPh);
 - o. Perusahaan Go Public, merupakan perusahaan yang 40% sahamnya diperdagangkan di pasar modal dan diberikan insentif penurunan tarif 5% dari tarif normal (pasal 17 ayat 2b UU PPh);
 - p. Dividen, diantaranya wp orang pribadi dalam negeri yang menerima dividen dan dikenakan tarif sebesar 10% final (pasal 17 ayat 2b UU PPh);
 - q. Sumbangan, diantaranya mengenai penanggulangan bencana alam, penelitian & pengembangan yang dilakukan di Indonesia, pembangunan infrastruktur social, fasilitas pendidikan dan pembinaan olah raga (pasal 6 ayat 1 UU PPh);
 - r. Wajib Pajak Luar Negeri, diantaranya penetapan negara domisili wajib pajak luar negeri (pasal 26 ayat 1a, 2a UU PPh) dan pengenaan PPh sebesar 20% atas penghasilan dari penjualan atau pengalihan saham (pasal 18 ayat 3c UU PPh);
 - s. Perjanjian Pajak Luar Negeri (*Tax Treaty*), yaitu mengenai transaksi obligasi negara yang diperdagangkan di luar negeri (pasal 32B UU PPh);

sedangkan aspek-aspek yang dihapuskan dari undang-undang PPh tersebut adalah:

- a. wajib pajak yang melakukan restrukturisasi utang usaha (pasal 31B UU PPh); dan
- b. pembagian penerimaan Pemerintah Daerah atas Pajak Penghasilan (pasal 31C ayat 2 UU PPh).

1. Administrasi pajak

Pengertian administrasi secara umum menurut Sofwan Badri yang menyimpulkan pendapat beberapa ahli, yaitu:³⁸

"Administrasi adalah suatu pengaturan kerja sama dari kegiatan sekelompok orang untuk mencapai tujuan tertentu dengan tingkat rasional yang tinggi, maka hakekat administrasi berdasar definisi tersebut adalah sebagai pengaturan kerja sama dari kegiatan sekelompok orang untuk mencapai tujuan tertentu secara rasional".

Selanjutnya Badri menjelaskan tentang ruang lingkup administrasi yang dibagi sebagai berikut:

- a. Atas dasar sektor obyek kegiatan, substansi kegiatan;
- b. Atas dasar proses penyelenggaraan kegiatan dari awal sampai akhir;
- c. Atas dasar sumber hukum dimana kegiatan itu diselenggarakan;
- d. Atas dasar sumber hukum dimana kegiatan itu diselenggarakan;
- e. Atas dasar lingkungan suasana dan tujuan kerja sama.

Atas dasar definisi tersebut di atas maka administrasi perpajakan nampaknya termasuk ke dalam kelompok substansi kegiatan yaitu kegiatan dibidang perpajakan yang diselenggarakan pemungutan pajak berdasarkan undang-undang. Pelaksanaan kebijakan perpajakan harus didukung dengan administrasi pajak yang efektif dan efisien yang pada gilirannya akan mendukung tujuan sistem perpajakan.

Fungsi administrasi pajak itu sendiri merupakan sarana (*intermediary*) untuk mengontrol perilaku kegiatan atau ukuran kepatuhan (*empitance*) wajib pajak (*tax payer*) dan kinerja aparat pajak (*tax official*). Dasar-dasar bagi terselenggaranya administrasi perpajakan yang baik meliputi:

³⁸Badri, Sofyan, *Konsep-Konsep Dasar Administrasi Negara dan Administrasi Pembangunan*, Jakarta: Bina Aksara, 1996, hal.10.

- a. kejelasan dan kesederhanaan dari ketentuan undang-undang yang memudahkan bagi administrasi dan memberikan kejelasan bagi wajib pajak;
- b. kesederhanaan akan mengurangi penyelundupan pajak, kesederhanaan dimaksud baik perumusan yuridis yang memberikan kemudahan untuk dipahami maupun kesederhanaan untuk dilaksanakan oleh aparat dan untuk dipatuhi memenuhi kewajiban pajaknya oleh Wajib Pajak;
- c. reformasi dalam bidang perpajakan yang realistis harus mempertimbangkan kemudahan tercapainya efisiensi dan efektivitas administrasi perpajakan semenjak dirumuskannya kebijakan perpajakan;
- d. administrasi perpajakan yang efisien dan efektif perlu disusun dengan memperhatikan penataan, pengumpulan, pengolahan dan pemanfaatan informasi tentang subyek dan obyek pajak.

C. Kewenangan Pemungutan Pajak Penghasilan

Secara logika tidak ada satu orang pun atau badan usaha yang secara sukarela mau untuk dipungut pajaknya. Oleh karena dalam pasal 1233 Burgerlijk Wetboek Indonesia (BW) menyebutkan bahwa "*tiap-tiap perikatan dilahirkan baik karena persetujuan, baik karena undang-undang.*" Atas dasar pasal inilah, undang-undang perpajakan dapat dilaksanakan, karena masyarakat dianggap telah mengikatkan dirinya/sepakat untuk dipungut kewajiban pembayaran pajaknya. Walaupun secara normatif dalam pasal 1320 BW tersebut telah ditentukan syarat sahnya perjanjian, yaitu sepakat mereka yang mengikatkan dirinya, kecakapan untuk membuat suatu perikatan, suatu hal tertentu dan suatu sebab yang halal.

Sebagaimana telah disebutkan sebelumnya dalam Undang Undang Dasar 1945 pasal 23A perubahan (amandemen) ketiga menyebutkan "pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang", oleh karenanya undang-undang menyebutkan dengan jelas bahwa pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang

pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.³⁹

Atas dasar Undang Undang Dasar tersebut, dimaksudkan bahwa pajak merupakan peralihan kekayaan dari masyarakat ke pemerintah untuk membiayai pengeluaran negara dengan tidak mendapat kontra prestasi langsung. Walaupun saat ini paradigma ini telah sedikit berubah, sebagaimana telah disebutkan dalam bab satu penulisan ini. Peralihan kekayaan dapat pula terjadi karena hibah atau kemungkinan peristiwa perampasan atau perampokan, oleh karena itu segala tindakan yang menempatkan beban kepada rakyat atau utang pajak hanya dapat timbul, jika ada undang-undang yang menjadi dasar pungutannya dan dipenuhinya syarat-syarat subyektif dan syarat-syarat obyektif (*tatbestand*) yang ditentukan oleh undang-undang secara simultan yaitu perbuatan, keadaan dan peristiwa.

Oleh karena pungutan pajak ada ditangan Pemerintah dan perbuatan aturan pajak dipersiapkan oleh Pemerintah untuk memperoleh persetujuan dari Dewan Perwakilan Rakyat (DPR), maka selanjutnya kewenangan Pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkan kembali kepada masyarakat melalui kas negara termasuk dalam lingkup pengertian hukum pajak.

Kewenangan pemungutan pajak suatu negara di pengaruhi beberapa hal, diantaranya asas, sistem pemungutan pajak dan ketentuan hukum yang dijalankan suatu negara. Menurut Rochmat Sumitro asas pemungutan pajak suatu negara sebagai berikut:⁴⁰

1. Asas Domisili (tempat tinggal)

Negara dimana Wajib Pajak tinggal berhak mengenakan pajak terhadap semua penghasilan Wajib Pajak yang berdomisili diwilayahnya, asas ini tidak membedakan penerima penghasilan apakah warga negara atau bukan warga negara.

³⁹Indonesia, "Undang-Undang tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan", UU No.28, LN. No.85 Tahun 2007, pasal 1 no. 1

⁴⁰Badri, Sofyan, *Op.cit.* hal.6-11.

2. Asas Sumber

Pengenaan pajak berdasarkan pada sumber atau tempat penghasilan berada, apabila penghasilan berada di Indonesia maka negara Indonesia berhak memungut pajak penghasilan tersebut.

3. Kebangsaan (nasionaliter)

Suatu negara akan memungut pajak kepada setiap orang yang memiliki hubungan kebangsaan atas suatu negara yang bersangkutan tanpa memandang apakah dia bertempat tinggal di dalam negeri atau pun di luar negeri.

4. Asas Campuran

Suatu negara menggunakan beberapa asas diatas, yaitu campuran dari beberapa asas, misalnya asas domisili dicampur dengan asas sumber

5. Asas Teritorial

Suatu negara melakukan pengenaan pajak atas penghasilan yang diperoleh dari wilayah suatu negara.

D. Subjek dan Objek Pajak Penghasilan

1. Subjek Pajak Penghasilan

Yang menjadi subjek pajak penghasilan dapat dilihat pada pasal 2 Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008, mengatakan bahwa:

Ayat (1)

Pengertian Subjek pajak meliputi orang pribadi, warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak, badan, dan bentuk usaha tetap.

Penjelasan Pasal 2 ayat 1 huruf a

Orang pribadi sebagai subjek pajak dapat bertempat tinggal atau berada di Indonesia ataupun di luar Indonesia. Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan merupakan subjek pajak pengganti, menggantikan mereka yang berhak yaitu ahli waris. Penunjukan warisan yang belum terbagi sebagai subjek pajak pengganti dimaksudkan agar pengenaan pajak atas penghasilan yang berasal dari warisan tersebut tetap dapat dilaksanakan.

Penjelasan Pasal 2 ayat 1 huruf b

Badan adalah sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, badan usaha milik negara atau badan usaha milik daerah dengan nama dan dalam bentuk apa pun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga, dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap.

Badan usaha milik negara dan badan usaha milik daerah merupakan subjek pajak tanpa memperhatikan nama dan bentuknya sehingga setiap unit tertentu dari badan Pemerintah, misalnya lembaga, badan, dan sebagainya yang dimiliki oleh Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan untuk memperoleh penghasilan merupakan subjek pajak.

Dalam pengertian perkumpulan termasuk pula asosiasi, persatuan, perhimpunan, atau ikatan dari pihak-pihak yang mempunyai kepentingan yang sama.

Dalam Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 pasal 2 ayat 1a disebutkan bahwa "*Bentuk usaha tetap merupakan subjek pajak yang perlakuan perpajakannya dipersamakan dengan subjek pajak badan*", karena itu walaupun perlakuan perpajakannya terhadap bentuk usaha tetap (*permanent establishment*) dipersamakan dengan subjek pajak badan, untuk pengenaan pajak penghasilan, bentuk usaha tetap mempunyai eksistensinya sendiri dan tidak termasuk dalam pengertian badan.

Dalam Penjelasan Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 pasal 2 ayat 5 mengandung pengertian terhadap badan usaha tetap ini, yaitu:

"Suatu bentuk usaha tetap mengandung pengertian adanya suatu tempat usaha (place of business) yaitu fasilitas yang dapat berupa tanah dan gedung termasuk juga mesin-mesin, peralatan, gudang dan komputer atau agen elektronik atau peralatan otomatis (automated equipment) yang dimiliki, disewa, atau digunakan oleh penyelenggara transaksi elektronik untuk menjalankan aktivitas usaha melalui internet.

Tempat usaha tersebut bersifat permanen dan digunakan untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan dari orang pribadi yang tidak bertempat tinggal atau badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia.

Pengertian bentuk usaha tetap mencakup pula orang pribadi atau badan selaku agen yang kedudukannya tidak bebas yang bertindak untuk dan atas nama orang pribadi atau badan yang tidak bertempat tinggal atau tidak bertempat kedudukan di Indonesia. Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal atau badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia tidak dapat dianggap mempunyai bentuk usaha tetap di Indonesia apabila orang pribadi atau badan dalam menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia menggunakan agen, broker atau perantara yang mempunyai kedudukan bebas, asalkan agen atau perantara tersebut dalam kenyataannya bertindak sepenuhnya dalam rangka menjalankan perusahaannya sendiri.

Perusahaan asuransi yang didirikan dan bertempat kedudukan di luar Indonesia dianggap mempunyai bentuk usaha tetap di Indonesia apabila perusahaan asuransi tersebut menerima pembayaran premi asuransi atau menanggung risiko di Indonesia melalui pegawai, perwakilan atau agennya di Indonesia. Menanggung risiko di Indonesia tidak berarti bahwa peristiwa yang mengakibatkan risiko tersebut terjadi di Indonesia. Yang perlu diperhatikan adalah bahwa pihak tertanggung bertempat tinggal, berada, atau bertempat kedudukan di Indonesia.”

Pengecualian dari subjek pajak badan dalam negeri adalah unit tertentu dari badan pemerintah yang memenuhi kriteria:, yaitu⁴¹:

- a. pembentukannya berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan;
- b. pembiayaannya bersumber dari Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara atau Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah;

⁴¹Indonesia, “Undang-Undang tentang Pajak Penghasilan”, UU No. 36, LN. No. 133 tahun 2008, pasal 2 ayat 3 huruf b.

- c. penerimaannya dimasukkan dalam anggaran Pemerintah Pusat atau Pemerintah Daerah; dan
- d. pembukuannya diperiksa oleh aparat pengawasan fungsional negara.

Pasal 2 ayat 3, Subjek pajak dibedakan antara Subjek Pajak dalam negeri dan subjek pajak luar negeri. Subjek pajak dalam negeri terdiri atas:

- a. orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia, 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; dan
- c. warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak.

Pada prinsipnya orang pribadi yang menjadi subjek pajak dalam negeri adalah orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia, termasuk dalam pengertian orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia adalah mereka yang mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia ditimbang menurut keadaan.

Keberadaan orang pribadi di Indonesia lebih dari 183 hari tidaklah harus berturut-turut, tetapi ditentukan oleh jumlah hari orang tersebut berada di Indonesia dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan sejak kedatangannya di Indonesia.

Sedangkan bagi subjek pajak luar negeri meliputi:

- 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

Universitas Indonesia

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.

Sehingga subjek pajak dimaksudkan oleh undang-undang adalah orang atau Badan yang membayar pajak. Bila subjek pajak telah memperoleh penghasilan maka ia akan menjadi wajib pajak atau disebut juga sebagai *Tax Payer*. Subyek pajak Indonesia adalah orang atau badan yang berdomisili di Indonesia, sehingga ia tunduk pada hukum pajak yang berlaku di Indonesia.

Ada 3 prinsip yang dipakai untuk memilih orang pribadi atau badan sebagai subjek pajak sesuai hak yuridis suatu negara, yaitu⁴²:

- a. Prinsip status (*status principle*) yaitu suatu prinsip dalam pengenaan pajak yang memilih orang pribadi atau badan sebagai subjek pajak didasarkan pada status orang pribadi atau badan yang bersangkutan, yang dapat dibedakan atas status kependudukan, status tempat tinggal atau status domisili;
- b. Prinsip sumber (*source Principle*), yaitu suatu prinsip pengenaan pajak suatu negara yang memilih orang pribadi yang berdomisili atau Badan yang didirikan/berdomisili di luar negeri sebagai Subjek Pajak dinegaranya berdasarkan asal dari objek pajak yang diperoleh orang pribadi atau badan bersangkutan (adanya hubungan ekonomis);
- c. Prinsip bentuk usaha tetap (*permanent establishment principle*), yaitu prinsip pengenaan pajak memilih orang pribadi atau badan yang berdomisili di luar negeri sebagai subjek pajak di negara itu berdasarkan ada tidaknya kegiatan atau usaha yang dilakukan orang pribadi atau badan yang bukan residen suatu negara melalui bentuk usaha tetap dinegara tersebut (adanya hubungan ekonomis).

Menurut undang-undang tentang Pajak Penghasilan sampai dengan perubahannya yang terakhir, menerangkan bahwa orang pribadi yang tidak

⁴²Muda Markus dan Lalu Henry Juana, *Pajak Penghasilan*, Jakarta: Gramedia, 2002, Hal. 36.

berdomisili di Indonesia baru tunduk pada hukum pajak Indonesia dan menjadi subjek pajak luar negeri, bila memenuhi salah satu syarat berikut⁴³:

- a. Jika orang pribadi yang tidak berdomisili di Indonesia itu melakukan kegiatan atau menjalankan usaha di Indonesia melalui Bentuk Usaha Tetap di Indonesia (asas Bentuk Usaha Tetap). Orang pribadi tersebut menjadi subjek pajak orang pribadi luar negeri bentuk usaha tetap atau subjek pajak bentuk usaha tetap, atau
- b. Jika orang pribadi yang tidak berdomisili di Indonesia itu menerima atau memperoleh penghasilan yang bersumber dari Indonesia tanpa melalui bentuk usaha tetap di Indonesia. Orang pribadi tersebut menjadi subjek pajak orang pribadi luar negeri selain bentuk usaha tetap atau subjek pajak orang pribadi luar negeri selain bentuk usaha tetap.

Berbeda dengan prinsip menentukan orang pribadi sebagai subjek pajak, badan menggunakan dua asas sekaligus dalam menentukan subjek pajak yaitu asas/prinsip domisili dan asas/prinsip kebangsaan. Suatu badan menjadi subjek pajak badan dalam negeri adalah apabila badan itu memenuhi salah satu syarat berikut:⁴⁴

- a. Badan itu didirikan di Indonesia (kata didirikan menunjukkan prinsip status kebangsaan atau kewarganegaraan atau status pendirian (*citizenship or corporation principle*), atau;
- b. Badan itu bertempat kedudukan di Indonesia (kata tempat kedudukan menunjukkan prinsip status domisili).

Untuk mengetahui kapan subjek pajak itu mulai dan berakhirnya kewajiban pajak subjektifnya harus perlu pemahaman hal-hal berikut ini, seperti:

- a. Bagi orang pribadi sebagai subjek pajak dalam negeri.

Subjek pajak orang pribadi dalam negeri mulai kewajiban pajak subjektifnya yaitu pada saat kelahirannya atau pada saat seseorang itu berniat untuk

⁴³ Ibid, hal.38.

⁴⁴Ibid, hal.51.

bertempat tinggal di Indonesia dan berakhir pada saat ia meninggal dunia atau meninggalkan Indonesia untuk selamanya.

- b. Bagi orang Pribadi sebagai Subjek Pajak luar negeri selain badan usaha tetap. Kewajiban Pajak Subjektifnya timbul saat ia memperoleh penghasilan dari sumber-sumber di Indonesia, serta berakhir pada saat dia tidak lagi memperoleh penghasilan dari sumber-sumber di Indonesia.
- c. Bagi orang pribadi sebagai subjek pajak luar negeri badan usaha tetap. Kewajiban pajak subjektifnya timbul pada saat badan usaha tetap tersebut mulai berada di Indonesia, serta berakhir pada saat badan usaha tetap tersebut tidak lagi berada di Indonesia.
- d. Bagi Warisan yang belum terbagi
Kewajiban pajak subjektifnya timbul pada saat adanya warisan yang belum terbagi, yaitu saat meninggalnya pewaris dan berakhir pada saat warisan tersebut selesai dibagi kepada ahli warisnya serta saat itu juga kewajiban perpajakannya berpindah kepada ahli warisnya.
- e. Bagi badan sebagai subjek pajak dalam negeri.
Menjadi subjek pajak badan dalam negeri pada saat didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia, serta berakhirnya pada saat badan tersebut tidak lagi bertempat kedudukan di Indonesia.
- f. Bagi badan sebagai subjek pajak luar negeri selain badan usaha tetap menjadi subjek pajak badan luar negeri saat badan tersebut memperoleh penghasilan dari sumber-sumber di Indonesia dan berakhir pada saat badan tersebut tidak lagi menerima penghasilan dari sumber-sumber di Indonesia.
- g. Bagi badan sebagai subjek pajak luar negeri badan usaha tetap.
Menjadi subjek pajak badan usaha tetap pada saat badan usaha tetap tersebut berada di Indonesia, serta berakhir pada saat badan usaha tetap tersebut tidak lagi berada di Indonesia.

2. Objek Pajak Penghasilan

Yang menjadi objek pajak penghasilan adalah yang termuat dalam Pasal 4 Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008, Objek pajak di dalam penjelasannya adalah:

"Undang-Undang ini menganut prinsip pemajakan atas penghasilan dalam pengertian yang luas, yaitu bahwa pajak dikenakan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dari manapun asalnya yang dapat dipergunakan untuk konsumsi atau menambah kekayaan Wajib Pajak tersebut."

Pengertian penghasilan dalam undang-undang ini tidak memperhatikan adanya penghasilan dari sumber tertentu, tetapi pada adanya tambahan kemampuan ekonomis. Tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak merupakan ukuran terbaik mengenai kemampuan wajib pajak tersebut untuk ikut bersama-sama memikul biaya yang diperlukan pemerintah untuk kegiatan rutin dan pembangunan.

Dilihat dari mengalirnya tambahan kemampuan ekonomis kepada wajib pajak, penghasilan dapat dikelompokkan menjadi:

- a. Penghasilan dari pekerjaan dalam hubungan kerja dan pekerjaan bebas seperti gaji, honorarium, penghasilan dari praktek dokter, notaris, aktuaris, akuntan, pengacara, dan sebagainya;
- b. Penghasilan dari usaha dan kegiatan;
- c. Penghasilan dari modal, yang berupa harta gerak ataupun harta tak gerak, seperti bunga, dividen, royalti, sewa, dan keuntungan penjualan harta atau hak yang tidak dipergunakan untuk usaha;
- d. Penghasilan lain-lain, seperti pembebasan utang dan hadiah.

Dilihat dari penggunaannya, penghasilan dapat dipakai untuk konsumsi dan dapat pula ditabung untuk menambah kekayaan Wajib Pajak.

Karena Undang-Undang ini menganut pengertian penghasilan yang luas maka semua jenis penghasilan yang diterima atau diperoleh dalam suatu tahun pajak digabungkan untuk mendapatkan dasar pengenaan pajak. Dengan demikian, apabila dalam satu tahun pajak suatu usaha atau kegiatan menderita kerugian,

kerugian tersebut dikompensasikan dengan penghasilan lainnya (kompensasi horisontal), kecuali kerugian yang diderita di luar negeri. Namun demikian, apabila suatu jenis penghasilan dikenakan pajak dengan tarif yang bersifat final atau dikecualikan dari objek pajak, maka penghasilan tersebut tidak boleh digabungkan dengan penghasilan lain yang dikenai tarif umum.

E. Pajak Internasional

1. Jenis Perjanjian Pajak Internasional

Indonesia sebagai bagian dari negara-negara di dunia tidak lepas dari sistem hukum perpajakan internasional, termasuk adanya perusahaan Penanaman Modal Asing (PMA) yang beroperasi di Indonesia. Hukum Pajak Internasional pada dasarnya adalah hukum pajak nasional yang didalamnya mengandung unsur-unsur asing. Unsur asing tersebut bisa mengenai subyek pajak, obyek pajak maupun pemungut pajak.

Sumber hukum pajak internasional, adalah:

- a. Hukum Pajak nasional (unilateral) yaitu peraturan pajak sepihak yang tidak ditujukan kepada negara lain;
- b. Traktat (Bilateral), yaitu perjanjian pajak dengan negara lain yang mengatur seperti :
 1. Penghindaran pajak berganda (*double taxation*);
 2. Mengatur perlakuan fiskal terhadap orang asing;
 3. Mengatur mengenai laba Badan Usaha Tetap (BUT);
 4. Memberantas penyelundupan pajak (*tax evasion*);
 5. Menetapkan tarif-tarif kepabeanan.
- c. Putusan Hakim (nasional maupun internasional).

Tujuan umum dari hukum pajak internasional adalah untuk mengeliminasi gejala pajak berganda (*double taxation*). Penghindaran pajak berganda dilakukan dengan cara :

- a. Unilateral, dimana negara yang bersangkutan memasukan dalam perundang-undangan pajaknya tentang ketentuan untuk menghindari pajak berganda;

- b. Bilateral, dilakukan dengan melakukan perjanjian pajak antar dua negara yang dikenal dengan istilah *tax treaty* atau Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) atau lengkapnya adalah "*agreement for avoidance of double taxation and prevention of tax evasion*".
- c. Perjanjian Multilateral, perjanjian yang disepakati oleh beberapa negara misalnya *General Agreement on Tariff and Trade (GATT)* yang mengatur tarif kepabeanan secara multilateral. Biasanya perjanjian perpajakan dengan multilateral tidak semata-mata untuk menghindari terjadinya pajak berganda, tetapi mempunyai tujuan lain seperti mendorong perdagangan, investasi dan mencegah penggelapan pajak.

2. Objek Pajak Penghasilan Internasional dalam *tax treaty*.

Hal-hal yang harus diatur dalam setiap *tax treaty* adalah mengenai negara mana saja yang menjadi peserta dan terikat dalam perjanjian tersebut dan obyek pajak apa saja yang tercakup dalam perjanjian tersebut. Pada umumnya *tax treaty* dapat dikelompokkan menjadi:⁴⁵

- a. Menyebutkan jenis pajaknya, tetapi tidak menyatakan definisinya. Hal ini dapat menimbulkan perbedaan dalam penafsiran, sehingga seringkali ditambahkan klausul "jika terdapat keragu-raguan maka dibicarakan bersama";
- b. Mencantumkan definisi pajak yang diliputinya disertai dengan nama-nama pajak, yang pada waktu perjanjian dibuat telah ada dan ditambah dengan ketentuan bahwa pada sewaktu-waktu tertentu otoritas keuangan dari masing-masing negara akan saling memberitahukan, pajak mana yang tunduk pada perjanjian tersebut.
- c. Menyebutkan nama pajaknya dengan ketentuan, bahwa perjanjian tersebut juga berlaku untuk pajak-pajak yang akan diadakan dan pada hakikatnya mempunyai dasar yang sama.

⁴⁵R. Mansury, *Perpajakan Internasional Berdasarkan Undang-Undang Domestik Indonesia*, Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan: 1998, hal. 4-5.

Obyek pajak dalam *tax treaty* umumnya dibagi menjadi 15 jenis penghasilan, yaitu sebagai berikut:

- a. Penghasilan dari harta tetap atau barang tidak bergerak (*income from immovable property*);
- b. Penghasilan dari usaha (*business income atau business profits*);
- c. Penghasilan dari usaha perkapalan atau angkutan udara (*income from shipping and air transport*);
- d. Deviden;
- e. Bunga (*interest*);
- f. *Royalty*;
- g. Keuntungan dari penjualan harta (*Capital Gain*);
- h. Penghasilan dari pekerjaan bebas (*income from independent personal service*);
- i. Penghasilan dari pekerjaan (*income from dependent personal service*);
- j. Gaji untuk direktur ;
- k. Penghasilan seniman, artis, atlit (*income earned by entertainers and atletes*);
- l. uang pensiunan dan jaminan sosial tenaga kerja (*income in respect of government*) ;
- m. Penghasilan pegawai negeri (*income in respect of government*);
- n. Penghasilan pelajar atau mahasiswa (*income received by student and apprentices*);
- o. Penghasilan lain-lain (*other income*).

F. Perjanjian Perpajakan antara Negara Indonesia dengan Negara Lain dalam Sistem Hukum Indonesia

Dalam hal perpajakan, perjanjian dengan negara lain biasa dikenal *tax treaty*, walaupun setiap negara mempunyai kebebasan dalam mengatur subjek pajak seperti yang diutarakan oleh Yudha Bhakti, bahwa pada prinsipnya setiap negara bebas untuk menentukan siapa yang termasuk warga negara dan orang

asing.⁴⁶ Namun dalam hal penentuan kewajiban perpajakan antar negara, untuk menghindari pengenaan pajak yang ganda, maka perlu dibuat perjanjian antar definisi penduduk, warga negara dan orang asing dalam menentukan subjek pajak.

Pada dasarnya ada tiga karakteristik utama masyarakat internasional yang mempengaruhi hukum internasional⁴⁷, pertama, kenyataan bahwa ada sejumlah negara yang hidup berdampingan, kedua, kenyataan bahwa terjadi interaksi antara negara-negara yang termasuk ke dalam sistem internasional. Ketiga, terjadinya pengakuan atau persepsi pada negara-negara tentang perlunya pengaturan hubungan timbal balik. Atas terjadinya interaksi, atau hubungan antar negara setelah melewati tahap frekwensi dan interaksi tertentu akan timbul kebutuhan akan aturan yang permanent berupa persetujuan atau perjanjian internasional baik antar dua negara maupun antar suatu kelompok negara.

Jaja Zakaria mengemukakan pendapatnya bahwa terdapat 2 (dua) pertanyaan penting yang berkaitan dengan kedudukan perjanjian dalam sistem hukum Indonesia, bagaimana kedudukan suatu perjanjian perpajakan dalam sistem hukum Indonesia dan apakah terjadi konflik hukum antara perjanjian perpajakan dengan undang-undang nasional serta bagaimanakah pemecahannya.⁴⁸

Penandatanganan suatu perjanjian belum menciptakan ikatan hukum bagi para pihaknya. Bagi perjanjian internasional yang demikian penandatanganan perjanjian internasional tersebut harus disahkan oleh badan yang berwenang di negaranya, pengesahan yang demikian dinamakan ratifikasi.

Menurut ketentuan Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945 perubahan (amandemen) ketiga menyebutkan bahwa:

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

⁴⁶Yudha Bhakti Ardhiwisastra, *Hukum Internasional-Bunga Rampai*, PT. Alumni, Bandung : 2003, hal.9

⁴⁷Van Hoof dan Hata, *Pemikiran Kembali Sumber-Sumber Hukum Internasional-Rethinking The Sources of International Law*, PT. Alumni, Bandung: 2000, hal. 127.

⁴⁸Jaja Zakaria, *Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda serta Penerapannya di Indonesia*, Jakarta : RajaGrafindo Persada, 2005. hal. 52.

Sementara Pasal 11 menyatakan bahwa:

ayat 1

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

ayat 2

“Presiden dalam membuat perjanjian internasional lainnya yang menimbulkan akibat yang luas dan mendasar bagi kehidupan rakyat yang terkait dengan beban keuangan negara, dan/atau mengharuskan perubahan atau pembentukan undang-undang harus dengan persetujuan Dewan Perwakilan Rakyat.”

Ayat 3

“Ketentuan lebih lanjut tentang perjanjian internasional diatur dengan undang-undang.”

Sedangkan kekuasaan dan tata cara pembentukan undang-undangnya diatur menurut ketentuan Pasal 20 sampai dengan pasal 22A Undang-Undang Dasar 1945. Total, terdapat lima pasal dalam Undang-Undang Dasar 1945 sampai dengan amandemen keempat tersebut yang mengaturnya, sehingga dapat disimpulkan bahwa undang-undang perpajakan nasional dan perjanjian perpajakan memiliki kedudukan dan bobot yang setara. Keduanya merupakan undang-undang. Kedudukan dan bobot perjanjian perpajakan tidaklah lebih tinggi (*supra nasional*) dari undang-undang perpajakan nasional.

Dalam upaya memecahkan konflik hukum antara perjanjian perpajakan dengan undang-undang perpajakan nasional, di Indonesia belum memiliki yurisprudensi yang dapat dipakai sebagai pedoman untuk memecahkan masalah apabila terjadi konflik hukum antara perjanjian perpajakan dengan undang-undang perpajakan nasional. Namun demikian, hal mana sebagaimana telah diungkapkan dalam bab awal karena kedudukan perjanjian perpajakan setara dengan undang-undang nasional, *adagium* yang berlaku umum dapat dipakai sebagai pedoman adalah *adagium* yang menyatakan bahwa ketentuan yang sifatnya khusus (*lex specialis*) mengalahkan atau mengesampingkan ketentuan yang sifatnya umum (*lex generalis*). Sehingga apabila terdapat ketentuan dalam

Universitas Indonesia

perjanjian perpajakan dan dalam undang-undang nasional yang sama mengatur mengenai hal-hal yang sama, ketentuan yang terdapat dalam perjanjian perpajakan mengesampingkan ketentuan yang terdapat dalam undang-undang nasional.



Universitas Indonesia

BAB III

LANDASAN TEORI

Terkait dengan penulisan ini terhadap pemungutan pajak atas penghasilan dari *capital gains* yang diperoleh, terdapat beberapa teori terhadap pemungutan pajak oleh suatu negara terhadap warganya dalam rangka meningkatkan kesejahteraan warganya, baik yang berkedudukan di dalam maupun luar negeri. Teori-teori tersebut antara lain:

A. Teori *Welfare State*

Istilah *welfare state* dimunculkan pertama kali oleh Uskup Agung York pada tahun 1940-an, sebagai antitesis dari program *welfare state* (negara perang) Nazi.⁴⁹

Namun cikal bakal *Welfare State* telah dimulai oleh sejumlah tokoh kharismatis seperti *Otto von Bismarck* (Jerman) yang terkenal dalam bukunya *Soziale Sicherheit* dengan mengemukakan bahwa negara bertanggung jawab penuh untuk menyediakan semua kebutuhan rakyatnya dan tidak dapat dilimpahkan kepada siapapun. Ia mewacanakan konsep kesejahteraan masyarakat (*social welfare*) untuk diterjemahkan secara konkret ke dalam bentuk model program kesejahteraan masyarakat bagi masyarakat modern (*the model of modern government social security program*),⁵⁰ Von Tappe (Austria), dan Napoleon III (Perancis) dengan memberlakukan sistem jaminan sosial bagi pegawai pemerintah dan kelompok pekerja industri. Sementara di Inggris, sistem *welfare* ditandai dengan lahirnya UU Penanggulangan Kemiskinan (*Poor Law*) pada tahun 1880-an.

Bismarck sendiri ketika mengagas sistem jaminan sosial tidak bertujuan untuk mewujudkan *welfare state* melainkan *welfare monarchy*. Skema jaminan sosial yang ditawarkan sebenarnya hanya sebagai sebuah bentuk kompensasi bagi kelompok pekerja kelas atas karena keterbatasan hak-hak mereka di bawah monarki Jerman. Format ini cenderung sentralistik dan mengandalkan pembiayaan dari sektor pajak. Sehingga pada akhirnya tidak hanya menyebabkan tarik menarik antar kepentingan

⁴⁹Bahagijo, Sugeng dan Darmawan Triwibowo, *Mimpi Negara Kesejahteraan*, Penerbit: LP3ES & Perkumpulan Prakarsa – Jakarta : 2006

⁵⁰ Ismail, Tjip, *Op.cit*, hal.36

dan menjadi sumber segregasi antara pusat (*reich*) dan negara bagian (*lander*) akan tetapi juga berbentukan dengan sistem politik di Jerman saat itu dimana setiap negara bagian mempunyai hak veto untuk setiap keputusan. Dan lagi beban anggaran tidak sesuai dengan kemampuan pusat dalam penarikan pajak. Sehingga pada akhirnya sistem jaminan sosial yang universal bagi pekerja kelas atas dan kelas bawah memang tidak mungkin terbentuk.⁵¹

Welfare State merupakan sebuah upaya untuk mengubah kapitalisme menjadi lebih manusia (*compassionate capitalism*). Dengan sistem ini, negara bertugas melindungi golongan lemah dalam masyarakat dari gilsan mesin kapitalisme. Ia dibangun atas dasar nilai-nilai sosial, seperti (i) kewarganegaraan sosial, (ii) demokrasi penuh, (iii) sistem hubungan industrial modern, (iv) hak atas pendidikan dan perluasan pendidikan massal yang modern. *Welfare state* adalah produk demokrasi multi partai atau kebijakan koalisi partai politik yang memerintah untuk menciptakan warga negara dan angkatan kerja yang terdidik, sehat dan mengurangi kesenjangan sosial ekonomi karena produksi dan penyediaan kesejahteraan warga negara tidak bisa sepenuhnya diserahkan kepada pasar (swasta).

Dari sudut pembangunan suatu negara, *welfare state* merupakan tahapan yang paling tinggi dari 3 (tiga) tahap pembangunan suatu negara, yaitu unifikasi, industrialisasi, negara kesejahteraan (*welfare state*). Hanya saja teori ini agak bertolak belakang dengan negara-negara berkembang, karena mereka menginginkan unifikasi, industrialisasi, negara kesejahteraan sekaligus dalam waktu yang bersamaan. Mungkinkah hal ini bisa dilakukan? Padahal, Amerika saja setelah menyatakan kemerdekaannya 1776, menjalani tahap unifikasi selama lebih 60 tahun. Baru setelah berakhirnya perang saudara pada tahun 1840an, negara itu masuk ke tahap industrialisasi untuk 60 tahun berikutnya, selanjutnya Amerika masuk ke tahap negara kesejahteraan. Tokugawa mempersatukan Jepang hampir 200 tahun, dan restorasi Meiji tahun 1868 mendorong Jepang menuju negara industri. Pada tahun 1914 Jepang menjadi negara industri terkemuka di dunia. Baru setelah Perang Dunia II Jepang tampil sebagai negara kesejahteraan. Oleh karenanya tujuan pembangunan kesejahteraan sosial, siapapun pemerintahannya, tidak bisa dicapai dengan cepat.

⁵¹Bahagijo, Sugeng dan Darmawan Triwibowo, *Op.cit*, 2006

Pengangguran tidak mungkin diturunkan sampai titik nol dalam lima atau sepuluh tahun. Begitu juga kebutuhan pokok tidak bisa dicukupi dalam waktu yang singkat untuk seluruh penduduk yang terus bertambah dari tahun ke tahun.⁵²

Dari sudut ilmu negara dari teori Negara Hukum Klasik, konsep *rule of law* dari *welfare state* merupakan perkembangan tahapan lanjutan dari negara sebagai penjaga malam (*nacht-wachter staat*), negara polisi (*Polizei Staat* dikemukakan oleh *Hans Nawinsky*) dimana negara bertugas sebagai penjaga tata tertib dan keamanan saja. Perkembangan jaman menuntut adanya tuntutan masyarakat atas pelayanan, dimana negara adalah sebagai abdi masyarakat (*public servant*) lalu ke arah ketatalaksanaan negara (*administrative state*) yang bertalian erat dengan tujuan suatu negara atas warganya yaitu kesejahteraan (*welfare*).⁵³

Berkaitan dengan tujuan negara Republik Indonesia, sebagaimana tercantum dalam Pembukaan (*Preambule*) UUD 1945, yaitu:

Alinea kedua : Negara Indonesia yang merdeka, bersatu, berdaulat, adil dan makmur.

Alinea keempat :melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial ,.....

jelas bahwa tujuan negara ini tidak saja kesejahteraan tetapi juga membentuk manusia Indonesia seutuhnya berdasarkan Pancasila dalam alam masyarakat adil dan makmur.

Teori yang dikemukakan sebagaimana dimaksud, memberikan kewajiban kepada negara untuk mensejahterakan rakyatnya, hanya saja untuk menuju ke arah kesejahteraan dibutuhkan biaya yang sedemikian besar. Lalu darimana biaya tersebut diperoleh? Yang pasti adalah adalah rakyatnya sendiri, dengan mekanisme yang dinamakan pajak. Mekanisme pemungutan pajak adalah dengan suatu aturan, tanpa aturan hal dimaksud bukanlah pajak melainkan perampokan.

Tidak seperti masa lalu/masa kerajaan/penjajahan, dimana rakyat hanya dipungut pajaknya saja namun tidak untuk mensejahterakan rakyatnya tetapi untuk kepentingan penguasa saja, seperti dalam pemberian upeti (pemberian secara cuma-cuma) namun sifatnya merupakan suatu kewajiban yang dapat dipaksakan dan harus

⁵²Rajagukguk, Erman, *Mimpi dan Realitas*, Jurnal Nasional : 5 February 2009, Kolom Yustisia.

⁵³Ismail, Tjip, *Op.cit*, hal.37-39

dilaksanakan oleh rakyat kepada seorang raja atau penguasa. Kerajaan/penguasa meminta upeti kepada rakyatnya dengan alasan mereka telah menggunakan tanah diwilayah kerajaan dan timbal baliknya adalah mereka memberikan upeti tersebut kepada kerajaan maka pihak kerajaan pun akan memberikan pelayanan keamanan. Namun dengan berubahnya zaman dan keadaan, masalah pajak pun ikut berubah. Sekarang pajak lebih memiliki fungsi dan asas tertentu serta undang-undang yang mengatur masalah perpajakan. Pajak pada saat ini diatur didalam undang-undang yang dibuat oleh rakyat melalui perwakilannya di Dewan Perwakilan Rakyat.

B. Teori Pemanfaatan (*Utility*)

Teori ini sebenarnya digunakan atas pergeseran paradigma lama tentang pajak yang tidak memberikan kontraprestasi secara langsung. Dimana pemanfaatan pajak haruslah diupayakan semaksimal mungkin untuk sektor pajak yang bersangkutan.

Teori ini dikemukakan oleh *Jeremy Bentham* (1748-1889) teorinya adalah bahwa manusia akan berbuat dengan cara sedemikian rupa untuk mendapatkan kenikmatan yang sebesar-besarnya dan menekan serendah-rendahnya penderitaan/kerugian/biaya, standar yang dipakai adalah apakah tindakan tersebut menghasilkan kebahagiaan. Tujuan dari perundang-undangan ini adalah untuk melayani kebahagiaan masyarakat namun hal ini pula yang menyebabkan masyarakat belum sadar akan arti pentingnya pajak sehingga belum ada rasa sukarela untuk membayar pajak mengingat masih menghitung untung ruginya membayar pajak tersebut. *Bentham* menekankan pada *individual utilitarianism*.⁵⁴

John Stuart Mill (1806-1873) mengemukakan pendapatnya yang menyetujui pendapat *Bentham*, dimana suatu tindakan itu hendaklah ditujukan kepada pencapaian kebahagiaan. Sebaliknya suatu tindakan dikatakan salah apabila menghasilkan sesuatu yang merupakan kebalikan dari kebahagiaan, ia menyetujui bahwa standar keadilan hendaknya didasarkan pada kegunaannya. Namun ia berpendapat pula bahwa asal-usul kesadaran akan keadilan tidak ditemukan pada kegunaan melainkan pada rangsangan untuk mempertahankan diri dan perasaan simpati. Perasaan keadilan akan memberontak terhadap kerusakan dan penderitaan, tidak hanya atas dasar

⁵⁴W. Friedman, *Legal Theory*, Stevens & Sons, London : 1953, hal.123

kepentingan individual melainkan lebih luas lagi yaitu terhadap orang lain yang kita samakan dengan diri kita sendiri. Sehingga keadilan tersebut mencakup semua persyaratan moral yang hakiki bagi kesejahteraan umat manusia.

Sedangkan *von Jhering* (1818-1889) lebih menekankan pada *social utilitarianism*, ia mengembangkan sisi *positivism John Austin* dan menggabungkan dengan prinsip *utilitarianism Bentham* dan *John Stuart Mill*. Pusat perhatian dari *Jhering* adalah konsep tentang tujuan, tidak ada suatu peraturan hukum yang tidak memiliki asal usul pada tujuan, yaitu pada motif yang praktis. Hukum dibuat dengan sengaja oleh manusia untuk hasil-hasil tertentu yang diinginkan, jadi hukum tersebut dibuat oleh negara dan ditujukan untuk tujuan tertentu. Dalam hal ini adalah keadilan dan kesejahteraan warganya.⁵⁵

Teori ini menitikberatkan pada asas kegunaan/kemanfaatan, karena tidak ada yang rela untuk membayar pajak sebelum mengetahui manfaat/kegunaannya, dimana pajak digunakan secara lebih luas untuk kesejahteraan rakyat dengan menekankan pelayanan pemerintah kepada warganya.

Untuk mengamankan penerimaan negara dan terkait dengan pemanfaatan dan kegunaannya dalam pembiayaan menuju kesejahteraan warganya, Direktorat Jenderal Pajak memiliki slogan yang cukup terkenal, yaitu "Lunasi Pajaknya Awasi Penggunaannya". Slogan ini sering kita dengar dan lihat baik di radio, TV dan media cetak yang menunjukkan adanya keseriusan dan Pemerintah khususnya Departemen Keuangan (Direktorat Jenderal Pajak) untuk terus selalu mengamankan penerimaan negara.

Hal ini dimaksudkan bahwa disatu sisi terkadang orang lupa dan selalu berpendapat yang harus selalu diawasi adalah para petugas pajak (*fiscus*) selaku pengumpul pajak namun di sisi lainnya terlupakan bahwa yang lebih bahaya dan memang harus diawasi adalah para penggunanya terutama Instansi/Departemen lembaga dan Pihak Pemerintahan Daerah yang *notabene* tinggal menggunakan anggaran di APBN maupun di APBD saja hasil pengumpulan pajak tersebut.

⁵⁵W. Friedman, *Teori dan Filsafat Hukum Telaah Kritis atas Teori-teori Hukum*, diterjemahkan Muhammad Arifin, Cetakan II. Jakarta: PT. RajaGrafindo Persada. 1993, hal. 111-126

Ingat korupsi yang lebih menggerogoti dan benar-benar membikin negara kelimpungan justru terjadi oleh para pengguna Anggaran ini dan sudah bukan hal yang tabu dan memang masyarakat tahu bahwa telah terjadi pembengkakan (*mark up*) dalam setiap biaya proyek atau kegiatan dan biasanya hal ini dilakukan secara sistem. Bahkan korupsi secara sistem telah terjadi dengan menggunakan berbagai aturan yang nyata-nyatanya hanya untuk menghabiskan anggaran dan uang pajak yang dikumpulkan dengan susah payah malah diselewengkan dan digunakan bukan untuk kepentingan pembangunan.

C. Teori Perintah (*Command Theory*)

Pemungutan pajak negara terdapat didasari oleh konsep negara kesejahteraan (*welfare state*), dimana negara negara bertujuan untuk meningkatkan kesejahteraan umum dan kesejahteraan sosial.⁵⁶ Lawrence M. Friedman menggunakan istilah sebagai negara yang suka mengatur (*the welfare-regulatory state*). Bentuk pengaturan negara menurut Friedman sebagai berikut :

*Basically, it is an active, interventionist state. Government is ubiquitous. It collects huge post of tax money, and commands of enormous army of civil servants. It distributes billions in the form of welfare payment.*⁵⁷

Teori dalam ilmu hukum yang mendekati azas pemungutan pajak adalah teori perintah dari Jhon Austin yang menganut paham positivisme⁵⁸, dimana Austin

⁵⁶Johnny Ibrahim, *Hukum Persaingan Usaha Filosofi, Teori, dan Implikasi Penerapannya di Indonesia*, Bayumedia Malang : 2007, hal.33

⁵⁷Lawrence M.Friedman, *Legal Culture and the Welfare State* sebagaimana dikutip Johnny Ibrahim, *Ibid*, hal.37

⁵⁸L.A Hart membedakan arti positivisme adalah sbb:1. Anggapan bahwa undang-undang adalah perintah-perintah manusia, 2. Anggapan bahwa tidak perlu ada hubungan antara hukum dengan moral atau hukum yang ada dan yang seharusnya ada, 3. Anggapan bahwa analisa dari konsepsi hukum : a. layak dilanjutkan, b. harus dibedakan dari penelitian-penelitian historis mengenai sebab-sebab atau asal-usul undang-undang dari penelitian-penelitian sosiologis mengenai hubungan hukum dengan gejala sosial lainnya, dan kritik atau penghargaan hukum apakah dalam arti moral, tuntutan sosial, fungsi-fungsinya atau sebaliknya. 4. Anggapan bahwa sistem hukum adalah sistem logis tertutup dimana putusan-putusan hukum yang tepat dapat dihasilkan dengan cara-cara yang logis dari peraturan-peraturan hukum yang telah ditentukan dahulu tanpa mengingat tuntutan-tuntutan sosial, kebijaksanaan, norma-norma moral, 5.

Anggapan bahwa penilaian moral tidak dapat diberikan atau dipertahankan, seperti halnya dengan pernyataan-pernyataan tentang fakta, dengan alasan yang rasional, petunjuk, atau bukti (non cognitivisme dalam etika). W. Friedmann, *Teori dan Filsafat Hukum Telaah kritis Atas Teori-Teori Hukum (susunan I)*, Rajawali pers Jakarta 1990 hal.147-148

mendefinisikan hukum sebagai *peraturan yang memberikan bimbingan kepada makhluk yang berakal oleh makhluk yang berakal yang berkuasa atasnya*. Jadi hukum sepenuhnya dipisahkan dari keadilan dan didasarkan tidak atas gagasan-gagasan tentang yang baik dan buruk. Hukum manusia dibagi kedalam : 1. Hukum sebenarnya (hukum positif) yang dibuat oleh kekuasaan politik dan 2. Hukum tidak sebenarnya tidak dibuat oleh kekuasaan politik. Lebih lanjut disebutkan hukum positif memiliki ciri empat unsur : Perintah, Sanksi, Kewajiban dan Kedaulatan⁵⁹.

Pajak selain merupakan kewajiban bagi masyarakat, yang dipungut untuk membiayai negara dalam menjalankan tugasnya mewujudkan kesejahteraan masyarakat, Pasal 23 (1) Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia (UUD 45) menyatakan :

Anggaran pendapatan dan belanja negara sebagai wujud dari pengelolaan keuangan negara ditetapkan setiap tahun dengan undang-undang dan dilaksanakan secara terbuka dan bertanggung jawab untuk sebesar-besarnya kemakmuran rakyat

Pemungutan pajak juga merupakan perintah dari negara melalui UUD 45, jadi merupakan perintah konstistusi yang telah disepakati oleh rakyat melalui wakil-wakil rakyat dimana secara tegas disebut dalam UUD 45 pada pasal 23A yang menyatakan⁶⁰ :

Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan Negara diatur dengan undang-undang.

Setelah diatur sebagaimana perintah Undang Undang Dasar 1945 pasal 23A perubahan (amandemen) ketiga dimaksud, berdasarkan pasal 8 Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan, maka materi-materi yang berkaitan dengan keuangan negara dalam hal ini pungutan atas pajak harus diatur dengan undang-undang. Oleh sebab itulah atas perintah undang-undang ini pula dilakukan perubahan-perubahan yang cukup signifikan terkait dengan undang-undang ketentuan umum perpajakan (terakhir perubahan ketiga), pajak

⁵⁹ W. Friedmann, *Ibid*, hal.150.

⁶⁰ Undang-Undang Dasar 1945 Perubahan Ketiga

penghasilan (terakhir perubahan keempat), pajak pertambahan nilai (terakhir perubahan ketiga) serta diundangkannya undang-undang Pajak Daerah dan Retribusi Daerah dalam Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2009. Sehingga dalam undang-undang yang baru tersebut terlihat lebih banyak dan lebih tebal dari undang-undang sebelumnya karena dijelaskan dan dirinci secara lebih detail.

D. Teori Pemungutan Pajak Lainnya

Terdapat beberapa teori pemungutan pajak yang kemudian dikenal saat ini, diantaranya Teori Asuransi, Teori Kepentingan, Teori Gaya Pikul, Teori Kewajiban Pajak Mutlak/Teori Bakti, dan Teori Asas Gaya Beli yang mana atas teori-teori tersebut telah dijelaskan sebagaimana dalam Bab I tentang Pendahuluan penulisan ini, yaitu:

- a. Teori Asuransi, menyatakan bahwa tugas Negara untuk melindungi warga negaranya supaya selamat dan aman baik jiwa maupun harta bendanya. Untuk itu harus membayar premi seperti premi asuransi, dan pajak dianggap sebagai premi. Namun membandingkan dengan perusahaan asuransi tidak tepat, sebab bila Wajib Pajak menderita kerugian, tidak ada penggantian dari Negara dan antara wajib pajak dengan petugas negara sebagai pemungut pajak tidak terdapat hubungan langsung dalam kontra prestasinya;
- b. Teori Kepentingan, yang dalam ajarannya menyatakan bahwa beban pajak didasarkan pada kepentingan orang-orang termasuk perlindungan atas jiwa beserta harta bendanya. Sudah selayaknya menanggung biaya yang dikeluarkan oleh Negara. Namun teori inipun kurang tepat sebab tidak ada ukuran untuk mengukur kepentingan orang-orang yang membayar pajak besar dengan yang pajaknya kecil;
- c. Teori Gaya Pikul, yang menyatakan bahwa pajak harus dibayar menurut gaya pikul seseorang. Istilah ini merupakan sesuatu yang mutlak perlu diperhatikan. Namun sulit untuk mengukur gaya pikul seseorang secara konkrit;
- d. Teori Bakti atau Teori Kewajiban Pajak Mutlak, yang menyatakan bahwa karena Negara mengemban tugas melindungi segenap warganya maka timbulah hak mutlak negara untuk memungut pajak. Menurut teori ini dasar hukum pajak

terletak pada hubungan rakyat dengan negara, yang berkuasa memungut pajak dari warganya; dan

- e. Teori Gaya Beli, yang memandang fungsi pemungutan pajak sebagai suatu cara mengambil gaya beli dari rumah tangga masyarakat untuk kepentingan rumah tangga negara dan menyalurkannya kembali kepada masyarakat dengan maksud memelihara kehidupan dalam masyarakat. Teori ini mengajarkan bahwa penyelenggaraan kepentingan masyarakat inilah dianggap sebagai dasar keadilan pemungutan pajak.

Sehubungan dengan teori-teori yang telah disampaikan diatas, penulis menyampaikan pendapatnya bahwa teori-teori yang dikemukakan terkait dengan arti penting dan kegunaan pajak untuk pembiayaan pembangunan dan pemerintahan yang berkelanjutan (*sustainable*), hal mana dimaksudkan untuk cita-cita negara ini yaitu keadilan dan kesejahteraan bagi semua warganya.

Dapat disampaikan oleh penulis bahwa *command theory* merupakan perwujudan nyata dari keinginan *welfare state* dan *utility theory*. *Command theory* memberikan kewajiban/perintah dari negara untuk mengatur keuangan negara dalam hal ini adalah memungut pajak dari warganya dan warganya berkewajiban memenuhi/mematuhinya. Karena atas dasar undang-undanglah pungutan pajak dapat dilakukan, khususnya kepada warga dan badan usaha yang berkedudukan di dalam negeri maupun luar negeri serta warganegara dan badan usaha asing yang telah memenuhi syarat tertentu sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku di negara ini.

Tanpa mengesampingkan dan mengecilkan arti dan fungsi dari teori lainnya, *Command theory* inilah yang mendominasi keberlakuan pemungutan pajak di Indonesia.

BAB IV PEMBAHASAN

Sebagaimana dikemukakan dalam awal bab penulisan ini, *tax treaty* merupakan upaya dua negara dengan merekonsiliasi dua undang-undang pajak yang berbeda dan membagi hak pengenaan pajak terhadap subjek dan objek pajaknya atau suatu perjanjian internasional yang berguna untuk meminimalisir pengenaan pajak berganda, pengenaan tarif yang berlebihan, pajak tidak tertentu/terduga, penghindaran/pengelakan pajak (*tax avoidance*) dan penggelapan pajak (*tax evasion*)⁶¹. *Tax treaty* ini merupakan bagian dari perpajakan internasional, yaitu suatu kesepakatan perpajakan yang berlaku di antara negara yang menandatangani dan meratifikasinya serta pelaksanaannya dilakukan dengan niat baik sesuai dengan *Vienna Convention on The Laws of Treaties Article 26 Pacta sunt servanda*, "every treaty in force is binding upon the parties to it and must be performed by them in good faith" atau tiap-tiap perjanjian yang berlaku, mengikat negara-negara pihak dan harus dilaksanakan dengan itikad baik. Konvensi ini juga memberi pedoman tentang pemberian interpretasi dari suatu *treaty* yang dicakup dalam *Article 31(1)* yang berbunyi "a treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given in the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose" yang memberi pengertian bahwa suatu *treaty* harus diberi interpretasi dengan itikad baik dan diartikan sesuai dengan definisi yang diberikan di dalam kerangka tujuan dari *treaty* tersebut. Dalam kaitannya dengan *tax treaty*, ketentuan tersebut mengandung dua hal yang pokok yaitu interpretasi dari suatu istilah dan interpretasi atas hak pemajakan terhadap jenis penghasilan tertentu. Interpretasi yang akan menimbulkan pengenaan pajak berganda, tidak sesuai dengan jiwa *Article 31(1)*, yaitu "... in the light of its object and purpose....".

⁶¹Vogel, Klaus, *Op.cit*, page 85

Berdasarkan Konvensi Wina yang telah diratifikasi 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 Optional Protocol To The Vienna Convention On Diplomatic Relations Concerning 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*), terdapat beberapa cara bagi negara yang menjadi salah satu pihak dalam suatu *treaty* untuk menyatakan terikat kepada *treaty* yang bersangkutan, atau pengesahan suatu *treaty*, yaitu: ratifikasi (*ratification*) dimana masing-masing negara yang akan mengesahkan *international treaty* turut menandatangani naskah perjanjian, aksesi (*accession*) dimana negara yang akan mengesahkan suatu *international treaty* tidak turut menandatangani naskah perjanjian sedangkan penerimaan (*acceptance*) dan penyetujuan (*approval*) dapat terjadi dalam hal terjadi perubahan *international treaty* tersebut.⁶² Saat ini, dengan telah mengikuti dan menandatangani (ratifikasi) konvensi tersebut maka kedudukan Indonesia adalah menjadi subjek hukum internasional. Berkenaan dengan *international treaty* yang telah disepakati antara Indonesia dengan negara-negara mitra khususnya yang terkait dengan *tax treaty*, tidak setiap negara langsung terikat di dalamnya. Terdapat langkah tertentu agar *treaty* tersebut mengikat, yang paling lazim dilakukan oleh Indonesia adalah dengan menggunakan ratifikasi (*ratification*) melalui sebuah keputusan presiden sedangkan untuk negara mitra lainnya menggunakan ketentuan yang ada di negaranya masing-masing. Untuk keberlakuannya dilanjutkan dengan pertukaran nota ratifikasi (*exchange of instrument of ratification*) atau pemberitahuan bahwa Indonesia telah

⁶²Setiawan, Agus, *Perpajakan Internasional di Indonesia*, Jakarta : Rajagrafindo Persada, Januari 2006, hal.14

meratifikasi (*notification*). Apabila proses tersebut telah dilalui maka suatu *tax treaty* sudah berlaku dan Indonesia secara resmi menjadi terikat kepada *tax treaty* dimaksud.

Tax treaty merupakan *reciprocal agreement*, karena kepentingan atau kebutuhan dari kedua belah pihak yang saling membutuhkan (timbang balik), oleh karenanya dibutuhkan kesesuaian dari peraturan masing-masing pihak (Indonesia dengan negara mitra lainnya). Oleh karena itu, jika Indonesia mengadakan *tax treaty* bukanlah semata-mata keinginan dari Indonesia sendiri, namun juga karena ada asas timbal balik (*reciprocal*) dan keinginan yang sama dari negara yang mengadakan perjanjian tersebut. Berdasarkan prinsip/asas timbal balik (*reciprocal*) itu pula bila belum mengadakan kesepakatan *tax treaty* dengan suatu negara mitra, Indonesia tidak akan dapat menerapkan suatu ketentuan perpajakan terhadap warga atau badan usaha negara mitra lainnya. Oleh karenanya, baik diatur secara khusus maupun tidak, jika telah disepakati dalam dunia internasional mau tidak mau, Indonesia harus tunduk dan patuh akan hal tersebut, tidak terkecuali dalam hal perpajakan khususnya dalam pelaksanaan *tax treaty*, apalagi yang terkait dengan perolehan penghasilan di negara lain, begitupun sebaliknya.

Posisi *tax treaty* menurut penulis sangat unik, karena dalam tata hukum Indonesia ia tidak masuk dalam hukum privat melainkan masuk dalam area hukum publik (hukum publik internasional) yaitu hukum yang didasarkan pada kepentingan publik, materi dan prosesnya atas dasar otoritas publik. Publik di sini diwakili oleh negara, karenanya *treaty* tersebut mengatur tentang hubungan/kepentingan hukum antar negara satu dengan negara lain secara internasional. Jelas pula bahwa *treaty* ini selain tertulis juga memerlukan ratifikasi dari masing-masing pihak yang berwenang di negaranya masing-masing, *treaty* ini jelas harus tertulis dan tertuang dalam lingkup peraturan perundang-undangan.

Kesepakatan dan penandatanganan yang telah dilakukan oleh kedua belah pihak, dalam hal ini oleh Indonesia dengan negara mitra *tax treaty* merupakan salah satu syarat penting dalam pemenuhan sahnya perjanjian sebelum nantinya diratifikasi oleh kedua belah pihak. Sebagaimana diketahui syarat sahnya perjanjian sebagaimana

tertuang dalam pasal 1320 KUH Perdata terdiri atas: adanya kesepakatan kedua belah pihak, kecakapan untuk melakukan perbuatan hukum, adanya obyek atau sesuatu yang diperjanjikan dan adanya kausa atau sebab yang halal. Namun apabila setelah *tax treaty* tersebut disepakati masih terdapat hal atau sesuatu yang perlu/belum dilengkapi (*atribute*) dan dituangkan dalam suatu peraturan domestik dibawahnya, apakah *tax treaty* tersebut tetap berlaku? Contoh atas hal ini adalah pemberlakuan Per-61/PJ/2009 yang telah diubah dengan Per-24/PJ/2010 tanggal 30 April 2010 tentang Tata Cara Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda, dimana pemberlakuan bentuk baku mengenai formulir Surat Domisili atau *Certificate of Domicile of Non Resident for Indonesia Tax Withholding* ini tidak dituangkan dalam *tax treaty* yang telah disepakati.

Contoh lain dari ketidakkonsistenan ini terjadi pula terhadap pelaksanaan *tax treaty* antara Indonesia-Belanda khususnya terkait dengan penghasilan bunga yang terdapat dalam pasal 11 ayat 4, dimana keberlakuannya harus diatur lagi dengan peraturan pelaksana yang ada dibawahnya yaitu dengan surat edaran direktur jenderal pajak nomor SE-17/PJ./2005 tanggal 1 Juni 2005 tentang Petunjuk Perlakuan Pajak Penghasilan terhadap Pasal 11 tentang Bunga pada Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) antara Indonesia dengan Belanda dimana pada nomor 2 menyebutkan bahwa "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 diatas 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% dari jumlah brutto yang dibayarkan". Hanya saja surat edaran ini kembali dicabut dengan peraturan direktur jenderal pajak nomor Per-62/PJ./2009 tanggal 5 November 2009 yang saat ini telah diubah dengan Per-25/PJ/2010 tanggal 30 April 2010 tentang Pencegahan Penyalahgunaan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda. Bagaimana mungkin suatu *tax treaty* yang telah berlaku setelah kesepakatan dicapai, salah satu keberlakuan pasalnya diatur lagi

Universitas Indonesia

dengan peraturan dibawahnya kemudian dicabut lagi sesuai keinginan salah satu pihak.

Sesuai dengan kajian akademik bahwa karena *tax treaty* yang *lex specialis* daripada undang-undang domestik sehingga membuat kedudukannya sama dengan undang-undang dan berdasarkan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan Pasal 7 ayat 1 hanya menyebutkan 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.

bilapun ada peraturan atau ketentuan lain, maka berdasarkan pasal 7 ayat 4 undang-undang tersebut akan diakui keberadaannya dan mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang diperintahkan oleh Peraturan Perundang-undangan yang lebih tinggi. Jadi bagaimana mungkin peraturan yang lebih rendah dapat mengatur ketentuan/peraturan yang lebih tinggi dan bahkan lebih khusus tersebut.

Seharusnya berdasarkan kesepakatan atau perjanjian yang telah disepakati tidak ada lagi ketentuan lain yang harus dituangkan dalam peraturan domestik karena *tax treaty* tersebut telah menjadi undang-undang bagi yang telah menyepakatinya. Sehingga bila muncul peraturan baru untuk melengkapi/menambah keberlakuan suatu *tax treaty* perlu dilihat dahulu apakah peraturan tersebut telah menyesuaikan dengan *tax treaty* yang ada atau belum, bila tidak/belum atau bahkan bertentangan perlu disampaikan pula perubahan/penambahan ketentuan tersebut sesuai dengan mekanisme yang ada kepada negara mitra. Menurut penulis, menjadi lebih baik dan arif bila *tax treaty* yang akan disepakati telah menyesuaikan diri dengan rumusan peraturan domestik yang telah ada sebelumnya dan bila pun harus terbit peraturan baru agar bisa sesuai dengan *tax treaty* yang telah ditandatangani/disepakati, harus

diingat bahwa Indonesia menganut premis bahwa *tax treaty* merupakan ketentuan yang lebih khusus (*lex specialis*) daripada ketentuan domestik.

Gunadi mengemukakan bahwa pemberlakuan *tax treaty* akan membatasi aplikasi suatu ketentuan domestik tetapi tidak dapat (efektif) memperluas hak pemajakan yang tersurat dalam ketentuan domestik. *Tax treaty* hanya mengakui kewenangan mengenakan pajak (penghasilan) dan hal itu bukan saja hanya dari ketentuan dimaksud, karena masih diperlukan rumusan dalam ketentuan domestik. Jika hak pemajakan tersebut tidak tersurat dalam ketentuan domestik, ketentuan *tax treaty* yang mengalokasikan hak pemajakan kepada salah satu negara tidak dapat diaplikasikan. Sehubungan dengan interaksi antara ketentuan *tax treaty* dengan ketentuan domestik tersebut, untuk menentukan kemungkinan pemajakan terhadap suatu subjek atau objek dan berapa banyak pemajakan dapat dilakukan, ketentuan *tax treaty* dan domestik harus diteliti secara seksama. Mana yang lebih dahulu, harus memperhatikan beberapa pertimbangan, yaitu:

1. kemungkinan pemajakan berdasarkan ketentuan domestik;
2. kemungkinan pembatasan hak pemajakan oleh *tax treaty* dan cakupan pembatasan; dan
3. sarana pemajakan terhadap elemen objek yang berdasarkan *tax treaty* dapat dikenakan pajak.

Sedangkan tujuan dari *tax treaty* itu sendiri adalah⁶³:

1. melindungi wajib pajak;
2. mendorong atau menarik investasi (dengan berbagai keringanan pajak);
3. memudahkan ekspansi perusahaan maju;
4. membantu mengurangi dan menanggulangi penghindaran dan penyelundupan pajak, meningkatkan kerja sama aplikasi ketentuan domestik, perbaikan pertukaran informasi dan pengalaman perpajakan, peningkatan pengetahuan

⁶³ Gunadi, *Op.cit*, hal. 163

tentang kemampuan bayar wajib pajak, perbaikan interpretasi ketentuan pajak (misalnya sehubungan dengan praktik *transfer pricing*);

5. harmonisasi kriteria pemajakan;
6. mencegah diskriminasi;
7. menumbuhkan hubungan ekonomis; dan
8. meningkatkan pencegahan penyalahgunaan perjanjian dan kerja sama dalam penetapan dan penagihan serta aktivitas administrasi lainnya dan sebagainya.

Sebagaimana dikemukakan di atas Indonesia menganut premis bahwa *tax treaty* yang *lex specialis* daripada ketentuan domesik tanpa mempertimbangkan waktu pengundangannya dan berbeda dengan Amerika yang menganut premis *tax treaty* memiliki kekuatan yang sama dengan ketentuan domestik dan aplikasinya ditentukan dengan waktu pengundangannya (yang paling baru adalah yang berlaku atau *the later in time rule*). Sedangkan untuk mencegah terjadinya salah tafsir atau interpretasi atas ketentuan dalam *tax treaty* untuk menyerasikannya keberadaan prosedur kesepakatan bersama (*mutual agreement procedures*) merupakan sarana musyawarah untuk mufakat yang sangat membantu.⁶⁴

Berdasarkan *Command Theory* yang digunakan penulis, bahwa atas pemungutan pajak yang dilakukan oleh pemerintah harus diatur dengan undang-undang. Selain *tax treaty* masih terdapat perjanjian lainnya, baik antar negara maupun antara suatu negara dengan wajib pajak negara lain (*individual ruling*) yang mencantumkan masalah pemajakan, misalnya kerjasama ekonomi, kesepakatan perlindungan investasi, transportasi internasional, kontrak bagi hasil (minyak dan gas bumi) dan sebagainya.

Salah satu ulasan tentang contoh *individual ruling* yang mencantumkan masalah perpajakan ini adalah tentang sistem perjanjian kontrak karya (*work of contract*) yang telah dihapus dan diganti dengan izin usaha pertambangan (IUP). Kontrak karya yang sedang berjalan, dalam waktu paling lambat satu tahun harus disesuaikan dengan

⁶⁴ Gunadi, *Op.cit*, hal. 162 dan 177.

undang-undang yang baru sejak keberlakuan Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2009 tentang Pertambangan Mineral dan Batubara tanggal 12 Januari 2009. Walaupun kontrak karya merupakan suatu perjanjian perusahaan pertambangan antara Pemerintah Republik Indonesia dengan perusahaan swasta asing, patungan perusahaan asing dengan Indonesia dan perusahaan swasta nasional untuk melaksanakan usaha pertambangan di luar minyak gas dan bumi, namun keberlakuannya tidak memerlukan ratifikasi. Bentuk kontrak karya yang dibuat antara pemerintah Indonesia dengan perusahaan penanaman modal asing atau patungan antara perusahaan asing dengan perusahaan domestik adalah bersifat tertulis. Substansi kontrak disiapkan oleh Pemerintah Republik Indonesia melalui Departemen ESDM (Energi dan sumber Daya Mineral) dengan calon penanam modal (asing).

Menjadi catatan penting bagi penulis adalah bagaimana hak pemajakan negara atas perusahaan-perusahaan yang terlibat kontrak karya pertambangan tersebut. Pemerintah Republik Indonesia dalam hal ini Menteri Keuangan yang pada saat itu dijabat oleh J.B. Sumarlin pernah mengeluarkan surat dengan nomor S-1032/MK.04/1988 tanggal 15 September 1988 tentang Ketentuan Perpajakan Dalam Kontrak Karya Pertambangan yang kemudian dituangkan ke dalam Surat Edaran Dirjen Pajak nomor SE-43/PJ.22/1988 tanggal 1 Oktober 1988 tentang hal yang sama mengemukakan bahwa:

".....kontrak karya pertambangan hendaknya diberlakukan/dipersamakan dengan undang-undang, oleh karena itu ketentuan perpajakan yang diatur dalam kontrak karya diberlakukan secara khusus (special treatment/lex specialis). Dengan perkataan lain, undang-undang perpajakan berlaku secara umum kecuali diatur secara khusus dalam kontrak karya....."

Dengan terbitnya surat tersebut, kontrak karya yang seharusnya masuk dalam area hukum private, maka masuk ke dalam area hukum publik karena sifatnya yang dipersamakan dengan undang-undang. Hanya saja penulis berpendapat bahwa kendatipun saat ini memang belum ada konflik yang terjadi dan bila mungkin terjadi terkait dengan kontrak karya tersebut, bahwa perlakuan perpajakan atas perusahaan-perusahaan tersebut seharusnya diperlakukan sama dengan perusahaan/badan usaha

Universitas Indonesia

lainnya dimana dikenakan tarif progresif sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku dan artinya adalah merupakan hak negara untuk memungut pajak sesuai ketentuan yang berlaku tanpa memperhatikan perlakuan pajak yang ada dalam kontrak karya tersebut.

Penulis berpendapat bahwa secara yuridis formal berdasarkan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan khususnya Pasal 7, maka ketentuan perlakuan perpajakan dalam kontrak karya tersebut seharusnya tidak berlaku lagi sejak diundangkannya Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tersebut. Sehingga perlakuan perpajakan seharusnya berdasarkan undang-undang perpajakan domestik yang ada, dapat dikatakan bahwa surat tersebut hanya sekedar opini/pendapat pribadi saja dan seharusnya Dirjen Pajak pada saat itu tidak perlu mengeluarkan surat edaran sebagaimana dimaksud, karena kedudukannya yang berdasar atas opini tersebut tidak masuk dalam hierarki perundang-undangan di Indonesia. Sehingga bila ketentuan perpajakan dalam kontrak karya dimaksud diberlakukan maka sejak terbitnya S-1032/MK.04/1988 tanggal 15 September 1988 tentang Ketentuan Perpajakan Dalam Kontrak Karya Pertambangan yang kemudian dituangkan ke dalam Surat Edaran Dirjen Pajak nomor SE-43/PJ.22/1988 tanggal 1 Oktober 1988 sampai dengan terbitnya Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2009 tentang Pertambangan Mineral dan Batubara tanggal 12 Januari 2009 dengan memperhatikan pasal 128, maka jumlah pemasukan pajak negara yang hilang dari sektor pertambangan berdasarkan kontrak karya tersebut cukuplah signifikan.

Secara faktual, pelaksanaan yurisdiksi pemajakan hanya dapat berlaku efektif terhadap subjek dan objek yang berada di bawah wilayah kekuasaan masing-masing negara. Apabila tidak ada pengaturan *tax treaty*, kegiatan pelaksanaan pemajakan ke luar wilayah suatu negara dapat menimbulkan benturan pengaturan dengan otoritas pemajakan negara lainnya. Kesulitan yang dapat terjadi, yaitu⁶⁵:

1. penagihan pajak domestik ke luar negeri (*collection of domestic tax abroad*);

⁶⁵ Gunadi, *Op.cit*, hal. 57-58.

2. konfirmasi atau pembuktian fakta perpajakan di luar negeri; dan
3. dalam rangka melindungi kedaulatan suatu negara, kegiatan pencarian fakta perpajakan bila tanpa sepengetahuan negara lainnya pada umumnya tidak diperbolehkan apalagi menyangkut rahasia usaha dan profesi.

Terkait dengan pelaksanaan keberlakuan *tax treaty* yang berlaku saat ini, penulis akan menyampaikan hal-hal yang berhubungan dengan permasalahan yang telah dikemukakan sebagaimana disampaikan dalam awal penulisan, yaitu keberlakuan pajak penghasilan atas *capital gains*, baik di Indonesia sendiri (*unilateral*) maupun dengan negara mitra (*bilateral/multilateral*).

Secara khusus, hak pemungutan pajak suatu negara dalam ketentuan *tax treaty* meliputi 2 (dua) hal, yaitu:

1. hak pemungutan pajak terhadap wajib pajak dalam negeri (WPDN) atas penghasilan dari luar negeri, dilakukan atas penghasilan luar negeri atau transaksi (ke) luar batas negara (*outward, outbound transaction*) karena umumnya melibatkan eksportasi modal ke manca negara; dan
2. hak pemungutan pajak terhadap wajib pajak luar negeri (WPLN) atas penghasilan dari dalam negeri (*domestik*), dilakukan atas penghasilan domestik atau transaksi (ke) dalam batas negara (*inward, inbound transaction*) karena umumnya melibatkan importasi modal dari manca negara.

Dimana atas kedua hal tersebut, pada praktiknya pemungutan pajak penghasilan luar negeri dilakukan oleh negara domisili (*residence country*), sedangkan pemungutan pajak penghasilan domestik dilakukan oleh negara sumber (*source country*).

Pengaturan atas pengenaan pajak atas perolehan penghasilan atau peningkatan kemampuan ekonomis di dalam negeri (Indonesia) dapat dikatakan cukup jelas atau *ter-cover* dengan baik oleh peraturan yang ada, walaupun masih ada beberapa hal yang perlu atau masih harus diperbaiki misalnya terkait dengan Surat Keterangan Domisili yang akan dibahas dibawah ini. Hanya saja terkait dengan pengenaan pajak penghasilan atas *capital gains* yang diperoleh di luar Indonesia oleh wajib pajak/subjek pajak dalam negeri maupun perolehan penghasilan oleh subjek pajak

Universitas Indonesia

luar negeri di Indonesia masih dapat menimbulkan konflik antar negara dari subjek pajak dan objek pajak tersebut.

A. Perlakuan Pajak Penghasilan Atas *Capital Gains* di Indonesia (*Unilateral*)

1. Prinsip Perpajakan

Glenn P. Jenkins dan *Gangadhar P. Shukla* mengemukakan bahwa pajak atas *capital gains* merupakan pajak atas nilai aset yang dialihkan.⁶⁶ Dengan mengenakan pajak atas *capital gains* akan dapat menghalangi niat sebagian masyarakat untuk menghindarkan keuntungan usaha kepada keuntungan investasi sebagai suatu cara untuk menghindari dari kewajiban membayar pajak penghasilan.

Secara *unilateral* Indonesia memiliki ketentuan perundang-undangan yang berpotensi menimbulkan pajak berganda dengan negara lain sehingga kebutuhan akan *tax treaty* sangatlah diperlukan termasuk *capital gains* yang dibahas dalam bab ini. Sesuai dengan pengertian penghasilan sebagai objek yang dikenakan pajak, prinsip pengenaan pajak atas *capital gains* pada hakikatnya terdapat pada Pasal 4 ayat (1) Undang-undang Nomor 7 Tahun 1993 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan. Sebagaimana yang dikemukakan oleh Gunadi bahwa prinsip pengenaan pajak ini mengikuti pendekatan komprehensif (*comprehensive concept*) yang disebut juga sebagai *global of income* dan juga konsep pertambahan (*accretion concept*)⁶⁷. Dengan prinsip pengenaan ini, *capital gains* yang diperoleh dan dikenakan pajak tidak terbatas hanya dari Indonesia saja, namun juga dari luar Indonesia. Karena perolehan *capital gains* tersebut pada hakikatnya dapat memberikan tambahan kemampuan ekonomis.

⁶⁶Glenn P. Jenkins and Gangadhar P. Shukla, *Public Finance in Open Economics*, Harvard International Tax Program, Harvard Institute For International Development:1977, hal.107.

⁶⁷Gunadi, *Akuntansi Perpajakan*, Jakarta:Grasindo, 1997, hal. 21.

2. Dasar Hukum

Bila dicermati dari aspek yuridis, pengenaan pajak atas *capital gains* di Indonesia cukup kuat dan jelas yaitu Undang-Undang Pajak Penghasilan yang diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 pasal 4 ayat (1) huruf d ditetapkan bahwa penghasilan yang termasuk sebagai objek pajak adalah keuntungan karena penghasilan dari penjualan atau karena pengalihan harta, yang dikenal dengan istilah *capital gains*. Sehingga keuntungan dari penjualan atau pengalihan harta merupakan penghasilan yang dikenakan Pajak Penghasilan.

Menurut ketentuan yang berlaku, penjualan atau pengalihan harta dapat menghasilkan keuntungan berupa *capital gains*, namun dapat juga mengalami kerugian (*capital loss*). Perolehan keuntungan atau kerugian ini tentu tergantung dari besaran nilai antara nilai perolehan (pembelian) atau nilai buku dengan nilai penjualan atau pengalihannya, selisih inilah yang menjadi penghasilan untuk dikenakan Pajak Penghasilan. Terdapat dua kelompok kegiatan yang dapat digolongkan ke dalam penjualan atau pengalihan harta untuk memperoleh keuntungan yaitu:

- b. keuntungan karena penjualan atau pengalihan harta secara umum, dimana wajib pajak menjual atau mengalihkan harta yang dimilikinya yang memiliki tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan; dan
- c. keuntungan sebagaimana dimaksud dalam pasal 4 ayat 1 huruf d Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Peghasilan.

atas keuntungan pengalihan sebagaimana dimaksud tersebut akan dijabarkan lebih lanjut dalam penulisan dibawah ini. Namun yang pasti adalah dengan adanya penegasan dan penetapan kelompok *capital gains* yang diperoleh dari keuntungan karena penjualan atau karena pengalihan harta dalam undang-undang Perpajakan, diharapkan tidak ada lagi keraguan mengenai *capital gains* yang dikenakan pajak.

Universitas Indonesia

3. Perlakuan Pajak Penghasilan atas *Capital Gains*

Dalam Undang-Undang tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 pengaturan atas *capital gains* ini meliputi⁶⁸:

- a. keuntungan karena pengalihan harta kepada perseroan, persekutuan, dan badan lainnya sebagai pengganti saham atau penyertaan modal.

Jika terjadi pengalihan harta sebagai pengganti saham atau penyertaan modal (semacam *inbreng*), keuntungan berupa selisih antara harga pasar dari harta yang diserahkan dengan nilai bukunya merupakan penghasilan berupa *capital gains* yang dikenakan Pajak Penghasilan, yang besarnya bisa bervariasi tergantung pada jenis *asset* dan tempat terjadinya transaksi, mengikuti ketentuan yang berlaku;

- b. keuntungan karena pengalihan harta kepada pemegang saham, sekutu, atau anggota yang diperoleh perseroan, persekutuan, dan badan lainnya.

Apabila suatu perusahaan mengalihkan hartanya kepada pemegang saham, sekutu atau anggota, keuntungan atas pengalihan merupakan penghasilan yaitu berupa *capital gains* yang dikenakan pajak, yang besarnya bisa bervariasi tergantung pada jenis *asset* dan tempat terjadinya transaksi, mengikuti ketentuan yang berlaku;

- c. keuntungan karena likuidasi, penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, pengambilalihan usaha, atau reorganisasi dengan nama dan dalam bentuk apa pun.

⁶⁸ *Ibid.*

Apabila suatu badan di likuidasi, keuntungan yang diperoleh dari penjualan harta yaitu selisih antara harga jual berdasarkan harga pasar dengan nilai sisa buku harta tersebut merupakan objek pajak. Demikian juga selisih lebih antara harga pasar dengan nilai sisa buku dalam hal terjadi penggabungan, peleburan, pemekaran, pemecahan, dan pengambilalihan usaha adalah penghasilan berupa *capital gains*. Sesuai Pasal 2 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 43/PMK.03/2008 tanggal 13 Maret 2008 tentang Penggunaan Nilai Buku atas Pengalihan Harta dalam Rangka Penggabungan, Peleburan atau Pemekaran Usaha ditegaskan bahwa untuk dapat melakukan penggabungan, peleburan atau pemekaran usaha dengan menggunakan nilai buku, harus dipenuhi persyaratan sebagai berikut:

1. mengajukan permohonan kepada Direktur Jenderal Pajak dengan melampirkan alasan dan tujuan melakukan merger dan pemekaran usaha;
2. melunasi seluruh utang pajak dari tiap badan usaha yang terkait; dan
3. memenuhi persyaratan tujuan bisnis (*business purpose test*).

Sedangkan penggunaan nilai buku juga diizinkan untuk pemekaran usaha terhadap wajib pajak yang akan atau telah melakukan *Initial Public Offering*⁶⁹ sebagaimana disebutkan dalam Pasal 1 Nomor 5 Peraturan Menteri Keuangan tersebut, yaitu terhadap:

1. wajib pajak yang belum *Go Public* yang akan melakukan penawaran umum perdana (*Initial Public Offering*); atau

⁶⁹*Initial Public Offering* (Penawaran Umum Perdana) yaitu penjualan pertama saham umum sebuah perusahaan kepada investor umum atau suatu keadaan/peristiwa dimana untuk pertama kalinya suatu perusahaan menjual atau menawarkan sahamnya kepada masyarakat umum di pasar modal, sedangkan pengertian Penawaran Umum berdasarkan Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1995 tentang Pasar Modal Pasal Inomor 15 adalah kegiatan penawaran Efek yang dilakukan oleh Emiten untuk menjual Efek kepada masyarakat berdasarkan tata cara yang diatur dalam Undang-undang ini dan peraturan pelaksanaannya.

2. Wajib Pajak yang telah *Go Public* sepanjang seluruh badan usaha hasil pemekaran melakukan penawaran umum perdana (*Initial Public Offering*).

Dalam rangka menunjang program pemerintah untuk restrukturisasi perusahaan, bila sebagian pemegang saham dari badan usaha yang mengalihkan hartanya (*transferor company*) tidak menyetujui penggabungan atau peleburan usaha (*disapproving shareholders*), mereka dapat menerima uang pengganti atas saham miliknya pada badan usaha yang mengalihkan harta. Pemegang saham yang memiliki pembukuan atau catatan akan memperoleh keuntungan (*capital gains*) sebesar selisih lebih dari jumlah uang yang diterima dengan nilai buku saham yang dilepas, atau kerugian sebesar selisih lebih nilai buku saham yang dilepas atas jumlah uang tersebut;

- d. keuntungan karena pengalihan harta berupa hibah, bantuan, atau sumbangan, kecuali yang diberikan kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dan badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi, atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil, yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan Peraturan Menteri Keuangan, sepanjang tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan di antara pihak-pihak yang bersangkutan; dan
- e. keuntungan karena penjualan atau pengalihan sebagian atau seluruh hak penambangan, tanda turut serta dalam pembiayaan, atau permodalan dalam perusahaan pertambangan.

Dalam hal Wajib Pajak pemilik hak penambangan mengalihkan sebagian atau seluruh hak tersebut kepada Wajib Pajak lain, keuntungan yang diperoleh merupakan objek pajak.

Perlakuan atas *capital gains* sebagaimana disebutkan di atas adalah berdasarkan Pasal 16 (1) UU Pajak Penghasilan dengan penerapan tarif sebagaimana diatur dalam Pasal 17 tentang tarif pajak umum atas penghasilan kena pajak, yaitu:

- a. tarif *progresif* untuk orang pribadi, terdiri atas:
 - penghasilan s/d Rp.50 juta, tarif pajak 5%
 - penghasilan Rp. 50 juta s/d Rp. 250 juta, tarif pajak 15%
 - penghasilan Rp. 250 juta s/d 500 juta, tarif pajak 25%
 - penghasilan diatas Rp. 500 juta, tarif pajak 30%
- b. sedangkan untuk badan usaha dan badan usaha tetap dikenakan tarif linier/proporsional/sebanding dengan tarif tunggal sebesar 28%.⁷⁰

Sedangkan pengaturan lainnya yang terdapat dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan jika Wajib Pajak menjual atau mengalihkan harta dengan harga yang lebih tinggi dari nilai sisa buku atau lebih tinggi dari harga/nilai perolehan, selisih harga tersebut merupakan keuntungan (*capital gains*). Perlakuan pengenaan Pajak Penghasilan atas *capital gains* adalah sebagai berikut:

- a. Penjualan atau pengalihan harta biasa/umum
dimana wajib pajak menjual atau mengalihkan harta yang dimilikinya yang memiliki tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan. Harta ini dapat berupa harta tetap seperti tanah dan bangunan serta yang bergerak berupa saham, obligasi dan sejenisnya baik yang diperdagangkan di dalam maupun di luar bursa sepanjang tujuan kepemilikannya tidak untuk diperjualbelikan. Atas pengalihan harta dimaksud kecuali tanah dan atau bangunan dilaporkan sebagai

⁷⁰bahwa berdasarkan UU PPh (UU No.36 Tahun 2008) yang baru itu pula pajak penghasilan untuk badan usaha/BUT sejak tahun 2010 nanti tarifnya diturunkan menjadi 25%; tarif tertinggi untuk penghasilan orang pribadi, dapat diturunkan menjadi 25% dengan peraturan pemerintah; untuk wajib pajak dalam negeri yang berbentuk perseroan terbuka dimana 40% sahamnya diperdagangkan di bursa efek dapat dikenakan tarif 5% lebih rendah dari tarif biasa; dan tarif pajak penghasilan atas deviden bagi wajib pajak orang pribadi dalam negeri paling tinggi sebesar 10% dan bersifat final.

penghasilan lain-lain dan besarnya pajak penghasilan yang terutang berlaku tarif pasal 17 UU Pajak Penghasilan.

Tanpa melihat selisih untung maupun ruginya, khusus pengalihan atas tanah dan atau bangunan yang dilakukan oleh orang pribadi atau badan usaha (Badan Usaha Tetap) yang ada di Indonesia berlaku tarif pajak penghasilan final sebesar 5% (Pasal 4 ayat 2 UU PPh) dari nilai bruto pengalihan/penjualan, pengecualian dari pajak penghasilan tersebut adalah⁷¹:

1. orang pribadi yang memiliki penghasilan dibawah penghasilan tidak kena pajak (PTKP) dengan nilai *brutto* pengalihannya kurang dari Rp. 60.000.000 (enampuluh juta rupiah) dan bukan merupakan jumlah yang dipecah-pecah;
2. orang pribadi atau badan yang menerima atau memperoleh penghasilan dari pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan kepada pemerintah dengan ketentuan nilai pengalihan berdasarkan keputusan pejabat yang bersangkutan atau dengan nilai yang terdapat dalam risalah lelang (bila dilakukan dengan lelang);
3. orang pribadi yang mengalihkan dengan hibah kepada keluarga dalam satu garis keturunan lurus satu derajat, badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil;
4. badan yang mengalihkan kepada badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil; dan
5. pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan karena warisan.

b. Ketentuan atas pengalihan Saham

⁷¹Indonesia, *Peraturan Pemerintah Pembayaran Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan*, PP No. 71 Tahun 2008, tanggal 4 November 2008.

Sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 14 Tahun 1997 tanggal 29 Mei 1997 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Transaksi Penjualan Saham di Bursa Efek, keuntungan (*capital gains*) yang diperoleh dikenakan pajak sebesar 0,1% dari hasil penjualan bruto. Sedangkan untuk pengalihan saham pendiri selain dikenakan pajak sebesar 0,1% disertai tambahan pajak sebesar 0,5% dari nilai saham. Sedangkan berdasarkan PP No.19 Tahun 2009 tanggal 9 Pebruari 2009 tentang *Pajak Penghasilan atas Dividen Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Negeri* dikenakan pajak penghasilan secara final sebesar 10%.

Atas pengalihan saham dari pemegang saham badan lama dalam rangka penggabungan badan usaha (*merger*), sebagaimana ditegaskan dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor 21/PJ.042/1999 tanggal 26 Mei 1999 dan telah diubah dengan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor 42/PJ.42/1999 tanggal 29 September 1999 yang mengatur mengenai pengalihan saham dari pemegang saham badan lama, dalam hal pemegang saham:

1. Menerima sejumlah saham baru dari badan usaha yang menerima pengalihan harta sebagai pengganti saham lama, atas penerimaan saham baru tersebut tidak terhutang pajak penghasilan dan nilai perolehan saham baru dicatat sebesar nilai saham lama;
2. Menerima sejumlah saham baru dan sejumlah uang dari badan usaha yang menerima pengalihan harta sebagai pengganti saham lama, atas penerimaan sejumlah uang tersebut merupakan penghasilan (*capital gains*) yang dikenakan pajak dengan tarif umum;
3. Tidak setuju dengan rencana pengalihan harta tersebut dan pemegang saham dimaksud memilih menjual sahamnya.

Berdasarkan peraturan ini pula pada nomor 16 huruf b atas selisih lebih harga jual dengan harga perolehan merupakan *capital gains* yang diterima pemegang saham akan terutang pajak penghasilan dan dikenakan tarif umum sedangkan pada huruf c selisih kurang yang terjadi antara harga jual dengan harga perolehan saham merupakan kerugian yang dapat dibebankan sebagai biaya atau pengurang penghasilan dengan syarat sepanjang pemegang saham yang bersangkutan melaksanakan pembukuan.

c. Ketentuan atas pengalihan Obligasi

Atas obligasi yang diperdagangkan dibursa efek, wajib pajak akan menerima atau memperoleh penghasilan berupa *capital gains*, bunga maupun diskonto akan dikenakan Pajak Penghasilan yang bersifat final yang pengaturannya diatur sebagai berikut⁷²:

1. bunga dari obligasi dengan sebesar:
 - a. 15% bagi wajib pajak dalam negeri dan bentuk usaha tetap; dan
 - b. 20% atau sesuai dengan tarif berdasarkan *tax treaty* bagi wajib pajak luar negeri selain bentuk usaha tetap, dari jumlah *brutto* bunga sesuai dengan masa kepemilikan obligasi.
2. diskonto dari obligasi dengan kupon sebesar:
 - a. 15% bagi wajib pajak dalam negeri dan bentuk usaha tetap; dan
 - b. 20% atau sesuai dengan tarif berdasarkan *tax treaty* bagi wajib pajak luar negeri selain bentuk usaha tetap,

⁷²Indonesia, Peraturan Pemerintah Pembayaran Pajak Penghasilan atas Penghasilan Berupa Bunga Obligasi, PP No. 16 Tahun 2009, tanggal 9 Pebruari 2009.

dari selisih lebih harga jual atau nilai nominal di atas harga perolehan obligasi, tidak termasuk bunga berjalan.

3. diskonto dari obligasi tanpa bunga sebesar:
 - a. 15% bagi wajib pajak dalam negeri dan bentuk usaha tetap; dan
 - b. 20% atau sesuai dengan tarif berdasarkan *tax treaty* bagi wajib pajak luar negeri selain bentuk usaha tetap.

dari selisih lebih harga jual atau nilai nominal di atas harga perolehan obligasi.
4. bunga dan/atau diskonto yang diterima dan/atau diperoleh wajib pajak reksadana yang terdaftar pada Bapepam-LK sebesar:
 - a. 0% untuk tahun 2009 sampai dengan tahun 2010;
 - b. 5% untuk tahun 2011 sampai dengan tahun 2013; dan
 - c. 15% untuk tahun 2014 dan seterusnya.

Dimana pemotongan pajak penghasilan secara final tersebut tersebut dilakukan oleh:

1. penerbit obligasi atau kustodian selaku agen pembayaran yang ditunjuk, atas bunga dan/atau diskonto yang diterima pemegang obligasi dengan kupon pada saat jatuh tempo bunga obligasi, dan diskonto yang diterima pemegang obligasi tanpa bunga pada saat jatuh tempo obligasi; dan/atau
2. perusahaan efek, dealer atau bank selaku pedagang perantara dan/atau pembeli, atas bunga dan diskonto yang diterima penjual obligasi pada saat transaksi.

d. Ketentuan atas pengalihan harta yang dileasingkan

Ada dua macam perlakuan berbeda dari pengalihan dengan cara leasing, yaitu:

1. Pengalihan harta berupa tanah dan atau bangunan pada saat berakhirnya masa sewa guna usaha dalam financial lease biasa;

2. Atas pengalihan tanah dan atau bangunan pada akhir masa sewa guna usaha dalam transaksi *sales and lease back*.

Dalam *financial lease* biasa jika *lessee* {perusahaan atau perorangan yang menggunakan barang modal dengan pembiayaan dari *Lessor* (perusahaan pembiayaan atau perusahaan sewa-guna-usaha yang telah memperoleh izin usaha dari Menteri Keuangan dan melakukan kegiatan sewa-guna-usaha)} mengambil keputusan untuk membeli tanah dan atau bangunan pada akhir masa sewa tanah guna usaha, pengenaan pajaknya berlaku ketentuan Pasal 4 Nomor 48 tahun 1994 sebagaimana diubah terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2008 dan atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan terkait dengan transaksi *financial leasing* biasa tersebut karena *lessee* menggunakan hak opsinya, maka *lessor* harus membayar PPh Pasal 25 sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 PP Nomor 48 Tahun 1994 sebagaimana diubah terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2008 sebesar 5% (lima persen) dari nilai sisa ("*residual value*") yang tercantum dalam perjanjian, berbeda dengan perlakuan pajak dalam transaksi *sales and lease back* bila *lessee* memutuskan untuk melakukan pembelian atas tanah dan atau bangunan pada akhirnya masa sewa guna usaha. Dalam hal *Lessor* tidak wajib membayar pajak penghasilan yang seharusnya dibayar dikemukakan dalam Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-133/PJ.33/1995 tanggal 11 September 1995 yang dinyatakan bahwa pada saat *lessee* menggunakan opsinya untuk membeli kembali tanah dan atau bangunan maka atas transaksi tersebut *Lessor* tidak wajib menyeteror pajak penghasilan Pasal 25.

- e. Pengalihan saham perusahaan pasangan usahanya oleh perusahaan modal ventura

Sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 4 Tahun 1995 atas penghasilan perusahaan modal ventura dari transaksi penjualan saham atau pengalihan penyertaan modal pada perusahaan pasangan usahanya dikenakan pajak bersifat final sebesar 0,1% dari jumlah brutto nilai transaksi penjualan saham atau pengalihan penyertaan modal. Pengenaan Pajak penghasilan diatas dilakukan dengan persyaratan sebagai berikut:

1. Pasangan usahanya merupakan perusahaan kecil, menengah atau yang melakukan kegiatan dalam sektor-sektor usaha tertentu yang ditetapkan Menteri Keuangan;
2. Sahamnya tidak diperdagangkan bursa efek di Indonesia;

Dari ketentuan tersebut kemungkinan pengenaan pajak penghasilan karena penghasilan dari transaksi penjualan saham perusahaan pasangan, usahanya oleh perusahaan modal ventura yaitu:

1. Sebesar 0,1% final apabila memenuhi syarat diatur dalam Pasal 1 ayat (2) Peraturan Pemerintah Nomor 4 Tahun 1995, yaitu pasangan usahanya merupakan perusahaan kecil, menengah atau yang melakukan kegiatan dalam sektor-sektor usaha yang ditetapkan Menteri keuangan dan sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek di Indonesia;
 2. Sebesar pajak penghasilan sebagaimana yang diatur untuk penjualan saham di bursa efek apabila penjualan saham oleh perusahaan modal ventura dilakukan di bursa efek;
 3. Dikenakan tarif umum apabila pengalihannya tidak memenuhiketentuan Pasal 1 ayat (2) diatas atau tidak memenuhi kedua persyaratan di atas.
4. Pajak penghasilan atas *capital gains* bagi penduduk Indonesia yang diterima diluar negeri

Universitas Indonesia

Atas transaksi pengalihan harta yang terjadi di luar negeri oleh penduduk atau badan Indonesia maka secara unilateral sesuai dengan pasal 24 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, disebutkan bahwa apabila telah dilakukan pembayaran diluar negeri atas *capital gains* tersebut dapat dikreditkan terhadap pajak yang terutang dalam tahun yang sama.

Metode penghindaran pajak berganda secara unilateral yang dipakai oleh undang-undang Pajak Penghasilan di Indonesia ini menggunakan metode pengkreditan secara terbatas atau *ordinary credit*. Artinya besarnya kredit pajak yang dibayar di luar negeri tidak boleh melebihi perhitungan pajak yang terutang di dalam negeri. Pasal 24 ayat (1) dan (2) Undang-undang Nomor 7 tahun 1983, sesuai dengan perubahan terakhir dengan Undang-undang Nomor 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, menegaskan bahwa pajak yang dibayar atau terutang di luar negeri atas penghasilan dari luar negeri yang diterima atau diperoleh wajib pajak dalam negeri boleh dikreditkan terhadap pajak yang terutang dalam tahun pajak yang sama, namun besarnya kredit pajak tersebut tidak boleh melebihi perhitungan pajak yang terutang di dalam negeri.

Dari penegasan pasal 24 Ayat (1) dapat disimpulkan bahwa negara Indonesia dalam penghindaran pajak berganda secara unilateral atas *capital gains* menganut asas domisili, hal ini menyiratkan bahwa penduduk Indonesia yang menerima keuntungan dari peralihan harta di luar negeri, maka hak pemungutannya adalah negara dimana harta tersebut berada.

Secara unilateral mengenai penghasilan atas keuntungan pemindahtangan harta yang diterima oleh penduduk Indonesia di luar negeri tidak terinci jenis harta yang menjadi objek peralihan, atau dengan

kata lain tidak ada ketentuan apakah harta tersebut harta tak bergerak atau harta bergerak.

B. Perlakuan Perpajakan atas *Capital Gains* dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda

Seperti yang telah dijabarkan sebelumnya dalam Bab I, bahwa persetujuan penghindaran pajak berganda adalah rekonsiliasi dua undang-undang atau ketentuan pajak yang berbeda di dua negara atau lebih untuk membagi hak pemajakan atas subjek dan objek pajak luar negeri. Begitu juga isi persetujuan penghindaran pajak berganda mengenai penghasilan dari *capital gains* merupakan hasil penggabungan ketentuan unilateral negara masing-masing dalam menentukan hak perpajakannya.

Isi dari hampir setiap persetujuan penghindaran pajak berganda menegaskan bahwa *capital gains* yang diperoleh dari pengalihan harta tak bergerak dapat dikenakan pajak di negara di mana harta tersebut terletak. Dalam setiap persetujuan juga menerangkan bahwa dapat dikenakan pajak di negara lain apabila *capital gains* tersebut merupakan bagian dari suatu bentuk usaha tetap dari suatu negara yang terlibat persetujuan (*treaty partner*).

Perlakuan perpajakan atas keuntungan dari pengalihan harta biasanya diatur dalam pasal tertentu dalam setiap persetujuan penghindaran pajak berganda. Isi persetujuan mengenai *capital gains* biasanya berkaitan dengan pasal-pasal lain yang berhubungan seperti pasal mengenai penghasilan dari harta bergerak, tak bergerak dan laba usaha.

Sesuai yang telah diterangkan dalam bab sebelumnya bahwa negara Indonesia menganut *UN model* dengan kombinasi dengan prinsip dalam undang-undang perpajakan yang berlaku, begitu juga mengenai *capital gains*, dimana isi persetujuan merupakan suatu kombinasi pengertian yang sama, namun secara prinsip *capital gains* yang diterima negara lain sehubungan dengan pelaksanaannya di Indonesia dapat terbagi sebagai berikut:

Universitas Indonesia

1. *Capital Gains* atas harta tak bergerak.

Penegasan dalam persetujuan penghindaran pajak berganda bahwa setiap keuntungan dari pengalihan harta tak bergerak yang diterima penduduk salah satu negara yang terikat dalam persetujuan perpajakan dapat dikenakan pajak di negara tempat di mana harta itu terletak mempunyai implikasi bahwa perlunya penegasan yang terinci mengenai *capital gains* didalam undang-undang perpajakan di masing-masing negara.

Capital gains atas harta tak bergerak yang diterima atau diperoleh penduduk negara mitra persetujuan perpajakan, dalam hal ini negara Indonesia berhak mengenakan pajak diatur dalam pasal 26 ayat (2) Undang-undang Nomor 7 tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 36 tahun 2008, yang mengatur bahwa atas penghasilan dari penjualan harta di Indonesia kecuali yang diatur dalam pasal 4 ayat (2), yang diterima atau diperoleh wajib pajak luar negeri selain bentuk usaha tetap di Indonesia dan premi asuransi yang dibayarkan kepada perusahaan asuransi luar negeri, dipotong pajak sebesar 20% (duapuluh persen) dari perkiraan penghasilan neto.

2. *Capital Gains* atas harta bergerak

Sama halnya dengan keuntungan yang diperoleh dan pemindahantangan harta tak bergerak, pemajakan atas keuntungan yang diperoleh atau diterima wajib pajak luar negeri dari pengalihan harta bergerak (*movable property*) pun, Indonesia berhak mengenakan pajak yang diatur dalam pasal 26 ayat (2) Undang-undang Nomor 7 tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 36 tahun 2008.

Dengan demikian, atas keuntungan dari pengalihan harta bergerak di Indonesia yang diterima atau diperoleh penduduk negara lain yang masuk dalam persetujuan penghindaran pajak berganda maka negara Indonesia

Universitas Indonesia

berhak mengenakan pajak sesuai persetujuan perpajakan berupa pengenaan pajak sebesar 20% dari perkiraan penghasilan neto.

Dalam hal transaksi pengalihan saham yang dilakukan di Bursa Efek Indonesia, dikenakan pajak final sebesar 0,1% dari nilai penjualan saham dalam hal saham yang dialihkan merupakan saham biasa, dan tambahan sebesar 0,5 % dari nilai penjualan saham, dalam hal saham yang dialihkan adalah saham pendiri seperti yang ditegaskan dalam PP Nomor 14 Tahun 1997, pengenaan pajak tersebut dilakukan melalui pemotongan oleh penyelenggara bursa efek.

Berdasarkan isi persetujuan penghindaran pajak berganda, atas keuntungan dari pengalihan harta bergerak hanya dapat dikenakan pajak di negara domisili, yaitu negara tempat orang atau badan yang menerima keuntungan tersebut berkedudukan dengan syarat memiliki *certificate of residence* dari pihak pemilik saham.

Transaksi penjualan saham yang dilakukan bukan di bursa efek, pengenaan pajaknya dilakukan melalui pemotongan pajak penghasilan sebesar dua puluh persen dari besarnya perkiraan penghasilan neto. Sedangkan besarnya perkiraan penghasilan neto adalah sebesar dua puluh lima persen dari penjualan *brutto*. Dengan demikian, penghasilan neto adalah sebesar 20% dari 25% penjualan *brutto*.

Sedangkan perlakuan berbeda atas penghasilan/*gains* yang diperoleh di Indonesia oleh subjek pajak luar negeri apabila negara tempat subjek pajak tersebut tinggal/berada/beroperasi telah melakukan kesepakatan *tax treaty* dengan Indonesia. Demikian pula atas penghasilan/*gains* yang diperoleh di luar negeri oleh wajib pajak dalam negeri. Biasanya tarif umum yang dikenakan adalah 50% dari tarif pajak biasa yang diberlakukan oleh kedua negara yang terlibat dalam *tax treaty*. Pengenaan tarif dengan negara mitra yang terlibat

dalam *tax treaty* ini dapat dilihat pada tulisan selanjutnya dibawah ini pada halaman 97-98.

Atas pajak yang dibayar/terutang di luar negeri ini dari penghasilan yang diperoleh wajib pajak dalam negeri dapat dikreditkan terhadap pajak yang terutang di Indonesia dalam tahun pajak yang sama. Dimana besarnya kredit pajak tersebut adalah sama dengan pajak penghasilan yang dibayar/terutang diluar negeri tetapi tidak boleh melebihi penghitungan pajak yang terutang di Indonesia.⁷³

Patut diketahui pula bahwa syarat umum atas perlakuan pajak penghasilan dalam *tax treaty* yang ingin diperoleh adalah surat keterangan domisili (*certificate of domicile/residence*), biasanya pula dilihat waktu keberadaan wajib/subjek pajak di suatu negara atau yang dikenal dengan *time test* yang akan dijelaskan pada tulisan selanjutnya pada halaman 98.

C. *Capital Gains* Dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Antara Indonesia dengan Negara Lain

Hampir semua persetujuan penghindaran pajak berganda antara negara Indonesia dengan negara lain memuat pasal mengenai *capital gains* kecuali dengan negara Singapura, namun semuanya tidak mendefinisikan *capital gains* tersendiri, *capital gains* dipersamakan/dikaitkan dengan *alienation of property*, yang mencakup khususnya keuntungan dari penjualan atau pertukaran harta baik sebagian maupun seluruhnya, termasuk pertukaran harta perusahaan dengan saham, penjualan hak, dan pemberian warisan oleh orang yang meninggal.

Menurut konsep *OECD Model*, kebanyakan negara mengenakan pajak atas *capital gains* apabila terjadi realisasi. Dalam hal-hal tertentu, penjualan yang belum direalisasikan dapat terjadi tetapi untuk keperluan pajak ia dianggap

⁷³Indonesia, UU No.36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, Pasal 24 ayat 1&2.

sudah direalisasikan. Hal ini terjadi ketika hasil penjualan digunakan untuk membeli harta baru. Penentuan apakah penjualan sudah direalisasikan atau belum adalah tergantung pada undang-undang domestik masing-masing negara.

Rumusan mengenai *capital gains* didalam persetujuan penghindaran pajak berganda yang telah diratifikasi biasanya terdapat pada pasal 13 dan atau pasal 14, dimana pada ayat pertama secara umum menyebutkan "*Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of immovable property referred to in Article 6 and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State*" atau keuntungan yang diperoleh penduduk suatu negara dari pengalihan harta tak bergerak dan yang terletak di negara lainnya dapat dikenakan pajak di negara lain itu.

Pernyataan pada ayat tersebut diatas menggambarkan bahwa pengalihan harta tak bergerak dikenakan pajak di negara dimana harta tersebut terletak. Ayat ini konsisten dengan perlakuan yang diatur dalam pasal lain yang mengatur pengenaan pajak atas modal. Pengertian "harta tak bergerak" merujuk pada undang-undang domestik dimana harta tersebut terletak. Ayat ini hanya mengatur pengenaan pajak atas keuntungan dari pengalihan harta tetap yang terletak di salah satu negara dan yang diperoleh penduduk dari negara lainnya. Karena itu, hal ini tidak berlaku terhadap keuntungan dari pengalihan harta yang terletak di suatu negara oleh penduduk negara tersebut, atau harta yang terletak di negara ketiga.

Ayat pertama tidak mengatur pengalihan seluruh atau sebagian saham dari suatu perusahaan dengan tujuan menguasai harta tak bergerak sebagai pengalihan harta itu sendiri. Di beberapa negara perlakuan atas pengalihan seluruh atau sebagian saham dari suatu perusahaan. Karena itu, jika salah satu negara menghendaki perlakuan yang demikian, hal tersebut harus diatur dalam ayat tambahan yang secara umum berbunyi "*Gains from the alienation of movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other*

Contracting State or of movable property pertaining to a fixed base available to a resident of a Contracting State in the other Contracting State for the purposes of performing independent personal services, including such gains from the alienation of such a permanent establishment (alone or with the whole enterprise) or of such fixed base, may be taxed in that other state" yang menjelaskan bahwa keuntungan dari pengalihan harta bergerak yang merupakan bagian kekayaan dari suatu bentuk usaha tetap yang dimiliki oleh perusahaan dari salah satu negara di negara lainnya atau dari harta bergerak yang merupakan bagian dari suatu tempat usaha tetap yang tersedia bagi penduduk salah satu negara untuk melakukan pekerjaan independent, termasuk keuntungan dari pengalihan bentuk usaha tetap itu tersendiri atau beserta keseluruhan perusahaan atau tempat usaha tetap, dapat dikenai pajak di negara lain tersebut.

Persetujuan yang terdapat dalam ayat diatas mengatur perlakuan pajak atas *capital gains* dari pengalihan harta bergerak yang menjadi bagian dari suatu bentuk usaha tetap yang digunakan untuk melaksanakan kegiatan usaha. Yang dimaksud dengan "harta bergerak" adalah semua jenis harta atau aktiva kecuali harta tak bergerak sebagaimana diatur sebelumnya dalam pengertian ini adalah harta tak berwujud misalnya *goodwill*, *license* dan sebagainya. Keuntungan karena pemindahatanganan harta tersebut dikenakan pajak di negara dimana bentuk usaha tetap atau tempat usaha tetap itu berada. Perlakuan atas *capital gain* dari pengalihan bentuk usaha tetap atau tempat usaha tetap itu dalam hal ini berupa saham, baik bersama-sama dengan perusahaan secara keseluruhan maupun secara terpisah. Apabila seluruh perusahaan dialihkan, perlakuan tersebut berlaku terhadap keuntungan akibat dari pengalihan harta bergerak yang menjadi bagian dari bentuk usaha tetap.

Ayat ini mungkin tidak berlaku bagi penjualan penyertaan pada suatu perusahaan lain. Ayat ini hanya berlaku bagi harta yang dimiliki oleh penjualnya, baik secara keseluruhan maupun secara bersama-sama dengan

pihak lain. Undang-undang beberapa negara mengatakan bahwa harta dari suatu persekutuan adalah milik anggota persekutuan tetapi negara-negara lain menganggap persekutuan adalah perseroan yang terpisah dari anggotanya, yang berarti bahwa penyertaan pada perusahaan tersebut diperlakukan sama dengan saham. Karena itu, keuntungan dari pengalihan saham hanya dikenakan pajak di negara dimana penjualnya berdomisili. Kedua negara yang mengadakan persetujuan dapat bersepakat dalam mengatur perlakuan pajak atas keuntungan dari pengalihan pada suatu persekutuan.

Banyak negara dalam undang-undang domestik menganggap bahwa harta yang beroperasi di wilayahnya, yang berarti tidak hanya berdomisili, mempunyai hak perpajakan atas harta tersebut dalam perolehan penghasilan, harta tetap yang dioperasikan lintas negara seperti kapal dan pesawat terbang contohnya. Beberapa negara menganggap bahwa suatu *capital gains* yang berasal dari wilayahnya harus dikenai pajak oleh negaranya sesuai undang-undang domestiknya jika penjualnya mempunyai bentuk usaha tetap di wilayahnya. Beberapa perjanjian dalam persetujuan penghindaran pajak berganda antara negara Indonesia dengan beberapa negara seperti dengan Jepang, Republik Korea, Kuwait, Philipina, Uni Emirat Arab dan India mengakomodir permasalahan tersebut dengan menjelaskan dalam ayat tersendiri bahwa keuntungan yang diperoleh perusahaan dari salah satu negara dan pengalihan kapal laut atau pesawat terbang dalam jalur lalu lintas internasional dan harta bergerak yang menjadi bagian dan operasi kapal dan pesawat udara hanya akan dikenakan pajak di negara tempat manajemen dari perusahaan yang mengoperasikannya berada. Ayat ini merupakan pengecualian dari ayat sebelumnya, yaitu perlakuan pajak atas keuntungan dari pengalihan kapal laut dan operasi pesawat udara dalam jalur lalu lintas internasional serta harta bergerak yang menjadi bagian dari pengoperasiannya.

Keuntungan dari pengalihan harta-harta tersebut hanya dikenai pajak di negara dimana manajemen efektif berkedudukan.

Universitas Indonesia

Pada persetujuan penghindaran pajak berganda antara negara Indonesia dengan beberapa negara bahkan tegas memuat ketentuan berupa ayat mengenai pengalihan saham seperti seperti dengan negara Kanada, Malaysia, dan Philipina yang dapat disimpulkan memuat ketentuan "*Gains from the alienation of shares of the capital stock of a company, or of an interest in a partnership, trust or estate the property of which consists directly or indirectly principally of immoveable property situated in a contracting State may be taxed in that State*", ini berarti bahwa keuntungan dari pengalihan saham-saham dari suatu perusahaan atau penyertaan dalam suatu persekutuan, *trust* atau warisan, yang aktivitya secara langsung maupun tidak langsung terutama terdiri dari harta tak bergerak di salah satu negara dapat dikenai pajak di negara tersebut.

Ayat yang memungkinkan salah satu negara mengenakan pajak atas keuntungan dan pengalihan saham suatu perusahaan yang sebagian besar aktivitya terdiri dari harta tak bergerak yang berada di negara tersebut dibuat untuk mencegah penghindaran pengenaan pajak atas keuntungan dari pengalihan harta tetap. Hal ini disebabkan karena sangat mudahnya penghindaran pengenaan pajak tersebut dengan cara membentuk perseroan yang kemudian memiliki harta tersebut. Terlebih lagi jika pemilikan saham tersebut memberikan hak untuk menempati atau menikmati harta yang dimaksud. Karena itu ayat ini diberlakukan tanpa melihat apakah perusahaan tersebut berdomisili di negara dimana harta tetap itu terletak atau di negara lainnya.

Beberapa negara berpendapat bahwa mereka sebaiknya diberi hak untuk mengenakan pajak atas keuntungan dari pengalihan saham dari suatu perusahaan yang berkedudukan di negaranya, tanpa melihat apakah yang menjual adalah penduduk negara tersebut atau penduduk negara lain, sepanjang besarnya penyertaannya memenuhi besarnya presentase tertentu sesuai kesepakatan. Namun, karena kesulitan administrasi jumlah prosentase tersebut sebaiknya ditetapkan tinggi dan dapat disebut sebagai penyertaan yang substansial. Cara alternatif adalah negara dimana perusahaan tersebut

Universitas Indonesia

berdomisili diberi hak mengenakan pajak atas pengalihan saham tersebut hanya apabila sebagian besar aktivasnya berada di negara tersebut.

Hampir semua persetujuan penghindaran pajak berganda yang memuat pasal *capital gains* diakhiri ayat yang menegaskan bahwa apabila keuntungan dan pengalihan harta lain yang tidak diatur dalam ayat sebelumnya dikenakan pajak di negara pihak pada persetujuan dimana orang atau badan yang memindah harta tersebut berkedudukan. Ayat ini menampung pengenaan pajak atas keuntungan dari pengalihan harta diluar yang sudah diatur dalam ayat 1 sampai dengan ayat 5. Misalnya saham dijual oleh pemegang sahamnya kepada perusahaan yang mengeluarkannya sehubungan dengan likuidasi dari perusahaan itu atau karena pengurangan modal yang disetor. Perbedaan antara harga jual dan nilai nominal saham dapat dianggap sebagai pembagian laba yang ditahan di negara dimana perusahaan tersebut berdomisili dan bukan diperlakukan sebagai keuntungan dari pengalihan harta. Pasal ini tidak mencegah negara dimana perusahaan tersebut berdomisili untuk memperlakukan selisih itu sebagai deviden sebagaimana diatur dalam pasal yang menjabarkan mengenai deviden. Interpretasi yang sama juga diterapkan terhadap obligasi yang dibeli kembali oleh pihak yang mengeluarkannya dengan harga yang lebih tinggi. Dalam hal ini selisih dianggap sebagai bunga, yang pengenaannya tunduk kepada ayat yang menerangkan mengenai obligasi.

Umumnya kenaikan nilai suatu harta tidak dianggap sebagai pengalihan harta karena selama harta tersebut masih berada di tangan pemiliknya, *capital gains* tersebut hanya di atas kertas. Namun, ada beberapa negara dalam undang-undang domestiknya yang mengenakan pajak atas kenaikan nilai aktiva dan revaluasi atas aktiva yang digunakan untuk melakukan usaha walaupun kedua hal tersebut tidak direalisasikan.

Pengenaan pajak atas kenaikan nilai aktiva bisa terjadi bila nilai aktiva itu naik sedemikian tinggi sehingga pemiliknya mencatat dalam pembukuan. Revaluasi aktiva bisa terjadi dalam konteks penurunan nilai mata uang suatu

negara. Beberapa negara mengenakan pajak atas keuntungan yang belum direalisasikan itu.

Di beberapa negara, pengalihan aktiva dari suatu bentuk usaha tetap yang terletak di negara dimana bentuk usaha tetap itu berada ke bentuk usaha tetap lainnya dari perusahaan yang sama, yang terletak di negara lain, atau kepada kantor pusatnya, dianggap sebagai pengalihan aktiva. Pasal ini tidak mencegah negara-negara tersebut untuk mengenakan keuntungan yang diperoleh dari pengalihan tersebut, sepanjang hal ini dilakukan dalam konteks laba usaha perusahaan.

Isi perjanjian dalam persetujuan penghindaran pajak berganda tidak membedakan asal *capital gains* itu, sehingga hal ini akan meliputi *long term* maupun *short term capital gains*. *Capital gains* tidak dapat dibedakan, karena depresiasi nilai mata uang juga akan tercakup dalam pasal ini. Dan sudah barang tentu negara yang bersangkutanlah yang akan mengenakan pajak atau tidak.

Isi perjanjian dalam persetujuan penghindaran pajak berganda juga tidak mengatur cara menghitung *capital gains*, sebab hal ini akan diserahkan kepada undang-undang domestik masing-masing negara. Secara umum, keuntungan karena pengalihan harta itu dihitung dengan mengurangi harga perolehan dari harga jualnya. Untuk mencapai harga perolehan, semua biaya yang dikeluarkan untuk memperoleh aktiva dan untuk penambahan aktiva harus ditambahkan dalam harga perolehan. Dalam hal-hal tertentu, pengurangan biaya penyusutan juga diperhitungkan. Beberapa undang-undang pajak menentukan bahwa harga perolehan adalah nilai berdasarkan surat pemberitahuan tahun sebelum aktiva itu dialihkan.

Masalah mungkin akan timbul jika kedua negara mempunyai dasar pengenaan yang berbeda (*tax base*). Cara penghitungan yang disebutkan sebelumnya mungkin berbeda dari cara penghitungan negara lainnya. Ini terjadi karena salah satu negara mengenakan pajak atas *capital gains* berdasarkan letak

aktiva yang bersangkutan, sedangkan negara lainnya berdasarkan domisili pihak yang mengalihkannya. Agar lebih jelas, contoh berikut ini perlu disimak. Sebuah perusahaan berdomisili di negara X membeli aktiva tetap yang terletak di negara Y. Perusahaan tersebut mungkin telah membebankan biaya penyusutan di negara X karena pembukuannya diselenggarakan di negara X. Bila aktiva itu dijual dengan harga di atas harga buku, *capital gain* dan biaya depresiasi yang sudah dibebankan dapat diperoleh kembali. Negara Y, dimana aktiva berada tidak memiliki catatan, tidak perlu mempertimbangkan depresiasi yang sudah dibebankan di negara X dalam mengenakan pajak atas *capital gains* tersebut. Karena negara Y tidak dapat mengetahui dengan pasti harga perolehan atau harga buku di negara X, maka dalam mengenakan pajak atas *capital gains* tersebut, depresiasi yang telah dibebankan di negara X tidak dapat dikenai pajak oleh negara Y. Sebaliknya, Negara X sebagai negara domisili tidak wajib mengenakan pajak atas laba buku itu.

Masalah lain yang timbul dalam rangka pengenaan pajak atas *capital gains* adalah jika *gain* tersebut disebabkan oleh perubahan nilai tukar mata uang antara negara X dan negara Y. Misalnya, setelah terjadi devaluasi mata uang dari negara A, perusahaan tersebut terpaksa harus menaikkan nilai buku dari aktivasnya yang terletak di luar negeri. Terlepas dari adanya devaluasi dari satu negara, fluktuasi dari satu mata uang akan menyebabkan terjadinya keuntungan atau kerugian mata uang. Misalnya, sebuah perusahaan dari negara X telah membeli satu aktiva tetap yang terletak di negara Y dan kemudian menjualnya. Apabila mata uang negara Y mengalami kenaikan dalam masa antara pembelian dan penjualan dibandingkan dengan mata uang negara X dan bila dinyatakan dalam mata uang negara X, akan terjadi *capital gains*. Jika nilai mata uang dari negara Y mengalami penurunan, pihak yang mengalihkan aktiva tadi akan mengalami kerugian yang tidak diakui di negara Y. Rugi atau untung karena fluktuasi nilai tukar mata uang tersebut juga timbul dalam hal utang piutang yang dinyatakan dalam mata uang asing. Bila neraca dari suatu bentuk usaha

tetap sebuah perusahaan negara Y yang berdomisili di negara X menunjukkan utang piutang dalam mata uang negara Y, pembukuan bentuk usaha tetap itu tidak akan menunjukkan rugi atau laba pada saat pembayaran kembali. Tetapi perbedaan nilai tukar mata uang asing tersebut akan tampak pada pembukuan kantor pusatnya. Jika mata uang dari negara Y naik (atau turun) antara masa timbulnya piutang dan pembayarannya kembali, secara keseluruhan perusahaan itu akan memperoleh laba (atau rugi).

Aturan-aturan dalam pasal ini tidak memecahkan masalah yang menyangkut pengenaan pajak atas laba karena fluktuasi nilai tukar mata uang. Hal ini biasanya tidak dihubungkan dengan pengalihan aktiva, bahkan hal ini tidak dipertimbangkan oleh negara yang berhak mengenakan pajak atas *capital gains* tersebut. Karena itu, masalahnya bukan apakah negara dimana bentuk usaha tetap itu berada berhak mengenakan pajak, tetapi negara domisili yang mungkin menerapkan prinsip pembebasan (*exemption method*) harus menahan diri untuk mengenakan pajak terhadap laba atas selisih nilai tukar mata uang tersebut, yang seringkali tidak tampak dalam pembukuan. Masalah ini sangat tergantung pada metode penghindaran pajak yang digunakan. Jika pemecahan antara kedua negara berbeda sehingga menyebabkan pengenaan pajak berganda, hal ini akan diselesaikan melalui persetujuan bersama (*mutual agreement procedure*).

Selain itu akan timbul masalah dalam menentukan pasal mana yang berlaku jika pembayaran atas pengalihan aktiva adalah berupa pembayaran anuitas kepada penjual selama seumur hidup dan bukan dengan jumlah yang tetap. Apakah pembayaran anuitas tersebut, sepanjang melebihi nilai buku aktiva, dianggap sebagai *capital gains* atau sebagai penghasilan lain-lain sebagaimana diatur dalam pasal yang menerangkan penghasilan lainnya. Kedua pendapat tersebut mempunyai argumentasi yang sama baiknya, dan tampaknya akan sulit untuk menentukan mana yang paling baik. Tetapi hal ini jarang

terjadi, dan karena itu penambahan aturan dalam persetujuan penghindaran pajak berganda dianggap tidak perlu.

D. Besaran Tarif Pajak Penghasilan Atas Keuntungan (*Gains*) Antara Indonesia Dengan Negara Mitra Terkait *Tax Treaty*

Sebagaimana diketahui berdasarkan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan khususnya Pasal 26 bahwa atas perolehan penghasilan dalam bentuk apapun akan dikenakan pajak sebesar 20% (duapuluh persen) dari jumlah *brutto* dan dipotong oleh pihak yang wajib membayarkan, kecuali badan usaha tetap (*permanent establishment*) yang berkedudukan di Indonesia, dimana dikenakan tarif progresif sesuai dengan pasal 17 dan/atau perlakuan khusus sebagaimana ketentuan dalam *tax treaty*.

Terkait dengan perlakuan pajak atas perolehan penghasilan atas keuntungan dari peralihan benda/harta/aktiva yang bersifat tetap dari 58 (limapuluh delapan) *tax treaty* yang sampai saat ini telah diratifikasi oleh Indonesia dengan negara mitra, tidak satupun yang menyebutkan berapa prosentase tarif yang harus dikenakan atas atas keuntungan yang diperoleh dari peralihan tersebut. Hanya saja atas tarif atas keuntungan atau perolehan benda/aktiva tetap tersebut diserahkan/disesuaikan dengan undang-undang domestik dimana aktiva tetap tersebut terletak/berada.

Sedangkan atas perolehan penghasilan dalam bentuk apapun sebagaimana dimaksud dalam pasal 26 undang-undang pajak penghasilan terkait dengan *tax treaty* dengan negara mitra, perlakuan pengenaan pajaknya adalah sebagai berikut:

No	Negara	Interest	Royalty	Portfolio	Substantial Holding	Branch Profit Tax
1	Afrika Selatan	10%	10%	15%	10%	10%
2	Aljazair	15%	15%	15%	15%	10%
3	Amerika Serikat	10%	10%	15%	10%	10%
4	Arab Saudi	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
5	Australia	10%	10%/15%	15%	15%	15%
6	Austria	10%	10%	15%	10%	12%
7	Bangladesh	10%	10%	15%	10%	10%
8	Belgia	10%	10%	15%	10%	10%
9	Brunei Darussalam	10%	15%	15%	15%	10%
10	Bulgaria	10%	10%	15%	15%	15%
11	Canada	10%	10%	15%	10%	15%
12	Ceko	12,5%	12,5%	15%	10%	12,5%
13	China	10%	10%	10%	10%	10%
14	Denmark	10%	15%	20%	10%	15%
15	Finlandia	10%	10%/15%	15%	10%	15%
16	Hungaria	15%	15%	15%	15%	N/A
17	India	10%	15%	15%	10%	10%
18	Inggris	10%	10%/15%	15%	10%	10%
19	Italia	10%	10%/15%	15%	10%	12%
20	Jepang	10%	10%	15%	10%	10%
21	Jerman	10%	10%/15%	15%	10%	10%
22	Jordania	10%	10%	10%	10%	N/A
23	Korea Selatan	10%	15%	15%	10%	10%
24	Korea Utara	10%	10%	10%	10%	10%
25	Kuwait	5%	20%	10%	10%	10%
26	Luxemburg	10%	12,5%	15%	10%	10%
27	Malaysia	15%	15%	15%	15%	12,5%
28	Mexico	10%	10%	10%	10%	10%
29	Mesir	15%	15%	15%	15%	15%
30	Mongolia	10%	10%	10%	10%	10%
31	Belanda	10%	10%	10%	10%	10%
32	Selandia Baru	10%	15%	15%	15%	N/A
33	Norwegia	10%	10%/15%	15%	15%	15%
34	Pakistan	15%	15%	15%	10%	10%
35	Philipina	15%	15%/25%	20%	15%	20%
36	Polandia	10%	15%	15%	10%	10%
37	Prancis	15%	10%	15%	10%	10%
38	Qatar	10%	5%	10%	Sesuai UU Domestik	Sesuai UU Domestik
39	Rumania	12,5%	12,5%/15%	15%	12,5%	12,5%
40	Rusia	15%	15%	15%	15%	12,5%
41	Seychelles	10%	10%	10%	10%	N/A
42	Singapura	10%	15%	15%	10%	15%
43	Slovakia	10%	10%/15%	10%	10%	10%

Universitas Indonesia

44	Spanyol	10%	10%	15%	10%	10%
45	Srilanka	15%	15%	15%	15%	Sesuai UU Domestik
46	Sudan	15%	10%	10%	10%	10%
47	Swedia	10%	10%/15%	15%	10%	15%
48	Swiss	10%	12,5%	15%	10%	10%
49	Syria	10%	15%/20%	10%	10%	10%
50	Taiwan	10%	10%	10%	10%	5%
51	Thailand	RI = 15% THAI = 10%/25% **	15%	20%	15%	Sesuai UU Domestik
52	Tunisia	12%	15%	12%	12%	12%
53	Turki	10%	10%	15%	10%	15%
54	Uni Emirat Arab	5%	5%	10%	10%	5%
55	Ukraina	10%	10%	15%	10%	10%
56	Uzbekistan	10%	10%	10%	10%	10%
57	Venezuela	10%	20%	15%	10%	10%
58	Vietnam	15%	15%	15%	15%	10%

Keterangan :

* P3B antara Indonesia dengan Saudi Arabia hanya mengatur mengenai transportasi penerbangan dalam jalur internasional.

** Berdasarkan ketentuan pasal 11 ayat 2 P3B RI-Thailand, terdapat perbedaan tarif atas bunga.

N/A P3B tersebut tidak mengatur mengenai Tarif PPh Pasal 26.

Pada saat penulisan ini dibuat sedang akan dilakukan penandatanganan *Tax Treaty* ke-59 antara Pemerintah Indonesia-Hongkong (Selasa, 23 Maret 2010) di Kantor Kementerian Keuangan.

E. *Time Test*, Saat Penentu Suatu Keberlakuan Pajak Penghasilan Bagi Wajib Pajak/Subjek Pajak Luar Negeri dan Praktik Pelaksanaannya Terkait *Tax Treaty*

Ketentuan lain yang sangat terkait dengan keberlakuan persetujuan penghindaran pajak berganda (*tax treaty*) atas pajak penghasilan terhadap khususnya *capital gains* dan umumnya sebagaimana dimaksud dalam pasal 4 Undang-Undang No. 7 Tahun 1983 sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-Undang No.36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan pada adalah saat/waktu penentuan atas perlakuan pajak penghasilan khususnya bagi wajib pajak/subjek pajak luar negeri yang dikenal dengan *time test*.

Time test menjadi salah satu juru kunci penentuan hak pengenaan pajak atas transaksi tertentu yang bersifat lintas negara, hal inilah yang patut

diketahui. Keliru menghitung *time test*, keliru pula menentukan hak pemajakan itu. Untuk mencegah terjadinya kekeliruan, apa dan bagaimana *time test*, itu tentu harus diketahui oleh Wajib Pajak.

Istilah *time test* sebenarnya tidak tampak dalam batang tubuh *tax treaty* yang disepakati oleh Indonesia dengan berbagai negara. Satu hal yang pasti, istilah ini merujuk jangka waktu dalam rentang periode tertentu yang diatur oleh *tax treaty* untuk menentukan hak pengenaan pajak atas beberapa jenis transaksi atau oleh undang-undang domestik untuk menentukan status Subjek Pajak seseorang.

Jika *time test* terlewati, yang ditandai dengan kehadiran orang pribadi dari luar negeri di Indonesia, maka hak pengenaan pajak umumnya diberikan kepada negara sumber. Teknis pengenaan pajaknya kemudian diserahkan sepenuhnya sesuai dengan ketentuan domestik negara tersebut. Namun, jika *time test* tidak terlewati, hak pengenaan pajak tidak menjadi milik negara sumber sehingga ketentuan domestik pun batal diterapkan.

Transaksi tertentu yang dimaksudkan di atas berkaitan dengan aktivitas dalam konteks pasal *Permanent Establishment*, *Dependent Personal Services (DPS)*, serta *Independent Personal Services (IPS)*. *Time test* untuk artikel *Permanent Establishment* dibedakan menjadi dua yaitu untuk jasa dan untuk konstruksi.⁷⁴

Dalam pasal *Permanent Establishment*, *time test* digunakan untuk menentukan hak pemajakan atas penghasilan yang diterima atau diperoleh penduduk suatu negara *treaty partner* di Indonesia. Ketentuan ini berkaitan erat dengan ketentuan *Business Profit* yang menyatakan bahwa pengenaan pajak atas penghasilan dari penduduk suatu negara dari usaha di negara lainnya hanya dapat dikenakan pajak di negara lain tersebut sepanjang terdapat suatu *Permanent Establishment* (bentuk usaha tetap/BUT) di sana.

⁷⁴ Indonesia Tax Review, *Tax Treaty*, Jakarta:2009, Edisi 19, hal.57.

Pada umumnya, pemberian jasa membutuhkan kedatangan orang pribadi dari luar negeri. Orang pribadi tersebut bisa merupakan karyawan pemberi jasa atau bukan. Jangka waktu kehadiran orang pribadi untuk memberikan jasa di negara lain inilah yang kemudian akan di-*test* apakah menimbulkan BUT atau tidak.

Sebagaimana sudah disebut di awal, selain mengatur *time test* untuk jasa, klausul BUT juga mengatur *time test* untuk menentukan hak pemajakan atas penghasilan dari jasa konstruksi. Perlu diketahui, *time test* untuk jasa dan konstruksi tidak sama, baik dari sisi penghitungannya maupun isi yang diatur dalam tiap-tiap *treaty*.

Sementara dalam klausul *DPS* dan *IPS*, *time test* menjadi alternatif syarat yang harus dipenuhi oleh negara sumber untuk dapat mengenakan pajak. Dalam *DPS*, *time test* digunakan bersamaan dengan dua syarat lain yaitu siapa pembayar gaji/remunerasi dan apakah biaya gaji/remunerasi dibebankan kepada BUT atau tidak. Karena itulah, ketentuan ini berkaitan erat dengan ketentuan BUT itu sendiri. Namun perlu diketahui, *time test* untuk menentukan timbulnya BUT dengan *time test DPS* adalah dua hal yang berbeda. Ada kalanya jumlah hari dan rentang penghitungannya sama, ada kalanya berbeda.

Sementara dalam *IPS*, *time test* sering digunakan bersamaan dengan syarat *fixed base*. Namun lebih banyak *tax treaty* yang hanya mengatur syarat *time test* saja. Hanya ada beberapa *tax treaty* yang mengatur keduanya berbarengan atau hanya *fixed base* saja.

Prinsip dasar yang dimaksudkan di sini berkaitan dengan jumlah orang yang datang untuk memberikan jasa, kedatangan yang berturut-turut atau tidak, dan pengaruh hari-hari di mana pemberi jasa tidak bekerja tapi sudah berada di negara sumber terhadap penghitungan *time test*.

Pertama, adalah jumlah orang yang datang di negara sumber tidak ada pengaruhnya terhadap perhitungan *time test* sepanjang orang-orang tersebut

datang pada saat yang sama. Artinya, *time test* tetap dihitung untuk satu orang saja, bukan dikalikan sesuai dengan jumlah orang yang datang, contoh:

Untuk memberikan jasa kepada PT X, PTY Ltd. mengutus dua orang karyawannya untuk datang ke Indonesia. Kedua karyawan tersebut datang pada tanggal yang sama yaitu 1 April 2009 dan pulang pada hari yang sama pula yaitu 31 Desember 2009. Meski yang datang dua orang, namun time test tetap dihitung untuk satu orang saja, sehingga lama kedatangan karyawan PTY Ltd adalah selama 8 bulan.

Jika kedatangan keduanya tidak bersamaan, maka penghitungan dimulai dari saat pertama kali karyawan/orang lainnya datang dan diakhiri dengan saat keberangkatan orang yang terakhir berada di Indonesia, contoh:

Dalam rangka memberikan jasanya kepada PT X, Champs Ltd (perusahaan dari Australia) mengutus dua orang karyawannya yaitu Mr. Jim dan Mrs. Lyan datang ke Indonesia. Mr. Jim datang ke Indonesia pada tanggal 1 Maret 2009 dan kembali ke negaranya pada tanggal 30 April 2009. Sedangkan Mrs. Lyan datang ke Indonesia pada tanggal 1 Mei 2009 dan kembali ke negaranya pada tanggal 15 Agustus 2009.

Penghitungan *time test* dilakukan terpisah untuk Mr. Jim dan Mrs. Lyan. Jumlah hari kedatangan Mr. Jim di Indonesia adalah selama 61 hari sedangkan lama kedatangan Mrs. Lyan di Indonesia adalah selama 106 hari. Dengan demikian, total kedatangan pemberi jasa di Indonesia adalah selama 167 hari.

Sesuai dengan *tax treaty* Indonesia-Australia, pemberian jasa dianggap menimbulkan BUT apabila dilakukan lebih dari 120 hari. Karena pemberian jasa sudah melewati jangka waktu tersebut, maka BUT sudah dianggap terbentuk.

Kedua, yaitu soal berturut-turut atau tidaknya kedatangan pemberi jasa di negara sumber, perlu diketahui bahwa kedatangan pemberi jasa di Indonesia

tidak harus berturut-turut. Pemberi jasa bisa saja datang kemudian pergi, lalu datang lagi. Yang terpenting adalah *time test* tersebut dihitung berdasarkan kurun waktu yang ditetapkan.

Penghitungan *time test* dilakukan berdasarkan *physical present* seseorang. Dengan demikian, hari-hari di mana orang tersebut berada di Indonesia tidak dalam rangka kerjanya, hari libur, hari di mana ia sakit, dan hari keberangkatannya, tetap diperhitungkan sebagai *time test*.

Sekilas mungkin hal ini terkesan tidak adil, sebab tidak ada hubungannya dengan pekerjaan yang dilakukan oleh ekspatriat. Tetapi untuk kepentingan praktis penghitungan *time test*, maka ketentuan tersebut memang yang paling ideal.

Dalam konteks BUT jasa, beberapa treaty menyebutkan kata-kata "*for the same or connected project*." Hal ini berarti bahwa apabila ada beberapa proyek di negara sumber, maka periode yang dihitung secara gabungan adalah yang sama atau bertalian saja. Untuk proyek yang tidak sama atau bertalian, dihitung tersendiri.

Sedangkan penghitungan *time test* konstruksi agak berbeda dari *time test* DPS/BUT. *Time test* konstruksi ditentukan dari mulainya persiapan dalam pelaksanaan konstruksi sampai dengan berakhirnya kegiatan konstruksi. Termasuk ke dalam *time test* adalah hari libur dan hari menunggu kedatangan bahan baku.

Selain itu, *time test* yang digunakan biasanya dalam hitungan bulan dan tidak ada rentang waktu penghitungannya. Namun perlu diketahui, jasa konstruksi yang menimbulkan *time test* harus dihitung per-proyek, sepanjang tidak saling berhubungan satu dengan yang lain.

Menghitung *time test* terkadang merupakan persoalan tersendiri bagi Wajib Pajak, terlebih jika jangka waktunya sempit antara akan dikenakan atau tidak. Kendala memang bisa timbul karena tidak semua Wajib Pajak familiar mencermati isi *UN Model* sebagai referensi terdekat, di samping bahwa

Universitas Indonesia

memang terdapat beberapa pertanyaan yang belum dijawab secara gamblang dalam kiblat pembuatan *tax treaty* di rata-rata negara berkembang tersebut.

Saat ini Indonesia sudah menyepakati 58 *tax treaty* dengan berbagai negara. Jumlah hari yang ditetapkan sebagai *time test* dalam tiap-tiap *tax treaty* tersebut tidak semuanya sama. Ada yang menetapkan selama 183 hari, 90 hari, 120 hari dan ada pula yang menetapkan dalam hitungan bulan seperti tiga atau empat bulan.

Selain itu, perbedaan juga tampak pada saat dimulai dan berakhirnya argo penghitungan *time test* tersebut. Jika ditelusuri, terdapat empat parameter yang dipakai sebagai patokan untuk menghitung dimulai atau berakhirnya argo penghitungan *time test* yaitu jangka waktu 12 bulan sejak hari kedatangan di Indonesia, *fiscal year*, *calendar year*, dan *taxable year*.

Time test berbasis dua belas bulan adalah yang paling populer digunakan dalam *tax treaty* Indonesia. Salah satu contoh ketentuan *time test* yang dihitung dengan menggunakan basis ini adalah ketentuan *Permanent Establishment* dalam *tax treaty* Indonesia-Australia, yaitu:

The furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise within one of the Contracting States through employees or other personnel engaged by the enterprise for that purpose, if those services are furnished, for the same or a connected project, within that State for a period or periods aggregating more than 120 days within any 12 month period.

Penghitungan berbasis 12 bulan setelah jangka waktu kedatangan berarti bahwa *time test* dihitung sejak hari kedatangan orang pribadi ke Indonesia sampai dengan 12 bulan ke depannya, contoh:

Mr. Andrew yang merupakan penduduk salah satu negara treaty partner, datang ke Indonesia pada tanggal 1 Maret 2009. Time test mulai dihitung pada 1 Maret 2009 sampai dengan 12 bulan berikutnya atau 28 Februari 2010.

Universitas Indonesia

Sementara itu, contoh *tax treaty* yang menggunakan parameter *fiscal year* dan *taxable year* masing-masing adalah *tax treaty* Indonesia-Slovakia dan Indonesia-Polandia. Untuk lebih jelasnya dapat dilihat dalam ketentuan dibawah ini:

Tax Treaty Indonesia-Slovakia

Income derived by a resident of a Contracting State in respect of professional services or other activities of an independent character shall be taxable only in that State unless he has a fixed base regularly available to him in the other Contracting State for the purpose of performing his activities or he is present in that other State for a period or periods exceeding in the aggregate 91 days in a fiscal year.

Tax treaty Indonesia-Polandia

Income derived by a resident of a Contracting State in respect of professional services or other activities of an independent character shall be taxable only in that State unless he has a fixed base regularly available to him in the other Contracting State for the purpose of performing his activities or he is present in that other State for a period or periods exceeding in the aggregate 91 days in any taxable year.

Penghitungan berbasis *fiscal year* dan *taxable year* jarang digunakan dalam *tax treaty*. Persoalan timbul karena *fiscal year* atau *taxable year* antara satu negara dengan negara yang lain bisa berbeda-beda. Lalu jika berbeda-beda, *fiscal* atau *taxable year* milik siapa yang digunakan untuk penghitungan *time test*, negara domisili atau negara sumber? Sejumlah pihak berpendapat bahwa yang digunakan adalah negara sumber.

Terakhir adalah *time test* yang dihitung dengan menggunakan *calendar year*. Penghitungan berbasis *calendar year* sangat gampang dilakukan karena

Universitas Indonesia

murni berbasis bulan dalam kalender atau Januari sampai dengan Desember. Bagi negara sumber, penggunaan *time test* dengan parameter ini kurang menguntungkan karena lebih memudahkan penghindaran *time test*. Salah satu contoh tax treaty yang menggunakan basis ini adalah *tax treaty* Indonesia-Philipina, sebagaimana disebutkan dalam ketentuan di bawah ini:

Income derived by a resident of a Contracting State in respect of professional services of other activities of an independent character shall be taxable in that State.

However, such income may be taxed in the Other Contracting State if:

(a) He has a fixed base regularly available to him in that other State for the purpose of performing his activities but only so much of the income as is attributable to that fixed base; or

(b) His stay in that other State is for a period or periods aggregating 90 days or more in the calendar year.

Contoh:

Mr. Bright yang merupakan penduduk salah satu negara treaty partner, datang ke Indonesia pada tanggal 1 Maret 2009. Time test mulai dihitung pada 1 Januari 2009 sampai dengan 31 Desember 2009.

Pembuktian *time test* adalah hal yang paling penting. Tanpa bukti tertulis, meski realitanya memang Wajib Pajak tidak dapat memotong pajak sesuai ketentuan Indonesia, hal tersebut sulit untuk dipercaya. Koreksi pun hampir pasti akan dilakukan.

Lalu bagaimana membuktikan *time test* tersebut telah terlewati atau belum? Ketentuan pajak tidak menjelaskan lebih lanjut mengenai hal ini. Dalam praktik, secara internal pembuktian dapat dilakukan dengan menggunakan

Universitas Indonesia

kontrak yang jelas menyatakan perihal hari keberadaaan pemberi jasa di Indonesia. Secara eksternal, pembuktian dapat dilakukan dengan menggunakan visa, karena dokumen ini menunjukkan dengan pasti kapan saat kedatangan pemberi jasa dan kapan saat ia berangkat meninggalkan Indonesia.

Dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU Nomor 36 Tahun 2008 (UU PPh), Indonesia turut mengatur ketentuan *time test*. Namun berbeda dari *tax treaty*, fungsi penentuan *time test* tersebut adalah untuk menentukan perlakuan perpajakan, bukan terkait hak pengenaan pajak. Ada dua persoalan yang diatur yaitu berkaitan dengan penentuan Subjek Pajak dalam dan luar negeri serta *time test* untuk jasa dan konstruksi.

Penggunaan *time test* untuk Subjek Pajak dalam dan luar negeri diatur dalam Pasal 2 ayat (3) UU PPh, yaitu:

Orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia, 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; ...

dan Pasal 2 ayat (4) Subjek Pajak luar negeri 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.

Dari rumusan di atas, tampak bahwa Indonesia menggunakan jangka waktu selama 183 hari untuk *time test* Subjek Pajak dalam dan luar negeri. Sedangkan waktu penghitungannya ditentukan dengan menggunakan jangka waktu 12 bulan.

Time test selanjutnya yang diatur dalam UU PPh dalam Pasal 2 ayat (5) huruf m yaitu tentang pemberian jasa dari luar negeri yang menimbulkan BUT. Jika dibandingkan dengan *time test* dalam *tax treaty*, *time test* yang ditetapkan di sana cukup singkat yaitu hanya selama 60 hari.

Jadi, kemungkinan timbulnya BUT jauh lebih besar ketimbang terbentuknya BUT dalam *treaty*. Juga berbeda dari *tax treaty*, Indonesia tidak mengatur *time test* untuk konstruksi. Dengan demikian, Wajib Pajak luar negeri sudah dianggap memiliki BUT sejak hari pertama kegiatan konstruksi dilakukan.

Sebenarnya *time test* tidak hanya terdapat dalam *tax treaty* tapi juga UU PPh. Dalam *tax treaty*, ia diatur dalam pasal tentang BUT, DPS dan IPS dengan fungsi untuk menentukan hak pemajakan bagi suatu negara. Sedangkan dalam UU PPh, ia hanya berfungsi untuk menentukan perlakuan teknis pemajakan yang akan diterapkan kepada Wajib Pajak.

Untuk mencegah terjadinya kekeliruan yang dapat berakibat salah pengenaan pajak, Wajib Pajak mesti memahami beberapa hal antara lain jumlah orang yang datang untuk memberikan jasa, kedatangan yang berturut-turut atau tidak, pengaruh hari-hari di mana pemberi jasa tidak bekerja tapi sudah berada di negara sumber terhadap penghitungan *time test*, rentang waktu penghitungan dan pembuktian *time test*.

Terkait pelaksanaan pemberian fasilitas *tax treaty* bagi subjek pajak luar negeri yang memperoleh penghasilan di Indonesia, maka bagi pemotong/pemungut pajak penghasilan cukup menyampaikan surat keterangan domisili (SKD) subjek pajak tersebut sebagaimana yang dipersyaratkan dalam Peraturan Dirjen Pajak Nomor Per-61/PJ/2009 tanggal 15 Desember 2009 sebagaimana telah diubah dengan Per-24/PJ/2009 tanggal 30 April 2010 tentang Tata Cara Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda.

SKD yang diterima dari Wajib Pajak Luar Negeri oleh pemungut/pemotong pajak wajib disampaikan kepada kantor pelayanan pajak pada saat pelaporan SPT Masa.

Selain tata cara pelaksanaan penerapan *tax treaty*, patut diwaspadai pula penyalahgunaan *tax treaty* ini. Dalam pelaksanaan *treaty* ini sering terjadi bahwa yang menerima manfaat secara langsung penghasilan dari negara sumber adalah bukanlah badan atau orang yang menandatangani kontrak dan menerima penghasilan tersebut. Sehubungan dengan hal tersebut timbul istilah *beneficial owner* yaitu pihak yang sebenarnya menikmati secara langsung manfaat penghasilan yang diterima dari negara sumber. Patut diketahui bahwa *tax treaty* hanya berlaku antara pihak pemberi penghasilan dengan *beneficial owner* tersebut, bukan dengan pihak penerima penghasilan secara langsung.

Penyalahgunaan *tax treaty* ini dapat terjadi dalam hal⁷⁵:

- a. transaksi yang tidak mempunyai substansi ekonomi dilakukan dengan menggunakan struktur/skema sedemikian rupa dengan maksud semata-mata untuk memperoleh manfaat P3B;
- b. transaksi dengan struktur/skema yang format hukumnya (*legal form*) berbeda dengan substansi ekonomisnya (*economic substance*) sedemikian rupa dengan maksud semata-mata untuk memperoleh manfaat P3B; atau

⁷⁵Indonesia, Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Pencegahan Penyalahgunaan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda, Per-62/PJ/2009 tanggal 5 November 2009 sebagaimana telah diubah dengan Per-25/PJ/2010 tanggal 30 April 2010, Pasal 3.

- c. penerima penghasilan bukan merupakan pemilik yang sebenarnya atas manfaat ekonomis dari penghasilan (*beneficial owner*).

dimana kriteria *beneficial owner* sebagaimana dimaksud hanya diterapkan untuk penghasilan yang di dalam pasal P3B terkait memuat persyaratan *beneficial owner*.

Dari beberapa model yang ada, baru *OECD Model* yang memberikan rumusan untuk menangkal penyalahgunaan *tax treaty* dengan menggunakan beberapa pendekatan, yaitu⁷⁶:

1. *look through approach*, suatu perusahaan tidak dapat menikmati ketentuan *tax treaty* yang bersangkutan jika perusahaan itu dimiliki atau dikendalikan baik langsung ataupun melalui satu atau lebih perusahaan yang tidak merupakan residen dari negara dalam perundingan. Kriteria kepemilikan ataupun pengendalian yang dimaksud diserahkan kepada perundingan kedua negara;
2. *exclusion approach*, pendekatan ini hanya ditujukan pada perusahaan yang memiliki hak istimewa tertentu. Intinya dalam pendekatan ini, tidak ada suatu pengecualian ataupun pengurangan pajak yang dapat diterapkan untuk penghasilan yang diterima ataupun dibayarkan oleh perusahaan yang didefinisikan dalam perundingan
3. *subject to tax approach*, pendekatan ini biasanya dilakukan oleh negara yang sudah sangat maju dan memiliki hukum pajak yang kompleks. Dalam pendekatan ini, penghasilan yang memperoleh fasilitas dalam *treaty* ini hanya terbatas pada penghasilan yang dikenakan pajak di negara domisili;
4. *channel approach*, pendekatan ini hampir sama dengan pendekatan sebelumnya (*subject to tax approach*), hanya saja disini ditekankan bahwa ketentuan mengenai pengecualian ataupun pengurangan dalam *treaty* tidak dapat diterapkan jika 50% dari penghasilan itu digunakan untuk

⁷⁶*Indonesia Tax Review*, Vol.II, Edisi 24, 2010, hal.65-66.

menyelesaikan tuntutan pihak lain yang memenuhi kedua kondisi sebagaimana disebutkan dalam rumusan *OECD Model*; dan

5. *bona fide cases*, ketentuan atas *bona fide cases* ini seperti membatasi keempat pendekatan sebelumnya sehingga pendekatan tersebut tidak berlaku jika perusahaan mampu membuktikan bahwa tujuan utama perusahaan, sifat usaha dan perolehan perusahaan itu oleh pemegang sahamnya didorong oleh motif bisnis yang wajar dan tidak ditujukan hanya untuk memperoleh fasilitas dalam *tax treaty* tersebut.

Pemerintah Republik Indonesia, dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak menerbitkan peraturan sebagaimana dimaksud dalam Peraturan Dirjen Pajak Nomor Per-62/PJ/2009 tanggal 15 Desember 2009 sebagaimana telah diubah dengan Per-25/PJ/2009 tanggal 30 April 2010 tentang Pencegahan Penyalahgunaan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda. Yang jika diperhatikan, sebenarnya peraturan tersebut mengadopsi yang digunakan oleh *OECD Model*, yaitu *channel approach* dan *bona fide cases*. Yang menjadi masalah adalah bahwa tidak semua *treaty* menggunakan kedua pendekatan ini. Jika *tax treaty* yang dimaksud tidak menggunakan pendekatan yang sama, bagaimana mungkin peraturan tersebut dapat memaksakan kriteria penyalahgunaan *tax treaty* sebagaimana disebutkan dalam peraturan direktur jenderal pajak tersebut. Mengingat upaya untuk menangkal penghindaran pajak dan penggunaan *tax treaty* untuk tujuan yang tidak semestinya memerlukan kerjasama dan interpretasi yurisdiksi pemajakan dengan mitra negara *tax treaty* itu sendiri.

Direktorat Jenderal Pajak menerbitkan pula Per-61/PJ/2009 sebagaimana diubah dengan Per-24/PJ/2010 tanggal 30 April 2010 tentang Tata Cara Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda, khususnya mengenai SKD yang harus disahkan oleh pihak berwenang negara mitra *tax treaty* sebagaimana telah disebutkan dalam tulisan ini pada halaman 64. Formulir ini

Universitas Indonesia

dikenal dengan formulir *Certificate of Domicile of Non Resident for Indonesia Tax Withholding*, formulir inilah yang menjadi salah satu cara untuk mencegah penyalahgunaan *tax treaty* tersebut. Sedangkan atas peraturan tersebut pula, masalah yang muncul semata-mata bahwa bentuk formulir SKD itu ketentuan bakunya tidak dirumuskan dalam *tax treaty*, sehingga bisa saja muncul masalah apabila negara mitra terkait *tax treaty* memiliki formulir (bentuk) SKD yang berbeda walaupun hal ini pasti sering terjadi, misalnya dokumen *Form IR585*, yaitu suatu formulir yang diterbitkan oleh otoritas pajak Singapura yang digunakan untuk menerangkan bahwa penerima penghasilan adalah penduduk dari negara yang telah membuat P3B dengan Singapura yang akan mengajukan pembebasan pengenaan pajak penghasilan sehubungan dengan penghasilan yang bersumber dari Singapura. Disini pun terlihat ketidakkonsistenan atas premis yang dianut oleh Indonesia sebagaimana dikemukakan dalam penulisan ini pada halaman 64, bahwa *tax treaty* yang telah disepakati seharusnya dipatuhi karena *lex specialis* dari pada ketentuan domestik yang ada namun dengan munculnya Per-61/PJ/2009 ini seakan-akan Indonesia menganut premis yang dianut oleh Amerika yaitu *tax treaty* memiliki kekuatan hukum yang sama dengan ketentuan domestik hanya saja yang paling baru-lah yang berlaku (*the later in time rule*).

Selanjutnya untuk menghindari terjadinya pengelakan/pengindaran pajak (*tax avoidance*) di beberapa negara tertentu selain menandatangani *tax treaty*, Direktorat Jenderal Pajak seharusnya bisa bekerjasama dengan Kementerian Luar Negeri untuk menempatkan intelejen pajak pada Atase Keuangan Bidang Perpajakan dengan tugas mewakili kepentingan pemerintah dan melaksanakan hubungan kerja sama internasional, melayani informasi bagi pemerintah maupun investor dari negara setempat, serta melaksanakan negosiasi dan bertindak sebagai *agent of exchange of information (agent of EOI)* dalam rangka pertukaran informasi perpajakan dengan masyarakat internasional) yang rencananya akan dibentuk pada negara-negara di mana Pemerintah Indonesia

Universitas Indonesia

memiliki atase keuangan⁷⁷. Negara-negara tersebut diantaranya Amerika Serikat, Belanda, Inggris, Jepang, Singapura, dan Hongkong. Sehingga di Tokyo-Jepang, Singapura, dan Hongkong nantinya akan terdapat dua Atase Keuangan, yaitu Atase Keuangan Bidang Kepabeanan dan Perpajakan⁷⁸. Sedangkan fungsi intelejen pajak ini dapat berupa kegiatan klarifikasi data para wajib pajak (WP) yang memiliki usaha atau sejenisnya di luar negeri. Keberadaan intel pajak ini nantinya harus mendapat dukungan pula dengan adanya kerja sama dengan negara terkait. Khususnya di sejumlah negara yang dinilai rawan penggelapan pajak.



⁷⁷berdasarkan Kepmenlu RI Nomor SK.06/A/OT/VI/2004/01 tentang Organisasi dan Tata Kerja Perwakilan Republik Indonesia di Luar Negeri, Atase Keuangan di bidang kepabeanan dari Kementerian Keuangan yang selama ini ditugaskan dalam Perwakilan Republik Indonesia di luar Negeri berjumlah 4 (empat) yaitu: Atase Keuangan pada Kedutaan Besar di Brussel-Belgia; Singapura; Tokyo-Jepang dan pada Konsulat Jenderal di Hongkong. Keberadaan Atase Keuangan pada awal pembentukannya ditujukan untuk pelaksanaan tugas-tugas dibidang kepabeanan. Tugas Atase Keuangan bidang kepabeanan ini meliputi: pengumpulan data dan penyajian informasi mengenai prosedur kepabeanan, tarif pajak/bea masuk dan penegakan hukum; Kerjasama antar negara di bidang kepabeanan, pembatasan barang-barang berbahaya, dan pengumpulan penerimaan; Serta memantau harga barang luar negeri dalam rangka pengamanan penerimaan Negara.

⁷⁸Kompas.com, Bisnis & Keuangan, Kamis, 18 Februari 2010, 16.50 WIB.

BAB V

KESIMPULAN DAN SARAN

A. Kesimpulan

Berdasarkan topik masalah dan uraian yang telah disampaikan sebelumnya oleh penulis, maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Secara unilateral perlakuan pajak penghasilan atas perolehan keuntungan dari pengalihan aktiva/harta berdasarkan undang-undang domestik di Indonesia khususnya Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan untuk:
 - a. objek Pasal 4 ayat 1 adalah berdasarkan Pasal 16 (1) UU Pajak Penghasilan dengan penerapan tarif sebagaimana diatur dalam Pasal 17 tentang tarif pajak umum atas penghasilan kena pajak;
 - b. untuk penjualan atau pengalihan harta biasa/umum, dimana wajib pajak menjual atau mengalihkan harta yang dimilikinya yang memiliki tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan. Harta ini dapat berupa harta tetap seperti tanah dan bangunan serta yang bergerak berupa saham, obligasi dan sejenisnya baik yang diperdagangkan di dalam maupun di luar bursa sepanjang tujuan kepemilikannya tidak untuk diperjualbelikan. Atas pengalihan harta dimaksud kecuali tanah dan atau bangunan dilaporkan sebagai penghasilan lain-lain dan besarnya pajak penghasilan yang terutang berlaku tarif pasal 17 UU Pajak Penghasilan dan tanpa melihat selisih untung maupun ruginya, khusus pengalihan atas tanah dan atau bangunan yang dilakukan oleh orang pribadi atau badan usaha (Badan Usaha Tetap) yang ada di Indonesia berlaku tarif pajak penghasilan final sebesar 5% (Pasal 4 ayat 2 UU PPh) dari nilai brutto pengalihan/penjualan dengan beberapa pengecualian sebagaimana disebutkan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2008 tentang Pembayaran Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan, tanggal 4 November 2008;

Universitas Indonesia

Ketentuan atas pengalihan saham, sesuai dengan Peraturan Pemerintah Nomor 14 Tahun 1997 tanggal 29 Mei 1997 tentang Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Transaksi Penjualan Saham di Bursa Efek, keuntungan (*capital gains*) yang diperoleh dikenakan pajak sebesar 0,1% dari hasil penjualan bruto. Sedangkan untuk pengalihan saham pendiri selain dikenakan pajak sebesar 0,1% disertai tambahan pajak sebesar 0,5% dari nilai saham. Sedangkan berdasarkan PP No.19 Tahun 2009 tanggal 9 Pebruari 2009 tentang *Pajak Penghasilan atas Dividen Yang Diterima Atau Diperoleh Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Negeri* dikenakan pajak penghasilan secara final sebesar 10%. Atas pengalihan saham dari pemegang saham badan lama dalam rangka penggabungan badan usaha (*merger*), sebagaimana ditegaskan dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor 21/PJ.042/1999 tanggal 26 Mei 1999 dan telah diubah dengan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor 42/PJ.42/1999 tanggal 29 September 1999 yang mengatur mengenai pengalihan saham dari pemegang saham badan lama, dalam hal pemegang saham:

1. Menerima sejumlah saham baru dari badan usaha yang menerima pengalihan harta sebagai pengganti saham lama, atas penerimaan saham baru tersebut tidak terhutang pajak penghasilan dan nilai perolehan saham baru dicatat sebesar nilai saham lama;
2. Menerima sejumlah saham baru dan sejumlah uang dari badan usaha yang menerima pengalihan harta sebagai pengganti saham lama, atas penerimaan sejumlah uang tersebut merupakan penghasilan (*capital gains*) yang dikenakan pajak dengan tarif umum;
3. Tidak setuju dengan rencana pengalihan harta tersebut dan pemegang saham dimaksud memilih menjual sahamnya.

Berdasarkan peraturan ini pula pada nomor 16 huruf b atas selisih lebih harga jual dengan harga perolehan merupakan keuntungan yang diterima pemegang saham akan terutang pajak penghasilan dan dikenakan tarif umum sedangkan pada huruf c selisih kurang yang terjadi antara harga jual dengan harga perolehan saham merupakan kerugian yang dapat

dibebankan sebagai biaya atau pengurang penghasilan dengan syarat sepanjang pemegang saham yang bersangkutan melaksanakan pembukuan;

- c. Ketentuan atas pengalihan Obligasi, dimana pemotongan pajak penghasilan bersifat final dengan ketentuan sebagaimana diatur dalam Peraturan Pemerintah PP No. 16 Tahun 2009 tentang Pembayaran Pajak Penghasilan atas Penghasilan Berupa Bunga Obligasi, tanggal 9 Pebruari 2009;
- d. Ketentuan atas pengalihan harta yang dileasingkan
Penaan pajaknya berlaku ketentuan Pasal 4 Nomor 48 tahun 1994 sebagaimana diubah terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2008 dan atas pengalihan hak atas tanah dan/atau bangunan terkait dengan transaksi *financial leasing* biasa tersebut karena *lessee* menggunakan hak opsinya, maka *lessor* harus membayar PPh Pasal 25 sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 PP Nomor 48 Tahun 1994 sebagaimana diubah terakhir dengan Peraturan Pemerintah Nomor 71 tahun 2008 sebesar 5% (lima persen) dari nilai sisa ("*residual value*") yang tercantum dalam perjanjian, berbeda dengan perlakuan pajak dalam transaksi *sales and lease back* bila *lessee* memutuskan untuk melakukan pembelian atas tanah dan atau bangunan pada akhirnya masa sewa guna usaha. Dalam hal *Lessor* tidak wajib membayar pajak penghasilan yang seharusnya dibayar dikemukakan dalam Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-133/PJ.33/1995 tanggal 11 September 1995 yang dinyatakan bahwa pada saat *lessee* menggunakan opsinya untuk membeli kembali tanah dan atau bangunan maka atas transaksi tersebut *Lessor* tidak wajib menyetor pajak penghasilan Pasal 25.
- e. Pengalihan saham perusahaan pasangan usahanya oleh perusahaan modal ventura, diatur dengan Peraturan Pemerintah Nomor 4 Tahun 1995 atas penghasilan perusahaan modal ventura dari transaksi penjualan saham atau pengalihan penyertaan modal pada perusahaan pasangan usahanya dikenakan pajak bersifat final sebesar 0,1% dari jumlah brutto nilai

Universitas Indonesia

transaksi penjualan saham atau pengalihan penyertaan modal. Dikenakan sebesar pajak penghasilan sebagaimana yang diatur untuk penjualan saham di bursa efek apabila penjualan saham oleh perusahaan modal ventura dilakukan di bursa efek dan tarif umum apabila pengalihannya tidak memenuhi ketentuan Pasal 1 ayat (2) diatas atau tidak memenuhi kedua persyaratan di atas;

- f. Sedangkan untuk pajak penghasilan atas keuntungan pengalihan aktiva/harta bagi penduduk Indonesia yang diterima diluar negeri, maka secara unilateral sesuai dengan pasal 24 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, disebutkan bahwa apabila telah dilakukan pembayaran diluar negeri atas keuntungan tersebut dapat dikreditkan terhadap pajak yang terutang dalam tahun yang sama. Namun besarnya kredit pajak tersebut tidak boleh melebihi perhitungan pajak yang terutang di dalam negeri. Jadi, secara unilateral atas keuntungan pengalihan harta/aktiva menganut asas domisili, hal ini menyiratkan bahwa penduduk Indonesia yang menerima keuntungan dari peralihan harta di luar negeri, maka hak pemungutannya adalah negara dimana harta tersebut berada; dan
- g. keuntungan atas pengalihan harta tak bergerak yang diterima atau diperoleh penduduk negara lain, dalam hal ini negara Indonesia berhak mengenakan pajak diatur dalam pasal 26 ayat (2) Undang-undang Nomor 7 tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 36 tahun 2008, yang mengatur bahwa atas penghasilan dari penjualan harta di Indonesia kecuali yang diatur dalam pasal 4 ayat (2), yang diterima atau diperoleh wajib pajak luar negeri selain bentuk usaha tetap di Indonesia dan premi asuransi yang dibayarkan kepada perusahaan asuransi luar negeri, dipotong pajak sebesar 20% (duapuluh persen) dari perkiraan penghasilan neto sedangkan atas keuntungan yang diperoleh atau diterima wajib pajak luar negeri dari pengalihan harta bergerak (*movable property*) pun, Indonesia berhak mengenakan pajak yang diatur

dalam pasal 26 ayat (2) Undang-undang Nomor 7 tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 36 tahun 2008 berupa pengenaan pajak sebesar 20% dari perkiraan penghasilan neto.

2. Secara bilateral khususnya berdasarkan persetujuan penghindaran pajak berganda terbagi atas:

Menurut konsep *OECD Model*, kebanyakan negara mengenakan pajak atas *capital gains* apabila terjadi realisasi. Dalam hal-hal tertentu, penjualan yang belum direalisasikan dapat terjadi tetapi untuk keperluan pajak ia dianggap sudah direalisasikan. Hal ini terjadi ketika hasil penjualan digunakan untuk membeli harta baru. Penentuan apakah penjualan sudah direalisasikan atau belum adalah tergantung pada undang-undang domestik masing-masing negara. Model yang dianut Indonesia adalah *UN Model* dengan berbagai kombinasi sesuai kebutuhan dan kepentingannya. Secara prinsip keuntungan yang diperoleh penduduk suatu negara dari pengalihan harta tak bergerak dan yang terletak di negara lainnya dapat dikenai pajak di negara lain itu, hal ini sesuai dengan pasal 13 atau 14 dari persetujuan yang telah disepakati dengan negara mitra tentang rumusan umum *capital gains*. Namun, hal ini tidak berlaku terhadap keuntungan dari pengalihan harta yang terletak di suatu negara oleh penduduk negara tersebut terhadap harta yang terletak di negara ketiga.

Isi *tax treaty* dalam pasal mengenai *capital gains* menegaskan bahwa keuntungan pemindahan harta dikenakan pajak di negara dimana harta tersebut terletak kecuali harta yang dipakai secara operasional melintasi beberapa wilayah negara seperti kapal laut dan pesawat terbang, serta harta bergerak lainnya. Beberapa negara menganggap bahwa suatu *capital gains* yang berasal dari wilayahnya harus dikenai pajak oleh negaranya sesuai undang-undang domestiknya jika penjualnya mempunyai bentuk usaha tetap di wilayahnya. Sehingga keuntungan dari pengalihan harta-harta tersebut hanya dikenai pajak di negara dimana manajemen efektif berkedudukan. Sebagai informasi, pengecualian adanya rumusan *capital gains* dalam persetujuan penghindaran pajak berganda adalah dengan Singapura.

Universitas Indonesia

Hampir semua persetujuan penghindaran pajak berganda yang memuat pasal *capital gains* diakhiri ayat yang menegaskan bahwa apabila keuntungan dan pengalihan harta lain yang tidak diatur dalam ayat sebelumnya dikenakan pajak di negara pihak pada persetujuan dimana orang atau badan yang memindah harta tersebut berkedudukan. Yang wajib diperhatikan dalam *tax treaty* tersebut adalah tidak diperhitungkannya perubahan nilai tukar sehingga kemungkinan munculnya perbedaan/konflik atas pengakuan keuntungan atau kerugian atas peralihan harta tersebut di masing-masing negara sangatlah besar.

Persyaratan untuk memperoleh fasilitas *tax treaty* adalah Surat Keterangan Domisili (SKD) sebagaimana diatur dalam ketentuan Per-61/PJ/2009 sebagaimana diubah dengan Per-24/PJ/2010 tanggal 30 April 2010 tentang Tata Cara Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda beserta peraturan pelaksanaannya yaitu SE-114/PJ./2009, khususnya mengenai SKD yang harus disahkan oleh pihak berwenang negara mitra *tax treaty*.

B. Saran

Berdasarkan kesimpulan yang telah disampaikan, maka penulis memberikan saran-saran sebagai berikut:

1. Untuk memperhatikan dan menerapkan secara hati-hati kemungkinan konflik akibat interaksi yang terjadi antara Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda dengan Undang-Undang Pajak Penghasilan Berganda dalam hal, seperti:
 - a. Status Subjek Pajak dalam negeri,
 - b. Keberadaan BUT,
 - c. Hak pemajakan,
 - d. Besarnya penghasilan (tax base)
 - e. Besarnya tarif pajak,
 - f. Definisi penghasilan/harta,
 - g. Sumber penghasilan
2. Memberikan kepastian kepada penduduk Indonesia yang mendapatkan *capital gains* di luar negeri, khususnya di negara yang belum memiliki *tax treaty*

Universitas Indonesia

dengan Indonesia maka seharusnya dalam undang-undang pajak penghasilan menambahkan ketentuan mengenai pengenaan atas perolehan penghasilan dari penjualan harta di luar negeri yang diterima oleh Wajib Pajak Dalam Negeri untuk melengkapi ketentuan *tax treaty* secara unilateral.

Direktorat Jenderal Pajak dapat menerbitkan peraturan terkait untuk mencegah penyalahgunaan *tax treaty* ini, namun mengingat posisi *tax treaty* yang setara dengan undang-undang (*lex specialis*) dan penyalahgunaan ini melibatkan kerjasama dengan negara mitra, penulis berpendapat agar upaya-upaya pencegahannya seharusnya tertuang/diatur dalam *tax treaty* tersebut sebagaimana jenis dan hierarki peraturan perundang-undangan yang disebutkan dalam Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan Pasal 7 ayat 1. Disini kerjasama dengan negara mitra sangat diperlukan, khususnya penggunaan metode *Mutual Agreement Procedures* (MAP) dimana *Competent Authority* bisa menyelesaikan penerapan *tax treaty* yang tidak sebagaimana mestinya melalui konsultasi (MAP), bila diminta oleh wajib pajak.

DAFTAR REFERENSI

Peraturan

1. Indonesia, *Undang-Undang Dasar 1945 beserta perubahannya*.
2. _____, *Kitab Undang-Undang Hukum Perdata*
3. _____, *Undang-Undang tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan*, UU No.28, LN. No.85 Tahun 2007.
4. _____, *Undang-Undang tentang Pajak Penghasilan*, UU No. 36 Tahun 2008, LN No.133 Tahun 2008.
5. _____, *Undang-Undang tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan*, UU No. 10 Tahun 2004.
6. _____, *Undang-Undang tentang Pengesahan Konvensi Wina*, UU No. 1 Tahun 1982.
7. _____, *Undang-Undang tentang Perjanjian Internasional*, UU No.24, LN. No.185 Tahun 2000.
8. _____, *Peraturan Pemerintah Pembayaran Pajak Penghasilan atas Penghasilan dari Pengalihan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan*, PP No. 71 Tahun 2008, tanggal 4 November 2008.
9. _____, *Peraturan Pemerintah Pembayaran Pajak Penghasilan atas Penghasilan Berupa Bunga Obligasi*, PP No. 16 Tahun 2009, tanggal 9 Pebruari 2009.
10. _____, *Peraturan Menteri Keuangan tentang Penggunaan Nilai Buku atas Pengalihan Harta dalam Rangka Penggabungan, Peleburan atau Pemekaran Usaha*, PMK Nomor 43/PMK.03/2008 tanggal 13 Maret 2008.
11. _____, *Peraturan Dirjen Pajak Pencegahan Penyalahgunaan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda*, Perdirjen Nomor Per-62/PJ./2009, tanggal 5 November 2009.

Buku-Buku

12. Agus Setiawan, *Perpajakan Internasional di Indonesia*, Jakarta : Rajagrafindo Persada, Januari 2006.

13. Ahmad Tjahjono dan Muhammad Fakhri Husein, *Perpajakan*, Jakarta: Akademi Manajemen Perusahaan YKPN, Cetakan ketiga:2005.
14. Bahagijo, Sugeng dan Darmawan Triwibowo, *Mimpi Negara Kesejahteraan*, Penerbit: LP3ES & Perkumpulan Prakarsa – Jakarta : 2006.
15. Boer Mauna, *Hukum Internasional-Pengertian Peranan Dan Fungsi Dalam Era Dinamika Global*, Alumni, Bandung: 2003
16. Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, Jakarta : Raja Grafindo Persada, 1995.
17. *Ringkasan Persetujuan Penghindaran Pajak berganda (P3B) Indonesia dengan Negara-Negara Mitra Runding*, Departemen Keuangan Republik Indonesia, Direktorat Jenderal Pajak-Direktorat Peraturan Perpajakan, 2004
18. Erly Suandy, *Hukum Pajak*, Salemba Empat : 2008.
19. Erman Rajagukguk, *Mimpi dan Realitas*, Jurnal Nasional : 5 February 2009, Kolom Yustisia.
20. Frans Magnis Suseno, *Etika Politik Prinsip-Prinsip Modal Dasar Kenegaraan Modern*, Jakarta : Modern, 1997.
21. Glenn P. Jenkins and Gangadhar P. Shukla, *Public Finance in Open Economics*, Harvard International Tax Program, Harvard Institute For International Development : 1977.
22. Gunadi, *Akuntansi Perpajakan*, Jakarta : Grasindo, 1997.
23. _____, *Pajak Internasional*, , Edisi Revisi, LP FEUI, Jakarta : 1999.
24. Hutomo, Sigit YB, *Pajak Penghasilan Konsep & Aplikasi*, Universitas Atma Jaya Yogyakarta: 2009.
25. Jaja Zakaria, *Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda serta Penerapannya di Indonesia*, Jakarta : RajaGrafindo Persada, 2005
26. Jamaluddin Gade dan Muhammad Gade, *Hukum Pajak*, Fakultas Ekonomi Universitas Jakarta, Jakarta:1995.
27. Johnny Ibrahim, *Hukum Persaingan Usaha Filosofi, Teori, dan Implikasi Penerapannya di Indonesia*, Bayumedia Malang : 2007.

28. Klaus Vogel, *Interpretation Of Tax Law And Treaties And Transfer Pricing In Japan And Germany*, Series on International Taxation, Kluwer Law International, 1998, Vol.20.
29. Muda Markus dan Lalu Henry Juana, *Pajak Penghasilan*, Jakarta: Gramedia, 2002.
30. Parage, Dinkar, *Law and Practice Of Income Tax*, Washington, Sultan Chad : 1998.
31. Richard A Musgrave, *Keuangan Negara dalam Teori Dan Praktek*, Jakarta: Erlangga, 1996.
32. Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan*, Bandung : PT Eresco, 1992.
33. Rochmat Soemitro dan Santoso Brotodiharjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, PT Eresco, Bandung : 1987.
34. Rachmanto Surahmat, *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda*, Jakarta : Gramedia Pustaka Utama, 2001.
35. R. Mansury, *Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia*, Jakarta: Bina Rena Pariwisata, 1998.
36. R. Mansury, *Perpajakan Internasional Berdasarkan Undang-Undang Domestik Indonesia*, Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan, Jakarta: 1998.
37. Sofyan Badri, *Konsep-Konsep Dasar Administrasi Negara dan Administrasi Pembangunan*, Jakarta: Bina Aksara, 1996.
38. Tjip Ismail, *Implikasi Otonomi Daerah Terhadap Paradigma Pajak Daerah Di Indonesia*, Disertasi, Tahun 2005.
39. Tjip Ismail, *Pengaturan Pajak Daerah Di Indonesia*, Yellow Printing : 2007, Edisi Kedua.
40. Van Hoof dan Hata, *Pemikiran Kembali Sumber-Sumber Hukum Internasional-Rethinking The Sources of International Law*, PT. Alumni, Bandung: 2000.
41. Waluyo, Wirawan B. Ilyas, *Perpajakan Indonesia*, Jakarta: Salemba Empat, 2003.
42. W. Friedman, *Legal Theory*, Stevens & Sons, London : 1953.

43. W. Friedman, *Teori dan Filsafat Hukum Telaah Kritis atas Teori-teori Hukum*, diterjemahkan Muhammad Arifin, Cetakan II. Jakarta: PT. RajaGrafindo Persada. 1993.
44. Y. Sri Pudyatmoko, *Pengantar Hukum Pajak*, Yogyakarta: Andi, 2002.
45. Yudha Bhakti Ardhiwisastra, *Hukum Internasional-Bunga Rampai*, PT. Alumni, Bandung : 2003.

Majalah/Surat Kabar (Media Massa) & Internet

46. Indonesia Tax Review, *Tax Treaty*, Jakarta : 2009, Edisi 19.
47. *Indonesia Tax Review*, Jakarta : 2010, Vol.II, Edisi 24.
48. www. Kompas.com, *Bisnis & Keuangan*.
49. www.pajak.go.id.

Seminar/Pelatihan

50. Seminar (pelatihan) antara Direktorat Jenderal Pajak dengan *Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)* tentang *Introduction To International Taxation And Tax Treaties* yang diselenggarakan mulai tanggal 10-12 Maret 2008.

Lain-Lain

51. *Keterangan Pers Menteri Keuangan*, Jakarta, tanggal 2 Agustus 2000.
52. OECD Committee on Fiscal Affairs, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, condensed version: 17 July 2008.
53. *UN Model Double Taxation Convention*, 2001.
54. *Vienna Convention on The Laws of Treaties*.