

BAB 3

LANDASAN TEORITIS

3.1 Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dalam Konsep Hubungan Antara Hukum Internasional dan Hukum Nasional Menurut Hukum Positif Indonesia

Dalam kerangka hukum internasional Vogel (1991) menyatakan bahwa P3B merupakan perjanjian internasional dan berkekuatan *law-making treaties* karena kreasi dan konsekuensinya tunduk pada *The Viena Convention on The Law of Treaties* tanggal 23 Mei 1969 (Konvensi Wina)⁵⁴. Walaupun terdapat *communis opinio doctorum* (pendapat yang berterima umum), bahwa di atas kekuasaan suatu negara diakui adanya kekuasaan yang lebih tinggi, yaitu hukum antar negara (*public international law*; Brotodiharjo; 1971), namun ketentuan di berbagai negara berbeda. Ada negara yang menyatakan perlu diratifikasi agar menjadi bagian dari hukum nasional yang mengikat warga, namun ada negara yang menyatakan tidak perlu. Pasal 3 UU No. 24 Tahun 2000⁵⁵ menjelaskan bahwa pemerintah mengikatkan diri pada perjanjian internasional antara lain melalui pengesahan. Selanjutnya Pasal 9 (2) menyatakan bahwa pengesahan dilakukan dengan undang-undang atau keputusan presiden. Khusus untuk P3B karena materinya tidak termasuk dalam kewenangan Pasal 10 UU Nomor 24 Tahun 2000, Pasal 11 menyatakan bahwa pengesahan dilakukan dengan keputusan presiden yang salinannya disampaikan kepada Dewan

⁵⁴ *Vienna Convention on the Law of Treaties* 1969 mengatur mengenai Perjanjian Internasional Publik antar Negara sebagai subjek utama hukum internasional. Penyusunannya dipelopori oleh Komisi Hukum Internasional PBB sejak tahun 1949. Konvensi ini telah dibuka untuk penandatanganan pada tanggal 23 Mei 1969 dan diteruskan sampai tanggal 10 Nopember 1969 di Kementerian Luar Negeri Austria. Sejak tanggal 27 Januari 1980, konvensi ini telah mulai berlaku dan sampai dengan tanggal 20 Oktober 1980. Konvensi terbuka untuk aksesinya oleh setiap negara yang bukan penandatanganan diperbolehkan menjadi pihak. (Sumaryo Suryokusumo, Hukum Perjanjian Internasional, PT Tatanusa: Jakarta, 2008, hal. 11)

⁵⁵ Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2000 Tentang Perjanjian Internasional (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 185, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4012)

Perwakilan Rakyat (sebagai lembaga legislatif). Karena lebih bersifat prosedural dan memerlukan penerapan dalam waktu singkat tanpa mempengaruhi peraturan perundang-undangan nasional⁵⁶, maka ratifikasi P3B cukup dilakukan dengan keputusan Presiden. Dengan pertukaran nota diplomatik antara Indonesia dengan negara mitra runding, P3B mulai berlaku di kedua negara mitra runding tersebut.⁵⁷

Dengan mulai berlakunya P3B – yang mengandung hukum internasional -, berarti terdapat hukum positif lain selain undang-undang di bidang perpajakan yang akan menjadi pedoman bagi Wajib Pajak dalam melaksanakan kewajiban perpajakannya khususnya yang berhubungan dengan subjek pajak luar negeri. Atau bisa dikatakan ada interaksi antara hukum internasional dan hukum nasional. Bagaimanakah kiranya hubungan antara hukum internasional dan hukum nasional menurut hukum positif Indonesia.

Permasalahan pengutamaan dapat diselesaikan dengan menggunakan paham (teori) dalam hubungan antara Hukum Internasional dan Hukum Nasional. Dikenal ada dua paham yaitu dualisme dan monisme.⁵⁸

Menurut paham dualisme, Hukum Internasional dan Hukum Nasional merupakan dua sistem hukum yang secara keseluruhan berbeda. Hakekat Hukum Internasional berbeda dengan Hukum Nasional. Hukum Internasional dan Hukum Nasional merupakan dua sistem hukum yang benar-benar terpisah tidak saling mempunyai hubungan superioritas atau subordinasi. Namun secara logika paham dualisme akan mengutamakan Hukum Nasional dan mengabaikan Hukum Internasional.⁵⁹

Berdasarkan paham monisme Hukum Internasional dan Hukum Nasional merupakan bagian yang saling berkaitan dari satu sistem hukum pada umumnya.

⁵⁶ Mochtar Kusumaatmadja, *Pengantar Hukum Internasional*, PT Alumni: Bandung, 2003, hal. 121.

⁵⁷ Hasanuddin Tatang, *Pengantar Pajak Internasional*, Modul Pelatihan, BPPK: Jakarta, 2009, hal. 19.

⁵⁸ Burhan Tsani, *Status Hukum Internasional Dan Perjanjian Internasional Dalam Hukum Nasional Republik Indonesia (Dalam Perspektif Hukum Tata Negara)*, 1 Juli 2009, <<http://treatyroom.blogspot.com/2009/07/status-hukum-internasional-dan.html>>.

⁵⁹ *Ibid.*

Pengutamaan mungkin pada Hukum Nasional atau Hukum Internasional. Menurut paham monisme dengan pengutamaan pada Hukum Nasional, Hukum Internasional merupakan kelanjutan Hukum Nasional. Hukum Internasional merupakan Hukum Nasional untuk urusan luar negeri, paham ini cenderung mengabaikan Hukum Internasional.⁶⁰

Berdasarkan paham monisme dengan pengutamaan pada Hukum Internasional, Hukum Nasional secara hirarkis lebih rendah dibandingkan dengan Hukum Internasional. Hukum Nasional tunduk pada Hukum Internasional dalam arti Hukum Nasional harus sesuai dengan Hukum Internasional.⁶¹

Dalam UUD 1945 maupun Undang-Undang yang ada sekarang, belum ada ketentuan (pasal), yang secara tersendiri menentukan sikap Indonesia. Bertumpu pada pengakuan Indonesia terhadap keberadaan Hukum Internasional, Indonesia menganut paham monisme. Berdasarkan praktek, Indonesia cenderung pada monisme dengan pengutamaan Hukum Internasional.⁶²

Menurut Mochtar Kusumaatmadja (2003), kita lebih condong pada sistem negara-negara kontinental Eropa, yakni langsung menganggap diri kita terikat dalam kewajiban melaksanakan dan menaati semua ketentuan dan konvensi yang telah disahkan tanpa perlu mengadakan lagi perundang-undangan pelaksanaan (*implementing legislation*).⁶³

Masalah berikutnya yang perlu diperhatikan adalah bagaimanakah penerapan Hukum Internasional dalam ranah Hukum Nasional Indonesia. Mengenai hal ini ada beberapa teori yang dikenal dalam Hukum Internasional, yaitu teori transformasi, delegasi, dan inkorporasi.⁶⁴

Menurut teori inkorporasi Hukum Internasional dapat diterapkan dalam Hukum Nasional secara otomatis tanpa adopsi khusus. Hukum Internasional dianggap

⁶⁰ *Ibid.*

⁶¹ *Ibid.*

⁶² *Ibid.*

⁶³ Mochtar Kusumaatmadja, *Op.cit.*, hal. 92

⁶⁴ Burhan Tsani, *Op.cit.*

sudah menyatu ke dalam Hukum Nasional. Teori ini berlaku untuk penerapan Hukum Kebiasaan Internasional dan Hukum Internasional universal.⁶⁵

Dalam penerapan Hukum Internasional, yang bersumber dari Perjanjian Internasional ada dua teori, yaitu teori transformasi dan teori delegasi. Berdasarkan teori transformasi, Hukum Internasional yang bersumber dari Perjanjian Internasional dapat diterapkan di dalam Hukum Nasional apabila sudah dijemakan (ditransformasi) ke dalam Hukum Nasional, secara formal dan substantif. Teori transformasi mendasarkan diri pada pendapat pandangan positivis, bahwa aturan-aturan Hukum Internasional tidak dapat secara langsung dan “*ex proprio vigore*” diterapkan dalam Hukum Nasional. Demikian juga sebaliknya. Hukum Internasional dan Hukum Nasional merupakan sistem hukum yang benar-benar terpisah, dan secara struktur merupakan sistem hukum yang berbeda. Untuk dapat diterapkan ke dalam Hukum Nasional perlu proses adopsi khusus atau inkorporasi khusus.⁶⁶

Menurut teori delegasi, aturan-aturan konstitusional Hukum Internasional mendelegasikan kepada masing-masing konstitusi Negara, hak untuk menentukan.⁶⁷

1. kapan ketentuan Perjanjian Internasional berlaku dalam Hukum Nasional;
2. cara bagaimana ketentuan Perjanjian Internasional dijadikan Hukum Nasional.

Prosedur dan metode yang digunakan Negara merupakan suatu kelanjutan proses, yang dimulai dengan penutupan (persetujuan) suatu Perjanjian Internasional. Tidak ada transformasi. Tidak ada penciptaan pembuatan aturan hukum atau Hukum Nasional yang benar-benar baru. Yang dilakukan hanya merupakan kelanjutan (perpanjangan) dari satu perbuatan penciptaan yang tunggal. Syarat-syarat konstitusional hukum nasional hanya merupakan bagian dari satu kesatuan mekanisme penciptaan (pembuatan) hukum.⁶⁸

⁶⁵ *Ibid.*

⁶⁶ *Ibid.*

⁶⁷ *Ibid.*

⁶⁸ *Ibid.*

Cukup sulit menetapkan teori apa yang digunakan Indonesia. Indonesia tidak secara tegas-tegas menerima teori inkorporasi⁶⁹. Tetapi Indonesia nampak cenderung secara diam-diam menggunakan teori inkorporasi. Dalam menerapkan Hukum Kebiasaan Internasional dan Hukum Internasional universal, Indonesia tidak pernah melakukan tindakan yang dapat dikategorikan sebagai adopsi khusus.⁷⁰

Nampaknya Indonesia cenderung menggunakan teori delegasi. Pengesahan yang dilakukan menurut Hukum Nasional Indonesia, merupakan bagian prosedur ratifikasi dalam ranah Hukum Nasional untuk memperoleh instrumen ratifikasi, yang diperlukan prosedur ratifikasi dalam ranah Hukum Internasional. Ratifikasi merupakan bagian prosedur pembentukan Hukum Internasional yang dituangkan dalam perjanjian yang bersangkutan.⁷¹

Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) sebagai bentuk perjanjian internasional diatur dalam pasal 32 A UU PPh⁷² “pemerintah berwenang untuk melakukan perjanjian dengan pemerintah negara lain dalam rangka penghindaran pajak berganda dan pencegahan pengelakan pajak. Dalam penjelasan Pasal 32A UU PPh menyatakan bahwa “Dalam rangka peningkatan hubungan ekonomi dan perdagangan dengan negara lain diperlukan suatu perangkat hukum yang berlaku khusus (*lex-spesialis*) yang mengatur hak-hak pemajakan dari masing-masing negara guna memberikan kepastian hukum dan menghindarkan pengenaan pajak berganda serta mencegah pengelakan pajak. Adapun bentuk dan materinya mengacu pada konvensi internasional dan ketentuan lainnya serta ketentuan perpajakan nasional masing-masing negara.

⁶⁹ Doktrin inkorporasi menganggap hukum internasional adalah hukum negara (*international law is the law of land*) yang dianut oleh Inggris dan Amerika Serikat. (Mochtar Kusumaatmadja, *op.cit*, hal. 81)

⁷⁰ Burhan Tsani, *op.cit*.

⁷¹ *Ibid*.

⁷² Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 Tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 127 dan Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3985).

Berdasarkan ketentuan Pasal 32A UU PPh⁷³, tertulis *tax treaty* memiliki perlakuan hukum khusus (*lex specialis*), artinya memiliki aturan tersendiri yang harus dijalankan oleh negara yang terkait dengan perjanjian internasional.

Kedudukan *tax treaty* dalam pelaksanaannya lebih diutamakan dari Undang-undang Pajak Penghasilan,⁷⁴ oleh karena itu sepanjang diatur dalam *tax treaty*, maka pemajakan atas penduduk asing atau badan asing mengikuti ketentuan yang diatur dalam *tax treaty*.

3.2 Teori-Teori Dalam Hukum Internasional

Seorang filosof Jerman, Immanuel Kant, memberikan pengertian terhadap teori sebagai:⁷⁵

[a] collection of rules, even of practical rules, is termed a theory if rules concerned are envisaged as principles of a fairly general nature, and if they are abstracted from numerous conditions condition which, nonetheless, necessarily influence their practical application. Conversely, not all activities are called practice, but only those realisations of a particular purpose which are considered to comply with certain generally conceived principles of procedure.

Menurut Scobbie teori memiliki fungsi untuk memformulasikan atau memberikan bimbingan bagi seseorang untuk berpikir terhadap hal-hal yang bersifat praktis. Lebih penting dari itu adalah teori dapat memberikan cetak biru berpikir

⁷³ Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893).

⁷⁴ *Tax treaty* hanya mencakup pada Undang-undang Pajak Penghasilan dan tidak berlaku untuk Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai (PPN).

⁷⁵ Thontowi J. dan Iskandar P., *Hukum Internasional Kontemporer*, Refika Aditama:Bandung, 2006, hal. 12.

(*intellectual blue print*) yang sangat perlu dalam kaitannya dengan upaya untuk memahami dunia, atau aspek-aspek penting dengan manusia dalam masyarakat.⁷⁶

Teori-teori yang umumnya dipergunakan dalam memahami perkembangan hukum internasional akan diuraikan berikut ini.

a. Teori Hukum Alam⁷⁷

Teori Hukum Alam (*natural law theory*) yang memiliki asumsi bahwa prinsip-prinsip hukum dapat ditemukan dalam sifat alamiah dari *state-persons*. Sifat alamiah ini merupakan turunan dari hak-hak alamiah dalam kaitannya dengan hubungan antara individu dengan negara.

Paham hukum alam merupakan mazhab yang bisa dikatakan sebagai paling tua, tetapi telah mengalami modifikasi-modifikasi yang kompleks. Kebangkitan paham hukum alam di masa modern tidak terlepas dari kekejaman yang dilakukan oleh Jerman pada Perang Dunia II. Paham ini sangat menekankan pada nilai-nilai abstrak, seperti keadilan dan kedaulatan individu. Oleh karena itu, Gustav Radbruch, sebagai pemuka utamanya, menyatakan bahwa hukum yang tidak adil (*unjust*) bukanlah hukum karena bertentangan dengan hukum yang lebih tinggi, hukum alam. Pengaruh paham ini pada hukum internasional modern dapat ditemukan, antara lain, pada munculnya hukum HAM internasional dan prinsip non-agresi.

b. Teori Positifisme⁷⁸

Teori Hukum Positif yaitu teori yang dikemukakan oleh kelompok positifis (John Austin) yang berusaha untuk memberikan justifikasi melalui persetujuan (*consent*) sebagai dasar bagi terbentuknya hukum internasional.

Kesepakatan tersebut pada gilirannya dapat memaksa negara-negara mentaati hukum internasional itu sendiri. Dalam pandangan kelompok ini hukum

⁷⁶ *Ibid.*

⁷⁷ *Ibid.*, hal. 12-13.

⁷⁸ *Ibid.*, Hal. 12-13.

hanyalah sebagai sekelompok aturan-aturan, sebab negara-negara telah memberikan persetujuannya untuk terikat oleh aturan-aturan tersebut. Jadi dalam pandangan kelompok Positifis, persetujuan merupakan elemen utama yang membuat hukum internasional dapat ditegakkan.

Positifisme adalah sebuah *school of thought* bisa dikatakan dimulai dari Hans Kelsen dengan teori hukum murni-nya. Kelsen menganggap hukum harus diperlakukan secara eksklusif. Sebagai akibatnya hukum mendapatkan kekuatan untuk berlaku berdasar pada ketentuan hukum yang berada di atasnya. Keberadaan hukum yang berada di puncak hirarki disebut norma dasar. Dalam hukum internasional negara-negara diharuskan untuk mentaatinya dikarenakan norma dasarnya merupakan hukum kebiasaan. Salah satunya adalah prinsip *pacta sunt servanda*⁷⁹, dikemukakan oleh Anzilati yang kemudian melalui prinsip tersebut muncul norma-norma yang terdiri dari konvensi dan putusan-putusan pengadilan internasional.

Teori yang diusung oleh kelompok Positifisme tidak terlepas dari postulat yang mendasarinya. Postulat tersebut antara lain sebagaimana yang dipahami oleh John Austin, seorang proponent utamanya, melihat hukum internasional dengan mendasarkan pada teori hukumnya yang bersifat umum. Menurut teori Austin hukum pada umumnya atau hukum *stricto sensu* merupakan *'the results of edicts issuing from determinate sovereign legislative authority'*.⁸⁰ Atau dengan kata lain, hukum haruslah disertai dengan paksaan. Oleh karena itu, logislah apabila hukum yang desentralisir bukanlah 'hukum' dalam pengertian Austinian.

Di samping itu, teori Austinian memiliki tiga kategori hukum. Di antaranya adalah hukum Tuhan (*divine law*), hukum positif, dan moralitas positif. Dan

⁷⁹ Prinsip *pacta sunt servanda* ini terdapat dalam Konvensi Wina 1969 tentang Hukum Perjanjian, selain diatur dalam Pasal 26, juga sebelumnya ditegaskan dalam Mukadimah yang sejajar dengan prinsip "kesepakatan bebas" dan "itikad baik" sedangkan kedua prinsip terakhir ini juga merupakan konsepsi ajaran hukum alam. Bahkan jauh sebelum diatur dalam Konvensi, prinsip hukum positif *pacta sunt servanda* ini telah diatur dan erat kaitannya dengan prinsip keagungan perjanjian (*sanctity of treaties*) sebagaimana dicantumkan dalam Mukadimah Kovenan Liga Bangsa-Bangsa. *Pacta sunt servanda* merupakan pepatah dalam bahasa Romawi yang berarti setiap janji mengikat (Subekti & Tjitrosoedibio, *Kamus Hukum*, Jakarta: Pradnya Paramita, 1989, hal. 85).

⁸⁰ Ivan A. Shearer, *Starke's International Law*, London: Butterworth, 1994, hal. 16 dalam *Ibid*, hal. 14.

diperkuat oleh keadaan objektif yang dimiliki oleh hukum internasional itu sendiri yang pada saat Austin hidup, hukum internasional, kebanyakan terdiri dari hukum kebiasaan. Maka, Austin berkesimpulan apabila hukum internasional tidak lebih hanya sebagai '*positive international morality*'.

c. Teori *New Haven*⁸¹

Madzhab *New Haven* atau the New haven School proponen utamanya Myres S. McDougal dan Harold J. Laswell dari Yale Law School yang terletak di New Haven, Connecticut yang bisa dikatakan sebagai teori yang mewakili negara-negara demokrasi liberal barat.

Madzhab *New Haven* memandang hukum tidak lebih sebagai proses pembentukan keputusan, yang merupakan salah satu elemen yang memberi kontribusi terhadap penyelesaian persoalan internasional. Sumbangan pemikiran McDougal adalah anggapan akan terdapatnya sebuah pola yang ditunjukkan oleh tindakan-tindakan dan pernyataan-pernyataan negara-negara. Nilai-nilai tersebut oleh McDougal dinyatakan sebagai '*human dignity*'. Dalam kaitannya dengan itu, McDougal berpendapat bahwa terdapat sebuah aspirasi universal yang menunjukkan akan keinginan untuk dibentuknya hukum yang sesuai dengan nilai-nilai kemanusiaan.

Masih terdapat teori lain yang patut diberi perhatian. Profesor Thomas M. Franck dalam teorinya menyatakan apabila hukum internasional sebagai hukum yang telah memiliki legitimasi kuat, maka kecenderungan untuk dipatuhi lebih baik dibanding dengan hukum yang tidak memperoleh pengakuan. Senada dengan itu, Profesor Louis Henkin menegaskan bahwa negara-negara mematuhi peraturan internasional memiliki kepentingan, sebab dengan tidak menaatinya akan berakibat lebih merugikan bagi kepentingan dirinya atau negaranya.⁸² Teori lain yang

⁸¹ *Ibid*, hal. 16-17.

⁸² *Ibid*, hal. 17.

dikemukakan oleh J. Thontowi dan P Iskandar dalam buku Hukum Internasional Kontemporer yaitu teori Marxis – Leninisme yang berakar pada ajaran Marxisme – Leninisme; teori restrukturisasi yang mengharapkan terciptanya humanisasi hukum internasional melalui restrukturisasi diharapkan hukum internasional akan menjadi lebih responsif terhadap persoalan-persoalan kemanusiaan yang merupakan persoalan sebenarnya bagi komunitas internasional; teori Feminisme sebagai counter atas dominasi nilai-nilai maskulin yang selama ini mendominasi. Teori ini merupakan sebuah upaya dari kelompok feminis untuk melakukan sebuah terobosan atas sistem yang selama ini telah terdistorsi oleh dikriminasi jender.⁸³

Sehubungan dengan rumusan masalah dalam tesis ini yang membahas tentang penyalahgunaan perjanjian internasional dibidang penghindaran pajak berganda, maka teori dari John Austin tentang “moralitas internasional positif” (*positive international morality*) dapat menjadi prinsip untuk diterapkan dalam konteks pembahasan masalah tersebut.

Prinsip lain yang menjadi pedoman dalam penerapan perjanjian internasional yaitu prinsip yang terdapat dalam Konvensi Wina 1969 tentang Hukum Perjanjian. Dalam Mukadimah Konvensi Wina 1969 tentang Hukum Perjanjian berbagai prinsip penting sebagai dasar permulaan bagi terwujudnya pembentukan suatu perjanjian agar para pihak terikat olehnya seperti asas kesepakatan⁸⁴, itikad baik, dan *pacta sunt servanda* yang ketiga asas ini telah lama dikenal dan diakui secara umum.⁸⁵⁸⁶ Disamping itu, Konvensi menunjuk beberapa prinsip penting dari Piagam PBB sebagai prinsip yang harus dihormati.⁸⁷ Demikian tinggi nilai dari

⁸³ *Ibid*, hal. 19-20.

⁸⁴ Kesepakatan untuk mengikat (*consent to be bound*) pada perjanjian merupakan tindak lanjut oleh negara-negara setelah diselesaikannya suatu perundingan untuk membentuk suatu perjanjian internasional. Tindakan inilah yang melahirkan kewajiban-kewajiban tertentu bagi negara perunding (*negotiating state*). Lihat Pasal 2 (i) (e) Konvensi Wina 1969.

⁸⁵ Lihat Alinea Ketiga Konvensi Wina tentang Hukum Perjanjian

⁸⁶ Pasal 26 Konvensi Wina menyatakan bahwa tiap-tiap perjanjian yang berlaku mengikat negara-negara pihak dan harus dilaksanakan dengan itikad baik atau *in good faith*. Pelaksanaan perjanjian itu dilakukan oleh organ-organ negara yang harus mengambil tindakan yang diperlukan untuk menjamin pelaksanaannya. Daya ikat perjanjian didasarkan pada prinsip *pacta sunt servanda*.

⁸⁷ *Ibid*, Alinea keenam.

prinsip-prinsip PBB ini sehingga hampir pada setiap perjanjian internasional yang penting selalu dijadikan dasar berpijak.

Dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) selain kesepakatan atas setiap klausul yang disetujui oleh para pihak dalam P3B, terdapat hal lain yang perlu dihormati yaitu tujuan diadakannya P3B itu sendiri yaitu untuk menghindari pajak berganda dalam hal ini mencegah adanya *tax avoidance* dan *tax evasion*. Sehingga dengan itikad baik setiap negara yang mengadakan P3B memiliki sudut pandang yang sejalan dengan tujuan P3B dalam melaksanakan P3B tersebut.

