



BAHAN AJAR 1

**PENGANTAR PERPAJAKAN  
INTERNASIONAL**

# **PERPAJAKAN INTERNASIONAL DAN ASAS-ASAS PENGENAAN PAJAK**

**Pusdiklat Pajak**

# Tim Penyusun

**Dani Ramdani**

Widyaiswara Ahli Madya



# Daftar Isi

|                                                              |           |
|--------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>A. Pengertian Pajak Internasional</b>                     | <b>02</b> |
| <b>B. Asas-Asas Pengenaan Pajak</b>                          | <b>06</b> |
| 1. Sumber (Source Principles)                                | 06        |
| 2. Asas Domisili (Domicile/Residence Principles)             | 07        |
| 3. Asas Kewarganegaraan (Nationality/Citizenship Principles) | 08        |
| 4. Asas Teritorial                                           | 09        |
| <b>C. Pemajakan Unilateral, Bilateral, dan Multilateral</b>  | <b>11</b> |
| <b>Rangkuman</b>                                             | <b>13</b> |
| <b>Referensi</b>                                             | <b>14</b> |



# A. Pengertian Pajak Internasional

Dalam era globalisasi dimana aktifitas bisnis dilakukan antar negara, maka pengertian mengenai internasional berkenaan dengan pajak pada hakekatnya menyangkut aspek-aspek pajak lintas batas antar negara dan berlangsung secara global. Batas-batas negara dimana dalam konteks pajak diwujudkan dalam kedaulatan suatu negara dalam menerapkan hukum dan aturan perpajakannya (jurisdiksi). Pengertian jurisdiksi dijelaskan dalam Black's Law Dictionary sebagai kekuatan yang lazim dimiliki suatu pemerintah untuk menerapkan otoritasnya terhadap seluruh orang dan wujud lainnya di area teritorialnya.[1] Jurisdiksi menjadi permasalahan ketika terjadi terdapat satu hal perpajakan yang melibatkan dua atau lebih jurisdiksi. Ketika satu objek yang sama yang bersinggungan dengan beberapa jurisdiksi serta dikenakan pajak oleh setiap jurisdiksi, maka muncul permasalahan perpajakan. Pada kasus tersebut maka muncul pertanyaan, apakah ada pajak internasional yang memberi solusi?

Sebelum membahas mengenai permasalahan tersebut, ada baiknya memahami apa arti dari pajak internasional itu sendiri. Istilah pajak atau perpajakan internasional menjadi pertanyaan terutama ketika pemelajar menghadapi permasalahan pajak yang menyangkut lebih dari satu jurisdiksi.

Pada umumnya gambaran tentang **pajak internasional** adalah adanya pajak yang mengatur ke seluruh negara sebagai satu aturan tunggal dan berlaku ke semua negara. Gambaran seperti itu tentunya adalah gambaran yang salah. Joseph Isenberg (2000) dalam *International Taxation* menegaskan bahwa tidak ada yang dikenal sebagai perpajakan "internasional". Hanya negara atau bagian negara (negara bagian atau provinsi) yang berwenang memberlakukan pajak.



<sup>1</sup>Garner, Bryan A.(editorian in Chief), Black's Law Dictionary, 1999, West Group, Minnesota USA, p.855.

Istilah perpajakan internasional utamanya menyangkut aspek internasional dari suatu sistem pajak nasional/domestik.[2] Pendapat lainnya dikemukakan oleh R. Mansury (1998) yang memandang permasalahan perpajakan internasional tidak lain sebagai masalah perpajakan internasional yang memahaminya berdasarkan undang-undang domestik Indonesia.[3]

Selanjutnya R. Mansury (1998) mengemukakan bahwa Indonesia sebagai negara berdaulat dalam pajak memiliki landasan hukum yaitu Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Dasar 1945 yang menegaskan bahwa “Pajak dan pungutan yang bersifat untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang”. Atas dasar Undang-Undang Dasar tersebut maka diterbitkan Undang-Undang Pajak. Dari sisi negara lain, hal yang sama dengan menerbitkan landasan hukum mengenai pajak tentunya dilakukan untuk menunjukkan kedaulatan negara masing-masing dalam pemungutan pajak. Konsekuensi logis dari setiap yurisdiksi menetapkan Undang-Undang dan Peraturan Perpajakannya adalah terjadinya perbedaan atau perselisihan dalam pengenaan pajak lintas yurisdiksi. Oleh karena itu pajak internasional merupakan suatu pendekatan pajak dalam memahami dan menyelesaikan aspek pajak yang muncul dari aktifitas ekonomi global. Pendapat lainnya dikemukakan oleh Gunadi (2007) berkenaan dengan perpajakan internasional khususnya berkenaan dengan kebijakan pemajakannya.

Gunadi (2007) mengemukakan bahwa pemajakan atas arus internasional penghasilan pada dasarnya merupakan perluasan pemajakan penghasilan dalam negeri. Oleh karena itu beberapa kebijakan pemajakan berlaku juga terhadap pemajakan internasionalnya. Secara umum dapat disebut bahwa kebijakan perpajakan atas arus penghasilan internasional ditujukan kepada perolehan



[2] Isenberg, Joseph, 2000, International Taxation, Foundation Press, p. 3

[3] Mansury, PhD, R., 1998, Perpajakan Internasional berdasarkan Undang-Undang Domestik Indonesia, Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan, p vii

manfaat ekonomis maksimal dari investasi orang asing yang dilakukan di dalam negeri dan investasi di mancanegara yang dilakukan oleh orang dalam negeri. Manfaat ekonomis demikian dapat diperoleh dari usaha, perdagangan, mobilitas sumberdaya manusia serta sumberdaya lainnya antarnegara. [4]

Selanjutnya R. Mansury (1998) mengemukakan bahwa perpajakan internasional berdasarkan undang-undang domestik Indonesia mencakup permasalahan sebagai berikut:

a. Perlakuan pajak atas subjek pajak dalam negeri yang mendapatkan penghasilan dari sumber di luar Indonesia dan subjek pajak luar negeri yang mendapatkan penghasilan dari sumber di Indonesia.

b. Kriteria yang menentukan subjek pajak merupakan subjek pajak dalam negeri atau subjek pajak luar negeri. Kriteria tentang bagaimana subjek pajak orang pribadi dan subjek pajak bukan orang pribadi menjadi subjek pajak dalam negeri yang mempunyai kewajiban membayar pajak penuh atas semua penghasilan di manapun didapat, di Indonesia dan di luar Indonesia.

c. Pembahasan mengenai suatu jenis subjek pajak yang perlakuan perpajakannya berbeda di negara yang satu dari perlakuan pajak di negara lain. Subjek pajak semacam itu lazim disebut *"hybrid entity"*. Jenis subjek pajak ini sering dipakai sebagai wahana *"tax planning"* berkenaan dengan pengenaan pajak atas penghasilan dari berbagai transaksi antar dua negara tersebut.

d. Cara mencegah pengenaan pajak ganda yang disebabkan oleh terdaptarnya suatu subjek pajak sebagai subjek pajak dalam negeri di dua negara. Tiap pencegahan pajak ganda berarti keringanan pajak atau pengurangan pajak.



[4] Gunadi, Prof. DR, MSc, Ak, 2007, Pajak Internasional, LPFE Universitas Indonesia, p.3.

e. Pengelompokan penghasilan dari transaksi antar negara yang lazimnya dibagi menjadi lima belas macam jenis penghasilan yang untuk mencegah terjadinya pengenaan pajak ganda internasional atas masing-masing jenis penghasilan itu perlu perlakuan pajak tersendiri yang mungkin sangat berbeda dengan perlakuan pajak atas jenis penghasilan lain.

f. Berlakuan dua macam ketentuan, yaitu undang-undang domestik dan “*tax treaty*” atas transaksi tertentu yang terjadi antara dua negara.

Tidak semua keuntungan dari usaha yang didapat di Indonesia oleh subjek pajak luar negeri dikenakan pajak di Indonesia, yang dikenakan pajak hanya

g. yang memenuhi syarat-syarat tertentu. Demikian pula keuntungan usaha yang didapat subjek pajak Indonesia di negara lain, baik syarat-syarat yang berkenaan dengan cara mendapatkan penghasilan maupun syarat-syarat berkenaan dengan jenis penghasilan itu sendiri.

h. Pajak atas perseroan-perseroan atau “*companies*” yang didirikan di negara atau wilayah tertentu di luar negeri yang tidak memungut pajak. Negara atau wilayah tertentu di luar negeri yang tidak memungut pajak atas penghasilan itu disebut “*tax haven*”.[5]




---

[5] Idem 3, pp vii – viii.

## B. ASAS-ASAS PENGENAAN PAJAK

Sebagaimana dikemukakan sebelumnya, setiap negara merupakan Yurisdiksi sesuai dengan masing-masing dasar negaranya. Rachmanto Surachmat (2000) menjelaskan asas atau prinsip pengenaan pajak mengacu pada pendapat DR H. Rochmat Sumitro dalam bukunya Hukum Pajak Internasional Indonesia: **Perkembangan dan Pengaruhnya yang memuat asas-asas pemajakan** yaitu: (1) Asas sumber; (2) Asas Domisili, (3) Asas Kewarganegaraan, dan Asas Teritorial. [6]

### 1.1 Sumber (Source Principles)

**Asas pengenaan berdasarkan sumber** adalah pengenaan pajak di negara dimana sumber penghasilan berasal. **Penentuan sumber penghasilan** tergantung dari dua hal yang pokok, yaitu:

- (a) Jenis penghasilan itu sendiri, dan
- (b) Penentuan sumber penghasilan berdasarkan undang-undang pajak dari suatu negara.

Pada umumnya untuk menentukan letak sumber penghasilan, **jenis-jenis penghasilan** dibagi menjadi dua, yaitu:

- (a) Penghasilan dari usaha (*active income*), dan
- (b) Penghasilan dari modal (*passive income*), misalnya dividen, bunga, royalti, dan penghasilan dari harta.

Penjelasan lainnya mengenai asas sumber dikemukakan oleh Jaja Zakaria yang menegaskan bahwa negara yang menganut asas sumber akan



[6] Surahmat, Rachmanto, 2000, Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda – Suatu Pengantar, PT Gramedia Pustaka Utama, pp6-11

mengenakan pajak atas suatu penghasilan yang diterima atau diperoleh orang pribadi atau badan hanya apabila penghasilan yang akan dikenakan pajak itu diperoleh atau diterima oleh orang pribadi atau badan yang bersangkutan dari sumber-sumber yang berada di negara itu. Dalam asas ini tidak menjadi persoalan mengenai siapa dan apa status dari orang atau badan yang memperoleh penghasilan tersebut sebab yang menjadi landasan pengenaan pajak adalah objek pajak yang timbul atau berasal dari negara itu.[7]

## 2.2. Asas Domisili (Domicile/Residence Principles)

Pengenaan pajak berdasarkan asas domisili berarti bahwa seorang subjek pajak dikenai pajak di negara dimana ia berdomisili. Negara yang menganut pengenaan pajak berdasarkan domisili biasanya menganut prinsip *world wide income*, artinya mereka yang berdomisili di negara tersebut dikenai pajak atas seluruh penghasilan yang bersumber di berbagai negara – kebalikan dari asas sumber. Yang berkaitan dengan asas domisili ini adalah penentuan “domisili” bagi subjek pajak. Artinya seorang subjek pajak akan dianggap sebagai “penduduk dalam negeri” (*resident taxpayer*) apabila memenuhi syarat-syarat tertentu. Syarat-syarat ini tergantung pada undang-undang masing-masing negara. Setiap negara mempunyai definisi “penduduk” sendiri-sendiri yang berbeda dari negara lain, tergantung dari falsafah yang dianutnya.

Menurut Jaja Zakaria (2005) berdasarkan asas domisili atau kependudukan, negara akan mengenakan pajak atas suatu penghasilan yang diterima atau diperoleh orang pribadi atau badan, apabila untuk kepentingan perpajakan, orang pribadi tersebut merupakan penduduk (*resident*) atau berdomisili di negara itu. Dalam kaitan ini tidak dipersoalkan dari mana penghasilan yang akan dikenakan pajak itu berasal. Itulah sebabnya bagi negara yang menganut asas ini, dalam sistem pengenaan pajak terhadap penduduknya akan menggabungkan asas domisili (kependudukan) dengan konsep pengenaan pajak atas penghasilan baik yang diperoleh di negara itu maupun penghasilan yang diperoleh di luar negeri (*world wide income concept*).[8]

[7] Zakaria, Jaja, SH, MSc, 2005, Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda Serta Penerapannya di Indonesia, Rajawali Press, p. 2

[8] Idem 7, p. 2

## 2.3. Asas Kewarganegaraan (*Nationality/Citizenship Principles*)

**Asas kewarganegaraan** adalah pengenaan pajak atas dasar status kewarganegaraan, misalnya Amerika Serikat. Jadi mereka yang memegang passport Amerika akan dikenai pajak di Amerika tanpa melihat apakah tempat tinggalnya di Amerika atau di luar negeri.

Asas kewarganegaraan lebih mudah difahami mengenai aspek pemajakannya, dimana yurisdiksi akan mengenakan pajak kepada setiap warganegaraanya tanpa memperhatikan asal penghasilan (sumber penghasilan) ataupun keberadaannya di suatu yurisdiksi. Asas kewarganegaraan tentunya dikenakan kepada subjek pajak orang pribadi. Dalam asas kewarganegaraan, lazimnya hukum pajak mengacu pada hukum/Undang-Undang Kewarganegaraan. Suatu yurisdiksi mengenakan pajak penghasilan kepada warga negaranya dari seluruh penghasilan global (*world wide income*), tanpa memperhatikan apakah warga negara tersebut tinggal di dalam atau di luar yurisdiksinya. Permasalahan yang masih timbul berkenaan dengan asas kewarganegaraan yaitu berkenaan dengan adanya status warga ganda atau status tanpa kewarganegaraan.

Negara yang menganut **asas nasionalitas atau kewarganegaraan** akan mengenakan pajak atas suatu penghasilan apabila penghasilan tersebut diperoleh warga negaranya. Dalam asas ini, yang menjadi landasan pengenaan pajak adalah status kewarganegaraan dari orang atau badan yang memperoleh penghasilan. Berdasarkan asas ini, tidaklah menjadi persoalan dari mana penghasilan yang akan dikenakan pajak berasal. Seperti halnya dalam asas domisili, sistem pengenaan pajak berdasarkan asas nasionalitas ini dilakukan dengan cara menggabungkan asas nasionalitas dengan konsep pengenaan pajak atas *world wide income*.<sup>[9]</sup>



[9] Idem 7, p. 2

## 2.4. Asas Teritorial

**Asas pengenaan pajak berdasarkan teritorial** adalah pengenaan pajak atas penghasilan yang diperoleh dari wilayah satu negara. Ini berarti bahwa penduduk suatu negara yang menganut asas teritorial hanya akan dikenai pajak atas penghasilan dalam teritori negara tersebut. Jadi penghasilan yang berasal dari luar negara tersebut tidak akan dikenai pajak di negara ini. Asas ini juga mencakup pengenaan pajak terhadap penduduk luar negeri yang mempunyai atau menguasai harta yang terletak dalam wilayahnya. Harta disini harus diartikan secara luas, yaitu mencakup harta berwujud dan harta tak berwujud. Satu negara dapat saja menentukan bahwa penduduk asing dikenai pajak di negara tersebut karena ia mempunyai atau menguasai harta yang terletak di wilayahnya.

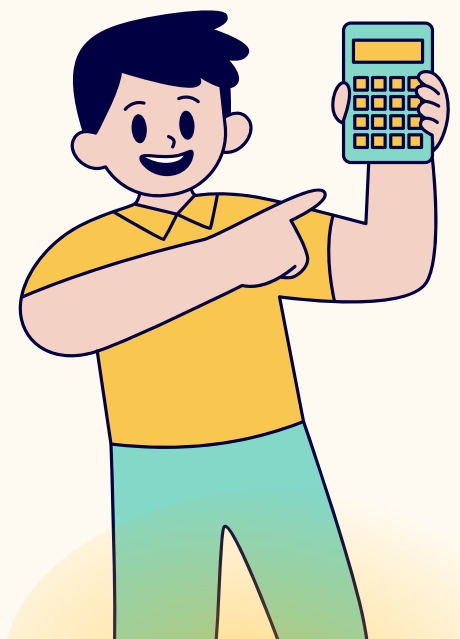
Mengacu kepada Undang-Undang Pajak Indonesia, khususnya Undang-Undang Pajak Penghasilan, secara substansi (hakikat), Indonesia menerapkan ketiga asas tersebut, meskipun yang lazim digunakan secara umum adalah asas sumber dan asas domisili/residensi, sedangkan asas kewarganegaraan dikenakan secara terbatas. Konsekuensi yang mungkin timbul akibat persamaan ataupun perbedaan pengenaan asas yurisdiksi satu dengan lainnya adalah:

1. Atas penghasilan yang sama subjek pajak dapat dikenakan pajak oleh dua yurisdiksi/negara yang berbeda atau yang dikenal dengan terkena pajak berganda.
2. Suatu transaksi tidak dipajaki oleh yurisdiksi/negara manapun.



Mengacu kepada pendapat Brian J Arnold dan Michael J McIntyre (1995) yang dinyatakan dalam International Tax Premier, terdapat **dua dimensi luas dari pajak internasional**, yaitu:

1. Pemajakan atas penghasilan yang diterima subjek pajak dalam negeri yang bersumber dari luar negeri, dan
2. Pemajakan atas penghasilan yang diterima subjek pajak luar negeri yang bersumber dari dalam negeri.[10]



---

[10] Arnold, Brian J. Dan Michael J. McIntyre, 1995, International Tax Primer, Kluwer Law International.

## C. Pemajakan Unilateral, Bilateral, dan Multilateral

Dalam perpajakan internasional terdapat **3 (tiga) metode hak pemajakan**, yaitu:

- (a) Pemajakan Unilateral,
- (b) Pemajakan Bilateral, dan
- (c) Pemajakan Multilateral.

**Pemajakan unilateral** dimana hal pemajakan di dalam wilayah kedaulatan Indonesia diatur sepenuhnya oleh pemerintah Indonesia dan berlaku bagi seluruh masyarakat atau badan internasional yang ada di wilayah Indonesia. Sedangkan metode **pemajakan bilateral** (*tax treaty*) dimana hak pemajakan diatur melalui perjanjian antara kedua negara yang mengatur hak pemajakan atas penghasilan dan warga negara kedua belah pihak. Metode ketiga adalah metode **pemajakan multilateral** (*tax convention*) yang didasari oleh konvensi internasional dimana ketentuan atau ketetapan atau keputusan yang dihasilkan digunakan untuk kepentingan negara-negara tersebut.[11]

Pengertian mengenai unilateral merupakan konsep bagi satu pihak dan hanya satu pihak yang memperoleh manfaat dari adanya kontrak atau perjanjian dan tidak ada negosiasi. [12] Oleh karena konsep unilateral mengenai kepentingan satu pihak, maka pemajakan unilateral adalah pemajakan dimana suatu negara menerapkan kebijakan perpajakan dengan mengabaikan negara lain. Manfaat pajak hanya diperoleh bagi negara yang mengenakan pajak tersebut. Meskipun pihak atau negara lain bisa jadi dirugikan, namun tidak ada pilihan bagi negara lain tersebut. Pemajakan unilateral dipandang sepihak dengan menutup pintu negosiasi dengan pihak lainnya.



[11] Direktorat Peraturan Perpajakan II Direktorat Jenderal Pajak, 2014, Perpajakan Internasional – Resume dan Kumpulan Pertanyaan, p. 29.

[12] Garner, Bryan A.(editorial in Chief), Black's Law Dictionary, 1999, West Group, Minnesota USA, p.326.

Pemajakan unilateral jelas menunjukkan adanya superioritas satu yurisdiksi terhadap yurisdiksi lainnya. Untuk menghadapi ketidakseimbangan tersebut negara-negara mengacu kepada Konvensi Vienna. Konvensi Vienna tahun 1969 menjadi pijakan dibentuknya Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) antara yurisdiksi satu dengan lainnya untuk menghindari adanya pengenaan pajak berganda (*double taxation*) dan penghindaran pajak berganda (*double non taxation*). Kevin Holmes (2007) menjelaskan bahwa Konvensi Vienna ini menjadi pintu harapan adanya perlakuan yang adil kepada semua pihak yang bersepakat atas pengenaan aturan perpajakan.[13] Terdapat **dua model perjanjian penghindaran pengenaan pajak berganda antara dua negara**:

1. Perjanjian Bilateral.
2. Perjanjian Multilateral.

Perjanjian bilateral yang dalam bahasa Inggris disebut dengan *Bilateral Treaty* atau *Bipartite Treaty* dilakukan oleh dua negara. Kedua negara berunding dan bernegosiasi mengenai pengenaan pajak yang memiliki dampak penerimaan perpajakan kepada kedua negara bersepakat tersebut. Pada umumnya hasil perjanjian bilateral menghasilkan kesepakatan yang memberi konsekuensi resiprokal bagi kedua pihak bersepakat.

Mengenai **perjanjian multilateral**, Boer Mauna (2015) mengemukakan bahwa pembuatan suatu perjanjian multilateral adalah suatu mekanisme pelaksanaan kesatuan kehendak berbagai negara yang ikut dalam suatu perjanjian multilateral dan pembuatan perjanjian-perjanjian pada konferensi-konferensi.

Pembuatan perjanjian-perjanjian multilateral dapat dibagi dalam dua bagian, yaitu:

- a. Pembuatan perjanjian-perjanjian multilateral dalam kerangka suatu konferensi internasional.
- b. Pembuatan perjanjian-perjanjian multilateral dalam kerangka suatu organ organisasi internasional. [14]



[13] Holmes, Kevin, 2007, *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, IBFD, p. 70.

[14] Mauna, Boer, Prof. DR, 2015, *Hukum Internasional - Pengertian, Peranan, dan Fungsi dalam Era Dinamika Global*, PT Alumni, p. 109.

## D. RANGKUMAN

Jurisdiksi merupakan kekuatan yang lazim dimiliki suatu pemerintah untuk menerapkan otoritasnya terhadap seluruh orang dan wujud lainnya di area teritorialnya. Joseph Isenberg dalam ***International Taxation*** menegaskan bahwa tidak ada yang dikenal sebagai perpajakan “internasional”. Hanya negara atau bagian negara (negara bagian atau provinsi) yang berwenang memberlakukan pajak.

**Istilah perpajakan internasional** utamanya menyangkut aspek internasional dari suatu sistem pajak nasional/domestik

**Asas-asas pemajakan** yaitu: (1) Asas sumber; (2) Asas Domisili, (3) Asas Kewarganegaraan, dan (4) Asas Teritorial. Sistem pengenaan pajak terhadap penduduknya umumnya menggabungkan berbagai asas dengan konsep pengenaan pajak atas penghasilan baik yang diperoleh di negara itu maupun penghasilan yang diperoleh di luar negeri (*world wide income concept*).

Terdapat **tiga hubungan antara satu Jurisdiksi dengan Jurisdiksi lainnya** dalam menerapkan asas-asas pemajakan, yaitu: (1) Pemajakan Unilateral, (2) Pemajakan Bilateral, dan (3) Pemajakan Multilateral.

**Pembuatan perjanjian-perjanjian multilateral** dapat dibagi dalam dua bagian, yaitu: (a) Pembuatan perjanjian-perjanjian multilateral dalam kerangka suatu konferensi internasional, dan (b) Pembuatan perjanjian-perjanjian multilateral dalam kerangka suatu organ organisasi internasional.



# Referensi

Garner, Bryan A.(editorian in Chief), Black's Law Dictionary, 1999, West Group, Minnesota USA.

Isenberg, Joseph, 2000, International Taxation, Foundation Press.

Mansury, PhD, R., 1998, Perpajakan Internasional berdasarkan Undang-Undang Domestik Indonesia, Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan.

Gunadi, Prof. DR, MSc, Ak, 2007, Pajak Internasional, LPFE Universitas Indonesia.

Surahmat, Rachmanto, 2000, Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda – Suatu Pengantar, PT Gramedia Pustaka Utama.

Zakaria, Jaja, SH, MSc, 2005, Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda Serta Penerapannya di Indonesia, Rajawali Press.

Arnold, Brian J. Dan Michael J. McIntyre, 1995, International Tax Primer, Kluwer Law International.

Direktorat Peraturan Perpajakan II Direktorat Jenderal Pajak, 2014, Perpajakan Internasional – Resume dan Kumpulan Pertanyaan.

Holmes, Kevin, 2007, International Tax Policy and Double Tax Treaties, IBFD.

Mauna, Boer, Prof. DR, 2015, Hukum Internasional - Pengertian, Peranan, dan Fungsi dalam Era Dinamika Global, PT Alumni.

## Referensi Aset

Canva.com





*Kemenkeu*  
Corporate University



Pusdiklat  
Pajak

.....



[pusdiklat.pajak](https://www.instagram.com/pusdiklat.pajak)



[Pusdiklat Pajak](https://www.youtube.com/PusdiklatPajak)



BAHAN AJAR 2

**PENGANTAR PERPAJAKAN  
INTERNASIONAL**

# **SUBJEK DAN BUKAN SUBJEK PAJAK**

# Tim Penyusun

**Dani Ramdani**

Widyaiswara Ahli Madya



# Daftar Isi

|                                        |    |
|----------------------------------------|----|
| A. Pendahuluan                         | 02 |
| B. Subjek Pajak dan Bukan Subjek Pajak | 03 |
| C. Subjek Pajak Dalam Negeri (SPDN)    | 08 |
| D. Subjek Pajak Luar Negeri (SPLN)     | 10 |
| E. Subjek Pajak dan Wajib Pajak        | 14 |
| F. Bentuk Usaha Tetap                  | 17 |
| Rangkuman                              | 25 |
| Referensi                              | 26 |



## A. Pendahuluan

Pajak penghasilan dikenakan terhadap penghasilan (objek pajak) yang diterima atau diperoleh subjek pajak dalam satu tahun pajak atau bagian tahun pajak. Subjek pajak di Indonesia adalah orang pribadi, warisan yang belum terbagi, badan, dan bentuk usaha tetap. Subjek pajak terdiri dari subjek pajak dalam negeri dan subjek pajak luar negeri. Undang-Undang Nomor 7 tahun 2021 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan mengemukakan bahwa setiap wajib pajak yang telah memenuhi syarat subjektif dan objektif sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan wajib mendaftarkan diri pada kantor Direktorat Jenderal Pajak yang wilayah kerjanya meliputi tempat tinggal atau tempat kedudukan wajib pajak dan kepadanya diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak [15]

Pengertian subjek pajak ini dibahas oleh R. Mansury (1996) sebagai ikhtisar umum mengenai ketentuan hukum tentang subjek pajak PPh dengan pengertian sebagai berikut:

- a. Subjek pajak dapat dibagi menjadi empat, yaitu orang pribadi, warisan yang belum dibagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak, badan, dan bentuk usaha tetap.
- b. Bentuk usaha tetap dikeluarkan dari kelompok badan.
- c. Bentuk usaha tetap ini untuk menampung kemungkinan adanya bentuk yuridis baru sebagaimana adanya tambahan badan hukum berupa dana pensiun.
- d. Walaupun bentuk usaha tetap tidak lagi dikelompokkan sebagai subjek pajak badan dalam negeri, namun perlakuan perpajakan atas bentuk usaha tetap adalah sama.[16]

Bagaimana pengertian mengenai subjek pajak dan wajib pajak baik dalam negeri serta luar negeri akan diuraikan dalam bagian selanjutnya.



[15] Undang-Undang Nomor 21 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, 2021, Pasal 2 ayat 1 (1).

[16] Mansury, R, DR, 1996, Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia Jilid 3 – Perubahan Undang-Undang dalam tahun 1994, PT Bina Rena Pariwara, p.39.

## B. Subjek Pajak dan Bukan Subjek Pajak

Pengertian subjek pajak mengacu pada pendapat R. Mansury (1998) adalah orang pribadi dan badan yang ditentukan oleh Undang-Undang sebagai subjek yang dituju untuk dikenakan pajak.[17] Sedangkan menurut Rochmat Soemitro (1993) dinyatakan bahwa subjek pajak adalah subjek yang mungkin dikenakan pajak tetapi belum tentu dikenakan pajak. Yang disebut dengan subjek pajak adalah orang pribadi, badan, persekutuan atau warisan yang belum terbagi yang memenuhi syarat-syarat yang ditentukan oleh undang-undang. Agar supaya subjek pajak dikenakan pajak maka harus dipenuhi syarat-syarat objektif.[18]

Pengertian mengenai Subjek dan Non-Subjek Pajak mengacu kepada ketentuan dan peraturan perpajakan, yaitu mengacu kepada Pasal 2 Undang-Undang Pajak Penghasilan dimana dinyatakan bahwa yang menjadi subjek pajak adalah:

- a.1. Orang pribadi;
2. Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak;
- b. Badan; dan
- c. Bentuk usaha tetap.

Bentuk usaha tetap merupakan subjek pajak yang perlakuan perpajakannya dipersamakan dengan subjek pajak badan.



[17] Mansury, R, PhD, 1998, Perpajakan Internasional berdasarkan Undang-Undang Domestik Indonesia, Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan (YP4), p.16

[18] Soemitro, Rochmat, Prof. DR, SH, 1993, Pajak Penghasilan, PT Eresco, Bandung, p. 52.

Ada hal yang menarik dari pendapat R Mansury (1998) mengenai warisan yang seperti pengingat pemelajar. Beliau menyatakan bahwa perlu diatur lebih lanjut dalam peraturan pemerintah mengenai warisan yang berada di luar Indonesia sedangkan ahli warisnya bertempat tinggal di Indonesia. Juga perlu diatur lebih lanjut tentang warisan yang belum dibagi yang ada di Indonesia dan ada ahli warisnya yang bertempat tinggal di luar Indonesia. Pengaturan lebih lanjut itu perlu untuk memberikan kepastian tentang perlakuan perpajakannya. Dalam Undang-Undang hanya disebutkan “warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan, menggantikan yang berhak”, tanpa ada uraian lebih lanjut dimana warisan itu berada dan ahli warisnya bertempat tinggal di mana, di Indonesia atau di luar Indonesia.[19]

Namun Penjelasan Pasal 2 ayat (5) Undang-Undang Pajak Penghasilan menjelaskan masalah berkenaan dengan warisan, dengan menegaskan bahwa: Kewajiban pajak subjektif warisan yang belum terbagi dimulai pada saat timbulnya warisan yang belum terbagi tersebut, yaitu pada saat meninggalnya pewaris. Sejak saat itu pemenuhan kewajiban perpajakannya melekat pada warisan tersebut. Kewajiban pajak subjektif warisan berakhir pada saat warisan tersebut dibagi kepada para ahli waris. Sejak saat itu pemenuhan kewajiban perpajakannya beralih kepada para ahli waris.

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



[19] Mansury, R, DR, 1996, Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia Jilid 3 – Perubahan Undang-Undang dalam tahun 1994, PT Bina Rena Pariwara, p.42..

R. Mansury (1996) mengemukakan bahwa dalam konteks perpajakan internasional, subjek pajak itu sebagai “persons” atau orang-orang. Orang yang dituju untuk dikenakan pajak menurut Model-Model Tax Treaty tersebut dapat diambil menjadi dua kelompok, yaitu:

- (1) Orang pribadi – individual, dan
- (2) Badan, yang disebutkan dalam OECD Model sebagai “legal person, company, any other body of persons (partnership or association) or any entity which is treated as a body corporate for tax purpose”.

Bentuk usaha tetap (BUT) dimasukkan sebagai “any entity is treated as a body corporate for tax purpose”. Oleh karena itu perlakuan perpajakan atas BUT adalah sama dengan perlakuan perpajakan atas Wajib Pajak badan dalam negeri.[20]

Selanjutnya R Mansury (1998) mengemukakan bahwa subjek pajak internasional itu ada dua kelompok, yaitu:

- (1) Subjek pajak dalam negeri yang mendapatkan (menerima atau memperoleh) penghasilan dari sumber-sumber di luar negeri, dan
- Subjek pajak luar negeri yang mendapatkan penghasilan dari sumber-sumber di Indonesia.[21]



[20] Mansury, R., PhD, 1996, Pajak Penghasilan Lanjutan, IND HILL-CO, p. 34.

[21] Mansury, R, PhD, 1998, Perpajakan Internasional berdasarkan Undang-Undang Domestik Indonesia, Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan (YP4), p. 4.

Sebelum dipaparkan mengenai pengertian subjek pajak dalam negeri dan subjek pajak luar negeri, kiranya perlu dikemukakan kategori bukan subjek pajak. Yang tidak termasuk subjek pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan adalah:

a.kantor perwakilan negara asing;

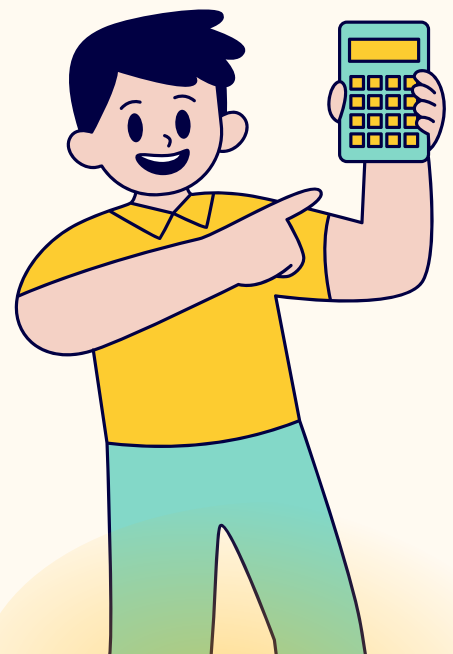
b.pejabat-pejabat perwakilan diplomatik dan konsulat atau pejabat-pejabat lain dari negara asing dan orang-orang yang diperbantukan kepada mereka yang bekerja pada dan bertempat tinggal bersama-sama mereka dengan syarat bukan warga negara Indonesia dan di Indonesia tidak menerima atau memperoleh penghasilan di luar jabatan atau pekerjaannya tersebut serta negara bersangkutan memberikan perlakuan timbal balik;

c.organisasi-organisasi internasional dengan syarat:

(a)Indonesia menjadi anggota organisasi tersebut;dan

(b)tidak menjalankan usaha atau kegiatan lain untuk memperoleh penghasilan dari Indonesia selain memberikan pinjaman kepada pemerintah yang dananya berasal dari iuran para anggota;

d.pejabat-pejabat perwakilan organisasi internasional sebagaimana dimaksud pada huruf c, dengan syarat bukan warga negara Indonesia dan tidak menjalankan usaha, kegiatan, atau pekerjaan lain untuk memperoleh penghasilan dari Indonesia.



Penjelasan atas pasal dan ayat tersebut dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan adalah sebagai berikut:

- a. Sesuai dengan kelaziman internasional, kantor perwakilan negara asing beserta pejabat-pejabat perwakilan diplomatik, konsulat dan pejabat-pejabat lainnya, dikecualikan sebagai subjek pajak di tempat mereka mewakili negaranya.
- b. Pengecualian sebagai subjek pajak bagi pejabat-pejabat tersebut tidak berlaku apabila mereka memperoleh penghasilan lain di luar jabatannya atau mereka adalah Warga negara Indonesia.
- c. Dengan demikian apabila pejabat perwakilan suatu negara asing memperoleh penghasilan lain di Indonesia di luar jabatan atau pekerjaannya tersebut, maka ia termasuk subjek pajak yang dapat dikenai pajak atas penghasilan lain tersebut.

R. Mansury (1998) menjelaskan bahwa orang-orang pribadi lain yang diperbantukan kepada mereka, bekerja pada mereka dan bertempat tinggal bersama-sama mereka dengan syarat: (a) bukan warga negara Indonesia; (b) di Indonesia tidak menerima atau memperoleh penghasilan lain diluar jabatannya di Indonesia; (c) negara yang bersangkutan memberikan perlakuan timbal balik, jadi pembebasan pajak subjektif diberikan ***“on a reciprocal basis”***. [22]

Berkenaan dengan Organisasi internasional yang tidak termasuk subjek pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf c ketetapannya dilakukan dengan Keputusan Menteri Keuangan.



[22] Mansury, R, PhD, 1998, Perpajakan Internasional berdasarkan Undang-Undang Domestik Indonesia, Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan (YP4), p.17.

## C. Subjek Pajak Dalam Negeri (SPDN)

Berdasarkan Undang-Undang Pajak Penghasilan Pasal 2 ayat (3), yang dimaksud Subjek Pajak Dalam Negeri (SPDN) adalah:

1. Orang Pribadi (OP) yang:
  - a. Bertempat tinggal di Indonesia
  - b. Berada di Indonesia lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan, atau
  - c. Dalam satu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia.
2. Badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia.
3. Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak.

Penjelasan dalam Undang-Undang tersebut adalah sebagai berikut:

### Ayat (3)

Bagi orang pribadi yang tidak bertempat tinggal dan berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia melalui suatu bentuk usaha tetap, kewajiban pajak subjektifnya dimulai pada saat bentuk usaha tetap tersebut berada di Indonesia dan berakhir pada saat bentuk usaha tetap tersebut tidak lagi berada di Indonesia.



<sup>1</sup>Garner, Bryan A.(editorian in Chief), Black's Law Dictionary, 1999, West Group, Minnesota USA, p.855.

R. Mansury (1998) menegaskan jadi ada tiga golongan subjek pajak dalam negeri, yaitu: orang pribadi, badan dan warisan. Ketiga-tiganya dengan syarat-syarat tertentu.[23]

Rochmat Soemitro (1993) menjelaskan bahwa subjek pajak dalam negeri adalah orang atau badan atau warisan yang belum terbagi yang mempunyai tempat kedudukan atau tempat tinggal di Indonesia. Apabila subjek pajak memenuhi syarat-syarat objektif, atau lazimnya disebut memenuhi kewajiban pajak objektif, maka subjek itu akan dikenakan pajak dan menjadi wajib pajak. [24]

SPDN OP memiliki kewajiban pajak subjektif yang dimulai pada saat OP tersebut dilahirkan, berada, atau berniat untuk bertempat tinggal di Indonesia dan berakhir pada saat meninggal atau meninggalkan Indonesia untuk selamanya.

Sedangkan untuk SPDN Badan kewajiban subjektifnya dimulai pada saat badan tersebut didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia dan berakhir pada saat dibubarkan atau tidak lagi bertempat kedudukan di Indonesia.



[23] Mansury, R., PhD, 1996, Pajak Penghasilan Lanjutan, IND HILL-CO, p. 38.

[24] Soemitro, Rochmat, Prof. DR, SH, 1993, Pajak Penghasilan, PT Eresco, Bandung, p. 52.

## D. Subjek Pajak Luar Negeri (SPLN)

Pengertian mengenai subjek pajak luar negeri mengacu pada Pasal 2 ayat (4) Undang-Undang Pajak Penghasilan adalah:

1.OP yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, OP yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan, dan Badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui Bentuk Usaha Tetap (BUT) di Indonesia, dan  
2.OP yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, OP yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 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 (BUT) di Indonesia.

Rochmat Soemitro (1993) mengemukakan bahwa subjek pajak luar negeri adalah subjek pajak yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau tidak berkedudukan atau tidak berada di Indonesia, akan tetapi mempunyai kemungkinan menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia. Hal ini berarti bahwa subjek pajak luar negeri itu mempunyai sumber-sumber yang ada di Indonesia yang dapat mengeluarkan penghasilan-penghasilan yang kena pajak.[25]



[25] Soemitro, Rochmat, Prof. DR, SH, 1993, Pajak Penghasilan, PT Eresco, Bandung, pp. 52-53.

SPLN OP dan SPLN Badan memiliki kewajiban pajak subjektif yang dimulai pada saat OP atau Badan tersebut menjalankan usaha atau melakukan kegiatan sebagaimana melalui BUT atau pada saat tidak lagi menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui BUT atau pada saat tidak lagi menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia.

Oleh karena itu terdapat perubahan status Subjek Pajak menjadi Wajib Pajak Dalam Negeri atau Wajib Pajak Luar Negeri (WPLN) dimana WPLN bisa WPLN yang mempunyai BUT di Indonesia maupun yang tidak mempunyai BUT di Indonesia. Selain itu ada WPLN yang pengenaan pajaknya diatur khusus dalam Pasal 15 UU PPh yaitu WPLN yang mempunyai Kantor Perwakilan Dagang di Indonesia.

SPDN OP yang merupakan warga negara Indonesia berubah statusnya menjadi SPLN bila bekerja di LN lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan dan dapat menunjukkan salah satu dokumen tanda pengenal resmi yang masih berlaku sebagai penduduk LN yang dapat berupa:

- 1.Green card;
- 2.Identity card;
- 3.Student card;
- 4.Pengesahan alamat di LN pada paspor oleh Kantor Perwakilan RI di LN;
- 5.Surat keterangan dari KBRI atau Kantor Perwakilan RI di LN; atau
- 6.Tertulis resmi di paspor oleh Kantor Imigrasi negara setempat.

Dengan perubahan status tersebut, penghasilan yang diterima sehubungan dengan pekerjaan yang dilakukan di luar Indonesia dan penghasilan lainnya yang bersumber dari Indonesia tidak dikenakan pajak di Indonesia.

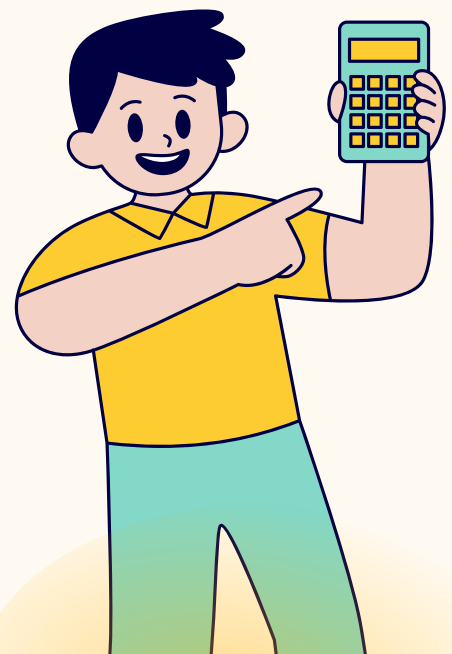


Subjek Pajak berubah menjadi Wajib Pajak apabila telah menerima atau memperoleh penghasilan yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia. Status Wajib Pajak dibedakan menjadi Wajib Pajak Dalam Negeri (WPDN) dan Wajib Pajak Luar Negeri (WPLN). Status ini akan menentukan bagaimana pengenaan pajak dilakukan. Untuk WPDN karena dianut konsep World Wide Income, maka WPDN dikenai pajak atas penghasilan yang bersumber dari dalam negeri dan luar negeri. Sedangkan untuk WPLN karena mengacu pada asas sumber maka pengenaan pajaknya hanya akan dikenakan terhadap penghasilan yang bersumber dari dalam negeri.

Pasal 26 UU PPh mengatur pemajakan atas penghasilan yang diterima oleh WPLN selain Bentuk Usaha Tetap (BUT) yang berada di Indonesia dengan tarif dasar 20% dari Dasar Pengenaan Pajak (DPP). DPP Pasal 26 terdiri dari 3 jenis:

- a. Jumlah bruto;
- b. Perkiraan penghasilan netto;
- c. Penghasilan setelah dikurangi pajak (earning after tax).

Dalam hal ketentuan P3B mengatur berbeda dari yang tertulis di Pasal 26, maka yang berlaku adalah ketentuan P3B sebagai *lex spesialis* dari UU PPh. Namun perlu diperhatikan bahwa P3B tidak mengatur aspek pemajakan terkait objek-objek penghasilan yang dikenakan maupun yang tidak dikenakan pajak, melainkan mengatur pembatasan hak pemajakan suatu negara atas penghasilan yang diterima oleh WPLN yang bersumber dari negara tersebut.



Sifat pengenaan pajak dalam Pasal 26 UU PPh adalah final, kecuali bagi penghasilan yang dimaksud dalam Pasal 5 ayat (1) huruf b dan huruf c UU PPh dan pemotongan atas penghasilan yang diterima atau diperoleh OP atau Badan LN yang berubah status menjadi WPDN atau BUT. Pasal 26 ayat (1) UU PPh menjelaskan bahwa pemotongan pajak 20% dari jumlah bruto oleh pihak yang wajib membayar:

- a.Dividen;
- b.Bunga termasuk premium, diskonto, dan imbalan sehubungan dengan jaminan pengembalian utang;
- c.Royalti, sewa, dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta;
- d.Imbalan sehubungan dengan jasa, pekerjaan, dan kegiatan;
- e.Hadiah dan penghargaan;
- f.Pensiun dan pembayaran berkala lainnya;
- g.Premi swap dan transaksi lindung nilai lainnya; dan/atau
- h.Keuntungan karena pembebasan utang.



## E. Subjek Pajak dan Wajib Pajak

Apa bedanya subjek pajak dan wajib pajak? Kapan subjek pajak berubah menjadi wajib pajak? Kedua pertanyaan tersebut kerap kali diungkapkan karena memang harus jelas memahami pengertian kedua istilah tersebut. Pada penjelasan Pasal 2 ayat (2) Undang-Undang Pajak Penghasilan ditegaskan pengertian keduanya sebagai berikut:

Subjek pajak dibedakan menjadi subjek pajak dalam negeri dan subjek pajak luar negeri. Subjek pajak orang pribadi dalam negeri menjadi Wajib Pajak apabila telah menerima atau memperoleh penghasilan yang besarnya melebihi Penghasilan Tidak Kena Pajak. Subjek pajak badan dalam negeri menjadi Wajib Pajak sejak saat didirikan, atau bertempat kedudukan di Indonesia. Subjek pajak luar negeri baik orang pribadi maupun badan sekaligus menjadi Wajib Pajak karena menerima dan/atau memperoleh penghasilan yang bersumber dari Indonesia atau menerima dan/atau memperoleh penghasilan yang bersumber dari Indonesia melalui bentuk usaha tetap di Indonesia. Dengan perkataan lain, Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan yang telah memenuhi kewajiban subjektif dan objektif. Sehubungan dengan pemilikan Nomor Pokok Wajib Pajak (NPWP), Wajib Pajak orang pribadi yang menerima penghasilan di bawah Penghasilan Tidak Kena Pajak (PTKP) tidak wajib mendaftarkan diri untuk memperoleh NPWP.



<sup>1</sup>Garner, Bryan A.(editorian in Chief), Black's Law Dictionary, 1999, West Group, Minnesota USA, p.855.

Perbedaan yang penting antara Wajib Pajak dalam negeri dan Wajib Pajak luar negeri terletak dalam pemenuhan kewajiban pajaknya, antara lain:

- a. Wajib Pajak dalam negeri dikenai pajak atas penghasilan baik yang diterima atau diperoleh dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, sedangkan Wajib Pajak luar negeri dikenai pajak hanya atas penghasilan yang berasal dari sumber penghasilan di Indonesia;
- b. Wajib Pajak dalam negeri dikenai pajak berdasarkan penghasilan netto dengan tarif umum, sedangkan Wajib Pajak luar negeri dikenai pajak berdasarkan penghasilan bruto dengan tarif pajak sepadan; dan
- c. Wajib Pajak dalam negeri wajib menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan sebagai sarana untuk menetapkan pajak yang terutang dalam suatu tahun pajak, sedangkan Wajib Pajak luar negeri tidak wajib menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan karena kewajiban pajaknya dipenuhi melalui pemotongan pajak yang bersifat final.

Bagi Wajib Pajak luar negeri yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia, pemenuhan kewajiban perpajakannya dipersamakan dengan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak badan dalam negeri sebagaimana diatur dalam Undang-Undang ini dan Undang-Undang yang mengatur mengenai ketentuan umum dan tata cara perpajakan. [26]



[26] Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 tahun 2008.

Untuk lebih mudah dalam memahaminya ada baiknya mengacu pada paparan Otoritas Pajak dan ahli perpajakan. Direktorat Peraturan Perpajakan II mengemukakan bahwa subjek pajak berubah statusnya menjadi wajib pajak apabila telah menerima atau memperoleh penghasilan yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia. Status wajib pajak dibedakan menjadi wajib pajak dalam negeri dan wajib pajak luar negeri.[27] Sedangkan R. Mansury, PhD mengemukakan bahwa orang yang telah memenuhi syarat kewajiban subjektif dan juga memenuhi syarat kewajiban objektif, maka orang tersebut bukan hanya subjek pajak, tetapi juga telah merupakan wajib pajak yang telah mempunyai kewajiban untuk membayar pajak.[28]



---

[27] Idem 13, p.15

[28] Idem 14, p.16

## F. Bentuk Usaha Tetap

Pengertian subjek pajak Bentuk Usaha Tetap (BUT) telah ditegaskan dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan, yaitu pada Pasal 2 ayat (5) yaitu sebagai berikut.

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

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

<sup>1</sup>Garner, Bryan A.(editorian in Chief), Black's Law Dictionary, 1999, West Group, Minnesota USA, p.855.

Penjelasan dari Pasal 2 ayat (5) adalah sebagai berikut:

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.

---

<sup>1</sup>Garner, Bryan A.(editorian in Chief), Black's Law Dictionary, 1999, West Group, Minnesota USA, p.855.

Rochmat Soemitro (1993) mengemukakan pendapat bahwa BUT ialah bentuk usaha yang dipergunakan untuk menjalankan kegiatan usaha secara teratur di Indonesia oleh badan-badan atau perusahaan-perusahaan yang bertempat tinggal atau berkedudukan di luar Indonesia.[29]

Gunadi (2007) mengemukakan bahwa istilah BUT dalam perpajakan Indonesia dapat disetarakan dengan “Permanent Establishment” pada model perjanjian. Dalam bahasa model perjanjian, konsep BUT diperkenalkan untuk menentukan hak pemajakan dari suatu negara sumber (peserta perjanjian) atas laba usaha yang diperoleh perusahaan penduduk negara mitra perjanjian. Sesuai dengan konsep tersebut, suatu perusahaan bertempat kedudukan di suatu negara hanya dapat dikenakan pajak (atas penghasilan usaha) oleh negara lain apabila di negara lain tersebut perusahaan (milik WPLN) menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui suatu BUT. Namun pengenaan pajak tersebut hanya sebatas pada penghasilan yang dapat diatribusikan kepada BUT dimaksud. Dengan demikian secara umum laba usaha hanya dikenakan pajak di negara tempat kedudukan perusahaan. Kecuali kegiatan usaha untuk mendapatkan laba di negara sumber tersebut telah mencapai level BUT (negara sumber dapat mengenakan pajak).[30]

Selanjutnya Gunadi (2007) menyatakan bahwa perumusan istilah BUT dalam UU PPh masih mengikuti gaya perumusan dalam model perjanjian OECD 1963. Perumusan dimaksud masih mencampuradukkan antara ketentuan substantif (menyangkut bentuk BUT nyata) dengan ketentuan asumptif (“deeming” provision, berhubungan dengan BUT fiksasi).

---

[29] Soemitro, Rochmat, Prof. DR, SH, 1993, Pajak Penghasilan, PT Eresco, Bandung, pp. 52-53.

[30] Gunadi, Prof. DR, MSc, Ak, 2007, Pajak Internasional, LPFE Universitas Indonesia, p. 29.

Kedua kelompok BUT (*“real” dan “deemed”*) mempunyai karakteristiknya sendiri-sendiri. Berbeda dengan BUT fiksasi (sesuatu yang dapat menjadi BUT tanpa harus memenuhi kriteria umum pada definisi BUT – Pasal 2 (5)- karena mempunyai kriterianya sendiri untuk menjadi BUT tanpa berupa fasilitas fisik, seperti konstruksi, jasa, agen, dan perusahaan asuransi), BUT riil harus selaras dengan rumusan BUT pada Pasal 2 (5) UU PPh. Suatu fenomena bisnis yang tidak memenuhi kriteria sebagaimana disebut pada definisi umum adalah bukan merupakan BUT.[31]

Jaja Zakaria (2005) menegaskan bahwa BUT mengandung pengertian adanya suatu tempat usaha (Place of business). Tempat usaha tersebut haruslah bersifat permanen dan digunakan untuk menjalankan usaha atau kegiatan dari orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam jangka waktu dua belas bulan, atau badan yang tidak didirikan atau berkedudukan di Indonesia.[32]

Lebih lanjut Jaja Zakaria mengemukakan bahwa untuk adanya suatu BUT diperlukan syarat-syarat, diantaranya:

- a. Adanya tempat usaha (place of business)
- b. Usaha atau yang dilakukan harus bersifat permanen (certain degree of permanent)
- c. Adanya sifat ketergantungan (dependent).

---

[31] Idem 27, p.30.

[32] Zakaria, Jaja, SH, MSc., 2005, *Perlakuan Perpajakan Terhadap Bentuk Usaha Tetap (BUT)*, PT Raja Grafindo Persada, p7.

Sedangkan apabila mengacu kepada bentuknya, BUT dapat dikelompokkan dalam empat tipe, yaitu:

a. BUT Tipe Aset.

Dalam tipe ini BUT dapat berupa gedung kantor, bengkel, pabrik, tanah pertanian, peternakan, pertambangan, dan penggalian sumber alam.

b. BUT Tipe Aktifitas

BUT ini dapat berupa bentuk proyek konstruksi, proyek instalasi, dan pemberian jasa (furnishing of services)

c. BUT Tipe Agen

Dalam tipe ini BUT berupa orang pribadi atau badan yang bertindak sebagai agen dari perusahaan luar negeri yang kedudukannya tidak bebas (dependent agent)

d. BUT Tipe Asuransi

Dalam tipe ini BUT dapat berupa agen atau pegawai dari perusahaan asuransi yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di suatu negara yang menerima premi asuransi atau menanggung risiko di negara itu.[33]

---

[33] Idem 19, pp 7-8.

Berkenaan dengan objek pajak BUT, Jaja Zakaria (2005) mengemukakan bahwa ada tiga kelompok jenis penghasilan yang merupakan objek pajak BUT, yaitu:

- a. Penghasilan dari usaha atau kegiatan BUT sendiri dan dari harta yang dimilikinya.
- b. Penghasilan kantor pusat dari usaha atau kegiatan, penjualan barang, atau pemberian jasa yang sejenis dengan yang dijalankan atau yang dilakukan oleh BUT di Indonesia.
- c. Penghasilan sebagaimana disebut dalam Pasal 26 UU Pajak Penghasilan yang berupa dividen, bunga, royalti, sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan jasa, pekerjaan atau kegiatan yang diterima atau diperoleh kantor pusat sepanjang terdapat hubungan efektif antara BUT dengan harta atau kegiatan yang memberikan penghasilan tersebut.[34]

Pendapat mengenai objek pajak BUT dikemukakan oleh Anang Mury Kurniawan (2011) yang mengemukakan bahwa objek pajak BUT berdasarkan Pasal 5 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan dikategorikan dalam tiga jenis, yaitu:

- a. Attribution Income, yaitu penghasilan dari usaha atau kegiatan BUT tersebut dan dari harta yang dimiliki atau dikuasai. Dengan demikian semua penghasilan tersebut dikenakan pajak di Indonesia.
- b. Force of Attraction Income, yaitu penghasilan kantor pusat dari usaha atau kegiatan, penjualan barang, atau pemberian jasa di Indonesia dan sejenis dengan yang dijalankan atau dilakukan oleh BUT di Indonesia.
- c. Effectively Connected Income, yaitu penghasilan sebagaimana tersebut dalam Pasal 26 yang diterima atau diperoleh kantor pusat, sepanjang terdapat hubungan efektif antara BUT dengan harta atau kegiatan yang memberikan penghasilan dimaksud.[35]

---

[34] Idem 19, pp 17-18.

[35] Kurniawan, Anang Mury, 2011, Pajak Internasional Beserta Contoh Aplikasinya, Penerbit Ghalia Indonesia, pp 118-120.

# RANGKUMAN

Yang menjadi subjek pajak adalah (1) Orang pribadi; (2) Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak; (3) Badan; dan (4) Bentuk usaha tetap.

· Subjek pajak internasional itu ada dua kelompok, yaitu:

- a. Subjek pajak dalam negeri yang mendapatkan (menerima atau memperoleh) penghasilan dari sumber-sumber di luar negeri, dan
- b. Subjek pajak luar negeri yang mendapatkan penghasilan dari sumber-sumber di Indonesia.

· Yang tidak termasuk subjek pajak adalah:

- a. kantor perwakilan negara asing;
- b. pejabat-pejabat perwakilan diplomatik dan konsulat atau pejabat-pejabat lain dari negara asing dan orang-orang yang diperbantukan kepada mereka yang bekerja pada dan bertempat tinggal bersama-sama mereka dengan syarat bukan warga negara Indonesia dan di Indonesia tidak menerima atau memperoleh penghasilan di luar jabatan atau pekerjaannya tersebut serta negara bersangkutan memberikan perlakuan timbal balik;
- c. organisasi-organisasi internasional dengan syarat:
  - (a) Indonesia menjadi anggota organisasi tersebut; dan
  - (b) tidak menjalankan usaha atau kegiatan lain untuk memperoleh penghasilan dari Indonesia selain memberikan pinjaman kepada pemerintah yang dananya berasal dari iuran para anggota;

# RANGKUMAN

d.pejabat-pejabat perwakilan organisasi internasional sebagaimana dimaksud pada huruf c, dengan syarat bukan warga negara Indonesia dan tidak menjalankan usaha, kegiatan, atau pekerjaan lain untuk memperoleh penghasilan dari Indonesia.

·Subjek Pajak Dalam Negeri (SPDN) adalah:

- a. Orang Pribadi (OP) yang: (1) Bertempat tinggal di Indonesia; (2) Berada di Indonesia lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan, atau (3) Dalam satu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia.
- b. Badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia.
- c. Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak.

·Subjek Pajak Luar Negeri (SPLN) adalah:

- a. OP yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, OP yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan, danBadan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui Bentuk Usaha Tetap (BUT) di Indonesia; dan
- b. OP yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, OP yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan, danBadan 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 (BUT) di Indonesia.

# RANGKUMAN

·Subjek pajak dibedakan menjadi subjek pajak dalam negeri dan subjek pajak luar negeri. Subjek pajak orang pribadi dalam negeri menjadi Wajib Pajak apabila telah menerima atau memperoleh penghasilan yang besarnya melebihi Penghasilan Tidak Kena Pajak. Subjek pajak badan dalam negeri menjadi Wajib Pajak sejak saat didirikan, atau bertempat kedudukan di Indonesia. Subjek pajak luar negeri baik orang pribadi maupun badan sekaligus menjadi Wajib Pajak karena menerima dan/atau memperoleh penghasilan yang bersumber dari Indonesia atau menerima dan/atau memperoleh penghasilan yang bersumber dari Indonesia melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.

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

·Untuk adanya suatu BUT diperlukan syarat-syarat, diantaranya: (a) Adanya tempat usaha (place of business); (b) Usaha atau yang dilakukan harus bersifat permanen (certain degree of permanent); dan (c) Adanya sifat ketergantungan (dependent).

·BUT dapat dikelompokkan dalam empat tipe, yaitu: (a) BUT Tipe Aset; (b) BUT Tipe Aktifitas; (c) BUT Tipe Agen; dan (d) BUT Tipe Asuransi.

·Objek pajak BUT dikategorikan dalam tiga jenis, yaitu: (a) Attribution Income; (b) Force of Attraction Income; dan (c) Effectively Connected Income.

# Referensi

Undang-Undang Nomor 21 tentang Harmonisasi Peraturan Perpajakan, 2021, Pasal 2 ayat 1 (1).

Mansury, R, DR, 1996, Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia Jilid 3 – Perubahan Undang-Undang dalam tahun 1994, PT Bina Rena Pariwara.

Mansury, R, PhD, 1998, Perpajakan Internasional berdasarkan Undang-Undang Domestik Indonesia, Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan (YP4).

Soemitro, Rochmat, Prof. DR, SH, 1993, Pajak Penghasilan, PT Eresco, Bandung.

Mansury, R., PhD, 1996, Pajak Penghasilan Lanjutan, IND HILL-CO.

Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 tahun 2008.

Gunadi, Prof. DR, MSc, Ak, 2007, Pajak Internasional, LPFE Universitas Indonesia.

Zakaria, Jaja, SH, MSc., 2005, Perlakuan Perpajakan Terhadap Bentuk Usaha Tetap (BUT), PT Raja Grafindo Persada.

Kurniawan, Anang Mury, 2011, Pajak Internasional Beserta Contoh Aplikasinya, Penerbit Ghalia Indonesia.

## Referensi Aset

Canva.com







BAHAN AJAR 3

**PENGANTAR PERPAJAKAN  
INTERNASIONAL**

# **P3B DAN PERJANJIAN PERPAJAKAN LAINNYA**

# Tim Penyusun

**Dani Ramdani**

Widyaiswara Ahli Madya



# Daftar Isi

|                                    |           |
|------------------------------------|-----------|
| <b>A. Pendahuluan</b>              | <b>02</b> |
| <b>B. Metode P3B</b>               | <b>05</b> |
| <b>C. Model P3B</b>                | <b>08</b> |
| 1. Model United Nations            | 08        |
| 2. Model OECD                      | 09        |
| 3. Model United States             | 10        |
| <b>D. Bentuk Kerjasama Lainnya</b> | <b>11</b> |
| 1. TIEA                            | 11        |
| 2. MAC                             | 11        |
| 3. EOI                             | 11        |
| <b>Referensi</b>                   | <b>14</b> |



# A. Pendahuluan

Pengertian mengenai Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dikemukakan Direktorat Peraturan Perpajakan II, Direktorat Jenderal Pajak yaitu perjanjian pajak antara 2 (dua) negara (bilateral) yang mengatur mengenai pembagian hak pemajakan atas penghasilan yang diperoleh atau diterima oleh penduduk dari salah satu atau kedua negara yang melakukan perjanjian (both contracting states). Tujuannya adalah untuk mencegah terjadinya pengenaan pajak berganda dengan membatasi hak pemajakan dari negara sumber atas penghasilan yang timbul dari wilayah (teritorial) yurisdiksinya. Secara formal tujuan dibuatnya P3B adalah:

- a. Mencegah terjadinya pemajakan berganda, serta mencegah terjadinya penghindaran pajak (tax avoidance) dan penggelapan pajak (tax evasion);
- b. Memberikan kedudukan yang setara dalam hal pemajakan antar kedua negara;
- c. Peningkatan investasi dan sumber daya manusia;
- d. Pertukaran informasi melalui Exchange of Information (EOI) guna mencegah penghindaran pajak; dan
- e. Penyelesaian sengketa melalui Mutual Agreement Procedure (MAP), dan bantuan dalam penagihan pajak.

Prof. R. Mansury PhD mengartikan Perjanjian Penghindaran Pajak Ganda adalah perjanjian antara dua negara yang dibuat dengan tujuan untuk menghindarkan pengenaan pajak penghasilan berganda atas orang yang sama berkenaan dengan penghasilan yang sama.



Selanjutnya Profesor Mansury mengemukakan bahwa penyebab terjadinya pajak ganda itu adalah oleh karena negara masing-masing menganut azas yang berbeda berkenaan dengan perlakuan pajak tertentu. Apabila kepada subjek pajak yang sama berkenaan dengan objek pajak yang sama diterapkan pengenaan pajak berdasarkan hukum pajak dari dua negara yang berlandaskan azas yang berbeda, maka dapat terjadi pajak ganda internasional yuridis.

Profesor Gunadi mengemukakan bahwa secara teoritis dan normatif, istilah pajak berganda internasional (PBI) meliputi beberapa unsur:

- (1) Pengenaan pajak oleh beberapa otoritas pemajakan atas beberapa kriteria identitas;
- (2) Identitas subjek pajak (wajib pajak yang sama);
- (3) Identitas objek pajak (objek yang sama);
- (4) Identitas masa pajak; dan
- (5) Identitas (atau kesamaan) pajak.

Rachmanto Surahmat mengemukakan bahwa biasanya pengenaan pajak berganda disebabkan oleh tiga jenis konflik yurisdiksi, yaitu:

- a. Konflik antara azas domisili dengan azas sumber;
- b. Konflik karena perbedaan definisi “penduduk”; dan
- c. Perbedaan definisi tentang “sumber penghasilan”.

Dari paparan para pakar perpajakan internasional tersebut jelas adanya konflik antara yurisdiksi dimana setiap yurisdiksi memiliki hukum dan peraturan domestik masing-masing. Lalu bagaimana kedudukan P3B dengan hukum perpajakan domestik? Direktorat Peraturan II Ditjen Pajak mengemukakan bahwa kedudukan P3B adalah *lex specialist* terhadap Undang-Undang domestik, dimana jika terdapat ketentuan dalam Undang-Undang domestik yang bertentangan dengan ketentuan dalam P3B, maka yang harus diikuti adalah ketentuan P3B.



Dalam menentukan hak pemajakan, penetapan statusnya berdasarkan pada azas yang digunakan yaitu sumber penghasilan, status kewarganegaraan, dan status kependudukan. Mengingat kembali materi di Kegiatan Belajar 1, kita ketahui terdapat tiga metode hak pemajakan, yaitu:

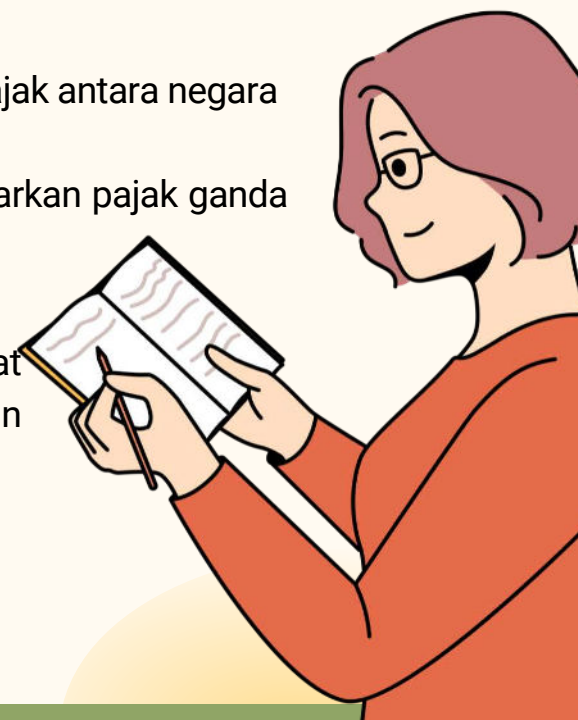
- a. Pemajakan unilateral dimana hak pemajakan didalam wilayah kedaulatan yurisdiksi diatur sepenuhnya oleh otoritas yurisdiksi dan berlaku bagi seluruh masyarakat atau badan internasional yang ada dalam wilayah yurisdiksi tersebut.
- b. Pemajakan bilateral (Tax Treaty) dimana hak pemajakan diatur melalui perjanjian antara kedua negara yang mengatur hak pemajakan atas penghasilan dan warga negara kedua belah pihak.
- c. Pemajakan multilateral (Tax Convention) yang didasari oleh konvensi internasional yang dihasilkan dan dimanfaatkan oleh negara-negara tersebut.

Ketiga metode ini memiliki tujuan yang sama yaitu menghindari pengenaan pajak berganda. Namun mengacu pada karakteristiknya, pemajakan unilateral meskipun mampu menghindarkan adanya pemajakan berganda namun tidak dipungkiri dimungkinkan adanya dominasi satu otoritas pajak terhadap otoritas pajak lainnya.

Prof. R. Mansury juga menjelaskan tentang bagaimana menghadapi konflik antar yurisdiksi dengan menyatakan bahwa dalam suatu "Tax Treaty" untuk menghindarkan terjadinya pajak ganda diwujudkan dengan dua macam ketentuan, yaitu:

- a. Ketentuan tentang pembagian hak mengenakan pajak antara negara sumber dan negara domisili;
- b. Ketentuan yang mengatur tentang cara menghindarkan pajak ganda di negara domisili apabila negara sumber terbukti memungut pajak.

Dalam mewujudkan bagaimana P3B tersebut dapat dilaksanakan, dikenal beberapa metode penghindaran pajak berganda dan lazim digunakan sampai saat ini.



## B. Metode Penghindaran Pengenaan Pajak Berganda

Terdapat beberapa metode penghindaran pengenaan pajak berganda. Profesor Gunadi mengemukakan terdapat tiga metode, yaitu:

- (a) Pembebasan/pengecualian (exemption);
- (b) Kredit Pajak (tax credit); dan
- (c) Metode lainnya.

Rachmanto Surahmat mengemukakan bahwa metode yang dianut bermacam-macam, tergantung pada azas masing-masing negara. Namun metode-metode yang lazim dipakai beserta variasinya adalah sebagai berikut:

- (a) Metode kredit pajak (credit method).
  - Kredit pajak penuh.
  - Kredit pajak dengan pembatasan.
- (b) Metode pembebasan (exemption method).
  - Pembebasan penuh.
  - Pembebasan dengan progresi.

Berikut ini adalah contoh mekanisme perhitungan pengurangan pajak mengacu pada paparan yang dikemukakan oleh Kevin Holmes.

(a).1. Metode kredit pajak penuh.

Negara R (tarif pajak 35%) mengizinkan residen untuk mengklaim kredit pajak penuh seluruh pajak yang dibayarkannya di negara S (tarif pajak 40%).

Penghasilan LN (negara S) 50

Penghasilan DN (negara R) 50

Penghasilan global 100

Pajak yang dikenakan negara S ( $40\% \times 50$ ) 20

Pajak domestik yang dikenakan atas penghasilan global  
( $35\% \times 100$ )

35

Kredit pajak LN diakui sepenuhnya (20) (20)

Utang pajak di negara R 15



(a).2. Metode kredit dengan pembatasan.

Negara R (tarif pajak 35%) mengizinkan residen untuk mengklaim kredit pajak dengan pembatasan untuk pajak yang dibayarkannya di negara S (tarif pajak 40%).

Penghasilan LN (negara S) 50

Penghasilan DN (negara R) 50

Penghasilan global 100

Pajak yang dikenakan negara S ( $40\% \times 50$ ) 20

Pajak domestik yang dikenakan atas penghasilan global  
( $35\% \times 100$ )

35

Maksimum kredit pajak LN (S)

Penghasilan LN/Total penghasilan x Tarif pajak domestik

$50/100 \times 35 = 17,5 = \text{maksimal pajak LN yg dikreditkan}$

17,5

Dikenakan pajak negara S 20 tapi kredit maks di R 17,5

Utang pajak di negara R 17,5

(b).1. Metode pembebasan penuh.

Negara R (tarif pajak 35%) mengizinkan residen untuk mengklaim pembebasan penuh seluruh pajak yang dibayarkannya di negara S (tarif pajak 40%).

Penghasilan LN (negara S) 50

Penghasilan DN (negara R) 50

Penghasilan global 100

Pajak yang dikenakan negara S ( $40\% \times 50$ ) 20

Penghasilan global dikurangi pajak dibayar di negara S 80

Utang pajak negara R  $35\% \times 80$  28

(b).2. Metode pembebasan dengan progresi.

Negara R dengan tarif pajak 35% sampai penghasilan 50 dan tarif 45% untuk penghasilan 50-100. Negara R mengizinkan residen untuk mengklaim pembebasan dengan progresi pajak yang dibayarkannya di negara S (tarif pajak 40%).

Penghasilan LN (negara S) 50

|                                                                                                              |              |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|
| Penghasilan DN (negara R)                                                                                    | 50           |
| Penghasilan global                                                                                           | 100          |
| Pajak yang dikenakan negara S ( $40\% \times 50$ )                                                           | 20           |
| Pajak domestik yang dikenakan atas penghasilan global dengan menggunakan tarif progresi ( $45\% \times 50$ ) |              |
| Kredit pajak LN diakui sepenuhnya (20)                                                                       | 22,5<br>(20) |

Perlu diperhatikan bahwa penghitungan penghasilan global digunakan untuk menentukan tarif progresif yang akan dijadikan dasar perhitungan pajak penghasilan domestik.

Metode pemajakan berkenaan dengan penghindaran pengenaan pajak berganda lainnya antara lain Tax Sparring. Tax sparring yaitu kredit pajak semu atau fictitious tax credit. Tax sparring biasanya berkaitan dengan insentif pajak berupa bebas pajak atau tax holiday. Dalam pemberian insentif tersebut, pajak penghasilan atas suatu badan dibebaskan untuk masa tertentu. Selain itu, dividen yang dibayarkan kepada pemegang saham luar negeri juga dibebaskan. Agar insentif ini efektif, negara tempat pemegang saham berkedudukan biasanya memberikan tax sparring. Bila hal ini tidak dilakukan, pajak yang dibebaskan akan dipungut oleh negara lain.



## C. Model Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda

Meskipun pada dasarnya persetujuan penghindaran pajak berganda adalah persetujuan/traktat dua negara yang merupakan kesepakatan bilateral, namun dikenal model persetujuan yang menjadi acuan negara-negara internasional dalam menyusun P3B. Profesor Gunadi mengemukakan perumusan P3B didasarkan kepada salah satu model yang tersedia: (1) OECD; (2) UN, atau (3) US. Dengan berbagai variasi dan modifikasi antarnegara anggota OECD (antar negara maju) mendasarkan P3Bnya pada model OECD, antara negara berkembang dan negara maju mendasarkan pada UN dan/atau OECD Model, sedangkan P3B antara Amerika Serikat dengan negara mitra runding mendasarkan pada US Model.

Penjelasan mengenai model-model P3B diuraikan sebagai berikut:

### 3.1. Model United Nation (UN)

Profesor Gunadi mengemukakan bahwa UN Model yang secara khusus didesain untuk P3B antara negara maju dan berkembang, dirumuskan berdasarkan premis bahwa OECD Model, yang kebanyakan meminta negara sumber untuk merelakan penerimaan pajaknya, kurang tepat untuk dipakai sebagai panduan P3B antara negara maju dan berkembang. Hal itu disebabkan oleh karakteristik hubungan ekonomi negara maju dengan negara berkembang yang diwarnai oleh ketimpangan arus penghasilan antar kedua kelompok negara tersebut (penghasilan dari negara berkembang lebih besar mengalir ke negara maju).

Rachmanto Surahmat memberi penjelasan mengenai Model UN ini. Pasal yang mengatur metode P3B di UN Model adalah pasal 23. Pada dasarnya pasal ini merupakan cara penghindaran pajak berganda secara yuridis (juridical double taxation). Pasal ini mencerminkan kebijakan masing-masing negara dalam hubungannya dengan perlakuan atas penghasilan yang diperoleh “penduduknya” dari luar negeri dan atas pajak yang dibayar atau dipungut di negara lainnya.

Pada prinsipnya Pasal 23 tersebut hanya mengatur perlakuan terhadap “penduduk” masing-masing negara. Jadi pasal ini tidak mengatur pengenaan pajak di negara sumber. Rumusan yang diberikan oleh UN Model terdiri dari dua alternatif, yang pertama adalah metode exemption (pembebasan), dan yang kedua adalah metode credit method (pengkreditan pajak).

### 3.2. Model Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)

Profesor Gunadi mengemukakan bahwa pada intinya Model OECD dimulai pada tahun 1921 oleh Lembaga Bangsa-Bangsa yang menghasilkan rumusan pertama pada tahun 1928. Rumusan model beberapa kali direvisi. Profesor Gunadi menjelaskan bahwa model OECD dirumuskan selaras dengan kebutuhan harmonisasi hubungan perpajakan antara negara anggota OECD, sebagai organisasi dari negara-negara industri maju dengan kekuatan ekonomi yang cukup untuk melakukan investasi ke mancanegara. Situasi demikian merupakan dasar pijakan alokasi penerimaan pajak dari kegiatan lintas batas antara para anggota yang dapat menimbulkan PBI cenderung kepada pendekatan negara domisili berdasarkan kesetimbangan ekonomi dan resiprositas pengorbanan penerimaan.

Selanjutnya Profesor Gunadi menyatakan bahwa model OECD dikonsepsikan dengan berlandaskan dua premis. Premis pertama yaitu hak pemajakan utama kebanyakan diberikan kepada negara domisili wajib pajak. Negara sumber harus rela untuk melepaskan klaim pemotongan pajak sumber dan apabila mengaplikasikan pemotongan pajak sumber (withholding tax at source) mereka harus mengurangi tariff pajaknya untuk memberikan kepastian bahwa beban pajak negara sumber selalu dapat diserap oleh batasan kredit pajak negara residens. Premis kedua ialah bahwa apabila baik negara sumber maupun residen (kalau keduanya) diperbolehkan menerapkan ketentuan pajak domestiknya, keringanan pajak berganda diberikan dengan meminta negara residens untuk menyediakan kredit atau bebas pajak atas penghasilan yang telah dikenakan pajak oleh negara sumber.

Rachmanto Surahmat memberi penjelasan mengenai model OECD. Metode penghindaran berganda berdasarkan OECD Model sedikit berbeda dari UN Model. OECD Model juga memberikan alternative, yaitu metode exemption atau credit method. Ayat 1 Pasal 23 A dari OECD sama dengan UN Model, sebab OECD merupakan model yang dipakai sebagai dasar dalam penyusunan UN Model. Perbedaan antara OECD Model dan UN Model terdapat pada ayat 2, yaitu dalam OECD Model, exemption tidak mencakup Pasal 12 (royalti). Hal ini sejalan dengan prinsip OECD Model secara keseluruhan, yaitu hak pemajakan atas royalty diberikan sepenuhnya kepada negara domisili. Dengan demikian tidak perlu lagi ada exemption atas royalti di negara domisili. Ayat n3 dari OECD sama dengan ayat 3 UN Model. OECD Model juga memberikan alternatif kedua, yaitu credit method yang rumusannya sedikit berbeda dari UN Model.

### 3.3. Model United States

Rachmanto Surahmat mengemukakan bahwa metode penghindaran pajak berganda secara unilateral yang dianut oleh Amerika berbeda dari OECD dan UN Model. Pembahasan metode penghindaran pajak berganda secara unilateral yang dianut oleh Amerika akan berguna untuk memahami metode yang dipakai dalam konteks bilateral. Amerika menganut ordinary credit dengan batas kredit yang disebut general limitatios. Jenis-jenis penghasilan dimasukkan ke dalam baskets sesuai dengan klasifikasinya. Terdapat delapan income baskets dan jika satu jenis penghasilan tidak dapat masuk dalam salah satu basket, penghasilan tersebut termasuk dalam kategori general limitations.

Superioritas Amerika dengan menerapkan konsep unilateral terlihat dari pernyataan yang diberikan Isenberg. Model US dibuat sebagai profil resmi dari kebijakan traktat Amerika yang memperlihatkan secara jelas dan menyeluruh mengenai posisi dasar Amerika saat negosiasi mengenai penghasilan dalam perjanjian perpajakan (tax treaties). Perlu diingat bahwa tidak ada persetujuan pajak penghasilan yang berlaku itu persis sama dengan model US. Sejumlah provisi dilakukan terhadap model US dalam P3B Amerika dengan negaranegara lainnya.



## D. Bentuk Kerjasama Lainnya

Dalam menghindari terjadinya pengenaan pajak ganda, selain melalui mekanisme P3B juga terdapat bentuk kerjasama perpajakan lainnya antara lain Tax Information Exchange Agreement dan The Multilateral Convention on Mutual Administration Assistance in Tax Matters dan Exchange of Information. Penjelasan dari ketiga bentuk kerjasama tersebut adalah sebagai berikut:

### 4.1. Tax Information Exchange Agreement (TIEA).

TIEA adalah perjanjian yang telah dinegosiasikan dan ditandatangani oleh dua negara untuk membangun system yang resmi dalam pertukaran informasi berkenaan dengan keperluan perpajakan. TIEA dibuat untuk mendukung proses pertukaran informasi untuk negara non mitra P3B. TIEA hanya mengatur permintaan pertukaran informasi berdasarkan permintaan (by request).

### 4.2. The Multilateral Convention on Mutual Administration Assistance in Tax Matters (MAC).

MAC berkenaan dengan bantuan administrative bersama dibidang perpajakan merupakan perjanjian multilateral 63 negara/jurisdiksi. Selain menekankan pada akses mendapatkan informasi juga untuk memperoleh bantuan dalam melakukan penagihan pajak khususnya dalam hal memerangi penggelapan dan penghindaran pajak.

### 4.3. Pertukaran informasi atau Exchange of Information (EOI)

Salah satu cara administrasi perpajakan berupaya menangani penghindaran pajak adalah dengan melakukan pertukaran informasi (exchange of information/EOI) antar negara yang melakukan persetujuan penghindaran pajak berganda. Pertukaran informasi dianggap sebagai satu provisi yang sangat kuat dalam P3B untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak dimana setiap negara yang melakukan P3B saling tukar informasi mengenai wajib pajak. Dalam bahasa umum, provisi P3B tersebut memberi kekuatan bagi otoritas pajak negara R untuk mengumpulkan informasi mengenai aktifitas wajib pajak residennya di negara S, dan sebaliknya memperkenalkan otoritas pajak negara S untuk memperoleh informasi dari negara R mengenai residen negara R yang melakukan aktifitas atau investasi di negara S.

Direktorat Peraturan II Ditjen Pajak mengemukakan bahwa Exchange of Information (EOI) adalah fasilitas pertukaran informasi perpajakan yang terdapat dalam P3B yang dimanfaatkan untuk mencegah penghindaran pajak, penggelapan pajak dan penyalahgunaan P3B oleh pihak-pihak yang tidak berhak (tax treaty abuse). Yang dimaksud dengan informasi perpajakan adalah keterangan yang tersedia berdasarkan hukum pajak masing-masing negara dan tidak dimaksudkan untuk mengungkapkan rahasia perdagangan, usaha, industri, perniagaan atau keahlian, atau tatacara perdagangan atau informasi yang pengungkapannya akan bertentangan dengan kebijakan umum yang diberikan atau diterima pihak-pihak penandatangan P3B. Direktorat Jenderal Pajak ditetapkan sebagai Competent Tax Authority dalam pelaksanaan EOI.

Dari sisi mekanisme administrasi pajak, Kevin Holmes menjelaskan bahwa terdapat dua pola utama pertukaran informasi, yaitu: (1) EOI by Request; (2) EOI by Spontaneous or automatically. Penjelasan mengenai pola-pola pertukaran utama informasi tersebut, yaitu sebagai berikut:

(1) EOI by request artinya pertukaran informasi dilakukan berdasarkan adanya permintaan dari satu pihak ke pihak partner P3Bnya. Sifat dari EOI ini jelas dan sangat mudah difahami. Informasi dipertukarkan secara otomatis melalui tatanan transmisi sistematis antara kedua pihak P3B melalui basis data elektronik yang berisi pajak yang dipungut dari non residen yang dikumpulkan oleh negara sumber berkaitan dengan penghasilan residen dari negara mitra P3B. Contoh lainnya misalkan otoritas pajak negara R meminta kepada otoritas pajak negara S (partner P3B) mengenai jumlah dividen, bunga atau royalty yang dibayarkan residen negara S ke residen negara R. Sebaliknya otoritas pajak negara S meminta dari otoritas negara R mengenai status residen di negara R atas penerima penghasilan tersebut untuk menguji beneficial ownership dari penghasilan tersebut sebelum diterapkannya ketentuan dalam P3B antara negara R dengan negara S.

(2) EOI by spontaneous timbul ketika satu otoritas pajak dari negara suatu P3B memperoleh informasi berkenaan dengan satu wajib pajak (biasanya melalui suatu investigasi) dan memandang bahwa informasi tersebut diperlukan oleh negara mitra P3Bnya dan secara sukarela mengirimkan informasi tersebut ke mitra tersebut.

(3) Teknik pertukaran informasi lainnya, termasuk:

- a. Pemeriksaan simultan atas wajib pajak dimana kedua pihak P3B melakukan investigasi terhadap permasalahan perpajakan internasional wajib pajak tersebut. Masalah yang diinvestigasi merupakan masalah penting bagi kedua belah pihak, penanganannya dilakukannya serentak dan dilakukan dengan terkoordinasi.
- b. Pemeriksaan pajak di luar negeri dimana kedua pemeriksa dari kedua negara P3B melakukan pemeriksaan atas wajib pajak yang memiliki permasalahan menyangkut kepentingan kedua negara.
- c. Pertukaran informasi bisnis secara luas dimana informasi yang dipertukarkan menyangkut sector ekonomi tertentu dan BUKAN menyangkut satu wajib pajak.

Hal yang perlu ditegaskan dari EOI ini adalah aspek kerahasiaan. Pada pokoknya, informasi yang diterima hanya dapat diungkapkan ke pihak yang berkaitan dengan penilaian (assessment) pajak, penagihan pajak, penegakan hukum di bidang perpajakan, eksekusi atas kejahatan di bidang pajak, dan prosedur pengadilan.

Pada tahun 2014 telah diterbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 60/PMK.03/2014 tentang Tata Cara Pertukaran Informasi (Exchange of Information) dan diubah dengan PMK Nomor 125/PMK.010/2015 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 60/PMK.03/2014 tentang Tata Cara Pertukaran Informasi (Exchange of Information). Peraturan pertukaran informasi ini juga sudah dicabut dan diterbitkan aturan baru yaitu PMK Nomor 39/PMK.03/2017 tentang Tata Cara Pertukaran Informasi Berdasarkan Perjanjian Internasional. Peraturan ini mengatur pertukaran informasi mengenai hal-hal yang berkaitan dengan perpajakan, meliputi:

- a. Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B);
- b. Persetujuan untuk Pertukaran Informasi Berkenaan dengan Keperluan Perpajakan (Tax Information Exchange Agreement);
- c. Konvensi tentang Bantuan Administratif Bersama di Bidang Perpajakan (Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters);
- d. Persetujuan Pejabat yang Berwenang yang Bersifat Multilateral atau Bilateral (Multilateral or Bilateral Competent Authority Agreement);
- e. Persetujuan antar Pemerintah (Intergovernmental Agreement); atau
- f. Perjanjian bilateral atau multilateral lainnya.

# Referensi

UU KUP

PP 50 Tahun 2022

PMK-54/PMK.03/2021

PMK 196/PMK.03/2007 s.t.d.t.d PMK Nomor 123/PMK.03/2019

## Referensi Aset

Canva.com







BAHAN AJAR 4

**PENGANTAR PERPAJAKAN  
INTERNASIONAL**

# **PRAKTEK PENGHINDARAN PAJAK**

**Pusdiklat Pajak**

# Tim Penyusun

**Dani Ramdani**

Widyaiswara Ahli Madya



# Daftar Isi

|                                          |    |
|------------------------------------------|----|
| A. Pendahuluan                           | 02 |
| B. Controlled Foreign Company (CFC)      | 03 |
| C. Special Purpose Vehicle/Company (SPC) | 05 |
| D. Transfer Pricing                      | 08 |
| E. Treaty Shopping                       | 12 |
| F. Thin Capitalization                   | 14 |
| Referensi                                | 15 |



## A. Pendahuluan

Penanganan dan upaya mengatasi pengenaan pajak berganda dilakukan oleh berbagai negara agar terwujud keadilan bagi wajib pajak. Namun tujuan tersebut tidak sepenuhnya berhasil memperoleh respon positif dari wajib pajak selaku pelaku bisnis global. Selalu ada upaya pelaku ekonomi global untuk mencari celah dari struktur legal perpajakan yang ada dengan tujuan menghindari pengenaan pajak antara lain dengan mengalihkan keuntungan untuk meminimalisir membayar pajak.

Pada kegiatan belajar empat ini dikenalkan beberapa praktek penghindaran pajak yang dikenal dan lazim dilakukan pelaku ekonomi global, antara lain melalui Controlled Foreign Company (CFC), Special Purpose Company (SPC), Transfer Pricing (TP), Tax Shopping (TS) dan Thin Capitalization (TC).



## B. Controlled Foreign Company (CFC)

Direktorat Peraturan II Ditjen Pajak mengemukakan pengertian dari Controlled Foreign Company (CFC) sebagai perusahaan yang berkedudukan di luar negeri (offshore company) yang kepemilikannya dikuasai oleh WPDN. CFC dibentuk untuk menanggukkan kewajiban pajak atas penghasilan dari operasi perusahaan dengan cara menanggukkan pendistribusian dividen kepada pemegang saham.

Latar belakang munculnya CFC ini bermula dari entitas asing (didirikan di luar Amerika) dengan tujuan untuk menghindari pengenaan pajak oleh otoritas pajak Amerika. CFC akhirnya ditangani dan diartikan sebagai setiap korporasi asing yang lebih dari 50%:

(1) Total hak suara (voting) dari seluruh kelas saham, atau

(2) Total nilai dari saham

dimiliki oleh pemegang saham Amerika pada satu saat dari sepanjang tahun fiskal korporasi asing tersebut. Perlu diperhatikan bahwa kekuatan kendali bisa berupa hak suara namun bisa juga dari nilai saham.<sup>61</sup> Dengan definisi CFC tersebut maka otoritas pajak Amerika dapat menjangkau masalah kewajiban perpajakan entitas atau korporasi asing melalui aspek kepemilikan oleh penduduk Amerika.

Otoritas pajak Indonesia memiliki dasar menangani CFC ini, yaitu Pasal 18 ayat 92) Undang-Undang Pajak Penghasilan yang menjelaskan bahwa Menteri Keuangan berwenang menetapkan saat diperolehnya dividen oleh wajib pajak dalam negeri atas penyertaan modal pada badan usaha di luar negeri selain badan usaha yang menjual sahamnya di bursa efek, dengan ketentuan sebagai berikut:

1. Besarnya penyertaan modal wajib pajak dalam negeri tersebut paling rendah 50% (lima puluh persen) dari jumlah saham yang disetor; atau
2. Secara bersama-sama dengan wajib pajak dalam negeri lainnya memiliki penyertaan modal paling rendah 50% (lima puluh persen) dari jumlah saham yang disetor.



Ketentuan tersebut kemudian diatur lebih lanjut melalui PMK Nomor 256/PMK.03/2008 yang mengatur saat diperolehnya dividen oleh wajib pajak dalam negeri atas penyertaan modal pada badan usaha di luar negeri selain badan usaha yang menjual sahamnya di bursa efek.

Meskipun perkembangan ekonomi dan bisnis berubah terus menerus, namun ketentuan berkaitan CFC masih tetap relevan berdasarkan Pasal 18 ayat (2) UU PPh, dan saat ini pengaturannya dipaparkan dalam Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 55 Tahun 2022 tentang Penyesuaian Pengaturan di Bidang Pajak Penghasilan, khususnya pada Bab VII tentang Instrumen Pencegahan Penghindaran Pajak.

Mengenai aturan pelaksanaannya sampai saat ini masih berpedoman pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor 93/PMK.03/2019 Tahun 2019 tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 107/PMK.03/2017 Tentang Penetapan Saat Diperolehnya Dividen Dan Dasar Penghitungannya Oleh Wajib Pajak Dalam Negeri Atas Penyertaan Modal Pada Badan Usaha Di Luar Negeri Selain Badan Usaha Yang Menjual Sahamnya Di Bursa Efek. Pada PMK ini ketentuan penting berkaitan dengan CFC ada pada Pasal 2:

- a. Ayat (1) menyatakan bahwa CFC adalah Wajib Pajak dalam negeri yang: (1) memiliki penyertaan modal langsung paling rendah 50% (lima puluh persen) dari jumlah saham yang disetor pada BULN Nonbursa; atau (2) secara bersama-sama dengan Wajib Pajak dalam negeri lainnya memiliki penyertaan modal langsung paling rendah 50% (lima puluh persen) dari jumlah saham yang disetor pada BULN Nonbursa, di tetapkan memiliki pengendalian langsung terhadap BULN Nonbursa.
- b. Ayat (2) BULN Nonbursa yang dikendalikan secara langsung oleh Wajib Pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1) merupakan BULN Nonbursa terkendali langsung
- c. Ayat (3) Wajib Pajak dalam negeri sebagaimana dimaksud pada ayat (1) ditetapkan memperoleh Deemed Dividend atas penyertaan modal langsung pada BULN Nonbursa terkendali langsung.



## C. Special Purpose Vehicle/Company (SPC)

Direktorat Peraturan II Ditjen Pajak mengemukakan pengertian dari Special Purpose Company (SPC) yaitu perusahaan yang dibentuk dengan tujuan atau fokus yang terbatas. Perusahaan ini dibentuk oleh suatu badan hukum untuk melakukan aktivitas khusus atau bersifat sementara. Perusahaan ini biasanya, walaupun tidak perlu, dikuasai hampir sepenuhnya oleh badan hukum yang menjadi sponsornya. SPC dapat digunakan sebagai suatu saluran (conduit) dalam menghindari pembayaran pajak atas penghasilan yang diperoleh dengan cara mendirikan perusahaan di salah satu negara mitra P3B (treaty shopping). Tujuan pembentukan SPC tersebut tidak selalu untuk mendapatkan harga saham atau aktiva dibawah harga pasar, yang paling sering adalah sebagai perusahaan “bentukan” untuk memanfaatkan dan menikmati fasilitas perpajakan yang disediakan dalam P3B antara Indonesia dengan negara mitra.

Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Pajak Penghasilan menjelaskan bahwa wajib pajak yang melakukan pembelian saham atau aktiva perusahaan melalui pihak lain atau badan yang dibentuk untuk maksud demikian (SPC) dapat ditetapkan sebagai pihak yang sebenarnya melakukan pembelian tersebut sepanjang wajib pajak yang bersangkutan mempunyai hubungan istimewa dengan pihak lain atau badan tersebut dan terdapat ketidakwajaran penetapan harga.

Peraturan tersebut kemudian diatur lebih lanjut melalui PMK Nomor 140/PMK/2010 yang menjelaskan bahwa pembelian saham atau aktiva wajib pajak badan dalam negeri oleh suatu pihak atau badan yang dibentuk khusus untuk maksud demikian (SPC) dapat ditetapkan sebagai pembelian yang dilakukan oleh wajib pajak dalam negeri lainnya sebagai pihak yang sebenarnya melakukan pembelian dimaksud sepanjang wajib pajak dalam negeri yang ditetapkan sebagai pihak yang sebenarnya



melakukan pembelian tersebut mempunyai hubungan istimewa dengan pihak atau badan yang dibentuk untuk maksud melakukan pembelian saham atau aktiva perusahaan (SPC); dan terdapat ketidakwajaran penetapan harga pembelian.

Pengaturan SPC terdapat dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 127/PMK.010/2016 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak Berdasarkan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak Bagi Wajib Pajak Yang Memiliki Harta Tidak Langsung Melalui Special Purpose Vehicle. Dalam peraturan tersebut disebutkan bahwa Special Purpose Vehicle merupakan perusahaan antara yang:

- a. didirikan semata-mata untuk menjalankan fungsi khusus tertentu untuk kepentingan pendirinya, seperti pembelian dan/atau pembiayaan investasi; dan
- b. tidak melakukan kegiatan usaha aktif.

Hal yang penting untuk difahami tentang SPV menurut ketentuan tersebut adalah pernyataan bahwa nilai harta yang dimiliki oleh WP secara tidak langsung melalui SPV adalah sebesar nilai harta yang dimiliki oleh Wajib Pajak secara tidak langsung melalui SPV tersebut. Sedangkan dalam hal WP telah melaporkan harta berupa kepemilikan saham pada SPV yang didirikannya pada SPT PPh Terakhir, maka nilai harta tambahan yang dimiliki oleh WP secara tidak langsung melalui SPV adalah sebesar nilai harta tidak langsung melalui SPV dikurangi nilai kepemilikan saham pada SPV yang telah dilaporkan pada SPT PPh terakhir dikalikan dengan proporsi nilai masing-masing harta tidak langsung melalui SPV. Namun apabila harta tidak langsung melalui SPV dimiliki oleh lebih dari 1 (satu) WP, maka besarnya nilai harta untuk masing-masing WP beserta utang yang berkaitan langsung dengan harta yang diungkapkan oleh WP dimaksud dihitung secara proporsional sesuai porsi kepemilikan pada SPV dari masing-masing Wajib Pajak.

Ketentuan perpajakan berkenaan dengan SPV dimuat dalam Pasal 5 ayat (1) PMK Nomor 142/PMK.010/2016 tentang Perubahan atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 127/PMK.010/2016 Tahun 2016 tentang Pengampunan Pajak Berdasarkan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2016 Tentang Pengampunan Pajak Bagi Wajib Pajak Yang Memiliki Harta Tidak Langsung Melalui Special Purpose Vehicle yang menegaskan bahwa Wajib Pajak yang menyampaikan Surat Pernyataan dengan

mengungkapkan seluruh Harta yang dimiliki oleh Wajib Pajak secara tidak langsung melalui special purpose vehicle dapat membubarkan atau melepaskan seluruh hak kepemilikan atas special purpose vehicle dengan melakukan pengalihan hak atas Harta tersebut dari semula atas nama:

- a. special purpose vehicle menjadi atas nama Wajib Pajak yang menyampaikan Surat Pernyataan; atau
- b. special purpose vehicle menjadi atas nama badan hukum di Indonesia melalui proses pengalihan Harta menggunakan nilai buku.



## D. Transfer Pricing

Suatu harga transfer atau harga antar perusahaan adalah harga yang ditentukan oleh wajib pajak saat menjual ke, atau membeli dari, atau memanfaatkan bersama sumber daya dengan entitas yang berkaitan (afiliasi). Sebagai contoh jika perusahaan P memproduksi barang di negara A dan menjualnya ke F yang perusahaan afiliasi di negara B, maka harga jual yang ditetapkan dalam transaksi tersebut disebut dengan harga transfer. Harga transfer pada umumnya dibandingkan dengan harga pasar dimana harga atas barang dan jasa terjadi antara pihak-pihak yang tidak memiliki relasi afiliasi.

Dapat dikatakan bahwa transfer pricing adalah suatu penetapan harga yang menggunakan harga transfer antar entitas yang memiliki hubungan istimewa (afiliasi) sehingga dimungkinkan rekayasa harga yang pada akhirnya tercipta rekayasa penghasilan dan pajak terutang. Transfer pricing lazim dilakukan sebagai cara grup perusahaan melakukan pengalihan keuntungan (profit shifting) dan menghindari pajak.

Pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa lazimnya melakukan penentuan harga transfer (transfer pricing) dengan merekayasa alokasi keuntungan antar beberapa perusahaan dalam satu grup perusahaan multinasional dengan tujuan untuk tindakan meminimalisir pajak dan penghindaran pajak. Modus transfer pricing oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa ini dapat terjadi atas harga penjualan, harga pembelian, overhead cost, bunga atas pinjaman kepada pemegang saham (shareholder-loan), pembayaran royalti, imbalan jasa, penjualan melalui pihak ketiga yang tidak ada usaha (SPC).

Selanjutnya Direktorat Peraturan II Ditjen Pajak mengemukakan bahwa kecuali bagi pengusaha yang bertransaksi dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa dengan nilai transaksi dibawah 10 milyar rupiah dalam setahun untuk setiap lawan transaksi wajib menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha, yaitu dengan cara:



- a. Melakukan analisis kesebandingan dan menentukan pembanding;
- b. Menentukan metode penentuan harga transfer yang tepat;
- c. Menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha berdasarkan hasil analisis kesebandingan dan metode penentuan harga transfer yang tepat ke dalam transaksi yang dilakukan antara wajib pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa, dan
- d. Mendokumentasikan setiap langkah dalam menentukan harga wajar atau laba wajar sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Analisis kesebandingan dilakukan dengan membandingkan transaksi tersebut dengan transaksi yang sama/serupa dengan pihak lain yang tidak memiliki hubungan istimewa. Syaratnya adalah tidak terdapat perbedaan kondisi yang material atau signifikan yang dapat mempengaruhi harga atau laba dari transaksi yang diperbandingkan; atau terdapat perbedaan kondisi namun dapat dilakukan penyesuaian untuk menghilangkan pengaruh yang material atau signifikan dari perbedaan kondisi tersebut terhadap harga atau laba. Sedangkan mengenai metode harga transfer yang tepat adalah yang paling sesuai (the most appropriate method), yaitu salah satu metode dari metode-metode berikut ini:

- a. Metode perbandingan harga antara pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa (Comparable Uncontrolled Price/CUP);
- b. Metode harga penjualan kembali (Resale Price Method/RPM);
- c. Metode biaya-plus (Cost Plus Method/CPM);
- d. Metode Pembagian Laba (Profit Split Method/PSM);
- e. Metode Laba Bersih Transaksional (Transactional Net Margin Method/TNMM).



Untuk transaksi jasa selain memenuhi ketentuan umum dalam penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha, juga harus memenuhi ketentuan bahwa penyerahan atau perolehan jasa benar-benar terjadi dan nilai transaksi jasa antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa sama dengan nilai transaksi jasa yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa yang mempunyai kondisi yang sebanding atau yang dilakukan wajib pajak sendiri untuk keperluannya.

Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 55 Tahun 2022 tentang Penyesuaian Pengaturan di Bidang Pajak Penghasilan, khususnya pada Pasal 36 ayat (3), (4), dan (5) diatur mengenai metode penentuan harga transfer sebagai berikut:

- Penentuan Harga Transfer sesuai Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha sebagaimana dimaksud padilakukan dengan menggunakan:
  - a. metode perbandingan harga antar pihak yang independen;
  - b. metode harga penjualan kembali;
  - c. metode biaya-plus; atau
  - d. metode lainnya.
- Metode lainnya sebagaimana dimaksud seperti:
  - a. metode pembagian laba;
  - b. metode laba bersih transaksional;
  - c. metode perbandingan transaksi independen;
  - d. metode dalam penilaian harta berwujud dan/atau harta tidak berwujud; atau
  - e. metode dalam penilaian bisnis.
- Penggunaan metode sebagaimana dimaksud tersebut dipilih berdasarkan ketepatan dan keandalan masing-masing metode untuk transaksi yang dipengaruhi hubungan istimewa.



Ketentuan mengenai metode penentuan harga transfer pada PMK Nomor 22/PMK.03/2020 masih sejalan dengan Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 55 Tahun 2022 tentang Penyesuaian Pengaturan di Bidang Pajak Penghasilan. Pada Pasal 13 ayat (1) dan (2) PMK 22/2020 dikemukakan bahwa:

- Metode Penentuan Harga Transfer yang digunakan dalam penerapan Prinsip

Kewajaran dan Kelaziman Usaha dapat berupa:

- a. metode perbandingan harga antara pihak yang independen (comparable uncontrolled price method);
- b. metode harga penjualan kembali (resale price method] ;
- c. metode biaya-plus (cost plus method] ; dan/atau
- d. metode lainnya, seperti:
  1. metode pembagian laba (profit split method] ;
  2. metode laba bersih transaksional (transactional net margin method] ;
  3. metode perbandingan transaksi independen (comparable uncontrolled transaction method] ;
  4. metode dalam penilaian harta berwujud dan/atau harta tidak berwujud (tangible asset and intangible asset valuation) ; atau
  5. metode dalam penilaian bisnis (business valuation).

- Metode sebagaimana dimaksud tersebut dipilih berdasarkan ketepatan dan keandalan metode, yang dinilai dari:

- a. kesesuaian metode Penentuan Harga Transfer dengan karakteristik Transaksi yang Dipengaruhi Hubungan Istimewa yang diuji dan karakteristik usaha para pihak yang bertransaksi;
- b. kelebihan dan kekurangan setiap metode yang dapat diterapkan;
- c. ketersediaan Transaksi Independen yang menjadi pembanding yang andal;
- d. tingkat kesebandingan antara Transaksi yang Dipengaruhi Hubungan Istimewa dan Transaksi Independen yang menjadi pembanding; dan
- e. keakuratan penyesuaian yang dibuat dalam hal terdapat perbedaan kondisi antara Transaksi yang Dipengaruhi Hubungan Istimewa dan Transaksi Independen yang menjadi pembanding.

## E. Treaty Shopping

P3B dalam prakteknya keadaan tidak seideal sebagaimana diharapkan dibentuknya P3B tapi ada yang memanfaatkan praktek Treaty Shopping. Praktek Treaty Shopping dilakukan seseorang bertindak melalui suatu entitas di negara mitra lainnya dengan tujuan hanya untuk memanfaatkan keuntungan yang ada dalam P3B yang sebenarnya tidak dapat dimanfaatkan oleh orang tersebut.

Ciri adanya praktek Treaty Shopping antara lain:

- a. Transaksi tersebut tidak mempunyai substansi ekonomi dan semata-mata untuk memperoleh manfaat P3B.
- b. Transaksi yang format hukumnya (legal form) berbeda dengan substansi ekonomisnya (economic substance) dan semata-mata untuk memperoleh manfaat P3B.
- c. Penerima penghasilan bukan pemilik sebenarnya atas manfaat ekonomis penghasilan (Beneficial Owner/BO), khusus untuk penghasilan yang pasal dalam Tax Treatynya memuat klausul BO.

Contoh Treaty Shopping adalah sebagai berikut:

- a. Misalkan T adalah residen negara X yang merupakan yurisdiksi tax haven yang tidak memiliki P3B dengan negara A.
- b. Negara A memiliki P3B dengan negara B dimana negara A menetapkan tarif yang lebih rendah dari 30% menjadi 0 atas pembayaran bunga kepada residen negara B.
- c. T melakukan investasi 1 milyar rupiah ke BCo, perantara keuangan independen yang merupakan residen negara B.
- d. BCo menggunakan 1 milyar rupiah tersebut untuk membeli obligasi yang diterbitkan pabrikan independen di negara A.
- e. Pabrikan membayar bunga obligasi kepada BCo sebesar 100.000 rupiah.
- f. BCo mengklaim bahwa penghasilan 100.000 rupiah dibebaskan (exempted) dari pemotongan pajak negara A berdasarkan P3B dengan negara B.
- g. BCo membayar T 100.000 dikurangi biaya komisi sebagai penghasilan atas investasi di awal yang dilakukan T.

Treaty Shopping umumnya dilakukan melalui dua cara, yaitu:

- a. Direct Conduit Company dimana pendirian perusahaan antara/conduit ditujukan untuk menghindari pengenaan pajak. Misalkan perusahaan A residen negara A memperoleh royalti dari perusahaan B di negara B. Karena tidak ada P3B negara B mengenakan pajak royalti misalkan sebesar 20%. Untuk mengatasi pemajakan ini, perusahaan A mendirikan perusahaan C (conduit) di negara C dimana terdapat P3B negara B dengan negara C yang menyatakan tidak ada pengenaan pajak atas royalti yang diterima perusahaan C dari perusahaan B. Penghasilan royalti dari perusahaan C ditransfer ke perusahaan A sebagai dividen yang dalam P3B negara A dengan negara C tidak dikenakan pajak.
- b. Stepping-Stone-Conduit Company dimana pendirian perusahaan antara/conduit menjadi jembatan penghindaran pengenaan pajak yang tinggi. Misalkan perusahaan A residen negara A akan memberi pinjaman ke perusahaan B di negara B dengan rejim pengenaan pajak tinggi 20% atas bunga pinjaman. Karena pajak atas bunga dikenakan tarif tinggi, maka perusahaan A mendirikan perusahaan C di negara C. Perusahaan A memberi pinjaman ke perusahaan C dan selanjutnya perusahaan C meminjamkan dana tersebut ke perusahaan B. P3B negara negara B dengan C menetapkan tarif atas bunga sebesar 5%, demikian pula P3B negara A dengan negara C tarif atas bunga sebesar 5%



## F. Thin Capitalization

Thin capitalization mengacu kepada situasi dimana suatu korporasi memiliki proporsi ekuitas yang relatif lebih rendah dibandingkan dengan utangnya. Korporasi ini memiliki leverage atau rasio yang tinggi utang terhadap ekuitas. Karena perlakuan terhadap bunga dapat dibiayakan sedangkan pembagian dividen tidak dapat dibiayakan korporasi, maka hal ini mendorong terjadinya thin capitalization.

Beberapa negara mengadopsi aturan mengenai rasio utang – modal (debt to equity) atau lebih dikenal dengan Thin Capitalization Rules. Tujuan adopsi aturan tersebut untuk mencegah pemegang saham non residen dari korporasi yang berstatus residen dalam memanfaatkan pinjaman yang berlebihan guna memperoleh keuntungan dari biaya bunga yang dapat dibiayakan daripada pembagian dividen yang tidak dapat dibiayakan.

Sampai saat ini ketentuan mengenai rasio utang dan ekuitas mengacu pada Peraturan Menteri Keuangan Nomor 169/PMK.010/2015 Tahun 2015 tentang Penentuan Besarnya Perbandingan Antara Utang Dan Modal Perusahaan Untuk Keperluan Penghitungan Pajak Penghasilan. Besarnya perbandingan antara utang dan modal ditetapkan paling tinggi sebesar empat dibanding satu (4: 1)

Untuk keperluan penghitungan Pajak Penghasilan ditetapkan besarnya perbandingan antara utang dan modal bagi Wajib Pajak badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia yang modalnya terbagi atas saham-saham. Utang sebagaimana dimaksud adalah saldo rata-rata utang pada satu tahun pajak atau bagian tahun pajak, yang dihitung berdasarkan:

- a. rata-rata saldo utang tiap akhir bulan pada tahun pajak yang bersangkutan; atau
- b. rata-rata saldo utang tiap akhir bulan pada bagian tahun pajak yang bersangkutan.

Saldo utang sebagaimana dimaksud meliputi saldo utang jangka panjang maupun saldo utang jangka pendek termasuk saldo utang dagang yang dibebani bunga.

Mengenai modal sebagaimana dimaksud adalah saldo rata-rata modal pada satu tahun pajak atau bagian tahun pajak, yang dihitung berdasarkan:

- a. rata-rata saldo modal tiap akhir bulan pada tahun pajak yang bersangkutan; atau
- b. rata-rata saldo modal tiap akhir bulan pada bagian tahun pajak yang bersangkutan.

Saldo modal sebagaimana dimaksud pada ketentuan tersebut meliputi ekuitas sebagaimana dimaksud dalam standar akuntansi keuangan yang berlaku dan pinjaman tanpa bunga dari pihak yang memiliki hubungan istimewa.



# Referensi

UU KUP

PP 50 Tahun 2022

PMK-54/PMK.03/2021

PMK 196/PMK.03/2007 s.t.d.t.d PMK Nomor 123/PMK.03/2019

## Referensi Aset

Canva.com







BAHAN AJAR 5

**PENGANTAR PERPAJAKAN  
INTERNASIONAL**

# **DISPUTE SETTLEMENT**

# Tim Penyusun

**Dani Ramdani**

Widyaiswara Ahli Madya



# Daftar Isi

|                                      |    |
|--------------------------------------|----|
| A. Pendahuluan                       | 02 |
| B. Mutual Agreement Procedures (MAP) | 03 |
| C. Advance Pricing Agreement (APA)   | 05 |
| Referensi                            | 07 |



## A. Pendahuluan

Penentuan pajak yang dibebankan kepada wajib pajak seringkali berakhir pada perselisihan (dispute) antara wajib pajak dengan otoritas pajak. Penyelesaian perselisihan (dispute settlement) untuk perselisihan domestik dilakukan dengan berdasarkan Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dimana terdapat tiga cara yang dapat dilakukan, yaitu:

- a. Dengan melakukan pembetulan atas ketetapan yang diterbitkan Direktur Jenderal Pajak yang dalam penerbitannya mengandung kesalahan tulis, kesalahan hitung, dan/atau terdapat kekeliruan penerapan ketentuan tertentu dalam peraturan perundang-undangan perpajakan.
- b. Dengan mengatur tentang hak wajib pajak untuk mengajukan keberatan atas surat ketetapan pajak yang diterbitkan Direktur Jenderal Pajak atau atas pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan perundang-undangan perpajakan.
- c. Dengan mengatur mengenai kewenangan Direktorat Jenderal Pajak baik secara jabatan maupun atas permohonan wajib pajak untuk:
  - (1) Mengurangkan atau menghapus sanksi administrasi berupa bunga, denda, dan kenaikan yang terutang sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan dalam hal tersebut dikenakan karena kekhilafan wajib pajak atau bukan karena kesalahannya;
  - (2) Mengurangkan atau membatalkan surat ketetapan pajak yang tidak benar;
  - (3) Mengurangkan atau membatalkan Surat Tagihan Pajak yang tidak benar; atau
  - (4) Membatalkan hasil pemeriksaan pajak atau Surat Ketetapan Pajak.

Terkait dengan transaksi internasional, di dalam P3B antara Indonesia dengan negara mitra, terdapat pasal yang mengatur prosedur penyelesaian sengketa pajak yang timbul yang berakibat pengenaan pajak berganda maupun pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan P3B yang dikenal dengan Mutual Agreement Procedures (MAP).



Selain MAP dikenal pula Advanced Pricing Agreement (APA) yang merupakan wahana Direktorat Jenderal Pajak dengan wajib pajak berkenaan dengan permasalahan terkait dengan Transfer Pricing.

## B. Mutual Agreement Procedures (MAP)

Prosedur Persetujuan Bersama (Mutual Agreement Procedure) yang selanjutnya disebut MAP adalah prosedur administratif yang diatur dalam P3B untuk menyelesaikan permasalahan yang timbul dalam penerapan P3B. Pejabat Berwenang (Competent Authority) terkait pelaksanaan MAP yang selanjutnya disebut Pejabat Berwenang adalah pejabat di Indonesia atau pejabat di Mitra P3B yang berwenang untuk melaksanakan MAP sebagaimana diatur dalam P3B.

MAP merupakan alternatif bagi wajib pajak untuk menyelesaikan sengketa yang menimbulkan pemajakan berganda, atau apabila terdapat indikasi bahwa tindakan otoritas negara mitra menyebabkan pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan P3B. Wajib pajak dapat mengajukan permohonan asistensi kepada Direktur Jenderal Pajak sebagai Competent Authority atas sengketa yang timbul dari pemajakan berganda dengan negara mitra P3B antara lain berasal dari penyesuaian akibat koreksi transfer pricing, permasalahan berkaitan dengan keberadaan BUT, karakterisasi atas suatu penghasilan, tindakan lain yang tidak sesuai dengan peraturan dalam P3B.

Direktorat Peraturan II Ditjen Pajak lebih lanjut menegaskan MAP dilaksanakan dalam hal terdapat:

- a. Permintaan yang diajukan oleh wajib pajak dalam negeri Indonesia;
- b. Permintaan yang diajukan oleh warga negara Indonesia yang telah menjadi wajib pajak dalam negeri negara mitra P3B sehubungan dengan ketentuan non diskriminasi dalam P3B yang berlaku;
- c. Permintaan yang diajukan oleh negara mitra P3B; atau
- d. Hal yang dianggap perlu oleh dan atas inisiatif Direktur Jenderal Pajak.



Jaja Zakaria mengungkapkan prinsip-prinsip yang dianut dalam prosedur persetujuan bersama (MAP) adalah sebagai berikut:

- a. Apabila seseorang atau suatu badan menganggap bahwa tindakan-tindakan salah satu atau kedua negara yang terikat perjanjian perpajakan mengakibatkan pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan perjanjian perpajakan, maka terlepas dari cara-cara penyelesaian yang diatur oleh perundang-undangan nasional masing-masing negara, ia dapat mengajukan masalahnya kepada pejabat yang berwenang di negara tempat dimana yang bersangkutan merupakan penduduknya (resident). Masalah tersebut harus diajukan dalam jangka waktu yang ditentukan dalam perjanjian perpajakan.
- b. Apabila keberatan yang diajukan itu beralasan, dan apabila yang bersangkutan tidak menemukan suatu penyelesaian yang memuaskan, pejabat yang berwenang dari negara tempat yang bersangkutan merupakan penduduk (resident) akan berusaha menyelesaikan masalahnya melalui persetujuan bersama (mutual agreement) dengan pejabat berwenang dari negara mitra, dengan tujuan untuk mencegah pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan ketentuan Persetujuan Perpajakan.
- c. Perjanjian perpajakan mewajibkan pejabat-pejabat yang berwenang kedua negara yang terikat perjanjian perpajakan untuk menyelesaikan melalui suatu prosedur bersama, setiap kesulitan atau keragu-raguan yang timbul dalam penafsiran atau penerapan ketentuan perjanjian perpajakan. Disamping itu mereka juga dapat berkonsultasi satu sama lain untuk menghindarkan pengenaan pajak ganda untuk hal-hal yang tidak diatur dalam perjanjian perpajakan.
- d. Pejabat-pejabat yang berwenang di kedua negara yang terikat perjanjian perpajakan juga dapat berhubungan langsung satu sama lain untuk mencapai persetujuan bersama mengenai hal-hal disebutkan di atas. Dalam beberapa perjanjian perpajakan ditentukan bahwa pejabat-pejabat berwenang kedua negara, melalui konsultasi akan menetapkan secara bersama-sama prosedur, syarat-syarat, cara-cara dan teknik-teknik yang sesuai untuk merealisasikan prosedur persetujuan bersama dimaksud.



Kevin Holmes mengemukakan bahwa MAP merupakan tindakan yang bersifat ekstra, diluar pengadilan bagi yang menggunakan pendekatan melalui pengadilan atas perselisihan perpajakan. Pada hukum domestik kebanyakan negara, pengadilan yang memutuskan keabsahan pengenaan pajak, namun dalam MAP Competent Authority yang memutuskan keabsahan tersebut.

## C. Advanced Pricing Agreement (APA)

Kesepakatan Harga Transfer (Advance Pricing Agreement) yang selanjutnya disebut APA adalah perjanjian tertulis antara:

- a. Direktur Jenderal Pajak dan Wajib Pajak; atau
  - b. Direktur Jenderal Pajak dengan otoritas pajak pemerintah Mitra P3B yang melibatkan Wajib Pajak,
- sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 ayat (3a) Undang-Undang mengenai Pajak Penghasilan untuk menyepakati kriteria-kriteria dalam penentuan harga transfer dan/atau menentukan harga wajar atau laba wajar dimuka.

Naskah APA adalah dokumen yang berisi kesepakatan antara Direktur Jenderal Pajak dan Wajib Pajak dalam negeri mengenai kriteria-kriteria dalam penentuan Harga Transfer dan penentuan Harga Transfer dimuka sesuai Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha selama Periode APA serta Roll-back (pemberlakuan hasil kesepakatan dalam APA untuk tahun-tahun pajak sebelum Periode APA). Periode APA adalah tahun pajak yang dicakup di dalam APA sesuai permohonan Wajib Pajak dalam negeri atau sesuai Persetujuan Bersama paling lama 5 (lima) tahun pajak setelah tahun pajak diajukannya permohonan APA.

APA yang disepakati ada dua jenis, yaitu:

- APA Unilateral adalah APA antara Direktur Jenderal Pajak dan Wajib Pajak dalam negeri.
- APA Bilateral adalah APA antara Pejabat Berwenang Indonesia dan Pejabat Berwenang Mitra P3B yang dilaksanakan berdasarkan permohonan Wajib Pajak dalam negeri.



Beberapa ketentuan mengenai APA yang perlu diperhatikan adalah:

1. APA dapat mencakup seluruh atau sebagian Transaksi Afiliasi selama Periode APA dan Roll-back dalam hal Wajib Pajak meminta Roll-back dalam Permohonan APA.
2. Transaksi Afiliasi dapat berupa Transaksi Afiliasi antara Wajib Pajak dengan Wajib Pajak dalam negeri lainnya dan/atau dengan Wajib Pajak luar negeri
3. Roll-back berlaku sepanjang atas tahun pajak tersebut:
  - a. Fakta dan kondisi Transaksi Afiliasi Tidak berbeda secara material dengan fakta dan kondisi Transaksi Afiliasi yang telah disepakati dalam APA;
  - b. Belum daluwarsa penetapan;
  - c. Belum diterbitkan Surat Ketetapan Pajak Penghasilan Badan; dan
  - d. tidak sedang dilakukan penyidikan tindak pidana atau sedang menjalani pidana di bidang perpajakan.
4. APA sebagaimana dimaksud berupa kesepakatan:
  - a. kriteria-kriteria dalam Penentuan Harga Transfer; dan
  - b. Penentuan Harga Transfer dimuka, untuk periode APA dan Roll-back dalam hal Wajib Pajak meminta Roll-back dalam permohonan APA.
5. Kriteria-kriteria dalam penentuan harga transfer paling sedikit memuat:
  - a. identitas pihak afiliasi yang dicakup dalam APA;
  - b. transaksi afiliasi yang dicakup dalam APA;
  - c. metode penentuan harga transfer yang digunakan;
  - d. cara penerapan metode penentuan harga transfer yang disepakati; dan
  - e. asumsi kritis (critical assumptions) yang mempengaruhi penentuan harga transfer.



# Referensi

UU KUP

PP 50 Tahun 2022

PMK-54/PMK.03/2021

PMK 196/PMK.03/2007 s.t.d.t.d PMK Nomor 123/PMK.03/2019

## Referensi Aset

Canva.com



