

Latar Belakang Perpajakan Internasional dan Yurisdiksi Pemajakan

Mas Rasmini, S.E., M.Si.



PENDAHULUAN

Dalam modul ini akan dibahas mengenai latar belakang perpajakan internasional dan yurisdiksi pemajakan. Banyak hal yang menyebabkan perlunya pengenaan pajak terhadap arus internasional penghasilan. Salah satu argumen penalaran yaitu bahwa penghasilan tersebut bersumber dari Negara tersebut atau dari tempat kedudukan (Negara asal) Wajib Pajak.

Setelah mempelajari modul 1 (satu) ini, Anda diharapkan mampu menjelaskan mengenai hal-hal yang melatarbelakangi perpajakan internasional dan yurisdiksi pemajakan.

Secara lebih rinci sesudah mempelajari dengan baik isi modul ini diharapkan Anda dapat menjelaskan:

1. Pertumbuhan Perdagangan dan Investasi Transnasional
2. Pertimbangan Ekonomi Perdagangan Internasional
3. Kebijakan Pemajakan
4. Maksud dan Tujuan Ketentuan Pajak Internasional
5. Sistem Perpajakan Internasional Secara Global
6. Yurisdiksi Domisili dan Yurisdiksi Sumber
7. Cakupan Geografis Pajak Penghasilan
8. Dimensi Internasional Aplikasi Yurisdiksi
9. Keringanan Pajak Berganda

Untuk memudahkan Anda mencapai tujuan tersebut maka materi modul ini diorganisasikan dalam 2 kegiatan belajar sebagai berikut.

Kegiatan Belajar 1: Latar Belakang Perpajakan Internasional

Kegiatan Belajar 2: Yurisdiksi Pemajakan

Pelajari setiap kegiatan belajar sesuai dengan tujuannya sampai Anda dapat memahami isinya. Setelah itu kerjakan latihan yang ada pada setiap kegiatan belajar, serta kerjakan pula tes formatifnya dengan baik.

KEGIATAN BELAJAR 1**Latar Belakang Perpajakan Internasional**

Ⓓalam kegiatan belajar 1 (satu) ini akan diuraikan mengenai latar belakang perpajakan internasional. Ada pun perpajakan internasional muncul, disebabkan oleh beberapa peristiwa/kegiatan, diantaranya adalah adanya kegiatan ekonomi lintas batas atau adanya investasi dan perdagangan internasional yang memberikan manfaat ekonomi. Lebih rinci akan dibahas berikut ini.

A. PERTUMBUHAN PERDAGANGAN DAN INVESTASI TRANSNASIONAL

Pesatnya pertumbuhan ilmu pengetahuan dan teknologi yang berkelanjutan di masa kini, terbukti mampu mendorong tumbuhnya perdagangan dan investasi di banyak negara. Seperti diungkapkan oleh Gunadi (2007:1) kemajuan komunikasi dan transportasi telah memberikan kontribusi yang sangat tinggi serta ikut mematangkan iklim yang kondusif terhadap hubungan ekonomi internasional. Hubungan ekonomi internasional yang semula hanya diwarnai dengan pertukaran barang, migrasi sumber daya manusia, transaksi jasa lintas perbatasan dan kemudian arus modal dan pembiayaan antarnegara serta arus informasi semakin berperan dalam peredaran ekonomi Internasional. Saat ini fenomena tersebut tidak berdiri sendiri, melainkan saling berkaitan dan terdapat ketergantungan satu sama lain.

Ada pun perkembangan perdagangan dan investasi internasional Indonesia berdasarkan ungkapan yang disampaikan Sekretaris Direktorat Jenderal Pengembangan Perwilayahan Industri Kementerian Perindustrian Budi Setiyanto ([http://www.bappenas.go.id/files/2713/8062/2637/LAPO-RAN TRIWULANAN II 2013 BAPPENAS FINAL.pdf](http://www.bappenas.go.id/files/2713/8062/2637/LAPO-RAN%20TRIWULANAN%20II%202013%20BAPPENAS%20FINAL.pdf)) mengatakan sepanjang tahun 2012, realisasi PMDN dalam negeri mencapai Rp 49,89 triliun. Pada tahun ini (2013), Kemenperin menargetkan PMDN manufaktur sebesar Rp 42 triliun. Biasanya angka target memang lebih rendah dibandingkan dengan realisasi. Ada pun sepanjang semester I tahun 2013,

investasi sektor industri baik PMDN maupun penanaman modal asing (PMA) sangat menjanjikan. Investasi PMDN sektor manufaktur semester I tahun 2013 sebesar Rp26,92 triliun, naik 30,61 persen dari periode yang sama tahun lalu Rp20,80 triliun. "Mungkin bisa naik dua kali lipat pada 2014 bila dibandingkan dengan realisasi pada tahun lalu," katanya. Namun, secara penyebaran, investasi PMDN sektor industri belum merata secara nasional. Sebagai gambaran, pada kuartal I tahun 2013, peranan Pulau Jawa dalam pembentukan PDB nasional masih sangat dominan yaitu 57,79 persen. Sementara itu, sisanya 42,21 persen disumbangkan oleh wilayah-wilayah di luar Pulau Jawa.

Kondisi yang lebih kontras terjadi di sektor industri karena peranan Pulau Jawa dalam pembentukan PDB sektor industri masih sangat dominan. Data pada 2011 menunjukkan peranan Pulau Jawa dalam PDB sektor industri mencapai 73,42 persen. Dalam periode 2000-2011, peranan Pulau Jawa dalam pembentukan PDB sektor industri hanya turun sekitar 4,05 persen. Oleh karena itu, diperlukan upaya-upaya untuk mendorong agar sektor industri dapat lebih menyebar khususnya ke luar Jawa. Direktorat Jenderal Pengembangan Perwilayahan Industri Kementerian Perindustrian mengatakan pihaknya berkomitmen untuk terus berupaya melakukan pemerataan dan penyebaran industri keluar Pulau Jawa dengan pengembangan pusat-pusat pertumbuhan industri baik melalui pembangunan kawasan industri maupun pengembangan kompetensi inti industri daerah. Diharapkan ke depan, peran wilayah di luar Pulau Jawa dalam sumbangannya terhadap nilai tambah sektor industri akan terus meningkat dari 27 persen pada tahun 2011 menjadi sekitar 40 persen pada tahun 2025.

Pengembangan sektor industri yang tidak merata juga terlihat dari sebaran kawasan industri. Dari 74 kawasan industri yang beroperasi sebanyak 55 kawasan industri berlokasi di Pulau Jawa dengan luas sekitar 75,89 persen dari total luas kawasan industri di Indonesia. Dari jumlah tersebut, konsentrasi terbesar di Jawa Barat sebesar 44,07 persen dari total luas kawasan 28.526 hektar. Penyebaran industri melalui pembangunan kawasan industri padahal sangat penting mengingat peran kawasan industri yang sangat strategis. Hal ini dapat dilihat dari estimasi nilai ekspor yang berasal dari kawasan industri yaitu USD 52 miliar per tahun (41persen dari nilai total ekspor non migas tahun 2012). Ada pun, estimasi investasi untuk PMDN mencapai Rp29,9 triliun dan USD 7,06 miliar untuk PMA (60 persen dari

total investasi tahun 2012) dan estimasi penerimaan negara USD 938 juta (PBB, PPN, PPh).

Perkembangan perdagangan Internasional Indonesia dapat dilihat juga dari perkembangan ekspor dan impor selama ini.

1. Perkembangan Ekspor

Nilai total ekspor Indonesia menurut BPS pada triwulan II tahun 2013 adalah sebesar USD 45.635,0 juta atau mengalami pertumbuhan negatif sebesar -5,8 persen (YoY). Ada pun sumber penurunan pertumbuhan ekspor dikontribusikan oleh sektor migas sebesar -3,6 persen dan non migas sebesar -1,6 persen. Komoditas gas dalam sektor migas menyumbang penurunan terbesar, yaitu -2,5 persen, sedangkan komoditas pertambangan dalam sektor non migas menyumbang penurunan terbesar yaitu sebesar -1,1 persen. Namun, jika dibandingkan dengan triwulan I tahun 2013, nilai ekspor Indonesia pada triwulan II tahun 2013 mengalami sedikit peningkatan. Salah satu pendorong peningkatan ini adalah nilai ekspor Indonesia yang sempat mengalami kenaikan cukup signifikan pada bulan Mei tahun 2013.

Dilihat dari volumenya, total ekspor non migas Indonesia pada triwulan II tahun 2013 mengalami peningkatan, baik jika dibandingkan dengan triwulan sebelumnya (QtQ) maupun dengan triwulan yang sama di tahun 2012 (YoY). Volume ekspor non migas Indonesia tumbuh positif sebesar 3,0 persen (QtQ) dengan pertumbuhan paling tinggi terjadi pada komoditas ikan dan udang (HS-03), yaitu sebesar 25,0 persen. Sedangkan secara YoY, volume ekspor non migas meningkat sebesar 19,7 persen dengan peningkatan tertinggi terjadi pada komoditas lemak dan minyak hewan/nabati (HS-15) yaitu sebesar 44,9 persen.

Perkembangan ekspor non migas ke 5 (lima) negara tujuan utama yaitu Jepang, Amerika Serikat, Singapura, Cina, dan India pada triwulan II tahun 2013 mengalami penurunan sebesar -0,8 persen (YoY) dan -1,7 persen (QtQ). Dari ke lima negara tujuan utama, pertumbuhan positif hanya terjadi pada ekspor non migas ke Amerika Serikat yaitu sebesar 0,9 persen (QtQ) dan 0,4 persen (YoY); serta ke India yaitu sebesar 8,7 persen (QtQ) dan 19,2 persen (YoY).

2. Perkembangan Impor

Informasi yang diperoleh dari sumber yang sama yaitu BPS memperlihatkan bahwa pada triwulan II tahun 2013, impor Indonesia tumbuh

negatif (YoY) yaitu sebesar -3,9 persen yang terutama penurunannya dikontribusikan oleh penurunan impor barang modal hingga -21,3 persen. Dilihat dari sektornya, pertumbuhan negatif impor non migas lebih besar daripada impor migas yaitu berturut-turut -4,2 persen dan -3,0 persen. Namun, jika dibandingkan dengan triwulan sebelumnya, total nilai impor Indonesia meningkat dari USD 45.650,6 juta menjadi USD 48.711,3 juta karena terjadi peningkatan total nilai impor yang cukup tinggi pada bulan April dan Mei tahun 2013.

Pertumbuhan negatif yang relatif cukup tinggi di sektor non migas pada triwulan II tahun 2013 (YoY) disebabkan oleh penurunan nilai impor yang cukup tinggi di beberapa komoditas, seperti komoditas kapal terbang dan bagiannya (HS-88) sebesar -65,5 persen, pupuk (HS-31) sebesar -36,5 persen dan kendaraan dan bagiannya (HS-87) sebesar -23,5 persen. Meskipun demikian, secara QtQ nilai impor non migas Indonesia meningkat sebesar 11,7 persen dengan peningkatan tertinggi terjadi pada komoditas binatang hidup (HS-01) yaitu sebesar 125,1 persen.

Dilihat berdasarkan Negara asal impornya, nilai impor dari 6 (enam) negara utama juga mengalami penurunan sebesar -5,5 persen (YoY) dengan penurunan paling besar terjadi pada impor dari Jepang (-17,8 persen) dan Amerika Serikat (-16,9 persen). Sedangkan secara QtQ, impor non migas dari 6 (enam) negara utama mengalami pertumbuhan positif sebesar 11,1 persen dengan pertumbuhan positif tertinggi terjadi pada impor dari Amerika Serikat (36,2 persen) dan Cina (21,3 persen).

B. PERTIMBANGAN EKONOMI PERDAGANGAN INTERNASIONAL

Manusia secara individu ataupun organisasi/badan dalam setiap melakukan kegiatan tentu memiliki alasan-alasan tertentu, tak terkecuali dengan kegiatan perdagangan, baik perdagangan nasional maupun perdagangan internasional. Khususnya kegiatan perdagangan internasional dilakukan tidak lepas dari adanya manfaat dan keuntungan timbal balik bagi kedua pelaku kegiatan. Manfaat yang dimaksud tidak lain adalah manfaat ekonomi, misalnya permintaan akan suatu produk atau produktivitas, kesempatan kerja, dan penghasilan bruto kedua belah pihak/kedua negara yang melakukan kerja sama internasional.

Ada pun pertimbangan menurut Undang-undang Nomor 7 Tahun 2014 Tentang Perdagangan Pasal 82 (1) yaitu “Untuk meningkatkan akses Pasar serta melindungi dan mengamankan kepentingan nasional, Pemerintah dapat melakukan kerja sama perdagangan dengan negara lain dan/atau lembaga/organisasi internasional”.

Beberapa pendapat (Gunadi, 2007:2) dari para pendukung penanaman modal asing selain dapat mengoptimalkan kapasitas produksi nasional dan kesempatan kerja, juga dapat memperkenalkan produk dan metode penyelenggaraan usaha, perdagangan atau produksi baru. Kelengkapan investasi dengan sumber daya manusia dan teknologi yang berkualitas dan berpengalaman dari mancanegara dapat ikut meningkatkan kualitas dan pengalaman sumber daya domestik. Selain itu menurut Gunadi (2007:3), investasi yang dilakukan perusahaan multinasional dengan strategi aliansinya dapat memperluas dan memperbesar akses negara setempat terhadap pasar internasional.

Sementara pendapat lain (<http://fitrahrp2.blogspot.com/2012/03/sistem-ekonomi-politik-dan-hukum-dalam.html>) mengatakan bahwa di banyak negara, perdagangan internasional menjadi salah satu faktor utama untuk meningkatkan GDP. Dengan adanya perdagangan internasional, setiap negara mampu memenuhi kebutuhan yang tidak diproduksi sendiri sehingga permasalahan ekonomi atas tersedianya bahan kebutuhan dalam negeri dapat terpenuhi. Perdagangan internasional mampu meningkatkan kondisi ekonomi suatu negara.

Dalam aktivitas perdagangan dan investasi, baik nasional maupun internasional yang dapat menimbulkan penghasilan maka negara akan memungut pajak. Dalam perdagangan dan investasi internasional maka kedua negara akan memungut pajak atas penghasilan yang diterima dari kegiatan tersebut. Ada pun alasan dimana negara tempat berdagang atau investasi memungut pajak penghasilan adalah bahwa penghasilan tersebut diperoleh dari sumber yang ada di negara tersebut bahkan di bawah perlindungan keamanan dan fasilitas. Sementara alasan atau argumen dari negara tempat kedudukan pelaku kegiatan perdagangan dan investasi, memungut pajak penghasilan yaitu bahwa di mana pelaku kegiatan (Orang Pribadi dan atau Badan) merupakan individu atau personal atau badan yang memiliki pertalian personal dengan negara tersebut. Oleh karena itu, khusus di negara Indonesia, untuk mengatur pajak internasional ditetapkan dalam Undang-undang pajak penghasilan. Dengan tidak mengabaikan azas keadilan bagi Wajib Pajak.

Pasal 4 ayat (1) Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan dengan jelas mengenai pengenaan pajak atas kegiatan arus internasional yaitu "Yang menjadi objek pajak adalah penghasilan yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun". Dari bunyi pasal tersebut jelas mengandung arti bahwa setiap penghasilan baik dari dalam negeri ataupun dari luar negeri akan dikenakan pajak penghasilan.

Dengan adanya pemungutan pajak oleh negara atas penghasilan dari kegiatan perdagangan dan investasi internasional maka semakin menunjukkan adanya manfaat dari perdagangan internasional dan investasi bagi kedua negara yang bekerja sama dalam meningkatkan penerimaan negara. Peningkatan penerimaan negara dari pajak akan memberikan kontribusi nyata dalam meningkatkan pembangunan nasional, terutama dalam memenuhi kebutuhan publik atas pendidikan, kesehatan, infrastruktur, dan lain-lain.

Di sisi yang satu negara bisa menambah penerimaan negara dari pajak perdagangan dan investasi internasional, namun di sisi lain negara/pemerintah juga berusaha untuk meminimalkan pajak yang menghambat perdagangan dan investasi guna memajukan perdagangan antar negara, dan laju investasi di masing-masing negara. Salah satu upaya untuk meminimalkan beban tersebut adalah dengan melakukan penghindaraan pajak berganda internasional.

C. KEBIJAKAN PEMAJAKAN

1. Sumber-sumber Hukum Pajak Internasional

Pada dasarnya, hukum pajak internasional adalah hukum pajak nasional yang di dalamnya mengandung unsur-unsur asing, unsur tersebut bisa mengenai subjek pajaknya, objek pajaknya maupun pemungut pajaknya.

Sumber hukum pajak internasional terdiri dari:

- a. Hukum pajak nasional yaitu peraturan pajak sepihak yang tidak ditujukan kepada pihak lain.
- b. Traktat yaitu perjanjian pajak dengan negara lain, untuk:
 - 1) menghindari pajak berganda;
 - 2) mengatur perlakuan fiskal terhadap orang asing;

- 3) mengatur mengenai laba Badan Usaha Tetap (BUT);
 - 4) memberantas penyelundupan pajak;
 - 5) menetapkan tarif duane.
- c. Putusan hakim (nasional maupun internasional)

Sampai saat ini, pengertian atau definisi pajak internasional belum ada dalam Undang-undang Pajak Penghasilan, namun penulis menemukan definisi dari Sophia Ririn dalam artikelnya, manakala Sophia bersama *Bapak Sriadi Kepala Seksi Perjanjian Perpajakan Eropa, Kantor Pusat Direktorat Jendral Pajak*. Maka lahirlah definisi pajak internasional seperti berikut ini.

“Pajak Internasional adalah kesepakatan perpajakan yang berlaku di antara negara yang mempunyai Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dan pelaksanaannya dilakukan dengan niat baik sesuai dengan Konvensi Wina (Pacta Sunservanda)”.

Dari definisi yang berhasil dirumuskan tersebut, Sophia menjelaskan bahwa “Dengan demikian peraturan perpajakan yang berlaku di Negara Indonesia terhadap badan atau orang asing menjadi tidak berlaku bilamana terdapat perjanjian bilateral (dua negara) tentang Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda dengan negara asal atau penduduk asing tersebut”.

Sementara mengenai hukum pajak sendiri menurut Rochmat Soemitro “Hukum Pajak Internasional adalah hukum pajak nasional yang terdiri atas kaidah yang berasal dari traktat antarnegara dan dari prinsip atau kebiasaan yang telah diterima baik oleh negara-negara di dunia”. Dan menurut Adriani “Hukum Pajak Internasional merupakan hukum pajak nasional yang mengatur peneanaan pajak terhadap orang asing”.

Hal senada disampaikan oleh Gunadi (2007), bahwa Pemajakan atas penghasilan dari arus internasional pada dasarnya merupakan perluasan dari pemajakan penghasilan dalam negeri. Oleh karena itu, beberapa kebijakan pemajakan nasional berlaku juga terhadap pemajakan internasional.

Berdasarkan pendapat tersebut maka dapat diartikan bahwa dalam membahas kebijakan pajak internasional di Indonesia akan tetap berdasar atau merujuk pada ketentuan yang tertuang dalam Undang-undang Pajak Penghasilan yaitu Undang-undang Nomor 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan. Lebih khusus mengenai

ketentuan pajak internasional tersebut diatur dalam Pasal 24 UU Pajak Penghasilan.

Selanjutnya, Gunadi menyampaikan secara umum, dapat disebut bahwa kebijakan pemajakan atas arus penghasilan internasional ditujukan kepada perolehan manfaat ekonomis maksimal dari investasi orang asing yang dilakukan di dalam negeri dan investasi di manca negara yang dilakukan oleh orang dalam negeri. Manfaat ekonomis demikian dapat diperoleh dari usaha, perdagangan, mobilitas sumberdaya manusia serta sumberdaya lainnya antarnegara.

Banyak ahli menyampaikan beberapa hal mengenai kebijakan pemajakan. Diantaranya adalah:

- a. Arnold (1986) menunjuk beberapa kebijakan pemajakan tersebut seperti
 - 1) keadilan (*equity*),
 - 2) netralitas (*neutrality*),
 - 3) penerimaan (*revenue*),
 - 4) pertimbangan administrasi dan kepatuhan (*administrative and compliance*).
- b. Doernberg (1989) menyebut 3 unsur netralitas yang harus dipenuhi dalam kebijakan perpajakan internasional:
 - 1) *Capital Export Neutrality* (Netralitas Pasar Domestik): Kemanapun kita berinvestasi, beban pajak yang dibayar haruslah sama sehingga tidak ada bedanya bila kita berinvestasi di dalam atau luar negeri. Maka jangan sampai bila berinvestasi di luar negeri, beban pajaknya lebih besar karena menanggung pajak dari dua negara. Hal ini akan melandasi UU PPh Psl 24 yang mengatur kredit pajak luar negeri.
 - 2) *Capital Import Neutrality* (Netralitas Pasar Internasional): Dari mana pun investasi berasal, dikenakan pajak yang sama sehingga baik investor dari dalam negeri atau luar negeri akan dikenakan tarif pajak yang sama bila berinvestasi di suatu negara. Hal ini melandasi hak pemajakan yang sama dengan Wajib Pajak Dalam Negeri (WPDN) terhadap permanent establishment (PE) atau Badan Usaha Tetap (BUT) yang dapat berupa cabang perusahaan ataupun kegiatan jasa yang melewati time-test dari peraturan yang berlaku.
 - 3) *National Neutrality*: Setiap negara, mempunyai bagian pajak atas penghasilan yang sama sehingga bila ada pajak luar negeri yang tidak bisa dikreditkan boleh dikurangkan sebagai biaya pengurang laba.

Secara fiskal (Gunadi,2007), keadilan lebih ditujukan pada keadaan pemerataan dalam arti sama rata dan sama rasa distribusi beban penerimaan negara (pajak) yang harus didukung (bayar) oleh segenap warga masyarakat. Keadilan (ekuitas) dalam sistem pajak meliputi dua aspek, yaitu horizontal dan vertikal. Keadilan horizontal menyangkut ekualitas (kesamaan) perlakuan pemajakan antarorang yang berada dalam keadaan (kemampuan pajak) yang sama, sedangkan keadilan vertikal menunjuk kepada perbedaan pemajakan antarorang yang berada dalam keadaan yang berbeda kemampuan membayarnya (*ability to pay*). Namun, dalam sistem pemajakan modern, keadilan dalam pemajakan sangat relatif dan bahkan nampak semu dan sangat kasar. Dalam praktik, preferensi dan kemudahan perpajakan dibuat tersedia untuk beberapa kelompok wajib pajak atau sektor ekonomi tertentu. Demikian juga kompleksitas ketentuan pemajakan modern dan kurang memadainya kualitas, sistem serta pendukung administrasi pajak secara tidak sengaja (efektif) memberi peluang penghindaran atau kekurang patuhan perpajakan dari sebagian masyarakat hal ini menjadi penyebab kekurang-adilan. Namun demikian, dengan memperhatikan berbagai tantangan dan hambatan tersebut, adalah merupakan hal yang esensial bagi pemerintah untuk selalu mengupayakan keadilan dalam setiap kebijakan pemajakan. Beberapa aspek ekualitas pemajakan tersebut antara lain (1) status wajib pajak (ekualitas WPDN-WPLN), (2) *nature* wajib pajak (ekualitas Orang Pribadi- Badan), (3) cakupan geografis sumber (ekualitas domestik - manca negara/global), (4) perangkat usaha (ekualitas cabang-anak perusahaan), dan (5) alokasi penerimaan pajak (ekualitas negara sumber-domisili).

Sementara itu, dalam mendorong efisiensi ekonomi, pemajakan merupakan salah satu pertimbangan yang tidak begitu saja dengan mudah dapat diabaikan. Dalam sistem pajak, netralitas dimaksudkan sebagai suatu pola kebijakan pemajakan (*tax policy*) yang tidak mencampuri atau mempengaruhi maupun mengarahkan pemilihan wajib pajak untuk apakah melakukan kegiatan ekonomi atau investasi di dalam atau di luar negeri. Netralitas pajak menghendaki agar ketentuan perpajakan tidak memberikan perlakuan yang berbeda atas satu kegiatan atau keputusan ekonomi dari kegiatan atau keputusan ekonomi lainnya.

Aspirasi netralitas impor modal yang sering disebut sebagai netralitas pasar manca negara atau kompetitif (*foreign market or competitive neutrality*) dapat terwujud apabila semua perusahaan yang menjalankan usaha atau investasi pada tempat yang sama (negara pengimpor modal)

menanggung (total) beban pajak dengan jumlah yang sama. Apabila, misalnya Indonesia mengecualikan pajak atas penghasilan dari bisnis di Singapura, karena penghasilan tersebut hanya dikenakan pajak di Singapura saja, maka sejumlah pajak yang sama besar dengan perusahaan negara tersebut akan ditanggung oleh perusahaan Indonesia dan dengan demikian Indonesia mengimplementasikan aspirasi netralitas impor modal. Netralitas impor modal tersebut nampak kurang sejalan dengan netralitas ekspor modal. *Capital-impor neutrality* menghendaki bahwa setiap investasi yang dilakukan pada suatu negara asing dikenakan pajak berdasarkan tarif (ketentuan) yang sama, tanpa memperhatikan asal kebangsaan atau tempat kedudukan investor. Netralitas impor modal menghendaki agar para investor di suatu negara bersaing dengan sandaran ekualitas basis pemajakan negara tempat investasi. Karena ketentuan pemajakan di setiap negara dapat bervariasi satu sama lain, kesamaan basis pemajakan dapat tersedia apabila investor tersebut hanya berurusan dengan satu ketentuan pajak saja, yaitu negara tempat investasi dilakukan.

Setiap kebijakan perpajakan baik pada aspek domestik maupun internasional, tujuan yang paling dominan adalah mengumpulkan penerimaan (dana) untuk memenuhi pengeluaran pemerintah. Sehubungan dengan arus penghasilan (transaksi) internasional kebijakan pajak diandalkan agar dapat memperoleh penerimaan pajak dari penghasilan luar negeri yang diterima atau diperoleh WPDN dan penghasilan domestik yang diterima atau diperoleh WPLN. Dengan semakin majunya metode dan teknik berdagang, bisnis dan investasi internasional serta semakin canggihnya perencanaan perpajakan (*tax planning*) untuk dapat mengenakan pajak dengan efektif, administrasi pajak harus dapat menyesuaikan maupun membangun serta mengembangkan jaringan sistem perpajakan (*tax net*) yang memadai.

Akhirnya, setiap kebijakan perpajakan tidak dapat melupakan diri dari kegiatan administrasi serta kepatuhan masyarakat. Sementara masyarakat diharapkan untuk dapat mematuhi kewajiban perpajakannya dengan baik, administrasi pajak yang bertanggung jawab terhadap pengadministrasian, penagihan, dan penegakan hukum (*law enforcement*) harus dapat melaksanakan fungsi tersebut secara efektif. Karena menyangkut dimensi ruang yang lebih luas dari investasi domestik, kompleksitas dan disparitas ketentuan perpajakan dari dua atau lebih negara, praktik akuntansi, dan kesulitan bahasa dapat menurunkan tingkat kepatuhan wajib pajak. Dari

aspek administrasi, kesulitan untuk memperoleh informasi yang lengkap dan benar menambah kompleksitas administrasi pajak.

Keempat kebijakan pajak tersebut dalam praktik sering bertentangan satu sama lain. Pengutamaan pada segi penerimaan akan menyebabkan pengurangan atas keringanan (relif) yang disediakan atas pajak berganda internasional sehingga mengorbankan ekualitas atau netralitas. Ekualitas perpajakan antara cabang dan anak perusahaan dapat ditegakkan dengan mengenakan pajak prorata atas laba setelah pajak anak perusahaan. Namun sistem demikian menambah kompleksitas administrasi dan kepatuhan. Demikian juga pengutamaan netralitas pasar luar negeri (*capital-import neutrality*) dengan tanpa mengenakan pajak atas penghasilan dari investasi di luar negeri, kurang selaras dengan netralitas pasar domestik (*capital-export neutrality*) dan penerimaan.

Pemberian kredit pajak luar negeri oleh Indonesia merupakan perwujudan dari aspirasi netralitas ekspor modal. Sementara itu, tidak dipungutnya pajak atas penghasilan anak perusahaan (Indonesia) yang bertempat kedudukan di luar Indonesia merupakan wujud dari aspirasi netralitas impor modal. Selanjutnya, seandainya apabila terdapat pajak luar negeri atau kelebihan pajak luar negeri yang tidak dapat dikreditkan (karena sudah melebihi batasan teoritis pajak yang dapat dikreditkan) diperbolehkan untuk dikurangkan dari penghasilan bruto, Indonesia dapat disebut mengaplikasikan aspirasi netralitas nasional.

2. Subjek Pajak dan Objek Pajak dalam Pajak Internasional

Subjek pajak dibagi menjadi 2:

- a. Subjek pajak dalam negeri yang mendapat penghasilan dari sumber-sumber di luar negeri
- b. Subjek pajak luar negeri yang mendapat penghasilan dari sumber-sumber di dalam negeri

Objek pajak dibagi menjadi 2 yaitu:

- a. Objek pajak dengan sumber di dalam negeri
- b. Objek pajak dengan sumber di luar negeri

D. MAKSUD DAN TUJUAN KETENTUAN PAJAK INTERNASIONAL

Ketentuan Pajak Internasional suatu negara menurut Gunadi (2007) meliputi 2 dimensi:

1. Pemajakan terhadap wajib pajak dalam negeri (WPDN) atas penghasilan dari luar negeri (*outward, outbound transactions*).
2. Pemajakan terhadap wajib pajak luar negeri (WPLN) atas penghasilan dari dalam negeri/domestik. (*inward, inbound transactions*)

Kedua dimensi di atas selanjutnya dijelaskan Gunadi, bahwa Dimensi pertama merujuk pada pemajakan atas penghasilan luar negeri atau transaksi (ke) luar batas negara (*outward, outbound transaction*) karena umumnya melibatkan eksportasi modal ke manca negara sedangkan dimensi kedua merujuk pada pemajakan atas penghasilan domestik atau transaksi (ke) dalam batas negara (*inward, inbound transaction*) karena umumnya melibatkan importasi modal dari manca negara. Dalam aplikasinya, pemajakan penghasilan luar negeri dilakukan oleh negara domisili (*residence country*), sedangkan pemajakan penghasilan domestik dilakukan oleh negara sumber (*source country*).

Setiap kebijakan tentu mempunyai tujuan tertentu yang ingin dicapai, begitu juga dengan kebijakan perpajakan internasional sudah tentu mempunyai tujuan yang ingin dicapai. Tujuan yang dimaksud yaitu memajukan perdagangan antar negara, dan mendorong laju investasi di masing-masing negara. Sementara pemajakan atas suatu penghasilan secara bersamaan oleh negara domisili dan sumber seperti yang diungkapkan Gunadi di atas menimbulkan pajak ganda internasional (*international double taxation*). Kondisi ini dipandang oleh para investor dan pengusaha pajak kurang memperlancar/menghambat mobilitas arus investasi, perdagangan, dan bisnis. Untuk mengatasi dan memberikan solusi atas masalah yang dihadapi oleh para investor dan pengusaha maka pemerintah melakukan upaya dan berusaha untuk meminimalkan atau meringankan pajak berganda yang menghambat perdagangan dan investasi tersebut. Upaya dimaksud berhasil dituangkan dalam bentuk aturan yaitu selain diatur dalam ketentuan pajak domestik, keringanan pajak ganda juga pada umumnya diatur dalam P3B.

Sementara itu, Gunadi menjelaskan bahwa ketentuan pajak internasional suatu negara pada umumnya disusun untuk mencapai sekurang-kurangnya 4 (empat) tujuan:

1. memperoleh bagian penerimaan dari transaksi lintas perbatasan secara adil,
2. meningkatkan keadilan (*fairness*) dalam perpajakan,
3. memperkuat daya saing ekonomi domestik, dan
4. netralitas ekspor modal (*capital-export neutrality*) dan netralitas impor modal (*capital-import neutrality*).

Pengumpulan penerimaan negara merupakan tujuan utama semua sistem perpajakan di setiap negara, termasuk penerimaan pajak dari penghasilan transaksi lintas perbatasan. Agar terjadi pembagian penerimaan yang adil antar negara (*inter-nation equity*), suatu negara harus mengamankan basis pajak domestik dengan menyusun ketentuan pajak yang handal, dan menghindari penutupan P3B yang menggerus atau secara kurang proporsional menghilangkan atau membatasi hak pemajakan atas penghasilan sumber domestik. Keadilan dalam sistem perpajakan dapat dicapai dengan membebaskan pajak dalam jumlah yang sama terhadap para wajib pajak dengan jumlah penghasilan yang sama, membuat sedemikian rupa sehingga beban tersebut sepadan (*commensurate*) dengan kemampuan bayarnya. Demikian juga terhadap suatu grup perusahaan yang saling terkait, prinsip keadilan menghendaki pembebanan pajak sejumlah yang sama seandainya suatu perusahaan tunggal melakukan aktivitas sebanding. Selanjutnya, terhadap WPDN yang menjalankan usaha atau kegiatan di manca negara, keadilan perpajakan menghendaki agar penghasilan domestik dan luar negeri, baik diperoleh langsung maupun tidak langsung harus dikenakan pajak. Kontribusi pengembangan standar dan ketentuan pajak yang proporsional pengenaan pajak sesuai dengan standar dimaksud, dan kerjasama pengenaan dan penagihan pajak terhadap WPDN dengan negara asing dapat meningkatkan keadilan perpajakan internasional. Setiap negara bertujuan untuk meningkatkan kemakmuran dan kesejahteraan rakyatnya. Dalam persaingan ekonomi global, negara tersebut harus menghindari ketentuan pajak yang dapat memperlemah daya saing ekonomi negerinya. Untuk itu, investasi, perdagangan dan kegiatan ekonomi baik yang berasal dari domestik maupun manca negara yang dapat menciptakan kerja dan kemakmuran

bangsa harus dipertahankan jangan sampai terusir karena masalah ketentuan perpajakan.

Akhirya agar tercapai netralitas ekspor modal, ketentuan perpajakan internasional harus di disain tanpa mendorong atau menghambat arus keluar modal, walaupun dalam praktik ini dianggap sebagai tujuan sekunder karena dapat menggerus kesempatan kerja dan kemakmuran domestik. Sementara itu, agar tercapai netralitas impor modal, suatu negara (pengekspor modal) tidak sepatasnya mendisain ketentuan pajak internasional yang menyebabkan perusahaan multinasionalnya menanggung beban pajak yang lebih besar di pasar luar negeri (negara pengimpor modal) dibanding dengan beban pajak perusahaan multinasional negara lain.

Lanjut Gunadi, perlu disadari bahwa dari keempat tujuan tersebut di atas, suatu negara belum tentu dapat mencapai semuanya karena terdapat kurang kesesuaian bahkan saling bertentangan antar tujuan tersebut. Misalnya, antara tujuan perolehan bagian penerimaan dari penghasilan perusahaan *multinational* yang mempunyai kegiatan di luar negeri dengan tujuan netralitas impor modal. Berbeda dengan tujuan pertama yang menghendaki pengenaan pajak atas penghasilan luar negeri, netralitas impor modal menghendaki pembebasan pajak (*tax exempt*) atas penghasilan manca negara. Untuk itu, skala prioritas, preferensi, dan relevansi tujuan sesuai dengan situasi dan kondisi yang sedang atau akan dihadapi perlu dipertimbangkan.

Tujuan umum pajak internasional adalah untuk mengeliminasi gejala pajak ganda, hal ini dapat dilakukan dengan 3 cara:

1. Dengan cara unilateral, mana kala negara yang bersangkutan memasukkan dalam perundang-undangan pajaknya ketentuan untuk menghindari pajak berganda seperti:
 - a. Exemption yang didasarkan pada *pure territorial principle* atau *restricted territorial principle*
 - b. *Tax credit* yang dapat dibedakan menjadi *direct tax credit*, *indirect tax credit*, dan *fictitious tax credit/tax sparing*
2. Dengan cara bilateral, dilakukan dengan melakukan perjanjian pajak antar negara yang dikenal dengan istilah *tax treaty* atau perjanjian penghindaran pajak berganda (P3B). Untuk negara Indonesia telah memiliki *Tax Treaty* dengan 57 negara.
3. Perjanjian multilateral, misalnya *General Agreement Tariffs and Trade (GATT)* yang sekarang lebih dikenal dengan sebutan WTO. Regulasi-regulasi yang dihasilkan oleh WTO bertujuan untuk semakin

membebasakan aktivitas perdagangan dan mereduksi segala bentuk tekanan dari pemerintah terhadap kegiatan perdagangan internasional. WTO di sini memposisikan untuk bertindak netral dalam mengelola persetujuan perdagangan, bertindak sebagai forum dalam negosiasi perdagangan, membantu menyelesaikan perselisihan perdagangan, meninjau kebijakan perdagangan nasional, menyediakan bantuan untuk negara berkembang dalam isu kebijakan perdagangan melalui bantuan teknis dan program pelatihan, serta bekerjasama dengan organisasi internasional lainnya

Pada Tanggal 1 Januari tahun 1995 sesuai dengan hasil kesepakatan dari Putaran Uruguay, di Jenewa Swiss, WTO resmi berdiri dengan beranggotakan 146 negara termasuk Indonesia. Berdasarkan hasil kesepakatan Putaran Uruguay, terdapat beberapa hal yang bersifat new issues, antara lain; *trade in services*, *intellectual property rights*, dan *trade-related investment measures* (TRIMs). Beberapa hal yang menjadi perhatian Indonesia sebagai konsekuensi logis dari keikutsertaannya dalam WTO antara lain; masalah tarif, akses pasar, komoditas tekstil, produk pertanian, regulasi dan penyelesaian sengketa, hak atas kekayaan intelektual, bidang jasa dan investasi. Mengenai fungsi atau tujuan WTO dapat dilihat dalam Article III WTO yaitu:

- a. mendukung pelaksanaan, pengaturan, dan penyelenggaraan persetujuan yang telah dicapai untuk mewujudkan sasaran perjanjian tersebut,
- b. sebagai forum perundingan bagi negara-negara anggota mengenai perjanjian-perjanjian yang telah dicapai beserta lampiran-lampirannya, termasuk keputusan-keputusan yang ditentukan kemudian dalam Perundingan Tingkat Menteri,
- c. mengatur pelaksanaan ketentuan mengenai penyelesaian sengketa perdagangan;
- d. mengatur mekanisme peninjauan kebijakan di bidang perdagangan, dan
- e. menciptakan kerangka penentuan kebijakan ekonomi global bekerja sama dengan Dana Moneter Internasional (IMF) dan Bank Dunia (World Bank), serta badan-badan yang berafiliasi.

Dari fungsi-fungsi WTO, tampak fungsi-fungsi tersebut merupakan upaya untuk menafsirkan dan menjabarkan lebih lanjut tentang *Multilateral*

Trade Agreements (MTAs) dan *Plurilateral Trade Agreements (PTAs)*, termasuk mengawasi pelaksanaan maupun penyelesaian sengketa serta perbedaan pendapat mengenai perjanjian-perjanjian yang disepakati.

E. SISTEM PERPAJAKAN INTERNASIONAL SECARA GLOBAL

Gunadi (2007) menyampaikan bahwa pada umumnya, suatu negara tidak akan memaksakan diri untuk mengenakan pajak atas penghasilan yang tidak mempunyai pertalian (*tax connection*) apa pun dengan negara tersebut. Sehubungan dengan perpajakan internasional, kebanyakan negara menganut prinsip teritorial. Penghasilan yang bersumber di suatu negara (selalu) dikenakan pajak tanpa memperhatikan tempat kedudukan (residensi) pemilik (penerima) penghasilan apakah yang bersangkutan WPDN atau WPLN. Sementara itu, penghasilan yang bersumber di negara lain (di luar wilayah teritorial) dikecualikan dari pemajakan. Perlakuan teritorial membenarkan aplikasi yurisdiksi pemajakan teritorial (sumber pemajakan) karena Wajib Pajak diharapkan ikut berpartisipasi dalam pembiayaan negara yang telah memungkinkan terjadinya produksi atau perolehan penghasilan, pemeliharannya, dan pemanfaatannya apakah dikonsumsi atau diinvestasikan (ditabung).

Indonesia merupakan salah satu dari beberapa negara yang tidak secara terbatas hanya mengaplikasikan prinsip pemajakan teritorial. Berlandaskan pertalian personal (subjektif), Indonesia juga akan mengenakan pajak atas penghasilan luar negeri yang diperoleh Orang Pribadi yang bertempat tinggal atau Badan yang bertempat kedudukan di Indonesia (WPDN). Pemajakan berdasarkan pertalian personal dapat dibenarkan berdasarkan manfaat yang tersedia bagi orang yang berada di luar negeri. Mereka bebas untuk datang dan pergi setiap saat, mendapat perlindungan dan hak politik (pemilihan umum) dari pemerintah.

Norma dalam sistem perpajakan internasional yang diterima dan diikuti secara global untuk hal berikut.

1. Menyerahkan hak pemajakan utama (*primary taxing rights*) kepada negara sumber penghasilan yang memiliki pertalian teritorial (sumber),
2. Mempertahankan wewenang pemajakan residual (*residual tax claim*) kepada negara domisili dengan pertalian personal.



LATIHAN

Untuk memperdalam pemahaman Anda mengenai materi di atas, kerjakanlah latihan berikut!

- 1) Uraikanlah beberapa hal yang melatar belakangi pajak internasional!
- 2) Jelaskan yang menjadi pertimbangan ekonomi dalam perdagangan transnasional!
- 3) Coba Anda jelaskan mengenai Sistem Perpajakan Internasional Secara Global!
- 4) Jelaskan secara ringkas maksud dan tujuan ketentuan pajak internasional!

Petunjuk Jawaban Latihan

- 1) Untuk menjawab nomor 1, coba Anda baca isi modul ini dan tambahkan UU No. 36 Tahun 2008, peraturan P3B dan uraikan garis besarnya (intinya) saja.
- 2) Anda diminta menjelaskan dengan ringkas latihan ini dalam sebuah kertas kerja/buku catatan.



RANGKUMAN

Dalam aktivitas perdagangan dan investasi baik nasional maupun internasional yang dapat menimbulkan penghasilan, maka negara akan memungut pajak. Dalam perdagangan dan investasi internasional, maka kedua negara akan memungut pajak atas penghasilan yang diterima dari kegiatan tersebut. Ada pun alasan di mana negara tempat berdagang atau investasi memungut pajak penghasilan adalah bahwa penghasilan tersebut diperoleh dari sumber yang ada di negara tersebut bahkan di bawah perlindungan keamanan dan fasilitas. Sementara alasan atau argumen dari negara tempat kedudukan pelaku kegiatan perdagangan dan investasi, memungut pajak penghasilan bahwa pelaku kegiatan (Orang Pribadi dan atau Badan) merupakan individu, atau personal, atau badan yang memiliki pertalian personal dengan negara tersebut. Oleh karena itu, khusus di Negara Indonesia, untuk mengatur pajak

internasional ditetapkan dalam Undang-undang Pajak Penghasilan. Dengan tidak mengabaikan azas keadilan bagi Wajib Pajak.

Pada dasarnya, sumber hukum pajak internasional adalah hukum pajak nasional yang di dalamnya mengandung unsur-unsur asing, unsur tersebut bisa mengenai subjek pajaknya, objek pajaknya, maupun pemungut pajaknya. Sumber hukum pajak internasional terdiri atas:

1. Hukum pajak nasional yaitu peraturan pajak sepihak yang tidak ditujukan kepada pihak lain;
2. Traktat yaitu perjanjian pajak dengan negara lain, untuk;
 - a. menghindari pajak berganda;
 - b. mengatur perlakuan fiskal terhadap orang asing;
 - c. mengatur mengenai laba Badan Usaha Tetap (BUT);
 - d. memberantas penyelundupan pajak;
 - e. menetapkan tarif duane;
3. Putusan hakim (nasional maupun internasional)

Banyak ahli menyampaikan beberapa hal mengenai kebijakan pemajakan. Diantaranya adalah:

1. Arnold (1986) menunjuk beberapa kebijakan pemajakan tersebut seperti
 - a. keadilan (*equity*),
 - b. netralitas (*neutrality*),
 - c. penerimaan (*revenue*),
 - d. pertimbangan administrasi dan kepatuhan (*administrative and compliance*).
2. Doernberg (1989) menyebut 3 unsur netralitas yang harus dipenuhi dalam kebijakan perpajakan internasional:
 - a. *Capital Export Neutrality (Netralitas Pasar Domestik)*.
 - b. *Capital Import Neutrality (Netralitas Pasar Internasional)*.
 - c. *National Neutrality*.

Subjek pajak Internasional dibagi menjadi 2:

1. Subjek pajak dalam negeri yang mendapat penghasilan dari sumber-sumber di luar negeri.
2. Subjek pajak luar negeri yang mendapat penghasilan dari sumber-sumber di dalam negeri.

Objek pajak internasional dibagi menjadi 2 yaitu:

1. Objek pajak dengan sumber di dalam negeri

2. Objek pajak dengan sumber di luar negeri

Sementara itu, Gunadi menjelaskan bahwa ketentuan pajak internasional suatu negara pada umumnya disusun untuk mencapai sekurang-kurangnya 4 (empat) tujuan:

1. memperoleh bagian penerimaan dari transaksi lintas perbatasan secara adil,
2. meningkatkan keadilan (*fairness*) dalam perpajakan,
3. memperkuat daya saing ekonomi domestik, dan
4. netralitas ekspor modal (*capital-export neutrality*) dan netralitas impor modal (*capital-import neutrality*).

Tujuan umum pajak internasional adalah untuk mengeliminasi gejala pajak ganda, hal ini dapat dilakukan dengan 3 cara:

1. dengan cara unilateral;
2. dengan cara bilateral;
3. perjanjian multilateral.

Gunadi (2007) menyampaikan bahwa pada umumnya, suatu negara tidak akan memaksakan diri untuk mengenakan pajak atas penghasilan yang tidak mempunyai pertalian (*tax connection*) apa pun dengan negara tersebut. Sehubungan dengan perpajakan internasional, kebanyakan negara menganut prinsip teritorial. Penghasilan yang bersumber di suatu negara (selalu) dikenakan pajak tanpa memperhatikan tempat kedudukan (residensi) pemilik (penerima) penghasilan apakah yang bersangkutan WPDN atau WPLN. Sementara itu, penghasilan yang bersumber di negara lain (di luar wilayah teritorial) dikecualikan dari pemajakan.

Norma dalam sistem perpajakan internasional yang diterima dan diikuti secara global untuk:

1. menyerahkan hak pemajakan utama (*primary taxing rights*) kepada negara sumber penghasilan yang memiliki pertalian teritorial (sumber),
2. mempertahankan wewenang pemajakan residual (*residual tax claim*) kepada negara domisili dengan pertalian personal.

**TES FORMATIF 1** _____

Pilihlah satu jawaban yang paling tepat!

- 1) Dari para pendukung penanaman modal asing berpendapat bahwa dengan adanya modal asing masuk ke domestik selain dapat mengoptimalkan kapasitas produksi nasional dan kesempatan kerja, juga dapat memperkenalkan...
 - A. teknologi,
 - B. produk dan metode penyelenggaraan usaha, perdagangan, atau produksi baru,
 - C. komunikasi efektif,
 - D. produk yang bervariasi dan berkualitas.

- 2) 5 (lima) negara tujuan utama ekspor non migas Indonesia yaitu ke....
 - A. Jepang, Amerika Serikat, Malaysia, Cina, dan India
 - B. Jepang, Australia, Singapura, Cina, dan Thailand
 - C. Vietnam, Amerika Serikat, Singapura, Cina, dan India
 - D. Jepang, Amerika Serikat, Singapura, Cina, dan India

- 3) Sumber hukum pajak internasional terdiri atas...
 - A. Hukum pajak nasional, Traktat, dan Putusan hakim
 - B. Hukum pajak nasional, Traktat, dan Norma
 - C. Hukum pajak nasional dan Traktat
 - D. Hukum Pajak Nasional dan Norma Internasional

- 4) Ahli menyebutkan ada beberapa kebijakan pemajakan yaitu keadilan (*equity*), netralitas (*neutrality*), penerimaan (*revenue*), pertimbangan administrasi dan kepatuhan (*administrative and compliance*). Ahli yang dimaksud adalah...
 - A. Doernberg
 - B. Rochmat Soemitro
 - C. Arnold
 - D. Gunadi

- 5) Ketentuan pajak internasional suatu negara pada umumnya disusun untuk mencapai sekurang-kurangnya 4 (empat) tujuan, salah satunya adalah...
- A. memperkuat daya saing ekonomi domestik
 - B. daya serap tenaga kerja
 - C. menekan impor
 - D. semua benar

Cocokkanlah jawaban Anda dengan Kunci Jawaban Tes Formatif 2 yang terdapat di bagian akhir modul ini. Hitunglah jawaban yang benar. Kemudian, gunakan rumus berikut untuk mengetahui tingkat penguasaan Anda terhadap materi Kegiatan Belajar 2.

$$\text{Tingkat penguasaan} = \frac{\text{Jumlah Jawaban yang Benar}}{\text{Jumlah Soal}} \times 100\%$$

Arti tingkat penguasaan: 90 - 100% = baik sekali
80 - 89% = baik
70 - 79% = cukup
< 70% = kurang

Apabila mencapai tingkat penguasaan 80% atau lebih, Anda dapat meneruskan dengan kegiatan belajar 2. **Bagus!** Jika masih di bawah 80%, Anda harus mengulangi materi Kegiatan Belajar 1, terutama bagian yang belum dikuasai.

KEGIATAN BELAJAR 2

Yurisdiksi Pemajakan

Ɔalam kegiatan belajar 2 (dua) ini penulis akan membahas mengenai yurisdiksi pemajakan. Yurisdiksi pemajakan menurut Owen (1980) dan Ongwamuhana (1991) adalah merupakan kewenangan suatu negara untuk merumuskan dan memberlakukan ketentuan perpajakan. Konstitusi Indonesia telah mengukuhkan yurisdiksi pemajakan negara dalam pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Dasar tahun 1945 yang berbunyi, “Segala pajak untuk kegunaan kas negara berdasarkan undang-undang”, dan berdasarkan ketentuan konstitusi tersebut undang-undang perpajakan diberlakukan.

Menurut Knechtle (1979) yurisdiksi pemajakan (*tax jurisdiction*) sebagai kedaulatan dalam bidang perpajakan merupakan konsekuensi dari kedaulatan wilayah suatu negara. Selain Knechtle yang menjelaskan mengenai yurisdiksi pemajakan, Martha (1989) juga menyebutkan bahwa ada empat teori justifikasi legal hak pemajakan suatu negara yaitu

1. Realistis atau empiris

Teori realistis menyatakan bahwa yurisdiksi setara dengan kekuasaan fisik (*physical power*), untuk melaksanakan yurisdiksi terhadap orang dan harta yang berada dalam wilayah kekuasaannya. Namun, secara empiris, yurisdiksi pemajakan bukanlah semata karena kekuasaan fisik, tetapi berdasarkan ketentuan perundangan dan tidak terbatas pada wilayah kekuasaan, tetapi dapat meluas sampai kepada orang yang secara fisik berada di luar kewenangan administrasi pengenaan pajak.

2. Etis atau retributif

Teori etis atau retributif menyatakan bahwa pemajakan merupakan kontraprestasi atau imbalan (*return*) atas manfaat dan kemudahan yang diperoleh dari negara. Suatu perusahaan yang merupakan bagian dari suatu komunitas ekonomi memberikan kontribusi proporsional untuk tersedianya fasilitas kemerdekaan ekonomis. Kontribusi yang dimaksud lazim disebut dengan pajak.

3. Kontraktual

Teori kontraktual menyatakan bahwa pemajakan sepertinya merupakan pembayaran atas barang dan jasa yang diterima dari negara pemungut pajak berdasarkan anggapan adanya kontrak (perjanjian tak tertulis) antara pemegang yurisdiksi pemajakan dengan subjek pajak. Namun, dalam berbagai hal teori tersebut kurang tepat sehubungan dengan tidak adanya konsensus atau kesepakatan dari kedua pihak sehingga merupakan penyimpangan dari kebebasan atau kesukarelaan dari salah satu (kedua) pihak dalam perjanjian kontrak tersebut.

4. Soverenitas

Teori soverenitas menyatakan bahwa pemajakan adalah merupakan suatu bentuk pelaksanaan dari yurisdiksi ketika yurisdiksi merupakan atribut (kelengkapan) dari soverenitas. Sumber dari hak pemajakan (*right to tax*) suatu negara berasal dari soverenitas (kedaulatan) negara tersebut. Sebagai kebutuhan historis (akan adanya suatu negara), hak, dan kewajiban utama suatu negara adalah untuk mengamankan dan melestarikan keberadaannya.

Silakan Anda simak uraiannya di bawah ini

A. YURISDIKSI DOMISILI DAN YURISDIKSI SUMBER

Yurisdiksi domisili yaitu asas mengenai pengenaan pajak yang menentukan bahwa negara tempat Wajib Pajak bertempat tinggal atau berkedudukan lebih berhak mengenakan pajak atas hasil-hasil yang diperoleh Wajib Pajak dalam negeri yang berasal dari sumber di mana saja sumber itu ada, baik sumber itu berada di dalam negeri maupun di luar negeri. Yurisdiksi domisili disebutkan juga merupakan hak pemajakan yang didasarkan kepada siapa yang memperoleh penghasilan (berorientasi hanya pada subjek pajak).

Sementara yurisdiksi sumber Indonesia mendasarkan kepada dua unsur yaitu:

1. menjalankan suatu aktivitas ekonomi secara signifikan, dan

2. menerima atau memperoleh penghasilan yang bersumber dari negara tersebut.

Menurut asas sumber, negara tempat sumber itu diperoleh, lebih berhak mengenakan pajak atas hasil yang ke luar dari sumber itu, tak pandang manakala orang yang memiliki sumber itu berada (di luar negeri yang mengenakan pajak). Yurisdiksi sumber disebutkan juga sebagai hak pemajakan yang didasarkan kepada objek penghasilan tersebut berada atau diperoleh (sumber penghasilan berada/terletak di Indonesia, berorientasi kepada objek pajak).

Siapa pun, orang pribadi atau badan, yang menerima atau memperoleh penghasilan, baik penghasilan dari usaha (*active income*) atau penghasilan dari modal (*passive income*), dari Indonesia dapat dikenakan Pajak Penghasilan. Dasar hukum asas ini adalah Pasal 2 ayat (4) UU PPh 1984.

Indonesia berdasarkan Pasal 2 Undang-undang Pajak Penghasilan Indonesia membangun yurisdiksi pemajakannya berdasarkan dua kaitan fiskal yaitu objektif (memperhatikan status Wajib Pajak, seperti domisili atau keberadaan dalam kasus wajib pajak orang pribadi, dan tempat pendirian dalam kasus wajib pajak badan) dan subjektif (secara personal). Yurisdiksi fiskal terdiri atas tiga unsur yaitu legislatif, penerimaan dan administratif. Kebanyakan orang mengkristalkan dasar pengenaan pajak pada tiga prinsip:

1. kewarganegaraan,
2. domisili (dan residensi),
3. sumber penghasilan (termasuk kekayaan).

Pasal 2 ayat (3) huruf a Undang-undang PPh 1984 yang mengatur subjek pajak dalam negeri, berbunyi, “Orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia atau orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau orang pribadi yang dalam satu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia.” Menurut ketentuan ini, orang pribadi dapat disebut Wajib Pajak dalam negeri jika memenuhi salah satu syarat berikut: tempat tinggal atau domisili, keberadaan, atau niat bertempat tinggal di Indonesia. Ketiga syarat ini merupakan cara pengujian, dimanakah seseorang berdomisili. Sedangkan untuk subjek pajak badan, ketentuan tentang domisili diatur dalam Pasal 2 ayat (3) huruf b UU PPh 1984. Suatu badan dapat disebut Wajib Pajak dalam negeri jika memenuhi syarat bahwa

badan tersebut didirikan di Indonesia, atau bertempat kedudukan di Indonesia.

Sehubungan dengan BUT kiranya perlu dicatat bahwa dalam ketentuan lama (sebelum berlakunya UU No. 10 tahun 1994) BUT tersebut juga dipakai sebagai salah satu penentu yurisdiksi domisili (dengan dianggapnya BUT sebagai WPDN). Status BUT sebagai subjek pajak tersendiri (*sui generis*) terpisah dari perusahaan pengoperasinya tetapi bukan termasuk dalam kelompok WPDN demikian tetap dilestarikan dalam Undang-Undang Nomor 17 tahun 2000 sebagai perubahan ke tiga dari Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983.

Undang-undang Pajak Penghasilan diungkapkan Gunadi, menegaskan bahwa apakah seseorang telah menjalankan suatu aktivitas ekonomi secara signifikan ditentukan dengan keberadaan BUT. Apabila aktivitas ekonomi tersebut sudah mencapai tingkat BUT sebagaimana diatur dalam Pasal 2 (5), Indonesia dapat mengenakan pajak atas penghasilan dari kegiatan tersebut seperti pemajakan dari penghasilan atas usaha yang dijalankan oleh orang Indonesia. Dalam bahasa UU PPh, aktivitas ekonomi ini dapat berupa: (a) menjalankan usaha (bisnis), atau (b) melakukan kegiatan (profesi atau pekerjaan bebas). Apabila dalam P3B Model OECD sebelum tahun 2000 terdapat dua konsep, yaitu *permanent establishment* (untuk usaha) dan pangkalan tetap (untuk profesi) maka dalam rumusan UU PPh kedua konsep tersebut diintegrasikan dalam satu konsep BUT (yang berlaku baik untuk usaha maupun pekerjaan bebas profesi).

Namun, dengan penghapusan ketentuan Pasal 14 tentang pangkalan tetap (*fixed base*), dalam P3B model OECD 2000 telah terjadi integrasi konsep BUT dengan pangkalan tetap. Sehingga dalam P3B Model OECD sekarang ini yang berlaku hanya konsep BUT saja. Secara umum (Surrey, 1987 dan American Law Institute, 1987 dalam Gunadi 2007) terdapat asumsi bahwa yurisdiksi sumber dianggap lebih utama dari yurisdiksi domisili. Argumen yang mendukung hal itu ialah, bahwa faktor pemroduksi penghasilan terletak di negara sumber dan kemungkinan negara tersebut telah memberikan perlindungan dan menciptakan keadaan yang mendukung terjadinya produksi penghasilan, maka negara tersebut sudah sepatasnya mempunyai hak pertama dan utama untuk memanen (memajaki) penghasilan tersebut. Pemikiran bahwa hak pemajakan oleh negara sumber lebih punya prioritas (*primary taxing rights*) untuk didahulukan dari hak pemajakan negara domisili sumber sebagai pemegang hak pemajakan sekunder (*secondary*

taxing rights) dimaksud juga diaplikasikan secara internasional termasuk Amerika (Drenberg, 1989) dan Singapura (CCH, 1993).

Menurut Ongwamuhana (1991), yurisdiksi sumber mendasarkan pada suatu asumsi bahwa negara sumber memberikan kontribusi kepada perusahaan milik bukan WPDN untuk memperoleh penghasilan dari negara tersebut. Implikasi dari yurisdiksi sumber ialah bahwa Indonesia secara sah dapat memungut pajak dari orang pribadi atau badan bukan WPDN yang menerima atau memperoleh penghasilan dari kegiatan atau sumber yang terletak di Indonesia.

Contoh kasus penerapan yurisdiksi domisili dan yurisdiksi sumber:

1. Tuan Iwan seorang warga negara Indonesia (WNI) memperoleh bunga dari Tuan Hadi di Tangerang sebesar Rp20.000.000,-. Dalam hal ini maka Indonesia berhak memajaki Tuan Iwan menggunakan yurisdiksi domisili dan juga yurisdiksi sumber.
2. Mr. Roco warga negara Australia memperoleh bunga dari Tuan Mahpud di Bandung sebesar Rp50.000.000,- maka Indonesia berhak memajaki Mr. Roco berdasarkan yurisdiksi sumber dan Australia juga berhak memajaki berdasarkan yurisdiksi domisili.
3. Mrs. Suzana warga Warga Negara Malaysia melakukan pemberian jasa konsultasi bidang investasi keuangan pada beberapa pengusaha UKM di Indonesia. Selama tahun 2013 kegiatan dilakukan sebanyak 20 kali kegiatan, dan dibutuhkan selama 6 hari untuk setiap satu kali kegiatan. Honor yang disepakati antara Mrs Suzana dengan penyelenggara kegiatan adalah sebesar Rp850.000.000,-. Berdasarkan yurisdiksi pemajakan, negara mana yang berhak memajaki dan berapa PPh terutang bila diasumsikan tidak ada *tax treaty* antara Indonesia dan Malaysia.
 - a. Mrs Suzana merupakan Wajib Pajak Luar Negeri karena berada di Indonesia kurang dari 183 hari (20 kali x 6 hari = 120 hari).
 - b. Indonesia berhak memajaki Tn. Steven berdasarkan yurisdiksi sumber dan Singapore berhak memajaki berdasarkan yurisdiksi domisili.
 - c. PPh terutang tahun 2013 = 20% x Rp850.000.000,- (tarif pajak pasal 26) = Rp170.000.000,-.

B. WAJIB PAJAK DALAM NEGERI DAN WAJIB PAJAK LUAR NEGERI

Seperti telah diuraikan dalam Modul II yang membahas tentang PPh Wajib Pajak Badan (Bambang, 2011), bahwa yang dimaksud dengan Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan yang telah memenuhi kewajiban subjektif dan objektif. 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. Dalam Undang-undang PPh Pasal 2 ayat (3) dan (4) yang termasuk Subjek Pajak Dalam Negeri dan Subjek Pajak Luar Negeri sebagai berikut.

(3) Subjek Pajak Dalam Negeri adalah:

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

(4) Subjek pajak luar negeri adalah:

- a) orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan,

dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia; dan

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

Perbedaan Wajib Pajak dalam negeri dan Wajib Pajak luar negeri, antara lain adalah seperti yang tersedia pada tabel berikut ini:

Wajib Pajak dalam negeri	Wajib Pajak luar negeri
<ul style="list-style-type: none"> • Dikenakan pajak atas penghasilan baik yang diterima atau diperoleh dari Indonesia dan dari luar Indonesia. • Dikenakan pajak berdasarkan penghasilan netto. • Tarif pajak yang digunakan adalah tarif umum (Tarif UU PPh pasal 17). • Wajib menyampaikan SPT 	<ul style="list-style-type: none"> • Dikenakan pajak hanya atas penghasilan yang berasal dari sumber penghasilan di Indonesia. • Dikenakan pajak berdasarkan penghasilan bruto. • Tarif pajak yang digunakan adalah tarif sepadan (tarif UU PPh pasal 26). • Tidak wajib menyampaikan SPT.

Untuk lebih memperjelas pengertian, kapan mulai dan berakhirnya sebagai subjek pajak dalam negeri maupun subjek pajak luar negeri khususnya untuk subjek pajak badan dan BUT, berikut ini diberikan tabel mulai dan berakhirnya kewajiban pajak subjektif.

Jenis Subjek Pajak	Kewajiban Pajak Subjektif Dimulai	Kewajiban Pajak Subjektif Berakhir
Dalam Negeri-Badan	<ul style="list-style-type: none"> • Saat didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia 	<ul style="list-style-type: none"> • Saat dibubarkan atau tidak lagi bertempat kedudukan di Indonesia

Luar Negeri Melalui BUT	<ul style="list-style-type: none"> • Saat menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui BUT di Indonesia 	<ul style="list-style-type: none"> • Saat tidak lagi menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui BUT di Indonesia
Luar Negeri Tidak Melalui BUT	<ul style="list-style-type: none"> • Saat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia 	<ul style="list-style-type: none"> • Saat tidak lagi menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia
Warisan Belum Terbagi	<ul style="list-style-type: none"> • Saat timbulnya warisan yang belum terbagi 	<ul style="list-style-type: none"> • Saat warisan selesai dibagikan

Karena pemicu pemajakan WPLN adalah pertalian ekonomis (*economic allegiance*), Pasal 2A Ayat (3) dan (4) menyatakan bahwa kewajiban pajak subjektif dan objektif WPLN timbul bersamaan waktunya pada saat adanya pertalian ekonomi tersebut yang berupa penerimaan atau perolehan penghasilan atau mulainya kegiatan ekonomis (usaha) untuk itu. Selanjutnya, pertalian perpajakan batal pada saat putusanya pertalian ekonomis tersebut. Berbeda dengan ikatan pajak yang didasarkan pada pertalian subjektif yang memungkinkan negara pemungut pajak berkemampuan untuk menjangkau kapasitas pemajakan (*taxable capacity*) global (karena orangnya berada dalam jangkauan yurisdiksi negara).

Apabila kewajiban pajak subjektif orang pribadi yang bertempat tinggal atau yang berada di Indonesia hanya meliputi sebagian dari tahun pajak maka bagian tahun pajak tersebut menggantikan tahun pajak.

Keterkaitan personal dalam penerapan administratifnya (Gunadi), sebagaimana tersurat dalam Pasal 2 Ayat (2) UU PPh mengelompokkan wajib pajak dalam WPDN dan WPLN. Penjelasan ketentuan tersebut menyebut perbedaan penting kewajiban pajak WPDN dengan WPLN sebagai berikut:

1. WPDN dikenakan pajak atas penghasilan global (*worldwide principle*), sedangkan WPLN dikenakan pajak terbatas atas penghasilan yang diperoleh dari sumber di Indonesia (*territorial principle*).

2. WPDN dikenakan pajak dari penghasilan neto (*net basis of taxation*) dengan tarif umum (progresif), sedangkan WPLN dikenakan pajak dari penghasilan bruto (*gross basis taxation*) dengan tarif sepadan (*flat rate*).
3. WPDN wajib menyampaikan SPT, sedangkan WPLN tidak wajib menyampaikan SPT karena potongan pajaknya dianggap final.
4. WPDN dikenakan pajak dengan *assessment* (ketetapan), sedangkan WPLN (kecuali yang menjalankan usaha dengan BUT yang juga dikenakan berdasar SPT dan ketetapan) pada umumnya dikenakan pajak dengan metode pemotongan pajak (*withholding system*) oleh pihak ketiga.

Dilanjutkan Gunadi walaupun terhadap WPLN yang memperoleh penghasilan usaha melalui BUT di Indonesia administrasi pengenaan pajak dilakukan dengan penetapan (SPT dan skp), namun sebagai subjek pajak *sui generis* BUT yang dimiliki WPLN orang pribadi tidak diberikan PTKP oleh UU PPh. Hal ini berbeda dengan perusahaan orang pribadi WPDN yang kepadanya diberikan PTKP. Komentar (penjelasan) P3B Model OECD atas Pasal 24, menyebutkan bahwa demi kesetaraan perlakuan (*equal treatment*) antarorang pribadi WPLN dengan WPDN adalah terserah pada negara pemungut pajak apabila berkehendak untuk juga memberikan PTKP kepada orang pribadi WPLN.

C. CAKUPAN GEOGRAFIS PEMAJAKAN PENGHASILAN

Yurisdiksi domisili (Gunadi) dapat berlaku atas semua orang pribadi yang bertempat tinggal, berada (secara substansial) atau bemiati untuk bertempat tinggal di Indonesia baik orang tersebut Warga Negara Indonesia maupun orang asing. Demikian juga dengan badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia. Karena hak pemajakan Indonesia didasarkan atas pertalian personal subjek pajak maka menurut Martha (1989) sesuai dengan kelaziman internasional, negara tersebut dibenarkan untuk memperluas pengenaan pajak atas penghasilan dari mana pun diperoleh (penghasilan global). Selaras dengan norma tersebut, Pasal 4 (1) UU PPh menegaskan pemajakan penghasilan global (*worldwide-income taxation*) terhadap WPDN. Karena kewajiban pajak WPDN didasarkan atas kemampuan membayar (*ability to pay*) dari penghasilan global, kewajiban demikian dianggap sebagai kewajiban pajak penuh atau komprehensif

(*full/unlimited/comprehensive/ uniuersal-fiscalliability*). Kewajiban pajak penuh dianggap mampu memerefleksikan keadilan perpajakan karena apakah penghasilan itu dalam rupiah, dollar, gulden, dan sebagainya semuanya membentuk kemampuan ekonomis dan dengan bayar (*ability to pay*) dari wajib pajak dimaksud.

Sementara itu, lanjut Gunadi, yurisdiksi sumber yang merujuk pada pertalian fiskal objektif memberikan hak pemajakan kepada negara tempat sumber penghasilan berada. Pasal 2(4) dan 26 UU PPh menegaskan kewenangan pemajakan terbatas (*limited-tax liability*) tersebut. Hal ini menurut Knechtle (1979) adalah selaras dengan pemikiran bahwa kewajiban pajak yang berasal dari pertalian objektif (ekonomi) terjadi karena subjek pajak terkait pada soberenitas teritorial, bukan secara personal (sepenuhnya), tetapi hanya sebatas pada kepentingan ekonomi subyek pajak dengan negara sumber. Sesuai dengan kewenangan tersebut, Indonesia berhak untuk mengenakan pajak atas semua penghasilan yang berasal dari sumber (*origin principle*) di Indonesia. Kalau ada suatu kategori penghasilan yang oleh ketentuan perpajakan tidak dikenakan pajak (misalnya keuntungan kapital), walaupun penghasilan tersebut bersumber di Indonesia, hal itu adalah karena suatu kebijakan (makro) untuk memengaruhi perilaku sosial ekonomi seseorang yang kurang berhubungan dengan pertimbangan yurisdiksi pemajakan.

D. DIMENSI INTERNASIONAL APLIKASI YURISDIKSI

Menurut Gunadi (2007) dimensi internasional aplikasi yurisdiksi terdiri dari dua dimensi yaitu:

1. Pemajakan atas Penghasilan dari Transaksi Transnasional

Transaksi transnasional dapat berupa transaksi keluar dari (*outbound*) atau masuk ke (*inbound*) Indonesia. Pemajakan atas penghasilan dari transaksi keluar merujuk kepada perlakuan perpajakan atas penghasilan yang diperoleh atau diterima WPDN dari menjalankan usaha (melakukan kegiatan) atau dari investasi di luar Indonesia. Karena mendasarkan pada pertalian subjektif, Indonesia dapat mengaplikasikan yurisdiksi pemajakan terhadap WPDN dengan menjangkau objek yang berada di luar wilayah negara tersebut (ekstra teritorial).

Atas transaksi keluar, Indonesia mengenakan pajak berdasarkan yurisdiksi domisili. Semua WPDN dikenakan pajak atas penghasilan

global termasuk penghasilan dari usaha dan kegiatan serta investasi di mancanegara. Sehubungan dengan penghasilan dari usaha di manca negara, berdasarkan argumen netralitas pemajakan atas sumber (*source neutrality*), Doernberg (1989) berpendapat bahwa pajak seharusnya dihitung berdasarkan ketentuan domestik. Namun, untuk keperluan praktis administratif Keputusan Menteri Keuangan No. 164/ KM K.04/2002 memberikan implikasi bahwa angka penghasilan sumber manca negara dihitung berdasarkan ketentuan (ketetapan) pajak negara sumber.

Sehubungan dengan penghasilan dari investasi saham yang diterima oleh badan WPDN terdapat perbedaan perlakuan antara investasi di dalam dan di luar negeri. Berbeda dengan dividen dari investasi di dalam negeri, dengan persyaratan tertentu yang bukan merupakan objek pajak (Pasal 4(3)(f) UU PPh), dividen yang diterima dari sumber di luar Indonesia selalu dikenakan pajak. Di pihak lain, atas penghasilan dari transaksi ke dalam (*inbound transactions*), selain penghasilan dari usaha dan kegiatan yang dikenakan pajak berdasar kriteria ambang batas (BUT), Indonesia menerapkan yurisdiksi sumber. Penghasilan WPLN dan investasi di Indonesia dikenakan pajak berdasarkan sistem pemotongan (*withholding system*) dengan basis bruto dan tarif proporsional (20%) atau sesuai dengan tarif P3B yang berlaku.

2. Keterbatasan Jangkauan Yurisdiksi

Pada dasarnya, menurut Knechtle (1979) setiap negara termasuk Indonesia bebas dari pembatasan legal negara asing untuk merumuskan sistem perpajakan yang diinginkannya. Sebagai negara berdaulat, Indonesia dapat mengatur seberapa jauh jangkauan kewajiban perpajakan seseorang. Sesuai dengan soberenitas fiskal yang dimiliki, negara tersebut dapat merumuskan pemajakan terhadap subjek dan objek yang berada di luar wilayah kedaulatannya. Namun pemikiran demikian, oleh Martha (1989) dianggap suatu konsep yang kurang tepat. Yang tidak terbatas itu adalah soberenitas, yurisdiksi tidak dapat dipersamakan dengan soberenitas. Pemikiran Martha didukung oleh Van Raad (1986) yang menyatakan bahwa secara umum terdapat batas legal (*legal restriction*) atas pemajakan terhadap orang pribadi warga negara lain atau yang bertempat tinggal atau residen negara lain dan objek di manca negara. Pembatasan tersebut dapat berasal dari hukum internasional atau

supranasional atau dari ketentuan umum dari undang-undang domestik negara dimaksud. Selain itu, penegakan (*enforcement*) yurisdiksi fiskal dan hasil dari pelaksanaan klaim pemajakan manca negara akan terbentur dengan beberapa hambatan legal maupun faktual. Secara faktual, pelaksanaan yurisdiksi pemajakan hanya dapat berlaku efektif apabila subjek dan objek dimaksud berada di bawah wilayah kekuasaan Indonesia. Apabila subjek dan objek tersebut berada di luar jangkauan administrasi pajak, secara praktis, pelaksanaan administrasi perpajakan (penetapan, penagihan, pengawasan, dan sebagainya) akan banyak mengalami kesulitan. Sangat kecil kemungkinannya untuk/dapat melaksanakan pemajakan terhadap subjek yang baik secara personal maupun ekonomis tidak ada kaitan dengan Indonesia. Pelaksanaan kewenangan fiskal oleh suatu negara juga terhambat oleh ketentuan hukum publik internasional yang menyatakan bahwa suatu negara hanya kompeten mengatur setiap subyek atau obyek maupun kejadian yang mempunyai kaitan dengan wilayahnya (Knechtle 1979). Prinsip cakupan territorial tersebut membatasi jangkauan aplikasi hukum administratif termasuk hukum pajak suatu negara. Apabila tidak ada pengaturan dalam perjanjian bilateral atau multilateral, kegiatan pelaksanaan pemajakan ke luar wilayah dapat menimbulkan benturan pengaturan dengan otoritas pemajakan manca negara. Selain kesulitan dalam penagihan pajak domestik ke luar Negeri (*collection of domestic tax abroad*), konfirmasi atau pembuktian fakta perpajakan di luar negeri juga merupakan hal yang tidak mudah dilaksanakan.

Selain kedua pembatasan tersebut, secara legal sebagai penambah dari pembatasan di atas, dalam ketentuan domestik (misalnya pidana) dalam rangka melindungi kedaulatan suatu negara, kegiatan pencarian fakta (termasuk pajak), tanpa sepengetahuan negara, juga pada umumnya tidak diperbolehkan. Apalagi menyangkut rahasia usaha dan profesi tentu tidak dengan mudah untuk dapat diabaikan suatu negara lain. Setiap negara pemungut pajak mempunyai alasan tertentu untuk mempertahankan dan melindungi kepentingan nasionalnya.

E. KERINGANAN PAJAK BERGANDA

Yurisdiksi pemajakan atas penghasilan dari orang pribadi atau badan dapat didasarkan atas status personal wajib pajak (*residence principle*) atau

atas sumber dari penghasilan yang akan dikenakan pajak (*source principle*). Sementara yurisdiksi pemajakan yang dibangun atas dasar sumber penghasilan memberikan hak pemajakan limitatif atau teritorial, yurisdiksi berdasar status personal memberikan hak pemajakan penuh tidak terbatas atas penghasilan global wajib pajak. Karena kebanyakan negara pemungut pajak pada umumnya membangun yurisdiksi pemajakan berdasar kedua prinsip tersebut maka hal ini akan menimbulkan benturan yurisdiksi antarnegara pemungut pajak. Multisitas keterkaitan pajak dapat menyebabkan satu fakta ekonomi misalnya penghasilan dikenakan pajak oleh negara sumber dan oleh Indonesia.

Penerapan hak pemajakan atas penghasilan global yang bernuansa pemajakan ekstratorial kepada orang yang mempunyai pertalian pajak personal oleh Indonesia dapat menyebabkan terjadinya pajak berganda internasional (PBI). Pajak berganda terjadi karena negara sumber (pada umumnya) telah mengenakan (memotong) pajak atas penghasilan dari orang (WPDN) yang dikenakan pemajakan atas penghasilan global oleh Indonesia. PBI pada umumnya dianggap dapat menghambat mobilitas sumber daya ekonomi global karena menambah beban pajak wajib pajak. Oleh karena itu, untuk meningkatkan mobilitas global usaha, modal dan sumber daya manusia PBI perlu dieliminasi. Sebagai pemegang yurisdiksi domisili dengan hak pengenaan sekunder pajak (*secondary tax claim*) atas penghasilan global, selaras dengan kebiasaan internasional, Indonesia berkewajiban untuk menyediakan keringanan PBI. Untuk tujuan itu, Pasal 24 UU PPh memberikan keringanan PBI dalam bentuk kredit pajak luar negeri berdasarkan metode *ordinary* yang dihitung *per country basis*. Pengkreditan pajak luar negeri ini merupakan refleksi kebijakan netralitas ekspor kapital yang secara berkelanjutan dianut oleh Indonesia. Seperti negara berkembang lainnya, sudah selayaknya Indonesia melindungi pasaran investasi domestik agar tidak ditinggalkan para pemodal domestik. Ketentuan pelaksanaan pemberian kredit pajak luar negeri diatur lebih lanjut dalam Keputusan Menteri Keuangan No.164 tahun 2002. Kredit pajak tersebut tersedia bagi WPDN yang membayar atau terutang pajak kepada negara selain Indonesia atas penghasilan di sana.



LATIHAN

Untuk memperdalam pemahaman Anda mengenai materi di atas, kerjakanlah latihan berikut!

- 1) Pelajari mengenai yurisdiksi Pajak, kemudian jelaskan apa yang dimaksud dengan yurisdiksi domisili dan yurisdiksi sumber!
- 2) Sebutkan dan jelaskan kewajiban pajak Wajib Pajak Dalam Negeri dan kewajiban pajak Wajib Pajak Luar Negeri menurut Gunadi!
- 3) Uraikan mengenai cakupan geografis pemajakan penghasilan!
- 4) Dalam Gunadi disebutkan bahwa dimensi internasional aplikasi yurisdiksi ada 2 (dua), coba jelaskan kedua dimensi tersebut!

Petunjuk Jawaban Latihan

- 1) Pelajari modul ini, kemudian tambahkan dari buku referensi untuk menambah informasi yang diperlukan.
- 2) Anda diminta menjelaskan dengan ringkas dalam latihan ini dalam sebuah kertas kerja/buku catatan.



RANGKUMAN

Konstitusi Indonesia telah mengukuhkan yurisdiksi pemajakan negara dalam pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Dasar tahun 1945 yang berbunyi, “Segala pajak untuk kegunaan kas negara berdasarkan undang-undang”, dan berdasarkan ketentuan konstitusi tersebut undang-undang perpajakan diberlakukan.

Menurut Knechtle (1979) yurisdiksi pemajakan (*tax jurisdiction*) sebagai kedaulatan dalam bidang perpajakan merupakan konsekuensi dari kedaulatan wilayah suatu negara. Selain Knechtle yang menjelaskan mengenai yurisdiksi pemajakan, Martha (1989) juga menyebutkan bahwa ada empat teori justifikasi legal hak pemajakan suatu negara, yaitu :

- 1) *Realistis atau empiris*
- 2) *Etis atau retributif*
- 3) *Kontraktual*
- 4) *Soverenitas*

Yurisdiksi domisili yaitu asas mengenai pengenaan pajak yang menentukan bahwa negara tempat Wajib Pajak bertempat tinggal atau berkedudukan lebih berhak mengenakan pajak atas hasil-hasil yang diperoleh Wajib Pajak dalam negeri yang berasal dari sumber di mana saja sumber itu ada, baik sumber itu berada di dalam negeri maupun di luar negeri. Yurisdiksi domisili disebutkan juga merupakan hak pemajakan yang didasarkan kepada siapa yang memperoleh penghasilan (berorientasi hanya pada subjek pajak).

Menurut asas/yurisdiksi sumber, negara tempat sumber itu diperoleh, lebih berhak mengenakan pajak atas hasil yang keluar dari sumber itu, tak pandang di mana orang yang memiliki sumber itu berada (di luar negeri yang mengenakan pajak). Yurisdiksi sumber disebutkan juga sebagai hak pemajakan yang didasarkan kepada objek penghasilan tersebut berada atau diperoleh (sumber penghasilan berada/terletak di Indonesia, berorientasi kepada objek pajak).

Sementara yurisdiksi sumber Indonesia mendasarkan kepada dua unsur yaitu:

- 1) menjalankan suatu aktivitas ekonomi secara signifikan, dan
- 2) menerima atau memperoleh penghasilan yang bersumber dari negara tersebut.

Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan yang telah memenuhi kewajiban subjektif dan objektif. 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.

Perbedaan Wajib Pajak dalam negeri dan Wajib Pajak luar negeri, antara lain seperti yang tersedia pada tabel berikut ini.

Wajib Pajak dalam negeri	Wajib Pajak luar negeri
<ul style="list-style-type: none"> • Dikenakan pajak atas penghasilan baik yang diterima atau diperoleh dari Indonesia dan dari luar Indonesia. • Dikenakan pajak berdasarkan penghasilan netto. • Tarif pajak yang digunakan adalah tarif umum (Tarif UU PPh pasal 17). • Wajib menyampaikan SPT 	<ul style="list-style-type: none"> • Dikenakan pajak hanya atas penghasilan yang berasal dari sumber penghasilan di Indonesia. • Dikenakan pajak berdasarkan penghasilan bruto. • Tarif pajak yang digunakan adalah tarif sepadan (tarif UU PPh pasal 26). • Tidak wajib menyampaikan SPT.

Menurut Gunadi (2007) dimensi internasional aplikasi yurisdiksi terdiri dari dua dimensi, yaitu:

1) Pemajakan atas Penghasilan dari Transaksi Transnasional

Transaksi transnasional dapat berupa transaksi ke luar dari (*outbound*) atau masuk ke (*inbound*) Indonesia. Pemajakan atas penghasilan dari transaksi ke luar merujuk kepada perlakuan perpajakan atas penghasilan yang diperoleh atau diterima WPDN dari menjalankan usaha (melakukan kegiatan) atau dari investasi di luar Indonesia.

2) Keterbatasan Jangkauan Yurisdiksi

Pada dasarnya, menurut Knechtle (1979) setiap negara termasuk Indonesia bebas dari pembatasan legal negara asing untuk merumuskan sistem perpajakan yang diinginkannya. Sebagai negara berdaulat, Indonesia dapat mengatur seberapa jauh jangkauan kewajiban perpajakan seseorang.

Penerapan hak pemajakan atas penghasilan global yang bernuansa pemajakan ekstratorial kepada orang yang mempunyai pertalian pajak personal oleh Indonesia dapat menyebabkan terjadinya pajak berganda internasional (PBI). Pajak berganda terjadi karena negara sumber (pada umumnya) telah mengenakan (memotong) pajak atas penghasilan dari orang (WPDN) yang dikenakan pemajakan atas penghasilan global oleh Indonesia. PBI pada umumnya dianggap dapat menghambat mobilitas sumber daya ekonomi global karena menambah beban pajak wajib pajak. Oleh karena itu, untuk meningkatkan mobilitas global usaha, modal, dan sumber daya manusia PBI perlu dieliminasi. Sebagai pemegang yurisdiksi domisili dengan hak pengenaan sekunder pajak (*secondary tax claim*) atas penghasilan global, selaras dengan kebiasaan internasional, Indonesia berkewajiban untuk menyediakan keringanan PBI. Untuk tujuan itu, Pasal 24 UU PPh memberikan keringanan PBI dalam bentuk kredit pajak luar negeri berdasarkan metode *ordinary* yang dihitung *per country basis*. Pengkreditan pajak luar negeri ini merupakan refleksi kebijakan netralitas ekspor modal yang secara berkelanjutan dianut oleh Indonesia.

**TES FORMATIF 2**

Pilihlah satu jawaban yang paling tepat!

- 1) Konstitusi Indonesia telah mengukuhkan yurisdiksi pemajakan negara dalam sebuah pasal yang berbunyi “Segala pajak untuk kegunaan kas negara berdasarkan undang-undang”, pasal yang dimaksud adalah...
 - A. Pasal 23 ayat (4) Undang-Undang Dasar tahun 1945
 - B. Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Dasar tahun 1945
 - C. Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Pajak Penghasilan
 - D. Pasal 23 ayat (4) Undang-Undang Pajak Penghasilan

- 2) Martha (1989) menyebutkan bahwa ada empat teori justifikasi legal hak pemajakan suatu negara yaitu
 - A. Realistis atau empiris, Keadilan, Kontraktual, dan Soverenitas
 - B. Realistis atau empiris, Etis atau retributive, Kontraktual, dan Soverenitas
 - C. Netralitas, Etis atau retributive, Kontraktual, dan Soverenitas
 - D. Realistis atau empiris, Soverenitas, Keadilan, dan Netralitas

- 3) Beberapa perbedaan antara wajib pajak luar negeri dengan wajib pajak dalam negeri adalah WPDN wajib menyetorkan SPT sementara WPLN tidak wajib, WPDN berdasarkan penghasilan neto dan tarif pajak yang digunakan berdasarkan PPh Pasal 17, sedangkan WPLN...
 - A. berdasarkan penghasilan bruto dan berdasarkan PPh Pasal 26
 - B. berdasarkan penghasilan bruto dan berdasarkan PPh Pasal 24
 - C. berdasarkan penghasilan neto dan berdasarkan PPh Pasal 26
 - D. semua salah

- 4) Yurisdiksi yang disebut juga “merupakan hak pemajakan yang didasarkan kepada siapa yang memperoleh penghasilan”. Yurisdiksi yang dimaksud adalah yurisdiksi...
 - A. sumber
 - B. domisili
 - C. objektif
 - D. daya pikul

- 5) Dalam pajak internasional dapat menimbulkan adanya pajak berganda internasional, dan hal ini dianggap akan memberikan beban yang cukup berat bagi Wajib Pajak maka dari itu UU Pajak Penghasilan Indonesia mengatur dalam hal pemberian keringanan PBI dalam bentuk kredit pajak yang tertuang dalam pasal...
- A. 26
 - B. 25
 - C. 24
 - D. 23

Cocokkanlah jawaban Anda dengan Kunci Jawaban Tes Formatif 2 yang terdapat di bagian akhir modul ini. Hitunglah jawaban yang benar. Kemudian, gunakan rumus berikut untuk mengetahui tingkat penguasaan Anda terhadap materi Kegiatan Belajar 2.

$$\text{Tingkat penguasaan} = \frac{\text{Jumlah Jawaban yang Benar}}{\text{Jumlah Soal}} \times 100\%$$

Arti tingkat penguasaan: 90 - 100% = baik sekali

80 - 89% = baik

70 - 79% = cukup

< 70% = kurang

Apabila mencapai tingkat penguasaan 80% atau lebih, Anda dapat meneruskan dengan modul selanjutnya. **Bagus!** Jika masih di bawah 80%, Anda harus mengulangi materi Kegiatan Belajar 2, terutama bagian yang belum dikuasai.

Kunci Jawaban Tes Formatif

Tes Formatif 1

- 1) B. Produk dan metode penyelenggaraan usaha dan produksi baru.
- 2) D. Jepang, Amerika Serikat, Singapura, dan India.
- 3) A. Hukum pajak nasional, traktat, dan putusan hakim
- 4) C. Arnold.
- 5) A. Memperkuat daya saing ekonomi domestik

Tes Formatif 2

- 1) B. Pasal 23 Ayat (2) Undang-Undang Dasar tahun 1945.
- 2) B. Realistis atau empiris, etis atau *retributive*, kontraktual, dan soberenitas.
- 3) A. Berdasarkan penghasilan bruto dan tarif pajak berdasarkan PPh Pasal 26
- 4) B. Yurisdiksi domisili.
- 5) C. Pasal 23.

Glosarium

Pajak Internasional adalah kesepakatan perpajakan yang berlaku di antara negara yang mempunyai Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dan pelaksanaannya dilakukan dengan niat baik sesuai dengan Konvensi Wina (Pacta Sunservanda)

Hukum Pajak Internasional adalah hukum pajak nasional yang terdiri atas kaidah yang berasal dari traktat antarnegara dan dari prinsip atau kebiasaan yang telah diterima baik oleh negara-negara di dunia.

Capital Export Neutrality (Netralitas Pasar Domestik): Kemana pun kita berinvestasi, beban pajak yang dibayar haruslah sama sehingga tidak ada bedanya bila kita berinvestasi di dalam atau luar negeri.

Capital Import Neutrality (Netralitas Pasar Internasional): Dari mana pun investasi berasal, dikenakan pajak yang sama. Sehingga baik investor dari dalam negeri atau luar negeri akan dikenakan tarif pajak yang sama bila berinvestasi di suatu negara.

National Neutrality: Setiap negara, mempunyai bagian pajak atas penghasilan yang sama. Sehingga bila ada pajak luar negeri yang tidak bisa dikreditkan boleh dikurangkan sebagai biaya pengurang laba.

Yurisdiksi sumber disebutkan juga sebagai hak pemajakan yang didasarkan kepada objek penghasilan tersebut berada atau diperoleh (sumber penghasilan berada/ terletak di Indonesia, berorientasi kepada objek pajak).

Yurisdiksi domisili disebutkan juga merupakan hak pemajakan yang didasarkan kepada siapa yang memperoleh penghasilan (berorientasi hanya pada subjek pajak).

Daftar Pustaka

- Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
- Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.
- Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.
- Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.
- Gunadi. 2007. *Pajak Internasional*. Grasindo. Jakarta. (GDI).
- John Hutagaol. 2000. *Pemahaman Praktis: Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda Indonesia dengan Negara-Negara di Kawasan Asia Pasifik, Amerika dan Afrika*, Penerbit Salemba Empat. Jakarta. (JH1).
- John Hutagaol. 2000. *Pemahaman Praktis: Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda Indonesia dengan Negara-Negara di Kawasan Eropa*. Penerbit Salemba Empat Jakarta. (JH2).
- Mardiasmo. 2011. *Perpajakan*, Edisi Revisi. Yogyakarta: ANDI.

Peraturan Pemerintah. Peraturan Menteri Keuangan, Peraturan Dirjen Pajak, dan Surat Edaran Dirjen Pajak yang menunjang.

Rachmanto Surahmat. 2005. *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda: Suatu Pengantar*. Gramedia, Jakarta. (RS)

Siti Resmi. 2013. *Perpajakan Teori dan Kasus*. Jakarta Selatan: Salemba Empat.

Sumber Lain:

[http://www.bappenas.go.id/files/2713/8062/2637/LAPORAN TRIWULAN AN II 2013 BAPPENAS FINAL.pdf](http://www.bappenas.go.id/files/2713/8062/2637/LAPORAN_TRIWULAN_II_2013_BAPPENAS_FINAL.pdf). Diakses pada 3 Maret 2015

http://apki.net/wp-content/uploads/2012/05/UU_NO_7_2014.pdf. Diakses pada 3 Maret 2015

<http://fitrahrp2.blogspot.com/2012/03/sistem-ekonomi-politik-dan-hukum-dalam.html>. Diakses pada 3 Maret 2015

<http://ocieditas.blogspot.com/2011/06/kebijakan-perpajakan-internasional.html>

<http://banking.blog.gunadarma.ac.id/2012/06/06/bab-9-perpajakan-internasional-2/>

<http://sophiaririnkali.blogspot.com/2013/05/konsep-dasar-pajak-internasional.html>. Diakses 07 Maret 2015

http://www.scribd.com/doc/230359269/yurisdiksi_#scribd. diakses 8 Maret 2015

http://polarisme.blogspot.com/2010/03/yurisdiksi_-pemajakan.html. diakses 10 Maret 2015

http://polarisme.blogspot.com/2010/03/yurisdiksi_-pemajakan.html