

THE MODEL PREVENTION ON DOUBLE TAXATION AGREEMENT IN PERSPECTIVE OF INTERNATIONAL TRADE ³³²

By
Syahmin (*Staf Pengajar FH Unsri*)
Muhammad Rasyid (*Staf Pengajar FH Unsri*)
Fidelia (*Staf Pengajar FH Unsri*)
syahmin_ak@yahoo.co.id

ABSTRACT

The development of international trade is still increasing especially since entering the free trade era. The increasing of international trade current caused some issue, especially on taxation, a cross border trade can caused the collision of tax policy between states. The principal difference in making provision about tax will cause double taxation which can increase the tax burden to the international trader. "The Prevention on Double Taxation in Perspective of International Trade: focused on: What is the regulation on double taxation and the Tax mechanism according to international trade law, and what is the effect of the double taxation on international trade law, the cooperation between states especially Indonesia in anticipating double taxation. The research is analyzed and concluded as an effort to prevent the international double taxation, the international community made a Model Agreement that can be used as reference for all nations in making an agreement on double taxation prevention, there are two kinds of Models which are OECD Model commonly used by developed countries and UN Model commonly used by developing countries.

Keywords; Model, Double Taxation Agreement, Perspective, International Trade

I. PENDAHULUAN

Pada milenium ketiga di abad ke-21, Indonesia bersama dengan negara-negara lainnya memasuki era globalisasi yaitu suatu keadaan dimana tingkat ketergantungan kehidupan masyarakat dunia akan sangat elastis. Dari segi ekonomi, akan terjadi integrasi ekonomi dunia dimana faktor-faktor produksi seperti Sumber Daya Alam (SDA), Sumber Daya Manusia (SDM), dan Sumber Barang Modal (SBM), akan mengalir dari/ke suatu negara tanpa hambatan (*cross borderless*), sehingga faktor-faktor produksi tersebut akan didistribusikan secara efisien, efektif, dan ekonomis. Apabila alokasi dan pengelolaan faktor-faktor produksi menjadi produk jadi (*finished Goods*) dapat dilakukan dengan pengorbanan yang sekecil-kecilnya, maka masyarakat dunia akan mengkonsumsi kebutuhannya dengan biaya yang relatif murah. Tentu saja **Comparative Advantage Principle**³³³ akan memberikan kemakmuran bagi seluruh masyarakat manusia.³³⁴

³³² Artikel ini merupakan ringkasan hasil penelitian yang dibiayai dari Anggaran DIPA Unsri No.042.01.2.400953/ 2016 tanggal 7 Desember 2015 Sesuai dengan Surat Perjanjian Penugasan Pelaksanaan Penelitian Sains, Teknologi dan Seni Universitas Sriwijaya Nomor 591/UN9.3.1./LT/2016 Tanggal 22 April 2016.

³³³ **Comparative Advantage**, adalah keuntungan yang dimiliki oleh suatu negara dalam menghasilkan produk dibandingkan dengan negara-negara lain, karena perbandingan harga produk yg dihasilkan lebih efisien.

³³⁴ Huala Adolf, 2015, *Hukum Ekonomi Internasional*, Jakarta, Penerbit: PT. Rajagrafindo Persada, hlm., 1.

Di sisi lain, kemajuan yang sangat pesat di bidang teknologi dan informasi, perbedaan tarif pajak dan pemberian fasilitas perpajakan, dan perencanaan pajak secara global akan mengakibatkan timbulnya permasalahan, yaitu pengenaan pajak berganda atas obyek pajak yang sama yang timbul dari transaksi internasional, atau pengenaan pajak berganda terhadap subyek pajak yang sama mendorong upaya-upaya secara global oleh pelaku bisnis global (misalnya *multinational corporations*) untuk melakukan penghindaran pajak. Oleh karena itu, **Prof. R. Soemitro** menyatakan bahwa pajak ditinjau dari segi ekonomi sebagai peralihan uang dari sektor swasta atau individu ke sektor masyarakat atau pemerintah tanpa imbalan secara langsung dapat ditunjuk.³³⁵

Pajak internasional merupakan salah satu bentuk hukum internasional, di mana setiap negara mau tidak mau harus tunduk pada hukum perjanjian internasional yang sering disebut dengan Konvensi Wina 1969 (*Vienna Convention on the Law of Treaties 1969*) yang mengatur mengenai perjanjian internasional publik antar negara sebagai subjek utama hukum internasional.³³⁶ Sedangkan Pajak Berganda Internasional atau *International Double Taxation*, menurut **A.A. Knechtle**,³³⁷ ahli pajak internasional dalam karya tulisnya yang berjudul: *Problem in International Fiscal Law*, menyatakan bahwa muncul atau timbulnya pajak ganda internasional atau *international double taxation* (IDT) ketika terjadi rangkap atau *conflict* yurisdiksi pemajakan.³³⁸ Ahli ini bersama para pengamat pajak lainnya sepakat untuk mengakui bahwa pajak ganda merupakan permasalahan utama yang menjadi topik dalam setiap perjanjian perpajakan. Terdapat suatu terminologi lain yang erat kaitannya dengan double taxation atau pajak ganda, yaitu pungutan pajak ganda (*double taximposition*).

Keberadaan pajak internasional tidak terlepas dari saat kapan munculnya kata kedaulatan pajak (*belastingsovereiniteit*) sebagai bagian dari kedaulatan suatu negara, dan salah satu prinsip dalam hukum pajak internasional suatu negara.³³⁹ Dalam menerapkan ketentuan perpajakan, yurisdiksi perpajakan suatu negara akan berinteraksi dengan yurisdiksi perpajakan negara lainnya. Interaksi dua yurisdiksi perpajakan dua negara ini dapat menimbulkan pajak berganda.³⁴⁰ Pajak berganda ini timbul karena dua yurisdiksi perpajakan mengenakan pajak kepada penghasilan yang sama yang dimiliki oleh subjek pajak yang sama.³⁴¹

Permasalahan di atas menimbulkan suatu keadaan *overlapping* atau tumpang tindih hak pemajakan antara dua negara. Pajak berganda internasional akan merugikan wajib pajak karena wajib pajak memikul beban pajak lebih dari satu kali atas suatu objek pajak yang sama. Selain itu, pajak berganda memiliki dampak negatif terhadap investasi, karena akan menghambat keinginan investor untuk melakukan investasi di luar negeri. Jika masing-masing negara menerapkan undang-undang pajak nasionalnya, tanpa ada usaha untuk mengurangi risiko terjadinya pengenaan pajak berganda, arus pemasukan modal dari

³³⁵ Waluyo Wirawan B Ilyas, 2013, *Perpajakan Indonesia*, Penerbit: Salemba Empat, Jakarta, hlm.3.

³³⁶ BPPK, Pajak Internasional, (<http://www.bppk.depkeu.go.id/index.php/pajak-international/view-category-html>), <diakses 20 Januari 2016>.

³³⁷ Dicatat dalam Chapter 4 yang subtopiknya 'the Elimination of International Double Taxation' (IDT)

³³⁸ J.M Aritonang, Tony Masyahrul, 2013, *Perpajakan Internasional sebagai Materi Studi di Perguruan Tinggi*, Penerbit: Grasindo, Jakarta, hlm., 50.

³³⁹ *Ibid.* Hlm., 8

³⁴⁰ KPPMA, Pajak (<http://www.kppma2.pajak.go.id/> < diakses 18 Januari 2016>.

³⁴¹ *Ibid.*

satu negara ke negara lainnya akan menimbulkan benturan-benturan antara dua yurisdiksi pajak yang berbeda, pengenaan pajak berganda akan terjadi, dan hal ini berarti terhambatnya arus modal antara satu negara ke negara lainnya. Akibat lain yang mungkin terjadi adalah semakin gencarnya usaha untuk melakukan penyelundupan pajak (*tax evasion*).³⁴² Pajak berganda memiliki dampak negatif terhadap perdagangan internasional, karenanya Indonesia perlu melakukan suatu usaha untuk menanggulangi terjadinya pajak berganda yang dapat menjadi kendala dalam kegiatan perdagangan internasional.

Berlatar belakang pada analisis situasi singkat di atas, maka permasalahan yang ingin dikaji secara lebih mendalam adalah sebagai berikut:

- 1) Upaya apa saja yang dapat dilakukan Indonesia untuk penghindaran pengenaan pajak Pajak Berganda dalam aktivitas perdagangan Internasional?
- 2) Bagaimana dampak pengenaan pajak berganda terhadap aktivitas perdagangan internasional?
- 3) Model Perjanjian Penghindaran Pengenaan Pajak Berganda (*Double Taxation clause Agreement*) yang bagaimana yang lebih cocok untuk Indonesia dalam melakukan aktivitas perdagangan internasional?

II. KAJIAN LITERATUR

Kerangka Konsep

Setiap negara mempunyai kedaulatan (*sovereignty*) untuk pengenaan pajak penghasilan yang diterima di negara tersebut, baik terhadap penduduk maupun bukan penduduk negaranya. Kedaulatan tersebut termaktub di dalam ketentuan undang-undang yang ada di masing-masing negara. Setiap negara menggunakan asas perpajakan yang sesuai dengan kepentingan negaranya, sehingga akan timbul penggunaan asas yang berbeda. Perbedaan asas perpajakan tersebut dapat mengakibatkan permasalahan pajak berganda. Pajak berganda terjadi apabila undang-undang domestik suatu negara menganggap seseorang menjadi penduduk di kedua negara (*dual resident*). Di samping itu, meskipun negara-negara yang bersangkutan menganut asas pengenaan pajak yang sama, jika definisi yang diberikan kepada sesuatu hal berlainan, hal itu dapat juga menimbulkan pajak berganda.³⁴³

Apa itu pajak berganda/*Double Taxation*? Menurut Edilius dan Sudarsono,³⁴⁴ Pajak Berganda adalah “suatu pajak yang sebenarnya dikenakan secara berganda terhadap wajib pajak yang sama dan atas penghasilan yang sama yaitu di negara tempat wajib pajak berdomisili, dan juga di negara tempat sumber penghasilan tersebut”. Sementara menurut Ehrenzweig dan Koch, sebagaimana dikutip oleh J.M. Aritonang, kedua ahli tersebut memberikan batasan bahwa “*double taxation occurs where one legal system or where several jurisdiction subject one item or two or more taxes of a substantially similar character and effect*” (pajak ganda terjadi apabila suatu sistem hukum atau beberapa kewenangan menurut hukum mengenakan pada suatu objek pajak atau lebih yang pada pokoknya mempunyai sifat dan efek yang sama).³⁴⁵

³⁴² Rachmanto Surahmat, *Op.Cit.*, hlm., 2.

³⁴³ Rochmat Soemitro, 2010, *Indonesia Dalam Perkembangan Hukum Pajak Internasional*, Penerbit: Eresco, Bandung, hlm., 17.

³⁴⁴ Edilius dan Sudarsono, 2014, *Kamus Ekonomi, uang dan Bank*, penerbit: Rineka Cipta, Jakarta, hlm. 4.

³⁴⁵ J.M. Aritonang, *Op.Cit.*, hlm., 71.

Sedangkan menurut **Model Double Taxation Convention and Income on Capital 1977**, pajak ganda (internasional) diartikan sebagai pengenaan jenis pajak yang sama oleh dua negara (atau lebih) terhadap subjek pajak dan atas objek pajak yang sama, serta dalam periode yang identik. Dapat pula diartikan sebagai pengenaan jenis pajak yang sama oleh dua negara (atau lebih) terhadap subjek pajak yang berlainan atas objek pajak yang sama.³⁴⁶

Menurut **Rachmanto Surahmat**,³⁴⁷ bahwa lazimnya pengenaan pajak berganda disebabkan oleh tiga jenis konflik yurisdiksi, yaitu:

1. Konflik antara asas domisili dengan asas sumber: Negara domisili mengenakan pajak atas seluruh penghasilan yang diperoleh penduduknya, sedangkan negara sumber mengenakan pajak atas penghasilan yang berasal dari negara tersebut;
2. Konflik karena perbedaan definisi “penduduk”: Seseorang pribadi atau badan pada saat yang bersamaan dapat dianggap sebagai penduduk dua negara, hal ini dapat terjadi karena definisi “penduduk” yang berbeda;
3. Perbedaan definisi tentang “sumber penghasilan”: Bila dua negara atau lebih memperlakukan satu jenis penghasilan sebagai penghasilan yang bersumber dari wilayahnya. Ini berakibat penghasilan yang sama dikenai pajak di dua negara.

Knechtle,³⁴⁸ mencoba membedakan pengertian pajak berganda secara luas (*wider sense*), dan secara sempit (*narrower sense*). Pajak dalam arti luas adalah pajak berganda yang meliputi setiap bentuk pembedaan pajak dan pungutan lainnya lebih dari satu kali, dapat berganda (*double taxation*) atau lebih (*multi taxation*) terhadap suatu fakta fiskal (subjek dan/atau objek pajak). Sedangkan dalam arti sempit, pajak berganda dianggap terjadi pada semua kasus pemajakan beberapa kali terhadap suatu subjek pajak dan/atau objek pajak dalam satu administrasi pajak yang sama.

Sebab-sebab terjadinya pajak berganda

Pajak berganda pada umumnya terjadi dalam kasus-kasus sebagai berikut:³⁴⁹

- 1) Masing-masing negara yang bersangkutan memandang seorang individu atau suatu badan yang sama sebagai subjek pajak atas seluruh penghasilan atau kekayaannya;
- 2) Seseorang yang merupakan penduduk (*resident*) atau suatu badan yang berkedudukan di suatu negara, memperoleh penghasilan atau memiliki kekayaan di negara lain. Kedua negara yang bersangkutan mengenakan pajak atas penghasilan atau kekayaan individu atau badan tersebut;
- 3) Masing-masing negara yang bersangkutan mengenakan pajak terhadap subjek pajak yang sama yang bukan penduduk/tidak berkedudukan di kedua negara itu, atas penghasilan atau kekayaan yang diperoleh atau kekayaan yang dimiliki di salah satu negara.

³⁴⁶ *Model Double Taxation Convention and Income on Capital, Paris: OECD., 1977, hlm., 5*

³⁴⁷ Rachmanto Surahmat, *Op.cit.*, hlm. 21, 23.

³⁴⁸ Knechtle, *Basic Problems In International Fiscal Law* (2009), dalam Gunadi, 2013, *Pajak Internasional*, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, Jakarta, hlm., 96.

³⁴⁹ Jaja Zakaria, 2015, *Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda Serta Penerapannya di Indonesia*, Penerbit: Rajawali Press, hlm., 7.

Sistem Penarikan Pajak dalam Perdagangan Internasional

Dalam perdagangan internasional seseorang atau suatu badan mengadakan kontrak dengan orang atau badan lain yang ada di negara lain. Berdasarkan asas **Hukum Perdata Internasional**,³⁵⁰ yaitu asas "*Lex Locus Contractus*", maka hukum yang berlaku adalah hukum di mana tempat kontrak tersebut dilaksanakan. Lain halnya jika kontrak tersebut menggunakan asas "*Lex Rei Sitae*", di mana kontrak tersebut mengenai suatu harta tak bergerak, maka hukum yang berlaku adalah hukum negara di mana tempat harta itu berada. Untuk pengenaan pajak akan selalu dilihat subjek yang melakukan perjanjian tersebut, karena yang dikenakan pajak selalu subjek pajak baik itu orang pribadi, badan dan sebagainya. Untuk pengenaan pajak dilihat terlebih dahulu siapa yang memperoleh keuntungan, si pembeli, penjual atau kedua-duanya.

Apabila yang memperoleh keuntungan dari suatu transaksi internasional itu si penjual, maka negara penjual yang akan mengenakan pajak, dan apabila yang memperoleh keuntungan itu si pembeli yang ada di negara lain, maka negara yang akan mengenakan pajak adalah negara tempat tinggal pembeli itu berada. Di dalam suatu transaksi internasional tidak selalu penjual yang memperoleh keuntungan, ada kalanya pembeli juga mendapat keuntungan, oleh sebab itu negara harus selalu waspada terhadap adanya penggeseran keuntungan ke lain negara. Hal ini sering dilakukan oleh perusahaan *multinational enterprise* kepada anak perusahaannya atau subsidairnya yang ada di negara lain yang terkanl dengan *transfer pricing*. Dalam perpajakan internasional dikatakan bahwa kita harus selalu melihat kepada '*business profit*'.

Prinsip pemungutan pajak oleh negara ialah bahwa profit dikenakan pajak penghasilan di negara di mana perusahaan yang memperoleh keuntungan berkedudukan. Bilamana laba yang diperoleh dari transaksi yang dilakukan di luar negeri itu dikenakan pajak, inilah yang lazimnya diatur dalam perjanjian penghindaran pajak ganda internasional, yang disebut '*business profit*'.³⁵¹

III. METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian hukum *normatif*. Pendekatan utama yang dipakai dalam penelitian ini adalah "*konseptual dan komparatif*". Artinya peneliti akan menganalisis beberapa isi pasal-pasal Perjanjian Internasional (baik yang bersifat multilateral maupun bilateral) mengenai *Double Taxation Agreement* antarnegara, dan *Model Double Taxation Convention and Income on Capital, Paris OECD*, akan dikomparasikan juga dengan ketentuan peraturan perundang-undangan Indonesia. Dengan demikian akan teridentifikasi hal-hal yang perlu ditindaklanjuti baik dalam bentuk pengaturan maupun kerjasama antar negara. **Analisisnya** dilakukan berdasarkan isi (*content analysis*) dengan memfokuskan pada temuan-temuan, baik berupa pendapat para ahli dalam bidang terkait, maupun berupa isi konvensi ataupun perjanjian internasional, dan peraturan perundang-undangan.

³⁵⁰ Syahmin AK., 2014, *Hukum Perdata Internasional*, Penerbit Unsri, Palembang, hlm. 119.

³⁵¹ Wiratni Ahmadi, *Jurnal Hukum Pro Justitia*, **Op.Cit.**, hlm., 393-394.

IV. HASIL TEMUAN DAN PEMBAHASAN

1. Pengaturan Pajak Berganda Menurut Hukum Internasional

Pajak berganda dalam hukum internasional diatur di dalam Model Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda yang memuat ketentuan-ketentuan mengenai penghindaran pajak berganda yang telah distandarisasikan. Model Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda itu umumnya digunakan sebagai acuan oleh negara-negara di dalam, melakukan perundingan.³⁵²

Dewasa ini dikenal ada dua model perjanjian penghindaran pajak berganda, yaitu *Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) Model*, dan *United Nations Model*. Awalnya adalah OECD Model, yaitu Model Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda yang pertama kali dibuat pada tahun 1963 dengan judul “*Draft Double Taxation Convention On Income and Capital*”. OECD Model adalah *Model Tax Treaty* dari *Organization for Economic Co-operation and Development* atau Organisasi Kerjasama Ekonomi dan Pembangunan yang didesain sebagai *Model Tax Treaty* antara negara-negara anggotanya (pada umumnya merupakan negara-negara maju dengan negara-negara lainnya).³⁵³ OECD sendiri adalah merupakan suatu organisasi internasional dari negara-negara industri maju yang berorientasi pada ekonomi pasar. Saat ini OECD kurang lebih memiliki jumlah anggota 34 negara.³⁵⁴

Prinsip yang dianut OECD Model dalam penghindaran pajak berganda adalah dengan memberikan hak utama pemajakan kepada negara domisili. Penggunaan prinsip tersebut tidak menjadi permasalahan ketika negara yang terlibat dalam perjanjian adalah seimbang, baik dilihat dari segi perdagangan, arus modal, maupun arus teknologi (*know how*), karena masing-masing pihak seimbang tidak ada yang dirugikan maupun diuntungkan dilihat dari sisi perpajakan. Lain halnya apabila negara yang melakukan perjanjian keadaannya tidak seimbang baik pada sektor ekonomi maupun perdagangannya. Dalam keadaan yang demikian, dilihat dari segi penerimaan pajak, Model Konvensi OECD akan sangat merugikan negara pihak yang posisinya lemah, yang umumnya merupakan negara-negara sumber penghasilan.³⁵⁵

Sehubungan dengan persoalan di atas, maka pada tahun 1967 PBB mengeluarkan suatu Resolusi untuk membentuk suatu kelompok ahli (*group of experts*) di bidang perjanjian perpajakan mewakili kelompok negara-negara maju (*developed countries*) dan kelompok negara-negara yang sedang berkembang (*developing countries*). Pada tahun 1979, PBB menerbitkan suatu manual untuk para perunding perjanjian perpajakan yang kemudian disusul dengan diterbitkannya Model Konvensi Perserikatan Bangsa-Bangsa dengan judul “*United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed Countries 1980*”/**UN Model**.³⁵⁶ Model ini adalah model yang dikembangkan untuk memperjuangkan kepentingan negara-negara berkembang, sehingga prinsip *revenue oriented* yang dianut oleh kebanyakan negara berkembang jelas terlihat dalam model tersebut.

³⁵² John Hutagaol, *Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda Indonesia Dengan Negara-negara di Kawasan Asia Pasifik, Amerika dan Afrika*, Penerbit, Salemba Empat, Jakarta, 2010, hlm. 9.

³⁵³ <http://www.ortax.org/ortax/mod=forum&page=show&idtopik=1347>. <Diakses 24 Juli 2016>

³⁵⁴ Negara-negara anggota OECD adalah Australia, Austria, Belgia, Canada, Chile, Czech Republic, Denmark, Estonia, Finlandia, Prancis, Jerman, Yunani, Hungaria, Iceland, Irlandia, Israel, Italia, Jepang, Korea Selatan, Luxembourg, Mexico, Netherlands, New Zealand, Norway, Poland, Portugal, Slovak Republic, Slovenia, Spain, Sweden, Switzerland, Turkey, United Kingdom, United States. <http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>. <Diakses 24 Juli 2016>.

³⁵⁵ Jaja Zakaria, *Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda di Indonesia*, Penerbit: Rajawali Press, Jakarta, 2015, hlm., 18.

³⁵⁶ *Ibid*.

Di dalam menentukan hak pemajakan baik itu OECD Model maupun UN Model memiliki perbedaan. Berdasarkan ketentuan OECD Model, hak pemajakan yang lebih luas diberikan kepada negara domisili, misalnya hanya menggunakan satu kriteria yaitu tempat usaha tetap (*a fixed place of business*) untuk menentukan keberadaan BUT sehubungan dengan kegiatan pemberian jasa-jasa selain jasa konstruksi. Dengan kata lain, pelepasan hak pemajakan negara sumber atas penghasilan yang berasal dari wilayahnya sehubungan dengan kegiatan pemberian jasa-jasa di negara itu, kecuali kegiatan tersebut dilakukan melalui suatu BUT di negara itu.³⁵⁷ Sebaliknya, UN Model memberikan hak pemajakan yang lebih luas kepada negara sumber atas penghasilan yang timbul dari wilayahnya, misalnya menambah satu kriteria lagi yaitu tes waktu (*time test*) untuk menetapkan keberadaan suatu BUT sehubungan dengan kegiatan pemberian jasa-jasa di negara itu.³⁵⁸

Beberapa perbedaan prinsip antara Konvensi OECD Model dan Konvensi UN Model, adalah sebagai berikut:

- 1) Baik dalam OECD Model maupun UN Model, ada tidaknya bentuk usaha tetap di negara sumber dijadikan sebagai prasyarat berhak tidaknya negara sumber untuk mengenakan pajak atas laba usaha (*business profits*) yang diperoleh di negaranya oleh perusahaan yang berkedudukan di negara mitranya dalam perjanjian perpajakan. Namun, pengertian bentuk usaha tetap dalam OECD Model lebih sempit dibandingkan dengan pengertian bentuk usaha tetap dalam UN Model. Misalnya, pemeliharaan stok barang atau barang dagangan untuk diserahkan, yang dalam OECD Model dimungkinkan untuk menjadi bentuk usaha tetap. Contoh lain, proyek konstruksi, menurut OECD Model akan merupakan bentuk usaha tetap apabila proyek konstruksi tersebut berlangsung lebih dari dua belas bulan, sedangkan menurut UN Model batas waktunya (*time test*) yang diperlukan untuk menentukan ada tidaknya bentuk usaha tetap hanya enam bulan.
- 2) Mengenai Objek Pajak Bentuk Usaha Tetap. Dalam OECD Model hanya terbatas atas penghasilan yang berasal (*attributable*) dari bentuk usaha tetap, sedangkan dalam UN Model yang termasuk dalam objek bentuk usaha tetap, selain penghasilan yang berasal (*attributable*) dari bentuk usaha tetap juga keuntungan dari penjualan barang-barang atau barang dagangan oleh kantor pusat yang sama atau sejenis dengan yang dijual bentuk usaha tetap, dan pemberian jasa yang diberikan oleh bentuk usaha tetap.
- 3) Mengenai Hak Pemajakan atas Penghasilan yang diperoleh dari kegiatan pelayaran dalam lalu lintas internasional. UN Model selain memberikan hak pemajakan kepada negara domisili juga memberikan hak pemajakan kepada negara sumber untuk mengenakan pajak atas laba yang diperoleh dari kegiatan pelayaran dalam bentuk lalu lintas internasional, sedangkan OECD Model memberikan hak sepenuhnya kepada negara domisili.
- 4) Perlakuan Perpajakan atas penghasilan yang diperoleh dari pekerjaan bebas (*independent personal services*). Dalam hal pemajakan atas penghasilan yang diperoleh dari pekerjaan bebas, dasar yang digunakan oleh OECD Model untuk memberikan hak pemajakan kepada negara sumber adalah adanya tempat usaha tetap (*fixed base*) untuk melakukan pekerjaan tersebut di negara

³⁵⁷ *Ibid.*, hlm., 19.

³⁵⁸ John Hutagaol, *Op.Cit.*, hlm. 9

sumber. Sementara itu, dalam UN Model, yang menjadi dasar pengenaan pajak di negara sumber tersebut selain adanya *fixed base*, dapat pula karena pekerja bebas yang bersangkutan berada di negara sumber melebihi suatu jangka waktu (*time test*) tertentu, walaupun tidak terdapat *fixed base*.

- 5) Metode Penghindaran Pajak ganda. Dalam UN Model, diintroduksi metode penghindaran pajak ganda yang disebut '*tax sparing credit*', sebagai salah satu cara untuk menghindari pajak ganda. Contohnya, apabila negara sumber terdapat ketentuan mengenai pembebasan pajak (*tax holiday*) atau keringanan pajak (*tax reduction*) dalam rangka untuk menunjang kebijakan pembangunan, pada giliran investor asing yang dikenakan menghitung pajaknya di negara domisili (tempat ia untuk kepentingan perpajakan merupakan penduduknya), kepadanya akan diberikan kredit pajak luar negeri sebesar pajak yang seharusnya dikenakan terhadap penghasilan yang diperoleh di negara sumber apabila di negara sumber tidak terdapat pembebasan atau keringanan pajak.³⁵⁹

Sehubungan dengan hal di atas, OECD Model yang digunakan oleh negara-negara maju karena pada dasarnya anggota OECD adalah negara-negara pengekspor modal maupun jasa, sedangkan UN Model digunakan oleh negara-negara berkembang, karena sebagian besar negara berkembang adalah negara pengimpor modal maupun jasa, sehingga negara-negara tersebut menjadi negara tempat sumber penghasilan.

2. Pengaturan Pajak Berganda Menurut Hukum Nasional Indonesia

Untuk Indonesia sendiri karena Indonesia termasuk negara yang sedang berkembang, maka prinsip yang dianut adalah UN Model dalam kebijakan di bidang persetujuan penghindaran pajak berganda³⁶⁰ yang ketentuan di dalamnya lebih mengutamakan kepentingan negara-negara berkembang. Akan tetapi tidak serta merta Indonesia menganut ketentuan dalam UN Model, Indonesia juga menganut beberapa ketentuan dalam OECD, pada intinya Indonesia menganut sistem perjanjian penghindaran pajak berganda campuran antara OECD Model dan UN Model.

Pengaturan pajak ganda Internasional di Indonesia diatur dalam berbagai ketentuan:³⁶¹

- 1) Pasal 23 ayat (2) Undang-Undang Dasar Tahun 1945, bahwa 'segala pajak untuk keuangan negara ditetapkan berdasarkan Undang-undang';
- 2) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan, sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994, dan diubah lagi dengan Undang-Undang Nomor 16 tahun 2000 (Lembaran Negara Tahun 2000 Nomor 126, Tambahan Lembaran Negara Nomor 3484).
- 3) Undang-Undang Nomor 7 tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.

³⁵⁹ Jaja Zakaria, *Op.Cit.*, hlm., 19-20

³⁶⁰ Rochmat Soemitro, *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (Sebuah Pengantar)*, Penerbit: Erisco, Jakarta, 2010, hlm., 4.

³⁶¹ Gunadi, *Pajak Internasional*, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, Jakarta, 2007, hlm., 11-14.

- 4) Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional yang antara lain menyatakan bahwa Pemerintah Indonesia membuat perjanjian internasional dengan suatu negara atau lebih, atau subjek hukum internasional lain berdasarkan kesepakatan; dan para pihak berkewajiban untuk melaksanakan perjanjian tersebut dengan itikad baik. Khusus untuk pajak untuk pajak penghasilan, Pasal 32 A Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan menyatakan bahwa Pemerintah berwenang untuk melakukan perjanjian dengan pemerintah negara lain dalam rangka penghindaran pajak berganda dan pencegahan pengelakan pajak.

Apabila dikaitkan dengan perdagangan internasional, penerapan prinsip domisili atau sumber yang merupakan kewenangan domestik suatu negara yang menimbulkan pajak berganda baik yuridis maupun ekonomis. Secara ekonomis pajak berganda internasional tersebut memperberat beban usaha, investasi, dan kegiatan internasional lainnya yang kemudian dapat mengganggu mobilitas sumber daya. Sebagaimana terjadi dalam bidang investasi, perdagangan produksi dan distribusi, sains dan teknologi terdapat jaringan kerjasama antar negara baik regional maupun global, dalam sektor perpajakan untuk menghindari beban ekonomis dari pajak berganda internasional tersebut, juga terdapat jaringan kerjasama antarnegara yang dilakukan dengan menutup perjanjian penghindaran pajak berganda (*tax treaty*).³⁶² Sebagai salah satu hukum yang tunduk pada hukum internasional, perjanjian penghindaran pajak berganda yang telah dibuat dan berlaku efektif dapat memodifikasi suatu ketentuan domestik (undang-undang pajak penghasilan) yang berlaku atas suatu subjek atau objek pajak. Sehingga perjanjian penghindaran pajak berganda ini menjadi dasar hukum nasional melalui refitikasi sebagai dasar pemungutan pajak bagi wajib pajak luar negeri.

3. Mekanisme Perpajakan

a. Mekanisme Perpajakan dalam Perdagangan Internasional

Suatu perjanjian penghindaran pajak berganda sebagai upaya untuk menghilangkan pengenaan pajak berganda menerapkan dua aturan pokok. *Pertama*, hak pemajakan atas beberapa jenis penghasilan diberikan kepada negara sumber atau negara domisili. *Kedua*, apabila berdasarkan *treaty* hak pemajakan suatu jenis penghasilan atau kekayaan sebagian atau sepenuhnya diberikan kepada negara sumber, negara domisili harus menerapkan metode penghindaran pajak berganda.³⁶³

Apabila dilihat dari sudut pandang hak pemajakan di negara sumber, penghasilan dan kekayaan dapat dibagi menjadi tiga, yaitu:³⁶⁴

- a) Penghasilan dan kekayaan yang dapat dikenai pajak tanpa pembatasan oleh negara sumber;
- b) Penghasilan yang dikenai pajak di negara sumber tetapi dengan pembatasan;
- c) Penghasilan dan kekayaan yang sama sekali tidak boleh dikenai pajak di negara sumber.

³⁶² Gunadi, *Op.Cit.*, hlm., 183.

³⁶³ Rochmat Soemitro, *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda*, Penerbit: PT Gramedia Pustaka Utama, Jakarta, 2015, hlm., 32.

³⁶⁴ *Ibid.* Hlm., 33

Jenis-jenis penghasilan dan kekayaan yang dapat dikenakan pajak di negara sumber tanpa pembatasan adalah:³⁶⁵

- a. Penghasilan dari harta tak bergerak;
- b. Laba usaha dari suatu bentuk usaha tetap;
- c. Penghasilan yang diperoleh dari kegiatan para artis dan olahragawan yang dilakukan di negara itu;
- d. Penghasilan dari jasa yang dilakukan oleh orang probadi dalam statusnya sebagai tenaga profesional (pekerja bebas);
- e. Honorarium (imbalan) kepada para direktur yang dibayarkan oleh perusahaan yang berdomisili di negara tersebut;
- f. Imbalan atau gaji dalam rangka hubungan kerja di sektor swasta yang dilakukan di negara itu kurang dari 183 hari dalam masa 12 (dua belas) bulan dan memenuhi syarat lain;
- g. Gaji dan pensiun Pegawai negeri dengan syarat-syarat tertentu.

Jenis-jenis penghasilan yang dapat dikenakan pajak tetapi dengan pembatasan di negara sumber adalah:

- a) Dividen, bila dividen tersebut tidak mempunyai hubungan yang efektif dengan suatu bentuk usaha tetap yang berada di negara sumber;
- b) Bunga, asalkan bunga tersebut tidak mempunyai hubungan yang efektif dengan suatu bentuk usaha tetap yang berada di negara sumber;
- c) Royalti, asalkan royalti tersebut tidak mempunyai hubungan yang efektif dengan suatu bentuk usaha tetap yang berada di negara sumber.

Dalam konsep penghindaran pengenaan pajak berganda khususnya Indonesia, keberadaan suatu **BUT** (*Badan Usaha Tetap*) sangat diperlukan sebagai kriteria untuk menentukan apakah Indonesia sebagai negara sumber memiliki hak untuk memajaki penghasilan yang diterima atau diperoleh oleh penduduk dari negara *treaty partner*. Akan tetapi kriteria tersebut tidak berlaku apabila penerima penghasilan (*beneficial owner*) berasal dari negara *non treaty partner*. Berdasarkan *Tax Treaty Model OECD*, pengecualian timbulnya BUT yakni:

1. Apabila perusahaan dari suatu negara *treaty partner* menjalankan kegiatan-kegiatan yang terbatas di Indonesia yang cakupan kegiatan-kegiatannya adalah sebagai berikut:
 - a. penggunaan fasilitas-fasilitas semata-mata dimaksudkan untuk menyimpan, memamerkan barang-barang atau barang dagangan milik perusahaan;
 - b. pengurusan persediaan barang-barang atau barang dagangan milik perusahaan semata-mata dimaksudkan untuk disimpan, dipamerkan atau diolah lebih lanjut oleh perusahaan lain;
 - c. pengurusan tempat usaha tetap semata-mata dimaksudkan untuk pembelian barang-barang atau barang dagangan, mengumpulkan informasi bagi keperluan perusahaan, untuk tujuan periklanan, memberikan informasi atau untuk menjalankan kegiatan-kegiatan yang bersifat persiapan ataupun penunjang bagi perusahaan.

³⁶⁵ *ibid.* Hlm., 35

Sedangkan menurut OECD Model, BUT adalah suatu tempat usaha tetap yang digunakan perusahaan untuk menjalankan seluruh atau sebagian besar usahanya. Pengertian tersebut mengandung beberapa karakteristik yang mewarnai suatu BUT perusahaan asing di Indonesia, yaitu:³⁶⁶

- a. Adanya tempat usaha berupa prasarana;
- b. Tempat usaha ini harus bersifat tetap;
- c. Kegiatan usaha perusahaan dilakukan melalui tempat usaha tersebut, dan
- d. Sifatnya harus produktif, dimana BUT tersebut harus ikut andil dalam memberikan laba usaha bagi perusahaannya (pantor pusatnya).

Untuk tujuan perpajakan, perlakuan perpajakan suatu BUT perusahaan asing di Indonesia diperlakukan sama dengan wajib pajak dalam negeri lainnya. Apabila perusahaan asing tersebut berasal dari negara *Treaty Partner*, maka besarnya tarif *branch profit tax* sesuai ketentuan *tax treaty* yang berlaku. Penentuan besarnya tarif *branch profit tax* sering menjadi perdebatan dalam perundingan *tax treaty* Indonesia dengan negara-negara lainnya, karena beberapa hal, yaitu: (i) negara *treaty partner* tidak menerapkan *branch profit tax* di negaranya, atau (ii) untuk melindungi kepentingan Indonesia dibidang industri hulu Minyak dan gas Bumi.³⁶⁷

Dalam rangka menentukan besarnya penghasilan kena pajak (*taxable income*) suatu BUT perusahaan asing di Indonesia, pembayaran ke kantor pusat yang tidak boleh dikurangkan sebagai *deductible expenses* adalah:

- a) Royalti atau imbalan yang berhubungan dengan penggunaan harta, paten atau hak-hak lain;
- b) Imbalan yang berhubungan dengan jasa manajemen dan jasa lainnya;
- c) Bunga, kecuali bunga yang berkenaan dengan usaha perbankan.

b. Metode Penghindaran Pajak Berganda

Secara tradisional, terdapat beberapa metode penghindaran pajak berganda internasional, diantaranya adalah:³⁶⁸

- 1) Metode Pengurangan Pajak (*tax credit*): metode ini menghendaki bahwa penghasilan luar negeri merupakan penghasilan objek pajak dan harus digabungkan dengan penghasilan dalam negeri dalam menentukan besarnya penghasilan kena pajak. Selanjutnya, pajak yang terutang atau telah dibayar di luar negeri, atas penghasilan luar negeri yang bersangkutan dapat dikurangkan sebagai pengurangan pajak (kredit pajak), terhadap pajak yang terutang atas penghasilan kena pajak. Metode ini terbagi lagi dalam 4 (empat) cara:
 - a) Metode pengurangan pajak penuh (*full tax credit method*). Penghasilan luar negeri merupakan objek pajak dan ikut dihitung dalam menentukan besarnya penghasilan kena pajak. Seluruh pajak yang terutang atau dibayar di luar negeri atas penghasilan luar negeri dapat dikurangkan seluruhnya terhadap pajak yang terutang atas penghasilan kena pajak.

³⁶⁶ John Hutagaol, *Ibid.*, hlm., 188.

³⁶⁷ Benny Mangoting, "Studi Hukum Mengenai Penerapan Pajak Berganda" (Makalah) Fakultas Hukum Universitas Indonesia, Depok, 2010, hlm.1

³⁶⁸ Jaja Zakaria, *Op.Cit.*, hlm., 29 – 38r

- b) Metode Pengurangan Pajak Terbatas (*ordinary tax credit method*): pajak yang terutang atau dibayar di luar negeri atas penghasilan luar negeri yang dapat dikurangkan terhadap pajak yang terutang atas penghasilan kena pajak, tidak melebihi jumlah pengurangan pajak yang dihitung berdasarkan undang-undang nasional atas penghasilan luar negeri yang bersangkutan.
 - c) Metode Pengurangan Pajak Terbatas Yang Dihitung Per-Negara (*per-country limitation tax credit method*): metode ini mirip dengan metode yang diuraikan pada butir 2.
2. Metode Tax Sparing Credit (*tax sparing credit method*): menurut metode ini pada saat menghitung kredit pajak luar negeri atas penghasilan luar negeri di negara domisili, pembebasan atau keringanan pajak yang diberikan negara sumber atas penghasilan negeri tersebut akan dihitung menurut tarif pajak normal, seolah-olah di negara sumber tidak diberikan pembebasan atau keringanan pajak.
- Metode Pembebasan Pajak (*Tax Exemption Method*). Metode pembebasan pajak ini terbagi lagi ke dalam beberapa metode, antara lain:
- a) Metode pembebasan pajak penuh (*full exemption method*). Menurut metode ini penghasilan luar negeri tidak dianggap sebagai penghasilan dalam menentukan besarnya penghasilan kena pajak.
 - b) Metode Pembebasan Pajak pada Lapisan tarif Pajak Tertinggi (*Exemption at the Top*). Penghasilan luar negeri tetap dianggap sebagai objek pajak dan ikut dihitung dalam menentukan besarnya penghasilan kena pajak.
 - c) Metode Pembebasan Pajak pada Lapisan Tarif Pajak yang Terendah (*tax exemption at the bottom*). Penghasilan luar negeri tetap dianggap sebagai objek pajak dan ikut dihitung dalam menentukan besarnya penghasilan kena pajak.
 - d) Metode Pembebasan pajak proporsional (*proportional tax exemption*). Menurut metode ini penghasilan luar negeri tetap dianggap sebagai objek pajak dan ikut dihitung dalam menentukan besarnya penghasilan kena pajak.
3. Metode Pembebasan Pajak sebagai Biaya (*tax deduction Method*). Menurut metode ini, penghasilan luar negeri tetap dianggap sebagai objek pajak dan ikut dihitung dalam menentukan besarnya penghasilan kena pajak. Akan tetapi, kemudian pajak yang terutang atau dibayar di luar negeri atas penghasilan luar negeri dibebankan sebagai biaya pada saat menghitung besarnya penghasilan kena pajak.
4. Metode Pengurangan Tarif Pajak (*tax rate reduction method*). Di dalam metode ini, penghasilan luar negeri merupakan objek pajak dan ikut dihitung dalam menentukan besarnya penghasilan kena pajak. Namun demikian, dalam menghitung pajak terutang, tarif pajak yang berlaku untuk penghasilan dalam negeri berbeda dengan tarif pajak yang berlaku untuk penghasilan luar negeri. Untuk penghasilan luar negeri, diberikan tarif pajak yang lebih rendah.

Di dalam memanfaatkan ketentuan perpajakan yang digunakan secara baik ketentuan yang akan lebih menguntungkan negara apabila pengenaan pajak dilakukan dengan menggunakan hukum nasional, karena lebih melindungi kepentingan nasional. Akan tetapi terdapat kekurangan apabila subjek pajak merupakan wajib pajak luar negeri, dan wajib pajak tersebut berasal dari negara yang menganut prinsip

perpajakan yang berbeda dengan Indonesia, maka hal ini akan menjadi penghambat khususnya bagi perdagangan lintas batas, karena berkaitan dengan keuntungan atau *business profit* suatu perusahaan dengan timbulnya pajak berganda. Sehingga perjanjian penghindaran pajak berganda inilah yang menjadi jalan keluar (solusi) agar pajak berganda tidak terjadi, dan terdapat suatu kesepakatan antar negara. Akan tetapi, penggunaan perjanjian penghindaran pajak berganda sebagai dasar pemungutan pajak tetap harus disesuaikan dengan kepentingan masing-masing negara. Misalnya Indonesia yang menggunakan metode kredit (*ordinary credit method*) yang diatur di dalam Pasal 24 Undang-Undang Pajak Penghasilan.

4. Analisis Dampak Pajak Berganda Dalam Kerangka Hukum Perdagangan Internasional

Pengenaan pajak dalam perdagangan internasional membawa dampak negatif terhadap perkembangan transaksi internasional, karena pengusaha, pelaku transaksi internasional menanggung beban pajak yang lebih besar dari yang seharusnya, sehingga hal ini dapat menjadi kendala. Apabila pengusaha global, pelaku transaksi internasional mengalami kesulitan dalam melakukan aktifitasnya maka ini akan berakibat luas yaitu distorsi dalam transaksi internasional yang meliputi barang (*goods*), Jasa (*services*), dan Modal (*investment*).³⁶⁹

Terjadinya pajak ganda dalam transaksi internasional dapat memberikan dampak negatif lain, diantaranya:

- a) Dapat timbulnya pengelakan pajak;
- b) Tidak adanya kepastian hukum;
- c) adanya penyelundupan pajak; dan
- d) Tidak adanya penghematan dalam *cash flow* antara negara yang melakukan transaksi internasional.

Tujuan Perjanjian Penghindaran Pengenaan Pajak Berganda ini adalah untuk mencegah terjadinya dampak negatif berupa distorsi, di samping itu perjanjian ini juga memiliki tujuan lain, yaitu:³⁷⁰

- a. Mencegah timbulnya pengemplangan (pengelakan) pajak;
- b. Memberikan kepastian;
- c. Pertukaran informasi;
- d. Penyelesaian sengketa di dalam penerapan Perjanjian Penghindaran Pengenaan Pajak Berganda;
- e. Non diskriminasi;
- f. Bantuan dalam penagihan pajak;
- g. Penghematan dalam *cash flow*.

Apabila dalam suatu kegiatan perdagangan internasional antara negara yang melakukan transaksi belum melakukan suatu perjanjian, maka kegiatan perdagangan menjadi tidak kondusif mengingat banyaknya kendala yang akan terjadi dalam perdagangan tersebut, sehingga menghambat perkembangan perdagangan internasional. Perjanjian ini mengakomodasi ketentuan yang memberikan perlindungan bagi

³⁶⁹ John Hutagaol, Perjanjian.....*Op.Cit.*, hlm., 2.

³⁷⁰ *Ibid.*, hlm., 5.

penduduk dari suatu negara pihak pada persetujuan yang melakukan usaha di negara pihak lainnya pada persetujuan (*the other contracting states*).

Penghindaran pajak meliputi baik pengurangan pajak secara permanen maupun kemungkinan penangguhannya. Penghematan pajak, dapat diperoleh dari perencanaan pajak dengan melibatkan beberapa konsep (*tax saving*), seperti: pemanfaatan pengecualian pajak, pengurangan tarif pajak menyeluruh, maksimalisasi pengurangan penghasilan, percepatan pengeluaran, penundaan objek pajak, strukturalisasi transaksi kena pajak menjadi tak kena pajak.

Di samping dampak negatif sebenarnya pajak berganda juga memiliki dampak positif khususnya bagi negara yang menganut asas sumber maupun domisili karena sebelum diadakannya perjanjian penghindaran pajak berganda ketentuan yang digunakan oleh suatu negara dalam perpajakan menggunakan ketentuan yang sesuai hukum nasionalnya, sehingga negara dapat bebas menentukan besaran pajak terhadap wajib pajak. Ini tentunya akan meningkatkan pemasukan kas negara. Akan tetapi di luar itu tetap saja pajak berganda lebih banyak memiliki dampak negatif dibandingkan dampak positif, karena memberikan beban tambahan ekonomi kepada para pelaku perdagangan internasional yang dapat memicu ekonomi global dengan biaya tinggi, dan menghambat aktivitas perdagangan internasional.

V. PENUTUP

A. Kesimpulan

Setelah dilakukan pembahasan semua data dan informasi yang telah dikemukakan pada bab-bab sebelum di atas, akhirnya dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Dalam ketentuan Perpajakan mengenai Penghindaran Pengenaan Pajak Berganda, umumnya ada dua model yang digunakan, yakni *Organization for Economic Co-operation and Development* (OECD) Model yang umumnya digunakan oleh negara-negara maju, dan Model versi PBB (UN Model) yang umumnya digunakan oleh negara-negara berkembang. Kedua model tersebut digunakan oleh negara-negara sesuai dengan kepentingan dan kesepakatan untuk membuat suatu perjanjian penghindaran pengenaan pajak berganda. Kemudian perjanjian tersebut akan menjadi hukum nasional negara-negara pihak sebagai dasar untuk mengenakan pajak, dan upaya agar tidak terjadi pengenaan pajak berganda internasional dalam aktivitas perdagangan internasional. Dalam hal ini Indonesia memilih atau ***menganut model campuran dari keduanya antara OECD Model dan UN Model***.
2. Pengenaan pajak berganda terhadap pengusaha yang terlibat dalam aktivitas perdagangan internasional akan memberikan beban pajak yang lebih besar, sehingga dampak selanjutnya akan mempengaruhi investasi, kenaikan biaya dalam perdagangan internasional. Meskipun ada dampak positifnya bagi negara penerima pajak, akan tetapi pajak berganda internasional jauh lebih banyak berdampak negatif terhadap perdagangan internasional.
3. Pembentukan suatu perjanjian penghindaran pengenaan pajak berganda lebih efektif dengan menggunakan bentuk perjanjian bilateral, karena kepentingan para pihak (negara pihak) lebih mudah untuk bertemu, mengingat hanya ada dua pihak atau peserta, sehingga perundingan dalam upaya membentuk perjanjian tersebut lebih mudah mencapai kesepakatan. Sedangkan bila dalam bentuk perjanjian multilateral akan lebih kompleks karena banyak pihak peserta yang lazimnya memiliki bermacam kepentingan dibawa dalam perundingan yang tentu saja sulit terpenuhi.

B. Saran

1. Sebaiknya ketentuan-ketentuan *Organiozation for Economic Co-operation and Development (OECD) Model* maupun *UN Model* terus menerus dilakukan suatu perubahan sesuai dengan perkembangan perdagangan global yang semakin meningkat, sehingga ketentuan di dalam model perjanjian perpajakan ini dapat menyesuaikan dengan kondisi perdagangan internasional agar aktivitas perdagangan internasional tersebut tetap berjalan kondusif.
2. Perlu adanya pembentukan kerjasama dengan negara-negara lain khususnya Indonesia dengan membuat perjanjian-perjanjian penghindaran pengenaan pajak berganda dengan negara yang belum bermitra, sehingga akan lebih mempermudah Indoensia dalam melakukan berbagai transaksi yang berskala internasional.

DAFTAR PUSTAKA

- Adolf, Huala, 2015. *Hukum Ekonomi Internasional*, Penerbit: PT. Rajagrafindo Persada, Jakarta.
- Annonious, 1977. *Konvensi Paris tentang Model Penghindaran Pajak Berganda dalam Masalah Modal Asing (Model Double Taxation Convention and Income on Capital)*, Paris, OECD.
- Aritonang, J.M., Tony Masyahrul, 2013. *Perpajakan International sebagai Materi Studi Di Perguruan Tinggi*, Penerbit: Grasindo, Jakarta
- Gunadi, 2013. *Pajak Internasional*, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indoensia, Jkt.
- Hutagaol, John. 2010. *Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda Indonesia dengan negara-negara di Kawasan Asia Pasifik, Amerika dan Afrika*, Penerbit: Selemba Empat, Jakarta
- Jaja Zakaria, 2015. *Studi Tentang Pajak Berganda*, Rajawali Press, Jakarta.
- Knechtle, 2013. *Basic Problems In International Fiscal Law*, Butterworth, Oxford University Press, London
- Rachmant Surahmat, 2012. *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (Sebuah Pengantar)*, Penerbit: PT Gramedia Pustaka Utama, Arthur Andersen Prasetio Utomo, Jakarta.
- Rochmat Soemitro, 2010. *Indonesia Dalam Perkembangan Hukum Pajak Internasional*, Penerbit: Eresco, Bandung.

