

ANALISIS PENERAPAN TAX TREATY PADA TRANSAKSI INTERNASIONAL

Putri Setya Rahmawati

Putrisetya98@gmail.com

Andajani

Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Indonesia (STIESIA) Surabaya

ABSTRACT

This research aimed to analyze the level of compliance with tax obligations due to tax treaty policy implementation, its consistency during international transaction implementation, and its effect on the cost-saving. This research was descriptive-qualitative. Furthermore, the data were both primary and secondary. The primary data were taken from interviews with two informants in the international transaction. While the secondary data were in the form of documents related to tax treaty implementation. The result showed that: first, there was non-compliance with the fulfilment of tax administration on the tax treaty rate policy implementation on international transactions due to delays in submitting SKD/COD (Certificate of Domicile) documents by foreign taxpayers. It was submitted after tax reporting period. However, the tax treaty rate remains the basis for tax deductions. Secondly, the tax treaty rate policy was implemented consistently during 2015-2019 with the tax treaty rate as a basis for withholding tax on dividend income and submitting tax provisions on income from management services to the country of residence. Third, the tax treaty rate policy implementation was profitable for by taxpayer because by reducing the tax withholding rate, there was a cost saving on the difference in tax debt that would be paid by taxpayer. Therefore, these funds would be optimized through investment instruments.

Keywords: tax treaty, international transaction, tax administration compliance, consistency of tax treaty implementation, cost saving

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis tingkat kepatuhan pemenuhan administrasi perpajakan sehubungan dengan penerapan kebijakan *tax treaty*, konsistensi penerapan kebijakan *tax treaty* selama pelaksanaan transaksi internasional dan pengaruh penerapan kebijakan *tax treaty* terhadap *cost saving*. Penelitian ini menggunakan metode kualitatif dengan jenis penelitian deskriptif. Penelitian ini menggunakan data primer yang diperoleh dari hasil wawancara dengan dua informan yang terlibat dalam pelaksanaan transaksi internasional dan data sekunder berupa dokumen yang berkaitan dengan penerapan tarif *tax treaty*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa: *Pertama*, terdapat ketidakpatuhan pemenuhan administratif perpajakan atas penerapan kebijakan tarif *tax treaty* pada transaksi internasional karena keterlambatan penyampaian dokumen SKD oleh Subjek Pajak Luar Negeri (SPLN) yang disampaikan setelah periode penyampaian/ pelaporan pajak, namun tarif *tax treaty* tetap menjadi dasar pemotongan pajak; *Kedua*, kebijakan tarif *tax treaty* telah diterapkan secara konsisten selama tahun 2015 s/d 2019 dengan menerapkan tarif *tax treaty* sebagai dasar pemotongan pajak atas penghasilan dividen dan menyerahkan ketentuan pemajakan atas penghasilan jasa manajemen kepada negara domisili; *Ketiga*, penerapan kebijakan *tax treaty* tersebut menguntungkan bagi pihak pemotong/pemungut pajak karena dengan penurunan tarif pemotongan pajak tersebut maka terdapat *cost saving* atas selisih hutang pajak yang akan dibayarkan oleh pihak pemotong/pemungut pajak, sehingga dana tersebut akan dioptimalkan melalui instrument investasi.

Kata Kunci: tax Treaty, transaksi internasional, kepatuhan administrasi perpajakan, konsistensi penerapan tax treaty, cost saving

PENDAHULUAN

Dengan adanya perkembangan teknologi yang cukup pesat di era globalisasi saat ini, terjalinnya kerja sama antar negara merupakan suatu kemungkinan yang tidak dapat dihindari. Beberapa hal yang mendukung terjadinya kerjasama antar negara yakni dengan

adanya kemajuan teknologi, kemudahan transaksi lintas negara dan transfer modal yang mendorong perusahaan untuk tidak hanya melakukan kegiatan usaha di dalam negeri, namun juga merambah ke pasar luar negeri. Dalam hal ini, salah satu upaya yang dilakukan perusahaan asing untuk memperluas lini bisnisnya yaitu dengan melakukan *Foreign Direct Investment (FDI)* /Penanaman Modal Asing di negara selain negara domisili. Bagi negara – negara berkembang, salah satunya negara Indonesia Penanaman Modal Asing/FDI merupakan salah satu sumber pendanaan bagi pertumbuhan dan perkembangan ekonomi. Dalam hal ini, Investasi asing di Indonesia dibagi menjadi tiga, yaitu: *Foreign Direct Investment (FDI)*, portofolio dan *credit ekspor*. Berdasarkan data yang diperoleh dari (World Bank, 2021) sehubungan dengan Penanaman Modal Asing (PMA) / FDI di Indonesia, berikut merupakan tingkat persentase atas Penanaman Modal Asing oleh investor asing yang masuk di Indonesia sejak tahun 1995 s/d 2021:



Gambar 1
Tingkat Penanaman Modal Asing masuk ke Indonesia
Sumber: <https://data.worldbank.org>, tahun 2023

Untuk meningkatkan PMA di Indonesia, pemerintah telah melakukan berbagai upaya seperti memberikan kepastian hukum, transparansi, dan menciptakan prinsip keadilan bagi investor dalam negeri maupun investor asing. Selain itu, pemerintah juga menetapkan beberapa kebijakan dalam perpajakan yakni melalui fasilitas *tax holiday*/pembebasan pajak dalam jangka waktu tertentu dan pengurangan pajak. Upaya lain yang dilakukan pemerintah untuk meningkatkan tingkat Penanaman Modal Asing (PMA) di Indonesia yakni dengan menciptakan iklim perpajakan yang kondusif bagi investor asing yang bertujuan untuk menghilangkan pengenaan pajak berganda internasional atas objek penghasilan yang diterima selama pelaksanaan transaksi internasional. Sehubungan dengan pajak berganda internasional tersebut dapat didefinisikan sebagai pengenaan jenis pajak yang sama oleh dua negara/lebih terhadap subjek pajak atas objek pajak yang sama serta dalam periodik yang sama (Zakaria, 2005:6). Adapun faktor pendukung terjadinya pajak berganda tersebut yakni karena adanya perbedaan yuridiksi hukum perpajakan antara kedua negara yakni negara domisili dengan negara sumber penghasilan sehingga atas perbedaan yuridiksi perpajakan tersebut menyebabkan perbedaan ketentuan hak pemajakan. Apabila suatu penduduk menerima penghasilan dari negara mitra lainnya, terdapat dua otoritas perpajakan yang mengatur atas pengenaan pajak dari penghasilan tersebut, yakni negara domisili dan negara sumber penghasilan keduanya memiliki hak dalam melakukan pemungutan pajak dari penghasilan tersebut. Bagi negara yang menganut azas domisili, akan mengenakan pajak

pajak atas suatu penghasilan yang diterima atau diperoleh orang pribadi/badan yang berkedudukan di negara tersebut. Sebaliknya, bagi negara yang menganut azas sumber maka akan mengenakan pajak atas suatu penghasilan yang diterima oleh orang pribadi/badan yang berasal atau bersumber dari wilayahnya. Sehingga, atas berlangsungnya praktik pajak berganda tersebut secara tidak langsung dapat merugikan investor, sebab investor akan dikenakan pajak yang sama atas satu objek penghasilan yang sama dan dalam periode yang sama.

Untuk mengatasi permasalahan pajak berganda tersebut, Indonesia telah melakukan berbagai upaya dalam menghilangkan dampak pajak berganda tersebut yaitu melalui upaya unilateral, bilateral dan multilateral. Melalui upaya unilateral, UU PPh memperkenankan pengkreditan atas pajak yang dibayar atau terutang di luar negeri dengan catatan bahwa UU PPh menentukan batas kredit pajak yang diperkenankan, dimana batas kredit pajak yang diperbolehkan dalam UU dihitung tiap negara, metode ini disebut dengan metode *ordinary credit* (Surahmat, 2011:8). Sedangkan dalam metode penghindaran pajak berganda melalui upaya multilateral dan bilateral, pemerintah telah melakukan upaya perjanjian dengan pemerintah negara lain atau dikenal dengan istilah *tax treaty* sebagaimana diatur dalam UU no 36 tahun 2008 Pasal 32A bahwa Pemerintah berwenang untuk melakukan perjanjian dengan Pemerintah negara lain atau dikenal dengan istilah Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) yang mengatur pembagian hak pemajakan atas penghasilan yang diterima atau diperoleh penduduk salah satu negara atau penduduk kedua negara dalam persetujuan tersebut. Berkaitan dengan hak pemajakan, terdapat dua metode *tax treaty* yaitu OECD dan UN Model. Menurut OECD Model hak pemajakan sepenuhnya akan diberikan ke negara domisili untuk mengenakan pajak atas penghasilan yang diterima oleh warga negaranya. Berbeda dengan OECD Model, dalam UN Model hak pemajakan sepenuhnya akan diberikan kepada negara sumber penghasilan untuk mengenakan pajak atas penghasilan yang berasal/bersumber dari wilayahnya. Sebagai negara berkembang, negara Indonesia menganut Model Indonesia yang merupakan kombinasi dari UN Model yang telah dimodifikasi dengan ketentuan perpajakan di Indonesia (Aghnia, 2016: 38)

Dalam hal ini, yang menjadi perbedaan atas kebijakan *tax treaty* antara negara Indonesia dengan beberapa negara mitra adalah berkaitan dengan ketentuan hak pemajakan dan besaran tarif khusus atas pemotongan pajak atas suatu objek penghasilan. Serta dalam *tax treaty* tersebut adanya perbedaan ketentuan *time test* oleh masing-masing negara untuk menentukan status kependudukan warga negaranya. Berkaitan dengan prosedur penerapan kebijakan *tax treaty* antara negara Indonesia dengan beberapa negara mitra, bahwa tidak ada perbedaan yang mendasari penerapan kebijakan *tax treaty* tersebut. Dalam hal ini, yang menjadi persyaratan utama selama penerapan kebijakan *tax treaty* tersebut sebagaimana diatur dalam PER 25/PJ/2018 bahwa Subjek Pajak Luar Negeri (SPLN) wajib menyampaikan dokumen SKD yang tertera pada Form DGT- I lampiran II yang telah memenuhi persyaratan administratif, yakni dokumen SKD tersebut telah mendapatkan penandatangan dari otoritas pajak negara mitra yang bersangkutan serta dokumen SKD tersebut digunakan untuk periode yang tercantum pada dokumen SKD. Sepanjang penerapan kebijakan *tax treaty*, apabila terdapat keterlambatan penyampaian SKD oleh SPLN kepada pihak pemotong/pemungut pajak yang disampaikan setelah pelaporan SPT Masa pajak pada periode yang bersangkutan, maka ketentuan tarif *tax treaty* tersebut tidak dapat diterapkan dan tarif pemotongan pajak mengikuti tarif sebagaimana diatur dalam UU PPh 36 tahun 2008 pasal 26 bahwa penghasilan yang diterima oleh Subjek Pajak Luar Negeri akan dikenakan pajak sebesar 20%. Namun dalam praktiknya, masih ditemukan beberapa kasus terkait ketidakpatuhan pemenuhan administrasi perpajakan yang disebabkan oleh keterlambatan penyampaian dokumen SKD oleh SPLN namun kebijakan *tax treaty* tetap diterapkan, sehingga tidak terdapat dokumen yang mendasari penerapan kebijakan *tax treaty* tersebut.

Berdasarkan uraian di atas, maka hal tersebut dapat menjadi acuan untuk dilakukan penelitian. Sebagai dasar analisis dalam penelitian ini, maka penelitian akan dilaksanakan pada salah satu perusahaan multinasional yakni PT Terminal Petikemas Surabaya (PT. TPS) yang merupakan salah satu anak perusahaan PT Pelabuhan Indonesia III yang telah menjalin transaksi internasional dengan beberapa negara mitra dan menerapkan kebijakan *tax treaty* selama berlangsungnya transaksi internasional. Dalam hal ini, terdapat Penanaman Modal Asing di PT TPS sepanjang tahun 1999 s/d 2019 oleh P&O Dover sebesar 49%. Sepanjang pelaksanaan transaksi internasional, PT TPS telah menerapkan kebijakan tarif *tax treaty* sebagai dasar dalam melakukan pemotongan pajak. Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis bagaimana penerapan *tax treaty* selama pelaksanaan transaksi dividen antara PT TPS dengan P&O Dover.

TINJAUAN TEORITIS

Pajak

Berdasarkan UU No. 28 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan definisi pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang dengan tidak mendapat imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat. Adapun definisi pajak menurut Soemarsono (2007:3) yang menjelaskan bahwa pajak dapat diartikan sebagai perwujudan atau kewajiban kenegaraan dan partisipasi oleh anggota masyarakat dalam memenuhi keperluan pembiayaan negara dan pembangunan nasional guna tercapainya keadilan sosial dan kemakmuran yang merata, baik secara material maupun spiritual

Asas Pemungutan Pajak

Pada dasarnya, asas-asas pemungutan pajak bagi suatu negara berarti suatu pedoman yang digunakan oleh negara dalam menentukan kewajiban pemungutan pajak. Asas-asas pemungutan pajak menurut Rahayu (2013:42) adalah: (1) Asas Domisili, Berdasarkan asas domisili, asas pemungutan pajak didasarkan pada tempat tinggal/domisili Wajib Pajak. Wajib Pajak yang tinggal disuatu Negara, maka Negara itulah yang berhak mengenakan pajak atas segala objek pajak yang dimiliki wajib pajak tersebut sesuai dengan ketentuan-ketentuan dan undang-undang pajak yang berlaku pada Negara tersebut. (2) Asas Sumber Penghasilan, Berdasarkan asas sumber penghasilan, pemugutan pajak dilakukan oleh tempat dimana diperolehnya objek pajak tersebut. Apabila di suatu negara terdapat sumber penghasilan, maka negara tersebut berha dalam melakukan pemungutan pajak tanpa melihat dimana Wajib Pajak tersebut bertempat tinggal. (3) Asas Kebangsaan, Menurut asas kebangsaan, asas pemungutan pajak didasarkan oleh status kebangsaan wajib pajak dari suatu negara. Apabila suatu wajib pajak memiliki status kebangsaan negara tertentu, maka di negara tersebut pemungutan pajak dilakukan sesuai dengan penghasilan yang diterima oleh wajib pajak tersebut.

Fungsi Pajak

Pajak memiliki peranan penting bagi negara, selain sebagai sumber pembiayaan bagi pengeluaran negara yang bertujuan untuk mensejahterakan masyarakat, pajak juga berfungsi sebagai regulator dalam menjalankan kebijakan pemerintah. Adapun fungsi pajak menurut Resmi (2017:3) yaitu: fungsi penerimaan, dimana melalui fungsi penerimaan tersebut pemerintah berupaya untuk meningkatkan penerimaan pajak ke dalam kas negara yang dilakukan melalui upaya intensifikasi dan ekstensifikasi pemungutan pajak dengan penyempurnaan peraturan untuk berbagai jenis tarif pajak, seperti Pajak Bumi dan Bangunan (PBB), Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM), Pajak Pertambahan Nilai (PPN), Pajak Pengasilan (PPH), dan sebagainya. Fungsi pajak selanjutnya yaitu berfungsi sebagai alat yang

mengatur kebijakan pemerintah dalam bidang ekonomi dan sosial di masyarakat serta berfungsi sebagai alat dalam mencapai tujuan – tujuan negara di luar bidang keuangan.

Pajak Berganda Internasional

Pengertian Pajak Berganda Internasional menurut Suandi (2008:255) menyatakan bahwa pajak berganda internasional merupakan masalah pokok dalam hukum pajak internasional atau pajak yang dikenakan lebih dari satu kali terhadap objek yang sama oleh lebih dari satu negara, pajak berganda dapat terjadi karena ada lebih dari satu negara yang memungut pajak dan dikenakan pada objek pajak yang sama.

Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda

Pengertian Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda menurut Hutagaol dalam Putri (2013) yaitu merupakan suatu perjanjian antara dua negara yang mengatur pembagian hak pemajakan atau penghasilan yang diterima oleh penduduk dari salah satu atau kedua negara pihak pada persetujuan, pembagian hak pemajakan tersebut adalah upaya untuk mencegah terjadinya pengenaan pajak berganda. Adapun definisi Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda menurut Isenbergh dalam Darmawan (2020:71) yang menyatakan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda adalah perjanjian antara dua negara yang terdiri dari serangkaian aturan dan konsesi yang saling menguntungkan dalam hal Undang-Undang perpajakan antar negara tersebut. Definisi Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda tersebut juga diatur dalam SE-52/PJ/2021 bahwa definisi Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda adalah perjanjian bilateral, dalam bentuk dan nama tertentu, yang diatur dalam hukum internasional, yang disepakati antara dua negara atau yuridiksi untuk mencegah terjadinya pengenaan pajak berganda dan pengelakan pajak.

Syarat Pemanfaatan *Tax Treaty*

Berdasarkan PER-25/PJ/2018 dalam pemanfaatan tarif *tax treaty* ada beberapa persyaratan yang harus dipenuhi oleh Wajib Pajak Luar Negeri, yaitu sebagai berikut: (1) Penerima penghasilan bukan merupakan Subjek Pajak Dalam Negeri (SPDN) Indonesia, (2) Penerima penghasilan merupakan orang pribadi/badan yang merupakan subjek pajak dalam negeri dari negara mitra atau yuridiksi negara mitra *tax treaty*, (3) Tidak terjadi penyalahgunaan P3B, (4) Penerima penghasilan merupakan *beneficial owner* dalam hal dipersyaratkan dalam P3B.

Tahapan Penerapan *Tax Treaty*

Untuk menerapkan fasilitas *tax treaty* terhadap suatu transaksi tertentu, tidak semua subjek pajak dapat menerapkan fasilitas ini, namun harus melalui beberapa tahapan tertentu untuk dapat memanfaatkan fasilitas ini. Menurut Darussalam *et al.*, (2010:39) terdapat beberapa tahapan dalam penerapan *tax treaty* pada transaksi internasional, yaitu sebagai berikut: (1) menentukan apakah suatu subjek, objek, negara dan ketentuan pemberlakuan *tax treaty* termasuk ruang lingkup dari *tax treaty*/ Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) yang bersangkutan, (2) memastikan definisi atas penghasilan tertentu, apakah penghasilan tersebut mendapatkan fasilitas *tax treaty*, (3) menentukan pasal substantif/ketentuan untuk menentukan hak pemajakan suatu negara atas jenis-jenis penghasilan tersebut, karena hak pemajakan suatu negara atas suatu jenis penghasilan dengan jenis penghasilan lainnya dapat berbeda, (4) menghilangkan adanya dampak pajak berganda, apabila pasal substantif/ketentuan yang terdapat dalam P3B memberikan hak pemajakan kepada negara sumber dan negara domisili terhadap penghasilan terkait, (5) Apabila masih terjadi sengketa antara kedua negara, masalah pajak berganda tersebut dapat diselesaikan melalui prosedur persetujuan bersama atau *Mutual Agreement Procedure (MAP)* yang disepakati oleh kedua negara yang bersangkutan.

Dividen

Dividen merupakan bagian keuntungan yang diterima oleh investor dari suatu perusahaan, dalam hal ini apabila keuntungan perusahaan tersebut tidak dibagikan kepada investor dan diinvestasikan kembali ke perusahaan maka disebut laba ditahan (Musthafa, 2017:141). Sedangkan, definisi dividen menurut Hartono (2000:87) yang menjelaskan bahwa dividen merupakan hak pemegang saham biasa (*common stock*) untuk mendapatkan bagian dari keuntungan perusahaan. Jika perusahaan memutuskan untuk membagi keuntungan dalam dividen, semua pemegang saham biasa mendapatkan haknya yang sama. Pembagian dividen untuk saham dapat dilakukan jika perusahaan sudah membayar dividen untuk saham preferen. Dari kedua pengertian tersebut dapat disimpulkan bahwa dividen adalah hak pemegang saham biasa (*common stock*) untuk mendapatkan bagian atas laba perusahaan dimana atas dividen tersebut akan dibagikan kepada pemegang saham pada saat perusahaan telah membayar dividen atas saham preferen.

Rerangka Pemikiran

Rerangka pemikiran dalam penelitian ini akan menjelaskan bahwa terdapat pelaksanaan transaksi internasional antar 2(dua) negara, yakni negara Inggris dan negara Indonesia. Selama pelaksanaan transaksi internasional tersebut kedua pihak sepakat dalam menerapkan kebijakan *tax treaty* antara negara Indonesia dengan negara Inggris sebagai dasar yang mengatur ketentuan perpajakan. Berkaitan dengan prosedur penerapan *tax treaty* tersebut telah diatur dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER- 25/PJ/2018. Objek yang digunakan dalam penelitian ini adalah berupa data transaksi internasional PT TPS dengan P&O Dover selama tahun 2015 s/d 2019. Berdasarkan data tersebut selanjutnya akan dianalisis bagaimana tingkat kepatuhan dan konsistensi penerapan kebijakan *tax treaty* pada transaksi Internasional di PT TPS serta pengaruh penerapan kebijakan *tax treaty* terhadap *cost saving* atas hutang pajak bagi pihak pemotong/pemungut pajak selama pelaksanaan transaksi internasional tersebut.

METODE PENELITIAN

Jenis Penelitian dan Gambaran dari Populasi (Objek Penelitian)

Jenis metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode penelitian kualitatif deskriptif, dimana penelitian deskriptif tersebut bertujuan untuk menjawab pertanyaan atas materi yang akan diteliti/menjelaskan objek penelitian yang relevan dengan fenomena yang ada. Penelitian ini digolongkan sebagai penelitian kualitatif deskriptif karena penelitian ini bertujuan untuk menjelaskan secara detail terkait bagaimana tingkat kepatuhan dan tingkat konsistensi atas penerapan kebijakan *tax treaty* selama pelaksanaan transaksi internasional di PT TPS serta menjelaskan bagaimana pengaruh penerapan kebijakan *tax treaty* sebagai upaya *cost saving* sepanjang pelaksanaan transaksi internasional. Objek penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah sesuai dengan topik permasalahan yakni untuk menganalisis bagaimana penerapan kebijakan *tax treaty* pada transaksi internasional di PT TPS, maka objek yang digunakan adalah data yang berhubungan dengan dokumen perpajakan sebagai persyaratan dalam pemanfaatan tarif *tax treaty* sebagai dasar pemotongan pajak selama pelaksanaan transaksi internasional PT TPS dengan P&O Dover.

Teknik Pengumpulan Data

Penelitian ini menggunakan dua sumber data, yakni data primer dan data sekunder. Dalam hal ini, data primer yang digunakan dalam penelitian ini adalah berupa hasil transkrip wawancara kepada narasumber yang berkaitan langsung dengan pelaksanaan transaksi dividen dengan pihak P&O Dover. Dimana data sekunder yang digunakan dalam penelitian ini adalah digunakan dalam penelitian ini adalah laporan laba rugi perusahaan pada tahun 2015 s/d 2019, komparasi nilai dividen & hutang pajak sebelum dan sesudah pemberlakuan

tax treaty, form DGT dan/atau COD. Dalam penelitian ini, teknik pengumpulan data dilakukan melalui wawancara (*interview*) dan dokumentasi.

Satuan Kajian

Satuan kajian dari penelitian ini adalah *tax treaty* karena pada penelitian ini akan menganalisis informasi terkait bagaimana penerapan *tax treaty* pada transaksi internasional antara PT TPS dengan P&O Dover dimana informasi yang telah terkumpul tersebut didukung oleh pernyataan informan yaitu *Accounting & Tax Assistant Manager* dan *senior tax staff* di PT TPS sebagai penguat gagasan peneliti.

Teknik Analisis Data

Teknik analisis data merupakan proses pengorganisasian dan penyusunan informasi / data secara sistematis sehingga data tersebut dapat digunakan sebagai suatu kesimpulan dalam penelitian. Adapun tahapan dalam melakukan teknik analisis data menurut Miles & Huberman dalam Sugiyono (2019:322) yakni melalui pengumpulan data, pengurangan/reduksi data, penyajian data serta penarikan kesimpulan. Dalam penelitian ini, teknik analisis data dilakukan melalui pengumpulan data-data yang berhubungan dengan pelaksanaan transaksi internasional antara PT TPS dengan P&O Dover, selanjutnya atas data yang telah diperoleh tersebut akan dilakukan reduksi data atas data yang tidak berkaitan dengan objek penelitian yang dibahas dalam penelitian ini. Setelah itu, dilakukan penyajian data berupa uraian yang menjelaskan bagaimana tingkat kepatuhan dan konsistensi penerapan kebijakan *tax treaty* selama berlangsungnya transaksi internasional antara PT TPS dengan P&O Dover, dalam hal ini penyajian data tersebut juga disajikan melalui tabel yang menjelaskan masa berlaku dokumen SKD P&O Dover, laporan laba rugi perusahaan pada tahun 2015 s/d 2019, jumlah dividen yang dibagikan kepada pemegang saham, komparasi hutang pajak, perhitungan *cost saving*. Atas data yang telah disajikan tersebut, selanjutnya akan dilakukan analisis data dan informasi untuk menjelaskan bagaimana pelaksanaan transaksi internasional antara PT TPS dengan P&O Dover dimana dari hasil analisis tersebut akan menjadi simpulan dari penelitian ini.

HASIL ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Tingkat Kepatuhan Penerapan Kebijakan *Tax Treaty* pada Transaksi Internasional di PT TPS

Dalam hal kepatuhan atas regulasi perpajakan, kebijakan *tax treaty* telah diterapkan oleh beberapa perusahaan multinasional yang menjalin transaksi dengan negara mitra lainnya. Adapun alasan yang mendasari penerapan kebijakan *tax treaty* tersebut yakni sebab pada kebijakan kebijakan *tax treaty* telah diatur kepastian hukum perpajakan bagi pihak investor asing yang berkaitan dengan alokasi pembagian hak pemajakan sebagai upaya dalam mencegah terjadinya pengenaan pajak berganda, adanya pertukaran informasi antar negara mitra untuk memastikan apakah subjek pajak telah memenuhi kewajiban perpajakan di kedua negara mitra sebagai upaya dalam menghindari terjadinya penggelapan pajak, serta dengan adanya insentif penurunan tarif pemotongan pajak yang telah ditetapkan di dalam *tax treaty* akan berpengaruh terhadap peningkatan jumlah penghasilan yang diterima oleh investor asing.

Berdasarkan hasil wawancara dengan salah satu informan selaku *Accounting & tax Assistant Manager* yakni bapak Tyo, beliau menjelaskan bahwa PT TPS selaku perusahaan multinasional telah menerapkan kebijakan *tax treaty* sepanjang pelaksanaan transaksi internasional sebagai dasar pemotongan pajak. Sehubungan dengan penerapan kebijakan *tax treaty* tersebut terdapat persyaratan bahwa ketentuan tarif *tax treaty* hanya dapat dilakukan oleh pihak pemotong/pemungut pajak sepanjang pihak SPLN menyerahkan dokumen SKD yang tertera dalam form DGT Lampiran II sebagaimana telah diatur dalam PER/25/PJ/2018

Pasal 3 ayat 2 yang menyatakan bahwa dalam hal terdapat ketentuan dalam *tax treaty*, pihak pemotong/pemungut pajak melakukan pemotongan dan/atau pemungutan pajak sesuai dengan ketentuan dalam *tax treaty* sepanjang WPLN menyampaikan SKD SPLN. Adapun fungsi dari dokumen SKD tersebut yakni untuk menunjukkan status kependudukan SPLN selama periode penerapan ketentuan tarif *tax treaty* karena ketentuan tarif *tax treaty* tersebut hanya dapat diterapkan bagi negara mitra yang telah mengadakan *Double Taxation Convention (DTC)* dengan negara Indonesia. Dokumen SKD dikatakan memenuhi syarat administratif apabila dokumen SKD tersebut menggunakan Form DGT, penerima penghasilan merupakan pihak *beneficial owner* atas penghasilan tersebut serta dokumen SKD tersebut digunakan untuk periode yang tercantum pada SKD SPLN. Dalam hal ini dokumen SKD tersebut hanya berlaku pada satu periode saja, maka hal yang menjadi perhatian dalam keabsahan dokumen SKD tersebut adalah masa berlaku dokumen SKD pada saat penerapan ketentuan tarif *tax treaty* sehingga diperlukannya perpanjangan dokumen SKD oleh SPLN

Berkaitan dengan masa berlaku dokumen SKD kerap menjadi kendala selama penerapan kebijakan *tax treaty* pada pelaksanaan transaksi internasional. Hal tersebut terjadi karena sepanjang penerapan kebijakan *tax treaty*, tidak ada dokumen SKD yang berlaku pada periode tersebut yang menjadi dasar diterapkannya ketentuan tarif *tax treaty*. Sehubungan dengan hal tersebut maka terdapat ketidakpatuhan dalam pemenuhan administratif perpajakan untuk menerapkan ketentuan tarif *tax treaty*, sehingga dapat menimbulkan terjadinya potensi sanksi perpajakan bagi pihak pemotong/pemungut pajak. Agar penerapan ketentuan tarif *tax treaty* sesuai dengan peraturan perpajakan maka diperlukan dokumen SKD yang berlaku pada periode dilakukannya penerapan tarif *tax treaty* sebagai dasar diterapkannya ketentuan tarif *tax treaty*.

Sehubungan dengan penerapan ketentuan tarif *tax treaty*, berikut merupakan data pendukung atas masa berlakunya dokumen SKD P&O Dover yang digunakan selama pelaksanaan transaksi dividen dengan PT TPS:

Tabel 1
Masa berlaku Dokumen SKD P&O Dover

Tahun	Tanggal Pengesahan DGT	Masa Berlaku Dokumen SKD	Bukti Potong yang Diterbitkan	Tarif <i>Tax treaty</i> pada Bukti Potong
2016	30 Juni 2016	Januari s/d Desember 2016	1. 31 Maret 2016 2. 1 Juli 2016 3. 4 Oktober 2016 4. 4 November 2016	10%
2017	19 Desember 2017	Januari s/d Desember 2017	1. 5 April 2017 2. 20 Juni 2017 3. 30 Sept 2017	10%
2018	22 Mei 2018	Januari s/d Desember 2018	1. 28 Februari 2018 2. 31 Agustus 2018 3. 31 Oktober 2018	10%
2019	18 Maret 2019	Januari s/d Desember 2019	1. 31 Maret 2019	10%

Sumber data: Form DGT P&O Dover tahun 2015 s/d 2019

Dari tabel tersebut, diketahui bahwa pada tahun 2016, 2017, dan 2018 terdapat ketidakpatuhan pemenuhan administratif perpajakan sehubungan dengan penerapan ketentuan tarif *tax treaty*. Sebab, di tahun 2016 dokumen SKD tersebut baru mendapatkan pengesahan dari CA (*Competent Authority*) negara Inggris pada tanggal 30 Juni 2016, namun pada tanggal 31 Maret 2016 PT TPS telah menggunakan tarif *tax treaty* sebagai dasar pemotongan objek penghasilan sebesar 10%. Hal tersebut juga terjadi pada tahun 2017 dimana dokumen SKD tersebut baru mendapat pengesahan dari CA pada tanggal 19 Desember 2017 namun pada tanggal 5 April 2017, 20 Juni dan 30 September 2017 PT TPS telah menggunakan tarif *tax treaty* sebagai dasar pemotongan objek penghasilan sebesar 10%. Selanjutnya, pada

tahun 2018 form DGT baru mendapatkan pengesahan dari CA pada tanggal 22 Mei 2018 namun pada tanggal 28 Februari 2018 PT TPS telah menggunakan tarif *tax treaty* sebagai dasar pemotongan objek penghasilan sebesar 10%. Berdasarkan data tersebut dapat disimpulkan bahwa terdapat ketidakpatuhan pemenuhan administratif perpajakan dalam menerapkan ketentuan tarif *tax treaty* yang disebabkan karena terdapat keterlambatan perpanjangan dokumen SKD kepada *Competent Authority*/Pejabat yang Berwenang di negara mitra asal oleh SPLN, sehingga sebagai dampak atas keterlambatan perpanjangan dokumen SKD oleh SPLN tersebut maka terdapat keterlambatan penyampaian dokumen SKD kepada pihak pemotong/pemungut pajak yang baru disampaikan setelah berakhirnya batas penyampaian SPT Masa untuk masa terutang nya pajak, atas hal tersebut tidak dapat dipertimbangkan sebagai dasar penerapan ketentuan kebijakan *tax treaty*. tra. Dalam hal ini, P&O Dover tersebut seharusnya telah melakukan perpanjangan dokumen SKD sebelum menerapkan kebijakan tarif *tax treaty* namun P&O Dover baru melakukan perpanjangan dokumen SKD ketika telah menerapkan kebijakan tarif *tax treaty*. Terkait dengan penerimaan dokumen SKD oleh PT TPS, bapak Hartantya menjelaskan bahwa dokumen SKD baru diterima oleh PT TPS setelah 2 hingga 3 bulan sejak dokumen SKD mendapatkan pengesahan dari negara mitra yang bersangkutan.

Sehubungan dengan adanya keterlambatan penyampaian dokumen SKD tersebut, maka ketentuan *lex specialis* tarif *tax treaty* tidak dapat diterapkan dan seharusnya tarif pemotongan mengikuti tarif PPh Pasal 26 sebesar 20%. Namun, sepanjang pelaksanaan ketentuan tarif *tax treaty* pada transaksi internasional antara PT TPS dengan P&O Dover terdapat keterlambatan penyampaian dokumen SKD dan PT TPS tetap melakukan pemotongan pajak sesuai dengan ketentuan tarif *tax treaty*. Berdasarkan hasil wawancara dengan bapak Tyo, beliau menjelaskan bahwa alasan PT TPS tetap menerapkan ketentuan tarif *tax treaty* tersebut karena adanya kepercayaan antar perusahaan. Dalam hal ini, upaya yang dilakukan upaya yang dapat dilakukan oleh PT TPS dalam meminimalisir terjadinya potensi sanksi perpajakan selama penerapan kebijakan *tax treaty* yang disebabkan dengan keterlambatan penyampaian dokumen SKD oleh SPLN tersebut yakni agar PT TPS lebih aktif dalam meningkatkan pemahaman SPLN terkait fungsi dokumen SKD dengan memberikan sosialisasi terkait dengan fungsi dokumen SKD dan mengingatkan supaya SPLN segera melakukan perpanjangan dokumen SKD sebelum memanfaatkan ketentuan tarif *tax treaty*.

Konsistensi Penerapan Kebijakan Tax Treaty pada Transaksi Internasional di PT TPS

Atas penyertaan saham oleh P&O Dover kepada PT TPS sebesar 49%, maka PT TPS berkewajiban dalam membayarkan sejumlah dividen kepada P&O Dover sebagai imbal hasil atas penanaman saham yang dilakukan oleh P&O Dover. Berdasarkan hasil wawancara dengan bapak Bobby, jenis penanaman saham yang dilakukan oleh P&O Dover adalah jenis penanaman saham dengan penyertaan secara langsung. Dalam hal ini, ketentuan perpajakan atas penghasilan dividen telah diatur dalam *tax treaty* Indonesia dengan Inggris, bahwa besaran tarif pemotongan pajak yang dikenakan atas penghasilan dividen adalah sebesar 10%.

Tabel 2
Tarif Tax Treaty negara Indonesia dengan negara Inggris

Negara	Treaty Terkait	Interest	Royalties	Dividend-Portofolio	Dividend-Substantial Holding	Branch Profit Tax
United Kingdom	UKE	10%	10% / 15%	15%	10%	10%

Sumber data: *Tax Treaty* negara Indonesia dengan negara Inggris, tahun 2023

Selama pelaksanaan transaksi internasional dengan P&O Dover, informan kedua dalam penelitian ini yakni bapak Bobby selaku *senior tax staff* menjelaskan bahwa PT TPS tidak hanya

melakukan pembayaran dividen atas penyertaan saham, namun PT TPS juga melakukan pembayaran sehubungan dengan jasa manajemen kepada perwakilan P&O Dover yang ditugaskan ke untuk melakukan pengawasan kegiatan operasional yang berlangsung di PT TPS. Dengan adanya pembayaran sehubungan dengan *management fee* kepada perwakilan manajemen P&O Dover, maka atas pembayaran tersebut dapat dikategorikan sebagai pembayaran kepada BUT atas penghasilan jasa manajemen yang dilakukan oleh perusahaan asing melalui pegawai nya sebagaimana telah diatur dalam *tax treaty* Indonesia Inggris *article 5* yang menjelaskan: *The term "permanent establishment" likewise includes: (b)the furnishing of services, including consultancy services, by an enterprise through employees or other personnel engaged by the enterprise for such purpose, but only where activities of that nature continue (for the same or connected project) within the Contracting State for a period or periods aggregating more than 91 days within any continuous period of twelve months.*

Dalam hal pembayaran atas *management fee* bapak Bobby menjelaskan bahwa perwakilan manajemen yang ditugaskan oleh P&O Dover untuk mengawasi pelaksanaan kegiatan operasional di PT TPS hanya berada di Indonesia dalam jangka waktu 2 bulan atau tidak melebihi *time test* yang diatur dalam *tax treaty* Indonesia dengan Inggris. Sehingga, berdasarkan kebijakan *tax treaty* antara Indonesia dengan Inggris PT TPS hanya berhak dalam melakukan pemotongan pajak atas penghasilan dividen dengan dikenakan pemotongan tarif pajak sebesar 10%. Sedangkan bagi objek penghasilan atas jasa manajemen, karena perwakilan P&O Dover berada di Indonesia tidak melebihi *time test* yang telah diatur dalam *tax treaty*, maka SPLN tersebut belum memiliki BUT di Indonesia sehingga hak pemajakan atas penghasilan jasa manajemen tersebut dilakukan oleh negara domisili. Hal ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Yunita (2010) yang menyatakan bahwa apabila SPLN belum mempunyai BUT di Indonesia, maka Indonesia tidak berhak mengenakan pajak atas penghasilan yang diterima yang diperoleh SPLN yang berasal dari Indonesia

Pengaruh Penerapan Kebijakan *Tax Treaty* sebagai upaya *Cost Saving* dalam Pelaksanaan Transaksi Internasional

Sebagai imbal hasil atas penyertaan saham secara langsung sebesar 49% yang dilakukan oleh P&O Dover terhadap PT TPS, maka PT TPS berkewajiban dalam membayarkan sejumlah dividen kepada P&O Dover. Atas jumlah dividen yang akan dibagikan kepada pemegang saham PT TPS, sebagai dasar perhitungan pembagian dividen tersebut adalah didasarkan pada persentase kepemilikan saham terhadap PT TPS dikalikan dengan jumlah laba yang diperoleh PT TPS pada periode yang bersangkutan. Adapun pemegang saham PT TPS sepanjang periode 2015 s/d 2019 adalah dikuasai oleh PT Pelindo III dan P & O Dover. Berikut tersaji tabel perhitungan atas jumlah dividen yang akan dibagikan kepada pemegang saham PT TPS sepanjang tahun 2015 hingga 2019:

Tabel 3
Perhitungan jumlah dividen yang dibagikan

Laba Pada Tahun	Pemegang Saham	Persentase Kepemilikan	Dividen Dibagikan
2015	1. PT Pelabuhan Indonesia III	51%	429.474.742.663
	2. P&O Dover	49%	412.632.595.892
2016	1. PT Pelabuhan Indonesia III	51%	434.721.510.236
	2. P&O Dover	49%	417.673.607.874
2017	1. PT Pelabuhan Indonesia III	51%	484.803.806.036
	2. P&O Dover	49%	465.791.892.074
2018	1. PT Pelabuhan Indonesia III	51%	551.844.273.189
	2. P&O Dover	49%	530.203.321.299
2019	1. PT Pelabuhan Indonesia III	51%	430.828.162.446
	2. P&O Dover	49%	413.932.940.389

Sumber: Data Primer diolah, tahun 2023

Dari tabel 3 diketahui bahwa saham yang dimiliki oleh Pelindo III adalah sebesar 51% dan saham milik P & O Dover adalah sebesar 49%. Untuk mengetahui berapa jumlah dividen yang akan dibagikan kepada pihak Pelindo III P & O Dover dan yaitu dengan mengalikan persentase kepemilikan saham Pelindo III dan P & O Dover dan terhadap laba perusahaan yang dihasilkan pada tahun tersebut. Sebagaimana pada tahun 2015 laba yang diperoleh perusahaan adalah sebesar Rp. 842.107.338.554, maka untuk menghitung berapa dividen yang dibagikan ke pihak ke Pelindo III, yakni dengan mengalikan persentase kepemilikan saham Pelindo III sebesar 51% dengan Rp. 842.107.338.554, sehingga jumlah dividen yang akan diterima Pelindo III adalah sebesar Rp. 429.474.742.662,74. Dalam hal ini, pada tahun 2018 terdapat kondisi khusus sebab pada tahun 2018 terjadi pembayaran tahap 1 atas pengakhiran kontrak kerjasama konsesi dengan Inggris (P&O Dover), maka nilai dividen yang seharusnya dibagikan sebesar Rp. 530.203.321.298,83 hanya dibagikan sebesar Rp. 176.730.750.000 dan sisanya masuk dalam nilai pengembalian atas penanaman saham. Jika pada tahun 2018 terjadi pembayaran tahap 1 atas berakhirnya kontrak kerjasama konsesi dengan Inggris, pembayaran tahap 2 terjadi pada bulan Januari s/d April 2019, karena pengoperasian perusahaan (Konsesi) dengan Inggris (P&O Dover) berakhir pada 28 April 2019 sehingga jumlah dividen yang dibagikan hanya sebesar Rp. 294.561.091.155 dan sisanya masuk dalam nilai pengembalian atas penanaman saham. Berdasarkan hasil wawancara dengan bapak Bobby, beliau menjelaskan bahwa yang menjadi dasar pembayaran dividen PT TPS kepada pemegang saham didasarkan pada *Written Resolution* / Kesepakatan Pemegang Saham.

Dalam hal ini, terdapat 2 jenis pembayaran dividen yang akan dibayarkan oleh PT TPS kepada P&O Dover, yaitu jenis dividen biasa dan dividen interim. Dividen biasa merupakan dividen yang dibayarkan berdasarkan laba perusahaan tahun sebelumnya, sebagai contoh laba PT TPS pada 31 Desember 2016, maka dividen akan dibayarkan di tahun 2017 sehingga atas pembayaran laba ini memakai bukti potong PPh 23/26 tahun 2017. Sedangkan dividen interim merupakan dividen yang pembayarannya berdasarkan laba pada tahun berjalan dikenal dengan istilah angsuran dividen. Bukti Potong atas dividen interim dibuat saat pembayaran pada bulan berjalan. Dalam praktiknya, adanya pembayaran dividen interim terjadi pertama kali di tahun 2016 tepatnya dibayarkan pada tanggal 03 November 2016.

Pada dasarnya atas pembayaran dividen merupakan objek PPh 23 & 26, namun berdasarkan UU PPh no 36 tahun 2008 bahwa Wajib Pajak Badan (WP Badan) dalam negeri dengan kepemilikan lebih atau sama dengan 25% tidak dikenai PPh, WP Badan dalam negeri dengan kepemilikan kurang dari 25% dikenai PPh tarif normal yakni sebesar 15%. Mengingat saham Pelindo III sebesar 51% atau diatas 25%, maka tidak terutang PPh 23 atas dividen. Sedangkan untuk pembayaran dividen kepada pemegang saham asing merupakan objek PPh 26, namun dalam penerapan tarifnya terdapat 2 pilihan, yaitu tarif berdasarkan UU PPh atau dapat menggunakan tarif *tax treaty* dengan syarat-syarat yang harus dipenuhi oleh SPLN yakni P&O Dover dalam hal memanfaatkan tarif *tax treaty* tersebut. Sepanjang pelaksanaan transaksi internasional dengan P&O Dover yang berlangsung selama tahun 2015 s/d 2019, PT TPS dengan P&O Dover telah menerapkan kebijakan *tax treaty* untuk menghindari terjadinya praktik pengenaan pajak berganda dan memanfaatkan fasilitas penurunan tarif pemotongan pajak dengan menerapkan tarif *tax treaty*. Berdasarkan kebijakan *tax treaty* Indonesia dengan Inggris pada *article 10* telah ditetapkan tarif pemotongan pajak bagi penghasilan dividen dengan penyertaan saham secara langsung telah ditetapkan sebesar 10%. Dalam hal ini, tarif pemotongan pajak berdasarkan kebijakan *tax treaty* lebih rendah jika dibandingkan dengan pemotongan pajak dengan menggunakan tarif yang telah ditetapkan dalam UU 36 tahun 2008 yakni penghasilan yang akan diterima oleh Subjek Pajak Luar Negeri (SPLN) akan dikenakan tarif pemotongan pajak sebesar 20%. Sehingga dengan adanya penurunan tarif pemotongan pajak tersebut, berpengaruh terhadap penurunan hutang pajak bagi PT TPS. Berikut merupakan tabel komparasi atas pemotongan pajak:

Tabel 4
Komparasi Hutang Pajak

Tahun	Penghasilan Dividen	PPH 26 (20%)	Tax Treaty (10%)	Selisih Pemotongan Pajak
2015	412.632.595.892	(82.526.519.178)	(41.263.259.589)	41.263.259.589
2016	417.673.607.874	(83.534.721.575)	(41.767.360.787)	41.767.360.787
2017	465.791.892.074	(93.158.378.415)	(46.579.189.207)	46.579.189.207
2018	176.730.750.000	(35.346.150.000)	(17.673.075.000)	17.673.075.000
2019	294.561.091.155	(58.912.218.231)	(29.456.109.116)	29.456.109.116

Sumber: Data Primer diolah, tahun 2023

Dengan pengaplikasian tarif *tax treaty* sebagai dasar pemotongan pajak, maka terdapat efisiensi penurunan kewajiban perpajakan sebesar 50%. Hal tersebut didukung oleh hasil wawancara dengan bapak Tyo yang menjelaskan bahwa pengaruh penerapan tarif *tax treaty* sebagai tarif dasar pemotongan pajak bagi pihak pemotong/pemungut pajak, terdapat pengurangan kewajiban perpajakan sebesar 50% yang harus disetor kepada kantor pajak. Sehubungan dengan penurunan hutang pajak tersebut, maka terdapat *cost saving* bagi PT TPS sebesar selisih sebesar selisih tarif pemotongan pajak dengan rincian sebagai berikut:

Tabel 5
Perhitungan Cost Saving

Tahun	Cost Saving (dalam Rupiah)
2015	41.263.259.589
2016	41.767.360.787
2017	46.579.189.207
2018	17.673.075.000
2019	29.456.109.116
Total cost saving	Rp.176.738.993.700

Sumber: Data Primer diolah, tahun 2023

Berdasarkan nilai *cost saving* tersebut, bapak Tyo menjelaskan bahwa PT TPS dapat mengelola dana tersebut untuk menghasilkan keuntungan bagi perusahaan hingga batas pembayaran dividen kepada pihak P&O Dover, dalam hal ini pembayaran dividen dilakukan setelah dilakukannya pembayaran pajak. Adapun upaya yang dilakukan oleh PT TPS untuk memaksimalkan pengelolaan dana *cost saving* tersebut untuk menghasilkan keuntungan bagi perusahaan dilakukan melalui beberapa instrument investasi deposito. Sebaliknya, keuntungan atas penurunan tarif pemotongan pajak yang didasarkan pada ketentuan tarif *tax treaty* bagi investor asing yakni P & O Dover apabila sepanjang pelaksanaan transaksi dividen menerapkan tarif *tax treaty* maka jumlah penghasilan dividen yang diterima akan lebih tinggi dibandingkan dengan jumlah dividen yang diterima apabila selama pelaksanaan transaksi dividen tersebut tidak menggunakan tarif *tax treaty*. Dapat disimpulkan bahwa atas penurunan/keringanan tarif pemotongan pajak tersebut diharapkan dapat meningkatkan tingkat investasi asing di Indonesia.

Pembahasan

Analisis Tingkat Kepatuhan Penerapan Kebijakan *Tax Treaty* pada transaksi Internasional di PT TPS

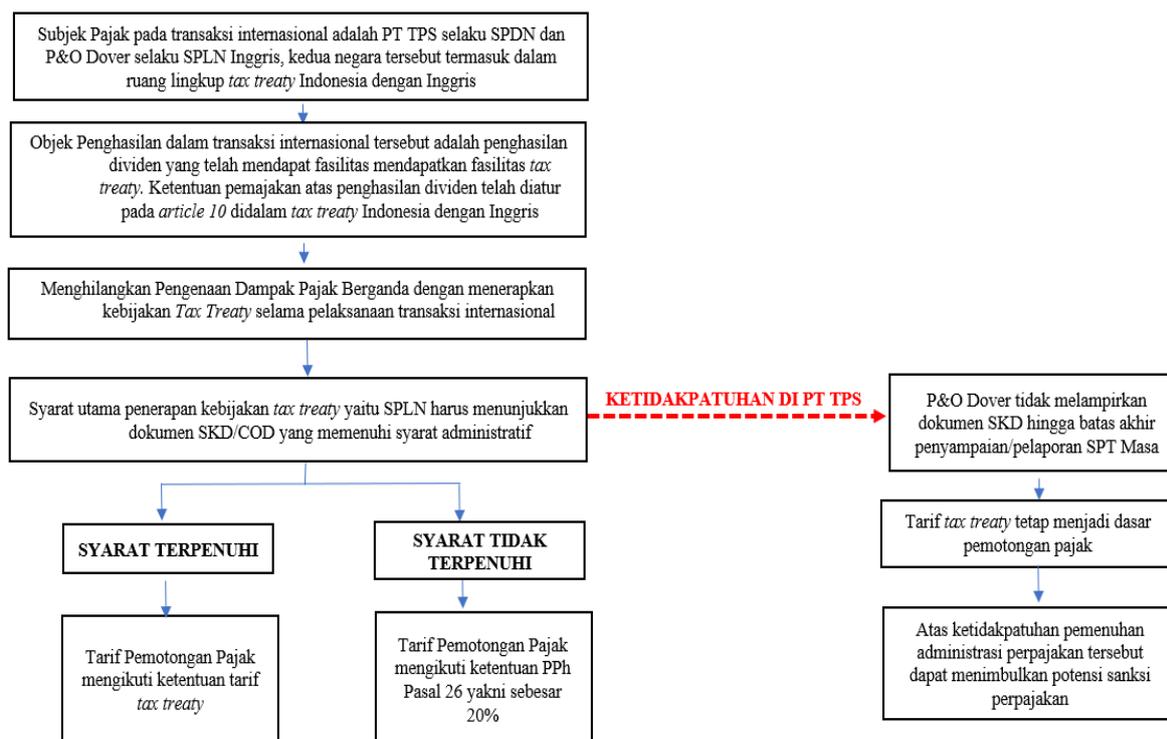
Sehubungan dengan penerapan ketentuan tarif *tax treaty*, ditemukan ketidakpatuhan pemenuhan administrasi perpajakan yang terjadi pada tahun 2016, 2017, dan 2018. Ketidakpatuhan tersebut disebabkan karena pada saat diterapkannya tarif *tax treaty* sebagai dasar pemotongan pajak sebagaimana yang tertera pada Bukti Potong PPh 23/26 pada tahun 2016, 2017 dan 2018 oleh PT TPS namun tidak terdapat dokumen SKD yang mendasari penerapan ketentuan *tax treaty* tersebut, yakni dokumen SKD sebagaimana telah diatur dalam pasal 3 ayat 1 PER 25 PJ 2018 bahwa pihak pemotong/pemungut pajak dapat melakukan pemotongan menggunakan tarif *tax treaty* sepanjang SPLN menyampaikan dokumen SKD.

Hal yang mendasari terjadinya ketidakpatuhan tersebut yakni karena terdapat keterlambatan penyampaian dokumen SKD oleh P&O Dover kepada PT TPS selaku pihak pemotong/pemungut pajak sehingga keterlambatan penyampaian dokumen SKD tersebut berdampak pada penyampaian/pelaporan SPT Masa yang dilakukan oleh PT TPS pada periode pajak yang bersangkutan tidak disertai dengan dokumen SKD. Adapun penyebab atas keterlambatan penyampaian dokumen SKD tersebut disebabkan karena P&O Dover terlambat melakukan perpanjangan masa berlaku dokumen SKD kepada *Competent Authority* di negara mitra karena masih rendahnya tingkat pemahaman P&O Dover terkait fungsi dokumen SKD tersebut.

Atas ketidakpatuhan pemenuhan administrasi perpajakan tersebut dapat menimbulkan potensi sanksi perpajakan yang berlangsung pada saat periode dilakukannya penerapan ketentuan tarif *tax treaty* hingga pada saat selesai dilakukan proses pemeriksaan oleh DJP, selama jangka waktu tersebut apabila pihak pemotong/pemungut tidak dapat menyerahkan bukti dokumen yang mendasari penerapan ketentuan *tax treaty* yakni dokumen SKD, maka akan diterbitkan dokumen SKPKB (Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar) oleh DJP atas sanksi sebesar jumlah pajak yang kurang setor beserta sanksi bunga perpajakan dalam Pasal 13 (2) KUP yang berlaku pada periode terkait. Apabila hal tersebut terjadi, maka upaya *cost saving* tidak dapat diterapkan oleh pihak pemotong/pemungut pajak. Dalam hal terdapat keberatan oleh Wajib Pajak atas sanksi yang tertera pada SKPKB tersebut, maka selanjutnya Wajib Pajak tersebut akan melakukan penyelesaian banding di pengadilan pajak atas sanksi perpajakan yang dikenakan bagi pihak pemotong/pemungut pajak oleh DJP. Maka dari itu, diperlukannya verifikasi oleh pihak pemotong/pemungut pajak terkait kebenaran dari dokumen SKD yang disampaikan oleh SPLN karena kebenaran pengisian SKD SPLN menjadi tanggung jawab seutuhnya pihak pemotong/pemungut pajak.

Adapun upaya yang dapat dilakukan untuk menghindari sanksi perpajakan seperti kedua kasus tersebut, agar pihak SPLN menyerahkan dokumen SKD kepada pihak pemotong/pemungut pajak sebelum dilakukannya penerapan ketentuan tarif *tax treaty* sehingga dokumen SKD tersebut dapat menjadi dasar bagi pihak pemotong/pemungut pajak untuk menerapkan tarif *tax treaty* sebagai dasar pemotongan pajak untuk selanjutnya dokumen SKD tersebut akan disampaikan kepada DJP pada saat periode pelaporan SPT Masa.

Dalam hal ini, sepanjang berlangsungnya transaksi dengan P&O Dover tersebut belum dilakukan pemeriksaan oleh DJP sepanjang penerapan ketentuan tarif *tax treaty* hingga pada saat dokumen SKD tersebut telah diterima oleh PT TPS, sehingga upaya *cost saving* tersebut dapat dilakukan. Namun, hal tersebut tentunya tetap menjadi potensi terjadinya sanksi perpajakan bagi pihak pemotong/pemungut pajak. Atas penerapan kebijakan *tax treaty* pada transaksi internasional dijelaskan oleh skema berikut:



Gambar 2

Bagan Alur Penerapan Kebijakan *Tax Treaty* pada Transaksi Internasional antara PT TPS dg P&O Dover
 Sumber: Rangkuman Hasil Penelitian, tahun 2023

Analisis Konsistensi Penerapan Kebijakan *Tax Treaty* pada Transaksi Internasional di PT TPS

Sepanjang pelaksanaan transaksi pembayaran dividen kepada P&O Dover sebagai imbal hasil atas penyertaan saham secara langsung sebesar 49%, bahwa ketentuan pajak atas objek penghasilan tersebut telah diatur dalam kebijakan *tax treaty* pada *article 10* telah ditetapkan besaran tarif pemotongan pajak yaitu sebesar 10%. Dalam hal ini, PT TPS telah menerapkan kebijakan tarif *tax treaty* sebagai dasar pemotongan pajak yang telah dilakukan secara konsisten selama 5 tahun terakhir terhitung sejak tahun 2015 s/d 2019. Tingkat konsistensi tersebut dapat dibuktikan dengan Bukti Potong PPh 23/26 pada periode pajak yang bersangkutan dan tidak terdapat perubahan tarif *tax treaty* selama periode penerapan kebijakan tarif *tax treaty*. Sehubungan dengan pembayaran atas penghasilan jasa manajemen yang dibayarkan kepada perwakilan P&O Dover tersebut, ketentuan pemajakannya akan diberikan kepada negara domisili karena perwakilan manajemen dianggap belum memiliki BUT di Indonesia sebab perwakilan manajemen tersebut berada di Indonesia tidak melebihi *time test* yang telah ditetapkan dalam *tax treaty* antara Indonesia dengan Inggris.

Analisis Pengaruh Penerapan Kebijakan *Tax Treaty* sebagai Upaya *Cost Saving* dalam Pelaksanaan Transaksi Internasional

Selama pelaksanaan transaksi internasional antara PT TPS dengan P&O Dover, telah diterapkan tarif pemotongan berdasarkan kebijakan *tax treaty* Indonesia dengan Inggris yakni untuk pemotongan pajak atas penghasilan dividen tersebut akan dikenakan pajak sebesar 10%, lebih rendah sebesar 10% jika dibandingkan apabila pemotongan menggunakan tarif domestik yang diatur dalam PPh Pasal 26 yakni sebesar 20%. Atas selisih penurunan tarif pemotongan pajak tersebut, maka berdampak pada penurunan jumlah hutang pajak yang akan dibayarkan oleh PT TPS selaku pihak pemotong/pemungut pajak pada periode yang bersangkutan sehingga terdapat *cost saving* atas hutang pajak yang akan dibayarkan oleh

pihak pemotong/pemungut pajak. Dana atas selisih pemotongan pajak tersebut selanjutnya akan dioptimalkan oleh PT TPS melalui instrument investasi agar menghasilkan keuntungan yang dapat menunjang pelaksanaan kegiatan operasional perusahaan. Dalam hal ini, PT TPS dapat mengoptimalkan dana tersebut dalam rentang waktu pada saat setelah dilakukannya pembayaran/penyetoran pajak hingga sebelum dilakukannya pembayaran dividen kepada pihak P&O Dover. Namun, selama penerapan ketentuan tarif *tax treaty* tersebut diperlukan kepatuhan administrasi perpajakan bahwa terdapat dokumen SKD yang mendasari penerapan ketentuan tarif *tax treaty* tersebut, sehingga dapat menghindari terjadinya pengenaan sanksi perpajakan selama penerapan ketentuan tarif *tax treaty*.

Sebaliknya, keuntungan bagi pihak penerima penghasilan atas penurunan tarif pemotongan pajak akan berpengaruh terhadap meningkatnya jumlah penghasilan yang akan diterima. Selain itu, melalui kebijakan *tax treaty* tersebut telah ditetapkan kepastian perpajakan bagi investor asing sehubungan dengan alokasi pembagian hak pemajakan, maka dapat meminimalisir pengenaan pajak berganda bagi investor asing. Sehingga, dengan adanya kepastian perpajakan beserta penurunan tarif pemotongan pajak tersebut dapat menarik minat investor asing untuk melakukan Penanaman Modal Asing di Indonesia. Hal tersebut sejalan dengan penelitian Hutaauruk, *et al* (2017) yang menyatakan bahwa penghasilan dividen yang diatur dalam *tax treaty article 10* setiap negara yang melakukan *tax treaty* dengan negara Indonesia akan mendapatkan insentif pajak sebesar 50%. Sedangkan bagi pihak penerima penghasilan, dengan menurunnya jumlah pemotongan pajak tersebut berdampak pada peningkatan jumlah penghasilan yang akan diterima.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan yang telah dilakukan, maka dapat disimpulkan beberapa hal sebagai berikut: (1) Selama penerapan kebijakan *tax treaty* di PT TPS yang berlangsung sepanjang tahun 2015 s/d 2019 terdapat ketidakpatuhan pemenuhan administrasi perpajakan sehubungan penerapan ketentuan tarif *tax treaty* yang terjadi pada tahun 2016, 2017, 2018. Ketidakpatuhan tersebut disebabkan karena keterlambatan penyampaian dokumen SKD oleh P&O Dover kepada PT TPS sehingga berdampak pada tidak terdapat dokumen SKD yang dilampirkan pada saat penyampaian/pelaporan SPT Masa PPh 23/26 oleh PT TPS sebagai dokumen yang mendasari pemanfaatan kebijakan *tax treaty* tersebut. Atas ketidakpatuhan pemenuhan administrasi perpajakan tersebut menimbulkan potensi terjadinya sanksi perpajakan yang akan ditanggung oleh PT TPS selaku pihak pemotong/pemungut pajak apabila dalam rentang waktu selama diterapkannya kebijakan *tax treaty* hingga pada saat dilakukan pemeriksaan oleh DJP, PT TPS tidak dapat menyerahkan dokumen SKD P&O Dover yang mendasari penerapan kebijakan tarif *tax treaty* tersebut maka atas hal tersebut akan diterbitkan SKPKB (Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar) oleh DJP sebesar selisih pajak Kurang Bayar ditambah dengan sanksi administrasi Pasal 13 Ayat 2 (2) KUP. Apabila PT TPS dikenakan sanksi atas ketidakpatuhan perpajakan tersebut, maka upaya *cost saving* tidak dapat dilakukan oleh PT TPS. Namun, selama pelaksanaan transaksi internasional dengan P&O Dover pada tahun 2015 s/d 2019, belum dilakukan pemeriksaan oleh DJP dihitung sejak diterapkannya ketentuan tarif *tax treaty* hingga pada saat PT TPS telah menerima dokumen SKD dari P&O Dover, maka dalam *case* ini upaya *cost saving* dapat dilakukan. (2) Perihal tingkat konsistensi penerapan kebijakan tarif *tax treaty* selama berlangsungnya pelaksanaan transaksi internasional dengan P&O Dover telah dilakukan secara konsisten selama 5 tahun terakhir, yakni sejak tahun 2015 s/d 2019. Bahwa PT TPS hanya melakukan pemotongan pajak atas penghasilan dividen dengan menerapkan kebijakan tarif *tax treaty* menjadi dasar pemotongan pajak, yakni atas objek penghasilan dividen dengan penyertaan saham secara langsung tersebut dikenakan tarif pemotongan pajak sebesar 10%. Berkaitan dengan ketentuan pemajakan atas penghasilan sehubungan dengan jasa manajemen

yang dibayarkan kepada perwakilan direksi P&O Dover akan diberikan kepada negara domisili/negara Inggris, karena perwakilan direksi tersebut berada di Indonesia tidak melebihi *time test* yang telah ditetapkan dalam *tax treaty* antara Indonesia dengan Inggris, yakni tidak melebihi 91 hari maka dapat dinyatakan belum memiliki BUT di negara Indonesia. (3) Pengaruh penerapan kebijakan *tax treaty* selama pelaksanaan transaksi internasional menguntungkan bagi PT TPS selaku pihak pemotong/pemungut pajak. Dengan adanya penurunan tarif pemotongan pajak tersebut akan berpengaruh terhadap penurunan jumlah hutang pajak yang akan dibayarkan oleh PT TPS, sehingga terdapat *cost saving* atas selisih hutang pajak tersebut, dalam hal ini PT TPS dapat mengoptimalkan dana tersebut untuk menghasilkan keuntungan melalui instrumen investasi. Sedangkan keuntungan bagi P&O Dover selaku pihak penerima penghasilan dengan diterapkannya tarif *tax treaty* sebagai dasar pemotongan pajak tersebut berdampak pada meningkatnya jumlah penghasilan dividen yang akan diterima. Sehingga dengan adanya insentif penurunan tarif pemotongan pajak tersebut diharapkan dapat meningkatkan minat investor asing dalam melakukan Penanaman Modal Asing (PMA) di Indonesia.

Saran

Saran yang dapat diberikan bagi penelitian selanjutnya yaitu diharapkan dapat menganalisis objek pajak penghasilan lainnya yang tertera pada ketentuan *tax treaty* sebagai dasar penelitian, dengan menggunakan transaksi internasional dengan negara mitra lainnya yang telah berlangsung lebih dari 5 tahun, agar hasil penelitian dapat merepresentasikan topik yang diteliti yakni tingkat kepatuhan dan konsistensi atas penerapan *tax treaty* terhadap objek pajak terkait.

DAFTAR PUSTAKA

- Aghnia, A. 2016. Analisis Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) Dalam Sistem Hukum di Indonesia. *Skripsi*. Universitas Muhammadiyah Palembang. Palembang
- Darmawan, L.V. 2020. Tinjauan Yuridis Tax Treaty Indonesia Dengan Australia Sebagai Upaya Penghindaran Pajak Berganda Dalam Badan Usaha Tetap Ditinjau Dalam Perspektif Perdagangan Internasional. *Skripsi*. Universitas Sumatera Utara. Medan.
- Darussalam, J. Hutagaol dan D. Septriadi. 2010. *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*. Danny Darussalam Tax Center. Jakarta.
- Direktorat Jenderal Pajak. 2017. *Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-25/PJ/2018 tentang Tata Cara Penerapan Persetujuan an Penghindaran Pajak Berganda*. Jakarta.
- Hartono, J. 2000. *Teori Portofolio dan Analisis Investasi*. Edisi Kedua. UPP AMP YKPN. Yogyakarta.
- Hutauruk, R.H dan Agus Cik. 2017. Dampak Pemberlakuan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda Terhadap Investasi Negara Investasi Asing. *Journal of Law and Policy Transformation*. Universitas Internasional Batam. Batam.
- Musthafa. 2017. *Manajemen Keuangan*. CV Andi Offset. Yogyakarta.
- Putri, R. Dwinita. 2013. Analisis Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) Indonesia-Hongkong *Skripsi*. Universitas Indonesia. Depok.
- Rahayu, S. Kurnia. 2013. *Perpajakan Indonesia: Konsep & Aspek Formal*. Edisi Pertama. Graha Ilmu. Yogyakarta.
- Resmi, S. 2017. *Perpajakan Teori dan Kasus*. Edisi ke 10. Salemba Empat. Jakarta.
- Soemarsono. 2007. *Perpajakan: Pendekatan Komprehensif*. Salemba Empat. Jakarta.
- Suandi, E. 2008. *Hukum Pajak Salemba Empat*. Jakarta.
- Sugiyono. 2019. *Metode Penelitian Kuantitatif, Kualitatif dan R&D*. Alfabeta. Bandung
- Surahmat, R. 2011. *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda, Sebuah Pengantar*. PT Gramedia Pustaka Utama. Jakarta.

- Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-52/PJ/2021. *Petunjuk Umum Interpretasi dan Penerapan Ketentuan dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda*. 21 Desember 2021. Jakarta.
- Undang Undang Republik Indonesia Nomor 28 Tahun 2007. *Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*. 17 Juli 2007. Jakarta.
- Undang Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008. *Pajak Penghasilan*. 23 September 2008. Jakarta.
- World Bank. 2021. Foreign Direct Investment. <https://data.worldbank.org/indicator/BX.KLT.DINV.WD.GD.ZS?end=2021&locations=ID&start=1970&view=chart>. 24 April 2023 (09.30).
- Yunita. 2010. *Perlakuan Perpajakan Terhadap Bentuk Usaha Tetap di Indonesia Berdasarkan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda*. Skripsi. Universitas Sumatera Utara. Medan.
- Zakaria, J. 2005. *Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda Serta Penerapannya di Indonesia*. Edisi Pertama. Cetakan Pertama. Raja Grafindo. Jakarta.