

BAB II KERANGKA PEMIKIRAN DAN METODE PENELITIAN

A. Tinjauan Pustaka

Berdasarkan beberapa kajian literatur yang dilakukan, ditemukan beberapa penelitian sebelumnya yang berkaitan dengan *treaty shopping*, yaitu penelitian yang dilakukan oleh Savitri dalam tesisnya yang berjudul “Analisis Praktik *Treaty Shopping* Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia dan Ketentuan *Anti-Treaty Shopping* Indonesia”.¹⁷ Savitri membandingkan ketentuan *anti-treaty shopping* yang ada di Indonesia dengan yang ada di Amerika Serikat dan *anti-treaty shopping* menurut OECD. Dalam penelitiannya ditemukan bahwa ketentuan *anti-treaty shopping* yang dimiliki Indonesia perlu untuk disempurnakan, mengingat Surat Edaran yang dikeluarkan masih terdapat ketidakjelasan.

Savitri dalam penelitiannya juga membahas beberapa alternatif *anti-treaty shopping*, yaitu *Limitation on Benefit Provisions* dan *General Anti-Avoidance Rule* (GAAR). Indonesia dalam perspektif Savitri untuk menangkal praktik *treaty shopping* memerlukan pasal tentang GAAR yang dapat diadopsi dari rumusan negara lain, dimana GAAR merupakan suatu pasal anti-penghindaran pajak yang bersifat umum yang dapat dipakai untuk menangkal praktik yang dianggap sebagai penghindaran pajak. Savitri memakai istilah yang digunakan oleh Gunadi tentang “ketentuan sapu jagat” yang merupakan ketentuan *substance over form principle* yang dimiliki Undang-Undang Pajak Penghasilan Indonesia, namun Savitri mengingatkan bahwa penerapan dalam ketentuan tersebut hanya dapat diterapkan *case by case*, pada kasus-kasus yang bersifat spesifik, sehingga diperlukan bagi Indonesia untuk menuangkan ketentuan anti-penghindaran pajak yang bersifat umum.

¹⁷ Dian Savitri, *Analisis Praktik Treaty Shopping Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia dan Ketentuan Anti-Treaty Shopping Indonesia*, Tesis, (Jakarta: MAKSI FE-UI, 2007), bahan tidak diterbitkan.

Penelitian sejenis juga dilakukan oleh Hutagaol yang berjudul “*Beneficial Owner dan Implikasi Perpajakannya*”,¹⁸ Hutagaol dalam tulisannya melakukan penelitian berdasarkan jenis penelitian eksploratif dan deskriptif. Hal tersebut karena bertujuan untuk menggali, menggambarkan, dan menjelaskan pertimbangan pemerintah (dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak) menerbitkan ketentuan *beneficial owner* sebagai *instrument* penangkal *treaty shopping*.

Merupakan hal yang wajar jika Wajib Pajak sebagai pelaku usaha melakukan praktik *treaty shopping* sebagai bagian dari mekanisme penghindaran pajak, yang bertujuan untuk mendapatkan insentif yang paling menguntungkan. Hutagaol juga menemukan bahwa upaya untuk menangkal praktik *treaty shopping* adalah dengan menentukan siapa pemilik dari penghasilan yang sebenarnya. Atas dasar itu, maka perusahaan yang dibentuk sebagai *conduit company* akan dianggap sebagai *non-resident person*.

Peneliti menggunakan ketentuan *Certificate of Residence* (COR) atau Surat Keterangan Domisili yang diterbitkan oleh pihak berwenang (*competent authority*) dalam hal ini adalah Direktorat Jenderal Pajak (DJP). DJP mengeluarkan ketentuan *beneficial owner* sebagai ketentuan lanjutan dalam rangka penerapan ketentuan *tax treaty* Indonesia dengan negara mitra, yang mewajibkan Wajib Pajak Luar Negeri sebagai penerima penghasilan menunjukkan COR agar dapat mengeksekusi *treaty benefits* yang tercantum dalam *tax treaty*. COR menjadi bukti bahwa Wajib Pajak Luar Negeri (Wajib Pajak negara mitra) penerima penghasilan memang merupakan Wajib Pajak Dalam Negeri negara mitra. Hutagaol dalam kesimpulannya menyatakan bahwa, diperlukan adanya alternatif lain selain COR dalam menangkal praktik *treaty shopping*, yaitu *Certificate of Beneficial Owner* (COBO) yang diterbitkan dan ditandatangani oleh pihak yang berwenang dari negara mitra.

Berbeda dengan kajian literatur sebagaimana yang telah diungkapkan kedua peneliti di atas, penulisan ini sendiri akan memfokuskan perhatian pada pembahasan peran *limitation on benefits* sebagai ketentuan pencegahan *treaty shopping*. Meski penelitian sebelumnya menyinggung tentang *limitation on*

¹⁸ John Hutagaol, “Beneficial Owner dan Implikasi Perpajakannya”, dalam John Hutagaol, Darussalam, Danny Septriady, *Kapita Selekta Perpajakan*, (Jakarta: Salemba Empat, 2006), hal.

benefits, namun penulis melihat bahwa penelitian-penelitian sebelumnya hanya memberikan gambaran secara umum, tanpa menggambarkan lebih dalam mengenai indikator yang terdapat dalam *limitation on benefits*. Hal inilah merupakan substansi yang mendasari perlunya penerapan *limitation on benefits* sebagai bagian upaya pencegahan praktik *treaty shopping*.

Lebih lanjut, jika mengikuti kerangka pemikirannya, kedua penelitian tersebut juga sama-sama melihat bahwa penggunaan *treaty shopping* merupakan *treaty abuse* yang tidak sesuai dengan asas *pacta sunt servada* (*good faith*) yang dapat digolongkan sebagai pelanggaran (*abuse*). Pemahaman mengenai *beneficial owner* akan menjadi dasar acuan untuk menjawab peran *limitation on benefits* sebagai upaya pencegahan *treaty shopping*.

B. Kerangka Pemikiran

B.1. Tax Treaty

Setiap negara memiliki hukum pajaknya sendiri, dimana falsafah dan prinsip-prinsip pemajakan serta kepentingan negara mempengaruhi karakteristik dari hukum pajak itu sendiri.¹⁹ Pemungutan pajak oleh negara diturunkan dalam Undang-Undang, karena pajak hanya memiliki dua pertimbangan dalam melihatnya, yaitu pajak sebagai sumbangan atau pajak sebagai perampokan, sehingga perlu bagi negara untuk menerapkannya dalam mekanisme hukum. Mekanisme hukum perpajakan yang dibuat oleh negara menentukan besaran penerimaan negara.

Melihat kondisi dari Indonesia sebagai negara berkembang, Indonesia memiliki peraturan hukum perpajakan yang sarat dengan fungsi *budgetair*. Hal ini terjadi karena Indonesia membutuhkan banyak sumber finansial untuk membangun ekonominya. Sudibyo dalam melakukan kebijakan fiskal, menyoroti pajak sebagai instrumen yang digunakan untuk menuju Anggaran Penerimaan dan Belanja Negara (APBN) yang berkesinambungan (*sustainable*), sehingga mendorong penguatan kemajuan ekonomi Indonesia secara makro.²⁰

¹⁹ Rachmanto Surahmat. *Op. Cit*, hal. 1.

²⁰ Bambang Sudibyo, *Kebijakan Fiskal dan Harmonisasi Perekonomian di Indonesia*, dalam *Kebijakan Fiskal: Pemikiran, Konsep, dan Implementasi*, (Jakarta: PT. Kompas Media Nusantara, 2004), hal. 61.

Perbedaan falsafah dan prinsip-prinsip pemajakan, serta kepentingan yang melatarbelakangi pembuatan hukum pajak dapat menyebabkan perbedaan hukum pajak yang dimiliki oleh Indonesia dengan negara lain. Dalam hal transaksi lintas batas, perbedaan hukum pajak di masing-masing negara dapat menjadi hambatan yang signifikan. Bukan hanya merugikan pelaku usaha dalam menjalankan kegiatan bisnis mereka, melainkan juga negara sebagai otoritas pajak akan terkena dampaknya. Salah satu dampak dari hal tersebut adalah negara akan kehilangan potensi penerimaan yang cukup signifikan dan dapat berimplikasi pula pada melemahnya pertumbuhan ekonomi negara.

Terhadap transaksi dalam cakupan lintas batas, negara-negara yang terlibat akan mengenakan pajak.²¹ Perbedaan pengenaan pajak dari dua yurisdiksi pajak yang berbeda dapat mengurangi keinginan investor untuk melakukan investasi. Hal ini dikarenakan besarnya potensi untuk terjadi pengenaan pajak berganda, yaitu pengenaan pajak lebih dari sekali pada subjek dan objek yang sama (*juridical double taxation*).²² Hal ini tentunya menimbulkan biaya yang lebih besar jika pelaku usaha membuka investasi baru di luar negeri.

Tambahan beban pajak yang timbul karena adanya pengenaan pajak berganda dapat menjurus ke arah *over taxation* yang berpotensi menghambat laju pertumbuhan ekonomi di negara tempat asal dan atau tujuan investasi. Oleh karena itu, diperlukan ketentuan yang dapat memperingan atau mengeliminasi pajak berganda internasional. Pendekatan yang dapat dilakukan adalah dengan (1) unilateral, (2) bilateral, dan (3) multilateral.²³

Secara unilateral, negara yang memajaki penghasilan luar negeri dari WPDN pada umumnya memberikan keringanan atas pajak dimaksud,²⁴ atau mengenakan pajak atas penghasilan yang diterima WPLN. Pemberlakuan unilateral tidak membutuhkan perjanjian dengan negara lain. Walaupun tiap negara mencantumkan ketentuan tentang penghindaran pengenaan pajak berganda

²¹ Richard L. Doernberg, *International Taxation In A Nutshell*, (West Publishing, 1993), hal. 2.

²² Gunadi, *Pajak Internasional: Edisi Revisi 2007*, (Jakarta: FEUI, 2007), hal. 111. Disamping *juridical double taxation*, *economic double taxation* adalah jenis pajak berganda lainnya. Namun yang menjadi pokok pembahasan di sini terbatas pada *juridical double taxation*, karena *tax treaty* hanya membatasi kewenangan yurisdiksi sebuah negara yang memiliki hak untuk memajaki.

²³ *Ibid.* hal. 118.

²⁴ *Ibid.*

yang tertulis dalam peraturan domestiknya, hal ini tidak menjadi jaminan untuk mengurangi potensi pengenaan pajak berganda, terlebih lagi menghilangkannya²⁵.

Sehubungan dengan pendekatan bilateral, keringanan didasarkan kesepakatan (persetujuan) antara kedua negara pemegang yuridiksi pemajakan.²⁶ Pada pendekatan multilateral melibatkan lebih dari dua negara. Biasanya secara regional, negara yang berada dalam satu kawasan dapat menutup perjanjian secara bersama-sama.²⁷

Upaya-upaya tersebut sangat penting untuk dilakukan, selain untuk mencegah kondisi pengenaan pajak berganda, upaya tersebut juga dilakukan dengan tujuan yang lebih makro, yaitu pertumbuhan ekonomi yang lebih baik bagi negara yang mengikat perjanjian. Dengan mengikat perjanjian dengan negara mitra, maka terjadi kesepahaman (harmonisasi) yang memiliki dasar hukum, sehingga perjanjian tersebut dapat dijalankan. Perjanjian untuk menghindari pengenaan pajak berganda disebut juga dengan *tax treaty*, *treaty convention* atau perjanjian penghindaran pajak berganda. Pada umumnya perjanjian penghindaran pajak berganda lebih banyak digunakan dalam pendekatan bilateral.²⁸

Sebagaimana yang diungkapkan Sumitro, bahwa tujuan dari P3B yang disusun yaitu:

Persetujuan penghindaran pajak berganda merupakan upaya dua negara untuk menghindarkan terjadinya pengenaan pajak secara berganda. Pengenaan pajak mengandung dua unsur, yaitu subjektif dan objektif, sehingga cakupan dari suatu persetujuan penghindaran pajak berganda menyangkut subjek dan objek.²⁹

Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (*tax treaty*) adalah perjanjian yang mengakomodir ketentuan untuk melakukan harmonisasi sistem perpajakan di antara dua negara. Perjanjian ini berlaku tidak hanya untuk badan (*non-individual person*) melainkan juga orang pribadi (*individual person*).³⁰ Perjanjian

²⁵ Surahmat, Rachmanto. *Op.cit.* hal 3.

²⁶ Gunadi. *Op. Cit.* hal. 119.

²⁷ *Ibid.*

²⁸ *Ibid.*

²⁹ Rachmanto Surahmat. *Op. Cit.* hal. 32.

³⁰ John Hutagaol, "Beneficial Owner dan Implikasi Perpajakannya", dalam John Hutagaol, Darussalam, Danny Septriady, *Kapita Selektia Perpajakan*, (Jakarta: Salemba Empat, 2006), hal.88.

ini dapat berlaku selama dapat dibuktikan bahwa mereka merupakan *resident* dari salah satu negara atau keduanya, dari negara yang mengadakan perjanjian, hal ini dilakukan untuk menjaga eksklusifitas dari perjanjian tersebut, agar *resident* dari negara yang tidak mengadakan perjanjian tidak dapat menggunakan perjanjian yang telah dilakukan.

Menurut Hutagaol, perjanjian antar dua negara dapat diartikan sebagai perjanjian yang mengatur pembagian hak pemajakan (*division of taxing rights*) atas penghasilan yang diterima atau diperoleh oleh penduduk (*tax resident*) dari salah satu negara atau kedua negara mitra runding (*treaty partner*), sehingga dapat dicegah pengenaan pajak berganda (*double taxation*) dan juga bertujuan untuk memerangi penggelapan pajak (*tax evasion*).³¹ Sejalan dengan hal itu, Rohatgi yang dikutip oleh Darussalam berpendapat bahwa *tax treaty* adalah untuk membatasi pengenaan pajak berdasarkan ketentuan pajak domestik oleh negara yang mengadakan perjanjian serta untuk memberikan dukungan keringanan atau pengurangan pajak berganda.³² Perjanjian perpajakan yang dilakukan negara, merupakan perjanjian untuk membatasi kewenangan negara dalam hal memajaki penghasilan yang timbul dari cakupan lintas batas negara. Tiap-tiap negara dibatasi kekuasaannya untuk mengenakan pajak dengan cara membagi kewenangan mengenakan pajak di antara negara yang mengadakan perjanjian, sehingga pelaku usaha yang melakukan kegiatan usaha lintas batas di antara negara yang melakukan perjanjian terhindar dari pengenaan pajak berganda (*double taxation*). Namun tidak hanya sebatas menghindari pengenaan pajak berganda, perjanjian yang dilakukan yang berbekal kepada hak suatu negara mendapatkan penerimaan melalui pemungutan pajak berupaya untuk menghindari perjanjian untuk tidak dikenakan pajak di negara manapun (*double non-taxation*).

Persetujuan ini melewati proses yang panjang, dan rumit. Tergantung kedudukan suatu negara dan posisi tawar yang dimilikinya dalam menentukan hak pemajakan internasionalnya. Mulai dari lobi hingga ratifikasi perjanjian, negara-negara yang terlibat mengukuhkan diri untuk memberikan kompromi dan

³¹ *Ibid.*

³² Darussalam dan Danny Septriadi, *Membatasi Kekuasaan untuk Mrengenakan Pajak: Tinjauan Akademis terhadap Kebijakan, Hukum, dan Administrasi Pajak*, (Jakarta: PT. Gramedia, 2006), hal. 38.

melepaskan hak atau mendapatkan hak pemajakan, yang pada prinsipnya adalah keseimbangan dari kerugian dan keuntungan yang diperoleh masing-masing negara, sehingga pengenaan pajak berganda dapat dihindarkan.

Pembagian kewenangan pemajakan dapat dibedakan menjadi tiga kelas, antara lain:

1. Penghasilan dapat dikenakan pajak tanpa adanya pembatasan di negara sumber,
2. Penghasilan dapat dikenakan pajak dengan adanya pembatasan di negara sumber, atau
3. Penghasilan tidak dapat dikenakan pajak di negara sumber.

Dalam tiga kelas di atas, penghasilan yang dikenakan pajak di negara sumber tanpa adanya pembatasan merupakan pemajakan atas penghasilan yang berasal dari jenis penghasilan aktif. Sedangkan pemajakan dengan pembatasan di negara sumber merupakan pemajakan atas penghasilan yang berasal dari jenis penghasilan pasif yang menggunakan *withholding* sebagai pemungutannya. Bagi penghasilan yang tidak dikenakan pajak di negara sumber, merupakan jenis penghasilan yang tidak termasuk dalam jenis penghasilan pasif dan aktif. Namun, pemajakan atas jenis penghasilan tergantung pada kesepakatan dari negara yang mengadakan perjanjian.

Penerapan pemungutan pajak di banyak negara menggunakan *withholding tax system*, yaitu pemungutan pajak berada di tangan pihak ketiga, dan tarif yang berlaku pun termasuk tinggi. Khusus pendapatan yang diperoleh dari penghasilan pasif (*passive income*) seperti bunga, deviden, dan royalti, *tax treaty* menetapkan tarif lebih rendah yang hanya berlaku untuk kedua negara yang mengadakan perjanjian. Hal tersebut merupakan sebuah *benefits* (fasilitas) perpajakan yang hanya berlaku secara eksklusif bagi negara yang melakukan perjanjian.

Alasan pemberian *benefits* tersebut mengacu pada efisiensi dan efektifitas usaha, sehingga dapat mengurangi biaya usaha (*business cost*). Jika sebuah perusahaan yang mendapatkan penghasilan pasif dari luar negeri tidak memperoleh *reduced rate* yang disediakan oleh *tax treaty*, melainkan ketentuan pajak domestik negara sumber, yang bahkan bersifat final, maka pelaku usaha

akan menderita kerugian. Pajak yang dipotong tidak akan dapat dikreditkan sebagai Kredit Pajak Luar Negeri.

Pajak yang dipungut dengan tarif domestik yang bersifat final yang mana atas pajak yang dipotong tersebut tidak dapat dikreditkan, maka berimplikasi sebagai kerugian perusahaan yang menanggung pajak yang dipotong sebagai beban biaya. Biaya yang bertambah berarti mengurangi kemampuan perusahaan untuk mendapatkan nilai tambah dari kegiatan lintas batas, dan ini memicu turunnya kemampuan bersaing perusahaan (*competitive disadvantage*). Jadi, *Tax treaty* tidak hanya bertujuan untuk menghilangkan pajak berganda, melainkan juga mencegah batasan-batasan seperti ini dalam transaksi lintas batas negara.³³ Batasan-batasan tersebut terjadi dalam kerangka penghindaran pajak berganda, sehingga jika atas suatu transaksi tidak menimbulkan pajak berganda, sudah barang tentu jika suatu transaksi tidak menimbulkan adanya pajak berganda, *tax treaty* tidak perlu diaplikasikan.³⁴

Lebih lanjut, Hutagaol memberikan gambaran yang lebih lengkap mengenai insentif *tax treaty* (*treaty benefits*) bagi investor antara lain adalah:

1. Terhindar dari pengenaan pajak ganda (*double taxation*);
2. Penghematan dalam perputaran kas (*cash flow saving*);
3. Kepastian hukum (*legal certainty*);
4. Perlindungan dari perlakuan diskriminasi (*non-discrimination*);
5. Memperoleh perlindungan dari perlakuan perpajakan yang tidak sesuai dengan *tax treaty* (*Mutual Agreement Procedure*).³⁵

Khusus insentif pajak berupa *cash flow saving* diperoleh penduduk dari negara *treaty partner* melalui pembebasan pajak atau pengenaan pajak dengan tarif yang lebih rendah, sehingga pajak yang dibayar di muka menjadi lebih kecil dari jumlah yang seharusnya. Adanya *time value of money* menghasilkan *cash flow saving* bagi perusahaan.³⁶ Namun insentif yang disediakan dalam *tax treaty* tidak ditujukan untuk mengubah perilaku pelaku usaha, dimana *tax treaty* harus mengandung netralitas (*neutrality*)³⁷. Netralitas yang dimaksudkan disini adalah

³³ Pencapaian tujuan didalam *tax treaty*, diturunkan pada fasilitas yang disediakan sehingga merupakan keuntungan (*treaty benefits*) bagi *resident* negara yang mengadakan perjanjian.

³⁴ Manuel Pires, *International Juridical Double Taxation of Income: Series on International Taxation*, (Kluwer Law, 1989), hal. 13.

³⁵ John Hutagaol, *Op. Cit.*, hal. 89.

³⁶ *Ibid.*

³⁷ Richard L Doernberg, *Ibid.*, hal. 4.

pajak bukan merupakan alasan utama untuk suatu pelaku usaha melakukan usahanya.

B.2. *Treaty Shopping*

Dalam cakupan lintas batas, bisnis yang bertumbuh yang dijalankan oleh pelaku usaha harus mencerminkan efisiensi dan efektifitas perusahaan. Efisiensi dan efektifitas yang sesuai dengan prinsip ekonomi, yaitu mendapatkan penghasilan yang sebesar-besarnya dengan pengeluaran yang sekecil-kecilnya. Hal ini berdampak pada kemampuan perusahaan dalam konteks kemampuan yang dapat memberikan nilai tambah bagi para pelaku usaha.

Pajak di sisi pemerintahan merupakan penerimaan negara yang sangat vital. Namun bagi pelaku usaha, hal ini merupakan beban yang harus ditanggungnya karena pajak mengurangi kemampuan perusahaan dalam tujuannya untuk memperoleh nilai tambah. Sehingga pelaku usaha secara dini dan maksimal berupaya untuk menekan pembayarannya. Dapat diartikan disini adalah sedapat mungkin bagi perusahaan untuk menghindari pembayaran pajak kepada negara walau negara memiliki hak pemajakan. Praktik yang dilakukan pelaku usaha seperti ini disebut sebagai *tax avoidance*. Lebih lanjut, penghindaran pajak dalam konteks hukum harus dipenuhi, dalam arti tidak melanggar ketentuan yang dituliskan dalam hukum pajak itu sendiri.

Mekanisme praktik *tax avoidance* adalah sebuah penghindaran perpajakan yang memenuhi ketentuan legal, dimana memanfaatkan kelemahan-kelemahan (*loopholes*) ketentuan perpajakan.³⁸ Penghindaran pajak juga dapat dikatakan sebagai mekanisme yang disebabkan karena cacat teoritis yang terdapat dalam ketentuan perpajakan.³⁹ Saat melanggar ketentuan legal, maka hal tersebut masuk dalam kategori *tax evasion*.⁴⁰ Secara sederhana, *tax evasion* berarti penghindaran pajak dengan cara melanggar ketentuan hukum. Vanistendael mengungkapkan bahwa:

³⁸ Darussalam dan Danny Septriadi, *Loc. Cit.*

³⁹ Muhamad Zain, *Manajemen Perpajakan*, (Jakarta: Salemba Empat, 2005), hal. 43.

⁴⁰ *Ibid.*

*“Tax avoidance is perfectly legal, because most countries recognize the rights of tax payer to arrange his affairs in such a way to pay less tax”*⁴¹

Penghindaran pajak merupakan hal yang sah secara hukum, karena kebanyakan negara mengakui hak-hak Wajib Pajak yang mengatur kewajibannya membayar pajak dalam jumlah yang paling kecil. Adapun begitu, *Tax avoidance* dibagi lagi menjadi dua bagian, yaitu *acceptable tax avoidance* dan *unacceptable tax avoidance*, namun korelasi dari pembagian tersebut adalah persepsi yang sama dengan *tax avoidance*, yaitu tidak melanggar ketentuan perpajakan. Beberapa negara menganalogikan bahwa *unacceptable tax avoidance* sebagai *aggressive tax avoidance* yang dilarang penggunaannya.

Melihat kondisi di Indonesia, *unacceptable tax avoidance* dan *acceptable tax avoidance* tidak diatur dalam ketentuan perpajakan Indonesia. Indonesia hanya mengatur tentang *tax evasion* yang merupakan pelanggaran yang berakhir pada sanksi pidana. Vaninstendael mengungkapkan:

*Tax evasion or tax fraud is an offence against the tax law that is punishable by criminal sanction. It consists of clear violations of the tax laws, such as fabricating false accounts or other false documents, keeping parallel accounts, not reporting income, or smuggling or dissimulating goods or assets.*⁴²

Penyelundupan pajak (*tax evasion*) adalah kegiatan yang melawan hukum. Terdiri dari kegiatan yang melanggar hukum perpajakan, seperti membuat laporan palsu atau pemalsuan dokumen, pembukuan ganda, tidak melaporkan penghasilan, atau menyembunyikan aset. Atas kegiatan tersebut dapat dikenai sanksi pidana.

Perjanjian pajak (*tax treaty*) merupakan perjanjian di antara dua negara atau lebih yang bertujuan untuk menghindarkan pengenaan pajak berganda antar negara yang melakukan perjanjian. Dimana pencapaian tujuan tersebut diturunkan pada fasilitas atau kemudahan yang disediakan oleh klausul yang terdapat pada perjanjian tersebut, dimana merupakan keuntungan bagi pihak yang menggunakan. *Treaty* tersebut hanya diperkenankan untuk digunakan kepada *resident* dari kedua negara yang mengadakan perjanjian.

⁴¹ Graeme S. Cooper, *Conflicts, Challenge and Choices-The Rule of Law and Anti-Avoidance Rules dalam Tax Avoidance and The Rule of Law*, (Amsterdam: IBFD, 1997), hal.17.

⁴² *Ibid*, hal. 131.

Girish dan Argawal mengatakan:

*Treaty shopping, as it is often called, has been identified as a highly sensitive issue in the context of tax avoidance. Such planning enables the taxpayers to take undue advantage of benefits contained in tax treaties.*⁴³

Skema *treaty shopping* adalah masalah krusial dalam konteks penghindaran pajak. Penghindaran pajak tersebut mengkondisikan suatu pihak untuk mendapatkan fasilitas yang tercantum dalam *tax treaty*. Pihak yang menerima fasilitas tersebut pada dasarnya adalah pihak yang tidak berhak menerima fasilitas tersebut.

Sedangkan merujuk kepada Becker dan Wurm:

*treaty shopping means that a tax payer 'shops' into benefits of a treaty which normally are not available for him (and) to his end he generally incorporates a corporation in a country that has an advantageous tax treaty.*⁴⁴

Mekanisme *treaty shopping* diartikan sebagai kondisi seorang subjek pajak “berbelanja” untuk mencari fasilitas dari pada perjanjian pajak yang dalam kondisi normal bukan ditujukan untuk dirinya. Pada akhirnya ia akan mendirikan perusahaan di negara yang memberikan keuntungan dari memanfaatkan fasilitas tersebut yang paling besar. Perusahaan yang didirikan merupakan perusahaan bayangan (*conduit company*) yang berfungsi sebagai perusahaan perantara untuk mendapatkan fasilitas tersebut.

Darussalam dan Septriadi menjelaskan bahwa yang dimaksud dengan *treaty shopping* adalah suatu skema untuk mendapatkan fasilitas penurunan tarif pemotongan pajak (*reduced rate*) yang disediakan oleh suatu perjanjian penghindaran pajak berganda atau *tax treaty* oleh subjek pajak yang tidak berhak untuk mendapatkan fasilitas penurunan tarif pemotongan pajak tersebut.⁴⁵ Dimana pada dasarnya *reduced rate* tersebut hanya diberikan kepada mereka yang secara eksklusif ditujukan oleh subjek pajak yang berhak.

⁴³ K.R Girish dan Ajay Argawal. “LoB’bing Tax Treaty Shopping”. www.thehindubusinessline.com. Diunduh pada tanggal 21 Maret 2008, pukul 21.00

⁴⁴ Stef Van Weeghel, *The Improper Use of tax Treaties: With Particular Reference o the Netherlands and the United States*. Kluwer Law International, 1998, hal. 118.

⁴⁵ Darussalam dan Danny Septriadi. “Treaty Shopping dan Anti-Penghindaran Pajak”, dalam *Inside Tax* Edisi Perkenalan. *Loc. Cit.* hal. 26.

Skema *Treaty shopping* merupakan salah satu skema yang digunakan untuk melakukan *tax avoidance*, yang tujuan utamanya adalah untuk menghindari pengenaan pajak yang lebih besar. Lebih lanjut, Darussalam dan Danny Septriadi mengatakan bahwa *treaty shopping* adalah salah satu skema yang digunakan dalam rangka *tax avoidance*, selain dari *transfer pricing*, *thin capitalization*, dan *Controlled Foreign Company (CFC)*.⁴⁶ Skema tersebut, dalam pendekatan teori merupakan *aggressive tax planning*, dimana transaksi yang dilakukan hanya semata-mata untuk mendapatkan keuntungan implikasi perpajakan, tanpa adanya tujuan untuk melakukan usaha yang baik (*good faith in doing business*) dan tidak memenuhi tujuan dari semangat pembuatan kebijakan perpajakan (*intention of the law*).⁴⁷

Berbagai pendapat dari para ahli perpajakan di atas, dapat ditarik benang merah mengenai *treaty shopping*, yaitu dengan adanya:

1. *Treaty benefits* yang disediakan oleh suatu *treaty* yang tidak ditujukan untuk digunakan oleh pihak ketiga, dan
2. *Conduit company* sebagai perusahaan *intermediary* yang didirikan di negara mitra (negara domisili) dari negara sumber, dan
3. Kerugian bagi negara sumber dikarenakan hilang atau berkurangnya potensi pemajakan.

B.3. Beneficial Owner

Dalam rangka mencegah praktik penghindaran pajak, yang dilakukan melalui skema *treaty shopping*, terlebih dahulu harus ditentukan siapa penerima yang sebenarnya dari sebuah penghasilan. Hal ini merupakan dasar dari penentuan untuk memilah subjek pajak yang berhak dan tidak berhak untuk memperoleh fasilitas *tax treaty*. Penentuan siapa pihak yang berhak dan tidak berhak merupakan indikator untuk menilai apakah ada skema *treaty shopping* yang dilakukan, sehingga dapat dilakukan tindakan lebih lanjut.

Gillese yang dikutip oleh Brown mengartikan *ownership* sebagai:

*... an enforceable bundle of rights that links a person to a thing.
The rights ca be grouped under three headings: the rights to*

⁴⁶ *Ibid.*

⁴⁷ *Ibid*, hal. 10.

*physical use, the right to enjoyment (e.g., income and services) and the rights to management (sales, lease, devise, and montage).*⁴⁸

Kepemilikan merupakan kumpulan hak yang menghubungkan orang dengan sesuatu. Hak yang dimaksud dapat dikelompokkan pada tiga hal besar, yaitu: hak untuk menggunakan, hak untuk menikmati (menikmati penghasilan atau layanan), dan hak untuk mengatur (penjualan, penyewaan, perencanaan, dan pencampuran). Ketiga hak tersebut saling melengkapi satu sama lainnya. *Beneficial ownership* merupakan pihak yang memiliki kumpulan dari hak tersebut.

Brown berkesimpulan bahwa yang dimaksud dengan *beneficial owner* yaitu:

*...the person with title also has the right to use and enjoyment. Indeed so much is taken for granted that it would be odd to describe the owner of a fee simple interest in real property as the beneficial owner or to say that he has the beneficial enjoyment or owns the beneficial estate or is beneficial entitled to ownership; he is just the owner and that he owns it for him self is just assumed. Beneficial ownership includes ownership by the legal title holder if that person also has beneficial enjoyment of the property. In short, the expression "beneficial owner" also includes the owner, and property is considered to be the beneficially owned by that person.*⁴⁹

Beneficial owner mengacu pada orang yang memiliki hak untuk menggunakan dan menikmati. Dijelaskan lebih lanjut bahwa orang yang memiliki hak untuk menggunakan namun tidak menikmati tidak dapat dikategorikan sebagai *beneficial owner*. Harus dilihat pada kondisi faktual yang terjadi, karena yang disebut hak untuk memiliki harus diiringi dengan hak untuk menggunakan. Pandangan yang sama juga diberikan oleh Rowland, bahwa kepemilikan adalah sekumpulan dari hak-hak (*bundle of rights*) untuk menikmati kekayaan.⁵⁰ Contoh yang dapat diberikan di sini, yaitu agen saham yang mendapatkan penghasilan dari selisih saham yang kemudian distribusikan kepada investornya.

Dari contoh di atas dapat dilihat bahwa agen adalah pemilik legal (*legal owner*) dari penghasilan, namun yang menikmati adalah investornya. Antara

⁴⁸ John Hutagaol. *Op. Cit.*, hal. 93.

⁴⁹ *Ibid.*

⁵⁰ Carl P. Du Toit, *Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties*, (IBFD: Amsterdam, 1999), hal. 102.

investor dan agen tersebut yang menjadi *beneficial owner*-nya adalah investor. *Beneficial owner* dapat digunakan untuk menggambarkan perbedaan dari pihak yang memiliki penghasilan dengan kepemilikan legal, atau sebagai pihak yang memiliki kekuasaan untuk menikmati dan menggunakannya, dimana pihak tersebut dapat mengontrol pihak legal (*legal owner*).

Inggris sebagai sebuah negara yang menganut sistem *common law*, dimana keputusan hakim akan dijadikan sumber hukum (*yurisprudensi*) dalam memutus perkara yang sama,⁵¹ mengenai *beneficial ownership* sebagai suatu pihak yang berada di pihak lain dari pemilik legal (*legal owner*). Pemisahan ini dilakukan terhadap suatu penghasilan yang dikelola oleh pihak yang merupakan kepanjangan tangan dari pihak lain. Dimana pihak tersebut hanya bertugas menjalankan keinginan dari pihak yang sebenarnya memiliki penghasilan. Petikan yang biasa diambil berasal dari kata-kata Diplock:

*My lords, the concept of legal ownership of property, wick did not carry with it the right of owner to enjoy the 'fruits' of it or dispose of it for his own benefit, owed its origin to the court of Chancery. The legal ownership of the property is in trustee, but he holds it not for his own benefit but for the benefit of beneficiaries...*⁵²

Konsep kepemilikan legal adalah konsep dimana suatu pihak tidak memiliki hak untuk menikmati “buah” atau membuangnya untuk keuntungan pribadinya. Kepemilikan legal jatuh pada *trustee* yang memiliki secara legal suatu kekayaan dan digunakan untuk kepentingan dan keuntungan pemilik yang sesungguhnya. Sehingga dapat dilihat bahwa kepemilikan meluas kepada dua pihak, yaitu pemilik legal dan pemilik yang sebenarnya.

Hal ini pun berlaku sama dalam hukum negara Amerika Serikat, dimana *beneficial ownership* harus dibedakan dengan *legal ownership*. Dalam ketentuan Amerika, penentuan pihak *beneficial ownership* dilekatkan pada fungsi kontrol yang terjadi. Maksudnya adalah *beneficial ownership* merupakan pihak yang mengontrol pihak lain, dimana pihak lain bertugas untuk mengelola kekayaan pihak *beneficial ownership*.⁵³

⁵¹ Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum: Suatu Pengantar*, (Liberti: Yogyakarta, 2002), hal. 107.

⁵² Carl P. Du Toit, *Op. Cit*, hal. 117.

⁵³ *Ibid*, hal. 118

Terlihat adanya fungsi pertanggungjawaban akibat dari fungsi kontrol. Pihak yang merupakan *legal ownership* merupakan pihak yang bertanggung jawab atas penghasilan yang diperolehnya kepada pihak lain. Sedangkan pihak yang menerima pertanggungjawaban adalah pihak *beneficial owner* jika atas penghasilan yang diterimanya tidak mewajibkan dirinya untuk bertanggung jawab kepada pihak lain. Sehingga *beneficial owner* adalah pihak atas suatu kepemilikan yang mana dirinya tidak bertanggung jawab kepada pihak lain kecuali dirinya sendiri.

Pihak yang secara substansi merupakan pihak yang menggunakan, menikmati, atau memiliki penghasilan yang tidak hanya melihat pada sisi formal, melainkan juga material. Sehingga pertimbangan sebagai *legal owner*, harus dilihat kelanjutannya dari hak yang dimilikinya, diikuti dengan hak kelanjutannya seperti hak untuk menikmati. Dalam hubungannya dengan *treaty benefits*, aplikasi dari *treaty benefits* hanya dapat diberikan kepada orang yang secara substansi merupakan penerima penghasilan.⁵⁴

Hutagaol mendefinisikan *beneficial owner* sebagai *ultimate recipient* yakni sebagai pihak terakhir yang memperoleh penghasilan.⁵⁵ Contohnya adalah mengenai agen saham dapat memberikan penjelasan, bahwa investor merupakan pihak terakhir atas penghasilan. Sedangkan Gunadi mendefinisikan *beneficial owner* sebagai pihak yang mendapatkan keuntungan ekonomis yang paling besar,⁵⁶ dimana hal ini senada dengan yang diungkapkan oleh Toit bahwa *beneficial owner* adalah orang yang mendapatkan keuntungan kepemilikan yang paling besar.⁵⁷

Kondisi faktual merupakan pendekatan untuk dapat menentukan *beneficial owner*. Harus dilihat secara material penghasilan yang diperoleh suatu pihak. Dalam menentukan pihak yang merupakan *beneficial owner* maupun *legal owner*. OECD memberikan beberapa pendekatan yang dapat digunakan, sedangkan Amerika juga memiliki pendekatannya sendiri yaitu melalui *limitation on benefits*.

⁵⁴ *Ibid.* hal. 96.

⁵⁵ Wawancara John Hutagaol, Guru Besar Ekonomi Perbanas, Kepala KPP Tebet, (KPP Tebet, Jakarta), tanggal 18 November 2008, pukul 12.45 sampai dengan 13.20.

⁵⁶ Wawancara Gunadi, Mantan Dirut Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak Dirjen Pajak Depkeu, Guru Besar Program Ilmu Administrasi FISIP-UI, (Gedung PPATK lantai 4, Juanda, Jakarta Pusat), tanggal 6 November 2008, pukul 15.00 sampai dengan 15.30.

⁵⁷ Carl P Du Toit, *Op. Cit.*, hal. 126.

B.4. *Limitation on Benefits*

Perjanjian perpajakan (*tax treaty*) di antara dua negara bertujuan untuk menghindarkan pengenaan pajak berganda yang merupakan batasan-batasan perpajakan. Batasan-batasan tersebut tentunya merupakan eksekusi negatif bagi kedua negara. Dalam rangka mengurangi batasan-batasan tersebut, kedua negara memfasilitasi transaksi lintas batas, investasi, teknologi, dan jasa-jasa, sehingga tercapainya hubungan dagang yang baik dan pertumbuhan ekonomi bagi kedua negara.⁵⁸

Perjanjian perpajakan di antara dua negara menjadi sia-sia, manakala adanya pihak ketiga, yang merupakan pihak yang tidak membuat perjanjian dengan kedua negara atau hanya mengikat perjanjian dengan negara domisili, malah memanfaatkan kelemahan-kelemahan yang ada di dalam *tax treaty* yang dibuat. Perjanjian tersebut, berlaku hanya terbatas bagi kedua negara, namun dengan memanfaatkan kelemahan yang ada, perjanjian tersebut telah berubah menjadi perjanjian dengan dunia (*treaty with the world*).⁵⁹

Pihak ketiga yang menggunakan jaringan *tax treaty* sebuah negara merupakan tindakan yang menyalahgunakan *tax treaty* dalam upayanya mencari penghematan pajak dan tentu saja merupakan pengikisan potensi pajak suatu negara.⁶⁰ Skema penghindaran perpajakan tersebut dapat dicegah dengan beberapa pendekatan (*approach*) sebagaimana yang disarankan OECD dalam *Commentaries*-nya, yaitu antara lain:

1. *Look through approach*
2. *Exclusion approach*
3. *Subject to tax approach*
4. *Channel approach*.

Keempat pendekatan tersebut di atas, merupakan pendekatan turunan atas penentuan pihak penerima penghasilan yang sebenarnya (*beneficial ownership*). Penting untuk dilakukan agar dapat menjadi sah bagi sebuah pihak untuk

⁵⁸ Christiana HJI Panayi, "Limitation on Benefit and State Aid", IBFD, 2004, hal. 83.

⁵⁹ Gunadi, *Pajak Internasional Edisi Revisi, Op. Cit.* hal. 207.

⁶⁰ *Ibid.* hal. 204.

mengeksekusi *treaty benefits* yang terkandung di dalam sebuah *tax treaty*. Namun, OECD *Commentaries* tidak menentukan pendekatan mana yang terbaik.

Limitation on benefits dapat dikatakan suatu bentuk turunan dari empat metode di atas. Hal ini disebabkan karena secara substantif, pendekatan OECD juga dimiliki oleh LOB, hanya saja LOB memiliki kajian teknis yang berbeda. Dimana terdapat serangkaian tes yang secara substantif sama dengan pendekatan yang disarankan oleh OECD, namun lebih kepada teknis yang mengatur sehingga dapat diimplementasikan. Kemudian menghasilkan bukti bahwasanya merupakan hal yang sah bagi pihak yang mengeksekusi *treaty benefits*.

Disederhanakan bahwa untuk dapat mengeksekusi suatu *treaty benefits* bagi pihak yang mencoba untuk mengeksekusinya diperlukan dua persyaratan, antara lain:

1. Kriteria subjektif, dan
2. Kriteria objektif⁶¹

Kriteria subjektif mengindikasikan bahwa pihak tersebut harus menjadi sebuah *resident* (WPDN) di negara yang mengadakan perjanjian. Sedangkan yang dimaksud dengan kriteria objektif, pihak tersebut harus memenuhi paling sedikit salah satu tes yang disediakan oleh klausul *Limitation on Benefits*. Sebagaimana yang diungkapkan oleh Reinhold: *Satisfy all requirements specific to the particular benefit involved:*

1. *be a treaty resident*
2. *meet at least one of the Limitation on Benefits tests.*⁶²

Secara umum hal tersebut dapat digeneralisasikan bahwa *limitation on benefits* adalah pengujian yang membatasi penggunaan *treaty benefits*. Adapun pengujian tersebut secara sederhana adalah:

1. Bahwa pihak yang ingin mendapatkan *treaty benefit* adalah pihak yang merupakan penduduk dari negara domisili, atau anak perusahaan yang dimiliki oleh penduduk di negara yang mengadakan perjanjian, dan;

⁶¹ Rahmanto Surahmat, *Bunga rampai Perpajakan*, (Jakarta: Salemba Empat, 2007), hal. 14-15

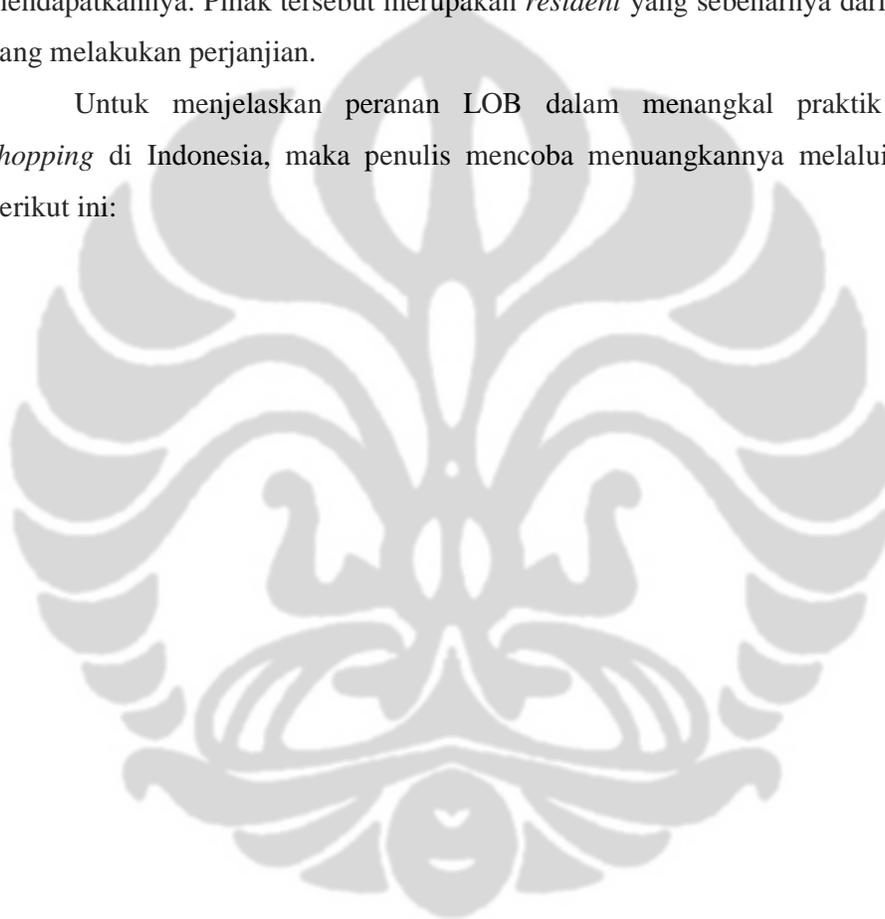
⁶² Mark Doelts, Rick Reinhold, Phil West. "*Limitation on Benefit Provisions in Tax Treaty*", ABA Section Meeting 2007, <http://www.abanet.org>, diunduh pada tanggal 28 Agustus 2008.

2. Penghasilan yang diperoleh tidak diubah ke dalam bentuk biaya untuk diberikan kepada pihak lain yang merupakan penduduk dari negara yang mengadakan perjanjian⁶³

*“Limitation on benefits clause, limits the benefits of the treaty to qualified residents of the respective contracting states.”*⁶⁴

Ahuja, mengartikan *limitation on benefits* sebagai klausul yang membantu membatasi pemberian *treaty benefits* kepada pihak yang memang berhak untuk mendapatkannya. Pihak tersebut merupakan *resident* yang sebenarnya dari negara yang melakukan perjanjian.

Untuk menjelaskan peranan LOB dalam menangkal praktik *treaty shopping* di Indonesia, maka penulis mencoba menuangkannya melalui bagan berikut ini:



⁶³ Richard L. Reinhold, “What is Tax Treaty Abuse: (is Treaty Shopping is an Outdated Concept?)” *The Tax Lawyer*, Vol. 53, No. 3, Spring 2000, <http://www.abanet.org/tax/pubs/ttl/533sp00/533rein.html>, diunduh pada tanggal 27 Oktober 2008

⁶⁴ Neeru Ahuja, “Limitation on Benefits”, <http://www.its.com>, diunduh pada tanggal 25 Mei 2008



C. Metode Penelitian

Metode penelitian adalah tata cara bagaimana suatu penelitian dilaksanakan.⁶⁵ Metodologi penelitian yang dijabarkan antara lain: pendekatan penelitian, hipotesis penelitian, jenis atau tipe penelitian, metode dan strategi penelitian, hipotesis kerja, narasumber atau informan, proses penelitian, penentuan *site* penelitian, dan keterbatasan penelitian.

C.1. Pendekatan Penelitian

Pendekatan yang digunakan dalam penelitian ini adalah menggunakan pendekatan kualitatif. Penelitian kualitatif memiliki tujuan untuk mencari dan menemukan pengertian atau pemahaman tentang fenomena dalam suatu latar berkonteks khusus.⁶⁶ Creswell dalam *Research Design: Qualitative and Quantitative Approach*, mendefinisikan penelitian kualitatif sebagai:

*“an inquiry process of understanding a social or human problem based on building a complex, holistic picture, from with, words, reporting detailed views of informants and conducted in natural setting”*⁶⁷

Penelitian kualitatif disebut pemahaman mendalam karena mempertanyakan makna suatu objek secara mendalam dan tuntas.⁶⁸ Penggunaan pendekatan kualitatif dalam penelitian ini adalah untuk mendapatkan pemahaman. Penulis merasakan bahwa *treaty shopping* dapat terjadi di banyak negara dan dalam setiap kasus yang ada tidak selalu dapat menggunakan teori yang sama untuk menganalisis hal tersebut. Oleh karena itu, pendekatan yang digunakan adalah pendekatan kualitatif dimana teori digunakan sebagai pemberi batasan agar tidak terjadi kesalahan dalam menganalisis.

C.2. Jenis atau Tipe Penelitian

Menurut tujuannya, penelitian ini termasuk ke dalam penelitian deskriptif. Menurut Kountour, penelitian deskriptif adalah jenis penelitian yang memberikan

⁶⁵ Iqbal Hasan, *Pokok-Pokok Materi Metodologi Penelitian dan Aplikasinya*, (Jakarta: Ghalia Ind, 2002), hal. 21.

⁶⁶ Lexy J, Maleong, *Metode Penelitian Kualitatif*, (Bandung: PT.Remaja Rosdakarya, 2006), hal. 5.

⁶⁷ John W. Creswell, *Research Design: Kualitatif and Kuantitatif Aproach*, (London: SAGE Publication, 1994), hal 1-2.

⁶⁸ Prasetya Irawan, *Penelitian Kualitatif dan Kuantitatif Untuk Ilmu-ilmu Sosial*, (Depok: FISIP UI, 2006), hal. 4

gambaran atau uraian atas suatu keadaan sejelas mungkin tanpa ada perlakuan terhadap objek yang diteliti.⁶⁹ Penulis menggunakan penelitian deskriptif karena menggambarkan pemahaman mengenai *limitation on benefit* sebagai penangkal praktik *treaty shopping* yang terjadi di Indonesia.

Berdasarkan pada manfaatnya, penelitian ini termasuk dalam penelitian murni. Diartikan bahwasannya manfaat dari penelitian ini ditujukan untuk pengembangan akademis. Penulis menggunakan penelitian murni karena berorientasi kepada ilmu pengetahuan. Penulis mengharapkan dapat memberikan kontribusi terhadap pendidikan, terutama dalam mata kuliah pajak internasional. Mengacu pada dimensi waktu, penelitian ini tergolong penelitian *cross sectional* karena penelitian dilakukan dalam waktu tertentu dan hanya dilakukan pada suatu saat tertentu bukan disengaja melakukan pengumpulan data pada waktu-waktu yang berbeda untuk dijadikan pertimbangan.⁷⁰

C.3. Metode dan Strategi Penelitian

Data yang dibutuhkan dalam penelitian kualitatif ini adalah data yang bersifat primer, yaitu data yang diperoleh langsung dari sumber yang ada serta data sekunder, yaitu data yang telah diolah terlebih dahulu guna mendapatkan data dan informasi lain yang dibutuhkan pada penelitian ini. Dengan demikian peneliti menerapkan metode pengumpulan data yakni:

1. Studi Literatur

Studi literatur yaitu membaca literatur-literatur yang berhubungan dengan pokok permasalahan penelitian, di antaranya melalui buku-buku bacaan, undang-undang, majalah, jurnal, dan penelusuran di internet untuk mendapatkan data sekunder.

2. Studi Lapangan

Studi lapangan yang dilakukan dengan melakukan wawancara mendalam terhadap Prof. Dr. John. Hutagaol, Prof. Gunadi, Ak, M.Sc, dan Rachmanto Surahmat. Wawancara mendalam dilakukan guna mengumpulkan data primer dan informasi dengan menggunakan pedoman

⁶⁹ Ronny Kountour, *Metode Penelitian untuk Penulisan Skripsi dan Tesis*, (Jakarta: Penerbit PPM, 2004), hal. 105.

⁷⁰ Ibid, hal. 106.

wawancara. Dari metode wawancara ini akan dihasilkan data kualitatif yang kemudian dinyatakan dalam bentuk tulisan deskriptif.

C.4. Hipotesis Kerja

Hipotesis kerja menurut penelitian ini adalah *limitation on benefit* merupakan cara menangkal praktik *treaty shopping* yang berperan memberikan kualifikasi terhadap pihak yang ingin mendapatkan *treaty benefits* melalui serangkaian tes yang terkandung di dalamnya yang bersifat komprehensif dan preventif. Kendala yang ditemui dalam pencantuman LOB di dalam *tax treaty* Indonesia dengan negara mitra adalah masih terdapat ketidaksamaan pandangan di antara para ahli perpajakan. Perbedaan pandangan tersebut, antara lain adalah mengenai status *treaty shopping* sebagai *treaty abuse* yang merupakan bagian dari pelanggaran atau *treaty shopping* sebagai *treaty misuse*. Terdapat juga perbedaan cakupan pengaturan mengenai *beneficial owner*, apakah diatur secara internasional atau seharusnya diatur dalam ketentuan domestic serta terjadi perbedaan pandangan atas kegunaan *treaty shopping* sebagai penarik *foreign investment*.

C.5. Narasumber atau Informan

Pemilihan informan pada penelitian difokuskan pada representasi atas masalah yang diteliti.⁷¹ Oleh karena itu, wawancara dilakukan kepada pihak-pihak terkait dengan permasalahan penelitian sehingga diharapkan akan mendapatkan informasi yang dapat digunakan sebagai analisis permasalahan yang diangkat dalam penulisan ini. Pihak-pihak tersebut antara lain:

1. Pihak Akademisi

Wawancara dilakukan terhadap Prof. Gunadi, Ak, M.Sc, untuk mengetahui hakikat *beneficial owner* dan praktik *treaty shopping*.

2. Pihak Direktorat Jenderal Pajak

Wawancara dilakukan terhadap Prof. Dr. John Hutagaol, S.E., Ak., M.Acc, M.Ec (Hons), selaku kepala Kantor Pelayanan Pajak Tebet, Jakarta Selatan, dan Sekretaris Panitia Khusus RUU PPh, untuk memperoleh penjelasan mengenai kebijakan pemerintah Indonesia atas praktik *treaty shopping* dan cara menangkalnya.

⁷¹ Burhan Bungin, *Analisa Data Penelitian Kualitatif, Pemahaman Filosofis dan Metodologis Kearah Penguasaan Model Aplikasi*, (Jakarta: Raja Grafindo Persada, 2003), hal. 53.

3. Praktisi Perpajakan

Wawancara dilakukan terhadap konsultan pajak, yaitu Rachmanto Surahmat selaku *tax partner* dari Ernst & Young dan Prasetio, Sarwoko dan Sandjaja *Consult*.

C.6. Penentuan *Site* Penelitian

Site penelitian dalam penelitian ini yakni lingkungan perpajakan yaitu Direktorat Jenderal Pajak dan juga di dalam lingkungan praktisi perpajakan ataupun pihak-pihak yang mengerti dengan baik akan permasalahan praktik *treaty shopping* dan *limitation on benefit*.

C.7. Keterbatasan Penelitian

Dalam penelitian yang menggunakan pendekatan kualitatif, maka penulis menggunakan batasan penulisan atas dasar fokus yang timbul sebagai masalah penelitian. Keterbatasan yang dialami penulis dalam penulisan ini adalah penulis tidak dapat melakukan wawancara dengan pihak Indofood, dikarenakan Indofood tidak bersedia untuk dilakukan wawancara langsung.

