

BAB 4

P E M B A H A S A N

4.1 Penerapan Peraturan Perpajakan Indonesia untuk Menentukan Status *Beneficial Owner* untuk Mencegah Penyalahgunaan *Treaty Benefit* Dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda

Peraturan perpajakan Indonesia yang mengatur mengenai penentuan status *beneficial owner* untuk mencegah penyalahgunaan fasilitas yang diberikan oleh *tax treaty* dimulai sejak tahun 2005. Diawali dengan diterbitkannya SE-04/PJ.34/2005 tanggal 07 Juli 2005 tentang Petunjuk Penetapan Kriteria “*Beneficial Owner*” Sebagaimana Tercantum Dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Antara Indonesia dengan Negara Lainnya.

Peraturan setingkat Surat Edaran tersebut dilatarbelakangi oleh penyalahgunaan manfaat *tax treaty* Indonesia – Mauritius melalui skema pendirian anak perusahaan di Mauritius untuk mencari pendanaan melalui penerbitan obligasi global kepada investor luar negeri.⁸⁸ Ternyata anak perusahaan tersebut hanya merupakan *conduit company* atau perusahaan yang didirikan hanya untuk kepentingan efisiensi kewajiban perpajakan internasional.

Penerapan Surat Edaran tersebut menimbulkan multiinterpretasi bagi Wajib Pajak dan petugas pajak atau fiskus. Bahkan terdapat beberapa kasus yang sampai harus diselesaikan melalui Pengadilan Pajak terkait interpretasi Surat Edaran tersebut.

SE-04/PJ.34/2005 lalu dicabut dan diganti dengan Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-03/PJ.03/2008 Tanggal 22 Agustus 2008 Tentang Penentuan Status *Beneficial Owner* Sebagaimana Dimaksud Dalam Persetujuan Penghindaran Pajak

⁸⁸ PT Indofood Sukses Makmur Tbk (ISM) yang mendirikan Indofood International Finance Ltd (IIF) di Mauritius. Pemilihan Mauritius karena pajak atas bunga pinjaman yang akan dibayarkan oleh ISM melalui IIF kepada pemegang obligasi hanya dikenakan PPh pasal 26 10% dan penerusan bunga tersebut kepada para pemegang obligasi, tidak dikenai pajak oleh Mauritius.

Berganda Antara Indonesia Dengan Negara Mitra. Dalam pengantarnya, aturan tersebut diterbitkan untuk memberi penegasan mengenai penentuan status *beneficial owner* sebagaimana dimaksud dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) antara Indonesia dengan negara mitra.

SE-03/PJ.03/2008 tersebut juga masih menimbulkan multiinterpretasi bagi Wajib Pajak pemotong dalam menerapkannya. Khususnya untuk meyakini bahwa penghasilan atas bunga, dividen dan royalti yang dibayarkan ke luar negeri penerimanya adalah *beneficial owner* yang sesungguhnya.

Karena masih belum bisa menjadi pedoman dan memberikan kepastian hukum dalam penerapan P3B, Surat Edaran tersebut akhirnya juga dicabut dengan diterbitkannya Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor: PER-62/PJ./2009 tanggal 5 Nopember 2009 tentang Pencegahan Penyalahgunaan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda yang akan mulai berlaku sejak tanggal 1 Januari 2010. Apakah Perdirjen tersebut benar-benar bisa menjadi pedoman dan memberikan kepastian hukum terkait dalam menentukan status *beneficial owner*, proses waktu yang akan menentukan. Akan tetapi telah banyak respon dari Wajib Pajak yang mulai berdatangan ke Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak (DJP) sehubungan dengan Perdirjen tersebut. Karena dengan Perdirjen tersebut, DJP dianggap hendak melaksanakan ketentuan dalam *tax treaty* secara ketat.

Bagaimana perbedaan dari tiga peraturan yang berkaitan dengan penentuan status *beneficial owner* tersebut akan dibahas lebih mendalam berikut ini.

4.1.1 Era Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-04/PJ.34/2005

Aturan tentang “*beneficial owner*” yang dituangkan dalam surat edaran Nomor SE-04/PJ.34/2005 tanggal 7 Juli 2005, yang isinya kurang lebih adalah sebagai berikut:⁸⁹

1. Yang dimaksud dengan “*beneficial owner*” adalah pemilik yang sebenarnya dari penghasilan berupa dividen, bunga, dan atau royalti, baik dari Wajib Pajak perorangan

⁸⁹ Rachmanto Surahmat, *Bunga Rampai Perpajakan*, Jakarta: Salemba Empat, hal. 7.

maupun Wajib Pajak badan yang berhak sepenuhnya untuk menikmati secara langsung manfaat penghasilan-penghasilan tersebut.

2. Dengan demikian, “*special purpose vehicles*”⁹⁰ atau SPV dalam bentuk *conduit company*⁹¹, *paper box company*⁹², *pass-through company*⁹³, serta lainnya yang sejenis tidak termasuk dalam pengertian “*beneficial owner*” di atas.
3. Apabila terdapat pihak-pihak lain yang bukan merupakan *beneficial owner* sebagaimana dimaksud diatas yang menerima pembayaran dividen, bunga, atau royalti yang bersumber dari Indonesia, maka pihak yang membayarkan dividen, bunga, royalti tersebut diwajibkan melakukan pemotongan PPh Pasal 26 sesuai dengan Undang-undang Pajak Penghasilan Indonesia dengan tarif 20% dari jumlah bruto yang dibayarkan.

Surat edaran tersebut mengandung dua hal pokok, yaitu:⁹⁴

1. *Conduit company* yang berdomisili di negara yang mempunyai P3B dengan Indonesia tidak dapat menikmati tarif pengenaan pajak sebagaimana diatur dalam P3B yang bersangkutan; dan
2. apabila perusahaan tersebut bukan *beneficial owner*, maka penghasilannya dipotong PPh dengan tarif 20%.

Interpretasi atas istilah *beneficial owner* menurut aturan tersebut secara gamblang yaitu bahwa berbagai bentuk *special purpose vehicles* (SPV) dalam bentuk *conduit company*, *paper box company*, *pass-through company* bukan merupakan *beneficial owner* sehingga tidak dapat menikmati tarif pengenaan pajak sebagaimana diatur dalam P3B yang bersangkutan.

Menurut Vogel, tidak satu negara pun di dunia yang memberikan definisi *beneficial owner* secara tepat. Demikian juga halnya dengan surat edaran dimaksud, tidak memberikan batasan yang jelas atas *beneficial owner*. Surat edaran tersebut hanya menyebutkan bahwa yang dimaksud dengan *beneficial owner* adalah pemilik yang sebenarnya, tanpa memerinci

⁹⁰ Dalam UU PPh pasal 18 ayat (3b) disebut sebagai *Special Purpose Company*.

⁹¹ Dalam *the Conduit Companies Report* yang diterbitkan OECD tahun 1986 menyatakan bahwa perusahaan conduit didirikan semata-mata untuk *tax avoidance* (*Company set up in connection with a tax avoidance scheme*).

⁹² *Paper box company* merupakan perusahaan yang tidak memiliki substansi bisnis yang umum. Perusahaan tersebut hanya terdaftar saja di suatu negara sehingga hanya memiliki aspek legal saja.

⁹³ Istilah *Pass-through Company* ditujukan kepada perusahaan yang fungsinya hanya sebagai perantara suatu penghasilan sehingga tidak memiliki otoritas atas penghasilan tersebut.

⁹⁴ Rachmanto Surahmat, *Op. cit.*, hal. 8

lebih lanjut. Seandainya surat edaran tersebut dapat dianggap sebagai petunjuk formal dari istilah dimaksud, sekali lagi tidak dijumpai penjelasan yang jelas atas istilah dimaksud.⁹⁵

Hal inilah yang menyebabkan interpretasi atas istilah *beneficial owner* dapat menimbulkan sengketa perpajakan. Karena jika fiskus menyatakan bahwa perusahaan di luar negeri sebagai penerima penghasilan dari perusahaan yang berkedudukan di Indonesia adalah *special purpose vehicles* dalam bentuk *conduit company*, *paper box company*, *pass-through company*, maka perusahaan di luar negeri tersebut bukan *beneficial owner* sehingga atas pembayaran penghasilan tersebut tidak dapat menggunakan manfaat *tax treaty* bila ada antara Indonesia dengan negara mitra. Padahal belum tentu perusahaan yang didirikan di luar negeri tersebut semata-mata hanya untuk melakukan penyalahgunaan manfaat *tax treaty*.

Dampak interpretasi fiskus tersebut ada yang sampai menimbulkan sengketa perpajakan di Pengadilan Pajak. Dalam salah satu kasus yang dibahas dalam bab dua, yaitu kasus antara PT Transportasi Gas Indonesia (PT TGI) (Pemohon) dan Direktorat Jenderal Pajak (Terbanding), merupakan akibat dari penggunaan pengertian berdasarkan SE-04/PJ.34/2005, pembayaran bunga atas pinjaman PT TGI kepada Transasia Pipeline Company Pvt. Ltd yang berkedudukan di Mauritius dan memiliki Surat Keterangan Domisili atau COR (*Certificate of Residence*) dianggap bukan pembayaran kepada *beneficial owner* sehingga tidak bisa memanfaatkan treaty benefit Indonesia – Mauritius.

Salah satu pendapat majelis dalam kasus tersebut yaitu dengan mengutip pendapat ahli pajak internasional yang menyatakan bila masing-masing negara memberi definisi atas suatu istilah yang terdapat dalam *tax treaty*, dan definisi tersebut berbeda, dapat menimbulkan masalah.⁹⁶ Dengan demikian sebenarnya

⁹⁵ *Ibid*, hal. 9

⁹⁶ Pendapat yang dikutip majelis selengkapnya adalah sebagai berikut:” *We certainly do not want a situation where even if there is a meaning in the domestic law of the two states that meaning is different in each of the two states, and then there is a dispute as to whether someone is in fact a beneficial owner under the law of the source state but not under the resident state, etc. Thus, all of the reason why we need a general common understanding seem obvious and there are many reasons why leaving it to domestic law would be a serious mistake.*” (Disampaikan oleh Rachmanto Surahmat dalam seminar tentang *beneficial owner* yang diselenggarakan oleh FE UI pada tanggal 15 Juni 2009 di Hotel Borobudur Jakarta).

pendefinisian *beneficial owner* berdasarkan SE-04/PJ.34/2005 tidak bisa menjadi pedoman mutlak.

Dalam kesimpulannya majelis berpendapat bahwa istilah *beneficial owner* di dalam P3B mempunyai makna yang tidak berlandaskan kepada pengertian hukum atau formal, melainkan mengandung makna ekonomis yang lebih melihat kepada substansi.

Dalam kasus tersebut juga Majelis memberi masukan kepada Direktorat Jenderal Pajak untuk membuktikan status *beneficial owner* atau bukan dengan melakukan konfirmasi ke *competent authority* negara Wajib Pajak Luar Negeri yang bersangkutan.

Menjadikan Surat Edaran tersebut sebagai pedoman untuk menentukan status *beneficial owner* cukup sumir. Sebelum sampai pada kesimpulan apakah Wajib Pajak Luar Negeri (WPLN) yang menerima *passive income* dari Indonesia adalah SPV yang hanya didirikan untuk efisiensi pajak internasional, Fiskus perlu untuk melakukan penelitian yang lebih mendalam apakah WPLN yang menerima *passive income* dari Indonesia hanya sebagai perantara dari penghasilan tersebut dan tidak mempunyai otoritas atau kontrol atas penghasilan tersebut. Apakah ada dokumen formal yang mendasarinya seperti Anggaran Dasar, suatu perjanjian khusus atau hasil Rapat Umum Pemegang Saham. Kalau tidak ada, berarti pendirian SPV di luar negeri tersebut dapat dianggap bagian dari menjalankan strategi bisnis internasional.

4.1.2 Era Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-03/PJ.3/2008

Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-03/PJ.3/2008 tanggal 22 Agustus 2008 tentang Penentuan Status *Beneficial Owner* Sebagaimana Dimaksud Dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Antara Indonesia Dengan Negara Mitra mencabut SE-04/PJ.34/2005. Sesuai dengan pertimbangan dikeluarkannya SE-03/PJ.3/2008 yaitu untuk memberikan penegasan bagaimana menentukan status *beneficial owner* sebagaimana dimaksud dalam Persetujuan Penghindaran Pajak

Berganda (P3B) antara Indonesia dengan negara mitra. Pada intinya SE-03/PJ.3/2008 tersebut ingin menegaskan bahwa *burden of proof* dalam menentukan status *beneficial owner* dalam rangka pengenaan pajak atas pembayaran penghasilan berupa dividen, bunga dan/atau royalti kepada Wajib Pajak Luar Negeri (WPLN) terletak pada Wajib Pajak pemotong yang merupakan Wajib Pajak Dalam Negeri (WPDN).

Wajib Pajak pemotong harus meyakini hal-hal sebagai berikut:

- a. WPLN yang menerima atau memperoleh penghasilan dividen, bunga, atau royalti adalah Subjek Pajak dalam negeri dari negara mitra P3B Indonesia yang dibuktikan dengan dokumen SKD, dan
- b. WPLN tersebut adalah pemilik yang sebenarnya dari penghasilan dividen, bunga dan/atau royalti, yang berhak sepenuhnya untuk menikmati secara langsung manfaat dari penghasilan tersebut sebagaimana dimaksud dalam P3B.

Untuk meyakini dalam menentukan status *beneficial owner*, Wajib Pajak pemotong diberi kebebasan untuk menentukan akan menggunakan dokumen apa sebagai pembuktian status *beneficial owner*. Pihak Direktorat Jenderal Pajak tidak membatasi jenis dan format dokumen. Dengan tidak adanya standarisasi, tentunya ini dapat menimbulkan perbedaan antara setiap Wajib Pajak pemotong. Sehingga bisa dikatakan SE-03/PJ.3/2008 tersebut masih belum bisa memberikan kepastian hukum sehubungan dengan penerapannya dilapangan. Menurut rekan-rekan aparat pajak khususnya yang bekerja pada Kantor Pelayanan Pajak Penanaman Modal Asing, pada prakteknya memang SE-03/PJ.3/2008 tersebut tidak diterapkan seutuhnya. Pada prakteknya, Wajib Pajak pemotong hanya menggunakan Surat Keterangan Domisili atau SKD sebagai syarat untuk memanfaatkan ketentuan dalam *tax treaty* sekalipun untuk pembayaran penghasilan berupa dividen, bunga dan royalti.

Surat Edaran tersebut ternyata masih belum bisa memberikan kemudahan bagi Wajib Pajak pemotong atas pembayaran *passive income* berupa dividen, bunga dan royalti kepada Wajib Pajak luar negeri (WPLN) untuk meyakini status *beneficial*

owner dari penerima penghasilan. Sehingga Wajib Pajak pemotong cenderung tidak melakukan pembuktian status *beneficial owner* WPLN penerima penghasilan.

4.1.3 Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor: PER-62/PJ./2009 tentang Pencegahan Penyalahgunaan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda

Dibanding ketentuan sebelumnya, peraturan yang memberi pedoman untuk menentukan status *beneficial owner* yang terkini dibuat setingkat Peraturan Direktur Jenderal Pajak sehingga lebih memberikan kepastian hukum bagi para pihak baik Wajib Pajak maupun fiskus. Hal ini sesuai dengan salah satu poin konsiderans peraturan tersebut yaitu bahwa peraturan tersebut diperlukan sebagai pedoman untuk memberi kepastian hukum dalam penerapan P3B. Peraturan tersebut mulai berlaku sejak tanggal 01 Januari 2009. Dengan mulai berlakunya peraturan tersebut, maka Surat Edaran Direktur Jenderal pajak Nomor SE-03/PJ.03/2008 tentang Penentuan Status *Beneficial Owner* Sebagaimana Dimaksud Dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Antara Indonesia Dengan Negara Mitra dicabut dan dinyatakan tidak berlaku.

Salah satu hal penting dari PER-62/PJ./2009 yaitu adanya standarisasi format SKD dan format dokumen untuk menyatakan bahwa penerima penghasilan adalah *beneficial owner* sehingga akan menimbulkan keseragaman dan tidak menimbulkan banyak interpretasi dari Wajib Pajak tentang format dokumen dibanding sebelumnya.

Peraturan tersebut menurut penulis cukup *comprehensif* karena meletakkan sudut pandang penentuan status *beneficial owner* dalam konteks apakah terjadi penyalahgunaan P3B atau tidak. Juga peraturan tersebut tetap memperhatikan substansi ekonomi dari suatu transaksi dan bukan format hukumnya saja.

Dalam pasal 4 peraturan tersebut dinyatakan bahwa pemilik sebenarnya dari manfaat ekonomis atau *beneficial owner* adalah penerima penghasilan yang:

- a. bertindak tidak sebagai Agen⁹⁷;
- b. bertindak tidak sebagai *Nominee*⁹⁸; dan
- c. bukan Perusahaan *Conduit*⁹⁹.

Tentunya penentuan penerima penghasilan sebagai Agen, *Nominee* atau *Conduit* melalui suatu mekanisme tertentu tidak hanya dengan pengertian yang sepihak.

Mekanismenya diatur dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor: PER-61/PJ/2009 tanggal 05 Nopember 2009 tentang Tata Cara Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda yaitu Wajib Pajak Pemotong dengan menggunakan dokumen Surat Keterangan Domisili (SKD) yang terdapat dalam Lampiran III peraturan tersebut untuk menyatakan bahwa penerima penghasilan adalah *beneficial owner* sehingga dapat memanfaatkan *tax relief* sesuai P3B.

Tentunya dengan penegasan sepihak dari Wajib Pajak pemotong bahwa penerima penghasilan adalah *beneficial owner* tanpa *cross check* dari pihak Direktorat Jenderal Pajak tentunya merupakan suatu hal yang perlu menjadi perhatian juga. Sehingga perlu ada mekanisme juga dari pihak DJP untuk melakukan *cross check* status *beneficial owner* yang telah *declare* oleh Wajib Pajak pemotong. Mekanisme tersebut dalam bentuk meminta keterangan atau informasi kepada negara *treaty partner* yang dikenal dengan *Exchange of Information* (EOI) yang akan dibahas lebih lanjut dalam pembahasan pada sub bab 1.2.

Hal yang penting juga dalam Perdirjen No. 62/PJ./2009 yaitu adanya penegasan tentang prinsip *substance over form* yang dinyatakan dalam Pasal 5 ayat (2) yang menyatakan bahwa dalam hal terdapat perbedaan antara format hukum (*legal form*) suatu struktur/skema dengan substansi ekonomisnya (*economic*

⁹⁷ Dalam Perdirjen 62/PJ/2009 yang dimaksud dengan Agen adalah orang atau badan yang bertindak sebagai perantara dan melakukan tindakan untuk dan/atau atas nama pihak lain.

⁹⁸ Dalam Perdirjen 62/PJ/2009 yang dimaksud dengan *Nominee* adalah orang atau badan yang secara hukum memiliki (*legal owner*) suatu harta dan/atau penghasilan untuk kepentingan atau berdasarkan amanat pihak yang sebenarnya menjadi pemilik harta dan/atau pihak yang sebenarnya menikmati manfaat atas penghasilan.

⁹⁹ Dalam Perdirjen 62/PJ/2009 yang dimaksud dengan Perusahaan *conduit* adalah suatu perusahaan yang memperoleh manfaat dari suatu P3B sehubungan dengan penghasilan yang timbul di negara lain, sementara manfaat ekonomis dari penghasilan tersebut dimiliki oleh orang-orang di negara lain yang tidak akan dapat memperoleh hak pemanfaatan P3B apabila penghasilan tersebut diterima langsung.

substance), maka perlakuan perpajakan diterapkan sesuai dengan ketentuan yang berlaku berdasarkan substansi ekonomisnya (*substance over form*). Ketentuan tersebut sudah sesuai dengan tujuan dari P3B yang tidak membenarkan *treaty abuse*.¹⁰⁰

Sehingga apabila secara legal formal terdapat anak perusahaan di luar negeri yang didirikan oleh perusahaan di Indonesia tetapi ternyata diketahui substansi pendirian perusahaan di luar negeri tersebut salah satu tujuannya untuk *tax avoidance* maka berdasarkan Pasal 5 ayat (1) Perdirjen No. 62/PJ./2009 tersebut, Wajib Pajak pemotong tidak diperkenankan untuk menerapkan ketentuan yang diatur dalam P3B dan wajib memotong pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008.

Dari uraian diatas, Indonesia telah memiliki peraturan domestik yang cukup tegas untuk mencegah terjadinya penyalahgunaan *treaty benefit* dalam kaitannya dengan penentuan status *beneficial owner* yaitu dalam Perdirjen No. 62/PJ./2009. Dibanding dengan peraturan sebelumnya yang dalam bentuk surat edaran yang belum tegas menyatakan penentuan status *beneficial owner* dalam konteks pencegahan penyalahgunaan P3B. Karena memang pada dasarnya masalah penentuan status *beneficial owner* harus diletakkan dalam konteks pencegahan penyalahgunaan P3B. Sehingga dengan adanya peraturan domestik tersebut, Indonesia memiliki dasar untuk tidak memberikan *treaty benefit* kepada WPLN apabila diketahui tujuan transaksinya mengandung unsur *abuse* terhadap *treaty benefit*.

Apabila dikaitkan dengan Teori Austin tentang hukum internasional yang menganggap hukum internasional sebagai *positive international morality*, dimana terdapat argumentasi-argumentasi moral dalam penerapannya, teori ini dapat dianggap relevan untuk diterapkan. Sehingga setiap negara yang memiliki *tax treaty*

¹⁰⁰ Dinyatakan dalam ini. Article 1 paragraph 7 commentary OECD Model Tax Convention tentang *improper use of the convention*. (*Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version*, diterbitkan oleh OECD Committee on Fiscal Affairs, Juli 2008,

- sebagai sumber hukum internasional - dalam kaitannya dengan penentuan status *beneficial owner*, perlu dengan itikad baik mengacu kepada tujuan dicantumkannya *beneficial owner* dalam suatu *tax treaty* yaitu sebagai *anti-treaty abuse* dalam bentuk *treaty shopping*.

Bila dilakukan analisa lebih lanjut dari sudut pandang lain, dalam penentuan status *beneficial owner* ini, pihak DJP mengeluarkan peraturan setingkat Surat Edaran (SE) dan Peraturan Dirjen Pajak. Penggunaan dasar hukum setingkat Surat Edaran dan Peraturan Dirjen Pajak secara hukum perundang-undangan tidak mengikat bagi Wajib Pajak. Berdasarkan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 10 Tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan dalam Pasal 7 ayat (1) tentang jenis dan hierarki Peraturan Perundang-undangan¹⁰¹, peraturan setingkat Surat Edaran dan Peraturan Dirjen Pajak tidak termasuk. Seharusnya peraturan tersebut digunakan hanya untuk kepentingan dinas internal saja. Hanya dalam prakteknya peraturan setingkat Peraturan Dirjen Pajak tersebut juga berdampak terhadap Wajib Pajak.

Terlebih berdasarkan Pasal 23A Perubahan Ketiga Undang-Undang Dasar Republik Indonesia Tahun 1945 yang menyatakan bahwa Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang. Dalam artian melibatkan Dewan Perwakilan Rakyat dalam arti menentukan rakyat sendiri. Karena ini ada pendelegasian yang diaturkan pada pemerintah, kepada Menteri Keuangan dan kepada Dirjen Pajak sehingga dalam hal ini rakyat melalui DPR tidak bisa menentukan haknya untuk menentukan pajak, dalam arti untuk menentukan tarif pajak, subjek pajak ataupun objek pajak itu sendiri.¹⁰²

¹⁰¹ Berdasarkan Pasal 7 ayat (1) hirarki Peraturan Perundang-undangan yaitu : a. UUD 1945; b. Undang-undang/Perpu; c. Peraturan Pemerintah; d. Peraturan Presiden; e. Peraturan Daerah,

¹⁰² Mahkamah Konstitusi RI, Risalah Sidang Perkara Nomor 128/PUU-VII/2009, Perihal Pengujian Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan Terhadap Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945, tanggal 19 November 2009, hal. 5.

Profesor Jimly Asshidiqie menyatakan bahwa karena banyaknya kebijakan pemerintahan yang perlu dituangkan dalam bentuk peraturan yang bersifat pelaksanaan terhadap peraturan yang lebih tinggi, para pembantu presiden, yaitu para menteri atau pejabat tinggi yang memiliki jabatan politis setingkat menteri, seperti Gubernur BI, Jaksa Agung, kepala kepolisian, dan Panglima TNI dapat pula diberi kewenangan untuk membuat peraturan yang bersifat pelaksanaan tersebut (Konstitusi dan Konstitusionalisme Indonesia, 2004).¹⁰³

Pendapat teoretis Profesor Jimly di atas sesungguhnya memiliki dasar konstitusional, yaitu Pasal 17 UUD 1945 bahwa presiden dibantu oleh menteri-menteri negara yang diangkat dan diberhentikan oleh presiden untuk membidangi urusan tertentu dalam pemerintahan. Oleh karenanya, kewenangan regulasi pengaturan oleh menteri atau pejabat setingkatnya (Menteri Dalam Negeri) sesungguhnya adalah tangan kedua guna pelaksanaan lebih lanjut dari kewenangan regulasi/mengatur (*regeling*) presiden sebagai kepala pemerintahan untuk melaksanakan suatu undang-undang.¹⁰⁴

Sebagai tangan kedua, maka menteri tidak boleh serta-merta mengeluarkan suatu regulasi pengaturan dalam bingkai keputusan (seharusnya: peraturan) menteri. Karena, hal ini dapat distigma menteri telah mengambil alih kewenangan regulasi presiden. Kewenangan regulasi presiden yang dimaksud adalah berupa peraturan pemerintah (PP) dan/atau keputusan (seharusnya: peraturan) presiden (catatan: RUU tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan yang telah disetujui DPR disebut peraturan presiden).

Oleh karenanya, sebagai pembantu presiden, menteri hanya dapat membuat regulasi dengan bingkai keputusan menteri apabila mendapat kewenangan atribusi (*atributie*) dan/atau delegasi (*delegatie*) dari PP dan/atau keputusan presiden dengan termaktubnya perintah akan diatur lebih lanjut oleh menteri/melalui keputusan

¹⁰³ ..., *Menimbang Dasar Yuridis Keputusan Mendagri*, <http://antikorupsi.org/indo/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=1501>, 27 Agustus 2004.

¹⁰⁴ *Ibid.*

menteri, sehingga keputusan tersebut terqualifikasi verordnung atau autonome satzung dari PP maupun keputusan presiden.

Sebuah keputusan menteri tanpa kewenangan yang lahir dari peraturan perundang-undangan di atasnya, maka keputusan tersebut dengan sendirinya tidak memiliki dasar hukum alias tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat. Menteri tersebut secara yuridis dapat distigma telah mengambil alih kewenangan regulasi presiden dalam melaksanakan suatu undang-undang.¹⁰⁵

Berkaitan dengan Perdirjen No. 62, dalam konsiderannya Perdirjen tersebut mengacu kepada Pasal 32A Undang-Undang No. 7 tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang No. 36 tahun 2008 (UU PPh). Dalam teks pasal 32 UU PPh tersebut, tidak terdapat kata-kata pengaturan lebih lanjut dengan Peraturan Pemerintah atau Peraturan Menteri Keuangan. Dengan demikian Perdirjen No. 62 tersebut tidak dapat menjadi landasan hukum karena tidak memiliki kewenangan dari peraturan perundang-undangan di atasnya. Hal ini merupakan kelemahan dari Perdirjen tersebut. Apabila terjadi sengketa di pengadilan antara Wajib Pajak dan Fiskus yang berpedoman pada Perdirjen tersebut, Pengadilan dapat saja mengabaikan Perdirjen tersebut.

Demikian juga pengaturan tentang *beneficial owner* yang tercantum dalam Pasal 26 ayat (1a) UU PPh juga tidak ada ketentuan pelaksanaan lebih lanjut yang perlu diatur dengan peraturan pelaksanaan UU PPh tersebut. Dengan demikian tidak ada kewenangan yang diberikan oleh Undang-undang untuk mengatur tentang penentuan status *beneficial owner*.

¹⁰⁵ *Ibid.*

4.2 Penentuan Status *Beneficial Owner* Sebagaimana Dimaksud Dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Antara Indonesia Dengan Negara Mitra untuk Mencegah Penyalahgunaan *Treaty Benefit*

Indonesia memberikan *treaty benefit* dengan tiga cara/jalur kepada *non-residents* yaitu:

1. *Relief at source* sesuai SE-03 tahun 1996¹⁰⁶, diberikan wewenang kepada Wajib Pajak pemotong untuk menerapkan P3B. Kemungkinan dapat gagal karena pemahaman Wajib Pajak pemotong yang terbatas.
2. Sekalipun *relief at source* gagal diterapkan. Wajib Pajak luar negeri dapat mengajukan *refund application* berdasarkan pasal 17 ayat 2 UU KUP¹⁰⁷ pengembalian pajak yang tidak seharusnya tidak terutang dan PMK-190/PMK.03/2007¹⁰⁸;
3. Kalau gagal atau *refundnya* ditolak atau tidak diproses. Wajib Pajak luar negeri dapat mengadu ke kantor pajaknya untuk meminta pihak DJP melakukan *Mutual Agreemen Procedure*.

Jadi ada banyak cara kita memberikan *treaty relief* bukan hanya di Wajib Pajak pemotong (*relief at source*).

Sehingga apabila Wajib Pajak pemotong - atau Wajib Pajak dalam negeri - tidak meyakini penerima penghasilan atas dividen, bunga dan royalti adah *beneficial owner*, maka tidak perlu menerapkan *relief at source*. Wajib Pajak luar negeri sebagai penerima penghasilan dapat menggunakan *refund application* dan *mutual agreement procedure* untuk mendapatkan *treaty relief*.

¹⁰⁶ Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-03/PJ.101/1996 tanggal 29 Maret 1996 tentang Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) yang dicabut dan dinyatakan tidak berlaku terhitung sejak 1 Januari 2010 dengan berlakunya Perdirjen Nomor: PER-61/PJ/2009 tentang Tata Cara Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda.

¹⁰⁷ Pasal 17 ayat (2) UU No. 28 tahun 2007 tentang Ketentuan Umum Perpajakan menyatakan bahwa Berdasarkan permohonan Wajib Pajak, Direktur Jenderal Pajak, setelah meneliti kebenaran pembayaran pajak, menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar apabila terdapat pembayaran pajak yang seharusnya tidak terutang, yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

¹⁰⁸ Peraturan Menteri Keuangan Nomor 190/PMK.03/2007 tanggal 28 Desember 2007 tentang Tata Cara Pengembalian Kelebihan Pembayaran Pajak Yang Seharusnya Tidak Terutang.

Direktorat Jenderal Pajak (DJP) juga dapat berperan aktif dalam penentuan status *beneficial owner* dari suatu Wajib Pajak luar negeri yang menerima *passive income* dari Indonesia, yaitu melalui mekanisme yang diatur dalam Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-51/PJ./2009 tanggal 25 Mei 2009 tentang Pelaksanaan Permintaan Informasi Ke Luar Negeri Dalam Rangka Pencegahan Penghindaran Dan Pengelakan Pajak. Mekanisme tersebut terdapat dalam klausul P3B yang terletak di artikel 26 yang dikenal sebagai *exchange of information* (EOI). Klausul tersebut perlu diefektifkan oleh DJP apalagi telah ada aturan pelaksanaannya dalam SE-51/PJ./2009.

Berdasarkan butir 4 SE-51/PJ./2009 tersebut, Kantor Pelayanan Pajak, Kantor Wilayah, atau Direktorat di Direktorat Jenderal Pajak yang sedang melakukan penelitian, pemeriksaan, penelaahan atas permohonan keberatan Wajib Pajak, atau yang sedang memproses permohonan banding Wajib Pajak yang ada hubungannya dengan transaksi internasional dan menemukan dugaan bahwa transaksi tersebut bertujuan untuk menghindari pengenaan pajak di Indonesia, termasuk penyalahgunaan P3B, agar memanfaatkan ketentuan EOI yang terdapat dalam P3B.

Dengan adanya klausul EOI dalam P3B tersebut negara *treaty partner* tidak dapat mengelak apabila akan dimintai keterangan misalnya tentang kerahasiaan bank. Sehingga tidak bisa berlindung dibalik ketentuan domestik. Tentunya *mode of application* klausul tersebut perlu disepakati lebih lanjut. Apalagi dengan keanggotaan Indonesia dalam Group 20 (G20)¹⁰⁹ dimana peran EOI ini telah menjadi suatu kesepakatan juga. Dalam salah satu butir deklarasi G20 tanggal 2 April 2009 di London mengatur tentang *exchange of tax information*. Butir tersebut berbunyi sebagai berikut:¹¹⁰

G20 Declaration: Strengthening the Financial System

¹⁰⁹ G-20 atau Kelompok 20 ekonomi utama adalah kelompok 19 negara dengan perekonomian besar di dunia ditambah dengan Uni Eropa. Secara resmi G-20 dinamakan *The Group of Twenty (G-20) Finance Ministers and Central Bank Governors* atau Kelompok Duapuluh Menteri Keuangan dan Gubernur Bank Sentral. Kelompok ini dibentuk tahun 1999 sebagai forum yang secara sistematis menghimpun kekuatan-kekuatan ekonomi maju dan berkembang untuk membahas isu-isu penting perekonomian dunia

¹¹⁰ Bahan presentasi Jul Sevanta Tarigan dalam seminar tentang *beneficial owner* tanggal 15 Juni 2009 di Hotel Borobudur. Diselenggarakan oleh FE UI Jakarta.

“15. To this end we are implementing the Action Plan agreed at our last meeting, as set out in the attached progress report. We have today also issued a Declaration, Strengthening the Financial System. In particular we agree:

To take action against non-cooperative jurisdictions, including tax havens. We stand ready to deploy sanctions to protect our public finances and financial systems. The era of banking secrecy is over. We note that the OECD today has published a list of countries assessed by the Global Forum against the international standard for exchange of tax information.” (London, UK 2 April 2009).

Terdapat penegasan disini bahwa Indonesia dapat tidak menerapkan ketentuan P3B apabila berdasarkan ketentuan domestik dapat dibuktikan terjadi *treaty abuse*. Hal ini dikarenakan tujuan P3B sendiri adalah untuk mencegah *tax avoidance* dan *tax evasion*. Seperti yang dinyatakan dalam *commentary on article 1 OECD Model Tax Convention* pada angka 7.1 dan 9.4 sebagai berikut:¹¹¹

7.1 Taxpayers may be tempted to abuse the tax laws of a State.... Such a State is then unlikely to agree to provisions of bilateral double taxation conventions that would have the effect of allowing abusive transactions that would otherwise be prevented by the provisions and rules of this kind contained in its domestic law. Also, it will not wish to apply its bilateral conventions in a way that would have that effect.

9.4, therefore, it is agreed that States do not have to grant the benefits of a double taxation convention where arrangements that constitute an abuse of the provisions of the convention have been entered into.

Berdasarkan *commentary* angka 7.1, bahwa berdasarkan hukum domestik penyalahgunaan manfaat P3B dapat dicegah. Juga apabila suatu transaksi ternyata

¹¹¹ *Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version*, diterbitkan oleh OECD Committee on Fiscal Affairs, Juli 2008, hal. 48-49.

mengarah kepada *abuse* terhadap *treaty benefit* memungkinkan negara tidak memberikan *treaty benefit* tersebut.

Dari uraian pembahasan masalah diatas, salah satu prinsip dalam Konvensi Wina 1969 tentang Hukum Perjanjian Internasional yaitu *good faith*¹¹² relevan untuk menjiwai setiap negara pihak dalam P3B dalam melaksanakan ketentuan P3B. Apabila memang terjadi *treaty abuse*, *treaty benefit* tidak sepatutnya diberikan. Sekalipun Wajib Pajak penerima penghasilan atas *passive income* akan menggunakan *mutual agreement procedure*, otoritas pajak dari Wajib Pajak tersebut tidak perlu memfasilitasinya.

Demikian juga kembali ditegaskan bahwa konsep hukum internasional berdasarkan teori Austin tentang hukum internasional yang menganggap bahwa hukum internasional merupakan moralitas internasional positif menjadi relevan. Dengan demikian setiap negara dalam melaksanakan ketentuan *tax treaty* dalam menentukan *beneficial owner* harus memperhatikan argumentasi-argumentasi moral dicantulkannya *beneficial owner* dalam suatu *tax treaty* yaitu sebagai *anti-abuse* terhadap *treaty benefit*. Sehingga apabila terjadi sengketa berkaitan dengan hal tersebut, pemecahannya dengan mengacu kepada tujuan tersebut yaitu untuk mencegah *abuse* terhadap *treaty benefit*.

Bagi Indonesia dengan adanya Perdirjen No. 62 tahun 2009 sebenarnya merupakan suatu terobosan yang terang-terangan dalam menerapkan prinsip *substance over rule*. Karena prinsip tersebut dinyatakan secara eksplisit. Sehingga peraturan tersebut akan mempengaruhi strategi bisnis perusahaan yang memiliki transaksi internasional dalam merumuskan skema bisnisnya yang salah satunya memiliki tujuan untuk penghindaran pajak.

¹¹² Salah satu Ketentuan dalam Pasal 31 Konvensi Wina 1969 yang mengatur aturan umum interpretasi yaitu bahwa suatu perjanjian diinterpretasikan dalam itikad baik (*good faith*) sesuai dengan pengertian yang lazim diberikan pada istilah-istilah perjanjian dalam konteks yang dimaksud dan harus dilihat dalam kerangka maksud dan tujuannya.