

BAB II

TINJAUAN LITERATUR

2.1 Penelitian Sebelumnya

Sebelumnya telah terdapat penelitian yang membahas tentang *Mutual Agreement Procedure* khususnya penelitian yang dilakukan oleh mahasiswa pasca sarjana di Program Magister Akuntansi dan mahasiswa program sarjana dalam rangka pembuatan skripsi. Penelitian pertama dilakukan oleh Julhendra Hamonangan Saragih pada tahun 2007 dalam tesisnya yang berjudul *Penyelesaian Sengketa Pajak Internasional melalui Mutual Agreement Procedure dan Arbitrase: Suatu Kajian dari Perspektif Indonesia*.

Penelitian tersebut bertujuan untuk menggambarkan penyelesaian sengketa perpajakan internasional melalui *Mutual Agreement Procedure* (MAP) dan *Arbitrase*. Penelitian tersebut berfokus kepada upaya penyelesaian sengketa pajak internasional dengan mengambil perspektif dari Indonesia.

Metode penelitian yang digunakan oleh Julhendra Hamonangan Saragih adalah pendekatan analisis data kualitatif dengan tipe penelitian deskriptif (*descriptive research*). Sumber data dalam penelitian tersebut adalah data primer yang diperoleh dari hasil wawancara dan data sekunder yang diperoleh dari literature, buku, dokumen, dan jurnal penelitian yang memiliki relevansi dengan tema penelitian.

Hasil penelitian yang diperoleh adalah belum ada manual/pedoman/standard operating procedure (SOP) yang resmi dikeluarkan oleh pejabat yang berwenang menyangkut MAP dan Arbitrase. Kasus-kasus yang diselesaikan melalui prosedur MAP di Indonesia selama ini masih terbatas pada masalah perbedaan interpretasi. Apabila Indonesia dengan negara mitra perjanjian sepakat untuk menggunakan arbitrase sebagai suatu mekanisme penyelesaian sengketa, maka kesepakatan tersebut harus dinyatakan dalam suatu klausul arbitrase (*arbitral clause*) yang dicantumkan dalam P3B.

Penelitian kedua sehubungan dengan *Mutual Agreement Procedure* dilakukan oleh Ganda Christian Tobing dengan judul “Analisis Peran Mutual Agreement

Procedure Dalam Penyelesaian Sengketa Perpajakan Internasional. Tujuan penelitian tersebut adalah menganalisis kapasitas Mutual Agreement Procedure dalam upaya penyelesaian sengketa pajak internasional, menganalisis kendala-kendala dalam melaksanakan MAP serta perbandingan penerapan MAP di Inggris, Prancis, Belanda dan Indonesia.

Metode penelitian yang digunakan oleh Ganda Christian Tobing adalah penelitian kualitatif dengan tipe penelitian deskriptif. Teknik pengumpulan data dilakukan melalui studi kepustakaan yaitu data diperoleh dari literature, buku, dokumen, dan jurnal penelitian yang memiliki relevansi dengan tema penelitian, dan wawancara mendalam dengan pihak yang kompeten.

Hasil penelitian menyimpulkan bahwa MAP dapat digunakan sebagai jalur penyelesaian sengketa perpajakan internasional akibat pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan ketentuan P3B. Kendala-kendala yang dihadapi dalam menerapkan MAP antara lain pada terbatasnya peran wajib pajak dalam proses MAP, tidak harus ada kesepakatan yang dicapai, serta jangka waktu proses penyelesaian sengketa pajak melalui MAP memakan waktu lama dan tidak sepenuhnya ketentuan MAP di Indonesia. Di Indonesia belum ada ketentuan yang komprehensif dan konkret untuk mengatur penerapan MAP terhadap ketentuan perpajakan di Indonesia.

2.2 Teori-teori Terkait

2.2.1 Pajak Berganda Internasional

Pengenaan pajak berganda secara internasional pada dasarnya merupakan akibat dari perbedaan prinsip-prinsip perpajakan yang dianut setiap negara (Rachmanto Surahmat, 2007). Perbedaan prinsip tersebut mengakibatkan konflik yurisdiksi (kewenangan untuk mengatur) antara satu negara dengan negara lainnya. Biasanya pengenaan pajak berganda disebabkan oleh 3 (tiga) jenis konflik yurisdiksi, yaitu: (Rachmanto Surahmat, 2000).

1. Konflik karena asas domisili dengan asas sumber

Negara domisili mengenakan pajak atas seluruh penghasilan yang diperoleh penduduknya, sedangkan negara sumber mengenakan pajak atas penghasilan yang berasal dari negara tersebut. Dalam hal tersebut terjadi konflik antara *world wide income principle* dan *territorial income principle*.

2. Konflik karena perbedaan definisi “penduduk”

Orang pribadi atau badan pada saat yang bersamaan dapat dianggap sebagai penduduk dari 2 (dua) negara sehingga dikenakan pajak 2(dua) kali. Hal tersebut dapat terjadi karena definisi “penduduk” kedua negara tersebut berada.

3. Perbedaan definisi tentang “sumber penghasilan”

Pengenaan pajak berganda dapat pula terjadi bila 2 (dua) negara atau lebih memperlakukan satu jenis penghasilan yang bersumber dari wilayahnya. Hal tersebut berakibat penghasilan yang sama dikenai pajak di dua negara.

Pajak berganda internasional yuridis terjadi apabila terhadap orang/badan (*person*) yang sama berkenaan dengan objek pajak yang sama diterapkan pengenaan pajak berdasarkan hukum pajak dari 2(dua) negara berlandaskan azas yang berbeda. Pada pajak berganda yuridis terjadi pemajakan oleh lebih dari satu negara terhadap satu orang/badan yang sama. Sedangkan yang dimaksud dengan pajak berganda internasional ekonomis yaitu pajak berganda yang dikenakan oleh 2 (dua) negara atas orang/badan (*person*) yang berbeda atas penghasilan yang sama yang timbul dari kegiatan ekonomi yang sama. Pajak berganda ekonomis meliputi pemajakan atas objek yang sama terhadap subjek hukum yang berbeda, namun secara ekonomis identik atau setidaknya antara wajib pajak terdapat hubungan (*economic identity of subject*).

2.2.2. Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda

Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (selanjutnya disebut P3B) adalah perjanjian antara 2 (dua) negara yang dibuat dengan tujuan untuk menghindarkan pengenaan pajak penghasilan berganda atas orang yang sama berkenaan dengan penghasilan yang sama. P3B merupakan kompromi yang disepakati dalam hal

pembagian hak pemajakan oleh dua negara yang mengadakan persetujuan sehingga masing-masing negara tidak melaksanakan sepenuhnya hak pemajakan berdasarkan undang-undang domestiknya (Rachmanto Surahmat, 2000).

Selama 4 (empat) dekade terakhir jumlah perjanjian bilateral untuk penghindaran pajak berganda hanya terjadi di antara negara-negara maju. Pada mulanya perjanjian penghindaran pajak berganda hanya terjadi di antara negara-negara maju. Namun seiring dengan semakin pentingnya negara berkembang dan negara dalam transisi ekonomi sebagai tuan rumah bagi *foreign direct investment*, maka perjanjian pajak berganda juga meliputi negara-negara tersebut.

2.2.2.1 Tujuan dan Manfaat P3B

Setiap negara mempunyai metode penghindaran pajak berganda, tetapi hal ini tidak menjamin bahwa pengenaan pajak berganda dapat dihindarkan sepenuhnya. Hal inilah yang menjadi dasar dari pentingnya suatu perjanjian untuk mengatur hak pemajakan masing-masing negara untuk menghindari pengenaan pajak berganda. Perjanjian ini disebut sebagai Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) atau *Tax Treaty*. Pada umumnya perjanjian ini dilakukan secara bilateral oleh antar dua negara. Suatu P3B harus timbul dari pertimbangan akan persamaan kedudukan antara kedua administrasi pajak yang terlibat (Arnorld Knetchle, 1979).

Menurut Mansyuri (2004), tujuan langsung dibuatnya Perjanjian Penghindaran Pajak ganda ada dua yaitu untuk menghindarkan terjadinya pajak ganda internasional dan untuk mencegah terjadinya penyelundupan pajak. Tujuan dari P3B tercermin pula pada nama lengkap dari P3B Indonesia dengan Amerika Serikat yang mempunyai nama lengkap “*Convention between the government of the republic of Indonesia and the Government of the United States of Amerika for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income.*”

Menurut Brian J. Arnold dan Michael J McIntyre (2002) tujuan dari diadakannya *bilateral tax treaty* yang paling utama adalah untuk menghilangkan pemajakan berganda (*avoid double taxation*) *Tax treaty* dikenal sebagai salah satu

mekanisme internasional yang efektif untuk mencegah double taxation yang disebabkan oleh beragamnya sistem perpajakan yang dipakai oleh negara-negara di dunia.

Tujuan dari *tax treaty* tersebut dimaksud untuk mendukung tujuan dari sistem perpajakan domestik yang umumnya mengenai: (Roy Rohatgi, 2005)

1. Mempromosikan persaingan yang adil dengan mengenakan beban pajak yang sama terhadap penghasilan yang sama berdasarkan kemampuan membayar pajak, baik yang diterima subjek pajak dalam negeri dan subjek pajak luar negeri, tanpa memandang dari negara mana sumber penghasilan berasal.
2. Mendukung daya saing domestik melalui kebijakan fiskal dan meningkatkan pertumbuhan ekonomi.
3. Memperoleh pembagian penerimaan negara yang adil yang berasal dari transaksi lintas batas negara.
4. Memastikan netralitas dalam perpajakan internasional antara netralitas dalam pemajakan atas capital export maupun capital import dari suatu negara.

Roy Rohatgi (2005) menyatakan fungsi dari suatu P3B adalah membagi hak pemajakan antar masing-masing negara dan menghindari pengenaan pajak berganda. Selain itu, suatu P3B juga mengatur hal-hal seperti:

1. Mencegah diskriminasi pemajakan atas status kewarganegaraan, Bentuk Usaha Tetap dan perusahaan dari negara mitra P3B.
2. Penyelesaian sengketa pajak dalam hal perbedaan penafsiran atau penerapan P3B.
3. Kewenangan kepada otoritas pajak untuk melakukan pertukaran informasi dengan otoritas pajak negara lainnya.
4. Secara bersama-sama memberikan bantuan dalam penagihan pajak.

Menurut Darussalam dan Danny Septriad (i, suatu *tax treaty* yang bersifat komprehensif pada umumnya terdiri dari ketentuan-ketentuan

1. Ketentuan tentang hal-hal yang menjadi ruang lingkup dari suatu *tax treaty* (*scope provisions*), yang terdiri atas: (i) jenis-jenis pajak yang diatur dalam *tax treaty*, (ii) subjek pajak yang dapat memanfaatkan *tax treaty*.
2. Ketentuan yang mengatur tentang definisi dari istilah yang ada dalam *tax treaty* (*definitions provisions*).
3. Ketentuan yang mengatur tentang hak pemajakan suatu negara atas suatu penghasilan (*substantive provisions*)
4. Ketentuan yang mengatur tentang pemberian fasilitas eliminasi atau keringanan pajak berganda (*provisions for elimination of double taxation*).
5. Ketentuan yang mengatur tentang pencegahan upaya penghindaran pajak (*anti avoidance provisions*), yang terdiri atas:(i) ketentuan tentang hubungan istimewa,(ii) ketentuan tentang kerjasama antar otoritas perpajakan (*mutual agreement procedure*), (iii) ketentuan tentang pertukaran informasi.
6. Ketentuan lainnya (*special provisions*), seperti ketentuan tentang non diskriminasi, diplomat, territorial ekstensi, dan bantuan untuk melakukan pemungutan pajak.
7. Ketentuan tentang saat dimulai dan berakhirnya suatu *tax treaty* (*final provision*)

2.2.2.2 Hubungan antara Tax Treaty dengan Ketentuan Hukum Domestik

Di negara-negara yang demokratis, pada umumnya P3B harus mendapat persetujuan dari parlemen (Darussalam Danny Septriadi, 2006) Hal tersebut menunjukkan pentingnya partisipasi dan pengawasan politik dari parlemen sehubungan dengan politik luar negeri yang aktif yang dijalankan oleh pemerintah dan sebagai sarana menjalankan fungsi pengawasan demokrasi terhadap aktivitas yang dijalankan oleh pemerintah.

Menurut Rohatgi (2005), suatu P3B diberi kekuatan hukum pada hukum domestik dengan menggunakan dua (2) doktrin yaitu,"(i) *doctrine of incorporation* and (ii) *doctrine of transformation*". *Doctrine of incorporation*

berarti P3B secara langsung menjadi bagian dari hukum domestik tanpa memerlukan proses legislasi lebih lanjut. Sementara *doctrine of transformation* berarti untuk dapat menjadi bagian dari hukum domestik suatu P3B memerlukan proses legislasi domestik. Kedudukan P3B terhadap hukum pajak domestik suatu negara dapat dibagi menjadi dua, yaitu: (Roy Rohatgi, 2005)

- a) *Direct effect* atau *Monistic Principle*, dimana kedudukan P3B berada di atas ketentuan domestik dan secara otomatis menjadi bagian dari ketentuan domestik tanpa memerlukan proses legislasi lebih lanjut.
- b) *Indirect effect* atau *Dualistic Principle*, dimana kedudukan P3B menjadi *lex specialis* atas hukum pajak domestik. Kedudukan hukum P3B membutuhkan syarat legislasi khusus yang dapat berupa ratifikasi melalui parlemen.

P3B mengikat otoritas pajak dan wajib pajak kedua negara, ketika P3B tersebut diberikan kedudukan dalam ketentuan hukum domestik baik melalui proses *incorporation* maupun *transformation*. Ketika P3B sudah diratifikasi oleh suatu negara, maka negara tersebut harus memberitahukan kepada negara partner P3B. Apabila masing-masing negara telah meratifikasi P3B mereka, maka dapat dikatakan bahwa P3B tersebut telah dapat diterapkan. Apabila terdapat benturan pada aturan-aturan yang mengatur hal yang serupa baik di ketentuan P3B maupun ketentuan domestik, maka ketentuan yang harus diberlakukan adalah ketentuan yang terdapat pada P3B, karena hal ini merupakan bentuk dampak kompromis dari pembuatan P3B.

Kedudukan P3B terhadap hukum pajak domestik tersebut dapat saja menghadapi masalah ketika terjadi perubahan dalam ketentuan hukum pajak domestik, karena umumnya suatu P3B akan diregosiasi dalam kurun waktu yang lama, biasanya 15 tahun (Roy Rohatgi, 2005). Apabila terdapat benturan antara P3B dengan peraturan pajak domestik tentang ketentuan yang mengatur hal yang sama, maka yang seharusnya diberlakukan adalah ketentuan dalam P3B. Contohnya jika ketentuan pajak di Perancis mengatur untuk tidak mengenakan pajak atas suatu penghasilan, namun jika ketentuan P3B memberikan hak pemajakan atas penghasilan tersebut kepada Pemerintah Perancis, maka aturan

P3B akan menjadi aturan domestik. Hal ini akan menyebabkan otoritas pajak Perancis akan tetap memajaki penghasilan tersebut dengan berpayung kepada aturan dalam P3B. (Richard J Vann sebagaimana dikutip oleh Victor thoronyi, 1998). Ketika masing-masing negara mengadakan P3B, maka kedua negara telah sepakat bahwa hak pemajakan berdasarkan undang-undang perpajakan domestik mereka dibatasi.

Tax Treaties menimbulkan hak-hak dan kewajiban bagi negara yang mengadakan tax treaty yang bersangkutan berdasarkan hukum publik internasional. Apabila undang-undang domestik mengalahkan tax treaty berarti negara tersebut tidak melakukan kewajiban internasionalnya, oleh karena itu suatu tax treaty dibuat oleh dua negara, maka pejabat-pejabat yang bersangkutan mempunyai hak dan kewajiban sebagaimana tercantum dalam tax treaty yang bersangkutan (Mansury,2004). Tax treaty merupakan persetujuan antara dua negara dan bukan persetujuan antara dua wajib pajak.

2.2.2.3 Interpretasi Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda

Setelah diratifikasi, P3B menjadi salah satu elemen hukum pajak yang harus dilaksanakan oleh Administrasi Pajak dan Wajib Pajak. Sama halnya dengan ketentuan domestik, kadangkala ketentuan P3B memerlukan interpretasi (berupa surat keputusan/ketetapan atau edaran) agar dapat dengan baik. Interpretasi tersebut menjadi penting untuk dapat melaksanakan suatu ketentuan yang jelas, pasti, dan benar dan harus didasarkan pada maksud dan tujuan P3B.

Vogel, sebagaimana dikutip oleh Surahmat (2005), memberikan urutan referensi dalam menginterpretasikan suatu ketentuan dalam P3B:

1. Yang pertama harus diterapkan adalah definisi yang diatur dalam P3B, atau aturan-aturan tentang penafsiran.
2. Apabila aturan khusus tersebut tidak ada, yang harus dilihat adalah apakah Undang-Undang negara yang menerapkan *treaty* memberikan arti khusus sepanjang menyangkut pajak yang dicakup dalam *treaty* tersebut.
3. Apabila demikian halnya, konteks dari istilah yang dipersoalkan harus dipastikan apakah memang memberikan interpretasi yang berbeda. Dan

untuk memberikan bobot yang lebih besar kepada interpretasi alternatif, harus dilihat apakah dalam konteks tersebut memang memerlukan interpretasi yang berbeda.

4. Apabila jawaban dari pertanyaan nomor 2 (dua) tersebut negatif, tetapi diterapkan dalam undang-undang domestik diluar pajak yang dicakup dalam *treaty*, aturan umum yang menyangkut interpretasi dari *treaty* akan berlaku.

Dalam menginterpretasikan apa yang tercantum dalam perjanjian harus mempertimbangkan unsur subjektif dan objektif. Interpretasi ditujukan terutama untuk rumusan eksplisit teks yang mencerminkan maksud dan keinginan para pihak, pemikiran yang muncul selama perumusan perjanjian, ketentuan hukum internasional yang berlaku serta situasi lingkungan yang mendorong dirumuskannya P3B.

Beberapa hal yang perlu diklasifikasi adalah peristilahan, sistem dan prosedur pemajakan, klarifikasi dan kualifikasi serta ketentuan yang dapat menyebabkan pemajakan berganda atau absennya pemajakan. Setiap interpretasi harus selaras dengan semangat P3B yaitu menghindari pajak berganda dan menghindari tidak terjadinya pemajakan atas suatu objek pajak.

Menurut John F Avery sebagaimana dikutip oleh Michael Lang (2001) P3B memberikan delegasi wewenang kepada pejabat yang berkompeten untuk mengadakan persetujuan bersama atas permasalahan interpretasi P3B, sehingga hasil persetujuan bersama tersebut secara efektif akan menjadi bagian dalam P3B. Sebagai catatan, tidak diperlukan prosedur melalui parlemen dalam melakukan persetujuan bersama tersebut, karena wewenang untuk melakukan persetujuan bersama mempunyai kedudukan yang sama dengan wewenang untuk mengadakan P3B.

Makna lain dari interpretasi atas P3B adalah melalui MAP atas interpretasi dari istilah dan definisi pada P3B Guide J.M de Bont sebagaimana dikutip oleh Michael Lang (2005). Dengan diadakanya proses interpretasi P3B melalui MAP, akan mendorong keseragaman interpretasi pada kedua negara dalam P3B dan

hasil MAP dapat digunakan sebagai rujukan dalam interpretasi atas ketentuan dalam P3B. Dengan hasil MAP yang dapat menyeragamkan interpretasi pada P3B, maka MAP dapat digunakan sebagai “*the last resort*” dalam penyelesaian sengketa pajak internasional atas perbedaan interpretasi.

2.2.3 Pembagian Hak Pemajakan

Metode yang dipergunakan dalam suatu *tax treaty* untuk menghindari adanya pemajakan berganda adalah menggolongkan suatu penghasilan berdasarkan suatu penggolongan tertentu (*schedular income*) dan menentukan hak pemajakan suatu negara atas jenis-jenis penghasilan yang dihasilkan dari penggolongan penghasilan tersebut. Dengan demikian, hak pemajakan suatu negara atas suatu jenis penghasilan dengan jenis penghasilan lainnya dapat berbeda-beda. Jadi, penentuan jenis penghasilan merupakan hal penting karena menentukan negara mana yang berhak untuk memajaki atas penghasilan tersebut. Adapun pembagian hak pemajakan suatu negara berdasarkan *distributive rules* yang diatur dalam *tax treaty* pada dasarnya adalah sebagai berikut (Robert Deutsch sebagaimana dikutip oleh Darussalam (2008))

- a) Hak pemajakan diberikan sepenuhnya kepada salah satu negara. Pada umumnya diberikan kepada negara di mana subjek pajak tersebut terdaftar sebagai subjek pajak dalam negeri (*resident state*).
- b) Hak pemajakan dibagi antara negara domisili (*resident state*) dan negara sumber penghasilan (*source state*).

Menurut Rachmanto Surachmat (2005) *distributive rules* tersebut belum lengkap tanpa metode penghindaran pajak berganda yang diterapkan oleh kedua negara. Metode yang dipilih dalam suatu P3B tergantung pada kebijakan masing-masing negara dan ketentuan dalam undang-undang domestiknya

Menurut John Hutagaol (2005) pengaturan mengenai hak pemajakan negara sumber atas penghasilan yang timbul di wilayahnya terdiri dari:

- a. Hak pemajakan penuh atas penghasilan (*Exclusively Taxing Right*)

Kewenangan negara sumber untuk memajaki penghasilan yang timbul dari wilayah yurisdiksinya sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

b. Hak pemajakan terbatas (*Limited Taxing Right*)

Kewenangan pemajakan negara sumber sebagaimana diatur dalam Undang-Undanganya dibatasi dan tidak melebihi tarif pajak yang diatur dalam P3B.

c. Pelepasan hak pemajakan

Negara sumber tidak memiliki wewenang untuk memajaki penghasilan yang timbul dari wilayah yurisdiksinya.

P3B mengatur pembagian hak pemajakan dari masing-masing negara pihak pada persetujuan yaitu dengan membatasi hak pemajakan dari negara sumber. Apabila sesuai P3B diatur bahwa negara sumber tidak memiliki hak pemajakan atas suatu jenis penghasilan yang timbul dari wilayah yurisdiksinya maka ketentuan domestik yang mengatur bagaimana pemajakan atas penghasilan itu tidak dapat diterapkan, dan apabila sesuai P3B diatur bahwa sumber memiliki hak untuk memajaki penghasilan itu, maka bagaimana cara memajakinya diatur sesuai UU domestiknya. (John Hutagaol, 2005).

Contoh penentuan hak pemajakan atas royalty dilihat dari kacamata internasional (Ning Rahayu dan Iman Santoso, 2007) , Model OECD memberikan hak eksklusif pemajakan oleh negara domisili (*resident country*) dari pemilik intangible (right) yang sebenarnya berhak (*beneficial owner*) . Model PBB memberikan pembagian hak pemajakan atas penghasilan royalty oleh negara sumber (*source country*) dan negara domisili (*resident country*) dari pemilik intangible (right) yang sebenarnya berhak (*beneficial owner*)

2.2.4 Penghindaran Pajak Berganda Internasional

2.2.4.1 Pendekatan Penghindaran Pajak Berganda Internasional

Jenis-jenis Pendekatan Penghindaran Pajak Berganda Internasional yang digunakan terdiri dari:

a. Unilateral (sepihak)

Setiap negara pada umumnya mempunyai ketentuan yang mengatur pengenaan pajak atas wajib pajak dalam negerinya yang memperoleh atau menerima penghasilan dari luar negeri. Menurut Gunadi, (2007) dalam pendekatan unilateral, yang ditempuh oleh setiap negara yang mengenakan pajak atas penghasilan luar negeri yang diperoleh atau diterima wajib pajak dalam negerinya ialah dengan mencantumkan ketentuan penghindaran pajak berganda internasional dalam undang-undang domestiknya. Pendekatan unilateral tidak dapat menghilangkan seluruh kemungkinan terjadinya pengenaan pajak berganda karena ruang lingkupnya terbatas.

b. Bilateral

Dengan pendekatan bilateral kedua negara pemegang yurisdiksi pemajakan memberikan keringanan pajak berdasarkan kesepakatan (persetujuan). Kesepakatan tersebut biasanya dirumuskan dalam bentuk Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B). Pendekatan bilateral bersifat lebih menyeluruh dibandingkan dengan pendekatan unilateral dengan memperinci jenis-jenis penghasilan yang mungkin akan menimbulkan masalah pengenaan pajak berganda.

c. Multilateral

Perjanjian yang melibatkan lebih dari 2 (dua) negara. Biasanya meliputi satu regional tertentu mengikat Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda secara bersama-sama. Karena merupakan kesepakatan bersama, pemberian keringanan P3B dapat lebih bersifat harmonisasi (atau bahkan unifikasi) atas ketentuan perpajakan negara-negara terkait.

2.2.4.2 Metode Penghindaran Pajak Berganda Internasional

Menurut Gunadi (2005) secara tradisional terdapat beberapa metode penghindaran pajak berganda internasional yaitu:

a. Pembebasan/Pengecualian (*Exemption*)

Metode ini berupaya untuk sepenuhnya mengeliminasi pajak berganda internasional. Metode ini menghendaki suatu negara pemegang yurisdiksi pemajakan sekunder (domisili) untuk rela melepaskan hak pemajakannya dan sepertinya mengakui pemajakan eksklusif di negara lain (negara sumber). Pemberian keringanan dalam bentuk pembebasan dapat mengeliminasi secara tuntas pajak berganda internasional karena pemajakan hanya dilakukan oleh satu negara saja yaitu negara sumber. Pelepasan pemajakan oleh negara domisili menyebabkan hilangnya potensi penerimaan negara dari penghasilan mancanegara.

b. Kredit Pajak

Metode penghindaran pajak dengan menggunakan kredit pajak terdiri dari:

1. Metode kredit penuh (*full credit*)

Penghindaran pajak berganda internasional dilakukan dengan mengurangi pajak yang terutang atau dibayar diluar negeri sepenuhnya terhadap pajak domestik yang dialokasikan atas penghasilan dimaksud. Dalam metode ini berarti pajak yang ditanggung wajib pajak atas penghasilan negara mana saja selalu sebesar pajak yang harus dibayar di dalam negeri. Oleh karena itu sangat jarang negara yang memberlakukan metode kredit penuh.

2. Metode kredit pajak terbatas (*ordinary/normal credit*)

Metode ini memberikan keringanan pajak berganda internasional yang berupa Pengurangan pajak luar negeri atas pajak nasional yang dialokasikan pada penghasilan luar negeri dengan batasan jumlah yang terendah antara pajak domestik yang dialokasikan kepada penghasilan luar negeri (batas teoritis) dan

pajak yang sebenarnya terutang, atau dibayar di luar negeri (batasan factual) atas penghasilan yang termasuk dalam penghasilan global.

3. Kredit Fiktif (*tax sparing/matching credit*)

Metode ini diberikan oleh negara tempat kedudukan investor terhadap pajak yang seharusnya dikenakan oleh negara sumber apabila seandainya negara sumber tersebut tidak membebaskan pajak dimaksud berdasarkan ketentuan yang merangsang perbaikan iklim investasi.

Setiap negara mempunyai undang-undang pajak yang berbeda dalam hal menentukan hak pemajakan internasionalnya dan setiap negara mempunyai metode penghindaran pajak berganda, namun demikian hal ini tidak menjamin bahwa pengenaan pajak berganda dapat dihindarkan sepenuhnya.

2.2.5 Sengketa Pajak dalam Tax Treaty

Perbuatan fiskus seringkali tidak sesuai dengan azas umum pemerintahan yang baik. Hal ini dapat merugikan kepentingan warga masyarakat. Apabila kemudian pihak yang merasa dirugikan tidak menerima keadaan tersebut, akan muncul suatu sengketa. Tidak jarang terjadi sengketa yang diakibatkan oleh tindakan fiskus berupa penyimpangan-penyimpangan sehingga melanggar hak dan kewajiban wajib pajak serta mengganggu keseimbangan antara kepentingan individu dan umum (Djumadi, MS Subki, 2007) atau dengan kata lain, fiskus yang bersangkutan melakukan tindakan atau perbuatan penyalahgunaan wewenang (*misbruik van recht*).

Sengketa pajak terjadi karena adanya ketidaksamaan persepsi atau perbedaan pendapat antara wajib pajak dengan fiskus mengenai penetapan pajak yang terutang yang diterbitkan atau karena adanya tindakan penagihan pajak yang dilakukan oleh otoritas pajak. Sengketa pajak umumnya diawali dengan diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak atau diterbitkannya Surat Tagihan Pajak. Selain itu sengketa juga timbul karena adanya pemotongan atau pemungutan yang dilakukan oleh pihak ketiga. Upaya hukum penyelesaian sengketa pajak menurut

ketentuan domestik yang dilakukan oleh wajib pajak adalah Keberatan, Banding dan Peninjauan Kembali.

Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda adalah persetujuan internasional yang memberikan hak dan kewajiban kepada negara mitra pada perjanjian. Kewajiban kedua negara mitra pada perjanjian berupa membatasi hak pemajakannya, memberikan kredit, dan juga menghindari diskriminasi pemajakan.

Vogel, sebagaimana dikutip oleh Rohatg (2005) berpendapat bahwa pemajakan yang berlawanan dengan P3B timbul dari:

1. Penerapan atau penafsiran P3B yang tidak tepat
2. Penerapan yang tidak tepat dari ketentuan pajak domestik
3. Analisis yang tidak tepat atas suatu fakta

Konflik dalam penerapan P3B akan berdampak kepada pemajakan berganda yang tidak sesuai dengan tujuan diadakannya P3B. Menurut Michael Lang, Mario Zuger (2002) konflik dalam sengketa pajak pada P3B berupa

1. Konflik dalam fakta dan atau dalam hukum. Permasalahan dalam konflik ini timbul jika administrasi pajak dan peradilan pajak suatu negara memiliki perbedaan atas fakta dalam menerapkan suatu ketentuan dalam P3B.
2. Konflik akibat perbedaan interpretasi terhadap suatu ketentuan dalam P3B.

Konflik yang terjadi dapat juga melibatkan kedua macam konflik tersebut pada saat yang bersamaan. Pada sengketa atas *transfer pricing*, fakta terhadap suatu kasus akan mempengaruhi penafsiran yang tepat atas ketentuan tentang koreksi laba usaha. Fakta yang ditemui oleh masing-masing otoritas pajak pada negara mitra P3B dapat saja berbeda satu dengan yang lainnya. Permasalahan ini timbul dalam penentuan residen dari subjek pajak sebagai akibat permasalahan *dual residence*. (Michael Lang, Mario Zuger , 2005).

Sengketa perpajakan dalam P3B timbul dari pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan ketentuan dalam P3B. Dampak dari pengenaan pajak berganda yang tidak sesuai dengan ketentuan dalam P3B adalah pengenaan pajak berganda yang tidak sesuai dengan tujuan diadakannya P3B. Menurut Surahmat, permasalahan yang timbul dalam sengketa pajak pada P3B yaitu bukan saja masalah pengenaan pajak berganda secara yuridis tetapi juga pengenaan pajak berganda secara ekonomis (Rachmanto Surahmat, 2000)

Beberapa sengketa yang terjadi diakibatkan penafsiran yang tidak tepat atas bahasa dari P3B, dan ketidakakuratan fakta atas kewajiban wajib pajak. Sengketa perpajakan yang rumit, seperti penerapan harga pasar wajar terhadap transaksi lintas batas, terkadang sulit untuk dipecahkan karena berbagai alasan, termasuk besarnya penerimaan pajak yang seringkali dipertaruhkan.

Dalam prakteknya, sering terjadi perbedaan interpretasi atas ketentuan-ketentuan dalam suatu P3B, baik perbedaan pendapat antara wajib pajak dari negara domisili dan aparat perpajakan negara sumber maupun di antara para pejabat yang berwenang dari kedua negara. Perbedaan pendapat atau interpretasi atas suatu ketentuan akan mengakibatkan terjadinya pengenaan pajak berganda yang berarti berlawanan dengan tujuan diadakannya suatu P3B.

Untuk mengatasi hal tersebut, suatu P3B memberikan ketentuan yang dimaksudkan sebagai sarana untuk memecahkan masalah yang disebabkan karena perbedaan interpretasi atau karena wajib pajak dari salah satu negara diperlakukan tidak sesuai dengan ketentuan P3B oleh negara lainnya. Ketentuan ini dituangkan dalam pasal yang mengatur tata cara persetujuan bersama (*Mutual Agreement Procedure*).

2.2.6 Mutual Agreement Procedur

2.2.6.1 Pengertian Mutual Agreement Procedure

Mutual Agreement Procedure (MAP) atau tata cara persetujuan bersama pada dasarnya adalah suatu forum komunikasi antara 2 (dua) pejabat berwenang (*competent Authorities*) dalam rangka pelaksanaan P3B. MAP merupakan

prosedur khusus yang mulai berfungsi jika terjadi kasus pengenaan pajak yang tidak sesuai atau berlawanan dengan P3B. Pengenaan pajak tersebut dapat dikoreksi melalui MAP, sepanjang hal itu menyangkut penerapan P3B yang bersangkutan. Jadi forum ini dapat dimanfaatkan oleh wajib pajak untuk mencari perlindungan apabila ia merasa diperlakukan tidak sesuai dengan ketentuan dalam P3B oleh pejabat yang berwenang dari negara lain (Rachmanto Surahmat, 2007) Sedangkan bagi pejabat yang berwenang, MAP merupakan forum untuk memecahkan masalah seperti perbedaan interpretasi.

Menurut Rachmanto Surahmat (2007) MAP merupakan forum tempat para pejabat berwenang dari kedua negara melakukan komunikasi dalam rangka pelaksanaan P3B. Forum ini juga dapat digunakan oleh wajib pajak kedua negara untuk mengajukan atau keberatan karena salah satu negara memperlakukannya tidak sesuai dengan ketentuan P3B yang ada

Mansyuri (2005) menyatakan bahwa MAP merupakan mekanisme penghindaran pajak berganda lapis ketiga. Prosedur tersebut dilakukan apabila penghindaran pajak berganda lapis pertama (menghilangkan *dual residence*) dan lapis kedua perangkat pertama (pembagian kewenangan antara Negara Domisili dan Negara Sumber dengan pembatasan atas pengenaan pajak di Negara Sumber) serta lapis kedua perangkat kedua (pemberian keringanan pajak oleh Negara Domisili) telah dilaksanakan namun ternyata masih terjadi pajak berganda.

2.2.6.2 Penyelesaian Sengketa Pajak melalui MAP

Mutual Agreement Procedure dapat digunakan sebagai proses dalam penerapan penghindaran pajak berganda jika masih terdapat pemajakan berganda atas penerapan ketentuan-ketentuan dalam P3B. Dalam prosedur MAP, kedua otoritas pajak bernegosiasi untuk menyamakan pandangan dalam penerapan perjanjian pajak antar kedua negara. Konflik yang berupa interpretasi ataupun fakta dapat diselesaikan dengan prosedur ini (Michael lang, Mario Zuger, 2002). Dengan prosedur ini kedua negara dapat berdiskusi mengenai apakah perhitungan pajak oleh satu negara “melangkahi” kewajiban dalam perjanjian.

Upaya penyelesaian sengketa pajak merupakan suatu proses untuk mendapatkan keadilan dalam bidang perpajakan. (Wirawan B. Ilyas, Richard Burton, 2008). Penyelesaian sengketa pajak melalui MAP merupakan suatu proses yang memberikan hak kepada wajib pajak dalam bentuk upaya hukum penyelesaian sengketa pajak pada P3B.

Definisi MAP menurut Rohatgi (2005) yaitu:

“a process of discussion between the competent authorities in which they seek to explore the possibility of a solution to the relevant problem that can be accepted by all concerned”. (hal. 182)

Jadi menurut Rohatgi MAP merupakan proses diskusi antara pejabat yang berwenang untuk mencari pemecahan masalah yang terbaik yang dapat diterima semua pihak. Vogel, sebagaimana dikutip oleh Dahlberg (2003), membedakan 3 jenis MAP, yaitu:

1. MAP dalam arti sempit. Tipe MAP ini dimaksudkan untuk menghindari pemajakan yang tidak sesuai dengan perjanjian, terutama pada kasus-kasus yang spesifik.
2. Prosedur konsultasi untuk menyelesaikan kesulitan atau keragu-raguan dalam penafsiran atau penerapan perjanjian.
3. Prosedur konsultasi untuk mengisi celah kosong pada perjanjian. Prosedur ini dilakukan untuk mencegah pengenaan pajak berganda dalam hal tidak diatur dalam perjanjian.

Pemajakan yang tidak sesuai dengan ketentuan dalam perjanjian akan berakibat terjadinya pajak berganda sehingga tidak sesuai dengan maksud diadakannya perjanjian tersebut. Otoritas pajak dari negara residen berlaku sebagai perwakilan wajib pajak, untuk melindungi si wajib pajak dari pemajakan yang berlebihan dari negara mitra perjanjian. Oleh karena itu MAP dapat dianggap sebagai bentuk khusus dari pemberian perlindungan diplomatik. (Mario Zuger, 2002).

Menurut Baker sebagaimana dikutip oleh Ullah (2002) memberikan alasan mengapa otoritas pajak dapat menolak penggunaan MAP, yaitu:

- a) Wajib Pajak bersalah atas *tax evasion*, kecurangan (*fraud*), dan ketidakjujuran lainnya.
- b) Dimana tidak ada prospek keberhasilan, contohnya, semua batas waktu pada P3B maupun ketentuan domestik telah terlampaui
- c) Jumlah yang dipersengketakan kecil
- d) Dimana banding belum diajukan, dengan maksud menyelesaikan sengketa secara domestik

Menurut Rachmanto Surahmat (2007), MAP mengandung beberapa ketentuan, yaitu:

1. Tindakan atau keputusan, baik yang bersifat yuridis maupun peraturan, dan baik yang bersifat individu maupun umum, yang berakibat terhadap pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan ketentuan dalam P3B.
2. Wajib pajak yang menjadi korban harus mengajukannya kepada pejabat yang berwenang dimana ia merupakan subjek pajak. Inisiatif terhadap pengajuan MAP akibat pengenaan pajak yang tidak sesuai ketentuan dalam P3B berada di tangan wajib pajak
3. Kasus diajukan tanpa melihat ada atau tidaknya kesempatan yang diberikan berdasarkan undang-undang domestik negara yang menerapkan P3B.
4. Kasus harus diajukan dalam jangka waktu tiga tahun sejak timbulnya tindakan yang menimbulkan atau akan menimbulkan pengenaan pajak berganda

Agar wajib pajak dapat menempuh proses MAP, maka wajib pajak harus menunjukkan bahwa tindakan salah satu atau kedua negara akan mengakibatkan perlakuan pajak yang tidak sesuai dengan ketentuan perjanjian. Yang dimaksud dengan “tindakan” menurut Rachmanto Surachmat (2007) , dapat berupa “keputusan” atau “tindakan” baik yang sifatnya peraturan atau undang-

undangan, umum maupun khusus, yang akan menyebabkan pengenaan pajak yang menyimpang dari ketentuan perpajakan.

Untuk dapat menempuh MAP, wajib pajak harus memenuhi syarat yaitu, mengajukan kepada pejabat yang berwenang di negara si wajib pajak berdomisili dan harus mengajukan dalam masa 3 tahun sejak pemberitahuan yang pertama. Batas waktu tiga tahun yang disebutkan dimaksudkan untuk menjaga agar pengajuannya tidak terlambat. Penerapan masa tiga tahun harus diberi interpretasi yang menguntungkan Wajib Pajak (Rachmanto Surahmat, 2005).

Menurut Darussalam dan Danny Septriadi (2008) dalam mencapai kesepakatan pada forum MAP, para pejabat yang berwenang harus mempertimbangkan keadaan ketentuan dalam undang-undang domestik maupun dalam P3B yang bersifat mengikat. Para pejabat yang berwenang mempunyai kewajiban untuk melakukan negosiasi berdasarkan MAP, akan tetapi pejabat yang berwenang mempunyai kewajiban untuk melakukan yang terbaik, bukan untuk menghasilkan suatu keputusan (*to do the best effort but not to achieve the result*)..

Ketika hasil dari MAP tercapai maka selanjutnya kembali kepada hukum domestik pada kondisi apakah administrasi pajak dapat merubah penetapan pajak yang telah diterbitkan. Hal yang perlu diperhatikan adalah adanya ketentuan yang mengatur tentang pada kondisi apa dan bagaimana otoritas pajak dapat merubah surat ketetapan pajak di suatu negara (Michael lang, 2001). Oleh karena itu kedudukan P3B adalah "*lex specialist*" atas hukum domestik, maka implementasi dari hasil MAP tidak berhubungan dengan batasan waktu pada hukum domestik kedua negara pada perjanjian.

Forum MAP mempunyai karakter sebagai "*subsequent agreement*", sehingga setiap interpretasi atas P3B harus mengambil hasil MAP sebagai rujukan dalam interpretasi P3B. Interpretasi yang otentik atas P3B dapat dilakukan dengan MAP, dan interpretasi hasil MAP tersebut dianggap sebagai bagian struktur dari perjanjian (Michael lang, 2001). Prinsip interpretasi dalam hukum internasional, mengakomodasikan MAP sebagai langkah dalam menyeragamkan interpretasi atas P3B (*MAP as any subsequent agreement*). Dalam konteks penyelesaian

sengketa, maka MAP dapat digunakan sebagai “*the last resort*” bagi kedua otoritas yang berkompeten dalam memastikan keseragaman interpretasi dan aplikasi dari P3B.

2.2.7 Penyelesaian sengketa pajak menurut ketentuan hukum pajak di Indonesia

2.2.7.1 Sengketa Pajak

Sengketa pajak adalah perselisihan antara wajib pajak, pemotong, atau pemungut pajak, serta penanggung pajak dengan pejabat pajak mengenai penerapan Undang-Undang pajak. Dalam pengertian ini yang berselisih adalah: (1) wajib pajak dengan pejabat pajak; (2) pemotong atau pemungut pajak dengan pejabat pajak; (3) wajib pajak dengan pemotong atau pemungut pajak; (4) penanggung pajak dengan pejabat pajak. (Muhammad Djafar Saidi, 2007).

Menurut Rukiah Komariah (2007), Sengketa pajak adalah suatu kejadian atau peristiwa yang bersumber dari adanya perbedaan persepsi, pemahaman, penerapan ketentuan perundang-undangan perpajakan, dan penghitungan pajak yang terutang, atau yang sebenarnya harus dibayar antara wajib pajak dan sebagai akibat dari hasil pemeriksaan atau keputusan tertulis administrasi perpajakan yang diberikan wewenang dan tidak disetujui atau ditolak oleh wajib pajak sehingga menimbulkan ketidakpastian.

Sengketa pajak yang berawal dari ketidaksesuaian persepsi antara wajib pajak dengan pejabat pajak mengenai penerapan Undang-undang pajak dapat diselesaikan atau ditempuh penyelesaiannya melalui peradilan pajak. Peradilan pajak dalam hukum pajak, meliputi: (1) lembaga keberatan dan (2) pengadilan pajak. (Rukiah Komariah, 2007).

2.2.7.2 Keberatan

Keberatan dalam arti perpajakan adalah upaya penyelesaian sengketa perpajakan atas ketidaksetujuan terhadap penerbitan keputusan tertulis yang dibuat oleh pejabat yang berwenang melalui suatu proses permohonan tertulis

yang menurut anggapan wajib pajak sebagai masalah yang masih memerlukan klarifikasi lebih lanjut. (Rukiah Komariah, 2007).

Masalah yang diajukan keberatan oleh wajib pajak harus jelas mengenai pokok permasalahan atau sengketa. Jika wajib pajak beranggapan bahwa ketentuan pajaknya menimbulkan kerugian, wajib pajak berhak mengajukan keberatan kepada lembaga keberatan. Lembaga keberatan merupakan peradilan administrasi tidak murni karena yang mengadakan peradilan termasuk dalam atau merupakan bagian dari salah satu yang bersengketa. Pihak yang bersengketa salah satunya adalah pejabat pajak yang sekaligus sebagai pihak pemutus.

2.2.7.3 Banding

Faktor keadilan dan perlindungan wajib pajak merupakan hal yang mendasar sebagai pertimbangan untuk membentuk peradilan di bidang perpajakan. Ketidakadilan dalam pemungutan pajak yang tidak sesuai dengan undang-undang perpajakan akan menimbulkan sengketa antara wajib pajak dan pejabat yang berwenang.

Banding muncul disebabkan adanya kesalahan atau hal yang dianggap tidak benar dalam suatu tindakan atau keputusan eksekutif. Dalam pengertian kesalahan terdapat adanya dua jenis kesalahan yaitu kesalahan yang merugikan dan kesalahan yang tidak merugikan secara substansial terhadap hak-hak salah satu pihak. (Rukiah Komariah, 2007).

Permohonan banding bertujuan untuk mendapatkan kepastian dan jawaban atas ketidaksetujuan wajib pajak atas keputusan yang diterbitkan oleh fiskus. Pengajuan ini hanya dapat dilakukan apabila atas pengajuan keberatannya sudah ada keputusan keberatan dari Direktur Jenderal Pajak

2.3 Kerangka Pemikiran

Kerangka pemikiran penelitian yang digunakan dalam penelitian ini dapat digambarkan sebagai berikut:

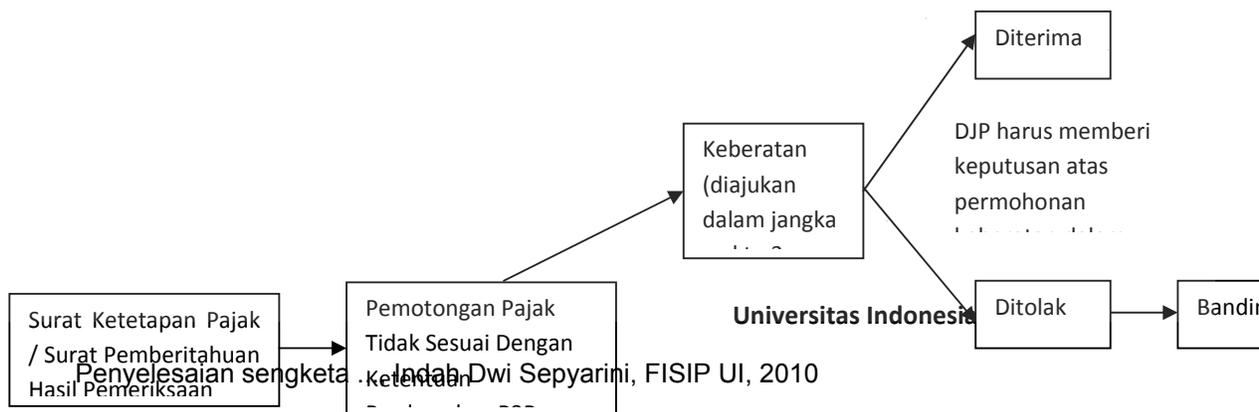
Berdasarkan Surat Ketetapan Pajak atau Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan yang diterbitkan dimana terdapat pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan ketentuan berdasarkan P3B maka wajib pajak dapat menempuh dua jalur penyelesaian sengketa yaitu melalui MAP ataupun mengajukan keberatan kepada Dirjen Pajak. Terkait dengan pengajuan MAP tersebut maka jika keberatan wajib pajak ditolak dan wajib pajak mengajukan banding maka akan terjadi interaksi antara hasil MAP dengan ketentuan domestik, yaitu sehubungan dengan tindak lanjut keputusan MAP maka apabila keputusan MAP berbeda dengan surat keputusan keberatan, maka hasil keputusan keberatan harus di tinjau kembali. Tetapi masalahnya adalah produk hukum apakah yang digunakan sehubungan dengan pembetulan surat keputusan keberatan begitu pula dengan banding yang diajukan yaitu produk hukum apakah yang diterbitkan seandainya hasil MAP berbeda dengan keputusan pengadilan.

Wajib pajak yang menempuh dua jalur sengketa pajak baik melalui penyelesaian sengketa pajak domestik maupun MAP, maka kemungkinan akan terdapat dua keputusan yang berbeda untuk kasus yang sama. Adanya keputusan MAP yang berbeda dengan keputusan keberatan dan banding tentunya akan menimbulkan interaksi dengan Undang-undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.



Gambar 1

KERANGKA PEMIKIRAN





Kerangka Pemikiran Penulisan dapat dijelaskan sebagai berikut:

Ketika wajib pajak selesai diperiksa, kantor pajak menerbitkan Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP) dan selanjutnya menerbitkan Surat Ketetapan Pajak. Jika wajib pajak tidak setuju atas Surat Ketetapan Pajak sehubungan dengan pemotongan pajak yang tidak sesuai dengan P3B maka upaya hukum yang dapat dilakukan adalah mengajukan keberatan dalam jangka waktu tiga bulan sejak diterimanya Surat Ketetapan Pajak ataupun mengajukan MAP dalam jangka waktu tiga tahun sejak timbulnya tindakan yang akan menimbulkan pengenaan pajak berganda. DJP harus memberikan keputusan atas keberatan yang diajukan wajib pajak dalam jangka waktu 12 bulan sejak surat permohonan disampaikan. Ini berarti ada kemungkinan bahwa pada saat diterbitkan surat

keputusan keberatan, hasil MAP belum diputuskan. Jika hasil MAP berbeda dengan hasil keputusan keberatan maka dasar hukum manakah yang digunakan di KUP sehubungan dengan pembetulan surat keputusan keberatan apakah menggunakan Pasal 16 atau Pasal 36 KUP.

Apabila keputusan atas keberatan yang diajukan wajib pajak atas surat ketetapan pajak adalah menolak permohonan wajib pajak, maka wajib pajak dapat mengajukan banding dalam jangka waktu tiga bulan sejak diterima surat keputusan keberatan dan DJP harus memberikan keputusan banding dalam jangka waktu setahun sejak wajib pajak mengajukan permohonan banding. Jika wajib pajak menempuh dua jalur hukum yaitu banding dan MAP maka jika hasil MAP berbeda dengan hasil keputusan banding produk hukum apakah yang akan digunakan untuk membetulkan hasil keputusan banding mengingat hasil keputusan pengadilan bersifat final.

