



UNIVERSITAS INDONESIA

**Penentuan Beneficial Owner Dalam Kasus
Pembayaran Bunga oleh PT Transportasi Gas Indonesia
Kepada Transasia Pipeline Company PVT, Ltd**

TESIS

**Diajukan sebagai salah satu syarat
Untuk memperoleh gelar Magister Akuntansi**

**RACHMANTO
0806435072**

**FAKULTAS EKONOMI
PROGRAM MAGISTER AKUNTANSI
JAKARTA
JULI 2010**

PERNYATAAN ORISINALITAS

Tesis ini adalah hasil karya saya sendiri,
dan semua sumber baik yang dikutip maupun dirujuk
telah saya nyatakan dengan benar

Nama : Rachmanto

NPM : 0806435072

Tanda Tangan :

Tanggal : 23 Juli 2010

HALAMAN PENGESAHAN

Tesis ini diajukan oleh

Nama : Rachmanto
NPM : 0806435072
Program Studi : Magister Akuntansi
Judul Tesis : Penentuan Beneficial Owner Dalam Kasus Pembayaran Bunga Oleh PT Transportasi Gas Indonesia Kepada Transasia Pipeline Company PVT, Ltd

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Magister Akuntansi pada Program Studi Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Indonesia.

DEWAN PENGUJI

Pembimbing : Danny Septriadi, SE, MSi, LLM (.....)

Penguji : Prof. Drs. Gunadi PhD (.....)

Penguji : Dr. Jusuf Halim MH (.....)

Ditetapkan di : Jakarta

Tanggal : 23 Juli 2010

Mengetahui,
Ketua Program

Dr. Lindawati Gani
NIP: 196205041987012001

KATA PENGANTAR

Puji syukur saya panjatkan kepada Tuhan Yang Maha Esa, karena atas berkatNya saya dapat menyelesaikan tesis ini, sebagai rangka memenuhi persyaratan mencapai gelar Magister Akuntansi.

Saya sepenuhnya sadar bahwa penulisan tesis ini bukan semata-mata kerja saya sendiri tapi membutuhkan bantuan dari beberapa pihak. Oleh karena itu saya ingin mengucapkan terima kasih kepada:

1. Dr. Lindawati Gani, sebagai Ketua Program Studi MAKSI-PPAK yang telah banyak membantu sehingga kami dapat menyelesaikan studi tepat waktu.
2. Danny Septriadi,SE.,MSi.,LLM.M.Int.Tax selaku pembimbing yang telah menyediakan waktu dan pikiran untuk memberikan masukan-masukan yang sangat berharga, yang menambah bobot tesis ini.
3. PT Transportasi Gas Indonesia yang telah memberikan data-data berkaitan dengan Keputusan Pengadilan Pajak menyangkut Kasus No. 13-026671-2003 dan Kasus No. 13-032192-2004, yang saya pakai sebagai bahan penulisan tesis ini.
4. Prof. Gunadi dan Dr. Jusuf Halim sebagai penguji yang telah memberikan masukan yang sangat berharga atas tesis yang saya susun.

Sebagai akhir kata, saya berharap semoga Tuhan Yang Maha Esa berkenan membalas segala kebaikan semua pihak yang telah membantu saya mewujudkan karya akhir ini. Semoga tesis ini memberikan kontribusi bagi perkembangan Perpajakan Internasional.

Jakarta, 23 Juli 2010

Penulis

**HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI TUGAS
AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS**

Sebagai sivitas akademik Universitas Indonesia, saya yang bertandatangan di bawah ini:

Nama : Rachmanto
NPM : 0806435072
Program Studi : Magister Akuntansi
Fakultas : Ekonomi
Jenis karya : Tesis

Demi pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk membaerikan kepada Universitas Indonesia **Hak Bebas Royalti Noneklusif (*Non-exclusive Royalty-Free Right*)** atas karya ilmiah saya yang berjudul:

**Penentuan Beneficial Owner Dalam Kasus
Pembayaran Bunga oleh PT Transportasi Gas Indonesia
Kepada Transasia Pipeline Company PVT, Ltd**

Beserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Noneklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihmedia/formatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (*database*), merawat, dan mempublikasikan tugas akhir saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta dan sebagai pemilik Hak Cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya,

Dibuat di: Jakarta

Pada tanggal: 23 Juli 2010

Yang menyatakan

(Rachmanto)

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL.....	i
LEMBAR ORISINALITAS.....	ii
LEMBAR PENGESAHAN.....	iii
KATA PENGANGATAR.....	iv
LEMBAR PERSETUJUAN PUBLIKASI KARYA ILMIAH.....	v
DAFTAR ISI.....	vi
ABSTRAK.....	vii
BAB I PENDAHULUAN	1
1.1 Latar Belakang	1
1.2 Perumusan Pokok Permasalahan.....	2
1.3 Tujuan Penelitian	4
1.4 Manfaat Penelitian.....	5
1.5 Sistematika Penelitian.....	5
BAB II Landasan Teori	7
2.1. VCLT.....	8
2.1.1 Pasal 26 VCLT	8
2.1.2 Pasal 27 VCLT.....	8
2.1.3 Pasal 31 VCLT	9
2.1.4 Pasal 32 VCLT	13
2.2 Pasal 3 Ayat (2) OECD Model.....	14
2.3 Undang-Undang Nomor 10 Tahun 2004.....	17
BAB III Latar Belakang Perusahaan	19
3.1 Pendirian.....	19
3.2 Susunan Pemegang Saham.....	20
3.3 Pinjaman Pemegang Saham	20
BAB IV Analisis dan Pemecahan Masalahnya.....	23
4.1 Koreksi Pemeriksa Pajak	23
4.2 Sanggahan TGI.....	29
4.3 Dasar Pertimbangan Majelis Hakim.....	39
4.4 Analisis dan Pemecahannya.....	41
BAB V Kesimpulan.....	63
DAFTAR PUSTAKA.....	66
LAMPIRAN	

ABSTRAK

Nama : Rachmanto
Program Studi : MAKSI
Judul : Penentuan Beneficial Owner Dalam Kasus Pembayaran Bunga Oleh PT Transportasi Gas Indonesia Kepada Transasia Pipeline Company PVT, Ltd

Tesis ini membahas masalah “*Beneficial Owner*” dalam kaitannya dengan kasus PT Transportasi Gas Indonesia (TGI), yang membayar bunga kepada Transasia perusahaan yang berdomisili di Mauritius. Pada saat terjadinya transaksi pembayaran bunga Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dengan Mauritius masih berlaku, dan menurut P3B tersebut bunga tersebut dikenakan pemotongan PPh dengan tarif 10%. Pemeriksa pajak melakukan koreksi dengan menerapkan tarif 20% sesuai dengan ketentuan Undang-undang PPh dengan alasan bahwa *Transasia* bukan merupakan *Beneficial Owner* dari bunga tersebut yang kemudian diterbitkan Surat Ketetapan Pajak. TGI mengajukan keberatan dan banding. Di dalam tahap banding Pengadilan Pajak mengabulkan banding TGI, namun pertimbangan hukum yang dijadikan dasar masih agak mengambang. Penelitian yang dilakukan dimaksudkan untuk mencari pemecahan dari sudut pandang interpretasi suatu P3B, sehingga masalah ini tidak selalu menimbulkan sengketa antara wajib pajak dan fiskus.

Kata kunci: Bahasa Perpajakan Internasional

ABSTRACT

Name : Rachmanto
Study Program : MAKSI
Title : Determination Of Beneficial Owner Interest Payment In
Case By PT Indonesia Gas Transportation To Pipeline
Transasia Company TVT, Ltd

This thesis advocates the issue of “Beneficial Ownership” in connection with the assessment issued against PT. Transportasi Gas Indonesia (TGI) on interest paid to Transasia, a company resident of Mauritius. The withholding rate under the DTA between Indonesia and Mauritius has been disallowed by tax auditor on the ground that Transasia is not the “Beneficial Owner” of the interest, despite the DTA was still in force. TGI filed an objection but rejected and proceeded to file an appeal. Tax court has granted the appeal but the legal consideration underlying the decision is not that solid in relation to the interpretation of a DTA in general term. This study seeks to find the correct argument which may be used to establish standard of interpretation of a treaty which in turn may be adopted as underlying treaty policy in the future.

Key words: International tax language

BAB I

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Permasalahan

“*Beneficial Owner*” (*BO*) adalah istilah yang ditambahkan dalam OECD Model versi 1977. Istilah tersebut ditambahkan dalam pasal-pasal yang mengatur tentang bunga, royalti dan dividen. Tujuan dari pencantuman *BO* dalam pasal-pasal yang mengatur bunga, royalti dan dividen adalah untuk mencegah agar orang atau badan yang tidak berhak, menikmati pengenaan pajak berdasarkan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda. Dari sudut pandang Undang-undang Pajak Penghasilan pembayaran dividen, bunga dan royalti oleh wajib pajak Indonesia (wajib pajak dalam negeri) kepada wajib pajak luar negeri harus dipotong PPh sebesar 20%.

Yang menjadi objek penelitian adalah pembayaran bunga oleh PT Transportasi Gas Indonesia (TGI) kepada Transasia Pipeline Company Pvt. Ltd., (Transasia), perusahaan yang berdomisili di Mauritius. Pembayaran bunga tersebut terjadi pada tahun 2003 dan 2004, pada saat P3B Indonesia-Mauritius masih berlaku. TGI telah memotong PPh atas bunga yang dibayar kepada Transasia dengan tarif 10% sesuai dengan ketentuan Pasal 11 (2) dari P3B dimaksud. Pada saat TGI diperiksa oleh Ditjen Pajak (oleh KPP) TGI dianggap tidak melakukan pemotongan PPh seperti seharusnya yaitu 20% dengan alasan bahwa Transasia bukan *BO* dari bunga tersebut. Dasar hukum yang dipakai oleh pemeriksa pajak adalah Surat Edaran No. SE-04/PJ.34/2005 tanggal 7 Juli 2005. Penerapan SE-04/PJ.34/2005 oleh DJP merupakan upaya agar tidak terjadi penyalahgunaan P3B oleh yang seharusnya tidak berhak.

Berdasarkan pemeriksaan tersebut diterbitkan Surat Ketetapan Pajak (SKP), yang oleh TGI diajukan keberatan. Di tingkat keberatan DJP telah menolak permohonan keberatan, dan atas penolakan tersebut TGI mengajukan banding

ke Pengadilan Pajak. Di tingkat banding sengketa yang menyangkut masalah *BO* tersebut di putuskan Pengadilan Pajak dengan mengabulkan seluruhnya permohonan banding TGI.

Dari sudut pandang interpretasi baku dari suatu P3B, Keputusan Pengadilan tersebut tidak sepenuhnya berdasarkan kaidah-kaidah yang lazim walaupun beberapa pendapat dari para ahli dijadikan rujukan namun beberapa pertimbangan yang dipakai tidak sesuai dengan interpretasi P3B.

1.2 Perumusan Pokok Permasalahan Penelitian

Istilah *BO* adalah istilah yang ditambahkan pada *OECD* versi 1977, tetapi *OECD* tidak memberikan definisi dari istilah tersebut. Penambahan *BO* dalam ketentuan yang mengatur bunga, dividen dan royalti dimaksudkan untuk mencegah agar perlakuan khusus yang diberikan oleh P3B tidak dinikmati oleh *special purpose company (SPV)*, yaitu perusahaan yang didirikan di suatu negara untuk memanfaatkan perlakuan khusus dari suatu P3B.

Masalah “*beneficial owner*” (*BO*) dalam kerangka Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) menyangkut pemajakan atas bunga, royalti dan dividen. Istilah *BO* dipakai di dalam P3B untuk menjaga agar badan yang menerima penghasilan berupa bunga, royalti dan dividen adalah benar-benar subjek pajak dari Negara mitra P3B. Dengan perkataan lain, istilah *BO* diadopsi agar orang atau badan yang tidak seharusnya berhak menikmati perlakuan P3B. Kasus yang dijadikan topik bahasan menyangkut TGI yang menyangkut tahun pajak 2003 dan 2004. Pada tahun-tahun tersebut TGI membayar bunga kepada perusahaan yang berdomisili di Mauritius. TGI memotong PPh sesuai dengan tarif yang diatur di dalam P3B Indonesia-Mauritius, tetapi oleh Kantor Pelayanan Pajak (KPP) dikoreksi dan TGI harus memotong PPh dengan tarif 20%. TGI membayar bunga kepada Transasia karena telah memperoleh pinjaman yang dituangkan dalam *Loan Agreement* yang ditandatangani tahun 2002. Setiap kali membayar bunga kepada Transasia TGI memotong PPh

sebesar 10% sesuai dengan ketentuan P3B Indonesia-Mauritius, karena Transasia adalah subjek pajak Mauritius berdasarkan Surat Keterangan Domisili yang diterbitkan oleh Pejabat Berwenang Mauritius.

DJP tidak sependapat dengan tarif pemotongan PPh tersebut dan menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar atas dasar pengenaan pemotongan PPh sebesar 20%, berdasarkan Surat Edaran No. SE-04/PJ.34/2005 tanggal 7 Juli 2005. Berdasarkan surat edaran tersebut Transasia bukan merupakan *BO* dari bunga yang dibayar oleh TGI. Surat Edaran dimaksud menyebutkan bahwa penghasilan berupa dividen, bunga dan royalti yang diterima oleh “*special purpose vehicle*” dalam bentuk “*conduit company*” atau “*paper box company*” maka perusahaan tersebut bukan merupakan penerima yang sebenarnya (*BO*). Namun demikian, SE dimaksud tidak memberi rumusan atau definisi dari *BO*. SE tersebut dipakai sebagai dasar untuk menerbitkan SKP Kurang Bayar.

Atas ketetapan pajak yang diterbitkan TGI mengajukan keberatan tetapi di tingkat keberatan permohonan keberatan tersebut ditolak. Dan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku TGI kemudian mengajukan banding ke Pengadilan Pajak.

Argumentasi yang dijadikan dasar oleh TGI adalah bahwa istilah “*Beneficial Owner*” tidak diberi definisi di dalam P3B. Dan berdasarkan ketentuan Pasal 3(2) dari P3B dimaksud istilah yang tidak diberi definisi, harus diartikan berdasarkan undang-undang domestik padahal Undang-undang PPh tidak memberi definisi istilah tersebut. Surat Edaran bukan merupakan bagian dari perundang-undangan sebagaimana disebut di dalam Article 3(2).

Dasar hukum yang dipakai oleh Majelis Hakim, dalam konteks P3B juga kurang tepat jika dikaitkan dengan pelaksanaan dan interpretasi yang baku dari suatu P3B. Sementara itu Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Undang-undang Pajak Penghasilan telah efektif berlaku mulai tanggal 1 Januari 2009. Di dalam salah satu ketentuannya, yaitu Pasal 26 ayat (1a) memberi definisi tentang *BO*. Ketentuan tersebut dimaksudkan untuk menutup kekosongan

landasan hukum sesuai dengan ketentuan Pasal 3(2) dari OECD Model. Masalahnya adalah apakah dengan ketentuan Pasal 26 ayat (1a) beserta peraturan pelaksanaannya penerapannya dalam konteks P3B sudah sesuai dengan kaidah baku yang berlaku.

Pokok masalah dari *BO* dalam hubungannya dengan pembayaran bunga oleh TGI kepada Transasia yang berkedudukan di Mauritius, adalah apakah *BO* yang tidak diberi definisi di dalam P3B masuk dalam cakupan Pasal 3(2) dari P3B atau berada di luar lingkup ketentuan tersebut. Masalah yang berkaitan dengan hal tersebut adalah apakah definisi *BO* di dalam undang-undang domestik dapat mencegah terjadinya *treaty abuse*, dengan mengacu kepada interpretasi yang baku dari P3B. Jadi masalah utama yang berkaitan dengan penentuan *BO* adalah masalah interpretasi dari P3B.

Analisis dari masalah tersebut didasari atas interpretasi dari suatu P3B sesuai dengan *OECD Commentary*. Analisis tersebut juga akan menyajikan alternatif pemecahan. DJP selama ini berpendirian tidak menganut jurisprudensi sehingga keputusan pengadilan pajak tidak dijadikan dasar acuan oleh pemeriksa pajak. Dampaknya adalah bahwa apabila misalnya Pengadilan Pajak telah memutuskan suatu sengketa keputusan tersebut tidak diikuti oleh DJP untuk masalah yang sama untuk tahun pajak berbeda.

1.3 Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian adalah mencari pemecahan atas masalah penentuan *BO* dengan melakukan studi yang mencakup interpretasi yang benar dari suatu P3B. Model P3B yang menjadi acuan di dunia internasional adalah model yang dikembangkan oleh OECD. *OECD Model* tersebut disertai dengan *Commentary* untuk setiap pasal, yang kurang lebih merupakan interpretasi dari ketentuan dimaksud dalam konteks P3B secara utuh. Namun demikian OECD Model dan *Commentary* nya mengandung beberapa kekurangan yang dalam hal-hal tertentu menyebabkan terjadinya perbedaan interpretasi. Penelitian ini adalah untuk

mencari solusi dan pendekatan yang tepat untuk menciptakan kepastian hukum bagi wajib pajak. Di samping OECD Model terdapat model lain yaitu yang dikembangkan oleh Ad Hoc Group dari United Nations, yang sering disebut sebagai UN Model. Pada dasarnya kedua model tersebut sama karena UN Model mengikuti konsep OECD kecuali untuk masalah-masalah tertentu seperti misalnya definisi bentuk usaha tetap yang meliputi pemberian jasa, hak pemajakan atas royalty dibagi antara Negara sumber dan domisili.

1.4 Manfaat Penelitian

Manfaat penelitian akan memberikan dua hal yang pokok, yaitu:

- a. Menciptakan kepastian hukum dalam bidang P3B sehingga wajib pajak dan fiskus mempunyai kesamaan interpretasi terutama yang menyangkut masalah "*beneficial ownership*".
- b. Kesamaan interpretasi antara wajib pajak dan fiskus akan mengurangi kasus-kasus sengketa pajak.
- c. Untuk ke depannya hasil penelitian ini dapat dipakai sebagai acuan dalam menetapkan kebijakan P3B yang dianut oleh Indonesia.

1.5 Sistematika Penelitian

Bagian pertama dari penelitian atas kasus *BO* adalah pembahasan atas koreksi yang dilakukan oleh pemeriksa. Pembahasan ini terutama ditekankan kepada alasan dan dasar hukum yang dipakai oleh pemeriksa pajak. Dasar koreksi tersebut di bandingkan dengan landasan teori yang dijadikan acuan studi ini.

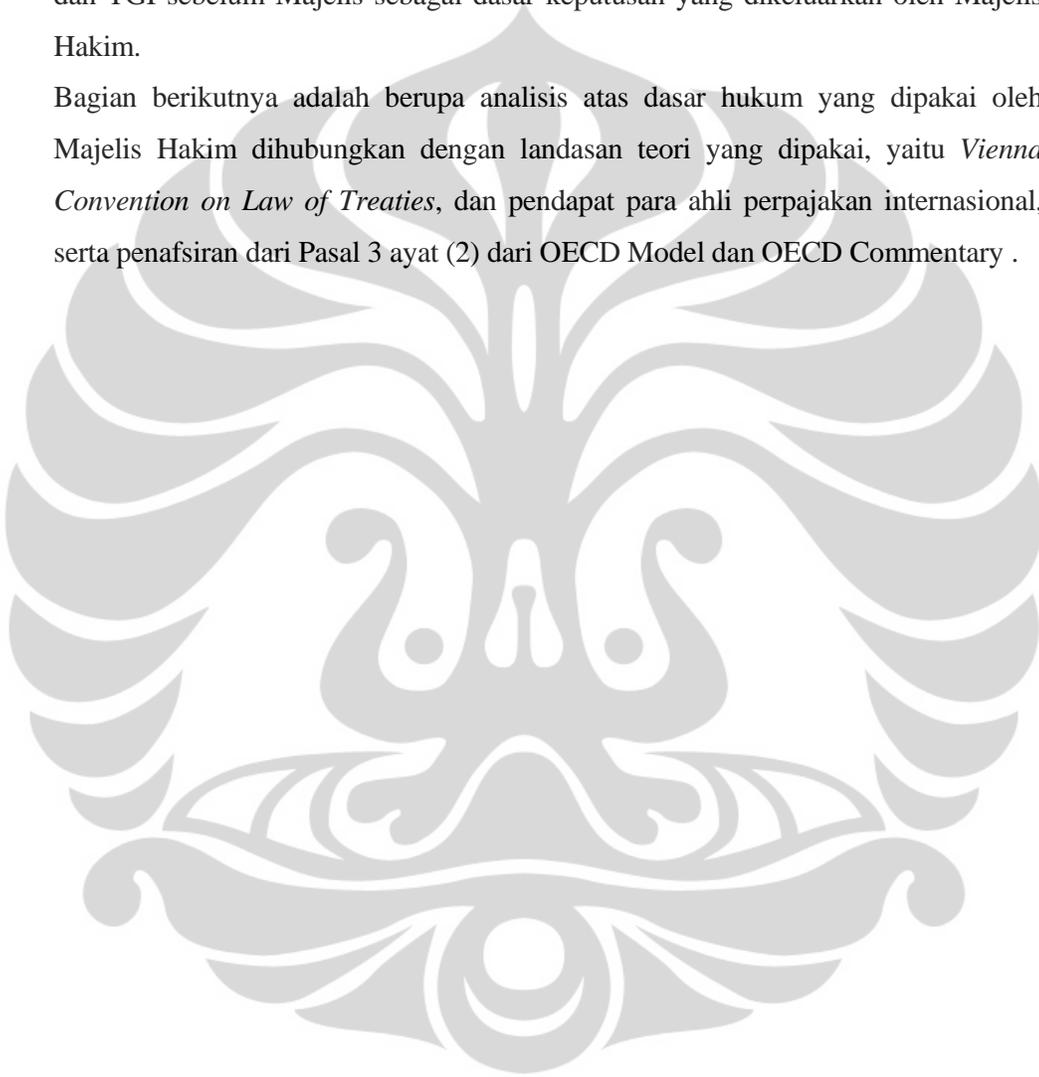
Berikutnya diuraikan dasar hukum yang dipakai oleh DJP dalam sanggahan atas surat banding TGI, serta argumentasi yang disampaikan dalam persidangan, dan dilakukan analisis apakah sanggahan tersebut sesuai dengan landasan teorinya.

Bagian kedua membahas argumen yang diajukan oleh TGI baik dalam tahap keberatan maupun pada tingkat banding. Terhadap dasar pembelaan TGI

tersebut juga diteliti bagaimana hubungannya dengan landasan teori yang dipakai sebagai acuan.

Kemudian disusul dengan pendapat Majelis Pajak atas argumen yang diajukan DJP dan TGI sebelum Majelis sebagai dasar keputusan yang dikeluarkan oleh Majelis Hakim.

Bagian berikutnya adalah berupa analisis atas dasar hukum yang dipakai oleh Majelis Hakim dihubungkan dengan landasan teori yang dipakai, yaitu *Vienna Convention on Law of Treaties*, dan pendapat para ahli perpajakan internasional, serta penafsiran dari Pasal 3 ayat (2) dari OECD Model dan OECD Commentary .



BAB II

LANDASAN TEORI

Masalah yang berkaitan dengan BO pada dasarnya menyangkut interpretasi atas suatu P3B. Semua perjanjian internasional bermuara pada *The Vienna Convention on Law of Treaties (VCLT)* sebagai induk daripada perjanjian internasional. VCLT mengatur antara lain prosedur dan patokan untuk memberi interpretasi dari suatu ketentuan di dalam suatu perjanjian. Oleh karena itu VCLT dijadikan salah satu landasan teori.

OECD Model dan Commentary nya dijadikan landasan teori karena Commentary tersebut merupakan rujukan untuk memberikan interpretasi dari P3B secara keseluruhan, termasuk istilah BO. Istilah BO berawal dari OECD Model versi 1977 sebagai upaya agar penghasilan dalam bentuk bunga, royalti dan dividen tidak dinikmati oleh orang atau badan yang tidak berhak sebagaimana diatur dalam suatu P3B.

Istilah yang dipakai di dalam P3B diberi definisi di Pasal 3(1) dan pasal-pasal lain sesuai dengan muatan ketentuan di pasal tersebut. Sedangkan apabila dijumpai istilah yang tidak diberi definisi maka pemberian interpretasinya tunduk pada Pasal 3 ayat (2).

Interaksi dengan peraturan perundang-undangan domestik yang menyangkut pemberian interpretasi adalah peraturan pelaksanaan. Landasan teori yang menyangkut hal ini adalah prinsip-prinsip yang harus dianut dalam rangka membuat suatu peraturan perundang-undangan.

Atas dasar hal-hal tersebut maka landasan teori yang dipakai dalam studi ini adalah VCLT, OECD Model dan Commentary terutama Pasal 1, Pasal 3(2), dan Pasal 4 (1), dan Undang-undang No. 10 Tahun 2004.

2.1. Vienna Convention on Law of Treaties 1969 (VCLT)

Pasal-pasal dari VCLT yang dijadikan landasan teori studi ini adalah Pasal 26, Pasal 27, Pasal 31 dan Pasal 32.

2.1.1 Pasal 26 VCLT

Pasal 26 dari VCLT (*Pacta sunt servanda*) berbunyi sebagai berikut:

"Every treaty in force is binding upon the parties to it and must be performed by them in good faith."

Yang dimaksud dengan "good faith" menurut W.L. Tung salah satu pihak dalam perjanjian tidak akan mengambil tindakan-tindakan apapun yang diperkirakan dapat mencegah pelaksanaan atau menghalangi maksud perjanjian tersebut (*Prof. Dr. Sumaryo Suryokusumo*, hal 82).

2.1.2 Pasal 27 VCLT

Rumusan Pasal 27 VCLT adalah sebagai berikut:

"A party may not invoke the provisions of its internal law as justification for its failure to perform a treaty. This rule is without prejudice to Article 46."

Pasal 27 dari VCLT yang mengatur hubungan antara hukum nasional dan kewajiban melaksanakan perjanjian, yaitu bahwa salah satu negara dalam pihak perjanjian tidak boleh menggunakan undang-undang domestik sebagai alasan untuk tidak melaksanakan perjanjian.

Yang dimaksud dengan Article 46 yang dirujuk Pasal 27 tersebut adalah sebagai berikut:

"Article 46 - Provisions of internal law regarding competence to conclude treaties"

1. *A State may not invoke the fact that its consent to be bound by a treaty has been expressed in violation of a provision of its internal law regarding competence to conclude treaties as invalidating its consent unless that violation was manifest and concerned a rule of its internal law of fundamental importance.*
2. *A violation is manifest if it would be objectively evident to any State conducting itself in the matter in accordance with normal practice and in good faith."*

Pasal 46 tersebut mengatur bahwa suatu negara tidak dapat mengatakan bahwa treaty yang ditandatanganinya bertentangan dengan undang-undang domestik kecuali hal itu menyangkut masalah yang sangat mendasar dari konstitusinya.

2.1.3 Pasal 31 VCLT

Rumusan Pasal 31 VCLT adalah sebagai berikut:

”Article 31

1. *A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose.*
2. *The context for the purpose of the interpretation of a treaty shall comprise, in addition to the text, including its preamble and annexes:*
 - (a) *Any agreement relating to the treaty which was made between all the parties in connexion with the conclusion of the treaty;*
 - (b) *Any instrument which was made by one or more parties in connexion with the conclusion of the treaty and accepted by the other parties as an instrument related to the treaty.*
3. *There shall be taken into account, together with the context*
 - (a) *Any subsequent agreement between the parties regarding interpretation of the treaty or the application of its provisions;*
 - (b) *Any subsequent practice in the application of the treaty which establishes the agreement of the parties regarding its interpretation;*
 - (c) *Any relevant rules of international law applicable in the relations between the parties.*
4. *A special meaning shall be given to a term if it is established that the parties so intended.*

Pasal 31 ayat (1) dari Konvensi Wina yang berbunyi: *”... in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context ..*

mengandung dua hal yang penting yaitu "*ordinary meaning*", dan "*..in their context*". Interpretasi dari ketentuan tersebut adalah seperti berikut.

➤ Arti dari "*ordinary meaning*" dari ketentuan tersebut adalah seperti berikut (Rohatgi, 2001, p. 40):

- *The interpretation should start fundamentally with the natural meaning of the words in the text, as expressed (i.e. not intended) in the context in which they occur. Therefore, the written text of the treaty is of primary importance.*
- *The interpretation should follow the "ordinary meaning", i.e. the usual and natural meaning of the words. Where there is difference, the ordinary meaning that defines the terms in the light of the object and purpose of the treaty should prevail.*
- *The ordinary meaning of terms used in the agreement can be, but is not necessarily, the everyday usage. It is uniform legal usage (e.g. international tax language) or the specific legal usage employed by the Contracting States.*
- *A tax treaty is required to be interpreted as a whole and its meaning should be consistent with the entire agreement in its context and object and purpose, and not be based on its individual provisions.*
- *The treaty terms should be given their true meaning when the treaty was concluded and not what the parties subsequently believe it to be. Identical terms should be given the same meaning.*
- *A special meaning should be used only if it is established that the parties so intended [VCLT- Article 31(4)].*
- *One should depart from the natural or plain meaning only in cases where: i) a different conclusion of the treaty partners is clear beyond reasonable doubt, ii) the language is "ambiguous or obscure" or iii) it leads to a result that is "manifestly absurd or unreasonable".*

Kata-kata "*ordinary meaning*" (Vogel, 1999, hal. 37) tidak harus selalu berarti menunjukkan istilah yang dipakai sehari-hari. Dalam hal suatu istilah sudah dipakai secara umum di kancan internasional atau digunakan oleh dua negara yang bersepakat dalam P3B, maka istilah tersebut dapat dianggap sebagai "*ordinary meaning*", sehingga dalam hal demikian istilah dimaksud menjadi "*international tax language*".

Ayat (1) dari Pasal 31 menyebutkan bahwa interpretasi dari suatu istilah harus diartikan dalam *context* nya. Jadi pemberian interpretasi terhadap suatu P3B harus dilihat sebagai suatu kesatuan dalam konteks dan tujuannya serta tidak

didasarkan hanya masing-masing ketentuan saja. (Rohatgi, hal 40)

- Tujuan dari P3B yang dimaksud oleh kedua negara dari istilah yang dipakai dalam "context" nya:
 - *The expressed intentions of the parties must be ascertain from the actual treaty text and not based on presumed intentions.*
 - *The treaty interpretation must be the literal (and not purposive) language of the treaty, unless the overriding intentions of the contracting parties are beyond doubt.*
 - *The "context" is restrictively defined to include the entire text of the treaty, its preamble and annexures [VCLT Article 31(2)]. It also covers additional material included in any related agreement or instrument, such as protocols, notes, letters, explanations or memoranda of understanding, which were mutually agreed upon by all treaty partners in the time the treaty was concluded.*
 - *Context does not normally result in a "special meaning". It only serves to qualify the ordinary meaning of a treaty term. It is a relative term and not an absolute term. A treaty term, phrase or provision provides context in relationship to some other treaty term.*
 - *Other interpretative elements that are not considered as context but treat as primary materials similar to context [VCLT Article 31(3)] comprise: i) any subsequent agreements between the parties on treaty interpretations; ii) subsequent practices in the application; and iii) any relevant rules of international law applicable to the relations between the parties.*
 - Yang dimaksud dengan "object and purpose" adalah satu kesatuan sehingga tidak pada tempatnya memisahkan "object" dengan "purpose" (Vogel, 1999, hal 37). Menurut Rohatgi (hal 41) "the purpose" tidak bersifat subjektif dari pihak-pihak yang terlibat tetapi merupakan *objective purpose* dari P3B. Hal itu tidak

ditunjukkan dalam kata-kata tetapi maksud dan tujuan dari kedua negara yang tercermin dari tujuan P3B secara keseluruhan.

- Selanjutnya *Rohatgi* mengatakan bahwa "*object and purpose*" tidak memberikan interpretasi yang terpisah dari setiap ketentuan di dalam P3B.
- Menurut *Vogel* dan *Prokisch* (*IFA Cahiers Vol 78A, General Report 1998*), "*Object and purpose*" ditentukan berdasarkan kepada teks, dan maksud dari kedua negara adalah penting sepanjang tujuan tersebut diungkapkan dalam teks dimaksud. Hal ini akan berakibat kemungkinan ditolaknya interpretasi harafiah dari sudut pandang international law bila faktor-faktor lain mengharuskannya. Jadi arti yang masuk akal atau arti yang jelas harus relevan terhadap "*object and purpose*".
- Pemberian interpretasi berdasarkan Pasal 31 (Konvensi Wina) adalah "*single rule*" (*Rohatgi*, hal 41), yaitu menerapkan pendekatan kesatuan untuk memberikan interpretasi. Jadi "*ordinary meaning*" dari suatu istilah ditentukan dalam teksnya dalam "*context and purpose*".

Teori untuk penafsiran dari perjanjian internasional menurut studi yang dilakukan oleh *Filtzmaurice*, menyangkut lima azas (*Sumaryo Suryokusumo*, hal 88) yaitu:

- i) Azas aktualitas dimana penafsiran itu dilakukan secara tekstual (*textual interpretation*).
- ii) Azas yang melihat pada arti biasa atau menurut aslinya (*natural or ordinary meaning*).
- iii) Azas integrasi dimana penafsiran terhadap suatu perjanjian itu dilakukan secara keseluruhan (*integration*).
- iv) Azas efektif (*ut res magis valeat quam pereat*)
- v) Azas kebiasaan yang semakin berguna sesudahnya (*subsequent practice*).

2.1.4 Pasal 32 VCLT

Rumusan Pasal 32 dari Konvensi Wina adalah sebagai berikut.

Article 32 – Supplementary means of interpretation

Recourse may be had to supplementary means of interpretation, including the preparatory work of the treaty and the circumstances of its conclusion, in order to confirm the meaning resulting from the application of Article 31, or to determine the meaning when the interpretation according to article 31:

- (a) *leaves the meaning ambiguous or obscure; or*
- (b) *leads to a result which is manifestly absurd or unreasonable.”*

Ketentuan Pasal 32 tersebut memberi kemungkinan bahan-bahan atau dokumen lain yang penting sebagai pelengkap untuk keperluan interpretasi untuk menghindari pemberian interpretasi yang tidak jelas, *absurd* sebagaimana yang diatur di Pasal 31, atau untuk menegaskan interpretasi berdasarkan penerapan Pasal 31 tersebut (Rohatgi, 2005, hal 42). Di dalam konteks P3B ketentuan Pasal 32 tersebut menimbulkan pertanyaan yaitu bagaimana status dari *OECD Commentary* sebagai dasar hukum untuk memberikan interpretasi terhadap P3B.

Dalam prakteknya dasar yang dipergunakan dalam negosiasi P3B adalah *OECD dan United Nations Model (UN Model)* oleh karena itu kedua model tersebut dipakai sebagai acuan dalam memberikan interpretasi P3B. Menurut *Ines Hofbauer, OECD Model dan Commentary* nya dapat diterima sebagai acuan untuk keperluan interpretasi secara keseluruhan (Lang, 2001).

Menurut *Vogel*:

“The OECD Model Convention and its Commentary are very important for the interpretation of tax treaties in that they provide a source from the courts of different States can seek common interpretations”.(hal. 43)

Pendapat-pendapat yang disebutkan di atas memberikan kesimpulan bahwa *Commentary* dari *OECD dan UN Model* dapat dijadikan rujukan untuk

memberi interpretasi dari suatu P3B yang menggunakan Model tersebut sebagai dasar.

2.2 Pasal 3 ayat (2) OECD Model

Di dalam OECD Model dan United Nations Model istilah-istilah yang digunakan di dalam P3B diberi definisi di Pasal 3 ayat (1) dan pasal-pasal lain yang mengatur jenis-jenis penghasilan tertentu. Definisi dari istilah-istilah tersebut dimasukkan di dalam aturan yang bersangkutan, yaitu definisi:

- "permanent establishment" di Pasal 5;
- "immovable property" di Pasal 6;
- "dividends" di Pasal 10;
- "interest" di Pasal 11;
- "royalty" di Pasal 12

Istilah yang tidak diberi definisi maka interpretasinya tunduk kepada Pasal 3 ayat (2). Rumusan Pasal 3(2) ini mengalami perubahan rumusan pada tahun 1995, dan disajikan seperti di bawah ini:

<i>Versi sebelum 1995</i>	<i>Versi 1995</i>
<p><i>As regards the application of the Convention by a Contracting State any term not defined therein shall, unless the context requires, have the meaning which it has under the law of that State concerning the taxes to which the Convention applies.</i></p>	<p><i>As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, <u>any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under the laws of that State.</u></i></p>

Rumusan Pasal 3(2) dari Model sebelum tahun 1995 menimbulkan masalah dalam hubungannya dengan peraturan perundang-undangan yang mana yang harus dijadikan rujukan, yaitu pilihan antara (*OECD Commentary, paragraph 11, hal 70*):

- Peraturan perundang-undangan yang berlaku pada saat P3B ditandatangani; atau
- Peraturan perundang-undangan pada saat P3B diterapkan.

Pemecahan yang ditempuh oleh OECD dalam hal ini ialah dengan mengubah rumusan dari Pasal 3(2).

Perubahan dari ketentuan tersebut menunjukkan bahwa interpretasi dari Pasal 3(2) adalah "*ambulatory*" dan bukan "*static*". Dalam hubungan ini *Vogel* berpendapat bahwa perubahan atas *Commentary* setelah suatu *treaty* ditandatangani maka tidak berarti lalu perubahan tersebut berlaku *retroaktif* (*Rohatgi, hal 45*).

Pendapat *Vogel* tentang Pasal 3(2) adalah sebagai berikut:

"Article 3(2) is a general rule of interpretation, as compared to the special rules of interpretation of Model Convention and the various Double Taxation Convention. It is, on the other hand, itself a special rules of interpretation in relation to the general rules governing interpretation of DTCs and as such takes precedence over those general rules. Though Article 3(2) thus has a precedence over general rules of interpretation, its scope is limited. The rules governs no more than the interpretation of words (terms) used in the treaty. It provides no reliance on general legal principles of domestic law.

Menurut *Vogel* menyangkut penerapan Pasal 3(2) adalah sebagai berikut.

"The first and foremost reason why the term cannot be interpreted by reference to the domestic law of the State applying the treaty is that none of the national tax systems in question offer a precise definition of the terms "beneficial owner". The term must, therefore, be interpreted with reference to the context of the treaty, and particularly with a view to the purpose pursued by the restriction.

Menurut OECD penerapan Pasal 3(2) dilakukan hanya apabila berdasarkan pengertian "*context*" tidak diperlukan interpretasi yang lain. Pengertian *context*

menurut OECD ditentukan berdasarkan maksud dan tujuan dari P3B dimaksud oleh kedua negara.

Menurut *Lang* arti "*context*" dalam Pasal 3(2) *OECD* berbeda dengan arti menurut Pasal 31(2) Konvensi Wina. Pasal 31(2) Konvensi Wina pengertian "*context*" diberi arti yang bersifat textual sedangkan berdasarkan Pasal 3(2) *OECD* istilah "*context*" harus diartikan dengan luas (*Lang*, hal 86).

Dengan perkataan lain, istilah "*context*" berdasarkan Konvensi Wina diberi arti yang sempit karena istilah tersebut, berdasarkan Pasal 31(2) Konvensi Wina adalah bersifat *textual*, yaitu penjelasan yang diberikan sebelum dan sesudah istilah yang bersangkutan. (*Rohatgi*, hal. 49) Banyak ahli cenderung untuk memberikan interpretasi yang lebih luas karena Pasal 31 dan 32 dari Konvensi Wina mempertimbangkan dua hal yaitu *i*) kebijakan P3B dari *kedua* negara pada saat dilakukan perundingan P3B dan sesudahnya, *ii*) lingkungan undang-undang domestik pada saat sedang dilakukan perundingan, dan *iii*) latar belakang ekonomis dan diplomatik dari P3B dimaksud. (*John F. Avery Jones, The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3(2) – Part II (British Tax Review – Dikutip oleh Rohatgi*, hal. 50.)

Perubahan rumusan dari Pasal 3(2) yang dilakukan pada tahun 1995 mengisyaratkan bahwa pendekatan dari pasal tersebut adalah dinamis, sepanjang "*context*" nya tidak mengatakan secara lain.

Konvensi Wina merupakan induk dari perjanjian internasional yang mengatur patokan-patokan baku untuk memberi interpretasi. Menurut *Prof. Sumaryo Suryokusumo*,

....Jika dinilai bahwa arti dari sesuatu perjanjian itu memang sudah jelas, maka perjanjian itu dapat diterapkan dan bukan ditafsirkan. Oleh karena itu penafsiran pada hakekatnya merupakan suatu proses kedua yang hanya dapat dilakukan jika perjanjian itu tidak mungkin dirasakan masuk akal, khususnya terhadap istilah dalam suatu perjanjian (hal. 88).

Pendapat para ahli berbeda menyangkut cakupan Pasal 3 ayat (2) dari *OECD Model*, yaitu apakah istilah yang tidak diberi definisi di dalam P3B interpretasinya merujuk kepada ketentuan tersebut, yang berarti harus mengacu

kepada undang-undang domestik negara yang melaksanakan P3B.

Walaupun tidak memberikan definisi dari *BO*, OECD menawarkan alternatif pendekatan atas masalah tersebut melalui penerapan beberapa macam tes yang dimaksudkan supaya ketentuan dari P3B tidak dinikmati oleh yang tidak berhak. Pendekatan ini juga dijadikan landasan teori karena secara tidak langsung mencegah perbedaan interpretasi.

2.3 Undang-undang Nomor 10 Tahun 2004

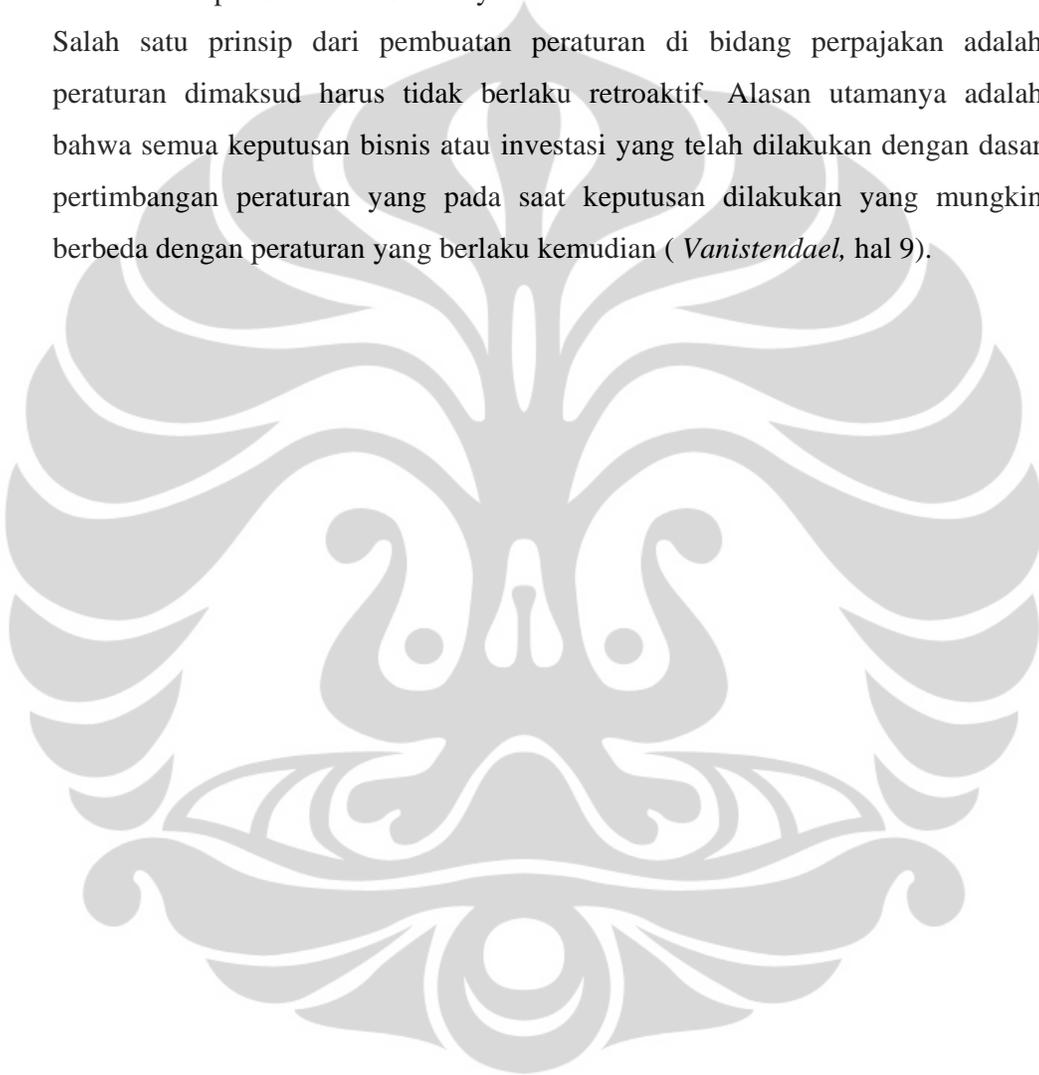
Undang-undang Nomor 10 Tahun 2004 Tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan, adalah undang-undang yang mengatur tentang pembuatan peraturan perundang-undangan yang antara lain memuat asas-asas yang dianut dalam penyusunan peraturan, muatan materi, saat berlakunya dan sosialisasinya. Salah satu asas yang dianut di dalam materi muatan peraturan perundang-undangan adalah asas ketertiban dan kepastian hukum [Pasal 6 ayat (1)]. Yang dimaksud dengan "asas ketertiban dan kepastian hukum menurut penjelasan dari pasal tersebut adalah bahwa setiap materi muatan peraturan perundang-undangan harus dapat menimbulkan ketertiban dalam masyarakat melalui jaminan adanya kepastian hukum.

Undang-undang tersebut juga mengatur kapan suatu peraturan perundang-undang mulai berlaku, yaitu pada saat peraturan yang bersangkutan diundangkan. Hal ini secara implisit mengatakan bahwa berlakunya suatu peraturan perundang-undangan tidak boleh retroaktif (Angka 124 – Contoh dari berlakunya peraturan perundang-undangan). Hal ini sejalan dengan asas yang dianut yang diatur di Pasal 6 karena suatu peraturan yang berlaku secara retroaktif akan menimbulkan ketidakpastian hukum.

Frans Vanistendael, dalam tulisannya berjudul *Legal Framework for Taxation*) menyebutkan bahwa dalam pembuatan suatu aturan pajak harus memperhatikan prinsip-prinsip seperti disebut di bawah ini (*Tax Law Design and Drafting, vol. 1 : International Monetary Fund 1996, edited by Victor Thuronyi*):

- Principle of equality;
- Principle of Fair Play or Public Trust in Tax Administration;
- Principles of Proportionality and Ability to Pay;
- Principle of Nonretroactivity.

Salah satu prinsip dari pembuatan peraturan di bidang perpajakan adalah peraturan dimaksud harus tidak berlaku retroaktif. Alasan utamanya adalah bahwa semua keputusan bisnis atau investasi yang telah dilakukan dengan dasar pertimbangan peraturan yang pada saat keputusan dilakukan yang mungkin berbeda dengan peraturan yang berlaku kemudian (*Vanistendael*, hal 9).



BAB III

LATAR BELAKANG PERUSAHAAN

3.1 Pendirian

PT TGI didirikan berdasarkan akte notaris Fathiah Helmi, SH No.1 tanggal 1 Februari 2002. Akta pendirian disahkan oleh Menteri Kehakiman dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia dalam Surat Keputusan No. C-02487.HT.01.01.TH 2002 tanggal 13 Februari 2002 dan diumumkan dalam Tambahan No. 4438 Berita Negara No. 37 tanggal 7 Mei 2002. Perusahaan terdaftar di Departemen Perindustrian dan Perdagangan pada tanggal 6 Maret 2002 dan memperoleh ijin usaha transportasi gas dari Departemen Energi dan Sumbar Daya Mineral Republik Indonesia pada tanggal 26 Februari 2002. Perusahaan memperoleh persetujuan dari Badan Koordinasi Penanaman Modal (BKPM) berdasarkan Surat Keputusan No. 72/V/PMA/2002 untuk mengubah status perusahaan menjadi Penanaman Modal Asing.

Anggaran dasar Perusahaan diubah pada tanggal 7 Oktober 2002 berdasarkan Akta Notaris Fathiah Helmi, SH No. 22 mengenai peningkatan modal dasar, ditempatkan dan disetor penuh, dan perubahan komposisi pemegang saham. Perubahan tersebut telah disetujui oleh Menteri Kehakiman dan Hak Asasi Manusia Republik Indonesia dalam Surat Keputusan No. C-19676.HT.01.04 tanggal 11 Oktober 2002 dan diumumkan dalam Tambahan No. 13637 Berita Negara No. 90 tanggal 8 November 2002.

Berdasarkan Pasal 3 Anggaran Dasar Perusahaan, Perusahaan bergerak di bidang transportasi gas. Kantor Perusahaan berlokasi di K.H. Zainul Arifin No. 20, Jakarta dan kegiatan usahanya berlokasi di Sumatra Selatan, Jambi dan Riau.

Infrastruktur gas Perusahaan, yang terdiri dari Jaringan Pipa Transmisi Grissi-Duri dan Grissik-Singapura diserahkan dari PT Perusahaan Gas Negara (persero) Tbk. TGI mulai mengoperasikan Jaringan Pipa Transmisi

Grissik-Duri sejak tanggal Perjanjian Pengalihan Aset, yaitu tanggal 9 Maret 2002, dan Jaringan Pipa Transmisi Grissik-Singapura sejak tanggal pengalihan aset, yaitu tanggal 2 Juli 2004.

3.2 Susunan Pemegang Saham dan Pengurus

Pemegang saham beserta jumlah penyertaannya adalah sebagai berikut.

Daftar Pemegang Saham	Jumlah saham	Persentase kepemilikan	Nilai penyertaan (US\$)
PT Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk	410.628	59,75%	41,323,136
Transasia Pipeline Company Pvt Ltd	274.898	40,00%	27,664,084
Yayasan Kesejahteraan Pegawai PT Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk	1.718	0,25%	172,889
Jumlah	687.244	100%	69,160,109

3.3 Pinjaman Pemegang Saham

Pada tanggal 4 Desember 2002 dan 28 Januari 2003 TGI mengadakan Perjanjian Pinjaman Pemegang Saham (*Shareholder Loan Agreement*) dengan PGN dan Transasia. Pinjaman tersebut diperlukan untuk pembiayaan proyek pembangunan jaringan pipa Grissik-Singapura.

Transasia adalah perusahaan yang didirikan di Mauritius, dengan modal dasar USD 1,000,000.- dengan daftar pemegang saham adalah sebagai berikut:

Nama Perusahaan	Tempat Pendirian	Alamat
Petronas International Corporation Ltd. Modal disetor - 35%	A company incorporated in Federal Territory of Labuan, Malaysia	Unit 13(E), Level 13, Main Office Tower, Financial Park, Jalan Merdeka, 87000, Federal Territory of Labuan Malaysia
Conoco Indonesia Holding Ltd. Modal disetor -35%	A company incorporated in the British Virgin Islands	Romasco Place, Wicharms Cay 1, PO Box 3140, Road Town, Tortola, British Virgin Islands
SPC Indo-Pipeline Co. Ltd Modal disetor – 15%	A company incorporated in British Virgin Islands	PO Box 957, Offshore Incorporations Centre, Road Town, Tortola, British Virgin Islands
Talisman Transgasindo Ltd. Modal disetor – 15%	A company incorporated in Barbados	Chancery House, High Street, Bridgetown, Barbados

Jumlah pinjaman dari Pemegang Saham (*Loan Agreement, 4 December 2002*) adalah sebagai berikut:

PGN:	US\$ 29,770,200.00
Transasia:	US\$ 19,846,800.00

Jumlah pinjaman berdasarkan *Loan Agreement* 28 Januari 2003 adalah

PGN:	US\$ 7,756,800.00
Transasia:	US\$ 5,171,200.00

Dalam tahun 2003 TGI membayar bunga kepada Transasia sebesar Rp 42.667.354.446,-- sedangkan dalam tahun 2004 adalah Rp 80.594.792.534,-

BAB IV

ANALISIS DAN HASIL PENELITIAN

4.1 Koreksi Pemeriksa Pajak

Dalam tahun 2003 TGI membayar bunga kepada Transasia sebesar Rp 42.667.354.446 dan memotong PPh Pasal 26 sesuai dengan tarif P3B yaitu 10%, sehingga PPh yang dipotong adalah Rp 4.266.735.445,-. Oleh pemeriksa hal ini dikoreksi dengan menerapkan tarif 20% karena menganggap bahwa Transasia bukan *BO* dari bunga tersebut. Dasar hukum yang dipakai adalah SE-04/PJ.34/2005 tanggal 7 Juli 2005.

Surat Edaran tersebut merupakan petunjuk penetapan kriteria "*Beneficial Owner*" sebagaimana yang tercantum dalam P3B antara Indonesia dengan negara lainnya. Judul dari surat edaran tersebut memberi indikasi bahwa petunjuk dimaksud berlaku untuk semua P3B yang berlaku. Secara garis besar SE dimaksud memberikan kriteria *BO* seperti berikut:

- Yang dimaksud dengan "*BO*" adalah pemilik sebenarnya dari penghasilan berupa dividen, bunga dan atau royalti baik wajib pajak perorangan maupun wajib pajak badan, yang berhak sepenuhnya untuk menikmati secara langsung manfaat penghasilan-penghasilan tersebut.
- Dengan demikian maka "*special purpose vehicle*" dalam bentuk "*conduit company*", "*paper box company*", "*pass through company*" serta sejenis lainnya, tidak termasuk dalam pengertian "*BO*" tersebut di atas.

Dasar penolakan atas permohonan keberatan TGI adalah sebagai berikut:

- Bahwa P3B merupakan perjanjian perpajakan antara dua negara atau lebih yang bertujuan mengatur pembagian hak pemajakan atas penghasilan yang diterima atau diperoleh oleh penduduk salah satu negara yang mengadakan perjanjian tersebut sehingga dapat mencegah timbulnya pengenaan pajak berganda (*double taxation*) dan juga untuk mencegah terjadinya pengelakan dan penghindaran pajak (*tax evasion dan tax*

avoidance). Dengan demikian penafsiran atas istilah-istilah dalam P3B harus juga selalu dikaitkan dengan maksud dan tujuan P3B tersebut, yaitu untuk menghindari pengenaan pajak berganda dan untuk mencegah pengelakan dan penghindaran pajak.

- DJP merujuk kepada Pasal 11(2) P3B Indonesia-Mauritius yang antara lain menyatakan bahwa: *"Interest may also be taxed in the Contracting State in which it arises and according to the law of that State, but if the recipient is the beneficial owner of the interest the tax so charged so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the interest."* Dari bunyi kalimat pertama pasal tersebut telah jelas bahwa Indonesia berhak untuk mengenakan pajak terhadap bunga yang bersumber dari Indonesia sesuai dengan ketentuan domestiknya. Bagian kalimat yang kedua menyatakan bahwa apabila penerima bunga tersebut menyatakan *beneficial owner*, maka pajak yang dikenakan tidak boleh melebihi 10 persen dari jumlah bruto. Dengan demikian secara umum pengenaan pajak atas bunga yang bersumber dari Indonesia adalah berdasarkan ketentuan domestik Indonesia yakni dengan tarif 20%. Akan tetapi secara khusus tarif tersebut dapat diturunkan menjadi 10% apabila penerima penghasilan bunga yang berkedudukan di *treaty partner* merupakan *beneficial owner* dari bunga dimaksud.
- Dari data yang ada, diperoleh keterangan bahwa Transasia merupakan sebuah perusahaan yang bergerak di bidang keuangan/pembiayaan yang oleh sebuah konsorsium yang terdiri dari beberapa perusahaan minyak dan gas berskala internasional. Dengan demikian, Transasia merupakan entitas yang bergerak atas nama pemiliknya (*acts on behalf of the beneficial owners*), dan memiliki kekuasaan yang terbatas atas penghasilan yang diperolehnya. Di samping itu, berdasarkan *Shareholders Loan Agreement* diketahui bahwa Pemohon Banding menanggung PPh Pasal 26 yang terutang atas pembayaran bunga kepada Transasia sehingga secara ekonomis tidak terdapat pengenaan pajak

berganda (*economic double taxation*) sehingga P3B sebenarnya tidak relevan diterapkan karena pembentukan P3B antara lain dimaksudkan untuk mencegah timbulnya *economic double taxation* tersebut.

➤ DJP merujuk SE-03/PJ.101/1996 tanggal 29 Maret 1996 tentang penerapan P3B, antara lain ditegaskan sebagai berikut:

✚ WP luar negeri wajib menyerahkan asli Surat Keterangan Domisili (SKD) kepada pihak yang membayarkan penghasilan dan menyampaikan fotocopi SKD tersebut kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak tempat pihak yang membayarkan penghasilan terdaftar. SKD asli tersebut menjadi dasar bagi pihak yang membayarkan penghasilan untuk menerapkan PPh Pasal 26 sesuai ketentuan yang ditegaskan dalam P3B yang berlaku antara Indonesia dengan negara tempat kedudukan wajib pajak luar negeri tersebut.

✚ SKD diterbitkan oleh *Competent Authority* atau wakilnya yang sah di negara mitra P3B. Namun demikian, SKD yang dibuat oleh pejabat pada Kantor Pelayanan tempat wajib pajak luar negeri yang bersangkutan terdaftar dapat diterima dan dipersamakan dengan SKD yang dibuat oleh *Competent Authority*.

➤ Dapat disimpulkan bahwa Transasia bukan merupakan *beneficial owner* atau pemilik sebenarnya dari penghasilan berupa pembayaran bunga dari TGI, sehingga Transasia tidak berhak atas fasilitas pengurangan tarif PPh sebagaimana dimaksud Pasal 11 ayat (2) P3B antara Indonesia dengan Mauritius. Dengan demikian, tarif pajak yang seharusnya digunakan oleh pemohon banding sebagai pemotong PPh adalah tarif pajak sebagaimana dimaksud Pasal 26 ayat (1) UU PPh yaitu sebesar 20%.

DJP menyitir definisi "BO" dari *Black's Law Dictionary*: "*One recognized in equity as the owner of something because use and title belong to that person, even though legal title may belong to someone else.*"

Definisi BO berdasarkan *Black's Law* tersebut dijadikan sebagai acuan dalam Surat Edaran No. 04/2005.

SE 04/2005 memberi definisi *BO* yaitu pemilik sebenarnya dari penghasilan berupa dividen, bunga dan royalti, yang berhak sepenuhnya untuk menikmati secara langsung manfaat penghasilan-penghasilan tersebut. Definisi tersebut sifatnya sangat umum dan langsung diterapkan terhadap Transasia dan kemudian langsung menyimpulkan bahwa Transasia bukan *BO* dari bunga yang dibayar oleh TGI.

SE-04 tersebut diterbitkan pada tahun 2005 untuk mengatur transaksi yang terjadi pada tahun 2003, sehingga pada dasarnya hal ini bertentangan dengan asas yang dianut dalam pembentukan peraturan perundang-undangan berdasar Undang-undang Nomor 10 Tahun 2004, yaitu bahwa suatu peraturan tidak boleh berlaku secara retroaktif.

Masalah inilah yang diangkat oleh *Vanistendael* menyangkut "*nonretroactivity*" bahwa seandainya aturan tersebut dikeluarkan pada tahun 2003, dengan asumsi bahwa kasusnya masuk dalam cakupan Pasal 3 ayat (2) P3B Indonesia-Mauritius, TGI akan menyesuaikan transaksinya berdasarkan implikasi ekonomisnya pada saat itu. Dalam perjanjian pinjaman bunga yang dibayar kepada Transasia adalah bersih, artinya PPh yang terutang menjadi beban TGI. Dari sudut pandang TGI, dengan menanggung beban PPh maka *cost of money* menjadi lebih tinggi. Hal inilah yang merupakan faktor yang mempengaruhi keputusan mengenai pinjaman oleh TGI.

Dengan menerbitkan SE-04/2005 tersebut secara tidak langsung DJP menganggap bahwa masalah *BO* masuk dalam cakupan Pasal 3 ayat (2). Hal ini tidak sesuai dengan pendapat beberapa ahli perpajakan internasional, seperti disebutkan di bawah ini.

Vogel (1999, p. 562) mengatakan:

"The first and foremost reason why the term cannot be interpreted by reference to the domestic law of the State applying the treaty is that none of the national tax in question offer a precise definition of the terms "beneficial owner".

DJP menyimpulkan bahwa Transasia bukan merupakan *BO* atas bunga yang

dibayar oleh TGI karena Transasia merupakan entitas yang bergerak atas nama pemiliknyanya dan mempunyai kekuasaan yang terbatas atas penghasilan tersebut. Apabila dilihat dari suatu struktur perusahaan yang modalnya terbagi atas saham maka kegiatan entitas tersebut selalu dikendalikan oleh pemegang sahamnya. Jadi merupakan suatu hal yang naif jika mengatakan bahwa Transasia tidak mempunyai kekuasaan atas bunga yang dibayar oleh TGI.

DJP berpendapat bahwa wajib pajak luar negeri penerima penghasilan berupa bunga tidak secara langsung dapat menikmati fasilitas penurunan tarif hanya dengan menunjukkan Surat Keterangan Domisili. Dan definisi *BO* yang dituangkan dalam SE tersebut dimaksudkan untuk menciptakan kepastian hukum. Justru sebaliknya SE tersebut menciptakan ketidakpastian hukum karena memberlakukan peraturan secara retroaktif sehingga tidak menciptakan kepastian hukum sesuai dengan asas yang wajib dipegang sesuai dengan ketentuan Pasal 6 ayat (1) Undang-undang No. 24 Tahun 2004.

Alasan lain yang dijadikan dasar oleh DJP bahwa Transasia bukan *BO* dari penghasilan bunga dimaksud karena TGI menanggung PPh atas bunga yang dibayarnya (*gross up*). Di dalam praktek transaksi finansial pajak atas bunga yang ditanggung oleh kreditur adalah suatu hal yang lazim karena posisi debitur yang lemah. Dari sudut pandang kreditur, jumlah penghasilan yang diterimanya menjadi lebih besar karena penghasilan yang harus dilaporkan adalah jumlah yang sudah di-gross-up. Dan atas penghasilan tersebut dikenai pajak di Mauritius dan berhak atas kredit pajak yang dibayar di Indonesia, yang pelunasannya dilakukan melalui pemotongan oleh TGI. Hal ini bukan merupakan alasan untuk mengatakan bahwa kreditur dimaksud bukan *BO* dari bunga yang diterimanya. Dengan demikian, alasan pemeriksa mengatakan bahwa dengan gross up tersebut tidak terjadi *economic double taxation* adalah keliru. Transasia dapat menunjukkan *Certificate of Resident* yang diterbitkan oleh Pejabat yang Berwenang di Mauritius, artinya adalah bahwa Transasia adalah wajib pajak yang berdomisili di Mauritius.

Dalam hubungan ini pemeriksa tidak mempertimbangkan "*Personal scope*" dari

suatu P3B yaitu bahwa yang orang atau badan yang dicakup oleh P3B adalah mereka yang menjadi subjek pajak dari dua negara yang mengadakan persetujuan.

Pasal 1 dari P3B Indonesia-Mauritius berbunyi sebagai berikut:

"The Agreement shall apply to persons who are residents of one or both states".

Kemudian definisi "resident" diatur di Pasal 4 dari P3B tersebut, yang rumusannya adalah sebagai berikut:

"1. For the purpose of this Agreement, the term "resident of a Contracting State" means any person who under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of similar nature. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State."

Rumusan dari "resident" tersebut jelas mengacu kepada definisi di dalam undang-undang domestik masing-masing negara. *OECD Commentary* dari *Article 4* tersebut (*OECD 2008 Version – p 72*) menyebutkan seperti berikut:

"4. Conventions for the avoidance of double taxation do not normally concern themselves with the domestic laws of the Contracting States laying down the conditions under which a person is treated fiscally as "resident" and, consequently, is fully liable to tax in that State. They do not lay down standards which the provisions of the domestic laws on "residence" have to fulfill in order that claims for full tax liability can be accepted between the Contracting States. In this respect the States take their stand entirely on the domestic laws.

Penjelasan dari *Article 4* tersebut diatas secara jelas menyebutkan bahwa definisi "resident" merujuk kepada undang-undang domestik masing-masing negara, Suatu P3B tidak mengatur syarat-syarat kapan suatu badan dianggap sebagai "resident" untuk dapat menikmati ketentuan di dalam P3B dimaksud.

Dalam kasus TGI ini DJP berpendapat bahwa Transasia tidak berhak menikmati ketentuan di dalam P3B, walaupun dapat menunjukkan Surat Keterangan Domisili (*Certificate of Resident*). DJP menganggap bahwa TGI tidak berhak

menikmati P3B karena dianggap bukan BO, namun DJP tidak memberikan bukti bahwa Transasia bukan BO. Jadi DJP hanya sampai pada tahap menentukan bahwa Transasia bukan BO namun tidak menetapkan siapa yang BO dari bunga yang dibayar oleh TGI.

Dari alasan yang dijadikan dasar oleh DJP, dari sudut pandang landasan teori yang dipakai, DJP mengabaikan sama sekali pedoman interpretasi sebagaimana diatur dalam Pasal 31 VCLT dan Pasal 3(2) P3B.

4.2 Sanggahan TGI

Dasar pertimbangan yang dijadikan dasar adalah bahwa istilah "BO" tidak dirumuskan di dalam P3B, oleh karena itu Article 3(2) merupakan ketentuan yang harus dijadikan rujukan. *Article 3(2)* dari P3B berbunyi sebagai berikut:

"(2) As regards the application of the Agreement by a Contracting State any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning which it has under the laws of that State concerning the taxes to which the Agreement applies."

Dari sudut pandang Indonesia sebagai negara yang melaksanakan P3B maka definisi "BO" harus merujuk kepada ketentuan Undang-undang Pajak Penghasilan. Tetapi Undang-undang Pajak Penghasilan tidak merumuskan definisi tersebut. Surat Edaran No. SE-04/PJ.34/2005 tanggal 7 Juli 2005 bukan merupakan bagian dari perundang-undangan pajak Indonesia, sehingga tidak memenuhi ketentuan dari Pasal 3(2) dari P3B. Alasan yang dipakai oleh pemeriksa yang menentukan bahwa Transasia bukan BO dari bunga yang dibayar oleh TGI hanya berdasarkan asumsi dan tafsiran semata dengan menganggap bahwa Transasia yang berdomisili di Mauritius adalah "conduit company".

SE tersebut tidak menerangkan secara jelas syarat atau kriteria suatu perusahaan dikatakan sebagai "special purpose vehicle", "conduit company" "paper box company", dan istilah-istilah tersebut tidak diberi definisi di dalam Undang-undang Pajak Penghasilan.

Oleh karena itu faktor untuk menentukan apakah TGI memotong PPh atas bunga yang dibayar kepada Transasia sesuai tarif sebagaimana diatur di P3B atau tidak, ditentukan berdasarkan konteksnya. Yang dimaksud dengan "interpretasi dari suatu P3B berdasarkan konteksnya" adalah tidak saja bahwa P3B dimaksudkan untuk menghindarkan pajak berganda, tetapi juga bahwa apabila penerima penghasilan adalah *resident* dari negara mitra P3B maka ketentuan P3B harus diberlakukan.

Menurut *Rohatgi* arti dari *context*" berdasarkan interpretasi atas Pasal 31 VCLT, adalah sebagai berikut:

The "context" is restrictively defined to include the entire text of the treaty, its preamble and annexures [VCLT Article 31(2)]. It also covers additional material included in any related agreement or instrument, such as protocols, notes, letters, explanations or memoranda of understanding, which were mutually agreed upon by all treaty partners in the time the treaty was concluded.

Selanjutnya *Rohatgi* mengatakan sebagai berikut:

A tax treaty is required to be interpreted as a whole and its meaning should be consistent with the entire agreement in its context and object and purpose, and not be based on its individual provisions.

DJP telah menafsirkan kata-kata "ditentukan dalam konteksnya" secara sempit, yaitu kalau penghasilan yang berasal dari Indonesia di Mauritius dikenakan pajak dengan tarif rendah atau tidak dikenakan pajak maka "*resident*" tersebut tidak berhak menikmati P3B. Argumentasi ini oleh TGI disanggah dengan merujuk kepada ketentuan *Article 1 dan 4* dari P3B Indonesia-Mauritius.

Article 1 berbunyi sebagai berikut:

"The Agreement shall apply to persons who are residents of one or both states".

Pasal 4 sebagaimana telah disebutkan di muka, merupakan definisi "*Resident*" yang disebut di Pasal 1, yang pada dasarnya merujuk kepada undang-undang domestik masing-masing negara. Apabila "*Resident*" dari Mauritius penghasilan

tertentu yang diperolehnya dari luar negeri, tidak dikenakan pajak di Mauritius berdasarkan undang-undang yang berlaku di negara tersebut maka hal itu tidak berarti bahwa "Resident" tersebut tidak memenuhi "...liable to tax ..". Dengan demikian sesuai dengan Surat Edaran No. SE-03/PJ1013/1999 tanggal 29 Maret 1999, TGI telah memenuhi ketentuan tersebut. SE tersebut berisi antara lain:

- Wajib Pajak luar negeri (WPLN) wajib menyerahkan asli Surat Keterangan Domisili (SKD) kepada pihak yang membayarkan penghasilan dan menyampaikan fotokopi SKD tersebut kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak tempat pihak yang membayarkan penghasilan terdaftar. SKD asli tersebut menjadi dasar bagi pihak yang membayarkan penghasilan untuk menerapkan PPh Pasal 26 sesuai ketentuan yang ditegaskan dalam P3B yang berlaku antara Indonesia dengan negara tempat kedudukan WPLN tersebut.
- SKD diterbitkan oleh *Competent Authority* atau wakilnya yang ditunjuk di negara mitra P3B. Namun demikian, SKD yang dibuat oleh pejabat pada Kantor Pelayanan Pajak tempat WPLN yang bersangkutan terdaftar dapat diterima dan dipersamakan dengan SKD yang diterbitkan oleh *Competent Authority*.

Dari sudut pandang landasan teori, argumentasi TGI menyangkut dua hal, yaitu bahwa i) istilah BO masuk dalam cakupan Pasal 3(2), yang definisinya tidak diatur di dalam Undang-undang PPh, ii) karena tidak diberi definisi maka interpretasinya harus melihat dalam "context" P3B. Yang dimaksud dengan "context" disini adalah pengertian dalam arti luas yaitu interpretasi P3B secara keseluruhan (Rohatgi, hal 40). Mencegah terjadinya pengenaan pajak berganda merupakan tujuan dari suatu P3B. Dalam kasus TGI, bunga yang dibayar kepada Transasia dikenakan 10% sesuai dengan P3B, dan ditangan Transasia penghasilan berupa bunga dilaporkan di Mauritius (dengan jumlah yang di-gross-up), dikenai pajak di Mauritius dan pemotongan PPh sebesar 10% merupakan kredit pajak. Apabila Indonesia TGI diwajibkan memotong PPh sebesar 20% maka tidak seluruhnya dapat dikreditkan karena Mauritius hanya mengakui kredit pajak sebesar 10% sesuai dengan P3B. Apabila hal itu terjadi

maka akan terdapat pengenaan pajak berganda.

4.3 Dasar Pertimbangan Majelis Hakim

Hal-hal yang menjadi pertimbangan Majelis dalam mengambil keputusan atas sengketa ini adalah sebagai berikut.

4.3.1 Majelis Melakukan Tinjauan atas Pasal 1, Pasal 4 dan Pasal 11 P3B Indonesia-Mauritius.

Pasal 1 P3B adalah pasal yang menentukan *personal scope* dari P3B yang berbunyi: *"This Agreement shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States."* Ketentuan ini merupakan cakupan, dari sudut pandang subjeknya, dari P3B yaitu *"person"* yang merupakan *"resident"* dari kedua negara. Pasal 4 ayat (1) berbunyi sebagai berikut:

"1. For the purpose of this Agreement, the term "resident of a Contracting State" means any person who under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of similar nature. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State."

Menurut Majelis Hakim Pasal 4 tersebut memberi batasan mengenai *"resident"* dari negara yang mengadakan perjanjian, yang mengatur tentang terhadap siapa perlakuan perpajakan (*tax treatment*) itu berlaku, tetapi tidak mengatur bagaimana perlakuan perpajakannya.

Pasal 11 ayat (1) dari P3B berbunyi sebagai berikut:

"Interest arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State".

Sedangkan ayat (2) dari Pasal 11 berbunyi sebagai berikut:

"However, subject to the provisions of paragraph 3, such interest may also be taxed in the other Contracting State in which it arises and according to the law of that State, but if the recipient is the beneficial owner of the interest the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the interest."

Ketentuan tersebut terdiri dari dua anak kalimat, yaitu:

- ✚ *However, subject to the provisions of paragraph 3, such interest may also be taxed in the Contracting State in which it arises and according to the law of that State, dan*
- ✚ *but if the recipient is the beneficial owner of the interest the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the interest.”*

Rumusan dari ketentuan ayat (2), menurut Majelis Hakim, mengandung dua macam perlakuan yaitu:

- ✚ terhadap penerima penghasilan bunga yang bukan merupakan *beneficial owner* dikenakan pajak berdasarkan Undang-undang negara sumber (dalam hal ini Undang-undang Pajak Penghasilan 1984) dengan tarif pemotongan 20%;
- ✚ terhadap penerima penghasilan berupa bunga yang merupakan *beneficial owner* dikenakan pajak tidak lebih dari 10% dari jumlah bruto.

Karena istilah "*beneficial owner*" di dalam P3B Indonesia-Mauritius tersebut tidak ditemukan definisi atau batasannya, maka sesuai dengan ketentuan Pasal 3 ayat (2) P3B terminologi yang tidak diberi definisi, harus dirujuk di undang-undang domestik negara yang menerapkan P3B, yang dalam hal ini adalah Indonesia. Namun demikian, baik Undang-undang Pajak Penghasilan maupun Undang-undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan tidak memberi rumusan.

Dasar pertimbangan Majelis Hakim tersebut secara tidak langsung menganggap bahwa istilah BO masuk dalam cakupan Pasal 3(2) dari P3B, padahal baik Undang-undang PPh maupun KUP tidak memberi definisi.

4.3.2 Pendapat Majelis tentang SE-04/PJ.34/2005 tanggal 7 Juli 2005

Majelis berpendapat bahwa penentuan *BO* berdasarkan Surat Edaran tersebut merupakan definisi dari istilah dimaksud dari sudut pandang undang-

undang domestik, yang seharusnya merupakan definisi yang disepakati oleh kedua pihak. Disamping itu Majelis tidak sependapat dengan DJP yang mengatakan bahwa SE-04/PJ-34/2005 berlaku sejak saat diterbitkannya, tetapi sejak P3B dimaksud berlaku. Walaupun SE tersebut kemudian dibatalkan dengan SE-02/PJ.3/2006 dengan menegaskan bahwa SE-04 berlaku sejak tanggal diterbitkannya, namun demikian Majelis Hakim berpendapat bahwa seharusnya DJP memberikan penjabaran dari istilah *BO* segera setelah P3B berlaku.

Pendapat Majelis Hakim tersebut sesuai dengan ketentuan Undang-undang No. 10 Tahun 2004, yaitu peraturan tidak boleh berlaku secara retroaktif, dengan asumsi bahwa Surat Edaran tersebut merupakan bagian dari peraturan perundang-undangan.

Pendapat Majelis Hakim bahwa suatu definisi yang dipakai di dalam P3B harus disepakati bersama adalah sesuai dengan ketentuan Pasal 31(4) VCLT, yang rumusannya adalah sebagai berikut:

"4. A special meaning shall be given to a term if it is established that the parties so intended."

4.3.3 Pendapat Majelis tentang Argumentasi DJP

Majelis berpendapat bahwa anggapan terhadap Transasia bukan *BO* dari penghasilan bunga yang dibayar oleh TGI tidak berdasarkan fakta tetapi hanya berdasarkan hasil analisa dan dugaan atau anggapan. Pihak yang dapat menentukan apakah Transasia merupakan *BO* atau bukan adalah *Competent Authority* Mauritius, dan hal ini menurut Majelis dapat diperoleh melalui "*Exchange of Information*", yang tidak dilakukan oleh DJP.

Bila DJP menganggap bahwa Transasia bukan *BO* maka DJP harus membuktikannya. Namun demikian, Majelis dapat menerima penjelasan DJP bahwa SE-04 dimaksud membangunkan orang tidur, tetapi tidak sependapat bahwa SE tersebut berlaku surut.

Majelis Hakim berpendapat bahwa yang paling mengetahui apakah Transasia adalah *BO* atau bukan hanya negara dimana Transasia berdomisili, yaitu Mauritius.

Majelis Hakim berpendapat bahwa DJP mempunyai kewenangan untuk memberikan "penjelasan" atau penjabaran lebih lanjut mengenai *BO* sebagaimana yang tercantum di dalam P3B, namun seharusnya ada kesepakatan terlebih dahulu mengenai pengertian *BO* dengan negara mitra P3B.

Hal yang harus dilakukan oleh DJP, Menurut Majelis Hakim, adalah minta penegasan dari *Competent Authority* Mauritius bahwa Transasia adalah *BO* dari bunga yang diterima dari TGI. Apabila hal ini menjadi prasyarat untuk menerapkan P3B maka praktek ini tidak sesuai dengan kelaziman. Istilah *BO* dalam suatu P3B timbul dalam kaitannya dengan penghasilan berupa bunga, dividen dan royalti dan mengingat jumlah transaksi yang ada sangat banyak maka kewajiban penegasan melalui *Exchange of Information* akan menimbulkan beban administrasi yang berat.

4.3.4 Pendapat Majelis tentang Argumentasi TGI

Majelis Hakim tidak sependapat dengan argumentasi TGI yang menyebutkan bahwa Transasia berhak atas tarif 10% yang dipotong oleh TGI karena telah memberikan SKD. Argumentasi dari TGI tersebut oleh Majelis Hakim dianggap hanya dari tinjauan formal saja. Majelis berpendapat bahwa tinjauan formal saja tidak cukup melainkan harus menerapkan azas material atau *substance over form*.

TGI memberikan argumentasi bahwa *BO* adalah istilah yang tidak diberi definisi baik di Pasal 3 maupun Pasal 11. Sesuai dengan ketentuan Pasal 3 ayat (2), istilah yang tidak diberi definisi maka istilah dimaksud diartikan sesuai dengan ketentuan undang-undang domestik. Undang-undang Pajak Penghasilan tidak memberikan definisi atas istilah dimaksud dan SE-04 bukan bagian dari peraturan perundang-undangan. Dengan demikian, untuk mengetahui apakah TGI

berhak atas perlakuan P3B maka harus diteliti apakah TGI masuk dalam cakupan Pasal 1 (*Personal Scope*) dan Pasal 4 ayat (1). Pasal 4 ayat (1) adalah definisi wajib pajak dalam negeri masing-masing negara yang ketentuannya merujuk kepada undang-undang domestik masing-masing negara. Jadi bila negara yang bersangkutan telah menerbitkan SKD berarti wajib pajak yang bersangkutan memenuhi syarat untuk dicakup dalam P3B.

Majelis berpendapat bahwa Pasal 4 ayat (1) tidak mengatur tentang *tax treatment* terhadap bunga, tetapi hanya mengatur siapa yang berhak memperoleh perlakuan sesuai dengan P3B (Keputusan Pengadilan Pajak No.Put. 16781/PP/M.I/13/2009, hal 31).

Kesimpulan yang dapat ditarik dari uraian di atas adalah bahwa interpretasi TGI menurut Majelis hanya berdasarkan formal saja. Ini menunjukkan bahwa Majelis tidak mengacu kepada ketentuan Pasal 31(4) dari VCLT. Interpretasi dari ketentuan tersebut menurut *Rohatgi* adalah bahwa *"A treaty is required to be interpreted as a whole and its meaning should be consistent with the entire agreement in its context and object and purpose, and not based on individual provisions."*

Dengan demikian jelas bahwa Majelis Hakim tidak memahami bagaimana memberi interpretasi atas suatu P3B, dikaitkan dengan pedoman interpretasi sebagaimana diatur dalam Pasal 31 ayat (4) VCLT. Merujuk kepada Pasal 1 dan Pasal 4 ayat (1) dari P3B untuk menentukan apakah Transasia berhak menikmati tarif P3B merupakan interpretasi dari suatu P3B sesuai dengan *context* nya.

4.3.5 Kesaksian Saksi Ahli, Prof. R. Mansury PhD

Dalam persidangan Majelis Hakim mengundang seorang saksi ahli, yaitu Prof. R. Mansury PhD, yang memberi keterangan sebagai berikut.

- Saksi Ahli memberikan penjelasan mengenai pengertian *"may be taxed"* dan *"may also be taxed"* sebagaimana diatur dalam Pasal 11 P3B

Indonesia-Mauritius dalam ayat (1) diatur hak pemajakan negara pihak penerima penghasilan, dan dalam ayat (2) diatur hak pemajakan negara pihak yang membayar penghasilan, yaitu

- ayat (1) mengandung pengertian bahwa Wajib Pajak Dalam Negeri dari negara lain dapat dipajaki di negara lain tersebut;
- ayat (2) menegaskan kemungkinan dimana berada perseroan yang membayar bunga sebagai Wajib Pajak Dalam Negeri dan berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku apabila yang menerima adalah *beneficial owner* maka pajak yang dikenakan tidak lebih dari 10%.
- Ayat (1) dan ayat (2) tersebut merupakan pembagian hak pemajakan antara negara domisili dan negara sumber. Negara domisili senantiasa berhak untuk mengenakan pajak terhadap Wajib Pajak Dalam Negerinya dimanapun sumber penghasilan yang bersangkutan. Oleh sebab itu ditempatkan di ayat (1) dimana negara domisili berhak yaitu ada kata-kata ... *may be taxed*...dengan arti dia mempunyai wewenang berdasarkan undang-undang. Tetapi kalau undang-undang tidak mengatur pengenaan pajak tersebut berarti negara domisili tidak bisa memungut pajak tersebut. Oleh sebab itu dipakai kata-kata ..*may be taxed*..bukan *shall be taxable only*.
- Terhadap pertanyaan menyangkut definisi "BO" di dalam P3B Indonesia-Mauritius, Saksi Ahli merujuk kepada ketentuan Pasal 3 ayat (2), dan bagaimana ketentuan tersebut sedangkan dalam Undang-undang Pajak Penghasilan 1984 tidak ada definisi atau pengaturan mengenai *BO*, maka sebaiknya
 - i) merujuk kepada putusan pengadilan internasional yang menyangkut hal tersebut; atau

- ii) walaupun Pasal 11 tidak memberi definisi *BO*, namun pasal tersebut diambil dari model baik Model PBB maupun *OECD Model*. Di dalam *OECD Model* terdapat *Commentary* yang merupakan petunjuk untuk menafsirkan pasal tersebut. Walaupun bukan merupakan bagian dari hukum Indonesia tapi *Commentary* tersebut memberi penjelasan karena P3B sudah merupakan bagian dari hukum Indonesia.
- Menurut Saksi Ahli sebaiknya interpretasi dari *BO* merujuk kepada jurisprudensi pengadilan internasional. Dari sudut pandang Indonesia, terutama DJP, Indonesia tidak akan mengakui jurisprudensi karena Indonesia menganut *civil law*. Menurut *Hugh J Ault dan Brian J Arnold* yang dikutip oleh Danny Septriadi & Darussalam mengatakan: "Literatur-literatur dan jurnal-jurnal perpajakan yang mempunyai reputasi internasional pada umumnya selalu membahas mengenai pentingnya putusan pengadilan pajak sebagai salah satu sumber hukum di luar Undang-undang pajak telah diadopsi oleh banyak negara".
 - Istilah *BO* tidak perlu diberikan diberi definisi karena dari kata-katanya sudah dapat dipahami yaitu bahwa yang dimaksud dengan *beneficial owner* adalah pemilik yang sebenarnya yang menikmati manfaat dari penghasilan yang diperoleh karena hanya pemilik yang sebenarnya yang menikmati manfaat dari penghasilan itu di negara domisili akan dikenakan pajak.
 - Saksi Ahli pada prinsipnya dapat menerima substansi dari SE-04/PJ.3/2005 tentang pengertian *BO*.
 - Pendapat Saksi Ahli menyangkut hal ini kurang jelas dalam arti kedudukan dari SE 04/2005 dalam hubungannya dengan interpretasi terhadap istilah yang tidak diberi definisi.
 - Saksi Ahli berpendapat bahwa yang paling mengetahui apakah yang

menerima penghasilan adalah *beneficial owner* adalah negara domisili, dan dalam hubungan administrasi perpajakan antara dua negara yang menandatangani P3B kedua pihak dapat melakukan *exchange of information* yaitu meminta informasi perpajakan dari *tax authority* dimana *beneficial owner* tersebut merupakan *resident/wajib pajak dalam negeri*.

- Saksi Ahli berpendapat bahwa penentuan *beneficial owner* tidak dapat dilakukan secara sepihak oleh salah satu negara karena *BO* adalah subjek pajak yang dikenakan pajak di negara domisili, sehingga sulit bagi negara sumber mengetahui apakah *BO* tersebut sudah dikenakan pajak atau belum di negara domisili tersebut. Oleh karena itu sekali lagi disarankan untuk melakukan *exchange of information*. Kalau DJP berpendapat bahwa yang menerima penghasilan dari Indonesia bukan *BO*, DJP harus dapat membuktikan penerima penghasilan dimaksud bukan *BO*.

Keterangan Saksi Ahli menyangkut perlunya dilakukan *Exchange of Information* untuk menentukan *BO* sama dengan pendapat dari Majelis Hakim. Dari sudut pandang penerapan P3B hal ini menimbulkan beban administrasi yang besar.

4.3.6 Kesimpulan Majelis Hakim

Majelis Hakim dalam mengambil keputusan akhir berdasarkan pertimbangan-pertimbangan seperti di bawah ini.

- OECD Model* dan *Commentary* merupakan acuan, karena walaupun bukan bagian dari hukum Indonesia, tetapi dokumen tersebut menjelaskan karena P3B sudah merupakan bagian dari hukum Indonesia, dan penjelasan dari *beneficial owner* adalah model yang diambil dari *treaty*.
- Yang dimaksud dengan *beneficial owner* adalah pemilik sesungguhnya yang

secara ekonomis menikmati penghasilan tersebut, oleh karena itu di negaranya akan dikenakan pajak dari penghasilan tersebut sebagai wajib pajak dalam negeri.

- c. Yang paling mengetahui bahwa yang menerima penghasilan merupakan *beneficial owner* adalah negara domisili, oleh karena itu menurut Majelis seharusnya kepada Pejabat yang Berwenang Mauritius bisa dimintakan informasi dimaksud melalui prosedur "*exchange of information*".
- d. Menurut Majelis Hakim karena istilah *BO* tidak diberi definisi maka pengertiannya dikembangkan melalui ilmu pengetahuan dengan *Commentary* sebagai acuan. DJP sebagai Terbanding tidak mengakui bahwa Transasia bukan *BO* sehingga tidak berhak menikmati tarif menurut P3B namun DJP tidak membuktikan bahwa Transasia bukan *BO*. Seharusnya DJP juga harus melakukan pengujian bahwa Transasia bukan *BO* atas bunga yang diterima dari TGI, tetapi hal ini tidak dilakukan oleh DJP.
- e. Majelis dalam upaya memahami arti dari istilah tersebut pendapat dari para ahli perpajakan internasional dijadikan rujukan, seperti *Vogel, J.D.B. Oliver, Jerome B. Libin, Stef van Weeghel, dan Carl du Toit*. Salah satu pendapat yang disitir oleh Majelis Hakim (tanpa menyebutkan sumbernya) adalah seperti berikut:

*"The meaning of term "beneficial owner" in international tax law is strongly determined by **factual circumstances**. It is therefore not possible to give further meaning to this term in general manner. Recommendation in this area are therefore completely looking in the OECD Model Convention."*

Majelis juga menyitir pendapatnya *Prof. Baker* bahwa istilah *BO* harus diberi arti dalam konteks *international tax language meaning* dan bukan

diperoleh dari ketentuan domestik negara dari negara yang melaksanakan P3B.

- f. Menurut Majelis seharusnya ada kesepakatan terlebih dahulu mengenai pengertian *BO* antara Pemerintah Indonesia dengan Pemerintah Republik Mauritius, dan diumumkan kepada publik sejak mulai berlakunya P3B.

4.4 Analisis dan Pemecahan Masalahnya

Penentuan *BO* erat kaitannya dengan pemberian interpretasi dari P3B secara menyeluruh, dan dalam hubungannya dengan undang-undang domestik. Suatu P3B adalah perjanjian internasional yang induknya adalah VCLT (Konvensi Wina), oleh karena itu pemberian suatu interpretasi harus mengacu kepada konvensi tersebut. Dari sudut pandang perundang-undangan Indonesia suatu P3B menjadi bagian dari perundang-undangan Indonesia sesuai dengan ketentuan Undang-undang No. 24 Tahun 2000. Pasal 11 mengatur bahwa perjanjian internasional selain daripada yang diatur di Pasal 10, pengesahannya dilakukan dengan Keputusan Presiden, termasuk P3B. Dengan demikian maka P3B yang ditandatangani oleh Indonesia menjadi bagian dari peraturan perundang-undangan Indonesia.

4.4.1 Interpretasi P3B Berdasarkan Pasal 3 ayat (2)

Menurut OECD penerapan Pasal 3(2) dilakukan hanya apabila berdasarkan pengertian "*context*" tidak diperlukan interpretasi yang lain. Pengertian *context* menurut OECD ditentukan berdasarkan maksud dan tujuan dari P3B dimaksud oleh kedua negara. Disamping itu Pasal 3 ayat (2) merujuk kepada undang-undang domestik, yang berarti terdapat kemungkinan ketentuan tersebut berinteraksi dengan undang-undang domestik.

Seperti diuraikan di Bab-2, para ahli perpajakan internasional berpendapat bahwa

istilah BO adalah *international tax language* sehingga tidak pada tempatnya bila istilah yang tidak diberi definisi lalu mengacu kepada undang-undang domestik. Bila diasumsikan bahwa kasus TGI masuk dalam cakupan Pasal 3 ayat (2) maka argumentasi TGI sudah benar karena Undang-undang PPh tidak memberi definisi istilah BO.

Rumusan Pasal 3 ayat (2) dari P3B dengan Mauritius adalah sebagai berikut:

“(2) *As regards the application of the Agreement by a Contracting State any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning which it has under the laws of that State concerning the taxes to which the Agreement applies.*”

Bila dibandingkan dengan rumusan *OECD Model* setelah diubah maka rumusan P3B dengan Mauritius memakai rumusan yang lama yaitu **tanpa** kata-kata: *...at any time...* sehingga dapat disimpulkan bahwa rumusan dimaksud adalah *static*. Proses P3B dengan Mauritius dimulai pada bulan September tahun 1995 dan ditandatangani pada tanggal 10 Desember 1996.

Apabila diasumsikan bahwa istilah “BO” masuk dalam cakupan Pasal 3 (2), maka pada tahun 1996 Undang-undang PPh tidak mengatur ketentuan yang memberikan definisi tersebut. Berdasarkan ketentuan Pasal 11 (2) P3B Mauritius, tarif 10% diterapkan apabila penerima bunga memenuhi dua syarat yaitu penerima penghasilan adalah *resident* dari Mauritius, dan BO dari bunga tersebut. Karena istilah BO tidak diberi definisi, maka interpretasi dari penerapan P3B dimaksud harus dilihat sebagai kesatuan, yaitu bahwa faktanya Transasia adalah *resident* Mauritius maka sesuai dengan ketentuan P3B pengenaan pajak atas bunga harus merujuk kepada ketentuan Pasal 11(2).

Rumusan Pasal 3 ayat (2) P3B Indonesia-Mauritius tersebut rumusan yang *static* jadi apabila penerapannya berdasarkan interpretasi yang sempit maka akan selalu timbul masalah karena akan selalu terjadi perbedaan interpretasi antara wajib pajak dengan fiskus.

OECD memandang masalah tersebut sebagai masalah yang perlu dipecahkan, dan hal ini dilakukan dengan mengubah rumusan Pasal 3 ayat (2) tersebut pada

tahun 1995, yang rumusannya adalah sebagai berikut:

”(2) As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at the time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under the laws of that State.”

Ketentuan tersebut mengubah ketentuan yang sebelumnya bersifat *static* menjadi *ambulatory*. Bila hal ini dihubungkan dengan kasus TGI, maka ketentuan perubahan tersebut akan merujuk kepada peraturan perundang-undangan Indonesia pada saat transaksi terjadi. Tetapi rumusan dari Pasal 3 ayat (2) P3B Indonesia-Mauritius memakai ketentuan OECD yang lama.

Dari sudut pandang para ahli perpajakan internasional perubahan tersebut tidak mempengaruhi interpretasi atas BO karena BO adalah *international tax language* sehingga tidak pada tempatnya kalau harus merujuk peraturan perundang-undangan domestik.

Menurut *Edwardes-Ker* istilah *”beneficial owner”* adalah *international tax language* karena itu maka pemberian interpretasinya harus menerapkan *autonomous approach* (*du Toit*, hal 173). Kongres *International Fiscal Association* tahun 1998, delegasi dari Swiss berpendapat sebagai berikut (*du Toit*, hal 174):

”...The beneficial ownership should be a treaty concept. The application of Article 3(2), in other words, the application of given rules in this field of domestic law could in my view undermine treaty solutions and could also lead to some kind of treaty override. I think that since one grants benefits by way of a treaty one should also say under what circumstances such benefits will be denied. And this should not be done based on domestic law but on treaty provisions.”

Pendapat ini juga disokong delegasi dari Belanda, Perancis dan Swedia yang berpendapat bahwa pemberian interpretasi dari *”beneficial owner”* harus dalam kerangka treaty. Pendapat ini sesuai dengan pendapat *Lang* seperti berikut:

According to Article 3 (2), a contextual meaning overrides a domestic

law meaning if the context so requires. Thus, even though the starting point of Article 3(2) is the lex fori approach, the context may require a universal meaning to prevail. Therefore, the fact how the phrase, context requiring, is interpreted is of great relevance. The choice between two differing meanings of domestic tax law and of treaty context depends on how broadly the term context must require a meaning differing from domestic law meaning in order for the contextual meaning to be used. (Lang, 2001, hal. 86).

Prokisch, sangat menyokong pendapat tentang pentingnya "*international tax language*" untuk mencegah interpretasi yang salah sehingga masing-masing pihak mempunyai pengertian yang sama. (*du Toit*, hal 182).

Definisi "*international tax language*" menurut *Prokisch* yang dikutip oleh *du Toit* (hal 182) adalah sebagai berikut:

"International tax language is the common international understanding of terms which are used within the formulation of tax treaties. If two states use such a term in a bilateral tax treaty, then they use it in this international sense, unless they prefer to give the term a special meaning, either by formulating a special definition of the term or by using a term which has a clear relation to domestic law."

Beberapa contoh dari istilah-istilah yang masuk dalam kelompok "*international tax language*" antara lain, menurut *Edwardes-Ker*:

- *profits from the operation of of ships or aircraft,*
- *associated enterprise,*
- *special relationships,*
- *entertainers and sportsmen, dan*
- *students or business apprentice.*

Dari uraian di atas masalahnya terletak pada pertanyaan apakah istilah *BO* masuk dalam Pasal 3(2) dari P3B atau merupakan istilah dalam pengertian "*international tax language*".

Du Toit (hal 183) berpendapat bahwa *BO* masuk dalam kategori "*international tax language*" , yaitu istilah yang tidak diberi definisi di dalam undang-undang domestik. Selanjutnya *du Toit* melemparkan pertanyaan apakah suatu istilah yang

tidak diberi definisi dalam suatu P3B harus diartikan seperti istilah-istilah lain dalam *OECD Model* yang tidak diberi definisi. *Du Toit* mengutip pendapat *Vogel* dalam menjawab pertanyaan tersebut (*du Toit*, hal 183), sebagai berikut:

”Where OECD member States conclude tax treaties following the text of the Model Convention, it is presumed that those states want the treaty provision to convey the meaning intended by the Model Convention and its Commentary, as long as no particular circumstances indicate to the contrary.”

Dengan mempertimbangkan pemikiran tersebut di atas yaitu bahwa BO adalah *international language*, sehingga tidak masuk dalam cakupan Pasal 3 ayat (2) P3B, maka interpretasinya harus merujuk kepada *object dan purpose* dari P3B secara keseluruhan. Ini dilakukan dengan mempertimbangkan ketentuan-ketentuan lain di dalam P3B dimaksud.

Dalam kasus TGI, bunga dibayar kepada Transasia, yaitu perusahaan yang berdomisili di Mauritius, yang ditunjukkan dengan SKD yang diterbitkan oleh *Competent Authority* Mauritius. Dengan demikian maka Transasia memenuhi ketentuan Pasal 4 ayat (1) dari P3B, yang rumusannya adalah sebagai berikut.

“(1) For the purpose of this Agreement, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature. This term does not include any person who is liable to tax in respect only of income from sources in that State.”

Definisi “*resident*” di atas merupakan definisi yang merujuk kepada ketentuan di dalam undang-undang domestik masing-masing Negara sepanjang *resident* yang bersangkutan *liable to tax therein*. *OECD Commentary, Preliminary remarks (Paragraph 4)*, dari Pasal 4 berbunyi sebagai berikut:

“Conventions for the avoidance of double taxation do not normally concern themselves with the domestic laws of the Contracting States laying down the conditions under which a person is to be treated fiscally as “resident” and, consequently, is fully liable to tax in that

State. They do not lay down standards which the provisions of the domestic laws on "resident" have to fulfil in order that claims for full tax liability can be accepted between the Contracting States. In this respect the States take their stand entirely on the domestic laws."

Makna daripada *Commentary* di atas adalah bahwa kriteria yang menentukan seseorang atau badan dianggap sebagai "resident" merupakan wewenang dari masing-masing negara. Dan apakah "resident" dimaksud dikenai pajak atau tidak bukan merupakan wewenang negara lainnya sebagai mitra P3B, dan hal ini juga bukan menjadi yurisdiksi P3B.

Menurut *Lang*, ketentuan Pasal 4 ayat (1) tersebut merujuk kepada undang-undang domestik karena apabila tidak memenuhi syarat sebagai "resident" berdasarkan undang-undang domestik maka orang atau badan dimaksud tidak berhak memperoleh perlakuan sesuai dengan P3B (*Lang*, hal. 87). Menurut *Lang*, ketentuan Pasal 4(1) merupakan pendekatan berdasarkan *lex fori*, sehingga negara sumber, dalam hal ini Indonesia tidak mempunyai yurisdiksi untuk mengatakan bahwa Transasia tidak memenuhi syarat sebagai *resident* dari Mauritius.

Di dalam salah satu dasar hukum pembelaan DJP disebutkan bahwa Transasia tidak dikenakan pajak di Mauritius, sehingga pengenaan pajak berganda tidak terjadi, padahal tujuan dari suatu P3B adalah untuk mencegah terjadinya pengenaan pajak berganda. Pendapat ini hanya berdasarkan atas dugaan belaka karena Transasia dapat menunjukkan bahwa di Mauritius penghasilan dari Indonesia sudah dilaporkan dalam surat pemberitahuan pajak (SPT). Walaupun tarif pajak di Mauritius lebih rendah daripada di Indonesia, namun dengan melaporkan penghasilan berupa bunga yang diterima di Indonesia maka Transasia adalah "*resident of Mauritius*", yaitu bahwa perusahaan tersebut "*liable to tax*" di Mauritius sesuai dengan ketentuan Pasal 4 ayat (1) P3B Indonesia-Mauritius.

4.4.2 Pasal 26 (1a) Undang-undang PPh dan Per- 61-62/2009 dan Per-24 dan Per -25/2010

Sementara pada saat kasus TGI sedang dalam proses pengadilan pajak DJP menambah ketentuan Pasal 26 Undang-undang PPh dengan menyisipkan ayat tambahan yaitu ayat (1a), yang mengatur tentang definisi BO. Perubahan/penambahan Undang-undang PPh tersebut merupakan upaya untuk memperkuat landasan hukum untuk menerapkan prinsip BO. Dengan demikian maka DJP berpendirian bahwa istilah BO masuk dalam cakupan Pasal 3 ayat (2), sehingga perlu ada definisi dalam undang-undang domestik.

Undang-undang Nomor 17 Tahun 2000 mengalami perubahan melalui Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008, yang mulai berlaku tahun 2009. Salah satu perubahan adalah dengan menambahkan definisi "BO" di Pasal 26 ayat (1a), yang rumusannya adalah sebagai berikut:

"(1a) Negara domisili dari Wajib Pajak luar negeri selain yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan usaha melalui bentuk usaha tetap di Indonesia sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah negara tempat tinggal atau tempat kedudukan Wajib Pajak luar negeri yang sebenarnya menerima manfaat dari penghasilan tersebut (beneficial owner).

Penjelasan dari pasal tersebut adalah sebagai berikut:

"Negara domisili dari Wajib Pajak luar negeri selain yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan usaha melalui bentuk usaha tetap di Indonesia yang menerima penghasilan dari Indonesia ditentukan berdasarkan tempat tinggal atau tempat kedudukan Wajib Pajak yang menerima manfaat dari penghasilan tersebut (beneficial owner). Oleh karena itu, negara domisili tidak hanya ditentukan berdasarkan Surat Keterangan Domisili tetapi juga tempat tinggal atau tempat kedudukan dari penerima manfaat dari penghasilan dimaksud.

Dalam hal penerima manfaat adalah orang pribadi, negara domisilinya adalah negara tempat orang pribadi tersebut bertempat tinggal atau berada, sedangkan apabila penerima manfaat adalah badan, negara domisilinya adalah negara tempat pemilik atau lebih dari 50% (lima puluh persen) pemegang saham baik sendiri-sendiri maupun bersama-sama berkedudukan atau efektif manajemennya berada."

Penjelasan dari ketentuan Pasal 26(1a) tersebut, terutama untuk wajib pajak badan, tidak memberikan pemecahan menyangkut penentuan domisili dari "BO", karena BO diuji melalui kepemilikan oleh badan lain. Tes 50% kepemilikan merupakan tes penguasaan, sehingga tidak dapat dijadikan patokan untuk menentukan BO.

Dalam kasus Transasia, berdasarkan besarnya modal yang disetor maka penyertaan masing-masing pemegang saham adalah sebagai berikut:

Petronas International Corp. Ltd.:	35%
ConocoPhillips International Holding Ltd.:	35%
Talisman Transgasindo:	15%
SPC Indo-Pipeline Co. Ltd.:	15%

Dari tabel di atas tampak bahwa tidak satupun dari pemegang saham Transasia mempunyai penyertaan 50%, sehingga apabila ketentuan dari Pasal 26 ayat (1a) diterapkan terhadap kasus ini maka BO dari bunga yang diterima oleh Transasia tidak dapat ditentukan. Pertanyaan selanjutnya adalah perusahaan mana yang dianggap sebagai BO dari bunga yang dibayar oleh TGI. Ketentuan Pasal 26 ayat (1a) justru membuat masalah BO menjadi lebih rumit. Hal ini memperkuat pernyataan *Vogel* bahwa tidak ada satupun definisi yang tepat atas istilah BO.

Kemudian pada bulan November 2009 DITJEN Pajak menerbitkan peraturan yang bertujuan untuk memastikan bahwa penghasilan yang dibayar dari Indonesia diterima oleh pihak yang berhak atau BO. Peraturan ini dituangkan dalam peraturan nomor PER-61/PJ/2009. Peraturan tersebut berisi formulir baku untuk Surat Keterangan Domisili (SKD). Dengan perkataan lain negara mitra

P3B diwajibkan oleh DJP untuk memberi konfirmasi bahwa penerima penghasilan yang bersumber dari Indonesia adalah *BO* dari penghasilan tersebut. Per 61-62/2009 terdiri dari dua formulir yaitu Formulir DGT-1 dan DGT-2. Formulir DGT-1 diperuntukkan bagi wajib pajak luar negeri selain bank. Sedangkan Formulir DGT-2 diperuntukkan bagi bank dan dalam hal penghasilan yang diterima oleh wajib pajak luar negeri tersebut berupa *capital gains* dari pengalihan saham.

Formulir DGT-1 terdiri dari enam bagian dan masing-masing bagian berisi informasi seperti berikut.

Bagian I	Berisi informasi yang menyangkut wajib pajak luar negeri yang menerima penghasilan dari Indonesia dan informasi dari wajib pajak Indonesia yang melakukan pemotongan.
Bagian II	Berisi pernyataan dari penerima penghasilan di luar negeri yang menyatakan bahwa yang menerima penghasilan tersebut bukan wajib pajak Indonesia. Bagian II ini harus ditandatangani oleh yang memberikan pernyataan.
Bagian III	Bagian ini berisi pernyataan dari <i>Competent Authority</i> dari negara dimana penerima penghasilan berdomisili, yang menyatakan bahwa orang atau badan tersebut adalah wajib pajak negaranya sesuai ketentuan P3B yang berlaku. Pernyataan tersebut kemudian ditandatangani oleh <i>Competent Authority</i> yang bersangkutan.
Bagian IV (untuk orang pribadi)	Bagian ini harus diisi oleh orang pribadi sebagai penerima penghasilan dari Indonesia, yang harus memberikan informasi-informasi antara lain: <ul style="list-style-type: none"> • Apakah yang bersangkutan mempunyai tempat tinggal tetap di Indonesia; • Di negara mana biasa bertempat tinggal; atau

	<p>pernahkah tinggal di Indonesia</p> <ul style="list-style-type: none"> • Apakah yang bersangkutan mempunyai kantor di Indonesia?
<p>Bagian V (Diisi oleh selain orang pribadi)</p>	<p>Informasi yang harus dicantumkan adalah:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Negara dimana perusahaan didirikan; • Di negara mana tempat kedudukan manajemen yang sebenarnya berada; • Alamat cabang, kantor atau tempat usaha lainnya di Indonesia; • Jenis usahanya: dana pensiun, asuransi, kantor pusat, lembaga keuangan; • Apakah perusahaan terdaftar di bursa; • Konfirmasi apakah tujuan pendirian perusahaan bukan dalam rangka memperoleh manfaat dari P3B; • Apakah perusahaan mempunyai manajemen sendiri untuk menjalankan usahanya dan mempunyai wewenang yang bebas; • Apakah perusahaan mempekerjakan orang-orang dengan kualifikasi yang cocok dan jumlah yang cukup; • Apakah perusahaan melakukan kegiatan perdagangan atau usaha; • Penghasilan yang diperoleh, dikenakan pajak di negaranya; • Apakah penghasilan perusahaan, kurang dari 50% nya digunakan untuk membayar kewajiban kepada perusahaan lain (yaitu bunga, royalti, imbalan lain).
<p>Bagian VI</p>	<p>Bagian ini memuat jenis dan besarnya penghasilan yang</p>

	<p>diterima:</p> <ul style="list-style-type: none"> • dividen, bunga atau royalti; • imbalan dari pemberian jasa; • jenis penghasilan lainnya
--	--

Formulir DGT-2 adalah formulir SKD bagi bank dan badan lain yang menerima penghasilan berupa *capital gains* atas pengalihan saham yang diperdagangkan di bursa efek. Informasi yang diperlukan dalam Formulir DGT-2 ini adalah sebagai berikut:

- Pernyataan dari penerima penghasilan bahwa yang bersangkutan adalah wajib pajak negara tersebut;
- Pernyataan bahwa dalam kaitannya dengan penghasilan dari Indonesia, yang bersangkutan bukan bertindak sebagai *nominee*;
- *BO* dari penghasilan tersebut bukan wajib pajak Indonesia;

Pernyataan tersebut di atas ditandatangani oleh badan/bank yang menerima penghasilan. Dan pada formulir yang sama *Competent Authority* dari negara tempat bank atau badan tersebut berdomisili memperkuat pernyataan tersebut dengan membubuhkan tandatangannya.

Pada saat yang bersamaan DJP menerbitkan Peraturan DIRJEN Pajak No. 62/PJ/2009 yang dimaksudkan untuk mencegah penyalahgunaan P3B. Masalah-masalah pokok yang dicakup di dalam peraturan tersebut antara lain:

- Pengertian tentang penyalahgunaan P3B (Pasal 3 dari Peraturan DJP 62);
- Pengertian "*BO*" yaitu penerima penghasilan yang bertindak *tidak* sebagai agen, bertindak *tidak sebagai nominee*, dan bukan perusahaan "*conduit company*" [Pasal 4 (1) – Peraturan 62];
- Syarat-syarat yang harus dipenuhi oleh perusahaan yang dianggap *tidak melakukan* penyalahgunaan P3B [Pasal 4 (2)f - Peraturan].

Suatu perusahaan dianggap tidak melakukan penyalahgunaan P3B bila

memenuhi syarat-syarat seperti berikut:

- Pendirian perusahaan di negara mitra P3B atau pengaturan struktur/skema transaksi tidak semata-mata ditujukan untuk pemanfaatan P3B; dan
- Kegiatan usaha dikelola oleh manajemen sendiri yang mempunyai kewenangan yang cukup untuk menjalankan transaksi; dan
- Perusahaan mempunyai pegawai; dan
- Mempunyai kegiatan atau usaha aktif; dan
- Penghasilan yang bersumber dari Indonesia terutang pajak di negara penerimanya; dan
- Tidak menggunakan lebih dari 50% dari total penghasilannya untuk memenuhi kewajiban kepada pihak lain dalam bentuk seperti bunga, royalti atau imbalan lainnya.

Peraturan DJP sebagaimana disebutkan di atas merupakan upaya DJP menetapkan dasar hukum atas istilah "BO", yang secara tidak langsung, dari sudut pandang DJP, istilah tersebut masuk dalam cakupan Pasal 3(2) dari P3B, karena ketentuan itulah yang dipakai dasar pertimbangan oleh TGI di Pengadilan Pajak. Sedangkan Peraturan No. 62 merupakan aturan *anti-avoidance* untuk mencegah orang atau badan tidak menyalahgunakan P3B. Yang menjadi pertanyaan adalah apakah negara mitra P3B bersedia mengikuti prosedur dan formulir yang disiapkan oleh DJP. Peraturan No. 61 dan 62 tersebut tidak membedakan jenis penghasilan yang dibayar kepada WPLN, padahal *business profits* misalnya tidak terkait dengan *beneficial owner*.

Kemudian Per 61 dan 62 tersebut diubah dengan Per-24 dan Per 25 Tahun 2010, karena terdapat beberapa masalah yang berkaitan dengan pelaksanaan ketentuan di dalam suatu P3B, yang salah satunya adalah penegasan kapan wajib pajak memenuhi ketentuan bahwa keberadaannya di negara mitra P3B tidak merupakan upaya penyalahgunaan P3B.

Pokok-pokok perbedaan antara PER 61/2009 dengan PER 24/2010 adalah bahwa dalam hal terjadi pembayaran atas jenis penghasilan yang tidak berkaitan dengan

beneficial owner SKD yang diterbitkan oleh negara dimana WPLN berdomisili dapat dipergunakan, namun masih diwajibkan mengisi informasi tentang wajib pajak tersebut. Di samping itu ketentuan menyangkut "tidak terjadi penyalahgunaan P3B" harus dipenuhi dengan cara mengisi pertanyaan-pertanyaan yang tercantum dalam Form DGT-1.

Sedangkan perubahan PER 62/2009 yang dituangkan dalam PER 25/2010 antara lain penegasan bahwa penyalahgunaan P3B dalam hal menyangkut penghasilan yang tidak terkait dengan ketentuan *beneficial owner* maka persyaratan penerima penghasilan harus *beneficial owner* dihilangkan. Di samping itu tes terhadap "kegiatan aktif" sebagai syarat untuk diberlakukannya P3B lebih diperjelas dengan mensyaratkan harus dikeluarkannya biaya oleh WPLN dalam rangka melakukan kegiatan usahanya dan upaya yang harus dilakukan dalam rangka kegiatan bisnisnya.

Persyaratan bahwa 50% dari seluruh penghasilannya tidak digunakan untuk memenuhi kewajiban kepada pihak lain diberi penegasan bahwa kewajiban tersebut tidak termasuk pembayaran kepada karyawan berupa gaji dan imbalan berkaitan dengan hubungan kerja.

Hal-hal yang dituangkan baik PER-61, PER-62 maupun PER-24 dan PER 25 merupakan rekomendasi dari OECD sebagaimana dituangkan dalam *Commentary*. Namun demikian ketentuan tersebut ditentukan secara sepihak, yaitu dari sudut pandang Indonesia saja dan menyangkut pemberian interpretasi dari suatu P3B. Seharusnya ketentuan-ketentuan yang dimaksudkan untuk mencegah terjadinya *treaty abuse* dituangkan dalam salah satu ketentuan di P3B yang bersangkutan.

Tabel dari Pasal 3(2) dari semua P3B yang berlaku [Lihat Lampiran -1] menunjukkan bahwa sebagian besar rumusannya mempergunakan rumusan OECD sebelum tahun 1995, termasuk P3B dengan Mauritius, sehingga menganut prinsip statis.

Jadi seandainya definisi *BO* tunduk kepada Pasal 3(2) maka argumentasi DJP berdasarkan SE-04/PJ.34/2005 tidak tepat karena pada saat P3B Mauritius

berlaku maka di dalam peraturan perundang-undangan PPh belum mengatur tentang definisi *BO* sehingga SE tersebut tidak dapat diterapkan.

4.4.3 Langkah-Langkah untuk Menciptakan Kepastian Hukum

Sebagaimana telah dikemukakan sebelumnya DJP tidak menganut jurisprudensi terutama untuk kasus-kasus yang oleh Pengadilan Pajak diputus untuk keuntungan wajib pajak. Di sisi lain DJP secara tidak langsung mengambil posisi bahwa istilah "*BO*" masuk dalam cakupan Pasal 3 ayat (2) dari P3B dan hal ini dituangkan dalam perubahan Undang-undang PPh tahun 2008 dengan menyisipkan definisi "*BO*", yang sekaligus meningkatkan landasan hukum dari surat edaran menjadi ketentuan dalam batang tubuh undang-undang.

Dalam hal ini DJP telah mengabaikan perkembangan yang terjadi atas rumusan OECD menyangkut ketentuan Pasal 3 ayat (2). Seperti diketahui, ketentuan Pasal 3 ayat (2) dari P3B yang sudah berlaku tidak sama. Beberapa P3B menganut ketentuan yang sifatnya *static* dan beberapa P3B menganut *ambulatory*. Apabila interpretasi dari ketentuan Pasal 3 ayat (2) tersebut dilakukan sesuai dengan kaidahnya maka ketentuan Pasal 26 ayat (1a) Undang-undang PPh tidak dapat dilaksanakan untuk semua P3B.

Dari daftar yang berlaku saat ini seperti misalnya, P3B dengan Aljazair, Austria, Belgia, Bulgaria, Brunei Darusalam, Kanada, Republik Czeko, Denmark, Mesir, Perancis, Finlandia, Jerman, Hongaria, India, Italia, Jepang, Jordan dan Kuwait mengadopsi Pasal 3 (2) yang *static*. Ini berarti bahwa dalam hal terjadi transaksi pembayaran bunga, royalti dan dividen kepada "*resident*" dari negara-negara tersebut akan berpotensi terjadinya sengketa seperti kasus TGI. Hal ini didasarkan atas asumsi bahwa DJP memberi penafsiran bahwa istilah *BO* masuk dalam cakupan Pasal 3(2).

Dari perspektif yang berbeda, banyak ahli perpajakan internasional yang berpendapat bahwa suatu P3B adalah perjanjian *internasional* maka istilah yang tidak diberi definisi harus diartikan dalam konteks "*object and purpose*" dari

suatu P3B. Kebanyakan para ahli berpendapat bahwa "BO" adalah merupakan *international tax language* sehingga istilah tersebut tidak masuk dalam cakupan Pasal 3 ayat (2). Dari sudut pandang DJP, pendirian ini kurang mendapat perhatian sehingga cenderung untuk diabaikan. Hal ini akan berdampak terjadinya sengketa antara fiskus dan wajib pajak sehingga perlu ditempuh langkah untuk menghilangkan perbedaan interpretasi ini. Sebagaimana telah dikemukakan di atas istilah "BO" merupakan upaya agar ketentuan-ketentuan P3B tidak dinikmati oleh orang atau badan yang tidak berhak.

Potensi terjadinya sengketa menjadi bertambah dengan kenyataan bahwa DJP tidak menganut yurisprudensi, walaupun beberapa kasus sama dengan kasus TGI telah diputuskan oleh Pengadilan Pajak memenangkan wajib pajak.

Dalam hubungannya dengan hal tersebut *OECD* memberikan beberapa alternatif pendekatan tentang masalah *BO* yaitu tidak perlu diberi definisi tetapi dengan menegaskan orang atau badan yang betul-betul memenuhi syarat untuk menikmati P3B.

Dalam konteks tersebut maka perlu ditempuh langkah-langkah sebagaimana direkomendasikan oleh *OECD Commentary* menyangkut Pasal 1.

Pendekatan yang direkomendasikan oleh *OECD* bertujuan untuk mencegah penyalahgunaan P3B (*treaty abuse*) dan masalah *conduit company*. Ketentuan yang mencegah terjadinya penyalahgunaan P3B sekaligus dapat dicegah melalui ketentuan yang menangkal *conduit company* menikmati P3B. Pada dasarnya mencegah agar *conduit company* tidak dapat menikmati P3B adalah dengan menerapkan beberapa ketentuan (*OECD Commentary paragraphs* 13-18, hal 51-53) yaitu:

- *Look through approach;*
- *Subject to tax provision;*
- *General bona fide provision*

Rekomendasi *OECD* tersebut adalah bahwa bila sasaran yang hendak dicapai adalah mencegah *treaty abuse* dan *conduit company* maka di dalam P3B yang ada harus disisipkan ketentuan tambahan yang diuraikan di bawah ini.

- ”1. Except as otherwise provided in this Article, a resident of a Contracting State who derives income from the other Contracting State shall be entitled to all the benefits to this Conventions otherwise accorded to residents of a Contracting State only if such resident is a **”qualified person”** as defined in paragraph 2 and meets the other conditions of this Convention for the obtaining of such benefits.*
- 2. A resident of a Contracting State is a qualified person for a fiscal year only if such resident is either:*
- a) an individual;*
 - b) a qualified governmental entity;*
 - c) a company, if :*
 - (i) the principal class of its shares is listed on a recognized stock exchange specified in subparagraph a) or b) paragraph 6 and is regularly traded on one or more recognized stock exchanges, or*
 - (ii) at least 50 per cent of the aggregate vote and value of the shares in the company is owned directly or indirectly by five or fewer companies entitled to benefits under subdivision (i) of this subparagraph, provided that, in the case of indirect ownership, each intermediate owner is a resident of either Contracting State;*
 - d) a charity or other tax-exempt entity, provided that, in the case of a pension trust or any other organization that is established exclusively to provide pension or other similar benefits, more than 50 per cent of the person’s beneficiaries, members of participants are individuals resident in either Contracting State; or*
 - e) a person other than an individual, if:*
 - (i) on at least half the days of the fiscal year persons that are qualified person by reason of subparagraph a), b) or d) or subdivision c)i) of this paragraph own, directly or indirectly, at least 50 per cent of the aggregate vote and value of the shares or other beneficial interests in the person, and*
 - (ii) less than 50 per cent of the person’s gross income for the taxable year is paid or accrued, directly or indirectly, to persons who are not residents of either Contracting State in the form of payments that are deductible for purposes of the taxes covered by this Convention by this Convention in the persons State of residence.*
- 3. a) A resident of a Contracting State will be entitled to benefits of the Convention with respect to an item of income, derived from the*

other State, regardless of whether the resident is qualified person, if the resident is actively carrying on business in the first-mentioned State (other than the business of making or managing investments for the resident's own account, unless these activities are banking, insurance or securities activities carried on by a bank, insurance company or registered securities dealer), the income derived from the other Contracting State is derived in connection with, or is incidental to, that business and that resident satisfies the other conditions of this Convention for the obtaining of such benefits.

b) If the resident or any of its associated enterprises carries on a business activity in the other Contracting State which gives rise to an item of income, subparagraph a) shall apply to such item only if the business activity in the first-mentioned State is substantial in relation to business carried on in the other State. Whether a business activity is substantial for purposes of this paragraph will be determined based on all facts and circumstances.

c) In determining whether a person is actively carrying on business in a contracting State under paragraph a), activities conducted by a partnership in which that person is a partner and activities conducted by persons connected to such person shall be deemed to be conducted by such person. A person shall be connected to another if one possesses at least 50 per cent of the beneficial interest in the other (or, in the case of a company, at least 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares) or another person possesses, directly or indirectly, at least 50 per cent of the beneficial interest (or in the case of a company, at least 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares) in each person. In any case, a person shall be considered to be connected to another if, based on all the facts and circumstances, one has control of the other or both are under the control of the same person or persons.

4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, if a company that is a resident of a Contracting State, or a company that controls such company, has outstanding a class of shares:

a) which is subject to terms or other arrangements which entitle its holders to a portion of the income of the company derived from the other Contracting State that is larger than the portion such holders would receive absent of such terms or arrangements ("the disproportionate part of the income"); and

b) 50 per cent or more of the voting power or value of which is owned by persons who are not qualified persons

the benefits of this Convention shall not apply to the disproportionate part of the income.

1. *A resident of a Contracting State that is neither a qualified person pursuant to the provisions of paragraph 2 or entitled to benefits under paragraph 3 or 4 shall nevertheless, be granted benefits of the Convention if the competent authority of that other Contracting State determines that the establishment, acquisition or maintenance of such person and the conduct of its operation did not have as one of its principal purposes the obtaining of benefits under the Conventions.*
2. *For the purposes of this Article the term "recognized stock exchange" means:*
 - a) *In State A.....*
 - b) *In State B.....*
 - c) *any other stock exchange which the competent authorities agree to recognize for the purposes of this Article."*

Sebagai alternatif perlu dipertimbangkan ketentuan di dalam P3B Indonesia-Inggris dengan tujuan mencegah terjadinya penyalahgunaan P3B yaitu ketentuan di dalam Pasal 11 ayat (9), yang rumusannya adalah sebagai berikut:

"9. The provisions of this Article shall not apply if it was the main purpose or one of the main purposes of any person concerned with the creation or assignment of the debt-claim in respect of which the interest is paid to take advantage of this Article by means of that creation or assignment"

Prinsip "*limitation of benefit*" sebagai upaya untuk mencegah agar orang atau badan yang tidak berhak dapat menikmati P3B sudah diterapkan dalam P3B Indonesia-USA Pasal 28 ayat (6) dan (7), yang rumusannya adalah sebagai berikut:

- (6) *Except as provided in paragraph 7, a person (other than an individual) which is a resident of a Contracting State shall not be entitled under this Convention to relief from taxation in the other Contracting State unless:*
 - (a) *more than 50 percent of the beneficial interest in such person (or in the case of a company, more than 50 percent of the number of shares of each class of the company's shares) is owned directly or indirectly by any combination of one or more of:*
 - (i) *individuals who are residents of the United States;*

- (ii) *citizens of the United States;*
- (iii) *individuals who are residents of Indonesia;*
- (iv) *companies as described in paragraph (7) (a); and*
- (v) *the Contracting States; and*
- (b) *the income of such person is not used in substantial part, directly or indirectly, to meet liabilities (including liabilities for interest or royalties) to persons other than those enumerated in subparagraphs (a) (i) through (v).*
- (7) *The provisions of paragraph (6) shall not apply if:*
 - (a) *the person is a company in whose principal class of shares there is substantial and regular trading on a recognizes stock exchange; or*
 - (b) *the establishment, acquisition, and maintenance of such person and the conduct of its operations did not have as a principal purpose the purpose of obtaining benefits under the Convention.*
- (8) *For the purposes of paragraph (7) (a), the term “a recognized stock exchange” means:*
 - (a) *the NASDAQ System owned by the National Association of Securities Dealers, Inc., and any stock exchange registered with the Securities and Exchange Commission as a national securities exchange for the purposes of the Securities Exchange Act of 1934; and*
 - (b) *the Jakarta stock exchange; and*
 - (c) *any other stock exchange agreed upon by the competent authorities of the Contracting States.*

Ketentuan tersebut diatas dapat dijadikan pedoman bagi DJP untuk mengadopsinya dalam P3B, baik yang akan datang maupun usul perubahan untuk P3B yang sudah berlaku.

Jadi masalah penentuan *BO* bisa didekati dengan menyisipkan ketentuan sebagaimana direkomendasikan oleh *OECD* atau ketentuan yang mirip dengan ketentuan.

4.4.4 Prioritas P3B Yang Harus Direvisi

Dengan dasar ketentuan-ketentuan yang disebutkan di atas maka langkah selanjutnya adalah melakukan seleksi negara-negara mitra P3B yang di dalam undang-undang domestiknya memperlakukan "*effective management*" sebagai wajib pajak dalam negeri. Seperti diketahui P3B dengan negara yang memperlakukan perusahaan yang kedudukan *effective management* di negara tersebut maka *resident* dari negara ketiga dapat menikmati ketentuan P3B dimaksud.

Beberapa negara Eropa memperlakukan perusahaan yang terdaftar (*registered*) di negara tersebut sebagai *resident*, dan hal ini tidak tergantung kepada siapa pemegang sahamnya, sehingga perusahaan yang didirikan di negara ketiga dan pemegang sahamnya bukan *resident* dari negara mitra P3B tersebut dapat menikmati P3B tersebut.

Disamping itu beberapa negara Eropa memberikan perlakuan khusus bagi "*holding company*", oleh sebab itu negara-negara yang masuk kelompok ini harus juga menjadi perhatian. Dengan menerapkan prinsip "*limitation of benefit*" maka masalah penentuan *BO* menjadi tidak relevan lagi.

Tabel di bawah ini adalah daftar negara-negara yang definisi "*resident*" menurut undang-undang domestiknya mencakup dua kriteria yang disebutkan di atas.

Negara	Ketentuan " <i>Resident</i> " bagi perusahaan
Austria	<i>Effective management</i> dianggap di Austria jika <i>strategic management</i> (bukan <i>day-to-day management</i>) yang menentukan .
Italia	Disamping <i>effective management test</i> , juga perusahaan yang keberadaannya di Itali adalah

Negara	Ketentuan "Resident" bagi perusahaan
	untuk melakukan bisnis.
Belgia	<i>Legal seat, main establishment dan effective management.</i>
Kanada	<i>Central management dan control</i> berada di Kanada.
Denmark	<i>Place of management</i> dengan syarat <i>day-to-day management</i> berada di Denmark.
France, Belanda, Romania	<i>Effective management.</i>
Luxembourg, Singapura	<i>Legal seat</i> atau <i>place of effective management</i> , dan perlakuan khusus diberikan kepada <i>holding company</i> .
Portugal, Slovakia, Polandia, Spanyol, Swiss, Jerman, Republik Czeko, Turki	Legal seat atau tempat kedudukan <i>effective management</i> .
Inggris	Perusahaan yang didirikan di Inggris, negara tempat pertemuan para pengurus (<i>BOD</i>) dan keputusan yang menyangkut kebijakan diambil.

Kebijakan "*limitation of benefit*" sebagaimana dituangkan di dalam Peraturan

No. 61 dan 62 Tahun 2009 dan PER-24 dan PER-25 tidak dapat diterapkan secara unilateral (sepihak) oleh Indonesia. Kebijakan tersebut harus diikuti dengan menuangkannya di dalam P3B yang berlaku sehingga negara-negara mitra P3B wajib melaksanakannya. Dengan demikian Indonesia tidak akan dianggap melanggar Pasal 27 VCLT dan sesuai dengan ketentuan Pasal 31 (4) VCLT yang mengatur bahwa kalau dianggap perlu untuk mengatur tentang penafsiran atas hal-hal yang khusus maka hal itu harus dituangkan di dalam perjanjian.

Langkah yang harus dilakukan oleh DJP adalah dengan melakukan renegotiasi dengan negara-negara yang memberi definisi "*resident*" sangat luas dengan menambahkan ketentuan yang mengatur tentang "*limitation of benefit*", sehingga ketentuan sebagaimana diatur di Pasal 26 ayat (1a) mengikat negara negara mitra P3B.

BAB V

KESIMPULAN

- a. Masalah "BO" timbul karena koreksi yang dilakukan oleh pemeriksa pajak terhadap perlakuan pajak atas bunga yang dibayar oleh TGI kepada Transasia, perusahaan yang berdomisili di Mauritius. Pembayaran bunga tersebut terjadi pada tahun 2003 dan 2004, pada saat P3B Indonesia-Mauritius masih berlaku. Pertimbangan hukum yang dijadikan dasar oleh pemeriksa adalah surat edaran Dirjen Pajak No. SE-04/PJ.34/2005 tanggal 7 Juli 2005. Surat edaran tersebut memberikan definisi "BO" yaitu bahwa penerima penghasilan adalah perusahaan yang berhak sepenuhnya atas penghasilan dimaksud. Berdasarkan pertimbangan tersebut Transasia dianggap sebagai "conduit company", sehingga tarif pemotongan PPh atas bunga yang dibayar oleh TGI kepada Transasia tidak tunduk kepada ketentuan Pasal 11 ayat (2) P3B Indonesia-Mauritius melainkan berdasarkan Pasal 26 Undang-undang PPh. Disamping itu DJP sebagai terbanding berpendapat bahwa suatu P3B bertujuan untuk menghindarkan pajak berganda, dan menganggap bahwa Transasia tidak dikenai pajak di Mauritius sehingga tidak terjadi pengenaan pajak berganda.
- b. TGI menyanggah perlakuan pajak atas bunga yang dibayar kepada Transasia dengan memberi argumen berdasarkan ketentuan Pasal 3 ayat (2) dari P3B Indonesia-Mauritius. Ketentuan tersebut mengatur bahwa bila dijumpai istilah yang tidak diberi definisi maka pengertiannya merujuk kepada ketentuan undang-undang domestik. Undang-undang PPh tidak memberikan definisi atas istilah tersebut. Dari sudut pandang perundang-undangan, surat edaran bukan merupakan undang-undang. Seandainya surat edaran dimaksud dianggap setara dengan peraturan perundang-undangan, penerbitannya dilakukan setelah peristiwa hukum terjadi. Yang dimaksud dengan peristiwa hukum dalam hal ini adalah pembayaran bunga kepada Transasia. Di samping itu

argumen yang diajukan oleh DJP mengabaikan kaidah-kaidah tentang interpretasi atas P3B. Argumen TGI adalah bahwa karena istilah "BO" tidak diberi definisi dan di dalam Undang-undang PPh juga tidak merumuskannya maka perlakuan pajak atas bunga yang diterima oleh Transasia harus dalam konteks P3B. Artinya sepanjang Transasia diperlakukan sebagai subjek pajak dalam negeri di Mauritius maka ketentuan Pasal 1 dan Pasal 4 ayat (1) dari P3B dipenuhi. Berdasarkan penelitian ternyata bahwa para ahli perpajakan internasional berpendapat bahwa istilah "BO" tidak tunduk kepada Pasal 3 ayat (2) dari P3B sebab "BO" masuk dalam kategori "*international tax language*".

- c. Salah satu alasan Majelis Hakim menolak argumen DJP adalah bahwa surat edaran tidak bisa diberlakukan surut. Disamping itu mengingat bahwa suatu P3B adalah kesepakatan antara dua negara maka istilah yang dipakai harus disepakati bersama. Pendirian ini sama dengan yang disampaikan oleh *Prof. Van Raad* dalam seminar di Jakarta yang diselenggarakan pada tanggal 7 April 2010. Di samping itu Majelis berpendapat bahwa argumen yang diajukan oleh DJP baru bersifat analisis dan dugaan, bukan berdasarkan fakta. Majelis berpendapat bahwa surat edaran yang dijadikan dasar hukum oleh DJP tidak dapat berlaku surut, dan yang paling mengetahui apakah Transasia adalah "BO" dari bunga yang dibayar oleh TGI adalah Mauritius sebagai negara dimana berdomisili. Hal ini seharusnya ditempuh oleh DJP melalui pertukaran informasi dengan Pejabat yang Berwenang dari Mauritius. Majelis Hakim telah keliru memberi interpretasi atas ketentuan P3B dengan menyatakan bahwa Pasal 4(1) dari P3B tidak mengatur tentang perlakuan pajak terhadap bunga.
- d. Peraturan DIRJEN Pajak Nomor 61 dan 62 Tahun 2009, yang diubah dengan Peraturan DIRJEN Pajak Nomor 24 dan 25 Tahun 2010 merupakan dasar hukum untuk mencegah terjadinya penyalahgunaan

P3B. Namun hal ini harus diikuti dengan langkah-langkah yang harus diambil, yaitu dengan memasukkan ketentuan-ketentuan tersebut, sesuai dengan keadaan yang dihadapi, ke dalam P3B. Jadi harus dilakukan renegotiasi terhadap P3B dengan negara-negara yang disebut di dalam tabel diatas.

- e. Peraturan DIRJEN Pajak Nomor 61 dan 62 Tahun 2009 dan Peraturan DIRJEN Pajak Nomor 24 dan 25 Tahun 2010, harus dijadikan salah satu kebijakan dalam melakukan negosiasi P3B di masa mendatang sehingga implementasi dari P3B tidak dijumpai hambatan dan kepastian hukum lebih nyata.
- f. Masalah penentuan *BO* dalam rangka implementasi dari suatu P3B sebaiknya DJP menyimak pendapat para ahli terutama dalam memberikan interpretasi atas suatu ketentuan di dalam P3B.
- g. Kasus-kasus yang menyangkut *BO* yang telah diputuskan oleh Pengadilan Pajak sebaiknya dijadikan rujukan oleh DJP yang merupakan yurisprudensi sehingga kepastian hukum dapat tercipta.

ooOoo

DAFTAR REFERENSI

- Danny Septriadi & Darussalam. (2006), *Membatasi Kekuasaan Interpretasi Hukum Pajak Melalui Yurisprudensi Putusan Pengadilan Pajak*, Jakarta: Grasindo
- Du Toit, Charl.P. (1999), *Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties*, IBFD Publication BV, Amsterdam.
- Holmes, Kevin. (2007). *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, IBFD, Amsterdam.
- IBFD. (2004). *European Tax Handbook*, Amsterdam
- Lang, Michael. (2001). *Tax Treaty Interpretation*, Linde Verlag Wien, Vienna.
- Maisto, Guglielmo. (2007). *Courts and Tax Treaty Law*, IBFD, Amsterdam.
- OECD. (2008). *Model Tax Convention on Income and on Capital*.
- Rohatgi, Roy. (2005), *Basic International Taxation*, Richmond Law & Tax Ltd. United Kingdom
- Suryokusumo, Sumaryo, Prof. DR, *Hukum Perjanjian Internasional*, PT Tatanusa.
- Undang-undang No. 24 Tahun. (2000). *Tentang Perjanjian Internasional*.
Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Republik Indonesia dengan Republik Mauritius.
- Vogel, Klaus. (1998). *On Double Taxation Conventions* 3.ed, Kluwer Law International

Lampiran - 1

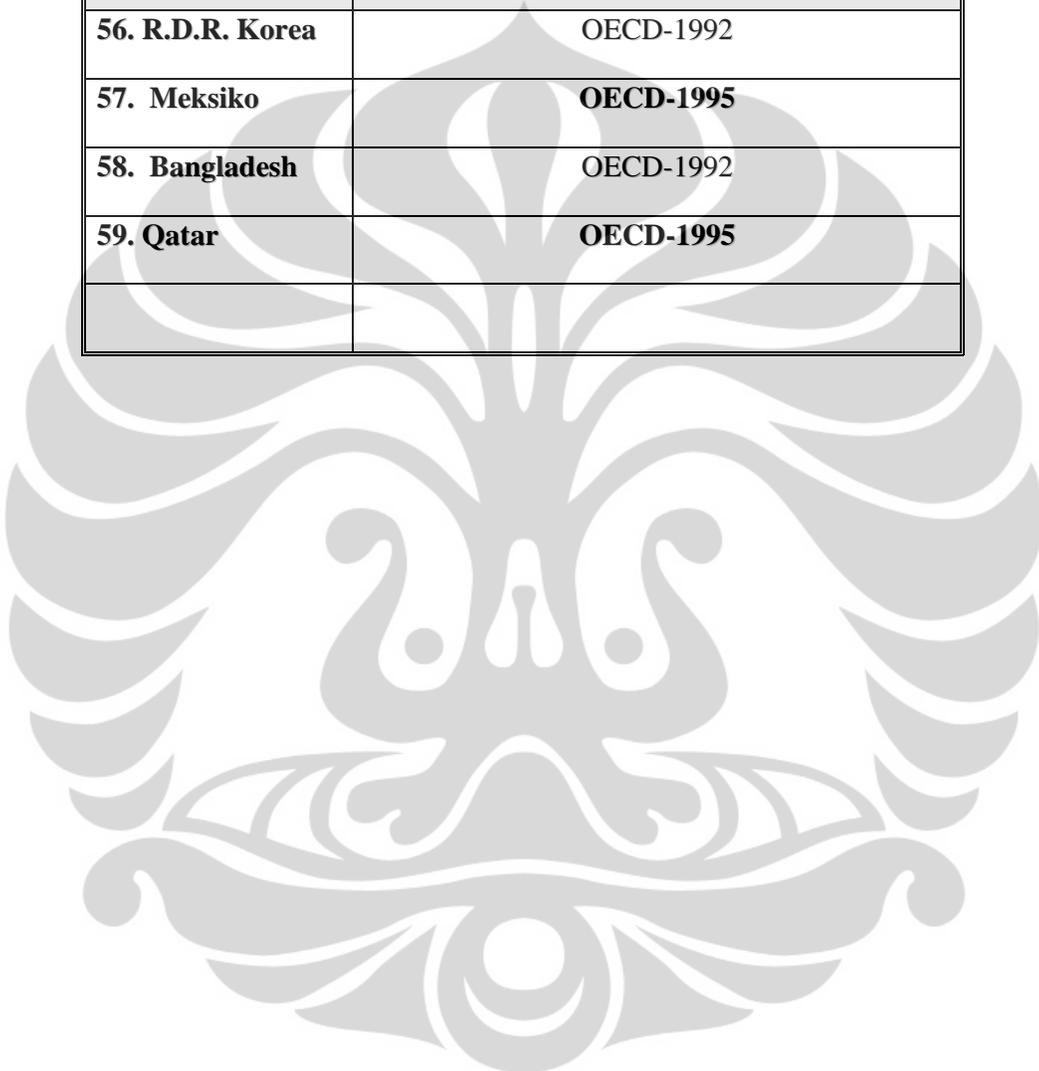
Ringkasan dari Pasal 3(2) dari P3B Indonesia

P3B	Ketentuan dalam P3B: OECD - 1992 OECD - 1995 Rumusan lain
1. Aljazair	OECD - 1992
2. Australia	In the application of this Agreement by one of the Contracting States, any term not defined in this Agreement shall unless the context otherwise requires, have the meaning which it has under the laws of that State relating to the taxes to which this Agreement applies in force at the time of the application. [Pasal 3(3)]
3. Austria	OECD-1992
4. Belgia	OECD-1992
5. Bulgaria	OECD-1992
6. Brunei D	OECD-1992
7. Kanada	OECD-1992
8. Republik Czecko	OECD-1992
9. Denmark	OECD-1992
10. Mesir	OECD-1992
11. Perancis	OECD-1992
12. Finlandia	OECD-1992
13. Jerman	OECD-1992
14. Hongaria	OECD-1992
15. India	OECD-1992
16. Italia	OECD-1992
17. Jepang	OECD-1992

P3B	Ketentuan dalam P3B:
	OECD - 1992 OECD - 1995 Rumusan lain
18. Jordan	OECD-1992
19. Kuwait	OECD-1992
20. Luxembourg	OECD-1992
21. Malaysia	OECD-1992
22. Mauritius	OECD-1992
23. Mongolia	OECD-1992
24. Norwegia	OECD-1992
25. Selandia Baru	OECD-1992
26. Belanda (P3B-2004)	OECD-1992 <i>OECD-1995</i>
27. Pakistan	OECD-1992
28. Polandia	OECD-1992
29. Philipina	OECD-1992
30. Rep. of Korea	OECD-1992
31. Afrika Selatan	OECD -1995
32. Romania	OECD-1992
33. Rusia	OECD-1992
34. Singapura	OECD-1992
35. Slovakia	OECD-1998
36. Sri Lanka	OECD-1992
37. Sudan	OECD-1992
38. Swedia	OECD-1992
39. Swiss	OECD-1992
40. Seychelles	OECD-1992
41. Spanyol	OECD-1992
42. Syria	OECD-1992

P3B	Ketentuan dalam P3B: OECD - 1992 OECD - 1995 Rumusan lain
43. Taiwan	OECD-1992
44. Thailand	OECD-1992
45. Tunisia	OECD-1992
46. Turki	OECD-1992
47. AS	<p>Any term used in this Convention and not defined in this Convention shall, have the meaning which it has under the laws of the Contracting State whose tax is being determined. Notwithstanding the preceding sentence, if the meaning of such a term under the laws of one of the Contracting States is different from the meaning of the term under the laws of the other Contracting State, or if the meaning of such term is not readily determinable under the laws of one of the Contracting States, the competent authorities of the Contracting States may, in order to prevent double taxation or to further any other purpose of this Convention, establish a common meaning of the term for the purposes of the Convention.</p> <p>[Article 3(2)]</p>
48. UAE	OECD-1992
49. Inggris	OECD-1992
50. Ukraina	OECD-1992
51. Uzbekistan	OECD-1992
52. Vietnam	OECD-1992
53. Venezuela	OECD-1992
54. R.R. China	<i>OECD-1995</i>
55. Portugal	<i>OECD-1995</i>

P3B	Ketentuan dalam P3B: OECD - 1992 OECD - 1995 Rumusan lain
56. R.D.R. Korea	OECD-1992
57. Meksiko	OECD-1995
58. Bangladesh	OECD-1992
59. Qatar	OECD-1995



Lampiran-2

PERATURAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK
NOMOR PER - 61/PJ/2009

TENTANG

TATA CARA PENERAPAN PERSETUJUAN PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA

DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

Menimbang :

- a. bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 32A [Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983](#) tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008](#) diatur bahwa pemerintah berwenang untuk melakukan perjanjian dengan pemerintah negara lain dalam rangka penghindaran pajak berganda dan pencegahan pengelakan pajak;
- b. bahwa berdasarkan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Pemerintah Indonesia dengan negara lain, antara lain diatur mengenai hak pemajakan pemerintah Indonesia atas penghasilan-penghasilan tertentu yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak luar negeri dengan ketentuan yang berlaku;
- c. bahwa diperlukan adanya pedoman untuk memberi kepastian hukum dalam penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda;

Mengingat :

1. [Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983](#) tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 49, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3262) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009](#) (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 62, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4999);
2. [Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983](#) tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 50, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3263) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008](#) (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893);

MEMUTUSKAN :

Menetapkan :

PERATURAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK TENTANG TATA CARA PENERAPAN PERSETUJUAN PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA.

Pasal 1

Dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini yang dimaksud dengan :

1. Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda yang selanjutnya disebut P3B adalah perjanjian antara Pemerintah Indonesia dengan pemerintah negara lain dalam rangka penghindaran pajak berganda dan pencegahan pengelakan pajak.
2. Wajib Pajak luar negeri selanjutnya disebut WPLN adalah Subjek Pajak luar negeri sebagaimana dimaksud dalam [Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983](#) tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008](#), baik orang pribadi maupun badan, yang menerima dan/atau memperoleh penghasilan yang bersumber dari Indonesia atau menerima dan/atau memperoleh penghasilan yang bersumber dari Indonesia melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.
3. Pemotong/Pemungut Pajak adalah badan pemerintah, subjek pajak dalam negeri, penyelenggara kegiatan, bentuk usaha tetap, atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya yang diwajibkan untuk melakukan pemotongan atau pemungutan pajak atas penghasilan yang diterima atau diperoleh WPLN sesuai ketentuan yang berlaku.
4. Surat Keterangan Domisili yang selanjutnya disebut SKD adalah formulir yang diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak yang telah diisi dengan lengkap dan telah ditandatangani oleh WPLN, serta telah disahkan oleh pejabat pajak yang berwenang di negara mitra P3B.
5. Surat Pemberitahuan Masa yang selanjutnya disebut SPT Masa adalah Surat Pemberitahuan yang digunakan oleh Pemotong/Pemungut Pajak untuk melaporkan penyetoran atas pemotongan atau pemungutan pajak yang telah dilakukan untuk suatu masa tertentu sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Pasal 2

Pemotong/Pemungut Pajak wajib memotong atau memungut pajak yang terutang atas penghasilan yang diterima atau diperoleh WPLN 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](#).

Pasal 3

- (1) Pemotong/Pemungut Pajak harus melakukan pemotongan atau pemungutan pajak sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam P3B, dalam hal :
 - a. Penerima penghasilan bukan Subjek Pajak dalam negeri Indonesia,
 - b. Persyaratan administratif untuk menerapkan ketentuan yang diatur dalam P3B telah dipenuhi; dan
 - c. Tidak terjadi penyalahgunaan P3B oleh WPLN sebagaimana dimaksud dalam ketentuan tentang pencegahan penyalahgunaan P3B.
- (2) Dalam hal ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tidak terpenuhi, Pemotong/Pemungut Pajak wajib memotong atau memungut 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](#).

Pasal 4

- (1) Dokumen SKD yang dimaksud dalam ketentuan ini adalah formulir sebagaimana ditetapkan dalam Lampiran II (Form - DGT 1) atau Lampiran III (Form - DGT 2) Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini.
- (2) Dokumen SKD yang ditetapkan dalam Lampiran III (Form - DGT 2) Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini digunakan dalam hal :
 - a) WPLN menerima atau memperoleh penghasilan melalui Kustodian sehubungan dengan penghasilan dari transaksi pengalihan saham atau obligasi yang diperdagangkan atau dilaporkan di pasar modal di Indonesia, selain bunga dan dividen; atau
 - b) WPLN bank.
- (3) Persyaratan administratif sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1) huruf b adalah SKD yang disampaikan oleh WPLN kepada Pemotong/Pemungut Pajak :
 - a. menggunakan formulir yang telah ditetapkan dalam Lampiran II atau Lampiran III Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini;
 - b. telah diisi oleh WPLN dengan lengkap;
 - c. telah ditandatangani oleh WPLN;
 - d. telah disahkan oleh pejabat pajak yang berwenang di negara mitra P3B, dan
 - e. disampaikan sebelum berakhirnya batas waktu dengan penyampaian SPT Masa untuk masa pajak terutangnya pajak.
- (4) Kustodian sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf a adalah pihak yang memberikan jasa penitipan efek dan harta lain yang berkaitan dengan efek serta jasa lain, termasuk

menerima dividen, bunga, dan hak-hak lain, menyelesaikan transaksi efek, dan mewakili pemegang rekening yang menjadi nasabahnya.

- (5) Lembaga yang namanya disebutkan secara tegas dalam P3B atau yang telah disepakati oleh pejabat yang berwenang di Indonesia dan di negara mitra P3B tidak perlu menyampaikan SKD.

Pasal 5

- (1) SKD yang menggunakan formulir sebagaimana ditetapkan dalam Lampiran II (Form - DGT 1) yang disampaikan kepada Pemotong/Pemungut Pajak setelah berakhirnya batas waktu penyampaian SPT Masa untuk masa pajak terutangnya pajak, tidak dapat dipertimbangkan sebagai dasar penerapan ketentuan yang diatur dalam P3B.
- (2) Formulir sebagaimana ditetapkan dalam Lampiran III (Form - DGT 2) yang memenuhi persyaratan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (2) digunakan sebagai dasar penerapan ketentuan yang diatur dalam P3B sejak tanggal SKD tersebut disahkan oleh pejabat pajak yang berwenang dari negara mitra P3B dan berlaku selama 12 (dua belas) bulan.

Pasal 6

WPLN dapat menyampaikan permohonan pengembalian kelebihan pajak yang tidak seharusnya terutang sesuai dengan ketentuan yang berlaku dalam hal manfaat P3B tidak diberikan akibat persyaratan administratif sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1) huruf b tidak terpenuhi, tetapi WPLN menganggap pemotongan atau pemungutan pajak tidak sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam P3B.

Pasal 7

Tata cara penerapan P3B oleh Pemotong/Pemungut Pajak ditetapkan dalam Lampiran I Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini.

Pasal 8

- (1) Bukti pemotongan/pemungutan pajak wajib dibuat oleh Pemotong/Pemungut Pajak sesuai dengan ketentuan dan tata cara yang berlaku.
- (2) Dalam hal terdapat penghasilan yang diterima atau diperoleh WPLN tetapi tidak terdapat pajak yang dipotong atau dipungut di Indonesia berdasarkan ketentuan yang diatur dalam P3B, Pemotong/Pemungut Pajak tetap diwajibkan untuk membuat bukti pemotongan/pemungutan pajak.

Pajak 9

- (1) Pemotong/Pemungut Pajak wajib menyampaikan fotokopi SKD yang diterima dari WPLN sebagai lampiran SPT Masa.
- (2) Kepala Kantor Pelayanan Pajak harus melakukan penelitian kebenaran pelaporan atas jumlah pajak yang dipotong dan melakukan perekaman SKD dan bukti pemotongan/pemungutan yang dilaporkan oleh Pemotong/Pemungut Pajak.
- (3) Kepala Kantor Pelayanan Pajak harus melakukan penelitian mengenai ada atau tidaknya bentuk usaha tetap dari WPLN yang berada di Indonesia sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam P3B.
- (4) Dalam hal terdapat indikasi bahwa WPLN menjalankan kegiatan atau usaha di Indonesia melalui suatu bentuk usaha tetap sebagaimana dimaksud pada ayat (3) dan belum terdaftar sebagai Wajib Pajak, Kantor Pelayanan Pajak memberitahukan Kantor Pelayanan Pajak tempat bentuk usaha tetap seharusnya terdaftar untuk dikirim Surat Hibauan sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

Pasal 10

Pada saat berlakunya Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini, maka :

1. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor [SE-03/PJ.101/1996](#) tanggal 29 Maret 1996 tentang Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B);
2. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor [SE-04/PJ.101/1996](#) tanggal 28 Mei 1996 tentang Masa Transisi Penerapan [SE-03/PJ.101/1996](#);

dicabut dan dinyatakan tidak berlaku.

Pasal 11

Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini mulai berlaku sejak tanggal 1 Januari 2010.

Ditetapkan di Jakarta
Pada tanggal 5 November 2009
DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

ttd.

MOCHAMAD TJIPTARDJO
NIP 060044911

PERATURAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK
NOMOR PER - 62/PJ./2009

TENTANG

PENCEGAHAN PENYALAHGUNAAN
PERSETUJUAN PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA

DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

Menimbang :

- a. bahwa berdasarkan ketentuan Pasal 32A [Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983](#) tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008](#) diatur bahwa pemerintah berwenang untuk melakukan perjanjian dengan pemerintah negara lain dalam rangka penghindaran pajak berganda dan pencegahan pengelakan pajak;
- b. bahwa berdasarkan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Pemerintah Indonesia dengan negara lain telah diatur mengenai ruang lingkup dan pihak yang berhak memperoleh manfaat perjanjian;
- c. bahwa diperlukan adanya pedoman untuk memberi kepastian hukum dalam penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda dalam rangka pencegahan penyalahgunaan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda;

Mengingat :

[Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983](#) tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 50, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3263) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008](#) (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893);

MEMUTUSKAN :

Menetapkan :

PERATURAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK TENTANG PENCEGAHAN
PENYALAHGUNAAN PERSETUJUAN PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA

Pasal 1

Dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini yang dimaksud dengan:

- (1) Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda yang selanjutnya disebut P3B adalah perjanjian antara Pemerintah Indonesia dengan pemerintah negara lain dalam rangka penghindaran pajak berganda dan pencegahan pengelakan pajak.
- (2) Subjek Pajak dalam negeri selanjutnya disebut SPDN adalah subjek pajak dalam negeri sebagaimana dimaksud dalam [Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983](#) tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008](#).
- (3) Wajib Pajak luar negeri selanjutnya disebut WPLN adalah Subjek Pajak luar negeri sebagaimana dimaksud dalam [Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983](#) tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008](#), baik orang pribadi maupun badan, yang menerima dan/atau memperoleh penghasilan yang bersumber dari Indonesia atau menerima dan/atau memperoleh penghasilan yang bersumber dari Indonesia melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.
- (4) Pemotong/Pemungut Pajak adalah badan pemerintah, SPDN, penyelenggara kegiatan, bentuk usaha tetap, atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya yang diwajibkan untuk melakukan pemotongan atau pemungutan pajak atas penghasilan yang diterima atau diperoleh WPLN sesuai ketentuan yang berlaku.
- (5) Agen (agent) adalah orang atau badan yang bertindak sebagai perantara dan melakukan tindakan untuk dan/atau atas nama pihak lain.
- (6) 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.

Pasal 2

- (1) Orang pribadi atau badan yang dicakup dalam P3B adalah orang pribadi atau badan yang merupakan SPDN dan/atau subjek pajak dalam negeri dari negara mitra P3B.
- (2) P3B tidak diterapkan dalam hal terjadi penyalahgunaan P3B, meskipun penerima penghasilan telah sesuai dengan ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1).

Pasal 3

Penyalahgunaan P3B sebagaimana dimaksud pada Pasal 2 ayat (2) dapat terjadi dalam hal :

- a. transaksi yang tidak mempunyai substansi ekonomi dilakukan dengan menggunakan struktur/skema sedemikian rupa dengan maksud semata-mata untuk memperoleh manfaat P3B;
- b. transaksi dengan struktur/skema yang format hukumnya (legal form) berbeda dengan substansi ekonomisnya (economic substance) sedemikian rupa dengan maksud semata-mata untuk memperoleh manfaat P3B; atau
- c. penerima penghasilan bukan merupakan pemilik yang sebenarnya atas manfaat ekonomis dari penghasilan (beneficial owner).

Pasal 4

(1) Yang dimaksud dengan pemilik yang sebenarnya atas manfaat ekonomis dari penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 huruf c adalah penerima penghasilan yang:

- a. bertindak tidak sebagai Agen;
- b. bertindak tidak sebagai Nominee; dan
- c. bukan Perusahaan Conduit.

(2) Orang pribadi atau badan yang dicakup dalam P3B sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) yang tidak dianggap melakukan penyalahgunaan P3B sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3:

- a. Individu yang bertindak tidak sebagai Agen atau Nominee;
- b. lembaga yang namanya disebutkan secara tegas dalam P3B atau yang telah disepakati oleh pejabat yang berwenang di Indonesia dan di negara mitra P3B;
- c. WPLN yang menerima atau memperoleh penghasilan melalui Kustodian sehubungan dengan penghasilan dari transaksi pengalihan saham atau obligasi yang diperdagangkan atau dilaporkan di pasar modal di Indonesia, selain bunga dan dividen, dalam hal WPLN bertindak tidak sebagai Agen atau sebagai Nominee;
- d. perusahaan yang sahamnya terdaftar di Pasar Modal dan diperdagangkan secara teratur;
- e. bank; atau
- f. perusahaan yang memenuhi persyaratan:
 - 1) pendirian perusahaan di negara mitra P3B atau pengaturan struktur/si transaksi tidak semata-mata ditujukan untuk pemanfaatan P3B; dan
 - 2) kegiatan usaha dikelola oleh manajemen sendiri yang mempunyai kewena

yang cukup untuk menjalankan transaksi; dan

- 3) perusahaan mempunyai pegawai; dan
 - 4) mempunyai kegiatan atau usaha aktif; dan
 - 5) penghasilan yang bersumber dari Indonesia terutang pajak di negara penerima; dan
 - 6) tidak menggunakan lebih dari 50% (lima puluh persen) dari total penghasilannya untuk memenuhi kewajiban kepada pihak lain dalam bentuk, seperti: bunga, royalti, atau imbalan lainnya.
- (3) Perusahaan conduit sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf c 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.
 - (4) Kustodian sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf c adalah pihak yang memberikan jasa penitipan efek dan harta lain yang berkaitan dengan efek serta jasa lain, termasuk menerima dividen, bunga, dan hak-hak lain, menyelesaikan transaksi efek, dan mewakili pemegang rekening yang menjadi nasabahnya.
 - (5) Pasar modal sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf c adalah pasar modal yang pendiriannya berdasarkan ketentuan yang berlaku di negara tempat pasar modal berada.

Pasal 5

- (1) Dalam hal terjadi penyalahgunaan P3B sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3:
 - a. Pemotong/Pemungut Pajak tidak diperkenankan untuk menerapkan ketentuan yang diatur dalam P3B dan wajib memotong atau memungut 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](#); dan
 - b. WPLN yang melakukan penyalahgunaan P3B tidak dapat mengajukan permohonan pengembalian kelebihan pajak yang tidak seharusnya terutang.
- (2) Dalam hal terdapat perbedaan antara format hukum (legal form) suatu struktur/skema dengan substansi ekonomisnya (economic substance), maka perlakuan perpajakan diterapkan sesuai dengan ketentuan yang berlaku berdasarkan substansi ekonomisnya (substance over form).

Pasal 6

Dalam hal WPLN dikenakan pajak tidak berdasarkan ketentuan yang diatur dalam P3B, WPLN dapat meminta pejabat yang berwenang di negaranya untuk melakukan penyelesaian melalui prosedur persetujuan bersama (mutual agreement procedure) sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam P3B.

Pasal 7

Pada saat berlakunya Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini, maka :

1. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor [SE-17/PJ./2005](#) tanggal 1 Juni 2005 tentang Petunjuk Perlakuan Pajak Penghasilan Terhadap Pasal 11 Tentang Bunga Pada Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) Antara Indonesia Dengan Belanda;
2. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor [SE-03/PJ.03/2008](#) tanggal 22 Agustus 2008 tentang Penentuan Status Beneficial Owner Sebagaimana Dimaksud Dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Antara Indonesia Dengan Negara Mitra;

dicabut dan dinyatakan tidak berlaku.

Pasal 8

Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini mulai berlaku sejak tanggal 1 Januari 2010.

Ditetapkan di Jakarta
Pada tanggal 5 November 2009
DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

ttd.

MOCHAMAD TJIPTARDJO
NIP 060044911

PERATURAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK
NOMOR : PER - 24/PJ/2010

TENTANG

PERUBAHAN ATAS PERATURAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK NOMOR [PER-61/PJ/2009](#)
TENTANG TATA CARA PENERAPAN PERSETUJUAN PENGHINDARAN PAJAK
BERGANDA

DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

Menimbang :

bahwa dalam rangka memberikan kepastian dalam penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda, perlu menetapkan Peraturan Direktur Jenderal Pajak tentang Perubahan atas Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor [PER-61/PJ/2009](#) tentang Tata Cara Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda;

Mengingat :

1. [Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983](#) tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 49, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3262) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009](#) (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 62, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4999);
2. [Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983](#) tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 50, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3263) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008](#) (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893);

MEMUTUSKAN :

Menetapkan :

PERATURAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK TENTANG PERUBAHAN ATAS
PERATURAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK NOMOR [PER-61/PJ/2009](#) TENTANG
TATA CARA PENERAPAN PERSETUJUAN PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA

Pasal I

Ketentuan Pasal 4 dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor [PER-61/PJ/2009](#) tentang Tata Cara Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda, diubah sehingga berbunyi sebagai berikut :

Pasal 4

- (1) Dokumen SKD yang dimaksud dalam ketentuan ini adalah formulir sebagaimana ditetapkan dalam Lampiran II [Form-DGT 1] atau Lampiran III [Form-DGT 2] Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini.
- (2) Dokumen SKD yang ditetapkan dalam Lampiran III [Form-DGT 2] Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini digunakan dalam hal:
 - a) WPLN menerima atau memperoleh penghasilan melalui Kustodian sehubungan dengan penghasilan dari transaksi pengalihan saham atau obligasi yang diperdagangkan atau dilaporkan di pasar modal di Indonesia, selain bunga dan dividen;
 - b) WPLN bank; atau
 - c) WPLN yang berbentuk dana pensiun yang pendiriannya sesuai dengan ketentuan perundang-undangan di negara mitra P3B Indonesia dan merupakan subjek pajak di negara mitra P3B Indonesia.
- (3) Persyaratan administratif sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1) huruf b adalah SKD yang disampaikan oleh WPLN kepada Pemptong/Pemungut Pajak:
 - a. menggunakan formulir yang telah ditetapkan dalam Lampiran II atau Lampiran III Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini;
 - b. telah diisi oleh WPLN dengan lengkap;
 - c. telah ditandatangani oleh WPLN atau diberi tanda yang setara dengan tanda tangan sesuai dengan kelaziman di negara mitra P3B;
 - d. telah disahkan oleh pejabat yang berwenang, wakilnya yang sah, atau pejabat kantor pajak yang berwenang di negara mitra P3B, yang dapat berupa tanda tangan atau diberi tanda yang setara dengan tanda tangan sesuai dengan kelaziman di negara mitra P3B; dan
 - e. disampaikan sebelum berakhirnya batas waktu dengan penyampaian SPT Masa untuk masa pajak terutang nya pajak.
- (4) Dalam hal WPLN tidak dapat memenuhi ketentuan pada ayat (3) butir d, WPLN

dianggap memenuhi persyaratan administratif apabila ketentuan-ketentuan pada ayat (3) butir a, b, c, dan e dipenuhi, dan WPLN melampirkan surat keterangan domisili yang lazim disahkan atau diterbitkan oleh negara mitra P3B yang memenuhi persyaratan sebagai berikut :

- a. menggunakan bahasa Inggris;
- b. diterbitkan pada atau setelah tanggal 1 Januari 2010;
- c. berupa dokumen asli atau dokumen fotokopi yang telah dilegalisasi oleh Kantor Pelayanan Pajak tempat salah satu Pemetong/Pemungut Pajak terdaftar sebagai Wajib Pajak;
- d. sekurang-kurangnya mencantumkan informasi mengenai nama WPLN; dan
- e. mencantumkan tanda tangan pejabat yang berwenang, wakilnya yang sah, atau pejabat kantor pajak yang berwenang di negara mitra P3B atau tanda yang setara dengan tanda tangan sesuai dengan kelaziman di negara mitra P3B dan nama pejabat dimaksud.

(5) Persyaratan tidak terjadi penyalahgunaan P3B sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1) dianggap terpenuhi apabila dalam lembar kedua Lampiran II [Form-DGT 1] :

- a. dalam hal WPLN adalah orang pribadi, WPLN tidak bertindak sebagai Agen atau Nominee; atau
- b. dalam hal WPLN adalah badan, WPLN merupakan perusahaan yang sahamnya terdaftar di Pasar Modal dan diperdagangkan secara teratur; atau
- c. dalam hal WPLN adalah badan :
 - 1) bagi penghasilan yang di dalam P3B terkait tidak memuat persy beneficial owner, WPLN menjawab bahwa pendirian perusahaan negara mitra P3B atau pengaturan struktur/skema transaksi ditujukan untuk pemanfaatan P3B; atau
 - 2) bagi penghasilan yang di dalam P3B terkait memuat persy beneficial owner, WPLN menjawab :
 - a) pendirian perusahaan di negara mitra P3B atau pengatu struktur/skema transaksi tidak ditujukan untuk pemanfaatan P dan
 - b) kegiatan usaha dikelola oleh manajemen sendiri yang mempunyai kewenangan yang cukup untuk menjalankan transaksi; dan

- c) perusahaan mempunyai pegawai yang memadai; dan
 - d) mempunyai kegiatan atau usaha aktif; dan
 - e) penghasilan yang bersumber dari Indonesia terutang pajak di negara penerimanya; dan
 - f) tidak menggunakan lebih dari 50% (lima puluh persen) dari total penghasilannya untuk memenuhi kewajiban kepada pihak lain dalam bentuk, seperti : bunga, royalti, atau imbalan lainnya.
- (6) Kustodian sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf a adalah pihak yang memberikan jasa penitipan efek dan harta lain yang berkaitan dengan efek serta jasa lain, termasuk menerima dividen, bunga, dan hak-hak lain, menyelesaikan transaksi efek, dan mewakili pemegang rekening yang menjadi nasabahnya.
- (7) Dalam hal terdapat ketentuan dalam suatu P3B yang mengatur bahwa pemerintah negara mitra P3B, bank sentral atau lembaga-lembaga yang dikecualikan dari pengenaan pajak di negara sumber atas penghasilan tertentu, maka pemerintah negara mitra P3B, bank sentral atau lembaga dimaksud tidak perlu menyampaikan SKD untuk keperluan penerapan ketentuan dalam P3B tersebut .

Pasal II

Ketentuan Pasal 5 dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor [PER-61/PJ/2009](#) tentang Tata Cara Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda, diubah sehingga berbunyi sebagai berikut :

Pasal 5

- (1) SKD yang menggunakan formulir sebagaimana ditetapkan dalam Lampiran II [Form-DGT 1] yang disampaikan kepada Pemotong/Pemungut Pajak setelah berakhirnya batas waktu penyampaian SPT Masa untuk masa pajak terutangnya pajak, tidak dapat dipertimbangkan sebagai dasar penerapan ketentuan yang diatur dalam P3B.
- (2) SKD yang menggunakan formulir sebagaimana ditetapkan dalam Lampiran II [Form-DGT 1] lembar pertama dan dalam Lampiran III [Form-DGT 2] yang memenuhi persyaratan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (2) mempunyai masa berlaku sebagai dasar penerapan P3B sampai dengan 12

(dua belas) bulan sejak bulan SKD disahkan atau setelah bulan surat keterangan domisili yang lazim diterbitkan oleh negara mitra P3B diterbitkan atau disahkan.

Pasal III

Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini mulai berlaku sejak tanggal 1 Januari 2010.

Ditetapkan di Jakarta

Pada tanggal 30 April 2010

DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

ttd.

MOCHAMAD TJIPTARDJO

PERATURAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK
NOMOR : PER - 25/PJ/2010

TENTANG

PERUBAHAN PERATURAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK NOMOR [PER-62/PJ/2009](#)
TENTANG PENCEGAHAN PENYALAHGUNAAN PERSETUJUAN PENGHINDARAN
PAJAK
BERGANDA

DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

Menimbang :

bahwa dalam rangka memberikan kepastian dalam penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda, perlu menetapkan Peraturan Direktur Jenderal Pajak tentang Perubahan atas Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor [PER-62/PJ/2009](#) tentang Pencegahan Penyalahgunaan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda;

Mengingat :

[Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983](#) tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 50, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3263) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008](#) (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893);

MEMUTUSKAN :

Menetapkan :

PERUBAHAN PERATURAN DIREKTUR JENDERAL NOMOR [PER-62/PJ/2009](#)
TENTANG PENCEGAHAN PENYALAHGUNAAN PERSETUJUAN PENGHINDARAN
PAJAK BERGANDA

Pasal I

Ketentuan Pasal 3 dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor [PER-62/PJ/2009](#) tentang Pencegahan Penyalahgunaan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda, diubah sehingga berbunyi sebagai berikut :

Universitas Indonesia

Pasal 3

- (1) Penyalahgunaan P3B sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (2) dapat terjadi dalam hal :
 - a. transaksi yang tidak mempunyai substansi ekonomi dilakukan dengan menggunakan struktur/skema sedemikian rupa dengan maksud semata-mata untuk memperoleh manfaat P3B;
 - b. transaksi dengan struktur/skema yang format hukumnya (legal form) berbeda dengan substansi ekonomisnya (economic substance) sedemikian rupa dengan maksud semata-mata untuk memperoleh manfaat P3B; atau
 - c. penerima penghasilan bukan merupakan pemilik yang sebenarnya atas manfaat ekonomis dari penghasilan (beneficial owner).
- (2) Kriteria beneficial owner sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf c hanya diterapkan untuk penghasilan yang di dalam pasal P3B terkait memuat persyaratan beneficial owner.

Pasal II

Ketentuan Pasal 4 dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor [PER-62/PJ/2009](#) tentang Pencegahan Penyalahgunaan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda, diubah sehingga berbunyi sebagai berikut :

Pasal 4

- (1) Yang dimaksud dengan pemilik yang sebenarnya atas manfaat ekonomis dari penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 huruf c adalah penerima penghasilan yang :
 - a. bertindak tidak sebagai Agen;
 - b. bertindak tidak sebagai Nominee; dan
 - c. bukan Perusahaan Conduit.
- (2) Orang pribadi atau badan yang dicakup dalam P3B sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) yang dianggap tidak melakukan penyalahgunaan P3B sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 :

- a. Individu yang bertindak tidak sebagai Agen atau Nominee;
- b. lembaga yang namanya disebutkan secara tegas dalam P3B atau yang telah disepakati oleh pejabat yang berwenang di Indonesia dan di negara mitra P3B;
- c. WPLN yang menerima atau memperoleh penghasilan melalui Kustodian sehubungan dengan penghasilan dari transaksi pengalihan saham atau obligasi yang diperdagangkan atau dilaporkan di pasar modal di Indonesia, selain bunga dan dividen, dalam hal WPLN bertindak tidak sebagai Agen atau sebagai Nominee;
- d. perusahaan yang sahamnya terdaftar di Pasar Modal dan diperdagangkan secara teratur;
- e. dana pensiun yang pendiriannya sesuai dengan ketentuan perundang-undangan di negara mitra P3B dan merupakan subjek pajak di negara mitra P3B;
- f. bank; atau
- g. perusahaan yang memenuhi persyaratan sebagai berikut :
 - 1) bagi perusahaan yang menerima atau memperoleh penghasilan y dalam pasal P3B terkait tidak mengatur persyaratan beneficial o yaitu : pendirian perusahaan atau pengaturan struktur/skema tra tidak semata-mata ditujukan untuk pemanfaatan P3B;
 - 2) bagi perusahaan yang menerima atau memperoleh penghasilan y dalam pasal P3B terkait mengatur persyaratan beneficial owner, yai
 - i) pendirian perusahaan atau pengaturan struktur/skema transe tidak semata-mata ditujukan untuk pemanfaatan P3B; dan
 - ii) kegiatan usaha dikelola oleh manajemen sendiri y mempunyai kewenangan yang cukup untuk menjalankan transaksi; dan
 - iii) perusahaan mempunyai pegawai; dan
 - iv) mempunyai kegiatan atau usaha aktif; dan
 - v) penghasilan yang bersumber dari Indonesia terutang pajak negara penerimanya; dan
 - vi) tidak menggunakan lebih dari 50% (lima puluh persen) dari t penghasilan untuk memenuhi kewajiban kepada pihak l

dalam bentuk, seperti : bunga, royalti, atau imbalan lainnya.

- (3) Perusahaan Conduit sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf c 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.
- (4) Kustodian sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf c adalah pihak yang memberikan jasa penitipan efek dan harta lain yang berkaitan dengan efek serta jasa lain, termasuk menerima dividen, bunga, dan hak-hak lain, menyelesaikan transaksi efek, dan mewakili pemegang rekening yang menjadi nasabahnya.
- (5) Pasar modal sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf d adalah pasar modal yang pendiriannya berdasarkan ketentuan yang berlaku di negara tempat pasar modal berada.
- (6) Pengertian "kegiatan atau usaha aktif" sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf g angka 2) butir iv) diartikan sesuai dengan keadaan WPLN dan dapat mempunyai makna kegiatan atau usaha yang dilakukan secara aktif oleh WPLN yang ditunjukkan dengan adanya biaya yang dikeluarkan, upaya yang dilakukan, atau pengorbanan yang terjadi, yang berkaitan secara langsung dengan usaha atau kegiatan dalam rangka mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan, termasuk dalam hal WPLN melakukan kegiatan yang signifikan yang dilakukan untuk mempertahankan kelangsungan entitas.
- (7) Pengertian "penghasilan yang bersumber dari Indonesia terutang pajak di negara penerima" sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf g angka 2) butir v) adalah kondisi WPLN berdasarkan ketentuan perundang-undangan perpajakan di negaranya, dimana WPLN merupakan subjek yang terutang pajak di negaranya dan penghasilan yang bersumber dari luar negeri merupakan objek pajak, meskipun pada akhirnya subjek pajak tersebut tidak terutang pajak secara legal, antara lain karena penghasilan tersebut terkena tarif pajak 0%, dibebaskan dari pengenaan pajak oleh ketentuan yang spesifik dengan memenuhi persyaratan tertentu, atau secara ekonomis tidak menanggung beban pajak, antara lain karena pajak yang terutang ditanggung oleh pemerintah di luar negeri, ditanggihkan, atau tidak dipungut.
- (8) Pengertian "tidak menggunakan lebih dari 50% (lima puluh persen) dari total penghasilannya untuk memenuhi kewajiban kepada pihak lain" sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf g angka 2) butir vi) adalah tidak lebih 50% dari seluruh penghasilan WPLN, dalam jenis apapun atau sumber manapun, sebagaimana diungkapkan dalam laporan keuangan entitas WPLN sendiri (non konsolidasi) yang digunakan untuk memenuhi kewajiban kepada pihak lain, tidak termasuk pemberian imbalan kepada karyawan yang diberikan secara wajar dalam hubungan pekerjaan dan biaya-biaya lain yang lazim dikeluarkan oleh WPLN dalam menjalankan usahanya dan pembagian keuntungan dalam

bentuk dividen kepada pemegang saham.

Pasal III

Ketentuan Pasal 6 dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor [PER-62/PJ/2009](#) tentang Pencegahan Penyalahgunaan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda, diubah sehingga berbunyi sebagai berikut :

Pasal 6

- (1) Dalam hal WPLN tidak melakukan penyalahgunaan P3B sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3, WPLN berhak memperoleh manfaat P3B.
- (2) Dalam hal WPLN dikenakan pajak tidak berdasarkan ketentuan yang diatur dalam P3B, WPLN dapat meminta pejabat yang berwenang di negaranya untuk melakukan penyelesaian melalui prosedur persetujuan bersama (mutualagreement procedure) sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam P3B.

Pasal IV

Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini mulai berlaku sejak tanggal 1 Januari 2010.

Ditetapkan di Jakarta
Pada tanggal 30 April 2010
DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

ttd.

MOCHAMAD TJIPTARDJO
NIP 060044911