

BAB 1

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Pemajakan atas suatu penghasilan secara bersamaan oleh negara domisili¹ dan sumber² menimbulkan pajak ganda internasional (*international double taxation*). Oleh para investor dan pengusaha, pajak ganda tersebut dianggap kurang memperlancar mobilitas arus investasi, bisnis dan perdagangan internasional. Oleh karena itu, perlu dihilangkan atau diberikan keringanan. Selain diatur dalam ketentuan pajak domestik, keringanan pajak ganda dimaksud juga pada umumnya diatur dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) atau *tax treaty*.³

Pada umumnya P3B dimaksudkan sebagai salah satu instrumen yang digunakan untuk menciptakan iklim yang kondusif dalam meningkatkan hubungan ekonomi kedua negara. Hal ini dimungkinkan dengan mencegah timbulnya pajak berganda, penyelundupan pajak, dan memberikan kepastian hukum dan insentif pajak berupa penghematan dalam *cash flow* bagi penduduk dari kedua negara pihak pada Persetujuan yang melakukan transaksi internasional.⁴

Bervariasinya fasilitas *tax treaty* antar negara mendorong para investor melakukan *treaty shopping* untuk mendapatkan insentif yang paling menguntungkan bagi kepentingan bisnisnya. Namun perbuatan investor tersebut dapat dikategorikan sebagai melawan hukum (*legal abuse*) apabila dilakukan semata-mata untuk menikmati fasilitas perpajakan yang tidak sesuai dengan maksud dan tujuan dari pemberian insentif pajak tersebut.⁵

¹ Negara domisili berarti suatu negeri tempat tinggal bagi subjek pajak atau *resident tax payer*. (Rachmanto Surahmat, *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda*, Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 2005, hal. 7.)

² Negara sumber berarti negara dimana sumber penghasilan berasal. (Rachmanto Surahmat, *Ibid.*)

³ Gunadi, *Pajak Internasional*, Jakarta: LP FEUI, 2007, hal. 8.

⁴ John Hutagaol, *Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda*, Jakarta: Salemba Empat, 2000, hal. 5

⁵ John Hutagaol, *Kapita Selekta Perpajakan*, Jakarta: Salemba Empat, 2007, hal. 86.

Salah satu pasal krusial yang diatur dalam *tax treaty* yaitu yang mengatur mengenai subjek pajak yang dapat berupa orang pribadi atau badan. Dalam *tax treaty* diatur untuk dapat memanfaatkan *benefit* dari *tax treaty*, subjek pajak harus merupakan residen dari negara *treaty partner*. Syarat residen ini harus ditunjukkan dengan menggunakan Surat Keterangan Domisili (SKD)⁶ yang dikeluarkan oleh *competent authority treaty partner*.

Sayangnya, terdapat celah (*loophole*) disini karena ternyata orang pribadi atau badan tersebut hanya perantara saja dari penghasilan yang diterima dari negara sumber. Sedangkan penerima sebenarnya dapat berasal dari negara yang belum memiliki *tax treaty* dengan Indonesia. Penerima penghasilan yang sebenarnya dalam hal ini dikenal dengan istilah *beneficial owner*.

Masalah *beneficial owner* dalam hubungannya dengan pelaksanaan persetujuan penghindaran pajak berganda (P3B) berkaitan dengan perlakuan pajak atas *passive income*, yaitu bunga, dividen, dan royalti. Penentuan siapa *beneficial owner* dari salah satu jenis penghasilan tersebut sangat penting untuk menentukan apakah seseorang atau suatu badan memang pihak yang berhak atas penghasilan tersebut. Masalah *beneficial owner* yang muncul dalam *Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)*⁷ Model tahun 1977 merupakan revisi dari model sebelumnya, yaitu versi 1963.⁸ Tujuan dari dimasukkannya tes *beneficial*

⁶ Pengertian Surat Keterangan Domisili menurut Peraturan Dirjen Pajak Nomor: PER-61/PJ/2009 tentang Tata Cara Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda yaitu formulir yang diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak yang telah diisi dengan lengkap dan telah ditandatangani oleh Wajib Pajak Luar Negeri serta telah disahkan oleh pejabat pajak yang berwenang di negara mitra P3B. Sebelumnya pengertian SKD adalah surat keterangan yang diterbitkan oleh *Competent Authority* atau wakilnya yang sah dari suatu negara pihak pada persetujuan yang menyatakan bahwa wajib pajak yang bersangkutan (*person*) adalah penduduk dari negara itu (John Hutagaol, *ibid*, hal. 15)

⁷ *Organisation For Economic Co-Operation and development (OECD)*. adalah organisasi internasional beranggotakan 30 negara. Yang menganut prinsip-prinsip "*representative democracy*" dan ekonomi pasar bebas. Digagasi pada tahun 1948 dengan nama *Organisation For European Economic Co-operation (OEEC)*.

⁸ Sejarahnya OECD Model terbentuk adalah dimulai dengan EEC (*Europe economic community*) dimana para ahli dari negara-negara industrialis pada saat itu, sedang mencari cara bagaimana untuk menghindari pajak berganda internasional, lambat laun, organisasi tersebut menjadi bentuk OECD yang ada sekarang, dan memiliki porsi besar untuk mengedepankan kepentingan mereka. *Model convention* tersebut menjadi acuan bagi pembuatan *tax treaty* oleh negara-negara maju (J.M. Aritonang & Tony Marsyahrul, *Perpajakan Internasional*, Jakarta: Grasindo, 2008, hal. 20.

owner tersebut adalah untuk mencegah agar orang atau badan yang tidak berhak menikmati ketentuan dalam *tax treaty* yang menyangkut pengenaan pajak atas bunga, dividen dan royalti. Namun demikian, OECD Model tidak memberikan definisi atas istilah tersebut. Dalam OECD Model, istilah yang dipakai dalam suatu P3B diberi definisi dalam pasal 3, dan di beberapa pasal lain sesuai dengan jenis penghasilan tertentu, seperti definisi dari bunga diatur dalam pasal 11, istilah dividen diberi definisi dalam pasal 10, dan lain sebagainya.⁹

Pasal 3 ayat (2) dari OECD mengatur bahwa istilah yang tidak diberi definisi untuk keperluan penerapan P3B, istilah tersebut diberi definisi sesuai dengan undang-undang domestik dari negara yang menerapkan P3B. Dalam pelaksanaan P3B sering terjadi bahwa yang menerima manfaat secara langsung penghasilan dari negara sumber adalah bukanlah badan atau orang yang menandatangani kontrak dan menerima penghasilan tersebut. Sehubungan dengan hal tersebut timbul istilah *beneficial owner* yaitu pihak yang sebenarnya menikmati secara langsung manfaat penghasilan yang diterima dari negara sumber. Penerapan P3B hanya berlaku antara pihak pemberi penghasilan dengan *beneficial owner* tersebut, bukan dengan pihak penerima penghasilan secara langsung.¹⁰

Untuk memberikan kejelasan dalam penentuan siapa yang menjadi *beneficial owner* maka Direktur Jenderal Pajak pada tanggal 22 Agustus 2008 melalui SE-03/PJ.03/2008 tentang Penentuan Status *beneficial owner* Sebagaimana Dimaksud Dalam P3B Antara Indonesia Dengan Negara Mitra mengatur mengenai Penentuan Status *beneficial owner*.

Pokok-pokok yang diatur dalam SE-03/PJ.03/2008 adalah sebagai berikut:

- Pasal tentang Orang dan Badan yang tercakup dalam persetujuan Pasal 1 P3B Indonesia dengan negara lain mengatur bahwa ketentuan-ketentuan yang terdapat di dalam P3B hanya untuk orang dan badan yang menjadi penduduk (subjek

⁹ Rachmanto Surahmat, *Bunga Rampai Perpajakan*, Jakarta: Salemba Empat, 2008, hal. 6.

¹⁰ *Ibid*, hal. 7

Pajak dalam negeri) dari salah satu atau kedua negara pihak pada persetujuan, yaitu Indonesia dan negara mitra.

- Untuk menerapkan P3B maka Wajib Pajak luar negeri harus menunjukkan Surat keterangan domisili (SKD) kepada pihak yang berkedudukan di Indonesia yang membayar penghasilan sebagai dasar bagi pihak yang membayar penghasilan untuk menerapkan PPh Pasal 26 sesuai dengan ketentuan yang berlaku dalam P3B.

Diterbitkannya ketentuan *beneficial owner* menimbulkan reaksi yang beragam dari para investor asing maupun investor lokal (*local and foreign investors*). Sebagian investor yang selama ini menggunakan kendaraan (*vehicle company*) untuk semata-mata memanfaatkan dan menikmati fasilitas perpajakan yang disediakan dalam *tax treaty* Indonesia dengan negara-negara *treaty partner* "terpaksa" melakukan kalkulasi ulang dan menunggu serta memantau tindak lanjut dari implementasi ketentuan *beneficial owner*. Terdeteksinya perbuatan yang tergolong *treaty abuse* berarti investor menanggung risiko yang sangat material baik dari sisi finansial (berupa koreksi fiskal atas insentif pajak yang selama ini dinikmati) dan kredibilitas serta kelangsungan usaha (bila investor dikenakan sanksi pidana pajak).¹¹

Dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan terbaru yaitu Undang-Undang No. 36 tahun 2008 (UU PPh) yang berlaku 1 Januari 2009, *beneficial owner* dirumuskan dalam pasal 26 ayat 1a. Ketentuan pasal 26 dari UU PPh mengatur mengenai penghasilan-penghasilan yang diterima oleh Wajib Pajak luar negeri dipotong PPh 20%. Pasal 26 tidak mempersoalkan apakah penerima adalah *beneficial owner* atau tidak. Dengan demikian, ketentuan tersebut dimaksudkan untuk penerapan dalam kaitannya dengan pelaksanaan P3B.

Ketentuan tersebut mensyaratkan bahwa untuk dapat menikmati fasilitas P3B tidak saja diperlukan sertifikat domisili, tetapi juga keterangan yang menunjukkan bahwa yang bersangkutan adalah yang berhak menerima penghasilan dimaksud. Dari

¹¹ John Hutagaol, *Kapita Selekta Perpajakan*, Jakarta: Salemba Empat, 2007, hal. 87.

sudat pandang P3B, hal ini sudah tidak sesuai dengan interpretasi baku dari suatu P3B, karena sepanjang penerima penghasilan adalah “resident” dari negara mitra P3B, maka yang bersangkutan berhak akan *treaty protection*.¹²

Hanya untuk menentukan status *beneficial owner* bukan hal yang sederhana dan juga dapat dikatakan tidak mudah. Untuk mengetahui apakah suatu subjek pajak berstatus sebagai *beneficial owner* perlu diuji dengan parameter yang relevan. Padahal dengan adanya keterbatasan waktu penentuan status *beneficial owner* harus segera ditetapkan untuk memberi kepastian hukum kepada subjek pajak dan juga kepada pihak-pihak yang bertransaksi dengan subjek pajak yang wajib memotong pajak atas penghasilan yang dibayarkan.

1.2 Perumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang masalah diatas, permasalahan yang timbul dari implementasi penentuan status *beneficial owner*, dirumuskan sebagai berikut:

1. Bagaimana menerapkan peraturan perpajakan domestik Indonesia untuk menentukan status *beneficial owner* untuk mencegah penyalahgunaan *treaty benefit* dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda?
2. Bagaimana Menerapkan klausul Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Indonesia dengan *treaty partner* untuk menentukan status *beneficial owner* dalam rangka mencegah penyalahgunaan *treaty benefit*?

1.3 Tujuan Penelitian

Mengacu pada rumusan permasalahan tersebut di atas, tujuan penelitian ini adalah :

1. Mengetahui bagaimana menerapkan peraturan perpajakan Indonesia untuk menentukan status *beneficial owner*.

¹² Rachmanto Surahmat, *op.cit*, hal. 15

2. Mengetahui bagaimana menerapkan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Indonesia dengan *treaty partner* terkait dengan penentuan status *beneficial owner*.

1.4 Manfaat Penelitian

Manfaat yang diharapkan bisa diperoleh dari penelitian ini adalah :

1. Bagi penulis, sebagai salah satu masukan yang dapat diaplikasikan pada lingkup kerja penulis sebagai pemeriksa pajak di Direktorat Jenderal Pajak
2. Bagi Wajib Pajak, agar memperoleh tambahan pemahaman bagaimana melaksanakan P3B yang sesuai khususnya yang berkaitan dengan ketentuan *beneficial owner*.
3. Bagi Pemerintah khususnya Direktorat Jenderal Pajak (DJP) diharapkan dapat menjadi suatu bahan masukan untuk mengevaluasi kebijakan mengenai penentuan status *beneficial owner* sehingga lebih dapat memberikan kepastian hukum bagi Wajib Pajak.
4. Bagi akademisi diharapkan dapat menjadi bahan referensi untuk penelitian lebih lanjut.

1.5 Metodologi Penelitian

Dari sudut sifatnya penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian deskriptif¹³. Sedangkan dari sudut tujuan penelitian hukum, penelitian ini adalah penelitian hukum normatif.¹⁴ Pemilihan tipe ini didasarkan atas pertimbangan bahwa dalam membahas penelitian ini, pertama-tama penulis akan menguraikan

¹³ Suatu penelitian deskriptif, dimaksudkan untuk memberikan data yang seteliti mungkin tentang manusia, keadaan atau gejala-gejala lainnya. Maksudnya adalah terutama untuk mempertegas hipotesa-hipotesa, agar dapat membantu didalam memperkuat teori-teori lama, atau didalam kerangka menyusun teori-teori baru. (Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, Jakarta: UI-Press, 2008, hal. 10).

¹⁴ Pada penelitian hukum normatif yang diteliti hanya bahan pustaka atau data sekunder, yang mungkin mencakup bahan hukum primer, sekunder dan tertier. (Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, Jakarta: UI-Press, 2008, hal. 52).

ketentuan perpajakan Indonesia yang terkait dengan konsep *beneficial owner*. Kemudian penulis akan menguraikan analisa apakah *tax treaty* Indonesia telah dapat mencegah penyalahgunaan *treaty benefit* dalam bentuk *treaty shopping*.

1.6 Teknik Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini, pertama melalui studi kepustakaan. Studi ini dilakukan dengan cara membaca dan mempelajari sejumlah literatur, majalah, jurnal, *tax treaty*, undang-undang perjakan beserta ketentuan pelaksanaannya. Tujuannya adalah untuk mendapatkan kerangka teori dalam penentuan arah dan tujuan penelitian serta mencari konsep-konsep dan bahan yang sesuai dengan permasalahan dalam penelitian ini. Oleh karena itu, data yang digunakan adalah data sekunder.

Selanjutnya untuk melengkapi studi literatur yang sudah ada Penulis menggali lebih dalam pemahaman tentang pajak internasional secara umum dan konsep *beneficial owner* secara khusus dengan mengikuti seminar-seminar dan berdiskusi dengan pihak yang kompeten di bidang pajak internasional yaitu para konsultan pajak dan staf Direktorat Jenderal Pajak yang berada di Direktorat Peraturan Pajak II pada subdit Perjanjian Kerjasama Perpajakan Internasional (PKPI)

1.7 Sistematika Penulisan

Bab 1 Pendahuluan. Pada bab ini penulis akan menguraikan mengenai latar belakang permasalahan, pokok-pokok permasalahan, tujuan dan manfaat penulisan tesis, kerangka teori, metode penelitian dan sistematikan penulisan tesis.

Bab 2 Tinjauan Pustaka. Pada bab ini penulis akan menguraikan tentang deskripsi mengenai *beneficial owner* berdasarkan *tax treaty* dan berdasarkan peraturan perpajakan Indonesia.

Bab 3 Merupakan landasan teori yang membahas mengenai konsep *tax treaty* sebagai perjanjian internasional dan teori-teori hukum internasional.

Bab 4 Pembahasan. Pada bab ini penulis akan menguraikan pembahasan setiap masalah yang telah dirumuskan.

Bab 5 Kesimpulan dan Saran. Dalam bab ini penulis menuangkan kesimpulan yang diperoleh dari pembahasan serta mengajukan beberapa saran yang dianggap perlu.

