

PENENTUAN BENEFICIAL OWNER UNTUK MENCEGAH PENYALAHGUNAAN PERJANJIAN PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA

Anthony Tiono dan R. Arja Sadjarto

Program Akuntansi Pajak Program Studi Akuntansi Universitas Kristen Petra

ABSTRAK

Pemajakan berganda yang dapat menghambat transaksi internasional. Untuk mencegah terjadinya pemajakan berganda dibuatlah P3B. Adanya kemudahan-kemudahan dalam P3B mendorong pelaku usaha untuk menyalahgunakannya. Karena itu digunakan konsep *beneficial owner* untuk mencegah penyalahgunaan P3B. Dalam semua model P3B *beneficial owner* diposisikan sebagai satu-satunya pihak yang dapat memperoleh manfaat P3B. Model P3B Amerika Serikat memiliki penjelasan lebih detail mengenai kriteria *beneficial owner*. Indonesia telah memiliki peraturan untuk mencegah penyalahgunaan P3B. Peraturan yang berlaku sekarang menggunakan kriteria untuk mendefinisikan *beneficial owner*. Indonesia juga telah memiliki peraturan untuk mengimplementasikan peraturan pencegahan penyalahgunaan P3Bnya. Tetapi ada kelemahan dari peraturan itu, yaitu, selama belum dilakukan pemeriksaan, tidak dapat diketahui secara pasti apakah P3B diberikan kepada pihak yang berhak.

Peraturan pajak Indonesia Amerika Serikat dan Republik Rakyat China, terkait *beneficial owner* menggunakan kriteria untuk mendefinisikan *beneficial owner*. Ketiganya juga menganut prinsip *substance over form*. Republik Rakyat China memiliki cara pencegahan yang berbeda dengan Indonesia dan Amerika Serikat, yaitu menggunakan surat permohonan agar P3B dapat digunakan.

Kata Kunci: penyalahgunaan P3B, *beneficial owner*, Pajak Internasional, penghindaran pajak

ABSTRACT

Double taxation that may hamper international transaction. To prevent double taxation tax treaty was made. The benefit of tax treaty prompt business doer to abuse it. Therefore, beneficial owner concept used to prevent treaty abuse. In all tax treaty model exist, beneficial owner position as the only person allowed to get treaty benefit. USA tax treaty model has more commentary about beneficial owner criteria. Indonesia already had regulation to prevent treaty abuse. The present regulation use criteria to define beneficial owner, rather than strightly define it. Indonesia also already has regulation to implement the provision to prevent treaty abuse. The regulation has glitches. Before the Indonesian tax authority review the tax return. It couldn't be determined clearly whether or not the treaty benefit given to the proper person.

Indonesian, United States of America, and People Republic of China tax regulation all use criteria to define beneficial owner. All of them also embrace substance over form principle. People Republic of China has slightly different method to prevent treaty abuse. Application letter needed before someone can use treaty benefit in People Republic of China.

Key Words: treaty abuse, beneficial owner, international tax, tax avoidance.

PENDAHULUAN

Globalisasi pada era 1960an yang mengubah bentuk kegiatan ekonomi global. Dengan pesatnya perkembangan teknologi, dan keterbukaan antar negara terhadap masuknya investasi dari negara asing membuat aktivitas ekonomi tidak lagi dibatasi oleh jarak dan waktu (Ju & Wei, 2007). Dengan kondisi seperti ini diharapkan bahwa perkembangan usaha dan ekonomi dapat tumbuh tanpa dihalangi oleh batasan negara.

Perkembangan transaksi internasional memberikan kesempatan bagi para pelaku usaha untuk terus melakukan ekspansi dan berkembang. Ekspansi dan perkembangan ini tentu memiliki tujuan, salah satunya adalah nilai tambah yang memberikan kemampuan ekonomis. Tambahan kemampuan ekonomis itu yang nantinya akan menjadi objek pemungutan pajak.

Kegiatan ekonomi lintas negara tentu akan melibatkan paling sedikit dua negara yang berbeda yang masing-masingnya memiliki peraturan pajak masing-masing. Perbedaan peraturan pajak yang dilandasi kepentingan masing-masing negara itu dapat menimbulkan terjadinya pemajakan berganda (*double taxation*) terhadap penghasilan yang diperoleh pelaku usaha. Hal ini merugikan pelaku usaha karena beban pajak yang harus ditanggungnya menjadi lebih besar dan mengurangi nilai tambah yang seharusnya dapat dihasilkan. Disisi lain, perbedaan peraturan itu juga berpotensi menyebabkan terjadinya ketiadaan pajak (*double non taxation*).

P3B merupakan kesepakatan untuk membagi hak pemajakan diantara negara yang melakukan perjanjian. P3B mengandung

kemudahan-kemudahan atau manfaat perpajakan yang ditujukan untuk bagi pelaku usaha yang berkedudukan di negara mitra P3B. salah satu manfaat P3B adalah pengenaan tarif pajak yang lebih rendah daripada berdasarkan peraturan pajak domestik negara yang berhak memajaki.

Sebenarnya semangat dari P3B adalah untuk memfasilitasi dan menciptakan hubungan ekonomis yang kondusif antar negara. Keadaan itu dimungkinkan dengan mencegah timbulnya pajak berganda, juga untuk memberikan kepastian hukum. Manfaat P3B bagi wajib pajak antar negara mitra P3B bertujuan untuk meningkatkan transaksi lintas Negara antara kedua negara mitra P3B (Hutagaol, 2007).

Bervariasinya manfaat P3B antar negara mendorong investor menyalahgunakan (*abuse*) perjanjian untuk mendapatkan manfaat ataupun intensif yang paling menguntungkan (Hutagaol, 2007). Perbuatan itu dapat dikategorikan sebagai perbuatan melawan hukum apabila semata-mata dilakukan untuk menghindari pajak melalui manfaat-manfaat P3B yang bertentangan dengan tujuan dibentuknya P3B itu sendiri.

Upaya penyalahgunaan P3B ini disebut *treaty shopping*. *Treaty shopping* merupakan suatu skema untuk mendapatkan manfaat P3B yang dilakukan oleh pihak yang seharusnya tidak berhak. Penghindaran pajak melalui *treaty shopping* terjadi karena lemahnya peraturan yang ada dalam P3B, sehingga menimbulkan celah yang dapat dimanfaatkan oleh oknum yang tidak berhak atas manfaat-manfaat P3B, misalnya mendapatkan tarif pajak yang lebih rendah dari tarif yang seharusnya dikenakan oleh negara sumber penghasilan.

Langkah antisipasi yang banyak dilakukan adalah melalui penerapan konsep *beneficial owner*. *Beneficial owner* disepakati sebagai satu-satunya pihak yang berhak untuk mendapatkan manfaat P3B. Dalam common law, terminologi kepemilikan terbagi menjadi dua, yaitu kepemilikan secara hukum (*legal ownership*) dan kepemilikan secara faktual (*beneficial ownership*). Dalam common law dijelaskan bahwa definisi *beneficial owner* adalah pihak yang memenuhi kriteria sebagai pemilik tanpa adanya keharusan pengakuan kepemilikan dari sudut pandang hukum. Konsep ini digunakan dalam secara internasional dalam OECD Model Tax Convention tahun 1977.

Sebagai negara tujuan investasi, Indonesia seringkali menjadi sumber pendapatan, dengan kata lain negara sumber yang tidak luput dari kemungkinan ancaman kehilangan potensi pendapatan pajak akibat aktivitas *treaty shopping* investor-investor yang ingin meminimalisasi beban pajaknya.

Apabila dilakukan pembiaran tentu akan terjadi kerugian, ditambah lagi struktur pendapatan Indonesia didominasi oleh pendapatan pajak. Potensi pajak yang hilang akibat *treaty shopping* seharusnya dapat digunakan untuk membiayai pembangunan infrastruktur dan pendidikan, juga cita-cita Indonesia lainnya.

Konsep Dasar *Beneficial Owner*

Istilah *beneficial owner* berasal dari istilah dalam common law. Dalam common law, terdapat dua bentuk kepemilikan atas properti, yaitu *legal* dan *beneficial*. Kepemilikan secara *legal* yaitu ketika kepemilikan tersebut dapat dipindahkan, dicatat, didaftarkan atas nama pihak tertentu. Sedangkan secara *beneficial* lebih menggambarkan jenis kepemilikan dari

suatu pihak yang berhak atas penggunaan dan manfaat dari properti meskipun pihak tersebut tidak memiliki kepemilikan secara *legal*

Ada beberapa pendapat mengenai *beneficial owner* dan *beneficial ownership*. Brown (2007) mendefinisikan *beneficial owner* dari melalui pengertian *owner* dan *ownership*. Dari situ ia mendefinisikan *beneficial owner* sebagai seseorang yang memiliki hak untuk menggunakan dan menikmati, yang kebanyakan didapat secara cuma-cuma. Sehingga, seseorang yang hanya memiliki hak yang terbatas untuk menikmati sesuatu tidak dapat dianggap sebagai seorang *beneficial owner*.

Menurut Vogel, sebagaimana dikutip oleh Rachmanto Surahmat (2007), *beneficial owner* didefinisikan sebagai mereka yang mempunyai hak untuk menentukan apakah suatu modal atau kekayaan harus dimanfaatkan bagi orang lain, atau menentukan bagaimana hasil dari modal atau kekayaan itu dimanfaatkan.

Sedangkan, menurut Herman LJ yang dikutip oleh Meyer (2010) berpendapat, *beneficial owner* adalah kepemilikan yang tidak hanya sebatas terdaftar secara hukum sebagai pemilik, melainkan memiliki hak untuk mengambil keputusan akan apa yang akan dilakukan terhadap benda yang dikuasi itu

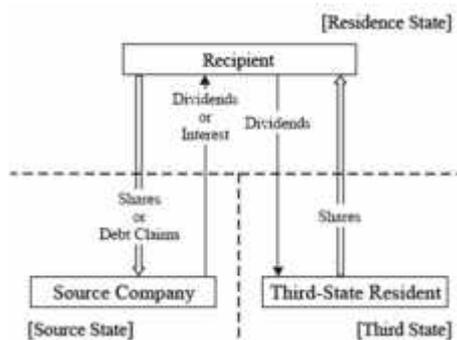
Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa *beneficial owner* adalah pihak yang memiliki hak untuk menikmati suatu kekayaan dan hasil yang timbul dari kekayaan itu, dapat dengan bebas menggunakan kekayaan yang dikuasainya, memiliki kontrol, dan menanggung resiko atas kekayaan yang dikuasainya tanpa perlu adanya pengakuan secara *legal*.

Nominee, Agent, dan Conduit

Salah satu ciri dari adanya kegiatan *treaty shopping* adalah adanya *agent, nominee* atau *conduit*. Dalam International Tax Glossary yang

dikutip oleh Hutagaol (2007), *nominee* dan *agent* diartikan sebagai pihak yang menguasai harta untuk pihak lain yang merupakan *beneficial owner* dari harta tersebut. Sedangkan *conduit* didefinisikan sebagai suatu badan yang didirikan berkaitan dengan skema penghindaran pajak (Meyer, 2010).

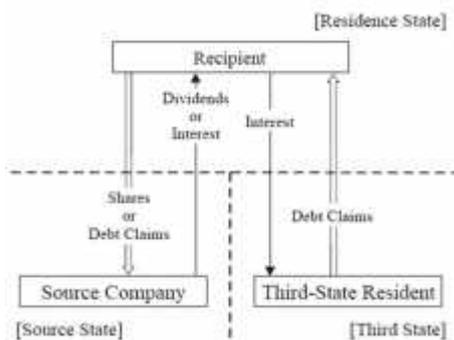
Ada dua bentuk dasar *conduit company*, yaitu *direct conduit* dan *stepping stone conduit* (Yoshimura, 2013). *Direct conduit* adalah *conduit company* yang dikuasai melalui penguasaan langsung dalam bentuk kepemilikan saham atas *conduit company*.



Skema Direct Conduit

Sumber: (Yoshimura, 2013)

Sedangkan *stepping stone conduit* adalah *conduit company* yang dikuasai bukan melalui kepemilikan saham atas *conduit company* umumnya melalui kewajiban tertentu, misalnya melalui hutang, convertible bonds, ataupun melalui penguasaan saham, namun bukan sebagai pemilik mayoritas yang dapat dilakukan melalui share holders agreement ataupun saham preferen.



Skema Stepping stone Conduit

Sumber: (Yoshimura, 2013)

Beneficial owner dalam Peraturan Perpajakan Indonesia

Peraturan perpajakan Indonesia yang pertama kali menggunakan konsep *beneficial owner* adalah SE-04/PJ.34/2005 tentang petunjuk penetapan kriteria *beneficial owner* sebagaimana tercantum dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Indonesia dengan negara lainnya. Surat Edaran itu kemudian dicabut dan diganti dengan SE-03/PJ.03/2008 tentang penentuan status *beneficial owner* sebagaimana dimaksudkan dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Indonesia dengan negara Mitra.

Surat Edaran ini juga telah dicabut dan digantikan dengan PER-61/PJ.2009 yang juga telah diperbaharui dengan PER-24/PJ/2010 tentang tatacara penerapan persetujuan penghindaran pajak berganda. PER-61/PJ.2009 dijalankan melalui SE-114/PJ/2009 yang tetap berlaku walaupun PER-61/PJ.2009 telah disempurnakan dengan PER-24/PJ/2010.

Ada juga PER-62/PJ/2009 yang telah diperbaharui dengan PER-25/PJ/2010 tentang pencegahan penyalahgunaan persetujuan penghindaran pajak berganda sebagai peraturan pelaksana pasal 26 Undang-undang PPh terkait penghasilan yang dibayarkan ke luar negeri. *Beneficial owner*, dalam peraturan domestik Indonesia terdapat dalam PER-62/PJ/2009.

Dalam peraturan itu, *beneficial owner* didefinisikan sebagai pemilik yang sebenarnya atas manfaat ekonomis dari penghasilan yang bertindak tidak sebagai Agen bertindak tidak sebagai *Nominee* bukan Perusahaan *Conduit*. Definisi ini mirip dengan yang terdapat dalam bagian commentary OECD model terkait siapa yang dapat berhak mendapatkan manfaat P3B.

Beneficial owner Dalam P3B

Konsep *beneficial owner* dalam P3B

diterapkan terkait pembayaran dividen, bunga, dan royalti. Dalam kaitannya dengan P3B, klausul “*paid to residence*” tidak menjelaskan secara spesifik siapa *residence* yang dimaksud. Tetapi, penjelasan dalam bagian commentary pasal 10, 11, dan 12 OECD model menyebutkan bahwa *conduit companies* tidak dapat dianggap sebagai *beneficial owner*. Dalam pasal itu juga dikatakan bahwa istilah *beneficial owner* tidak boleh diartikan secara sempit, tetapi harus diartikan dalam konteks tujuan dari P3B, yaitu mencegah terjadinya pemajakan berganda (*double taxation*) ketiadaan pengenaan pajak (*double non taxation*) (OECD, 2010).

Dalam rangka pencegahan penyalahgunaan P3B, dalam OECD model diterapkan anti *avoidance* rule dengan penggunaan prinsip *beneficial owner* pada tahun 1977 sebagaimana dikatakan oleh Du Toit yang dikutip oleh Hutagaol (2007). Dengan demikian, yang dapat menikmati *treaty benefit* hanyalah *beneficial owner*. Namun demikian, OECD model dan model P3B lainnya kecuali milik Amerika Serikat tidak memiliki aturan jelas mengenai syarat-syarat seseorang dapat dikatakan sebagai *beneficial owner*, melainkan hanya gambaran umum dari *beneficial owner*. Oleh karena itu, merujuk pada pasal 3 ayat (2) dari model P3B, hal yang tidak diatur jelas dalam P3B akan dikembalikan pada peraturan domestik negara yang terikat dalam P3B.

Penyalahgunaan Manfaat P3B

Di Indonesia, penghindaran pajak (*tax avoidance*) merupakan kegiatan yang *legal*, sedangkan penyelundupan pajak (*tax evasion*) dianggap suatu kegiatan yang *illegal*. Namun, Rohatgi (2002) mengatakan bahwa umumnya penghindaran pajak dibedakan lagi menjadi dua, yaitu penghindaran pajak yang diperbolehkan (*acceptable tax avoidance*) dan penghindaran pajak yang tidak diperbolehkan

(*unacceptable tax avoidance*).

Dengan demikian, penghindaran pajak bisa saja merupakan tindakan *illegal* apabila dilakukan semata-mata untuk penghindaran pajak dan tidak memiliki tujuan bisnis yang baik. Dalam hubungannya dengan P3B dan manfaat yang terkandung dalam P3B, umumnya bentuk penghindaran pajak yang dilakukan berupa *treaty shopping* (penggunaan manfaat P3B melalui pihak yang tidak berhak) (Hutagaol, 2007).

Limitation on Benefit

Pencegahan *unacceptable tax avoidance* melalui penyalahgunaan P3B dilakukan melalui identifikasi *beneficial owner*. Identifikasi *beneficial owner* bukanlah sesuatu yang mudah dan sering menimbulkan perbedaan pendapat. Oleh karena itu digunakan pendekatan *limitation of benefit (LOB)*. Langkah ini mendapat banyak kritikan dan dipandang tidak praktis dan tidak realistis, tetapi klausul *limitation of benefit* semakin banyak digunakan dalam *tax treaty* karena dianggap dapat membantu menentukan *beneficial owner* (Koichiro, 2013)

Dalam beberapa penelitian sebelumnya, seperti yang dilakukan oleh Setyawan (2007) disimpulkan bahwa penyebab utama terjadinya *treaty shopping* adalah tidak adanya definisi yang jelas tentang *beneficial owner* ataupun *limitation of benefit clause* yang menjelaskan siapa yang berhak mendapatkan *treaty benefit*. Sedangkan dalam Penelitian yang dilakukan oleh Lelyemin (2009) disimpulkan bahwa aturan mengenai *beneficial owner* telah ada melalui UU PPh nomor 36 Tahun 2008 pasal 26 dan SE-03/PJ./2008. Namun aturan tersebut belum cukup jelas mengatur mengenai *beneficial owner* sehingga perlu penyempurnaan lebih lanjut.

Dalam bagian commentary, OECD

menyarankan beberapa bentuk pendekatan LOB yang dapat diterapkan (OECD, 2010), yaitu:

1. Look-through approach
2. Subject to tax approach
3. Channel Approach
4. Bonafide Provision

Bila semua pendekatan diatas diterapkan secara langsung (literaly), terdapat resiko bahwa hal itu akan berujung pada hasil yang tidak masuk akal yang menghalangi P3B untuk dinikmati pihak yang layak mendapatkannya. Oleh karena itu, ada beberapa ketentuan yang dapat ditambahkan untuk melengkapinya, seperti:

- a. Activity provision
- b. Amount tax provision
- c. Alternative relief provision
- d. Stock exchange provision
- e. Competent authority provision

METODE PENELITIAN

Desain penelitian ini adalah studi literatur, yaitu suatu penelitian yang bertujuan referensi teori yang relevan dengan kasus atau permasalahan yang ditemukan. Hasil dari studi literatur ini adalah terkelompoknya referensi yang relevan untuk menjawab perumusan itu.

Tujuannya adalah untuk memperkuat permasalahan serta sebagai dasar teori dalam melakukan studi dan juga menjadi dasar untuk menggambarkan penerapan peraturan dan ketentuan pajak dalam menentukan *beneficial owner* untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak.

Jenis dan sumber data yang digunakan adalah yang digunakan adalah data Primer berupa hasil wawancara dan data sekunder berupa commentary OECD model article 10, 11, 12, jurnal-jurnal dan opini ahli mengenai *beneficial owner*, literatur mengenai *beneficial owner* dan *treaty shopping* Undang-undang

perpajakan Indonesia dan peraturan pelaksanaannya, peraturan perpajakan terkait *beneficial owner* yang berlaku Amerika Serikat, peraturan perpajakan terkait *beneficial owner* yang berlaku Republik Rakyat China, dan putusan sidang.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Pada penelitian ini, dilakukan analisis pada posisi *beneficial owner* dalam P3B, peraturan perpajakan Indonesia dapat menentukan *beneficial owner*, dan peraturan perpajakan Indonesia mengenai *beneficial owner* bila dibandingkan dengan peraturan perpajakan mengenai *beneficial owner* milik Amerika Serikat dan Republik Rakyat China.

Posisi *Beneficial owner* Dalam P3B

Ditemukan bahwa Hampir tidak ada perbedaan mengenai posisi *beneficial owner* dalam keempat model P3B itu. Semuanya menjadikan *beneficial owner* sebagai satu-satunya pihak yang berhak menerima manfaat P3B terkait penghasilan dividen, bunga, dan royalti.

Perbedaan hanya ada dalam model P3B Amerika Serikat. Model P3B Amerika Serikat dibuat cukup komprehensif. Model P3B Amerika Serikat tidak hanya menetapkan bahwa yang berhak mendapatkan manfaat P3B terkait penghasilan dividen, bunga, dan royalti hanya *beneficial owner*, tetapi juga memberikan kriteria mengenai bagaimana seseorang dapat ditetapkan sebagai *beneficial owner*.

Analisis Peraturan Perpajakan Indonesia terkait *Beneficial Owner*

Dibandingkan dengan ketentuan sebelumnya, Peraturan direktur Jenderal pajak nomor PER-61/PJ./2009 dan PER-62/PJ./2009

lebih memberikan kejelasan mengenai standar dari kriteria *beneficial owner*. Hal itu dicapai dengan adanya standarisasi format SKD dan format dokumen untuk memberikan dasar bahwa penerima penghasilan adalah *beneficial owner*. Dengan adanya standarisasi itu, perbedaan interpretasi dari Wajib Pajak tentang dokumen pembuktian dapat diminimalkan. Perdirjen ini sekaligus mencabut SE-03/PJ.03/2008.

PER-62/PJ./2009 cukup komprehensif karena penentuan *beneficial owner* lebih dilihat dari sudut pandang ekonomis dari suatu transaksi, tidak hanya sekedar bentuk hukumnya saja. Seperti yang terdapat dalam pasal 4 ayat 2 f dimana untuk wajib pajak badan ada beberapa kriteria yang harus dipenuhi.

Semua ketentuan itu juga terdapat dalam SKD sesuai dengan PER61/PJ/2009 yang menjadi syarat administratif untuk dapat menggunakan P3B. Kewajiban untuk mengisi SKD sebagaimana terlampir dalam PER61/PJ/2009 ada pada WPLN. Sehingga ketika Wajib Pajak Pemotong menerima SKD dari WPLN, SKD itu akan dianggap telah diisi dengan benar.

Dengan demikian, selama DJP belum melakukan pemeriksaan, tidak akan diketahui apakah WPLN yang menerima manfaat P3B benar berhak untuk mendapatkannya. Tentunya ini menimbulkan resiko hilangnya pendapatan pajak yang dikarenakan pemberian manfaat P3B kepada WPLN yang seharusnya tidak berhak tetapi tidak diketahui oleh DJP karena belum dilakukan pemeriksaan

Analisis Penerapan Peraturan Perpajakan Indonesia Untuk Menentukan *Beneficial Owner*

Dalam penerapan peraturan perpajakan Indonesia terkait *beneficial owner*, telah terjadi

banyak perbedaan pendapat. Terkait pembayaran bunga ke luar negeri salah satu contohnya seperti yang kasus mengenai pembayaran bunga ke Dupoer Finance BV pada tahun 2011. Saat itu DJP kalah dalam persidangan karena belum ada aturan yang cukup detail untuk menentukan *beneficial owner*.

Dalam pemeriksaan yang dilakukan, DJP menemukan beberapa fakta berikut:

1. Tidak ada manajemen
2. Tidak ada pegawai
3. Kegiatan utama perusahaan adalah meminjamkan dana yang didapat dari pinjaman
4. Membebankan beban bunga yang sama besar dengan pengasilan bunganya

hampir seluruh kriteria *beneficial owner* dalam PER62/PJ.2009 tidak dipenuhi. Dengan demikian berdasarkan peraturan itu Dupoer Finance BV tidak dapat dianggap sebagai *beneficial owner* dianggap menyalahgunakan P3B

Sengketa pajak terkait pemotongan PPH atas pembayaran dividen dan royalti cukup jarang terjadi di Indonesia. Sebagai ilustrasi akan digunakan kasus pembayaran dividen yang dilakukan oleh Prevost Car Company Inc. dan pembayaran royalti oleh Velcro Canada Inc.

Kasus Prevost adalah sengketa pembayaran dividen antara perusahaan di Kanada dengan otoritas pajaknya. Pembayaran dividen dianggap dilakukan kepada bukan *beneficial owner*. Otoritas pajak kalah dalam kasus ini karena tidak ada pengaturan mengenai *beneficial owner* yang detail. Dalam kasus Prevost, ditemukan fakta-fakta sebagai berikut:

1. Saham Prevost Car Inc dimiliki seluruhnya Prevost Holding BV. Sedangkan saham Prevost Holding BV

dimiliki oleh Volvo (51%) dan Henleys (49%).

2. Belanda dipilih atas saran dari Arthur Andersen dengan alasan beban pajak yang lebih ringan walaupun bukan alasan yang utama.
3. PHBV hanya memiliki direksi, tidak ada karyawan dan aset yang dimiliki hanyalah kepemilikan atas Prevost.
4. Direksi memiliki wewenang penuh untuk menentukan tingkat cadangan modal yang harus tersedia, dan apakah akan membagikan dividen.

Dari fakta-fakta diatas, diketahui bahwa Prevost Holdings tidak memenuhi salah satu ketentuan dalam PER-62/PJ./2009 sehingga tidak memenuhi kriteria *beneficial owner*.

Kasus Velcro adalah sengketa pembayaran royalti antara perusahaan di Kanada dengan otoritas pajaknya. Pembayaran dividen dianggap dilakukan kepada bukan *beneficial owner*. Otoritas pajak kalah dalam kasus ini karena tidak ada pengaturan mengenai *beneficial owner* yang detail. Dalam kasus Velcro, ditemukan fakta-fakta sebagai berikut:

1. Velcro Industries BV menyerahkan hak dan kewajibannya sebagaimana tertera dalam perjanjian lisensi kepada Velcro Holdings BV.
2. Holdings juga tidak memerlukan ijin untuk melakukan apapun dengan dana yang dimilikinya.
3. Mayoritas pendapatan Holdings memang digunakan untuk membayar Velcro Industries, yaitu 90% dari pendapatan royalti dari Velcro Kanada.

Dari fakta-fakta diatas, diketahui bahwa Velcro Holdings tidak memenuhi salah satu ketentuan dalam PER-62/PJ./2009 yaitu Tidak menggunakan lebih dari 50% dari total penghasilannya untuk memenuhi kewajiban

kepada pihak lain. Dengan tidak dipenuhinya ketentuan itu dalam yurisdiksi pajak Indonesia Velcro Holdings bukan *beneficial owner*

Dalam ketiga kasus otoritas pajak tidak berhasil memenangkan sengketa pajak. Kekalahan itu dikarenakan tidak adanya aturan tegas dan detail yang digunakan untuk menentukan *beneficial owner*. Penentuan *beneficial owner* bergantung pada definisi saja. Berbeda dengan yang dimiliki oleh Indonesia sekarang. Peraturan yang berlaku sekarang, PER-61/PJ./2009 dan PER-62/PJ./2009 telah memiliki kriteria yang cukup detail untuk menentukan *beneficial owner*.

Ketiga kasus diatas juga berhubungan dengan penerima penghasilan yang berdomisili di Belanda. Banyak perusahaan yang memiliki properti intelektual ataupun seni yang memilih berdomisili di Belanda. Salah satu faktor penyebabnya adalah perlindungan terhadap properti intelektual dan seni yang baik yang diberikan oleh Belanda. Dari sisi perpajakan, Belanda mengenakan tarif pajak yang cukup rendah untuk penghasilan bunga dan royalti. Tetapi, salah faktor insentif perpajakan yang paling menarik adalah kesediaan otoritas pajak Belanda untuk memberikan pengaturan khusus (*advance tax rulings*) atas transaksi tertentu. Insentif itu menarik bagi investor internasional karena memberikan kepastian dan memberikan kesempatan perusahaan untuk melakukan negosiasi untuk beberapa tahun kedepannya.

Perbandingan Peraturan Pajak Indonesia terkait *beneficial owner* dengan Amerika Serikat dan Republik Rakyat China

Peraturan pajak terkait *beneficial owner* yang dimiliki oleh Indonesia, Amerika Serikat, dan RRC, tidak ada yang mendefinisikan

beneficial owner secara langsung. Ketiga kriteria atau faktor-faktor untuk menentukan apakah WPLN yang ingin menggunakan P3B merupakan *beneficial owner* dari penghasilan yang diterimanya. Penggunaan kriteria dan faktor ini merupakan pendekatan yang cukup tepat diambil mengingat definisi *beneficial owner* tidak seharusnya mengacu pada definisi teknis dari menurut peraturan domestik negara apapun.

Indonesia, Amerika Serikat dan Republik Rakyat China menggunakan *limitation of benefit* yang disesuaikan. Indonesia menggunakan pendekatan *channel approach*, *subject to tax approach*, dan *stock exchange provision* yang semuanya harus dipenuhi, kecuali untuk *stock exchange provision*. Amerika Serikat menggunakan *look through approach*, *channel approach*, dan *stock exchange provision*. WPLN harus memenuhi salah satunya. Sedangkan secara garis besar RRC menggunakan *competent authority provision*, dimana WPLN dapat menggunakan manfaat P3B hanya bila telah diijinkan oleh otoritas pajak di negara sumber.

Ketiga negara ini memiliki kesamaan dalam langkah untuk mencegah penyalahgunaan P3B, yaitu sama-sama menggunakan kriteria ataupun faktor-faktor dalam mendefinisikan *beneficial owner*, juga menggunakan prinsip *substance over form*. Perbedaannya ada pada penerapan peraturan itu dan beban pembuktian.

Perbandingan Beban Pembuktian

Negara	Beban Pembuktian
Indonesia	Wajib Pajak dan DJP
Amerika Serikat	Wajib Pajak
Republik Rakyat China	Wajib Pajak
Sumber: (Ernst & Young, 2013)	

Indonesia menganut sistem *self assessment* yang berarti wajib pajak berkewajiban untuk menghitung dan melaporkan pajaknya sendiri. *Self assessment system* juga berarti semua yang dilaporkan oleh Wajib Pajak dan telah diterima oleh otoritas pajak dianggap benar hingga dapat dibuktikan sebaliknya.

Sama dengan Indonesia, Amerika Serikat juga menganut *self assessment system*. Tetapi, Wajib Pajak berkewajiban untuk membuktikan kebenaran laporannya ketika ia melaporkan laporan pajaknya.

Republik Rakyat China memiliki cara yang berbeda dalam memberikan manfaat P3B. WPLN harus mendapatkan izin dari otoritas pajak di Republik Rakyat China sebelum ia bisa menggunakan P3B. Untuk mendapatkan izin, WPLN perlu menyampaikan surat permohonan penggunaan P3B disertai kelengkapan yang diperlukan. Kelengkapan yang diperlukan termasuk data-data dan informasi WPLN untuk membuktikan bahwa ia benar merupakan *beneficial owner*. Apabila otoritas pajak dalam jangka waktu dapat meyakini WPLN benar adalah *beneficial owner*, maka izin akan diberikan. Bila dalam jangka waktu otoritas pajak belum dapat meyakini apakah WPLN merupakan *beneficial owner* atau bukan, maka pemotongan PPh atas penghasilan yang diperoleh dari Republik Rakyat China akan dikenakan pajak sesuai aturan domestik.

KESIMPULAN DAN SARAN

Dari hasil penelitian yang diperoleh maka dapat disimpulkan bahwa:

1. P3B, baik US model, OECD model, UN model, ataupun Indonesian model semuanya memposisikan *beneficial owner* sebagai *owner* sebagai satu-satunya pihak yang berhak menerima manfaat P3B terkait penghasilan dividen, bunga, dan royalti. Hanya saja, US model memiliki

- kriteria yang harus dipenuhi oleh *beneficial owner* dalam model P3B nya.
2. Untuk menentukan apakah manfaat P3B diberikan kepada *beneficial owner*, Direktorat Jenderal Pajak menerbitkan PER-61/PJ./2009 dan PER-62/PJ./2009. PER-62/PJ./2009 berisi kriteria yang harus dipenuhi oleh penerima penghasilan dividen, bunga, dan royalti untuk tidak dianggap menyalahgunakan P3B. Kriteria-kriteria itu dicantumkan dalam Surat Keterangan Domisili. Semua kriteria itu harus dipenuhi. Sayangnya, kebenaran SKD itu tidak dapat diketahui baik oleh Wajib Pajak Pemotong ataupun DJP sebelum dilakukan pemeriksaan dan didapatkan informasi yang memastikan kebenaran SKD.
 3. peraturan pajak Amerika Serikat Republik Rakyat China, dan Indonesia terkait *beneficial owner* menggunakan kriteria untuk menentukan *beneficial owner*. Kriteria diambil dari ciri-ciri *beneficial owner*. Ketiganya menggunakan prinsip substance over form dalam peraturan terkait *beneficial owner*, kecuali Amerika Serikat, karena pengadilannya telah menggunakan prinsip substance over form dalam doktrin pengadilannya. Amerika Serikat dan Indonesia menggunakan form yang didalamnya berisi identitas dan kriteria *beneficial owner* yang harus diisi dan diberikan kepada Wajib Pajak Pemotong untuk mencegah penyalahgunaan P3B. Republik Rakyat China mengharuskan WPLN yang ingin menggunakan P3B untuk mengajukan ijin kepada otoritas pajak Republik Rakyat China. Untuk mendapatkan ijin WPLN menyampaikan surat permohonan sesuai dengan format yang ditentukan.

4. PER-61/PJ.2009 yang telah disempurnakan dengan PER-24/PJ./2010 dan PER-62/PJ.2009 yang telah disempurnakan dengan PER-25/PJ./2010 telah dapat lebih baik menentukan menentukan *beneficial owner* daripada peraturan-peraturan sebelumnya, yaitu dengan menggunakan kriteria-kriteria yang harus dipenuhi dan memasukkannya dalam SKD yang harus diisi oleh WPLN untuk dapat menggunakan P3B. Sayangnya, apakah SKD diisi dengan benar tidak dapat diketahui dengan pasti sebelum dilakukan pemeriksaan.

Saran untuk Penelitian Selanjutnya

Berdasarkan hasil dari pembahasan dan kesimpulan yang telah dilakukan, maka terdapat beberapa saran seperti:

1. DJP dapat menyusun profil resiko yang untuk menentukan mana kasus yang perlu diberikan perhatian dan transaksi seperti apa, perusahaan mana, dan negara apa yang perlu diberikan perhatian lebih.
2. DJP juga lebih memaksimalkan fasilitas Exchange of Information untuk memperkuat analisis yang dilakukan.
3. DJP dapat mengadopsi metode yang digunakan Republik Rakyat China untuk mengidentifikasi *beneficial owner* sebelum memberikan manfaat P3B
4. Agar dapat menerapkan saran pada nomor tiga di atas, DJP memerlukan pegawai yang cukup, baik pada kualitas dan kuantitas. Akan baik bila DJP melakukan penelaahan pada jumlah dan kualitas pegawainya

DAFTAR PUSTAKA

- Arnold, B. J., & MC. Intyre, M. J. (2005). *International Tax Premier*. Netherland: Kluwer law.
- Baker, P. (2007). *Beneficial Ownership: After Indofood*. GITC Review .
- Bhakti, A. P. (2013). THE INDONESIA ANTI-AVOIDANCE RULES: GAARs & SAARs. Direktorat Pusat Kebijakan Pendapatan Negara.
- Brown, C. (2003). *Beneficial Ownership and The Income Tax Act*. Ottawa: Canadian Tax Journal.
- Darussalam, & Danny, S. (2006). *Membatasi Kekuasaan Untuk Mengenakan Pajak: Tinjauan Akademis Terhadap Kebijakan, Hukum, dan Administrasi Pajak*. Jakarta: PT. Gramedia.
- Deloitte. (2009, September 17). Publication. Dipetik Mei 29, 2009, dari Deloitte Web Site.
- Deloitte. (2009, Mei 8). Tax Analysis. Dipetik mei 29, 2014, dari Deloitte Web site: http://www.deloitte.com/view/en_cn/cn/e5d1c2f2bc812210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm
- Direktorat Jenderal Pajak. (2009, Desember 15). PER-61/PJ./2009. Tatacara Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda . Jakarta, Indonesia.
- Direktorat Jenderal Pajak. (2009, November 5). PER-62/PJ./2009. Pencegahan Penyalahgunaan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda . Jakarta, Indonesia.
- Dupoer Finance BV, PUT-31088/PP/M.XI/13/2011 (Pengadilan Pajak November 23, 2011).
- Ernst & Young. (2013). GAAR Rising: Mapping Tax Enforcement's Evolution. Erns't and Young.
- Goederhand Finance BV, PUT. 29050/PP/M.III/13/2011 (Pengadilan Pajak Indonesia Maret 2011).
- Gunadi. (2007). *Pajak Internasional*. Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Hutagaol, J. (2007). *Kapita Selektta Perpajakan*. Jakarta: Salemba Empat.
- Hutagaol, J. (2007). *Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda*. Jakarta: Salemba Empat.
- Hutagaol, J. (2007). *Perpajakan Isu-Isu Kontemporer*. Jogjakarta: Graha Ilmu.
- Inland Revenue Services. (2014 , Mei 28). *Claiming Tax treaty benefits*. Dipetik Mei 29, 2014, dari IRS Web site: https://www.google.com/search?q=claiming+tax+treaty+usa&rlz=1C1CHLW_enID448ID449&oq=claiming+tax+treaty+usa&aqs=chrome..69i57j69i60j513j69i59.3957j0j7&sourceid=chrome&es_sm=122&ie=UTF-8
- Inland Revenue Services. (2014, 2014). Form W-8BEN. Dipetik Mei 29, 2014, dari IRS Website: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/fw8ben.pdf>
- Inland Revenue Services. (2014, Februari). Form W-8BENE. Dipetik Mei 29, 2014, dari IRS Website:

- <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/fw8bene.pdf>
- Inland Revenue Services. (2011, July 14). IRS Regulation. Dipetik May 29, 2014, dari Inland Revenue Services Web Site: <http://www.irs.gov/Businesses/Guidance-for-Examiners-and-Managers-on-the-Codified-Economic-Substance-Doctrine-and-Related-Penalties>
- Ju, J. D., & Wei, S.-J. (2007). Domestic Institutions and the Bypass Effect Of Financial Globalization. Cambridge: National Bureau of Economic Research.
- Khrisna, V. (2009). *Treaty Shopping and the Concept of Beneficial Ownership in Double Tax treaties*. Canadian Current Tax , 132.
- Koichiro, Y. (2013). Clarifying the Meaning of 'Beneficial Owner' in Tax treaties. New York: Tax Analyst.
- KPMG. (2013, 10 20). Article Publications. Dipetik Mei 23, 2014, dari KPMG Website: <http://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Beneficial-ownership-indirect-disposals-201003.pdf>
- KPMG. (2013, June). Publication. Dipetik May 22, 2014, dari KPMG Hongkong Website: <http://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Beneficial-ownership-indirect-disposals-201003.pdf>
- Lelyemin, M. L. (2009, Juni). Analisis Upaya Pencegahan *Treaty Shopping* melalui penentuan *Beneficial Owner*. Jakarta, DKI Jakarta Raya, Indonesia: Universitas Indonesia.
- Mangoting, B. (2010, January). Penentuan Status *Beneficial Owner* Untuk Mencegah Penyalahgunaan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda. Jakarta, DKI Jakarta, Indonesia: Universitas Indonesia.
- Meyer, S. P. (2010). The Meaning of *Beneficial Ownership* and The Use Thereof For *Tax treaty Shopping* and *Tax Avoidance*. Pretoria, Greek: University of Pretoria.
- Nurmantu, S. (2005). Pengantar Perpajakan. Jakarta: Granit.
- O'Melveny & Myers LLP. (2012, June 29). O'Melveny & Myers LLP documents. Dipetik May 29, 2014, dari O'Melveny & Myers LLP Web Site: [http://www.omm.com/files/Uploads/Documents/China%20Tax%20Alert/SAT%20Announcement%20%5B2012%5D%20No.%2030_\(Bi-lingual\).pdf](http://www.omm.com/files/Uploads/Documents/China%20Tax%20Alert/SAT%20Announcement%20%5B2012%5D%20No.%2030_(Bi-lingual).pdf)
- OECD. (2010). Model Tax Convention on Income and On Capital. Dipetik march 10, 2013, dari OECD web site: www.oecd.org/publishing/corrigenda
- Prevost Car Inc. V. The Queen (The Tax Court of Canada September 2007)
- Rohatgi, R. (2002). *Basic International Taxation*. London: Kluwer Law International.
- Setyawan, A. E. (2007). Analisis Penerapan Konsep Limitation on Benefits Dalam Menentukan *Beneficial Owner* Sebagai Upaya Mencegah Praktek *Treaty Abuse* Melalui Pembentukan Special Purpose

Vehicle Di Tax Haven Country. Jakarta, DKI Jakarta, Indonesia: Universitas Indonesia.

State Administration of *Taxation*. (2009, Agustus 24). Guo Shui Fa [2009] No. 124. Measures for the Administration of the Treatment for Which Non-tax-residents are Eligible Under Tax Agreements . State Administration of *Taxation*.

Surahmat, R. (2007). Bunga Rampai Perpajakan. Jakarta: Salemba Empat.

Surahmat, R. (2011). Persetujuan penghindaran pajak Berganda (P3B). Jakarta: Salemba Empat.

Tambunan, A. P. (2008, 12). Analisis Peranan Limitation on Benefit Sebagai Penangkal Praktik *Treaty Shopping* di Indonesia. Depok, Banten, Indonesia: Universitas Indonesia.

Weeghel, S. V. (2005). The Improper Use of *Tax treaties*: With Particular Reference to the Netherland and The United Nations. Kluwer Law International , 13

Velcro Canada Inc. V. The Queen (The Tax Court of Canada February 2012).

Weeghel, S. V. (2005). The Improper Use of Tax Treaties: With Particular Reference to the Netherland and The United Nations. Kluwer Law International , 13.

Yoshimura, K. (2013). Clarifying the Meaning of 'Beneficial Owner' in Tax Treaties. New York: Tax Analyst.