



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Nomor Putusan

Put.55897/PP/M.IA/13/2014

Pengadilan Pajak

Jenis Pajak : **PPh Pasal 26**

Tahun Pajak : 2010

Pokok Sengketa : bahwa yang menjadi pokok sengketa adalah pengajuan banding terhadap koreksi atas tarif pajak PPh Pasal 26 Masa Pajak Januari – Desember 2010 sebesar 20%;

Menurut Terbanding : bahwa koreksi PPh Pasal 26 terutang yang diajukan keberatan oleh pemohon banding merupakan pembayaran bunga oleh Pemohon Banding kepada Schlumberger Finance BV Belanda. Bahwa koreksi atas PPh Pasal 26 terutang sebesar Rp7.081.190.748,- dihitung berdasarkan ketentuan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak nomor SE-17/PJ/2005, dimana berdasarkan SE tersebut, pembayaran bunga ke Belanda dikenakan pajak 10%;

Menurut Pemohon Banding : bahwa berdasarkan ketentuan pasal 11 ayat 4 P3B Indonesia — Belanda tersebut diatas, maka bunga yang timbul di Indonesia tersebut dikenakan pajak di Belanda. Dengan demikian, Pemohon Banding mohon koreksi atas jumlah PPh Pasal 26 yang terutang sebesar Rp14.498.114.399,- atas biaya bunga yang telah dibayarkan ke SFBV dibatalkan, sehingga koreksi jumlah PPh Pasal 26 yang terutang menjadi Rp 335.732.904,-;

Menurut Majelis : bahwa hasil analisa baru merupakan indikasi kemungkinan-kemungkinan terjadinya suatu peristiwa yang perlu dibuktikan lebih lanjut dengan bukti-bukti konkrit;

PENDAHULUAN

bahwa Pokok sengketa yang diajukan banding oleh Pemohon Banding pada dasarnya sama dengan sengketa-sengketa yang pernah diajukan oleh Pemohon Banding untuk tahun-tahun sebelumnya yang telah diputuskan oleh Pengadilan Pajak, yaitu tentang apakah penerima bunga yang dibayarkan oleh Pemohon Banding merupakan *Beneficial Owner* dari bunga yang diterimanya tersebut;

bahwa Terbanding, sebagaimana sengketa di tahun-tahun sebelumnya, berpendapat bahwa penerima bunga, yaitu Schlumberger Finance BV (SFBV), bukanlah *Beneficial Owner* bunga tersebut sehingga tidak berhak memanfaatkan fasilitas yang disediakan oleh *Pasca Tax Treaty* antara Indonesia dan Belanda;

bahwa Putusan-putusan Pengadilan Pajak terkait sengketa tahun-tahun sebelumnya adalah putusan nomor :

1. Put.19555/PP/M.V/13/2009 untuk masa Jan – Des 2004;
2. Put.19559/PP/M.V/13/2009 untuk masa Jan – Des 2005;
3. Put.33729/PP/M.I/13/2011 untuk masa Jan – Des 2006;
4. Put.40718/PP/M.I/13/2012 untuk masa Jan – Des 2007,
5. Put.44847/PP/M.I/13/2013 untuk masa Jan – Des 2008, dan
6. Put.48176/PP/M.I/13/2013 untuk masa Jan – Des 2009.

Disclaimer

Kepaniteraan Mahkamah Agung Republik Indonesia berusaha untuk selalu mencantumkan informasi paling kini dan akurat sebagai bentuk komitmen Mahkamah Agung untuk pelayanan publik, transparansi dan akuntabilitas pelaksanaan fungsi peradilan. Namun dalam hal-hal tertentu masih dimungkinkan terjadi permasalahan teknis terkait dengan akurasi dan keterkinian informasi yang kami sajikan, hal mana akan terus kami perbaiki dari waktu ke waktu. Dalam hal Anda menemukan inakurasi informasi yang termuat pada situs ini atau informasi yang seharusnya ada, namun belum tersedia, maka harap segera hubungi Kepaniteraan Mahkamah Agung RI melalui : Email : kepaniteraan@mahkamahagung.go.id Telp : 021-384 3348 (ext.318)



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

bahwa amar putusan-putusan tersebut diatas semuanya adalah “Mengabulkan selubanding Pemohon Banding”;

PEMBAHASAN SENGKETA

bahwa Dasar hukum yang terkait dengan sengketa tersebut terutama adalah Pasal 26 (UU PPh :

“Atas penghasilan tersebut di bawah ini, dengan nama dan dalam bentuk apa pun, ydibayarkan, disediakan untuk dibayarkan, atau telah jatuh tempo pembayarannya c badan pemerintah, subjek pajak dalam negeri, penyelenggara kegiatan, bentuk us tetap, atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya kepada Wajib Pajak luar ne, selain bentuk usaha tetap di Indonesia dipotong pajak sebesar 20% (dua puluh pers dari jumlah bruto oleh pihak yang wajib membayarkan:

- a. dividen;
- b. bunga termasuk premium, diskonto, dan imbalan sehubungan dengan jami pengembalian utang;
- c. ...;

bahwa namun demikian, karena antara Indonesia dan Belanda ada *Tax Treaty* (P3B), m penerapan Pasal 26 UU PPh tersebut tunduk pada *Art. 11 Tax Treaty*, khususnya ayat 1 4, yang berbunyi :

1. *Interest arising in one of the two States and paid to a resident of the other State may taxed in that other State;*
2. *However, such interest may also be taxed in the State in which it arises and accordin the laws of that State, but if the beneficial owner of the interest is a resident of the o State, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the intere*
3. *Notwithstanding the provisions of paragraph 2, interest arising in one of the two St shall be taxable only in the other State to the extent that such interest is derived by:*
 - (i) *the Government of the other State, including political subdivisions and local*
 - (ii) *the Central Bank of the other State; or*
 - (iii) *a financial institution owned or controlled by the Government of the other State,*
 - (iv) *any resident of the other State with respect to debt-claims guaranteed or insu authorities thereof; or including political subdivisions and local authorities ther or by the Government of the other State including political subdivisions and l authorities thereof, the Central Bank of the other State or any financial institu owned or controlled by that Government;*
4. *Notwithstanding the provision of paragraph 2, interest arising in one of the two St shall be taxable only in the other State if the beneficial owner of the interest is a resic of the other State and if the interest is paid on a loan made for a period of more tha years or is paid in connection with the sale on credit of any industrial, commercia scientific equipment;*
5. ...

bahwa terkait dengan konsep dan pengertian atau definisi *Beneficial Ownership*, salah :



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

perkembangan terakhir dapat dilihat dari yang termuat dalam *OECD MODEL 1 CONVENTION: REVISED PROPOSALS CONCERNING THE MEANING "BENEFICIAL OWNER" IN ARTICLES 10, 11 AND 12*, tanggal 19 October 2012, yang dikeluarkan oleh *Centre for Tax Policy and Administration – Committee on Fiscal Affairs OECD*. Perkembangan pembahasan konsep *Beneficial Owner* oleh OECD tersebut mendapat perhatian juga dari *United Nations* sebagaimana dilaporkan dalam *Concept Beneficial Ownership : Discussion of Key Issues and Proposals for Changes to the Model Commentary*, *United Nations – Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*, 12 Oct 2010. Pada dasarnya laporan *United Nations* tersebut mengadopsi pengembangan yang sedang dilakukan oleh OECD, yang berbunyi :

"In these various examples (agent, nominee, conduit company acting as a fiduciary administrator), the recipient of the dividend/interest/royalty is not the "beneficial owner" because that recipient's right to use and enjoy the dividend/interest/royalty is constrained by a contractual or legal obligation to pass on the payment received to another person. Such an obligation will normally derive from relevant legal documents but may also be found to exist on the basis of facts and circumstances showing that, in substance, the recipient clearly does not have the right to use and enjoy the dividend/interest/royalty unconstrained by a contractual or legal obligation to pass on the payment received to another person";

bahwa pada P3B antara Indonesia dan Belanda yang berlaku 1994, ketentuan yang mengatur tentang pengenaan pajak atas penghasilan berupa "Bunga" terdapat di Pasal 10

bahwa dalam P3B baru, hasil re-negosiasi yang diberlakukan sejak 1 Januari 2004, perlakuan pajak atas Bunga diatur dalam Pasal 11 dengan perubahan isi ayat 4 sbb:

(4). Notwithstanding the provision of paragraph 2, interest arising in one of the two States shall be taxable only in the other State if the beneficial owner of the interest is a resident of the other State and if the interest is paid on loan made for a period of more than 2 years or is paid in connection with the sale on credit of any industrial, commercial or scientific equipment;

bahwa pada dasarnya sistem perpajakan diseluruh negara di dunia tidak menghebatkan adanya penghindaran pajak. Dalam proses negosiasi suatu P3B seluruh aturan yang berlaku di masing-masing negara harus ikut dipertimbangkan, termasuk aturan umum maupun khusus tentang pencegahan penghindaran pajak di negara tersebut, sebagai "background" dari P3B yang nantinya akan disetujui dan ditandatangani oleh para pihak. Oleh karenanya apabila terjadi perubahan peraturan domestik di salah satu pihak setelah P3B berlaku, tidak boleh mempengaruhi atau merubah secara sepihak alokasi pemajakan yang semula telah disepakati bersama, tanpa persetujuan *treaty-partner* lainnya;

bahwa bila dilihat dari perubahan isi pasal yang mengatur tentang perlakuan pajak atas penghasilan berupa Bunga dari P3B 1994 (Pasal 10) menjadi P3B 2004 (Pasal 11), terdapat



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

terjadi penambahan satu klausul, yaitu Pasal 11 ayat (4), yang memungkinkan selu (bukan hanya sebagian) hak pemajakan diserahkan pada negara domisili bila diper persyaratan tertentu yang di P3B sebelumnya tidak diatur;

bahwa pengaturan/klausul khusus ini tidak dijumpai di dalam P3B Indonesia den negara-negara lain;

bahwa dalam negosiasi yang kemudian menghasilkan P3B (yg baru) Indonesia - Bela yang ditandatangani tanggal 29 Januari 2002 dan mulai diberlakukan sejak tangga Januari 2004, dan yang berisi tambahan satu paragraf/ayat yang penting dan unik terse kedua belah pihak tentulah telah mempertimbangkan seluruh peraturan terkait yang berl di masing-masing negara pada waktu itu. Termasuk di pihak Indonesia negos seharusnya sudah mempertimbangkan peraturan domestik yang berlaku pada saat itu y terkait dengan penerapan P3B yaitu SE-03/PJ.101/1996 tertanggal: 29 Maret 1996, y mengatur bahwa :

"...Surat Keterangan Domisili menjadi dasar bagi pihak yang membayar penghas untuk menerapkan PPh Pasal 26 sesuai dengan yang ditegaskan dalam P3B yang berl antara Indonesia dengan negara tempat kedudukan (residence) dari Wajib Pajak negeri tersebut";

bahwa dengan demikian berdasarkan aturan domestik Indonesia tersebut persyaratan ut untuk dapat menerapkan pasal-pasal didalam P3B bagi wajib pajak Indonesia yang a membayarkan penghasilan adalah adanya Surat Keterangan Domisili, sedang interpretasi tentang definisi atau pengertian istilah "*beneficial owner*" tidak mempun pengaruh yang menentukan, kecuali apabila Terbanding dapat menunjukkan bukti bal penerima penghasilan bukan *beneficial owner* dengan pendekatan *substance-over-f* atau *economic-substance*;

Pengertian *Beneficial Owner* di Indonesia

bahwa di Indonesia, pengertian "*beneficial owner*" secara spesifik baru diatur dalam S Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/PJ.34/2005 tanggal 7 Juli 2005, seb berikut:

- a. Yang dimaksud dengan "*beneficial owner*" adalah pemilik yang sebenarnya penghasilan berupa Dividen, Bunga dan atau Royalti baik Wajib Pajak Peroran maupun Wajib pajak Badan, yang berhak sepenuhnya untuk menikmati secara langs manfaat penghasilan-penghasilan tersebut;
- b. Dengan demikian, maka "*special purpose vehicles*" dalam bentuk "*conduit compa*" "*paper box company*","*Pass-through company*" serta yang sejenis lainnya, ti termasuk dalam pengertian "*beneficial owner*" tersebut di atas;

bahwa selanjutnya istilah "*beneficial owner*" kemudian dicantumkan dalam UU



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

36/2008 tentang Pajak Penghasilan pada Pasal 26 (1a), yang berbunyi :

“Negara domisili dari WP luar negeri selain yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan usaha melalui BUT di Indonesia sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah Negara tempat tinggal atau tempat kedudukan WP luar negeri yang sebenarnya menerima manfaat dari penghasilan tersebut (beneficial owner)”;

bahwa istilah tersebut kemudian di-elaborasi pengertiannya melalui Peraturan Direktur Jenderal Pajak No: PER-62/PJ./2009, tanggal 5 November 2009, tentang: "Pencegahan Penyalahgunaan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda", yang mulai berlaku 1 Januari 2010, yang menguraikan apa yang dimaksud dengan "pemilik sebenarnya dari man ekonomis", yang antara lain mencantumkan beberapa pengertian yaitu:

Pasal 1

- (5) Agen (agent) adalah orang atau badan yang bertindak sebagai perantara 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 4

- (1) Yang dimaksud dengan pemilik yang sebenarnya atas manfaat ekonomis dari penghasilan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 huruf c adalah penerim 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 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/skema transaksi tidak semata-mata ditujukan untuk pemanfaatan P3B; dan



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

- 2) kegiatan usaha dikelola oleh manajemen sendiri yang mempunyai kewenangan 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 penghasilan untuk memenuhi kewajiban kepada pihak lain dalam bentuk, seperti: *bur* royalti, atau imbalan lainnya.
- (3) Perusahaan conduit sebagaimana dimaksud pada ayat (1) huruf c adalah 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 pemanfaatan P3B apabila penghasilan tersebut diterima langsung.
- (4) Kustodian sebagaimana dimaksud pada ayat (2) huruf c adalah pihak yang memberi jasa penilipan 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.

Pasal 5

(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 ekonomis (*substance over form*);

bahwa isi dari Pasal 5 diatas tidak berbeda secara prinsip dengan perkembangan terakhir dunia internasional tentang pengertian *Beneficial Ownership*, yaitu bahwa substansi ekonomis harus diutamakan dibanding format hukum-nya;

bahwa Terbanding dalam Surat Uraian Banding, khususnya pada *sub-heading* Tanggapan Terbanding, poin 4.f. berkesimpulan bahwa :

“ bahwa berdasarkan kondisi-kondisi tersebut diatas, dapat disimpulkan bahwa Schlumberger Finance BV bukan pemilik sebenarnya atas manfaat ekonomis dari penghasilan (*beneficial owner*)”;

bahwa pendapat Terbanding tersebut berasal terutama dari hasil analisis Terbanding laporan keuangan *audit* (non konsolidasi) Schlumberger Finance BV. Termasuk didalamnya keterangan tentang :

“ BOD (?) terdiri dari 3 orang yang tidak menerima remunerasi. Pegawai Schlumberger Finance BV hanya ada 1 (satu) orang.”;



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

bahwa tidak terdapat penjelasan lebih lanjut dari Terbanding tentang apa yang dimaksud dalam kalimat tersebut. Pemohon Banding dalam Surat Bantahannya telah membarekterangan Terbanding tersebut dengan mengemukakan data tentang karya Schlumberger Finance BV yang tidak ditanggapi atau dibantah oleh Terbanding;

bahwa menurut pendapat Majelis, sesuai dengan konsep *substance over form*, anal merupakan salah satu cara untuk memperoleh petunjuk atau indikasi terjadinya su peristiwa atau fenomena tertentu. Petunjuk atau indikasi tersebut harus ditindak-lar dengan menunjukkan bukti-bukti konkrit apakah peristiwa-peristiwa yang diindikasi memang benar-benar terjadi. Dan dalam hal ini Terbanding tidak dapat menunjuk bukti-bukti yang kuat yang mendukung hasil analisisnya. Sebagaimana berlaku di peradi hasil analisis bukanlah merupakan bukti seperti yang dimaksud dalam hukum pembuktia

bahwa berdasarkan pertimbangan-pertimbangan hukum diatas, Majelis berpendapat bal Koreksi Terbanding atas tarif PPh Pasal 26 sebesar 20% dilakukan tanpa dasar hukum y kuat dan meyakinkan dan oleh karenanya Majelis berkesimpulan koreksi Terbanding tarif PPh Pasal 26 sebesar 20% tidak dapat dipertahankan dan harus dibatalkan;

- menimbang : bahwa dalam sengketa banding ini tidak terdapat sengketa mengenai kredit pajak;
- menimbang : bahwa dalam sengketa banding ini tidak terdapat sengketa mengenai sanksi administrasi, kecuali bahwa besarnya sanksi administrasi tergantung pada penyelesaian sengketa lainnya
- menimbang : bahwa oleh karena berdasarkan hasil pemeriksaan, maka Majelis berketetapan untuk menggunakan kuasa Pasal 80 ayat (1) huruf b Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak untuk mengabulkan seuruhnya banding Pemohon Banding;
- menimbang : Surat Banding, Surat Uraian Banding, Surat Bantahan dan hasil pemeriksaan serta pembuktian dalam persidangan;
- mengingat : Undang-undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak, dan ketentuan perunda undangan lainnya serta peraturan hukum yang berlaku dan yang berkaitan dengan perkara ini;

Memutuskan : **Mengabulkan seluruhnya** banding Pemohon Banding terhadap Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor: **KEP-1710/WPJ.07/2013** tanggal 23 Agustus 2013, tentang keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Pajak Penghasilan Pasal 26 Masa Paj Januari - Desember 2010 Nomor: 00004/204/10/081/12 tanggal 8 Juni 2012, atas nama: **I XXX**, sehingga jumlah pajak yang masih harus dibayar dihitung kembali menjadi sebaga berikut:

Dasar Pengenaan Pajak

Rp 538.199.674.505,0



Direktori Putusan Mahkamah Agung Republik Indonesia

putusan.mahkamahagung.go.id

Pajak Terutang	Rp 25.916.844.227,0
Kredit Pajak	(Rp 25.581.111.323,0)
PPh yang kurang /(lebih) dibayar	Rp 335.732.904,0
Sanksi Administrasi: Bunga Pasal 13 (2) KUP	Rp 134.293.162,0
Jumlah PPh yang masih harus (lebih) dibayar	Rp 470.026.066,0

Demikian diputus di Jakarta berdasarkan musyawarah setelah pemeriksaan dan persidangan dicukupkan pada hari Senin tanggal 8 September 2014, oleh Hakim Majelis Pengadilan Pajak berdasarkan Surat Penetapan Ketua Pengadilan Pajak Nomor Pen.00388/PP/PM/IV/2014 tanggal 11 April 2014 dengan susunan Hakim Majelis I Panitera Pengganti sebagai berikut:

Soeryo Koesoemo Adjie
Rasono
Bambang Basuki
R.E. Satrio Lambang

sebagai Hakim Ketua,
sebagai Hakim Anggota,
sebagai Hakim Anggota,
sebagai Panitera Pengganti,

dan putusan diucapkan dalam sidang terbuka untuk umum oleh Hakim Ketua pada hari Senin tanggal 6 Oktober 2014, dihadiri para Hakim Anggota dan Panitera Pengganti, dengan susunan Majelis dan Panitera Pengganti dengan dihadiri oleh Pemohon Banding dan Calon Terbanding.