

**MEMBATASI  
PEMANFAATAN *TAX HAVEN COUNTRY*  
UNTUK TUJUAN PENGHINDARAN PAJAK**

**TESIS**

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

**BHAYU BHARATA  
0606148651**



**UNIVERSITAS INDONESIA  
FAKULTAS EKONOMI  
PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI  
JAKARTA  
NOVEMBER 2009**

**MEMBATASI  
PEMANFAATAN *TAX HAVEN COUNTRY*  
UNTUK TUJUAN PENGHINDARAN PAJAK**

**TESIS**

**BHAYU BHARATA  
0606148651**

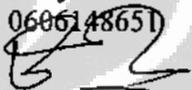


**UNIVERSITAS INDONESIA  
FAKULTAS EKONOMI  
PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI  
JAKARTA  
NOVEMBER 2009**



## HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

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

Nama : Bhayu Bharata  
NPM : 0606148651  
Tanda Tangan :   
Tanggal :

## HALAMAN PENGESAHAN

Tesis ini diajukan oleh

Nama : Bhayu Bharata  
NPM : 0606148651  
Program Studi : Magister Akuntansi  
Judul Tesis : Membatasi Pemanfaatan *Tax Haven Country* Untuk Tujuan Penghindaran Pajak

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, LLM.Int.Tax

(  )

Penguji : Yohanes, M.Si., Ak.

(  )

Penguji : Christine, M.Int.Tax

(  )

Ditetapkan di : Jakarta

Tanggal : 11 November 2009

Mengetahui,  
Ketua Program

  
Dr. Indahwati Gani  
NIP: 196205041987012001

## KATA PENGANTAR/UCAPAN TERIMA KASIH

*Alhamdulillah* rabbi'l'alamin. Puji syukur saya panjatkan kepada Tuhan Yang Maha Esa yang telah memberikan kekuatan lahir serta keteguhan hati sehingga saya dapat menyelesaikan tesis ini. Penulisan tesis ini dilakukan dalam rangka memenuhi salah satu syarat untuk mencapai gelar Magister Akuntansi pada Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia. Sungguh bukan perkara yang mudah menyelesaikan tulisan ini. Saya sangat bersyukur dengan adanya pihak-pihak yang memberikan bantuan baik moral maupun material, sejak dari masa perkuliahan sampai pada penyusunan tesis ini. Oleh karena itu, saya mengucapkan terima kasih kepada:

- (1) Ibu Dr. Lindawati Gani, Ketua Program Studi Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, yang telah memberikan kesempatan dan dukungan kepada penulis dalam penyelesaian tesis ini;
- (2) Bapak Danny Septriadi, LLM. Int.Tax, selaku dosen pembimbing yang telah menyediakan waktu, tenaga, dan pikiran untuk mendorong dan mengarahkan saya dalam penyusunan tesis ini;
- (3) Bapak Yohanes, M.Si., Ak. dan Ibu Christine, M.Int.Tax, yang telah berkenan memberikan masukan demi perbaikan tesis ini;
- (4) rekan-rekan kerja saya yang telah dengan sukarela membantu meringankan beban kerja saya;
- (5) sahabat-sahabat saya yang senantiasa memberi semangat; dan
- (6) anak, istri beserta segenap keluarga besar saya yang telah memberikan dukungan moral dan material.

Akhir kata, saya berharap Tuhan Yang Maha Esa berkenan membalas segala kebaikan semua pihak yang telah membantu. Semoga tesis ini bermanfaat bagi kemajuan bangsa.

Jakarta, Oktober 2009

Penulis

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

---

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

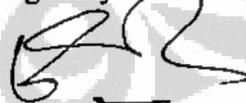
Nama : Bhayu Bharata  
NPM : 0606148651  
Program Studi : Magister Akuntansi  
Departemen :  
Fakultas : Ekonomi  
Jenis karya : Tesis

demi pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia **Hak Bebas Royalti Noneksklusif (*Non-exclusive Royalty-Free Right*)** atas karya ilmiah saya yang berjudul: **Membatasi Pemanfaatan *Tax Haven Country* untuk Tujuan Penghindaran Pajak** beserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Noneksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihmedia/formatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (*database*), merawat, dan memublikasikan 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 : Oktober 2009

Yang menyatakan



(Bhayu Bharata)

## ABSTRAK

Nama : Bhayu Bharata  
Program Studi : Magister Akuntansi  
Judul : Membatasi Pemanfaatan *Tax Haven Country* untuk Tujuan Penghindaran Pajak

Terdapat beberapa teknik penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang biasanya dilakukan oleh perusahaan-perusahaan multinasional. Pada umumnya, teknik-teknik tersebut dilakukan dengan memanfaatkan keberadaan *tax haven country* atau *low tax regime* dan mengakibatkan berkurangnya penerimaan pajak (*tax revenue forgone*) suatu negara dengan terlebih dahulu ditandai dengan tergerusnya dasar pengenaan pajak (*tax base erosion*). Tesis ini membahas upaya-upaya yang dapat dilakukan suatu negara untuk membatasi pemanfaatan *tax haven country* atau *low tax regime* untuk tujuan penghindaran pajak. Penelitian ini menyarankan agar pembatasan pemanfaatan *tax haven country* atau *low tax regime* tersebut, dilakukan dengan mendayagunakan peraturan domestik maupun peraturan internasional serta menjalin kerja sama/perjanjian pertukaran informasi perpajakan.

Kata kunci:

*Tax avoidance*, perusahaan multinasional, *tax haven country*, *low tax regime*, *tax revenue forgone*, *tax base erosion*, perjanjian pertukaran informasi perpajakan

## ABSTRACT

Nama : Bhayu Bharata  
Study Program : Magister of Accountancy  
Title : Limit the use of tax haven country for tax avoidance intention.

There are various tax avoidance technics traditionally used by multinational enterprises. Generally, those technics done by benefiting the existence of tax haven country or low tax regime and caused tax revenue forgone which indicated by tax base erosion at the beginning. The focus of this study is to find out any measures to limit the use of tax haven country or low tax regime for tax avoidance intention. Researcher suggests that Indonesian tax authority, in order to limit the use of *tax haven country* or *low tax regime*, should empower either the domestic/national measures or tax convention and establish effective information exchange system through Tax Information Exchange Agreements.

Key words:

*Tax avoidance*, multinational enterprises, *tax haven country*, *low tax regime*, *tax revenue forgone*, *tax base erosion*, Tax Information Exchange Agreements

## DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL .....	i
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS .....	ii
LEMBAR PENGESAHAN .....	iii
KATA PENGANTAR .....	iv
LEMBAR PERSETUJUAN PUBLIKASI KARYA ILMIAH .....	v
ABSTRAK .....	vi
DAFTAR ISI .....	vii
DAFTAR TABEL .....	ix
DAFTAR LAMPIRAN .....	x
<b>1. PENDAHULUAN .....</b>	<b>1</b>
1.1 Latar Belakang .....	1
1.2 Perumusan Masalah .....	4
1.3 Pembatasan Masalah .....	5
1.4 Tujuan, Manfaat, Jenis, dan Metode Penelitian .....	5
1.4.1 Tujuan Penelitian .....	5
1.4.2 Manfaat Penelitian .....	6
1.4.3 Jenis Penelitian .....	7
1.4.4 Metode Penelitian .....	7
1.5 Sistematika Pembahasan .....	8
<b>2. LANDASAN TEORI .....</b>	<b>11</b>
2.1 Definisi <i>Tax Haven Country</i> .....	11
2.1.1 Menurut Ahli Perpajakan Internasional .....	11
2.1.2 Menurut OECD .....	12
2.1.3 Menurut Ketentuan Pajak Berbagai Negara .....	12
2.2 Pengidentifikasian <i>Tax Haven Country</i> .....	15
2.2.1 Karakteristik <i>Tax Haven Country</i> .....	15
2.2.2 Prosedur Pengidentifikasian .....	16
2.2.2.1 Penerapan Kriteria Objektif .....	16
2.2.2.2 Penerapan Sistem Daftar .....	18
2.2.2.3 Gabungan Kriteria Objektif dan Sistem Daftar ..	19
2.3 Jenis-jenis <i>Tax Haven Country</i> .....	19
2.4 Dampak Negatif <i>Tax Haven Country</i> .....	20
2.4.1 Hilangnya Penerimaan Pajak ( <i>tax revenue forgone</i> ) .....	20
2.4.2 Timbulnya <i>Harmful Tax Competition</i> .....	21
2.5 Upaya-upaya Menangkal Penghindaran Pajak dengan Memanfaatkan <i>Tax Haven Country</i> .....	21
2.5.1 Ketentuan atau Peraturan Nasional ( <i>national measures</i> )...	22
2.5.1.1 Peraturan Umum .....	22
2.5.1.2 Peraturan Khusus .....	23
2.5.2 Kerja Sama Perpajakan Internasional .....	26
2.5.2.1 Kerja Sama Bilateral .....	26
2.5.2.2 Kerja Sama Khusus .....	28
2.5.3 Perjanjian Pertukaran Informasi Perpajakan .....	29

2.5.3.1	Gambaran Umum <i>TIEAs</i> .....	30
2.5.3.3	Tujuan dan Manfaat <i>TIEAs</i> .....	32
2.5.3.3	Daftar <i>TIEAs</i> .....	33
<b>3.</b>	<b>KETENTUAN PAJAK INDONESIA TENTANG <i>TAX HAVEN</i> ...</b>	<b>39</b>
3.1	Ketentuan Pengidentifikasian .....	39
3.1.1	Keputusan Dirjen Pajak Nomor Kep-01/PJ.7/1993,juncto SE Dirjen Pajak Nomor SE-04/PJ.7/1993 .....	39
3.1.2	KMK Nomor 650/KMK.04/1994 .....	40
3.1.3	Undang-undang PPh Tahun 2009 .....	41
3.1.4	Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-39/PJ.2009 .....	42
3.2	Ketentuan Pencegahan .....	42
3.2.1	Peraturan Dalam Negeri .....	43
3.2.1.1	Undang-undang PPh Tahun 2009 .....	43
3.2.1.2	PMK Nomor 256/PMK.03/2008, juncto KMK Nomor 650/KMK.04/1994 .....	46
3.2.1.3	Keputusan Dirjen Pajak No. KEP-173/PJ/2002.	48
3.2.1.4	Keputusan Dirjen Pajak No. KEP-01/PJ.7/1993.	49
3.2.1.5	SE Dirjen Pajak Nomor SE-04/PJ.7/1993.....	50
3.2.1.6	SE Dirjen Pajak Nomor SE-03/PJ.03/2008.....	50
3.2.1.7	Peraturan Dirjen Pajak No. PER-39/PJ/2009.....	52
3.2.2	Perjanjian Perpajakan .....	53
3.3	Contoh Kasus .....	59
<b>4.</b>	<b>PEMBAHASAN .....</b>	<b>63</b>
4.1	Pengidentifikasian <i>Tax Haven Country</i> .....	64
4.1.1	Berdasarkan ketentuan OECD .....	64
4.1.2	Menurut ketentuan perpajakan beberapa negara .....	67
4.1.3	Berdasarkan ketentuan perpajakan Indonesia .....	69
4.2	Pencegahan penghindaran pajak .....	75
4.2.1	Peraturan Dalam Negeri .....	75
4.2.2	Perjanjian Perpajakan .....	88
4.2.2.1	Ketentuan tentang <i>Limitation Benefit</i> .....	88
4.2.2.2	Ketentuan tentang Pertukaran Informasi .....	91
4.2.3	Perjanjian Pertukaran Informasi Perpajakan .....	92
4.3	Pembahasan Contoh Kasus .....	93
4.3.1	Kasus PT XYZ .....	93
4.3.2	Kasus PT Adaro Indonesia .....	97
<b>5.</b>	<b>KESIMPULAN DAN SARAN .....</b>	<b>102</b>
5.1	Kesimpulan .....	102
5.2	Saran-saran .....	103
	<b>DAFTAR REFERENSI .....</b>	<b>106</b>

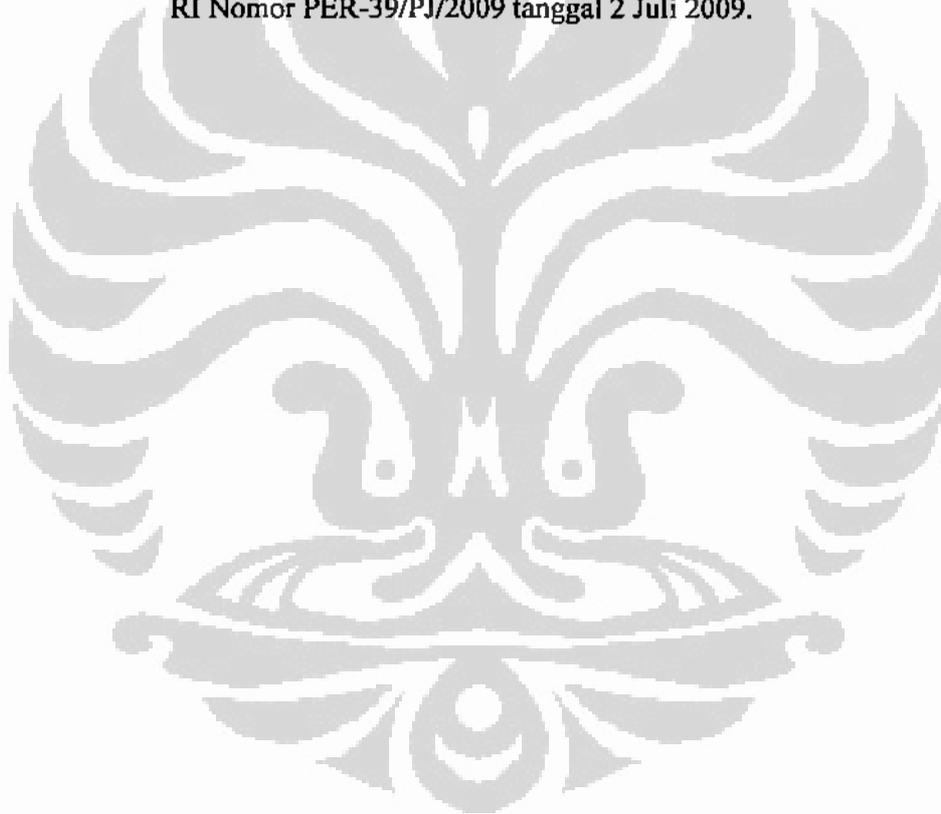
## DAFTAR TABEL

Tabel 1.2	Daftar <i>TIEAs</i> yang telah ditandatangani .....	33
Tabel 1.3	Daftar Negara atau Tempat Kedudukan Badan Usaha di Luar Negeri .....	39
Tabel 2.3	Daftar P3B antara Indonesia dengan Negara Mitra Runding	53
Tabel 3.3	Daftar P3B yang Telah Direvisi .....	56
Tabel 1.4	Perbandingan Laba Bersih PT AI dengan Coaltrade .....	98



## DAFTAR LAMPIRAN

- Lampiran 1 Salinan Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 650/KMK.04/1994 tanggal 29 Desember 1994.
- Lampiran 2 Salinan Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 256/PMK.03/2008 tanggal 31 Desember 2008.
- Lampiran 3 Salinan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Departemen Keuangan RI Nomor Kep-01/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993.
- Lampiran 4 Salinan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Departemen Keuangan RI Nomor SE-04/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993.
- Lampiran 5 Salinan Keputusan Direktur Jenderal Pajak Departemen Keuangan RI Nomor Kep-173/PJ./2002 tanggal 22 Mei 2002
- Lampiran 6 Salinan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Departemen Keuangan RI Nomor SE-03/PJ.3/2008 tanggal 22 Agustus 2008.
- Lampiran 7 Salinan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Departemen Keuangan RI Nomor PER-39/PJ/2009 tanggal 2 Juli 2009.



# BAB 1

## PENDAHULUAN

### 1.1 Latar Belakang

Sebuah skema perencanaan pajak (*tax planning*) yang oleh suatu negara dikategorikan sebagai suatu *aggressive tax planning*, oleh negara lain bisa jadi masih dikategorikan sebagai *defensive tax planning*. Demikian juga, suatu negara bisa jadi masih menganggap sebuah praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) sebagai sesuatu yang dapat diterima (*acceptable tax avoidance*), sementara di negara lain praktik serupa diperlakukan sebagai *unacceptable tax avoidance*.

Perbedaan perlakuan antarnegara terhadap praktik-praktik *tax planning* dan atau *tax avoidance* di atas, erat kaitannya dengan sistem perpajakan yang dianut masing-masing negara. Sistem perpajakan yang dianut suatu negara sangat dipengaruhi dipengaruhi oleh setidaknya-tidaknya dua hal yaitu: tujuan kebijakan ekonomi nasional serta tata nilai yang dianut masyarakat negara tersebut. Terlepas dari perbedaan pandangan terhadap praktik-praktik yang ada, tidak dapat dimungkiri praktik-praktik tersebut menyebabkan hilangnya potensi penerimaan pajak (*tax revenue forgone*) suatu negara yang terlebih dahulu ditandai dengan terjadinya penggerusan dasar/basis pengenaan pajak (*tax base erosion*).

Pada umumnya, praktik-praktik *tax planning* atau *tax avoidance* banyak dilakukan oleh perusahaan-perusahaan yang menjalankan operasi usaha di beberapa negara sekaligus atau lebih dikenal dengan perusahaan multinasional (*multinational corporation/MNC*). Dalam laporan tahunannya, *United Nation Conference on Trade and Development* (2001) menyebutkan bahwa pada tahun 2000 diperkirakan terdapat 63.000 perusahaan multinasional yang mengontrol sekitar 690.000 perusahaan afiliasi yang tersebar di berbagai penjuru dunia (Boos, 2003). Menurut Gilbert (2005), selain jumlahnya yang relatif banyak, perusahaan-perusahaan multinasional tersebut juga memiliki keterlibatan dalam 60% nilai perdagangan suatu negara sehingga kontribusinya terhadap penerimaan pajak suatu negara sangat signifikan (Darussalam dan Septriadi, 2007).

Dengan operasi usaha yang tersebar di berbagai negara, perusahaan-perusahaan multinasional juga menghadapi berbagai yurisdiksi pemajakan yang

berbeda. Masing-masing yurisdiksi pemajakan tersebut harus dipahami dengan seksama oleh perusahaan-perusahaan multinasional agar dapat dengan tepat menghitung beban pajak penghasilan yang harus ditanggungnya secara keseluruhan (grup). Pemahaman akan beban pajak yang harus ditanggung anak-anak perusahaan di masing-masing wilayah operasinya, menuntun perusahaan pada suatu fakta bahwa beban pajak penghasilan yang ditanggung di suatu negara berbeda dengan negara lainnya, dan dalam banyak kasus, perbedaan ini bahkan bisa sangat signifikan. Fakta inilah yang menjadi pemicu lahirnya berbagai skema *tax planning* dan atau *tax avoidance* dalam rangka penghematan beban pajak secara keseluruhan (grup).

Menurut Darussalam, Septriadi dan Slamet (2007), terdapat berbagai jenis skema *tax planning* dan atau *tax avoidance* yang dapat dilakukan oleh perusahaan-perusahaan multinasional seperti (penyalahgunaan) *transfer pricing*, *thin capitalization*, *treaty shopping*, dan pendirian *controlled foreign corporation* (CFC). Dari berbagai skema yang mungkin dilakukan tersebut, terdapat satu benang merah yang dapat ditarik yaitu penghematan akan dilakukan dengan memindahkan atau menggeser (*shifting*) sebagian laba perusahaan (yang berdomisili di suatu negara dengan tarif pajak tertentu) ke perusahaan lain yang memiliki hubungan istimewa dengannya (yang berdomisili di negara lain yang tarif pajak efektifnya lebih rendah dari negara yang disebutkan terdahulu).

Menurut Kompas (2002), pada tahun 2002, 70% perusahaan yang berstatus Penanaman Modal Asing (PMA) yang notabene adalah perusahaan multinasional, tidak membayar Pajak Penghasilan (PPh) Badan karena perusahaan-perusahaan dimaksud dalam keadaan merugi dan disinyalir melakukan praktik-praktik *illegal transfer pricing*. Harian yang sama juga mengungkapkan bahwa 750 perusahaan PMA mengalami kerugian dalam kurun waktu lima tahun berturut-turut namun tidak ada tanda-tanda bahwa perusahaan-perusahaan tersebut akan menghentikan operasinya (Darussalam & Septriadi, 2008, hal.87).

Dalam dunia perpajakan internasional, suatu negara yang mengenakan pajak dengan tarif sangat rendah atau bahkan tidak sama sekali, dikenal dengan istilah *tax haven country* atau *tax paradise country*. Menurut Moore dan Outslay

(2000), terdapat perbedaan antara satu negara dengan negara lain dalam menentukan suatu negara sebagai *tax haven country* atau bukan, namun pada umumnya istilah tersebut digunakan untuk menggambarkan suatu negara yang:

- a. secara nyata tidak mengenakan pajak (atau mengenkannya dengan tarif sangat rendah) atau,
- b. mengecualikan aktifitas tertentu dari pengenaan pajak (dengan memberikan fasilitas-fasilitas pajak) atau,
- c. mengecualikan dari pengenaan pajak atas penghasilan yang bersumber dari luar negeri (bagi negara-negara yang menganut azas teritorial).

Dalam proses penggeseran laba kena pajak (*taxable income*) yang dilakukan suatu grup perusahaan multinasional, *tax taven countries* memiliki kedudukan yang sangat strategis mengingat perannya sebagai muara yang menampung hasil penggeseran laba grup perusahaan sekaligus tempat dikenakan pajak penghasilan yang akan dibayar (bila ada).

Berkenaan dengan keberadaan *tax haven country*, otoritas perpajakan Indonesia sejatinya telah mengeluarkan beberapa peraturan, baik yang tidak secara khusus dikaitkan dengan pemanfaatan *tax haven country* maupun yang secara khusus dikaitkan dengan pemanfaatan *tax haven country*. Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-01/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa, dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Petunjuk Penanganan Kasus-kasus Transfer Pricing (Seri TP-1), merupakan contoh peraturan yang tidak secara khusus dikaitkan dengan pemanfaatan *tax haven country*. Sementara itu, Keputusan Menteri Keuangan Nomor 650/KMK.04/1994 tanggal 29 Desember 1994 dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 256/PMK.03/2008 tanggal 31 Desember 2008 tentang Penetapan Saat Diperolehnya Dividen atas Penyertaan pada Badan Usaha di Luar Negeri yang Sahamnya Tidak Diperdagangkan di Bursa Efek, merupakan contoh peraturan yang secara khusus dikaitkan dengan pemanfaatan *tax haven country*.

Seperti dimuat dalam Koran Tempo tanggal 28 April 2009, otoritas perpajakan Indonesia berencana menempatkan petugas Intelijen Pajak di beberapa negara yang telah dikenal secara luas sebagai *tax haven*. Penempatan petugas

tersebut berkaitan erat dengan penggalian informasi perpajakan seluas-luasnya yang dapat dimanfaatkan untuk membatasi pemanfaatan *tax haven country* dalam rangka penghindaran pajak. Penempatan petugas tersebut rencananya akan memanfaatkan jaringan kantor perwakilan diplomatik Indonesia dan tidak akan membentuk lembaga tersendiri untuk menghindari penolakan dari negara asing yang dituju.

Selain peraturan domestik dan upaya di muka, Pemerintah Indonesia juga telah memiliki perjanjian perpajakan dengan pemerintah negara-negara lain yang dapat dimanfaatkan untuk mencegah penghindaran pajak. Salah satu ketentuan dalam perjanjian yang dapat digunakan untuk membatasi pemanfaatan *tax haven country* adalah ketentuan tentang pertukaran informasi (*exchange of information*). Ketentuan tentang pertukaran informasi akhir-akhir ini mendapat perhatian cukup serius dari Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD). Bersamaan dengan pertemuan negara-negara maju yang tergabung dalam Group of Twenty (G-20) yang diselenggarakan tanggal 2 April 2009 di London, OECD menggolongkan negara-negara yang tidak melakukan pertukaran informasi sesuai dengan standar OECD ke dalam Daftar Hitam (*Black List*).

Mengingat hal-hal tersebut di atas, penulis menganggap perlu dilakukannya sebuah penelitian untuk memperoleh pemahaman tentang *tax haven country* sekaligus mengidentifikasi upaya-upaya yang dapat dilakukan dalam rangka mencegah hilangnya potensi penerimaan pajak yang ditandai dengan penggerusan dasar pengenaan pajak (*tax base erosion*).

## 1.2 Perumusan Masalah

Berdasarkan uraian tersebut diatas, dalam karya akhir ini penulis bermaksud melakukan pembahasan terdapat beberapa pokok permasalahan berikut:

1. Bagaimana masalah *tax haven country* diatur dalam ketentuan perpajakan Indonesia?

Pembahasan akan difokuskan pada ketentuan-ketentuan pajak Indonesia yang dapat digunakan untuk mengidentifikasi *tax haven country*, dielaborasi dengan ketentuan yang dipromosikan oleh OECD dan ketentuan perpajakan negara lain.

2. Apakah ketentuan anti penghindaran pajak yang berlaku di Indonesia cukup memadai untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak dengan memanfaatkan *tax haven country*?

Pada bagian ini, pembahasan juga akan dielaborasi dengan ketentuan yang dipromosikan oleh OECD dan ketentuan perpajakan negara lain.

3. Bagaimana seharusnya masalah *tax haven country* diatur dalam ketentuan perpajakan Indonesia?

### 1.3 Pembatasan Masalah

Karya akhir ini akan lebih difokuskan pada analisa mengenai kebijakan perpajakan yang ditempuh Pemerintah Indonesia, khususnya dalam mencegah penghindaran pajak dengan memanfaatkan keberadaan *tax haven country*.

Seperti telah kita maklumi, OECD tidak memberikan definisi tegas tentang apa yang dimaksud dengan *tax haven country*, melainkan hanya memberikan kriteria-kriteria yang dapat digunakan untuk menentukan apakah suatu negara termasuk *tax haven* atau bukan. OECD justru lebih mengedepankan pada upaya-upaya yang dapat ditempuh oleh suatu negara untuk mengatasi masalah perpajakan sehubungan dengan keberadaan *tax taven country*. Untuk itu, dalam karya akhir ini juga akan dibahas upaya-upaya dimaksud.

Selain pembahasan atas upaya-upaya yang dianjurkan oleh OECD, dalam karya akhir ini juga akan dibahas bagaimana negara-negara maju mendefinisikan *tax haven country* serta upaya-upaya apa saja yang ditempuh untuk menangkal dampak negatif sehubungan dengan keberadaannya. Pembahasan akan memperhatikan keterwakilan benua Asia, benua Amerika, benua Eropa serta Australia.

### 1.4 Tujuan, Manfaat, Jenis, dan Metode Penelitian

#### 1.4.1 Tujuan Penelitian

Karya akhir ini bertujuan untuk:

- a. Mengetahui apakah ketentuan perpajakan Indonesia telah memberikan petunjuk untuk dapat mengidentifikasi *tax haven country*,

- b. Mengetahui apakah ketentuan perpajakan Indonesia dapat menangkal praktik-praktik penghindaran pajak dengan memanfaatkan keberadaan *tax haven country*,
- c. Menggagas tindakan-tindakan apa yang perlu dilakukan otoritas pajak Indonesia dalam rangka mencegah penghindaran pajak dengan memanfaatkan *tax haven countries*.

#### 1.4.2 Manfaat Penelitian

Karya akhir ini diharapkan memiliki dua manfaat utama yaitu manfaat akademis dan manfaat praktis.

##### 1. Manfaat Akademis

Karya akhir ini dapat menambah wawasan dan pemahaman para akademisi, terutama yang mendalami bidang perpajakan internasional berkaitan dengan masalah *tax haven country*. Dengan tambahan pengetahuan dan wawasan tersebut, para akademisi diharapkan dapat melakukan studi-studi dinamis lain yang terkait dengan masalah tersebut sehingga tercipta khasanah pengetahuan perpajakan yang semakin berkembang.

##### 2. Manfaat Praktis

###### a. Bagi Direktorat Jenderal Pajak dan Aparatnya

Analisis dan saran-saran yang dihasilkan dari karya akhir ini diharapkan dapat digunakan sebagai bahan masukan bagi Direktorat Jenderal Pajak untuk menyempurnakan peraturan-peraturan berkaitan dengan *tax haven country*. Dengan peraturan yang semakin sempurna, hilangnya potensi penerimaan pajak negara akibat praktik-praktik penghindaran pajak dengan memanfaatkan *tax haven country* dapat dicegah. Bagi aparatur pajak, hasil penelitian ini dapat menambah pengetahuan dan pemahaman atas transaksi-transaksi yang melibatkan institusi yang berada di *tax haven countries*. Pengetahuan dan pemahaman yang cukup sangat mempermudah pelaksanaan pekerjaan, sekaligus akan tercipta *early warning system* akan bahaya hilangnya potensi penerimaan pajak negara.

b. Bagi Wajib Pajak dan Praktisi Perpajakan Lainnya

Bagi para wajib pajak dan praktisi perpajakan lainnya, hasil penelitian ini dapat dipakai sebagai bahan kajian atas praktik-praktik perpajakan yang selama ini telah atau akan dijalankan, terutama berkenaan dengan transaksi lintas batas (*cross border transaction*) yang melibatkan institusi yang berada di *tax haven country*. Hasil kajian tersebut sangat bermanfaat dalam membuat perencanaan pajak sehingga tujuan meminimalkan beban pajak yang harus dibayar akan tercapai tanpa melakukan pelanggaran aturan.

#### 1.4.3 Jenis Penelitian

Karya akhir ini disusun dengan menerapkan penelitian kualitatif. Penelitian kualitatif cenderung bersifat deskriptif, naturalistik, dan berhubungan dengan sifat data yang murni kualitatif. Contoh metode kualitatif adalah studi kasus, observasi, dan historis. Dalam penelitian ini tidak mengenal populasi dan tidak pula sampel (Irawan, 2006).

Pemilihan jenis penelitian kualitatif disebabkan oleh:

1. Penelitian bersifat naturalistik, karena mempelajari objek secara apa adanya tanpa bermaksud melakukan manipulasi dan intervensi;
2. Analisis dilakukan secara induktif dengan cara mendalami data untuk menemukan dimensi dan hubungan yang penting;
3. Pengumpulan data lebih bersifat longgar, fleksibel, dan dapat berubah sewaktu-waktu tergantung kebutuhan;
4. Data-data yang tersedia bersifat kualitatif dan kutipan langsung berupa ketentuan-ketentuan dan aturan-aturan;

Penelitian kualitatif cenderung lebih mengandalkan interpretasi atau *critical analysis* atas objek penelitian, serta menghasilkan pemikiran yang mendalam untuk memberikan jawaban atas masalah-masalah yang diteliti.

#### 1.4.4 Metode Penelitian

Menurut Sekaran (2003) terdapat empat metode penelitian yaitu penemuan (*exploratory*), deskriptif (*descriptive*), pengujian hipotesis (*hypothesis testing*), dan studi kasus (*case study*). Dalam karya akhir ini, penelitian dilakukan dengan menggunakan metode deskriptif (*descriptive*).

Dalam metode deskriptif, penelitian pada dasarnya ditujukan untuk memberikan/menggambarkan suatu profil atau deskripsi aspek-aspek yang relevan dengan masalah tertentu. Dengan metode deskriptif, manfaat yang dapat diperoleh antara lain:

1. Mengetahui karakteristik suatu grup pada situasi tertentu;
2. Berpikir secara sistematis tentang aspek-aspek pada situasi tertentu;
3. Memberikan ide-ide untuk melakukan penelitian lebih jauh;
4. Membantu membuat keputusan-keputusan tertentu.

Menurut Coopers dan Schindler (1998), studi deskriptif dapat berbentuk sederhana baik ukuran, kedalaman data, dan kedalaman analisisnya, maupun dalam bentuk lengkap dengan data yang lebih luas, detail, dan analisis yang lebih mendalam pula.

Pemilihan jenis penelitian ini didasarkan atas pertimbangan bahwa dalam membahas karya akhir ini akan diuraikan dan dideskripsikan serta dilakukan analisis atas hal-hal yang berhubungan dengan keberadaan *tax haven country* serta kebijakan yang diambil oleh otoritas perpajakan untuk menanggulangi dampak negatifnya. Selanjutnya dicoba untuk memberikan saran-saran yang dapat digunakan oleh otoritas pajak di Indonesia, untuk mengatasi masalah-masalah yang ada.

#### 1.5 Sistematika Pembahasan

Karya akhir ini tersusun dalam lima bab yang berurutan yang pada akhirnya akan membentuk sebuah kesatuan pemahaman. Sistematika pembahasan dalam kelima bab tersebut diuraikan sebagai berikut:

## BAB 1: PENDAHULUAN

Pada bab ini, akan diuraikan mengenai latar belakang pemilihan judul, perumusan masalah, pembatasan masalah, tujuan dan manfaat penelitian, serta sistematika pembahasannya.

## BAB 2: LANDASAN TEORI

Dalam bab ini akan diuraikan teori-teori dan pandangan-pandangan berkenaan dengan *tax haven country* yang dikemukakan oleh:

- a. para pakar perpajakan internasional (yang diungkapkan melalui berbagai literatur akademik),
- b. organisasi kerja sama ekonomi internasional, dalam hal ini OECD,
- c. negara-negara yang sistem perpajakannya relatif maju (yang tersurat dalam serangkaian regulasi perpajakan negara tersebut),

Pengungkapan teori dan pandangan berkenaan dengan *tax haven country*, meliputi tetapi tidak terbatas pada:

- a. definisi dan, atau kriteria-kriteria untuk mengidentifikasi suatu *tax haven country*,
- b. praktik-praktik penghindaran pajak yang dilakukan dengan memanfaatkan *tax haven country*, dan
- c. kebijakan dan cara-cara yang dapat ditempuh untuk menangkal praktik-praktik penghindaran pajak yang dilakukan dengan memanfaatkan *tax haven country* termasuk kebijakan tentang pertukaran informasi.

## BAB 3: KETENTUAN PERPAJAKAN INDONESIA DAN CONTOH KASUS

Pada bab ini, akan disajikan ketentuan-ketentuan perpajakan di Indonesia yang berkaitan dengan:

- a. Pengidentifikasian *tax haven country*
- b. Pencegahan penghindaran pajak yang dilakukan dengan memanfaatkan keberadaan *tax haven country*.

Selain itu, dalam bab ini juga akan disajikan dua contoh kasus pemanfaatan *tax haven country* oleh Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia, yang ditengarai dilakukan dalam rangka penghindaran pajak.

#### BAB 4: PEMBAHASAN MASALAH

Pada bab ini terlebih dahulu akan dilakukan analisis dan pembahasan terhadap ketentuan perpajakan Indonesia yang mengatur masalah *tax haven country*, khususnya menyangkut definisi, kriteria-kriteria dan cara yang digunakan otoritas pajak Indonesia untuk mengidentifikasi apakah suatu negara dianggap sebagai *tax haven* atau bukan. Analisis dan pembahasan dilakukan dengan membandingkan ketentuan yang berlaku di Indonesia dengan definisi dan kriteria yang dipromosikan oleh OECD maupun kriteria yang digunakan oleh beberapa negara yang terpilih.

Selanjutnya, pada bab ini juga akan dilakukan analisis dan pembahasan tentang bagaimana ketentuan perpajakan Indonesia menangkal upaya-upaya penghindaran pajak yang mungkin dilakukan oleh perusahaan-perusahaan multinasional dengan cara memanfaatkan *tax haven country*. Sebagai pembandingan, juga akan dibahas upaya-upaya yang disarankan oleh OECD maupun upaya-upaya yang dilakukan oleh beberapa negara terpilih.

Pada bagian akhir bab ini, akan dibahas contoh kasus yang disajikan pada Bab 3, dengan mengedepankan *issue-issue* yang timbul serta kaitannya dengan peraturan yang berlaku.

#### BAB 5: KESIMPULAN DAN SARAN

Pada bab ini, akan dibuat beberapa kesimpulan berdasarkan analisis dan pembahasan pada Bab 4. Selanjutnya, akan disampaikan saran-saran yang berguna bagi pihak-pihak yang telah disebutkan pada subbab Tujuan dan Manfaat Penelitian dalam Bab 1.

## BAB 2 LANDASAN TEORI

### 2.1 Definisi *tax haven country*

*Tax haven country* atau dalam bahasa Indonesia disebut negara surga pajak, dalam dunia perpajakan internasional memiliki beberapa terminologi lain. Menurut Orlov (2004), di Perancis istilah yang lazim digunakan adalah *tax paradise*, sementara di Jerman digunakan istilah *tax oasis*. Selain istilah-istilah tersebut, pada kongres ke-54 International Fiscal Association tahun 2000, Organisation for Economics Cooperation and Development (OECD) juga menggunakan istilah *low-tax regime* (Arnold dan Dibout, 2001). *Tax haven country* sendiri, menurut Azzara (2000), lebih suka menyebut dirinya *financial centre* untuk menghilangkan konotasi negatif yang mengaitkan *tax haven* dengan kegiatan penyelundupan pajak, pencucian uang dan tindakan ilegal lainnya (Gunadi, 2007 hal 284).

Pada subbab ini, akan disajikan pengertian *tax haven country* menurut para ahli perpajakan internasional, menurut OECD dan menurut otoritas perpajakan berbagai negara.

#### 2.1.1 *Tax haven country* menurut para ahli perpajakan internasional

Menurut Larking (2005), "*tax haven country is a place where taxes levied at a low tax rate or not at all, or where it is hard for foreign jurisdictions to access information about citizens taxable income*" (hal 403). Dari definisi tersebut dapat diperoleh pemahaman bahwa pada *tax haven country*, pajak akan dikenakan dengan tarif yang rendah atau tidak sama sekali. Selain itu, sangat sulit bagi negara lain untuk mendapatkan informasi tentang penghasilan kena pajak yang diperoleh wajib pajak negara tersebut.

Sementara itu, Azzara (2000) menyebutkan bahwa *tax haven country* merupakan negara merdeka dengan pajak minimal atau tanpa pajak dan secara nomenklatur artinya suatu tempat yang menawarkan lingkungan bagi kegiatan usaha tertentu dengan pembebasan pajak atau pajak minimal (Gunadi, 2007 hal 284).

Pada umumnya, *tax haven countries* memiliki Undang-undang tentang kerahasiaan yang ketat sehingga menyulitkan kegiatan pertukaran informasi (dengan negara lain). Selain itu, tidak adanya kewajiban untuk melakukan kegiatan secara substansial menunjukkan bahwa negara tersebut memang dengan sengaja menarik investasi yang semata-mata untuk keperluan penghematan pajak (Kristanto, 2007).

### 2.1.2 *Tax haven country* menurut OECD

Menurut OECD (1987), pada dasarnya tidak terdapat definisi tunggal tentang apa yang dimaksud dengan *tax haven countries* atau *low tax regimes* sehingga definisi atas hal tersebut diserahkan kepada masing-masing negara. Hal ini berkaitan dengan sifatnya yang relatif, artinya masing-masing negara memiliki ketentuan sendiri untuk menilai apakah suatu negara dianggap sebagai *tax haven* atau bukan (Darussalam, Septriadi dan Slamet, 2007 hal. 25). Namun demikian, *tax haven countries* memiliki karakteristik tertentu yang dapat dijadikan pedoman bagi otoritas perpajakan suatu negara untuk dapat mengidentifikasikannya (Arnold dan Dibout, 2001).

### 2.1.3 *Tax haven country* menurut ketentuan perpajakan berbagai negara

Sejalan dengan pernyataan OECD bahwa definisi *tax haven* tergantung dari masing-masing negara, berikut ini disajikan definisi *tax haven country* menurut beberapa negara.

#### 1. Amerika Serikat

Menurut Rogers dan Lemanowics (2001), otoritas pajak Amerika Serikat, tidak membuat definisi khusus tentang *tax haven country*. Hal ini berkaitan dengan ketentuan-ketentuan dalam mencegah hilangnya potensi penerimaan pajak yang diterapkannya. Salah satu cara yang digunakan otoritas pajak Amerika Serikat adalah dengan menerapkan aturan tentang entitas asing terkendali (*Controlled Foreign Corporation/CFC Rules*). Oleh otoritas pajak Amerika Serikat, *CFC Rules* diterapkan dengan pendekatan global (*global approach*) yang menekankan pada sifat (*nature*) penghasilan yang diterima bukan pada tarif pajak yang dikenakan di negara domisili *CFC*. Dengan

demikian, pengidentifikasian *tax haven country* tidak diperlukan lagi (Arnold dan Dibout, 2001 hal.44-45).

## 2. Kanada

Dengan alasan yang sama, otoritas pajak Kanada juga tidak membuat definisi khusus tentang *tax haven country*. Kebijakan serupa juga ditempuh oleh otoritas pajak Israel (Arnold dan Dibout, 2001).

## 3. Inggris

Menurut otoritas pajak Inggris (Friel, 2001), suatu negara akan digolongkan sebagai *tax haven country* apabila beban pajak aktual yang dibayarkan (*actual tax paid*) di negara tersebut atas suatu penghasilan tertentu jumlahnya kurang dari 75% dari pajak yang terhutang seandainya penghasilan tersebut dihitung berdasarkan ketentuan perpajakan Inggris. Otoritas pajak Inggris juga menyusun daftar negara-negara yang dikategorikan sebagai *tax haven* yang menerapkan tarif pajak rendah (*low tax-countries*) dan negara-negara yang menerapkan tarif pajak tinggi (*high tax-countries*). Daftar tersebut juga dilengkapi dengan daftar negara-negara yang termasuk *high tax-countries* tetapi memberlakukan *low tax regime* di wilayah negaranya (Arnold dan Dibout, 2001, hal.46-47).

## 4. Perancis

Menurut otoritas pajak Perancis, suatu negara akan diklasifikasikan sebagai *tax haven country* apabila beban pajak aktual yang dibayarkan (*actual tax paid*) di negara tersebut atas suatu penghasilan tertentu jumlahnya kurang dari 66,67% atau  $\frac{2}{3}$  dari pajak yang terhutang seandainya penghasilan tersebut dihitung berdasarkan ketentuan perpajakan Perancis (Douvier, 2001). Otoritas pajak Perancis juga menyusun daftar negara-negara yang dikategorikan sebagai *tax haven*. Ketentuan serupa juga dianut oleh otoritas pajak Norwegia (Arnold dan Dibout, 2001, hal.46).

## 5. Portugal

Menurut otoritas pajak Portugal, suatu negara akan diklasifikasikan sebagai *tax haven country* apabila tarif pajak efektif yang berlaku di negara tersebut kurang dari 60% dari tarif pajak efektif yang berlaku di Portugal. Sampai dengan tahun 2000, otoritas pajak Portugal tidak menyusun daftar negara-

negara yang dikategorikan sebagai *tax haven*, namun berencana untuk menyusunnya. Kebijakan pajak serupa juga diberlakukan oleh otoritas pajak Finlandia, dengan pengecualian bahwa otoritas pajak Finlandia menyusun daftar negara-negara yang dikategorikan sebagai *tax haven* (Arnold dan Dibout, 2001).

#### 6. Spanyol

Menurut otoritas pajak Spanyol, suatu negara akan diklasifikasikan sebagai *tax haven country* apabila tarif pajak efektif yang berlaku di negara tersebut kurang dari 75% dari tarif pajak efektif yang berlaku di Spanyol (Arnold dan Dibout, 2001).

#### 7. Hongaria

Menurut otoritas pajak Hongaria, *tax haven country* adalah negara-negara yang tarif pajaknya kurang atau sama dengan 10% (Arnold dan Dibout, 2001).

#### 8. Italia

Menurut Giuliano (2001) otoritas pajak Italia akan menganggap negara-negara yang:

- a. mengenakan pajak dengan tarif jauh lebih rendah dari Italia,
- b. tidak bertukar informasi dengan Italia, dan
- c. tidak memiliki perjanjian perpajakan (*tax treaty*) dengan Italia, sebagai *tax haven country* (Arnold dan Dibout, 2001, hal.46).

#### 9. Korea Selatan

Menurut otoritas pajak Korea Selatan, *tax haven country* adalah negara-negara yang mempunyai beban pajak aktual (*actual tax paid*) kurang dari 15% dari penghasilan kena pajak. Sekalipun demikian, otoritas pajak Korea Selatan tidak memiliki daftar negara-negara yang dikategorikan sebagai *tax haven* (Arnold dan Dibout, 2001).

#### 10. Jepang

Menurut otoritas pajak Jepang, *tax haven country* adalah negara-negara yang mempunyai beban pajak aktual (*actual tax paid*) kurang dari 25% dari penghasilan kena pajak. Semula, otoritas pajak Jepang memiliki daftar negara-negara yang dikategorikan sebagai *tax haven*, namun sejak tahun 1992 daftar tersebut tidak diberlakukan lagi (Arnold dan Dibout, 2001).

## 11. Brasil

Menurut otoritas pajak Brazil, *tax haven country* adalah negara-negara yang tarif pajaknya kurang atau sama dengan 20% (Arnold dan Dibout, 2001).

## 12. Argentina

Otoritas pajak Argentina tidak memberikan definisi khusus tentang *tax haven country*. Namun demikian, otoritas pajak Argentina membuat semacam daftar yang berisi negara-negara yang menerapkan tarif pajak rendah (*low tax-countries*) dan negara-negara yang menerapkan tarif pajak tinggi (*high tax-countries*). Kebijakan serupa juga ditempuh oleh otoritas pajak Australia dan Selandia Baru dengan tambahan bahwa kedua negara tersebut juga membuat daftar negara-negara yang termasuk *high tax-countries* tetapi memberlakukan *low tax regime* di wilayah negaranya (Arnold dan Dibout, 2001).

Berdasarkan uraian di muka, *tax haven country* secara umum didefinisikan sebagai sebuah negara yang tidak mengenakan pajak atau mengenakan pajak sangat rendah dan tidak menyediakan kecukupan akses informasi bagi negara lain. Adapun rendahnya pengenaan pajak dapat didasarkan pada tarif nominalnya, tarif efektifnya atau beban pajak aktual yang harus dibayar.

### 2.2 Pengidentifikasian *tax haven country*

Seperti telah diuraikan di muka, menurut OECD, *tax haven country* atau *low tax regime* memiliki karakteristik tertentu. Karakteristik inilah yang digunakan untuk menyusun definisi, dengan demikian secara tidak langsung dalam definisi *tax haven country* juga tercermin karakteristiknya. Pada subbab ini akan diuraikan karakteristik *tax haven country* sekaligus prosedur pengidentifikasian berdasarkan karakteristik tersebut.

#### 2.2.1 Karakteristik *tax haven country*

Menurut OECD (1998), *tax haven country* memiliki karakteristik tertentu (Arnold dan Dibout, 2001, hal. 27). Karakteristik dimaksud yaitu:

1. Rendahnya atau tidak adanya pengenaan pajak atas penghasilan dari aktifitas finansial dan aktifitas lain-yang ditandai dengan mobilitasnya yang tinggi, (*low or nil taxation of income from financial activities or other activities-characterized by geographical mobility*),
2. Suatu rezim dalam wilayah suatu negara yang dipisahkan dari perekonomian nasional negara tersebut (*a regime that is disconnected from national economy*),
  - a. yang diperuntukkan bagi penduduk negara asing (*which may be reserved for non-resident*), atau
  - b. yang diberikan tanpa perlu adanya kegiatan ekonomi dan tanpa kehadiran substantif di wilayah tersebut (*which may be granted in the absence of any economic activity and substantial economic presence in the country granting it*)
3. Kurangnya transparansi berkaitan dengan prosedur dan persyaratan pemberian fasilitas perpajakan dan dalam beberapa kasus disertai tidak adanya pertukaran informasi (*lack of transparency concerning the procedures and conditions for granting those tax advantages, aggravated in some cases, by an absence of exchange information*).

Berdasarkan karakteristik tersebut, dapat diperoleh pemahaman bahwa menurut cakupan wilayahnya, *tax haven country* dapat meliputi suatu negara atau wilayah tertentu dalam suatu negara. *Tax haven* yang cakupan wilayahnya hanya meliputi wilayah tertentu dalam suatu negara dikenal dengan *low tax regimes*.

Selain itu, diperoleh pemahaman juga suatu negara atau suatu wilayah dalam suatu negara dapat dikategorikan menjadi sebuah *tax haven* karena rendahnya atau tidak adanya pajak yang dikenakan dan tidak adanya transparansi informasi tentang wajib pajak.

### 2.2.2 Prosedur pengidentifikasian

Prosedur atau proses pengidentifikasian suatu negara sebagai *tax haven country* atau bukan, dapat dilakukan dengan menggunakan/menerapkan kriteria-kriteria objektif, menggunakan sistem daftar, dan menggabungkan keduanya (Arnold dan Dibout, 2001).

### 2.2.2.1 Penerapan kriteria-kriteria objektif

Kriteria-kriteria objektif yang dimaksud di sini terdiri dari:

#### 1. Kriteria fiskal objektif (*objective fiscal criteria*)

Kriteria fiskal yang biasa digunakan suatu negara untuk mengidentifikasi keberadaan *tax haven country* didasarkan pada beberapa pendekatan, yaitu:

##### a. Tidak adanya atau rendahnya tarif pajak yang berlaku.

Dengan pertimbangan ini, suatu negara akan dianggap sebagai *tax haven* apabila negara tersebut tidak mengenakan pajak atau mengenakan pajak dengan tarif sangat rendah. Contoh negara yang menggunakan pendekatan ini adalah Hongaria dan Brazil. Apabila suatu negara mengenakan pajak dengan tarif 10% atau kurang, negara tersebut akan dianggap sebagai *tax haven country* oleh negara Hongaria, sementara negara yang mengenakan pajak dengan tarif 20% atau kurang, akan dianggap sebagai *tax haven country* oleh negara Brazil.

##### b. Jumlah beban pajak aktual (*actual tax burden*) yang harus ditanggung oleh suatu entitas usaha di luar negeri.

Beban pajak aktual yang dimaksud adalah persentase pajak yang dibayar terhadap dasar pengenaan pajak (*tax base*). Dalam pendekatan ini, apabila beban pajak aktual yang harus ditanggung sebuah entitas usaha di suatu negara di luar negeri lebih rendah dari persentase tertentu (yang ditetapkan otoritas pajak dalam negeri), maka negara asing tersebut akan dianggap sebagai *tax haven country*. Contoh negara yang menggunakan pendekatan ini adalah Korea Selatan (dengan batas minimal 15%) dan Jepang (dengan batas minimal 25%). Menurut kedua negara tersebut, apabila beban pajak aktual yang harus ditanggung suatu entitas usaha di suatu negara kurang dari 15% atau 25%, maka negara tersebut akan dianggap sebagai *tax haven* oleh negara Korea Selatan atau Jepang.

##### c. Perbandingan beban pajak aktual yang harus ditanggung oleh suatu entitas usaha terhadap beban pajak aktual dalam negeri.

Berdasarkan pendekatan ini, beban pajak aktual yang ditanggung oleh suatu entitas usaha yang berada pada suatu negara asing, akan diperbandingkan dengan beban pajak aktual yang harus ditanggung

seandainya dihitung dengan ketentuan perpajakan dalam negeri. Apabila perbandingan beban pajak aktual tersebut kurang dari prosentase tertentu, maka negara asing dimaksud akan dianggap sebagai *tax haven country* oleh negara yang membandingkan. Contoh negara yang menggunakan pendekatan ini adalah Perancis (dengan batas minimal 66,66%) dan Inggris (dengan batas minimal 75%). Menurut kedua negara ini, apabila beban pajak aktual suatu entitas usaha pada suatu negara asing kurang dari 66,66% atau 75% dari beban pajak aktual yang harus ditanggung seandainya dihitung di dalam negeri, maka negara asing tersebut akan dianggap sebagai *tax haven* oleh negara Perancis atau Inggris. Negara lain, misalnya Jerman, menerapkan kriteria di atas secara lebih mendetil sehingga perbandingan beban pajak aktual akan dihitung berdasarkan jenis penghasilannya.

## 2. Kriteria non fiskal objektif (*objective non-fiscal criteria*).

Dalam penerapan kriteria non-fiskal, suatu negara akan dianggap sebagai *tax haven* oleh negara lainnya apabila pada negara yang disebut terdahulu, terdapat kondisi berikut ini :

- a. tidak memiliki perjanjian perpajakan (*tax convention*)
- b. tidak memiliki ketentuan tentang kewajiban pertukaran informasi
- c. adanya jaminan atas kerahasiaan perbankan yang tak terbatas

Contoh negara yang menerapkan kriteria sejenis adalah Italia. Secara ekstrim Otoritas pajak Italia akan menganggap negara-negara yang tidak memiliki perjanjian perpajakan dengannya sebagai *tax haven country*.

### 2.2.2.2 Penggunaan Sistem Daftar (*System of List*)

Pengidentifikasi *tax haven country* oleh suatu negara juga dapat dilakukan dengan sistem daftar. Dalam sistem ini, suatu negara akan membuat daftar yang berisikan negara-negara yang dianggap sebagai *tax haven*, atau sebaliknya, daftar yang berisikan negara-negara yang tidak dianggap sebagai *tax haven*. Penggunaan sistem daftar harus memperhatikan hal-hal berikut:

- a. Kesulitan dalam memperoleh informasi tentang beban pajak aktual yang harus ditanggung sebuah entitas usaha di suatu negara. Hal ini dapat mengakibatkan ketidakakuratan dalam penyusunan maupun pemutakhiran daftar.

- b. Otoritas pajak suatu negara dapat menyusun Daftar Hitam (*Black List*) yang berisikan negara-negara yang dikategorikan sebagai *tax haven* atau *low tax regime*, atau Daftar Putih (*White List*) yang berisikan negara-negara yang dikategorikan sebagai *normal tax regime*. Pada praktiknya, tidak mudah untuk memasukkan suatu negara ke dalam Daftar Hitam atau Daftar Putih, oleh karena itu beberapa negara juga menyusun Daftar Abu-abu (*Grey List*). Otoritas pajak Australia bahkan menyusun tiga jenis daftar yaitu; *broad-exemption listed countries* (BELCs), *limited-exemption listed countries* (LELCs) dan *unlisted countries* (ULCs).
- c. Daftar yang disusun, baik Hitam maupun Putih, pada umumnya akan dikaitkan dengan pemberlakuan ketentuan atau peraturan anti penghindaran pajak. Daftar tersebut dapat berlaku untuk semua ketentuan atau hanya diberlakukan untuk ketentuan tertentu saja.
- d. Daftar hitam maupun daftar putih, pada umumnya disusun pada tingkatan negara. Penyusunan daftar dimaksud oleh suatu otoritas pajak, harus memperhatikan kenyataan bahwa sebuah negara yang termasuk dalam kategori *normal tax country* dan oleh karenanya dimasukkan ke dalam Daftar Putih, ternyata memiliki wilayah yang didalamnya berlaku ketentuan pajak khusus (*low tax regime*).

#### 2.2.2.3 Penerapan gabungan kriteria objektif dan sistem daftar

Pengidentifikasian *tax haven country* oleh suatu negara juga dapat dilakukan dengan terlebih dahulu melakukan penilaian berdasarkan kriteria-kriteria objektif. Selanjutnya hasil penilaian tersebut digunakan untuk menyusun suatu daftar, baik hitam, putih maupun abu-abu.

### 2.3 Jenis-jenis *tax haven country*

Menurut Orlov (2004), para peneliti di bidang perpajakan internasional biasanya menggolongkan *tax haven country* menjadi empat jenis, yaitu:

#### 1. *Classical tax haven*

*Classical tax haven* atau sering juga disebut *no-tax haven* adalah istilah yang digunakan untuk menggambarkan suatu negara yang tidak mengenakan pajak

penghasilan sama sekali atau mengenakan pajak penghasilan dengan tarif sangat rendah.

## 2. *Tax haven*

Negara-negara yang membebaskan penghasilan yang bersumber dari luar negeri (*foreign source of income*) dari pengenaan pajak, dikenal dengan istilah *tax haven*.

## 3. *Special tax regimes*

Negara yang memberikan fasilitas pajak khusus bagi daerah-daerah tertentu dalam wilayah negaranya, dikenal dengan istilah *special tax regimes*.

## 4. *Treaty tax haven*

*Treaty tax haven* merupakan istilah yang digunakan untuk negara-negara yang memiliki jaringan perjanjian penghindaran pajak berganda (*treaty network*) yang sangat baik, serta menerapkan tarif pemotongan pajak (*withholding tax*) yang rendah atas penghasilan non-usaha (*passive income*).

### 2.4 Dampak negatif keberadaan *tax haven country*

Pada dasarnya, setiap negara berdaulat memiliki kebebasan dan kekuasaan penuh untuk menentukan sistem perpajakan yang dianutnya sesuai dengan tujuan kebijakan ekonomi nasional serta tata nilai yang dianut masyarakat negara tersebut. Dengan demikian, secara politis, sebuah negara yang karena sistem perpajakan yang dianutnya oleh negara-negara lain dikategorikan sebagai *tax haven country*, juga tidak dapat diganggu gugat oleh negara lain. Meskipun demikian, tidak dapat dimungkiri bahwa keberadaan *tax haven country* dapat menimbulkan beberapa dampak bagi negara lain. Menurut Gunadi (2007), setidaknya terdapat dua dampak negatif yang dapat ditimbulkannya yaitu hilangnya potensi penerimaan pajak (*tax revenue forgone*) dan timbulnya persaingan pajak yang tidak sehat (*harmful tax competition*).

#### 2.4.1 Hilangnya potensi penerimaan pajak (*tax revenue forgone*)

Dalam upaya penghematan beban pajak secara keseluruhan (grup), perusahaan-perusahaan multinasional biasanya menggunakan berbagai teknik untuk dapat menggeser (*shifting*) penghasilan kena pajak suatu entitas usaha yang dikendalikannya (di negara yang mengenakan pajak tinggi) ke entitas usaha lain

miliknya (yang berada di negara dengan pajak lebih rendah). Keberadaan *tax haven countries*, menjadi fasilitas bagi perusahaan-perusahaan multinasional dalam rangka menjalankan upaya penghematan beban pajak dimaksud. Untuk mewujudkannya, perusahaan-perusahaan multinasional biasanya akan mendirikan anak perusahaan di *tax haven country*. Selanjutnya, anak perusahaan tersebut akan difungsikan sebagai tempat penampungan (*shelter*) hasil penggeseran laba kena pajak dari anak-anak perusahaan lain di berbagai negara. Dengan demikian, keberadaan *tax haven country* secara tidak langsung akan mengakibatkan penggerusan dasar pengenaan pajak (*tax base erosion*) suatu negara dan pada akhirnya akan menyebabkan hilangnya atau berkurangnya potensi penerimaan pajak negara tersebut.

#### 2.4.2 Timbulnya *harmful tax competition*

Dengan segala fasilitas perpajakan yang dimilikinya, *tax haven country* akan menarik banyak perusahaan-perusahaan multinasional untuk beraktifitas dan berinvestasi di negara-negara tersebut. Berdasarkan laporan Arnold dan Dibout (2001), beberapa negara khususnya yang berada di Amerika Latin sangat berkepentingan terhadap masuknya investasi asing dalam rangka kesinambungan pembangunan ekonominya. Dalam keadaan demikian, keberadaan *tax haven country* dengan berbagai fasilitas perpajakan yang ditawarkannya, disikapi negara-negara lain dengan cara memberikan fasilitas-fasilitas perpajakan yang sepadan. Kondisi ini menimbulkan persaingan yang tidak sehat (dalam memperebutkan investasi asing) dengan menggunakan instrumen pajak yang dikenal dengan *harmful tax competition*.

#### 2.5 Upaya-upaya menangkal penghindaran pajak dengan memanfaatkan *tax haven country*

Sadar akan dampak negatif yang dapat timbul akibat keberadaan *tax haven country* terutama hilangnya potensi penerimaan pajak, seperti diungkapkan Arnold dan Dibout (2001), negara-negara yang tergabung dalam OECD merumuskan serangkaian ketentuan atau peraturan (*measures*) yang dapat digunakan untuk menangkal berbagai praktik pernghindaran pajak (*tax avoidance*) yang biasa dilakukan.

Menurut beberapa penulis seperti Silvani (1992), Lumbantoruan (1996), Suandy (2003), Kwai Faat (2003) dan Kessler (2004), penghindaran pajak (*tax avoidance*) diartikan sebagai upaya penghematan pajak yang dilakukan dalam kerangka Undang-undang sehingga tidak mengakibatkan penerapan sanksi perpajakan. Hal ini berbeda dengan penyelundupan pajak (*tax evasion*) yang menurut Vanistendael (1997), Mc Intyre dan Arnold (2000) dan Kessler (2004) adalah upaya penghematan pajak yang dilakukan dengan cara yang bertentangan dengan Undang-undang, seperti *under reporting* dan *non reporting*, dan mengakibatkan penerapan sanksi perpajakan (Hutagaol dan Tobing, 2007 hal.17).

Meskipun demikian, menurut Kessler (2004), jika tindakan yang dilakukan Wajib Pajak benar menurut *letter of the law* tetapi sesuai dengan maksud dan tujuan pembuat Undang-undang (*spirit and intention of parliament*), tetap merupakan praktik penghindaran pajak yang dilarang (*unacceptable tax avoidance*). Hal senada juga dikemukakan oleh Arnold (2000), yang menyatakan apabila tujuan utama tindakan tersebut bukan untuk menghindari pajak, maka digolongkan sebagai *tax planning* atau *acceptable tax avoidance*, sementara apabila tindakan tersebut semata-mata hanya dilakukan dalam rangka menghindari pajak, akan digolongkan sebagai *unacceptable tax avoidance*. (Slamet, 2007, hal 9).

Berkenaan dengan penghindaran pajak yang dilakukan dengan memanfaatkan *tax haven countries*, menurut OECD pencegahannya dapat dilakukan dengan ketentuan atau peraturan nasional (dalam negeri) dan ketentuan internasional dalam bentuk kerja sama perpajakan (*tax convention*) dengan negara lain dalam bentuk Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (*Double Tax Agreements/DTAs*). Selain dengan kedua aturan tersebut, OECD juga gencar mempromosikan diberlakukannya Perjanjian Pertukaran Informasi Perpajakan (*Tax Information Exchange Agreements/TIEAs* atau *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*).

#### 2.5.1 Ketentuan atau peraturan nasional (*national measures*)

Ketentuan atau peraturan nasional yang dapat diterapkan meliputi peraturan yang secara tidak khusus berkaitan dengan pemanfaatan *tax haven country* (*measures not specifically linked to use of tax haven country*),

peraturan yang secara khusus dikaitkan dengan keberadaan *tax haven country* (*measures specifically connected with existence of tax haven country*), maupun peraturan lainnya. Masing-masing aturan tersebut diuraikan di bawah ini.

#### 2.5.1.1 Ketentuan atau peraturan yang tidak secara khusus dikaitkan dengan pemanfaatan *tax haven country*.

Pada umumnya, tiap-tiap otoritas pajak telah memiliki ketentuan atau peraturan (umum) untuk mencegah terjadinya penghindaran kewajiban pembayaran pajak. Ketentuan tersebut, secara tidak langsung juga dapat digunakan untuk mencegah atau membatasi pemanfaatan *tax haven country* sebagai sarana penghindaran pajak oleh perusahaan-perusahaan multinasional. Ketentuan yang dimaksud dalam hal ini yaitu:

##### 1. *General anti avoidance rule (GAAR)*

Ketentuan dasar tentang anti penghindaran pajak yang diberlakukan di berbagai negara, pada umumnya mengusung prinsip substansi mengungguli bentuk (*substance over form*). Dengan prinsip ini, otoritas pajak memiliki kewenangan untuk mengoreksi suatu praktik perpajakan yang sah secara formal namun substansinya tidak dapat dibenarkan, termasuk di dalamnya praktik-praktik perpajakan yang melibatkan entitas usaha yang berdomisili di *tax haven country*.

##### 2. Ketentuan atau peraturan lainnya

Terdapat beberapa ketentuan atau peraturan domestik lain, yang sekalipun tidak secara khusus dikaitkan dengan pemanfaatan *tax haven country*, namun dapat digunakan untuk mencegah penghindaran kewajiban pajak dengan memanfaatkan keberadaannya. Ketentuan tersebut antara lain:

##### a. Ketentuan tentang *undercapitalization*

Ketentuan tentang *undercapitalization* atau *thin capitalization* pada prinsipnya bertujuan untuk membatasi pembebanan bunga pinjaman sebagai unsur biaya yang dapat dikurangkan dari penghasilan sementara beban bunga tersebut sejatinya adalah pembayaran dividen yang diselubungkan dengan cara memperkecil setoran modal dan memperbesar pinjaman (dari pemegang saham). Dengan ketentuan ini, otoritas pajak berwenang melakukan koreksi bilamana terdapat pembebanan biaya bunga

yang tidak wajar, termasuk pembayaran atau pembebanan bunga kepada entitas usaha yang berdomisili di *tax haven country*.

b. Ketentuan tentang pemeriksaan *transfer pricing*

Dengan ketentuan ini, otoritas perpajakan sebuah negara dapat melakukan pemeriksaan pajak terhadap transaksi yang tidak mencerminkan harga pasar yang wajar (*arm's length price*) yang dilakukan oleh pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa, termasuk yang berdomisili di *tax haven country*.

c. *The attachment of the foreign company's taxation residence*

Melalui ketentuan ini, otoritas perpajakan suatu negara berwenang melakukan serangkaian pengujian untuk menentukan tempat kedudukan sesungguhnya dari sebuah perusahaan asing (*residence test*). Dengan ketentuan ini, sebuah entitas usaha yang secara formal terdaftar di negara asing yang merupakan *tax haven*, dapat dianggap sebagai wajib pajak dari negara lainnya atau bahkan wajib pajak dalam negeri apabila hasil *residence test* membuktikan bahwa entitas usaha tersebut memiliki tempat kedudukan manajemen di negara lainnya tersebut atau di dalam negeri.

2.5.1.2 Ketentuan atau peraturan yang secara khusus dikaitkan dengan pemanfaatan *tax haven country*.

Terdapat beberapa ketentuan atau peraturan yang memang secara khusus dikaitkan dengan pemanfaatan *tax haven country* oleh perusahaan-perusahaan multinasional. Termasuk dalam kelompok ini, yaitu:

1. Ketentuan tentang *Controlled Foreign Company (CFC)*

*Controlled foreign company* (selanjutnya akan disebut *CFC* saja) secara umum dapat diartikan sebagai entitas yang didirikan (*incorporated*) di luar negeri tetapi operasinya dikendalikan (*controlled*) oleh suatu entitas yang merupakan Wajib Pajak Dalam Negeri (WPDN).

Pada negara-negara yang menganut prinsip *worldwide income tax*, WPDN akan dikenakan pajak atas seluruh penghasilan yang diperoleh baik dari dalam maupun luar negeri. Namun demikian, bukan berarti keuntungan yang diperoleh anak perusahaan (yang berdomisili di luar negeri) secara otomatis

akan dikenakan pajak di dalam negeri, meskipun pada kenyataannya anak perusahaan tersebut sepenuhnya dimiliki dan dikendalikan WPDN.

Pengenaan pajak di dalam negeri baru dilakukan apabila keuntungan anak perusahaan di luar negeri tersebut didistribusikan atau direpatriasi kepada induknya yang merupakan WPDN. Situasi demikian, menciptakan peluang untuk dilakukannya penundaan pembagian keuntungan oleh anak perusahaan dalam rangka menunda kewajiban pembayaran pajak di dalam negeri. Apabila penundaan dilakukan untuk jangka waktu yang tidak terbatas, yang terjadi bukan saja penundaan melainkan penghindaran kewajiban pembayaran pajak dalam negeri.

Ketentuan atau peraturan tentang *CFC* pada hakikatnya diciptakan untuk mencegah atau membatasi penggunaan entitas di luar negeri (terutama yang berada di *tax haven countries*), oleh WPDN untuk menghindari (*avoid*) atau menunda (*defer*) kewajiban pembayaran pajak di dalam negeri seperti diuraikan di atas.

## 2. Ketentuan tentang pembayaran ke *tax haven countries*

Pada umumnya, bunga pinjaman yang dibayarkan WPDN kepada krediturnya di luar negeri, merupakan biaya yang dapat dikurangkan dari penghasilan bruto yang diperolehnya dalam suatu tahun pajak. Sebaliknya, bunga tersebut akan diakui sebagai penghasilan oleh kreditur dan dikenakan pajak di negara domisilinya. Dalam keadaan normal, skema tersebut akan diterima sebagai sebuah keniscayaan atau sesuatu yang wajar. Namun demikian, dalam praktiknya sering ditemukan fakta bahwa kreditur dan debitur merupakan entitas sepengendalian dengan kreditur yang berdomisili di *tax haven country* sementara debitur adalah WPDN. Situasi demikian dapat dimanfaatkan untuk menjalankan praktik-praktik penghindaran pajak yang illegal. Terlebih lagi, skema sejenis tidak terbatas pada pembayaran bunga pinjaman saja, tetapi juga dimanfaatkan untuk pembayaran-pembayaran lain seperti *technical fee*, *management fee*, atau *royalty*.

Ketentuan atau peraturan yang dibuat untuk menangkal praktik-praktik dimaksud antara lain berupa:

a. Peraturan tentang pembebanan biaya

Berdasarkan ketentuan ini, WPDN yang melakukan pembayaran (bunga misalnya), kepada entitas sepengendalian yang berdomisili di *tax haven country*, tidak diperkenankan untuk membebaskan atau memperhitungkan pembayaran tersebut sebagai pengurang penghasilan brutonya.

b. Diberlakukannya pemungutan/pemotongan pajak

Sebagai konsekuensi tidak diperkenankannya pembebanan biaya atas pembayaran kepada entitas yang berdomisili di *tax haven country*, penghasilan neto WPDN akan bertambah dengan jumlah yang sama. Dengan ketentuan ini, penambahan penghasilan neto tersebut akan dianggap langsung dibagikan atau didistribusikan kepada para pemegang sahamnya. Atas pendistribusian keuntungan inilah akan dilakukan pemungutan pajak seperti yang dilakukan oleh Perancis, Portugal dan Brazil.

3. Ketentuan tentang penghasilan yang berasal dari anak perusahaan yang berkedudukan di *tax haven countries*

Suatu negara dapat memberlakukan sistem perpajakan yang membebaskan pengenaan pajak atas penghasilan dividen yang diterima induk perusahaan dari anak perusahaannya yang berdomisili di luar negeri. Pembebasan tersebut dapat diberikan sepanjang persyaratan yang telah ditentukan telah terpenuhi. Persyaratan yang harus dipenuhi pada umumnya meliputi, tetapi tidak terbatas pada, batas minimal kepemilikan saham dan adanya pengenaan pajak yang sebanding pada entitas pemberi penghasilan.

Dengan ketentuan ini, meskipun serangkaian persyaratan telah terpenuhi, pembebasan pengenaan pajak tidak akan diberikan bilamana pemberi penghasilan adalah entitas yang berdomisili di *tax haven country*.

4. Ketentuan atau peraturan lain

Selain yang telah diuraikan di muka, terdapat beberapa ketentuan atau peraturan dalam negeri (nasional) lainnya yang dapat digunakan untuk menangkal dampak buruk dari keberadaan *tax haven country*. Peraturan tersebut antara lain berupa kewajiban administratif untuk menyampaikan informasi kepada otoritas pajak dalam negeri secara berkala.

Informasi yang harus disampaikan pada umumnya berkaitan dengan seluk beluk kegiatan anak perusahaannya yang berdomisili di luar negeri. Namun demikian, tidak tertutup kemungkinan disampaikannya informasi lain sesuai permintaan otoritas pajak.

Selain ketentuan tentang kewajiban penyampaian informasi, masih terdapat ketentuan atau peraturan berkenaan dengan pelepasan atau penjualan aset-aset anak perusahaan di luar negeri. Dengan ketentuan ini, otoritas pajak suatu negara dapat memperhitungkan hasil penjualan aset-aset anak perusahaan di luar negeri, sebagai penghasilan kena pajak bagi induk perusahaan yang merupakan WPDN.

## 2.5.2 Kerja sama perpajakan internasional

Upaya manangkal dampak negatif dari keberadaan *tax haven countries* juga dapat dilakukan dengan menerapkan ketentuan atau klausula tertentu dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (*Double Tax Agreements/DTA's*). Berbagai klausula tersebut akan diintegrasikan dalam suatu perjanjian bilateral yang dibuat antara *normal tax country* dengan negara yang dikategorikan sebagai *tax haven* atau *low tax regime*. Klausula tersebut juga dapat diintegrasikan dalam suatu perjanjian yang ditandatangani oleh negara-negara yang menganut *normal tax system*. Secara spesifik, hal-hal tersebut akan dibahas berikut ini.

### 2.5.2.1 Perjanjian atau kesepakatan bilateral

Perjanjian perpajakan bilateral yang dimaksud disini adalah perjanjian langsung dengan negara-negara yang dikategorikan sebagai *tax haven* dan perjanjian dengan negara yang memberlakukan *low tax regime*.

#### 1. Perjanjian dengan *tax haven countries*

Perjanjian perpajakan antara dua negara pada umumnya dilakukan dalam rangka menghindari pemajakan berganda atas satu objek pajak. Mengacu pada kepentingan tersebut, secara teknis perjanjian tersebut menjadi sia-sia mengingat tidak adanya pengenaan pajak di negara-negara yang dikategorikan *tax haven*. Namun demikian, beberapa negara tetap mempertahankan perjanjian perpajakan dengan *tax haven countries*. Sebagai contoh, sampai dengan saat ini Inggris masih memiliki kerja sama perpajakan dengan negara-

negara *tax haven* seperti Jersey, Guernsey dan Isle of Man. Demikian juga Amerika Serikat, Canada, Swedia dan Finlandia yang masih memiliki kerja sama perpajakan dengan Barbados. Kerja sama tersebut pada umumnya lebih didasari pertimbangan politik, keamanan atau pertimbangan ekonomi tertentu sehingga pada perjanjian perpajakannya akan dilakukan beberapa modifikasi.

## 2. Perjanjian dengan negara yang memberlakukan *low tax regime*

Dalam sebuah negara dengan sistem perpajakan normal, kadangkala diberlakukan sebuah sistem pajak khusus pada salah satu wilayahnya. Kekhususan tersebut biasanya berkaitan dengan adanya kemudahan-kemudahan pajak yang diberikan, termasuk tarif yang lebih rendah. Sebagai contoh, Malaysia memberlakukan sistem khusus di wilayah Labuan, demikian juga Portugal dengan Madeira Island-nya. Wilayah demikian dikenal dengan istilah *low tax regime*.

Pada umumnya, perjanjian perpajakan antara dua negara berlaku untuk seluruh wilayah kedua negara, tanpa memberikan pengecualian pada wilayah tersebut. Dalam perkembangannya, beberapa negara mulai menyadari kelemahan tersebut sehingga berusaha untuk merenegosiasi perjanjian tersebut. Sebagai contoh, perjanjian kerja sama perpajakan antara Jepang dan Inggris telah direnegosiasi sehingga wilayah-wilayah bekas jajahan Inggris (seperti Virgin Islands dan Seychelles) tidak lagi termasuk dalam perjanjian.

### 2.5.2.2 Perjanjian atau kesepakatan yang dibuat oleh *normal tax country*

Pada perjanjian perpajakan yang disusun oleh negara-negara yang tidak termasuk dalam kategori *tax haven* atau *low tax regime*, umumnya memuat klausula-klausula tambahan yang dengan sengaja diciptakan untuk membatasi pemanfaatan *tax haven country* atau *low tax regime* dalam rangka penghindaran pajak. Klausula-klausula tambahan yang dibuat dalam perjanjian perpajakan tersebut biasanya meliputi:

#### 1. *Specific exclusion from the benefit of convention*

Klausula ini pada dasarnya memberikan batasan agar pihak-pihak tertentu, termasuk pihak-pihak yang berada di *tax haven country*, tidak mengambil manfaat dari suatu perjanjian perpajakan. Sebagai contoh, semua perjanjian perpajakan dengan Luksemburg tidak berlaku untuk *holding company* yang

berdomisili di negara tersebut. Larangan ini diberlakukan karena menurut ketentuan perpajakan Luksemburg, penghasilan *holding company* tidak dikenakan pajak.

## 2. *Condition for eligibility for benefiting from convention*

Sepanjang memenuhi persyaratan yang ditetapkan, pada dasarnya setiap penduduk (*resident*) dapat menikmati segala keringanan dan fasilitas yang diatur dalam perjanjian perpajakan antara dua negara tersebut. Namun demikian, pada praktiknya, dengan berbagai skema fasilitas tersebut sering dimanfaatkan oleh pihak-pihak yang sebenarnya tidak berhak untuk mendapatkannya yang dikenal dengan istilah *treaty shopping*.

Klausula ini pada dasarnya menghendaki agar penerima manfaat dari perjanjian yang disepakati, benar-benar pihak-pihak yang berhak mendapatkannya. Untuk keperluan itu, pada perjanjian yang disepakati pada umumnya diberlakukan adanya syarat-syarat (*conditons*) tambahan yang harus dipenuhi untuk dapat diperlakukan penduduk yang berhak menikmati keringanan atau fasilitas yang ditawarkan. Persyaratan tambahan yang dapat diberlakukan antara lain berupa batas minimal kepemilikan (*holding treshold*) maupun jangka waktu kepemilikan (*holding period*).

## 3. *Limitation on exemption*

Pada prinsipnya, sebuah perjanjian perpajakan diciptakan untuk menghindari terjadinya pemajakan berganda (*double taxation*) atas suatu penghasilan. Tujuan tersebut diwujudkan dalam bentuk ketentuan-ketentuan yang memberikan pengecualian (*exemption*) pengenaan pajak atas penghasilan tertentu. Pada beberapa kasus, ketentuan tersebut justru menjadi bumerang karena yang terjadi adalah pembebasan pajak berganda (*double non-taxation*). Klausula ini pada dasarnya menghendaki adanya pembatasan pengecualian (*exemption*) sehingga tidak terjadi pembebasan pajak berganda. Dalam sebuah perjanjian perpajakan, klausula ini diwujudkan dalam bentuk ketentuan yang menyebutkan bahwa pengecualian (pengenaan pajak) atas suatu penghasilan akan diberikan oleh sebuah negara sepanjang penghasilan tersebut dikenakan pajak di negara mitra runding (*treaty partner*) lainnya.

Dalam perkembangannya, persyaratan pengenaan pajak di negara mitra runding juga dikombinasikan dengan persyaratan lain. Sebagai contoh, otoritas pajak Perancis mensyaratkan adanya kesetaraan pembayaran pajak. Dengan kata lain, sekalipun atas penghasilan tersebut telah dikenakan pajak di negara mitra runding, pemajakan masih akan dilakukan di Perancis manakala tarif pajak efektif yang dikenakan (atas penghasilan tersebut) di negara mitra runding lebih rendah daripada Perancis.

#### 4. *Administrative assistance*

Klausula lain yang dapat diterapkan dalam perjanjian perpajakan dalam rangka membatasi penyalahgunaan *tax haven countries* adalah klausula tentang bantuan administratif. Klausula ini dapat diwujudkan dalam bentuk ketentuan tentang pertukaran informasi (*exchange of information*) atau dalam bentuk pemeriksaan yang dilakukan serentak (*simultaneous inspection*).

#### 2.5.3 Perjanjian Pertukaran Informasi Perpajakan

Selain memperkenalkan model Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (*Double Tax Agreements/DTAs*), pada bulan April 2002 OECD juga memperkenalkan model Perjanjian Pertukaran Informasi Perpajakan (*Tax Information Exchange Agreements/TIEAs* atau *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*). (Organisation for Economic Cooperation and Development, 2009).

##### 2.5.3.1 Gambaran Umum *TIEAs*

Model perjanjian ini disusun oleh OECD Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information yang terdiri dari negara-negara anggota OECD dan negara non anggota yang selama ini dikenal luas sebagai *tax haven* atau *offshore financial centre* seperti Aruba, Bermuda, Mauritius, Cayman Islands, Malta, Cyprus, San Marino, Isle of Man, Bahrain, The Netherlands Antilles, dan The Seychelles.

Model *TIEAs* yang disusun terdiri dari dua versi yaitu versi Bilateral dan versi Multilateral. Namun demikian, perlu disadari bahwa model multilateral bukan merupakan "*multilateral agreement*". Model multilateral lebih tepat diperlakukan sebagai dasar bagi sekumpulan dari perjanjian-perjanjian bilateral

(*basis for an integrated bundle of bilateral treaties*). Dengan demikian, sebuah negara yang tergabung dalam suatu *multilateral agreement* hanya akan terikat pada isi perjanjian dengan negara mitra runding tertentu saja (*vis a vis*).

Secara garis besar, model *TIEAs* yang diperkenalkan OECD terdiri dari :

1. Paragraf pembuka (*preamble*)

Pada paragraf pembuka akan disebutkan tujuan umum perjanjian yaitu untuk memudahkan proses pertukaran informasi bagi pihak-pihak yang terlibat. Pada paragraf pembuka, tidak terdapat perbedaan mendasar antara Perjanjian Bilateral dengan Multilateral, kecuali dalam penyebutan pihak-pihak yang menandatangani.

2. *Article 1; Object and Scope of the Agreement*

Pada *article 1* akan disebutkan objek dan cakupan perjanjian yaitu kewajiban pihak-pihak yang terlibat (*contracting parties*) untuk memberikan bantuan dalam bentuk pertukaran informasi yang relevan berkenaan dengan pengadministrasian dan penegakan ketentuan perpajakan dalam negeri dari masing-masing pihak.

3. *Article 2; Jurisdiction*

Dalam *article* ini diatur bahwa pihak yang diminta memberikan informasi (*requested party*) tidak berkewajiban menyampaikan informasi yang tidak dimilikinya, atau tidak dimiliki atau dalam penguasaan orang/badan (*person*) yang berada di dalam yurisdiksinya.

4. *Article 3; Taxes Covered*

*Article 3* berisikan jenis-jenis pajak yang berkaitan dengan informasi yang akan dipertukarkan oleh pihak-pihak yang terlibat.

5. *Article 4; Definitions*

Dalam *article 4* dimuat definisi atas istilah-istilah yang digunakan dalam perjanjian.

6. *Article 5; Exchange of Information Upon Request*

Dalam *article* ini ditegaskan bahwa penyampaian informasi harus didasarkan atas adanya suatu permintaan pihak mitra runding.

7. *Article 6 ; Tax Examinations Abroad*

Dalam *article* ini diberikan aturan tentang kewenangan pegawai/petugas dari salah satu pihak untuk melakukan pemeriksaan langsung di wilayah yurisdiksi pihak lainnya dalam perjanjian.

8. *Article 7 ; Possibility of Declining a Request*

Dalam *article* ini diatur beberapa kondisi yang memungkinkan pihak yang diminta informasi (*requested party*) untuk tidak memenuhi permintaan pihak yang meminta (*applicant party*).

9. *Article 8 ; Confidentiality*

*Article* ini mengatur bahwa informasi yang diperoleh sehubungan dengan proses pertukaran sesuai perjanjian yang ditandatangani bersifat rahasia dan hanya boleh dibuka oleh pihak yang berwenang.

10. *Article 9 ; Costs*

Dalam *article* ini diatur bahwa pihak yang menanggung segala biaya yang timbul sehubungan dengan pertukaran informasi, harus disepakati oleh kedua pihak dalam perjanjian.

11. *Article 10 ; Implementation Legislation*

Dalam *article* ini diatur bahwa pihak-pihak yang terlibat harus membuat aturan untuk menjamin dilakukannya/dijalankannya pertukaran informasi sesuai dengan perjanjian yang ditandatangani.

12. *Article 11 ; Language*

Dalam *article* ini diatur tentang bahasa yang digunakan dalam perjanjian multilateral. Dalam perjanjian bilateral *article* ini tidak perlu.

13. *Article 12 ; Other international agreements or arrangements*

Dalam *article* ini diatur perolehan informasi (melalui perjanjian lain) oleh salah satu pihak dalam sebuah perjanjian multilateral, tidak dibatasi karena adanya perjanjian ini. Dalam perjanjian bilateral *article* ini tidak perlu.

14. *Article 13 ; Mutual Agreement Procedure*

*Article* ini mengatur kemungkinan dijalankannya *Mutual Agreement Procedure* bilamana timbul kesulitan dalam menjalankan pertukaran informasi sesuai perjanjian.

15. *Article 14 ; Depositary's functions*

Fungsi penyimpanan atau dokumentasi dalam sebuah perjanjian multilateral diatur dalam *article* ini. Dalam perjanjian bilateral *article* ini tidak perlu.

16. *Article 15 ; Entry into Force*

Dalam *article* ini diatur perjanjian baru berlaku efektif setelah diratifikasi oleh pihak yang berwenang pada masing-masing negara yang terlibat.

17. *Article 16 ; Termination*

Dalam *article* ini diatur kondisi dan tata cara penghentian perjanjian.

2.5.3.2 Tujuan dan Manfaat *TIEAs*

Perjanjian ini bertujuan untuk mendorong terciptanya pertukaran informasi yang efektif mengingat tidak adanya pertukaran informasi yang efektif ditengarai merupakan salah satu faktor yang mendukung terciptanya praktik-praktik penghindaran pajak yang merugikan (*harmful tax practices*). Meskipun demikian, OECD menyatakan dengan tegas bahwa perjanjian ini bukan satu-satunya jalan untuk membuat standar pertukaran informasi yang efektif.

Menurut Australian Tax Office/ATO (2009), *TIEAs* memberikan banyak manfaat baik bagi komunitas keuangan internasional, diantaranya adalah:

- a. menciptakan standar yang lebih baik dalam proses peroleh informasi akuntansi dan informasi tentang Wajib Pajak, meningkatkan transparansi dan tata kelola yang baik (*maintain higher standards for the collection of taxpayer and accounting information, promoting transparency and good governance*),
- b. meningkatkan stabilitas sektor keuangan dan memerangi aktivitas kriminal (*increase financial sector stability as well as combating criminal activity*),
- c. memperbaiki/meningkatkan reputasi sebuah yurisdiksi/negara tertentu sebagai *offshore financial centre* yang legal (*enhance the jurisdiction's reputation as a legitimate offshore financial centre*), dan
- d. membantu proses pengintegrasian yurisdiksi-yurisdiksi yang tergolong sebagai *offshore financial centre* ke dalam sistem keuangan internasional dan komunitas global (*assist integration of the offshore financial centre jurisdiction into the international financial system and global community*).

### 2.5.3.3 Daftar *TIEAs* yang telah ditandatangani.

Sampai dengan 10 September 2009, tercatat 133 perjanjian yang telah ditandatangani (OECD, 2009). Berikut ini disajikan Daftar *TIEAs* sesuai urutan tanggal penandatangananannya.

Tabel 1.2 Daftar *TIEAs* yang Telah Ditandatangani

No.	Negara yang Terlibat	Tanggal Ditandatangani
1	Denmark - Aruba	10 September 2009
2	The Faroe Islands – Aruba	10 September 2009
3	Finland - Aruba	10 September 2009
4	Greenland - Aruba	10 September 2009
5	Iceland - Aruba	10 September 2009
6	Norway – Aruba	10 September 2009
7	Sweden - Aruba	10 September 2009
8	Denmark - Netherlands Antilles	10 September 2009
9	The Faroe Islands - Netherlands Antilles	10 September 2009
10	Finland – Netherlands Antilles	10 September 2009
11	Greenland - Netherlands Antilles	10 September 2009
12	Iceland - Netherlands Antilles	10 September 2009
13	Norway – Netherlands Antilles	10 September 2009
14	Sweden – Netherlands Antilles	10 September 2009
15	The Faroe Islands - San Marino	10 September 2009
16	United States - Monaco	8 September 2009
17	Denmark – Turks & Caicos Islands	7 September 2009
18	Netherlands - Antigua & Barbuda	2 September 2009
19	Denmark - Antigua & Barbuda	2 September 2009
20	Denmark - Gibraltar	2 September 2009
21	Denmark - Anguilla	2 September 2009
22	Germany - Liechtenstein	2 September 2009
23	Netherlands - St Vincent & the Grenadines	1 September 2009
24	Denmark - St Vincent & Grenadines	1 September 2009
25	Denmark - St Kitts & Nevis	1 September 2009

Tabel 1.2 (lanjutan)

No.	Negara yang Terlibat	Tanggal Ditanandatangani
26	Denmark - Antigua & Barbuda	1 September 2009
27	Netherlands - St Kitts & Nevis	1 September 2009
28	Canada - Netherlands Antilles	29 Agustus 2009
29	United Kingdom - Gibraltar	27 Agustus 2009
30	Australia - Gibraltar	25 Agustus 2009
31	New Zealand - British Virgin Islands	14 Agustus 2009
32	New Zealand - Cayman Islands	14 Agustus 2009
33	New Zealand - Gibraltar	13 Agustus 2009
34	Germany - Gibraltar	13 Agustus 2009
35	United Kingdom - Liechtenstein	11 Agustus 2009
36	Monaco - San Marino	29 Juli 2009
37	Bermuda - Ireland	28 Juli 2009
38	New Zealand - Isle of Man	27 Juli 2009
39	New Zealand - Jersey	27 Juli 2009
40	United Kingdom - Turks & Caicos	23 Juli 2009
41	Netherlands - Turks & Caicos	22 Juli 2009
42	Netherlands - Anguilla	22 Juli 2009
43	Ireland - Turks & Caicos	22 Juli 2009
44	Ireland - Anguilla	22 Juli 2009
45	New Zealand - Guernsey	21 Juli 2009
46	UK - Anguilla	20 Juli 2009
47	Belgium - Monaco	15 Juli 2009
48	New Zealand - Cook Islands	9 Juli 2009
49	Netherlands - Cayman Islands	8 Juli 2009
50	Germany - Bermuda	3 Juli 2009
51	Ireland - Gibraltar	24 Juni 2009
52	Ireland - Cayman Islands	23 Juni 2009
53	France - British Virgin Islands	17 Juni 2009
54	Australia - Jersey	10 Juni 2009

Tabel 1.2 (lanjutan)

No.	Negara Mitra Runding	Tanggal Ditandatangani
55	The Netherlands - Bermuda	8 Juni 2009
56	Denmark - British Virgin Islands	19 Mei 2009
57	Faroes - British Virgin Islands	19 Mei 2009
58	Finland - British Virgin Islands	19 Mei 2009
59	Greenland - British Virgin Islands	19 Mei 2009
60	Iceland - British Virgin Islands	19 Mei 2009
61	Norway - British Virgin Islands	19 Mei 2009
62	Sweden - British Virgin Islands	19 Mei 2009
63	New Zealand - Bermuda	17 April 2009
64	Denmark - Bermuda	16 April 2009
65	Faroes - Bermuda	16 April 2009
66	Finland - Bermuda	16 April 2009
67	Greenland - Bermuda	16 April 2009
68	Iceland - Bermuda	16 April 2009
69	Norway - Bermuda	16 April 2009
70	Sweden - Bermuda	16 April 2009
71	Denmark - Cayman Islands	1 April 2009
72	Faroes - Cayman Islands	1 April 2009
73	Finland - Cayman Islands	1 April 2009
74	Greenland - Cayman Islands	1 April 2009
75	Iceland - Cayman Islands	1 April 2009
76	Norway - Cayman Islands	1 April 2009
77	Sweden - Cayman Islands	1 April 2009
78	USA - Gibraltar	31 Maret 2009
79	France - Isle of Man	26 Maret 2009
80	Ireland - Jersey	26 Maret 2009
81	Ireland - Guernsey	26 Maret 2009
82	Germany - Guernsey	26 Maret 2009
83	France - Guernsey	24 Maret 2009

Universitas Indonesia

Tabel 1.2 (lanjutan)

No.	Negara Mitra Runding	Tanggal Ditandatangani
84	France - Jersey	23 Maret 2009
85	The United Kingdom - Jersey	10 Maret 2009
86	Germany - Isle of Man	2 Maret 2009
87	Australia - Isle of Man	29 Januari 2009
88	The United Kingdom - Guernsey	20 Januari 2009
89	The United States - Liechtenstein	8 Desember 2008
90	The UK - British Virgin Islands	29 Oktober 2008
91	Denmark - Guernsey	28 Oktober 2008
92	Denmark - Jersey	28 Oktober 2008
93	Faroes - Guernsey	28 Oktober 2008
94	Faroes - Jersey	28 Oktober 2008
95	Finland - Guernsey	28 Oktober 2008
96	Finland - Jersey	28 Oktober 2008
97	Greenland - Guernsey	28 Oktober 2008
98	Greenland - Jersey	28 Oktober 2008
99	Iceland - Guernsey	28 Oktober 2008
100	Iceland - Jersey	28 Oktober 2008
101	Norway - Guernsey	28 Oktober 2008
102	Norway - Jersey	28 Oktober 2008
103	Sweden - Guernsey	28 Oktober 2008
104	Sweden - Jersey	28 Oktober 2008
105	Australia - British Virgin Islands	27 Oktober 2008
106	Isle of Man - United Kingdom	29 September 2008
107	Jersey - Germany	4 July 2008
108	Netherlands Antilles - Spain	10 June 2008
109	Guernsey - Netherlands	25 April 2008
110	Isle of Man - Ireland	24 April 2008
111	Bermuda - United Kingdom	4 Desember 2007
112	Denmark - Isle of Man	30 Oktober 2007

Tabel 1.2 (lanjutan)

No.	Negara Mitra Runding	Tanggal Ditandatangani
114	Finland - Isle of Man	30 Oktober 2007
115	Greenland - Isle of Man	30 Oktober 2007
116	Iceland - Isle of Man	30 Oktober 2007
117	Isle of Man - Norway	30 Oktober 2007
118	Isle of Man - Sweden	30 Oktober 2007
119	Jersey - Netherlands	20 June 2007
120	Netherlands Antilles - New Zealand	1 Maret 2007
121	Australia - Netherlands Antilles	1 Maret 2007
122	Antigua & Barbuda - Australia	30 Januari 2007
123	Australia - Bermuda	15 November 2005
124	Isle of Man - Kingdom of The Netherlands	12 Oktober 2005
125	Aruba - United States	21 November 2003
126	Jersey - United States	4 November 2002
127	Isle of Man - United States	2 Oktober 2002
128	Guernsey - United States	19 September 2002
129	Netherlands Antilles - United States	17 April 2002
130	British Virgin Islands - United States	3 April 2002
131	Bahamas - United States	25 Januari 2002
132	Cayman Islands - United States	27 November 2001
133	Antigua And Barbuda - United States	6 Desember 2000

Sumber : OECD (diolah)

**BAB 3**  
**KETENTUAN PERPAJAKAN INDONESIA**  
**TENTANG *TAX HAVEN COUNTRY***

3.1 Ketentuan tentang pengidentifikasian *tax haven country*

Otoritas perpajakan Indonesia, dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak Departemen Keuangan, baru pada tahun 2009 secara tegas menyusun definisi *tax haven country*. Namun demikian, sebelum masa itu terdapat beberapa ketentuan perpajakan yang dapat digunakan untuk memahami pandangan otoritas perpajakan Indonesia tentang apa yang dimaksud dengan *tax haven country*.

Sesuai kronologi penerbitannya, ketentuan perpajakan dimaksud berupa Keputusan Direktur Jenderal (Dirjen) Pajak Nomor Kep-01/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak terhadap Wajib Pajak yang mempunyai Hubungan Istimewa, juncto Surat Edaran Direktur Jenderal (SE Dirjen) Pajak Nomor SE-04/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Petunjuk Penanganan Kasus-kasus Transfer Pricing (Seri TP-1), Keputusan Menteri Keuangan (KMK) Nomor 650/KMK.04/1994 tanggal 29 Desember 1994 tentang Penetapan Saat Diperolehnya Dividen atas Penyertaan Modal pada Badan Usaha di Luar Negeri yang Sahamnya Tidak Diperdagangkan di Bursa Efek, Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 tanggal 23 September 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-undang Nomor 7 tahun 1983 (Undang-undang PPh Tahun 2009), dan Peraturan Direktur Jenderal Pajak (Dirjen Pajak) Nomor PER-39/PJ/2009 tanggal 2 Juli 2009 tentang Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Badan Beserta Petunjuk Pengisiannya.

3.1.1 Keputusan Dirjen Pajak Nomor Kep-01/PJ.7/1993, juncto SE Dirjen Pajak Nomor SE-04/PJ.7/1993.

Dalam Lampiran Keputusan Dirjen Pajak Nomor Kep-01/PJ.7/1993, terdapat kalimat berikut:

...dalam pemeriksaan pajak untuk menghitung berapa sebenarnya pajak terhutang atas transaksi-transaksi yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa (*related parties*) terutama antara Wajib Pajak Dalam Negeri (Indonesia) dengan Wajib Pajak (pihak) yang berkedudukan di *tax haven countries* (negara-negara yang memungut pajak lebih rendah dari

Indonesia), Pemeriksa perlu menentukan harga yang wajar (*arm's length price*) atas transaksi-transaksi yang dapat dikelompokkan sebagai berikut...

Dalam SE Dirjen Pajak Nomor SE-04/PJ.7/1993, juga ditemukan kalimat berikut:

... Perlu ditegaskan pula bahwa *transfer pricing* dapat terjadi antar Wajib Pajak Dalam Negeri atau antara Wajib Pajak Dalam Negeri dengan pihak Luar Negeri, terutama yang berkedudukan di *tax haven countries* (negara-negara yang tidak memungut/memungut pajak lebih rendah dari Indonesia)...

Dari kutipan tersebut, diperoleh pemahaman bahwa otoritas perpajakan Indonesia secara implisit mendefinisikan *tax haven countries* sebagai negara yang tidak mengenakan pajak atau mengenakan pajak lebih rendah dari Indonesia.

### 3.1.2 KMK Nomor 650/KMK.04/1994.

KMK Nomor 650/KMK.04/1994 yang berlaku sejak 1 Januari 1995, diterbitkan antara lain dengan pertimbangan bahwa penangguhan pembagian laba atas penyertaan pada badan usaha di luar negeri untuk waktu yang tidak terbatas, dapat dimanfaatkan untuk menghindari pemenuhan kewajiban pembayaran Pajak Penghasilan.

KMK tersebut menyatakan dengan jelas bahwa badan usaha di luar negeri yang dimaksud adalah badan usaha yang bertempat kedudukan di negara atau tempat seperti tersebut dalam lampirannya. Negara-negara dimaksud tersaji pada tabel berikut.

Tabel 1.3 Daftar Negara atau Tempat Kedudukan Badan Usaha di Luar Negeri

No	Nama Negara	No	Nama Negara
1.	Argentina	17.	Makau
2.	Bahama	18.	Mauritius
3.	Bahrain	19.	Meksiko
4.	Balize	20.	Nederland Antiles
5.	Bermuda	21.	Nikaragua
6.	British Isle	22.	Panama
7.	British Virgin Island	23.	Paraguay
8.	Cayman Island	24.	Peru
9.	Channel Island Greensey	25.	Qatar

Tabel 1.3 (Lanjutan)

No	Nama Negara	No	Nama Negara
9.	Channel Island Greensey	25.	Qatar
10.	Channel Island Jersey	26.	St. Lucia
11.	Cook Island	27.	Saudi Arabia
12.	El Savador	28.	Uruguay
13.	Estonia	29.	Venzuela
14.	Hong Kong	30.	Vanuatu
15.	Liechtenstein	31.	Yunani
16.	Lithuania	32.	Zambia

Sumber : Lampiran KMK No.650/KMK.04/1994

Mengacu pada ketentuan tersebut, diperoleh pemahaman penundaan pembagian dividen dari badan usaha yang berdomisili di negara-negara tersebut, merupakan salah satu cara untuk menghindari kewajiban pembayaran pajak di Indonesia. Penghindaran kewajiban pajak dalam negeri akan menjadi sebuah kesia-siaan semata apabila di luar negeri ternyata dilakukan pengenaan pajak dengan jumlah yang sama atau lebih tinggi.

Dari perspektif ini, dapat diperoleh kesimpulan bahwa otoritas perpajakan Indonesia menganggap negara-negara yang disebutkan dalam lampiran KMK di atas mengenakan pajak dengan tarif lebih rendah dari Indonesia atau bahkan tidak sama sekali sehingga secara implisit otoritas pajak Indonesia menganggap negara-negara tersebut adalah *tax haven countries*.

### 3.1.3 Undang-undang PPh Tahun 2009

Dalam Pasal 18 ayat (3c) UU PPh Tahun 2009 terdapat kalimat berikut:

Penjualan atau pengalihan saham Perusahaan Antara (*conduit company* atau *special purpose company*) yang didirikan atau bertempat kedudukan di negara yang memberikan perlindungan pajak (*tax haven country*) yang mempunyai hubungan istimewa dengan ...

Dari pasal tersebut, diperoleh pemahaman bahwa menurut UU PPh Tahun 2009 *tax haven country* adalah negara yang memberikan perlindungan pajak. Namun demikian, penjelasan pasal tersebut tidak menerangkan lebih jauh tentang apa yang disebut *tax haven country*.

### 3.1.4 Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-39/PJ.2009.

Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-39/PJ/ 2009 pada dasarnya mengatur format dan cara pengisian SPT Tahunan PPh WP Badan yang berlaku untuk tahun pajak 2009 dan seterusnya.

Dalam format baru SPT Tahunan PPh WP Badan seperti tersebut dalam lampiran peraturan tersebut, WP Badan harus mengisi beberapa pernyataan dan lampiran yang merupakan bagian tidak terpisahkan dari SPT itu sendiri. Pada bagian G format SPT tersebut, WP Badan harus mengisi pernyataan ada tidaknya transaksi dalam hubungan istimewa dan/atau transaksi dengan pihak yang merupakan penduduk *tax haven country*. Dari pernyataan tersebut, WP Badan selanjutnya harus mengisi dan menandatangani Lampiran Khusus (3A, 3A-1 dan 3B-2 atau 3B, 3B-1 dan 3B-2) yang harus dilampirkan dalam SPT Tahunan.

Dalam petunjuk pengisian SPT tersebut, terdapat kriteria *tax haven country* yaitu:

- a. Negara yang mengenakan tarif pajak rendah atau tidak mengenakan pajak penghasilan; atau
- b. Negara yang menerapkan kebijakan kerahasiaan bank dan tidak melakukan pertukaran informasi.

Selanjutnya dijelaskan bahwa:

- ❖ negara yang mengenakan tarif rendah adalah negara yang mengenakan pajak atas penghasilan kurang dari 50% dari tarif PPh Badan Indonesia (untuk tahun 2009 kurang dari 14% dan tahun 2010 kurang dari 12,5%),
- ❖ negara yang menerapkan kebijakan kerahasiaan bank dan tidak melakukan pertukaran informasi adalah negara atau yurisdiksi yang berdasarkan perundang-undangnya melarang pemberian informasi nasabahnya, termasuk untuk keperluan informasi yang berkaitan dengan perpajakan.

### 3.2 Ketentuan pencegahan pemanfaatan *tax haven country*

Dalam sistem perundang-undangan pajak Indonesia, terdapat beberapa ketentuan atau peraturan yang dapat didayagunakan untuk mencegah upaya penghindaran pajak dengan memanfaatkan *tax haven country*. Ketentuan tersebut meliputi peraturan dalam negeri maupun peraturan internasional (dalam bentuk perjanjian perpajakan dengan berbagai negara).

### 3.2.1 Peraturan dalam negeri

Ditinjau dari materi yang diatur, beberapa ketentuan dalam peraturan perpajakan Indonesia dapat digunakan untuk membatasi pemanfaatan *tax haven country* dalam rangka penghindaran pajak. Berdasarkan kekhususan masalah yang diaturnya, ketentuan dimaksud yaitu Undang-undang PPh Tahun 2009, Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 256/PMK.03/2008 tanggal 31 Desember 2008 tentang Penetapan Saat Diperolehnya Dividen oleh Wajib Pajak Dalam Negeri atas Penyertaan Modal pada Badan Usaha di Luar Negeri Selain yang Menjual Sahamnya di Bursa Efek, juncto KMK Nomor 650/KMK.04/1994, Keputusan Dirjen Pajak Nomor KEP-173/PJ./2002 tanggal 22 Mei 2002 tentang Pedoman Standar Gaji Karyawan Asing, Keputusan Dirjen Pajak Nomor Kep-01/PJ.7/1993, SE Dirjen Pajak Nomor SE-04/PJ.7/1993, SE Dirjen 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, dan Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-39/PJ/2009 tanggal 2 Juli 2009 tentang Surat Pemberitahuan (SPT) Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Badan Beserta Petunjuk Pengisiannya.

#### 3.2.1.1 Undang-undang PPh Tahun 2009

Dalam Undang-undang PPh Tahun 2009, terdapat beberapa pasal yang dapat didayagunakan untuk menangkal atau mencegah upaya-upaya penghindaran pemenuhan kewajiban pajak dengan memanfaatkan *tax haven country*. Pasal-pasal tersebut adalah:

##### 1. Pasal 18 UU PPh Tahun 2009.

Dalam Pasal ini, khususnya ayat (1), (2), (3b), (3c) dan (3d) secara berturut-turut Menteri Keuangan diberi kewenangan untuk:

- a. mengeluarkan keputusan mengenai besarnya perbandingan antara utang dan modal perusahaan untuk keperluan penghitungan pajak.
- b. membuat aturan untuk dapat menetapkan saat diperolehnya dividen oleh Wajib Pajak dalam negeri atas penyertaan modal pada badan usaha di luar negeri selain badan usaha yang menjual sahamnya di bursa efek pada kondisi-kondisi tertentu.

- c. membuat ketentuan untuk menetapkan pihak yang sebenarnya melakukan transaksi bilamana terdapat Wajib Pajak yang melakukan pembelian saham atau aktiva perusahaan melalui pihak lain atau badan yang dibentuk untuk maksud demikian (*special purpose company*), sepanjang Wajib Pajak yang bersangkutan mempunyai hubungan istimewa dengan pihak lain atau badan tersebut dan terdapat ketidakwajaran penetapan harga.
- d. membuat aturan yang dapat digunakan untuk menetapkan pihak yang sebenarnya melakukan transaksi bilamana terdapat penjualan atau pengalihan saham Perusahaan Antara (*conduit company atau special purpose company*) yang didirikan atau bertempat kedudukan di negara yang memberikan perlindungan pajak (*tax haven country*) yang mempunyai hubungan istimewa dengan badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia atau bentuk usaha tetap (BUT) di Indonesia.
- e. membuat aturan yang dapat digunakan untuk menentukan besarnya penghasilan yang diperoleh Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri dari pemberi kerja yang memiliki hubungan istimewa dengan perusahaan lain yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, dalam hal pemberi kerja mengalihkan seluruh atau sebagian penghasilan Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri tersebut ke dalam bentuk biaya atau pengeluaran lainnya yang dibayarkan kepada perusahaan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia tersebut.

Selain Menteri Keuangan, dalam ayat (3) dan (4), secara berturut-turut Direktur Jenderal Pajak juga diberi kewenangan untuk:

- a. menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa dengan menggunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independen, metode harga penjualan kembali, metode biaya-plus, atau metode lainnya.

- b. melakukan perjanjian dengan Wajib Pajak dan bekerja sama dengan pihak otoritas pajak negara lain untuk menentukan harga transaksi antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, yang berlaku selama suatu periode tertentu dan mengawasi pelaksanaannya serta melakukan renegotiasi setelah periode tertentu tersebut berakhir.

Pasal 18 juga memuat ketentuan tentang penentuan ada atau tidaknya hubungan istimewa antara dua pihak atau lebih. Menurut pasal ini, hubungan istimewa dianggap ada apabila:

- a. Wajib Pajak mempunyai penyertaan modal langsung atau tidak langsung paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada Wajib Pajak lain; hubungan antara Wajib Pajak dengan penyertaan paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada dua Wajib Pajak atau lebih; atau hubungan di antara dua Wajib Pajak atau lebih yang disebut terakhir;
  - b. Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung; atau
  - c. terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau ke samping satu derajat.
2. Pasal 26 UU PPh Tahun 2009

Pasal 26 ayat (1) UU PPh Tahun 2009, pada dasarnya mengatur pemajakan atas beberapa jenis penghasilan seperti: bunga, dividen, royalty dan penghasilan lainnya yang bersumber dari Indonesia, yang diterima oleh Wajib Pajak Luar Negeri (WPLN) yang tidak menjalankan usaha atau melakukan kegiatan usaha di Indonesia melalui bentuk usaha tetap (BUT).

Pada ayat selanjutnya (1a), terdapat ketentuan yang menyatakan bahwa negara domisili dari WPLN selain yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan usaha melalui BUT di Indonesia adalah negara tempat tinggal atau tempat kedudukan Wajib Pajak luar negeri yang sebenarnya menerima manfaat dari penghasilan tersebut (*beneficial owner*).

Penjelasan ayat tersebut menerangkan bahwa negara domisili WPLN dimaksud ditentukan berdasarkan tempat tinggal atau tempat kedudukan Wajib Pajak yang sebenarnya menerima manfaat dari penghasilan tersebut

sehingga (penentuan) negara domisili tidak hanya berdasarkan Surat Keterangan Domisili, tetapi juga tempat tinggal atau tempat kedudukan dari penerima manfaat dari penghasilan dimaksud. Untuk WPLN Orang Pribadi, negara domisilinya adalah negara tempat orang pribadi tersebut bertempat tinggal atau berada, sedangkan untuk WPLN 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.

### 3.2.1.2 PMK Nomor 256/PMK.03/2008, jo. KMK Nomor 650/KMK.04/1994

PMK Nomor 256/PMK.03/2008 dan KMK Nomor 650/KMK.04/1994 pada dasarnya mengatur hal yang sama yaitu penentuan saat diperolehnya (penghasilan) dividen bagi WPDN dari penyertaannya pada badan usaha di luar negeri yang sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek. Berdasarkan PMK Nomor 256/PMK.03/2008 (yang berlaku sejak 1 Januari 2009) dan KMK Nomor 650/KMK.04/1994 (yang masa berlakunya berakhir pada 31 Desember 2008), penentuan saat diperolehnya (penghasilan) dividen bagi WPDN dari penyertaannya pada badan usaha di luar negeri yang sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek, dilakukan batasan-batasan berikut:

1. Saat diperolehnya dividen bagi WPDN atas penyertaan modal pada badan usaha di luar negeri yang sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek adalah:
  - a. bulan keempat setelah berakhirnya batas waktu kewajiban penyampaian surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan badan usaha di luar negeri tersebut untuk tahun pajak yang bersangkutan.
  - b. Apabila tidak ada ketentuan batas waktu penyampaian surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) atau tidak ada kewajiban penyampaian surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan, saat diperolehnya dividen ditetapkan pada bulan ketujuh setelah tahun pajak berakhir.
2. Ketentuan dalam PMK atau KMK ini berlaku bagi WPDN yang:
  - a. memiliki sekurang-kurangnya 50% (limapuluh persen) dari jumlah saham yang disetor pada badan usaha di luar negeri; atau

- b. secara bersama-sama dengan Wajib Pajak dalam negeri lainnya memiliki sekurang-kurangnya 50% (limapuluh persen) dari jumlah saham yang disetor pada badan usaha di luar negeri.
3. Penghasilan dihitung dan dilaporkan dengan mengikuti aturan berikut:
    - a. penghasilan dihitung sebesar jumlah dividen yang menjadi haknya terhadap laba setelah pajak sebanding dengan penyertaannya pada badan usaha di luar negeri dimaksud. Dalam hal jumlah dividen yang dibagikan ternyata lebih besar atau terdapat dividen lain, kelebihan jumlah atau dividen lain tersebut wajib dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan (SPT Tahunan PPh).
    - b. Penghasilan dividen dimaksud harus dilaporkan oleh WPDN dalam SPT PPh untuk tahun pajak pada saat dividen tersebut dianggap diperoleh, sementara dalam hal terdapat pembagian dividen yang lebih besar atau dividen lain, pelaporan dilakukan pada tahun pajak diterimanya.
    - c. Ketentuan sebagaimana diuraikan di muka, tidak berlaku apabila terjadi pembagian dividen yang lebih awal dibandingkan dengan ketentuan dalam PMK atau KMK ini.
  4. Pengkreditan pajak pendahuluan yang dibayar atau dipotong di luar negeri dilakukan dengan ketentuan berikut:
    - a. Pajak atas dividen yang telah dibayar atau dipotong di luar negeri dapat dikreditkan untuk keperluan penghitungan Pajak Penghasilan sesuai dengan ketentuan Pasal 24 Undang-undang PPh
    - b. Dalam hal jumlah dan saat perolehan penghasilan dividen ditetapkan sesuai dengan PMK atau KMK ini, pengkreditan dilakukan pada tahun pajak terjadinya pembayaran atau pemotongan.
  5. Ketentuan pelaksanaan selanjutnya atas PMK dan KMK tersebut akan dibuat oleh Direktur Jenderal Pajak.

Meskipun terdapat banyak kesamaan dalam aturan, dalam PMK dan KMK tersebut juga terdapat perbedaan aturan yang mendasar, yaitu:

1. KMK 650/KMK.04/1994 hanya diberlakukan untuk penghasilan dividen yang bersumber dari 32 (tiga puluh dua) negara sebagaimana disebutkan dalam

lampirannya. Dalam PMK Nomor 256/PMK.03/2008 batasan tersebut tidak diberlakukan.

2. KMK Nomor 650/KMK.04/1994 telah ditindaklanjuti dengan beberapa peraturan pelaksanaan, terakhir dengan Surat Edaran (SE) Dirjen Pajak Nomor SE-35/PJ.4/1995 tanggal 7 Juli 1995. SE Dirjen Pajak tersebut antara lain memberikan penegasan berikut:
  - a. Yang dimaksud dengan laba setelah pajak adalah laba usaha sesuai dengan laporan keuangan yang disusun berdasarkan prinsip-prinsip akuntansi yang lazim berlaku di negara yang bersangkutan dan telah diaudit oleh akuntan publik, setelah dikurangi dengan pajak penghasilan yang terutang di negara tersebut.
  - b. Yang dimaksud dengan dividen yang menjadi hak Wajib Pajak adalah dividen yang sekurang-kurangnya sama besarnya dengan dividen yang dihitung sebanding dengan penyertaan Wajib Pajak pada badan usaha di luar negeri.
3. Berbeda dengan KMK tersebut, sampai dengan bulan Agustus 2009, terhadap PMK Nomor 256/PMK.03/2008 belum diterbitkan aturan pelaksanaan maupun penegasan.

### 3.2.1.3 Keputusan Dirjen Pajak Nomor KEP-173/PJ./2002

Keputusan Dirjen Pajak Nomor KEP-173/PJ.2002 pada dasarnya merupakan revisi dari peraturan-peraturan yang berlaku sebelumnya yaitu:

1. Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-25/PJ.43/1993 tanggal 7 Oktober 1993
2. Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-27/PJ.23/1988 tanggal 27 Juli 1988

Peraturan-peraturan tersebut pada dasarnya mengatur pedoman standar gaji/upah bagi karyawan asing, selain yang bekerja di sektor pengeboran minyak dan gas bumi.

Dalam ketentuan tersebut, standar yang dimaksud adalah batas minimal, sementara gaji/upah yang dimaksud adalah gaji/upah bruto per bulan. Aturan tersebut tidak membedakan karyawan asing yang menjadi WPDN maupun yang masih sebagai WPLN. Standar gaji/upah dibedakan berdasarkan:

1. Kebangsaan dari karyawan asing yang bersangkutan.
2. Jenis usaha dari perusahaan tempat karyawan asing tersebut bekerja

3. Kedudukan atau jabatan karyawan asing tersebut dalam perusahaan tempat yang bersangkutan bekerja.

Standar gaji/upah tersebut hanya digunakan apabila:

1. Terdapat petunjuk bahwa pembukuan Wajib Pajak tidak benar sehingga tidak dapat dihitung besarnya pajak yang seharusnya terutang;
2. Diperoleh bukti yang menunjukkan bahwa terdapat pembayaran gaji karyawan asing yang tidak seluruhnya dibukukan untuk pelunasan PPh Pasal 21 atau 26;
3. Pemeriksa tidak mendapatkan data yang dapat digunakan untuk menentukan jumlah gaji karyawan asing dalam rangka penetapan jumlah PPh Pasal 21 atau Pasal 26 yang terutang.

#### 3.2.1.4 Keputusan Dirjen Pajak Nomor Kep-01/PJ.7/1993

Keputusan Dirjen Pajak ini adalah pedoman pelaksanaan dan tata cara pemeriksaan dibidang perpajakan terhadap WP yang mempunyai hubungan istimewa. Peraturan ini pada dasarnya merupakan pelengkap/tambahan atas pedoman pemeriksaan pajak sebelumnya yaitu Keputusan Dirjen Nomor Kep-01/PJ.7/1990 tanggal 15 Nopember 1990.

Dalam Keputusan ini dinyatakan bahwa untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak melalui penentuan harga yang tidak wajar oleh pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa, pada dasarnya aparat pajak diberi wewenang untuk melakukan koreksi terhadap transaksi dimaksud melalui tindakan pemeriksaan. Pemeriksaan pajak untuk menghitung berapa sebenarnya pajak terhutang atas transaksi-transaksi yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa (*related parties*), terutama antara WPDN (Indonesia) dengan WP (pihak) yang berkedudukan di *tax haven country*, Pemeriksa perlu terlebih dulu menentukan harga yang wajar (*arm's length price*).

Keputusan tersebut menyatakan bahwa penentuan harga pasar dalam hubungan istimewa, dilakukan dengan menguji angka-angka dalam SPT melalui suatu pendekatan perhitungan tertentu mengenai penghasilan dan biaya. Metode tersebut termasuk metode tidak langsung, yang antara lain berupa:

1. Metode harga pasar sebanding (*Comparable uncontrolled price method*);
2. Metode harga jual minus (*Sales minus/Resale price method*);
3. Metode harga pokok plus (*Cost plus method*);

#### 4. Metode lainnya yang dapat diterima.

Selanjutnya Keputusan ini menyajikan beberapa contoh praktik penyalahgunaan *transfer pricing* yang terjadi, berikut petunjuk penanganannya.

##### 3.2.1.5 SE Dirjen Pajak Nomor SE-04/PJ.7/1993

SE Dirjen Pajak ini pada dasarnya adalah pedoman bagi aparat pajak dalam menangani kasus-kasus penyalahgunaan *transfer pricing* yang terjadi antar WPDN ataupun antara WPDN dengan pihak Luar Negeri. Menurut SE ini, penyalahgunaan *transfer pricing* biasanya dilakukan oleh pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa (dengan memanfaatkan keberadaan *tax haven countries*) yang diidentifikasi dengan adanya ketidakwajaran pada:

- a. Harga penjualan;
- b. Harga pembelian;
- c. Alokasi biaya administrasi dan umum (*overhead cost*);
- d. Pembebanan bunga atas pemberian pinjaman oleh pemegang saham (*shareholder loan*);
- e. Pembayaran komisi, lisensi, *franchise*, sewa, royalti, imbalan atas jasa manajemen, imbalan atas jasa teknik dan imbalan atas jasa lainnya;
- f. Pembelian harta perusahaan oleh pemegang saham (pemilik) atau pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang lebih rendah dari harga pasar;
- g. Penjualan kepada pihak luar negeri melalui pihak ketiga yang kurang/tidak mempunyai substansi usaha (misalnya *dummy company*, *letter box company* atau *re invoicing center*).

Surat Edaran ini juga menyajikan beberapa contoh praktik penyalahgunaan *transfer pricing* yang terjadi, berikut petunjuk penanganannya.

##### 3.2.1.6 SE Dirjen Pajak Nomor SE-03/PJ.03/2008

Surat edaran ini pada dasarnya menegaskan kembali ketentuan dalam SE Dirjen Pajak Nomor SE-03/PJ.101/1996 tanggal 29 Maret 1996 tentang Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda. Dalam SE ini, diberikan penegasan sebagai berikut:

1. Pasal 26 ayat (1) Undang-undang PPh mengatur bahwa penghasilan dividen, bunga, royalti, sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan

- harta, yang dibayarkan atau yang terutang oleh badan pemerintah, Subjek Pajak dalam negeri, penyelenggara kegiatan, bentuk usaha tetap (BUT), atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya kepada Wajib Pajak Luar Negeri (WPLN) selain BUT di Indonesia, dipotong pajak sebesar 20% (dua puluh persen) dari jumlah bruto oleh pihak yang wajib membayarkan.
2. P3B yang berlaku efektif antara Indonesia dengan negara mitra P3B memberikan manfaat untuk menghilangkan pajak berganda, yaitu salah satunya dengan cara membatasi pengenaan pajak di negara tempat penghasilan bersumber.
  3. Agar manfaat P3B tersebut hanya dinikmati oleh pihak-pihak yang berhak, pada umumnya P3B antara Pemerintah Indonesia dengan pemerintah negara-negara mitra memuat ketentuan-ketentuan sebagai berikut :
    - a. Pasal tentang Orang dan Badan yang Tercakup Dalam Persetujuan
 

Pasal 1 P3B mengatur bahwa ketentuan-ketentuan yang terdapat di dalam P3B hanya untuk orang dan badan yang menjadi penduduk (subjek Pajak dalam negeri) dari salah satu atau kedua negara pihak pada persetujuan, yaitu Indonesia dan negara mitra P3B.

Untuk menerapkan hal itu, sesuai dengan SE Dirjen Pajak Nomor SE-03/PJ.101/1996 tanggal 29 Maret 1996 tentang Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda, WPLN diwajibkan menyerahkan dokumen 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 terdapat dalam P3B.
    - b. *Beneficial Owner*

Khusus untuk penghasilan dividen, bunga, dan/atau royalti, P3B mengatur bahwa negara tempat sumber penghasilan dapat mengenakan pajak sesuai dengan ketentuan perundang-undangan di negara tersebut. Meskipun demikian, dalam hal penerima penghasilan adalah *beneficial owner*, maka pengenaan pajak di negara tempat penghasilan bersumber tidak boleh melebihi persentase tertentu.

Yang dimaksud dengan *beneficial owner* adalah pemilik yang sebenarnya dari penghasilan berupa dividen, bunga, dan/atau royalti, yang berhak sepenuhnya untuk menikmati secara langsung manfaat penghasilan-penghasilan tersebut. Dengan demikian, apabila penerimaan penghasilan dividen, bunga dan/atau royalti bukan *beneficial owner*, maka sesuai dengan ketentuan P3B, negara tempat penghasilan bersumber dapat mengenakan pajak sesuai ketentuan perundang-undangan di negara tersebut.

4. Wajib Pajak Dalam Negeri (WPDN) yang membayarkan penghasilan dividen, bunga, atau royalti kepada WPLN, wajib memotong pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan dalam Pasal 26 ayat (1) UU PPh. Untuk dapat memanfaatkan fasilitas P3B, WPDN harus meyakini hal-hal sebagai berikut :
  - a. Wajib Pajak luar negeri yang menerima atau memperoleh penghasilan dividen, bunga, atau royalti adalah Subjek Pajak dalam negeri dari negara mitra P3B Indonesia yang dibuktikan dengan dokumen SKD, dan
  - b. Wajib Pajak luar negeri tersebut adalah pemilik yang sebenarnya dari penghasilan dividen, bunga dan/atau royalti, yang berhak sepenuhnya untuk menikmati secara langsung manfaat dari penghasilan tersebut sebagaimana dimaksud dalam P3B.

#### 3.2.1.7 Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-39/PJ/2009

Berdasarkan peraturan ini, SPT Tahunan PPh yang disampaikan WP Badan untuk tahun pajak 2009 dan seterusnya, harus memuat pernyataan tentang transaksi dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa dan/atau pihak-pihak yang merupakan penduduk *tax haven country*. Berkenaan dengan transaksi dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa, seperti ditentukan dalam Lampiran 3A dan 3A-1 atau 3B dan 3B-1), pernyataan yang harus diberikan setidaknya meliputi:

- a. identitas dan kegiatan usaha pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa berikut bentuk hubungan yang terjadi,
- b. jenis dan nilai transaksi yang dilakukan berikut metode penetapan harga yang digunakan, dan
- c. dokumentasi penetapan harga yang dilakukan.

Sementara itu, berkenaan dengan transaksi dengan pihak-pihak yang merupakan penduduk *tax haven country*, seperti ditentukan dalam Lampiran 3A-2 atau 3B-2, pernyataan yang harus diberikan setidaknya meliputi:

- a. identitas dan asal negara mitra transaksi, dan
- b. jenis dan nilai transaksi yang dilakukan.

### 3.2.2 Perjanjian Perpajakan

#### 3.2.2.1 Ketentuan Umum

Sampai dengan bulan November 2008, Pemerintah Indonesia telah menjalin kerja sama perpajakan dalam bentuk Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dengan 64 (enam puluh empat) negara mitra runding. Namun demikian, hanya 57 (lima puluh tujuh) P3B yang berlaku efektif pada saat ini. Hal ini disebabkan enam P3B, yaitu dengan Portugal, Suriname, Croatia, Iran, Myanmar dan Zimbabwe belum efektif berlaku, sementara satu P3B (dengan Mauritius) telah dihentikan sejak 1 Januari 2005. Berikut ini disajikan daftar negara yang telah menjalin kerja sama perpajakan dalam bentuk Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dengan Pemerintah Indonesia.

Tabel 2.3 Daftar P3B antara Indonesia dengan Negara Mitra Runding

No.	Negara Mitra Runding	Tanggal Ditandatangani	Tanggal Efektif Berlaku
1	Afrika Selatan	15-01-1997	01-01-1999
2	Aljazair	28-04-1995	01-01-2001
3	Amerika Serikat	11-07-1988	01-02-1991
4	Australia	22-04-1992	01-07-1993
5	Austria	24-07-1986	01-01-1989
6	Bangladesh	19-07-2003	01-01-2007
7	Belanda	03-05-1973	01-01-1974
8	Belgia	13-11-1973	01-01-1975
9	Brunei Darussalam	27-02-2002	01-01-2003
10	Bulgaria	11-01-2001	01-01-1993
11	China	07-11-2001	01-01-2004
12	Denmark	28-12-1985	01-01-1987

Tabel 2.3 (lanjutan)

No.	Negara Mitra Runding	Tanggal Ditandatangani	Tanggal Efektif Berlaku
13	Finlandia	15-10-1987	01-01-1990
14	Hungaria	19-10-1989	01-01-1994
15	India	07-08-1987	01-01-1988
16	Inggris	13-03-1974	01-01-1976
17	Italia	18-02-1990	01-01-1996
18	Jepang	03-03-1982	01-01-1983
19	Jerman	30-10-1990	01-01-1992
20	Kanada	16-01-1979	01-01-1980
21	Korea Utara	11-07-2002	01-01-2005
22	Korea Selatan	10-11-1988	01-01-1990
23	Kuwait	23-04-1997	01-01-1999
24	Luxembourg	14-01-1993	01-01-1995
25	Malaysia	12-09-1986	01-01-1987
26	Meksiko	06-09-2002	01-01-2005
27	Mesir	13-05-1998	01-01-2003
28	Mongolia	02-07-1996	01-01-2001
29	Norwegia	19-07-1988	01-01-1991
30	Pakistan	07-10-1990	01-01-1991
31	Perancis	14-09-1979	01-01-1981
32	Philipina	16-06-1981	01-01-1983
33	Polandia	06-10-1992	01-01-1994
34	Republik Ceko	04-10-1994	01-01-1997
35	Romania	03-07-1996	01-01-2000
36	Rusia	12-03-1999	01-01-2003
37	Saudi Arabia	09-03-1991	01-01-1989
38	Selandia Baru	25-03-1987	01-01-1989
39	Seychelles	27-09-1999	01-01-2001
40	Singapore	05-05-1990	01-01-1992

Tabel 2.3 (lanjutan)

No.	Negara Mitra Runding	Tanggal Ditandatangani	Tanggal Efektif Berlaku
41	Slovakia	12-10-2000	01-01-2002
42	Spanyol	30-05-1995	01-01-2001
43	Sri Lanka	03-02-1993	01-01-1995
44	Sudan	10-02-1998	01-01-2001
45	Suriyah	27-06-1997	01-01-1999
46	Swedia	28-02-1989	01-01-1990
47	Swiss	29-08-1988	01-01-1990
48	Taiwan	01-03-1995	01-01-1996
49	Thailand	25-03-1981	01-01-1983
50	Tunisia	13-05-1992	01-01-1994
51	Turki	25-02-1997	01-01-2001
52	Ukraina	11-04-1996	01-01-1999
53	Uni Emirat Arab	10-11-1995	01-01-2000
54	Uzbekistan	27-08-1996	01-01-1999
55	Venezuela	27-02-1997	01-01-2001
56	Vietnam	22-12-1997	01-01-2000
57	Yordania	12-11-1996	01-01-1999
58	Portugis	09-07-2003	Belum berlaku
59	Suriname	14-10-2003	Belum Berlaku
60	Croatia		Belum Berlaku
61	Iran		Belum Berlaku
62	Myanmar		Belum Berlaku
63	Zimbabwe		Belum Berlaku
64	Mauritius (dihentikan)	10-12-1996	01-07-1998

Sumber : Lampiran SE-03/PJ.101/1996 (diolah)

Dari P3B yang berlaku, terdapat 6 (enam) P3B yang merupakan hasil revisi dari perjanjian sebelumnya. P3B dimaksud tersaji pada tabel dibawah ini.

Tabel 3.3 Daftar P3B yang Telah Direvisi

No.	Negara Mitra Runding	Tanggal Efektif Berlaku (awal)	Tanggal Revisi Terakhir	Tanggal Efektif Berlaku (akhir)
1	Amerika Serikat	01-02-1991	24-07-1996	01-02-1997
2	Belanda	01-01-1971	29-01-2002	01-01-2004
3	Belgia	01-01-1975	16-09-1997	01-01-2002
4	Inggris	01-01-1976	05-04-1993	01-01-1995
5	Kanada	01-01-1980	01-04-1998	01-01-1999
6	Thailand	01-01-1983	15-06-2001	01-01-2004

Sumber : Lampiran SE-03/PJ.101/1996 (diolah)

Sebagai tambahan informasi, selain perjanjian yang telah ditandatangani seperti disebutkan di muka, terdapat beberapa perjanjian yang baru diparaf oleh wakil pemerintah Indonesia. Perjanjian dimaksud adalah P3B dengan pemerintah Kazakhstan, Cyprus, Papua New Guinea, Armenia, Belarus, Qatar, Lebanon, Turkmenistan, Maroko, dan Senegal.

Khusus untuk P3B dengan Cyprus, sesuai dengan Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-553/PJ.342/2004 tanggal 2 Juli 2004, proses penandatanganannya justru diusulkan untuk ditunda karena berdasarkan evaluasi atas informasi dan data yang diperoleh Ditjen Pajak, terdapat peluang terjadinya *treaty shopping* atau *treaty abuse* atas P3B Indonesia-Cyprus yang diakibatkan oleh adanya ketentuan domestik Cyprus yang memperkenankan pihak yang bukan penduduk Cyprus untuk memperoleh manfaat dari P3B dimaksud.

Dalam seluruh P3B yang telah ditandatangani, termasuk yang belum efektif berlaku sekalipun, memuat ketentuan tentang pembatasan pemanfaatan fasilitas perjanjian oleh pihak-pihak yang tidak berhak (*limitation benefit*). Ketentuan tentang pembatasan tersebut biasanya terdapat dalam Pasal 1 (tentang pihak-pihak yang berhak) serta dalam Pasal 3 (tentang cakupan wilayah berlakunya P3B). Seperti tersurat dalam seluruh P3B yang telah ditandatangani, pada umumnya yang dimaksud "Indonesia" meliputi wilayah Republik Indonesia seperti dirumuskan dalam Undang-undangnya dan daerah sekitarnya yang berbatasan dimana Republik Indonesia memiliki kedaulatan, hak-hak kedaulatan atau hak-hak lainnya sesuai dengan hukum internasional. Namun demikian, juga

terdapat beberapa modifikasi dengan menyebutkan secara tegas bahwa hukum internasional yang dimaksud adalah Konvensi Perserikatan Bangsa Bangsa mengenai Hukum Laut tahun 1982. Hal ini dapat dilihat antara lain dalam P3B antara Pemerintah Indonesia dengan Pemerintah Spanyol, Uni Emirat Arab dan Selandia Baru. Modifikasi lain juga terdapat dalam P3B antara Pemerintah Indonesia dengan Pemerintah Yordania dan Suriah yang menyebutkan bahwa istilah "Indonesia" meliputi wilayah Republik Indonesia sebagaimana ditentukan dalam perundang-undangnya.

Sementara itu, dari P3B yang telah ditandatangani, terdapat beberapa negara mitra runding yang cakupan batasan wilayahnya diatur secara lebih detail. Sebagai contoh, dalam P3B antara Pemerintah Indonesia dengan Pemerintah Australia, sebagian wilayah negara Australia dikecualikan dari cakupan wilayah yang berhak menikmati fasilitas yang disediakan dalam perjanjian dimaksud. Wilayah tersebut yaitu:

- a. The Territory of Norfolk Island
- b. The Territory of Christmas Island
- c. The Territory of Cocos (Keeling) Island
- d. The Territory of Ashmore and Cartier Islands
- e. The Territory of Heard Island
- f. The Territory of McDonald Islands
- g. The Territory of Coral Sea Islands

Pengecualian wilayah tertentu juga terdapat dalam P3B antara Pemerintah Indonesia dengan Pemerintah Norwegia dan Selandia Baru.

Contoh lain tentang pembatasan wilayah tertentu terdapat dalam P3B antara Pemerintah Indonesia dengan Pemerintah Malaysia berlaku efektif sejak 1 Januari 1993. Dalam perkembangannya, terhadap P3B dimaksud telah dilakukan renegotiasi pada tanggal 6-9 Desember 2004 di Jakarta dan menghasilkan protokol perubahan yang ditandatangani oleh Menteri Luar Negeri Republik Indonesia dan Menteri Luar Negeri Malaysia di Bukittinggi pada tanggal 12 Januari 2006. Salah satu butir perubahan dalam protokol tersebut adalah mengecualikan wilayah Labuan (Malaysia) dari cakupan P3B. Labuan dikecualikan dari cakupan P3B karena wilayah ini memiliki *tax regime* yang

berbeda dari wilayah Malaysia pada umumnya. Labuan merupakan *offshore centre* yang menawarkan berbagai *tax incentives* yang menyerupai apa yang ditawarkan oleh *tax haven countries*.

Namun demikian, protokol perubahan tersebut belum berlaku efektif karena pengesahan/ratifikasinya masih dalam proses.

### 3.2.2.2 Ketentuan Khusus

Beberapa P3B juga memberlakukan ketentuan *limitation benefit* yang khusus ditujukan untuk menangkal upaya-upaya tertentu dalam rangka menghindari kewajiban pembayaran pajak. P3B tersebut adalah:

#### 1. P3B antara Pemerintah Indonesia dan Pemerintah Inggris

Dalam Pasal 11 ayat (9) P3B tersebut, terdapat ketentuan berikut:

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.

Ketentuan ini mengatur apabila terdapat upaya pengaturan klaim hutang/bunga (*the creation or assignment of the debt claim*), yang jelas mempunyai tujuan utama untuk memperoleh manfaat (berupa pengenaan tarif 10%) dari ketentuan Pasal 11 P3B dimaksud, maka tarif pajak yang diterapkan tetap sesuai dengan ketentuan domestik yang dalam kasus Indonesia adalah 20%.

#### 2. P3B antara Pemerintah Indonesia dan Pemerintah Luxembourg

Dalam Pasal 29 P3B dimaksud, terdapat ketentuan yang menyatakan bahwa persetujuan ini tidak berlaku untuk:

- a. perusahaan induk (*holding company*) seperti dimaksud dalam perundang-undangan Luxembourg (*Act (loi) of 31 July 1929* dan *the Decree (arrete grand-ducal) of 17 December 1938*), atau
- b. perusahaan-perusahaan yang tunduk dalam undang-undang pajak Luxembourg yang serupa (*companies subject to similar fiscal law in Luxemburg*), atau
- c. penghasilan yang berasal dari perusahaan-perusahaan tertentu yang berdomisili di Indonesia (*income derived from such companies by a resident of Indonesia*) atau,

- d. penghasilan yang berasal penyertaan saham atau hak kepemilikan lainnya pada perusahaan yang dimiliki orang/badan tertentu (*income derived from shares or other rights in such companies owned by such person*).

### 3.3 Contoh Kasus

Berikut ini, disajikan dua contoh pemanfaatan *tax haven country* oleh Wajib Pajak Dalam Negeri (WPDN) Indonesia yang patut diduga dilakukan dengan motif penghindaran pajak. Kasus pertama melibatkan sebuah induk perusahaan yang anak perusahaannya telah berstatus sebagai perusahaan publik, sementara kasus kedua melibatkan sebuah perusahaan tambang yang saat ini telah berstatus sebagai perusahaan publik, tetapi pada saat kasus terjadi masih sebagai perusahaan tertutup.

#### 3.3.1 Kasus PT XYZ

Kasus PT XYZ terungkap pada saat dilakukan pemeriksaan pajak pada salah satu Kantor Pelayanan Pajak Pratama di Jakarta. Berikut ini disajikan profil singkat pihak-pihak yang terlibat serta skema transaksi yang terjadi.

##### 1. PT XYZ

PT XYZ adalah sebuah *holding company* yang didirikan berdasarkan Undang-undang Perseroan Terbatas (UU PT) di Indonesia. Diantara beberapa perusahaan yang langsung berada di bawah naungannya adalah PT TRS, Tbk. Sampai dengan 31 Desember 2002, PT XYZ adalah pemegang saham mayoritas pada PT TRS, Tbk. dengan persentase kepemilikan sebesar 65,06%. Seperti tersurat dalam Neracanya, pada akhir tahun 2001 PT XYZ memiliki piutang pada PT TRS, Tbk. sebesar Rp 270.000.000.000,00 (bukan nilai sebenarnya)

##### 2. PT TRS, Tbk.

PT TRS, Tbk. adalah sebuah perusahaan di bidang penyewaan *property* yang telah terdaftar di Bursa Efek Jakarta (*go public*), yang sebagian besar sahamnya dimiliki oleh PT XYZ. Sesuai dengan Surat Pengakuan Hutang tanggal 16 September 2002, PT TRS, Tbk. mengakui memiliki kewajiban kepada PT XYZ sebesar Rp 270.000.000.000,00 dan hutang tersebut juga

tercantum dalam Laporan Keuangan (Neraca) PT TRS,Tbk yang telah diaudit akuntan publik.

### 3. ABC, Ltd.

ABC, Ltd. adalah sebuah perusahaan yang berdomisili di British Virgin Islands yang jajaran pengurusnya terdiri dari orang-orang yang namanya mirip dengan para pemegang saham dan/atau pengurus PT XYZ. Tidak terdapat informasi yang jelas tentang pemilik maupun jenis usaha yang digelutinya.

### 4. Skema Transaksi

Melalui sebuah Perjanjian Jual Beli (*Sales Purchase Agreement*), pada tanggal 29 November 2002, PT XYZ menjual sebagian piutang (pada PT TRS,Tbk.) kepada ABC,Ltd. Dengan Perjanjian Jual Beli ini, hak tagih atas sebagian piutang PT XYZ menjadi milik ABC, Ltd. Mengacu pada isi perjanjian jual beli tersebut, nilai piutang PT XYZ pada PT TRS,Tbk yang dijual adalah sebesar Rp 250.000.000.000,00 sementara harga jual-beli yang disepakati adalah Rp 75.000.000.000,00.

Akibat transaksi ini, PT XYZ membukukan kerugian (dari luar usaha) sebesar Rp 175.000.000.000,00 dan piutangnya pada PT TRS,Tbk tersisa Rp 20.000.000.000,00. Kerugian tersebut dilaporkan PT XYZ dalam SPT Tahunan PPh Badan tahun pajak 2002 sebagai bagian dari Penghasilan (Kerugian) dari Luar Usaha yang menyebabkan SPT Tahunannya masuk kategori SPT Rugi.

Perkembangan selanjutnya, pada tahun 2003 Piutang ABC,Ltd. pada PT TRS,Tbk dikonversi menjadi saham dengan nilai yang sama. Pengkonversian hutang menjadi saham (*debt to equity swap*) ini, secara signifikan memperbaiki struktur hutang PT TRS,Tbk. dan menempatkan ABC, Ltd. sebagai pemegang saham mayoritas dengan persentase kepemilikan sebesar 71,63%.

### 3.3.2 Kasus PT Adaro Indonesia

Dalam artikel "Kita Punya Batu Bara, Tetangga Menanggung Laba", Majalah Gatra Nomor 42 tanggal 30 Agustus 2007 menampilkan sepak-terjang bisnis PT Adaro Indonesia beserta kelompok usahanya. Pada bagian berikut, disajikan profil singkat kedua perusahaan serta skema transaksi yang dilakukan.

### 1. PT Adaro Indonesia

PT Adaro Indonesia (selanjutnya disebut Adaro saja) adalah wajib pajak dalam negeri (WPDN) dengan status permodalan penanaman modal asing (PMA) yang memiliki Kontrak Karya Pertambangan Umum (*Contract of Work/CoW*) di wilayah Kalimantan Selatan dengan bahan tambang berupa Batu Bara (*coal*). Adaro telah memproduksi secara komersial dan hasil produksinya dijual ke Coaltrade Services International,Pte.,Ltd. (atau Coaltrade) yang berdomisili di Singapura.

Dari dokumen *Adaro Offering Bond Prospectus*, diketahui bahwa laba bersih Adaro sejak tahun 2001 sampai dengan kuartal ketiga 2005 berturut-turut adalah 9,5 juta, 14,0 juta, 10,3 juta, 17,1 juta dan 39,4 juta Dolar Amerika Serikat (AS).

### 2. Coaltrade Services International,Pte.,Ltd.

Coaltrade Services International,Pte.,Ltd. (atau Coaltrade) adalah salah satu perusahaan afiliasi Adaro yang bergerak di bidang usaha perdagangan. Dengan jumlah karyawan yang sangat sedikit (hanya lima orang per 2005 bahkan dari 2001 sampai dengan 2003 hanya tiga orang), Coaltrade memiliki kinerja usaha sangat bagus. Setiap tahun, rata-rata Coaltrade mampu menjual 10 juta ton batu bara dengan rincian 6 juta ton hasil produksi Adaro dan 4 juta ton hasil produksi perusahaan lain. Laba bersih Coaltrade untuk tahun 2001 sampai dengan 2005 tercatat berturut-turut 3,52 juta, 17,08 juta, 15,22 juta, 28,49 juta dan 42,4 juta Dolar AS. Para pengurus Coaltrade diinformasikan memiliki riwayat kerja yang tidak lazim, misalnya seorang direktur Coaltrade merangkap menjadi sekretaris dan atau manajer di perusahaan yang lain pada waktu yang bersamaan. Didapati juga bahwa sekretaris Coaltrade, pada saat yang bersamaan juga melakukan pekerjaan serupa di 115 perusahaan lain.

### 3. Skema Transaksi

Penjualan batu bara dilakukan melalui sebuah kontrak dengan harga jual 26,3 Dolar AS per ton untuk batu bara berkualitas 5,200 kkal/kg. Di pasar internasional, harga jual batu bara dengan kualitas sejenis mencapai 42,6 Dolar Amerika Serikat per ton.

Sehubungan dengan skema transaksi tersebut, salah seorang pengurus Adaro memberikan penjelasan berikut:

- a. Coaltrade diakui memang perusahaan afiliasi Adaro yang didirikan di Singapura.
- b. Pendirian dan penjualan melalui Coaltrade tidak ditujukan untuk melakukan penghematan pajak karena kalau memang ditujukan untuk itu, Coaltrade akan didirikan di British Virgin Islands yang tersembunyi.
- c. Adanya harga jual yang lebih rendah dari harga pasar terjadi karena penjualan dilakukan dengan kontrak jangka panjang.



**Universitas Indonesia**

## BAB 4 PEMBAHASAN

Memperoleh keuntungan merupakan tujuan utama bagi setiap entitas usaha di belahan dunia manapun. Berbagai upaya dilakukan agar diperoleh keuntungan yang maksimal. Salah satu upaya yang banyak digunakan oleh para pelaku bisnis adalah dengan meminimalkan atau menghemat beban pajak yang harus dibayar. Penghematan beban pajak oleh suatu entitas usaha, tidak terkecuali perusahaan-perusahaan multinasional, lazimnya dijalankan melalui skema perencanaan pajak (*tax planning*) tertentu.

Terdapat berbagai jenis skema *tax planning* yang dapat dilakukan, diantaranya adalah (penyalahgunaan) *transfer pricing*, *thin capitalization*, *treaty shopping*, dan pendirian *controlled foreign corporation (CFC)*. Dari berbagai skema *tax planning* yang mungkin dilakukan tersebut, terdapat satu benang merah yang dapat ditarik yaitu penghematan akan dilakukan dengan memindahkan atau menggeser (*shift*) sebagian laba suatu perusahaan ke perusahaan lainnya yang berada dalam satu grup. Penggeseran tersebut akan mengakibatkan tergerusnya penghasilan kena pajak pada perusahaan yang disebut terdahulu.

Dalam rangka melakukan penghematan pajak secara keseluruhan (grup), perusahaan-perusahaan multinasional yang anak perusahaan yang tersebar di berbagai negara dengan yurisdiksi pemajakan yang berbeda, akan berupaya dengan segala skema untuk menggeser laba perusahaan afiliasinya. Penggeseran akan diarahkan pada salah satu anak atau induk perusahaan itu sendiri, yang bedomisili di negara yang mengenakan pajak paling rendah atau bahkan tidak sama sekali.

Sadar atau tidak sadar, banyak negara justru seolah-olah memfasilitasi berjalannya praktik *aggressive tax planning* perusahaan-perusahaan multinasional karena negara-negara tersebut saling berlomba mengundang masuknya investasi asing sebanyak mungkin dengan menjadikan pajak (yang rendah) sebagai daya tarik. Dalam rangka melindungi kepentingan nasionalnya, masing-masing negara memiliki hak untuk membuat kebijakan (termasuk di bidang perpajakan), yang tidak dapat diganggu-gugat oleh negara lain. Sebagai sesama negara berdaulat, maka tindakan yang paling tepat bagi masing-masing negara adalah membuat

kebijakan yang mampu melindungi kepentingan nasionalnya dari kemungkinan dampak buruk yang timbul akibat kebijakan negara lain.

Sehubungan dengan keberadaan negara-negara yang mengenakan pajak dengan tarif sangat rendah atau bahkan tidak sama sekali (*tax haven country*), bagaimana pemerintah Indonesia menyikapinya? Untuk itu, perlu dilakukan pembahasan terhadap kebijakan-kebijakan yang ditempuh otoritas pajak Indonesia berkenaan dengan hal tersebut.

#### 4.1 Kebijakan pengidentifikasian *tax haven country*

Mengidentifikasi suatu objek, pada umumnya dilakukan dengan menjalankan serangkaian prosedur pengidentifikasian dikaitkan dengan karakteristik atau ciri-ciri yang dimiliki atau melekat pada objek tersebut. Karakteristik suatu objek, biasanya tercermin dalam definisi yang disusun untuk "objek" tersebut karena pada dasarnya definisi suatu objek adalah rangkuman dari berbagai ciri-ciri atau karakteristik objek itu sendiri. Dengan demikian, pengidentifikasian *tax haven country* akan didasarkan pada definisi atas *tax haven country* itu sendiri.

Pada bagian ini, sebelum dilakukan pembahasan tentang pengidentifikasian *tax haven country* menurut ketentuan perpajakan Indonesia, terlebih dahulu akan dibahas ketentuan yang dipromosikan OECD dan ketentuan negara-negara lain.

##### 4.1.1 Berdasarkan ketentuan OECD.

OECD tidak memberikan definisi spesifik tentang *tax haven countries* atau *low tax regimes*. Definisi atas hal tersebut diserahkan kepada masing-masing negara karena sifatnya yang relatif. Sifat relatif tersebut dapat dijelaskan dengan asumsi berikut:

- a. pada suatu wilayah yang terdiri dari tiga negara, negara pertama mungkin dikategorikan sebagai *tax haven country* oleh negara kedua sementara negara kedua adalah *tax haven country* menurut pandangan negara ketiga
- b. kemungkinan lain yang dapat terjadi, negara pertama dikategorikan sebagai *tax haven country* oleh negara kedua, tetapi negara ketiga tidak menganggap negara pertama tersebut sebagai *tax haven*.

Menurut OECD, *tax haven country* memiliki beberapa karakteristik atau ciri-ciri tertentu sebagaimana telah diuraikan pada Bab 2. Berdasarkan karakteristik tersebut, otoritas pajak suatu negara dapat menyusun definisi resmi (*statutory*) tentang *tax haven country*, atau menyusun satu atau beberapa daftar negara sesuai dengan kategorinya. Bagi negara-negara yang menyusun definisi resmi tentang *tax haven country*, pengidentifikasian dilakukan dengan menggunakan kriteria yang disusun berdasarkan karakteristik yang tercermin dalam definisi tersebut, sementara bagi negara yang tidak menyusun definisi resmi, pengidentifikasian dilakukan menggunakan sistem daftar.

Kriteria yang disusun berdasarkan karakteristik yang tercermin dalam definisi *tax haven country* biasanya berupa:

1. Kriteria fiskal objektif

Termasuk dalam kriteria fiskal objektif adalah:

- a. rendahnya atau tidak adanya pengenaan pajak atas penghasilan dari aktifitas finansial dan aktifitas lain yang ditandai dengan mobilitasnya yang tinggi,
  - b. adanya rezim (dalam suatu negara) yang dipisahkan dari perekonomian nasional negara tersebut yang diperuntukkan bagi penduduk negara asing atau yang diberikan tanpa perlu adanya kegiatan ekonomi dan tanpa perlu kehadiran substantif di wilayah tersebut.
2. Kriteria non fiskal objektif

Kriteria fiskal objektif yang dimaksud adalah kurangnya transparansi berkaitan dengan prosedur dan persyaratan pemberian fasilitas perpajakan, yang dalam beberapa kasus disertai ketiadaan pertukaran informasi.

Sementara itu, daftar disusun berdasarkan ciri-ciri atau karakteristik *tax haven country* dapat berupa:

1. Daftar negara-negara yang dikategorikan sebagai *tax haven*.
2. Daftar negara-negara yang tidak dikategorikan sebagai *tax haven (normal tax country)*.
3. Daftar negara-negara yang dikategorikan sebagai *normal tax country* tetapi memberlakukan ketentuan pajak khusus dalam salah satu wilayahnya (*low tax regime*).

Meskipun terdapat perbedaan cara yang digunakan, pengidentifikasian *tax haven country* berkaitan erat dengan pendekatan yang digunakan dalam penerapan aturan yang khusus digunakan untuk mencegah pemanfaatan *tax haven country* atau *low tax regime* yaitu peraturan tentang perusahaan asing terkendali (*controlled foreign corporation/CFC Rules*).

*CFC Rules* dapat diterapkan dengan dua pendekatan dasar yaitu:

1. *Designated jurisdiction approach*

Dalam pendekatan ini, *CFC Rules* akan diterapkan terhadap penghasilan dari *CFC* yang berdomisili di negara atau wilayah tertentu yang tidak mengenakan atau mengenakan pajak dengan tarif rendah, yang biasanya dikenal dengan *tax haven country* atau *low tax regime*. Untuk itulah proses pengidentifikasian negara-negara semacam itu diperlukan.

2. *Global approach*

Dalam pendekatan ini, *CFC Rules* akan diterapkan terhadap penghasilan yang diperoleh *CFC* dimanapun domisilinya dan berapapun pajak yang telah dikenakan atas penghasilan yang diperolehnya. Penerapan aturan lebih dititikberatkan pada jenis (*nature*) penghasilan yang diperoleh *CFC*. Dengan demikian, pengidentifikasian *tax haven country* tidak diperlukan lagi.

Berdasarkan uraian di muka, diperoleh beberapa pemahaman yaitu:

1. Berdasarkan cakupan wilayahnya, *tax haven country* dapat meliputi satu negara utuh atau wilayah tertentu dalam suatu negara.
2. Berdasarkan penyebabnya, suatu negara dapat dikategorikan sebagai *tax haven country* atau *low tax regime* karena :
  - a. tidak mengenakan atau mengenakan pajak dengan tarif rendah,
  - b. memberlakukan ketentuan pajak khusus di salah satu wilayahnya yang berbeda dengan ketentuan yang berlaku umum di negara tersebut,
  - c. tidak memadainya/tertutupnya akses informasi tentang kegiatan ekonomi penduduknya.
3. Perlu tidaknya pengidentifikasian *tax haven country* atau *low tax regime* oleh sebuah negara, bergantung pada pendekatan yang digunakan negara tersebut dalam menerapkan peraturan tentang perusahaan asing terkendali (*CFC Rules*).

#### 4.1.2 Menurut ketentuan perpajakan beberapa negara

Sejalan dengan pernyataan OECD bahwa definisi *tax haven country* bersifat relatif, definisi yang dikemukakan satu negara berbeda dengan negara lainnya. Selain definisi yang berbeda, pendekatan yang digunakan dalam pengidentifikasian juga berbeda. Berdasarkan parameter yang digunakan dalam definisi tersebut, pada dasarnya terdapat beberapa kelompok definisi yaitu:

##### 1. Definisi yang menggunakan perbandingan beban pajak aktual

Definisi yang termasuk dalam kelompok ini, menyatakan bahwa penentuan *tax haven country* dilakukan berdasarkan perbandingan antara jumlah pajak yang nyata-nyata dibayar (*actual tax paid*) suatu entitas usaha di luar negeri dengan pajak yang seharusnya dibayar seandainya entitas tersebut adalah wajib pajak dalam negeri. Apabila hasil perbandingan kurang dari persentase tertentu yang ditetapkan, maka negara asing tersebut akan dianggap sebagai *tax haven country*. Contoh negara yang menggunakan definisi tersebut adalah Perancis, Inggris, Norwegia, Denmark dan Swedia.

##### 2. Definisi yang menggunakan perbandingan tarif pajak efektif

Definisi yang termasuk dalam kelompok ini, menyatakan bahwa penentuan *tax haven country* dilakukan berdasarkan perbandingan antara tarif pajak efektif yang berlaku di suatu negara asing, dengan tarif pajak efektif yang berlaku di dalam negeri. Apabila hasil perbandingan kurang dari persentase tertentu yang ditetapkan, maka negara asing tersebut akan dianggap sebagai *tax haven country*. Contoh negara yang menggunakan definisi tersebut adalah Finlandia, Portugal, Spanyol dan Jerman. Khusus untuk Jerman, penentuan tidak dilakukan melalui perbandingan tetapi cukup berdasarkan suatu nilai persentase tarif pajak efektif tertentu (25%).

##### 3. Definisi yang menggunakan beban pajak aktual

Dalam definisi yang termasuk kelompok ini, penilaian *tax haven country* akan didasarkan pada jumlah pajak yang nyata-nyata dibayar (*actual tax paid*) suatu entitas usaha di luar negeri. Apabila jumlahnya kurang dari persentase tertentu yang ditetapkan, maka negara asing tersebut akan dianggap sebagai *tax haven country*. Contoh negara yang menggunakan definisi ini adalah Jepang (dengan ambang batas 25%) dan Korea Selatan (dengan ambang batas 15%).

4. Definisi yang menggunakan tarif nominal.

Dalam definisi ini, penilaian *tax haven country* hanya didasarkan pada tarif nominal pajak yang berlaku di suatu negara. Apabila tarif nominal yang berlaku kurang dari persentase tertentu yang ditetapkan, maka negara asing tersebut akan dianggap sebagai *tax haven country*. Contoh negara yang menggunakan definisi ini adalah Hongaria.

5. Definisi yang menggunakan beberapa parameter.

Dalam definisi ini, penilaian *tax haven country* didasarkan pada beberapa parameter seperti yang dilakukan Italia. Menurut otoritas pajak Italia, *tax haven country* adalah negara-negara yang mengenakan pajak dengan tarif jauh lebih rendah dari Italia, tidak bertukar informasi dengan Italia, dan tidak memiliki perjanjian perpajakan (*tax treaty*) dengan Italia.

Seperti telah diuraikan sebelumnya, pengidentifikasian *tax haven country* oleh sebuah negara yang memiliki definisi resmi, dilakukan dengan menggunakan atau menerapkan beberapa kriteria. Namun demikian, pengidentifikasian *tax haven country* pada umumnya juga akan ditunjang dengan penggunaan sistem daftar. Penyusunan daftar bertujuan utama untuk memberikan petunjuk yang jelas baik bagi Wajib Pajak maupun aparat pajak.

Bagi negara-negara yang hanya mengandalkan sistem daftar (*system of list*) dalam pengidentifikasian *tax haven country* atau *low tax regime*, daftar yang disusun biasanya lebih komprehensif, tidak sekedar *low tax country* maupun *normal tax country*. Salah satu negara yang menerapkan metode tersebut adalah Australia dan Selandia Baru. Sejak 1 Juli 1997, otoritas pajak Australia memiliki tiga jenis daftar negara menurut kategori yurisdiksi pemajakannya, yaitu:

1. Broad Exemption Listed Countries (BELC)

BELC adalah daftar yang berisikan negara-negara mitra dagang utama dan memiliki sistem perpajakan sebanding dengan Australia. Pada daftar yang berlaku saat ini, terdapat tujuh negara yang termasuk di dalamnya.

2. Limited Exemption Listed Countries (LELC)

LELC adalah daftar negara-negara yang sistem perpajakannya secara garis besar serupa dengan Australia. Pada daftar yang berlaku saat ini, terdapat 56 negara yang termasuk di dalamnya.

### 3. Unlisted Countries (ULC)

ULC berisi negara-negara selain yang telah tercantum dalam dua daftar sebelumnya.

Otoritas pajak Australia akan menentukan jenis dan besarnya penghasilan *CFC* yang harus diatribusikan sebagai penghasilan WPDN Australia berdasarkan negara domisili yang telah dikategorikan menurut daftar di atas.

Mengacu pada ketentuan tentang pengidentifikasian *tax haven country* atau *low tax regime* menurut beberapa negara yang telah diuraikan di muka, diperoleh pemahaman bahwa:

1. Pengidentifikasian dengan menggunakan kriteria-kriteria objektif tertentu, pada umumnya dilakukan oleh negara-negara yang memiliki definisi resmi (*statutory*) tentang *tax haven country* atau *low tax regime*, sementara bagi negara-negara yang tidak memilikinya, pengidentifikasian pada umumnya dilakukan dengan sistem daftar.
2. Pengidentifikasian dengan menggunakan kriteria objektif maupun sistem daftar pada dasarnya tetap memperhatikan perbandingan tarif pajak dalam negeri dengan tarif pajak negara asing yang menjadi objek pengidentifikasian.
3. Bagi negara yang menggunakan kriteria objektif, definisi *tax haven country* atau *low tax regime* yang disusun memuat aturan yang jelas tentang penentuan tinggi rendahnya pajak yang harus ditanggung di luar negeri.

#### 4.1.3 Berdasarkan ketentuan perpajakan Indonesia

Dalam sistem perundang-undangan pajak Indonesia, terdapat beberapa ketentuan yang dapat digunakan untuk mengidentifikasikan *tax haven country*. Berdasarkan kronologi penerbitannya, ketentuan dimaksud tersaji berikut ini:

- a. Keputusan Dirjen Pajak Nomor Kep-01/PJ.7/1993, juncto SE Dirjen Pajak Nomor SE-04/PJ.7/1993.

Kedua aturan tersebut pada dasarnya merupakan pedoman bagi aparat pajak dalam menangani kasus-kasus penyalahgunaan *transfer pricing*. Namun demikian, dalam kedua aturan tersebut terdapat penegasan bahwa *tax haven countries* adalah negara-negara yang tidak mengenakan/menggunakan pajak lebih rendah dari Indonesia.

Tidak terdapat penjelasan tentang apa yang dimaksud dengan lebih rendah, apakah tarifnya, tarif efektifnya atau jumlah pajak aktual yang dibayar. Otoritas pajak Indonesia menengarai bahwa penyalahgunaan *transfer pricing* untuk penghindaran pajak yang dilakukan oleh pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa, biasanya memanfaatkan keberadaan *tax haven country*.

b. KMK Nomor 650/KMK.04/1994

KMK ini diterbitkan dengan pertimbangan bahwa penangguhan pembagian laba oleh badan-badan usaha yang berkedudukan di luar negeri (yang dimiliki oleh WPDN) untuk waktu yang tidak terbatas, dapat dimanfaatkan sebagai upaya penghindaran pemenuhan kewajiban pembayaran pajak di Indonesia.

Dalam KMK yang berlaku sampai dengan 31 Desember 2008 tersebut dinyatakan dengan jelas bahwa badan usaha di luar negeri yang dimaksud adalah badan usaha yang bertempat kedudukan di 32 negara seperti tersebut dalam lampirannya.

Penghindaran pengenaan pajak dalam negeri akan menjadi sebuah kesia-siaan semata apabila di luar negeri ternyata dilakukan pengenaan pajak dengan jumlah yang sama atau bahkan lebih tinggi. Dari perspektif ini, dapat diperoleh kesimpulan bahwa otoritas perpajakan Indonesia menganggap negara-negara yang disebutkan dalam lampiran KMK di atas mengenakan pajak dengan tarif lebih rendah dari Indonesia atau bahkan tidak sama sekali. Dengan demikian, mengacu pada ketentuan dalam Keputusan Dirjen Pajak Nomor Kep-01/PJ.7/1993 dan SE Dirjen Pajak Nomor SE-04/PJ.7/1993, secara implisit otoritas pajak Indonesia menganggap negara-negara tersebut adalah *tax haven countries* dan daftar yang terlampir dalam KMK ini tidak lain adalah daftar negara-negara yang dikategorikan sebagai *tax haven country*.

c. Pasal 18 ayat (3c) Undang-undang PPh Tahun 2009

Berdasarkan ketentuan ini, *tax haven country* adalah negara yang memberikan perlindungan pajak. Undang-undang tidak memberikan penjelasan lebih lanjut tentang apa yang dimaksud dengan perlindungan pajak. Namun demikian,

apabila dikaitkan dengan esensi Pasal 18 ayat (3c), dapat diperoleh pemahaman tentang makna perlindungan pajak tersebut.

Pasal tersebut mengatur bahwa penjualan saham Perusahaan Antara atau *conduit company* (yang mempunyai hubungan istimewa dengan badan yang didirikan atau BUT di Indonesia), yang berkedudukan di suatu negara yang memberikan perlindungan pajak, dapat ditetapkan sebagai penjualan saham WPDN atau BUT di Indonesia.

Pada umumnya, penghasilan dari penjualan saham sebuah perusahaan akan dipajaki di negara domisili perusahaan tersebut. Dengan demikian, penghasilan tersebut dapat bebas dari pengenaan pajak apabila negara domisili dimaksud adalah sebuah *tax haven* yang tidak mengenakan pajak atas penghasilan tersebut.

Dengan menetapkan penjualan saham Perusahaan Antara sebagai penjualan saham badan yang berdomisili di Indonesia, maka penghasilan dimaksud akan dikenakan pajak di Indonesia. Dari perspektif ini diperoleh pemahaman bahwa perlindungan pajak dapat diberikan antara lain dalam bentuk tidak adanya pengenaan pajak.

d. Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-39/ PJ/ 2009.

Peraturan ini pada dasarnya memuat ketentuan tentang kewajiban WP Badan dalam mengisi dan menyampaikan SPT Tahunan PPh Badan untuk tahun pajak 2009 dan seterusnya. Peraturan tersebut antara lain mengatur adanya kewajiban untuk mengungkapkan transaksi dengan pihak-pihak yang berkedudukan di *tax haven country*. Sehubungan dengan kewajiban tersebut, peraturan ini memberikan beberapa kriteria yang dapat digunakan untuk mengidentifikasi *tax haven country*.

Mengacu pada ketentuan yang dipromosikan OECD, kriteria yang disebutkan dalam peraturan ini sesungguhnya lebih tepat disebut sebagai karakteristik atau ciri-ciri. Selanjutnya, berdasarkan karakteristik tersebut barulah dapat ditentukan prosedur pengidentifikasian. Apabila kriteria tersebut diperlakukan sebagai karakteristik, dapat disimpulkan bahwa pengidentifikasian *tax haven country* menurut Peraturan Dirjen Pajak ini dilakukan dengan menerapkan kriteria objektif, baik fiskal maupun non-fiskal.

Terlepas dari kekurangtepatan tersebut, dibandingkan dengan ketentuan yang dibahas terdahulu, peraturan ini telah memberikan penjelasan yang lebih baik tentang parameter “mengenakan pajak lebih rendah dari Indonesia”. Menurut peraturan ini, pajak yang lebih rendah ditentukan berdasarkan perbandingan tarif nominal pajak yang dikenakan atas penghasilan WP Badan. Mengingat tarif PPh Badan di Indonesia untuk tahun 2009 dan 2010 adalah 28% dan 25%, suatu negara yang di tahun tersebut mengenakan pajak dengan tarif kurang 14% dan 12,5%, akan dianggap sebagai *tax haven country*.

Meskipun demikian, penggunaan perbandingan tarif pajak nominal memiliki kelemahan karena tidak mencerminkan beban pajak yang nyata-nyata dibayar oleh sebuah entitas usaha di luar negeri.

e. Ketentuan lain

Selain menggunakan ketentuan-ketentuan perpajakan seperti telah diuraikan di muka, terdapat kesadaran dari otoritas pajak Indonesia bahwa terdapat wilayah tertentu dalam suatu negara yang menawarkan berbagai insentif dan fasilitas pajak sebagaimana yang ditawarkan oleh *tax haven country*. Hal ini nampak dalam Protokol Perubahan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) antara pemerintah Indonesia dengan pemerintah Malaysia yang ditandatangani tanggal 12 Januari 2006. Salah satu butir perubahan dalam protokol perubahan tersebut (walaupun sampai dengan saat ini belum efektif berlaku), adalah mengecualikan wilayah Labuan (Malaysia) dari cakupan P3B kedua negara.

Mengacu pada Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-1058/PJ.341/2006 tanggal 10 November 2006, wilayah Labuan dikecualikan dari cakupan P3B karena memiliki *tax regime* yang berbeda dari wilayah Malaysia pada umumnya. Dijelaskan lebih lanjut bahwa Labuan merupakan *offshore centre* yang menawarkan berbagai *tax incentives*, menyerupai apa yang ditawarkan oleh *tax haven countries*. Demi menjaga kepentingan nasional Indonesia serta mencegah *treaty abuse* termasuk *treaty shopping*, maka wilayah Labuan dikeluarkan dari cakupan P3B Indonesia-Malaysia.

Berdasarkan ketentuan perpajakan yang telah diuraikan di muka, dapat diperoleh pemahaman bahwa:

1. Menurut otoritas pajak Indonesia, *tax haven country* memiliki ciri-ciri atau karakteristik berikut ini:
  - a. tidak memungut pajak atau memungut pajak lebih rendah dari Indonesia,
  - b. adanya perlindungan pajak,
  - c. adanya kebijakan kerahasiaan bank dan tidak adanya pertukaran informasi,
  - d. adanya sistem (pajak) yang berbeda pada suatu wilayah dalam satu negara.
2. Pengidentifikasian *tax haven country* oleh otoritas pajak Indonesia dilakukan dengan metode berikut:
  - a. Menggunakan kriteria fiskal dan non-fiskal objektif
 

Kriteria fiskal objektif tercermin dalam pernyataan bahwa *tax haven country* adalah negara yang tidak memungut/memungut pajak lebih rendah dari Indonesia, yang tercantum secara eksplisit maupun implisit dalam:

    - ❖ Keputusan Dirjen Pajak Nomor Kep-01/PJ.7/1993,
    - ❖ SE Dirjen Pajak Nomor SE-04/PJ.7/1993,
    - ❖ Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-39/ PJ/ 2009,
    - ❖ Pasal 18 ayat (3c) UU PPh Tahun 2009, dan
    - ❖ Protokol Perubahan P3B Pemerintah Indonesia dengan Malaysia.

Kriteria non-fiskal objektif tercermin dalam pernyataan bahwa *tax haven country* adalah negara yang menerapkan kebijakan kerahasiaan bank dan tidak melakukan pertukaran informasi, yang tercantum secara eksplisit dalam Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-39/PJ/2009.
  - b. Menggunakan kriteria objektif ditunjang Sistem Daftar (*System of List*)
 

Penggunaan Sistem Daftar tercermin dalam KMK Nomor 650/KMK.04/1994. Mengingat pada saat berlakunya KMK tersebut Keputusan Dirjen Pajak Nomor Kep-01/PJ.7/1993 dan SE Dirjen Pajak Nomor SE-04/PJ.7/1993 masih berlaku, dapat disimpulkan pengidentifikasian dilakukan dengan menggunakan kriteria objektif ditunjang Sistem Daftar.
  - c. Berdasarkan masa berlaku ketentuan-ketentuan tersebut, penggunaan kriteria objektif untuk mengidentifikasikan *tax haven country* dilakukan sebelum 1 Januari 1995 dan setelah 31 Desember 2008, sementara sejak 1 Januari 1995 sampai dengan 31 Desember 2008, pengidentifikasian dilakukan dengan menggunakan kriteria objektif ditunjang Sistem Daftar.

3. Mengacu pada ketentuan tentang pengidentifikasian *tax haven country* atau *low tax regime* menurut OECD dan beberapa negara yang telah diuraikan di muka, ketentuan perpajakan domestik (nasional) Indonesia tentang masalah yang sama nampak belum memadai. Hal ini dapat dilihat dari:
  - a. Tidak ada ketentuan yang memuat definisi resmi (*statutory*) tentang *tax haven country* sehingga, pengidentifikasian lazimnya dilakukan dengan mengandalkan Sistem Daftar. Pada kenyataannya daftar dimaksud baru tersedia sejak 1 Januari 1995, sehingga sebelum masa tersebut otoritas pajak Indonesia tidak memiliki prosedur pengidentifikasian *tax haven country* atau *low tax regime* yang jelas. Disamping itu, selama periode berlakunya daftar tersebut (1 Januari 1995 sampai dengan 31 Desember 2008), tidak pernah dilakukan pemutakhiran meskipun terjadi perubahan sistem perpajakan Indonesia maupun negara lain.
  - b. Tidak dapat teridentifikasinya keberadaan *low tax regime* dengan ketentuan perpajakan domestik (nasional) yang tersedia. *Low tax regime* hanya dapat diidentifikasi dengan menggunakan Protokol Perubahan P3B antara pemerintah Indonesia dengan pemerintah Malaysia yang sifatnya bilateral dan belum efektif berlaku.
  - c. Digunakannya perbandingan tarif pajak nominal sebagai dasar penentuan *tax haven country*.
4. Tidak memadainya aturan tentang pengidentifikasian *tax haven country*, setidaknya-tidaknya menimbulkan masalah-masalah berikut:
  - a. Terdapat negara-negara yang seharusnya dapat dikategorikan sebagai *tax haven* tetapi masih dianggap sebagai *normal tax country* atau sebaliknya.
  - b. Akibat masalah yang disebut sebelumnya, aparat pajak akan kehilangan sistem peringatan dini (*early warning system*) akan potensi bahaya penghindaran kewajiban pajak yang dilakukan dengan memanfaatkan keberadaan *low tax regime*.

Namun demikian, perlu diingat bahwa terdapat beberapa negara, seperti Amerika Serikat dan Kanada, yang tidak membuat definisi resmi dan tidak juga memiliki daftar negara yang dikategorikan sebagai *tax haven* atau *low tax regime*. Negara-negara dimaksud pada umumnya memiliki peraturan tentang anti

penghindaran pajak yang sangat ketat. Di Amerika Serikat, *CFC Rules* diterapkan dengan pendekatan global (*global approach*) yang lebih menitikberatkan pada jenis (*nature*) penghasilan yang akan diatribusikan ke dalam negeri, bukan pada sumber penghasilannya. Peraturan pajak Amerika Serikat juga memungkinkan sebuah perusahaan yang berdomisili di negara lain dianggap dikendalikan oleh suatu WPDN hanya karena 10% sahamnya dimiliki oleh WPDN dimaksud. (Arnold & Dibout, 2001, hal 42).

Lalu, apakah pemerintah Indonesia menerapkan aturan anti penghindaran pajak yang sangat ketat sehingga tidak perlu lagi pengidentifikasi *tax haven country* atau *low tax regime*? Pembahasan atas hal tersebut akan disajikan pada subbab selanjutnya.

#### 4.2 Pencegahan penghindaran pajak dengan memanfaatkan *tax haven country* menurut ketentuan perpajakan Indonesia.

Sebagai negara yang memiliki ketergantungan tinggi pada penerimaan pajak sebagai sumber pembiayaan pembangunannya, Pemerintah Indonesia pada dasarnya telah berusaha menciptakan sistem perpajakan yang mampu mengatasi sekaligus mencegah upaya-upaya penghindaran (kewajiban pembayaran) pajak. Berkenaan dengan penghindaran pemenuhan kewajiban pembayaran pajak dengan memanfaatkan keberadaan *tax haven country* yang biasanya dilakukan oleh perusahaan-perusahaan multinasional, terdapat beberapa ketentuan dalam sistem perundang-undangan pajak Indonesia yang dapat digunakan untuk menangkalnya. Pada bagian berikut, akan diulas peraturan-peraturan tersebut beserta efektifitasnya.

##### 4.2.1 Peraturan Dalam Negeri

Ditinjau dari materi yang diatur, beberapa ketentuan dalam peraturan perpajakan Indonesia dapat digunakan untuk membatasi pemanfaatan *tax haven country* atau *low tax regime* dalam rangka penghindaran pajak. Ketentuan tersebut tersaji di bawah ini.

##### 4.2.1.1 Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008

Dalam Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan

(selanjutnya akan disebut Undang-undang PPh Tahun 2009), ketentuan tentang pencegahan upaya-upaya penghindaran pemenuhan kewajiban pajak terdapat pada:

1. Pasal 18 Undang-undang PPh Tahun 2009

Pasal ini pada dasarnya merupakan ketentuan anti penghindaran pajak untuk masalah-masalah tertentu (*special anti avoidance rule/SAAR*) dan merupakan salah satu pengejawantahan prinsip substansi mengungguli bentuk (*substance over form*) yang dianut Undang-undang PPh. Dalam pasal ini, Menteri Keuangan diberi wewenang untuk membuat aturan tentang beberapa hal yaitu:

- a. Perbandingan antara utang dan modal perusahaan (*debt to equity ratio*) untuk keperluan penghitungan pajak.

Aturan tentang perbandingan antara utang dan modal dapat mencegah praktik perhindaran pajak, baik dalam negeri maupun lintas negara, dengan sebuah skema yang dikenal dengan istilah *thin capitalization*. Untuk menjalankan skema yang biasa dijalankan oleh pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa tersebut, modal perusahaan akan dibuat sekecil mungkin (*thin*) sehingga sumber pembiayaan perusahaan yang semestinya berasal dari modal akan dialihkan ke hutang. Dengan demikian, pembayaran dividen (yang tidak dapat dikurangkan dari penghasilan/*non deductible expense*) akan dapat diminimalkan sementara pembayaran bunga (yang dapat diperhitungkan sebagai pengurang penghasilan/*deductible expense*) akan maksimal.

Dengan pemberlakuan ketentuan tentang *debt to equity ratio* seperti dimanakan Pasal 18 ayat (1) UU PPh, penghindaran pajak dengan skema *thin capitalization*, baik dalam negeri maupun lintas negara dengan melibatkan *tax haven country*, dapat dicegah.

- b. Penetapan saat diperolehnya dividen bagi WPDN atas penyertaan modal pada badan usaha di luar negeri selain badan usaha yang menjual sahamnya di bursa efek.

Ketentuan pada dasarnya merupakan dasar hukum pemberlakuan *CFC Rules* di Indonesia. Seperti dimaklumi, perusahaan yang berkedudukan di luar negeri tetapi dikendalikan oleh WPDN memiliki kecenderungan untuk

menunda (*defer*) saat pembagian dividen. Penundaan atau penangguhan pembagian laba atau dividen atas penyertaan pada badan usaha di luar negeri, apalagi untuk waktu yang tidak terbatas, ditengarai merupakan salah satu praktik untuk menghindari kewajiban pembayaran di dalam negeri. Hal ini dimungkinkan karena penghasilan WPDN dari anak perusahaannya yang berdomisili di luar negeri, hanya akan dipajaki di dalam negeri bilamana penghasilan tersebut telah direpatriasi (dalam bentuk pembagian dividen). Penghindaran pajak akan semakin sempurna apabila ternyata perusahaan tersebut berdomisili di *tax haven country*.

Dengan diberlakukannya aturan tentang saat diperolehnya dividen seperti diamanatkan Pasal 18 ayat (2) UU PPh, penghindaran pajak dengan cara di atas dapat dicegah.

- c. Penetapan pihak yang sebenarnya melakukan transaksi, bilamana terdapat pembelian saham atau aktiva perusahaan melalui pihak lain atau *special purpose company*, sepanjang terdapat hubungan istimewa antar pihak-pihak yang terlibat serta ketidakwajaran penetapan harga.

Transaksi pembelian saham atau aktiva lain dengan harga yang tidak wajar dan memanfaatkan *special purpose company*, sering dimanfaatkan sebagai upaya penghindaran pajak apabila pihak-pihak yang terlibat memiliki hubungan istimewa. Hal ini dimungkinkan karena transaksi antarpihak yang memiliki hubungan istimewa, seringkali tidak mengandung substansi ekonomi sementara kerugian yang diderita oleh penjual (akibat transaksi tersebut), dapat dibebankan dalam penghitungan penghasilan kena pajak.

Dengan ditetapkannya pihak-pihak yang sebenarnya melakukan transaksi seperti diamanatkan Pasal 18 ayat (3b) UU PPh, penghindaran pajak dengan cara di atas dapat dicegah karena transaksi dapat dianggap tidak terjadi.

- d. Penetapan pihak yang sebenarnya melakukan transaksi bilamana terdapat penjualan atau pengalihan saham Perusahaan Antara (*conduit company* atau *special purpose company*) yang didirikan atau bertempat kedudukan di negara yang memberikan perlindungan pajak (*tax haven country*) yang mempunyai hubungan istimewa dengan badan yang didirikan atau

bertempat kedudukan di Indonesia atau bentuk usaha tetap (BUT) di Indonesia.

Mengacu pada ketentuan yang berlaku umum, keuntungan atas penjualan atau pengalihan saham sebuah perusahaan, akan dipajaki di negara domisili perusahaan tersebut. Apabila negara domisili perusahaan dimaksud adalah *tax haven country* yang tidak mengenakan pajak, keuntungan tersebut akan bebas dari pengenaan pajak.

Dengan ketentuan yang diamanatkan Pasal 18 ayat (3c) ini, penjualan atau pengalihan saham Perusahaan Antara (*conduit company* atau *special purpose company*) yang berdomisili di *tax haven country*, dapat dianggap sebagai penjualan atau pengalihan saham perusahaan dalam negeri sehingga penghasilan yang diperoleh dari transaksi tersebut dapat dipajaki di dalam negeri.

- e. Penentuan besarnya penghasilan yang diperoleh WP Orang Pribadi dalam negeri dari pemberi kerja yang memiliki hubungan istimewa dengan perusahaan lain yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia, dalam hal pemberi kerja mengalihkan seluruh atau sebagian penghasilan WP Orang Pribadi dalam negeri tersebut ke dalam bentuk biaya atau pengeluaran lainnya yang dibayarkan kepada perusahaan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia tersebut.

Dalam praktik di lapangan, banyak dijumpai warga negara asing (WNA) yang menjadi WPDN karena bekerja pada suatu pemberi kerja di Indonesia. Kadangkala pemberi kerja tidak langsung memberikan remunerasi kepada karyawannya tersebut dalam bentuk gaji di Indonesia. Remunerasi diberikan di negara asal pekerja tersebut, melalui perusahaan di luar negeri yang memiliki hubungan istimewa dengan pemberi kerja di Indonesia. Dengan cara demikian, pemberi kerja di Indonesia tetap dapat membebaskan biaya (tetapi tidak dalam bentuk gaji), sementara penghasilan pekerja tersebut tidak dipajaki di Indonesia. Penghindaran pajak seperti ini, dapat dicegah dengan pemberlakuan aturan tertentu sebagaimana dimaksud Pasal 18 ayat (3d) UU PPh.

Selain kepada Menteri Keuangan, pasal ini juga memberikan kuasa kepada Dirjen Pajak untuk membuat aturan khusus tentang beberapa hal yaitu:

- a. Penentuan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal, untuk menghitung besarnya penghasilan kena pajak bagi WP yang mempunyai hubungan istimewa dengan WP lainnya, sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa dengan menggunakan metode tertentu.
- b. Melakukan perjanjian dengan Wajib Pajak dan bekerja sama dengan pihak otoritas pajak negara lain untuk menentukan harga transaksi antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa.

Kewenangan yang diberikan kepada Dirjen Pajak sesuai Pasal 18 ayat (3) dan (4) ini, berkaitan erat pencegahan dan penanganan penyalahgunaan *transfer pricing* oleh pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa dalam rangka penghindaran pajak.

Dengan diberlakukannya peraturan-peraturan tentang *transfer pricing*, praktik penghindaran pajak dengan cara ini diharapkan dapat dicegah.

Pasal 18 Undang-undang PPh Tahun 2009 juga memuat ketentuan tentang penentuan ada atau tidaknya hubungan istimewa antara dua pihak atau lebih. Hubungan istimewa dapat menimbulkan ketidakwajaran dalam pola maupun nilai transaksi, yang akhirnya dapat menghilangkan potensi penerimaan pajak. Menurut pasal ini, hubungan istimewa terjadi karena adanya:

- a. Ketergantungan atau keterikatan satu pihak dengan pihak lainnya yang disebabkan:
  - ❖ Kepemilikan atau penyertaan modal
  - ❖ Penguasaan melalui manajemen atau penggunaan teknologi.
- b. Hubungan darah atau perkawinan.

Ketentuan ini mencakup hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau ke samping satu derajat. Yang dimaksud hubungan keluarga semenda dalam garis keturunan lurus satu derajat adalah mertua dan anak tiri, sedangkan hubungan keluarga semenda dalam garis keturunan ke samping satu derajat adalah ipar.

## 2. Pasal 26 Undang-undang PPh Tahun 2009

Ketentuan dalam pasal ini yang berkaitan dengan upaya mencegah terjadinya penghindaran kewajiban pembayaran pajak nampak pada ayat (1a). Dalam ayat ini terdapat ketentuan yang menyatakan bahwa yang dimaksud negara domisili adalah negara tempat tinggal atau tempat kedudukan WP Luar Negeri yang sebenarnya menerima manfaat dari penghasilan tersebut (*beneficial owner*) sehingga (penentuan) negara domisili tidak hanya berdasarkan Surat Keterangan Domisili. Untuk WPLN Orang Pribadi, negara domisilinya adalah negara tempat orang pribadi tersebut bertempat tinggal atau berada, sedangkan untuk WPLN 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. Ketentuan ini diharapkan dapat mencegah praktik penghindaran pajak melalui skema *treaty shopping*, pembentukan *interpost company* dll.

### 4.2.1.2 KMK Nomor 650/KMK.04/1994, jo. PMK Nomor 256/PMK.03/ 2008

KMK Nomor 650/KMK.04/1994 dan PMK Nomor 256/PMK.03/2008 dalam pembahasan di sini disejajarkan karena keduanya mengatur hal yang sama yaitu upaya pencegahan penghindaran pajak dengan cara menunda pembagian dividen (dari penyertaan pada badan usaha yang berkedudukan di luar negeri) sebagaimana diamanatkan dalam Pasal 18 ayat (2) Undang-undang PPh. Meskipun demikian, kedua aturan tersebut memiliki perbedaan yang mendasar terutama dalam penerapannya. Beberapa hal yang perlu mendapat perhatian sehubungan dengan penerapan aturan tersebut adalah:

1. KMK Nomor 650/KMK.04/1994 hanya berlaku sejak 1 Januari 1995 sampai dengan 31 Desember 2008, dan sejak 1 Januari 2009 ketentuan yang berlaku adalah PMK Nomor 256/ PMK.03/2008.
2. WPDN yang diwajibkan menghitung penghasilan dividen sebagaimana dimaksud KMK Nomor 650/KMK.04/1994 atau PMK Nomor 256/PMK.03/ 2008, adalah:
  - a. WPDN yang memiliki penyertaan sekurang-kurangnya 50% (lima puluh persen) dari jumlah saham yang disetor pada badan usaha di luar negeri; atau,

- b. WPDN yang secara bersama-sama dengan WPDN lainnya memiliki penyertaan sekurang-kurangnya 50% (lima puluh persen) dari jumlah saham yang disetor pada badan usaha di luar negeri.
3. KMK Nomor 650/KMK.04/1994 memberikan batasan bahwa badan usaha yang berkedudukan di luar negeri yang dimaksud adalah badan usaha yang berkedudukan di negara-negara tertentu (*tax haven country*) yang disebutkan dalam lampirannya, sementara PMK Nomor 256/PMK.03/2008 tidak memberikan batasan sejenis.
4. KMK Nomor 650/KMK.04/1994 telah ditindaklanjuti dengan beberapa ketentuan, terakhir dengan SE Dirjen Pajak Nomor SE-35/PJ.4/1995 tanggal 7 Juli 1995. Dalam SE tersebut diberikan penegasan bahwa:
  - a. Yang dimaksud dengan “laba setelah pajak” dalam KMK Nomor 650/KMK.04/1994 adalah laba usaha sesuai dengan laporan keuangan yang disusun berdasarkan prinsip-prinsip akuntansi yang lazim berlaku di negara yang bersangkutan dan telah diaudit oleh akuntan publik, setelah dikurangi dengan pajak penghasilan yang terutang di negara tersebut.

Dengan demikian, apabila terdapat suatu ketentuan pajak atas badan usaha di luar negeri yang menunjukkan bahwa laba fiskal yang diperolehnya lebih besar dari laba komersial, penghitungan (laba setelah pajak) di Indonesia tetap didasarkan pada laba komersial dimaksud.
  - b. Yang dimaksud dengan “dividen yang menjadi hak Wajib Pajak” dalam Pasal 5 KMK Nomor 650/KMK.04/1994 adalah dividen yang sekurang-kurangnya sama besarnya dengan dividen yang dihitung sebanding dengan penyertaan Wajib Pajak pada badan usaha di luar negeri.

Pasal 5 KMK tersebut pada dasarnya mengacu pada ketentuan Pasal 4 yang mengharuskan WPDN untuk menghitung dividen yang menjadi haknya atas laba setelah pajak. Dengan demikian, ketentuan ini mengabaikan adanya kemungkinan bahwa (sebagian atau seluruh) laba setelah pajak yang diperoleh ditanamkan kembali/direinvestasikan.
5. Sampai dengan saat ini, belum diterbitkan peraturan Dirjen Pajak yang menindaklanjuti PMK Nomor 256/PMK.03/2008.

Mengacu pada materi yang diatur dalam KMK dan PMK seperti telah diuraikan di muka, diperoleh pemahaman bahwa:

1. Menurut kedua peraturan tersebut, perusahaan asing terkendali (*CFC*) adalah perusahaan yang tidak berkedudukan di Indonesia tetapi dikendalikan oleh satu atau beberapa WPDN Indonesia sekaligus.
2. Adanya pengendalian oleh WPDN Indonesia ditentukan dengan melihat ada tidaknya pengendalian secara formal (*de jure control*), bukan pengendalian secara faktual (*de facto control*).
3. Sejak 1 Januari 1995 sampai dengan 31 Desember 2008, otoritas pajak Indonesia menerapkan *CFC Rules* dengan pendekatan yurisdiksi tertuju (*designated jurisdiction approach*) sementara sejak 1 Januari 2009 *CFC Rules* diterapkan dengan pendekatan global (*global approach*).
4. Berdasarkan kedua *CFC Rules* tersebut, penghasilan *CFC* yang harus diatribusikan menjadi penghasilan WPDN pengendali, ditentukan dengan menggunakan pendekatan entitas (*entity approach*), bukan pendekatan transaksi (*transactional approach*) atau gabungan keduanya.

#### 4.2.1.3 Keputusan Dirjen Pajak Nomor Kep-01/PJ.7/1993, juncto SE Dirjen Pajak Nomor SE-04/PJ.7/1993

Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-01/PJ.7/1993, pada dasarnya merupakan tindak lanjut dari ketentuan yang diamanatkan dalam Pasal 18 ayat (2) dan (3) UU Nomor 7 Tahun 1983. Pasal tersebut mengatur kewenangan Dirjen Pajak untuk melakukan pemeriksaan kebenaran *transfer pricing* pada transaksi yang melibatkan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, sekaligus menentukan ada tidaknya hubungan istimewa dimaksud.

Terjadinya *transfer pricing* dalam transaksi antara pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa adalah sesuatu yang lumrah. Bahkan, *transfer pricing* sangat membantu penilaian kinerja sebuah unit, divisi atau perusahaan yang bernaung dalam satu pengendalian yang sama (*grup*). Namun demikian, *transfer pricing* sering disalahgunakan untuk kepentingan penghindaran pajak. Berdasarkan potensi penyalahgunaan tersebut, otoritas pajak Indonesia, melalui Keputusan ini berusaha melakukan upaya-upaya pencegahan dengan memberikan pedoman pemeriksaan kepada aparaturnya.

Pada saat yang sama, otoritas pajak Indonesia juga menerbitkan SE Dirjen Pajak Nomor SE-04/PJ.7/1993. SE ini pada dasarnya merupakan penegasan atas Keputusan Dirjen Pajak tersebut. Dalam SE dinyatakan dinyatakan kembali bahwa *transfer pricing* dapat terjadi antar WPDN dan antara WPDN dengan WPLN secara lintas batas negara (*cross border*). Selanjutnya, SE ini memberikan petunjuk berikut contoh penanganan kasus bagi aparat pajak, berdasarkan beberapa modus penyalahgunaan *transfer pricing* yang biasa dilakukan.

Menurut Darussalam dan Septriadi (2008), penyalahgunaan (*abuse of transfer pricing*) merupakan masalah serius yang mengancam penerimaan pajak sebuah negara. Oleh sebab itu, peraturan tentang *transfer pricing* yang diterapkan negara-negara maju pada umumnya memuat ketentuan yang lebih tegas tentang:

1. Beban pembuktian atas kebenaran atau ketidakbenaran harga yang digunakan,
2. Kelengkapan dokumentasi yang harus disiapkan,
3. Pengenaan sanksi yang lebih keras/berat,
4. Pelaporan kerugian usaha (dalam SPT) secara berturut-turut.

Berdasarkan kedua peraturan di muka serta mengacu pada petunjuk/ccontoh yang diberikan, diperoleh pemahaman bahwa:

1. KMK dan SE Dirjen Pajak tersebut dapat dikategorikan sebagai peraturan anti penghindaran pajak khusus (*special anti-avoidance rule*) berkaitan dengan *transfer pricing*.
2. Terlepas dari efektifitas dalam pelaksanaannya, adanya KMK dan SE Dirjen Pajak tersebut menunjukkan bahwa otoritas pajak Indonesia:
  - a. telah menyadari adanya berbagai bentuk penyalahgunaan *transfer pricing*, baik yang melibatkan *tangible* maupun *intangible asset*, dan
  - b. telah menggunakan beberapa metode untuk menentukan harga atau nilai transaksi yang wajar seperti metode *comparable uncontrolled price*, *cost plus*, *resale price*, analisa fungsi perusahaan dll.

#### 4.2.1.4 SE Dirjen Pajak Nomor SE-03/PJ.03/2008

SE Dirjen Pajak ini pada dasarnya merupakan pelaksanaan ketentuan *limitation benefit* yang diatur dalam setiap P3B yang telah ditandatangani. Dalam menerapkan ketentuan *limitation benefit*, khususnya tentang orang dan badan yang tercakup dalam persetujuan, SE ini mengacu pada ketentuan yang telah

diterbitkan sebelumnya yaitu SE Dirjen Pajak Nomor SE-03/PJ.101/1996 tanggal 29 Maret 1996 tentang Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda. Dalam SE yang disebut terakhir, WPLN diwajibkan menyerahkan dokumen Surat Keterangan Domisili (SKD) kepada pihak yang berkedudukan di Indonesia yang membayar penghasilan sebagai dasar penerapan PPh Pasal 26 sesuai dengan ketentuan yang terdapat dalam P3B.

Berkenaan dengan masalah *beneficial owner*, SE-03/PJ.03/2008 memberikan beberapa penegasan sebagai berikut:

1. *Beneficial owner* adalah pemilik yang sebenarnya dari penghasilan berupa dividen, bunga, dan/atau royalti, yang berhak sepenuhnya untuk menikmati secara langsung manfaat penghasilan-penghasilan tersebut.
2. Untuk dapat memanfaatkan fasilitas P3B (berupa pemotongan pajak terbatas), WP dalam negeri harus meyakini hal-hal sebagai berikut :
  - a. WPLN yang menerima atau memperoleh penghasilan dividen, bunga, atau royalti adalah Subjek Pajak dalam negeri dari negara mitra P3B Indonesia yang dibuktikan dengan dokumen SKD, dan
  - b. WPLN tersebut adalah pemilik yang sebenarnya dari penghasilan dividen, bunga dan/atau royalti, yang berhak sepenuhnya untuk menikmati secara langsung manfaat dari penghasilan tersebut seperti dimaksud dalam P3B.

Berdasarkan uraian di muka, diperoleh pemahaman bahwa:

1. Penentuan status *beneficial owner* menurut SE tersebut lebih didasarkan pada ketersediaan Surat Keterangan Domisili (SKD). Hal ini tidak sejalan dengan penjelasan pasal 26 ayat (1a) UU PPh yang menyatakan penentuan *beneficial owner* tidak hanya berdasarkan Surat Keterangan Domisili.
2. Terlepas dari efektifitas pelaksanaannya, SE-03/PJ.03/2008 tanggal 22 Agustus 2008 dapat dikategorikan sebagai peraturan anti penghindaran pajak khusus (*special anti-avoidance rule*) berkaitan dengan skema *treaty shopping*.

#### 4.2.1.5 Keputusan Dirjen Pajak Nomor KEP-173/PJ./2002

Keputusan Dirjen Pajak ini pada dasarnya mengatur adanya standar (batas minimal) gaji/upah untuk keperluan penghitungan PPh Pasal 21 atau PPh Pasal 26 bagi karyawan asing (WNA) yang bekerja pada suatu pemberi kerja di Indonesia.

Standar gaji/upah yang diterapkan dengan mempertimbangkan kebangsaan dan posisi/jabatan WNA tersebut serta bidang usaha yang digeluti pemberi kerja.

Batas minimal tersebut diberlakukan karena terdapat indikasi pemberi kerja tidak memberikan remunerasi dalam bentuk gaji/upah kepada karyawan asingnya di Indonesia. Remunerasi diberikan di negara asal pekerja tersebut, melalui perusahaan di luar negeri yang memiliki hubungan istimewa dengan pemberi kerja di Indonesia. Dengan cara demikian, pemberi kerja di Indonesia tetap dapat membebankan biaya (tetapi tidak dalam bentuk gaji), sementara penghasilan pekerja tersebut tidak dipajaki di Indonesia.

Dalam keputusan ini, juga diatur bahwa standar gaji tersebut digunakan untuk penghitungan PPh Pasal 21 dan Pasal 26. Hal ini menunjukkan bahwa peraturan ini diberlakukan baik bagi WNA yang telah menjadi WPDN maupun WNA yang masih menjadi WPLN serta untuk keperluan penghitungan pajak penghasilan karyawan dimaksud. Dengan demikian, koreksi (positif) penghasilan karyawan tidak akan diikuti dengan koreksi (negatif) biaya bagi perusahaan yang mempekerjakannya.

Ketentuan lain dalam Keputusan Dirjen Pajak tersebut menyatakan bahwa aturan akan diberlakukan apabila terdapat kondisi tertentu yaitu:

1. Terdapat petunjuk bahwa pembukuan Wajib Pajak tidak benar sehingga tidak dapat dihitung besarnya pajak yang seharusnya terutang;
2. Diperoleh bukti yang menunjukkan bahwa terdapat pembayaran gaji karyawan asing yang tidak seluruhnya dibukukan untuk pelunasan PPh Pasal 21 atau 26;
3. Pemeriksa tidak mendapatkan data yang dapat digunakan untuk menentukan jumlah gaji karyawan asing dalam rangka penetapan jumlah PPh Pasal 21 atau Pasal 26 yang terutang.

Berdasarkan kondisi-kondisi tersebut, dapat diperoleh pemahaman bahwa Keputusan Dirjen Pajak ini bukan merupakan pedoman bagi Wajib Pajak, tetapi pedoman bagi fiskus dalam menghitung kewajiban pajak dimaksud.

Dilihat dari materi yang diatur seperti diuraikan di muka, Keputusan Dirjen Pajak ini berhubungan erat dengan ketentuan dalam Pasal 18 ayat (1e) UU PPh Tahun 2009. Dalam pasal tersebut, Menteri Keuangan diberi kewenangan untuk membuat aturan yang dapat digunakan untuk menentukan besarnya

penghasilan yang diperoleh WP orang pribadi dalam negeri dalam kondisi tertentu. Kewenangan Menteri Keuangan tersebut, tidak terdapat dalam UU PPh yang berlaku sebelumnya. Dengan demikian, Keputusan Dirjen Pajak ini:

1. Tidak memiliki sandaran hukum yang jelas pada saat pemberlakukannya
2. Memiliki cakupan yang lebih luas dibandingkan Undang-undang karena diberlakukan bagi WNA yang telah menjadi WPDN maupun masih menjadi WPLN.

Terlepas dari kontroversi yang terjadi, Keputusan Dirjen Pajak Nomor KEP-173/PJ/2002 tanggal 7 Oktober 2002 merupakan salah satu peraturan yang dapat digunakan untuk mencegah upaya penghindaran pajak dengan cara mengalihkan pembayaran remunerasi karyawan menjadi biaya lainnya (yang dapat dibiayakan pemberi kerja).

#### 4.2.1.6 Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-39/PJ/2009.

Peraturan ini pada dasarnya merupakan pelaksanaan ketentuan dalam Pasal 16 ayat (2) Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 80 Tahun 2007 tanggal 28 Desember 2007. Pasal tersebut mengatur adanya kewajiban tertentu bagi WP melakukan transaksi dengan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Kewajiban dimaksud berupa penyampaian dokumen dan/atau informasi tambahan untuk mendukung bahwa transaksi yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa telah sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha.

Dengan diberlakukannya Peraturan Dirjen Pajak ini, mulai tahun 2009 WP Badan diwajibkan untuk mengungkapkan transaksi dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa. Pengungkapan dilakukan melalui Lampiran 3A dan 3A-1 atau 3B dan 3B-1 SPT Tahunan PPh Badan. Kewajiban serupa juga berlaku untuk transaksi dengan pihak-pihak yang merupakan penduduk *tax haven country* (melalui Lampiran 3A-2 atau 3B-2). Dengan demikian, WP Badan yang bertransaksi dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa dan merupakan penduduk *tax haven country*, harus mengisi Lampiran 3A, 3A-1 dan 3A-2 atau 3B, 3B-1 dan 3B-2.

Pengungkapan transaksi sebagaimana diwajibkan ketentuan tersebut, setidaknya-tidaknya memiliki manfaat berikut:

- a. sebagai sarana bagi WP Badan untuk:
  - ❖ mempertanggungjawabkan kewajaran harga yang digunakan dalam transaksi dengan pihak-pihak memiliki hubungan istimewa dan/atau yang merupakan penduduk *tax haven country*, dan
  - ❖ mempertanggungjawabkan pelaksanaan kewajiban dokumentasi atas kebijakan *transfer pricing* yang dilakukannya;
- b. mendorong WP Badan agar melakukan transaksi dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa dan/atau pihak-pihak yang merupakan penduduk *tax haven country* secara wajar;
- c. membantu fiskus dalam proses pengawasan transaksi-transaksi yang dilakukan WP Badan yang berpotensi menimbulkan kerugian pajak.

Berdasarkan manfaat-manfaat di atas, pemberlakuan peraturan tersebut dapat digunakan untuk membantu pencegahan penghindaran pajak dengan memanfaatkan *tax haven country*, khususnya yang dilakukan oleh WP Badan. Namun demikian, perlu diingat bahwa transaksi dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa dan/atau pihak-pihak yang merupakan penduduk *tax haven country*, juga dapat dilakukan oleh WP Orang Pribadi. Oleh karena itu, pemberlakuan ketentuan yang sama untuk WP Orang Pribadi juga akan sangat bermanfaat.

Dari uraian berbagai ketentuan-ketentuan dalam negeri sebagaimana tersaji di muka, diperoleh pemahaman bahwa dalam sistem perundang-undangan pajak Indonesia terdapat peraturan untuk mencegah penghindaran pajak baik yang secara khusus dikaitkan dengan pemanfaatan *tax haven country* maupun yang tidak secara khusus dikaitkan dengan pemanfaatan *tax haven country*. Peraturan yang secara khusus dikaitkan dengan pemanfaatan *tax haven country* antara lain berupa:

- a. Peraturan tentang Perusahaan Asing Terkendali (*CFC Rules*), yang diwujudkan dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 256/PMK.03/2008, juncto Keputusan Menteri Keuangan Nomor 650/KMK.04/1994.
- b. Peraturan tentang kewajiban penyampaian informasi perpajakan yang diwujudkan dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-39/PJ/2009.

Sementara itu, peraturan yang tidak secara khusus dikaitkan dengan pemanfaatan *tax haven country* antara lain berupa:

- a. Peraturan tentang *undercapitalization*, yang diwujudkan dalam Pasal 18 ayat (2) UU PPh Tahun 2009.
- b. Peraturan tentang pemeriksaan *transfer pricing* yang diwujudkan dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-01/PJ.7/1993, juncto Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/PJ.7/1993.
- c. Peraturan tentang penentuan tempat kedudukan manajemen yang diwujudkan dalam Pasal 26 UU PPh Tahun 2009 dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-03/PJ.03/2008.

#### 4.2.2 Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda

Pada seluruh Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) yang ditandatangani pemerintah Indonesia (57 yang berlaku efektif, enam belum efektif berlaku, dan satu telah dihentikan), terdapat ketentuan tentang pembatasan pemanfaatan fasilitas perjanjian oleh pihak-pihak yang tidak berhak (*limitation benefit*) serta ketentuan tentang pertukaran informasi (*exchange of information*). Kedua ketentuan tersebut akan dibahas ada bagian berikut.

##### 4.2.2.1 Ketentuan tentang *Limitation Benefit*

Dalam P3B, ketentuan tentang *limitation benefit* dapat dibedakan menjadi dua yaitu ketentuan umum dan ketentuan khusus.

##### 1. Ketentuan Umum

Yang dimaksud ketentuan umum adalah ketentuan yang biasa diberlakukan pada setiap P3B yang ditandatangani. Dalam ketentuan umum, pembatasan meliputi:

- a. Pihak-pihak yang berhak menikmati fasilitas perjanjian

Batasan tentang pihak-pihak yang berhak pada umumnya diatur dalam Pasal (*article*) 1 P3B yang bersangkutan. Dalam pasal tersebut dinyatakan jelas bahwa perjanjian hanya berlaku bagi orang atau badan yang merupakan penduduk salah satu atau kedua negara yang membuat perjanjian.

Istilah penduduk (baik orang maupun badan) selanjutnya akan dijabarkan lebih jauh dalam Pasal 4 P3B. Bilamana terdapat seseorang, yang karena ketentuan yang berlaku, menjadi penduduk di kedua negara mitra runding, penentuan (status) kependudukannya biasanya akan ditentukan dengan suatu aturan yang dikenal dengan *tie breaker rule*. Sementara itu, bilamana masalah tersebut terjadi pada badan, penentuan (status) kependudukannya biasanya akan ditentukan melalui perundingan antara pejabat berwenang dari kedua negara mitra runding atau yang dikenal dengan *mutual agreement procedure* (MAP).

b. Cakupan wilayah berlakunya P3B

Batasan tentang wilayah yang tercakup dalam perjanjian, pada umumnya diatur dalam Pasal 3 ayat (1) P3B yang bersangkutan. Wilayah suatu negara biasanya dirumuskan meliputi wilayah daratan, perairan dan udara dimana negara yang dimaksud memiliki kedaulatan, hak-hak kedaulatan, atau hak-hak lainnya sesuai dengan hukum internasional yang berlaku. Namun demikian, terdapat perjanjian yang secara khusus mengecualikan wilayah tertentu dari cakupan perjanjian, meskipun di wilayah tersebut negara yang bersangkutan memiliki kedaulatan, hak-hak kedaulatan atau hak-hak lainnya.

Pengecualian wilayah dimaksud dapat dilihat antara lain pada P3B yang ditandatangani pemerintah Indonesia dengan pemerintah Australia, Norwegia dan Selandia Baru. Pengecualian serupa juga terdapat Protokol P3B antara pemerintah Indonesia dengan pemerintah Malaysia tanggal 12 Januari 2006 (meskipun protokol perubahan tersebut belum berlaku efektif).

2. Ketentuan khusus

Beberapa P3B yang ditandatangani pemerintah Indonesia dengan mitra runding, memberlakukan ketentuan tambahan tentang *limitation benefit* yang tidak dijumpai pada P3B lainnya.

Contoh P3B beserta ketentuan yang diatur di dalamnya, akan diuraikan pada bagian berikut.

a. P3B antara Pemerintah Indonesia dan Pemerintah Inggris

Dalam P3B antara Pemerintah Indonesia dan Pemerintah Inggris, ketentuan tentang pemajakan penghasilan bunga atau klaim atas hutang yang dibayarkan oleh penduduk salah satu negara (sumber) kepada penduduk negara lainnya, diatur dalam Pasal 11.

Dalam pasal tersebut ditentukan bahwa pemajakan oleh negara sumber tidak boleh lebih dari 10% (sepuluh persen) sepanjang penerima penghasilan bunga tersebut adalah *beneficial owner*. Namun demikian, ketentuan tersebut tidak berlaku apabila terdapat upaya pengaturan klaim hutang/bunga (*the creation or assignment of the debt claim*), yang jelas mempunyai tujuan utama hanya untuk memperoleh manfaat (berupa pengenaan tarif 10%) dari ketentuan Pasal 11 P3B dimaksud. Dalam keadaan demikian, pemajakan akan dilakukan sesuai dengan ketentuan domestik yang dalam kasus Indonesia akan dikenakan pajak dengan tarif 20%.

b. P3B antara Pemerintah Indonesia dan Pemerintah Luxembourg

Dalam P3B, pada umumnya pembatasan pihak-pihak yang berhak memanfaatkan fasilitas perjanjian diatur dalam Pasal 2. Namun demikian, dalam P3B antara Pemerintah Indonesia dan Pemerintah Luxembourg terdapat ketentuan tambahan yang mengatur bahwa persetujuan tidak berlaku bagi penduduk (Wajib Pajak) Luxembourg yang berupa:

- ❖ perusahaan induk (*holding company*) seperti dimaksud dalam undang-undangan Luxembourg, atau
- ❖ perusahaan-perusahaan yang tunduk pada undang-undang pajak Luxembourg yang serupa (*companies subject to similar fiscal law in Luxembourg*).

Persetujuan juga tidak berlaku untuk penghasilan yang diperoleh penduduk (Wajib Pajak) Luxembourg dari:

- ❖ perusahaan-perusahaan tertentu yang berdomisili di Indonesia (*income derived from such companies by a resident of Indonesia*) atau,
- ❖ penghasilan yang berasal penyertaan saham atau hak kepemilikan lainnya pada perusahaan tertentu yang dimiliki orang/badan tertentu

*(income derived from shares or other rights in such companies owned by such person).*

Berdasarkan ketentuan tentang *limitation benefit* yang diuraikan di muka, dapat diperoleh pemahaman bahwa:

1. Pembatasan pemanfaatan (fasilitas) P3B secara umum diberlakukan terhadap:
  - a. pihak-pihak yang bukan penduduk kedua negara mitra runding, dan
  - b. pihak-pihak yang berdomisili di daerah tertentu dalam wilayah kedua negara mitra runding, yang memberlakukan sistem pajak berbeda.
2. Pembatasan pemanfaatan (fasilitas) perjanjian juga dapat diberlakukan terhadap praktik-praktik bisnis, perusahaan dan penghasilan tertentu.
3. Pemberlakuan ketentuan *limitation benefit* merupakan salah satu cara untuk mencegah praktik-praktik penghindaran pajak melalui skema-skema tertentu seperti *treaty shopping* dan pembentukan *interpost company*. Selain itu, pembatasan juga ditujukan untuk mencegah terjadinya *double non taxation*.

#### 4.2.2.2 Ketentuan tentang Pertukaran Informasi

Dalam P3B, ketentuan tentang pertukaran informasi pada umumnya diatur pada akhir perjanjian dan terkesan sebagai ketentuan pelengkap. Namun demikian, sejatinya pendayagunaan ketentuan ini sangat bermanfaat dalam penegakan ketentuan pajak (*tax law enforcement*) dalam negeri, termasuk ketentuan tentang pencegahan penghindaran pajak.

Kendala utama dalam proses pertukaran informasi adalah karakteristik informasi itu sendiri yang sangat rahasia dan berpotensi menimbulkan dampak hukum yang luas. Karena karakteristik tersebut, pertukaran informasi hanya dapat dilakukan melalui saluran resmi oleh pejabat yang berwenang dengan proses yang relatif lama. Lamanya proses untuk mendapatkan informasi ini sangat tidak mendukung proses pengambilan keputusan yang harus dilakukan oleh aparat pajak yang langsung menghadapi suatu kasus.

Sebagai contoh, dalam sebuah pemeriksaan pajak diperoleh data dan informasi berikut:

- a. PT ABC yang bkedudukan di Indonesia membayarkan sejumlah bunga pinjaman kepada XYZ, Co. yang berdomisili di negara N.

- b. Pemerintah Indonesia dan pemerintah negara N telah memiliki P3B yang berlaku efektif.
- c. Atas pembayaran bunga tersebut, PT ABC melakukan pemotongan PPh Pasal 26 dengan tarif sesuai P3B karena XYZ, Co. telah menyerahkan Surat Keterangan Domisili (SKD) yang ditandatangani otoritas pajak negara N.

Untuk dapat meyakini bahwa pemotongan pajak yang dilakukan PT ABC benar, pemeriksa perlu terlebih dahulu memperoleh keyakinan bahwa XYZ, Co. adalah *beneficial owner* dari penghasilan tersebut. Penentuan status *beneficial owner* tidak cukup hanya berdasarkan SKD, tetapi masih diperlukan informasi lain tentang jati diri XYZ, Co. Apabila informasi tersebut harus diperoleh melalui prosedur yang berlaku, besar kemungkinan jangka waktu pemeriksaan yang telah ditentukan akan terlampaui.

Berdasarkan uraian di muka, diperoleh pemahaman bahwa ketentuan tentang pertukaran informasi dapat digunakan sebagai salah satu cara untuk mendukung upaya-upaya pencegahan penghindaran pajak, sepanjang dilakukan dengan cepat dan aman.

#### 4.2.3 Perjanjian Pertukaran Informasi Perpajakan

Perjanjian Pertukaran Informasi Perpajakan (*Tax Information Exchange Agreements/TIEAs* atau *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*) pada umumnya dilakukan oleh pemerintah negara yang dikategorikan sebagai *normal tax country* dengan pemerintah negara yang dikategorikan sebagai *tax haven country*. Sampai dengan bulan September 2009, pemerintah Indonesia belum menjalin satupun perjanjian dimaksud sehingga pertukaran informasi perpajakan dengan negara lain hanya dilakukan berdasarkan ketentuan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (*Double Tax Agreements/DTAs*). Mengingat mitra runding dalam P3B yang telah ditandatangani pada umumnya adalah *normal tax country*, pemerintah Indonesia praktis tidak memperoleh cukup informasi perpajakan sehubungan dengan kegiatan usaha pihak-pihak yang berdomisili di *tax haven country*.

Seperti telah disebutkan pada Bab 1, pada saat ini otoritas pajak Indonesia berencana menempatkan petugas Intelijen Pajak di beberapa negara yang telah dikenal secara luas sebagai *tax haven* dalam rangka memperoleh informasi

perpajakan seluas-luasnya tentang kegiatan usaha investor yang berdomisili di negara tersebut. Penempatan petugas dimaksud semestinya dapat dihindari seandainya pemerintah Indonesia telah memiliki Perjanjian Pertukaran Informasi Perpajakan dengan *tax haven countries*. Dengan perjanjian tersebut, otoritas pajak Indonesia dapat meminta negara mitra untuk memberikan informasi perpajakan atas suatu badan usaha tertentu yang berdomisili di negara mitra tersebut. Selain itu, otoritas pajak Indonesia juga masih dapat melakukan pemeriksaan langsung di wilayah yurisdiksi negara mitra runding sehingga penempatan petugas pajak hanya dilakukan dalam waktu relatif lebih singkat dibandingkan dengan penempatan Intelijen Pajak yang saat ini tengah diupayakan.

Berdasarkan uraian di muka, diperoleh pemahaman bahwa pemberlakuan Perjanjian Pertukaran Informasi Perpajakan merupakan cara yang efektif dan efisien untuk memperoleh informasi perpajakan atas suatu badan usaha yang berkedudukan di *tax haven country*.

#### 4.3 Pembahasan Kasus

Pembahasan sebuah kasus perpajakan berdasarkan peraturan yang berlaku tidak dapat dilepaskan dari dimensi waktu mengingat peraturan yang berlaku biasanya berubah dari waktu ke waktu. Pembahasan kasus pada bagian ini tidak ditujukan untuk mencari pihak-pihak yang salah, tetapi lebih ditujukan untuk mengetahui efektifitas peraturan yang ada sehubungan dengan kasus yang terjadi.

##### 4.3.1 Kasus PT XYZ

Untuk membahas kasus PT XYZ sebagaimana tersaji pada Bab 3, terdapat beberapa informasi singkat yang merupakan inti dari kasus yang terjadi.

1. Kasus terjadi pada tahun pajak 2002.
2. PT XYZ (Wajib Pajak Dalam Negeri/WPDN) adalah pemegang saham mayoritas pada PT TRS, Tbk (WPDN). Terdapat indikasi bahwa para pengurus dan pemegang saham PT XYZ secara bersama-sama juga merupakan pengurus pada ABC, Ltd. (yang berkedudukan di British Virgin Islands).
3. PT XYZ memiliki piutang pada PT TRS, Tbk. sebesar Rp 270.000.000.000,00. Sebagian piutang tersebut (Rp 250.000.000.000,00) dijual kepada ABC, Ltd. sehingga hak tagih piutang tersebut berpindah tangan. Dari transaksi penjualan

tersebut, PT XYZ membukukan kerugian sebesar Rp 175.000.000.000,00 karena piutang hanya dijual dengan harga Rp 75.000.000.000,00. Kerugian tersebut dilaporkan/diperhitungkan PT XYZ dalam SPT Tahunan PPh Badan tahun 2002.

4. Pada tahun 2003, hak tagih/piutang ABC,Ltd pada PT TRS, Tbk. dikonversi menjadi saham dengan nilai nominal Rp 250.000.000.000,00. Akibat tindakan ini, stuktur permodalan PT TRS, Tbk.berubah secara drastis.

Dari rangkaian transaksi di muka, terdapat beberapa keuntungan yang dinikmati oleh PT XYZ dan kelompok usahanya. Keuntungan tersebut diantaranya:

1. PT XYZ dapat membebaskan kerugian dari luar usaha (sebagai akibat penjualan piutang) dalam SPT PPh-nya tanpa harus melalui prosedur penghapusan piutang ditentukan dalam UU PPh.
2. Pengkonversian hutang menjadi modal dengan nilai yang sama, dapat diartikan bahwa seluruh hak tagih dapat direalisasikan. Dengan demikian, ABC, Ltd. memperoleh keuntungan kotor sama besarnya dengan jumlah kerugian PT XYZ, sementara ABC, Ltd. tidak membayar pajak atas penghasilan tersebut.
3. Dengan pengkonversian hutang menjadi saham, PT TRS, Tbk. memiliki struktur permodalan yang jauh lebih sehat di mata investor di bursa, padahal sesungguhnya tidak setoran atau aliran masuk modal. PT TRS, Tbk. juga tidak perlu melakukan pengorbanan kas dalam rangka pelunasan hutang.

Dari uraian kasus di muka, terdapat *issue-issue* yang perlu dibahas yaitu:

1. *Issue* hubungan istimewa  
 Pada kasus yang diuraikan di muka, hubungan PT XYZ dengan PT TRS,Tbk jelas merupakan hubungan istimewa. Selain itu, adanya fakta bahwa jajaran pengurus ABC, Ltd. memiliki kesamaan nama dengan para pemegang saham dan/atau pengurus PT XYZ, patut diduga di antara pihak keduanya juga terdapat hubungan istimewa.
2. *Issue* penyalahgunaan (*abuse of*) *transfer pricing*  
 Dalam kasus yang diuraikan di muka, penjualan aktiva (piutang) dilakukan dengan harga jual yang sangat jauh dari nilai tercatatnya, sementara hak tagih

piutang tersebut pada kenyataannya dapat terealisasi sepenuhnya. Hal ini mengindikasikan adanya penyalahgunaan (*abuse of transfer pricing*).

3. *Issue pemanfaatan special purpose company*

Dalam transaksi seperti diuraikan di muka, keterlibatan ABC,Ltd. secara aktif sangat jelas terlihat. ABC,Ltd. adalah perusahaan yang berdomisili di British Virgin Islands (sebuah negara yang dikenal luas sebagai *tax haven*), tetapi terindikasi dikendalikan oleh para pemegang saham PT XYZ yang notabene adalah WPDN. ABC,Ltd. dipilih sebagai badan usaha yang akan menampung penghasilan dari rangkaian transaksi yang dilakukan. Dari skema tersebut nampak bahwa ABC,Ltd. adalah perusahaan yang sengaja didirikan di *tax haven country* untuk maksud tertentu (*special purpose company*).

4. *Issue adanya window dressing*

Berdasarkan fakta bahwa pihak-pihak yang terlibat dalam transaksi terindikasi kuat berada dalam satu pengendalian, secara substantif dapat dikatakan bahwa transaksi tersebut pada dasarnya tidak terjadi. Namun demikian, bagi PT TRS, Tbk., transaksi tersebut mampu mengubah struktur permodalannya menjadi terlihat jauh lebih sehat. Struktur permodalan yang sehat merupakan salah satu faktor yang dipertimbangkan para investor di bursa dalam menentukan pilihan investasinya. Dengan demikian, dapat dikatakan bahwa skema tersebut juga bertujuan untuk memperbaiki struktur permodalan PT TRS, Tbk. melalui transaksi yang secara substantif tidak terjadi.

Berdasarkan *issue-issue* disebutkan di muka, dari sudut pandang ilmu perpajakan dapat disimpulkan bahwa transaksi yang dilakukan PT XYZ beserta kelompok usahanya merupakan salah satu bentuk *abuse of transfer pricing*. Tindakan tersebut patut diduga dilakukan dalam rangka penghindaran pajak dan *window dressing*. Penghindaran pajak dilakukan dengan memanfaatkan *special purpose company* yang berdomisili di *tax haven country*.

Mengingat tidak adanya P3B antara pemerintah Indonesia dengan British Virgin Islands, ketentuan perpajakan yang dapat digunakan untuk mencegah penghindaran pajak tersebut adalah ketentuan domestik. Berdasarkan waktu terjadinya, ketentuan domestik yang dapat digunakan adalah:

1. Pasal 18 ayat (3) UU Nomor 17 Tahun 2000, tentang Perubahan Ketiga atas UU Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.

Dalam pasal ini diatur bahwa Dirjen Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan atau biaya sesuai dengan keadaan seandainya di antara para Wajib Pajak tersebut tidak terdapat hubungan istimewa. Mengingat transaksi dalam kasus di muka terindikasi melibatkan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa dan menggunakan harga yang tidak wajar, pasal ini sangat relevan untuk digunakan.

Namun demikian, ketentuan ini masih perlu dipertegas lagi dengan serangkaian aturan pelaksanaan. Dengan aturan pelaksanaan tersebut barulah penentuan harga yang wajar dengan berbagai pendekatan, misalnya, data pembanding, alokasi laba berdasar fungsi atau peran dapat diterapkan.

2. KMK Nomor 650/KMK.04/1994 tanggal 29 Desember 1994.

KMK ini dapat dirujuk dalam menangani kasus di atas terutama dalam pengidentifikasian *tax haven country*. Dalam kasus yang dibahas, transaksi yang dilakukan melibatkan badan usaha yang berdomisili di British Virgin Islands. Berdasarkan Lampiran KMK tersebut, British Virgin Islands adalah *tax haven country*.

3. Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-04/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993

Dalam SE Dirjen Pajak ini disebutkan beberapa pola atau modus penyalahgunaan *transfer pricing* yang biasanya dilakukan oleh pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa (dengan memanfaatkan keberadaan *tax haven countries*), berikut petunjuk penanganannya. Salah satu modus yang paling relevan dengan kasus yang dibahas adalah pembelian harta perusahaan oleh pemegang saham (pemilik) atau pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang lebih rendah dari harga pasar.

Berdasarkan ketentuan-ketentuan yang diuraikan di muka, terdapat beberapa catatan penting yang perlu diperhatikan yaitu:

1. Meskipun terdapat indikasi yang kuat adanya pemanfaatan *tax haven country* dan penyalahgunaan *transfer pricing* oleh pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa dalam kasus di muka, tidak serta merta dapat dilakukan

koreksi dan diterbitkan ketetapan pajak karena masih diperlukan bukti-bukti bahwa:

- a. pada saat transaksi terjadi (tahun pajak 2002), ABC, Ltd. telah memiliki hubungan istimewa dengan PT XYZ, dan
- b. dapat dibuktikan dengan jelas bahwa harga jual piutang yang direalisasikan tidak wajar.

Kedua hal tersebut mutlak diperlukan karena adanya hubungan istimewa dan ketidakwajaran harga baru dapat dibuktikan di tahun pajak 2003.

2. Untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak dengan modus seperti diuraikan di muka, peraturan yang ada masih perlu disempurnakan. Penyempurnaan dapat dilakukan dengan menambah ketentuan tentang kewajiban WP untuk menyampaikan (*declare*) informasi se jelas mungkin apabila terjadi transaksi yang signifikan dalam suatu tahun pajak, yang melibatkan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa dan/atau pihak-pihak yang merupakan penduduk *tax haven country*.

#### 4.3.2 Kasus PT Adaro Indonesia

Intisari informasi sehubungan kasus PT Adaro Indonesia (AI) adalah sebagai berikut:

1. Kasus PT AI mencuat karena dimuatnya artikel "Kita Punya Batu Bara, Tetangga Menanggung Laba" dalam Majalah Gatra Nomor 42 tanggal 30 Agustus 2007.
2. PT AI adalah WPDN dengan status PMA yang memiliki Kontrak Karya Pertambangan Umum (*Contract of Work/CoW*) di wilayah Kalimantan Selatan dengan bahan tambang Batubara (*coal*) dan telah berproduksi komersial. Hasil produksinya dijual ke Coaltrade, Singapore. Penjualan dilakukan melalui sebuah kontrak jangka panjang dengan harga jual yang jauh di bawah harga pasar.
3. Coaltrade adalah perusahaan afiliasi PT AI yang didirikan/berdomisili di Singapura. Coaltrade hanya memiliki sumber daya manusia yang sangat sedikit dan identitas serta riwayat kerjanya sangat diragukan.
4. Setiap tahun, rata-rata Coaltrade mampu menjual 10 juta ton batu bara dengan rincian 6 juta ton hasil produksi Adaro dan 4 juta ton hasil produksi

perusahaan lain. Dengan demikian 60% penjualan Coaltrade adalah penjualan batu bara yang berasal dari PT AI.

5. Laba bersih yang diperoleh kedua perusahaan, tersaji pada tabel di bawah.

Tabel 1.4 Perbandingan Laba Bersih PT AI dengan Coaltrade

Tahun Fiskal	Lab a Bersih PT AI (Dalam US \$)	Lab a Bersih Coaltrade (Dalam US \$)
2001	9,500,000.00	3,500,000,00
2002	14,000,000.00	17,080,000.00
2003	10,300,000.00	15,220,000.00
2004	17,100,000.00	28,490,000.00
2005 (sampai kuartal III)	39,400,000.00	42,400,000.00
Jumlah	90,300,000.00	106,690,000.00

Sumber: Majalah Gatra Nomor 42 tanggal 30 Agustus 2007 (diolah).

Dari rangkaian transaksi di muka, terdapat beberapa keuntungan yang dinikmati oleh PT AI dan kelompok usahanya. Keuntungan tersebut diantaranya:

1. Meskipun PT AI tidak menjual batubara langsung kepada konsumen akhir, PT AI (secara grup) tetap memperoleh keuntungan penuh, sama seperti penjualan langsung kepada kosumen akhir. Hal ini dapat terjadi karena Coaltrade adalah anak perusahaan PT Adaro yang keuntungannya akan dikonsolidasikan.
2. Dengan memanfaatkan Coaltrade yang berdomisili di Singapura, PT AI (secara grup) dapat melakukan penghematan pajak karena:
  - a. laba bersih yang diperoleh Coaltrade (secara kumulatif) lebih tinggi dari pada laba bersih PT AI, dan
  - b. tarif pajak efektif di Singapura lebih rendah dari Indonesia.

Penghematan pajak tersebut tidak terjadi apabila sebagian besar atau seluruh laba bersih dinikmati oleh PT AI di Indonesia.

Dari gambaran kasus PT AI yang diuraikan di muka, terdapat beberapa *issue* yang perlu dibahas yaitu:

1. *Issue* hubungan istimewa

Terdapat hubungan istimewa antara PT AI (WPDN) dengan Coaltrade yang berdomisili di Singapura. Hubungan istimewa tersebut terjadi karena, seperti diakui oleh pengurusnya, Coaltrade adalah anak perusahaan PT AI.

2. *Issue penyalahgunaan (abuse of) transfer pricing*

Adanya ketidakwajaran harga jual diindikasikan dari ditetapkannya harga jual (batu bara) yang jauh lebih rendah dari nilai pasar. Meskipun penjualan dilakukan dengan kontrak jangka panjang (yang memungkinkan terjadinya harga yang lebih rendah dari harga pasar), sewajarnya kontrak memuat *escape clause* bilamana terjadi perubahan harga yang sangat tajam.

3. *Issue pemanfaatan controlled foreign corporation*

Seperti diuraikan di muka, Coaltrade hanya memiliki sumber daya manusia yang sangat sedikit dengan identitas dan riwayat kerja sangat diragukan, tetapi kinerja keuangan yang sangat baik. Fakta tersebut tidak pelak mengarah pada kecurigaan bahwa Coaltrade yang berdomisili di Singapura, sebenarnya hanya *controlled foreign corporation (CFC)* yang dikendalikan oleh PT AI.

Berdasarkan *issue-issue* disebutkan di muka, dari sudut pandang ilmu perpajakan dapat disimpulkan bahwa penjualan batu bara PT AI kepada anak perusahaannya dengan harga lebih rendah dari pada harga pasar, merupakan salah satu bentuk *abuse of transfer pricing*. Tindakan tersebut patut diduga dilakukan dalam rangka penghindaran pajak. Penghindaran pajak dilakukan dengan memanfaatkan *controlled foreign company* yang berdomisili di Singapura yang notabene mengenakan pajak lebih rendah dari Indonesia.

Berdasarkan waktu terjadinya serta keterlibatan yurisdiksi pemajakan asing, ketentuan perpajakan yang dapat digunakan untuk mencegah penghindaran pajak tersebut adalah ketentuan domestik dan P3B antara pemerintah Indonesia dengan Singapura. Ketentuan domestik dimaksud adalah:

1. Pasal 18 ayat (3) UU Nomor 17 Tahun 2000, tentang Perubahan Ketiga atas UU Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan.

Dalam pasal ini diatur bahwa Dirjen Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan atau biaya sesuai dengan keadaan seandainya di antara para Wajib Pajak tersebut tidak terdapat hubungan istimewa. Mengingat transaksi dalam kasus di muka jelas-jelas melibatkan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa dan menggunakan harga yang tidak wajar, pasal ini sangat relevan untuk digunakan.

2. Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-04/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993

Dalam SE Dirjen Pajak ini disebutkan beberapa pola atau modus penyalahgunaan *transfer pricing* yang dapat dilakukan oleh WPDN yang memiliki hubungan istimewa dengan WP yang berdomisili di negara-negara yang tidak mengenakan pajak atau mengenakan pajak lebih rendah dari Indonesia/*tax haven countries*. Salah satu pola yang paling relevan dengan kasus yang dibahas adalah penjualan melalui pihak yang tidak mempunyai substansi usaha dengan harga yang lebih rendah dari harga pasar.

Sementara itu, ketentuan dalam P3B antara pemerintah Indonesia dengan Singapura yang dapat digunakan adalah pasal (*article*) 9. Pasal ini pada dasarnya mengatur pengakuan dan pemajakan atas penghasilan yang diperoleh *associated enterprise* apabila transaksi yang dilakukan mencerminkan suatu ketidakwajaran. Dalam kasus yang dibahas di muka, PT AI (WPDN Indonesia) dan Coaltrade (WPDN Singapura) adalah *associated enterprise* dan transaksi yang terjadi diantara mereka mencerminkan ketidakwajaran. Dengan demikian, otoritas pajak Indonesia berhak menetapkan sebagian penghasilan Coaltrade menjadi penghasilan PT AI sekaligus mengenakan pajak atas penghasilan tersebut di Indonesia. Namun demikian, perlu diingat bahwa tindakan tersebut akan menyebabkan ketidakadilan bilamana atas penghasilan yang telah diakui Coaltrade dan dipajaki di Singapura tidak dilakukan penyesuaian. Untuk itu, sesuai dengan Pasal 25 P3B antara pemerintah Indonesia dengan Singapura, Coaltrade berhak memperoleh *corresponding adjustment* setelah dilakukan perundingan antara otoritas pajak kedua negara.

Berdasarkan uraian kasus PT AI, terdapat beberapa catatan penting yaitu:

1. Dalam kasus yang dibahas, *CFC* yang dimanfaatkan tidak berdomisili di negara yang jelas-jelas dinyatakan sebagai *tax haven* sebagaimana tersebut dalam Lampiran KMK Nomor 650/KMK.04/1994 tanggal 29 Desember 1994. *CFC* yang dimanfaatkan cukup berdomisili di negara yang mengenakan pajak lebih rendah dari Indonesia, dalam hal ini Singapura. Dengan demikian, motif penghindaran pajak yang dilakukan akan tersamarkan sebagaimana pernyataan salah satu pengurus PT AI dalam kasus di muka.

2. Dalam kasus yang dibahas, penetapan harga jual dilakukan melalui sebuah kontrak jangka panjang. Dengan kontrak tersebut, harga jual yang tidak wajar tersebut seolah-olah memiliki dasar hukum dan penyalahgunaan *transfer pricing* yang terjadi dapat ditutupi.
3. Untuk mencegah penghindaran pajak dengan skema yang telah diuraikan di muka perlu dilakukan penyempurnaan ketentuan tentang *tax haven country*, baik pengidentifikasian maupun pencegahan pemanfaatannya. Penyempurnaan tersebut diperlukan mengingat keberadaa *tax haven country* ternyata dapat disubstitusikan dengan *normal tax country*, sepanjang negara yang disebut terakhir tersebut mengenakan pajak lebih rendah dari Indonesia.
4. Penyalahgunaan *transfer pricing* biasanya dilakukan dengan rapi, sehingga untuk mengungkapnya diperlukan metode-metode yang lebih menyeluruh seperti analisa fungsi perusahaan. Dengan metode tersebut, selimut formal yang menutupi sebuah praktik penyalahgunaan *transfer pricing* dapat disingkap dengan menunjukkan substansi yang sesungguhnya terjadi.

## BAB 5

### KESIMPULAN DAN SARAN

#### 5.1 Kesimpulan

Berdasarkan uraian serta mempertimbangkan contoh kasus yang dibahas pada Bab 4, dapat diambil beberapa kesimpulan berikut ini:

1. Pengidentifikasian *tax haven country* atau *low tax regime* berdasarkan ketentuan perpajakan Indonesia terbagi dalam tiga periode, yaitu:

a. Periode sebelum 1 Januari 1995

Dalam periode ini pengidentifikasian *tax haven country* dilakukan dengan menerapkan kriteria-kriteria objektif.

b. Periode 1 Januari 1995 sampai dengan 31 Desember 2008

Dalam periode ini pengidentifikasian *tax haven country* dilakukan dengan menerapkan kriteria-kriteria objektif ditunjang dengan Sistem Daftar.

c. Periode setelah 31 Desember 2008

Dalam periode ini pengidentifikasian *tax haven country* kembali dilakukan dengan menerapkan kriteria-kriteria objektif.

Namun demikian, apapun cara yang digunakan, pengidentifikasian yang dilakukan masih kurang memadai karena masih terdapat yurisdiksi pemajakan yang seharusnya termasuk *tax haven* atau *low tax regime* yang tidak teridentifikasi. Hal ini mengindikasikan masih terbukanya peluang untuk melakukan penghindaran pajak karena pemanfaatan *tax haven country* dapat disubstitusikan dengan negara lain (yang mengenakan pajak lebih rendah dari Indonesia tetapi tidak dikategorikan sebagai *tax haven*)

2. Dalam sistem perundang-undangan pajak Indonesia, terdapat peraturan domestik dan peraturan internasional berupa Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) yang dapat didayagunakan untuk mencegah penghindaran pajak dengan memanfaatkan keberadaan *tax haven country* atau *low tax regime*. Namun demikian, peraturan-peraturan tersebut masih belum efektif mencegah penghindaran pajak yang terjadi mengingat:

a. dalam peraturan yang tidak secara khusus berkaitan dengan pemanfaatan *tax haven country* atau *low tax regime* seperti peraturan tentang *transfer*

*pricing, thin capitalization*, dan penentuan *beneficial ownership*, masih belum tersedia aturan pelaksanaan yang lebih jelas.

- b. dalam peraturan yang secara khusus dikaitkan dengan keberadaan *tax haven country* (dalam hal ini peraturan tentang perusahaan asing terkendali (*controlled foreign company/CFC Rules*), baik yang telah dan tengah berlaku, terdapat ketidaktepatan dalam:

- ❖ pendefinisian/penentuan *controlled foreign company (CFC)* yang menjadi target aturan,
- ❖ penentuan (jenis) penghasilan yang menjadi target aturan, dan
- ❖ penghitungan (jumlah) penghasilan yang harus diatribusikan.

- c. dalam P3B yang telah ditandatangani, ketentuan tentang *limitation benefit* tambahan (untuk praktik dan transaksi tertentu), hanya terdapat pada sebagian kecil P3B.

Selain itu, ketentuan tentang pertukaran informasi dalam P3B tidak pernah dilakukan dievaluasi secara layak.

## 5.2 Saran-saran

Berdasarkan kesimpulan-kesimpulan pada butir 5.1, untuk mencegah dan membatasi pemanfaatan *tax haven countries* atau *low tax regimes* untuk tujuan penghindaran pajak, dipandang perlu dilakukan hal-hal berikut:

1. Penyempurnaan terhadap ketentuan tentang pengidentifikasian *tax haven country* atau *low tax regime*, terutama menyangkut kriteria pengenaan pajak yang lebih rendah dari Indonesia. Penentuan pajak yang lebih rendah dari Indonesia sebaiknya didasarkan pada beban pajak yang nyata-nyata harus ditanggung di luar negeri (*actual tax burden*), bukan sekedar tarif nominalnya. Selain itu, untuk memudahkan aparat pajak maupun Wajib Pajak dalam pengidentifikasiannya, otoritas pajak Indonesia disarankan menyusun Daftar Negara-negara yang dikategorikan sebagai *tax haven country* atau *low tax Regime*. Daftar tersebut juga harus secara terus-menerus dimutakhirkan (*continously up dated*).
2. Penyempurnaan terhadap *CFC Rules* yang berlaku saat ini, terutama berkenaan dengan:

- a. Penentuan *CFC* yang menjadi target aturan.
    - ❖ Ketentuan adanya pengendalian WPDN pada perusahaan di luar negeri sebaiknya juga menggunakan pendekatan *de facto*, dengan demikian adanya kepemilikan WPDN yang kurang dari 50% tetapi merupakan kepemilikan mayoritas, dapat digunakan untuk menentukan bahwa perusahaan asing tersebut adalah *CFC* yang menjadi target aturan.
    - ❖ Ketentuan tentang kepemilikan secara bersama-sama oleh WPDN harus disertai dengan ketentuan jumlah tertentu WPDN yang bersama-sama tersebut (misalnya 5 WPDN), atau disertai dengan ketentuan bahwa WPDN yang bersama-sama tersebut memiliki hubungan istimewa.
  - b. Penentuan jenis penghasilan yang menjadi target aturan.  
 Penentuan jenis penghasilan yang menjadi target aturan sebaiknya dilakukan dengan menggabungkan pendekatan entitas dan pendekatan transaksional sebagaimana yang dilakukan oleh banyak negara-negara yang menerapkan *CFC Rules*.
  - c. Penghitungan penghasilan yang akan diatribusikan  
 Negara yang menganut sistem *worldwide taxation*, senantiasa menjaga prinsip *capital export neutrality*. Dengan demikian, penghitungan penghasilan yang harus diatribusikan ke dalam negeri sebaiknya dihitung sesuai dengan aturan yang berlaku di dalam negeri.
3. Segera dilakukan penyempurnaan, baik berupa revisi maupun penerbitan aturan pelaksanaan yang terinci, terhadap peraturan anti penghindaran pajak lainnya seperti peraturan tentang *thin capitalization* dan peraturan tentang *transfer pricing*, sehingga penerapannya dapat dipertanggungjawabkan.
  4. Melakukan evaluasi secara berkala dan bilamana perlu merenegosiasikan P3B yang berlaku dalam rangka menyempurnakan ketentuan-ketentuan yang ada, terutama ketentuan yang berkaitan dengan *limitation benefit*.
  5. Pemerintah Indonesia, harus tanggap akan perubahan sistem keuangan global yang tengah terjadi serta memanfaatkan momentum tersebut untuk segera menjalin kerja sama perpajakan internasional dalam bentuk Perjanjian

Pertukaran Informasi Perpajakan (*Tax Information Exchange Agreements/ TIEAs* atau *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*).

6. Melakukan diskusi yang mendalam dengan para praktisi dan akademisi di bidang perpajakan yang memiliki pengalaman atau kajian yang mendalam, untuk menciptakan kebijakan pajak termasuk kebijakan tentang anti penghindaran pajak yang tepat sasaran (efektif), mudah dilaksanakan (efisien), berbiaya murah (ekonomis) dan dapat dipertanggungjawabkan.



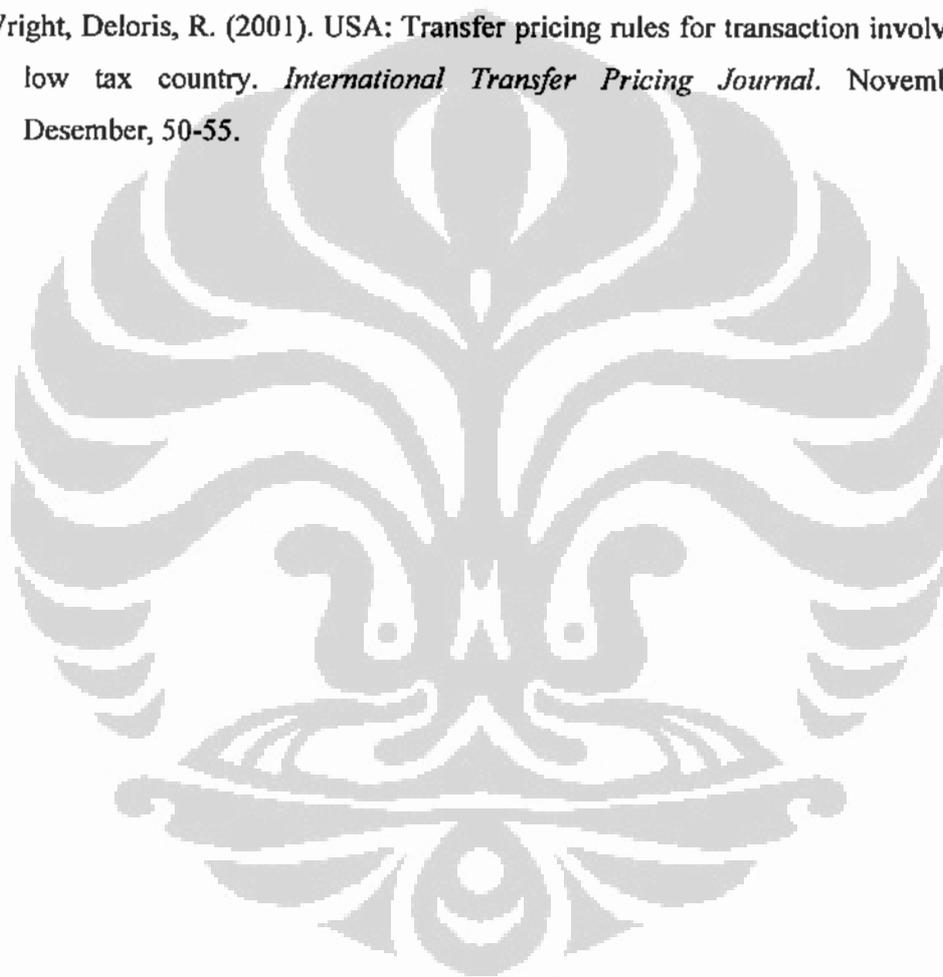
## DAFTAR REFERENSI

- Arnold, Brian.J. & Dibout, Patrick. (2001, September). *Limit the use of low tax regimes*. General report presented at 54<sup>th</sup> Congress of International Fiscal Association, Paris.
- Australian Taxation Office. (2009). *Tax information exchange agreement-overview*. <http://www.ato.gov.au/htm>
- Boos, Monica. (2003). *International Transfer Pricing: The valuation of Intangible Assets*. The Hague: Kluwer Law International.
- Cooper, D.R. & Schindler, P.S. (1998). *Business research methods* (6<sup>th</sup> ed.). Singapore: Irwin-McGraw-Hill.
- Darussalam, & Septriadi, D. (2007, November). Advance pricing agreement sebagai suatu alternatif pemecahan sengketa transfer pricing. *Inside Tax*, 14.
- Darussalam, Septriadi, D. & Slamet, I. (2007, November). Abuse of transfer pricing melalui tax haven countries. *Inside Tax*, 24-27.
- Darussalam, & Septriadi, D. (2008). *Konsep dan aplikasi cross-border transfer pricing untuk tujuan perpajakan*. Jakarta: PT Dimensi Internasioanal Tax).
- Departemen Keuangan Republik Indonesia. (1994). *Keputusan menteri keuangan nomor 650/PMK.04/1994 tanggal 29 Desember 1994 tentang penetapan saat diperolehnya dividen atas penyertaan modal pada badan usaha di luar negeri yang sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek*. Jakarta; Author.
- Departemen Keuangan Republik Indonesia. (2008). *Peraturan menteri keuangan nomor 256/PMK.03/2008 tanggal 31 Desember 2008 tentang penetapan saat diperolehnya dividen oleh wajib pajak dalam negeri atas penyertaan modal pada badan usaha di luar negeri selain yang menjual sahamnya di bursa efek*. Jakarta; Author.
- Direktorat Jenderal Pajak Departemen Keuangan Republik Indonesia. (1993). *Keputusan direktur jenderal pajak nomor KEP-01/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993, tentang pedoman pemeriksaan pajak terhadap wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa*. Jakarta; Author.
- Direktorat Jenderal Pajak Departemen Keuangan Republik Indonesia. (1993). *Surat edaran direktur jenderal pajak nomor SE-04/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret*

- 1993 tentang petunjuk penanganan kasus-kasus transfer pricing (seri TP-1). Jakarta; Author.
- Direktorat Jenderal Pajak Departemen Keuangan Republik Indonesia. (2002). *Keputusan direktur jenderal pajak nomor KEP-173/PJ./2002 tanggal 22 Mei 2002, tentang pedoman standar gaji karyawan asing*. Jakarta; Author.
- Direktorat Jenderal Pajak Departemen Keuangan Republik Indonesia. (2008). *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*. Jakarta; Author.
- Douvier, Piere-Jean (2001). France: Transfer pricing rules for transaction involving low tax country (France). *International Transfer Pricing Journal*. November/ Desember, 327-332.
- Friel, D. (2001, September). *UK: Limit the use of low tax regimes*. National report presented at 54<sup>th</sup> Congress of International Fiscal Association, Paris.
- Gilbert, Bruno. (2005). "France: Consolidating and Developing the French Advance Pricing Agreement". *IBFD Internatioanal Transfer Pricing Journal*, Februari 2005, 56.
- Giuliano, S. (2001, September). *Italy: Limit the use of low tax regimes*. National report presented at 54<sup>th</sup> Congress of International Fiscal Association, Paris.
- Gunadi. (2007). *Pajak internasional (edisi revisi)*. Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.
- Hutagaol, John dan Tobing, Wilson. (2007, September). SAAR & GAAR dalam menangkal penghindaran pajak. *Inside Tax*, 16-18.
- Irawan, P. (2006). *Penelitian kualitatif dan kuantitatif untuk ilmu-ilmu sosial*. Jakarta: DIA FISIP UI.
- Kristanto, P. (2007, November). Harmful tax competition. *Inside Tax*, 38-41.
- Larking, Barry. (2005). Tax haven country. Dalam *International tax glossary* (vol.I hal. 403). Paris: International Beureu for Fiscal Documentation.
- Moore, M.L. & Outslay, E. (2000). *US tax spects of doing business abroad* (Fifth edition). New York: AICPA.

- Niven, Joe. (2001, September). *Australia: Limit the use of low tax regimes*. National report presented at 54<sup>th</sup> Congress of International Fiscal Association, Paris.
- Organisation for Economic Cooperation and Development. (1987). *Issues in international tax avoidance and tax evasion*. Paris: Author.
- Organisation for Economic Cooperation and Development. (2009). *Tax information exchange agreements (TIEAS)*. <http://www.oecd.org/dataoecd/pdf>
- Orlov, Mykola. (2004, Januari-Desember). *The concept of tax haven: A legal analysis*. *Intertax*, 96.
- Republik Indonesia. (2008). *Undang-undang nomor 36 tahun 2008 tanggal 23 september 2008 tentang perubahan keempat atas undang-undang nomor 7 tahun 1983 tentang pajak penghasilan*. Jakarta; Author.
- Republik Indonesia. (1991). *Agreement between the government of the republic of Indonesia and the government of Malaysia for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income*. Jakarta; Author.
- Republik Indonesia. (1993). *Agreement between the government of the republic of Indonesia and the government of united kingdom of great britain and northern ireland for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and capital gains*. Jakarta; Author.
- Republik Indonesia. (1993). *Agreement between the republic of Indonesia and the grand duchy of luxemburg for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital*. Jakarta; Author.
- Rogers, J.E. & Lemanowicz, E.P. (2001, September). *USA: Limit the use of low tax regimes*. National report presented at 54<sup>th</sup> Congress of International Fiscal Association, Paris.
- Sekaran, Uma. (2003). *Research methods for business: A skill-building approach* (4<sup>th</sup> ed.). USA: John Willey & Sons, Inc.
- Slamet, Indrayagus. (2007, September). Tax Planning, Tax Avoidance, dan Tax Evasion di Mata Perpajakan Indonesia. *Inside Tax*, 8-10.

- Tasuko, Honjo. (2001, September). *Japan: Limit the use of low tax regimes*. National report presented at 54<sup>th</sup> Congress of International Fiscal Association, Paris.
- Tim Redaksi (2007, August 30). Kita Punya Batu Bara, Tetangga Menangguk Laba. *Gatra*, 15-27.
- Wilkie, J. Scott. (2001). Canada: Transfer pricing rules for transaction involving low tax country. *International Transfer Pricing Journal*. November/Desember, 31-34.
- Wright, Deloris, R. (2001). USA: Transfer pricing rules for transaction involving low tax country. *International Transfer Pricing Journal*. November/Desember, 50-55.



TENTANG

PENETAPAN SAAT DIPEROLEHNYA DIVIDEN ATAS PENYERTAAN MODAL PADA BADAN USAHA DI LUAR NEGERI  
YANG SAHAMNYA TIDAK DIPERDAGANGKAN DI BURSA EFEK

MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA,

Menimbang :

- a. bahwa sesuai dengan Pasal 18 ayat (2) Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 10 Tahun 1994, Menteri Keuangan berwenang menetapkan saat diperolehnya dividen oleh Wajib Pajak dalam negeri atas penyertaan modal pada badan usaha di luar negeri yang sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek;
- b. bahwa penangguhan pembagian laba atas penyertaan pada badan usaha di luar negeri untuk waktu yang tidak terbatas dapat dipakai untuk menghindari pemenuhan kewajiban pembayaran Pajak Penghasilan;
- c. bahwa sehubungan dengan hal tersebut di atas dan untuk mencegah penghindaran pemenuhan kewajiban pembayaran Pajak Penghasilan, dipandang perlu untuk menetapkan saat diperolehnya dividen oleh Wajib Pajak dalam negeri atas penyertaan modal pada badan usaha di luar negeri yang sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek, dengan Keputusan Menteri Keuangan;

Mengingat :

1. Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Tahun 1983 Nomor 49, Tambahan Lembaran Negara Nomor 3262), sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 9 Tahun 1994 tentang Perubahan atas Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Tahun 1994 Nomor 59, Tambahan Lembaran Negara Nomor 3566);
2. Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Tahun 1983 Nomor 50, Tambahan Lembaran Negara Nomor 3263), sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 7 Tahun 1991 tentang Perubahan atas Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Tahun 1991 Nomor 93, Tambahan Lembaran Negara Nomor 3459) dan dengan Undang-undang Nomor 10 Tahun 1994 tentang Perubahan atas Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 7 Tahun 1991 (Lembaran Negara Tahun 1994 Nomor 60, Tambahan Lembaran Negara Tahun 3567);
3. Keputusan Presiden Nomor 96/M Tahun 1993 tentang Pembentukan Kabinet Pembangunan VI;

MEMUTUSKAN :

Menetapkan :

KEPUTUSAN MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA TENTANG PENETAPAN SAAT DIPEROLEHNYA DIVIDEN ATAS PENYERTAAN MODAL PADA BADAN USAHA DI LUAR NEGERI YANG SAHAMNYA TIDAK DIPERDAGANGKAN DI BURSA EFEK

Pasal 1

- (1) Untuk keperluan penghitungan Pajak Penghasilan, saat diperolehnya dividen oleh Wajib Pajak dalam negeri atas penyertaan modal pada badan usaha di luar negeri yang sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek, ditetapkan pada bulan keempat setelah berakhirnya batas waktu kewajiban penyampaian surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan badan usaha di luar negeri tersebut untuk tahun pajak yang bersangkutan.
- (2) Apabila tidak ada ketentuan batas waktu penyampaian surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) atau tidak ada kewajiban penyampaian surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan, saat diperolehnya dividen ditetapkan pada bulan ketujuh setelah tahun pajak berakhir.

Pasal 2

Wajib Pajak dalam negeri sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 adalah Wajib Pajak yang :

- a. memiliki sekurang-kurangnya 50% (limapuluh persen) dari jumlah saham yang disetor pada badan usaha di luar negeri; atau
- b. secara bersama-sama dengan Wajib Pajak dalam negeri lainnya memiliki sekurang-kurangnya 50% (limapuluh persen) dari jumlah saham yang disetor pada badan usaha di luar negeri.

#### Pasal 3

Badan usaha di luar negeri sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 dan Pasal 2 adalah badan usaha yang bertempat kedudukan di negara atau tempat seperti tersebut dalam lampiran Keputusan ini.

#### Pasal 4

- (1) Wajib Pajak dalam negeri sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 wajib menghitung dividen yang menjadi haknya terhadap laba setelah pajak sebanding dengan penyertaannya pada badan usaha di luar negeri sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3.
- (2) Dividen sebagaimana dimaksud pada ayat (1) wajib dilaporkan oleh Wajib Pajak dalam negeri dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan untuk tahun pajak saat dividen tersebut dianggap diperoleh sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1.
- (3) Apabila kemudian terjadi pembagian dividen dalam jumlah yang melebihi dividen sebagaimana dimaksud pada ayat (1), maka kelebihan jumlah tersebut wajib dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan pada tahun pajak dibagikannya dividen tersebut.

#### Pasal 5

- (1) Penghitungan dividen sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 tidak dilakukan apabila sebelum jangka waktu sebagaimana tersebut dalam Pasal 1, badan usaha di luar negeri dimaksud sudah membagikan dividen yang menjadi hak Wajib Pajak.
- (2) Apabila kemudian terjadi pembagian dividen selain dividen sebagaimana dimaksud pada ayat (1), maka dividen tersebut wajib dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan pada tahun pajak dibagikannya dividen tersebut.

#### Pasal 6

- (1) Pajak atas dividen yang telah dibayar atau dipotong di luar negeri dapat dikreditkan untuk keperluan penghitungan Pajak Penghasilan sesuai dengan ketentuan Pasal 24 Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 10 Tahun 1994.
- (2) Dalam hal terjadi pembagian dividen yang saat perolehannya telah ditetapkan sesuai dengan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1, pajak yang dibayar atau dipotong di luar negeri atas dividen tersebut dikreditkan pada tahun pajak dibayar atau dipotongnya pajak tersebut sesuai dengan ketentuan Pasal 24 Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 10 Tahun 1994.

#### Pasal 7

Ketentuan lebih lanjut mengenai pelaksanaan Keputusan ini ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak.

#### Pasal 8

Keputusan Menteri Keuangan ini mulai berlaku pada tanggal 1 Januari 1995.

Agar setiap orang mengetahuinya, memerintahkan pengumuman Keputusan ini dengan penempatannya dalam Berita Negara Republik Indonesia.

---

Ditetapkan di Jakarta  
pada tanggal 29 Desember 1994  
MENTERI KEUANGAN,

ttd

MAR'IE MUHAMMAD



TENTANG

PENETAPAN SAAT DIPEROLEHNYA DIVIDEN OLEH WAJIB PAJAK DALAM NEGERI  
ATAS PENYERTAAN MODAL PADA BADAN USAHA DI LUAR NEGERI SELAIN  
BADAN USAHA YANG MENJUAL SAHAMNYA DI BURSA EFEK

MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA,

Menimbang :

bahwa dalam rangka melaksanakan ketentuan Pasal 18 ayat (2) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, perlu menetapkan Peraturan Menteri Keuangan tentang Penetapan Saat Diperolehnya Dividen Oleh Wajib Pajak Dalam Negeri Atas Penyertaan Modal Pada Badan Usaha di Luar Negeri Selain Badan Usaha yang Menjual Sahamnya di Bursa Efek;

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 28 Tahun 2007 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2007 Nomor 85, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4740);
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 4983);
3. Keputusan Presiden Nomor 20/P Tahun 2005;

MEMUTUSKAN:

Menetapkan :

PERATURAN MENTERI KEUANGAN TENTANG PENETAPAN SAAT DIPEROLEHNYA DIVIDEN OLEH WAJIB PAJAK DALAM NEGERI ATAS PENYERTAAN MODAL PADA BADAN USAHA DI LUAR NEGERI SELAIN BADAN USAHA YANG MENJUAL SAHAMNYA DI BURSA EFEK.

Pasal 1

Saat diperolehnya dividen oleh Wajib Pajak dalam negeri atas penyertaan modal pada badan usaha di luar negeri selain badan usaha yang menjual sahamnya di bursa efek adalah:

- a. pada bulan keempat setelah berakhirnya batas waktu kewajiban penyampaian surat pemberitahuan tahunan Pajak Penghasilan badan usaha di luar negeri tersebut untuk tahun pajak yang bersangkutan; atau
- b. pada bulan ketujuh setelah tahun pajak berakhir apabila badan usaha di luar negeri tersebut tidak memiliki kewajiban untuk menyampaikan surat pemberitahuan tahunan Pajak Penghasilan atau tidak ada ketentuan batas waktu penyampaian surat pemberitahuan tahunan Pajak Penghasilan.

Pasal 2

Wajib Pajak dalam negeri sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 adalah Wajib Pajak dalam negeri yang:

- a. memiliki penyertaan modal paling rendah 50% (lima puluh persen) dari jumlah saham yang disetor pada badan usaha di luar negeri; atau
- b. secara bersama-sama dengan Wajib Pajak dalam negeri lainnya memiliki penyertaan modal paling rendah 50% (lima puluh persen) dari jumlah saham yang disetor pada badan usaha di luar negeri.

Pasal 3

- (1) Besarnya dividen yang wajib dihitung oleh Wajib Pajak dalam negeri sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 adalah sebesar jumlah dividen yang menjadi haknya terhadap laba setelah pajak yang sebanding dengan penyertaannya pada badan usaha di luar negeri selain badan usaha yang menjual sahamnya di bursa efek.
- (2) Ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) tidak berlaku apabila sebelum batas waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1, badan usaha di luar negeri dimaksud sudah membagikan dividen yang menjadi hak Wajib Pajak.
- (3) Dividen sebagaimana dimaksud pada ayat (1) atau pada ayat (2) wajib dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan untuk tahun pajak saat dividen tersebut dianggap diperoleh.

#### Pasal 4

- (1) Dalam hal Wajib Pajak dalam negeri sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 menerima pembagian dividen dalam jumlah yang melebihi jumlah dividen yang dilaporkan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1), atas kelebihan jumlah dividen tersebut wajib dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan pada tahun pajak dibagikannya dividen tersebut.
- (2) Dalam hal Wajib Pajak dalam negeri menerima pembagian dividen selain dividen sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (1), dividen tersebut wajib dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan pada tahun pajak dibagikannya dividen tersebut.

#### Pasal 5

- (1) Pajak atas dividen yang telah dibayar atau dipotong di luar negeri dapat dikreditkan sesuai dengan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 24 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008.
- (2) Pengkreditan pajak yang dibayar atau dipotong sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dilakukan pada tahun pajak dibayarnya atau dipotongnya pajak tersebut.

#### Pasal 6

Ketentuan mengenai:

- a. tata cara pelaporan penerimaan dividen dari luar negeri sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1;
- b. tata cara perhitungan besarnya pajak yang harus dibayar oleh Wajib Pajak dalam negeri sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2; dan
- c. tata cara pengkreditan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5, diatur dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak.

#### Pasal 7

Pada saat Peraturan Menteri Keuangan ini mulai berlaku, Keputusan Menteri Keuangan Nomor 650/KMK.04/1994 tentang Penetapan Saat Diperolehnya Dividen Atas Penyertaan Modal Pada Badan Usaha di Luar negeri yang Sahamnya Tidak Diperdagangkan di Bursa Efek, dicabut dan dinyatakan tidak berlaku.

#### Pasal 8

Peraturan Menteri Keuangan ini mulai berlaku pada tanggal 1 Januari 2009.

Agar setiap orang mengetahuinya, memerintahkan pengumuman Peraturan Menteri Keuangan ini dengan penempatannya dalam Berita Negara Republik Indonesia.

Ditetapkan di Jakarta  
pada tanggal 31 Desember 2008  
MENTERI KEUANGAN

ttd.

SRI MULYANI INDRAWATI

TENTANG

PEDOMAN PEMERIKSAAN PAJAK TERHADAP WAJIB PAJAK YANG MEMPUNYAI HUBUNGAN ISTIMEWA

DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

Menimbang :

- a. bahwa dalam rangka melaksanakan tugas pemungutan pajak, Direktur Jenderal Pajak diberi wewenang untuk melaksanakan pemeriksaan pajak guna keperluan penetapan pajak yang terhutang dan/atau keperluan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan;
- b. bahwa tata cara pemeriksaan di bidang perpajakan sebagaimana diatur dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor : Kep-01/PJ.7/1990 tanggal 15 Nopember 1990 belum mencakup tata cara pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak Lainnya;
- c. bahwa oleh karena itu di pandang perlu untuk mengatur tata cara pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak Lainnya, dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak;

Mengingat :

1. Pasal 29 Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara R.I. Tahun 1983 Nomor 49, Tambahan Lembaran Negara R.I. Nomor 3262);
2. Pasal 11 Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 1986 tentang Tata Cara Pemeriksaan di Bidang Perpajakan (Lembaran Negara R.I. Tahun 1986 Nomor 46 Tambahan Lembaran Negara R.I. Nomor 3339);

MEMUTUSKAN :

Menetapkan :

KEPUTUSAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK TENTANG PEDOMAN PEMERIKSAAN PAJAK TERHADAP WAJIB PAJAK YANG MEMPUNYAI HUBUNGAN ISTIMEWA

Pasal 1

Menetapkan Pedoman Pemeriksaan Pajak sebagaimana tercantum dalam Lampiran Keputusan ini sebagai pedoman pelaksanaan dan tata cara pemeriksaan dibidang perpajakan terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa, sebagai tambahan atas Pedoman Pemeriksaan Pajak sebagaimana diatur dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor : Kep-01/PJ.7/1990 tanggal 15 Nopember 1990.

Pasal 2

Keputusan ini mulai berlaku pada tanggal ditetapkan.

Ditetapkan di JAKARTA  
Pada Tanggal 9 Maret 1993  
DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

tttd

Drs. MAR'IE MUHAMMAD

9 Maret 1993

SURAT EDARAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK  
NOMOR SE - 04/PJ.7/1993

TENTANG

PETUNJUK PENANGANAN KASUS-KASUS TRANSFER PRICING (SERI TP - 1)

DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

Sebagaimana dimaklumi bahwa dalam Pasal 18 ayat (2) dan (3) UU PPh 1984 beserta penjelasannya dan Pasal 2 ayat (1) dan (2) UU PPN 1984 beserta penjelasannya diatur wewenang Direktur Jenderal Pajak untuk mengatur lebih lanjut mengenai perlakuan perpajakan atas transaksi antar Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa. Ketentuan tersebut berkaitan pula dengan Pasal 5 ayat (1) dan (2) serta Pasal 9 ayat (1) huruf e UU PPh 1984.

Hubungan istimewa antara Wajib Pajak Badan dapat terjadi karena pemilikan atau penguasaan modal saham suatu badan oleh badan lainnya sebanyak 25% atau lebih, atau antara beberapa badan yang 25% atau lebih sahamnya dimiliki oleh suatu badan. Sedangkan untuk Wajib Pajak Perseorangan hubungan istimewa dapat terjadi karena hubungan keluarga sedarah atau semenda dalam garis lurus atau kesamping satu derajat. Hubungan istimewa antara Wajib Pajak Perseorangan dianggap terjadi misalnya antara ayah, ibu, anak, saudara (kandung), mertua, anak tiri dan ipar. Hubungan istimewa dimaksud dapat mengakibatkan kekurang-wajaran harga, biaya atau imbalan lain yang direalisasikan dalam suatu transaksi usaha.

Secara universal transaksi antar Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut dikenal dengan istilah transfer pricing. Hal ini dapat mengakibatkan terjadinya pengalihan penghasilan atau dasar pengenaan pajak dan/atau biaya dari satu Wajib Pajak ke Wajib Pajak lainnya, yang dapat direayasa untuk menekan keseluruhan jumlah pajak terhutang atas Wajib Pajak-Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut.

Kekurang-wajaran sebagaimana tersebut di atas dapat terjadi pada :

- (1) Harga penjualan;
- (2) Harga pembelian;
- (3) Alokasi biaya administrasi dan umum (overhead cost);
- (4) Pembebanan bunga atas pemberian pinjaman oleh pemegang saham (shareholder loan)
- (5) Pembayaran komisi, lisensi, franchise, sewa, royalti, imbalan atas jasa manajemen, imbalan atas jasa teknik dan imbalan atas jasa lainnya;
- (6) Pembelian harta perusahaan oleh pemegang saham (pemilik) atau pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang lebih rendah dari harga pasar;
- (7) Penjualan kepada pihak luar negeri melalui pihak ketiga yang kurang/tidak mempunyai substansi usaha (misalnya dummy company, letter box company atau re-invoicing center).

Perlu disadari bahwa dengan perkembangan dunia usaha yang demikian cepat, yang sering kali bersifat transnasional dan diperkenalkannya produk dan metode usaha baru yang semula belum dikenal dalam bidang usaha (misalnya dalam bidang keuangan dan perbankan), maka bentuk dan variasi transfer pricing dapat tidak terbatas. Namun demikian dengan pengaturan lebih lanjut ketentuan tentang transaksi antar Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa diharap dapat meminimalkan atau mengurangi praktek penghindaran/penyelundupan pajak dengan rekayasa transfer pricing tersebut.

Perlu ditegaskan pula bahwa Transfer Pricing dapat terjadi antar Wajib Pajak Dalam Negeri atau antara Wajib Pajak Dalam Negeri dengan pihak Luar Negeri, terutama yang berkedudukan di Tax Haven Countries (Negara yang tidak memungut/memungut pajak lebih rendah dari Indonesia). Terhadap transaksi antar Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut, undang-undang perpajakan kita menganut azas *substance over form rule*.

Untuk memudahkan bagi Saudara dalam menangani kasus-kasus Transfer Pricing atau yang mengandung indikasi adanya Transfer Pricing, di bawah ini disampaikan beberapa contoh dari kasus dimaksud beserta perlakuan perpajakannya.

- (1) Kekurang-wajaran harga penjualan

Contoh 1 :

PT. A memiliki 25% saham PT. B. Atas penyerahan barang PT. A ke PT. B, PT. A membebankan harga jual Rp. 160,- per unit, berbeda dengan harga yang diperhitungkan atas penyerahan barang yang sama kepada PT. X (tidak ada hubungan istimewa) yaitu Rp. 200,- per unit.

**Perlakuan Perpajakan :**

Dalam contoh tersebut, harga pasar sebanding (comparable uncontrolled price) atas barang yang sama adalah yang dijual kepada PT. X yang tidak ada hubungan istimewa. Dengan demikian harga yang wajar adalah Rp. 200,- per unit. Harga ini dipakai sebagai dasar perhitungan penghasilan dan/atau pengenaan pajak.

Kalau PT. A adalah Pengusaha Kena Pajak (PKP), ia harus menyetero kekurangan PPN-nya (dan PPN BM kalau terutang).

Atas kekurangan tersebut dapat diterbitkan SKP dan PT. A tidak boleh menerbitkan faktur pajak atas kekurangan tersebut, sehingga tidak merupakan kredit pajak bagi PT. B.

**Contoh 2 :**

PT. A memiliki 25% saham PT. B. Atas penyerahan barang ke PT. B, PT. A membebankan harga jual Rp. 160,- per unit. PT. A tidak melakukan penjualan kepada pihak ketiga yang tidak ada hubungan istimewa.

**Perlakuan Perpajakan :**

Dalam contoh di atas, maka harga yang wajar adalah harga pasar atas barang yang sama (dengan barang yang diserahkan PT. A) yang terjadi antar pihak-pihak yang tidak ada hubungan istimewa. Apabila ditemui kesulitan untuk mendapatkan harga pasar sebanding untuk barang yang sama (terutama karena PT. A tidak menjual kepada pihak yang tidak ada hubungan istimewa), maka dapat ditanggulangi dengan menerapkan harga pasar wajar dari barang yang sejenis atau serupa, yang terjadi antar pihak-pihak yang tidak ada hubungan istimewa.

Dalam hal terdapat kesulitan untuk mendapatkan harga pasar sebanding untuk barang yang sejenis atau serupa, karena barang tersebut mempunyai spesifikasi khusus, misalnya semi finished products, maka pendekatan harga pokok plus (cost plus method) dapat digunakan untuk menentukan kewajaran harga penjualan PT. A.

Misalnya diketahui bahwa PT. A memperoleh bahan baku dan bahan pembantu produksinya dari para pemasok yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Harga pokok barang yang diproduksi per unit adalah Rp. 150,- dan laba kotor yang pada umumnya diperoleh dari penjualan barang yang sama antar pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa (comparable mark up) adalah 40% dari harga pokok.

Dengan menerapkan metode harga pokok plus maka harga jual yang wajar atas barang tersebut dari PT. A kepada PT. B untuk tujuan penghitungan penghasilan kena pajak/dasar pengenaan pajak adalah Rp. 210 {Rp. 150 + (40% x Rp. 150)}.

**Contoh 3 :**

PT. B menjual kembali barang yang dibeli dari PT. A pada contoh 2 di atas ke pihak yang tidak ada hubungan istimewa dengan harga Rp. 250,- per unit. Laba kotor sebanding untuk penjualan barang tersebut adalah 20% dari harga jualnya.

**Perlakuan Perpajakan :**

- (1) Dalam menguji kewajaran harga penjualan dari PT. A ke PT. B, selain pendekatan harga pokok plus, dapat pula diterapkan pendekatan harga jual minus (sales minus/ resale price method). Dengan menerapkan metode tersebut maka harga penjualan barang PT. A ke PT. B yang wajar untuk perhitungan pajak penghasilan/dasar pengenaan pajak adalah Rp. 200,- {Rp. 250,- - (20% x Rp. 250,-)}.
- (2) Apabila ternyata terdapat kesulitan dalam memperoleh harga pasar sebanding dan juga sulit menerapkan metode harga jual minus maupun harga pokok plus maka dapat digunakan metode lainnya, misalnya dengan pendekatan tingkat laba perusahaan sebanding (comparable profits) atau tingkat hasil investasi (return on investment) dari usaha yang sama, serupa atau sejenis. Misalkan diketahui bahwa persentase laba kotor jenis usaha yang sama dengan usaha PT. A dari data dunia bisnis adalah 30%. Selanjutnya ternyata bahwa laba kotor yang dilaporkan PT. A adalah 15%. Karena terdapat deviasi tingkat laba PT. A dari tingkat laba rata-rata tersebut di atas, maka dapat diduga bahwa ada penggeseran laba melalui penjualan dengan harga yang kurang wajar dari PT. A ke PT. B. Kalau misalnya PT. B merupakan pembeli tunggal (monopsoni) barang yang dijual PT. A tersebut, laba kotor PT. A atas barang tersebut untuk tujuan penghitungan pajak terutang harus dihitung kembali

menjadi sebesar 30%.

(2) Kekurang-wajaran harga pembelian

Contoh :

H Ltd Hongkong memiliki 25 % saham PT. B. PT. B mengimpor barang produksi H Ltd dengan harga Rp. 3.000 per unit. Produk tersebut dijual kembali kepada PT. Y (tidak ada hubungan istimewa) dengan harga Rp. 3500 per unit.

Perlakuan perpajakan :

Pada contoh tersebut di atas, pertama-tama dicari harga pasar sebanding untuk barang yang sama, sejenis atau serupa atas pembelian/Impor dari pihak yang tidak ada hubungan istimewa atau antar pihak-pihak yang tidak ada hubungan istimewa (sama halnya dengan kasus harga penjualan). Apabila ditemui kesulitan, maka pendekatan harga jual minus dapat diterapkan, yaitu dengan mengurangi laba kotor (mark up) yang wajar ditambah biaya lainnya yang dikeluarkan Wajib Pajak dari harga jual barang kepada pihak yang tidak ada hubungan istimewa. Apabila laba yang wajar diperoleh adalah Rp. 750,- maka harga yang wajar untuk perpajakan atas pembelian barang dari H Ltd di Hongkong adalah Rp. 2.750 (Rp. 3.500 - Rp.750). Harga ini merupakan dasar perhitungan harga pokok PT. B dan selisih Rp. 250 antara pembayaran utang ke H Ltd di Hongkong dengan harga pokok yang seharusnya diperhitungkan dianggap sebagai pembayaran dividen terselubung.

(3) Kekurang-wajaran alokasi biaya administrasi dan umum (overhead cost)

Contoh :

Pusat perusahaan (Head Office) di luar negeri dari BUT di Indonesia sering mengalokasikan biaya administrasi dan umum (overhead cost) kepada BUT tersebut. Biaya yang dialokasikan tersebut antara lain adalah :

- a. Biaya training karyawan BUT di Indonesia yang diselenggarakan kantor pusat di luar negeri;
- b. Biaya perjalanan dinas direksi kantor pusat tersebut ke masing-masing BUT;
- c. Biaya administrasi/manajemen lainnya dari kantor pusat yang merupakan biaya penyelenggaraan perusahaan;
- d. Biaya riset dan pengembangan yang dikeluarkan kantor pusat.

Perlakuan perpajakan :

Alokasi biaya-biaya tersebut diatas diperbolehkan sepanjang sebanding dengan manfaat yang diperoleh masing-masing BUT dan bukan merupakan duplikasi biaya. Biaya kantor pusat yang boleh dialokasikan kepada BUT tidak termasuk bunga atas penggunaan dana kantor pusat, kecuali untuk jenis usaha perbankan, dan royalti/sewa atas harta kantor pusat. Dalam hal berlaku perjanjian penghindaran pajak berganda maka pengalokasian biaya kantor pusat, kepada BUT adalah seperti yang diatur dalam perjanjian tersebut. Kewajaran biaya training di atas dapat diuji dengan membandingkan jumlah biaya training yang sama atau sejenis, yang diselenggarakan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Untuk biaya lainnya, maka besarnya biaya yang dapat dialokasikan dihitung berdasar faktor-faktor tertentu yang dapat mencerminkan dengan baik proporsi manfaat yang diterimanya, misalnya perbandingan jumlah peredaran.

(4) Kekurang-wajaran pembebanan bunga atas pemberian pinjaman oleh pemegang saham

Contoh :

H Ltd di Hongkong memiliki 80% saham PT. C dengan modal yang belum disetor sebesar Rp. 200 juta. H Ltd juga memberikan pinjaman sebesar Rp. 500 juta dengan bunga 25% atau Rp. 125 juta setahun. Tingkat bunga setempat yang berlaku adalah 20%.

Perlakuan perpajakan :

- (a) Penentuan kembali jumlah utang PT. C. Pinjaman sebesar Rp. 200 juta dianggap sebagai penyetoran modal terselubung, sehingga besarnya hutang PT. C yang dapat diakui adalah sebesar Rp. 300 juta ( Rp. 500 juta - Rp. 200 juta ).
- (b) Perhitungan Pajak Penghasilan. Bagi PT. C pengurangan biaya bunga yang dapat dibebankan adalah Rp. 60 juta (20% x Rp. 300 juta) yang berarti koreksi positif penghasilan kena pajak. Selisih Rp. 65 juta (Rp. 125 juta - Rp. 60 juta) dianggap sebagai pembayaran dividen ke luar negeri yang dikenakan Pajak Penghasilan Pasal 26 sebesar 20% atau dengan tarif sesuai dengan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda yang berlaku.

(5) Kekurang-wajaran pembayaran komisi, lisensi, franchise, sewa, royalti, imbalan atas jasa manajemen, imbalan atas jasa teknik dan imbalan jasa lainnya

Contoh kasus Pembayaran lisensi, franchise dan royalti :

**Contoh 1 :**

PT. A, perusahaan komputer, memberikan lisensi kepada PT. X (tidak ada hubungan istimewa) sebagai distributor tunggal di negara X untuk memasarkan program komputernya dengan membayar royalti 20% dari penjualan bersih. Selain itu PT. A juga memasarkan program komputernya melalui PT. B di negara B (ada hubungan istimewa) sebagai distributor tunggal dan membayar royalti 15% dari penjualan bersih.

**Perlakuan perpajakan :**

Oleh karena program komputer yang dipasarkan PT. B sama dengan yang dipasarkan PT. X, atas dasar matching transaction method untuk tujuan perpajakan maka royalti di PT. B juga harus 20%. Kalau kondisi yang sama tidak diperoleh maka perlu diadakan penyesuaian. Pendekatan demikian disebut comparable adjustable method (metode sebanding yang disesuaikan). Contoh tersebut dapat juga digunakan untuk menguji kewajaran franchise atau imbalan lain yang serupa dengan itu.

**Contoh 2 :**

G GmbH Jerman, perusahaan farmasi, memiliki 50% saham PT. B (Indonesia) yang beroperasi di bidang usaha yang sama. G GmbH mensuplai bahan baku dan pembantu kepada PT. B dengan harga DM 120 per unit. Selanjutnya didapat informasi, misalnya dari SGS di Jerman, bahwa harga internasional untuk bahan tersebut adalah DM 100 per unit.

**Perlakuan perpajakan :**

Harga sebanding untuk bahan tersebut adalah DM 100 per unit. Untuk bahan farmasi umumnya terdapat paten atas penemuan ramuannya. Kemungkinan tidak terdapat kontrak lisensi yang ditutupi antara G GmbH dengan PT. B. Kalau dalam praktek perdagangan ternyata pada umumnya terdapat imbalan royalti (tanpa diketahui berapa jumlahnya), maka jumlah sebesar DM 20 dianggap sebagai pembayaran royalti.

Di lain pihak kalau diperoleh data bahwa royalti umumnya adalah 10% dari harga, maka dapat disimpulkan bahwa royaltinya sebesar DM 10, sedang selisihnya dianggap pembagian dividen.

**Contoh kasus imbalan atau jasa manajemen, imbalan atas jasa teknik dan imbalan jasa sejenis lainnya :**

PT. A memiliki 25% saham PT. B. PT. A memberikan bantuan teknik kepada PT. B dengan imbalan sebesar Rp. 500. Imbalan jasa yang sama dengan keadaan yang sama atau serupa adalah Rp. 250.

**Perlakuan Perpajakan :**

Dalam kasus di atas, maka imbalan jasa yang wajar adalah Rp 250.

**Contoh kasus komisi :**

PT. A memiliki 25% saham PT. B. PT. B juga merupakan distributor PT. A dengan komisi 5% dari harga jual. Disamping itu PT. B juga sebagai distributor produk perusahaan lain yang tidak mempunyai hubungan istimewa dengan komisi 9% untuk memasarkan produk PT. A, diperlukan biaya-biaya promosi dan sebagainya yang menjadi beban PT. B.

**Perlakuan perpajakan :**

Berdasarkan analisis fungsi, maka besarnya komisi dari PT. A sebesar 5% adalah kurang wajar karena sebagai distributor PT. B masih menanggung biaya promosi, dsb yang dapat melebihi jumlah komisinya.

Di lain pihak diketahui bahwa komisi dari pihak ketiga yang tidak dibebani biaya promosi adalah 9%. Oleh karena itu maka komisi dari PT. B yang wajar adalah minimal sebesar 9% ditambah dengan suatu jumlah untuk menutup biaya yang harus dikeluarkan.

- (6) Pembelian harta perusahaan oleh pemegang saham atau oleh pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan harga yang lebih rendah dari harga pasar.

**Contoh :**

A adalah pemegang 50% saham PT. B. Harta perusahaan PT. B berupa kendaraan, dibeli A dengan harga Rp. 10 juta. Nilai buku kendaraan tersebut adalah Rp. 10 juta. Harga pasaran kendaraan sejenis dalam keadaan yang sama adalah Rp. 30 juta.

**Perlakuan perpajakan :**

Oleh karena harga pasar sebanding untuk kendaraan tersebut adalah Rp. 30 juta, maka penghasilan kena pajak PT. B dikoreksi positif Rp. 20 juta (Rp. 30 juta - Rp. 10 juta). Sedangkan bagi A selisih harga Rp. 20 juta merupakan penghasilan berupa dividen yang oleh PT. B harus dipotong PPh Pasal

23 sebesar 15%.

- (7) Penjualan kepada pihak luar negeri melalui pihak ketiga yang tidak mempunyai substansi usaha (letter box company).

Contoh :

PT. I Indonesia, yang mempunyai hubungan istimewa dengan H Ltd Hongkong, dua-duanya adalah anak perusahaan K di Korea. Dalam usahanya PT. I mengekspor barang yang langsung dikirim ke X di Amerika Serikat atas permintaan H Ltd Hongkong. Harga pokok barang tersebut adalah Rp. 100. PT. I Indonesia selalu menagih H Ltd dengan jumlah Rp. 110. Sedang H Ltd Hongkong menagih X Amerika Serikat. Informasi yang diperoleh dari Amerika Serikat menunjukkan bahwa X membeli barang dengan harga Rp. 175. Keterangan lebih lanjut menunjukkan bahwa H Ltd Hongkong hanya berupa Letter Box Company (reinvolving center), tanpa substansi bisnis.

Perlakuan perpajakan :

Oleh karena tarif pajak perseroan di Hongkong lebih rendah dari Indonesia, maka terdapat petunjuk adanya usaha Wajib Pajak untuk mengalihkan laba kena pajak dari Indonesia ke Hongkong agar di peroleh penghematan pajak. Dengan memperhatikan fungsi (substansi bisnis) dari H Ltd, maka perantara transaksi demikian (untuk penghitungan pajak) dianggap tidak ada, sehingga harga jual oleh PT. I dikoreksi sebesar Rp. 65 (Rp. 175 - Rp. 110).

Kalau fungsi H Ltd adalah sebagai agen yang pada umumnya mendapat laba kotor (komisi) 10%, maka untuk penghitungan Pajak Penghasilan laba sebesar Rp. 75 dialokasikan sebagai berikut :

- untuk H Ltd = Rp.17,50 (10% x Rp. 175),
- untuk PT. I = Rp. 57,50 (Rp. 75 - Rp. 17,50).

Harga jual oleh PT. I yang wajar adalah Rp. 157,50 (Rp. 175 - Rp. 17,50).

Agar supaya para pemeriksa dapat melakukan pemeriksaan dengan efektif terhadap kasus Transfer Pricing, akan segera diterbitkan Petunjuk Pemeriksaan Pajak Pada Kasus Transfer Pricing. Jika dalam pelaksanaan sehari-hari Saudara menghadapi kasus-kasus yang tidak dapat diselesaikan pada instansi pertama, hendaknya Saudara konsultasikan dengan Kanwil setempat. Kalau dibutuhkan data pembandingan dari luar negeri maka permintaan hendaknya ditujukan ke Direktorat Peraturan Perpajakan. Selanjutnya Direktorat tersebut akan melaksanakan permintaan data dimaksud ke Negara yang bersangkutan. Prosedur permintaan data dilakukan sesuai dengan ketentuan pada Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda yang berlaku.

Demikian untuk dilaksanakan dengan sebaik-baiknya.

DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

ttd

Drs. MAR'IE MUHAMMAD

TENTANG  
PEDOMAN STANDAR GAJI KARYAWAN ASING  
DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

Menimbang :

- a. bahwa pedoman standar gaji karyawan asing sebagaimana ditegaskan dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-25/PJ.43/1993 tanggal 7 Oktober 1993, sudah tidak sesuai dengan kondisi nyata dari gaji yang diterima oleh karyawan asing pada saat ini;
- b. bahwa berdasarkan pertimbangan sebagaimana dimaksud dalam huruf a perlu menetapkan Keputusan Direktur Jenderal Pajak tentang Pedoman Standar Gaji Karyawan Asing;

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 diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 126; Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3984);
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 diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 17 Tahun 2000 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 127; Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3985);
3. Keputusan Menteri Keuangan Nomor 545/KMK.04/2000 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak;
4. Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-545/PJ/2000 tentang Petunjuk Pelaksanaan Pemotongan, Penyetoran, Dan Pelaporan PPh Pasal 21 Dan Pasal 26 Sehubungan Dengan Pekerjaan, Jasa, Dan Kegiatan Orang Pribadi;

MEMUTUSKAN :

Menetapkan :

KEPUTUSAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK TENTANG PEDOMAN STANDAR GAJI KARYAWAN ASING.

Pasal 1

Dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak ini, yang dimaksud dengan standar gaji karyawan asing adalah besaran penghasilan bruto 1 (satu) bulan sehubungan dengan pekerjaan berupa gaji dan imbalan lain yang diterima atau diperoleh karyawan asing yang bekerja dalam bidang-bidang di luar bidang pengeboran minyak dan gas bumi.

Pasal 2

Pedoman standar gaji karyawan asing sebagaimana tercantum dalam Lampiran Keputusan Direktur Jenderal Pajak ini digunakan dalam hal:

- a. terdapat petunjuk bahwa pembukuan Wajib Pajak tidak benar sehingga tidak dapat dihitung besarnya pajak yang seharusnya terutang;
- b. diperoleh bukti yang menunjukkan bahwa terdapat pembayaran gaji karyawan asing yang tidak seluruhnya dibukukan untuk pelunasan PPh Pasal 21 atau Pasal 26;
- c. Pemeriksa tidak mendapatkan data yang dapat digunakan untuk menentukan jumlah gaji karyawan asing dalam rangka penetapan jumlah PPh Pasal 21 atau Pasal 26 yang terutang.

Pasal 3

Penggunaan pedoman standar gaji karyawan asing sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 harus memperhatikan:

- a. Kebangsaan dari karyawan asing yang bersangkutan;

- b. Jenis usaha dari perusahaan tempat karyawan asing memperoleh penghasilan (pemberi kerja);
- c. Kedudukan atau jabatan karyawan asing dalam perusahaan tempat yang bersangkutan bekerja.

#### Pasal 4

Pada saat Keputusan Direktur Jenderal Pajak Ini mulai berlaku, Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-25/PJ.43/1993 tanggal 7 Oktober 1993 tentang Pedoman Standar Gaji/Upah Karyawan Asing dinyatakan tidak berlaku.

#### Pasal 5

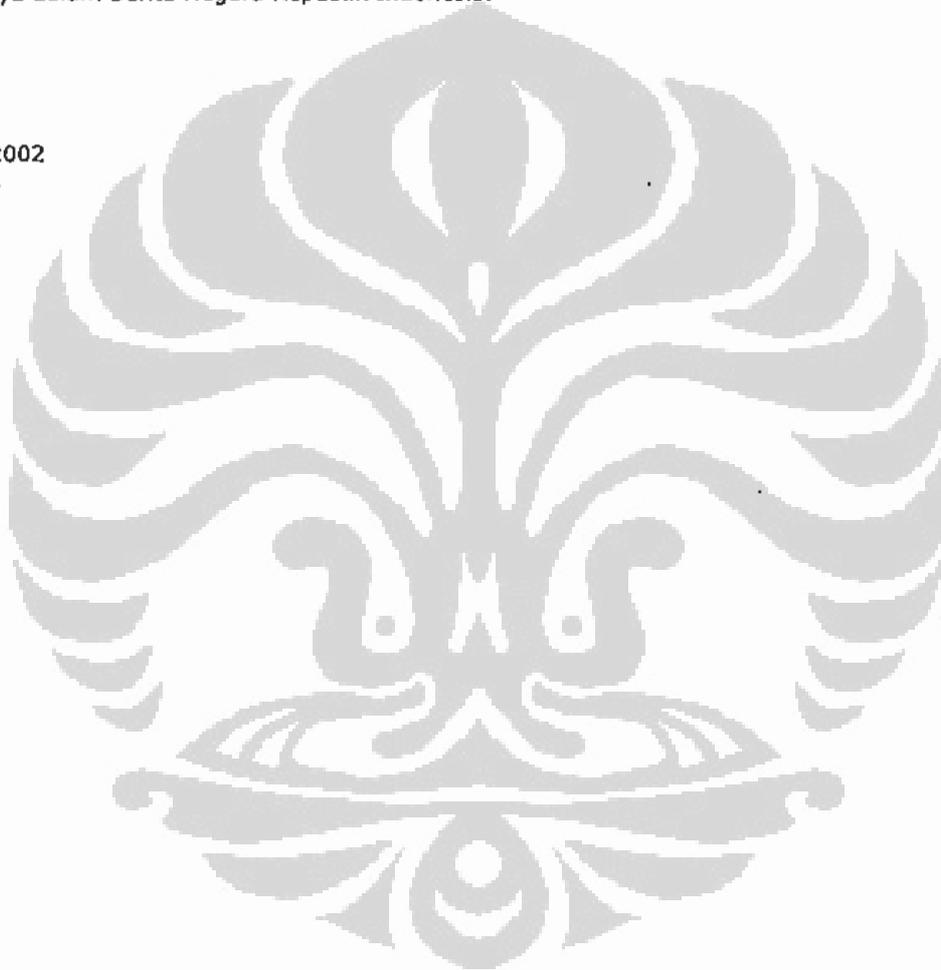
Keputusan Direktur Jenderal Pajak Ini berlaku mulai tanggal 1 Januari 2002 dan digunakan mulai tahun pajak 2002.

Agar setiap orang mengetahuinya, memerintahkan pengumuman Keputusan Direktur Jenderal Pajak Ini dengan penempatannya dalam Berita Negara Republik Indonesia.

Ditetapkan di Jakarta  
pada tanggal 22 Mei 2002  
DIREKTUR JENDERAL,

ttd

HADI POERNOMO



22 Agustus 2008

SURAT EDARAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK  
NOMOR SE - 03/PJ.03/2008

TENTANG

PENENTUAN STATUS BENEFICIAL OWNER SEBAGAIMANA DIMAKSUD  
DALAM PERSETUJUAN PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA  
ANTARA INDONESIA DENGAN NEGARA MITRA

DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

Sehubungan dengan banyaknya pertanyaan mengenai penentuan status beneficial owner sebagaimana dimaksud dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) antara Indonesia dengan negara mitra, dengan ini disampaikan beberapa penegasan sebagai berikut :

1. Pasal 26 ayat (1) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 (UU PPh), mengatur bahwa penghasilan dividen, bunga, royalti, sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta, yang dibayarkan atau yang terutang oleh badan pemerintah, Subjek Pajak dalam negeri, penyelenggara kegiatan bentuk usaha tetap, atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya kepada Wajib Pajak luar negeri selain bentuk usaha tetap di Indonesia, dipotong pajak sebesar 20% (dua puluh persen) dari jumlah bruto oleh pihak yang wajib membayarkan.
2. P3B yang berlaku efektif antara Indonesia dengan negara mitra P3B memberikan manfaat untuk menghilangkan pajak berganda, yaitu salah satunya dengan cara membatasi pengenaan pajak di negara tempat penghasilan bersumber.
3. Agar manfaat P3B tersebut hanya dinikmati oleh pihak-pihak yang berhak, pada umumnya P3B antara Indonesia dengan negara mitra memuat ketentuan-ketentuan sebagai berikut :
  - a. 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 Pajak dalam negeri) dari salah satu atau kedua negara pihak pada persetujuan, yaitu Indonesia dan negara mitra P3B.  
Untuk menerapkan hal itu, sesuai dengan Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-03/PJ.101/1996 tanggal 29 Maret 1996 tentang Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda, Wajib Pajak luar negeri diwajibkan menyerahkan dokumen 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 terdapat dalam P3B.
  - b. Beneficial Owner  
Khusus untuk penghasilan dividen, bunga, dan/atau royalti, P3B mengatur bahwa negara tempat sumber penghasilan dapat mengenakan pajak sesuai dengan ketentuan perundang-undangan di negara tersebut. Namun dalam hal penerima penghasilan adalah beneficial owner, maka pengenaan pajak di negara tempat penghasilan bersumber tidak boleh melebihi persentase tertentu.  
Yang dimaksud dengan beneficial owner adalah pemilik yang sebenarnya dari penghasilan berupa dividen, bunga, dan/atau royalti, yang berhak sepenuhnya untuk menikmati secara langsung manfaat penghasilan-penghasilan tersebut.  
Dengan demikian, apabila penerimaan penghasilan dividen, bunga dan/atau royalti bukan beneficial owner, maka sesuai dengan ketentuan P3B, negara tempat penghasilan bersumber dapat mengenakan pajak sesuai ketentuan perundang-undangan di negara tersebut.
4. Wajib Pajak dalam negeri yang membayarkan penghasilan dividen, bunga, atau royalti kepada Wajib Pajak luar negeri wajib memotong pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan dalam Pasal 26 ayat (1) UU PPh. Untuk dapat memanfaatkan fasilitas P3B, Wajib Pajak dalam negeri harus meyakini hal-hal sebagai berikut :
  - a. Wajib Pajak luar negeri yang menerima atau memperoleh penghasilan dividen, bunga, atau royalti adalah Subjek Pajak dalam negeri dari negara mitra P3B Indonesia yang dibuktikan dengan dokumen SKD, dan
  - b. Wajib Pajak luar negeri tersebut adalah pemilik yang sebenarnya dari penghasilan dividen, bunga dan/atau royalti, yang berhak sepenuhnya untuk menikmati secara langsung manfaat dari penghasilan tersebut sebagaimana dimaksud dalam P3B.
5. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak ini mencabut :
  - a. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/PJ.34/2005 tentang Petunjuk Penetapan

- Kriteria Beneficial Owner Sebagaimana Tercantum Dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Antara Indonesia Dengan Negara Lainnya; dan
- b. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-02/PJ.3/2006 tentang Penegasan Saat Berlakunya Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/PJ.34/2005 tentang Petunjuk Penetapan Kriteria Beneficial Owner Sebagaimana Tercantum Dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Antara Indonesia Dengan Negara Lainnya.

Petunjuk teknis tentang tata cara pemanfaatan P3B dan pencegahan penyalahgunaan P3B (tax treaty abuse) akan dilator lebih lanjut. Demikian surat edaran ini disampaikan untuk diketahui dan dilaksanakan dengan sebaik-baiknya.

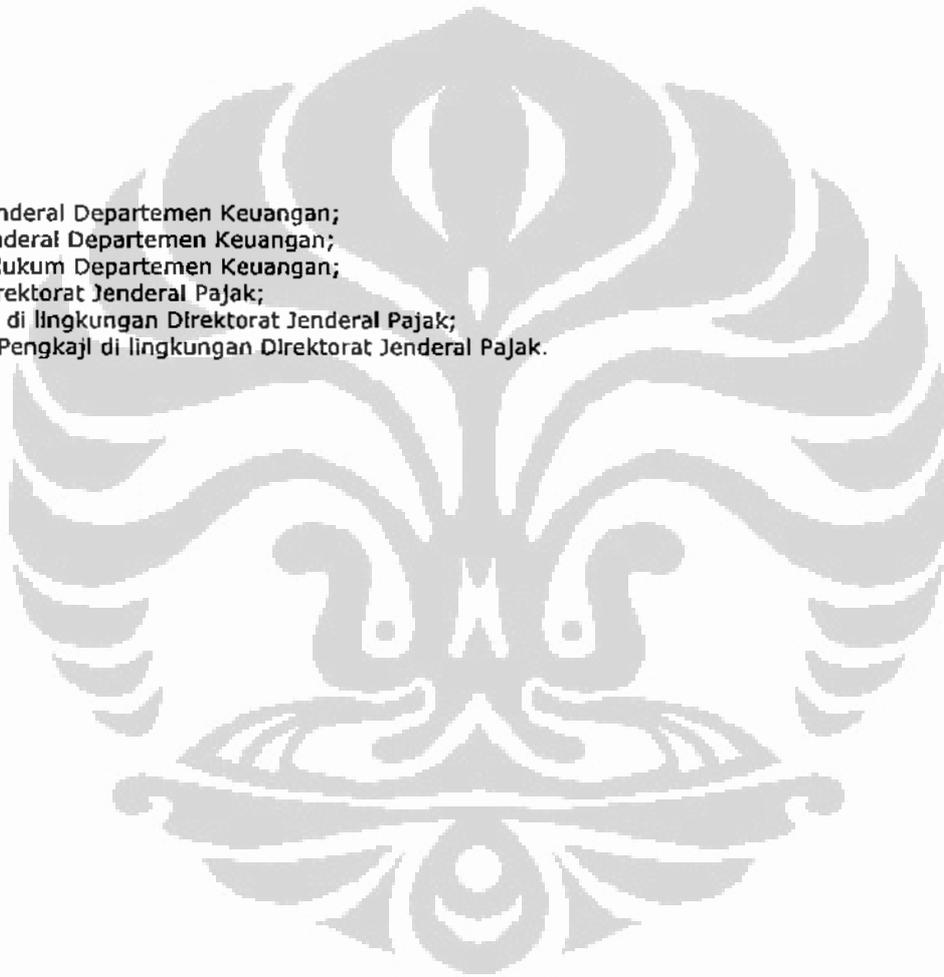
Ditetapkan di Jakarta  
pada tanggal 22 Agustus 2008  
Direktur Jenderal

ttd.

Darmin Nasution  
NIP 130605098

Tembusan :

1. Sekretaris Jenderal Departemen Keuangan;
2. Inspektur Jenderal Departemen Keuangan;
3. Kepala Biro Hukum Departemen Keuangan;
4. Sekretaris Direktorat Jenderal Pajak;
5. Para Direktur di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak;
6. Para Tenaga Pengkaji di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak.



TENTANG

SURAT PEMBERITAHUAN TAHUNAN PAJAK PENGHASILAN WAJIB PAJAK BADAN  
BESERTA PETUNJUK PENGISIANNYA

DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

Menimbang :

bahwa sehubungan dengan berlakunya Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan dan dalam rangka melaksanakan ketentuan Pasal 14 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 181/PMK.03/2007 tentang Bentuk dan Isi Surat Pemberitahuan, serta Tata Cara Pengambilan, Pengisian, Penandatanganan, dan Penyampaian Surat Pemberitahuan, perlu menetapkan Peraturan Direktur Jenderal Pajak tentang Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Badan Beserta Petunjuk Pengisiannya;

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);
3. Keputusan Menteri Keuangan Nomor 534/KMK.04/2000 tentang Bentuk dan Isi Surat Pemberitahuan serta Keterangan dan/atau Dokumen yang Harus Dilampirkan;
4. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 181/PMK.03/2007 tentang Bentuk dan Isi Surat Pemberitahuan serta Tata Cara Pengambilan, Pengisian, Penandatanganan dan Penyampaian Surat Pemberitahuan;
5. Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-214/PJ./2001 tentang Keterangan dan atau Dokumen Lain yang harus Dilampirkan;
6. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-19/PJ/2009 tentang Tata Cara Penerimaan dan Pengolahan Surat Pemberitahuan Tahunan;

MEMUTUSKAN :

Menetapkan :

PERATURAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK TENTANG SURAT PEMBERITAHUAN TAHUNAN PAJAK PENGHASILAN WAJIB PAJAK BADAN BESERTA PETUNJUK PENGISIANNYA.

Pasal 1

Bentuk Formulir Surat Pemberitahuan Tahunan yang selanjutnya disebut SPT Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Badan (Formulir 1771 dan Lampirannya) beserta Petunjuk Pengisiannya adalah sebagaimana ditetapkan pada Lampiran I Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini.

Pasal 2

Bentuk Formulir SPT Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Badan bagi Wajib Pajak yang diizinkan menyelenggarakan pembukuan dalam mata uang Dollar Amerika Serikat (Formulir 1771/\$ dan Lampirannya) beserta Petunjuk Pengisiannya adalah sebagaimana ditetapkan pada Lampiran II Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini.

Pasal 3

---

Pada saat Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini mulai berlaku, Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-24/PJ/2008 tentang Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Badan dan Surat Pemberitahuan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Orang Pribadi beserta Petunjuk Pengisiannya sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-7/PJ/2009, tetap berlaku sepanjang digunakan untuk pengisian SPT Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Badan Tahun Pajak 2008 dan Tahun Pajak sebelumnya.

#### Pasal 4

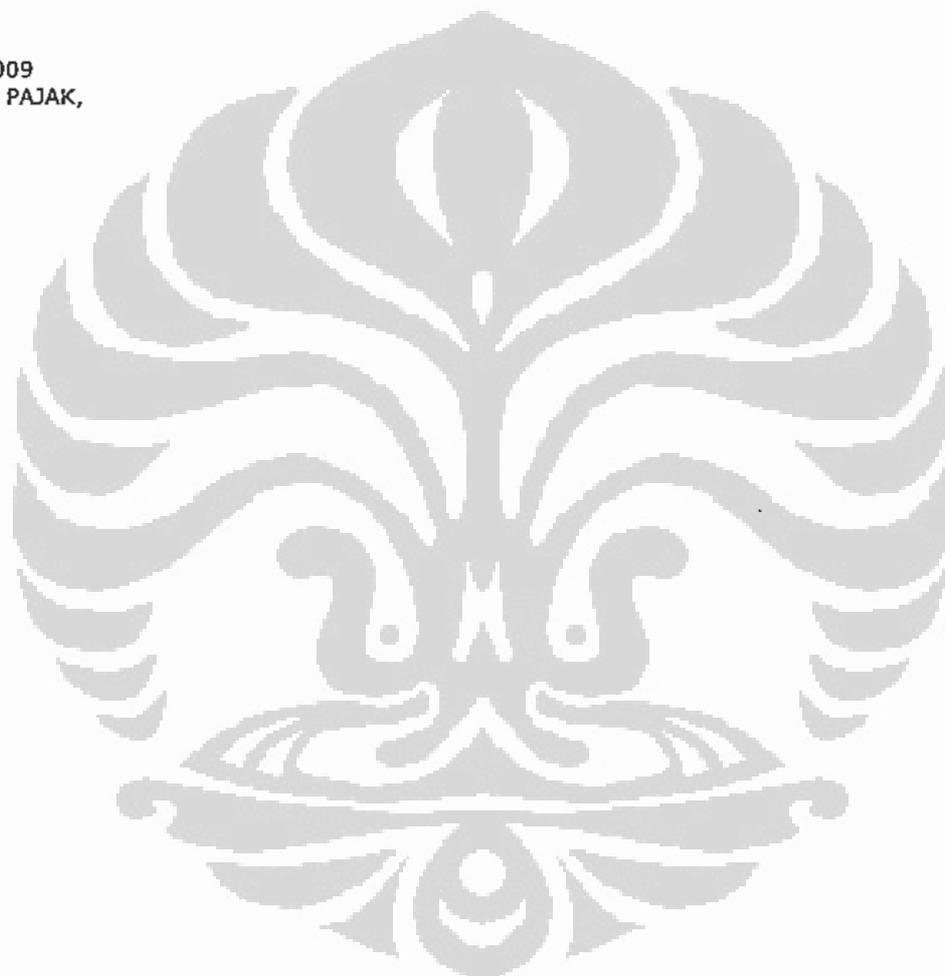
Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini mulai berlaku pada tanggal ditetapkan.

Agar setiap orang mengetahuinya, memerintahkan pengumuman Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini dengan penempatannya dalam Berita Negara Republik Indonesia.

Ditetapkan di Jakarta  
pada tanggal 2 Juli 2009  
DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

ttd.

DARMIN NASUTION  
NIP 130605098









FORMULIR

17771 - II

DEPARTEMEN KEUANGAN RI  
DIREKTORAT JENDERAL PAJAK

LAMPIRAN - II  
SPT TAHUNAN PAJAK PENGHASILAN WAJIB PAJAK BADAN

PERINCIAN HARGA POKOK PENJUALAN, BIAYA USAHA LAINNYA DAN BIAYA DARI LUAR USAHA SECARA KOMERSIAL

TAHUN PAJAK

2000

NO	IDENTITAS	PERIODE PEMBUKUAN		HARGA POKOK PENJUALAN		BIAYA USAHA LAINNYA		BIAYA DARI LUAR USAHA		JUMLAH (Rupiah) (a) + (b) + (c) + (d)
		(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)			
1.	PEMBELIAN BAHAN/BAKANG DAAGANAN									
2.	GALUPAI BONUS GRATIFIKASI, HONORARIUM, THR, DSA									
3.	BIAYA TRANSPORTASI									
4.	BIAYA PENYUSUTAN DAN AMORTISASI									
5.	BIAYA SEWA									
6.	BIAYA BUNDA PINJAMAN									
7.	BIAYA SEHUBUNGAN DENGAN JASA									
8.	BIAYA PIUTANG TAK TERTAGIH									
9.	BIAYA ROYALTI									
10.	BIAYA PEMASARAN/PROMOSI									
11.	BIAYA LAINNYA									
12.	PERSEDIAAN AWAL									
13.	PERSEDIAAN AKHIR (-)									
14.	JUMLAH 1 s.d. 12 DIKURANGI 13									

- Catatan :
- Nomor 1 untuk Permasalahan Dagang diisi pembelian barang dagangan, untuk perusahaan industri diisi pembelian bahan baku, bahan perolehan dan barang jadi.
  - Nomor 7 termasuk manajemen fee, technical assistance fee, dan jasa lainnya
  - Nomor 11 diisi dengan total biaya yang tidak termasuk dalam pendataan 1 s.d. 10.
  - Nomor 12 dan 13 untuk perusahaan dagang diisi total persediaan awal dan akhir barang dagangan, untuk perusahaan industri diisi total persediaan awal/akhir bahan bul/bahan perolehan ditambah barang setengah jadi ditambah barang jadi.

D.1.1.32.54

1771 - III  
 DEPARTEMEN KEUANGAN RI  
 DIREKTORAT JENDERAL PAJAK

LAMPIRAN - III  
 SPT TAHUNAN PALAK PENGHASILAN WAJIB PALAK BADAN  
 KREDIT PALAK DALAM NEGERI

TAHUN PAJAK  
 2 0

NO	PERIODE PEMERINTAH	Jumlah dan jenis Pemukim / Pemaduan Pajak	Jenis Fasilitas Kedudukan	Dokter Perseorangan Respon	Pajak Penghasilan yang dikenakan / dikenakan	Dapat Kredit Nomor	Kategori Tasial
1							
2							
3							
4							
5							
6							
7							
8							
9							
10							
11							
12							
13							
14							
15							
16							
17							
18							
19							
20							
21							
22							
23							
24							
25							
26							
27							
28							
29							
30							
31							
32							
33							
34							
35							
36							
37							
38							
39							
40							
41							
42							
43							
44							
45							
46							
47							
48							
49							
50							
51							
52							
53							
54							
55							
56							
57							
58							
59							
60							
61							
62							
63							
64							
65							
66							
67							
68							
69							
70							
71							
72							
73							
74							
75							
76							
77							
78							
79							
80							
81							
82							
83							
84							
85							
86							
87							
88							
89							
90							
91							
92							
93							
94							
95							
96							
97							
98							
99							
100							

1. Ketentuan lain yang berlaku pada tahun 2008, pasal 22, ayat 2 dan pasal 23 ayat 1 huruf C ayat 1  
 2. Ketentuan lain yang berlaku pada tahun 2008, pasal 22, ayat 2 dan pasal 23 ayat 1 huruf C ayat 1  
 3. Ketentuan lain yang berlaku pada tahun 2008, pasal 22, ayat 2 dan pasal 23 ayat 1 huruf C ayat 1

Masukkan  
 dan  dan



IDENTITAS	NPWP	<input type="text"/>
	NAMA WAJIB PAJAK	<input type="text"/>
	PERIODE PEMBUKUAN	<input type="text"/> s.d. <input type="text"/>

BAGIAN A : DAFTAR PEMEGANG SAHAM / PEMLIK MODAL DAN JUMLAH DIVIDEN YANG DIBAGIKAN

NO (1)	NAMA DAN ALAMAT (2)	NPWP (3)	JUMLAH MODAL DISETOR (Rupiah)		DIVIDEN (Rupiah) (6)
			(4)	% (5)	
1.					
2.					
3.					
4.					
5.					
6.					
7.					
8.					
9.					
10.					
Jumlah Bagian A		JBA		100%	

BAGIAN B : DAFTAR SUSUNAN PENGURUS DAN KOMISARIS

NO (1)	NAMA DAN ALAMAT (2)	NPWP (3)	JABATAN (4)
1.			
2.			
3.			
4.			
5.			
6.			
7.			
8.			
9.			
10.			
Jumlah Bagian B		JKB	

JIKA FORMULIR INI TIDAK MENCIKUPI, DAPAT DIBUAT SENDIRI SESUAI DENGAN BENTUK INI  
D.1.1.02.35

Halaman ke-  dari  halaman Lampiran-V





## SPT TAHUNAN PAJAK PENGHASILAN WAJIB PAJAK BADAN

TAHUN PAJAK    

## PERNYATAAN TRANSAKSI DALAM HUBUNGAN ISTIMEWA

NPWP :          NAMA WAJIB PAJAK / BUT :                     

1 DOKUMENTASI PENETAPAN HARGA WAJIB TRANSAKSI  
Berikut catlan-catlan khusus yang kami buat untuk mendukung bahwa transaksi yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa telah sesuai dengan prinsip kewajaran (*arm's length principle*) dan kolaborasi.

1 Mengenai Gambaran Perusahaan Secara Rinci  
Bahwasannya kami telah membuat catlan tentang :

- | Ya                       | Tidak                    |  |
|--------------------------|--------------------------|--|
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Struktur kepemilikan yang menunjukkan keterkaitan antara semua perusahaan dalam satu kelompok perusahaan multinasional.  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Struktur organisasi perusahaan Wajib Pajak.  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Aspek-aspek operasional kegiatan usaha Wajib Pajak termasuk rincian fungsi-fungsi yang diselenggarakan oleh unit-unit yang berada dalam organisasi perusahaan Wajib Pajak. |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Gambaran Lingkungan Usaha Secara Rinci.  |

2 Mengenai Transaksi  
Bahwasannya kami telah membuat catlan tentang :

- | Ya                       | Tidak                    |   |
|--------------------------|--------------------------|---|
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Transaksi Wajib Pajak dengan perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa.   |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Transaksi Wajib Pajak dengan perusahaan yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa atau informasi mengenai transaksi pembandingan.   |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Dalam hal Wajib Pajak bertindak sebagai pihak yang menjual, menyerahkan atau meminjamkan dalam transaksi-transaksi sebagaimana disebutkan di atas, kami telah menyelenggarakan catlan sebagai berikut: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Kebijakan penentuan harga dan daftar harga selama 5 (lima) tahun terakhir</li> <li>- Rincian biaya produksi atau harga perolehan atau biaya penyediaan jasa.</li> </ul> |

3 Mengenai Catlan Hasil Analisis Kesebandingan  
Bahwasannya kami telah membuat catlan tentang :

- | Ya                       | Tidak                    |   |
|--------------------------|--------------------------|---|
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Karakteristik dari produk (barang, jasa, pinjaman, instrumen keuangan, dan lain-lain) yang ditransaksikan.  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Analisis fungsional yang menjadi dasar pertimbangan dilakukannya transaksi antara Wajib Pajak dengan perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa, semua risiko-risiko diasumsikan dan aktiva-aktiva digunakan dalam transaksi tersebut. |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Kondisi-kondisi ekonomi pada saat terjadinya transaksi.   |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Syarat-syarat transaksi-transaksi ( <i>terms of transactions</i> ), termasuk juga perjanjian sesuai kontrak antara Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang masih mempunyai hubungan istimewa di luar negeri.                                |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Strategi bisnis Wajib Pajak pada saat melakukan transaksi afiliasi.   |

4 Mengenai Catlan Mengenai Penentuan Harga Wajar  
Bahwasannya kami telah membuat catlan tentang :

- | Ya                       | Tidak                    |   |
|--------------------------|--------------------------|---|
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Metodologi penentuan harga yang diterapkan oleh Wajib Pajak, yang menunjukkan bagaimana harga yang wajar diperoleh, dan alasan metode tersebut dipilih dibandingkan dengan metode-metode lainnya. |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Data pembandingan yang digunakan oleh Wajib Pajak untuk menentukan harga transfer.  |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Aplikasi metodologi penentuan harga transfer dan penggunaan data pembandingan dalam penentuan harga transfer.   |

WAJIB PAJAK/KUASA



**SPT TAHUNAN**  
**PAJAK PENGHASILAN WP BADAN**  
BAGI WAJIB PAJAK YANG DIIZINKAN MENYELENGGARAKAN PEMBUKUAN  
DALAM BAHASA INGGRIS DAN MATA UANG DOLLAR AMERIKA SERIKAT

PERHATIAN: • SEBELUM MENGGISI, BACA DAHULU BUKU PETUNJUK PENGISIAN  
• ISI DENGAN HURUF CETAK/DEKAT DENGAN TINTA HITAM  
• BERI TANDA 'X' PADA  (KOTAK PILIHAN) YANG SESUAI

TAHUN PAJAK

2 0

SPT PEMBETULAN  
KE- ...

**IDENTITAS**

N P W P :

NAMA WAJIB PAJAK :

JENIS USAHA :  KLU :

NO. TELEPON :  -  NO. FAKS :  -

PERIODE PEMBUKUAN :  s.d.

NEGARA DOMISILI KANTOR PUSAT (khusus BUT) :

PERSETUJUAN PEMBUKUAN DALAM MATA UANG DOLLAR AS:

NOMOR :  TANGGAL :  MULAI TAHUN PAJAK :

PEMBUKUAN / LAPORAN KEUANGAN :  DIAUDIT  OPINI AKUNTAN  TIDAK DIAUDIT

NAMA KANTOR AKUNTAN PUBLIK :

N P W P KANTOR AKUNTAN PUBLIK :

NAMA AKUNTAN PUBLIK :

N P W P AKUNTAN PUBLIK :

NAMA KANTOR KONSULTAN PAJAK :

N P W P KANTOR KONSULTAN PAJAK :

NAMA KONSULTAN PAJAK :

N P W P KONSULTAN PAJAK :

*) Pengisian dalam-kolom yang bernomor US\$ dan Rupiah perlu ditulis nilai desimal (catatan perubahan dari buku petunjuk hal-4)		US\$	(RUPIAH)
(1)	(2)	(3)	(4)
A. PENGHASILAN KENA PAJAK	1. PENGHASILAN NETO FISKAL (Diisi dari Formulir 1771-1/US Nomor 8 Kolom 3) .....	1	1
	2. KOMPENSASI KERUGIAN FISKAL (Diisi dari Lampiran Khusus 2B Jumlah Kolom 6) .....	2	2
	3. PENGHASILAN KENA PAJAK (1-2) .....	3	3
B. PPh TERUTANG	4. PPh TERUTANG (Pilih salah satu sesuai dengan kriteria Wajib Pajak. Untuk lebih jelasnya, lihat Buku Petunjuk Pengisian SPT) a. <input type="checkbox"/> Tarif PPh Pa. 17 Ayat (1) Huruf b X Angka 3 .....	4	4
	b. <input type="checkbox"/> Tarif PPh Pa. 17 ayat (2b) X Angka 3 .....		
	c. <input type="checkbox"/> Tarif PPh Pa. 31E ayat (1) (lihat Buku Petunjuk)		
5. PENGEMBALIAN / PENGURANGAN KREDIT PAJAK LUAR NEGERI (PPh Ps 24) YANG TELAH DIPERHITUNGKAN TAHUN LALU .....	5	5	
6. JUMLAH PPh TERUTANG (4 + 5) .....	6	6	
C. KREDIT PAJAK	7. PPh DITANGGUNG PEMERINTAH (Proyek Bantuan Luar Negeri) .....	7	7
	8. a. KREDIT PAJAK DALAM NEGERI (Diisi dari Formulir 1771-1/US Jumlah Kolom 5) .....	8a	8a
	b. KREDIT PAJAK LUAR NEGERI (Diisi dari Lampiran Khusus 7B Jumlah Kolom 7) .....	8b	8b
	c. JUMLAH (8a + 8b) .....	8c	8c
	9. a. <input type="checkbox"/> PPh YANG HARUS DIBAYAR SENDIRI (6 - 7 - 8c) .....	9	9
	b. <input type="checkbox"/> PPh YANG LEBIH DIPOTONG / DIPUNGUT .....		
	10. PPh YANG DIBAYAR SENDIRI		
	a. PPh Ps 25 BULANAN .....	10a	10a
	b. STP PPh Ps 25 (Hanya Pakok Pajak) .....	10b	10b
	c. PPh Ps. 25 AYAT (8) / FISKAL LUAR NEGERI .....	10c	10c
d. JUMLAH (10a + 10b + 10c) .....	10d	10d	
D. PPh KURANG/LEBIH BAYAR	11. a. <input type="checkbox"/> PPh YANG KURANG DIBAYAR (PPh Ps. 29) (9 - 10d) .....	11	11
	b. <input type="checkbox"/> PPh YANG LEBIH DIBAYAR (PPh Ps. 28A) .....		
	12. PPh YANG KURANG DIBAYAR PADA ANGKA 11.a DISETOR TANGGAL .... <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>		
13. PPh YANG LEBIH DIBAYAR PADA ANGKA 11.b MOHON :			
a. <input type="checkbox"/> DIRESTITUSIKAN	b. <input type="checkbox"/> DIPERHITUNGKAN DENGAN UTANG PAJAK		
Khusus Restitusi untuk Wajib Pajak dengan Kriteria Tertentu : <input type="checkbox"/> Pengembalian Pondahuluan (Pasal 17C atau Pasal 17D UU KUP)			

Catatan - Kolom Rupiah diisi dengan Nilai Konversi dari angka dalam Kolom US\$, dengan menggunakan Kurs Pajak yang berlaku pada akhir Tahun Pajak  
F.1.132.11





1771 - III/\$

DEPARTEMEN KEUANGAN RI  
DIREKTORAT JENDERAL PAJAK

LAMPIRAN - III  
SPT TAHUNAN PAJAK PENGHASILAN WAJIB PAJAK BADAN  
BAGI WAJIB PAJAK YANG DESKALASIFIKASI KELOMPOK PERUSAHAAN  
DALAM BANGSA NEGARA DAN/ATAU LINDING DOKUMEN NEGARA SEPERTI

KREDIT PAJAK DALAM NEGERI

TAMBAH PAJAK

20

NO	KEMENTERIAN / PERANGKUT PAJAK	JENIS SPESIALISASI / TRANSAKSI	GOLONGAN / KELOMPOK / PERUSAHAAN	PUSK	USK	REKOR KEHIDUPAN YANG DITOLONG / DIPANGGUT (Rupiah)	MURAH POKOK / NO. REGISTRASI	TANGGAL
1								
2								
3								
4								
5								
6								
7								
8								
9								
10								
11								
12								
13								
14								
15								
16								
17								
18								
19								
20								
21								
22								
23								
24								
25								
26								
27								
28								
29								
30								
31								
32								
33								
34								
35								
36								
37								
38								
39								
40								
41								
42								
43								
44								
45								
46								
47								
48								
49								
50								
51								
52								
53								
54								
55								
56								
57								
58								
59								
60								
61								
62								
63								
64								
65								
66								
67								
68								
69								
70								
71								
72								
73								
74								
75								
76								
77								
78								
79								
80								
81								
82								
83								
84								
85								
86								
87								
88								
89								
90								
91								
92								
93								
94								
95								
96								
97								
98								
99								
100								

LEMBAGA  
 • Ditandatangani oleh Kepala Kantor / Perwakilan Pajak.  
 • Nomor (1) USK dan Nomor (2) dan Nomor (3) dan Nomor (4) dan Nomor (5) dan Nomor (6) dan Nomor (7) dan Nomor (8) dan Nomor (9) dan Nomor (10) dan Nomor (11) dan Nomor (12) dan Nomor (13) dan Nomor (14) dan Nomor (15) dan Nomor (16) dan Nomor (17) dan Nomor (18) dan Nomor (19) dan Nomor (20) dan Nomor (21) dan Nomor (22) dan Nomor (23) dan Nomor (24) dan Nomor (25) dan Nomor (26) dan Nomor (27) dan Nomor (28) dan Nomor (29) dan Nomor (30) dan Nomor (31) dan Nomor (32) dan Nomor (33) dan Nomor (34) dan Nomor (35) dan Nomor (36) dan Nomor (37) dan Nomor (38) dan Nomor (39) dan Nomor (40) dan Nomor (41) dan Nomor (42) dan Nomor (43) dan Nomor (44) dan Nomor (45) dan Nomor (46) dan Nomor (47) dan Nomor (48) dan Nomor (49) dan Nomor (50) dan Nomor (51) dan Nomor (52) dan Nomor (53) dan Nomor (54) dan Nomor (55) dan Nomor (56) dan Nomor (57) dan Nomor (58) dan Nomor (59) dan Nomor (60) dan Nomor (61) dan Nomor (62) dan Nomor (63) dan Nomor (64) dan Nomor (65) dan Nomor (66) dan Nomor (67) dan Nomor (68) dan Nomor (69) dan Nomor (70) dan Nomor (71) dan Nomor (72) dan Nomor (73) dan Nomor (74) dan Nomor (75) dan Nomor (76) dan Nomor (77) dan Nomor (78) dan Nomor (79) dan Nomor (80) dan Nomor (81) dan Nomor (82) dan Nomor (83) dan Nomor (84) dan Nomor (85) dan Nomor (86) dan Nomor (87) dan Nomor (88) dan Nomor (89) dan Nomor (90) dan Nomor (91) dan Nomor (92) dan Nomor (93) dan Nomor (94) dan Nomor (95) dan Nomor (96) dan Nomor (97) dan Nomor (98) dan Nomor (99) dan Nomor (100).

**LAMPIRAN - IV**  
**SPT TAHUNAN PAJAK PENGHASILAN WAJIB PAJAK BADAN**  
BAGI WAJIB PAJAK YANG DIIZINKAN MENYELENGGARAKAN PEMBUKUAN  
DALAM BAHASA INGGRIS DAN MATA UANG DOLLAR AMERIKA SERIKAT

**PPH FINAL DAN PENGHASILAN YANG TIDAK TERMASUK OBJEK PAJAK**

IDENTITAS	N P W P :	<input type="text"/>
	NAMA WAJIB PAJAK :	<input type="text"/>
	PERIODE PEMBUKUAN :	<input type="text"/> s.d. <input type="text"/>

**BAGIAN A : PPh FINAL**

NO.	JENIS PENGHASILAN	DASAR PENGHUNJAH PAJAK (US\$)	TARIF (%)	PPh TERUTANG	
				(US\$)	(RUPIAH)
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
1.	BUNGA DEPOSITO / TABUNGAN DAN DISKONTO SBI / SDN				
2.	BUNGA / DISKONTO OBLIGASI YANG DIPERDAGANGKAN / DIPERDAGANGANNYA DI BURSA EFEK				
3.	PENGHASILAN PENJUALAN SAHAM YANG DIPERDAGANGKAN DI BURSA EFEK				
4.	PENGHASILAN PENJUALAN SAHAM MILIK PERUSAHAAN MODAL VENTURA				
5.	PENGHASILAN USAHA PENYALUR / DEALER / AGEN PRODUK BSM				
6.	PENGHASILAN PENGALIHAN HAK ATAS TANAH / BANGUNAN				
7.	PENGHASILAN PERSEWAAN ATAS TANAH / BANGUNAN				
8.	IMBALAN JASA KONSTRUKSI :				
	a. PELAKSANA KONSTRUKSI				
	b. PERENCANA KONSTRUKSI				
	c. PENGAWAS KONSTRUKSI				
9.	PERWAKILAN DAGANG ASING				
10.	PELAYARAN / PENERBANGAN ASING				
11.	PELAYARAN DALAM NEGERI				
12.	PENILAIAN KEMBALI AKTIVA TETAP				
13.	TRANSAKSI DERIVATIF YANG DIPERDAGANGKAN DI BURSA				
14.					
dst.					
JUMLAH BAGIAN A			JBA		

Pedoman ke Formuler 1771/3 huruf F angka 13 baris a

**Catatan:** Kolom (5) US\$ diisi dengan Nilai Konversi dari angka dalam Kolom (6) Rupiah, dengan menggunakan Kurs Pajak yang berlaku pada tanggal Penutupan/Pembayaran Pajak.

**BAGIAN B : PENGHASILAN YANG TIDAK TERMASUK OBJEK PAJAK**

NO.	JENIS PENGHASILAN	PENGHASILAN BRUTO (US\$)
(1)	(2)	(3)
1.	DIVIDEN / BAGIAN LABA DARI PENYERTAAN MODAL PADA BADAN USAHA DI INDONESIA (Pasal 4 Ayat (3) Huruf f UU PPh)	
2.	SISA LEBIH YANG DITERIMA ATAU DIPEROLEH BADAN ATAU LEMBAGA NILABA YANG BERGERAK DALAM BIDANG PENDIDIKAN DAN/ATAU BIDANG PENELITIAN DAN PENGEMDANGAN, YANG TELAH TERDAFTAR PADA INSTANSI YANG MENYIDANGINYA, YANG DITANAMKAN KEMBALI DALAM BENTUK SARANA DAN PRASARANA KEGIATAN PENDIDIKAN DAN/ATAU PENELITIAN DAN PENGEMDANGAN (Pasal 4 Ayat (3) Huruf m UU PPh)	
3.		
dst.		
JUMLAH BAGIAN B		JBB

Pada tahun ke Formuler 1771/3 huruf F angka 13 baris b

JIKA FORMULIR INI TIDAK MENCLUP, DAPAT DIHAT SEHINGG SESUAI DENGAN BENTUK INI

Keterangan ke  dan  halaman ke lampiran IV









