

**BAB IV**

**HAK PEMAJAKAN TERHADAP PERUSAHAAN PENANAMAN MODAL  
TERHADAP TRANSAKSI *TRANSFER PRICING* YANG DILAKUKAN DI  
INDONESIA.**

**4.1. Dampak Transfer Pricing Yang Dilakukan Melalui Negara-Negara Yang Mengenaikan Tarif Pajak Rendah Terhadap Penerimaan Negara**

Walaupun pajak bukan merupakan faktor utama sebuah perusahaan untuk melakukan penanaman modal di negara tersebut namun, pajak merupakan faktor penentu sebuah perusahaan penanaman modal untuk melakukan usaha/ menanamkan modalnya di negara tersebut dikarenakan unsur pajak merupakan unsur utama dalam menilai sebuah kegiatan usaha apakah kegiatan penanaman modal yang dilakukan membawa keuntungan bagi perusahaan yang telah menanamkan modalnya di negara tersebut. Untuk meminimalkan pengaruh dan beban pajak, biasanya perusahaan penanam modal melakukan perencanaan pajak (*tax planning*) dan penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang efektif. Salah satu teknik perencanaan pajak dimaksud adalah dengan merekayasa transaksi melalui negara yang tidak memungut atau memungut pajak dengan tarif yang minimal (*tax haven*). Terkait dengan pengelakan pajak atau yang lebih dikenal dengan istilah *Tax Avoidance*, OECD hanya memberikan gambaran *tax avoidance* dipergunakan untuk menjelaskan usaha-usaha wajib pajak untuk mengurangi beban pajaknya meskipun ini bisa jadi tidak melanggar hukum, namun sebenarnya bertentangan dengan tujuan dibuatnya aturan perundang-undangan perpajakan<sup>159</sup>.

Prebble dan prebble mencoba menjelaskan makna *tax avoidance* dengan menempatkan *tax avoidance* diantara *tax evasion* dan *tax mitigation*<sup>160</sup>. *Tax evasion* diartikan sebagai pemberian pernyataan yang tidak benar atas kondisi penghasilan wajib pajak dan karenanya melawan hukum sedangkan *tax mitigation* di sisi lain adalah upaya wajib pajak untuk mengatur sedemikian rupa agar pajak yang harus dibayar serendah mungkin dengan memanfaatkan peluang-peluang

<sup>159</sup> *OECD Glossary Tax Terms* <[http://www.OECD.org/document/29.02340.en\\_2469\\_33933853\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.OECD.org/document/29.02340.en_2469_33933853_1_1_1_1,00.html)> diakses 20 Nopember 2009.

<sup>160</sup> R Prebble dan J Prebble” Does the use of general anti avoidance rules to combat tax avoidance breach the rule of law. (dikutip oleh Kristian Agung Prasetyo, Pengaruh *Transfer pricing* dan Tax Haven terhadap penerimaan pajak. Inside tax Edisi 04; Februari 2008).hlm 40.

yang memang telah disediakan dalam peraturan perpajakan yang berlaku misalnya dengan memanfaatkan pembayaran bunga pinjaman untuk mengurangi penghasilan kena pajak<sup>161</sup>. Mereka berpendapat bahwa *tax avoidance* agak sulit didefinisikan namun memberikan gambaran bahwa pada prinsipnya, *tax avoidance* berarti melaksanakan berbagai transaksi semu untuk mengurangi jumlah pajak yang seharusnya dibayar. Dalam *R V Mears, Chief Justice Gleeson* menyatakan bahwa:

*“... The difference between the two is simple and clear. Tax avoidance involves using or attempting to use lawful means to reduce tax obligations. Tax evasion involves using unlawfull means to escape payment of tax. Tax avoidance is lawful and tax evasion is unlawful”<sup>162</sup>,*

Selanjutnya untuk menguji apakah suatu transaksi itu tergolong kedalam *tax evasion* atau *tax avoidance*, *Chief Justice Gleeson* menyatakan bahwa:

*“if the parties to a scheme belive that its possibility of success is entirely dependent upon the authorities never finding out the true fact. it is likely to be a sechme of tax evasion, not tax avoidance”<sup>163</sup>,*

Selain itu, dalam *Kajewski V federal commissioner of taxation, justice dummond* menyatakan bahwa:

*“Fraud within s 170 (2) (a) involves something in the nature of fraud at common law, i.e, the making of statement to the commissioner relevant to the taxpayers liability to tax which the maker belives to be false or is recklessly careless whether it be true of false”<sup>164</sup>,*

Secara umum, penyimpangan pajak baik yang dilakukan dengan merekayasa ataupun melalui perencanaanpenghindaran maupun penggelapan pajak terjadi hampir diseluruh negara. Di negara berkembang dengan banyaknya sektor informal dan kegiatan penanaman modal yang sulit terdeteksi karena menggunakan bentuk-bentuk informal mengakibatkan kegiatan penghindaran pajak semakin meluas. Kegiatan-kegiatan penghindaran pajak ini pada akhirnya akan mengurangi atau bahkan menghilangkan beban pajak perusahaan nasional di negara berkembang atau bahkan pajak global sebuah perusahaan multinasional. Pada dasarnya, penghasilan yang mengalir dari satu negara ke negara yang lain

---

<sup>161</sup> *Ibid.*

<sup>162</sup> *Ibid.*

<sup>163</sup> *Ibid.*

<sup>164</sup> *Ibid.*

harus dikenakan pajak. Negara yang mengenakan pajak ini dapat dilakukan pada negara tempat penghasilan itu berasal (*source county*) atau negara tempat penghasilan itu diterima (*residence country*). Apabila negara sumber penghasilan dan negara penerima sumber penghasilan mengenakan pajak atas penghasilan yang sama maka yang terjadi adalah pemajakan berganda. Apabila negara asal wajib pajak (*residence*) mengenakan pajak dengan berdasarkan kepada prinsip *world wide income*, negara akan memasukkan penghasilan yang diperoleh wajib pajak ke dalam keseluruhan penghasilan kena pajak. Penghasilan tersebut akan memberikan kredit atas pajak yang telah dibayar diluar negeri (di negara sumber penghasilan). Kredit pajak yang diberikan tidak digunakan untuk jumlah keseluruhan pajak yang harus dibayar di luar negeri, melainkan hanya sebesar jumlah pajak jika seandainya penghasilan tersebut diperoleh di dalam negeri<sup>165</sup>. Selain itu negara *residence* juga akan mengakui pemisahan antara induk perusahaan dengan *subsidiary*. Karena *subsidiary* secara hukum pada dasarnya merupakan perusahaan terpisah dari perusahaan induk<sup>166</sup>. Jadi negara *residence* tidak akan mengenakan pajak atas penghasilan *subsidiary* sepanjang penghasilan itu tidak ditarik ke induk perusahaan.

Jika ada perusahaan multinasional yang mempunyai usaha di beberapa negara sekaligus yang mempunyai tarif pajak yang berbeda-beda, maka perusahaan multinasional akan mengalihkan penghasilan yang berasal dari negara yang mempunyai tarif pajak tinggi ke negara lain yang tarif pajaknya lebih rendah dikarenakan terdapat beberapa negara yang tidak memungut pajak atau memungut dalam jumlah minimal. Negara-negara tersebut mengenakan tarif pajak rendah dikarenakan sumber penerimaan mereka bukan berasal dari pajak seperti negara-negara pada umumnya, melainkan penerimaan negara-negara tersebut akan

---

<sup>165</sup> Muhammd Djafar Saidi. *Pembaruan Hukum Pajak*. Cet I (Jakarta:Rajawali Pers).2007. hlm 282.

<sup>166</sup> Dhaniswara K Harjono. *Pembaruan Hukum Perseroan Terbatas, Tinjauan terhadap Undang-Undang No.40 tahun 2007 Tentang Perseroan Terbatas*. Cet I ((Jakarta:Pusat Pengembangan Hukum danBisnis Indonesia..2008).hlm 208. Perseroan, sejak memperoleh badan hukum maka sejak saat itu hukum memperlakukan pemilik atau pemegang saham dan pengurus atau direksi terpisah dari Perseroan Terbatas itu sendiri (*separate legal personality*).yaitu sebagai individu yang berdiri sendiri. Dengan tanggung jawab terpisah, tidak hanya kepemilikan harta kekayaan oleh perusahaan saja yangterpisah dengan uang yang dimiliki oleh orang yang menjalankan perusahaan, melainkan juga pemegang sahamnya tidak bertanggung jawab terhadap utang-utang perseroan.

bersumber kepada imbalan (*fee*) pendirian usaha, imbalan pelaporan tahunan, lisensi industri dan asuransi, bea materai dan beberapa bea lainnya<sup>167</sup>.

*Tax haven* yang merujuk pada negara-negara yang “... countries that are able to finance their public services with no or nominal income taxes and that offer themselves as places to be used by non residents to escape tax in their county or residence..”. definisi pasti mengenai *tax haven* sendiri sulit untuk dirumuskan. Menurut OECD salah satu indikator apakah suatu negara termasuk *tax haven* atau bukan adalah dengan melihat apakah negara tersebut sudah dikenal luas sebagai *tax haven* atau tidak. Hal inilah yang kemudian dikenal dengan *reputation test*<sup>168</sup>. Beberapa faktor yang dapat dipergunakan untuk mengidentifikasi *tax haven*, yaitu:

- 1) Tidak ada pajak atau kalau ada tarifnya sangat kecil.  
Untuk menggali penerimaan, sebagian besar negara mengenakan pajak atas perusahaan, perorangan atau *trust* yang melaksanakan kegiatan usaha di wilayah negara itu. Namun demikian, *tax haven* berbeda karena:
  - a) Mereka mendorong orang untuk membuka rekening bank, mendirikan perusahaan atau *trust* disana.
  - b) Perusahaan yang didirikan di *tax haven* diharuskan untuk tidak melaksanakan aktivitas dan usaha riil disana dengan demikian rekening bank di *tax haven* dipergunakan untuk menerima uang dari negara lain dan membayar tagihan-tagihan dari negara lain pula dan *trust* yang didirikan disana dipergunakan untuk mengelola aset yang letaknya di negara lain. Karena perusahaan atau *trust* ini tidak melaksanakan kegiatan usaha, maka mereka tidak dikenakan pajak kecuali keharusan membayar sejumlah pungutan.
- 2) Minimnya ketersediaan mekanisme pertukaran informasi.  
Kadangkala negara satu dengan negara yang lain melakukan tukar-menukar informasi atas apa yang telah dilakukan oleh warga negara, Perusahaan atau *trust* dari satu negara di negara yang lain. Di eropa misalnya, kegiatan pertukaran informasi ini dapat dilaksanakan secara otomatis. Mekanisme pertukaran data secara otomatis seperti ini yang tidak dapat ditemukan di negara berkembang manapun, khususnya dalam kaitannya dengan kekayaan yang disimpan disatu negara oleh warga dari negara lain. *Tax haven* biasanya menolak untuk berpartisipasi dalam kegiatan pertukaran informasi seperti ini.
- 3) Kurang transparan  
Kurangnya transparan *tax haven* berarti:

<sup>167</sup> Gunadi. Pajak internasional. *Op cit.* hlm 284.

<sup>168</sup> *OECD Guidelines*

- a) Rahasia bank sangat ketat, tidak satu bank pun diizinkan memberitahukan apa yang dilaksanakannya. Setiap pelanggaran akan dikenakan sanksi yang berat.
  - b) Perusahaan dapat didirikan tanpa perlu mempublikasikan siapa nama pemegang kontrol atau pemilik perusahaan.
  - c) *Trust* dapat dibuat tanpa perlu mendaftarkannya ke pihak bawahan, mempublikasikan nama pendiri (*settlor*) dan *beneficiaries* nya. Jadi *tax haven* tidak mungkin untuk mengetahui siapa yang tengah melakukan apa.
- 4) Tidak ada kegiatan usaha yang signifikan  
Sama sekali tidak ada aktivitas usaha riil di *tax haven*. Walaupun di dalam dokumen-dokumen perbankan atau perusahaan tercatat ada kegiatan usaha, sebenarnya kegiatan itu dilaksanakan ditempat lain<sup>169</sup>.

Dalam kasus *Transfer pricing* yang dilakukan oleh Asian Agri, melalui anak perusahaannya PT Indosawit subur dengan cara menjual 3.500,34 metrik ton CPO ke *Twin Bonus Edible Oil & Fats Ltd* (Hongkong) seharga US\$370/MT atau senilai total US\$ 4.295.125,8 (invoice No. 10018 /I/10/02/04). Selanjutnya *Twin Bonus* menjual CPO itu ke *Global Advance* (Makao) seharga US\$ 37,5 /MT atau senilai total US\$1.303.876, 65 (invoice Nomor 101052908, Twin-I). keuntungan yang dibukukan US\$8.750,85. Kemudian *Global Advance* (Makao) kemudian menjual CPO ke *M/s Manickam Enterprise* (India) dengan harga US\$44,5/MT atau senilai total US\$ 1.555.901,13(invoice No.GAO/310/16/03210101). Keuntungan yang dibukukan sebesar US\$265.024,48.

Selain itu, PT Asian Agri melalui PT Supra Matra Abadi menjual 2.500 MT *palm Kernel oil* (PKO) Ke *Twin Bonus Edible oil & Fats Ltd* (hongkong dengan harga US\$460/MT atau senilai total US\$ 1.150.000 (invoice No.09602 / I/ 21/ 14/ 05). *Twin Bonus* kemudian menjual PKO tersebut ke *Asian Agri Abadi Oil & Fats Ltd* (BVI) dengan harga US\$462,5 /MT atau senilai total US\$1.156.250 (invoice no 09138005 Twin-i). keuntungan yang dibukukan US\$.6.250. Lalu AAAOF (BVI) menjual PKO ke *Palmco Oil Mill Sdn Bhd* (Malaysia) seharga US\$.535 /MT atau senilai total US\$.1.310.750 (invoiceNo.10001/I/95/14/05). Keuntungan yang dibukukan US\$ 154. 500. Untuk melakukan berbagai transaksi ke luar negeri, didirikan perusahaan di Hongkong, British Virgin Island, dan Makao yang diduga fiktif dikarenakan:

<sup>169</sup> Krstian Agung Prasetyo. Pengaruh *Transfer pricing* dan Tax Haven terhadap Penerimaan Pajak. Majalah Inside Tax Edisi 05 (Jakarta) Darussalam Tax Center. 2008.hlm 354

1. Di perusahaan Hongkong hanya ditempatkan staf penerima telepon, nomor telepon berbeda-beda tetapi nomor faksimili sama menggunakan *hunting line east gate Ltd di 2701 Gloucester Tower the Landmark Hongkong*.
2. Pemegang otoritas tanda tangan rekening bank perusahaan di Hongkong dan Makao sama.
3. Dari laporan audit di Hongkong diketahui sebelum 2004, perusahaan-perusahaan itu non aktif. Padahal di laporan Asian Agri Group dilaporkan hampir semua ekspor CPO dijual ke perusahaan Hongkong, diduga ini transaksi sepihak yang tidak dilaporkan di Hongkong.

Jika dikaitkan dengan prinsip dasar perdagangan internasional yang dikembangkan oleh David Ricardo berdasarkan teori keunggulan komparatif (*comparative advantage*) dijelaskan bahwa perdagangan internasional terjadi atas dasar perbedaan kemampuan teknologi antar negara. Selain itu, perdagangan internasional dapat pula terjadi dikarenakan adanya perbedaan kekayaan faktor produksi yang dimiliki negara-negara<sup>170</sup>. Jika dibandingkan dengan perdagangan internasional yang dilakukan oleh PT Asian Agri melalui anak-anak perusahaannya, pada intinya hal tersebut tidak dilakukan dengan tujuan perdagangan internasional. Transaksi-transaksi tersebut dilakukan dengan tujuan untuk menghindari, menggerus atau menggelapkan pajak yang seharusnya diterima oleh Indonesia. namun, dikarenakan tarif pajak badan (PPH Badan) di Indonesia dirasa terlalu tinggi, maka transaksi-transaksi tersebut dilakukan melalui anak perusahaan yang merupakan “*brass plate*” (piring penerus) tanpa kegiatan nyata atau karyawan yang bekerja pada perusahaan tersebut.

Pada umumnya kegiatan investasi yang dilakukan selalu berupaya mencari lokasi dengan tingkat stabilitas politik serta ekonomi yang tinggi dan diharapkan dapat memberikan keuntungan maksimal dan dukungan terhadap kelangsungan usaha perusahaan multinasional dalam jangka panjang. Namun, sangat sulit bagi investor untuk menemukan negara yang dapat diprediksikan mempunyai stabilitas politik dan ekonomi dalam jangka panjang dengan infrastruktur pendukung yang

<sup>170</sup> Sjamsul Arifin Dian Ediana Raedan Charles P.R Joseph. Kerja sama perdagangan internasional. Cet II ( Jakarta.PT Gramedia. 2007).hlm 17.

lengkap. Hal tersebut dikarenakan semua negara *tax haven* pada dasarnya mampu memberikan jaminan kestabilan politik dan ekonomi, serta fasilitas jaringan komunikasi modern, kepada investor asing. Hal tersebut terbukti dengan banyaknya cabang bank internasional di negara *tax haven*<sup>171</sup>.

Pada umumnya, *tax haven* dianut oleh negara kepulauan, tetapi ada juga *tax haven* yang dianut oleh negara kontinental, namun investor asing lebih menyukai negara kepulauan dikarenakan letak negara kepulauan yang mempunyai letak geografis terpencil tetapi memberikan jaminan kenyamanan dan keamanan bagi usaha bisnisnya. Secara garis besar, terdapat empat hal yang menguntungkan *non resident taxpayer* dengan mendirikan anak perusahaan berbentuk *Special Purpose Vehicle (SPV)* di negara *tax haven*, yaitu:

- 1) Status kependudukan;  
Penduduk kaya dari negara yang mengenakan pajak tinggi dapat diberikan status kependudukan, sebagai *legal person* ataupun *natural person*, di negara *tax haven* dengan perlakuan khusus dalam hal perpajakannya. Yaitu tidak dikenakan pajak atas penghasilan yang diperoleh dari luar negeri atau dikenakan pajak penghasilan dengan tarif sangat rendah, dan tidak dikenakan pajak atas warisan dan *capital gain*.
- 2) Kepemilikan aset  
Suatu perusahaan didirikan di negara *tax haven* oleh penduduk dari negara *non tax haven*, dan perusahaan tersebut dapat dinyatakan sebagai pemilik aset (*beneficial ownership*) berupa portofolio investasi, perusahaan dagang atau grup, *property real estate* dan lain-lain dengan tujuan agar dapat menikmati fasilitas pajak rendah. Dan menghindari jenis pajak baru lainnya di negara *non tax haven*.
- 3) Tempat untuk aktivitas bisnis tertentu dengan cara mendirikan *Special Purpose Vehicle (SPV)*  
Terutama usaha dan perdagangan yang tidak membutuhkan banyak jumlah tenaga kerja dan tempat khusus, misalnya perusahaan berbasis internet, dan reasuransi, namun SPV tersebut sering melakukan usaha dan mendapatkan keuntungan tanpa ada kegiatan ekonomi nyata yang ada.
- 4) Basis nyaman bagi *financial intermediaries* (lembaga perantara keuangan)  
Usaha jasa keuangan adalah usaha yang umumnya dilakukan di *tax haven* misalnya *mutual fund*, *banking* dan pengelolaan asuransi jiwa dan dana pensiun. Perusahaan *intermediary* akan menyalurkan dana yang dikelola ke dalam bentuk pinjaman (*loan*) dan modal investasi di negara *non tax haven*<sup>172</sup>.

<sup>171</sup> Loc Cit. Sriadi Setyanto. Hlm 24.

<sup>172</sup> *Ibid*

Untuk meminimalkan terjadinya penghindaran pajak oleh penduduk negara anggota OECD dengan cara memindahkan usaha dan domisili ke *tax haven*, OECD mewajibkan adanya kerjasama dalam pertukaran informasi antara negara anggota OECD dengan negara *tax haven*, sehingga setiap tahun terbit revisi tabel daftar negara *tax haven* yang kooperatif. Informasi mengenai negara *tax haven* yang kooperatif merupakan indikator bahwa negara tersebut mendukung salah satu tujuan *tax treaty* yaitu mencegah *tax evasion*. Hal tersebut dilakukan karena dalam *OECD Report* dinyatakan bahwa *tax haven* merupakan salah satu bentuk dari praktik kompetisi perpajakan kurang sehat (*harmful tax competition*)<sup>173</sup>. Di satu sisi, suatu negara yang merdeka dan beradulat memiliki kewenangan penuh (*sovereignty*) untuk mengatur tatanan kehidupannya masyarakatnya. Termasuk kewenangan dalam menentukan kebijaksanaan di bidang perpajakan yaitu mengatur hak pemajakan (*taxing rights*).

Dengan keberadaan negara-negara yang mengenakan tarif pajak rendah atau tidak sama sekali (*Tax haven*), maka perusahaan-perusahaan multinasional terkesan akan melakukan perencanaan pajak agresif melalui penghindaran pajak melalui mekanisme *transfer pricing*. Dengan dilakukannya *transfer pricing* oleh perusahaan-perusahaan multinasional melalui negara-negara mengenakan tarif pajak rendah, maka dasar pengenaan utang pajak yang tertuang dalam Surat Pemberitahuan (SPT) yang dilaporkan oleh perusahaan multinasional akan menjadi lebih kecil dari transaksi sebenarnya yang dilakukan oleh wajib pajak. Hal tersebut dikarenakan wajib pajak telah secara sengaja mengalihkan laba hasil penjualannya kepada perusahaan-perusahaan yang berada di negara-negara yang mengenakan tarif pajak rendah dan menerapkan harga penjualan sebenarnya melalui anak perusahaannya di negara-negara tersebut.

Pelaporan pajak terhutang yang dilakukan oleh wajib pajak, terhadap transaksi-transaksi yang dilakukan oleh anak perusahaan tersebut (pihak yang mempunyai hubungan istimewa) maka harga yang sebenarnya dikenakan (harga pokok penjualan) haruslah merupakan harga yang sama yang diterapkan apabila wajib pajak melakukan penjualan terhadap pihak-pihak yang tidak mempunyai

---

<sup>173</sup> Gunadi. Pajak Internasional. *Op Cit.* hlm 287.

hubungan istimewa sehingga pajak terhutang wajib pajak tersebut akan sesuai sebagaimana seharusnya sehingga penghasilan kena pajak wajib pajak tersebut akan sesuai dengan kelaziman dan kewajiban usaha sehingga tidak menimbulkan kerugian dan /atau kehilangan potensi penerimaan negara.

#### 4.2 Upaya hukum penerima investasi (*Host county*) dalam memaksimalkan pendapatan negara terkait pajak

Penerimaan negara adalah berasal dari rakyat melalui pungutan pajak dan /atau dari hasil kekayaan alam yang ada di dalam negara (*natural resources*)<sup>174</sup>. Dua sumber tersebut merupakan sumber yang penting dalam memberikan penghasilan kepada negara untuk membiayai kepentingan umum dan akhirnya juga mencakup kepentingan pribadi individu. Pungutan pajak yang diatur dalam peraturan perundang-undangan mempunyai peranan yang sangat dominan dalam penerimaan negara yang dari tahun ke tahun semakin meningkat. Sebagaimana terlihat dalam tabel dibawah ini:

Tabel  
Peranan Penerimaan Pajak Terhadap Pendapatan Negara dan Hibah  
(dalam milyar Rupiah)

Tahun	Pendapatan negara dan hibah	Penerimaan Perpajakan	%
2002	298,605,3	210,383.8	70,5
2003	341,396.1	241,626.8	70,8
2004	403,769,6	279,207.5	69,2
2005	443,786.7	319,440.5	72,0
2006	659,115.2	425.053.0	64,5
2007	694,087.9	490.010,9	70,6
2008	781,354.1	591.978,4	75,7

<sup>174</sup> Tjip Ismail. Pengaturan Pajak Daerah di Indonesia. Cet II (Jakarta. Yellow Printing. 2007) hlm. 30

Secara umum, meningkatnya penerimaan negara tersebut dipengaruhi oleh beberapa faktor yaitu :

1. Tingginya harga minyak mentah di pasar internasional yang meningkat dari US\$51,8 per barel pada tahun 2005 dan diperkirakan menjadi US\$108,9 per barel tahun 2008;
2. Melonjaknya harga pangan dunia seperti gandum, kedelai, dan beberapa komoditi strategis seperti CPO dan turunannya;
3. perkembangan asumsi ekonomi makro seperti pertumbuhan ekonomi, nilai tukar rupiah, dan inflasi yang terkendali yang memberi pengaruh positif pada meningkatnya penerimaan dalam negeri;
4. keberhasilan pelaksanaan kebijakan perpajakan dan PNBPN. Kebijakan perpajakan antara lain dilakukan melalui program reformasi sistem administrasi perpajakan, intensifikasi dan ekstensifikasi, serta *law enforcement*<sup>175</sup>.

Selain itu, pemerintah juga memberikan berbagai fasilitas perpajakan terhadap komoditas dan sektor-sektor tertentu yang bertujuan untuk meningkatkan pertumbuhan investasi tanpa mengganggu penerimaan perpajakan. Bahkan ketika memasuki tahun 2009, dimana kondisi perekonomian nasional masih dipengaruhi oleh perkembangan perekonomian global yang penuh dengan ketidakpastian dari harga minyak dan pangan dunia, serta perlambatan pertumbuhan ekonomi dunia. Dengan memperhatikan kondisi tersebut serta prospek perekonomian nasional. Dalam APBN 2009, pendapatan negara dan hibah Indonesia diperkirakan akan mencapai Rp985,7 triliun atau 2,4 persen lebih tinggi dari perkiraan realisasi tahun 2008. Secara rinci, penerimaan dalam negeri Indonesia ditargetkan mencapai Rp984,8 triliun, terdiri dari penerimaan perpajakan Rp725,8 triliun dan PNBPN Rp258,9 triliun<sup>176</sup>.

Jika dibandingkan dengan perkiraan realisasi tahun 2008, penerimaan dalam negeri meningkat 2,6 persen, penerimaan perpajakan meningkat 14,5 persen sedangkan PNBPN turun 20,5 persen. Dalam upaya mencapai target-target tersebut, Pemerintah melakukan beberapa langkah pendukung, antara lain melakukan perbaikan administrasi dan peningkatan kepatuhan pajak serta pemberian insentif pajak untuk mendorong investasi dan menjaga stabilitas harga pangan dalam negeri<sup>177</sup>.

<sup>175</sup> Badan Kebijakan Fiskal ed. Nota Keuangan APBN Tahun 2009. Hlm 105.

<sup>176</sup> *Ibid.*

<sup>177</sup> *Ibid.*

Investasi yang dalam bahasa latin, yaitu *investire* (memakai), sedangkan dalam bahasa Inggris disebut dengan *investment* diartikan para ahli sebagai:

“aktivitas yang berkaitan dengan usaha penarikan sumber-sumber (dana) yang dipakai untuk mengadakan barang modal pada saat sekarang, dan dengan barang modal akan dihasilkan produk baru di masa yang akan datang<sup>178</sup>”

Investasi dalam definisi ini, dikonstruksikan sebagai sebuah kegiatan untuk melakukan penarikan sumber dana yang digunakan untuk pembelian barang modal dan barang modal tersebut akan dihasilkan produk baru. Definisi lain tentang investasi dikemukakan oleh Kamaruddin Ahmad dimana investasi diartikan sebagai suatu kegiatan penempatan uang atau dana yang bertujuan untuk memperoleh keuntungan<sup>179</sup>. Keberadaan investasi yang ditanamkan oleh investor, terutama modal asing ternyata memberikan dampak positif di dalam pembangunan. bukti-butki tersebut disajikan sebagai berikut:

1. masalah gaji.  
Perusahaan asing membayar gaji pegawainya lebih tinggi dibandingkan gaji rata-rata nasional. Di Amerika misalnya perusahaan asing membayar 4% lebih tinggi pada tahun 1989 dan 6% lebih tinggi pada tahun 1996 dibandingkan perusahaan domestik.
2. Perusahaan asing menciptakan lapangan pekerjaan lebih cepat dibandingkan perusahaan domestic sejenis.
3. Perusahaan asing tidak ragu-ragu mengeluarkan biaya pendidikan.
4. Perusahaan asing cenderung mengekspor lebih banyak dibandingkan perusahaan domestik<sup>180</sup>

Namun, disamping dampak positif sebagaimana disampaikan diatas, keberadaan modal asing juga menimbulkan dampak negatif bagi negara penerima manfaat seperti:

1. Perusahaan Multinasional berdampak negatif bagi perekonomian negara penerima.
2. Perusahaan multinasional melahirkan sengketa dengan negara penerima atau dengan penduduk asli miskin setempat, khususnya negara-negara berkembang.

<sup>178</sup> Salim HS dan Budi Sutrisno. Hukum Investasi di Indonesia. Cet I (Jakarta. Rajawali Pers.2008). hlm.31

<sup>179</sup> *Ibid.*

<sup>180</sup> *Ibid.*

3. Adanya tuduhan perusahaan Multinasional telah mengembalikan keuntungan-keuntungan dari kegiatan bisnisnya kenegara tempat perusahaan induk berada<sup>181</sup>.

Walaupun investasi asing berdampak negatif terhadap negara tuan rumah, setiap negara tetap berkeinginan agar negara-negara pemilik modal dapat melakukan investasi di negara yang bersangkutan, hal tersebut dikarenakan keberadaan investasi pada dasarnya membawa manfaat bagi negara-negara tuan rumah (penerima investasi). Dalam rancangan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) tahun 2009 sebagaimana disebutkan diatas, bahwa salah satu upaya untuk meningkatkan penerimaan negara melalui pajak, pemerintah berupaya untuk memberikan insentif pajak untuk mendorong investasi.

Meskipun kegiatan investasi melalui penanaman modal di Indonesia masih tetap dibutuhkan sebagai salah satu sumber penerimaan negara, pada umumnya perusahaan-perusahaan multinasional di Indonesia mengingkingkan laba yang optimal dari kegiatan usaha yang dilakukan di Indonesia dan hal tersebut dapat dilakukan oleh perusahaan-perusahaan multinasional tersebut melalui perencanaan pajak ataupun pengelakan pajak. bila hal tersebut dilakukan, maka yang terjadi adalah penerimaan pajak dari perusahaan-perusahaan multinasional pun tidak sesuai dengan apa yang diharapkan. Potensi-potensi pajak yang diharapkan dicapai hingga kini realisasinya masih sulit dilakukan dikarenakan banyak terjadi kebocoran, penyeludupan serta akumulasi jumlah tunggakan pajak yang masih relatif besar. Sampai dengan tahun anggaran 2002, jumlah tunggakan pajak yang diperkirakan mencapai Rp.17,3 Triliun<sup>182</sup>.

*Transfer pricing*, yang dapat dikategorikan sebagai upaya penyeludupan pajak melalui negara-negara bertarif pajak rendah (*tax haven*) merupakan salah satu penyebab tidak maksimalnya penerimaan negara melalui pajak. Hal tersebut terjadi dengan cara mengalihkan harga jual yang sesungguhnya kepada anak perusahaan di negara yang mengenakan tarif pajak rendah (*tax haven*), Salah satu upaya yang dapat dilakukan untuk menekan maraknya praktik *transfer pricing* di Indonesia adalah dengan melakukan pemeriksaan terhadap perusahaan

---

<sup>181</sup> *Ibid.*

<sup>182</sup> Abdul Asri Harahap. Paradigma Baru Perpajakan Indonesia. Cet I (Jakarta. Integrita Dinamika Pers. 2004) hlm. 85

multinasional yang diindikasikan melakukan praktik *transfer pricing*. *Transfer pricing* sering diterapkan terhadap transaksi internasional (*international dealing*) antar perusahaan asosiasi atau yang mempunyai hubungan istimewa (*parent company* dengan *subsidiary company*).

Sejak diterapkan sistem *self assessment* dalam undang-undang perpajakan Indonesia, peranan positif wajib pajak dalam memenuhi seluruh kewajiban perpajakannya menjadi semakin mutlak diperlukan. Wajib pajak dipercaya penuh untuk menghitung, menyetor dan melaporkan sendiri kewajiban perpajakannya kepada petugas yang berwenang dan sebagai konsekuensinya Direktorat Pajak berkewajiban untuk melakukan pelayanan, pengawasan, pembinaan dan penerapan sanksi perpajakan. Salah satu bentuk pengawasan dan pembinaan terhadap wajib pajak yang salah satunya dapat dilakukan melalui pemeriksaan pajak dalam rangka pengawasan kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan<sup>183</sup>.

Terkait masalah *transfer pricing* di Indonesia, pihak yang berwenang belum menetapkan kriteria-kriteria khusus bagi perusahaan-perusahaan yang akan dijadikan target pemeriksaan. Pemeriksaan pajak selama ini dilakukan dalam rangka pemenuhan kepatuhan wajib pajak secara keseluruhan termasuk atas transaksi antar perusahaan, khususnya jika terdapat transaksi dengan wajib pajak luar negeri. Jika ditemukan ketidaksesuaian harga dalam transaksi antar perusahaan asosiasi dibandingkan dengan transaksi pihak ketiga, maka koreksi *transfer pricing* akan dimasukkan dalam temuan pemeriksaan. Target pemeriksaan pajak secara umum diatur dalam pasal 3 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 199/PMK.03/2007 tanggal 28 Desember 2007 tentang tata cara pemeriksaan pajak. Dalam ketentuan tersebut diatur sebagai berikut:

1. Ruang lingkup pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dapat meliputi satu, beberapa atau seluruh jenis pajak baik untuk satu atau beberapa masa pajak, bagian tahun pajak atau pajak dalam tahun-tahun lalu maupun tahun berjalan.
2. Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan wajib pajak harus dilakukan dalam hal wajib pajak mengajukan permohonan pengembalian, kelebihan, pembayaran pajak sebagaimana dimaksud dalam pasal 17 UU KUP.
3. Pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan wajib pajak dapat dilakukan dalam hal wajib pajak:

<sup>183</sup> Hardi. Pemeriksaan Pajak. Cet I (Jakarta. Kharisma) 2003. Hlm 1.

- a) Menyampaikan surat pemberitahuan yang menyatakan lebih bayar termasuk yang telah diberikan pengembalian pendahulaun kelebihan pajak;
- b) Menyampaikan surat pemberitahuan yang menyatakan rugi;
- c) Tidak menyampaikan atau menyampaikan surat pemberitahuan tetapi melampaui jangka waktu yang telah ditetapkan dalam surat teguran.
- d) Melakukan penggabungan, peleburan pemekaran, likuidasi, pembubaran atau akan meninggalkan Indonesia untuk selamanya atau;
- e) Menyampaikan surat pemberitahuan yang memenuhi kriteria seleksi berdasarkan hasil analisis risiko (*risk based selection*) mengindikasikan adanya kewajiban perpajakan wajib pajak yang tidak dipenuhi sesuai ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan<sup>184</sup>.

Di Indonesia belum ada penilaian tingkat resiko atas perusahaan yang akan diperiksa untuk masalah *transfer pricing*. Penilaian tingkat resiko pemeriksaan yang sudah diatur hanya menyangkut pemeriksaan secara umum. Romawi III huruf B angka 2 Surat Edaran Direktur Jendral Pajak Nomor SE-10/PJ.4/2004 mengatur salah satu kirteria pemeriksaan adalah pemeriksaan kriteria seleksi yang terdiri atas:

- 1) Kriteria seleksi resiko dilaksanakan apabila SPT Tahunan PPh wajib pajak orang pribadi atau badan terpilih untuk diperiksa berdasarkan analisa resiko;
- 2) Kriteria seleksi lainnya dilaksanakan apabila SPT tahunan PPh wajib pajak orang pribadi atau badan terpilih untuk diperiksa berdasarkan sistem scoring secara komputerisasi<sup>185</sup>.

Ketentuan tentang kriteria seleksi selanjutnya didasarkan atas SE-02/PJ.7/2005 tanggal 31 Maret 2005, dalam surat edaran tersebut kriteria seleksi diatur sebagai berikut:

- 1) kriteria seleksi resiko.  
Pemeriksaan berdasarkan kriteria seleksi resiko dilaksanakan apabila SPT Tahunan PPh wajib pajak orang pribadi atau badan terpilih untuk diperiksa berdasarkan analisis resiko. Analisis resiko diarahkan pada wajib pajak dengan resiko tinggi (*high risk*) yang dihitung dari *tax revenue at risk* berdasarkan analisa tertentu baik secara kuantitatif maupun kualitatif, sehingga terdapat potensi penerimaan sebagai akibat ketidak patuhan waib pajak dalam

<sup>184</sup> Pardiati. Pemeriksaan Pajak. Cet II (Jakarta. Mitra Wacana Media).2008. hlm 5

<sup>185</sup> *Ibid.*

memenuhi kewajiban perpajakannya. Misalnya dengan cara menyampaikan SPT secara tidak lengkap dan tidak benar. analisis resiko akan memanfaatkan perekaman SPT pada pusat data (*data processing centre*) dan secara sistem akan melakukan cek silang (*cross check*) dengan data atau informasi perpajakan menurut basis data atau sumber lainnya, data industri (sektor usaha) rata-rata sesuai Klasifikasi Lapangan Usaha (KLU), pola pemenuhan kewajiban perpajakan pada setiap industri (sektor usaha), serta mempertimbangkan pengetahuan setempat (*local knowledge*) yang dimiliki oleh masing-masing UP3.

Sistem ini akan menerbitkan daftar wajib pajak dengan tingkat resiko tertentu dan tindak lanjut yang akan dilakukan yang dapat berupa pelaksanaan pemeriksaan, aktivitas himbauan, atau penerbitan surat ketetapan pajak secara jabatan.

2) Kriteria seleksi lainnya

Pemeriksaan berdasarkan kriteria seleksi lainnya dilaksanakan apabila SPT tahunan PPh wajib pajak orang pribadi atau badan terpilih untuk diperiksa berdasarkan sistem penilaian secara komputersasi yang proses seleksinya dilakukan oleh Tim alokasi pemeriksaan kriteria seleksi kantor pusat DJP. Sistem ini memberikan nilai terhadap elemen-elemen SPT tertentu yang direkam sehingga membentuk suatu skor yang secara keseluruhan dapat mengindikasikan tingkat kepatuhan wajib pajal. Sistem ini juga memberikan nilai atas perbandingan rasio masing-masing sector usaha dengan keseluruhan data industry (sektor usaha) rata-rata sesuai KLU baik secara regional maupun nasional<sup>186</sup>.

Khusus untuk pemeriksaan *transfer pricing*, Direktur Jendral Pajak telah mengeluarkan keputusan Nomor: Kep:01/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang pemeriksaan pajak terhadap wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa sebagai tambahan atas tata cara pemeriksaan pajak yang sudah ada. Dalam lampiran keputusan tersebut telah diatur secara rinci prosedur dan teknik pemeriksaan pajak atas *transfer pricing* yang dimulai dengan melakukan analisa SPT dan laporan keuangan wajib pajak, indentifikasi masalah, pengenalan wajib pajak, sumber informasi sebagai data pembanding, ruang lingkup pemeriksaan, penyusunan audit program, penentuan buku-buku, catatan-catatan, dan dokumen yang akan dipinjam dan pelaksanaan pembuatan laporan pemeriksaan pajak. Selain itu, Direktur Jendral Pajak juga telah mengeluarkan surat Edaran Nomor SE-0/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang petunjuk Penanganan Kasus-Kasus

<sup>186</sup> Republik Indonesia. Surat Edaran Direktur Jendral Pajak Nomor SE-02/PJ.7/2005 tentang Kebijakan Pemeriksaan Berdasarkan Kriteria Seleksi, Direktur Jendral Pajak

*Transfer pricing* yang berisi petunjuk penanganan kasus-kasus *transfer pricing* atau yang mengandung indikasi adanya *transfer pricing* serta contoh-contoh kasus dan perlakuan perpajakannya.

Pemerintah melalui Direktorat Pajak telah menandatangani Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-39/PJ/2009 tentang Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Wajib Pajak Badan Beserta Petunjuk Pengisiannya. Informasi yang dapat diperbandingkan dapat digunakan untuk menguji bahwa suatu harga merupakan harga pasar yang wajar, kecuali sektor-sektor tertentu misalnya perbankan dan asuransi, sangat sedikit data finansial yang tersedia di publik dan tidak mencukupi ditjen pajak untuk menangani praktik *transfer pricing*. Namun demikian, sesuai dengan Kep.01/PJ.7/1993 Direktur jenderal pajak telah memberikan pedoman tentang sumber-sumber informasi yang dapat dipakai sebagai data pembanding. Data pembanding dari pihak ketiga (*third parties*) dapat bersumber dari informasi, misalnya:

- 1) *Business news*: mengenai kegiatan usaha tertentu maupun mengenai tarif / harga barang-barang yang berlaku;
- 2) Brosur-brosur dan majalah-majalah bisnis dan ekonomi lainnya;
- 3) Badan pengembangan ekspor nasional (BPEN) dan Ditjen daglu Departemen perdagangan data mengenai harga pasaran komoditi di luar negeri;
- 4) SGS / Ditjen Bea Cukai, data mengenai harga patokan barang-barang impor;
- 5) BAPEKSTA, data mengenai kuantitas, harga, jenis barang ekspor / impor.
- 6) PDBI (Pusat Data Business Indonesia); data mengenai ikhtisar kegiatan operasi perusahaan sejenis, harga dari barang / bahan ekspor dan impor;
- 7) PDIP (Pusat Data dan Informasi Perpajakan); misalnya data mengenai:
  - a) Rasio laba kotor per KLU;
  - b) Rasio laba bersih per KLU;
  - c) Rasio hutang terhadap modal per KLU;
  - d) Dan lain-lain;.
- 8) BPS (Biro Pusat Statistik); data mengenai ekspor dan impor;
- 9) Departemen-Departemen teknis lainnya sehubungan dengan data aktivitas lainnya sehubungan dengan data aktivitas perusahaan yang bersangkutan dan perusahaan sejenis yang diperiksa;
- 10) Dan lain-lain sumber informasi<sup>187</sup>;

---

<sup>187</sup> Price waterhouse Cooper. *International Transfer pricing* 2001. Cet 1 (Price waterhouse cooper).hlm 292.

Berdasarkan uraian diatas, maka dapat ditarik kesimpulan bahwa prinsip harga pasar wajar, hubungan istimewa dan metode penetapan harga wajar sudah diatur dalam ketentuan domestik Indonesia. Namun demikian belum ada ketentuan tentang penetapan dan metode *transfer pricing* serta dokumentasi yang dipersyaratkan. Kewajiban keterbukaan dalam SPT PPh badan pun masih terlalu singkat dan kurang memadai. Berkaitan dengan data pembanding terkait dengan isu utama perpajakan global yang berhubungan dengan *transfer pricing*, *OECD melalui Committee on Fiscal affairs OECD* giat melakukan kajian mendalam dan mengusulkan pertukaran informasi antar otoritas pajak. OECD menilai pertukaran informasi merupakan alat penting untuk memerangi ketidakpatuhan wajib pajak terhadap peraturan perpajakan suatu negara di dunia yang semakin tanpa batas. Salah satu pertukaran informasi yang dinilai efektif untuk membantu otoritas pajak serta wajib pajak dalam memberikan kepastian hukum, khususnya dalam sengketa *transfer pricing* adalah dengan melakukan *simultaneous tax examination*<sup>188</sup>. Sengketa *transfer pricing* dapat dipecahkan melalaui *simultaneous tax examination* setelah masing-masing otoritas pajak yang memiliki perjanjian pertukaran informasi melakukan pemeriksaan terhadap wajib pajak yang memiliki hubungan istimewa di negara masing-masing.

*Simultaneous tax examinations* adalah perjanjian antara dua atau lebih negara untuk menguji secara simultan dan independen permasalahan pajak satu atau lebih wajib pajak di masing-masing negarar dimana negara-negara tersebut memiliki kepentingan yang sama atau berkaitan untuk saling menukarkan informasi yang mereka peroleh. *Simultaneous tax examination* perlu dipertimbangan dalam situasi berikut:

- 1) Terlihat jelas pola dan teknik *tax avoidance* yang melibatkan transaksi substansi atau bentuk (*substance versus form*), skema pembiayaan yang diatur manipulasi harga, dicurigai adanya perlindungan pajak atau alokasi biaya.
- 2) Dicurigai adanya penghasilan yang tidak dilaporkan da *tax evasion* melibatkan pencucian uang, uang sogok, suap, pembayaran illegal dan lain-lain.

---

<sup>188</sup> Arnaldo Purba. *Simultaneous Tax Examination dan Transfer pricing*. Majalah Inside Tax Edisi 07 (Darussalam Tax Center) 2008. Hlm 29.

- 3) Biaya dibagi atau dibebankan dan keuntungan dialokasikan antar wajib pajak pada yurisdiksi pemajakan yang berbeda atau melibatkan isu *transfer pricing*.
- 4) Menggunakan metode alokasi keuntungan pada bidang tertentu, seperti perdagangan global dan instrument keuangan baru<sup>189</sup>.

OECD menyebutkan bahwa terdapat 3 (tiga) cara pertukaran informasi yaitu *on request exchange of information*, *spontaneous exchange of information* dan *automatic or routine exchange of information*<sup>190</sup>. Namun, disamping ketiga cara pertukaran informasi tradisional itu terdapat pula jenis pertukaran informasi lainnya yaitu *simultaneous tax examinations*, *visit of authorized representatives of the competent authorities*, dan *industry wide exchange of information*<sup>191</sup>.

Berdasarkan penjelasan pasal 29 ayat (1) undang-undang Nomor 28 tahun 2007 tanggal 17 Juli 2007 tentang perubahan ketiga atas undang-undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan umum dan tata cara perpajakan, menyebutkan bahwa pemeriksaan dapat juga dilakukan untuk tujuan lain diantaranya pemenuhan permintaan informasi dari negara mitra P3B. klausul ini kiranya bisa menjadi dasar hukum yang mendorong ditjen pajak untuk mengoptimalkan pemanfaatan pertukaran informasi sebagai salah satu prosedur alternatif yang efektif dalam membantu menyelesaikan sengketa *transfer pricing* di Indonesia.

Sebagian besar pasal pertukaran informasi dalam P3B Indonesia dengan negara *treaty partner* memuat klausul bahwa pertukaran informasi dilakukan khususnya menghilangkan penyeludupan atau penghindaran pajak sebagaimana diamanatkan dalam UN model. Dalam pelaksanaannya, DJP mengikuti model OECD, misalnya Direktorat Jendral Pajak melalui Surat Dirjen pajak<sup>192</sup> meminta seluruh unit kerja DJP yang ingin meminta informasi untuk membuat surat yang isinya sama dengan isi surat permintaan informasi OECD Model sebagaimana dimuat dalam *OECD manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes, module on exchange of information on request*.

---

<sup>189</sup> *Ibid.*

<sup>190</sup> *Ibid.*

<sup>191</sup> *Ibid.*

<sup>192</sup> Indonesia. Surat Dijen Pajak Nomor S-436/PJ.732/2003 2 Juli 2003 tentang penyampaian formulir.

Klausul pertukaran informasi P3B Indonesia dengan *treaty partners* memuat poin-poin berikut:

- 1) Pertukaran informasi dilakukan khususnya untuk menghindari penggelapan atau penghindaran pajak.
- 2) Pertukaran informasi tidak dibatasi oleh pihak-pihak yang dapat menikmati fasilitas atau benefits yang diberikan dalam tax treaty yang bersangkutan.
- 3) Pengungkapan informasi dilakukan secara rahasia dan terbatas kepada pihak-pihak yang berwenang.
- 4) Pertukaran informasi tidak akan membebani suatu negara untuk:
  - Melakukan tindakan administratif yang bertentangan dengan perundang-undangan domestik maupun di negara partnernya.
  - Memberikan informasi yang tidak dapat diperoleh berdasarkan perundang-undangan yang lazim di dalam negeri maupun di negara partnernya.
  - Memberikan informasi rahasia perdagangan, usaha, industri, perniagaan, atau keahlian atau tata cara perdagangan.
- 5) Menyebutkan pertukaran informasi secara rutin disamping pertukaran informasi melalui permintaan<sup>193</sup>.

Salah satu manfaat P3B bagi Indonesia adalah dimungkinkannya memperoleh informasi atau data dari negara-negara yang mempunyai P3B dengan Indonesia. Dalam pelaksanaannya, pertukaran informasi (*correspondence Adjustment*) antara dua negara mempunyai beberapa kendala, antara lain bahwa pertukaran informasi hanya menyangkut pada informasi yang tersedia dalam administrasi perpajakan di negara yang harus memberikan informasi. Pertukaran informasi yang didasarkan atas permintaan merupakan bagian pertukaran informasi yang sering kali mengalami kendala dalam pelaksanaannya. Sebagai contoh, P3B Indonesia-Swiss tidak memuat pasal yang mengatur pertukaran informasi, melainkan penegasan bahwa sesuai dengan kebijakan pemerintah swiss, pertukaran informasi hanya dapat dilakukan bila informasi tersebut digunakan untuk penerapan P3B dan tersedia dalam administrasi perpajakan yang dicakup dalam P3B<sup>194</sup>. Berdasarkan ketentuan yang mengatur tentang pertukaran informasi OECD Model yang selama ini dijadikan acuan oleh semua negara mengandung beberapa batasan, yaitu:

<sup>193</sup> Arnaldo Purba. *Tren Kebijakan Pertukaran Informasi Perpajakan di Dunia*. Inside Tax Edisi 04 (Jakarta, Darussalam Tax Center). Hlm 14.

<sup>194</sup> *Ibid.*

- 1) Permintaan informasi harus tidak bertentangan dengan undang-undang dan praktik administrasi di negara yang dimintai informasi.
- 2) Memberikan informasi yang tidak dapat diperoleh sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku;
- 3) Memberikan informasi yang akan membuka rahasia perdagangan, industri komersial, atau transaksi yang apabila hal tersebut dilakukan akan bertentangan dengan kebijakan publik<sup>195</sup>.

Dalam perkembangannya. OECD melakukan kajian lebih dalam dan mengusulkan bahwa pertukaran informasi tersebut juga mencakup data-data perbankan. Salah satu pertimbangan yang dipakai adalah bahwa transaksi yang dilakukan oleh wajib pajak merupakan transaksi lintas batas. Di sisi lain, informasi atau data yang menyangkut wajib pajak sangat diperlukan dalam rangka penerapan undang-undang perpajakan negara tersebut. Untuk itu, administrasi perpajakan perlu dibekali dengan landasan hukum yang efektif untuk memperoleh informasi tersebut. Dengan menggunakan mekanisme pertukaran informasi dalam kerangka P3B, aparat pajak dapat memperoleh informasi tanpa melanggar kedaulatan dari negara lain. Pokok-pokok pikiran yang berkaitan dengan usulan perubahan menyangkut pertukaran informasi adalah sebagai berikut:

- 1) Perubahan pasal tentang “pertukaran informasi” meniadakan apa yang disebut “*domestic tax interest*” yaitu bahwa pertukaran informasi tidak dapat dilaksanakan apabila negara yang dimintai informasi tidak memunyai kepentingan atas informasi yang diminta tersebut. Jadi, walaupun negara yang diminta informasi tidak mempunyai kepentingan dengan informasi tersebut, negara dimaksud wajib memenuhi permintaan negara lainnya.
- 2) Data-data yang terdapat di bank, lembaga keuangan, nominasi dan agen dapat dipertukarkan.
- 3) Sifat kerahasiaan dari informasi tersebut diperlonggar sehingga pejabat pengawas (*oversight authorization*) yang berhak mengetahui informasi tersebut bukan hanya pejabat yang bertugas melakukan penetapan pajak<sup>196</sup>.

Perubahan / tambahan terhadap pasal 26, yaitu perubahan isi pada ayat (1) dan (2). Namun demikian, walaupun sifatnya hanya perubahan kata, perubahan

---

<sup>195</sup> *Ibid.*

<sup>196</sup> Tjokorda G Eka Utama. Teken Dulu Menyesal Kemudian. Inside Tax Edisi 12. Oktober 2008. (Jakarta, Danny Darussalam) hlm.44

yang diusulkan mencakup hal yang lebih luas karena permintaan informasi tersebut tidak saja terbatas dalam kaitannya dengan penerapan P3B. tetapi, juga untuk kepentingan undang-undang domestik negara yang mengajukan permintaan. Ini tidak berarti bahwa suatu negara dapat mengajukan permintaan informasi yang sifatnya hanya bertujuan untuk memancing tanpa menyebutkan kasus dan wajib pajak secara nyata and jelas<sup>197</sup>.

Dengan tidak mudahnya penyelesaian konflik *transfer pricing* melalui mekanisme *correspondence adjustment* maupun *Mutual Agreement Procedure* (MAP), negara-negara anggota OECD juga mengembangkan penyelesaian transaksi *transfer pricing* melalui skema *Advance Pricing Agreement* selanjutnya disebut APA yang lebih bersifat pencegahan (preventif).

Dalam *OECD Transfer pricing Guidelinse*, APA diartikan sebagai “ *an arrangement that determines, in advance of controlled transaction, an appropriate set of criteria (e.g method, comparable, and appropriate adjustment thereto, critical assumptions as to future events) for the determination od the transfer pricing for that transaction over a given period of time*<sup>198</sup>. Dari pengertian diatas, dapat disimpulkan bahwa APA merupakan persetujuan yang dibuat sebelumnya antara perusahaan multinasional dan salah satu atau lebih fiskus terkait dengan metode yang digunakan untuk membuktikan trasaksi *transfer pricing* yang dilakukan dan bagaimanakah sebuah perusahaan multinasional akan dikenakan tarif pajak dalam transaksi lintas batas (*cross border transaction*). Bila perusahaan multinasional ingin membuat bilateral atau multilateral APA, maka harus merujuk pada *tax treaty* yang berlaku. Dalam konteks hukum pajak internasional, bilateral atau multilateral APA merujuk pada suatu persetujuan yang mengikat antara wajib pajak dengan dua atau lebih pihak administrasi pajak. pada dasarnya bilateral atau multilateral APA dikembangkan atas dasar pasal 25 OECD model. Hal ini didasarkan atas bunyi pasal 25 ayat (3) OECD model yang menyatakan bahwa pihak administrasi pajak dapat menyelesaikan sengketa akibat perbedaan penafsiran atau penerapan dari OECD

<sup>197</sup> Rachmatao Surahmat. Bunga Rampai Perpajakan.Cet I (Jakarta.Salemba 4).2007. hlm 4.

<sup>198</sup> Darussalam dan Danny Septriadi. Advance Pricing Agreement sebagai suatu alternatif Pemecahan Sengketa TransferPricing. Majalah Inside Tax Edisi 01 (Jakarta, Darussalam Tax Center) 2007. Hlm 14

melalui MAP, serta pihak administrasi pajak suatu negara juga dapat berdiskusi dengan pihak administrasi pajak negara lainnya mengenai upaya penghindaran pemajakan berganda atas kasus-kasus yang tidak diatur secara spesifik di dalam OECD model. Oleh karena alasan tersebut, bilateral atau multilateral APA termasuk dalam bagian pasal 25 OECD Model. Dalam bilatereal atau multilateral APA, pihak-pihak yang terlibat dalam APA yaitu wajib pajak dan pihak administrasi pajak diharuskan untuk menandatangani APA yang telah disetujui. Dengan demikian, isi kesepakatan dalam APA tersebut akan mengikat pihak-pihak yang terlibat didalamnya sehingga tidak dapat dirubah oleh putusan pengadilan maupun oleh suatu judicial review di negara yang terlibat dalam APA tersebut. Saat ini terdapat 12 negara yang memiliki program APA. Jepang merupakan negara anggota OECD pertama yang menerapkan APA pada tahun 1987, dan kemudian diikuti oleh negara lain seperti Amerika Serikat, Kanada, Denmark, Perancis, Jerman, Italia, Selandia Baru, Belanda, Spanyol dan Inggris. Dengan semakin meningkatnya kegiatan penanaman modal di Indonesia yang kemungkinan juga melakukan transaksi *transfer pricing* untuk mengoptimalkan laba perusahaan mereka, maka Indonesia memiliki beberapa alternatif untuk mengoptimalkan pemeriksaan pajak yang berujung pada peningkatan pendapatan negara melalui pajak.

Dari sekian upaya administratif yang dapat dilakukan pemerintah Indonesia dalam menghadapi transaksi *transfer pricing*, pada pertengahan tahun 2007 Direktorat Pajak telah melakukan penyelidikan terhadap PT Asian Agri yang diduga melakukan transaksi *transfer pricing* untuk mengoptimalkan penghasilan group ( Multinational Enterprise) mereka ke negara hukum. Dengan menggunakan anak perusahaan yang berada di Hongkong, Mauritius dan lain-lain, Tim penyidik Dirjen Pajak telah mengenakan sanksi pidana terhadap transaksi yang diduga *transfer pricing* yang dilakukan oleh PT Asian Agri ke dalam ranah pidana melanggar pasal 38 dan 39 Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. PT Asian Agri dianggap telah lalai ataupun sengaja telah melaporkan Surat Pemberitahuan Pajak terhutang secara fiktif.

Merujuk pada Undang-Undang PPh dalam Pasal 18 ayat (3) Jo SE 04/PJ.7/1993 dan ketentuan P3B yang setara dengan ketentuan pasal 9 (2) OECD

Model Convention, ternyata pada dasarnya upaya administratif menjadi pilihan utama dalam pembuktian transaksi *transfer pricing*<sup>199</sup>. Bahkan, ketika dugaan Asian Agri melakukan transaksi *transfer pricing* ini muncul pertama kali, menteri Keuangan kebingungan memilih upaya apakah yang dilakukan untuk mengoptimalkan penerimaan negara. Bahkan, hal tersebut pun kembali ditekankan melalui Pasal 44 B Undang-Undang KUP yang menyatakan, untuk kepentingan penerimaan negara, atas permintaan menteri keuangan, Jaksa Agung dapat menghentikan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan apabila wajib pajak telah melunasi utang pajak yang tidak atau kurang bayar atau yang tidak seharusnya dikembalikan ditambah denda sebesar 4 (empat) kali jumlah pajak yang tidak atau kurang dibayar.

Direktorat Pajak berdasarkan Surat Keputusan Jendral Pajak Nomor Kep 272/PJ/2002 mengenai Petunjuk Teknis pengamatan, pemeriksaan bukti permulaan dan penyidikan Tindak Pidana di bidang perpajakan. Dalam pendahuluan disebutkan bahwa pada dasarnya kegiatan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan adalah upaya paling akhir (*ultimum remidium*) dalam usaha penegakan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku setelah upaya lain yang telah dilaksanakan sebelumnya<sup>200</sup>. Hal tersebut dikarenakan tujuan daripada perpajakan, adalah untuk kepentingan penerimaan negara.

---

<sup>199</sup> Gunadi. Sekitar Kriminalisasi *Transfer pricing*. Majalah InsideTax Edisi 05. (Jakarta, Danny Darussalam Tax Center) Maret.2008.hlm 14.

<sup>200</sup> Republik Indonesia. Surat Keputusan Direktur Jendral Pajak Nomor Kep-272/PJ/2002. Tentang Petunjuk Teknis Pengamatan, Pemeriksaan Bukti Permulaan dan penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan