

BAB II

PAJAK PENGHASILAN DI INDONESIA

2.1 Pajak Penghasilan di Indonesia Berdasarkan Peraturan Perundang-Undangan Yang Berlaku di Indonesia.

Pemerintah Indonesia setiap tahun menyusun Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (APBN) yang disusun berdasarkan tahun anggaran yang dimulai dari tanggal 1 April sampai dengan 31 Maret tahun berikutnya untuk menggambarkan tentang penerimaan negara dan pengeluaran negara selama satu tahun anggaran⁵⁴. APBN kita menganut sistem anggaran berimbang dan dinamis. Pengertian berimbang adalah antara jumlah penerimaan dan jumlah pengeluaran sama besarnya, sedangkan pengertian dinamis adalah bahwa APBN terjadi peningkatan dari setiap tahun anggaran yang satu ke tahun anggaran berikutnya⁵⁵. Kebijakan keuangan negara sebagai bagian dari kebijakan ekonomi makro meliputi kebijakan penerimaan negara, kebijakan pengeluaran rutin dan kebijakan pengeluaran pembangunan⁵⁶.

Dalam Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003 mengenai Keuangan Negara, dalam pasal 1 angka 1 disebutkan keuangan negara adalah semua hak dan kewajiban negara yang dapat dinilai dengan uang, serta segala sesuatu baik berupa uang maupun berupa barang yang dapat dijadikan milik negara berhubung dengan pelaksanaan hak dan kewajiban tersebut. Dalam pasal 2 huruf (a) disebutkan bahwa hak negara tersebut termasuk hak negara untuk memungut pajak, mengeluarkan dan mengedarkan uang dan melakukan pinjaman⁵⁷. Pendapatan negara yang diperkenankan secara

⁵⁴ Djamaludin Gade dan Muhammad Gade. Hukum Pajak Cet I (Jakarta. Fakultas Ekonomi FEUI 2004) hlm 28.

⁵⁵ Anggito Abimanyu dan Andie Megantara ed. Era Baru Kebijakan Fiskal (Jakarta; Kompas 2009) hlm 324.

⁵⁶ Yuswar Z Basri dan Mulyadu Subri. Keuangan Negara dan Analisa Kebijakan Utang Luar Negeri. Cet I (Jakarta; Rajawali Pers. 2003) hlm. 42. yang dimaksud dengan kebijakan penerimaan negara meliputi antara lain: pengembangan perpajakan, peningkatan kesadaran masyarakat membayar pajak, penyempurnaan sistem dan tata cara pelaksanaan pajak penghasilan dll. Sedangkan yang dimaksud dengan pengeluaran rutin adalah : peningkatan efektivitas alokasi pengeluaran rutin, optimalisasi belanja pegawai dll. Yang dimaksud dengan pokok kebijakan pengeluaran pembangunan meliputi : pengembangan sumber daya manusia, pembangunan sarana dan prasarana ekonomi dll

⁵⁷ Republik Indonesia. Undang-Undang Keuangan Negara. UU No. 27 tahun 2003. Lembaran Negara RI . No. 43. tahun 2003. Ps 1

yuridis tersebar dalam berbagai jenis. Adapun jenis pendapatan negara sebagai keuangan negara salah satunya adalah pajak⁵⁸.

Berdasarkan Nota Keuangan APBN Tahun 2009, dalam periode 2005–2007 realisasi pendapatan negara penerimaan perpajakan mengalami pertumbuhan rata-rata 18,9 persen dan diharapkan penerimaan perpajakan dan PNBPN pada tahun 2009 masing-masing diperkirakan tumbuh 29,1 persen dan 51,4 persen⁵⁹. Secara umum meningkatnya pendapatan negara dan hibah tersebut dipengaruhi oleh beberapa faktor, antara lain keberhasilan pelaksanaan kebijakan perpajakan dan PNBPN⁶⁰. Dalam periode 2005–2007, penerimaan perpajakan mengalami pertumbuhan yang sangat pesat, yaitu dari Rp347,0 triliun pada tahun 2005 menjadi Rp409,2 triliun pada tahun 2006, dan Rp491,0 triliun pada tahun 2007. Secara rata-rata, dalam kurun waktu tiga tahun tersebut, penerimaan perpajakan meningkat sebesar 18,9 persen.

Dengan semakin meningkatnya penerimaan perpajakan, maka peranan perpajakan sebagai salah satu sumber pendapatan negara menjadi semakin penting. Hal ini dapat ditunjukkan dari besarnya kontribusi penerimaan perpajakan terhadap pendapatan negara dan hibah dalam periode 2005–2007 rata-rata mencapai 68,0 persen. Sejalan dengan itu, kemampuan Pemerintah dalam memungut pajak juga menunjukkan peningkatan. Hal ini dapat dilihat dari semakin besarnya rasio penerimaan perpajakan terhadap PDB (*tax ratio*). Pada tahun 2005 *tax ratio* mencapai sekitar 12,5 persen, kemudian ditargetkan meningkat menjadi 13,4 persen dalam tahun 2008⁶¹.

2.1.1 Pengertian Pajak

2.1.1.1 Pengertian Pajak Secara Teori dan Dalam Doktrin Internasional

Berdasarkan Undang-Undang No.28 tahun 2007 disebutkan bahwa:

Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-Undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara

⁵⁸ Muhammad Djafar Saidi. *Op cit.* hlm 12.

⁵⁹ Nota Keuangan APBN Tahun 2009.

⁶⁰ Mufid A Busyairi. "Mewaspadaai Penyelewengan Stimulus Fiskal". Jakarta.2009. Koran Tempo, Kamis 30 April 2009. Hlm A10.

⁶¹ *Ibid.*

langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat⁶².

Selain berdasarkan undang-undang, para ahli telah mencoba untuk memberikan deifinisi mengenai pajak yang antara lain adalah:

Definisi pajak yang dikemukakan oleh **Rochmat Soemitro** yang menyatakan:

“Pajak adalah iuran rakyat kepada kas negara berdasarkan Undang-Undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa timbal-balik (kontraprestasi) yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum⁶³”.

Definisi tersebut disempurnakan oleh **Rocmat Soemitro** sehingga berbunyi:

“Pajak adalah peralihan kekayaan dari pihak rakyat kepada kas negara untuk membiayai pengeluaran rutin dan “surplus”nya digunakan untuk *public saving* yang merupakan sumber utama untuk membiayai *Public Investment*⁶⁴”.

Definisi pajak yang dikemukakan oleh **Adriani** yang menyatakan bahwa:

“Pajak adalah iuran kepada negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarkan menurut peraturan-peraturan dengan tidak mendapat prestasi kembali, yang langsung dapat ditunjuk, yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran umum berhubung tugas negara menyelenggarakan pemerintahan⁶⁵”.

Definisi pajak menurut **Soeparman Soemahamidjaja** menyatakan bahwa:

“Pajak adalah iuran wajib, berupa uang atau barang yang dipungut oleh penguasa berdasarkan norma-norma hukum, guna menutup biaya produksi barang-barang dan jasa-jasa kolektif dalam mencapai kesejahteraan umum⁶⁶”.

⁶² Republik Indonesia. Undang-Undang N0.28 tahun 2007. *Op Cit.* Psl 1 angka 1.

⁶³ Resmi Siti, *Perpajakan, Teori dan Kasus*. Cet I (Jakarta, Salemba empat. 2003).Hlm 1.

⁶⁴ *Ibid.*

⁶⁵ Djamaludin Gade dan Muhammad Gade. *Op cit.* Hlm 7.

⁶⁶ Brotodihardjo santoso, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*.Cet II (Bandung, Refiko Aditama). 2003.hlm 5

Sedangkan definisi pajak yang dikemukakan oleh **N.J.Feldmann** menyatakan bahwa:

“Pajak adalah prestasi yang dipaksakan sepihak oleh dan terutang kepada penguasa (menurut norma-norma yang ditetapkan secara umum), tanpa adanya kontraprestasi, dan semata-mata digunakan untuk menutup pengeluaran-pengeluaran umum⁶⁷”

Pada dasarnya keberadaan definisi-definisi pajak yang dikeluarkan oleh para ahli telah menimbulkan ciri-ciri yang melekat pada pajak.

Dari beberapa definisi diatas dapat disimpulkan bahwa:

- 1) Pajak dipungut berdasarkan atau dengan kekuatan undang-undang serta aturan pelaksanaannya.
- 2) Dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontraprestasi individual oleh pemerintah.
- 3) Pajak dipungut oleh negara baik pemerintah pusat maupun daerah.
- 4) Pajak diperuntukkan bagi pengeluaran-pengeluaran pemerintah, yang bila dari pemasukkannya masih terdapat surplus, dipergunakan untuk membiayai *Public Investment*⁶⁸.

2.1.1.2 Tata Cara Pemungutan Pajak

Pemungutan pajak dapat dilakukan dengan tiga *stelsel*, yaitu *stelsel nyata*, *stelsel anggapan* dan *stelsel campuran*.

- 1) ***Stelsel nyata (rill)***, *Stelsel* ini menyatakan bahwa pengenaan pajak didasarkan pada objek yang sesungguhnya terjadi (untuk pajak penghasilan maka objeknya adalah penghasilan)⁶⁹. Kelebihan *stelsel* ini adalah penghitungan pajak didasarkan pada penghasilan yang sesungguhnya sehingga lebih akurat dan realistis⁷⁰. Kelemahannya adalah pajak baru dapat diketahui pada akhir periode sehingga wajib pajak akan dibebani jumlah pembayaran pajak yang tinggi pada akhir tahun, sementara pada waktu tersebut belum tentu tersedia jumlah yang memadai. Semua wajib pajak

⁶⁷ Resmi siti, *Op cit* hlm 1

⁶⁸ *Ibid.* hlm 2

⁶⁹ *Ibid.* hlm 8

⁷⁰ *Ibid.*

akan membayar pajak pada akhir tahun sehingga jumlah uang beredar secara makro akan terpengaruh.

- 2) **Stelsel Anggapan (fiktif)**, *Stelsel* ini menyatakan bahwa pengenaan pajak didasarkan pada suatu anggapan yang diatur oleh Undang-Undang⁷¹. Kelebihan *stelsel* ini adalah pajak dapat dibayar selama tahun berjalan tanpa menunggu sampai akhir suatu tahun. Kelemahannya adalah pajak yang dibayar tidak berdasar pada keadaan yang sesungguhnya. sehingga penentuan pajak menjadi tidak akurat.
- 3) **Stelsel Campuran**, *stelsel* ini menyatakan bahwa pengenaan pajak didasarkan pada kombinasi antara *stelsel* nyata dan *stelsel* fiktif⁷². Pada awal tahun, besarnya pajak dihitung berdasarkan suatu anggapan kemudian pada akhir tahun besarnya pajak dihitung berdasarkan keadaan yang sesungguhnya.

2.1.1.3 Fungsi Pajak

Terdapat beberapa fungsi pajak, yaitu fungsi sumber keuangan negara (*budgetair*) dan fungsi mengatur (*regulerend*). Fungsi pendorong investasi dan alat redistribusi.

a. Fungsi Anggaran (*Budgetair*)

Pajak mempunyai fungsi *budgetair* artinya pajak merupakan salah satu sumber penerimaan pemerintah untuk membiayai pengeluaran baik rutin maupun pembangunan. Sebagai sumber keuangan negara, pemerintah berupaya memasukkan uang sebanyak-banyaknya untuk kas negara. Upaya tersebut dilakukan dengan cara intensifikasi dan ekstensifikasi pemungutan pajak melalui penyempurnaan peraturan⁷³.

⁷¹ *Ibid.* hlm 9

⁷² *Ibid.*

⁷³ *Ibid.* hlm 3. Yang dimaksud dengan *intensifikasi* pajak adalah “memperluas pemungutan pajak terhadap objek pajak yang telah ditetapkan namun, belum diatur seperti pendapatan terhadap deviden atas reksadana yang sebelum 5 tahun tidak dikenakan pajak, akan dikenakan” sedangkan

b. Fungsi Mengatur (*Regulerend*)

Pajak mempunyai fungsi mengatur artinya pajak sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijakan pemerintah dalam bidang sosial dan ekonomi, dan mencapai tujuan-tujuan tertentu di luar bidang keuangan.

c. Fungsi Pendorong Investasi

Yang dimaksud dengan pendorong investasi adalah dengan memberikan beberapa insentif perpajakan sedemikian rupa sehingga dapat mendorong peningkatan insentif.

d. Fungsi alat redistribusi

Penaan pajak dengan tarif progresif dimaksudkan untuk mengenakan pajak yang lebih tinggi pada golongan yang lebih mampu. Dana yang dipindahkan dari sektor swasta ke sektor pemerintah dipergunakan pertama untuk membiayai proyek-proyek yang dinikmati masyarakat banyak seperti SD Inpres, Puskesmas, dan sebagainya.

2.1.2 Pajak Penghasilan

2.1.2.1 Subjek Pajak Dalam Pajak Penghasilan

yang dimaksud dengan Subjek pajak adalah pihak yang mempunyai kewajiban-kewajiban subyektif, atau terhadap siapa saja pajak akan ditagih. Berdasarkan pasal 2 Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan (setelah perubahan ke-IV) yang menjadi subjek pajak adalah:

1.a orang pribadi atau perseorangan.

Orang pribadi sebagai subjek pajak dapat bertempat tinggal atau berada di wilayah Indonesia ataupun di luar Indonesia⁷⁴.

1.b warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak.

yang dimaksud dengan *ekstensifikasi* pemungutan pajak adalah memperluas objek pajak yang belum diatur/ dikenakan pajak sama sekali.

⁷⁴ Sigit Utama, Pajak Penghasilan Konsep dan Aplikasi berdasarkan Undang-Undang No.36 tahun 2008.Cek I (Yogyakarta, Univetsitas Atjamaya.2009). Hlm 15.

Penunjukan warisan yang belum terbagi sebagai subjek pajak pengganti dimaksudkan agar pengenaan pajak atas penghasilan yang berasal dari warisan tersebut tetap dapat dilaksanakan⁷⁵.

2. Badan.

Sebagaimana diatur dalam undang-undang tentang ketentuan umum dan tata cara perpajakan, pengertian Badan adalah sekumpulan orang dan atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, Badan Usaha Milik Negara atau Badan Usaha Milik Daerah dengan nama dan dalam bentuk apa pun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi masa, organisasi sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap⁷⁶.

3. Bentuk Usaha Tetap (BUT)

Bentuk usaha tetap berdasarkan Pasal 2 ayat (5) Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 disebutkan bahwa Bentuk Usaha Tetap adalah

bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari, hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan Indonesia, yang dapat berupa: tempat kedudukan manajemen; cabang perusahaan; kantor perwakilan; gedung kantor; pabrik; bengkel; gudang; ruang untuk promosi dan penjualan; proyek konstruksi, instalasi, atau proyek perakitan; pemberian jasa dalam bentuk apapun oleh pegawai atau orang lain, sepanjang dilakukan lebih dari 60 (enam puluh) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, komputer, agen elektronik, atau peralatan otomatis yang dimiliki, disewa, atau digunakan oleh

⁷⁵ *Ibid*

⁷⁶ Republik Indonesia. Undang-Undang No.28 tahun 2007. *Op cit.* pasal 1 angka 3

penyelenggara transaksi elektronik untuk menjalankan kegiatan usaha melalui internet dll⁷⁷.

Bentuk Usaha Tetap atau BUT (*Permanent Establishment*) tergolong sebagai subyek pajak dalam negeri yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan di Indonesia maupun dari luar Indonesia. Suatu BUT mengandung pengertian adanya suatu tempat usaha (*place of Business*), yaitu fasilitas yang dapat berupa tanah dan gedung termasuk juga mesin-mesin, peralatan, gudang dan komputer atau agen elektronik atau peralatan otomatis (*automatic equipment*) yang dimiliki, disewa atau digunakan oleh penyelenggara transaksi elektronik untuk menjalankan aktivitas usaha melalui internet⁷⁸.

Pengertian BUT mencakup orang pribadi dan badan selaku agen yang kedudukannya tidak bebas bertindak untuk dan atas nama orang pribadi badan yang tidak bertempat tinggal atau bertempat kedudukan di Indonesia. Ini berarti, BUT merupakan bentuk usaha yang dipergunakan untuk menjalankan kegiatan usaha secara teratur di Indonesia oleh badan atau perusahaan yang tidak didirikan atau tidak bertempat kedudukan di Indonesia. Atas semua penghasilan yang diterima atau diperoleh BUT dikenakan pajak penghasilan.

Dari penjelasan diatas, dapat disimpulkan bahwa ciri-ciri pokok BUT adalah:

- 1 Sebagai pusat kegiatan sebagian atau seluruh usaha di Indonesia dari badan atau perusahaan yang tidak didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia.
- 2 Mempunyai sifat tetap.
- 3 Melakukan kegiatan usaha teratur di Indonesia⁷⁹.

2.1.2.2 Penghasilan Kena Pajak

2.1.2.2.1 Wajib Pajak Dalam Negeri

⁷⁷ *Ibid.* Psl 2 ayat (5).

⁷⁸ Jaja Zakaria. *Perlakuan Perpajakan terhadap Bentuk Usaha Tetap*. Cek I (Jakarta, PT Rajagrafindo, 2005) Hlm 3.

⁷⁹ *Ibid.*

Berdasarkan pasal 2 ayat (3) Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 tentang perubahan ke-IV tentang pajak Penghasilan Yang dimaksud dengan Subjek Pajak dalam negeri adalah:

- a) orang pribadi yang bertempat tinggal di Indonesia atau orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, atau orang pribadi yang dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia.
- b) Badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia.
- c) Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan, menggantikan yang berhak⁸⁰.

2.1.2.2.2 Wajib pajak Luar Negeri

Berdasarkan pasal 2 ayat (4) Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008, Yang dimaksud dengan subjek pajak luar negeri adalah:

- a) Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan. Dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia.
- b) Orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia atau berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua) belas bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan dari Indonesia bukan dari menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia⁸¹.

2.1.2.3 Objek Pajak Dalam Pajak Penghasilan

Berdasarkan Pasal 4 Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan disebutkan bahwa yang menjadi objek pajak adalah:

2.1.2.3.1 Penghasilan

Dalam arti sempit, penghasilan diartikan sebagai gaji, keuntungan, honorarium, atau uang lembur, sedangkan dalam arti luas penghasilan adalah setiap tambahan kemampuan ekonomis

⁸⁰ Gustian Juanda & Irwansyah Lubis, Pelaporan Pajak Penghasilan. Cek II (Jakarta, PT Gramedia Pustaka Utama). 2004. hlm 7-8

⁸¹ *Ibid.*

yang diterima atau diperoleh subjek pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun maupun dari luar Indoneisa yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan wajib pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apa pun.

Dalam hal ini penghasilan dapat diklarifikasikan dalam empat golongan besar yaitu:

- a) Penghasilan dari pekerjaan, baik dalam hubungan kerja maupun atas pekerjaan bebas seperti gaji, honorarium, penghasilan dari praktek dokter, notaries, aktuaris, pengacara dan sebagainya.
- b) Penghasilan dari kegiatan usaha yakni kegiatan melalui sarana perusahaan.
- c) Penghasilan dari modal, dari harta bergerak, harta tidak bergerak dan harta yang dikerjakan sendiri seperti bunga, royalti, deviden, sewa, keuntungan penjualan harta atau hak yang tidak dipergunakan lagi untuk usaha.
- d) Penghasilan lain-lain, misal menang lotre atau dapat hadiah, pembebasan hutang dan penghasilan lain-lain yang tidak termasuk dalam kelompok lain⁸².

Bagi wajib pajak dalam negeri penghasilan yang akan dikenakan pajak adalah penghasilan yang diterima atau diperoleh baik dari dalam negeri maupun dari luar negeri (*world wide income*). Sedangkan bagi wajib pajak luar negeri, objek pajak yang dikenakan pajak berupa penghasilan yang diterima atau diperoleh di Indonesia saja. Pengakuan penghasilan dapat didasarkan pada asas tunai (*cash basis*) dan asas waktu (*time basis*)⁸³.

Berdasarkan asas tunai, penghasilan baru diakui bila penghasilan telah diterima secara tunai dalam suatu periode tertentu. Sedangkan menurut asas waktu, penghasilan dianggap telah diperoleh apabila telah ada pengakuan hak atau hak menerima pendapatan, tanpa memperhatikan apakah uang penghasilan telah diterima atau belum⁸⁴.

⁸² Sigit Hutama.*Loc cit*

⁸³ *Ibid.*

⁸⁴ *Ibid.*

2.1.2.3.2 Penghasilan Yang Termasuk Objek Pajak

Dalam Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 tentang perubahan ke-IV Pajak Penghasilan terdapat Sembilan belas jenis objek pajak yaitu (penulis tidak akan menjelaskan keseluruhan objek pajak yang dimaksud, namun hanya akan menjelaskan yang berkaitan dengan penelitian penulis):

1 **Penggantian atau imbalan berkenaan dengan pekerjaan atau jasa.**

Penghasilan yang diterima dalam hubungan kerja ini mencakup gaji, upah, komisi, tunjangan, honorarium, bonus, gratifikasi, uang pensiun atau imbalan dalam bentuk lainnya. Pemberian gaji atau upah yang diberikan dalam bentuk natura atau kenikmatan lain ditentukan lain dalam undang-undang.

Pemberian dalam bentuk natura merupakan kenikmatan yang diberikan oleh pemberi kerja kepada para karyawannya misal: fasilitas perumahan dinas, kendaraan dinas, pembagian beras dan gula

2 **Hadiah dari undian, pekerjaan atau kegiatan dan penghargaan.**

3 **Laba usaha**

Laba usaha merupakan penghasilan yang diperoleh dari melakukan kegiatan usaha. Bila usaha wajib pajak dalam perdagangan maka laba usaha merupakan selisih antara peredaran (penjualan) bersih dengan biaya pokok penjualannya.

4 **Keuntungan karena penjualan atau pengalihan harta.**

Apabila wajib pajak menjual hartanya dengan harga lebih tinggi daripada harga (sisa) buku atau harga perolehan harta itu pada saat penjualan, maka selisih harga tersebut merupakan penghasilan penjualan atau pengalihan harta tersebut dapat dilakukan terhadap harta operasional ataupun harta non operasional wajib pajak. Harta operasional adalah harta yang dimiliki dan digunakan dalam kegiatan operasional perusahaan,

sedangkan harta non operasional adalah harta yang dimiliki perusahaan tetapi tidak digunakan dalam kegiatan perusahaan.

Penjualan atau pengalihan harta terjadi karena beberapa hal. Setidaknya ada lima bentuk keuntungan dari penjualan atau pengalihan harta. Yaitu:

- a) Keuntungan karena pengalihan harta kepada perseroan, persekutuan dan badan lainnya sebagai pengganti saham atau penyertaan modal.
- b) Keuntungan karena pengalihan harta kepada pemegang saham, sekutu atau anggota yang diperoleh perseroan, persekutuan dan badan lainnya.
- c) Keuntungan karena likuidasi, pengabungan, peleburan, pemekaran pemecahan, pengambilalihan usaha atau reorganisasi dengan nama dan bentuk apapun.
- d) Keuntungan karena pengalihan harta berupa hibah, antuan atau sumbangan kecuali yang diberikan kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dan badan keagamaan, badan pendidikan, badan sosial termasuk yayasan, koperasi, atau orang pribadi yang menjalankan usaha mikro dan kecil yang ketentuannya diatur lebih lanjut dengan peraturan menteri keuangan, sepanjang tidak ada hubungan dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan, atau penguasaan di antara pihak- pihak yang bersangkutan.
- e) Keuntungan karena penjualan atau pengalihan sebagian atau seluruh hak penambangan, tanda turut serta pembiayaan atau permodalan dalam perusahaan pertambangan⁸⁵.

5 Penerimaan kembali pembayaran pajak yang telah dibebankan sebagai biaya dan pembayaran tambahan pengembalian pajak.

6 Bunga termasuk premium, diskonto, dan imbalan karena jaminan pengembalian hutang.

7 Dividen dengan nama dan dalam bentuk apapun termasuk deviden dari perusahaan asuransi kepada para pemegang polis dan pembagian sisa hasil usaha koperasi.

Pengertian deviden disini merupakan bagian laba yang diperoleh pemegang saham atau pemegang polis asuransi atau pembagian sisa hasil usaha koerpasi yang diperoleh anggota koperasi. Termasuk dalam pengertian deviden adalah:

⁸⁵ *Ibid.* hlm 33.

- a) Pembagian laba baik secara langsung maupun tidak langsung dengan nama dan dalam bentuk apapun.
- b) Pembayaran kembali karena likudasi yang melebihi jumlah modal yang disetorkan.
- c) Pemberian saham bonus yang dilakukan tanpa penyetoran yang tidak berasal dari penilaian kembali harta perusahaan.
- d) Pencatatan tambahan modal yang dilakukan tanpa penyetoran yang tidak berasal dari penilaian kembali harta perusahaan.
- e) Apa yang diterima atau diperoleh karena pembelian kembali saham-saham oleh perseroan yang bersangkutan yang melebihi jumlah setoran sahamnya.
- f) Pembayaran kembali seluruhnya atau sebagian dari modal yang telah disetorkan. Jika dalam tahun yang lampau diperoleh keuntungan, kecuali jika pembayaran kembali itu adalah akibat dari pengecilan modal dasar (*statute*) yang dilakukan secara sah.
- g) Pembayaran atas tanda-tanda laba, termasuk apa yang diterima sebagai penebusan tanda-tanda tersebut.
- h) Laba dari obligasi yang ikut serta dalam pembagian laba.
- i) Pengeluaran perusahaan untuk keperluan pribadi pemegang saham yang dibebankan sebagai biaya perusahaan⁸⁶.

Dalam praktek kadang dijumpai pembagian deviden secara terselubung yang dilakukan dengan cara mengalihkan harta perusahaan kepada pemegang saham dengan penggantian harga dibawah harga pasar. Misalnya pemegang saham memberikan pinjaman uang kepada perseroan dan perseroan tersebut memberi imbalan bunga melebihi kewajaran. Selisih lebih antara bunga yang dibayarkan dengan tingkat bunga yang berlaku di pasar dikategorikan sebagai deviden sehingga menjadi objek pajak. Bagian bunga yang diperlakukan sebagai deviden tersebut tidak boleh dibebankan sebagai deviden oleh perseroan yang bersangkutan.

8 Royalti atau imbalan atas penggunaan hak.

Royalti adalah pembayaran baik dilakukan secara berkala maupun tidak atas apapun namanya, sehubungan dengan

⁸⁶ *Ibid*

penggunaan atau pemakaian hak. Pada dasarnya pembayaran royalti terdiri dari tiga kelompok yaitu pembayaran atau penggunaan hak atas benda berwujud, hak atas harta berwujud dan jasa.

Menurut Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 tentang Perubahan ke-IV Pajak Penghasilan yang tergolong sebagai royalti adalah imbalan atas hal-hal berikut:

- a) Penggunaan atau hak menggunakan hak cipta di bidang kesusasteraan, kesenian atau karya ilmiah, paten desain atau model, rencana formula, atau proses rahasia, merek dagang atau bentuk hak kekayaan intelektual /industrial atau hak serupa lainnya.
 - b) Penggunaan atau hak menggunakan peralatan/ perlengkapan industrial, komersial atau limbah.
 - c) Pemberian pengetahuan atau informasi di bidang ilmiah, teknikal, industrial atau komersial.
 - d) Pemberian bantuan tambahan atau pelengkap sehubungan dengan penggunaan atau hak menggunakan berupa penerimaan hak menggunakan sebagian atau seluruh spektrum radio komunikasi dan penggunaan atau hak menggunakan rekaman gambar atau rekaman suara atau keduanya, untuk siaran televisi atau radio yang disiarkan melalui satelit.
 - e) Penggunaan atau hak menggunakan film, gambar hidup, film atau pita video untuk siaran televisi atau pita suara untuk siaran radio.
 - f) Pelepasan seluruhnya atau sebagian hak yang berkenaan dengan penggunaan atau pemberian hak kekayaan intelektual / industrial atau hak-hak lainnya⁸⁷.
- 9 Sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta.
 - 10 Penerimaan atau perolehan pembayaran secara berkala.
 - 11 **Keuntungan karena pembebasan hutang.**

Pembebasan hutang oleh pihak yang berpiutang dapat dibebankan sebagai biaya, sedangkan pembebasan hutang ini merupakan penghasilan bagi pihak yang semula berhutang. Pihak yang diberikan pembebasan hutang adalah

⁸⁷ *Ibid*

pihak yang tidak mampu, sehingga dalam praktek masih diragukan apakah pihak yang berhutang itu mampu untuk membayar atau tidak mempunyai kemampuan untuk membayar.

- 12 Keuntungan selisih kurs mata uang asing.
- 13 Selisih lebih karena penilaian kembali aktiva.
- 14 Premi asuransi.
- 15 Iuran yang diterima atau diperoleh perkumpulan dari anggotanya yang terdiri dari wajib pajak yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas.
- 16 Tambahan kekayaan neto yang berasal dari penghasilan yang belum dikenai pajak.
- 17 Penghasilan dari usaha yang berbasis syariah.
- 18 Imbalan bunga
- 19 Surplus Bank Indonesia.

2.1.2.3.3 Penghasilan Tertentu Dikenakan Pajak Yang Sifatnya Final.

Berdasarkan Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 tentang Perubahan ke-IV Pajak Penghasilan, disebutkan bahwa terdapat beberapa penghasilan yang dapat dikenakan pajak yang bersifat final. Tidak semua penghasilan yang diterima wajib pajak digabungkan sebagai penghasilan kena pajak (PKP) yang dilaporkan dalam SPT tahunan pada akhir tahun takwim. Ada beberapa bentuk penghasilan yang diperoleh atau diterima dikenakan pajak pada saat penghasilan tersebut diperoleh dan bersifat final. Artinya, wajib pajak dipungut pajak pada waktu penghasilan itu diterima atau diperoleh (penghasilan bruto dikalikan tarif).

Dasar pertimbangan mengapa penghasilan dipungut bersifat final adalah:

- a) adanya dorongan dalam rangka perkembangan investasi dan tabungan masyarakat.
- b) Penyederhanaan dalam pemungutan pajak.

- c) Pengurangan biaya administrasi bagi wajib pajak dan dirjen pajak.
- d) Pemerataan dalam pengenaan pajak.
- e) Adanya perkembangan ekonomi dan moneter⁸⁸.

Segala bentuk penghasilan yang dikenakan pajak yang bersifat final diatur dengan berdasarkan peraturan pemerintah. Bentuk penghasilan yang dikenakan pajak yang bersifat final ditetapkan sebagai berikut:

- a) Penghasilan berupa bunga deposito dan tabungan lainnya, bunga obligasi dan Surat utang Negara (SUN) dan bunga simpanan yang dibayarkan oleh koperasi kepada anggota koperasi orang pribadi. Tarifnya adalah 20% dari penghasilan bruto.
- b) Penghasilan berupa hadiah undian, tidak termasuk hadiah dan penghargaan selain yang dipotong pajak penghasilan sebagaimana dimaksud dalam pasal 21 ayat (1) huruf e. ciri hadiah undian antara lain: speklasi, untung-untungan. Tarifnya adalah 25% dari penghasilan bruto.
- c) Penghasilan dari transaksi saham dan sekuritas lainnya, transaksi *derivative* yang diperdagangkan di bursa, dan transaksi penjualan saham atau pengalihan penyertaan modal pada perusahaan pasangannya yang diterima oleh perusahaan modal ventura. Tarif terdiri dari 0,1 % untuk saham bukan pendiri; dan tarif 0,6% untuk saham pendiri.
- d) Penghasilan dari transaksi pengalihan harta berupa tanah dan/ atau bangunan, usaha jasa konstruksi, usaha *real estate*, dan persewaan tanah dan bangunan. Penghasilan berupa sewa atas tanah dan atau bangunan berupa tanah, rumah, rumah susun, apartemen, kondominium, gedung perkantoran, gedung pertokoan, atau gedung pertemuan termasuk bagiannya. Dikenakan pajak penghasilan yang bersifat final dengan tarif 10% dari penghasilan bruto.
- e) Penghasilan tertentu lainnya, misalnya penghasilan dari selisih lebih karena revaluasi aktiva tetap. Tarifnya 10% dari penghasilan bruto⁸⁹.

Selain lima kelompok penghasilan tersebut, masih ada beberapa bentuk penghasilan yang ditetapkan sebagai pajak yang bersifat final mencakup:

- a) Penghasilan yang diatur menurut pasal 15;

⁸⁸ *Ibid.*

⁸⁹ *Ibid.*

- b) Pelayaran dalam negeri, tarifnya 1,2%
- c) Penerbangan dalam negeri, tarifnya 1,8%
- d) Pelayaran dan atau penerbangan luar negeri tarifnya 2,64%
- e) Wajib pajak luar negeri yang mempunyai kantor perwakilan dagang di Indonesia. Tarifnya 0,44%
- f) Penghasilan yang diatur menurut pasal 22.

2.1.2.3.4 Penghasilan Yang Tidak Termasuk Objek Pajak.

Meskipun penghasilan diartikan tambahan kemampuan ekonomis dengan nama dan dalam bentuk apapun, Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 dalam pasal 4 ayat (3) menetapkan bentuk penghasilan yang tidak menjadi objek pajak. Penghasilan yang bukan objek pajak adalah penghasilan yang tidak dikenakan Pajak Penghasilan. Sehingga ketika wajib pajak menerima penghasilan yang bukan objek Pajak Penghasilan, penerima penghasilan tersebut tidak dipotong atau dikenakan Pajak Penghasilan.

2.1.2.4 Pengurang Penghasilan Bruto.

Berdasarkan pasal 6 Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 tentang perubahan ke-IV Pajak Penghasilan disebutkan bahwa besarnya penghasilan Kena Pajak bagi wajib pajak dalam negeri dan Bentuk Usaha Tetap ditentukan berdasarkan penghasilan bruto dikurangi biaya untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan. Meskipun pembukuan diselenggarakan dengan cara atau sistem yang lazim dipakai di Indonesia, misalnya prinsip akuntansi Indonesia atau Standar Akuntansi Keuangan, tidak berarti bahwa keseluruhan Prinsip akuntansi Indonesia atau Standar Akuntansi Indonesia dapat dijadikan acuan untuk menghitung jumlah penghasilan kena pajak.

Dalam membebankan biaya, undang-undang pajak penghasilan (PPh) menganut konsep *match and link* (pertalian),

maksudnya adalah beban yang dapat dikurangkan sebagai biaya adalah pengeluaran- pengeluaran yang ada hubungan langsung untuk mendapatkan, menagih dan memelihara penghasilan yang merupakan objek pajak. Beban ini sering disebut dengan pengurang penghasilan bruto (*deductible expenses*). Sedangkan pengeluaran- pengeluaran yang tidak dapat dibebankan sebagai biaya sering disebut *non deductible expenses*.

2.1.2.4.1 Pengurang Yang Diperkenankan Bagi Wajib Pajak Dalam Negeri.

Berdasarkan pasal 6 Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008, disebutkan bahwa Pengeluaran yang dapat dibebankan sebagai biaya (*deductible expenses*) adalah:

- a) biaya untuk pembelian bahan.
- b) Biaya yang berkenaan dengan pekerjaan atau jasa termasuk upah, gaji, honorarium, bonus, gratifikasi, dan tunjangan yang diberikan dalam bentuk uang.
- c) Biaya bunga, sewa, royalti.
- d) Biaya perjalanan yang dapat dibebankan sebagai biaya adalah biaya perjalanan untuk keperluan usaha, dilakukan oleh pegawai wajib pajak, dan didukung bukti-bukti yang sah.
- e) Biaya pengolahan limbah.
- f) Piutang yang nyata-nyata tidak dapat ditagih.dengan syarat:
 - Telah dibebankan sebagai biaya dalam laporan laba rugi komersil.
 - Telah diserahkan perkaranya tersebut kepada pengadilan negeri atau badan urusan piutang dan lelang negara (BUPLN) atau adanya perjanjian tertulis mengenai penghapusan piutang atau pembebasan hutang antara kreditur dengan debitur yang bersangkutan.
 - Telah dipublikasikan dalam penerbitan umum atau khusus.
 - Wajib pajak menyerahkan daftar piutang yang tidak dapat ditagih kepada direktorat jendral pajak yang pelaksanaannya diatur lebih lanjut dengan keputusan Dirjen Pajak.
- g) Pembayaran premi asuransi untuk kepentingan pegawainya boleh dibebankan sebagai biaya, namun bagi pegawai yang bersangkutan premi tersebut merupakan penghasilan.
- h) Pajak-pajak yang dapat dibebankan untuk usaha selain PPh adalah seperti PBB, Bea Materai, Pajak Pembangunan 1 (PP I), Pajak Hotel dan Restoran.
- i) Biaya promosi, yang dapat dibebankan sebagai biaya adalah yang benar-benar untuk promosi dan bukan sumbangan.

- j) Semua pengeluaran di atas harus dilakukan dalam batas-batas yang wajar sesuai dengan adat kebiasaan pedagang yang baik. Bila pengeluaran tersebut melampaui batas kewajaran karena dipengaruhi hubungan istimewa.
- k) Pengeluaran-pengeluaran untuk memperoleh harta berwujud dan harta tidak berwujud serta pengeluaran lain yang mempunyai masa manfaat lebih dari 1 (satu) tahun, pembebanannya dilakukan melalui penyusutan atau amortisasi. Pengeluaran yang menurut sifatnya merupakan pembayaran di muka, misalnya sewa untuk beberapa tahun yang dibayar sekaligus pembebanannya dapat dilakukan melalui alokasi.
- l) Iuran kepada dana pensiun yang pendiriannya telah disahkan oleh menteri keuangan boleh dibebankan sebagai biaya dan bagi karyawan bukan merupakan penghasilan, sedang yang dibayarkan kepada dana pensiun yang pendiriannya belum disahkan Menteri Keuangan tidak dapat dibebankan sebagai biaya.
- m) Kerugian karena penjualan atau pengalihan harta yang dimiliki dan digunakan dalam perusahaan atau yang dimiliki untuk mendapat, menagih dan memelihara penghasilan.
- n) Kerugian karena selisih kurs.
- o) Biaya penelitian dan pengembangan perusahaan yang dilakukan di Indonesia.
- p) Biaya beasiswa, magang dan pelatihan; yang boleh dibebankan adalah dalam rangka peningkatan kualitas sumber daya manusia dengan memperhatikan kewajaran dan kepentingan perusahaan⁹⁰.

2.1.2.4.2 Pengurang yang Tidak Diperkenankan Bagi Wajib Pajak Dalam Negeri.

Pengeluaran-pengeluaran yang dilakukan wajib pajak dibagi menjadi dua yaitu; pengeluaran yang boleh dan yang tidak boleh dibebankan sebagai biaya. Pengeluaran yang tidak boleh dikurangkan dari penghasilan bruto meliputi pengeluaran yang sifatnya adalah pemakaian penghasilan, atau yang jumlahnya diatas kewajaran. Contoh-contoh pengeluaran tidak dapat mengurangi penghasilan bruto ini adalah:

- a) Pembagian laba dengan nama dan dalam bentuk apapun seperti deviden, termasuk deviden yang dibayarkan oleh perusahaan asuransi kepada pemegang polis dan pembagian sisa hasil usaha

⁹⁰ Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008. *Loc cit.* Pasal 6.

- (SHU) koperasi. Pembagian laba tidak boleh dibebankan karena merupakan bagian dari penghasilan yang akan dikenakan pajak Penghasilan (PPH)
- b) Biaya yang dibebankan atau dikeluarkan untuk kepentingan pribadi pemegang saham, sekutu atau anggota seperti perbaikan rumah pribadi, biaya perjalanan, biaya premi asuransi yang dibayar oleh perusahaan untuk kepentingan pribadi pemegang saham dan keluarganya.
 - c) Pembentukan dan pemupukan dana cadangan kecuali cadangan piutang tak tertagih untuk usaha bank dan sewa guna usaha dengan hak opsi, cadangan untuk asuransi dan cadangan biaya reklamasi untuk usaha pertambangan, yang ketentuan dan syarat-syaratnya ditetapkan oleh Menteri Keuangan.
 - d) Premi asuransi kesehatan, asuransi kecelakaan, asuransi jiwa, asuransi dwiguna dan asuransi beasiswa yang dibayar oleh wajib pajak orang pribadi kecuali dibayar oleh pemberi kerja dan premi tersebut merupakan penghasilan bagi wajib pajak yang bersangkutan.
 - e) Penggantian atau imbalan sehubungan dengan pekerjaan atau jasa yang diberikan dalam bentuk natura dan kenikmatan, kecuali penyelenggaraan makanan dan minuman bagi seluruh pegawai serta penggantian atau imbalan dalam bentuk natura dan kenikmatan di daerah tertentu atau yang berkaitan dengan pelaksanaan pekerjaan dan situasi lingkungan yang ditetapkan dengan Keputusan Menteri Keuangan.
 - f) Jumlah yang melebihi kewajiban yang dibayarkan kepada pemegang saham atau kepada pihak lain yang mempunyai hubungan istimewa sebagai imbalan sehubungan dengan pekerjaan yang dilakukan.
 - g) Harta, bantuan, sumbangan, warisan yang dihibahkan kepada keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat dan kepada badan keagamaan atau badan pendidikan atau badan sosial atau pengusaha kecil termasuk koperasi yang ditetapkan Menteri Keuangan, dan bantuan atau sumbangan, sepanjang tidak ada hubungannya dengan usaha, pekerjaan, kepemilikan atau penguasaan antara pihak-pihak yang bersangkutan serta warisan.
 - h) Pajak penghasilan.
 - i) Biaya yang dibebankan atau dikeluarkan untuk kepentingan pribadi wajib pajak atau orang yang menjadi tanggungannya.
 - j) Gaji yang dibayarkan kepada anggota persekutuan, firma, atau perseroan komanditer yang modalnya tidak terbagi atas saham. Anggota badan-badan tersebut diperlakukan sebagai satu kesatuan sehingga tidak ada imbalan sebagai gaji.

- k) Sanksi administrasi berupa bunga denda dan kenaikan serta sanksi pidana berupa denda yang berkenaan dengan pelaksanaan perundang-undangan di bidang perpajakan⁹¹.

2.1.2.5 Tarif Pajak dan Sistem Pemungutan Pajak Penghasilan Dalam Perundang-Undangan di Indonesia.

Berdasarkan pasal 17 Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 tentang perubahan ke-IV Pajak Penghasilan disebutkan bahwa tarif pajak yang diterapkan atas penghasilan kena pajak adalah:

- 1) Wajib pajak dalam negeri adalah sebagai berikut⁹²:

No	Lapisan Penghasilan Kena Pajak	Tarif Pajak
1	Sampai dengan Rp.50.000.000,-(lima puluh juta rupiah)	5%
2	diatasRp.50.000.000,- Rp.250.000.000,-	15%
3	Diatas Rp.250.000.000,- Rp.500.000.000,-	25%
4	Diatas Rp.500.000.000,-	30%

- 2) Wajib pajak badan dalam negeri dan Bentuk Usaha Tetap adalah sebesar 28%⁹³.
- 3) Tarif sebagaimana disebutkan diatas mejadi 25% mulai berlaku sejak tahun pajak 2010⁹⁴.
- 4) Wajib pajak dalam negeri yang berbentuk perseroan terbuka yang paling sedikit 40% dari jumlah keseluruhan saham yang disetor diperdagangkan di bursa di Indonesia dapat memperoleh tarif sebesar 5% lebih rendah.

2.2 Aspek Internasional Dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan di Indonesia

2.2.1 Aspek Perpajakan Internasional Undang-Undang Pajak Penghasilan.

Aspek internasional dari suatu perundang-undangan pajak mencerminkan sejauh mana suatu negara menentukan hak pemajakannya di luar wilayahnya. Aspek internasional ini biasanya menyangkut definisi

⁹¹ Sigit Hutomo. *Op cithlm* 33

⁹² Republik Indonesia Undang-Undang No.36 tahun 2008, *Op cit.* Pasal 17

⁹³ *Ibid*

⁹⁴ *Ibid,*

subjek pajak luar negeri (*non residence taxpayer*), definisi bentuk usaha tetap (BUT), penentuan penghasilan dari BUT tersebut, metode penghindaran pajak berganda yang dianut, dan jenis-jenis penghasilan yang diperoleh subjek pajak luar negeri dari sumber-sumber di dalam negeri yang dikenai pajak penghasilan melalui pemotongan (*withholding*)⁹⁵.

Metode penghindaran pajak berganda secara *unilateral* yang dipakai oleh Undang-Undang pajak penghasilan adalah metode pengkreditan secara terbatas. Artinya, besarnya kredit pajak yang dibayar di luar negeri tidak boleh melebihi penghitungan pajak yang terutang berdasarkan undang-undang pajak penghasilan⁹⁶.

Pasal 24 Undang-undang Nomor 36 tahun 2008 tentang perubahan ke IV pajak penghasilan mengatur penentuan sumber penghasilan untuk menentukan apakah sumber suatu jenis penghasilan berada di luar negeri, yaitu sebagai berikut:

- a) Penghasilan dari saham dan sekuritas lainnya adalah negara tempat badan yang menerbitkan saham atau sekuritas tersebut berada.
- b) Penghasilan berupa bunga, royalti dan sewa sehubungan dengan penggunaan harta bergerak adalah negara tempat pihak yang membayar atau dibebani bunga, royalti, atau sewa tersebut berada.
- c) Penghasilan berupa sewa sehubungan dengan penggunaan harta tak gerak adalah negara tempat pihak yang membayar atau dibebani imbalan tersebut berada.
- d) Penghasilan bentuk usaha tetap adalah negara tempat BUT tersebut menjalankan usaha atau melakukan usaha⁹⁷.

Kerugian yang diderita di luar negeri tidak boleh digabungkan dalam menghitung penghasilan kena pajak. Ketentuan ini adalah berdasarkan pertimbangan bahwa kerugian tersebut dapat dikompensasikan di negara tempat diperolehnya penghasilan tersebut. Jika jumlah pajak penghasilan yang dibayar atau terutang di luar negeri melebihi jumlah kredit pajak yang diperkenankan, kelebihan tersebut

⁹⁵ Sjarifuddin Alsah. Pemotongan Pemungutan Pajak Penghasilan (*Withholding tax*). Cet I (Jakarta.Kharisma.2001).hlm 85

⁹⁶ *Ibid.*

⁹⁷ Djoko Muljono. Pengantar PPh dan PPh 21 Lengkap Dengan Undang-Undang.Cek I (Yogyakarta. Andi Yogyakarta). Hlm 61

tidak diperhitungkan dengan pajak penghasilan yang terutang dalam tahun berikutnya, dan tidak boleh dibebankan sebagai biaya atau pengurang penghasilan serta tidak dapat dimintakan restitusi.

2.1.2 Pengertian Pajak Berganda Internasional

Terdapat banyak pendapat dari para sarjana yang memberikan pengertian mengenai pajak berganda internasional. Volkebond memberikan pengertian bahwa pajak berganda internasional terjadi apabila pengenaan pajak dari dua negara atau lebih saling tumpang tindih (*overlap*), sedemikian rupa sehingga orang-orang yang dikenakan pajak di lebih dari satu negara memikul beban pajak yang lebih besar daripada jika mereka dikenakan pajak di satu negara saja. Beban tambahan yang terjadi ini bukan semata-mata disebabkan karena perbedaan tarif pajak dari negara-negara yang bersangkutan, melainkan karena dua negara atau lebih secara bersamaan memungut pajak atas objek dan subjek pajak yang sama.

“international double or multiple taxation arises when the taxes of two or more countries overlap in such a manner that persons liable to tax in more than one country bear a higher tax burden if they were subject to one tax jurisdiction only. The additional burden so incurred must of course be due not merely to differences in tax rates for the countries concerned, but to the fact that two or more jurisdictions concurrently impose thus having the same basis and incident without regard to the claims of the other tax jurisdiction”⁹⁸

Organisasi internasional yang melakukan riset di bidang ekonomi, *Organization for Economic cooperation and Development* (OECD) memberikan pengertian:

The phenomenon of international double taxation, which can be generally defines as the imposition of comparable tax in two or more states on the same tax payer in respect of the same subject matter and for identical period”⁹⁹

⁹⁸ Pendapat ini dikemukakan oleh Volekbond (league of nations), sebagaimana dikutip oleh Rochmat Soemitro. Op Cit. hlm 68

⁹⁹ Gunadi. Op cit. hlm 98.

Jaja Zakaria dalam bukunya menyebutkan 2 (dua) jenis pengertian pajak berganda internasional yaitu:

- a) pajak berganda internasional yuridis (*jurisdical international double taxation*) adalah pajak berganda internasional yang diartikan sebagai pengenaan jenis pajak yang sama oleh dua negara atau lebih terhadap subjek dan objek pajak yang sama, serta periode yang sama.
- b) Pajak berganda internasional ekonomis (*economic international double taxation*) adalah pajak berganda internasional yang diartikan sebagai pengenaan jenis pajak yang sama oleh dua negara atau lebih terhadap subjek pajak yang berlainan atas objek pajak yang sama¹⁰⁰

Rochmat Surahmat menyimpulkan bahwa pada dasarnya pengenaan pajak berganda secara internasional merupakan akibat dari perbedaan prinsip-prinsip perpajakan internasional yang dianut oleh setiap negara. Perbedaan prinsip itu mengakibatkan konflik yurisdiksi antara satu negara dan negara lainnya.

2.1.3 Sebab-sebab terjadinya pengenaan pajak berganda secara internasional (*international double taxation*).

Setiap negara menerapkan prinsipnya sendiri dalam perundang-undangan yang dijadikan acuan untuk pemungutan pajak. Prinsip-prinsip ini mencerminkan landasan filosofis yang dianut oleh satu negara. Prinsip tersebut mempengaruhi perlakuan perpajakan terhadap subjek maupun objek pajak luar negeri. Beberapa asas yang dikemukakan oleh Rochmat Sumitro antara lain adalah;

2.1.3.1 Asas Domisili

Pengenaan pajak berdasarkan asas domisili berarti bahwa seorang subjek pajak dikenai pajak dinegara dimana ia berdomisili. Negara yang menganut pengenaan pajak berdasarkan domisili biasanya menganut prinsip *world wide income*, artinya mereka yang berdomisili di negara tersebut dikenai pajak atas seluruh

¹⁰⁰ Zakaria. *Op cit* hal 5.

penghasilan yang bersumber di berbagai negara. Seorang subjek pajak akan dianggap sebagai penduduk dalam negeri (*resident taxpayer*) apabila memenuhi syarat-syarat tertentu, dimana syarat tersebut tergantung pada undang-undang masing-masing negara. Di Indonesia sendiri, berdasarkan Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 tentang perubahan ke-IV pajak Penghasilan dalam pasal 2 ayat (3) maka pengenaan pajak berdasarkan asas domisili sebagaimana dimaksud adalah pengenaan pajak terhadap subjek pajak dalam negeri.

2.1.3.2 Asas sumber

Asas pengenaan berdasarkan sumber adalah pengenaan pajak di negara dimana sumber penghasilan berasal. Penentuan sumber penghasilan tergantung dari dua hal yang pokok, yaitu (a) jenis penghasilan itu sendiri dan (b) penentuan sumber penghasilan berdasarkan undang-undang pajak dari suatu negara. Pada umumnya, untuk menentukan letak sumber penghasilan, jenis penghasilan dapat dibagi menjadi dua yaitu: 1) penghasilan dari usaha (*active income*) dan; 2) penghasilan dari modal (*passive income*) misalnya deviden, bunga royalti, dan penghasilan dari harta.

2.1.3.3 Asas kewarganegaraan.

Asas kewarganegaraan adalah pengenaan pajak atas dasar status kewarganegaraan, misalnya Amerika Serikat.

2.1.3.4 Campuran dari asas-asas diatas

Biasanya suatu negara menganut campuran dari pada beberapa asas tersebut diatas, misalnya asas domisili digabungkan dengan asas sumber.

2.1.3.5 Asas teritorial

Asas pengenaan pajak berdasarkan teritorial adalah pengenaan pajak atas penghasilan yang diperoleh dari wilayah suatu negara. Ini berarti bahwa penduduk suatu negara yang menganut asas

teritorial hanya akan dikenai pajak atas penghasilan dalam teritori negara tersebut.

Pengenaan pajak berganda secara internasional pada dasarnya merupakan akibat dari perbedaan prinsip-prinsip perpajakan internasional yang dianut oleh setiap negara. Perbedaan prinsip tersebut mengakibatkan konflik yurisdiksi antara satu negara dan negara lainnya. Walaupun setiap negara mempunyai metode penghindaran pajak berganda secara unilateral, hal ini tidak sepenuhnya menjamin tidak terjadinya pengenaan pajak berganda. Konflik yurisdiksi ini berasal dari kenyataan bahwa setiap negara bebas menentukan sendiri yurisdiksi pajaknya diluar wilayahnya¹⁰¹. Biasanya pengenaan pajak berganda disebabkan oleh tiga jenis konflik yurisdiksi.

- a) Konflik antara asas domisili dengan asas sumber.
Penyebab terjadinya pengenaan pajak berganda adalah bertemunya asas domisili dengan asas sumber. Negara domisili mengenakan pajak atas seluruh penghasilan yang diperoleh penduduknya, sedangkan negara sumber mengenakan pajak atas penghasilan yang berasal dari negara tersebut. Dalam hal ini konflik antara *world wide income principle* dan konsep kewenangan atas wilayah
- b) Konflik karena perbedaan definisi penduduk
Konflik ini akan tampak nyata bila salah satu negara menganut asas kewarganegaraan sebagai kriteria kedua dalam menentukan apakah seseorang merupakan penduduk negara tersebut. Kebanyakan negara kecuali Amerika Serikat, tidak menganut asas kewarganegaraan, karena hal itu akan menimbulkan pengenaan pajak berganda. Konflik mengenai penduduk ganda ini (*dual residence*) biasanya terjadi atas orang pribadi.
- c) Konflik Perbedaan definisi tentang sumber penghasilan.
Sebab ketiga yang dapat menyebabkan pengenaan pajak berganda adalah bila dua negara atau lebih memperlakukan satu jenis penghasilan sebagai penghasilan yang bersumber dari wilayahnya. Hal ini mengakibatkan penghasilan yang sama dikenai pajak di dua negara. Contoh di Indonesia adalah pasal 26 ayat (1) yang mengatur bahwa apabila wajib pajak dalam negeri membayar imbalan kepada penduduk luar negeri sehubungan dengan jasa yang dilakukannya imbalan tersebut

¹⁰¹ John Hutagaol. Pemahaman Praktis Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda Indonesia Dengan Negara-Negara di Kawasan Eropa. Cek I (Jakarta, Penerbit Salemba 4). Hlm 3.

harus dipotong PPh 20%. Cakupan ketentuan tersebut sangat luas, karena walaupun dilakukan di luar negeri. Jasa tersebut tetap dianggap sebagai penghasilan yang sumbernya ada di Indonesia berdasarkan undang-undang pajak penghasilan¹⁰².

2.1.4 Peranan perjanjian penghindaran pajak berganda.

Teori kedaulatan menyatakan bahwa kewenangan pemajakan suatu negara melekat pada kedaulatan suatu negara dan merupakan atribut dari kedaulatan itu sendiri. Kewenangan dimaksud bersumber dari teori bahwa keberadaan suatu pemerintah merupakan keharusan untuk dapat memberikan perlindungan dan jasa publik kepada warganya¹⁰³. Untuk terlaksananya keharusan tersebut diperlukan pembiayaan yang harus disumbang secara bersama oleh warga. Walaupun mungkin terdapat pembatasan dalam konstitusi dan pembatasan melekat lainnya, namun merupakan premis umum hukum internasional bahwa negara dapat memungut pajak dari orang atau objek yang berada di luar wilayahnya apabila terdapat pertalian pajak yang berupa status personal wajib pajak atau objek pajak berasal di negara tersebut. Penerapan prinsip domisili dan sumber atas suatu penghasilan yang melibatkan dua atau lebih negara dapat menimbulkan pajak berganda internasional baik yuridis maupun ekonomis. Secara ekonomis pajak berganda internasional tersebut memperberat beban usaha, investasi dan kegiatan internasional lainnya sehingga dapat menghambat mobilitas sumber daya dimaksud. Untuk menghindari beban ekonomis dari PIB tersebut, juga terdapat jaringan kerja antarnegara yang dilakukan dengan menutup perjanjian penghindaran pajak berganda (P3B).

Perumusan P3B didasarkan kepada salah satu model yang tersedia 1) OECD, 2) UN atau 3) US. Dengan berbagai variasi dan modifikasi antar negara anggota OECD mendasarkan P3B nya pada model OECD, antara negara berkembang dan negara maju mendasarkan pada UN dan/ atau OECD model, sedangkan P3B antara Amerika Serikat dengan

¹⁰² Rochmanto Surahmat. Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda.Cek I (Jakarta, Gramedia Pustaka Medika. 2000) hlm.21

¹⁰³ John Hutagaol.*Loc cit*

negara mitra runding mendasarkan pada US model. Model OECD dimulai dengan prakarsa oleh lembaga bangsa-bangsa pada tahun 1921 yang menghasilkan rumusan pertama pada tahun 1928, yang kemudian diperbarui dengan model konvensi Mexico dan terakhir direvisi dengan model 1992.

Dalam model 1992 terdapat dua unsur utama terkait pemajakan internasional yaitu 1) penghapusan pasal 14 tentang ketentuan *fixed base* untuk *independent personal services* dan 2) pengenalan pasal 27 tentang *Assistance in the collection of taxes* sebagai dasar saling membantu antara negara mitra runding untuk penagihan pajak yang ditetapkan oleh negara mitra runding dan harus dibayar WDPN. Model OECD dirumuskan selaras dengan kebutuhan harmonisasi hubungan perpajakan antara negara anggota OECD, sebagai organisasi dari negara-negara industri maju dengan kekuatan ekonomi yang cukup untuk melakukan investasi ke mancanegara. Situasi demikian merupakan dasar pihak alokasi penerimaan pajak dari kegiatan lintas batas antara para anggota yang dapat menimbulkan PBI cenderung kepada pendekatan negara domisili berdasarkan keseimbangan ekonomi dan resiporitas pengorbanan penerimaan. Di pihak lain, UN model secara khusus didesain untuk P3B antara negara maju dan berkembang, dirumuskan berdasarkan premis bahwa OECD model, yang kebanyakan meminta negara sumber untuk merelakan penerimaannya, kurang tepat untuk dipakai sebagai panduan P3B antara negara maju dan berkembang.

Arus penghasilan satu arah menyebabkan pengorbanan yang kurang proporsional dan kurang adil dalam pembagian penerimaan pajak dari objek pajak lintas batas dan mengesampingkan kepentingan pemajakan negara sumber. Kurangnya penerimaan negara berkembang tersebut menyebabkan terbatasnya dana penyediaan fasilitas umum dan jasa publik lainnya. Selain menyebabkan kurang kondusifnya iklim investasi di negara berkembang, keterbatasan dana juga menyebabkan tidak mempunyai negara berkembang yang umumnya sebagai negara pengutang untuk membayar utang luar negeri dan dalam negerinya.

Selain mengeleiminasi Pajak Berganda Internasional dalam rangka memperlancar mobilitas global sumber daya, menyebutkan beberapa tujuan P3B antara lain:

- a) Melindungi wajib pajak.
- b) Mendorong atau menarik investasi (dengan berbagai keringanan pajak)
- c) Memudahkan ekspansi perusahaan negara maju.
- d) Membantu mengurangi dan menanggulangi penghindaran dan penyeludupan pajak, meningkatkan kerja sama aplikasi ketentuan domestic, perbaikan pertukaran informasi dan pengalaman perpajakan.
- e) Haromnisasi kirteria pemajakan
- f) Mencegah diskriminasi
- g) Menumbuhsurburkan hubungan ekonomis dan sebagainya.
- h) Meningkatkan pencegahan penyalahgunaan perjanjian dan kerja sama dalam penetapan dan penagihan serta aktifitas adminisitrasi pajak lainnya.
- i) Peningkatan pengetahuan tetang kemampuan bayar wajib pajak, perbaikan interpretasi ketentuan pajak¹⁰⁴.

2.1.5 Kedudukan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda Atas Undang-Undang Domestik

Perjanjian penghindaran pajak berganda merupakan persetujuan antara 2 (dua) negara yang mengatur pembagian hak pemajakan atas penghasilan yang timbul dari transaksi yang dilakukan oleh penduduk dari salah satu atau kedua negara pihak tersebut. Pembagian hak pemajakan pada P3B dimaksudkan untuk mencegah timbulnya pengenaan pajak berganda. dengan demikian, hak pemajakan yang dimiliki oleh negara sumber (*source country*) melalui undang-undang domestiknya, dibatasi oleh ketentuan-ketentuan dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda.

Pembatasan hak pemajakan suatu negara melalui undang-undang perpajakan domestiknya oleh ketentuan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda, terkait dengan kedudukan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda yang menurut hukum Indonesia adalah sebagai *lex specialis* terhadap undang-undang perpajakan nasional. Hal ini ditentukan dalam Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 tentang perubahan ke-IV Pajak Penghasilan pasal 32A beserta penjelasannya.

Pasal 32 A:

¹⁰⁴ *Ibid*,

Pemerintah berwenang untuk melakukan perjanjian dengan pemerintah negara lain dalam rangka penghindaran pajak berganda dan pencegahan pengelakan pajak¹⁰⁵.

Penjelasan Pasal 32A

Dalam rangka peningkatan hubungan ekonomi dan perdagangan dengan negara lain diperlukan suatu perangkat hukum yang berlaku khusus (*lex specialis*) yang mengatur hak-hak pemajakan dari masing-masing negara guna memberikan kepastian hukum dan menghindarkan pengenaan pajak berganda serta mencegah pengelakan pajak. adapun bentuk dan materinya mengacu pada konvensi internasional dan ketentuan lainnya serta ketentuan perpajakan nasional masing-masing negara¹⁰⁶.

Berdasarkan pasal diatas, menunjukkan bahwa ketentuan-ketentuan yang terdapat dalam P3B merupakan ketentuan yang sifatnya khusus (*lex specialis*), sedangkan ketentuan yang terdapat dalam dalam undang-undang perpajakan nasional merupakan ketentuan yang sifatnya umum (*lex generalis*). Oleh karena itu, apabila terdapat ketentuan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda dan dalam undang-undang perpajakan yang sama-sama mengatur mengenai suatu hal, maka ketentuan yang terdapat dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda mengesampingkan ketentuan yang terdapat dalam undang-undang perpajakan nasional.

Hal tersebut berimplikasi pada hak pemajakan negara pihak Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda dapat dikelompokkan menjadi sebagai berikut:

- a) Apabila terdapat penghasilan karena suatu transaksi yang dilakukan antar penduduk negara pihak lainnya yang ada P3B dengan Indonesia, maka pengenaan Pajak Penghasilan atas transaksi tersebut tunduk pada ketentuan yang diatur dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda.
- b) Apabila ketentuan dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda menyatakan bahwa Indonesia sebagai negara sumber diberikan hak pemajakan yang penuh (*Exclusively taxing rights*) atau ada pembatasan hak pemajakannya (*limited taxing rights*), maka pengenaan pajak penghasilannya tunduk pada undang-undang perpajakan nasional.

¹⁰⁵ Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008, . *Loc cit.* Pasal 32 A.

¹⁰⁶ *Ibid.* penjelasan pasal 32A

- c) Apabila dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda dinyatakan bahwa Indonesia sebagai negara sumber harus melepaskan seluruh hak pemajakannya, maka hak pemajakan sebagaimana diatur dalam undang-undang perpajakan nasional tidak berlaku¹⁰⁷



¹⁰⁷ Mohammad Zain, Manajemen Perpajakan.Cet I (Jakarta.Salemba empat).2003. hlm 345.

BAB III

TRANSFER PRICING DI INDONESIA

3.1 Pengertian Umum Mengenai *Transfer pricing*

Awalnya *transfer pricing* dikenal di dalam akuntansi manajemen (*management accounting*) yang diartikan sebagai kebijakan harga yang diterapkan atas penyerahan barang atau jasa antara divisi / departemen di dalam suatu perusahaan dengan tujuan untuk mengukur dan mengevaluasi kinerja (*performance*) dari masing-masing divisi / departemen tersebut¹⁰⁸. Dalam perkembangannya seiring dengan kemajuan teknologi informasi, implementasi *transfer pricing* telah meluas yaitu antara perusahaan-perusahaan dalam satu grup atau yang lebih dikenal dengan *intercompany transfer pricing* dengan tujuannya adalah memaksimalkan laba dan sekaligus meminimalkan beban pajak (*tax expenses*)¹⁰⁹. Motivasi pajak atas praktik *transfer pricing* tersebut dilaksanakan dengan sedapat mungkin memindahkan penghasilan dari negara dengan beban pajak tinggi ke negara dengan beban pajak terendah atau minimal di negara yang mengenakan tarif pajak rendah (*tax haven*)¹¹⁰.

Beberapa perusahaan yang berada dalam satu grup pada umumnya bekerja berdasarkan suatu rencana strategis, taktis dan operasional yang telah dikaji dan dipertimbangkan secara seksama. Kebijakan harga atau imbalan yang diputuskan tentunya telah dipertimbangkan berdasarkan suatu penalaran yang rasional dan akan menguntungkan grup perusahaan secara keseluruhan. Kebijakan harga transfer pada umumnya diarahkan pada maksimal efisiensi grup secara totalitas dan oleh karena itu menguntungkan bisnis (investasi) global mereka. Hal tersebut dilakukan karena pajak secara ekonomis merupakan beban usaha yang mengurangi laba setelah pajak dan sekaligus daya beli perusahaan secara keseluruhan. Kebijakan *transfer pricing* akan mengarah pada pertimbangan minimalisasi total beban pajak global

¹⁰⁸ John Hutagaol. Perpajakan, Isu-Isu Kontemporer. Cet I (Jakarta, Graha Ilmu) 2007 hlm 46

¹⁰⁹ *ibid*

¹¹⁰ Gunadi. Pajak Internasional (Edisi Revisi). Cek III. (Jakarta, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia). Hlm 222.

perusahaan. Pendekatan minimalisasi pajak adalah jumlah global yang merupakan gabungan antara pengurangan basis pajak di beberapa negara dengan sedikit melibatkan pajak¹¹¹.

3.1.1 Konsep dan definisi *Transfer pricing*.

Transfer pricing merupakan bagian dari suatu kegiatan usaha dan perpajakan yang bertujuan untuk memastikan apakah harga yang diterapkan dalam transaksi antara perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa telah didasarkan atas prinsip harga pasar wajar (*arms length principle*). Selain itu, *transfer pricing* dapat juga diterapkan dan konteks (i) transaksi antara suatu unit organisasi dengan unit organisasi lainnya dalam satu perusahaan (ii) antara kantor pusat dengan kantor cabangnya (BUT) atau (iii) antara kantor cabang dengan kantor cabang lainnya yang masih dalam satu perusahaan yang sama¹¹².

Praktik *transfer pricing* umumnya terjadi dalam transaksi hubungan istimewa (*related party transactions*). Para pelaku bisnisnya adalah mereka yang memiliki hubungan istimewa dan mempunyai hubungan yang sifatnya berupa induk (*parent company*) dan perusahaan anak (*subsidiary company*) ataupun sesama perusahaan afiliasi (*associate enterprise*) yang dimiliki atau dikendalikan oleh orang (badan dan / atau orang pribadi) yang sama¹¹³. Dengan demikian, bila terjadi transaksi dalam hubungan istimewa maka harga yang disepakati cenderung harga yang tidak wajar¹¹⁴.

Indikasi adanya hubungan istimewa antara wajib pajak dapat diketahui melalui: 1) hubungan kepemilikan (hubungan tersebut dapat diketahui dengan adanya kepemilikan saham baik langsung maupun tidak langsung antara pihak-pihak yang berhubungan paling rendah sebesar

¹¹¹ Gunadi. Sekitar Kriminalisasi *Transfer pricing*. Inside Tax (Jakarta, Maret 2008). Hlm 14.

¹¹² Daarussalam dan Danny Septriadi. *Abuse of Transfer pricing di Indonesia: Real or myth*. Inside Tax (November, 2007).hlm 8

¹¹³ John Hutagaol dan Wilson Tobing. Sekilas Tentang Internasional *Transfer pricing* dan alternatif solusinya. , Jakarta. Majalah Inseide Tax Edisi 01 November. 2007. Hlm 32.

¹¹⁴ Djoko Muljono. Pematangan Pemungutan PPh pasal 25 /29. Cet I (Yogyakarta; penerbit Andi Yogyakarta). Hlm 127.

25%)¹¹⁵;2) hubungan penguasaan, dimana pengendalian adalah kepemilikan langsung melalui anak perusahaan dengan lebih dari setengah hak suara dari suatu perusahaan atau suatu kepentingan substansial dalam hak suara dan kekuasaan untuk mengarahkan kebijakan keuangan dan operasi manajemen perusahaan berdasarkan anggaran dasar atau perjanjian¹¹⁶ (biasanya hubungan tersebut diindikasikan dengan penguasaan manajemen atau penguasaan teknologi); 3) hubungan keluarga, hubungan istimewa antara wajib pajak dianggap ada apabila antara wajib pajak tersebut terdapat hubungan keluarga, baik keluarga sedarah maupun semenda¹¹⁷ dan 4) hubungan antara utang dan modal¹¹⁸

Pasal 9 *Organization for Economic Cooperation and Development* (selanjutnya disebut OECD) model mengatur tentang hubungan istimewa dalam konteks *transfer pricing*¹¹⁹. Terkait dengan definisi hubungan istimewa tersebut, Dalam hukum positif di Indonesia. melalui Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 tentang perubahan ke-IV Pajak Penghasilan

¹¹⁵ *Ibid.*

¹¹⁶ IAI. Standar Akuntansi Keuangan. Cet I (Jakarta. Salemba IV).2004.

¹¹⁷ *Ibid.*

¹¹⁸ *op cit.* hlm 131.

¹¹⁹ Darrusalam dan Danny Septriadi. *Cross Border Transfer pricing untuk Tujuan Perpajakan.*Cet I (Jakarta, Danny Darussalam Tax Center).2007. hlm 14.

1. *Where*

- a) *An enterprise of a contracting state participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other contracting states.*
 - b) *The same person participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a contracting state and an enterprises of the other contracting state, an in either case condition are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profit which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but by reason of those conditions, have not so accrued, maybe included in the profits of that enterprises and taxed accordingly.*
2. *where a contracting state includes in the profits of an enterprise of the state- and taxes accordingly profits on which an enterprises of the other contracting state has been charged to tax in that other state and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprises of the first mentioned states if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made by independent enterprises, then that other state shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits, in determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this convention and the competent authorities of the contracting states shall if necessary consult each other.*

disebutkan dalam pasal 18 ayat (4) huruf a bahwa 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 antarwajib pajak dengan penyertaan paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada dua wajib pajak atau lebih, atau hubungan diantara 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.
- c) Terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau kesamping atau satu derajat¹²⁰.

3.1.2 Prinsip dan Metode Harga Pasar Wajar.

Ketika sebuah perusahaan melakukan transaksi penjualan dengan pihak lain yang tidak terikat, hal-hal yang menjadi acuan dalam penetapan harga transaksi biasanya ditentukan oleh kekuatan pasar. Namun, hal tersebut akan menjadi berbeda apabila transaksi yang dimaksud terjadi pada perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa¹²¹. Prinsip harga pasar wajar (*arms length principle*) merupakan suatu kriteria untuk menentukan nilai transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Menurut prinsip harga pasar wajar ini, transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa seharusnya mengacu kepada harga pasar wajar, yaitu ditentukan berdasarkan harga yang terjadi seandainya transaksi tersebut dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa.

Secara teoritis, prinsip harga pasar wajar didasarkan atas (i) transaksi yang sama (*the same transaction*) dan (ii) dalam kondisi yang sama (*same circumstances*) yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa, akan tetapi, transaksi dan kondisi yang sama seperti tersebut dalam praktiknya jarang atau tidak pernah terjadi¹²². Oleh karena itu dalam aplikasinya, penentuan harga pasar wajar

¹²⁰ Republik Indonesia. Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 tentang Perubahan ke IV Tentang Pajak Penghasilan. Lembaran Negara Republik Indonesia tahun 2008 Nomor 133

¹²¹ *Organization For Economic Co-Operation and Development. Transfer pricing Guidelines For Multinational Enterprises and Tax Administration. Hlm.1-1.*

¹²² *Loc cit hlm 18.*

didasarkan atas (i) transaksi yang dapat diperbandingkan (*comparable transaction*) dan (ii) dalam kondisi yang dapat diperbandingkan (*comparable circumstances*) ketika tidak terdapat transaksi yang benar-benar sama¹²³.

OECD *Guidelines* tidak memperkenankan metode lainnya sebagai metode penentuan harga dalam transaksi *transfer pricing*, karena metode ini tidak mencerminkan prinsip harga pasar wajar. Menurut *OECD Guidelines*, metode tradisional lebih dipilih untuk diterapkan dibandingkan dengan metode lain. Akan tetapi, dalam metode tradisional tersebut sangat sulit untuk mendapatkan harga pasar pembanding. *OECD Guidelines* menyatakan bahwa:

1. Tidak ada satu metode yang tepat untuk dipergunakan dalam setiap situasi yang ada.
2. Wajib pajak tidak dipersyaratkan untuk menentukan harga pasar wajar melalui pendekatan berbagai metode yang ada.
3. Metode tradisional yang terdiri dari CUP, *resale price* dan *cost plus* lebih diutamakan daripada metode *transactional profit*¹²⁴

Di Indonesia sendiri, penentuan harga pasar wajar dalam hubungan istimewa dilakukan dengan menguji angka-angka dalam Surat Pemberitahuan Pajak (SPT) melalui suatu pendekatan perhitungan tertentu mengenai penghasilan dan biaya¹²⁵. Metode tersebut termasuk metode tidak langsung, yang antara lain dikenal:

1. Metode harga pasar sebanding

Metode ini diterapkan dengan membandingkan harga transaksi dari pihak yang ada hubungan istimewa tersebut dengan harga transaksi barang sejenis dengan pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa (pembanding independen).

Metode ini dapat digunakan dalam hal:

¹²³ Danny Darussalam Tax Center. *Cross Border Transfer pricing*, modul workshop *transfer pricing* di Hotel Bumikarsa, Jakarta. Jakarta.2007. hlm 12. Secara umum terdapat tiga metode penentuan harga pasar wajar, yaitu: 1) Metode tradisional, yang terdiri atas: *Comparable uncontrolled price (CUP)*; *Cost plus*; *Resale price*, 2) Metode *transactional* yang terdiri dari *Profit split* dan *Transactional net margin method (TNMM)*, 3) Metode lainnya yang terdiri dari: *Formulary apportionment* dan *Global profit split*

¹²⁴ *Ibid.* hlm 19.

¹²⁵ Republik Indonesia. Keputusan Dirjen Pajak No:KEP-01/PJ.7/1993. Tanggal 9 Maret 1993. Direktorat Jendral Pajak

- Terdapat penjualan / pembelian kepada pihak yang ada hubungan istimewa.
- Maupun kepada pihak lain yang tidak ada hubungan istimewa.
- Jenis produk sebagai obyek transaksi relative sama.

Contoh penggunaan metode;

PT Z menyerahkan penjualan barang x kepada afiliasinya PT Y dengan harga franko tujuan Rp.2.000.000,-

PT Z menyerahkan penjualan barang x kepada pihak ketiga PT A dengan harga franko pabrik Rp.2.000.000,-

Biaya pengangkutan dan asuransi Rp.100.000,0

Dengan demikian harga jual wajar barang x kepada PT Y adalah Rp.2.000.000,- + Rp.100.000,- = Rp.2.100.000,-

2. Metode harga jual minus

Metode ini dapat dipergunakan dalam hal wajib pajak yang diperiksa bergerak dalam bidang usaha perdagangan yaitu produk yang telah dibeli dijual kembali (*resale*) kepada pihak lainnya. Harga yang terjadi pada penjualan kembali tersebut dikurangi dengan laba kotor (*mark up*) wajar (yang mencerminkan jumlah untuk menutup biaya-biaya dan laba dan si penjual kembali) merupakan harga pasar wajar.

Penentuan harga pasar wajar dengan metode harga jual minus dilakukan dengan mengurangkan suatu *mark up* wajar dari harga jual barang yang sama pada mata rantai berikutnya. *mark up* wajar diperoleh dengan pembandingnya dengan transaksi yang tidak ada hubungan istimewa.

Metode ini dapat dipakai dalam hal:

- Tidak ada transaksi dengan pihak yang tidak ada hubungan istimewa yang dapat digunakan sebagai pembanding misalnya pada sistem pemasaran dengan keagenan tunggal.
- Terdapat data harga penjualan kembali barang yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa.

- Tidak terdapat proses perubahan barang yang menambah nilai.
- Pihak pembeli dan penjual dalam hubungan istimewa tidak menambah harga yang besar pengaruhnya terhadap nilai barang tersebut.

Contoh penggunaan metode:

PT X menyerahkan barang kepada afiliasinya PT A dengan harga Rp.1.000.000,-. PT A menyerahkan barang yang sama kepada pihak ketiga PT D (independen) dengan harga Rp.2.000.000,-

PT C pihak yang independen juga menyerahkan produk yang sama kepada PT B (juga independen) dengan kenaikan harga jual (mark up 20%.

Dengan demikian harga jual yang wajar dari PT X kepada PT A adalah $Rp.2.000.000,- - (20\% \times Rp.2.000.000,0) = Rp.1.600.000,0$

Alokasi penghasilan kepada PT A adalah:

$Rp.1.600.000 - Rp.1.000.000,- = Rp.600.000,-$

3. Metode harga pokok plus

Metode ini umumnya digunakan pada usaha pabrikasi yang menjual produk kepada afiliasinya untuk diproses lebih lanjut.

Perhitungan harga wajar dengan metode ini dengan menambahkan tingkat laba kotor wajar kepada biaya produksi.

Data prosentase laba kotor wajar dapat diperoleh dari:

- Penjualan kepada pihak ketiga yang independen dari penjual yang juga melakukan penjualan terhadap afiliasinya.
- Penjualan oleh pihak-pihak yang independen.
- Komisi yang diterima oleh suatu agen pembelian dalam hal fungsi penjualan yang dilakukan oleh penjual adalah sama dengan fungsi penjualan yang dilakukan oleh agen pembelian.
- Prosentase laba kotor dari perusahaan sejenis.

Hal-hal yang perlu diperhatikan dalam penerapan metode harga pokok plus antara lain:

- 1) Alokasi biaya-biaya terhadap harga pokok.

1. Penentuan biaya langsung.
 - diperhatikan tingkat efisiensi bahan tidak langsung serta jam kerja tidak langsung
2. Penentuan biaya tidak langsung:
 - Diperhatikan tingkat efisiensi bahan tidak langsung serta jam kerja tidak langsung.
 - Pembebanan biaya-biaya tidak langsung lainnya dari unit-unit yang berbeda terhadap produksi.
- 2) Penggunaan metode biaya langsung (*direct costing*) dalam penentuan harga jual.
- 3) Penggunaan teknologi yang dapat menghemat bahan baku dan jam kerja.
- 4) Permintaan harga dari pemesan.

Contoh penerapan metode:

PT X memproduksi barang dengan biaya Rp.50.000,- dan menyerahkan barang tersebut kepada afiliasinya (hubungan istimewa) PT A dengan harga Rp.90.000,0

PT Y memproduksi barang sejenis dengan biaya sebesar Rp.60.000,- dan menjualnya kepada PT B (tidak ada hubungan istimewa) dengan harga Rp.100.000,0

Dari penjualan PT Y terlihat bahwa prosentase laba kotor adalah sebesar $40:60 = 66,66\%$.

Dengan *cost plus method* maka dapat diketahui bahwa harga pasar penjualan PT X kepada PT A adalah:

$Rp.50.000 \times 2/3 + Rp.50.000 = Rp.3.333,-$

4. Metode lainnya yang dapat diterima.

3.1.3 OECD *Transfer pricing Guidelines*

Organization for Economic Cooperation and Development (selanjutnya disebut OECD) merupakan organisasi kerja sama ekonomi antara negara-negara maju yang dibentuk pada tahun 1960. Pada saat ini, anggota OECD sebanyak 30 (tiga puluh) negara yaitu Australia, Austria, Belgia, Kanada, Republik Ceko, Denmark, Perancis, Jepang, Korea, Belanda, Selandia Baru, Inggris, Amerika Serikat dan lain-lain. Bidang yang menangani perpajakan dalam OECD dilaksanakan oleh *Committee on Fiscal Affairs (CFA)*. Terkait dengan *transfer pricing*, CFA melalui subgrupnya- yaitu *working Party No.6* telah menerbitkan *OECD Transfer pricing Guidelines* (selanjutnya disebut sebagai *OECD Guidelines*) sebagai panduan bagi perusahaan multinasional dan otoritas pajak dalam masalah *transfer pricing*¹²⁶.

OECD guidelines memberikan panduan kepada otoritas pajak maupun kepada perusahaan multinasional dalam menangani permasalahan *transfer pricing* dalam rangka membagi penghasilan yang diperoleh perusahaan multinasional secara adil (*true taxable income*) kepada negara-negara dimana perusahaan multinasional tersebut beroperasi. Untuk menghindari agar perusahaan multinasional tidak mengalihkan penghasilan kena pajaknya melalui mekanisme *transfer pricing* dengan cara-cara yang tidak wajar, maka sangat penting bagi suatu negara untuk mempunyai otoritas atau kewenangan untuk dapat melakukan perhitungan kembali atau melakukan koreksi (*primary adjustment*) atas harga yang ditetapkan oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut apabila harga transaksi tersebut tidak menggambarkan penghasilan kena pajak yang sebenarnya di negara tersebut¹²⁷.

Beberapa ketentuan utama dalam pedoman *OECD Guidelines* 1995 antara lain adalah: 1) menerapkan *arms length principle* dengan mengutamakan penggunaan metode transaksi tradisional; 2) penerapan tingkat komparabilitas yang menekankan fungsi, risiko yang disandang dan aset yang dimanfaatkan; 3) pengenalan metode laba (*profit based income*) yang disebut *transactional net margin (TNMM)* dan ; 4)

¹²⁶ Darussalam dan Danny Septriadi. *Cross Border Transfer pricing. Loc cit.* Hlm 20.

¹²⁷ *Ibid*

memahami pentingnya dokumentasi atas *transfer pricing* dan peranannya dalam peningkatan kepatuhan¹²⁸.

OECD Guidelines juga memberikan beberapa pendekatan administratif deteksi dan solusi harga transfer seperti :1) praktik kepatuhan *transfer pricing* dengan pemeriksaan pajak, beban pembuktian, dan sanksi atau penalti; 2) prosedur kesepakatan bersama untuk mencari solusi harga transfer dengan perundingan berdasarkan kesepakatan bersama; 3) pemeriksaan bersama antar negara (*simultaneous tax examination*); 4) *Advance Pricing Agreement* (APA) antara wajib pajak dengan administratif pajak dan antarnegara; 5) arbitrase dengan menyetujui arbitrase sebagai hakim memberikan solusi putusan sengketa¹²⁹.

3.1.4 Dokumentasi Dalam *Transfer pricing*

Dengan semakin meningkatnya jumlah dan jenis transaksi yang dilakukan oleh perusahaan multinasional tentu akan semakin menyulitkan otoritas pajak suatu negara untuk memastikan apakah harga yang diterapkan dalam transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa telah mencerminkan harga pasar wajar atau belum. Oleh karena itu, otoritas pajak di banyak negara mewajibkan wajib pajak untuk mendokumentasikan setiap informasi yang terkait dengan *transfer pricing* agar otoritas pajak dapat melakukan pemeriksaan secara lebih mendalam terhadap transaksi *transfer pricing*.

OECD Guidelines dalam Bab V menyarankan wajib pajak yang melakukan transaksi dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa agar menyediakan data-data untuk keperluan pajak agar sesuai dengan prinsip harga pasar wajar¹³⁰.

¹²⁸ Gunadi. Pajak Internasional (edisi revisi) *Loc Cit.* Hlm 240.

¹²⁹ *Ibid.*

¹³⁰ Darussalam dan Danny Septriadi. *Indonesia Transfer pricing Documentation: quo vadis?*. Jakarta, Majalah Insnde Tax Edisi 04 Februari 2008. 2008. hlm 10. Data-data yang harus disiapkan antara lain: 1) Daftar nama perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa yang terlibat transaksi-transaksi yang terkendali; 2) penjelasan atas transaksi tersebut, beserta syarat dan kondisinya; 3) analisa fungsi yang dijalankan oleh masing-masing pihak yang mempunyai hubungan istimewa, harta-harta yang digunakan, serta asumsi tingkat resiko yang akan ditanggung;

Pada umumnya *best practice* kebijakan mengenai *transfer pricing documentation* yang diadopsi oleh negara lain adalah sebagai berikut:

1. Adanya ketentuan yang mengatur mengenai *contemporaneous documentation*
Ketentuan ini mewajibkan pembuatan dokumentasi harus dilakukan pada saat terjadinya transaksi dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa atau dalam jangka waktu yang masih dapat ditoleransi setelah terjadinya transaksi. Ketentuan dokumentasi di Kanada mewajibkan dokumentasi harus dipersiapkan paling lambat dalam jangka waktu 60 enam puluh hari setelah tahun pajak berakhir.
2. Adanya ketentuan yang mengatur pembatasan permintaan dokumentasi terhadap perusahaan kecil dan perusahaan menengah.
3. Adanya ketentuan yang menyatakan dengan jelas bahwa jika wajib pajak telah menyampaikan dokumentasi sesuai dengan ketentuan, maka beban pembuktian (*burden of proof*) akan ada di otoritas pajak.
4. Adanya ketentuan yang menyatakan dengan jelas bahwa jika wajib pajak tidak menyampaikan ketentuan dokumentasi dengan benar atau tidak tepat waktu akan dikenakan sanksi administrasi denda¹³¹.

Terkait dengan persyaratan dokumentasi, perusahaan multinasional harus dapat memenuhi semua persyaratan tersebut. Secara umum, dokumentasi harus disiapkan berdasarkan itikad baik untuk memberikan keyakinan bahwa penentuan harga transfer telah sesuai dengan prinsip harga pasar wajar. Perusahaan-perusahaan yang melakukan *transfer pricing* harus melampirkan dokumen-dokumen pendukung atas transaksi *transfer pricing* di dalam surat pemberitahuan (SPT). Berkaitan dengan permasalahan dokumentasi atas transaksi *transfer pricing*, OECD *Guidelines* tidak memberikan panduan dokumen-dokumen apa saja yang harus dipersiapkan dalam melakukan *transfer pricing*. Namun EU *Transfer pricing Joint* telah membuat daftar dokumen yang harus

4) penjelasan atas informasi yang diperoleh dari pihak independen yang melakukan transaksi atau kegiatan usaha yang sejenis; 5) penjelasan atas kondisi ekonomi dan property yang digunakan saat melakukan transaksi dengan pihak yang melakukan hubungan istimewa; 6) penjelasan atas aliam tagihan dan barang antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa ; 7) pembicaraan /diskusi tentang perubahan syarat atau kondisi perdagangan; 8) penjelasan dari kegiatan usaha oleh perusahaan multinasional; 8) penjelasan tentang sturktur organisasi dan kepemilikan dari grup perusahaan multinasional, 9)data pembukuan, termasuk nilai penjualan, dan hasil kegiatan usaha untuk beberapa tahun terakhir antara wajib pajak dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa;10)data pembukan yang menunjukkan transkasi wajib pajak dengan *foreign associated enterprises* seperti nilai penjualan dari persediaan barang dagang, harta, jasa yang diberikan serta bunga dan pinjaman;12) penjelasan mengenai gambaran umum kegiatan komersial dan industri perusahaan.

¹³¹ *Ibid.*

dilampirkan oleh wajib pajak terkait dengan pemeriksaan melakukan *transfer pricing* yang terdiri dari dua dokumen utama sebagai berikut:

1. Dokumentasi induk, merupakan dokumen yang berisikan tentang informasi umum yang relevan atas suatu transaksi yang dilakukan oleh perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa. Persyaratan dokumentasi induk ini diberlakukan terhadap perusahaan multinasional yang berasal dari anggota Uni Eropa (*European Union* /EU)
2. Dokumentasi spesifik, merupakan dokumen yang berisikan tentang informasi spesifik atas transaksi yang dilakukan oleh perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa di negara anggota EU¹³².

Di Indonesia, berdasarkan PP No.80 tahun 2007 tentang tata cara pelaksanaan hak dan kewajiban perpajakan berdasarkan undang-undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007 disebutkan dalam pasal 16 ayat (2) disebutkan bahwa:

“Dalam hal wajib pajak melakukan transaksi dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan wajib pajak, kewajiban menyimpan dokumen lain sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi 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 (yang dimaksud dengan hubungan istimewa adalah hubungan istimewa sebagaimana dimaksud dalam pasal 18 ayat (4) undang-Undang tentang pajak Penghasilan tahun 1984¹³³”.

3.1.5 *Transfer pricing dan Tax Haven.*

Penghindaran pajak secara internasional sering dilakukan dengan berbagai skema. Adapun skema yang sering dilakukan yaitu (i) *transfer pricing*, (ii) *treaty shopping*, (iii) *thin capitalization*, (iv) *controlled foreign company corporation*. Keempat skema tersebut hampir semuanya dilakukan dengan cara melibatkan negara-negara yang dikategorikan

¹³² *Ibid*,

¹³³ Republik Indonesia. Peraturan Pemerintah tentang tata cara pelaksanaan hak dan kewajiban perpajakan berdasarkan undang-undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 28 tahun 2007. PP No.80 tahun 2007 Lembaran Negara RI Tahun 2007 Nomor 169.

sebagai surga pajak atau sering disebut dengan *tax haven countries*. Para peneliti dibidang perpajakan internasional pada umumnya membagi *tax haven countries* kedalam 4 (empat) kelompok sebagai berikut:

- *Classical tax haven* yaitu negara yang tidak mengenakan pajak penghasilan sama sekali atau menerapkan tarif pajak penghasilan yang rendah atau sering disebut juga sebagai *no tax haven*.
- *Tax haven* yaitu negara yang menerapkan pembebasan pajak atas sumber penghasilan yang diterima dari luar negeri (*no tax on foreign source of income*)
- *Special tax regimes* yaitu suatu negara yang memberikan fasilitas pajak khusus bagi daerah-daerah tertentu di wilayah negaranya.
- *Treaty tax havens* yaitu negara yang mempunyai *treaty network* yang sangat baik serta menerapkan tarif pajak yang rendah untuk *withholding tax* atas *passive income*. Pada umumnya negara ini akan dipakai sebagai negara *intermediary* untuk mendapatkan fasilitas penurunan tarif yang disediakan oleh *tax treaty*¹³⁴

OECD menyatakan bahwa *tax haven* tidak dapat didefinisikan dengan jelas karena *tax haven countries* sifatnya sangat relatif, yaitu tergantung pada ketentuan masing-masing negara dalam mendefinisikannya. Menurut OECD, suatu negara bisa saja disebut sebagai *tax haven* oleh negara lain apabila terdapat suatu insentif dalam kegiatan perekonomian disuatu daerah di wilayah negara tersebut. Dalam internasional *tax glossary*, *tax haven countries* disebutkan sebagai

*“a place where taxes are levied at a low tax rate or not at all, where it is hard for foreign jurisdictions to access information about citizens taxable income”*¹³⁵

Wikedia memberikan pengertian *tax haven* sebagai *“a country or territory where certain taxes are levied at a low rate or not at all”*¹³⁶. Selain memberikan definisi mengenai *tax haven*, OECD juga memberikan kriteria apakah sebuah negara dapat dikategorikan sebagai negara *tax haven* yaitu:

1) *The first is that the jurisdiction imposes no or only nominal taxes;* 2) *Whether there is a lack of transparency;* 3) *Whether there*

¹³⁴ Darussalam, Danny Septriyadi dan Indrayagus Slamet. *Abuse of transfer pricing melalui tax haven countries*. InsideTax Edisi 01 (Nopember 2007). Hlm 24.

¹³⁵ *Ibid*

¹³⁶ Tax Haven < http://en.wikipedia.org/wiki/Tax_haven > 30 November 2009

are laws or administrative practices that prevent the effective exchange of information for tax purposes with other governments on taxpayers benefiting from the no or nominal taxation ;4)Whether there is an absence of a requirement that the activity be substantial¹³⁷.

Terkait dengan *tax haven countries*, Indonesia melalui KMK-650/KMK.04/1994 telah membuat daftar *tax haven countries*¹³⁸ yaitu;

1. Argentina	2.Bahama	3.Bahrain	4.cook island
5,Balizer	6.Bermuda	7. British Isle	8.mexico
9. British Virgin Island	10. Cayman Island	11.Channel Island Greensay	12.Saudi Arabia
13.Channel Island Gersey	14. Mauritius ¹³⁹	15.St lucia	16 El Salvador
17 Netherland Antiles	18. Uruguay	19. Estonia	20.Nikaragua
21.Venezuela	22.hongkong	23.Panama	24.Vanutu
25 Liechtenstein	26.Paraguay	27.Yunani	28.Lithuania
29.Peru	30.Zambia	31.Makau	32.Qatar

Selain itu, ada juga SE-04/PJ.34/2005 tentang petunjuk penetapan kriteria *Beneficial Owner* sebagaimana tercantum dalam persetujuan penghindaran pajak berganda antara Indonesia dengan negara lainnya. Isi surat edaran tersebut adalah bahwa jika penerimaan *passive income* adalah “*special purpose vehicles*” dalam bentuk “*conduit company, paper box company, pass thorough company*” serta yang sejenisnya, maka penerimaan penghasilan dimaksud tidak termasuk dalam pengertian *beneficial owner* yang dapat menerima fasilitas yang diberikan oleh *tax treaty* yang bersangkutan. Dalam SE-04/PJ.07/1993 tentang petunjuk penanganan kasus-kasus *transfer pricing* dinyatakan juga bahwa *transfer pricing* dapat terjadi antara wajib pajak dalam negeri atau antara wajib pajak dalam

¹³⁷ Tax Haven Criteria http://www.oecd.org/document/23/0,3343,en,2649,33745_30575447_1_1_1_1,00.html 30 Nopember 2009.

¹³⁸ Lampiran KMK-650 /KMK.04/1994

¹³⁹ Melalui SE-06/PJ.03/2004, tentang pemberitahuan penghentian persetujuan penghindaran pajak berganda (P3B) antara pemerintah RI dengan Pemerintah Mauritius tanggal 24 Juni 2004, dengan pertimbangan bahwa terdapat indikasi meningkatnya *treaty shopping* melalui pembentukan *Special Purpose Vehicle* (SPV) di Mauritius. Bahkan Kepala Badan Koordinasi Penanaman Modal (BKPM) menyatakan bahwa untuk tahun 2002 investasi penanaman modal asing (PMA) yang disetujui senilai US\$ 9,7 milyar atau naik dari US\$ 8,9 Milyar pada tahun 2001. Negara asal investasi asing tersebut, sebanyak 8,7 % berasal dari perusahaan asing yang tercatat di Mauritius, atau nilai nominal sejumlah US\$843 juta untuk mendanai 19 proyek.

negeri dengan pihak luar negeri, terutama yang berkedudukan di *tax haven countries*.

3.2 Hubungan *Transfer pricing* dalam Penanaman Modal Asing.

Meningkatnya perkembangan teknologi informasi dan transaksi internasional mendorong pula peningkatan cara-cara penghindaran pajak internasional (*international tax avoidance*) yang dilakukan oleh *Multinational Company / MNC*). Berdasarkan pernyataan Bruno Gibert dalam *France Consolidation and Developing the French Advance Pricing Agreement Procedure*, perusahaan multinasional mempunyai peran sebesar 60% dari transaksi bisnis internasional¹⁴⁰. Di Indonesia investasi yang berasal dari PMA diperkirakan mencapai 8,91 miliar USD dalam tahun 2005. Namun, perkembangan penanaman modal tersebut tidak berbanding terbalik dengan kemampuan pembayaran pajak bagi perusahaan penanam modal. Bahkan cenderung dari laporan yang diterima perusahaan PMA yang beroperasi di Indonesia selalu merugi.

Sebagai perusahaan yang berorientasi laba, sudah tentu perusahaan multinasional berupaya meminimalkan beban pajak melalui praktek penghindaran pajak (*tax avoidance*) melalui negara-negara yang tidak mengatur secara ketat tentang ketentuan anti penghindaran pajak. Beberapa faktor yang memotivasi wajib pajak untuk melakukan penghematan pajak dengan melawan hukum adalah:

- a) *Tax required to pay*, besarnya jumlah pajak yang harus dibayar oleh wajib pajak. Semakin besar pajak yang harus dibayar semakin besar pula kecenderungan wajib pajak untuk melakukan pelanggaran.
- b) *Cost of bribe*, biaya untuk menyuap fiskus. Semakin kecil biaya untuk menyuap fiskus semakin besar pula kecenderungan wajib pajak untuk melakukan pelanggaran.
- c) *Probability of detection*, semakin kecil kemungkinan suatu pelanggaran terdeteksi semakin besar kecenderungan wajib pajak untuk melakukan pelanggaran.

¹⁴⁰ Darussalam dan Denny Septriyadi. *Tax Planning, Aggressive Tax Planning, Tax Avoidance, Tax Evasion dan Anti Tax Avoidance*. Jakarta. InsideTax (Edisi Perdana, September 2007) hlm.6.

- d) *Size of penalty*, semakin ringan sanksi yang dikenakan terhadap pelanggaran, semakin besar kecenderungan wajib pajak untuk melakukan pelanggaran¹⁴¹.

Dalam konteks perpajakan internasional, ada berbagai skema yang biasa dilakukan oleh Penanaman Modal Asing untuk menghindari pajak, yaitu dengan skema seperti *transfer pricing*, *thin capitalization*, *treaty shopping* dan *control foreign company* (CFC).

3.2.1 *Thin capitalization*.

Ketentuan tentang *thin capitalization* digunakan untuk mengetahui adanya modal yang tersembunyi atau terselubung melalui pinjaman yang berlebihan. Dalam ketentuan perpajakan Indonesia, pembayaran bunga dari Wajib Pajak Dalam Negeri (WPDN) kepada Wajib Pajak Luar Negeri (WPLN) dapat dibiayakan (*deductible Expenses*) tetapi pembayaran atas deviden tidak dapat dibiayakan (*non deductible expenses*) dengan demikian, apabila WPLN selaku pemegang saham meminjamkan uang kepada perusahaan afiliasinya yang merupakan Wajib Pajak Dalam Negeri di suatu negara tertentu, maka dapat terjadi dasar pengenaan pajak di negara tertentu tersebut akan terkikis melalui pembebanan biaya bunga yang berlebihan kepada pemegang saham.

Untuk menghindari penyalahgunaan pembiayaan antara perusahaan afiliasi melalui pinjaman, beberapa negara menerapkan aturan mengenai *thin capitalization*. Berdasarkan ketentuan tersebut, perlakuan perpajakan atas beban bunga pinjaman yang diberikan oleh pemegang saham dari perusahaan afiliasi yang berstatus Wajib Pajak Luar Negeri harus mengikuti ketentuan sebagai berikut:

1. biaya bunga atas suatu pinjaman dari pemegang saham perusahaan afiliasi yang melebihi rasio pinjaman dan modal (*debt to equity ratio /DER*) yang telah ditetapkan tidak dapat dibiayakan.
2. Pembayaran atas bunga pinjaman yang melebihi dari suatu rasion (*DER*) tertentu diperlakukan sebagai pembayaran deviden.
3. Sebagian atau seluruh pinjaman dari pemegang saham perusahaan afiliasi diklasifikasikan sebagai penyertaan modal¹⁴².

¹⁴¹ Erly Suandy. Perencanaan Pajak. Cet I (salemba; Jakarta 2004) hlm 3.

¹⁴² Darussalam dan Danny septiadi. *Cross Border Transfer pricing*. Loc cit. Hlm 32.

3.2.2 *Treaty Shopping*

Treaty shopping adalah suatu skema untuk mendapatkan fasilitas penurunan tarif pemotongan pajak (*Withholding taxes*) yang disediakan oleh suatu perjanjian penghindaran pajak berganda oleh subjek pajak yang tidak berhak untuk mendapat fasilitas penurunan tarif pemotongan pajak tersebut. Upaya penyalahgunaan P3B tersebut seringkali disebut sebagai *abusive*, karena menggunakan pasal-pasal dalam P3B yang tidak sesuai dengan tujuan P3B¹⁴³.

Mohammad zain, menjelaskan *treaty shopping* adalah pendirian suatu perusahaan di negara yang memiliki perjanjian penghindaran pajak berganda (P3B) oleh penduduk suatu negara yang tidak mempunyai P3B dengan negara yang bersangkutan. Hal ini erat kaitannya dengan masalah *transfer pricing*, suatu transaksi antar grup / divisi perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa. Atas transaksi tersebut diberlakukan tarif pajak penghasilan yang lebih rendah sesuai dengan tarif yang berlaku umum untuk negara yang tidak ada P3B-nya. Transaksi tersebut akan merugikan salah satu negara berupa kehilangan penerimaan pajak karena dialihkannya laba dan pengenaan pajaknya dari negara yang tidak ada P3B nya ke negara yang ada P3B nya. *Treaty shopping* umumnya dilakukan dengan cara mendirikan *conduit company* yang dikuasai atau dimiliki oleh penduduk negara yang tiada ada P3B nya tersebut oleh karena *conduit company* tersebut berdomisili di negara pihak dalam P3B maka ia berhak diperlakukan sesuai P3B¹⁴⁴.

Treaty benefits, merupakan salah satu hal penting yang harus dituangkan dalam setiap P3B yang dibuat oleh Indonesia dengan negara lain, hal tersebut dikarenakan menarik perhatian pihak-pihak yang bukan merupakan WPDN Indonesia maupun WPDN negara lain yang mempunyai P3B dengan Indonesia untuk ikut memanfaatkan *treaty*

¹⁴³ Darussalam dan Danny Septriadi. *Treaty Shopping dan Anti Penghindaran Pajak*. Inside Tax Edisi Perkenalan (Jakarta, Danny Darussalam Tax Center) 2007. Hlm 26.

¹⁴⁴ Nyiyau Kurnia Afrianti. *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dan Pencegahan terhadap Praktek Treaty Shopping*. FHUI 2006.hlm 96.

benefits tersebut¹⁴⁵. Salah satu hal yang dilakukan adalah dengan mendirikan perseroan atau badan hukum baru di negara yang mempunyai P3B dengan Indonesia di mana negara tersebut memberikan *treaty benefits* bagi WPDN-nya. Kemudian badan hukum baru inilah yang akan dipakai untuk menerima penghasilan dari Indonesia. Karena perseroan atau badan hukum yang baru yang menerima penghasilan dari Indonesia merupakan WPDN di negara yang mempunyai P3B dengan Indonesia, maka fasilitas yang diberikan P3B akan diberikan kepada badan hukum baru tersebut. Upaya wajib pajak tersebut lazim disebut dengan istilah *treaty shopping*.

Pada tahun 1987, OECD menyatakan bahwa *treaty shopping* merupakan suatu praktik yang tidak diinginkan karena tidak sesuai dengan semangat P3B. *OECD Report 1987* juga menyimpulkan bahwa ketentuan *anti treaty shopping domestic* sebaiknya tidak mengesampingkan ketentuan didalam *tax treaty* dikarenakan tujuan dari *tax treaty* terbatas pada penghindaran pajak berganda dan bukan untuk membantu menangkali penghindaran dan pengelakan pajak. Dengan kata lain *anti avoidance* bukanlah salah satu tujuan dari *tax treaty*. Hal tersebut dinyatakan dalam paragraf 34 yang menyebutkan bahwa *treaty benefit must be granted under the principle of pact sunt servanda (good faith) even if considered improper* (fasilitas P3B harus diberikan berdasarkan prinsip niat baik bahkan jika suatu transaksi tersebut tidak tepat).

Pada tahun 1998, OECD *report* menerbitkan laporan yang menyatakan bahwa *treaty shopping* dapat menimbulkan persaingan pajak yang membahayakan (*harmful tax competition*) dan pada intinya menyarankan penggunaan *tax treaty* secara lebih luas untuk menangkali *treaty shopping*. Pada tahun 2002 *OECD Committee on fiscal affairs* menerbitkan laporan berjudul *restricting the entitlement to treaty benefits* untuk merespon laporan tahun 1998. Dalam laporan tahun 2002 tersebut OECD merekomendasikan bahwa *Commentary on article 1* harus diubah atau diperbaiki dengan menyarankan adanya *Specific anti avoidance*

¹⁴⁵ Widi Widodo. Survei Komparatif di Beberapa Negara Tentang Supply Chain Management: Dalam Persepektif *Transfer pricing*. Inside Tax Edisi 06 (danny Darussalam Tax Center) 2008. Hlm 36.

dalam *tax treaty* untuk menangkalkan *treaty shopping*. Selanjutnya dalam *OECD Commentary update 2003* diusulkan perubahan secara mendasar mengenai hubungan antara *tax treaty* dan *domestic anti avoidance rule* di mana ketentuan penangkalkan *treaty shopping* termasuk di dalamnya¹⁴⁶.

3.2.3 *Intra group services*

Pemberian jasa antar perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa (*intra group services*) merupakan praktik yang lazim dijalankan oleh perusahaan multinasional. Jasa-jasa yang diberikan tersebut antara lain dalam bentuk (i) pemberian bantuan masalah sumber daya manusia, (ii) pemberian bantuan untuk melakukan analisa resiko nilai tukar uang (*treasury management*), (iii) pemberian bantuan manajemen pembelian (*purchasing management*), dan (iv) pemberian bantuan information technology (*IT Support*)¹⁴⁷.

Oleh karena pembayaran atas pemberian jasa tersebut dapat dibebankan sebagai biaya di negara di mana perusahaan multinasional tersebut beroperasi, maka pembebanan biaya tersebut dapat mengurangi dasar pengenaan pajak (*Taxable base*) suatu negara tempat perusahaan multinasional tersebut beroperasi. Oleh karena itu, otoritas pajak suatu negara sangat berkepentingan untuk meyakinkan bahwa transaksi *intra group services* tersebut bukan merupakan praktik penghindaran pajak.

Berdasarkan prinsip harga pasar wajar, untuk menentukan apakah aktivitas *intra group* yang dilakukan antara perusahaan mempunyai hubungan istimewa telah benar-benar dilakukan atau diserahkan dapat terlihat dari apakah aktivitas tersebut memberikan manfaat ekonomis atau meningkatkan nilai jual bagi si penerima jasa tersebut atau tidak. Selain itu, pembayaran yang dilakukan juga harus dilakukan pemeriksaan dengan cara apakah perusahaan yang tidak mempunyai hubungan istimewa dalam situasi yang sama (*comparable circumstances*) bersedia untuk membayar atas penyerahan jasa jika dilakukan oleh perusahaan lain yang tidak

¹⁴⁶ *Loc Cit.*

¹⁴⁷ Darussalam dan Danny Septriadi. *Cross Border Transfer pricing* melalui Intra Group Services. *Majalah Inside Tax*. Edisi 07 Mei 2008 (daussalam Tax Center) 2008.hlm 25.

mempunyai hubungan istimewa atau apakah perusahaan yang tidak mempunyai hubungan istimewa tersebut akan melakukan sendiri aktivitas jasa tersebut. Jika jawaban dari keduanya adalah tidak, maka aktivitas *intragroup* tersebut tidak sesuai dengan harga pasar wajar.

Penentuan harga wajar atas transaksi *intra group services* dapat dilakukan melalui dua cara yaitu *direct charge method* dan *indirect charge method*¹⁴⁸ dimana metode tersebut digunakan untuk membandingkan apakah transaksi yang dilakukan merupakan transaksi yang wajar sebagaimana bila transaksi tersebut dilakukan oleh perusahaan independen yang dikenakan harga atas jasa yang telah diberikan untuk mendapatkan keuntungan dan tidak menjadikan jasa tersebut semata-mata sebagai biaya.

3.2.4 *Control foreign company (CFC)*

Meningkatnya transaksi internasional mendorong peningkatan cara-cara penghindaran pajak berganda internasional yang dilakukan oleh perusahaan multinasional. Banyak perusahaan multinasional tersebut menggunakan *tax haven countries* sebagai tempat persinggahan pajak yang menampung dana yang bergerak secara internasional. Wajib pajak dalam negeri suatu negara dapat melakukan investasi ke negara lain, misalnya dengan mendirikan suatu badan usaha di luar negeri yang seluruhnya atau sebagian sahamnya dimiliki WPDN tersebut. Namun, disisi lain keberadaan perusahaan yang didirikan di luar negeri tersebut dapat dimanfaatkan untuk tujuan non bisnis, misalnya untuk menghindari pengenaan pajak di dalam negeri.

Upaya WPDN untuk meminimalkan jumlah pajak yang dibayarnya atas investasi yang dilakukan di luar negeri adalah dengan menahan laba yang seharusnya dibagikan kepada para pemegang sahamnya dengan memanfaatkan adanya hubungan istimewa dan kepemilikan mayoritas

¹⁴⁸ Ali Shodiqin. *Transfer pricing: Special Consideration For Intra Group Services*. Direct Charge Method dimana Administrasi pajak harus mengidentifikasi secara mendalam transaksi yang terjadi antar perusahaan asosiasi yang terkait dengan transaksi hasa antara grup; 2) *Indirect Charge Method*. Metode ini digunakan untuk menetapkan harga *intra group services* dalam grup MNE yang telah memformulasikan metode lainnya atas jasa yang diberikan oleh induk perusahaan atau grup services center.

sahamnya¹⁴⁹. Badan usaha di luar negeri tersebut akan dengan mudah untuk dikendalikan sehingga deviden tersebut tidak dibagikan / ditangguhkan, apalagi jika tempat di mana badan usaha tersebut didirikan di *tax haven countries* atau *low tax jurisdiction* menyediakan kemudahan berinvestasi termasuk dengan mengenakan tarif pajak yang sangat rendah atau bahkan menurunkan tarif pajak efektif luar negerinya dengan beroperasi di negara dengan tingkat pajak rendah. Entitas yang didirikan di luar negeri di mana WPDN memiliki pengendalian biasanya dikenal dengan *control foreign company* (CFC).

Cara melakukan pengelakan pajak berhubungan dengan penggunaan CFC antara lain adalah dengan cara:

- Wajib pajak dapat mengalihkan pendapatan yang bersumber dari dalam negeri ke entitas di luar negeri yang dikuasainya (*controlled foreign company*) yang didirikan di negeri *tax haven countries*.
- Wajib pajak dapat mendirikan anak perusahaan di negara *tax haven* untuk memperoleh sumber pendapatan di luar negeri atau untuk menerima dividen atau distribusi lain dari anak perusahaan di luar negeri tersebut¹⁵⁰.

Ketentuan *CFC rules* di Indonesia diatur secara implisit dalam Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 tentang perubahan ke-IV pajak Penghasilan pasal 18 ayat (2) dimana disebutkan Menteri Keuangan diberi wewenang untuk menentukan saat terutangnya pajak atas laba badan usaha atau perseroan di luar negeri yang akan dianggap sebagai deviden dikenakan pajak kepada pemegang saham yang merupakan Wajib Pajak Dalam Negeri¹⁵¹.

Sebagai pelaksanaan atas ketentuan tersebut diatas, maka diterbitkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 650/ KMK.04 /1994 tanggal 29 Desember 1994 tentang penetapan saat diperolehnya deviden atas penyertaan modal pada badan usaha di luar negeri yang sahamnya

¹⁴⁹ Asqolani. Penerapan *Control Foreign Companies Rules Sebagai Anti Tax Avoidance*. Majalah Inside Tax Edisi Perkenalan. (Danny Darussalam Tax center). 2007. Hlm 22.

¹⁵⁰ *Ibid.*

¹⁵¹ R Mansury. Peperpajakan Internasional berdasarkan Undang-Undang Domestik Indonesia. Jakarta. Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan (YP4).1998. hlm 115.

tidak diperdagangkan dibursa efek. Selain itu, diatur juga penegasan lebih lanjut atas Keputusan Menteri Keuangan melalui Surat Edaran Direktur Jendral Pajak Nomor SE -22/PJ.4/1995 tanggal 26 April 1995 mengenai Deviden dari penyertaan modal pajak badan usaha di luar negeri yang sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek.

Jika dilihat dari kriteria badan usaha yang didirikan diluar negeri tersebut hanya berpedoman pada penguasaan oleh WPDN secara langsung minimal 50% dari modal yang disetor atau bersama-sama dengan WPDN lainnya. Bentuk kepemilikan oleh penduduk domestik terhadap CFC tersebut hanya mengandalkan pada pengujian secara *de jure*. Selain itu tidak adanya batasan minimum dalam menentukan jumlah yang dimiliki secara bersama dengan WPDN lainnya. Kepemilikan yang terlalu luas dapat menyebabkan satu Wajib Pajak Dalam Negeri tidak memiliki kekuatan yang cukup untuk mengendalikan perusahaan lain. Dari sudut pandang standar akutansi yang berlaku di Indonesia, penggolongan sebuah perusahaan yang berada dalam kendali perusahaan lainnya adalah dengan menggunakan *control test* baik secara *de jure* dan *de facto*. Secara langsung maupun secara tidak langsung. Pengendalian diartikan kemampuan untuk mengatur kebijakan finansial dan operasional dari suatu perusahaan untuk mendapatkan manfaat dari kegiatan perusahaan tersebut¹⁵².

Perusahaan yang memiliki baik langsung maupun tidak langsung di dalam negeri maupun di luar negeri, kepemilikan lebih dari 50% hak suara pada suatu perusahaan maka akan timbul pengendalian (*control*). Walaupun suatu perusahaan memiliki hak suara 50% atau kurang. Pengendalian tetap dianggap ada apabila dapat dibuktikan adanya salah satu kondisi berikut:

- Mempunyai hak suara lebih dari 50% berdasarkan suatu perjanjian dengan investor lainnya.
- Mempunyai hak untuk mengatur dan menentukan kebijakan finansial dan operasional perusahaan berdasarkan anggaran dasar atau perjanjian.

¹⁵² *Loc cit.*

- Mampu menunjuk atau memberhentikan mayoritas pengurus perusahaan.
- Mampu menguasai suara mayoritas dalam rapat pengurus¹⁵³

3.3 *Transfer pricing* pada PT Asian Agri

Perusahaan yang bergerak di bidang perkebunan kelapa sawit, coklat dan karet yang memiliki lahan 150 ribu hektar tersebut pada awal tahun 2007 diduga telah melakukan *transfer pricing*. Berawal dari kejahatan yang dilakukan oleh Vincentius Amin Sutanto dalam melakukan penggelapan uang perusahaan senilai US\$3,1 juta dengan cara membuat surat fiktif perintah transfer ke bank Fortis (Singapura) berasal dari rekening asian Agri Abadi Oils & Facts Ltd (british Virgin Island) di bank itu¹⁵⁴.

Merasa terancam oleh pemilik perusahaan karena perbuatannya, kemudian Vicentius menyebarkan informasi bahwa telah terjadi upaya bertahun-tahun dari kelompok usaha Raja Garuda Mas untuk memanipulasi pembayaran pajak ke negara. Jumlahnya tak kecil, jika ditotal sejak 2002, konon jumlah pajak yang tak dibayarkan mencapai sekitar Ro,1,1 Triliun. Angka ini didapat dari perhitungan jumlah pajak penghasilan (PPh) badan Asian Agri sebesar 30% dari profit perusahaan yang sengaja ditransfer ke luar negeri. Manipulasi pajak dilakukan lewat transfer keuntungan ke perusahaan afiliasi Asian Agri diluar negeri seperti Hongkong, British Virgin Island, Makao dan Mauritius dengan menggunakan tiga pola, yaitu: pembutan biaya fiktif; transaksi hedging fiktif dan *transfer pricing*. Langkah yang paling sering digunakan oleh PT Asian Agri adalah dengan mengenakan biaya fiktif lengkap dengan bon-bon fiktif untuk kepentingan auditor. Setiap tahunnya, jumlah biaya fiktif ini mencapai US\$10-20 juta. Mekanisme lain adalah melalui mekanisme *transfer pricing*, yaitu menjual produk ke perusahaan afiliasi di luar negeri dengan harga rendah, sebelum menjualnya kembali ke pembeli rill dengan harga pasar sesungguhnya.

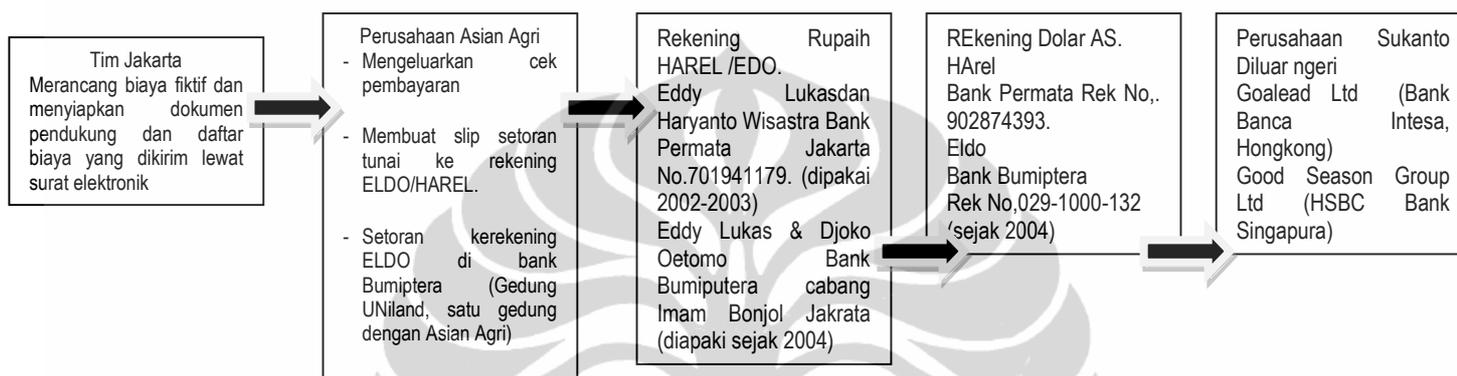
3.3.1 Skema-Skema yang Dilakukan Oleh PT Asian Agri

1. Biaya Fiktif.

¹⁵³ *Ibid.*

¹⁵⁴ Abu Fatiih. Siapa Berani Usut Sukanto. Forum Keadilan No.29, 25 Nopember 2007.hlm 12.

Modusnya adalah dibuat berbagai jenis biaya fiktif di belasan anak perusahaan asian agri group yang disebut biaya Jakarta (pembuatan jalan, pembersihan rumput, kontraktor dll. Biaya kenyataannya tak dibayarkan tapi disetorkan ke rekening pribadi atas nama Haryanto Wisastra /Eddy Lukas (Harrel) dan Eddy Lukas /Djoko Oetomo (eldo). Selanjutnya ditransfer ke perusahaan inestasi (*offshore company*) di luar negeri.



2. Transaksi *Hedging* Fiktif.

Dibuat transaksi kontrak lindung nilai /*hedging (forward contract)* jual beli CPO atau valuta asing antara perusahaan AsianAgri Group di Indonesia dengan perusahaan afiliasi di luar negeri. Hal ini diduga merupakan transaksi fiktif dengan penanggalan mundur (*backdated transaction*).

Transaksi dibuat sedemikian rupa (perusahaan Indonesia jual di harga rendah dan beli di harga tinggi, sebaliknya perusahaan asing jual di harga tinggi dan beli di harga rendah). Sehingga perusahaan Indonesia selalu rugi dan perusahaan luar negeri selalu untung. Akibatnya ada transfer uang dari perusahaan Indonesia ke luar negeri.

3. *Transfer pricing*.

Pada prinsipnya transaksi dengan mekanisme *transfer pricing* merupakan transaksi yang sering dilakukan untuk melakukan penghindaran pajak di Indonesia. hal ini dilakukan untuk melakukan penghematan pajak yang dibayarkan, dikarenakan tarif Pajak

Penghasilan badan/ Korporat di Indonesia adalah 30%, sedangkan tarif pajak di Singapura adalah 20%. Bila PT A mengekspor produk dengan harga pokok dan biaya lainnya US\$.100 ke XY Ltd di negara PQ (pengguna akhir / *end user*) dengan harga US\$ 200 maka perusahaan di Indonesia akan dikenakan Pajak Penghasilan sebesar US\$ 30. Sedangkan, bila penjualan tersebut dijual melalui perusahaan SQ Ltd di Singapura dengan harga transfer sebesar US\$ 120 dan kemudian SQ menjual ke XY Ltd dengan harga US\$ 200, maka atas laba PT A sebesar US\$ 20 dan SQ sebesar US\$ 80 akan dibayar pajak sejumlah US\$ 22 (di Indonesia US\$ 6 (US\$ 20 x 30%) dan di Singapura US\$16 (US\$ 80 x 20%). Dengan merantainya transaksi yang dilakukan terlebih dahulu melalui perusahaan afiliasi di Singapura, maka dari laba keseluruhan (global) sebesar US\$ 100, sudah terdapat penghematan pajak sebesar US\$ 8. Hal tersebut juga dilakukan oleh PT Asian Agri dalam menjual CPO untuk memaksimalkan laba global, melalui perusahaan afiliasi (fiktif) di Hongkong, British Virgin Island dan Makao dan barulah dari perusahaan afiliasi tersebut, ditransaksikan kembali kepada pengguna akhir (*end user*).

Contoh transaksi yang dilakukan antara lain:

1. Transaksi 1

PT Inti Indosawit subur menjual 3.500,34 metrikton CPO ke Twin Bonus Edible Oil & Fats Ltd (Hongkong) seharga US\$370/MT atau senilai total US\$ 4.295.125,8 (invoiceNo.10018/I/10/02/04).

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.

Global Advance(Makao) kemudian menjual CPO itu ke M/s Manickam Enterprise (India) dengan harga US\$44,5/MT atau senilai total US\$ 1.555.901,13 (invoice

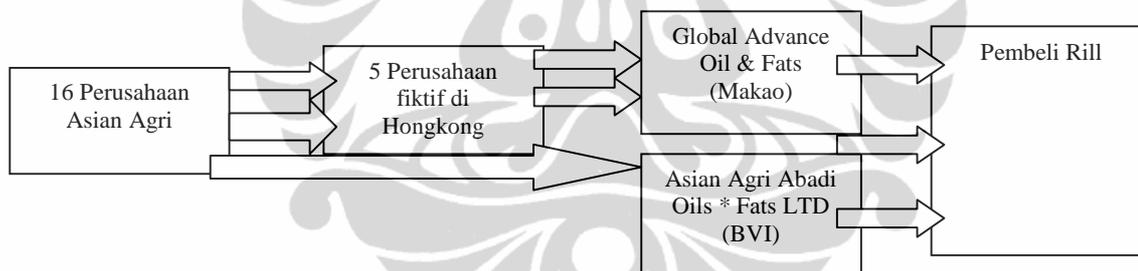
No.GAO/310/16/03210101). Keuntungan yang dibukukan sebesar US\$265.024,48.

2. Transaksi 2

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.

AAAOF (BVI) kemudian 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:

1. Di perusahaan Hongkong hanya ditempatkan staf penerima telepon, nomor telepon berbeda-beda tetapi nomor faksimili sama menggunakan hunting line east gade 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.

3.3.2 Perkembangan Penanganan penyidikan Tindak Pidana Pajak yang dilakukan PT Asian Agri melalui Skema *Transfer pricing*

Kasus *transfer pricing* Asian Agri ini pada awalnya memang bermula pada tindakan pelaporan salah satu eksekutif top Asian Agri bernama Vincentius Amin Sutanto. Pelaporan tersebut, dilakukan Vincent dikarenakan dirinya tidak berhasil mencuri keuangan Asian Agri dengan cara mengirimkan surat perintah transfer fiktif ke Bank Fortis (Singapura) yang meminta pentransferan dana US\$ 3,1 juta dari rekening asian agri abadai oils Fats Ltd (british Virgin Island) ke Bank Panin Jakarta¹⁵⁵. Dalam surat itu, Vincent memalsukan tanda tangan dua pemegang otoritas keuangan Asian Agri di Singapura, Kueh Chin Poh dan Ong Chan Hwa.

Upaya yang dilakukan Vincent tersebut akhirnya tercium oleh pihak Asian Agri. Namun, dibalik tindakan yang dilakukan Vincent tersebut, Vincentpun melaporkan ke pihak yang berwenang bahwa telah terjadi manipulasi pajak diAsian Agri yang konon menyatakan bahwa jumlah pajak yang tidak dibayarkan mencapai sekitar Rp.1,1 triliun. Angka ini didapat dari perhitungan jumlah pajak (PPh) badan Asian Agri Grup sebesar 30% dari profit perusahaan yang sengaja di transfer ke luar negeri (sekitar 2,6 triliun)¹⁵⁶. Secara garis besar, kerugian tersebut disebabkan adanya manipulasi pajak yang dilakukan lewat transfer profit ke perusahaan afiliasi Asian Agri di luar negeri seperti Hongkong, British Virgin Island, Makao, dan Mauritius dengan menggunakan tiga pola, yaitu transaksi Hedging fiktif dan *transfer pricing*.

¹⁵⁵ Romanius Muda. Laporan Utama Aksi Raja Garuda Mas, Kisah si pembobol. Majalah Tempo (Februari 2007). Hlm 96.

¹⁵⁶ *Ibid.*

Pada tanggal 14 Mei 2007, Direktorat Pajak menyatakan telah menemukan bukti awal pidana pajak. Kerugian negara Rp.786 miliar dengan lima direksi menjadi tersangka. Tim pajak kemudian menemukan 1.133 dua (sembilan ribu). Dokumen Asian Agri pertokoan Duta Merlin, Jakarta¹⁵⁷. Namun, selanjutnya pada 12 Juni 2008, Asian Agri mengajukan gugatan praperadilan ke pengadilan Jakarta Selatan atas penyitaan yang dianggap tidak sah dan pada 1 Juli 2008 pengadilan Jakarta Selatan mengabulkan gugatan Asian Agri dan menganggap penyitaan tersebut tidak sah dan tim penyidik akhirnya pada 16 September 2008 melakukan penyitaan ulang terhadap tujuh truk dokumen ke kantor Asian Agri. Tim penyidik pada Direktorat Pajak pada Desember 2008 telah menyerahkan empat berkas perkara baru ke Kejaksaan, dan pada Januari 2009 kembali menyerahkan tiga berkas perkara terakhir ke Kejaksaan dan pada Maret 2009, Kejaksaan mengembalikan seluruh 14 berkas hasil pemeriksaan ke tim penyidik pada Direktorat Pajak¹⁵⁸.

¹⁵⁷ Desy Pakpahan dan Metta Dharma Saputra, ed. Berkas Asian Agri siap dilimpahkan ke Kejaksaan. Koran Tempo. Juni 2009. Hlm A10

¹⁵⁸ *Ibid.*