



UNIVERSITAS INDONESIA

ARBITRASE SEBAGAI ALTERNATIF PENYELESAIAN  
SENGKETA TRANSFER PRICING

TESIS

WIWIN SISWANTI R G

0906589406

FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK  
PROGRAM PASCASARJANA ILMU ADMINISTRASI  
SALEMBA  
JUNI 2011



UNIVERSITAS INDONESIA

ARBITRASE SEBAGAI ALTERNATIF PENYELESAIAN  
SENGKETA TRANSFER PRICING

TESIS

Diajukan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Master of  
Administration (M.A)

WIWIN SISWANTI R G

0906589406

FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK  
PROGRAM PASCASARJANA ILMU ADMINISTRASI  
SALEMBA  
JUNI 2011



UNIVERSITAS INDONESIA  
FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK  
DEPARTEMEN ILMU ADMINISTRASI  
PROGRAM PASCA SARJANA  
KEKHUSUSAN ILMU ADMINISTRASI DAN KEBIJAKAN PAJAK

### HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

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

Nama : Wiwin Siswanti R G

NPM : 0906589406

Tanda Tangan :

Tanggal : 27 Juni 2011



UNIVERSITAS INDONESIA  
 FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK  
 DEPARTEMEN ILMU ADMINISTRASI  
 PROGRAM PASCASARJANA  
 KEKHUSUSAN ILMU ADMINISTRASI DAN KEBIJAKAN PAJAK

### LEMBAR PENGESAHAN TESIS

Nama : Wiwin Siswanti Rizki Gumilang  
 NPM : 0906589406  
 Program Studi : Administrasi dan Kebijakan Perpajakan  
 Judul Tesis : Arbitrase sebagai alternatif penyelesaian sengketa transfer pricing

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Magister Administrasi pada Program Studi Kekhususan Ilmu Administrasi dan Kebijakan Pajak, Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, Universitas Indonesia

### DEWAN PENGUJI

Ketua Sidang : Dr. Machfud Sidik, M.Sc



Pembimbing : Prof.Dr. Gunadi, M.Sc., Akt.



Penguji Ahli : Dr. Haula Rosdiana, M. Si



Sekretaris Sidang : Milla Sepliana Setyowati, S.Sos., M.Ak.



Ditetapkan di : Salemba

Tanggal : 6/ Juli/2011

## KATA PENGANTAR

Puji syukur kehadiran Allah SWT, yang telah memberikan kesempatan bagi penulis untuk dapat merampungkan tesis ini. Tesis ini dibuat untuk dapat memenuhi sebagian syarat kelulusan Program Pasca Sarjana FISIP UI Jakarta dan memperoleh gelar Master of Administration (M.A).

Penulis sangat ingin berterimakasih kepada semua pihak yang telah membantu dan memberikan dukungan bagi penulis dalam merampungkan penelitian ini, kepada yang terhormat:

1. Prof Dr. Eko Prasajo, Mag. Rer. Publ, selaku Ketua Program Pasca Sarjana Administrasi FISIP UI
2. Prof. Dr. Gunadi M.Sc, Akt, selaku pembimbing dari penulis yang telah sangat membantu penulis dan bersedia meluangkan waktunya ditengah kesibukan beliau untuk dengan cermat dan kesabaran mengarahkan dan membimbing penulis
3. Dr. Machfud Sidik, M.Sc, selaku ketua sidang tesis
4. Dr. Haula Rosdiana, M.Si, selaku penguji dan telah memberikan saran-saran dalam penyelesaian tesis
5. Danny Septriadi, S.E., M.Si., LL.M Int Tax, yang sangat membantu penulis dalam menyelesaikan penelitian ini
6. Bapak Achmad Amin yang telah meluangkan waktunya untuk menjadi narasumber dalam penelitian ini
7. Bapak Budi Santoso yang dapat bersedia meluangkan waktu ditengah kesibukan beliau
8. Bapak Permana Adi Saputra, serta Bapak Jul Saventa Tarigan selaku pimpinan dan manajer PB Taxand yang sangat berperan sebagai pimpinan sekaligus mentor bagi penulis
9. Orang tua, kakak, dan Dasaad Idas Syafril yang selalu memberikan semangat dan motivasi serta tidak pernah lelah untuk selalu mendoakan penulis agar dapat menyelesaikan tesis ini
10. Teman teman seperjuangan dalam Program Pasca Sarjana Universitas Indonesia program Administrasi Kebijakan Fiskal yang selalu memberikan semangat dan motivasi untuk menyelesaikan tesis ini.

Akhir kata, saya berharap Tuhan YME berkenan membalas semua segala kebaikan semua pihak yang telah membantu. semoga tesis ini dapat membawa manfaat bagi pengembangan ilmu.

Salemba, Juni 2011

Penulis

## HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI

## TUGAS AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS

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

Nama : Wiwin Siswanti Rizki Gumilang  
NPM : 0906589406  
Program Studi : Kekhususan Ilmu Administrasi dan Kebijakan Pajak  
Departemen : Ilmu Administrasi  
Fakultas : Ilmu Sosial dan Ilmu Politik  
Jenis Karya : Tesis

Demi pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia Hak Bebas Royalti Noneksklusif (Non-Exclusive Royalty-Free Right) atas karya ilmiah saya yang berjudul:

Arbitrase Sebagai Penyelesaian Sengketa Transfer Pricing

beserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Noneksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalih media/formatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (database), merawat dan memublikasikan tugas karya akhir saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta dan sebagai pemilik Hak Cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di : Salemba  
Pada Tanggal : Juli 2011  
Yang Menyatakan

(Wiwin Siswanti RG)



UNIVERSITAS INDONESIA  
FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK  
DEPARTEMEN ILMU ADMINISTRASI  
PROGRAM PASCASARJANA  
KEKHUSUSAN ILMU ADMINISTRASI DAN KEBIJAKAN PAJAK

## ABSTRAK

Nama : Wiwin Siswanti RG (0906589406)  
Program Studi : Kekhususan Ilmu Administrasi dan  
Kebijakan Pajak  
Judul : Arbitrase Sebagai Alternatif Penyelesaian  
Sengketa Transfer Pricing

Penelitian ini membahas mengenai Arbitrase Sebagai Alternatif Penyelesaian Sengketa Transfer Pricing. Penelitian ini adalah penelitian kualitatif dengan jenis penelitian deskriptif. Hasil dari penelitian ini adalah arbitrase penting dilakukan dalam penyelesaian sengketa transfer pricing, oleh karena itu disarankan agar pihak Direktorat Jenderal Pajak dapat merenegosiasikan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda Indonesia dengan negara mitra perjanjian agar sesuai dengan keadaan situasi ekonomi sekarang dan mampu untuk menyelesaikan sengketa transfer pricing. Selain itu berdasarkan peraturan hukum di Indonesia, upaya hukum arbitrase tidak dapat dilakukan bersamaan dengan upaya hukum domestik, oleh karena itu disarankan agar Direktorat Jenderal Pajak dapat membuat peraturan yang mampu mengakomodir hak Wajib Pajak untuk mendapatkan keadilan

Kata kunci : Arbitrase, Transfer Pricing



UNIVERSITY OF INDONESIA  
FACULTY OF SOCIAL AND POLITICAL SCIENCES  
DEPARTEMEN OF ADMINISTRATIVE SCIENCE  
POSTGRADUATE PROGRAM  
ADMINISTRATIVE STUDY PROGRAM  
MAJORING ADMINISTRATIVE FISCAL POLICY

## ABSTRACT

Name : Wiwin Siswanti RG (0906589406)  
Study Program : Administrative Fiscal Policy  
Tema : Arbitration as an Alternative Transfer Pricing  
Dispute Settlement

This research discuss regarding Arbitration as an Alternative Transfer Pricing Dispute Settlement. This research is a qualitative descriptive research type of analysis. The results of this study arbitration is important to solve transfer pricing dispute, therefore it is suggested to Directorate General of Tax to renegotiate Tax Treaty Indonesia and other Contracting States accord to current economic condition and to be able to solve transfer pricing dispute settlement. In addition, pursuant to prevailing tax regulation in Indonesia, arbitration cannot execute together with legal domestic remedies, therefore it is suggested to Directorate General of Tax to prepare regulation which cover taxpayer's rights to get justice.

Keywords : Arbitration, Transfer Pricing

## DAFTAR ISI

LEMBAR JUDUL .....	ii
LEMBAR PERNYATAAN ORISINALITAS .....	iii
LEMBAR PENGESAHAN TESIS .....	iv
KATA PENGANTAR .....	v
PERSETUJUAN PUBLIKASI .....	vi
ABSTRAK .....	vi
DAFTAR ISI .....	ix
DAFTAR TABEL .....	xi
DAFTAR GAMBAR .....	xii
DAFTAR LAMPIRAN .....	xiii
BAB 1 PENDAHULUAN .....	1
1.1 Latar Belakang Masalah .....	1
1.2 Perumusan Permasalahan .....	8
1.3 Tujuan Penelitian .....	10
1.4 Signifikansi Penelitian .....	10
1.5 Sistematika Penelitian .....	11
BAB 2 TINJAUAN PUSTAKA .....	13
2.1 Tinjauan Pustaka .....	13
2.2 Tinjauan Literatur .....	18
2.2.1 Fungsi Pemerintah .....	18
2.2.2 Kebijakan Pajak .....	19
2.2.3 Sosial Ekonomi Politik dikaitkan dengan Bargaining Power Negara .....	21
2.2.4 Transfer Pricing dan Koreksi Transfer Pricing .....	22
2.2.5 Sengketa Pajak dalam Tax Treaty .....	26
2.2.6 Beberapa Solusi Sengketa Transfer Pricing .....	30
2.2.7 Praktik Arbitrase di Beberapa Negara.....	42
2.2.8 Perjanjian Investasi Bilateral .....	45
2.2.9 Kaitan antara Arbitrase dalam Perjanjian Investasi Bilateral, P3B dan UU Domestik.....	47
2.2.10 Proses Pembentukan, Saat Pemberlakuan Ketentuan-Ketentuan, dan Saat Penghentian P3B .....	50
BAB 3 METODE PENELITIAN .....	53
3.1 Pendekatan Penelitian .....	53
3.2 Jenis Penelitian .....	54
3.3 Metode dan Strategi Penelitian .....	55
3.4 Teknik Pengolahan dan Analisa Data .....	56

3.5 Narasumber .....	56
3.6 Proses Penelitian .....	58
3.7 Batasan Penelitian .....	58
<b>BAB 4 KETENTUAN PENYELESAIAN SENGKETA TRANSFER PRICING DAN ANALISIS ARBITRASE SEBAGAI ALTERNATIF PENYELESAIAN SENGKETA TRANSFER PRICING .....</b>	<b>59</b>
4.1 Ketentuan Penyelesaian Sengketa Transfer Pricing .....	59
4.1.1 Penyelesaian Sengketa Berdasarkan UU Domestik.....	59
4.1.2 Penyelesaian Sengketa Berdasarkan OECD Model .....	63
4.1.3 Penyelesaian Sengketa Berdasarkan Perjanjian Investasi Bilateral .....	76
4.1.4 Penyelesaian Sengketa Berdasarkan UU Arbitrase No 30/1999 .....	77
4.1.5 Proses Pembuatan Perjanjian Internasional .....	78
4.2 Analisa Arbitrase Sebagai Alternatif Penyelesaian Sengketa Transfer Pricing .....	78
4.2.1 Arbitrase Penting dilakukan Untuk Penyelesaian Sengketa Transfer Pricing .....	78
4.2.2 Menempuh Upaya Hukum Arbitrase Bersamaan dengan Upaya Hukum Domestik .....	96
<b>BAB 5 SIMPULAN DAN SARAN .....</b>	<b>108</b>
5.1 Simpulan .....	108
5.2 Saran .....	109
<b>DAFTAR PUSTAKA .....</b>	<b>xiv</b>
Riwayat Hidup .....	xx

## DAFTAR TABEL

Tabel 1.1	Pertumbuhan GDP 2009-2010.....	1
Tabel 1.2	Putusan Pengadilan .....	5
Tabel 4.1	Usulan Perubahan Pasal 16 ayat (1) dan Pasal 36 ayat (1) huruf b UU KUP No 28/2007 .....	105



## DAFTAR GAMBAR

Gambar 1.1	Tren Sengketa Pajak 2009 .....	4
Gambar 2.1	Kerangka Pemikiran Penelitian .... ..	17
Gambar 2.2	Proses Pengajuan Sengketa di PP.....	31
Gambar 4.1	Skema Mekanisme APA Berdasarkan Per 69/2010 .....	61
Gambar 4.2	Proses Pengajuan MAP .....	63
Gambar 4.3	Skema Mekanisme APA Berdasarkan OECD Model .....	64
Gambar 4.4	Skema Mekanisme MAP .....	67
Gambar 4.5	Skema Penyelesaian Sengketa Mulai dari MAP sampai dengan Penunjukan Arbiter .....	73
Gambar 4.6	Skema Penunjukan Arbiter sampai dengan Final Agreement .....	75
Gambar 4.7	Waktu Tempuh Upaya Hukum Domestik dengan Arbitrase .....	97

## DAFTAR LAMPIRAN

- 
- Lampiran 1 Wawancara dengan Danny Septriadi  
(Akademisi Pajak Internasional dan Transfer Pricing)
- Lampiran 2 Wawancara dengan Achmad Amin  
(Kepala Seksi Unit Transfer Pricing DJP)
- Lampiran 3 Wawancara dengan Budi Santoso  
(Bagian Peraturan Perpajakan Internasional)
- Lampiran 4 Wawancara dengan Jul Saventa Tarigan  
(Konsultan Pajak)
- Lampiran 5 Wawancara dengan Nanang Suroso  
(Manajer Perusahaan Multinasional)
- Lampiran 6 Daftar Perjanjian BIT Indonesia
- Lampiran 7 BIT Indonesia – Belanda

## DAFTAR PUSTAKA

- Buku:
- Amiroedin, Syarif dan Riduan Syahrani. Rangkuman Intisari Ilmu Hukum, Bandung: Penerbit Citra Aditya Bakti, 1999
- Bailey, Kenneth D, *Methods of Social Research*, New York: The Free Press, 1994
- Brotodihardjo, R Santoso. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Bandung: PT Refika Aditama. 1998
- Bungin, Burhan. *Analisis Data Penelitian Kualitatif*. Jakarta: PT Raja Grafindo. 2003
- Brian J. Arnold dan Michael J McIntyre. *International Tax. Primer*: Kluwer Law International. 2002
- Creswell, John. W. *Research Design : Qualitative and Quantitative Approaches*. London: SAGE Publications. 1994
- Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*, Jakarta: PT Dimensi Internasional Tax. 2010
- Devano, Sony dan Siti Kurnia Rahayu. *Perpajakan Konsep, Teori, dan Isu*, Jakarta: Prenada Media Group. 2006
- Djumadi, MS Subki, *Menyelesaikan Sengketa Pajak Melalui Pengadilan Pajak*, Jakarta: PT ELex Media Komputindo. 2008
- Dunn, William N. *Public Policy Analysis: An Introduction Second Edition (Terjemahan)*, Yogyakarta: Gajah Mada University Press. 2003.
- Dye, Thomas R. *Understanding Public Policy*, Englewood Cliffs N.J: Prentice Hall. Inc. 1985
- Faisal, Sanafiah. *Format-Format Penelitian Sosial*, Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 1999
- Gunadi, *Pajak Internasional edisi Revisi*, Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Indonesia. 2009
- Gautama, Sudargo, *Arbitrase Luar Negeri dan Pemakaian Hukum Indonesia*, Bandung: PT Citra Aditya Bakti. 2004

- Hartono, Sunarjati. Beberapa Masalah Transnasional Dalam Penanaman Modal Asing di Indonesia, Bandung: Penerbit BinaTjipta. 1972
- Hasan, Iqbal. Pokok-Pokok Materi Metodologi Penelitian dan Aplikasinya, Jakarta:Ghalia Ind, 2002
- Hikmahanto Juwana, Arbitrase Sebagai Forum Penyelesaian Sengketa, FHUI: Kumpulan Artikel Hukum. 2010
- Irawan, Prasetya. Penelitian Kualitatif dan Kuantitatif Untuk Ilmu-ilmu Sosial. Depok: FISIP UI. 2006.
- Jnethle, Arnold, Basic Problems in International Fiscal Law, (Deventer: Kluwer Law International, 1979)
- William J McCarten , International Transfer pricing and Taxation, Tax Policy Hand Book edited by Partasarathi Shome, Tax Policy Division, Fiscal Affairs Departement, International Monetary Fund , Washington DC, 1995
- J Moleong, Lexy. Metodologi Penelitian Kualitatif. Bandung: PT Remaja Rosda Karya. 2006.
- Jones, Avery, *The 'One True Meaning' of a Tax treaty*, Bulletin for Internatinal Fiscal Documentation 2001.
- Lang, Michael, Tax Treaty Interpretation, (The Hague: Kluwer Law Internasional, 2001)
- \_\_\_\_\_, Zuger, Settlement of Disputes in Tax treaty Law, (Wien: Linde Verlag Wien, 2002)
- William Lawrence Neuman, Social Research Methods: Qualitative and Quantitative Approaches,(USA:Ally & Bacon), 2003
- Mansury, R. Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia, Jilid I, Jakarta: Bina Rena Pariwisata, 1994.
- \_\_\_\_\_, Kebijakan Fiskal, Jakarta; YP4, 1999.
- \_\_\_\_\_, Panduan Lengkap Tax Treaties Indonesia, (Jakarta: YP4,2004)
- Marsuni, Lauddin. Hukum dan Kebijakan Pepajakan di Indonesia, Yogyakarta: UII Press, 2006.
- Manalo, Manasse, Metode Penelitian Sosial, Jakarta: Karunika, 1986.
- Mckenzie, Baker Transfer pricing Managing Intercompany Pricing in the 21<sup>st</sup> Century 2009, North American: Baker Mckenzie Publication. 2009

Mertokusumo, Sudikno. *Mengenal Hukum (suatu pengantar)*, Yogyakarta: Liberty Yogyakarta, 1991.

Musgrave, Richard A dan Peggy B Musgrave. *Keuangan Negara dalam Teori dan Praktek Edisi Kelima*, Jakarta: Penerbit Erlangga, 1993.

\_\_\_\_\_, *Public Finance in Theory And Practice (Terjemahan) Edisi Kelima*, Jakarta: Erlangga, 1991.

Nazier, Daeng M. *Kebijakan Fiskal Pemikiran, Konsep, dan Implementasi dalam Teknologi Menunjang Penetapan Kebijakan Fiskal*, Jakarta: PT Kompas Media Nusantara, 2004.

Oyelere, P.B, C.R Emmanuel, dan J.J Foker, “ *Enviromental Factors Affecting The International Transfer pricing Decisions of Multinational Enterprises : A Foreign-Controlled versus UK-Controlled Companies Comparisons* , New Zealand, Lincoln University

Patton, Michael Quinn. *Qualitative Research and Evaluation Methods*, USA: Sage Publication Inc, 2002.

Rohatgi, Roy, *Basic International Taxation*, (London: BNA International Inc,2005).

Kavaljit Singh, *Why Investment Matters : The Political Economy of International Investments*, India, Gopsons Papers., Ltd, 2007

Rachmanto, Surahmat, *Perpajakan Internasional*,(Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 2000)

\_\_\_\_\_, *Bunga Rampai Perpajakan*,(Jakarta: Salemba Empat, 2007).

Thuronyi, Victor ,*Tax Law Design and Drafting (Volume II)*, (WashingtonDC: IMF,1998)

Zuger,Mario, *Arbitration under Tax Treaties Improving Legal Protection in International Tax Law*, (Netherlands: IBFD Publications BV, 2001)

### Jurnal

Ault, Hugh dan Jacques Sasseville, 2008 OECD Model: The New Arbitration Provision, IBFD May/June 2009.

- Bhargava, Surendra, *Arbitration under India's Tax Treaties*, The Chartered Accountant, December 2004.
- Dehnen, Peter H dan Stanley C Ruchelman, Procedures Announced for Mandatory Arbitration under the Germany-United States Tax Treaty. Bulletin for International Taxation, April 2009
- Fan, Xinkui, Difficulties in Pressing Forward Advance Pricing Agreement (APA) in China, Asian Social Science Vol 4 No 11, November 2008.
- Garbarino, Carlo dan Marina Lambardo, Arbitration of Unresolved Issues in Mutual Agreement Cases: The New Para.5, Art 25 of the OECD Model Convention, a Multi Tiered Dispute Resolution Clause. International Transfer pricing Journal
- Herkssen, Monique van dan David Fraser, Comparative Analysis: Arbitration Procedures for Handling Tax Controversy, International Transfer pricing Journal, May/June 2009.
- Ismer, Roland, Complusory Waiver of Domestic Remedies before Arbitration under a Tax treaty – a German Perspective, (IBFD: Buletin-Tax treaty Monitor, January 2003.
- Jones, Avery, The One True Meaning of a Tax Treaty, Bulletin for International Fiscal Documentation, 2001.
- Ohno, Masato, *Japan's New Directive on Mutual Agreement Procedures*, International Bureau of Fiscal Documentation, 2002.
- Park, William, *Arbitration and Tax Measures in North America*, Kluwe Law International, 2002.
- Pistone, Pasquale, Time for Arbitration in International Taxation, Intertax Volume 33, Issue 3, Kluwer Law International 2005.
- Ribes Ribes, Aurora, Compulsory Arbitration as a Last Resort in Resolving Tax treaty Interpretation Problems, IBFD September 2002.
- Zuger, Mario, ICC Proposes Arbitration in International Tax Matters, European Taxation, 2001.
- \_\_\_\_\_, Arbitration under Tax treaty Improving Legal Protection in International Tax Law, IBFD, 2002.
- \_\_\_\_\_, Settlement of Disputes in Tax Treaty Law, Kluwer Law International, 2002.

LIPI, Jurnal Penelitian Politik Volumen 2, No.1, Tahun 2005

Skripsi

Ganda Christian Tobing, Analisis Peran Mutual Agreement Procedure Dalam Penyelesaian Sengketa Pajak Internasional, 2009

Tesis

Hidayanti, Yusrum. “Advance Pricing Agreement (APA) dan penanganan kasus Transfer Pricing menurut hukum positif di Indonesia. Universitas Indonesia, 2006

Indah Dwi Sepyarini, Penyelesaian Sengketa Pajak Melalui Mutual Agreement Procedure serta interaksinya dengan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, (Jakarta, 2010)

Peraturan Perundang-Undangan:

Undang-Undang Pajak Penghasilan No 36 Tahun 2008

Undang-Undang Arbitrase No 30 Tahun 1999

Peraturan DirJen Pajak PER-43/PJ./2010 Tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa

Per 48/2010 Tentang Tata Cara Pelaksanaan Prosedur Persetujuan Bersama (Mutual Agreement Procedure) Berdasarkan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda.

Per 69/PJ/2010 Tentang Kesepakatan Harga Transfer

Lainnya:

A Study of Intercompany Pricing, Discussion Draft by the United States Treasury Department and the Internal Revenue Service

BANI, [www.bani-arb.org](http://www.bani-arb.org), pada tanggal 15 April 2011

Bank Indonesia, “Laporan Kebijakan Moneter Triwulan ke III”, [www.bi.go.id](http://www.bi.go.id)

- BPPK, <http://www.bppk.depkeu.go.id/webpajak/index.php/wawasan-ilmiah/artikel/1079-penguatan-posisi-indonesia-dalam-pemajakan-terhadap-transaksi-ekonomi-global> , 20 Mei 2011
- Danny  
Darussalam Tax Centre, <http://www.dannydarussalam.com/dd15/Hot-Issue/peningkatan-kepatuhan-wajib-pajak-melalui-komite-pengawas-perpajakan.html>, 5 Juni 2011
- SeputarForex, [http://www.seputarforex.com/artikel/forex/lihat.php?id=114&title=pertumbuhan\\_domestik\\_bruto\\_pdbgdp\\_definisi\\_dan\\_kaitan](http://www.seputarforex.com/artikel/forex/lihat.php?id=114&title=pertumbuhan_domestik_bruto_pdbgdp_definisi_dan_kaitan) , 20 Mei 2011
- Sekretariat Pengadilan Pajak, [http://www.setpp.depkeu.go.id/Ind/Statistik/StatBerka\\_s.asp](http://www.setpp.depkeu.go.id/Ind/Statistik/StatBerka_s.asp), 23 Mei 2011.
- UNCTAD, [http://www.unctadxi.org/templates/docsearch\\_779.aspx](http://www.unctadxi.org/templates/docsearch_779.aspx) tanggal 1 juni 2011
- Yenni Mangonting dan Hardjatmo, Tax Planning : Sebuah Pengantar Sebagai Alternatif Meminimalkan Pajak, diunduh dari [www.scribd.com/doc/26849935/0077JURNAL](http://www.scribd.com/doc/26849935/0077JURNAL), pada tanggal 20 April 2011
- Santoso, Iman. “Advance Pricing Agreement dan Problematika Transfer Pricing dari Perspektif Perpajakan Indonesia, <http://puslit2.petra.ac.id/ejournal/index.php/aku/article/viewPDFInterstitial/16158/1615> , 24 Oktober 2010
- Surahmat, Rahmanto. “Badan Arbitrase Internasional dalam Tax Treaty”, [www.ORTax.org](http://www.ORTax.org), 21 Oktober 2010.
- \_\_\_\_\_, “Transfer Pricing Kembali Beraksi”, [www.bisnis.go.id](http://www.bisnis.go.id) 20 Oktober 2010
- Warta Pajak, [http://www.wartapajak.com/index.php?option=com\\_k2&view=item&id=](http://www.wartapajak.com/index.php?option=com_k2&view=item&id=) pada tanggal 3 Juni 2011.
- Zaidun, Muchammad, Kedudukan Bilateral Investment Treatis (BITs) dalam Perkembangan Hukum Investasi di Indonesia, (Airlangga University Publisher, 2009)

## DAFTAR RIWAYAT HIDUP

Nama : Wiwin Siswanti Rizki Gumilang  
 Tempat Tanggal Lahir : Bandung, 4 Mei 1986  
 Alamat : Komp DKI Blok K2 No 17. Pondok Kelapa Jakarta Timur 13450  
 Email : [wiwin.siswanty@gmail.com](mailto:wiwin.siswanty@gmail.com)  
 Nama Orang Tua: Ayah : Drs. Wawan Siswandi  
 Ibu : Mulyati Malik

### Riwayat Pendidikan Formal

1991 – 1997 : SD 03 Pagi, Jakarta Timur  
 1997 – 2000 : SMP Negeri 109, Jakarta Timur  
 2000 – 2003 : SMA Negeri 91, Jakarta Timur  
 2003 – 2006 : Universitas Indonesia, Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, Jurusan Administrasi Pajak  
 2006 – 2008 : Universitas Indonesia, Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Administrasi, Jurusan Administrasi Fiskal  
 2009 – 2011 : Universitas Indonesia, Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik Jurusan Kebijakan Perparjakan

### Riwayat Pekerjaan

2006 – 2011 : Konsultan Pajak Hasibuan Bawazier dan Pramono  
 2011 – Sekarang : PB Taxand Konsultan Pajak

## BAB I

### PENDAHULUAN

#### 1.1 LATAR BELAKANG MASALAH

Perkembangan perekonomian Indonesia sebagaimana terlihat dari Laporan Kebijakan Moneter Bank Indonesia yang menyebutkan bahwa perekonomian Indonesia di tahun 2010 diperkirakan tumbuh 6% - 6,3% dan pada tahun 2011 mencapai kisaran 6% - 6,5%<sup>1</sup>.

**Tabel I.1**

**Pertumbuhan GDP 2009 - 2011**

	2009	2010	2011
Gross domestic product (Annual percent change)	4.5	5.9	6.2
Consumer price index* (Annual percent change)	2.6	6.2	6.0
Budget balance** (Percent of GDP)	-1.6	-1.5	-1.8
Major trading partner growth (Annual per cent change)	-0.8	6.6	4.0

(Sumber: <http://web.worldbank.org/>)

Jika dilihat dalam tabel tersebut *Gross Domestic Product* Indonesia meningkat dari 4,5% pada tahun 2009 menjadi 6,2% tahun 2010. Produktivitas dan pertumbuhan ekonomi yang dipresentasikan oleh GDP mempunyai pengaruh pada perekonomian. Jika GDP dari tahun ke tahun naik, maka dapat diartikan bahwa pertumbuhan ekonomi negara juga menjadi meningkat.<sup>2</sup> Perkembangan ekonomi

<sup>1</sup>Laporan Kebijakan Moneter Bank Indonesia Triwulan Ketiga. Hal 6.

<sup>2</sup> Diunduh dari

[http://www.seputarforex.com/artikel/forex/lihat.php?id=114&title=pertumbuhan\\_domestik\\_b\\_ruto\\_pdbgdp\\_definisi\\_dan\\_kaitan](http://www.seputarforex.com/artikel/forex/lihat.php?id=114&title=pertumbuhan_domestik_b_ruto_pdbgdp_definisi_dan_kaitan) pada tanggal 20 Mei 2011

Indonesia yang pesat menyebabkan pelaku bisnis di Indonesia mulai merambah investasi ke berbagai negara begitu juga dengan pelaku bisnis mancanegara melalui berbagai jenis kegiatan dan usaha termasuk membangun jaringan perusahaan multinasional (MNC) telah banyak beroperasi di Indonesia. Data Badan Koordinasi Pasar Modal (BKPM) menginformasikan jumlah *foreign investment* yang masuk (*capital inflow*) pada periode Januari – Mei 2010 tercatat sebesar Rp 42,1 triliun yang meliputi investasi di sektor transportasi, pergudangan, perdagangan, telekomunikasi, listrik, air dan gas, perumahan, kawasan industri, gedung perkantoran dan sebagainya.<sup>3</sup>

Dari gambaran di atas dapat terlihat bahwa transaksi-transaksi internasional semakin meningkat baik dari segi jumlah maupun volumenya. Ini juga dapat berarti meningkatnya potensi penerimaan negara dari pajak baik potensi pemajakan dari transaksi ekonomi wajib pajak luar negeri di Indonesia (*inbound transaction*) maupun dari transaksi ekonomi wajib pajak dalam negeri di luar Indonesia (*outbound transaction*). Hak pemajakan atas transaksi lintas negara (*cross-border transactions*) yang telah dirumuskan dalam undang-undang domestik tiap Negara, untuk mengurangi terjadinya pajak berganda internasional sesuai dengan kesepakatan kedua Negara dapat diatur kembali dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B/*Tax treaty*).<sup>4</sup> P3B menjadi dasar hukum pemajakan dan solusi Pajak Berganda Internasional (PBI) antara negara yang menandatangani perjanjian tersebut pada tingkat hukum internasional.<sup>5</sup>

Menurut Vogel sebagaimana dikutip oleh Mario Zuger, dari perspektif hukum internasional, tidak ada kewajiban untuk memahami sebuah P3B dalam interpretasi

---

<sup>3</sup>Diunduh dari <http://www.bppk.depkeu.go.id/webpajak/index.php/wawasan-ilmiah/artikel/1079-penguatan-posisi-indonesia-dalam-pemajakan-terhadap-transaksi-ekonomi-global> pada tanggal 20 Mei 2011

<sup>4</sup> Gunadi, *Pajak Internasional Edisi Revisi (2007)*, (Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 2007) hal 183

<sup>5</sup>Mario Zuger, *Arbitration under Tax Treaties Improving Legal Protection in International Tax Law*, (Netherlands: IBFD Publications BV, 2001) hal 1

atau pengertian yang sama.<sup>6</sup> Pada praktiknya ketentuan dalam P3B tidak berlaku dengan cara yang sama.<sup>7</sup> Dalam hal ini, ketidakseragaman persepsi dalam penerapan P3B dapat menyebabkan pemajakan berganda atau dapat tidak dikenakan pajak di kedua negara. Sebagai contoh, koreksi harga transfer atas barang dan imbalan atas jasa oleh Indonesia secara potensial dapat menimbulkan PBI. Suatu barang oleh perusahaan negara A ditransfer kepada perusahaan Indonesia dengan harga 100.000 USD, kemudian dikoreksi oleh Indonesia menjadi 80.000 USD. Keuntungan dari selisih sebesar 20.000 USD tersebut tetap dikenakan pajak oleh negara A, sedangkan oleh Indonesia juga akan dikenakan pajak melalui mekanisme *non-tax-deductible*. Akibatnya adalah bahwa penghasilan dari selisih tersebut kurang selaras dengan tujuan dasar P3B.<sup>8</sup>

Perbedaan persepsi dalam menafsirkan P3B dapat menyebabkan sengketa pajak, baik sengketa domestik maupun internasional. Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Departemen Keuangan (DepKeu) tren sengketa pajak pada tahun 2003 sampai dengan 2009 adalah sebagai berikut<sup>9</sup>:

---

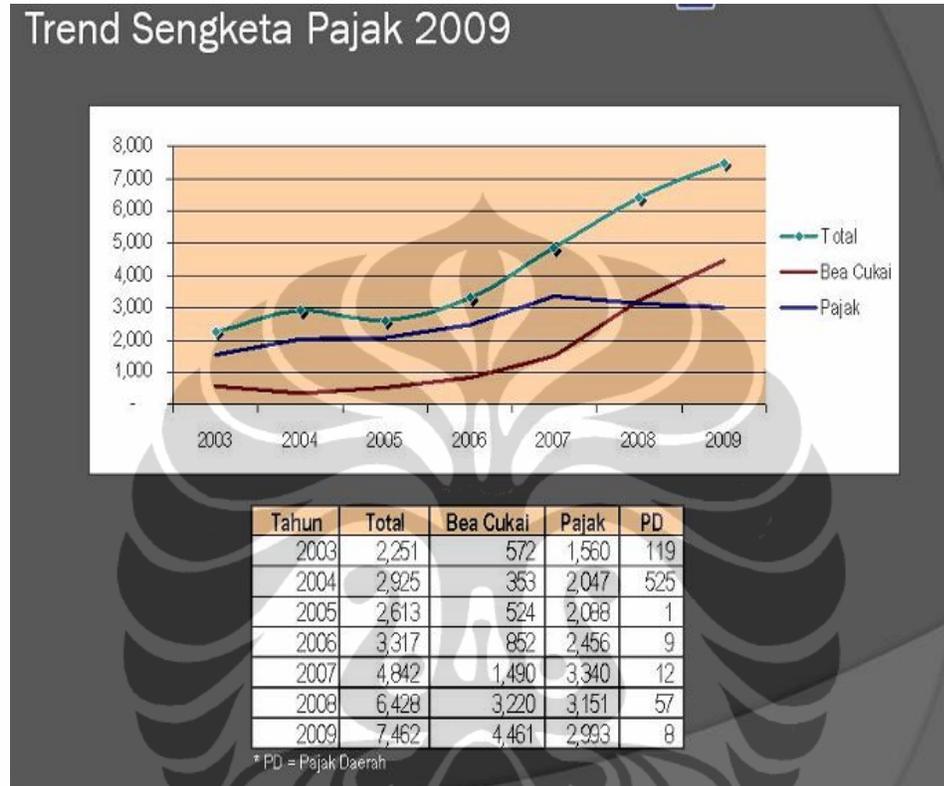
<sup>6</sup>*Ibid*

<sup>7</sup>Avery Jones, *The 'One True Meaning' of a Tax treaty*, Bulletin for International Fiscal Documentation 2001. Hal 222

<sup>8</sup>Gunadi, *Op. Cit.*, hal 250

<sup>9</sup>Diunduh dari <http://www.setpp.depkeu.go.id/Ind/Statistik/StatBerkas.asp> pada tanggal 23 Mei 2011

**Gambar I.1**  
**Trend Sengketa Pajak 2009**



(Sumber: [www.setpp.depkeu.go.id](http://www.setpp.depkeu.go.id))

Berdasarkan penelitian tersebut dapat terlihat bahwa total sengketa pajak setiap tahun terus meningkat. Dalam penelitian tersebut juga disebutkan bahwa terdapat 520 sengketa pajak yang telah mendapatkan putusan sampai dengan proses Peninjauan Kembali dan 1.055 sengketa pajak yang belum mendapatkan putusan. Selain itu, menurut penelitian yang dilakukan oleh Winarto Suhendro, saat ini kecenderungan penyelesaian sengketa pajak kebanyakan diselesaikan di tingkat pengadilan pajak. Hal ini dapat dilihat banyaknya kasus sengketa pajak yang

menumpuk di Pengadilan Pajak yaitu sekitar 9.400<sup>10</sup>. Kasus sengketa pajak tersebut dapat dilihat dalam tabel berikut ini:

**Tabel I.2**  
**Putusan Pengadilan Pajak**

No	Jenis Putusan	Tahun						
		2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
1	Permohonan banding/gugatan dikabulkan seluruhnya	346	519	783	991	863	1.246	1.540
	% terhadap jumlah putusan	<b>26,86</b>	<b>32,74</b>	<b>35,35</b>	<b>33,30</b>	<b>35,81</b>	<b>39,00</b>	<b>40,82</b>
2	Permohonan banding/gugatan dikabulkan sebagian	210	218	428	495	586	600	736
	% terhadap jumlah putusan	16,30	13,75	19,32	16,63	24,31	18,51	19,50
3	Keputusan terbanding/tergugat dibatalkan	12	67	207	637	100	119	114
	% terhadap jumlah putusan	0,93	4,23	9,34	21,40	4,15	3,67	3,02
4	Permohonan banding/gugatan ditolak	162	220	240	304	318	406	751
	% terhadap jumlah putusan	12,57	13,88	10,83	10,21	13,19	12,53	19,90
5	Permohonan banding/gugatan tidak dapat diterima (secara formal)	543	554	549	545	536	843	627
	% terhadap jumlah putusan	42,16	34,95	24,78	18,31	22,24	26,01	16,62

(Sumber: [www.setpp.depkeu.go.id](http://www.setpp.depkeu.go.id))

Dari tabel diatas dapat dilihat masih banyak terjadi sengketa pajak yang terjadi. Dijelaskan lebih lanjut dalam penelitian Winarto Suhendro, bahwa setidaknya terdapat lebih dari 150 sengketa *transfer pricing* yang belum mendapatkan putusan dan lebih dari 80 sengketa *transfer pricing* yang mengajukan Peninjauan Kembali (PK).<sup>11</sup>

Untuk menyelesaikan sengketa pajak internasional, menurut OECD *Transfer pricing Guidelines* terdapat beberapa *instrument* penyelesaian yang dapat dilakukan

<sup>10</sup> Diunduh dari <http://www.dannydarussalam.com/dd15/Hot-Issue/peningkatan-kepatuhan-wajib-pajak-melalui-komite-pengawas-perpajakan.html>, pada tanggal 5 Juni 2011.

<sup>11</sup> Diunduh dari <http://www.setpp.depkeu.go.id/Ind/Statistik/StatBerkas>, pada tanggal 20 Juni 2011

yaitu<sup>12</sup>: (i) *Advance Pricing Agreement (APA)* atau Kesepakatan Harga Transfer, (ii) *Corresponding Adjustment* melalui *Mutual Agreement Procedures (MAP)* atau Prosedur Persetujuan Bersama, dan (iii) *Arbitration*.

APA merupakan *instrument* yang digunakan sebagai pencegahan (*prevention*) sebelum terjadinya sengketa pajak. Sedangkan MAP dan Arbitrase merupakan *instrument* yang digunakan jika sengketa pajak telah terjadi. Dalam praktiknya, penerapan APA dan MAP mengalami beberapa kesulitan.

Salah satu keuntungan menerapkan APA adalah dapat memberikan kepastian kepada Wajib Pajak (WP) mengenai transaksi yang berhubungan dengan *transfer pricing* untuk beberapa tahun kedepan sesuai dengan perjanjian yang disepakati dalam APA. Namun terdapat beberapa kekurangan dalam menjalankan APA, yaitu<sup>13</sup>:

1. Proses negosiasi APA memakan waktu lama;
2. APA hanya berlaku untuk jangka waktu yang pendek;
3. Unilateral APA tidak mampu mengantisipasi isu perpajakan berganda untuk transaksi lintas batas negara, karena dalam unilateral APA perjanjian ini hanya dibuat antara WP dengan DJP, sedangkan sengketa *transfer pricing* umumnya terjadi dengan lintas batas negara;
4. Kesulitan mencari perusahaan pembanding untuk harga wajar dalam transaksi yang wajar (*arm's length pricinple*);
5. Keterbatasan dalam mengadministrasikan APA

Selain APA, WP juga dapat mengajukan upaya solusi dengan MAP. MAP merupakan kesepakatan yang dilakukan oleh kedua belah pihak yang bersengketa

---

<sup>12</sup> Rahmanto Surahmat, *Transfer pricing Kembali Beraksi*, diunduh dari <http://www.bisnis.com/> tanggal 22 Oktober 2010.

<sup>13</sup> Xinkui Fan, *Difficulties in Pressing Forward Advance Pricing Agreement (APA) in China*, *Asian Social Science* Vol 4 No 11, November 2008, hal 53

dengan melakukan *corresponding adjustment* ataupun dengan *appropriate adjustment*.<sup>14</sup> Sebagai contoh jika WP di Indonesia dikoreksi positif atas biaya yang dibebankan, maka *corresponding adjustment* yang dilakukan di Negara lawan transaksi, yaitu dengan melakukan penyesuaian negatif terhadap penghasilannya. Namun kesulitan yang dihadapi pada saat melakukan MAP adalah pihak yang melakukan perundingan bukanlah WP namun *competent authorities*. Kepentingan dalam melakukan MAP berpindah dari kepentingan WP menjadi kepentingan Negara, yang mana bisa saja tidak terwakili kepentingan WP. Kekurangan lainnya adalah keputusan MAP bisa saja tidak menghasilkan apa-apa, yaitu “sepakat untuk tidak sepakat” melakukan *corresponding adjustment* sehingga *double taxation* dan *double-non-taxation* masih dapat terjadi. Menurut Ribes, kesulitan dalam melaksanakan MAP adalah sebagai berikut<sup>15</sup>:

1. Kantor Pajak (*competent authorities*) tidak mempunyai kewajiban untuk mencapai kesepakatan, namun hanya mengkomunikasikan dan menegosiasikan dalam rangka mengklarifikasi interpretasi sengketa tersebut.
2. Tidak adanya batasan waktu dalam menyelesaikan MAP.
3. Kriteria-kriteria yang diadopsi tidak semuanya sama, sehingga dapat menimbulkan ketidakpuasan dalam menjalankan proses MAP.

OECD telah memasukan klausul arbitrase dalam OECD Model tahun 2008. Klausul arbitrase merupakan alternatif yang dapat dilakukan oleh WP apabila sengketa tidak dapat diselesaikan melalui MAP.

Di Indonesia, penyelesaian sengketa pajak domestik dan internasional sudah diatur tersendiri. Untuk sengketa pajak domestik, WP dapat mengajukan keberatan ke Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dan mengajukan banding ke Pengadilan Pajak (PP) Pasal 25 dan Pasal 27 sesuai dengan UU KUP No 28/2007. Sedangkan untuk

---

<sup>14</sup> OECD *Transfer pricing Guidelines*, para 4.32 (ii) *corresponding adjustment*: paragraph 2 of article 9, hal IV-11

<sup>15</sup> Aurora Ribes Ribes, *Compulsory Arbitration as a Last Resort in Resolving Tax treaty Interpretation Problems*, IBFD September 2002

sengketa pajak internasional, WP dapat mengajukan APA ke DJP sebagaimana tercantum dalam Pasal 18 Ayat (3a) UU PPh No 36/2008 dan Per 69/2010 untuk mencegah terjadinya sengketa pajak, selain itu WP juga dapat mengajukan permohonan MAP sesuai dengan Per 48/2010. Namun, DJP tidak menjelaskan upaya hukum apa yang dapat dilakukan oleh WP apabila penyelesaian sengketa melalui MAP tidak dapat diselesaikan.

Sejauh ini sejak peraturan APA diterbitkan, belum terdapat WP yang mengajukan APA, namun terdapat beberapa WP yang mengajukan MAP. Sampai dengan saat ini dari 9 kasus MAP baru 2 yang sudah memberikan hasil tidak sepakat dengan adanya *corresponding adjustment* dan sisanya masih dalam proses negosiasi.<sup>16</sup>

Dalam konteks inilah berkembang wacana bahwa arbitrase penting untuk menyelesaikan sengketa *transfer pricing* terutama jika penyelesaian melalui MAP tidak dapat diselesaikan dalam jangka waktu dua tahun. Tulisan ini mencoba memberi gambaran pentingnya arbitrase dalam menyelesaikan sengketa *Transfer pricing* dan juga mengenai dapatkah upaya hukum lain yang dijalankan bersamaan dengan pengajuan arbitrase.

## 1.2 PERUMUSAN MASALAH

Meningkatnya transaksi lintas batas negara sebanding dengan penerimaan negara. Hal ini tentu akan menguntungkan bagi negara, karena akan mendapatkan penerimaan dari segi pajak. Hak pemajakan telah diatur dalam Undang-Undang domestik masing-masing negara, sedangkan P3B dibuat, untuk menghindari pajak berganda dan mengurangi serta menanggulangi penghindaran dan penyelundupan pajak.<sup>17</sup> Ketentuan dalam P3B mengikat kedua belah pihak negara yang

---

<sup>16</sup> Diunduh dari [http://www.wartapajak.com/index.php?option=com\\_k2&view=item&id=](http://www.wartapajak.com/index.php?option=com_k2&view=item&id=) pada tanggal 3 Juni 2011.

<sup>17</sup>Gunadi, *Op. Cit.*, hal 189.

menandatangani perjanjian tersebut. Perbedaan persepsi atau interpretasi P3B dapat menyebabkan sengketa pajak atas *transfer pricing*. Menurut OECD terdapat tiga cara untuk menyelesaikan sengketa *transfer pricing* yaitu melalui upaya pencegahan sengketa pajak dengan melakukan APA atau Kesepakatan Harga Transfer, penyelesaian dengan melakukan MAP atau Prosedur Persetujuan Bersama, dan apabila MAP dan prosedur hukum domestik sudah dilakukan namun masih terdapat indikasi adanya pajak berganda maka dapat dilakukan dengan cara arbitrase (*the last resort*).<sup>18</sup> Menurut Pistone, diyakini bahwa arbitrase merupakan penyelesaian terbaik untuk menyelesaikan kasus *transfer pricing*.<sup>19</sup> Pembentukan suatu badan arbitrase harus mempertimbangkan interaksi dari produk hukum badan tersebut dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku.<sup>20</sup>

Sengketa pajak atas *transfer pricing* diawali dari pemeriksa melakukan koreksi yang tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku pada saat pemeriksaan pajak. Kemudian WP dapat mengajukan surat keberatan kepada DJP atas hasil pemeriksaan yang tidak disetujui. Surat keberatan wajib pajak tersebut harus diberi keputusan oleh DJP dalam waktu satu tahun. Apabila keberatan wajib pajak tersebut ditolak, maka wajib pajak dapat mengajukan banding dalam waktu tiga bulan setelah penolakan keberatan. Di tingkat banding pengadilan pajak harus memutuskan banding tersebut dalam waktu satu tahun. Jadi keseluruhan proses tersebut memerlukan kira-kira dua setengah tahun. Masalah penelitian yang akan dibahas adalah sebagai berikut:

#### 1. Mengapa Arbitrase penting dalam penyelesaian kasus *transfer pricing*?

---

<sup>18</sup> William W Park, *Arbitration and Tax Measures in North America dalam Settlement of Disputes in Tax Treaty Law (editor M.Lang)*, (London: Kluwer Law International, 2002), hal 567.

<sup>19</sup> Pasquale Pistone, *Time for Arbitration in International Taxation*, Intertax Volume 33, Issue 3, Kluwer Law International 2005.

<sup>20</sup> Mario Zuger, *Settlement of Disputes in Tax Treaty Law – General Report, dalam Settlement of Disputes in Tax Treaty Law (editor M.Lang)*, (London: Kluwer Law International, 2002), hal 31.

2. Mengapa Per 48/2010 tidak dapat mengakomodir kemungkinan upaya hukum melalui arbitrase bersamaan dengan upaya hukum sebagaimana diatur dalam peraturan perundang-undangan perpajakan domestik?

### 1.3 TUJUAN PENELITIAN

Tujuan dari penulisan karya akademis ini adalah:

1. Untuk menjelaskan pentingnya arbitrase dalam menyelesaikan kasus *transfer pricing*
2. Untuk menjelaskan latar belakang Per 48/2010 tidak dapat mengakomodir kemungkinan upaya hukum melalui arbitrase bersamaan dengan upaya hukum dalam peraturan perundang-undangan domestik.

### 1.4 SIGNIFIKANSI PENELITIAN

Manfaat penelitian yang diharapkan dapat dicapai dari penelitian ini ada dua macam:

1. Manfaat akademis  
Sebagai penelitian awal diharapkan dapat bermanfaat bagi penelitian selanjutnya, terutama mengenai alternatif upaya hukum arbitrase bagi wajib pajak dalam menyelesaikan sengketa *transfer pricing* sehubungan dengan ketidakberhasilan penyelesaian melalui MAP.
2. Manfaat praktis  
Penelitian ini diharapkan dapat digunakan sebagai masukan bagi DJP dalam penyempurnaan peraturan mengenai upaya hukum untuk menyelesaikan sengketa *transfer pricing* sehingga dapat mencegah terjadinya pemajakan berganda, terutama mengenai sengketa perpajakan yang berkaitan dengan ketidakberhasilan pelaksanaan MAP.

## **1.5 SISTEMATIKA PENULISAN**

Penulisan tesis ini akan diuraikan secara sistematis dalam beberapa bab dan subbab, dengan susunan sebagai berikut:

### **BAB I PENDAHULUAN**

Bab ini menulis latar belakang permasalahan, perumusan masalah dan tujuan penelitian, signifikansi penulisan, dan sistematika penulisan.

### **BAB II TINJAUAN PUSTAKA**

Pada bab ini akan menguraikan penelitian-penelitian sebelumnya yang sejenis, teori-teori yang menjadi landasan dari penelitian yang diambil dari sejumlah literatur yang sesuai dengan tema penelitian serta kerangka pemikiran penelitian.

### **BAB III METODE PENELITIAN**

Pada bab ini akan diuraikan metode penelitian yang digunakan penulis, yang terdiri dari pendekatan penelitian, jenis/tipe penelitian, metode dan strategi penelitian, hipotesis kerja, narasumber/informan, proses penelitian, penentuan *site* penelitian, dan keterbatasan penelitian.

### **BAB IV ANALISIS ARBITRASE SEBAGAI ALTERNATIF PENYELESAIAN SENGKETA *TRANSFER PRICING***

Pada bab ini akan menguraikan mengenai bagaimana arbitrase dapat menjadi alternatif penyelesaian sengketa *transfer pricing*. Peneliti juga menganalisis bagaimana prosedur arbitrase, pemilihan hakim, dan proses arbitrase dikaitkan dengan upaya hukum domestik yang berlaku.

### **BAB V SIMPULAN DAN SARAN**

Bab ini menyajikan rangkuman singkat hasil penelitian dan analisis yang menggambarkan seluruh materi yang telah diuraikan pada bab sebelumnya. Bab ini

menguraikan kesimpulan yang diperoleh dari hasil penelitian dan memberikan saran-saran tentang penyempurnaan yang perlu dilakukan oleh para pembuat kebijakan.



## BAB II

### TINJAUAN PUSTAKA

#### 2.1 TINJAUAN PUSTAKA

Berkaitan dengan penelitian yang dilakukan terhadap alternatif penyelesaian sengketa *transfer pricing* di Indonesia, terdapat penelitian yang pernah dilakukan sebelumnya. Penelitian tersebut akan dijelaskan dalam bentuk matriks:

No	Uraian	Nama Peneliti	Nama Peneliti	Nama Peneliti
1		Yusrum Hidayanti	Ganda Christian Tobing	Indah Dwi Separini
2	Judul Penelitian	<i>Advance Pricing Agreement (APA)</i> dan penanganan kasus <i>Transfer pricing</i> menurut hukum positif di Indonesia	Analisis Peran <i>Mutual Agreement Procedure (MAP)</i> dalam Penyelesaian Sengketa Perpajakan Internasional.	Penyelesaian Sengketa Pajak melalui <i>Mutual Agreement Procedure (MAP)</i> serta Interaksinya dengan Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
3	Tahun Penelitian	2006	2009	2010
4	Masalah Penelitian	Bagaimana solusi yang ditawarkan oleh UU Pajak Indonesia mengenai transaksi <i>Transfer pricing</i> . Dan	Bagaimana MAP dapat menyelesaikan sengketa <i>Transfer pricing</i> . Dan Apa saja kendala-kendala	Bagaimana seharusnya penyelesaian sengketa MAP dikaitkan dengan ketentuan

Universitas Indonesia

		bagaimana untuk mencegah terjadinya sengketa <i>transfer pricing</i>	dalam melakukan MAP dibandingkan dengan Negara lain.	domestik.
5	Tujuan Penelitian	Untuk menguraikan lebih jauh mengenai solusi yang dicoba ditawarkan UU Pajak Penghasilan terhadap isu ketidakwajaran harga transaksi yang berpengaruh signifikan dalam perhitungan pajak, terutama Pajak Penghasilan badan, yaitu dengan <i>Advance Pricing Agreement (APA)</i>	Menganalisis kapasitas <i>Mutual Agreement Procedure</i> (MAP) dalam upaya penyelesaian sengketa pajak Internasional, menganalisis kendala-kendala dalam melaksanakan MAP serta perbandingan penerapan MAP di Inggris, Perancis, Belanda, dan Indonesia.	Mengetahui dan menganalisis bagaimana seharusnya proses penyelesaian sengketa pajak melalui <i>Mutual Agreement Procedure</i> (MAP) terkait dengan proses keberatan dan banding serta keterkaitan antara hasil MAP dengan mekanisme Pasal 16 dan Pasal 36 Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.
6	Metode Penelitian	Kualitatif	Kualitatif	Kualitatif

7	Hasil Penelitian	Mengungkapkan bahwa terdapat hal yang perlu mendapat perhatian khusus, yakni mengenai peraturan <i>Transfer pricing Guidelines</i> dan prosedur pelaksanaan <i>Advance Pricing Agreement</i> (APA).	Menyimpulkan bahwa MAP dapat digunakan sebagai jalur penyelesaian sengketa perpajakan internasional akibat pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan P3B. Kendala-kendala yang dihadapi dalam menerapkan MAP antara lain pada terbatasnya peran Wajib Pajak dalam proses MAP, tidak harus ada kesepakatan yang dicapai, serta jangka waktu proses penyelesaian sengketa pajak melalui MAP memakan waktu lama dan tidak sempurnanya ketentuan MAP di Indonesia. Di Indonesia belum ada	Menyimpulkan bahwa hasil MAP yang berbeda dengan hasil keputusan keberatan, maka hasil keberatan tersebut dapat ditinjau kembali tetapi jika hasil banding telah keluar, hasil banding tersebut tidak dapat diubah karena mempunyai kekuatan hukum tetap, cara yang ditempuh wajib pajak adalah dengan mengajukan Peninjauan Kembali (PK) ke Mahkamah Agung (MA). Saran dari penelitian ini adalah perlunya penyempurnaan ketentuan MAP dalam ketentuan domestik, aturan mengenai prosedur MAP perlu disempurnakan lagi. Guna memberikan kepastian hukum bagi
---	------------------	---	--	---

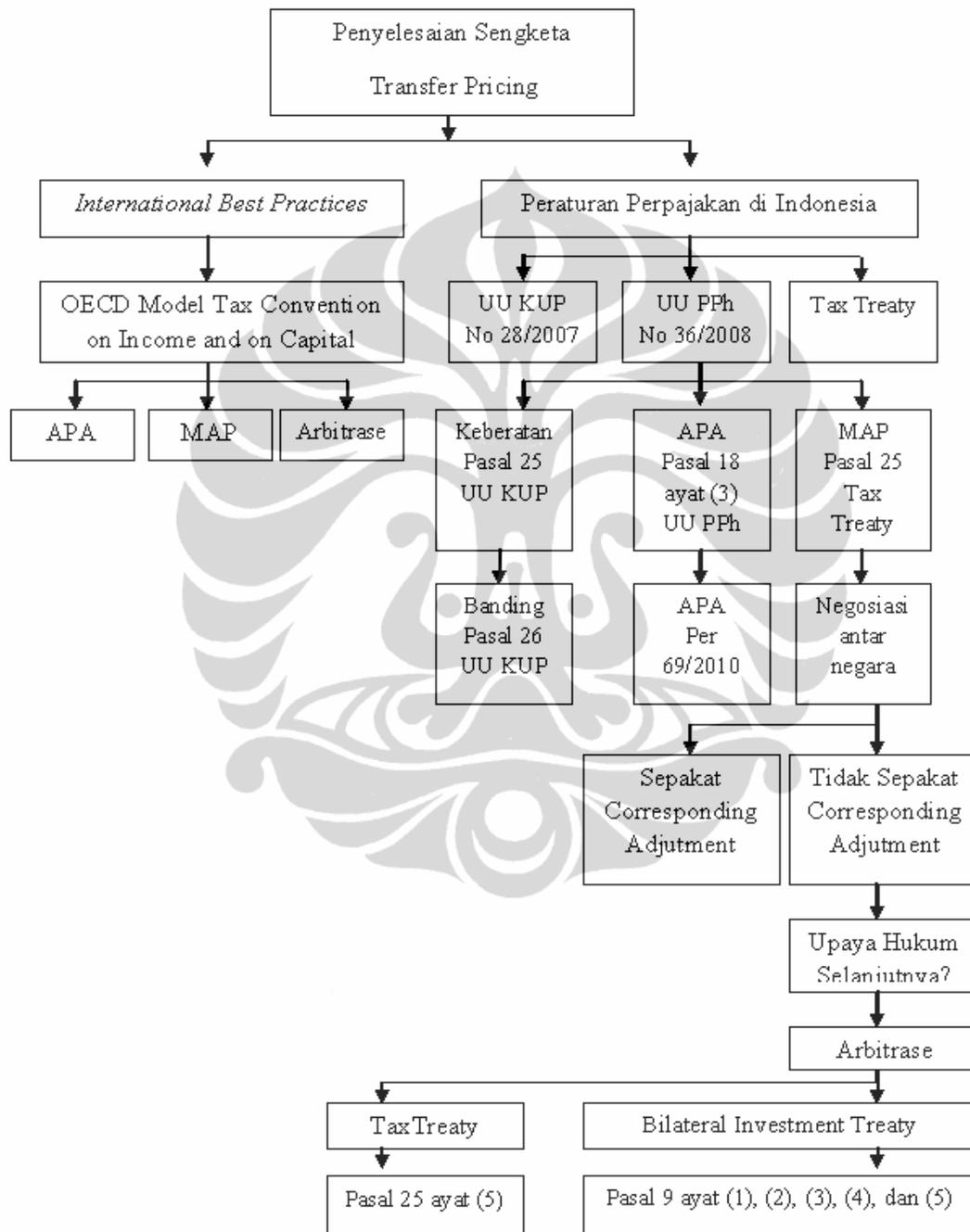
			ketentuan yang komprehensif dan konkret untuk mengatur penerapan MAP terhadap ketentuan perpajakan di Indonesia.	Wajib Pajak perlu diterapkannya prinsip “lis alibi pendens” pada aturan domestik dan Wajib Pajak mempunyai hak untuk menerima atau menolak MAP.
--	--	--	--	---

Berdasarkan penelitian-penelitian terdahulu, belum ditemukan penelitian yang membahas lebih mendalam mengenai alternatif penyelesaian sengketa *transfer pricing* melalui arbitrase, terutama mengenai tata cara prosedur, pemilihan hakim, prosesnya serta pengajuan arbitrase bersamaan dengan upaya hukum domestik. Peneliti menggunakan penelitian terdahulu dengan fokus penelitian yang berbeda dalam alternatif penyelesaian sengketa *transfer pricing*.

Dari penelitian-penelitian yang dilakukan sebelumnya sebagaimana telah disebutkan dan dijelaskan, peneliti menyimpulkan bahwa, peneliti-peneliti sebelumnya belum melakukan penelitian alternatif penyelesaian sengketa *transfer pricing* melalui arbitrase. Penelitian yang dilakukan oleh peneliti sekarang adalah mengenai upaya hukum arbitrase sebagai alternatif penyelesaian sengketa *transfer pricing*. Dengan mengemukakan alasan pentingnya arbitrase dilakukan untuk menyelesaikan sengketa *transfer pricing*.

Urutan kerangka berpikir yang digunakan di dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

**Gambar II.1**  
**Kerangka Pemikiran Penelitian**



## 2.2 TINJAUAN LITERATUR

### 2.2.1 Fungsi Pemerintah

Menurut Miriam Budiarjo (1998) sebagaimana dikutip oleh Sony Devano , fungsi pemerintah dapat dikelompokkan menjadi<sup>21</sup>:

- a) Melaksanakan penertiban (*law and order*), untuk mencapai tujuan bersama dan mencegah bentrokan dalam masyarakat, maka negara harus melaksanakan penertiban. Dapat dikatakan bahwa negara bertindak sebagai stabilisator.
- b) Mengusahakan kesejahteraan dan kemakmuran rakyat. Fungsi ini dianggap penting terutama bagi negara baru. Pandangan ini di Indonesia tercermin dalam usaha pemerintah untuk membangun melalui suatu rentetan repelita.
- c) Fungsi pertahanan, diperlukan untuk menjaga kemungkinan serangan dari luar.
- d) Fungsi menegakkan keadilan, hal ini dilaksanakan melalui badan-badan pengadilan.

Peran pemerintah apabila terjadi sengketa adalah dengan menjalankan fungsinya sebagai stabilisator dan menegakan keadilan, sehingga memberikan kepastian pada masyarakat. Apabila fungsi tersebut berjalan lancar, maka kesejahteraan dan kemakmuran dapat terjadi.

Sementara itu menurut Musgrave dan Musgrave, tiga fungsi utama pemerintah adalah sebagai berikut<sup>22</sup>:

- a) Mengatasi masalah inefisiensi dalam mengalokasikan sumber-sumber ekonomi.

---

<sup>21</sup>Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, *Perpajakan Konsep, Teori, dan Isu*, (Jakarta: Prenada Media Group, 2006), hal 4.

<sup>22</sup>Richard A Musgrave dan Peggy B Musgrave, *Keuangan Negara Dalam Teori dan Praktek Edisi Kelima Terjemahan Bahasa Indonesia*, (Jakarta: Penerbit Erlangga, Tahun Terbit dalam Bahasa Inggris 1989) hal 6.

Penyediaan barang sosial atau proses pembagian keseluruhan sumber daya untuk digunakan sebagai barang pribadi dan barang sosial, dan bagaimana bauran atau komposisi barang sosial ditentukan.

- b) Meredistribusi penghasilan dan kekayaan kepada masyarakat.

Penyesuaian terhadap distribusi pendapatan dan kekayaan untuk menjamin terpenuhinya apa yang dianggap oleh masyarakat sebagai suatu keadaan distribusi yang merata dan adil.

- c) Mengatasi masalah-masalah yang timbul akibat dari dari fluktuasi perekonomian dan menjaga tersedianya lapangan kerja serta penjaga stabilitas harga.

Penggunaan kebijakan anggaran sebagai suatu alat untuk mempertahankan tingkat kesempatan kerja yang tinggi, tingkat stabilitas yang semestinya dan laju pertumbuhan ekonomi yang tepat, dengan memperhitungkan segala akibat terhadap perdagangan dan neraca pembayaran.

Fungsi tersebut oleh Musgrave dan Musgrave disebut sebagai *Fiscal Function*. Pada intinya peran pemerintah sangat besar dalam menjalankan pemerintahan negara dan menjalankan perikehidupan masyarakatnya. Tanpa campur tangan pemerintah dalam masalah kebijakan ekonomi kondisi perekonomian tentunya tidak akan berjalan seimbang. Pertumbuhan ekonomi yang pesat dan berkelanjutan merupakan kondisi utama bagi kelangsungan pembangunan ekonomi suatu negara. Dengan kondisi tersebut maka fungsi pemerintah dalam mengusahakan kesejahteraan dan kemakmuran rakyat akan berjalan dengan baik.

### 2.2.2 Kebijakan Pajak

Menurut Nazier, Kebijakan fiskal adalah kebijakan yang dilakukan pemerintah berkaitan dengan penerimaan (pendapatan), pengeluaran (belanja) dan pembiayaan negara. Kebijakan fiskal pada suatu Negara memiliki peran yang sangat strategis untuk mendorong pertumbuhan perekonomian negara. Oleh karena itu penetapan kebijakan fiskal harus melalui proses yang dibuat secara hati-hati.

Universitas Indonesia

Informasi yang valid dan akurat sangat berperan sebagai alat pertimbangan untuk penetapan kebijakan fiskal.<sup>23</sup> Menurut Musgrave dan Musgrave, sistem fiskal memainkan peran berlipat ganda dalam proses pembangunan ekonomi, yaitu<sup>24</sup>:

- a) Tingkat pengenaan pajak mempengaruhi tingkat tabungan pemerintah dan juga volume sumber daya yang tersedia untuk penyediaan modal pembangunan.
- b) Baik tingkat investasi maupun struktur perpajakan mempengaruhi tingkat tabungan swasta.
- c) Investasi pemerintah diperlukan untuk menyiapkan prasarana berupa infrastruktur.
- d) Sistem insentif dan hukuman (denda) perpajakan bisa dirancang untuk mempengaruhi efisiensi menggunakan sumber daya alam.
- e) Distribusi beban pajak (bersama-sama dengan distribusi manfaat yang diterima dari pengeluaran pemerintah) memainkan peran penting dalam mempromosikan pemerataan atas hasil pembangunan.
- f) Perlakuan pajak terhadap investasi dari luar negeri bisa mempengaruhi volume arus modal asing dan tingkat reinvestasi terhadap laba yang dihasilkannya.
- g) Pola perpajakan ekspor impor dalam kaitannya dengan produksi domestik akan mempengaruhi neraca perdagangan luar negeri.

Kebijakan pajak adalah salah satu bentuk kebijakan negara di bidang perpajakan. Menurut Raymond A. Bauer sebagaimana dikutip oleh Dunn perumusan kebijakan adalah proses sosial di mana proses intelektual melekat didalamnya tidak berarti bahwa efektivitas relatif dari proses intelektual tidak dapat ditingkatkan atau bahwa proses sosial dapat diperbaiki.<sup>25</sup> Adapun proses pembuatan kebijakan sebagai

---

<sup>23</sup>Daeng M Nazier, *Kebijakan Fiskal Pemikiran, Konsep, dan Implementasi dalam Teknologi Menunjang Penetapan Kebijakan Fiskal*, (Jakarta: PT Kompas Media Nusantara, 2004), hal 504.

<sup>24</sup>Richard A Musgrave dan Peggy B Musgrave, *Op. Cit.*, hal 567.

<sup>25</sup>William N. Dunn, *Public Policy Analysis: An Introduction Second Edition* (Terjemahan), (Yogyakarta: Gajah Mada University Press, 2003), hal. 1.

serangkaian tahap yang saling bergantung yang diatur menurut urutan waktu yaitu penyusunan agenda, formulasi kebijakan, adopsi kebijakan, implementasi kebijakan, dan penilaian kebijakan.<sup>26</sup> Secara ilmiah kebijakan memiliki unsur-unsur yang esensial yaitu *goal* atau tujuan, *plans* atau proposal, program, *decision* atau keputusan, dan efek.<sup>27</sup>

Kebijakan pajak memberikan peranan penting bagi sebuah negara untuk mendapatkan penerimaan dengan cara mengatur tingkat pengenaan pajak, tingkat tarif sanksi atau denda, dan juga tingkat investasi yang ingin dicapai oleh pemerintah, maka kepastian hukum harus menjadi prioritas utama pemerintah dalam membuat suatu kebijakan, khususnya kebijakan pajak. Kebijakan pajak yang *favorable* bagi investor, akan berdampak pada banyaknya investor yang akan melakukan investasi di Indonesia. Salah satu klausul dalam perjanjian yang dapat memberikan kepastian hukum apabila terjadi sengketa adalah dengan memasukkan klausul arbitrase.<sup>28</sup>

### 2.2.3 Sosial Ekonomi Politik dikaitkan dengan *Bargaining Power* Negara

Dalam menghadapi dinamika politik yang berkembang, Indonesia sudah cukup tanggap terhadap kendala-kendala baik yang berasal dari dalam maupun dari luar negeri. Secara umum pemerintah Indonesia memahami tren yang terjadi serta kemungkinan di masa yang akan datang. Hal ini dapat dibuktikan dari telaahan yang bersifat strategis, introspeksi, dan reaktualisasi terhadap kegiatan politik serta langkah-langkah yang diambil dalam menghadapi setiap permasalahan politik yang berskala nasional maupun internasional.<sup>29</sup>

---

<sup>26</sup>*Ibid*, hal. 22.

<sup>27</sup>Lauddin Marsuni, *Hukum dan Kebijakan Perpajakan di Indonesia*, (Yogyakarta: UII Press, 2006), hal. 37.

<sup>28</sup> Diunduh dari <http://www.bphn.go.id/index.php?action=clip&id=201105050953135>, pada tanggal 21 Juni 2011.

<sup>29</sup> Jurnal Penelitian Politik Vol 2, No 1 Tahun 2005, Penerbit LIPI.

Untuk menghadapi dinamika politik luar negeri, maka kualitas aktor politik atau diplomat harus dibenahi. Selain itu kegiatan diplomasi harus lebih intensif dan harus lebih dipadukan dengan kepentingan aspek lain, seperti ideologi, politik, ekonomi, sosial, budaya, dan keamanan. Jika dikaitkan dengan perjanjian-perjanjian internasional, Indonesia harus aktif dalam kegiatan internasional, sehingga dalam melakukan negosiasi dalam perjanjian internasional mempunyai *bargaining power* yang kuat atau seimbang.

## 2.2.4 *Transfer pricing* dan Koreksi *Transfer pricing*

### 2.2.3.1 Pengertian *Transfer pricing*

Menurut Gunadi, *transfer pricing* merupakan jumlah harga atas penyerahan (*transfer*) barang atau imbalan atas penyerahan jasa yang telah disepakati oleh kedua belah pihak dalam transaksi bisnis maupun finansial.<sup>30</sup> Menurut Tsurumi, yang dikutip oleh Gunadi, *transfer pricing* identik dengan transaksi yang melibatkan grup afiliasi perusahaan, selain itu *transfer pricing* merupakan harga yang diperhitungkan untuk pengendalian manajemen atas *transfer* barang dan jasa dalam satu grup perusahaan.<sup>31</sup> Sedangkan menurut Darussalam, merupakan bagian dari suatu kegiatan usaha dan perpajakan yang bertujuan untuk memastikan apakah harga yang ditetapkan dalam transaksi antar perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa telah didasarkan atas prinsip harga pasar wajar.<sup>32</sup> Dalam penelitiannya, P.B Oyelere, mengemukakan bahwa *international transfer pricing* adalah proses menampilkan nilai moneter untuk produk dan jasa yang ditransfer antar perusahaan terkait yang berlokasi di negara yang berbeda. Proses ini, selain dapat memberikan berbagai kesempatan bagi perusahaan multinasional, juga dapat memberikan kendala yang

---

<sup>30</sup>Gunadi, *Op. Cit.*, hal 222

<sup>31</sup>*Ibid.*,

<sup>32</sup> Darussalam dan Danny Septriadi, *Op.Cit.*,hal 7

dapat disebabkan oleh berbagai faktor lingkungan<sup>33</sup>. Dalam konteks perdagangan internasional, McCarten memberikan definisi *transfer pricing* sebagai berikut :

*“A transfer pricing is the price for the internal sale of good or service in intrafirm trade, that is, in trade between branches or affiliates of a single business enterprise located in different countries.”*<sup>34</sup>

Seperti yang dijelaskan oleh McCarten bahwa *transfer pricing* merupakan harga yang digunakan atas transaksi penjualan barang dan jasa yang dilakukan dalam grup perusahaan.

Kavalijt Singh menambahkan dalam bukunya “*Why Investment Matters; The political Economy of International Investments*” bahwa:

*“Transfer pricing is the price charged by one associate of a corporation to another associate of the same corporation. When one subsidiary of a corporation in one country sells goods, services or know-how to another subsidiary in another country, the price charged for these goods or services is called the transfer price. All kinds of transactions within the corporations are subject to transfer pricing including raw material, finished products, and payments such as management fees, intellectual property royalties, loans, interest on loans, payments for technical assistance and know-how, and other transactions.”*<sup>35</sup>

Dari pengertian tersebut dapat diartikan bahwa *transfer pricing* adalah transaksi yang terjadi diantara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh Dr Silvain Plasschaert dari UNTC PBB, yang dikutip oleh Gunadi, terdapat beberapa motivasi *transfer pricing* yang dilakukan di Indonesia, yaitu<sup>36</sup>:

- 1) Pengurangan objek pajak , terutama pajak penghasilan;

---

<sup>33</sup> P.B Oyelere, C.R Emmanuel, dan J.J Foker, “ *Enviromental Factors Affecting The International Transfer pricing Decisions of Multinational Enterprises : A Foreign-Controlled versus UK-Controlled Companies Comparisons*”, New Zealand, Lincoln University, Hal.

<sup>34</sup> William J McCarten , *International Transfer pricing and Taxation, Tax Policy Hand Book* edited by Partasarathi Shome, Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund , Washington DC, 1995, Hal.221

<sup>35</sup> Kavaljit Singh, *Why Investment Matters : The Political Economy of International Investments*, India, Gopsons Papers., Ltd, 2007, hal. 47

<sup>36</sup> Gunadi, *Op. Cit.*, hal 222.

- 2) Pelonggaran pengaruh pembatasan kepemilikan luar negeri;
- 3) Penurunan pengaruh depresiasi rupiah;
- 4) Memperkuat tuntutan kenaikan harga atau proteksi terhadap saingan impor;
- 5) Mempertahankan sikap *low profile* atau konservatisme tanpa memperdulikan tingkat keuntungan usaha;
- 6) Pengamanan perusahaan dari tuntutan atas imbalan prestasi pimpinan atau kesejahteraan karyawan dan kepedulian lingkungan;
- 7) Memperkecil akibat pembatasan dan ketidakpastian atas resiko kegiatan usaha perusahaan luar negeri.

Melatarbelakangi pentingnya dampak pajak di seluruh dunia bagi perusahaan multinasional, maka penentuan harga transaksi antar perusahaan multinasional tersebut dibuat dengan suatu perencanaan pajak secara bijaksana, hal tersebut sesuai dengan yang diutarakan oleh Myron Scholes sebagai berikut:

*“When income is taxed at different rates in different countries, it is typically not a matter of indifference how worldwide incomes are allocated to the various countries. In multinational corporations, many goods and services are routinely transferred among related entities in different tax jurisdictions. The prices at which these goods and services are transferred can have a very important impact on worldwide taxes. Because, the entities are related, there would appear to be a great tax planning opportunity by setting transfer price judiciously.”<sup>37</sup>*

Tujuan yang ingin dicapai oleh perusahaan multinasional dalam melakukan praktek *transfer pricing* adalah untuk<sup>38</sup>:

#### 1. Performance Evaluation

---

<sup>37</sup> Diunduh dari <https://litigation-essentials.lexisnexis.com/webcd/app?action=DocumentDisplay&crawlid=1&doctype=cite&docid=63+Tax+L.+Rev.+771&srctype=smi&srcid=3B15&key=51290347ff62c457238c927bb37166c9>, pada tanggal 21 Juni 2011.

<sup>38</sup> Yenni Mangonting dan Hardjatmo, *Tax Planning : Sebuah Pengantar Sebagai Alternatif Meminimalkan Pajak*, diunduh dari [www.scribd.com/doc/26849935/0077JURNAL](http://www.scribd.com/doc/26849935/0077JURNAL), pada tanggal 20 April 2011.

*Transfer pricing* digunakan sebagai suatu alat dalam menilai tingkat kinerja suatu perusahaan multinasional, dengan cara menghitung berapa tingkat *Return on Investment* (ROI). Ada kalanya tingkat ROI untuk suatu divisi dengan divisi lainnya dalam suatu perusahaan yang sama berbeda satu dengan yang lainnya. Seandainya divisi penjual menginginkan harga transfer lebih tinggi yang akan dapat meningkatkan penghasilan, yang secara langsung akan meningkatkan ROI perusahaan, namun di sisi lain, divisi pembeli menuntut harga transfer yang rendah yang akan mengakibatkan peningkatan penghasilan, yang juga berakibat pada meningkatnya ROI, hal semacam ini yang terkadang membuat *transfer pricing* seolah berada di posisi yang terjepit. Oleh karena itu dalam menyelesaikan permasalahan ini, perusahaan *holding* dalam grup mempunyai kepentingan yang sangat besar dalam menentukan harga transfer.

## 2. Optimal Determination of Taxes

Tarif pajak antar suatu negara dengan negara yang lain tentunya berbeda, dengan adanya pemindahan laba dari perusahaan dengan tarif pajak tinggi kepada perusahaan lain di grup yang berada di negara dengan tarif pajak rendah, tentunya akan dapat memberikan keuntungan global kepada asosiasi tersebut.

### 2.2.3.2 Koreksi *Transfer pricing*

*Transfer pricing* adalah mekanisme yang dilakukan oleh perusahaan-perusahaan multinasional untuk mengatur tingkat keuntungan yang diperoleh oleh perusahaan secara grup dalam konteks global. Implikasinya *tax authorities* diseluruh dunia sangat tertarik dengan kebijakan *transfer pricing* yang dilakukan oleh perusahaan multinasional.<sup>39</sup> Ketika *tax authorities* tidak setuju dengan kebijakan *transfer pricing* yang dilakukan oleh perusahaan multinasional dalam pemeriksaan

---

<sup>39</sup>John Hobster dan Sean Trahan, *Eliminating Double Taxation, in Transfer pricing Manual*, (London: BNA International Publishing, 2008) hal 283.

pajak, maka pemeriksa pajak akan melakukan koreksi terhadap transaksi-transaksi yang melibatkan pihak afiliasi dalam rangka *transfer pricing*.

Menurut Pricewaterhouse Cooper berbagai tipe transaksi antar perusahaan afiliasi adalah sebagai berikut<sup>40</sup>:

1. Transfer barang berwujud (tangibles) dan tidak berwujud (intangibles);
2. Penyerahan jasa keuangan, persewaan, dan leasing;
3. Kontrak *manufacture (toll manufacture, contract, fully fledge)*;
4. Penelitian dan Pengembangan;
5. Pemasaran; dan
6. *Cost sharing*.

Dari semua transaksi-transaksi yang melibatkan pihak afiliasi harus ditetapkan dengan prinsip harga wajar atau *arms length principle*. Oleh karena itu apabila terjadi ketidakwajaran harga transfer, maka pemeriksa pajak akan melakukan koreksi.<sup>41</sup>

### 2.2.5 Sengketa Pajak dalam *Tax treaty*

Perbuatan *tax authorities* seringkali tidak sesuai dengan azas umum pemerintahan yang baik. Hal ini dapat merugikan kepentingan warga masyarakat. Apabila kemudian pihak yang merasa dirugikan tidak menerima keadaan tersebut, akan muncul suatu sengketa. Tidak jarang sengketa terjadi yang diakibatkan oleh tindakan fiskus berupa penyimpangan-penyimpangan sehingga melanggar hak dan kewajiban wajib pajak serta mengganggu keseimbangan antara kepentingan individu dan umum atau dengan kata lain, fiskus yang bersangkutan melakukan tindakan atau perbuatan penyalahgunaan wewenang (*misbruik van recht*).<sup>42</sup>

---

<sup>40</sup> International *Transfer pricing* 2011, diunduh dari [www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets](http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets) pada tanggal 20 Juni 2011.

<sup>41</sup> Joseph H Guttentag dan Toshio Miyatake, *Transfer pricing: US and Japanese views in Essays on International Taxation*, (Netherlands: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1993) hal 165.

<sup>42</sup> Djumadi, MS Subki, *Menyelesaikan Sengketa Pajak Melalui Pengadilan Pajak*, (Jakarta: PT ELex Media Komputindo, 2008), hal 3.

Sengketa pajak terjadi karena adanya ketidaksamaan persepsi atau perbedaan pendapat antara wajib pajak dengan *tax authorities* mengenai penetapan pajak yang terhutang yang diterbitkan atau karena adanya tindakan penagihan pajak yang dilakukan oleh *tax authorities*.<sup>43</sup> Sengketa pajak umumnya diawali dengan diterbitkannya Surat Ketetapan pajak atau diterbitkannya Surat Tagihan Pajak. Selain itu sengketa pajak juga timbul karena adanya pemotongan atau pemungutan yang dilakukan oleh pihak ketiga. Upaya hukum penyelesaian sengketa pajak menurut ketentuan domestik yang dilakukan oleh Wajib Pajak adalah keberatan, banding, dan peninjauan kembali.<sup>44</sup>

Menurut Knechtle, yang dikutip oleh Gunadi, pajak berganda dapat diartikan dalam dua kategori yaitu pengertian secara luas dan sempit. Pengertian secara luas, pajak berganda meliputi setiap bentuk pembebanan pajak dan pungutan lainnya lebih dari satu kali atas suatu fakta fiskal (subyek dan obyek pajak). Sedangkan dalam artian sempit, pajak berganda terjadi pada semua kasus pemajakan beberapa kali terhadap suatu subjek dan objek pajak dalam satu administrasi pajak yang sama.<sup>45</sup>

Vogel, sebagaimana dikutip oleh Rohatgi<sup>46</sup>, berpendapat bahwa pemajakan yang berlawanan dengan P3B timbul dari:

1. Penerapan atau penafsiran P3B yang tidak tepat
2. Penerapan yang tidak tepat dari ketentuan pajak domestic
3. Analisis yang tidak tepat atas suatu fakta

---

<sup>43</sup> Richard L Doernberg, *Preparation of IRS International examiners for treaty based international issues in Essays on International Taxation*, (Netherlands: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1993), hal 105.

<sup>44</sup> Bambang Waluyo, *Tindak Pidana Perpajakan*, (Jakarta: PT Pradnya Paramita, 1989), hal 52.

<sup>45</sup> Gunadi, *Op. Cit.*, hal 111.

<sup>46</sup> Indah Dwi Sepyari, *Penyelesaian Sengketa Pajak Melalui Mutual Agreement Procedure (MAP) Serta Interaksinya dengan Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, 2006*.

Konflik dalam penerapan P3B akan berdampak kepada pemajakan berganda yang tidak sesuai dengan tujuan diadakannya P3B. menurut Michael Lang dan Mario Zuger konflik dalam sengketa pajak pada P3B berupa<sup>47</sup>:

1. Konflik dalam fakta dan atau dalam hukum . Permasalahan dalam konflik ini timbul jika administrasi pajak dan peradilan pajak suatu negara memiliki perbedaan atas fakta dalam menerapkan suatu ketentuan dalam P3B.
2. Konflik akibat perbedaan interpretasi terhadap suatu ketentuan dalam P3B.

Konflik yang terjadi dapat juga melibatkan kedua macam konflik tersebut pada saat yang bersamaan. Pada sengketa atas *transfer pricing*, fakta terhadap suatu kasus akan mempengaruhi penafsiran yang tepat atas ketentuan tentang koreksi laba usaha. Fakta yang ditemui oleh masing-masing otoritas pajak pada negara mitra P3B dapat saja berbeda satu dengan yang lainnya. Permasalahan ini timbul dalam penentuan residen dari subjek pajak sebagai akibat permasalahan *dual residence*.<sup>48</sup>

Beberapa sengketa pajak yang terjadi diakibatkan penafsiran yang tidak tepat atas penafsiran dari P3B dan ketidakakuratan fakta atas kewajiban wajib pajak. Sengketa perpajakan yang rumit, seperti penerapan harga pasar wajar terhadap transaksi lintas batas, terkadang sulit untuk dipecahkan karena berbagai alasan termasuk besarnya penerimaan pajak yang seringkali dipertaruhkan.

Berikut merupakan contoh dari sengketa pajak yang terjadi di Indonesia:

1. WP Indonesia telah melaporkan SPT Tahunan Badannya dengan kondisi kurang bayar. Kemudian pihak kantor pajak Jepang (*competent authority*) meminta kantor pajak Indonesia untuk melakukan *corresponding adjustment* dengan memberikan restitusi kepada WP Indonesia, karena WP Indonesia telah melaporkan biaya yang terlalu besar, padahal *actual*

---

<sup>47</sup> Lang dan Zuger, *Settlement of Disputes in Tax treaty Law*, (Wien: Linde Verlag Wien) hal 6.

<sup>48</sup> Zvi D Altman, *Dispute Resolution under Tax Treaties*, (Netherlands: IBFD, 2005), hal 10.

*cost* tidak sebesar apa yang telah dilaporkan. *Corresponding adjustment* tersebut perlu dilakukan agar tidak ada pajak berganda. Namun menurut kantor pajak di Indonesia, apa yang telah dilaporkan oleh WP Indonesia telah sesuai dengan ketentuan yang berlaku, sehingga tidak perlu untuk dilakukan *corresponding adjustment*.<sup>49</sup>

2. Pemberian jasa oleh perusahaan Jerman kepada IPTN (akhir 1980-an) dikenai pajak oleh salah satu kantor inspeksi pajak (nama kantor pajak pada waktu itu) melalui pemotongan. Pada saat itu P3B dengan Jerman adalah P3B yang belum direvisi, yaitu bahwa pemberian jasa tidak masuk dalam definisi bentuk usaha tetap. Ini berarti bahwa pemberian jasa (selain jasa konstruksi dan jasa pengawasan pelaksanaan konstruksi) hak pemajakannya berada di tangan Negara domisili. Perusahaan Jerman tersebut akhirnya mengadukan kepada *competent authority* Jerman. Dan karena pengaduan tersebut pihak *competent authority* Jerman dan Indonesia melakukan MAP.<sup>50</sup>
3. Perusahaan agen tunggal pemegang merk (ATPM) dikoreksi atas biaya distribusi royalti yang dibayarkan kepada perusahaan mobil pemegang merk. Koreksi tersebut dilakukan karena menurut pemeriksa tidak seharusnya royalti tersebut dibayarkan, karena perusahaan di Indonesia hanya bertindak sebagai penjual. Pemeriksa memberikan perusahaan pembanding *manufacture* mobil yang memiliki afiliasi juga di Indonesia. WP tidak setuju dengan koreksi dan perusahaan pembanding yang diberikan oleh pemeriksa sebagai dasar koreksi, karena tanpa adanya merk tersebut tidak mungkin suatu barang akan laku terjual dan pemeriksa telah salah memberikan perusahaan pembanding sebagai dasar koreksi, seharusnya pembanding adalah transaksi yang independen bukan

---

<sup>49</sup> Hasil Wawancara dengan Achmad Amin, pada tanggal 25 Mei 2011

<sup>50</sup> Diunduh dari [www.pajakonline.com/engine/artikel/art.](http://www.pajakonline.com/engine/artikel/art.), pada tanggal 1 Juni 2011. Artikel ditulis oleh Rachmanto Surahmat (Bisnis Indonesia, 23 Mei 2005)

perusahaan afiliasi juga. WP melakukan banding atas dasar koreksi tersebut.

Untuk mengatasi hal tersebut, suatu P3B memberikan ketentuan yang dimaksudkan sebagai sarana untuk memecahkan masalah yang disebabkan karena perbedaan interpretasi atau karena Wajib Pajak dari salah satu negara diperlakukan tidak sesuai dengan ketentuan P3B oleh negara lainnya.

## **2.2.6 Beberapa Solusi Sengketa *Transfer pricing***

### **2.2.6.1 Menurut UU Domestik**

#### **A. Keberatan dan Banding**

Tiap negara memiliki suatu cara untuk menyelesaikan sengketa pajak atas *transfer pricing*. Sengketa pajak diawali dengan proses pemeriksaan pajak. Salah satu upaya pencegahan *tax evasion* adalah dengan menggunakan cara pemeriksaan pajak.<sup>51</sup> Apabila WP tidak setuju dengan hasil pemeriksaan yang telah dikeluarkan oleh pemeriksa pajak, maka sesuai dengan Pasal 25 UU KUP No 28/2007, WP dapat mengajukan keberatan kepada DJP. Dan apabila WP masih tidak setuju dengan hasil keberatan, maka dapat mengajukan upaya hukum banding ke pengadilan pajak sesuai dengan Pasal 27 UU KUP No 28/2007 dan UU Pengadilan Pajak (PP) No 14/2002.<sup>52</sup>

Dalam konsiderannya, undang-undang tentang Pengadilan Pajak menyatakan bahwa dalam melaksanakan peraturan perundang-undangan perpajakan tidak dapat dihindari adanya sengketa pajak yang memerlukan penyelesaian yang adil dengan

---

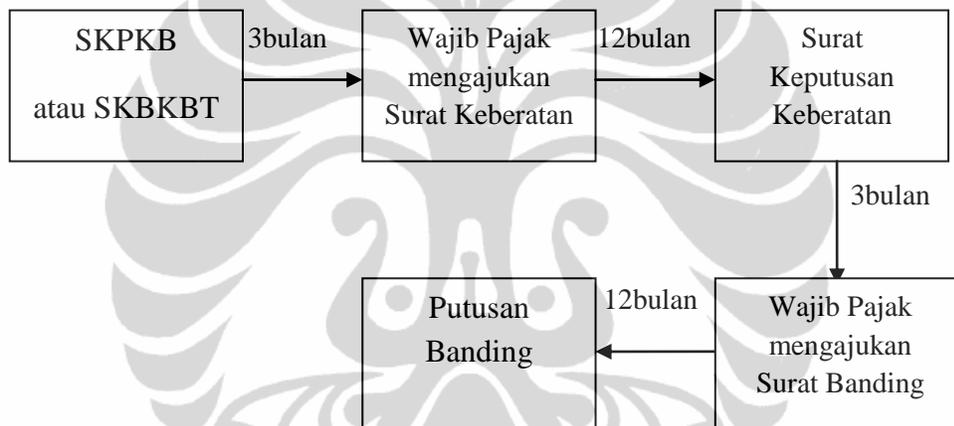
<sup>51</sup> Sony Devano dan Siti Kurnia Rahayu, *Op. Cit.*, hal 131.

<sup>52</sup> Bambang Waluyo, *Op. Cit.*, hal 52.

prosedur dan proses yang cepat dan sederhana.<sup>53</sup> Adapun yang diberi putusan oleh Pengadilan Pajak adalah perselisihan mengenai<sup>54</sup>:

1. Segala sengketa pajak negara, bilamana oleh undang-undang yang bersangkutan diperbolehkan;
2. Segala sengketa pajak daerah, bilamana diperkenankan oleh undang-undang yang bersangkutan pula.

**Gambar II.2**  
**Proses Pengajuan Sengketa di PP**



### B. Kesepakatan Harga Transfer (APA)

Tahun 2010, DJP telah menerbitkan peraturan yang berhubungan dengan penyelesaian sengketa *transfer pricing*, yaitu PerDirJen No 48/2010 tentang Tata Cara Pelaksanaan Prosedur Persetujuan Bersama (MAP) Berdasarkan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dan PerDirJen No 69/2010 tentang Kesepakatan Harga Transfer (APA). Kedua peraturan tersebut diharapkan dapat menyelesaikan sengketa *transfer pricing*.

<sup>53</sup>Darussalam dan Danny Septriadi, *Membatasi Kekuasaan untuk Mengenaikan Pajak Tinjauan Akademis terhadap Kebijakan, Hukum, dan Administrasi Pajak di Indonesia*, (Jakarta: PT Grasindo), hal 12.

<sup>54</sup>*Op.Cit.* hal 142

Menurut Iman Santoso, APA dijadikan salah satu upaya penanganan rekayasa *transfer pricing* dengan maksud untuk menyelaraskan sistem perpajakan Indonesia dengan perkembangan perpajakan internasional, disamping untuk mengatasi kebuntuan sehubungan dengan kurangnya akses data eksternal dan tidak efektifnya *exchange of information* antarnegara khususnya dalam melaksanakan pemeriksaan pajak sehubungan dengan transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa dengan pihak-pihak di luar negeri.<sup>55</sup>

Menurut Baker Mckenzie, APA merupakan kesempatan bagi WP untuk bernegosiasi dan masuk kedalam perjanjian yang mengikat diantara kedua belah pihak yaitu, WP dan Kantor Pajak. Dengan perjanjian yang mengikat tersebut maka Kantor Pajak tidak akan mencari *adjustment* untuk transaksi *transfer pricing* yang di-*cover* oleh perjanjian tersebut.<sup>56</sup>

Xinkui Fan dalam artikelnya menyebutkan bahwa APA memang memberikan kepastian terhadap transaksi yang diajukan APA, namun terdapat beberapa kekurangan dalam melakukan APA, yakni sebagai berikut<sup>57</sup>:

1. Proses negosiasi APA memakan waktu yang sangat lama;  
Proses negosiasi APA kurang lebih memakan waktu sekitar dua sampai dengan tiga tahun dari sejak pengajuan lengkap.
2. APA hanya berlaku untuk jangka waktu yang pendek;  
Apabila WP ingin mengajukan APA, maka pengajuan tersebut harus dijelaskan untuk kisaran waktu berapa tahun.
3. Unilateral APA tidak mampu mengantisipasi isu perpajakan berganda untuk transaksi lintas batas negara;

---

<sup>55</sup> Iman Santoso, *Op.Cit.*, hal 18.

<sup>56</sup> Baker Mckenzie, *Transfer pricing Managing Intercompany Pricing in the 21<sup>st</sup> Century 2009*, (North American: Baker Mckenzie Publication: 2009) hal 267)

<sup>57</sup>Xinkui Fan, *Op.Cit.*, hal 53

Karena banyak dari transaksi lintas negara memiliki risiko terjadi pajak berganda, maka unilateral APA tidak mampu untuk menyelesaikan sengketa tersebut.

4. Kesulitan dalam mencari perusahaan pembanding untuk harga yang normal dalam transaksi yang wajar (*arm's length principle*);

Dalam pelaksanaannya, sulit bagi *competent authorities* untuk mencari perusahaan pembanding yang sesuai dengan transaksi pihak yang mengajukan APA.

5. Keterbatasan dalam mengadministrasikan APA

Keterbatasan tersebut misalnya dalam hal *competent authorities* kurang mengerti industri WP atau karena informasi yang didapat tidak lengkap, sehingga menimbulkan kesulitan dalam penerapannya.

### C. Prosedur Persetujuan Bersama (MAP)

Menurut Ohno, yang dimaksud dengan MAP adalah sebagai berikut<sup>58</sup>:

*“The mutual agreement procedure is a consultation procedure conducted by the tax authorities (competent authorities) of treaty partner countries to eliminate taxation that does not accord with the provisions of Tax treaty”*

Dari pengertian tersebut dapat diartikan bahwa, MAP merupakan prosedur yang dilakukan diantara Wajib Pajak dengan Kantor Pajak antar negara (*competent authorities*) dalam upaya untuk meminimalisir adanya pemajakan berganda yang tidak sesuai dengan *Tax treaty*. Wajib Pajak dapat mengajukan MAP apabila terdapat keputusan atas sengketa perpajakan yang tidak sesuai sebagaimana seharusnya.

Menurut Avery Jones yang dikutip oleh Ismer, terdapat beberapa kelemahan dalam melakukan MAP, yaitu<sup>59</sup>:

---

<sup>58</sup>Masato Ohno, *Japan's New Directive on Mutual Agreement Procedures*, International Bureau of Fiscal Documentation, 2002.

1. WP tidak mempunyai hak untuk berpartisipasi dalam perundingan MAP;
2. Prosedurnya memakan waktu yang lama (*time consuming*);
3. Tidak adanya kepastian bahwa sengketa pajak yang akan diajukan MAP akan berhasil mencapai kesepakatan.

Selain itu didalam tulisannya, Bhargava juga menyebutkan bahwa terdapat kelemahan dalam melaksanakan MAP, yaitu<sup>60</sup>:

1. Pertimbangan keputusan dari *Competent authorities* sangat rahasia. Dan WP tidak diturutsertakan dalam pengambilan keputusan;
2. Tidak ada batasan waktu dalam menyelesaikan sengketa *transfer pricing* melalui MAP<sup>7</sup>
3. Terdapatnya kemungkinan penundaan keputusan MAP.

Menurut Zuger, banyak P3B yang masih menggunakan MAP untuk menyelesaikan sengketa *transfer pricing*. International Chamber of Commerce (ICC) mengakui bahwa dalam melaksanakan MAP, tidak menjamin bahwa pihak kantor pajak (*tax authorities*) akan menemukan solusi dari sengketa *transfer pricing* tersebut, karena yang kantor pajak lakukan melakukan usaha terbaiknya dalam mengklarifikasi interpretasi P3B. Dalam perspektif ICC, arbitrase dipercaya mampu untuk mengeliminasi kekurangan-kekurangan dari penerapan MAP.<sup>61</sup>

---

<sup>59</sup> Roland Ismer, *Complusory Waiver of Domestic Remedies before Arbitration under a Tax treaty – a German Perspective*, (IBFD: Buletin-Tax treaty Monitor, January 2003)

<sup>60</sup> Surendra Bhargava, *Arbitration under India's Tax Treaties*, The Chartered Accountant, December 2004

<sup>61</sup> Mario Zuger, *ICC Proposes Arbitration in International Tax Matters*, (IBFD: European Taxation June 2001) hal 221

### 2.2.6.2 Menurut P3B

Indonesia telah menandatangani P3B dengan 60 negara.<sup>62</sup> Penyelesaian sengketa *transfer pricing* diatur didalam Pasal 25 mengenai Prosedur Persetujuan Bersama (MAP). MAP dilakukan karena adanya koreksi yang dilakukan terhadap transaksi afiliasi sehingga harus dilakukan penyesuaian agar tidak terjadi pengenaan pajak berganda.<sup>63</sup> Lebih lanjut, Hobster menjelaskan bahwa jika sengketa *transfer pricing* tidak dapat diselesaikan secara unilateral, maka sesuai dengan Pasal 25 ayat (2) P3B, *competent authorities* kedua negara harus berupaya keras untuk menyelesaikan sengketa *transfer pricing*. WP tidak turut berpartisipasi langsung dalam proses MAP, namun hanya menyediakan dan mempresentasikan informasi. Namun, pelaksanaan MAP tidak memberikan jaminan bahwa akan ada solusi untuk penyelesaian sengketa *transfer pricing*. Oleh karena itu masih ada kemungkinan terjadinya pengenaan pajak berganda apabila tidak ada *corresponding* ataupun *appropriate adjustment* yang dilakukan.

Dalam Dari 60 P3B yang telah ditandatangani oleh Indonesia hanya ada satu P3B yang memuat klasusul mengenai arbitrase, yaitu P3B dengan Meksiko. Berikut merupakan kutipan Pasal 5 ayat (5):

*“if any difficulty or doubt arising as to the interpretation or application of this Agreement cannot be resolved by the competent authorities pursuant to the previous paragraph of this Article, the case may, if both competent authorities and the taxpayer agree, be submitted for arbitration, provided that the taxpayer agrees in writing to bound by the decision of the arbitration board. The decision of arbitration board in a particular case shall be binding on both States with respect to that case. The procedures shall be established between the States by notes to be exchanged through diplomatic channels.”*

Dari Pasal tersebut dapat dijelaskan bahwa, apabila WP tidak dapat mendapatkan hasil dari pelaksanaan MAP, maka WP dapat mengajukan arbitrase.

<sup>62</sup> Data diambil dari Ortax. <http://www.ortax.org/ortax/?mod=treaty>.

<sup>63</sup> John Hobster dan Sean Trahan, *Op. Cit.*, hal 284.

### 2.2.6.3 Arbitrase

#### A. Pengertian Arbitrase

Istilah arbitrase berasal dari kata “*Arbitrare*” (bahasa Latin) yang berarti “kekuasaan untuk menyelesaikan sesuatu perkara menurut kebijaksanaan”.<sup>64</sup> Menurut OECD didalam *Article 25A - Arbitration of Treaty Controversies* bahwa yang dimaksud dengan upaya hukum arbitrase adalah sebagai berikut:

#### ***Binding Arbitration***

*If a case has been presented to the competent authority of one of the Contracting States in accordance with Article 25 and within two years following such presentation the competent authorities have not reached a mutual agreement [or if the person presenting the case to the competent authority (the "taxpayer") considers that the agreement reached is not in accordance with this Convention], the matter shall be settled by binding arbitration in accordance with this Article and with a Memorandum of Understanding to be exchanged through diplomatic channels, which the competent authorities may from time to time modify and supplement in order better to implement the provisions of this Article.*

*The official seat of hearing shall be within one of the Contracting States, although the convenience arbitrators may hold the deliberations in any location.*

Dalam pengertian tersebut OECD *Guidelines* memberikan saran yakni apabila antara kedua belah pihak yang bersengketa tidak menemukan solusi penyelesaian dalam melakukan *mutual agreement* dan hasilnya tidak sesuai dengan ketentuan *Tax treaty* diantara kedua belah pihak yang bersengketa, maka Wajib Pajak dapat melakukan upaya hukum lain yaitu arbitrase.

---

<sup>64</sup> R Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, (Bandung: PT Refika Aditama, 1998), hal 78.

Menurut Herksen dan Fraser yang dimaksud dengan arbitrase adalah sebagai berikut<sup>65</sup>:

*“Arbitration is the term used to describe procedures currently being broadly introduced to resolve tax disputes at the competent authority level, where regular mutual agreement procedures offer no (timely) resolution of double taxation”*

Dari pengertian diatas, arbitrase diperkenalkan untuk menyelesaikan sengketa ditingkat *competent authority* antar Negara yakni ketika prosedur MAP berujung pada ketidaksepakatan untuk melakukan *adjustment* sehingga masih menimbulkan pajak berganda. Lebih lanjut dijelaskan oleh Herksen bahwa walaupun terminologi arbitrase sering digunakan untuk menyelesaikan berbagai macam masalah termasuk mediasi dan konsiliasi, namun terdapat perbedaan proses dalam menyelesaikan masalah tersebut. Pelaksanaan arbitrase tergantung dari yuridiksi yang terlibat dan badan yang akan menangani arbitrase yang dipilih oleh pihak yang bersengketa begitu juga dengan proses dan cara penyelesaiannya.

Menurut Zuger, permasalahan yang dapat diangkat kedalam arbitrase adalah masalah-masalah yang berhubungan dengan interpretasi dan aplikasi dalam Penghindaran Pajak Berganda (P3B). Dan yang dapat di-*cover* dalam penyelesaian masalah intrepretasi P3B adalah status domisili dan sumber penghasilan.<sup>66</sup> Sejalan dengan pernyataan Zuger, Menurut Garbarino dan Lambardo, arbitrase menjadi salah satu penyelesaian sengketa *transfer pricing* merupakan bukti dari tiga tren, sebagai berikut<sup>67</sup>:

1. Meningkatnya *Bilateral Tax Treaties* yang memasukkan klausul mengenai arbitrase. Sebagai contoh treaty Amerika Serikat dengan Jerman pada tahun

---

<sup>65</sup>Monique van Herksen dan David Fraser, *Comparative Analysis: Arbitration Procedures for Handling Tax Controversy*, *International Transfer pricing Journal*, May/June 2009.

<sup>66</sup>Mario Zuger, *Arbitration under Tax treaty Improving Legal Protection in International Tax Law*, (Netherland, IBFD) Hal 25

<sup>67</sup> Carlo Garbarino dan Marina Lambardo, *Arbitration of Unresolved Issues in Mutual Agreement Cases: The New Para.5, Art 25 of the OECD Model Convention, a Multi Tiered Dispute Resolution Clause*. *International Transfer pricing Journal*, hal 464.

1989. *Treaty* Amerika dan Jerman merupakan salah satu *pioneer* yang memuat klausul arbitrase sebagai alternatif cara untuk menyelesaikan sengketa pajak apabila tidak dapat diselesaikan melalui MAP dalam jangka waktu dua tahun;

2. Tren berkembangnya arbitrase pajak internasional merupakan adopsi dari *Convention 90/436/EEC on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profit of Associated Enterprises* pada tahun 1990 dan 1999. Dalam konvensi tersebut ditetapkan adanya *compulsory arbitration* jika terdapat kasus-kasus *transfer pricing* yang tidak dapat diselesaikan dalam jangka waktu dua tahun melalui MAP;

Arbitrase digunakan sebagai pilihan standar untuk menyelesaikan sengketa *transfer pricing*. Terutama sengketa yang berhubungan dengan tidak berhasilnya proses MAP.

### **B. Prosedur Arbitrase**

Kelemahan *Mutual Agreement Procedure* (MAP) telah diketahui banyak orang bahwa, Wajib Pajak yang mengajukan MAP tidak mempunyai hak untuk terlibat langsung dalam proses diskusi, memakan waktu yang lama, dan ketidakjelasan dan ketidakpastian hasil keputusan dari MAP yang akan dicapai, apakah akan memberikan keputusan *corresponding adjustment* yang sesuai dengan *tax treaty* ataukah keputusan bahwa diantara kedua belah pihak negara sama-sama tidak menyetujui adanya *corresponding adjustment* tersebut (*agree to not agree*).<sup>68</sup>

Menurut *EU Arbitration Procedure* yang dimaksud dengan prosedur arbitrase adalah sebagai berikut<sup>69</sup>:

*“Arbitration procedures in international tax law are designed to bring about a binding resolution of a dispute by means of a decision by one*

---

<sup>68</sup>Roland Ismer, *Compulsory Waiver of Domestic Remedies before Arbitration under a Tax treaty- German Perspective*, (Buletin *Tax treaty Monitor*, January 2003).

<sup>69</sup> Diunduh dari [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/arbitration\\_convention/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/arbitration_convention/index_en.htm), pada tanggal 19 Juni 2011.

*or more arbitrators in cases in which doubts or difficulties arise regarding the interpretation or application of the relevant treaty (i.e. the bilateral tax treaty or the EU Arbitration Convention, although the latter carefully avoids the term “arbitration”). The agreement of the parties authorizes third persons to render a binding decision. Arbitration procedures can thus be characterized as quasi-judicial. As they are generally initiated only when the MAP has failed, they form the second step of a dispute resolution mechanism”*

Dari pengertian diatas dapat dilihat bahwa prosedur arbitrase dirancang untuk memberikan penyelesaian atas sengketa, yang berhubungan dengan interpretasi atau aplikasi dari P3B, yang mengikat diantara keduabelah pihak. Arbitrase dapat diajukan jika dalam jangka waktu dua tahun, proses MAP tidak menghasilkan suatu keputusan. Pernyataan tersebut juga didukung oleh Ribes, bahwa arbitrase hanya dilakukan jika terdapat perbedaan interpretasi dalam penerapan P3B, setelah dua tahun tidak ada keputusan yang jelas atas proses MAP dan proses penyelesaian secara domestik.<sup>70</sup> Lebih lanjut, Ribes memberikan pendapat bahwa jika tidak ada kata kesepakatan dalam satu tahun diantara *contracting states*, maka kasus tersebut harus diajukan ke komisi *ad-hoc* arbitrase, yang terdiri dari 3 hakim yang dipilih dari para ahli pajak internasional, yang mana para arbiter tersebut harus dapat memberikan putusan atas sengketa tersebut paling lama 6 bulan. Para arbiter akan menjelaskan kepada *competent authorities* mengenai keputusan yang mereka ambil, yang mana keputusan tersebut mengikat diantara kedua Negara yang mengajukan arbitrase. Menurut Ribes, biaya yang terjadi dalam melaksanakan prosedur arbitrase akan ditanggung oleh masing-masing *contracting state* dengan dibagi secara rata.

Prosedur arbitrase di pengadilan-semu harus dibedakan dari *non-judicial method* dengan *strictly judicial method*. *Non-judicial method* dapat melakukan negosiasi, contoh MAP didalam *article 25* OECD Model Tax Convention, mediasi, dan rekonsiliasi.<sup>71</sup> Dalam melakukan mediasi dan rekonsiliasi memerlukan pihak

---

<sup>70</sup> Aurora Ribes Ribes, *Op.Cit.*,

<sup>71</sup> Paragraph 47 of the Commentary on Art 25 of the OECD Model Tax Convention

ketiga. Sedangkan *judicial-method*, seperti halnya dengan prosedur arbitrase, bergantung kepada pihak ketiga sebagai penengah dari suatu sengketa, namun terdapat beberapa perbedaan yang signifikan. Pengadilannya merupakan institusi atau lembaga yang permanen, pengadilan tersebut hanya akan menangani sengketa yang berhubungan dengan prosedur hukum sebelumnya. Para hakimnya ditunjuk untuk beberapa kali sidang, bukan untuk beberapa kasus-kasus tertentu. Dan yang paling penting adalah para hakim harus berasal dari pihak yang independen.

Menurut Roland Ismer terdapat dua prosedur dalam mensinkronisasi dengan prosedur hukum domestik, yaitu:

1. Apabila ingin melakukan proses MAP dan Arbitrase maka Wajib Pajak tidak dapat melakukan prosedur hukum domestik seperti keberatan dan banding.
2. Terdapat beberapa negara yang dapat melakukan proses MAP dan prosedur hukum domestik secara bersamaan, namun terdapat beberapa persyaratan tertentu apabila Wajib Pajak ingin dapat melanjutkan proses hukumnya sampai dengan arbitrase. Untuk P3B model ini dapat dilihat dalam P3B Amerika-Meksiko

Menurut Hugh Ault dan Sasseville, sengketa yang dapat diajukan arbitrase adalah sengketa-sengketa yang terdapat dalam Pasal 25 ayat 5 OECD TP Guidelines, yaitu setelah dua tahun melaksanakan MAP tanpa penyelesaian yang jelas.<sup>72</sup> Lebih lanjut menurut Ault, tujuan dari Pasal 25 ayat (5) mengenai arbitrase ini adalah bukan untuk menggantikan prosedur MAP, namun untuk *improve* atau *supplement* proses MAP. Tujuan lainnya adalah untuk mengeliminasi ketidakberhasilan proses MAP. Perbedaan paling penting antara MAP dan arbitrase yaitu arbitrase dapat memberikan kepastian akan solusi dari sebuah kasus dan keputusan tersebut bersifat mengikat kedua belah pihak yang menyelenggarakan arbitrase.<sup>73</sup>

---

<sup>72</sup> Hugh Ault dan Jacques Sasseville, 2008 *OECD Model: The New Arbitration Provision*, IBFD May/June 2009.

<sup>73</sup> Roland Ismer, *Op.Cit.*,

Menurut Zuger, berdasarkan IBFD *Tax Treaty Database* yang terbut pada Maret 2011, terdapat lebih dari 40 bilateral P3B yang memasukkan klausul arbitrase. Terdapat keseragaman dalam klausul arbitrase didalam P3B tersebut, yaitu arbitrase akan diselenggarakan jika terdapat kesulitan dalam proses MAP dan sudah tidak dapat lagi menemukan jalan penyelesaiannya dan jika kedua belah pihak setuju bahwa sengketa *transfer pricing* tersebut akan dilakukan didalam proses arbitrase. Menurut Ribes, terdapat dua keuntungan dalam melaksanakan arbitrase, yaitu<sup>74</sup>:

1. Memberikan kepastian kepada *contracting states* untuk menyelesaikan sengketa *transfer pricing* lebih cepat;
2. Tidak ada kemungkinan untuk melakukan konsultasi yang lebih panjang setelah jangka waktu 6 bulan.

### C. Badan Arbitrase

Penyelesaian sengketa melalui arbitrase dapat dilakukan secara *ad-hoc* dan secara institusional/permanen. Secara *ad-hoc* maka arbitrase dibentuk untuk menyelesaikan sengketa dan ketika proses telah selesai maka arbitrase tersebut langsung dibubarkan. Sementara penyelesaian melalui arbitrase yang dilakukan secara institusional maka penyelesaian dilakukan oleh suatu badan atau lembaga arbitrase. Badan atau lembaga arbitrase ini didirikan oleh pihak-pihak tertentu. Dalam arbitrase semacam ini maka peraturan acara, daftar arbiter dan nama serta kredibilitas untuk menyelesaikan sengketa telah dimiliki.<sup>75</sup>

---

<sup>74</sup> Aurora Ribes Ribes, *Op.Cit.*,

<sup>75</sup> Hikmahanto Juwana, *Arbitrase Sebagai Forum Penyelesaian Sengketa*, FHUI: Kumpulan Artikel Hukum, 2010) hal 1, hal 3

## 2.2.7 Praktik Arbitrase di Beberapa Negara

### 2.2.6.1 Arbitrase di Jerman

Jerman telah menandatangani P3B dengan Perancis, Swedia, dan Amerika Serikat yang memuat klausul mengenai arbitrase untuk menyelesaikan sengketa *transfer pricing*.<sup>76</sup> Klausula didalam P3B Jerman memuat dua hal, yaitu (i) ketentuan mengenai arbitrase, yang dapat dilakukan apabila terjadi kegagalan dalam menjalankan MAP, dan (ii) semua upaya domestik telah dilakukan untuk menyelesaikan sengketa *transfer pricing* sebelum MAP.<sup>77</sup> Dalam jangka waktu tiga tahun setelah gagal melaksanakan MAP, maka WP dapat mengajukan arbitrase.<sup>78</sup> Biaya dalam menjalankan arbitrase ditanggung oleh pemerintah Jerman, sedangkan untuk WP hanya menanggung biaya atas partisipasinya seperti penyerahan bukti-bukti yang berhubungan dengan sengketa dan kehadirannya dalam diskusi panel arbitrase.<sup>79</sup>

Proses arbitrase di Jerman dapat memilih apakah arbitrase tersebut akan dilakukan diantara pihak yang bersengketa dengan memilih para arbiter dari masing-masing pihak bersengketa, kemudian memilih ketua arbiter untuk penyelesaian sengketa *transfer pricing* atau bisa disebut sebagai *ad-hoc* arbitrase atau dapat juga langsung mengajukan arbitrase kepada institusi arbitrase internasional seperti International Chamber of Commerce (ICC), The International Centre for Settlement of Investment Disputes (ICSID), atau United Nation Commission of International Trade Law (UNCITRAL).<sup>80</sup>

---

<sup>76</sup> Johannes Babler, *Settlement of Disputes in German Tax Treaty Law*, Intertax 1998.

<sup>77</sup> Cf Tillinghast, *The Choice of Issues to be Submitted to Arbitrator under Income Tax Conventions*, Intertax 1994. Hal 163.

<sup>78</sup> Johannes Babler, *Op. Cit.*,

<sup>79</sup> Johannes Babler, *Op. Cit.*,

<sup>80</sup> *Ibid.*,

### 2.2.6.1 Arbitrase di Belanda

P3B pertama yang memuat klausul arbitrase di Belanda adalah P3B dengan Venezuela pada tahun 1991.<sup>81</sup> Dalam P3B Belanda dan Venezuela, klausul mengenai arbitrase sangat sederhana, sebagaimana dikutip sebagai berikut:

*“If particular case cannot be resolved in a mutual agreement procedure, the case maybe resolved peacefully according to any internationally accepted procedures and that those procedures will be set by the competent authorities.”*

Dalam P3B tersebut dapat disimpulkan bahwa dalam menyelesaikan sengketa *transfer pricing* melalui arbitrase dapat diajukan kepada badan arbitrase internasional (arbitrase permanen) atau dengan membuat *ad-hoc* arbitrase yang dirancang oleh masing-masing *competent authorities*.

Sejak tahun 1993, Belanda memasukkan klausul arbitrase pada setiap P3B. Secara umum klausul arbitrase dalam P3B Belanda memuat setidaknya sebagai berikut<sup>82</sup>:

1. Persyaratan pengajuan arbitrase, yaitu apabila penyelesaian sengketa melalui MAP tidak dapat menghasilkan sebuah keputusan;
2. Persetujuan WP secara tertulis bahwa keputusan arbitrase mengikat kedua pihak yang melaksanakannya;
3. Waktu pengajuan arbitrase.

---

<sup>81</sup> Erik Velthuisen, *Settlement of Disputes in Dutch Tax Treaty Law in Settlement of Disputes in Tax Treaty Law*, (London: Kluwer Law International, 2002), hal 173.

<sup>82</sup> *Ibid.*,

Prosedur arbitrase dalam P3B Belanda sebagai berikut:

1. *Competent authorities* membuat *arbitration board* dengan prosedur sebagai berikut:
  - a) *Arbitration board* tidak kurang dari tiga anggota arbiter. Masing-masing *competent authorities* menunjuk satu orang arbiter dan dari masing-masing arbiter tersebut berunding untuk menentukan satu arbiter yang akan menjadi ketua arbiter;
  - b) Satu arbiter yang dipiliha terakhir tidak boleh berasal dari dua negara yang bersengketa harus dari pihak netral atau boleh dipilih dari OECD;
  - c) Masing anggota arbitrase setuju untuk merahasiakan semua subyek yang berhubungan dengan diskusi arbitrase tersebut.
2. *Competent authorities* dapat menyetujui dan menginstruksikan *arbitration board* sehubungan dengan prosedur, penunjukkan ketua arbiter, prosedur untuk mendapatkan keputusan arbitrase, dan pembentukan batas waktu penyelesaian arbitrase.
3. WP diberikan kesempatan untuk mempresentasikan pandangan mengenai sengketa *transfer pricing* yang terjadi pada *arbitration board*.
4. Keputusan yang dihasilkan *arbitration board* mengikat kedua belah pihak.
5. Biaya yang harus ditanggung dalam pelaksanaan arbitrase adalah sebagai berikut:
  - a) Tiap negara harus menanggung biaya atas arbiter yang ditunjuk;
  - b) Sedangkan untuk biaya arbiter yang ditunjuk bersama ditanggung secara bersama oleh kedua negara yang bersengketa;

- c) WP dapat dibebankan biaya sebagai syarat untuk melaksanakan arbitrase.
6. *Competent authorities* dapat memodifikasi prosedur pelaksanaan arbitrase, namun pihak-pihak yang melaksanakan arbitrase tetap terikat dengan peraturan arbitrase tersebut.

## 2.2.8 Perjanjian Investasi Bilateral (*Bilateral Investment Treaty*)

### 2.2.8.1 Tujuan Perjanjian Investasi Bilateral

Pada awalnya *Bilateral Investment Treaties* (BITs) dikenal sebagai perjanjian Friendship, Commerce and Navigation atau FCN. Perjanjian BITs ini merupakan rancangan yang dibuat oleh OECD pada tahun 1967<sup>83</sup>. Tujuan dibentuknya BIT adalah untuk promosi dan proteksi. Promosi, merupakan upaya kedua Negara untuk meningkatkan kegiatan investasi melalui tukar menukar investasi, sedangkan proteksi dimaksudkan untuk menjamin investor asing dari tindakan diskriminatif. Perundingan Investasi bilateral semakin banyak dilakukan oleh Negara-negara dalam beberapa waktu tahun terakhir. Kecenderungan ini tidak terlepas dari kenyataan bahwa perundingan investasi di forum multilateral mengalami kebuntuan. Perjanjian BITs di bidang investasi antar Negara telah berkembang dalam dekade-dekade terakhir dan bahkan telah menjadi salah satu perjanjian internasional yang penting.<sup>84</sup>

Investasi asing memiliki peranan yang sangat penting baik di Negara maju maupun di Negara berkembang. Pembangunan Negara bergantung pada sektor swasta dan sektor investasi publik, untuk membangun publik investment tersebut diperlukan dana yang besar yang harus diperoleh melalui *National Revenue*. *National Revenue* biasanya diperoleh dari sektor pajak dan cukai yang masih relatif kecil, sehingga

<sup>83</sup> Diunduh dari [http://www.unctadxi.org/templates/docsearch\\_779.aspx](http://www.unctadxi.org/templates/docsearch_779.aspx) tanggal 1 Juni 2011

<sup>84</sup> Muchammad Zaidun, *Kedudukan Bilateral Investment Treatis (BITs) dalam Perkembangan Hukum Investasi di Indonesia*, (Airlangga University Publisher, 2009) hal 3

masih memerlukan bantuan modal dari sektor swasta khususnya luar negeri. Indonesia mempunyai dua faktor untuk menarik para investor, yaitu: (i) *soft factors*, terdiri atas peraturan, kepastian hukum, peraturan pajak, stabilitas, kebijakan ekonomi makro, kondisi perbankan, dan faktor lainnya. (ii) *hard factors*, yaitu infrastruktur, SDM, pendidikan, dan penguasaan teknologi.

### 2.2.8.2 Arbitrase dalam Perjanjian Investasi Bilateral

Disebutkan dalam Pasal 9 BIT *Sample*, bahwa jika terdapat persengketaan sehubungan dengan *investment* diantara kedua belah negara yang menandatangani perjanjian ini, maka dapat diajukan ke *International Arbitration* atau *conciliation*. Menurut Herksen dan Fraser, arbitrase internasional banyak digunakan dalam hal terjadi sengketa diantara pihak-pihak yang berbeda negara.<sup>85</sup> *United Nations* atau Persatuan Bangsa Bangsa (PBB) menganjurkan untuk menyelesaikan sengketa diantara pihak yang berbeda negara dengan cara arbitrase.<sup>86</sup>

Arbitrase memiliki peranan yang penting di dalam hukum publik internasional. Arbitrase internasional menjadi salah satu cara untuk menyelesaikan sengketa yang berhubungan dengan investasi asing, dimana terdapat sengketa antara investor asing dengan negara yang mendapatkan investasi. Investor asing tidak akan memilih untuk menyelesaikan sengketa (apabila ada) melalui badan arbitrase didalam *host country* karena dianggap memihak, memakan waktu yang lama, dan *judicial inexperience*.<sup>87</sup>

---

<sup>85</sup> Monique van Herksen dan Favid Fraser, *Op. Cit.*,

<sup>86</sup> Diunduh dari [http://www.unctadxi.org/templates/Page\\_1006.aspx](http://www.unctadxi.org/templates/Page_1006.aspx), pada tanggal 19 Juni 2011.

<sup>87</sup> *Ibid.*,

### 2.2.9 Kaitan antara Arbitrase dalam Perjanjian Investasi Bilateral, P3B, dan UU Domestik

Didalam sistem perundang-undangan dikenal adanya *hierarchie* (kewerdaan atau urutan). Ada peraturan perundang-undangan yang mempunyai tingkatan yang tinggi dan ada yang mempunyai tingkatan yang lebih rendah. Perundang-undangan suatu negara merupakan suatu sistem yang tidak menghendaki atau membenarkan atau membiarkan adanya pertentangan atau konflik di dalamnya. Peraturan perundang-undangan yang tingkatnya lebih rendah tidak boleh bertentangan yang lebih tinggi. Ini merupakan asas yang dikenal dengan *adagium* yang berbunyi *lex superior derogate legi inferiori*, yaitu peraturan perundang-undangan yang lebih tinggilah yang akan didahulukan.<sup>88</sup>

Konflik mungkin juga terjadi antara peraturan perundang-undangan yang sifatnya umum dengan yang sifatnya khusus sedang keduanya mengatur materi yang sama, apabila demikian maka peraturan yang khusus dapat mengalahkan peraturan yang bersifat umum atau dengan kata lain peraturan khususlah yang harus didahulukan: *lex specialis derogate legi generali*.<sup>89</sup> Asas perundang-undangan diatur tentang berlakunya suatu undang-undang<sup>90</sup>:

a) *Lex Specialis derogate Legi Generali*

Undang-undang yang bersifat khusus dapat mengesampingkan undang-undang yang bersifat umum, apabila undang-undang tersebut memiliki kedudukan yang sama. Khususan itu karena sifat hakekat dari masalah atau persoalannya sendiri atau karena kepentingan yang hendak diatur memiliki nilai intrisik yang khusus sehingga memerlukan pengaturan khusus.

---

<sup>88</sup>Sudikno Mertokusumo, *Mengenal Hukum (suatu pengantar)*, (Yogyakarta: Liberty Yogyakarta, 1991), hal 72.

<sup>89</sup>*Op. Cit.*, hal 74.

<sup>90</sup>Syarif Amiroedin dan Riduan Syahrani, *Rangkuman Intisari Ilmu Hukum*, (Bandung: Penerbit Citra Aditya Bakti, 1999),hal 103.

b) *Lex Posteriori derogate Lex Priori*

Undang-Undang yang berlaku baru dapat membatalkan undang-undang terdahulu sepanjang undang-undang tersebut mengatur hal yang sama.

Menurut Rohatgi, sebagaimana dikutip oleh Sepyarini, suatu P3B diberi kekuatan hukum pada hukum domestik dengan menggunakan dua doktrin yaitu<sup>91</sup>, “(i) *doctrine of incorporation* and (ii) *doctrine of transformation*”. *Doctrine of incorporation* berarti P3B secara langsung menjadi bagian dari hukum domestik tanpa memerlukan proses legislasi lebih lanjut. Sementara *doctrine of transformation* berarti untuk dapat menjadi bagian dari hukum domestik suatu P3B memerlukan proses legislasi domestik. Kedudukan P3B terhadap hukum pajak domestik suatu negara dapat dibagi menjadi dua, yaitu<sup>92</sup>:

- a. *Direct Effect* atau *Monistic Principle*, dimana kedudukan P3B berada diatas ketentuan domestik dan secara otomatis menjadi bagian dari ketentuan domestik tanpa memerlukan proses legislasi lebih lanjut.
- b. *Indirect Effect* atau *Dualistic Principle*, dimana kedudukan P3B menjadi *lex specialis* atas hukum pajak domestik. Kedudukan hukum P3B membutuhkan syarat legislasi khusus yang dapat berupa ratifikasi melalui parlemen.

P3B mengikat otoritas pajak dan wajib pajak kedua negara, ketika P3B tersebut diberikan kedudukan dalam ketentuan hukum domestik baik melalui proses *incorporation* maupun *transformation*. Ketika P3B sudah diratifikasi oleh suatu negara, maka negara tersebut harus memberitahukan kepada negara partner P3B. Apabila masing-masing negara telah meratifikasi P3B mereka, maka dapat dikatakan bahwa P3B tersebut dapat diterapkan. Apabila terdapat benturan pada aturan-aturan yang mengatur hal yang serupa baik diketentuan P3B maupun ketentuan domestik,

---

<sup>91</sup> Indah Dwi Sepyarini, *Penyelesaian Sengketa Pajak Melalui Mutual Agreement Procedure serta interaksinya dengan Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*, (Jakarta, 2010), hal 17.

<sup>92</sup> *Ibid.*,

maka ketentuan yang harus diberlakukan adalah ketentuan yang terdapat pada P3B, karena hal ini merupakan bentuk dampak kompromis dalam pembuatan P3B<sup>93</sup>.

Menurut Mertokusumo, perjanjian internasional atau *treaty* merupakan sumber hukum dalam arti formal, karena harus memenuhi persyaratan formal tertentu untuk dapat dinamakan perjanjian internasional. Lazimnya perjanjian internasional atau perjanjian antar negara memuat peraturan-peraturan hukum yang mengikat secara umum.<sup>94</sup> Lebih lanjut dijelaskan oleh Merkosumo, sesuai dengan Pasal 11 Undang Undang Dasar 1945 menyebutkan bahwa Presiden dengan persetujuan Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) menyatakan perang, membuat perdamaian, dan perjanjian dengan negara lain. Dalam perjanjian setidaknya memuat tiga hal, yaitu<sup>95</sup>:

1. Adanya kesepakatan diantara kedua belah pihak. Hal ini dinamakan *essentialia*;
2. Adanya yang diperjanjikan secara khusus, misalnya pada perjanjian jual beli adanya jaminan barang apabila barang yang dibeli tersebut ternyata rusak. Hal ini dinamakan *naturalia*;
3. Adanya unsur yang harus dimuat atau disebut secara tegas dalam perjanjian yang dinamakan *accidentalia*.

Azas hukum perjanjian adalah kedua belah pihak terikat oleh kesepakatan dalam perjanjian yang mereka buat. Perjanjian yang dibuat secara sah mengikat kedua belah pihak seperti undang-undang (Pasal 1338 BW). Ini berarti perjanjian ini berlaku selayaknya undang-undang bagi pihak yang menyelenggarakannya. Azas kekuatan yang mengikat ini dinamakan *pacta sunt servanda sunt*.<sup>96</sup>

---

<sup>93</sup> Mansury, *Panduan Lengkap Tax Treaties Indonesia Jilid 1 Beberapa Konsep Penting Sehubungan dengan Tax Treaties dan Persandingan Model OECD dengan Model PBB*, (Jakarta: YP4, 2004), hal 9.

<sup>94</sup> Sudikno Mertokusumo, *Op. Cit.*, hal 90.

<sup>95</sup> *Ibid.*, hal 99

<sup>96</sup> *Ibid.*, hal 99

Sehubungan dengan hal yang telah dijelaskan diatas, dikaitkan dengan kedudukan P3B, BIT, dan undang-undang domestik, maka perjanjian yang mengikat diantara dua negara kedudukannya lebih tinggi daripada kedudukan undang-undang domestik. Hal ini sesuai dengan azas dari hirarki perundang-undangan yaitu *lex superior derogate legi inferiori*. Selain itu ketentuan yang terdapat didalam P3B dan BIT bersifat khusus oleh karena itu sesuai dengan *adagium Lex Specialis derogate Legi Generali*, Undang-undang yang bersifat khusus dapat mengesampingkan undang-undang yang bersifat umum.

UU No. 30/1999 tentang arbitrase dan alternatif penyelesaian sengketa mengatur bahwa pengadilan tidak berwenang mengadili sengketa yang telah terikat dengan perjanjian arbitrase. Apabila para pihak sudah membuat perjanjian bahwa setiap sengketa akan diselesaikan melalui arbitrase, maka sengketa itu tidak bisa diajukan ke pengadilan. Pengadilan harus menolak dan menyatakan tidak berwenang mengadili. Begitu pula sebaliknya, arbitrase tidak berwenang mengadili sengketa yang tidak mempunyai perjanjian arbitrase.<sup>97</sup> Lebih lanjut disebutkan dalam Pasal 11 ayat (1) UU No 30/1999 menjelaskan bahwa adanya suatu perjanjian arbitrase tertulis meniadakan hak para pihak untuk mengajukan penyelesaian sengketa atau beda pendapat yang termuat dalam perjanjiannya ke Pengadilan Negeri.

#### **2.2.10 Proses Pembentukan, Saat Pemberlakukan Ketentuan-Ketentuan, dan Saat Penghentian Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda**

Dalam pembuatan P3B terdapat beberapa tahapan yang harus dilakukan agar perjanjian tersebut dapat berlaku. Tahapan-tahapan tersebut antara lain sebagai berikut<sup>98</sup>:

---

<sup>97</sup> Diunduh dari <http://hukumonline.com/2011/03/14/pengaturan-arbitrase-dalam-uu-no-30-tahun-1999-perbandingan-dengan-peraturan-bapmi-dan-icsid/>, pada tanggal 20 Juni 2011.

<sup>98</sup> Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*, (Jakarta: PT Dimensi Internasional Tax, 2010), hal 239.

1. Tahap Komunikasi Awal (*Initial Contact*)

Komunikasi awal dilakukan oleh pemerintah kedua negara yang ingin mengadakan perjanjian, dalam hal ini biasanya dilakukan oleh Menteri Keuangan melalui Menteri Luar Negeri. Hal-hal yang harus dipersiapkan terlebih dahulu adalah sebagai berikut:

- a. Prioritas mana yang akan dibahas;
- b. Penentuan tanggal dan lokasi untuk negosiasi;
- c. Bahasa yang akan digunakan saat negosiasi dan kemungkinan diperlukannya penerjemah atau tidak;
- d. Pertukaran dokumen (draft model perjanjian) sebelum dimulainya negosiasi;
- e. Penetapan anggota delegasi yang akan mewakili dalam proses negosiasi P3B.

2. Tahap Negosiasi (*Negotiating*)

Delegasi dari masing-masing negara melakukan diskusi untuk merumuskan perjanjian. Umumnya diskusi ini dilakukan beberapa kali dan tempatnya saling bergantian diantara kedua negara yang mengadakan perjanjian.

3. Tahap Pamarafan (*Initialling*)

Setelah draft perjanjian tersebut disetujui oleh masing-masing delegasi, maka persetujuan tersebut diparaf dan dikirim ke masing-masing negara untuk dimintai persetujuan oleh pihak yang berkompeten yang biasanya dilakukan oleh Menteri Keuangan.

4. Tahap Penandatanganan (*Signature*)

Setelah P3B diterima oleh masing-masing negara dan jika disetujui maka ditandatangani secara formal oleh pihak yang berkompeten di masing-masing negara yang biasanya dilakukan oleh Menteri Keuangan. Tanggal penandatanganan ini menunjukkan "*date of conclusion*".

5. Tahap Pengesahan (*Ratification*)

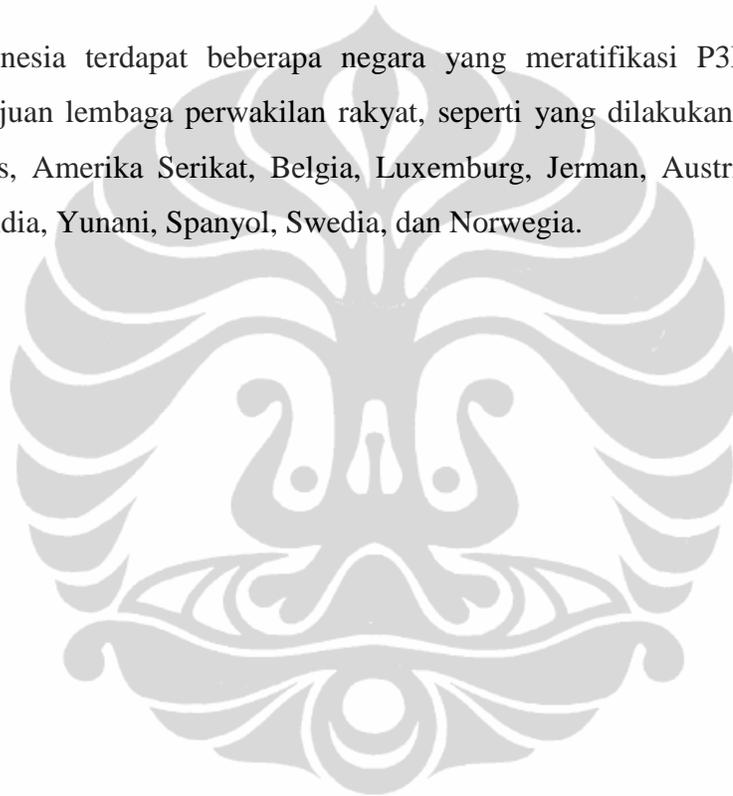
Proses ratifikasi atau pengesahan merupakan proses tahapan yang penting dalam proses P3B. Proses ratifikasi dilakukan atas dasar ketentuan hukum perjanjian internasional di masing-masing negara yang mengadakan perjanjian. Di banyak

negara proses ratifikasi P3B harus melalui DPR. Ketika P3B sudah diratifikasi oleh suatu negara maka harus diberitahukan kepada negara mitranya.

6. Tahap Pemberlakuan (*Entry into force*)

Suatu P3B dikatakan berlaku yaitu pada saat P3B menjadi kewajiban formal yang mengikat masing-masing negara untuk melaksanakannya. Saat berlakunya P3B selalu dinyatakan secara eksplisit dalam P3B.

Selain di Indonesia terdapat beberapa negara yang meratifikasi P3B dilakukan melalui persetujuan lembaga perwakilan rakyat, seperti yang dilakukan oleh negara Kanada, Inggris, Amerika Serikat, Belgia, Luxemburg, Jerman, Austria, Meksiko, Belanda, Finlandia, Yunani, Spanyol, Swedia, dan Norwegia.



## BAB III

### METODE PENELITIAN

#### 3.1 PENDEKATAN PENELITIAN

Dalam penyusunan tesis ini, penulis menggunakan pendekatan kualitatif yang menurut Creswell dalam bukunya yang berjudul *Research Designs: Quantitative dan Qualitative Approach untuk* memahami suatu situasi, kegiatan, peran, kelompok atau interaksi sosial<sup>99</sup>. Penelitian kualitatif tidak bertujuan mengkonfirmasi realitas seperti dalam uji hipotesis, tetapi justru menampakkan (atau membangun) realitas yang sebelumnya tacit, implisit, tersembunyi menjadi nyata, eksplisit, nampak.<sup>100</sup> Pemilihan pendekatan ini didasarkan kepada masalah yang diteliti, yaitu berkaitan dengan kebijakan perpajakan untuk masalah tertentu yang bersifat khusus.

Ini berarti bahwa karakteristik dari masalah penelitian kualitatif adalah konsepnya yang tidak matang karena kurangnya teori dan penelitian terdahulu, pandangan bahwa teori yang sudah ada mungkin tidak tepat, tidak memadai, tidak benar atau bias/rancu, adanya kebutuhan untuk mendalami dan menjelaskan fenomena yang ada dan mengembangkan teori atau hakekat fenomenanya mungkin tidak cocok dengan ukuran-ukuran kuantitatif.

Pendekatan penelitian yang digunakan, berdasarkan pengertian menurut Creswell, adalah untuk memahami dan menginterpretasi suatu situasi mengenai arbitrase sebagai alternatif penyelesaian sengketa *transfer pricing*. Hal ini sesuai dengan Penelitian yang akan dilakukan oleh penulis, karena penulis ingin memahami atau menginterpretasi suatu situasi sosial atau fenomena sosial sengketa pajak atas *transfer pricing*.

---

<sup>99</sup>John W. Creswell, *Research Designs: Quantitative dan Qualitative Approaches* (New Delhi: Sage Publication, 1994), hal. 161.

<sup>100</sup>*Ibid.*, hal 7.

### 3.2 JENIS PENELITIAN

Berdasarkan tujuan penelitian, penelitian ini adalah penelitian deskriptif. Moleong menyatakan bahwa penelitian deskriptif adalah pengumpulan data berupa kata-kata, gambar, dan bukan angka-angka. Selain itu, semua yang dikumpulkan berkemungkinan menjadi kunci terhadap apa yang sudah diteliti.<sup>101</sup> Mengacu kepada uraian mengenai penelitian deskriptif oleh Moleong, di dalam penelitian deskriptif, bisa saja terdapat data berupa angka-angka namun angka-angka di dalam penelitian deskriptif tidak diolah dengan metode statistik melainkan hanya menunjukkan suatu keadaan atau fenomena sosial saja atau dapat berupa perhitungan-perhitungan non-satistik.

Dalam penelitian deskriptif, data disajikan apa adanya seperti yang diperoleh sesuai dengan keadaan di lapangan. Penelitian yang bersifat deskriptif dapat digunakan seandainya telah terdapat informasi mengenai suatu permasalahan atau suatu keadaan akan tetapi informasi tersebut belum cukup terperinci, maka peneliti mengadakan penelitian untuk memperinci informasi yang tersedia.<sup>102</sup> Sifat deskriptif pada penelitian ini terlihat melalui penjabaran mengenai pentingnya arbitrase dalam penyelesaian sengketa *transfer pricing* dan juga untuk menjabarkan apakah upaya hukum domestik dapat dilakukan bersamaan dengan upaya hukum arbitrase. Penjabaran tersebut dilakukan berdasarkan informasi yang diperoleh peneliti secara umum yang kemudian oleh peneliti akan digambarkan secara lebih terperinci.

Peneliti dapat bebas memilih permasalahan penelitian berdasarkan minat dan pengetahuan yang dimiliki peneliti. Penelitian juga dilakukan berdasarkan norma dari metode ilmiah yang bebas dari kepentingan pihak lain selain kepentingan akademis. Penelitian ini bertujuan untuk dapat memberikan kontribusi mengenai pengetahuan dan teori mengenai alternatif penyelesaian sengketa *transfer pricing* melalui arbitrase,

---

<sup>101</sup> Lexy J. Moleong, *Metode Penelitian Kualitatif* (Bandung: Remaja Rosdakarya, 2004), hal. 7.

<sup>102</sup> Manasse Manalo, *Metode Penelitian Sosial*, (Jakarta: Karunika, 1986), hal. 23.

oleh karena itu, berdasarkan karakteristik di atas, maka penelitian ini jika dilihat dari manfaatnya termasuk penelitian murni.

### 3.3 METODE DAN STRATEGI PENELITIAN

Dalam melakukan penelitian untuk pembuatan tesis ini, peneliti mengumpulkan data-data dan fakta-fakta yang relevan dengan masalah yang dibahas. Tetapi sebelumnya peneliti harus menentukan *site* yang tepat. Site atau lokasi dari penelitian ini terdapat pada perusahaan konsultan pajak yang mempunyai pengalaman dan informasi yang jelas mengenai penyelesaian permasalahan *transfer pricing*, serta departemen pemeriksaan khusus di DJP, dan Wajib Pajak yang mengetahui mengenai prosedur yang harus dilakukan apabila terdapat perselisihan dalam penyelesaian permasalahan *transfer pricing*.

Peneliti menggunakan dua jenis teknik pengumpulan data yaitu penelitian lapangan (*field research*) dan penelitian literatur (*library research*). Studi lapangan merupakan penelitian dimana peneliti turun langsung ke lapangan. Hal ini sesuai dengan pendapat dari Neuman<sup>103</sup>. Dalam melakukan studi lapangan keterlibatan peneliti sebagai peneliti dengan pengamatan berstruktur, yaitu peneliti telah merencanakan secara sistematis sehingga isi pengamatan lebih sempit dan terarah, menurut Bailey.<sup>104</sup>

Penelitian lapangan merupakan teknik pengumpulan data melalui wawancara mendalam secara langsung dengan informan. Informan yang dimaksud haruslah terkait secara langsung terhadap permasalahan yang diangkat pada penelitian ini.

---

<sup>103</sup> William Lawrence Neuman, *Social Research Methods: Qualitative and Quantitative Approaches*, (USA: Allyn & Bacon), 2003, hal. 368.

<sup>104</sup> Kenneth D. Bailey, *Methods of Social Research*, New York: The Free Press, 1994), hal. 243

### 3.4 TEKNIK PENGOLAHAN DAN ANALISA DATA

Berkaitan dengan pengolahan data, Irawan memberi penjelasan beberapa langkah praktis yang dapat dilakukan pada waktu melakukan analisis data penelitian kualitatif:

- Pengumpulan data mentah, yang dilakukan melalui wawancara, kajian pustaka
- Transkrip data, yaitu mengubah catatan ke bentuk tertulis
- Kategorisasi data, menyederhanakan data dengan cara mengikat konsep-konsep (kata-kata) kunci dalam satu besaran
- Triangulasi, melakukan check dan recheck antara satu sumber dengan sumber data lainnya
- Penyimpulan akhir, yaitu proses akhir dari keseluruhan langkah. Kesimpulan akhir diambil ketika data sudah jenuh (saturated) dan setiap penambahan data baru hanya berarti tumpang tindih (redundant).<sup>105</sup>

Secara umum, data analisis berarti suatu pencarian bentuk-bentuk data perilaku yang berulang, objek-objek atau suatu bentuk ilmu pengetahuan. Sekali bentuk tersebut dapat diidentifikasi, bentuk tersebut dapat diinterpretasikan dalam istilah mengenai teori sosial atau kejadian masa lalu atau bentuk sosial kepada interpretasi yang lebih umum dari makna tersebut.

### 3.5 NARASUMBER

Informan dalam penelitian kualitatif ditentukan untuk mendapatkan gambaran dan pemahaman yang baik mengenai permasalahan dalam penelitian ini. Untuk menentukan informan yang akan diwawancarai, peneliti menetapkan suatu kriteria yang mengacu pada empat kriteria yang ditetapkan Neuman, yaitu:

*”The ideal informants have four characteristic:*

*(1). The informant is totally familiar with the culture*

---

<sup>105</sup> Prasetya Irawan, opcit, hal 76-80

- (2). *The individual is currently involved in the field*  
 (3). *The person can spend time with the researcher*  
 (4). *Non-analytic individuals.*<sup>106</sup>

Informan yang dipilih harus memiliki informasi yang cukup memadai mengenai gejala atau fenomena yang terkait dengan permasalahan yang akan diteliti sehingga peneliti dapat memahami gejala atau fenomena yang terjadi yang berkaitan dengan permasalahan penelitian<sup>107</sup>.

Dalam melakukan wawancara, peneliti akan mengajukan pertanyaan kepada informan dan melakukan perekaman yang nantinya akan diolah menjadi data tertulis sehingga nantinya peneliti dapat melakukan analisis. Dalam melakukan wawancara, peneliti menetapkan informan yang akan diwawancarai yang terdiri dari:

- 1) Konsultan Pajak, yaitu Bapak Jul Saventa Tarigan dari PB Taxand, untuk mengetahui dan memahami bagaimana proses pengajuan APA dan MAP di Indonesia beserta implikasinya, serta untuk mengetahui bagaimana apabila prosedur pengajuan upaya hukum Arbitrase diberlakukan di Indonesia.
- 2) Pihak Direktorat Jenderal Pajak, yaitu Bapak Achmad Amin dari bagian unit *transfer pricing*, dalam hal ini penulis akan menanyakan masalah pemeriksaan dan peraturan pelaksanaannya, khususnya yang berhubungan dengan alternatif penyelesaian permasalahan *transfer pricing*.
- 3) Akademisi, yaitu Bapak Danny Septriadi yang merupakan pengajar dan peneliti di Universitas Indonesia, dalam hal ini penulis akan menanyakan masalah prosedur pengajuan upaya hukum selain APA dan MAP. Selain itu penulis juga akan menanyakan mengenai bagaimana apabila Arbitrase diberlakukan dan diimplementasikan di Indonesia.
- 4) Wajib Pajak, yaitu Bapak Nanang Suroso yang merupakan manajer pajak di perusahaan multinasional, dalam hal ini penulis ingin mengetahui sejauh

<sup>106</sup> William Lawrence Neuman, *Op.cit.*, hal. 395.

<sup>107</sup> John W. Creswell, *Educational Research: Planning, Conducting and Evaluating a Qualitative and Quantitative Study* (New Jersey: Prentice Hall, 2002), hal 230.

mana Wajib Pajak memahami upaya hukum yang sudah ada di Indonesia untuk menyelesaikan permasalahan *transfer pricing*.

Selain mengumpulkan data dari wawancara mendalam, peneliti juga memperoleh data sekunder yang bersumber dari literatur, dokumen peraturan perpajakan dan dokumen lainnya. Penggunaan literatur untuk dijadikan data sekunder dalam penelitian. Sumber yang berasal dari literatur yang terkait dengan pembuatan suatu dokumentasi *transfer pricing* akan dikaji guna mendapatkan pemahaman secara teoritis.

### **3.6 PROSES PENELITIAN/INFORMASI**

Proses penelitian ini dimulai dengan perumusan masalah dan menentukan metodologi yang akan dilakukan. Penelitian dilanjutkan dengan mempersiapkan kajian literatur yang sesuai dengan perumusan masalah yang ada. Penelitian lapangan melalui wawancara dilakukan dengan mempersiapkan terlebih dahulu sebelumnya pedoman wawancara yang mendalam. Hasil dari kajian literatur dan wawancara yang didapatkan akan dianalisis untuk menyusun simpulan dan saran.

### **3.7 BATASAN PENELITIAN**

Dalam melakukan penelitian ini, peneliti terbatas mengenai peraturan yang membahas upaya hukum arbitrase sebagai alternatif penyelesaian *transfer pricing*. Keterbatasan dalam penelitian ini adalah peneliti terbatas meneliti mengenai proses kebijakan dalam menyeleraskan *guidance* dari OECD dengan ketentuan perpajakan domestik.

## **BAB IV**

### **KETENTUAN PENYELESAIAN SENGKETA *TRANSFER PRICING* DAN ANALISIS ARBITRASE SEBAGAI ALTERNATIF PENYELESAIAN SENGKETA *TRANSFER PRICING***

#### **4.1 KETENTUAN PENYELESAIAN SENGKETA *TRANSFER PRICING***

Setiap negara mempunyai hak untuk menentukan peraturan perpajakan sesuai dengan konstitusi masing-masing. Ketentuan mengenai hak pemajakan dan juga ketentuan mengenai penyelesaian sengketa diatur dalam undang-undang domestik, maupun dalam perjanjian internasional seperti P3B dan BIT, apabila dalam pelaksanaannya terjadi ketidaksesuaian dengan peraturan yang berlaku.

##### **4.1.1 Penyelesaian Sengketa Berdasarkan UU Domestik**

###### **4.1.1.1 Keberatan dan Banding**

Surat Pemberitahuan (SPT) WP yang telah dilaporkan dapat dilakukan pemeriksaan pajak berdasarkan Pasal 13 UU KUP No 28/2007. Apabila WP tidak setuju dengan hasil pemeriksaan pajak, maka WP dapat mengajukan keberatan atas Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB), Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan (SKPKBT), Surat Ketetapan Pajak Nihil (SKPN), Surat Ketetapan Pajak Lebih Bayar (SKPLB), dan Pemotongan atau pemungutan pajak oleh pihak ketiga berdasarkan ketentuan peraturan perundang-undangan, sesuai dengan Pasal 25 UU KUP No 28/2007. Surat keberatan harus diajukan dalam jangka waktu tiga bulan sejak tanggal dikirim SKP atau sejak tanggal pemotongan. Selain itu surat keberatan harus ditulis dalam bahasa Indonesia, dengan mengemukakan jumlah pajak yang terhutang, jumlah pajak yang dipotong atau dipungut, atau jumlah rugi menurut perhitungan WP disertai dengan alasan yang menjadi dasar perhitungan.

**Universitas Indonesia**

Pasal 27 UU KUP No 28/2010 menyebutkan bahwa apabila WP masih tidak setuju dengan hasil putusan keberatan, maka WP dapat mengajukan permohonan banding kepada badan peradilan pajak. Syarat pengajuan banding diatur didalam Pasal 35 UU PP No 14/2002, yaitu: (i) diajukan dalam bahasa Indonesia, (ii) diajukan dalam jangka waktu tiga bulan sejak tanggal diterima keputusan yang disbanding, dan (iii) satu keputusan diajukan untuk satu surat banding, selain itu (iv) banding diajukan dengan disertai alasan-alasan yang jelas dan dicantumkan tanggal diterima surat keputusan yang dibanding.

#### **4.1.1.2 Kesepakatan Harga Transfer (APA)**

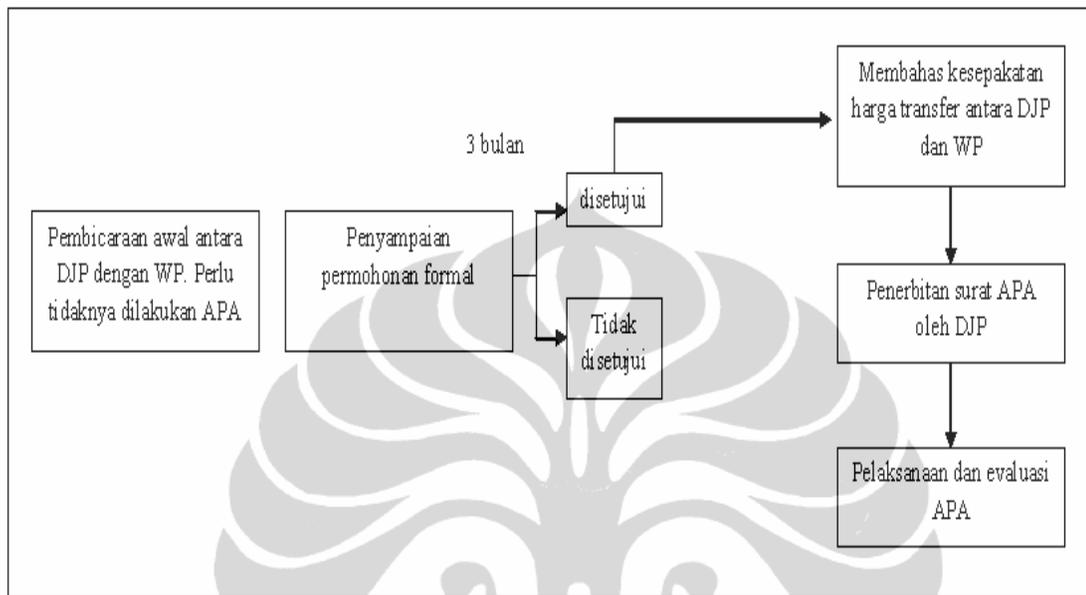
Dasar hukum dalam mengajukan APA dalam UU Domestik terdapat di dalam Pasal 18 ayat (3)a, dijelaskan didalam Pasal 18 ayat (3) a tersebut sebagai berikut:

*“Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan perjanjian dengan WP dan bekerja sama dengan pihak otoritas pajak Negara lain untuk menentukan harga transaksi antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa sebagaimana dimaksud dalam pasal ayat (4), yang berlaku selama suatu periode tertentu dan mengawasi pelaksanaannya serta melakukan renegotiasi setelah periode tertentu tersebut berakhir”*

Peraturan pelaksanaan dari Pasal 18 ayat (3)a ini adalah Per 69/2010 yang baru saja diterbitkan pada tahun 2010. Dalam peraturan ini dijelaskan mengenai prosedur dan tata cara mengajukan APA ke DJP. Prosedur tersebut dapat digambarkan dalam skema mekanisme APA sesuai dengan Per 69/2010 sebagai berikut:

Gambar IV.1

## Skema Mekanisme APA Berdasarkan Per 69/2010



(Sumber: Diolah peneliti)

Dari skema tersebut dapat dijelaskan bahwa, sebelum mengajukan permohonan secara formal, WP harus melakukan pembicaraan awal atau *prefilling meeting* apakah atas transaksi yang akan diajukan APA layak untuk diproses atau tidak. Setelah WP mendapat notifikasi bahwa kasusnya dapat diajukan APA, maka antara WP dan DJP membahas kesepakatan harga transfer. Kemudian setelah itu baru diterbitkan penerbitan APA oleh DJP. Setelah harga transfer disetujui maka, APA dapat dilaksanakan dan dilakukan evaluasi setiap tahunnya. Evaluasi tersebut dimaksudkan untuk mengetahui apakah APA yang dilakukan oleh WP *comply* dengan apa yang telah disepakati. Sejak diterbitkannya peraturan Per 69/2010 belum ada satupun WP yang mengajukan diri untuk melaksanakan APA.<sup>108</sup>

<sup>108</sup> Hasil interview dengan Achmad Amin, pada tanggal 25 Mei 2011

#### 4.1.1.3 Prosedur Persetujuan Bersama (MAP)

Ketentuan mengenai MAP didalam UU Domestik Indonesia diatur didalam Per 48/2010 mengenai Tata Cara Pelaksanaan Prosedur Persetujuan Bersama (*Mutual Agreement Procedure*) berdasarkan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B). Dalam peraturan tersebut dijelaskan bahwa MAP dilakukan dalam hal, yaitu:

1. Permintaan yang diajukan oleh WPDN Indonesia;
2. Permintaan yang diajukan oleh WNI yang telah menjadi WPDN negara mitra P3B sehubungan dengan ketentuan non diskriminasi dalam P3B;
3. Permintaan yang diajukan oleh negara mitra P3B; atau
4. Hal yang dianggap perlu oleh dan atas inisiatif DJP

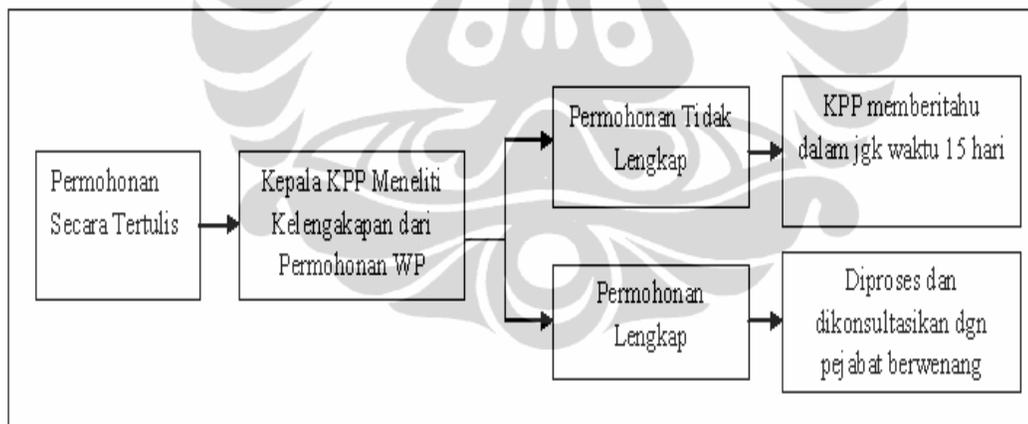
Lebih lanjut dijelaskan bahwa permintaan untuk melaksanakan MAP antara lain, dalam hal:

1. WPDN dikenakan pajak atau akan dikenakan pajak karena melakukan praktik *transfer pricing* sehubungan dengan adanya transaksi dengan WPDN negara mitra P3B yang mempunyai hubungan istimewa;
2. WPDN Indonesia menganggap bahwa tindakan negara mitra P3B mengakibatkan atau akan mengakibatkan pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan ketentuan P3B sehubungan dengan keberadaan atau penghasilan bentuk usaha tetap yang dimiliki oleh WPDN Indonesia di negara mitra P3B;
3. WPDN Indonesia menganggap bahwa tindakan negara mitra P3B mengakibatkan atau akan mengakibatkan pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan ketentuan P3B sehubungan dengan pemotongan pajak di negara mitra P3B; atau

4. WPDN Indonesia yang juga merupakan WPDN negara mitra P3B meminta pelaksanaan konsultasi dalam rangka MAP untuk menentukan status dirinya sebagai WPDN dari salah satu negara tersebut.

Dalam Pasal 6 Per 69/2010 dijelaskan bahwa, apabila WPDN Indonesia yang mengajukan permintaan MAP, namun belum menghasilkan persetujuan bersama dan WPDN Indonesia mengajukan permohonan keberatan kepada DJP atau permohonan banding kepada badan peradilan pajak, DJP menghentikan pelaksanaan MAP dan memberitahukan secara tertulis kepada WP, paling lama dalam jangka waktu 15 belas hari kalender sejak diketahui WP yang bersangkutan mengajukan permohonan keberatan kepada DJP atau permohonan banding kepada badan peradilan pajak. Berikut merupakan mekanisme untuk mengajukan MAP berdasarkan Per 48/2010:

**Gambar IV.2**  
**Proses Pengajuan MAP**



#### 4.1.2 Penyelesaian Sengketa Berdasarkan OECD Model

##### 4.1.2.1 Kesepakatan Harga Transfer (APA)

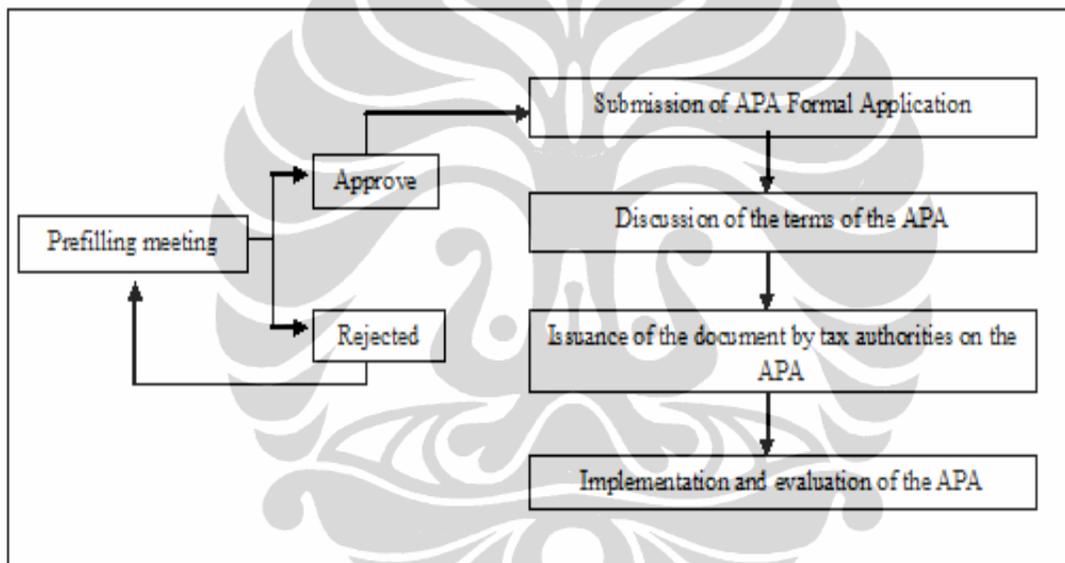
Didalam Pasal 25 ayat (3) OECD Model Tax Convention mengizinkan negara-negara untuk melakukan APA. Di dalam OECD *Guidelines*, APA

didefinisikan di paragraf 4.124 sebagai kesepakatan harga yang dibuat oleh WP dengan Kantor Pajak (*tax administrator*) untuk beberapa tahun yang telah ditentukan. APA diajukan oleh WP dan dibutuhkan diskusi antara satu atau lebih dari pihak WP dan satu atau lebih pihak dari kantor pajak.

Skema mekanisme APA menurut OECD adalah sebagai berikut:

**Gambar IV.3**

**Skema Mekanisme APA Berdasarkan OECD Model**



(Sumber: International Tax Alert Ernst and Young, 2010)

Tahap-tahapan APA dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. *Prefilling meeting* dilakukan untuk mengetahui apakah APA yang diajukan oleh WP dibutuhkan dan untuk mengetahui apakah diperlukan untuk melibatkan *competent authorities* dari negara lain. Proses pengajuan awal APA dilakukan oleh WP kemudian diteliti oleh Kantor Pajak, apabila memenuhi persyaratan maka langsung ke tahap selanjutnya, namun apabila tidak maka WP dapat mengajukan kembali APA.

2. WP mengisi form APA dilengkapi dengan dokumen pendukung.
3. Mendiskusikan tentang APA, termasuk, namun tidak terbatas kepada cakupan APA, tahun yang *discover*, perusahaan pembanding, dan APA secara unilateral ataupun bilateral.
4. Kantor Pajak (*competent authorities*) menerbitkan hasil diskusi dengan WP dan melaksanakan APA sesuai dengan perjanjian yang telah disepakati.
5. Mengimplementasikan dan mengevaluasi hasil dari keputusan APA melalui laporan tahunan.

Tujuan APA adalah untuk memfasilitasi proses negosiasi untuk menyelesaikan masalah *transfer pricing* secara cepat dengan menggunakan tenaga dari kantor pajak dan WP secara efektif dan efisien, serta memberikan kepastian atas suatu transaksi harga transfer.<sup>109</sup>

#### 4.1.2.2 Prosedur Persetujuan Bersama (MAP)

MAP merupakan bentuk negosiasi antar Negara yang diwakili oleh pejabat yang berwenang dari masing-masing Negara yang memiliki sengketa *transfer pricing*. Tujuan dari MAP adalah untuk menyelesaikan sengketa pajak sehubungan dengan perbedaan interpretasi atas tax treaty. Ketentuan yang mengatur MAP terdapat dalam Pasal 25 OECD Model adalah sebagai berikut:

1. *Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Agreement, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a*

---

<sup>109</sup> Annex, Guidelines for Conducting Advance Pricing Arrangement, OECD *Transfer pricing Guidelines*

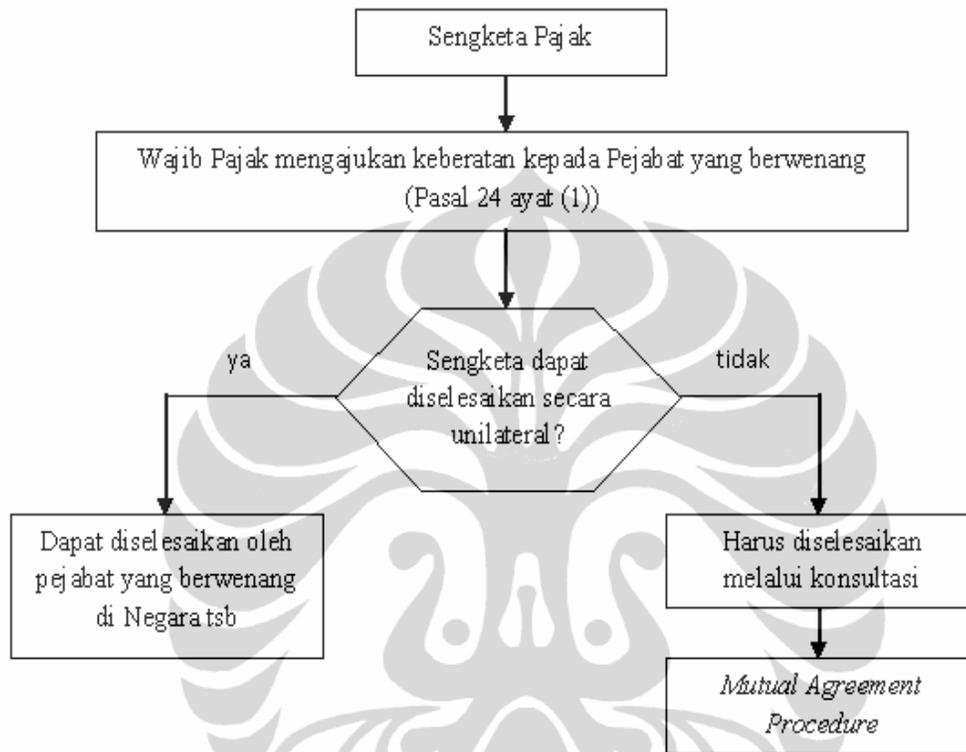
*resident or, if his case comes under paragraph 1 of article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provision of the convention.*

2. *The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other contracting state, with a view to avoidance of the taxation which is not in accordance with this convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the contracting states.*

Ketentuan pada ayat (1) mengatur prosedur untuk memecahkan masalah apabila seseorang atau badan menganggap bahwa tindakan salah satu atau kedua Negara pihak pada persetujuan mengakibatkan atau akan mengakibatkan pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan P3B . pada ayat (2) mengatur mengenai pejabat yang berwenang, apabila proses keberatan secara domestik tidak menemukan penyelesaian. Oleh karena itu untuk menyelesaikan masalah tersebut dilakukan melalui P3B. Berikut merupakan skema mekanisme penyelesaian sengketa pajak internasional sesuai ketentuan didalam OECD Model Convention Pasal 1 ayat (1) dan ayat (2).

Gambar IV.4

## Skema Mekanisme MAP



(Sumber: Ernst & Young, Vijay Iyer, 2000)

Pengajuan MAP dapat dilakukan jika orang atau badan mendapatkan perlakuan pajak yang tidak sesuai dengan ketentuan yang tercantum didalam P3B. Menurut Darussalam sebagaimana dikutip oleh Sepyarini, Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan (SPHP) yang didalamnya mengandung koreksi atas *transfer pricing* sudah dapat dijadikan dasar untuk mengajukan MAP.

Ketentuan pada ayat (1) memberikan hak kepada WP untuk mengajukan keberatan kepada pejabat yang berwenang dari Negara di mana seseorang tersebut menjadi penduduk tanpa melihat apakah yang

**Universitas Indonesia**

bersangkutan sudah menempuh upaya hukum sebagaimana diatur dalam UU domestik. Jika keberatan sudah diputuskan oleh pengadilan di negara domisili, WP tetap dapat menempuh proses MAP. Di beberapa negara, pejabat berwenang dapat mengambil keputusan yang tepat dengan keputusan dari pengadilan sebagai acuan. Di negara lainnya, pejabat yang berwenang terikat kepada keputusan pengadilan. Ketentuan yang terdapat pada ayat (2) mewajibkan adanya perunding diantara *competent authorities* kedua belah negara untuk bernegosiasi dalam rangka penyelesaian sengketa pajak melalui MAP. Jika dalam melakukan negosiasi tersebut tidak mendapatkan hasil sepakat dilakukannya *corresponding adjustment* diantara kedua negara, maka kedua pejabat yang berwenang harus mengambil langkah-langkah yang dapat memberikan keadilan kepada WP. Dalam ayat (2) ini juga menjelaskan bahwa, pelaksanaan hasil MAP akan mengabaikan ketentuan daluarsa penagihan pajak seperti yang diatur didalam aturan domestik. Oleh karena itu penentuan hasil MAP ini menjadi tidak ada batas waktunya.

Pada ayat (3) dijelaskan bahwa adanya kemungkinan pejabat yang berwenang dari kedua negara untuk memecahkan masalah penerapan persetujuan melalui MAP. Sedangkan ketentuan dalam ayat (4) menjelaskan bahwa pejabat yang berwenang dapat berkomunikasi secara langsung tanpa perlu jalur diplomasi.

#### 4.1.2.3 Arbitrase

Dalam OECD Model Pasal 25 ayat (5) disebutkan bahwa beberapa kasus yang tidak dapat diselesaikan secara domestik dan MAP, dapat diselesaikan melalui arbitrase. Dalam diskusi yang dilakukan oleh OECD terdapat keuntungan dari menjalankan arbitrase, jika kasus-kasus sengketa *transfer pricing* tidak dapat diselesaikan, yaitu bahwa penyelesaian sengketa dapat dilakukan dengan cepat. Berdasarkan *public comment* yang berjudul *Improving the Process for Resolving*

Universitas Indonesia

*International Tax Disputes* dilakukan oleh OECD bahwa arbitrase merupakan suplemen pelengkap dari kelemahan MAP.

Dalam laporan OECD tahun 1984 dijelaskan bahwa terdapat beberapa keuntungan dalam melakukan arbitrase dibandingkan dengan MAP, yaitu sebagai berikut:

1. Arbitrase melindungi WP dari ketidakpastian, kelambatan, dan mengurangi biaya yang panjang dalam proses MAP;
2. Arbitrase tidak membutuhkan untuk *comply* dengan *administrative rules* , sehingga keputusannya dapat cepat dilaksanakan;
3. WP diperbolehkan untuk berpartisipasi dalam proses arbitrase, menghadirkan saksi, dan meningkatkan keyakinan pada pembuat keputusan mengenai permasalahan yang dipersengketakan.

Pasal 25 ayat (5) dari OECD Model Convention adalah sebagai berikut:

1. *Under paragraph 1, a person has presented a case to the competent authority of a contracting state on the basis that the action of one or both of the contracting state have resulted for the person in taxation not in accordance with the provision of this convention, and;*
2. *The competent authorities are unable to reach an agreement to resolve that case pursuant to paragraph 2 within two years from the presentation of the case to the competent authority of the other contracting state, any unresolved issue arising from the case shall be submitted to arbitration if the person so request. These unresolved issue shall not, however, be submitted to arbitration if a decision on these issues has already been rendered by a court or administrative tribunal of either state. Unless a person directly affected by the case does not accept the mutual agreement that implements the arbitration decision, that decision shall be binding on both contracting states and shall*

*be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of these states. The competent authorities of the contracting states shall by mutual agreement settle the mode of application of this paragraph.*

Dalam Pasal tersebut dapat dijelaskan bahwa apabila seseorang atau badan telah mengajukan kasusnya kepada *competent authority* karena seseorang atau badan tersebut dikenakan pajak tidak sesuai dengan P3B yang berlaku. Dan jika *competent authorities* tidak mencapai kesepakatan dalam jangka waktu dua tahun sejak kasusnya diajukan kepada *competent authority*, maka *any unresolved* sengketa tersebut dapat diajukan arbitrase, jika kedua belah pihak yang bersengketa setuju. Sengketa pajak menjadi tidak dapat diajukan arbitrase, apabila atas sengketa tersebut sudah ada keputusan dari pengadilan dari salah satu pihak negara yang bersengketa. Kecuali apabila seseorang atau badan tidak menerima keputusan MAP dan ingin melanjutkan ke arbitrase, maka keputusan tersebut mengikat kedua negara dan harus diimplementasikan meskipun terdapat batasan waktunya.

Terdapat lima langkah untuk menyelesaikan sengketa *transfer pricing* berdasarkan Pasal 25 ayat (5) melalui arbitrase:

1. Permintaan dilakukan oleh WP;
2. Persetujuan mengenai *terms of reference*;
3. Penunjukan para arbiter;
4. Keputusan arbitrase;
5. MAP sebagai implementasi dari keputusan arbitrase.

Berikut merupakan prosedural aspek yang harus dilakukan dalam melakukan arbitrase<sup>110</sup>:

---

<sup>110</sup> Annex, Guidelines for Conducting Arbitration, OECD *Transfer pricing* Guidelines  
Universitas Indonesia

1. Permohonan melakukan arbitrase untuk menyelesaikan sengketa *transfer pricing*

Permohonan arbitrase dilakukan apabila kantor pajak (*competent authorities*) tidak mampu untuk menyelesaikan MAP dalam jangka waktu 2 tahun. Dan WP mempunyai hak untuk meminta kasusnya diselesaikan secara arbitrase. Permohonan tersebut harus dilaporkan dengan informasi yang cukup mengenai kasus yang akan disengketakan, yang mana seharusnya informasi tersebut sama dengan apa yang dibutuhkan dalam menyelesaikan MAP.

2. Membuat terminologi referensi

The terms of reference atau terminologi referensi menjadi dasar yuridiksi untuk proses arbitrase dan membantu untuk bahan pertimbangan dalam menyelesaikan proses arbitrase. Pihak dari kantor pajak (*competent authorities*) diharapkan membuat terminology referensi dalam jangka waktu 3 bulan sejak permohonan dilakukannya arbitrase.

3. Pemilihan arbiter

Setelah WP mengajukan permohonan untuk melakukan arbitrase, maka kantor pajak (*competent authorities*) mempunyai waktu 3 bulan untuk menunjuk atau memilih seorang arbiter. Diantara kedua Negara dapat menominasikan dan memilih seorang arbiter, sepanjang arbiter tersebut tidak terlibat dalam proses MAP. Namun, apabila salah satu pihak tidak dapat menunjuk seorang arbiter, maka OECD dapat memberikan wewenang kepada Direktur OECD (Administrasi dan Kebijakan Pajak) untuk membuat suatu criteria. Setelah criteria tersebut dibuat, maka arbiter yang telah terpilih tersebut wajib memilih satu arbiter untuk menjadi ketua arbiter. Namun, apabila tidak ada arbiter yang ditunjuk untuk menjadi ketua arbiter, maka Direktur OECD dapat mengisi posisi tersebut. Informasi yang disediakan kepada para arbiter harus dijaga kerahasiaannya oleh para pihak yang menyelenggarakan arbitrase.

#### 4. Partisipasi Wajib Pajak

WP memberikan kuasanya kepada arbiter untuk dapat menyelesaikan proses arbitrase. Namun WP apabila tidak setuju dengan keputusan arbitrase dapat menolak keputusan tersebut.

#### 5. Keputusan arbitrase

Para arbiter diharapkan dapat memberikan opini yang independen atas isu yang disengketakan. Selain itu, para arbiter juga harus memaparkan analisis dari sengketa *transfer pricing* tersebut dan menyelesaikannya dengan sebuah keputusan yang final.

#### 6. Jangka waktu

OECD menyebutkan bahwa jangka waktu untuk penyelesaian arbitrase adalah 6 bulan dari proses formal pertama kali dilakukan. Namun, apabila lewat dari 6 bulan, maka WP dapat memilih untuk memperpanjang periode proses penyelesaian sengketa melalui arbitrase atau dengan memilih arbiter lagi dan memulai proses arbitrase dari awal. Sehingga jangka waktu yang dibutuhkan dalam menyelesaikan sengketa *transfer pricing* melalui arbitrase adalah 18 bulan, yakni jangka waktu 6 bulan penyelesaian arbitrase, ditambah dengan berbagai macam *deadline* prosedur yang menyetujui terminologi referensi, dan pemilihan arbiter, dll.

#### 7. A “streamlined” process

Alternatif penyelesaian arbitrase yang dinamakan sebagai “*last best offer*” yakni arbitrase yang diselesaikan dalam jangka waktu yang relative cepat dengan hanya melibatkan satu arbiter.

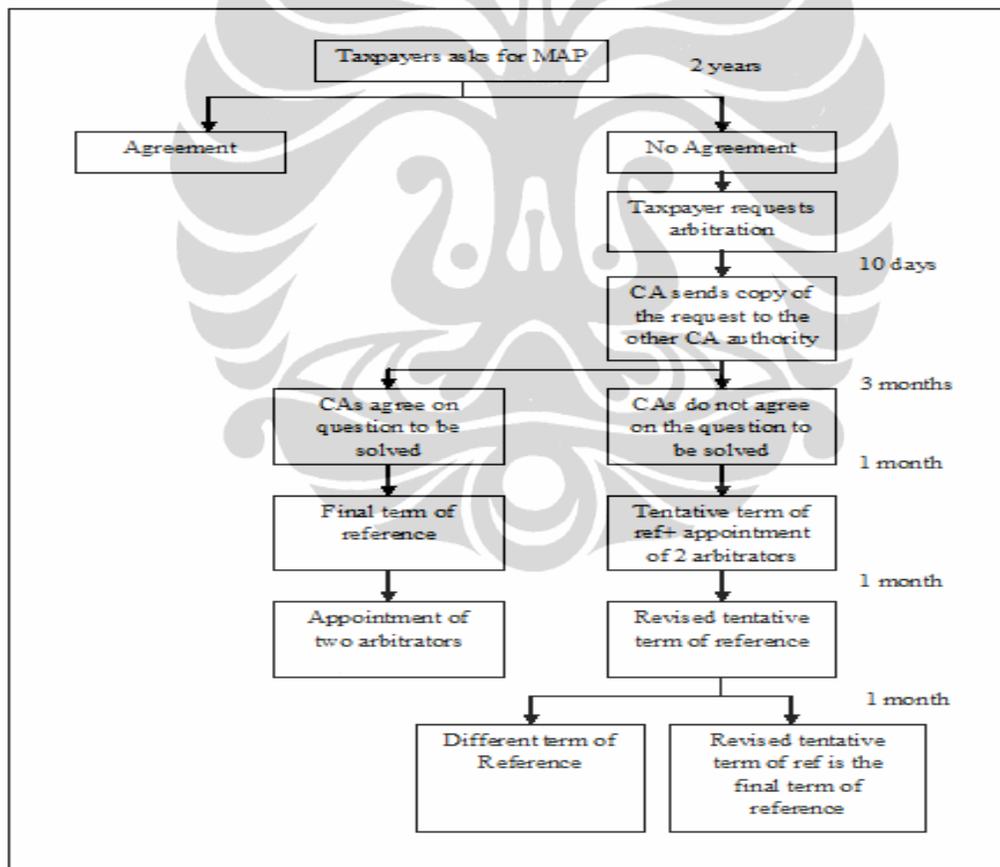
## 8. Implementasi keputusan arbitrase

Keputusan arbitrase sifatnya mengikat diantara kedua belah pihak yang mengajukan.

Berikut merupakan skema penyelesaian sengketa *transfer pricing* melalui arbitrase, dari *request* WP untuk MAP sampai dengan penunjukan *arbitrators*:

**Gambar IV.5**

### Skema Penyelesaian Sengketa Mulai dari MAP sampai dengan Penunjukan Arbitrer



(Sumber: Carlo Gabarino dan Marina Lambardo)

Berdasarkan OECD *Guidelines*, WP dapat memulai arbitrase jika dalam jangka waktu dua tahun, *competent authorities* tidak dapat menyelesaikan sengketa tersebut. Permohonan untuk mengajukan sengketa tersebut ke arbitrase, harus diajukan lewat surat dan dilampirkan dengan surat pernyataan diantara kedua belah pihak yang bersengketa. Dalam jangka waktu 10 hari *competent authority* yang menerima surat tersebut, harus mengirimkan *copy* dari surat permohonan dan lampiran surat pernyataan ke *competent authority* lawan pihak yang bersengketa. Tidak kurang dari 3 bulan setelah permintaan untuk mengajukan arbitrase diterima oleh kedua *competent authorities*, maka kedua *competent authorities* tersebut harus menyetujui mengenai *terms of reference* untuk menyelesaikan kasus dan berkomunikasi dengan WP. Term of reference adalah dokumen yang terdiri dari pertanyaan-pertanyaan yang akan diputuskan didalam panel arbitrase, bahasa dalam arbitrase dan *briefing schedule*. Jika *term of reference* tidak dikomunikasikan dalam jangka waktu 3 bulan setelah permohonan mengajukan arbitrase, yang telah diterima oleh kedua *competent authorities*, maka dalam jangka waktu 1 bulan, *competent authorities* dan WP berkomunikasi dengan *tentative term of reference*.

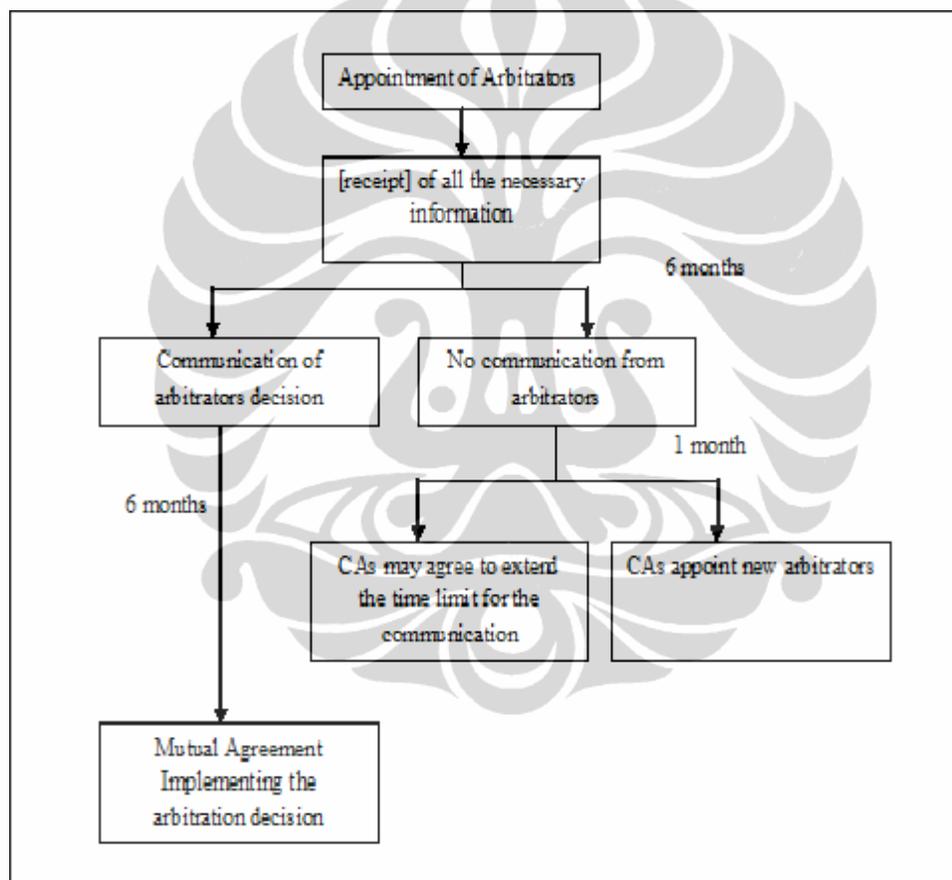
Dalam jangka waktu 3 bulan setelah term of reference diterima oleh WP (atau, jika dalam hal tentative term of reference, dalam jangka waktu 4 bulan setelah permohonan untuk mengajukan arbitrase diterima) *competent authorities*' harus menunjuk seorang arbiter. Dalam jangka waktu 2 bulan setelah penunjukan arbiter, para arbiter yang telah ditunjuk oleh masing-masing negara harus menunjuk arbiter yang ketiga sebagai ketua arbiter. *Tentative term of reference* akan dirubah oleh para arbiter dan dikomunikasikan dalam jangka waktu 1 bulan setelah penunjukan arbiter, ke *competent authorities* dan ke WP. Para arbiter wajib mengkomunikasikan keputusan dari sengketa yang diajukan arbitrase kepada *competent authorities* dan kepada WP dalam jangka waktu 6 bulan setelah ketua arbiter mengumumkan bahwa semua data telah diterima secara lengkap. Jika komunikasi tersebut tidak diumumkan sesuai dengan jangka waktunya, atau jika para arbiter tersebut gagal melakukan hal

tersebut, maka para arbiter harus menunjuk arbiter yang lain dalam jangka waktu 1 bulan dari berakhirnya periode.

Berikut merupakan skema dari penunjukan arbiter sampai dengan *final agreement*:

**Gambar IV.6**

**Skema Penunjukan Arbiter sampai dengan Final Agreement**



(Sumber: Carlo Gabarino dan Marina Lambardo)

Setelah para arbiter terpilih dan term of reference telah difinalisasi, proses arbitrase memasuki keputusan final. OECD membagi dua pendekatan untuk para arbiter dalam memberikan keputusan final, yaitu: pendekatan *independent opinion*,

dan pendekatan *the last best offer*. Dalam pendekatan *independent opinion*, keputusan yang diambil oleh para arbiter berdasarkan analisis alasan-alasan dari fakta-fakta yang dibuktikan didalam proses arbitrase dan dari *applicable legal resources*. Sedangkan, pendekatan *the last best offer*, masing-masing pihak diharuskan untuk *submit* penawaran terbaik mereka dan para arbiter diharapkan untuk memilih. Dalam jangka waktu 6 bulan dari komunikasi yang dilakukan, keputusan arbitrase harus diimplementasikan oleh *competent authorities* melalui MAP.

#### 4.1.3 Penyelesaian Sengketa Berdasarkan Perjanjian Investasi Bilateral (BIT)

*Bilateral Investment Treaty* (BIT) merupakan perjanjian diantara dua negara mengenai investasi. Tujuan dibuatnya BIT adalah untuk melindungi dan meningkatkan investasi diantara kedua belah negara. Dalam BIT disebutkan bahwa pajak merupakan bagian yang harus jelas dan pasti diungkapkan didalam BIT. Karena jika peraturan mengenai pajak tidak jelas, maka akan berdampak pada berkurangnya investor yang akan berinvestasi. Didalam Pasal 1 dalam BIT *Sample* disebutkan bahwa pengertian investasi adalah semua asset yang diinvestasikan oleh suatu negara kepada negara mitra perjanjian. Disebutkan lebih lanjut didalam Pasal 9 mengenai *settlement disputes* diantara kedua negara yang mengadakan perjanjian, sebagai berikut:

1. *Any legal dispute between one contracting party and a national of the other contracting party concerning an investment of the latter in the territory of the former shall, if possible, be settled amicably;*
2. *If such a dispute cannot be settled according to the provisions of paragraph 1 above within period of three months from the date either party requested amicable settlement, the dispute shall, at the request of the national concerned, be submitted either to the judicial procedures provided by the contracting party concerned or to international arbitration or conciliation;*

3. *Submission of a dispute to domestic judicial procedures under paragraph 2 above shall not in any way effect the right of the national concerned to submit the dispute to international arbitration or conciliation.*

Dari penjelasan tersebut diatas, dapat disimpulkan bahwa apabila salah satu negara merasa terintimidasi atau tidak *enjoy* dalam melakukan investasi sehingga menimbulkan persengketaan, maka dapat diajukan ke arbitrase internasional. Merasa terintimidasi atau terganggu dalam melakukan investasi, misalnya dengan peraturan pajak yang tidak jelas atau yang dapat merugikan investor, maka dengan perjanjian ini dapat diajukan arbitrase.

#### **4.1.4 Penyelesaian Sengketa Berdasarkan Undang-Undang Arbitrase No 30/1999**

Undang-undang arbitrase mengatur penyelesaian sengketa atau beda pendapat antar para pihak dalam suatu hubungan hukum tertentu yang telah mengadakan perjanjian arbitrase yang secara tegas menyatakan bahwa semua sengketa atau beda pendapat yang timbul atau yang mungkin timbul dari hubungan hukum tersebut akan diselesaikan dengan cara arbitrase atau melalui alternatif penyelesaian sengketa. Dijelaskan dalam Pasal 3 UU Arbitrase No 30/1999 bahwa Pengadilan Negeri tidak berwenang untuk mengadili sengketa para pihak yang telah terikat dalam perjanjian arbitrase.

Pasal 9 UU Arbitrase No 30/1999 disebutkan dalam hal para pihak memilih penyelesaian sengketa melalui arbitrase setelah sengketa terjadi, persetujuan mengenai hal tersebut harus dibuat dalam suatu perjanjian tertulis yang ditandatangani oleh para pihak. Sejalan dengan Pasal 3, disebutkan dalam Pasal 11 bahwa adanya suatu perjanjian arbitrase tertulis meniadakan hak para pihak untuk mengajukan penyelesaian sengketa atau beda pendapat yang termuat dalam perjanjiannya ke Pengadilan Negeri. Berdasarkan Pasal 60 UU Arbitrase No 30/1999

bahwa putusan arbitrase bersifat final dan mempunyai kekuatan hukum tetap dan mengikat para pihak.

#### **4.1.5 Proses Pembuatan Perjanjian Internasional**

Berdasarkan Pasal 11 Ayat (1) Undang-Undang No 24 Tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional, proses ratifikasi P3B tidak melalui persetujuan Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) tetapi cukup dilakukan dengan penerbitan Keputusan Presiden yang kemudian diberitahukan kepada DPR.<sup>111</sup> Pengesahan P3B yang tidak melalui persetujuan DPR, bertentangan dengan Pasal 11 Undang-Undang Dasar (UUD) 1945 yang menyatakan bahwa Presiden dengan persetujuan DPR menyatakan perang, membuat perdamaian dan perjanjian dengan negara lain. Menurut OECD Model, P3B berlaku untuk waktu yang tidak ditentukan sampai dihentikan oleh salah satu negara yang terikat atas P3B. OECD Model menyarankan agar ketika suatu negara yang terikat atas P3B ingin mengakhiri perjanjian tersebut, sebaiknya diberitahu kepada negara mitra P3B sekurang-kurangnya enam bulan sebelum berakhirnya suatu tahun pajak atau tahun kalender yang dilakukan melalui saluran diplomatik.

## **4.2 ANALISA ARBITRASE SEBAGAI ALTERNATIF PENYELESAIAN SENGKETA *TRANSFER PRICING***

### **4.2.1 Arbitrase Penting dilakukan untuk Penyelesaian Sengketa *Transfer pricing***

Meningkatnya pertumbuhan ekonomi, menimbulkan banyak perusahaan yang ingin melebarkan usahanya. Salah satunya adalah dengan membuat anak perusahaan

---

<sup>111</sup> Darussalam dan Danny Septriadi, *Membatasi untuk Mengenakan Pajak: Tinjauan Akademis Terhadap Kebijakan, Hukum, dan Administrasi Pajak di Indonesia*, (Jakarta: Grasindo Indonesia, 2005), hal 42.

atau cabang di negara lain. Pada praktiknya untuk mendapat keuntungan yang besar, banyak perusahaan membuat strategi bisnis yang lebih komprehensif. Misalnya dengan membuat anak perusahaan di negara lain yang mempunyai tarif pajak yang tinggi sebagai *cost center* sehingga perusahaan selalu merugi atau hanya mendapatkan keuntungan sedikit. Cara lainnya adalah dengan mentransfer beban kepada perusahaan afiliasi yang berada di negara yang bertarif pajak tinggi dan membuat profit pada perusahaan afiliasi di negara yang bertarif pajak rendah. Sehingga, secara global perusahaan grup akan mendapatkan keuntungan yang optimal.

Maraknya transaksi *transfer pricing* tersebut membuat banyak negara khawatir, karena penerimaan negara berkurang akibat praktik *transfer pricing*.<sup>112</sup> Oleh karena itu, petugas pajak mulai aktif untuk melakukan koreksi terhadap transaksi *transfer pricing* yang tidak sesuai dengan prinsip kewajaran (*arm's length principle*).<sup>113</sup>

#### 4.2.1.1 Penyelesaian Sengketa Pajak melalui Kesepakatan Harga Transfer (APA)

APA merupakan kesepakatan yang dibuat diantara WP dengan DJP atau negara mengenai transaksi yang berhubungan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa atau biasa disebut dengan unilateral APA, sedangkan bila perjanjian tersebut dilakukan oleh kedua negara maka disebut sebagai bilateral APA. Dengan melakukan APA maka WP dapat mencegah terjadinya sengketa pajak. Karena semua transaksi yang berhubungan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa akan diperiksa sesuai dengan prinsip kewajaran yang berlaku<sup>114</sup>. Hal ini diperkuat dengan pernyataan dari Saventa, sebagai berikut:

<sup>112</sup> Diunduh dari <http://www.d3pajak.fe.trisakti.ac.id/berita-3-pemerintah-perangi-praktik-transfer-pricing.html>, pada tanggal 21 Juni 2011.

<sup>113</sup> Hasil Wawancara dengan Achmad Amin, pada tanggal 25 Mei 2011.

<sup>114</sup> Hasil Wawancara dengan Jul Saventa Tarigan, pada tanggal 3 Mei 2011

*“Sengketa pajak kita dapat diselesaikan dengan APA dan melalui mekanisme keberatan dan banding. APA dilakukan jika WP tidak ingin ada sengketa pajak atas transfer pricing di kemudian hari, oleh karena itu WP mengadakan perjanjian dengan DJP agar transfer harga yang dibuat itu telah sesuai dengan prinsip kewajaran (arms length principle). Namun yang menjadi pertanyaan selanjutnya adalah, apakah dengan mengadakan APA, maka WP dengan serta merta tidak akan ada pemeriksaan? Karena kalau masih ada pemeriksaan atas transaksi yang dilakukan APA, maka APA tersebut akan menjadi percuma”.*

Namun, terdapat beberapa kritik dalam melakukan proses APA, seperti di China, Xinkui Fan menyatakan bahwa proses APA berlangsung lama, karena prosesnya yang lama juga akan berpengaruh terhadap kondisi ekonomi yang akan dilakukan *assessment*, kerahasiaan informasi masih diragukan. Di Indonesia, peraturan mengenai APA tertuang didalam UU PPh No 36/2008 Pasal 18 ayat (4), yang dijelaskan lebih lanjut didalam Per 69/2010 mengenai tata cara dan prosedur pengajuan APA. Jika dibandingkan dengan negara lain yang telah mempunyai pengalaman melakukan APA, peraturan APA di Indonesia masih kurang *comprehensive*. Contohnya seperti badan yang mengurus untuk pelaksanaan APA masih sama dengan kantor pajak, dalam hal ini dibawah DJP. Sedangkan di negara lain, contohnya di Cina dan Jepang, terdapat pemisahan badan yang melaksanakan APA dan MAP, dengan badan yang melaksanakan kasus-kasus perpajakan domestik<sup>115</sup>. Hal tersebut diperkuat dengan pernyataan dari Septriadi, bahwa:

*“Seharusnya dalam pelaksanaan APA dan MAP dipisahkan secara institusi. Ini dapat dibandingkan dengan Negara lain seperti China dan Jepang. Proses pemisahan ini dimaksudkan agar petugas pajak yang mengerjakan APA dan MAP ini bisa fokus dan cepat dalam menyelesaikan sengketa transfer pricing”*

Hal tersebut tentu akan mempersulit keberlangsungan APA, terlebih karakteristik WP di Indonesia yang *less good faith* terhadap para pemeriksa pajak.<sup>116</sup>

<sup>115</sup> Hasil Wawancara dengan Danny Septriadi, tanggal 28 Mei 2011

<sup>116</sup> Hasil Wawancara dengan Achmad Amin, pada tanggal 25 Mei 2011

Sejak diterbitkannya APA di Indonesia tahun 2010 lalu, belum ada satupun WP yang mengajukan diri untuk APA.<sup>117</sup> Belum adanya WP yang mengajukan diri untuk melaksanakan APA kemungkinan diakibatkan karena kurangnya promosi dari kantor pajak mengenai keuntungan APA dan bagaimana proses dan prosedurnya APA.<sup>118</sup> Promosi yang dilakukan oleh kantor pajak dapat dilakukan melalui sosialisasi di media, di pusat perbelanjaan, dan menyebarkan brosur-brosur kepada masyarakat. Dari beberapa WP yang bekerja di perusahaan asing yang telah diwawancarai juga diperoleh informasi bahwa sedikit sekali yang mengetahui mengenai APA dan kegunaannya.<sup>119</sup>

Dalam Per 69/2010 Pasal 15 ayat (3) disebutkan, apabila dalam melakukan penyesuaian harga transfer menyebabkan Surat Pemberitahuan (SPT) menjadi lebih bayar maka DJP berwenang melakukan pemeriksaan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku. Dengan penjelasan tersebut maka terdapat keengganan dari WP untuk melakukan APA, karena mengajukan APA sama dengan mengajukan diri untuk pada akhirnya (apabila) terjadi penyesuaian dan menghasilkan SPT lebih bayar, maka akan dilakukan pemeriksaan. Lebih lanjut lagi didalam Pasal 15 ayat (4) disebutkan, apabila SPT menjadi kurang bayar setelah penyesuaian, maka sanksi administrasi dikenakan sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku atas kekurangan pembayaran pajak tersebut.

Selain dari penyesuaian yang dilakukan sesuai dengan Pasal 15 Per 69/2010, dijelaskan bahwa WP harus memberikan informasi yang sejelas-jelasnya mengenai transaksi yang berhubungan dengan pihak *related party*, karena jika setelah akhir dari pelaksanaan APA ternyata masih terdapat data baru yang ternyata memberikan

---

<sup>117</sup> Hasil Wawancara dengan Achmad Amin, pada tanggal 25 Mei 2011

<sup>118</sup> Hasil Wawancara dengan Danny Septriadi, pada tanggal 28 Mei 2011

<sup>119</sup> Hasil Wawancara dengan Nanang Suroso, pada tanggal 3 Juni 2011

implikasi yang berbeda terhadap pelaksanaan APA maka WP akan dilakukan pemeriksaan.<sup>120</sup> Hal ini diperkuat dengan pernyataan Amin, sebagai berikut:

*“Apabila WP ingin mengajukan APA, WP tersebut tidak perlu lagi mempersiapkan TP Documentation. Biasanya yang dibandingkan didalam APA bukan faktor harga lagi melainkan margin laba. Apabila hasil dari APA tersebut berbeda dengan hasil SPT yang telah dilaporkan, maka atas kekurangan bayar pajak (apabila ada) tersebut harus dibayarkan. Namun kekurangan bayar pajak tersebut bukan merupakan trigger untuk dijadikan dasar pemeriksaan. Namun, apabila dikemudian hari ditemukan data tambahan (novum), maka novum tersebut dapat dijadikan acuan sebagai dasar pemeriksaan.”*

Dengan adanya kemungkinan tersebut, maka WP lebih memilih untuk tidak mengajukan APA daripada ada risiko untuk diperiksa.<sup>121</sup> Karena adanya konsekuensi-konsekuensi tersebut diatas, maka pelaksanaan APA masih menimbulkan permasalahan.

#### **4.2.1.2 Penyelesaian Sengketa Pajak melalui Prosedur Persetujuan Bersama (MAP) dikaitkan dengan P3B dan Ketentuan Domestik**

Sengketa pajak *transfer pricing* diawali dengan perbedaan persepsi atas penafsiran suatu *tax treaty*. Per 43/2010 mengenai Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam Transaksi antara Wajib Pajak dengan Pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa, merupakan *transfer pricing guideline* bagi Indonesia. Oleh karena itu apabila didalam ketentuan tersebut tidak sama dengan *International practices* maka akan terdapat perbedaan pendapat yang berakhir dengan sengketa *transfer pricing*. Pemahaman akan P3B juga menjadi penting, karena

<sup>120</sup> Hasil Wawancara dengan Achmad Amin, pada tanggal 25 Mei 2011

<sup>121</sup> Hasil Wawancara dengan Jul Saventa Tarigan, pada tanggal 3 Mei 2011

apabila terdapat perbedaan persepsi didalam P3B makan akan terjadi konflik pemajakan<sup>122</sup>. Hal ini sejalan dengan pernyataan dari Saventa, sebagai berikut:

*“Sengketa pajak transfer pricing di Indonesia diawali dengan Per 43/2010, karena itu adalah transfer pricing guideline bagi Indonesia. Jadi, jika Per 43/2010 tersebut tidak in line dengan international practice, maka dapat terjadi banyak sengketa pajak atas transfer pricing. Pemahaman mengenai peraturan transfer pricing juga menjadi penting, karena jika kedua negara mempunyai aturan yang tidak in line maka akan terjadi konflik”*

Jika dalam proses pemeriksaan, masih terjadi sengketa tersebut maka WP dapat mengajukan keberatan dan banding. WP dapat mengajukan banding ke Pengadilan Pajak dengan terlebih dahulu memenuhi persyaratan formalnya berdasarkan Pasal 36 UU PP No 14/2002. Persyaratan formal ini perlu diperhatikan, karena apabila WP tidak memenuhi persyaratan formal maka WP permohonan banding akan ditolak.

Namun, ada cara lain yang dapat dilakukan selain mengajukan keberatan dan banding, yaitu dengan mengajukan MAP. Berdasarkan Per 48/2010 Pasal 6 ayat (3), WP dapat mengajukan MAP jika WP tidak melakukan keberatan dan banding. Idealnya apabila penyelesaian secara domestik tidak dapat menyelesaikan sengketa *transfer pricing*, maka seharusnya dapat diajukan MAP. Namun apabila upaya hukum secara domestik sudah mendapatkan putusan, maka tidak perlu lagi untuk mengajukan MAP.<sup>123</sup> Hal ini sejalan dengan pernyataan dari Septriadi, yaitu:

*“Idealnya suatu peraturan jangan menutup hak WP untuk mendapatkan keadilan. Oleh karena itu seharusnya proses pengajuan MAP ini jangan sampai membatasi ruang lingkup WP dalam mencari keadilan. Jika dibanding dengan Negara Jerman yang telah mengadopsi arbitrase cukup lama, bahwa pengajuan MAP adalah irrespective domestic remedy. Namun apabila dalam pelaksanaannya proses MAP belum memberikan keputusan dan secara domestik sudah dapat diselesaikan dan diputuskan maka proses MAPnya dapat dicabut”*

<sup>122</sup> Hasil Wawancara dengan Jul Saventa Tarigan, pada tanggal 3 Mei 2011

<sup>123</sup> Hasil Wawancara dengan Danny Septriadi, pada tanggal 28 Mei 2011

Untuk mengajukan MAP, hanya bisa dilakukan dengan negara mitra perjanjian yang mempunyai P3B dengan Indonesia.

Dengan melakukan keberatan dan banding tidak menjamin bahwa sengketa pajak *transfer pricing* dapat diselesaikan, karena sengketa *transfer pricing* melibatkan dua wilayah negara yang berbeda. Sehingga apabila di negara A dilakukan koreksi atas penghasilannya dan di negara B juga dikoreksi atas biayanya, maka akan timbul pemajakan berganda. Namun, apakah dengan mengajukan MAP juga akan menyelesaikan sengketa *transfer pricing*. Tidak ada jaminan bahwa dengan mengajukan MAP dapat menyelesaikan sengketa *transfer pricing*, MAP ini dilakukan oleh dua *competent authorities*, sehingga yang diwakili bukan lah WP tapi kepentingan negara. Dan masing-masing kantor pajak mempunyai kepentingan tersendiri juga. Sebagai contoh, orang kantor pajak di Indonesia yang masih didominasi oleh pikiran target *budgeting*<sup>124</sup>. *Bargain position* Indonesia dalam melakukan MAP juga kurang kuat, karena Indonesia merupakan negara *importing countries*, sehingga Indonesia membutuhkan negara asing untuk berinvestasi di Indonesia. Hal ini sejalan dengan pendapat yang dikemukakan oleh Saventa, sebagai berikut:

*“Kita sebagai Negara sumber sangat mempertahankan hak pemajakan sebagai Negara sumber. Jadi kalo kita bilang royalty dan profit berasal dari Indonesia, maka kita tidak akan pernah mau beban royalty yang dibayarkan itu besar dan semua beban yang dibiayakan besar, sehingga dapat menimbulkan profit disini. Termasuk harga beli juga tidak boleh besar, sedangkan harga jual boleh besar karena biar ada profit. Nah kepentingan tersebut jadi bias, apabila kantor pajak tidak menghiraukan arms length principle secara internasional.”*

Jika didalam proses MAP tersebut tidak mendapatkan kata sepakat, sehingga tidak tercipta *corresponding adjustment*, maka pajak berganda masih dapat terjadi. Berikut

---

<sup>124</sup> Hasil Wawancara dengan Danny Septriadi, pada tanggal 28 Mei 2011

merupakan beberapa kasus dan pembahasan sengketa *transfer pricing* di Indonesia, yaitu:

Kasus 1:

WP Indonesia telah melaporkan SPT Tahunan Badannya dengan kondisi kurang bayar. Kemudian pihak kantor pajak Jepang (*competent authority*) meminta kantor pajak Indonesia untuk melakukan *corresponding adjustment* dengan memberikan restitusi kepada WP Indonesia, karena WP Indonesia telah melaporkan biaya yang terlalu besar, padahal *actual real cost* tidak sebesar apa yang telah dilaporkan.<sup>125</sup>

Pembahasan 1:

Pihak kantor pajak Indonesia menolak untuk melakukan *corresponding adjustment* yang dilakukan oleh kantor pajak Jepang, karena menurut kantor pajak Indonesia, apa yang telah dilaporkan oleh WP Indonesia telah sesuai dengan ketentuan yang berlaku, sehingga tidak seharusnya dilakukan *adjustment*. Namun disisi lain pihak Jepang menilai bahwa biaya yang dibebankan oleh afiliasi di Indonesia lebih besar daripada biaya yang sebenarnya. Sehingga dampaknya adalah adanya pemajakan berganda. Selain karena motif bahwa apa yang telah dilaporkan oleh WP Indonesia itu telah sesuai dengan ketentuan yang berlaku, motif lainnya adalah bahwa apabila kantor pajak Indonesia melakukan *adjustment* terhadap transaksi tersebut, maka penerimaan negara akan berkurang. Oleh karena itu dalam proses menjalankan MAP penolakan melakukan *corresponding adjustment* disebabkan oleh banyak faktor, tidak hanya dari klarifikasi perbedaan persepsi atas penafsiran suatu P3B. Sehingga. Keputusan dari MAP ini adalah sepakat untuk tidak sepakat melakukan *corresponding adjustment*.

---

<sup>125</sup> Hasil Wawancara dengan Achmad Amin, pada tanggal 25 Mei 2011

### Kasus 2:

Pemberian jasa oleh perusahaan Jerman kepada IPTN (akhir 1980-an) dikenai pajak oleh salah satu kantor inspeksi pajak (nama kantor pajak pada waktu itu) melalui pemotongan.<sup>126</sup>

### Pembahasan 2:

Perbedaan persepsi mengenai pemahaman P3B Indonesia – Jerman berdampak pada sengketa *transfer pricing*. Pada saat itu P3B dengan Jerman adalah P3B yang belum direvisi, yaitu bahwa pemberian jasa tidak masuk dalam definisi bentuk usaha tetap. Ini berarti bahwa pemberian jasa (selain jasa konstruksi dan jasa pengawasan pelaksanaan konstruksi) hak pemajakannya berada di tangan Negara domisili. Perusahaan Jerman tersebut akhirnya mengadukan kepada *competent authority* Jerman. Dan karena pengaduan tersebut pihak *competent authority* Jerman dan Indonesia melakukan MAP.

### Kasus 3:

Perusahaan agen tunggal pemegang merk (ATPM) dikoreksi atas biaya distribusi royalti yang dibayarkan kepada perusahaan mobil pemegang merk. Koreksi tersebut dilakukan karena menurut pemeriksa tidak seharusnya royalti tersebut dibayarkan, karena perusahaan di Indonesia hanya bertindak sebagai penjual. Pemeriksa memberikan perusahaan pembanding *manufacture* mobil yang memiliki afiliasi juga di Indonesia. WP tidak setuju dengan koreksi dan perusahaan pembanding yang diberikan oleh pemeriksa sebagai dasar koreksi, karena tanpa adanya merk tersebut tidak mungkin suatu barang akan laku terjual dan pemeriksa telah salah memberikan perusahaan pembanding sebagai dasar koreksi, seharusnya pembanding adalah

---

<sup>126</sup> Diunduh dari [www.pajakonline.com/engine/artikel/art](http://www.pajakonline.com/engine/artikel/art), pada tanggal 1 Juni 2011. Artikel ditulis oleh Rachmanto Surahmat (Bisnis Indonesia, 23 Mei 2005)

transaksi yang independen bukan perusahaan afiliasi juga. WP melakukan banding atas dasar koreksi tersebut.

### Pembahasan 3:

Koreksi yang dilakukan oleh pemeriksa pajak atas biaya *distribution royalty* tidak sejalan dengan Pasal 1 angka 11 Per 43/2010, yang menyebutkan bahwa data pembanding eksternal adalah Harga Wajar atau Laba Wajar dalam transaksi sebanding yang dilakukan oleh WP lain dengan pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Perusahaan pembanding yang dijadikan acuan dalam menentukan koreksi harga adalah perusahaan *manufacture* mobil yang memiliki transaksi afiliasi dengan negara lain. Sehingga sudah pasti harga yang ditunjukkan oleh pemeriksa pajak juga tidak sesuai dengan prinsip kewajaran. Karena harga pembanding yang ditunjukkan oleh pemeriksa belum dilakukan penyesuaian. Selain itu, alasan mengapa WP Indonesia sebagai ATPM harus membayar *distribution royalty* adalah karena tanpa adanya merk tersebut, tidak mungkin konsumen yang ada di Indonesia akan mau membeli produk tersebut. WP Indonesia juga telah membuat dokumentasi *transfer pricing* dan telah menunjukkan bahwa tariff *distribution royalty* tersebut masih dalam *range* yang wajar. Oleh karena itu pihak pemegang merk di luar negeri tersebut mengajukan MAP kepada kantor pajak Indonesia, namun kantor pajak Indonesia masih bertahan dengan pendapatnya. Sehingga kesepakatan yang terjadi dalam MAP adalah sepakat untuk tidak melakukan *corresponding adjustment*.

Kelemahan dalam melakukan MAP ini adalah bahwa WP sebagai pihak yang bersengketa tidak ikut berpartisipasi dalam melakukan diskusi dalam melakukan MAP. Hal ini sesuai dengan Avery Jones kemukakan bahwa, WP tidak mempunyai hak untuk berpartisipasi dan tidak adanya kepastian bahwa sengketa pajak yang akan diajukan akan berhasil mencapai kesepakatan. Jika dikaitkan dengan kasus yang telah disebutkan diatas pada no satu, bahwa apa yang terjadi dengan kantor pajak Indonesia dengan kantor pajak Jepang adalah sepakat untuk tidak sepakat, sehingga potensi pajak berganda masih dapat terjadi. Hal ini tidak sesuai dengan tujuan dibuatnya P3B,

yaitu untuk menghindari pajak berganda dan untuk menghindari adanya penyelundupan pajak.

Jika dikaitkan dengan peraturan domestik, yakni Per 48/2010 dijelaskan didalam Pasal 6 ayat (3), jika WP dalam negeri (WPDN) mengajukan upaya hukum keberatan dan banding untuk menyelesaikan sengketa pajak, maka upaya hukum melalui MAP tidak dapat diajukan, atau dengan kata lain jalan untuk MAP ditutup. Idealnya menurut Danny Septriadi, bahwa sebuah peraturan jangan sampai menutup hak WP untuk melakukan upaya hukum dalam rangka mencari keadilan. Berikut merupakan kutipan dari pendapat Septriadi:

*Idealnya suatu peraturan jangan menutup hak WP untuk mendapatkan keadilan. Oleh karena itu seharusnya proses pengajuan MAP ini jangan sampai membatasi ruang lingkup WP dalam mencari keadilan. Jika dibanding dengan Negara Jerman yang telah mengadopsi arbitrase cukup lama, bahwa pengajuan MAP adalah irrespective domestic remedy. Namun apabila dalam pelaksanaannya proses MAP belum memberikan keputusan dan secara domestik sudah dapat diselesaikan dan diputuskan maka proses MAPnya dapat dicabut.*

Sejalan dengan Septriadi, Menurut Saventa terdapat beberapa alasan mengapa undang-undang domestik tidak dapat memberikan ruang untuk dilakukan upaya hukum secara paralel, yaitu<sup>127</sup>:

1. DJP tidak dapat membetulkan SK Keberatan (ranahnya di UU KUP Pasal 36 ayat (1)), bahwa DJP hanya dapat membetulkan ketetapan pajak yang tidak benar. DJP hanya dapat membatalkan skp, stp, namun tidak dapat membatalkan ketetapan banding. *By the law*, DJP tidak mempunyai kewenangan untuk mengubah keputusan keberatan. Contohnya: Jika WP sudah mengajukan keberatan kemudian WP mendapatkan keputusan keberatan, yang mana hasil keputusan tersebut

---

<sup>127</sup> Hasil Wawancara dengan Jul Saventa Tarigan, pada tanggal 3 Mei 2011

berbeda dengan hasil MAP, maka UU KUP tidak mempunyai sarana untuk membetulkan keputusan tersebut.

2. Didalam keputusan UU Pengadilan Pajak (PP), jika keputusan PP tidak diajukan Peninjauan Kembali (PK), maka dalam jangka waktu 30 hari, keputusan PP tersebut harus dilaksanakan. Jadi, DJP tidak mau menempatkan posisinya di situasi yang sulit, yakni apabila putusan banding sudah keluar dan harus dijalankan, sedangkan apabila MAP sudah jalan dan sudah ada keputusannya dan keputusan tersebut harus dijalankan karena MAP merupakan negosiasi diantara kedua negara (*tax treaty*). Jadi, kata sepakat dalam keputusan ini adalah sepakat untuk tidak bisa melaksanakan putusan yang lain.

Dengan ditutupnya upaya hukum lain apabila WP mengajukan MAP, maka apabila keputusan MAP tersebut menghasilkan kata tidak sepakat, maka potensi pajak berganda masih tetap ada. Dan WP tidak mendapatkan keadilan atas koreksi yang diakibatkan perbedaan persepsi tersebut. Oleh karena banyak kritik mengenai aplikasi MAP, OECD Model Convention Tahun 2008 memasukkan Pasal 25 ayat (5) mengenai arbitrase, sebagai upaya hukum penyelesaian sengketa selain APA dan MAP.

#### **4.2.1.3 Pentingnya Arbitrase dalam Menyelesaikan Sengketa *Transfer pricing***

Banyaknya negara yang telah melakukan MAP dengan hasil yang berujung pada ketidaksepakatan adanya *corresponding adjustment*, membuat banyak negara memikirkan suatu cara yang dapat mengeliminasi suatu potensi pajak berganda. Arbitrase diperkenalkan pertama kali di Amerika. Perjanjian P3B pertama kali yang memuat klausul arbitrase terdapat didalam P3B antara Amerika dan Jerman. Tujuan dibuatnya arbitrase sebagai salah satu alternatif penyelesaian sengketa apabila tidak

mencapai kesepakatan dalam dua tahun menjalankan MAP. Di Indonesia, dari 60 P3B yang telah ditandatangani hanya terdapat satu klausul mengenai arbitrase, yakni didalam P3B Indonesia – Meksiko.

Perkembangan ekonomi global mempengaruhi perkembangan ekonomi Indonesia, hal itu juga akan berpengaruh terhadap banyaknya transaksi antar negara. Sehingga dapat meningkatkan resiko terjadinya perbedaan persepsi dan sengketa pajak. Penyelesaian sengketa pajak yang disediakan oleh Indonesia masih belum *comprehensive*, terbukti dengan *International practices* yang telah melakukan APA di Cina, yang dikritik oleh Xinkui Fan. Begitu juga dengan pelaksanaan MAP di berbagai negara seperti Amerika Serikat, Jerman, Jepang, Belanda, yang telah mengakui bahwa dalam pelaksanaan MAP masih terdapat kemungkinan adanya pajak berganda apabila proses *corresponding adjustment* tidak dapat dilakukan.<sup>128</sup>

Karena kelemahan dari proses MAP tersebut, maka arbitrase penting untuk dilakukan dalam menyelesaikan sengketa *transfer pricing*. Saat ini dari 60 P3B yang telah ditandatangani Indonesia dengan Negara mitra perjanjian, hanya ada satu P3B yang memuat klausul mengenai arbitrase, yaitu dengan Meksiko. Oleh karena *lack of procedure* tersebut, maka potensi terjadinya pajak berganda masih ada. Sehingga tujuan dari P3B tersendiri menjadi tidak tercapai yaitu untuk meminimalisir pajak berganda dan menghindari adanya penyelundupan pajak. Selain itu alasan lain mengapa arbitrase penting untuk dilakukan, karena pemerintah harus dapat menjalankan fungsinya untuk melaksanakan penertiban (*law and order*) atau disebut sebagai stabilisator, selain itu pemerintah juga harus menjalankan fungsinya untuk menegakkan keadilan sehingga dapat memberikan kepastian hukum apabila terjadi sengketa. Sebagai pembuat kebijakan fiskal, pemerintah memiliki peranan yang strategis untuk mendorong pertumbuhan ekonomi. Sehingga apabila fungsi dan peranan pemerintah tersebut dijalankan akan mampu meningkat investor asing untuk berinvestasi di Indonesia. Domino effectnya adalah penerimaan Negara akan tinggi

---

<sup>128</sup> Aurora Ribes, *Op. Cit.*,

dari pajak. Hal ini sesuai dengan pendapat Musgrave, bahwa perlakuan pajak terhadap investasi dari luar negeri bisa mempengaruhi volume arus modal asing dan tingkat reinvestasi terhadap laba yang dihasilkan.

Oleh karena itu penting untuk memasukkan klausul arbitrase didalam P3B untuk memberikan jaminan kepada investor asing, bahwa apabila terjadi sengketa pajak dan memilih untuk melakukan MAP namun dalam jangka waktu dua tahun belum memberikan hasil, maka investor dapat mengajukan arbitrase untuk mendapatkan keadilan. Jaminan mengenai kepastian hukum dan pajak merupakan faktor penting bagi investor untuk menanamkan modal didalam negeri.

Seperti telah dijelaskan sebelumnya dalam penggunaan MAP hanya dapat dilakukan jika didalam P3B Indonesia dengan negara mitra perjanjian terdapat klausul MAP. Begitupula dengan arbitrase, arbitrase hanya dapat dilakukan apabila terdapat klausul arbitrase didalam P3B. Ini berarti bahwa Indonesia hanya dapat melakukan arbitrase *transfer pricing* dengan Meksiko. Namun, Indonesia memiliki *Bilateral Investment Treaty* (BIT) yang didalamnya memuat klausul mengenai perpajakan. Hal ini diperkuat dengan pendapat Saventa, sebagai berikut:

*“Dari 60 tax treaties hanya ada satu tax treaty yang memuat mengenai arbitrase yaitu tax treaty antara Indonesia dan Meksiko. Kita tidak bisa melakukan proses arbitrase jika tidak tercantum didalam tax treaty. Namun, apabila penyelesaian sengketa pajak tersebut buntu pada proses MAP, investor dalam hal ini WP tetap masih dapat mengajukan arbitrase melalui perjanjian Bilateral Investment Treaty (BIT). Cakupan BIT adalah untuk mempromosikan dan untuk melindungi investor dan investasi. Jika dilihat dari segi pajak, maka tax dan imbal hasilnya lah yang dihitung oleh investor. Siapapun yang bisa mengurangi enjoyment mereka dalam berinvestasi (salah satunya tax bisa mengurangi enjoyment mereka dalam berinvestasi) bisa pergi untuk melakukan arbitrase. Termasuk salah bikin aturan bisa menyebabkan decreasing enjoyment.”*

Seperti yang dijelaskan oleh Saventa, bahwa cakupan BIT adalah untuk mempromosikan dan untuk melindungi investor. Klausul melindungi investor ini termasuk imbal hasil yang diterima oleh investor. Contohnya, apabila investor mendapatkan beban pajak yang menjadi tinggi diakibatkan kesalahan petugas pajak atas penerapan peraturan, dan segala sesuatu yang mengurangi *enjoyment* investor dalam berinvestasi. Maka sesuai dengan Pasal 9 BIT, investor dapat mengajukan hal tersebut ke arbitrase. Indonesia telah menandatangani BIT lebih dari 60 negara.<sup>129</sup>

Prosedur pengajuan arbitrase apabila terjadi sengketa *transfer pricing* antara Indonesia dengan Meksiko mengacu pada Pasal 25 ayat (5) P3B Indonesia – Meksiko. Prosedur menjalankan arbitrase dibuat oleh kedua Negara. Tidak ada aturan khusus bagaimana seharusnya prosedur arbitrase itu dijalankan. Seperti halnya di Jerman, pemilihan arbitrase untuk menyelesaikan sengketa *transfer pricing* dapat dilakukan melalui lembaga arbitrase internasional seperti ICC, ICSID, atau UNCITRAL. Atau melalui *ad-hoc arbitration*, yaitu pihak yang bersengketa menunjuk para arbiter, kemudian menunjuk satu arbiter yang bukan berasal dari keduabelah pihak yang bersengketa untuk menjadi ketua dalam diskusi arbitrase. Penerapan prosedur di Belanda tersusun lebih sistimatis, yakni mulai dari pemilihan arbiter, kemudian kesempatan bagi WP untuk mempresentasikan sengketanya didepan *arbitration board*, dan biaya-biaya yang harus ditanggung dalam menyelesaikan sengketa *transfer pricing*. Dalam hal prosedur arbitrase belum ada di Indonesia, maka berdasarkan kesepakatan dari keduabelah pihak yang bersengketa dapat memilih untuk menjalankan melalui *ad-hoc arbitration* dengan persyaratan-persyaratan yang sistimatis seperti yang telah dilakukan di Belanda, ataupun dengan mengajukan arbitrase ke lembaga internasional. Hal ini sesuai dengan pendapat Saventa, sebagaimana dikutip sebagai berikut<sup>130</sup>:

*“Karena belum ada ketentuan yang jelas mengenai prosedur arbitrase dan memang dalam arbitrase para pihak yang bersengketa dapat memilih cara apa yang mau dilakukan untuk menyelesaikan sengketa*

<sup>129</sup> Daftar negara-negara yang telah menandatangani BIT dengan Indonesia terlampir

<sup>130</sup> Hasil Wawancara dengan Jul Saventa Tarigan, pada tanggal 3 Mei 2011.

*tersebut. Apakah dengan ad-hoc arbitration atau melalui lembaga arbitrase internasional.”*

Untuk pengajuan arbitrase atas sengketa *transfer pricing* selain dengan Negara Meksiko, WP dapat menggunakan BIT sebagai payung hukum. Pengajuan arbitrase bisa diadakan di Indonesia melalui Badan Arbitrase Nasional Indonesia (BANI) ataupun dapat diadakan diluar negeri melalui International Commercial Arbitration and Conciliation (UNCITRAL). Sebagaimana telah dikemukakan Herksen, bahwa umumnya investor asing tidak ingin melakukan arbitrase di *host country* dan lebih memilih untuk mengajukan arbitrase diluar negeri melalui UNCITRAL atau ICSID. Alasannya adalah karena kurangnya pengalaman, memihak, dan membutuhkan waktu yang lama. Hal ini sejalan dengan apa yang dikemukakan oleh Saventa, sebagai berikut:

*“namun biasanya pihak luar kurang begitu percaya dengan BANI, oleh karena itu bisa juga lewat UNCITRAL.”*

Sengketa yang terjadi antara investor dengan salah satu negara sepakat diselesaikan secara damai. Jika dalam waktu tiga bulan tidak kunjung mencapai jalan keluar, investor dapat mengajukan arbitrase ke ICSID untuk mengikuti prosedur arbitrase. Hal ini disebutkan dalam Pasal 9 BIT, sebagai berikut:

*“If such a dispute cannot be settled according to the provisions of paragraph 1 above within period of three months from the date either party requested amicable settlement, the dispute shall, at the request of national concerned, be submitted either to the judicial procedures provided by the Contracting Party concerned or to international arbitration or conciliation”*

Berdasarkan Pasal 9 tersebut, maka apabila WP ingin menyelesaikan sengketa ke arbitrase, dapat diajukan ke lembaga arbitrase internasional.

Mengingat pentingnya arbitase untuk memberikan jaminan dan memberikan keadilan bagi investor, oleh karena itu pemerintah Indonesia dalam hal ini DJP harus mampu

**Universitas Indonesia**

mengupayakan untuk merenegosiasi P3B Indonesia dengan seluruh negara mitra perjanjian agar sesuai dengan keadaan ekonomi sekarang sehingga mampu mengantisipasi apabila terjadi sengketa pajak atas *transfer pricing*.

Hal ini sejalan dengan pendapat dari Saventa, yang dikutip sebagai berikut<sup>131</sup>:

*“Saya setuju jika didalam tax treaty kita ada klausula arbitrase sebagai proses lebih lanjut atas ketidakberhasilan proses MAP.”*

Adapun tahapan yang harus dilakukan untuk merenegosiasi P3B adalah sebagai berikut:

1. Tahap Negosiasi

Masing-masing delegasi dari kedua belah negara mitra perjanjian melakukan proses diskusi untuk merumuskan kembali P3B.

2. Tahap Pamarafan

Apabila proses diskusi telah berjalan lancar dan telah disetujui hal-hal yang akan dirubah, maka perjanjian tersebut diparaf dan dikirim ke masing-masing negara untuk dimintai persetujuannya oleh pihak yang berkompeten yang biasanya dilakukan oleh Menteri Keuangan.

3. Tahap Penandatanganan

Setelah draft perjanjian tersebut diterima oleh masing-masing negara, maka apabila telah disetujui maka ditandatangani secara formal oleh pihak yang berkompeten dan menunjukkan “*date of conclusion*”.

4. Tahap Pengesahan

Karena di Indonesia tahap pengesahan harus melalui DPR, maka setelah mendapatkan draft perjanjian tersebut harus didiskusikan dengan DPR.

---

<sup>131</sup> Hasil Wawancara dengan Jul Saventa Tarigan, pada tanggal 3 Mei 2011

## 5. Tahap Pemberlakuan

Saat berlakunya P3B adalah pada saat pertukaran nota ratifikasi, atau pada tanggal tertentu setelah pertukaran nota ratifikasi, atau pada tanggal pemberitahuan nota ratifikasi yang terakhir diterima, atau pada tanggal tertentu setelah pemberitahuan nota ratifikasi yang terakhir diterima.

## 6. Tahap Berlakunya Ketentuan P3B

Kedua negara, dalam hal ini Indonesia dengan negara mitra perjanjian, setelah melakukan diskusi menyebutkan kapan P3B tersebut akan mulai berlaku efektif. Adapun pengaturan tanggal efektif diatur sebagai berikut:

- a. Menyebut tanggal tersebut yang dinyatakan secara eksplisit;
- b. Dihubungkan dengan saat berlakunya P3B;
- c. Dihubungkan dengan saat pemberitahuan nota ratifikasi;
- d. Dihubungkan dengan saat pertukaran nota ratifikasi.

Apabila tahapan renegotiasi P3B memakan waktu yang lama dan sengketa *transfer pricing* membutuh waktu yang cepat untuk diselesaikan, maka berdasarkan Pasal 25 Ayat (3) dalam OECD Model disebutkan sebagai berikut:

*“ The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties arising as to the application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention. ”*

Dari Pasal tersebut dapat dijelaskan bahwa masing-masing negara harus berupaya maksimal untuk menyelesaikan sengketa pajak *transfer pricing* melalui MAP, masing-masing negara juga dapat melakukan konsultasi untuk mengeliminasi pengenaan pajak berganda, yang mana hal tersebut tidak ditentukan didalam perjanjian ini. Maka apabila hal itu terjadi, kedua negara dapat melakukan perundingan untuk membuat *Memorandum of Understanding* (MoU) untuk memuat

**Universitas Indonesia**

hal-hal apa saja yang dapat dilakukan apabila sengketa pajak atas *transfer pricing* tersebut masih dapat terjadi. Dalam hal ini sengketa pajak atas *transfer pricing* tersebut membutuhkan waktu yang cepat untuk diselesaikan, sedangkan perundingan mengenai MoU belum juga selesai, maka WP dapat menggunakan Pasal 9 BIT mengenai penyelesaian sengketa melalui arbitrase.

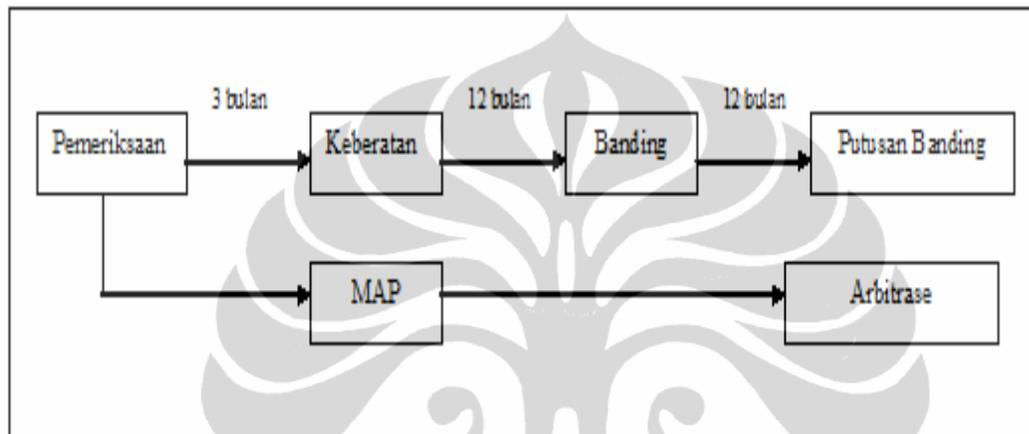
#### **4.2.2 Menempuh Upaya Hukum Arbitrase Bersamaan dengan Upaya Hukum Domestik.**

##### **4.2.2.1 Solusi Hukum Menurut UU Domestik**

Arbitrase merupakan upaya akhir dalam menyelesaikan suatu sengketa. Begitu juga dengan sengketa *transfer pricing*, terdapat beberapa upaya yang harus dilakukan sebelum masuk ke tahap arbitrase *transfer pricing*. Awal dari timbulnya suatu sengketa pajak adalah ketika WP diperiksa oleh petugas pajak dan terdapat beberapa hal yang menurut WP tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Dan jika WP tidak setuju dengan hasil pemeriksaan, maka WP mempunyai hak untuk mengajukan keberatan dalam jangka waktu tiga bulan setelah terbitnya surat ketetapan pajak. berikut adalah skema jangka waktu yang menggambarkan upaya hukum domestik dibandingkan dengan arbitrase.

Gambar IV.7

## Waktu Tempuh Upaya Hukum Domestik dengan Arbitrase



Dari skema diatas dapat dijelaskan bahwa setelah mendapatkan surat ketetapan pajak, dalam jangka waktu tiga bulan, WP dapat mengajukan keberatan berdasarkan Pasal 25 UU KUP No 28/2007 dan dalam jangka waktu 12 bulan WP akan mendapatkan surat keputusan keberatan. Apabila WP masih tidak setuju dengan hasil dari keputusan keberatan, WP dapat mengajukan banding dalam jangka waktu tiga bulan sejak surat keputusan keberatan diterbitkan. Dan jika WP masih tidak setuju dengan hasil keputusan banding, maka WP dapat mengajukan Peninjauan Kembali (PK) ke Mahkamah Agung (MA). Namun untuk mengajukan arbitrase *transfer pricing* didahului oleh ketidakberhasilan menjalankan MAP.

#### 4.2.2.2 Solusi Menurut P3B, BIT, dan kaitannya dengan UU Arbitrase No 30/1999

Universitas Indonesia

Berdasarkan Pasal 25 ayat (5) OECD Model Convention dijelaskan bahwa WP dapat mengajukan permohonan untuk melakukan arbitrase apabila dalam jangka waktu dua tahun sengketa *transfer pricing* tidak dapat diselesaikan. Lebih lanjut dijelaskan dalam *Commentary on Article 25* para 5, bahwa proses arbitrase merupakan *integral part* dari prosedur MAP. Sehingga dapat dipastikan bahwa arbitrase dapat dijalankan apabila proses MAP tidak memberikan suatu putusan dalam jangka waktu dua tahun.

Dalam P3B Indonesia dengan Meksiko juga dijelaskan bahwa apabila terjadi sengketa *transfer pricing* yang tidak dapat diselesaikan dalam proses MAP untuk jangka waktu lebih dari dua tahun, dan apabila kedua *competent authorities* dan WP setuju untuk mengajukan sengketa tersebut ke arbitrase, maka hasil dari keputusan arbitrase tersebut mengikat kedua belah pihak.

Selain dari P3B Indonesia – Meksiko, WP dapat mengajukan arbitrase dengan menggunakan BIT sebagai payung hukum. BIT merupakan perjanjian internasional yang disetujui dan ditandatangani oleh kedua Negara, sama halnya dengan P3B yang disetujui dan ditandatangani oleh kedua Negara. Indonesia menganut sistem hirarki dalam perundang-undangan yang berlaku. Agar peraturan atau perundang-undangan tersebut tidak menimbulkan pertentangan atau konflik, maka peraturan yang tingkatnya lebih rendah tidak boleh bertentangan dengan peraturan yang lebih tinggi. Hal tersebut dikenal dengan *adagium superior derogate legi inferiori*.<sup>132</sup> Selain itu, konflik diantara perundang-undangan dapat juga terjadi apabila kedua undang-undang mengatur materi yang sama, apabila demikian maka peraturan yang khusus dapat mengalahkan peraturan yang bersifat umum. Hal ini dikenal dengan prinsip *lex specialis derogate legi generali*. Berdasarkan *pacta sunt servanda sunt* bahwa perjanjian yang telah dibuat secara sah mengikat kedua belah pihak. Ini berarti perjanjian tersebut berlaku selayaknya undang-undang bagi yang menyelenggarakannya. Oleh karena itu kedudukan P3B dan BIT sejajar, karena

---

<sup>132</sup> Sudikno Mertokusumo, *Op. Cit.*, hal 72.

perjanjian tersebut dibuat atas persetujuan kedua Negara dan semua klausul yang terdapat didalamnya harus dipatuhi oleh kedua Negara.

Dalam pengajuan arbitrase berdasarkan BIT, dapat diajukan tiga bulan, jika sengketa diantara keduanya pihak tidak dapat diselesaikan. Sehingga dapat disimpulkan bahwa sebelum pengajuan arbitrase terdapat upaya damai yang dapat diselesaikan oleh keduanya pihak.

Jika dikaitkan dengan Pasal 11 ayat (1) UU Arbitrase No 30/1999, yaitu adanya suatu perjanjian arbitrase tertulis meniadakan hak para pihak untuk mengajukan penyelesaian sengketa atau beda pendapat yang termasuk dalam perjanjian ke Pengadilan Negeri. Dari penjelasan tersebut terlihat bahwa jika sudah ada arbitrase dalam sebuah perjanjian, maka jika timbul sengketa harus diselesaikan secara arbitrase.

#### **4.2.2.3 Kemungkinan Mengajukan Arbitrase Bersamaan dengan UU Domestik Dikaitkan dengan Per 48/2010**

Seperti telah dijelaskan sebelumnya, sengketa *transfer pricing* diawali dengan koreksi pemeriksa pajak yang tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Oleh karena itu WP dapat mengajukan keberatan. Apabila WP merasa bahwa putusan keberatan tersebut tidak sesuai dengan ketentuan yang berlaku, maka WP dapat mengajukan banding dan dalam jangka waktu 12 bulan putusan banding akan diterbitkan. Namun apabila WP memilih untuk melaksanakan MAP sesuai dengan Per 48/2010 maka proses keberatan dan banding menjadi ditutup, walaupun idealnya secara *international best practices*, hal itu dimungkinkan.<sup>133</sup> Namun, proses arbitrase hanya bisa dilakukan apabila WP telah melakukan proses MAP dan selama dua tahun belum mendapatkan keputusan atas sengketa tersebut. Sehingga jika arbitrase

---

<sup>133</sup> Hasil Wawancara dengan Jul Saventa Tarigan, pada tanggal 3 Mei 2011.

dilakukan bersamaan dengan MAP maka hal itu tidak mungkin terjadi, kecuali ditentukan lain oleh undang-undang.

Jika dikaitkan dengan BIT dan UU Arbitrase No 30/1999, dapat dijelaskan sebagai berikut. Pasal 9 ayat (2) BIT menyebutkan bahwa para pihak yang bersengketa dapat mengajukan penyelesaian sengketa melalui arbitrase ataupun konsiliasi tiga bulan setelah para pihak merasa bahwa penyelesaian dengan cara negosiasi tidak dapat diselesaikan. Begitu juga dengan Pasal 11 ayat (1) UU Arbitrase No 30/1999 dengan adanya arbitrase dalam sebuah perjanjian maka para pihak yang bersengketa tidak dapat mengajukan sengketa tersebut ke Pengadilan Negeri. Berdasarkan *pacta sunt servanda*, para pihak yang telah menyetujui dan menandatangani perjanjian harus melaksanakan isi dari perjanjian tersebut.

Penerapan arbitrase di Jerman, dijelaskan dalam P3B bahwa arbitrase hanya dapat dilakukan apabila terjadi kegagalan dalam menjalankan MAP dalam jangka waktu dua tahun dan apabila WP telah melakukan upaya hukum secara domestik dan masih tidak mendapatkan sebuah putusan. Namun penerapan arbitrase di Belanda memperbolehkan WP untuk melakukan *domestic legal procedure* dan MAP secara bersamaan. Seperti dikutip dari Velthuizen sebagai berikut<sup>134</sup>:

*“The Dutch authorities give a taxpayer the possibility to request the authorities to start the mutual agreement procedure although the Dutch domestic legal procedure has not been finished”*

Lebih lanjut dijelaskan oleh Velthuizen mengenai putusan mana yang akan diambil apabila WP melakukan dua cara melalui upaya domestik dan upaya melalui MAP dan arbitrase, berikut merupakan kutipannya<sup>135</sup>:

*“The request will be honoured but only if certain conditions have been fulfilled, the most important condition being that the Dutch court agrees to postpone the legal procedure during the mutual agreement or arbitration procedure. Furthermore, the taxpayer is obliged to enter into an agreement with the tax authorities in which the taxpayer*

<sup>134</sup> Erik Velthuizen, *Op. Cit.*,

<sup>135</sup> *Ibid.*,

*declares that he will revoke the domestic legal procedure as soon as the mutual agreement or arbitration procedure results in the avoidance of double taxation.”*

Dari penjelasan tersebut dapat diartikan bahwa, pengadilan di Belanda setuju apabila *legal procedure* ditunda selama proses MAP atau arbitrase berlangsung. Namun, WP harus bersedia untuk mencabut upaya hukum melalui *legal procedure* apabila MAP atau arbitrase telah mendapatkan keputusan. Hal ini dimaksudkan agar putusan tersebut tidak tumpang tindih.

Velthuizen menambahkan bahwa WP dapat memilih untuk menggunakan upaya hukum secara domestik melalui keberatan dan banding atau secara langsung melakukan upaya penyelesaian sengketa melalui arbitrase. Berikut merupakan kutipannya<sup>136</sup>:

*“So, the taxpayer may decide first to use the possibilities of domestic legislation to object the assessment or directly apply the Arbitration Convention.”*

Pertimbangan dibuatnya Per 48/2010 mengenai Tata Cara Pelaksanaan Prosedur Persetujuan Bersama Berdasarkan P3B adalah untuk melaksanakan ketentuan dalam P3B mengenai MAP, maka perlu diatur prosedur baku sebagai petunjuk teknis pelaksanaannya. Dalam Pasal 6 Per 48/2010 disebutkan bahwa apabila WP mengajukan permohonan pembetulan atau permohonan pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 16 ayat (1) dan Pasal 36 ayat (1) huruf b UU KUP No 28/2007, maka DJP dapat memproses MAP. Apabila putusan pelaksanaan MAP telah mencapai persetujuan bersama sebelum dikeluarkan keputusan atas permohonan pembetulan atau permohonan pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak, persetujuan bersama dimaksud dituangkan dalam keputusan DJP atas permohonan pembetulan atau permohonan pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak. Namun apabila WP mengajukan keberatan kepada DJP dan banding kepada badan peradilan pajak, maka DJP menghentikan

---

<sup>136</sup> *Ibid.*,

pelaksanaan MAP dan memberitahukan secara tertulis kepada WP, paling lama dalam jangka waktu 15 hari kalender sejak WP yang bersangkutan mengajukan permohonan keberatan kepada DJP dan atau mengajukan permohonan banding kepada badan peradilan pajak. Latar belakang mengapa proses keberatan dan banding tidak dapat dilakukan bersamaan dengan proses MAP karena Pasal 16 ayat (1) dan Pasal 36 ayat (1) huruf b UU KUP No 28/2007 tidak mengakomodir untuk membetulkan dan membatalkan putusan keberatan atau banding. Hal ini diperkuat dengan pendapat dari Santoso, yang dikutip sebagai berikut<sup>137</sup>:

*“Apabila dibaca dengan teliti Pasal 6 Per 48/2010, disitu hanya disebutkan mengenai pembetulan dan pengurangan pajak berdasarkan Pasal 16 ayat (1) dan Pasal 36 ayat (1) huruf b yang dapat dilakukan bersamaan dengan MAP. Tapi kalau WP mengajukan keberatan ke DJP dan banding ke pengadilan pajak, maka proses MAPnya ditutup. Hal ini disebabkan karena dalam Pasal 16 ayat (1) dan Pasal 36 ayat (1) huruf b tidak mengatur hal demikian. Jadi apabila WP bersikukuh untuk melakukan hal tersebut, terus nanti keluar putusan secara bersamaan, maka akan memakan putusan yang mana”*

Oleh karena Indonesia belum mempunyai cara untuk membetulkan putusan keberatan dan putusan banding, maka penyelesaian sengketa harus dipilih melalui jalur domestik, yakni keberatan ke DJP dan banding ke badan peradilan pajak, ataukah mengajukan upaya MAP ke DJP. Sehingga putusan dari kedua upaya hukum tersebut tidak tumpang tindih.

Hal ini sejalan dengan pendapat Septriadi yang dikutip sebagai berikut<sup>138</sup>:

*“Kalau di Indonesia hal itu tidak mungkin dilakukan, ya idak mungkin arbitrase dilakukan bersamaan dengan upaya hukum lainnya, arbitrase kan dilakukan hanya setelah MAP dan domestic legal remedies exhausted. Jadi tidak mungkin arbitrase dapat dilakukan bersamaan, karena awal mulai sengketanya yang berbeda. Tapi kalau di Belanda hal itu dapat diperbolehkan, jadi WP dapat mengajukan upaya hukum secara domestik melalui proses keberatan dan banding*

<sup>137</sup> Hasil Wawancara dengan Budi Santoso, pada tanggal 9 Juli 2011.

<sup>138</sup> Hasil Wawancara dengan Danny Septriadi, pada tanggal 28 Mei 2011.

*bersamaan dengan upaya hukum melalui MAP dan arbitrase. Namun, apabila salah satu dari kedua cara tersebut telah mendapatkan putusan, maka WP harus bersedia untuk mencabut salah satu dari cara tersebut. Misalnya apabila WP telah mendapatkan putusan MAP terlebih dahulu dibandingkan dengan proses keberatan atau banding maka WP harus mencabut permohonan keberatan atau banding tersebut, sehingga peraturannya tidak tumpang tindih.”*

Oleh karena itu untuk di Indonesia kemungkinan proses arbitrase ini tidak dapat dilakukan bersamaan dengan upaya hukum domestik lainnya, hal ini dikarenakan beberapa alasan sebagai berikut:

1. DJP tidak mempunyai kewenangan untuk membetulkan SK Keberatan, karena DJP hanya berwenang untuk membetulkan ketetapan pajak yang tidak benar. Sebagai contoh: Jika WP sudah mengajukan keberatan kemudian WP mendapatkan keputusan keberatan, yang mana hasil keputusan tersebut berbeda dengan hasil MAP, maka akan terjadi tumpah tindih keputusan sengketa.
2. UU Pengadilan Pajak harus dilaksanakan dalam jangka waktu 30 hari, sejak sengketa tersebut diputuskan.

Hal ini sejalan dengan pendapat Saventa yang dikutip sebagai berikut:<sup>139</sup>

*“Beberapa hal yg tidak dapat diajukan MAP adalah apabila WP mengajukan keberatan dan banding tidak boleh mengajukan MAP. Idealnya DJP tidak boleh untuk melarang hak WP untuk mengajukan upaya hukum apa saja agar dapat menyelesaikan sengketa transfer pricingnya. Bukan dengan cara menutup jalan lain apabila WP mengajukan MAP. Padahal, MAP sendiri tidak dapat memberikan jaminan bahwa segala sengketa tersebut dapat diselesaikan secara sukses sehingga tidak menimbulkan pajak berganda. Hambatan kita tidak dapat melanjutkan ke MAP adalah:*

1. *DJP tidak dapat membetulkan SK Keberatan (ranahnya di UU KUP Pasal 36 ayat (1)), bahwa DJP hanya dapat membetulkan ketetapan pajak yang tidak benar. DJP hanya dapat membatalkan skp, stp, namun tidak dapat membatalkan ketetapan banding. By the law, DJP*

<sup>139</sup> Hasil Wawancara dengan Jul Saventa Tarigan, pada tanggal 3 Mei 2011.

*tidak mempunyai kewenangan untuk mengubah keputusan keberatan. Contohnya: Jika WP sudah mengajukan keberatan kemudian WP mendapatkan keputusan keberatan, yang mana hasil keputusan tersebut berbeda dengan hasil MAP, maka bagaimana cara membetulkan putusan tersebut? Yang salah adalah UU KUP mengapa tidak memuat dan mengakomodasi peraturan yang dibuat oleh DJP.*

2. *Didalam keputusan UU Pengadilan Pajak (PP), jika keputusan PP tidak diajukan Peninjauan Kembali (PK), maka dalam jangka waktu 30 hari, keputusan PP tersebut harus dilaksanakan. Jadi, DJP tidak mau menempatkan posisinya di situasi yang sulit, yakni apabila putusan banding sudah keluar dan harus dijalankan, sedangkan apabila MAP sudah jalan dan sudah ada keputusannya dan keputusan tersebut harus dijalankan karena MAP merupakan negosiasi diantara kedua negara (tax treaty). Jadi, kata sepakat dalam keputusan ini adalah sepakat untuk tidak bisa melaksanakan putusan yang lain.”*

Alasan lain mengapa Indonesia tidak dapat melakukan proses arbitrase bersamaan dengan upaya hukum domestik adalah peraturan yang mengatur tidak memperbolehkan hal itu untuk dilakukan. Hal ini sesuai dengan pendapat yang dikemukakan oleh Saventa, berikut merupakan kutipannya<sup>140</sup>:

*“Proses arbitrase tidak dapat dilakukan bersamaan dengan upaya hukum domestik lainnya karena start awalnya yang berbeda. Keberatan dan banding memakan waktu kurang lebih 2 tahun sedangkan proses MAP juga memakan waktu 2 tahun. Oleh karena itu proses arbitrase tidak bisa bersamaan, kecuali jika ada ketentuan yang menyebutkan lain.”*

Hal yang sama juga disampaikan oleh Septriadi, bahwa arbitrase tidak dapat dilakukan bersamaan dengan upaya hukum domestik lainnya, berikut merupakan kutipannya:

*“Tidak mungkin arbitrase dilakukan dengan upaya hukum lainnya, arbitrase kan dilakukan hanya setelah MAP dan domestic legal remedies exhausted. Jadi tidak mungkin arbitrase dapat dilakukan bersamaan, karena awal muali sengketanya yang berbeda”*

---

<sup>140</sup> Hasil Wawancara dengan Jul Saventa Tarigan, pada tanggal 3 Mei 2011.

Berdasarkan analisa tersebut, WP tidak dapat mengajukan upaya hukum arbitrase bersamaan dengan upaya hukum domestik lainnya seperti keberatan dan banding, dengan alasan bahwa hal tersebut akan berimplikasi pada putusan yang tumpang tindih. Selain itu peraturan yang berlaku di Indonesia tidak sama dengan apa yang berlaku di Belanda yang memperbolehkan untuk mengajukan upaya hukum domestik dengan upaya MAP dan arbitrase.

Oleh karena itu apabila proses MAP atau arbitrase dapat dilakukan bersamaan dengan undang-undang domestik, maka Pemerintah dalam hal ini DJP harus mengubah Pasal 16 ayat (1) dengan menambahkan bahwa DJP dapat merubah putusan keberatan dan ditambahkan satu klausul mengenai apabila WP mengajukan banding dan MAP secara bersamaan, maka WP harus menandatangani sebuah perjanjian dengan DJP bahwa WP akan mencabut upaya hukum yang belum diputus. Begitu juga dengan Pasal 36 ayat (1) huruf b yaitu DJP atau karena permohonan WP dapat mengurangkan atau membatalkan surat keberatan dan ditambahkan satu klausul bahwa DJP dapat membatalkan upaya hukum banding sehubungan dengan perjanjian yang telah ditandatangani oleh WP apabila mengajukan upaya hukum banding dan MAP secara bersamaan, kemudian apabila WP telah mendapatkan persetujuan bersama, maka proses bandingnya akan gugur. Selain itu DJP juga harus membuat aturan apabila putusan dari undang-undang domestik dan MAP apabila diputuskan secara bersamaan.<sup>141</sup> Berikut merupakan tabel usulan tersebut.

**Tabel IV.1**

**Usulan Perubahan Pasal 16 ayat (1) dan Pasal 36 ayat (1) huruf b UU  
KUP No 28 Tahun 2007**

<b>UU KUP No 28/2007</b>	<b>Usulan Perubahan</b>
Pasal 16 ayat (1): Atas permohonan WP atau karena jabatannya, DJP dapat	Pasal 16 ayat (1): Atas permohonan WP atau karena jabatannya, DJP dapat

<sup>141</sup> Hasil Wawancara dengan Budi Santoso, pada tanggal 9 Juli 2011.

<p>membetulkan surat ketetapan pajak, Surat Tagihan Pajak, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pengurangan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak, atau Surat Keputusan Pemberian Imbalan Bunga, yang dalam penerbitannya terdapat kesalahan tulis, kesalahan hitung, dan/atau kekeliruan penerapan ketentuan tertentu dalam peraturan perundang-undangan perpajakan.</p>	<p>membetulkan surat ketetapan pajak, Surat Tagihan Pajak, Surat Keputusan Pembetulan, Surat Keputusan Keberatan, Surat Keputusan Pengurangan Sanksi Administrasi, Surat Keputusan Pengurangan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pembatalan Ketetapan Pajak, Surat Keputusan Pengembalian Pendahuluan Kelebihan Pajak, atau Surat Keputusan Pemberian Imbalan Bunga, dan <b>Surat Keputusan Keberatan</b>, yang dalam penerbitannya terdapat kesalahan tulis, kesalahan hitung, dan/atau kekeliruan penerapan ketentuan tertentu dalam peraturan perundang-undangan perpajakan.</p>
<p>Pasal 36 ayat (1) huruf b: Mengurangkan atau membatalkan surat ketetapan pajak</p>	<p><b>Pasal 16 ayat (1a): WP menandatangani perjanjian dengan DJP, apabila WP mengajukan dua upaya hukum sekaligus melalui banding dan MAP dalam menyelesaikan sengketa pajak, maka apabila salah satu diantara dua upaya hukum tersebut telah diberikan putusan, WP harus mencabut salah satu upaya hukum tersebut.</b></p>

yang tidak benar.	dan <b>surat keputusan keberatan</b> yang tidak benar.
	<b>Pasal 36 ayat (1) huruf e: Membatalkan surat putusan banding berdasarkan perjanjian yang telah ditandatangani oleh WP sehubungan dengan upaya hukum yang dilakukan secara bersamaan antara banding dan MAP. Dan apabila WP telah mendapatkan persetujuan bersama maka upaya hukum banding dapat dibatalkan.</b>

Sehubungan dengan arbitrase melalui BIT, WP juga tidak dapat mengajukan upaya hukum arbitrase tersebut bersamaan dengan upaya hukum lainnya. Karena jika mengacu pada *pacta sun servanda sunt*, perjanjian merupakan suatu hal yang disetujui dan disepakati bersama diantara kedua belah pihak yang menyelenggarakannya. Oleh karena itu hal tersebut harus dijalankan sesuai dengan apa yang telah disepakati. Dan apabila timbul sengketa dapat diselesaikan dengan cara dinegosiasikan atau langsung dapat mengajukan arbitrase ke lembaga internasional.

## BAB V

### SIMPULAN DAN SARAN

#### 5.1 SIMPULAN

Berdasarkan uraian-uraian pada bab-bab sebelumnya, maka dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Kelemahan dalam menjalankan proses penyelesaian sengketa *transfer pricing* melalui APA dan MAP, sehingga dicari alternatif lain untuk menyelesaikan sengketa tersebut, salah satunya dengan arbitrase. Arbitrase menjadi suatu penyelesaian sengketa yang penting, karena apabila tidak ada P3B, maka penyelesaian secara MAP tidak menjamin adanya kesepakatan untuk melakukan *corresponding adjustment*. Oleh karena itu penyelesaian secara MAP masih dapat menimbulkan pajak berganda. Dari 60 P3B Indonesia dengan Negara mitra perjanjian, hanya ada satu yang mempunyai klausul mengenai arbitrase, yaitu dengan Meksiko. Namun, untuk 59 P3B yang tidak mempunyai klausul arbitrase masih dapat menyelesaikan sengketa *transfer pricing* melalui Bilateral Investment Treaty (BIT).
2. Dari praktik negara Jerman, WP Jerman tidak dapat melakukan upaya hukum secara bersamaan antara *legal domestic* dan MAP atau arbitrase, sedangkan untuk di negara Belanda, WP dapat mengajukan upaya hukum bersamaan antara *legal domestic* dengan MAP dan arbitrase, namun apabila salah satu

Universitas Indonesia

keputusan diantara dua cara tersebut telah keluar, maka WP Belanda harus mencabut upaya hukum yang belum diputus. Praktik di Indonesia tidak dapat dilakukan upaya hukum arbitrase bersamaan dengan *legal domestic remedies* karena ada beberapa hambatan dalam penerapannya, yaitu: DJP tidak memiliki wewenang untuk membetulkan surat ketetapan keberatan. Selain itu apabila putusan banding telah keluar, maka putusan Pengadilan Pajak harus dilaksanakan dalam jangka waktu 30 hari sejak sengketa tersebut diputuskan.

## 5.2 SARAN

1. Indonesia seharusnya mengubah P3B yang sudah ada dengan memasukkan klausul arbitrase, yaitu dengan cara melakukan negosiasi dengan negara mitra perjanjian sehingga P3B sesuai dengan keadaan dan situasi ekonomi sekarang. Namun, apabila mengubah P3B tersebut akan memakan waktu yang lama, maka sebaiknya dilakukan *Memorandum of Understanding* (MoU) sesuai dengan Pasal 25 ayat 3 dari P3B, apabila terdapat sengketa atau hal-hal yang tidak diatur dalam P3B.
2. WP mempunyai hak untuk dapat mengajukan upaya hukum untuk mendapatkan keadilan. Sehingga, WP dapat mengajukan upaya hukum lewat jalur hukum mana saja, sepanjang masih dalam koridor hukum yang berlaku. Oleh karena itu seharusnya WP dapat bisa mengajukan keberatan dan banding bersamaan dengan pengajuan MAP dan arbitrase. Oleh karena itu seharusnya DJP dapat mengubah Pasal 16 ayat (1) dan Pasal 36 (1) huruf b, yaitu bahwa DJP dapat membetulkan dan membatalkan putusan keberatan dan PP dapat membatalkan putusan banding. Apabila pengajuan cara *legal domestic remedies* dilakukan bersamaan dengan MAP dan mendapatkan putusan bersamaan juga maka putusan yang akan diambil harus dinegosiasikan sehingga hanya satu putusan yang akan diterima.