



**UNIVERSITAS INDONESIA**

**ANALISIS TERHADAP KETENTUAN ANTI *TAX AVOIDANCE*  
DALAM UNDANG-UNDANG NOMOR 36 TAHUN 2008 SEBAGAI  
UPAYA PENCEGAHAN PENGHINDARAN PAJAK  
INTERNASIONAL**

**TESIS**

**FALIH ALHUSNIEKA  
0806448592**

**PROGRAM PASCASARJANA  
PROGRAM STUDI KAJIAN KETAHANAN NASIONAL  
KEKHUSUSAN KAJIAN INTELIJEN STRATEGIK**

**JAKARTA  
JULI 2011**



**UNIVERSITAS INDONESIA**

**ANALISIS TERHADAP KETENTUAN ANTI *TAX AVOIDANCE* DALAM UNDANG-UNDANG NOMOR 36  
TAHUN 2008 SEBAGAI UPAYA PENCEGAHAN  
PENGHINDARAN PAJAK INTERNASIONAL**

**TESIS**

Diajukan sebagai salah satu syarat  
untuk memperoleh gelar Magister Sains (M.Si.)

**FALIH ALHUSNIEKA**  
**0806448592**

**PROGRAM PASCASARJANA  
PROGRAM STUDI KAJIAN KETAHANAN NASIONAL  
KEKHUSUSAN KAJIAN INTELIJEN STRATEGIK**

**JAKARTA  
JULI 2011**

## **SURAT PERNYATAAN BEBAS PLAGIARISME**

Saya yang bertanda tangan di bawah ini dengan sebenarnya menyatakan bahwa tesis ini saya susun tanpa tindakan plagiarisme sesuai dengan peraturan yang berlaku di Universitas Indonesia.

Jika di kemudian hari ternyata saya melakukan tindakan Plagiarisme, saya akan bertanggung jawab sepenuhnya dan menerima sanksi yang dijatuhkan oleh Universitas Indonesia kepada saya.

**Jakarta, 16 Juli 2011**

**Falih Alhusnieka**

## HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

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

**Nama : Falih Alhusnieka**

**NPM : 0806448952**

**Tanda Tangan : .....**

**Tanggal : 16 Juli 2011**

## HALAMAN PENGESAHAN

Tesis yang diajukan oleh

Nama : Falih Alhusnieka  
NPM : 0806448952  
Program Studi : Kajian Ketahanan Nasional  
Kekhususan Kajian Intelijen Stratejik  
Judul : Analisis terhadap ketentuan anti *tax avoidance*  
dalam Undang-undang Nomor 36 tahun 2008  
sebagai upaya pencegahan penghindaran pajak  
internasional

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Magister Sains pada Program Studi Kajian Ketahanan Nasional, Program Pascasarjana, Universitas Indonesia.

### DEWAN PENGUJI

Ketua Sidang : Dra. F. Iriani Shopiaan Yudoyoko, M.Si. (.....)

Pembimbing : Dr. Ning Rahayu, M.Si. (.....)

Penguji : Prof. Dr. Azhar Kasim, MPA. (.....)

Ditetapkan di : Jakarta  
Tanggal : 16 Juli 2011

## KATA PENGANTAR

Puji syukur saya panjatkan kepada Allah Swt, karena atas berkat dan rahmat-Nya, saya dapat menyelesaikan tesis ini, dalam rangka memenuhi salah satu syarat untuk mencapai gelar Magister Sains pada Program Pascasarjana, Program Kajian Ketahanan Nasional, Universitas Indonesia.

Dalam menyusun dan menyelesaikan tesis ini, tidak terlepas dari bantuan dan bimbingan berbagai pihak. Sebagai penghargaan kepada pihak-pihak yang telah membantu saya baik moril maupun materiil, saya menyampaikan ucapan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada:

- (1) Ibu Dr. Ning Rahayu, M.Si, selaku dosen pembimbing yang telah dengan sabar menyediakan waktu, tenaga, dan pikiran untuk mengarahkan saya;
- (2) Ibu Dra. Fadjar Iriani Sophiaan Yudoyoko, M.Si., selaku Ketua Program Studi Kajian Strategik Intelijen Universitas Indonesia dan sekaligus sebagai Ketua Dewan Penguji, yang telah senantiasa memotivasi saya;
- (3) Bapak Prof. Dr. Azhar Kasim, MPA., selaku Penguji, yang telah memberikan masukan yang berharga bagi saya;
- (4) Bapak Edy Faisal, SE., MM., selaku Sekretaris Program Bidang Akademik Program Studi KSI UI, beserta para stafnya, khususnya Mas Wing;
- (5) Sahabat yang telah banyak membantu saya dalam menyelesaikan tesis ini, Mas Piet, Mbak Nafis, Kang Dwi, dan Dedi;
- (6) Keluarga besar Bapak Muhammad Taufiqul Kamal dan Bapak Paiman Marto Utomo, orang tua senantiasa mendokan, dan tanpa doanya, akan sulit bagi penulis untuk menghadapi berbagai halangan dalam penyusunan tesis ini;
- (7) Isteri tercinta, Nuke Rahayu Suryani, dan Mas Izam, Mbak Ninis, Neng Syahidah serta Dek Roid, anak-anak saya, yang senantiasa memberikan dorongan untuk menyelesaikan tesis ini.
- (8) Keluarga besar Direktorat Jenderal Pajak, yang telah memberi kesempatan kepada saya untuk melangsungkan studi ini, dan semua pihak yang tidak bisa saya sebutkan satu persatu, termasuk para konsultan pajak, penelaah keberatan, pemeriksa pajak, akademisi dan informan lain.

(9) Teman-teman tim diskusi kecil di seputaran Pondok Aren, yang senantiasa mengingatkan dan menyemangati agar penulisan tesis ini dapat diselesaikan.

Akhir kata, saya berharap Allah SWT agar berkenan membalas segala kebaikan semua pihak yang telah saya sebutkan di atas, dan meski tesis ini penuh kekurangan dan kelemahan, saya tetap berharap agar dapat memberikan manfaat bagi pengembangan ilmu pengetahuan.

Jakarta, 16 Juli 2011

Penulis



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

---

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

Nama : Falih Alhusnieka  
NPM : 0806448952  
Program Studi : Kajian Ketahanan Nasional  
Departemen :  
Fakultas : .....  
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 :

“ANALISIS TERHADAP KETENTUAN ANTI *TAX AVOIDANCE* DALAM UNDANG-UNDANG NOMOR 36 TAHUN 2008 SEBAGAI UPAYA PENCEGAHAN PENGHINDARAN PAJAK INTERNASIONAL”

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

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di : Jakarta  
Pada tanggal : 16 Juli 2011  
Yang menyatakan

( Falih Alhusnieka )

## ABSTRAK

Nama : Falih Alhusnieka  
Program Studi : Kajian Ketahanan Nasional  
Kekhususan Kajian Intelijen Stratejik  
Judul : Analisis terhadap ketentuan anti *tax avoidance* dalam Undang-undang Nomor 36 tahun 2008 sebagai upaya pencegahan penghindaran pajak internasional

Penerimaan pajak di Indonesia senantiasa meningkat dalam kurun 5 (lima) tahun terakhir dan berkontribusi besar untuk penerimaan Negara, karenanya menjadi kepentingan nasional yang tidak bisa diabaikan. Pada sisi lain banyaknya aliran modal asing masuk ke Indonesia seharusnya membuat kontribusi dari sisi pajak, namun disinyalir tidak semua perusahaan asing yang menanamkan investasinya di Indonesia menunaikan kewajibannya dengan benar dengan cara melakukan penghindaran pajak khususnya dalam transaksi yang melibatkan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Hal ini tentu harus diantisipasi karena berpotensi menggerogoti penerimaan Negara.

Undang-Undang Pajak Penghasilan yang telah diubah keempat kalinya dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 sudah mengantisipasi penghindaran pajak di dalam batang tubuhnya, khususnya Pasal 18. Apakah perubahan Undang-Undang yang berlaku mulai 1 Januari 2009 mampu mengatasi upaya penghindaran pajak, khususnya yang dilakukan dalam dimensi pajak internasional?

Pemerintah dimanapun, termasuk di Indonesia sudah seharusnya akan berupaya memaksimalkan penerimaan pajaknya dan mencegah upaya-upaya penghindaran pajak dengan memperbaiki ketentuan dan kebijakan perpajakannya, termasuk peraturan perundang-undangan di dalamnya, sebagai tindak lanjut dari analisis intelijen taktis maupun intelijen strategis (jangka panjang).

Analisis intelijen strategis membedakan antara ancaman dan risiko dari praktik penghindaran pajak, dengan demikian ketentuan perpajakan yang memberikan kepastian hukum dan keadilan baik bagi wajib pajak maupun pemerintah dalam rangka penegakkan hukum, seharusnya mampu mencegah keduanya.

Kata kunci:

anti penghindaran pajak, transaksi hubungan istimewa, pajak internasional, analisis intelijen

## ABSTRACT

Name : Falih Alhusnieka  
Program of Study : National Security Studies  
Strategic Intelligence studies  
Title : The analysis of the anti-tax avoidance provisions in Act  
No. 36 of 2008 as an effort to prevent international tax  
avoidance

Revenue from tax in Indonesia showing the increasing number within five years and greatly contributed to state revenue, hence, become the national interest that can not be ignored. On the other hand the number of foreign capital flows into Indonesia should make a contribution from the tax side, but pointed out that not all foreign companies that invest in Indonesia properly fulfill their tax obligations by carrying out tax avoidance, especially in transactions that involve parties who have a special relationship . This is certainly to be anticipated because of the potential undermining of State revenues.

Income Tax Act as lastly amended by Act No. 36 of 2008 has anticipated tax avoidance in its body, particularly Article 18. Is the changes in the Act which apply from January 1, 2009 to overcome the efforts of tax avoidance, especially when applied in the dimension of international taxation?

Any government, including Indonesia government should maximize its effort in collecting tax revenues and preventing any tax avoidance, by improving the provision and taxation policies, including its laws and regulations, as a tactical intelligence analysis or strategical intelligence analysis.

Strategic intelligence analysis distinguish between threats and risks of the practice of tax avoidance, thus tax provisions that provide legal certainty and fairness for both taxpayers and the government in the framework of law enforcement, should be able to prevent both of them.

**Keywords:**

Anti tax avoidance rules, related party transaction, international tax, intelligence analysis

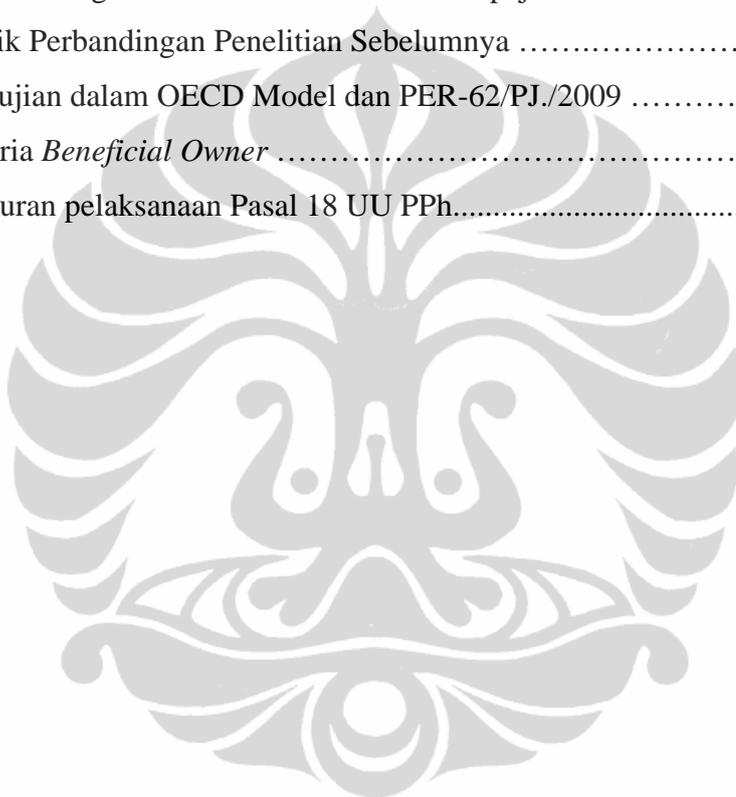
## DAFTAR ISI

HALAMAN SAMPUL.....	i
HALAMAN JUDUL .....	ii
SURAT PERNYATAAN BEBAS PLAGIARISME .....	iii
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS .....	iv
LEMBAR PENGESAHAN .....	v
KATA PENGANTAR.....	vi
LEMBAR PERSETUJUAN PUBLIKASI KARYA ILMIAH.....	viii
ABSTRAK .....	ix
DAFTAR ISI .....	xi
DAFTAR TABEL .....	xiii
DAFTAR GAMBAR .....	xiv
BAB 1 : PENDAHULUAN .....	1
1.1 Latar Belakang Permasalahan .....	1
1.2 Pokok Permasalahan .....	11
1.3 Tujuan Penelitian .....	12
1.4 Manfaat Penelitian .....	12
1.5 Sistematika Penulisan .....	13
BAB 2 : TINJAUAN LITERATUR .....	16
2.1 Penelitian Sebelumnya .....	16
2.2 Tinjauan Pustaka .....	22
2.2.1 Teori Kebijakan Publik .....	23
2.2.2 Teori Kebijakan Fiskal .....	27
2.2.3 Hukum Pajak dan Pajak Internasional .....	29
2.2.4 Pajak Berganda Internasional dan Penghindarannya.....	33
2.2.5 Perlawanan dan Penghindaran Pajak .....	34
2.2.6 Kebijakan <i>anti tax avoidance</i> .....	47
2.2.7 Teori Intelijen .....	49
2.2.8 Intelijen Ekonomi .....	52
2.2.9 Kepentingan Nasional dan Ancaman .....	53
2.3. Kerangka Pemikiran .....	49
BAB 3 : METODE PENELITIAN .....	58
3.1 Pendekatan Penelitian .....	58
3.2 Jenis Penelitian .....	60

2.2	Teknik Pengumpulan Data .....	60
2.2	Teknik Pengolahan Data dan Analisis .....	62
2.5	Batasan Penelitian .....	63
BAB 4: KETENTUAN PENCEGAHAN PENGHINDARAN PAJAK ( <i>TAX AVOIDANCE</i> ) DI INDONESIA .....		64
4.1	Ketentuan untuk mencegah praktik <i>Thin Capitalization</i> .....	65
4.2	Ketentuan untuk mencegah praktik <i>Controlled Foreign Corporation</i> .....	66
4.3	Ketentuan untuk mencegah praktik <i>Transfer Pricing</i> .....	68
4.4	Ketentuan untuk mencegah praktik <i>Treaty Shopping</i> .....	77
4.5	Ketentuan untuk mencegah praktik pemanfaatan <i>Tax Haven</i> dan penghindaran lainnya .....	82
BAB 5 : ANALISIS KETENTUAN PENCEGAHAN PENGHINDARAN PAJAK ( <i>ANTI TAX AVOIDANCE</i> ) DI INDONESIA .....		87
5.1	Analisis terhadap perubahan ketentuan <i>anti tax avoidance</i> dalam Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 .....	87
5.2	Analisis ketentuan <i>anti tax avoidance</i> dalam mencegah praktik penghindaran pajak secara internasional .....	91
5.2.1	Analisis ketentuan pencegahan praktik <i>thin capitalization</i> .....	91
5.2.2	Analisis ketentuan pencegahan praktik <i>Controlled Foreign Company</i> .....	95
5.2.3	Analisis ketentuan pencegahan praktik <i>transfer pricing</i> .....	98
5.2.4	Analisis ketentuan pencegahan praktik <i>treaty shopping</i> .....	102
5.2.5	Analisis ketentuan pencegahan praktik pemanfaatan <i>tax haven</i> dan penghindaran lainnya .....	106
5.3	Analisis kepastian hukum ketentuan anti <i>tax avoidance</i> dalam ketentuan hukum di Indonesia .....	110
BAB 6: KESIMPULAN DAN SARAN .....		115
6.1	Kesimpulan .....	115
6.2	Saran .....	117
DAFTAR PUSTAKA .....		119
LAMPIRAN-LAMPIRAN		

## DAFTAR TABEL

Tabel 1: Ringkasan APBN 2006-2010 .....	2
Tabel 2: Pendapatan Negara 2006-2010 .....	3
Tabel 3: Penyelesaian Pemeriksaan Bukti Permulaan.....	8
Tabel 4: Penyelesaian Penyidikan Pajak .....,.....	9
Tabel 5: Putusan Pengadilan atas Tindak Pidana Perpajakan.....	9
Tabel 6: Matrik Perbandingan Penelitian Sebelumnya .....	17
Tabel 7: Pengujian dalam OECD Model dan PER-62/PJ./2009 .....	104
Tabel 8: Kriteria <i>Beneficial Owner</i> .....	104
Tabel 9: Peraturan pelaksanaan Pasal 18 UU PPh.....	111



## DAFTAR GAMBAR

Gambar 1: Kerangka Pemikiran .....	57
------------------------------------	----



# BAB 1

## PENDAHULUAN

### 1.1 Latar Belakang Permasalahan

Pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.<sup>1</sup> Implikasinya, permasalahan pajak telah menjadi perhatian yang besar bagi individu (*private sector*) dan negara (*public sector*). Bagi Negara, pajak adalah salah satu sumber penerimaan penting yang akan digunakan untuk membiayai pengeluaran Negara, sebaliknya bagi perusahaan pajak merupakan beban yang mengurangi laba bersih.<sup>2</sup> Lebih lanjut, dari sisi ekonomi, pajak merupakan pemindahan sumber daya dari sektor privat ke sektor publik.<sup>3</sup>

Optimalisasi pendapatan negara melalui penerimaan pajak pusat memiliki dampak besar terhadap peningkatan taraf hidup masyarakat serta kelancaran transaksi bisnis pada skala ekonomi yang lebih luas. Dana pembangunan yang dihimpun melalui pungutan pajak secara tidak langsung akan digunakan pemerintah untuk mengembangkan infra struktur penunjang kegiatan ekonomi, bisnis, dan sosial budaya yang lebih memadai. Kontribusi penerimaan pajak terhadap anggaran Pendapatan Negara dan Hibah dalam Rancangan Anggaran dan Penerimaan Negara (RAPBN) tahun 2010 mencapai 79,99%. meningkat dari 74,7% pada tahun sebelumnya, sementara sisanya merupakan anggaran Penerimaan Negara Bukan Pajak dari Migas dan penerimaan dari Bagian Laba Badan Usaha Milik Negara (BUMN) serta Hibah. Dalam kurun 5 (lima) tahun terakhir porsi penerimaan negara dari sektor pajak terlihat dalam tabel Ringkasan APBN yang dikutipkan dari situs

---

<sup>1</sup> Republik Indonesia. Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009

<sup>2</sup> Suandy, Erly. *Perencanaan Pajak*. (Edisi ke-4). Jakarta: Salemba Empat, 2008. hal 1.

<sup>3</sup> *Ibid.*

resmi Badan Kebijakan Fiskal Kementerian Keuangan Republik Indonesia, sebagai berikut:

Tabel 1  
Ringkasan APBN 2006-2010  
(dalam milyar rupiah)

Uraian	2006	2007	2008	2009	2010
	LKPP	LKPP	LKPP	RAPBN-P	RAPBN
Pendapatan Negara dan Hibah	637.987,2	707.806,1	981.609,4	872.631,8	911.475,8
1. Dalam Negeri	636.153,1	706.108,3	979.305,4	871.640,2	910.054,3
- Pajak	409.203,0	490.988,6	638.700,8	652.121,9	729.165,2
- PNBP	226.950,1	215.119,7	320.604,6	219.518,3	180.889,0
2. Hibah	1.834,1	1.697,7	2.304,0	991,6	1.421,5
Belanja Negara	667.128,7	757.649,9	985.730,7	1.005.673,6	1.009.485,7
1. Pemerintah Pusat	440.032,0	504.623,3	693.355,9	696.101,4	699.688,1
- K/L	216.094,7	225.014,2	262.003,3	316.989,0	327.556,9
- Non K/L	223.937,3	279.609,1	431.352,7	379.112,4	372.131,2
2. Transfer ke Daerah	226.179,9	253.263,2	292.433,5	309.572,3	309.797,6
- Perimbangan	222.130,6	243.967,2	278.714,7	285.317,2	292.979,6
- Otsus dan penyesuaian	4.094,3	9.296,0	13.718,8	24.255,1	16.818,0
3. Suspen	916,8	(236,5)	(58,7)	0,0	0,0
Keseimbangan Primer	49.941,1	29.962,6	84.308,5	50.315,8	17.584,7
Surplus (Defisit) Anggaran	(29.141,5)	(49.843,8)	(4.121,3)	(51.342,0)	(98.009,9)

Sumber: <http://www.fiskal.depkeu.go.id>

Sementara proporsi penerimaan pajak di antara pendapatan negara lainnya dalam Anggaran Penerimaan dan Belanja Negara (APBN) selama 5 (lima) tahun terakhir, dapat dilihat dari tabel di bawah ini:

Tabel 2  
Pendapatan Negara 2006-2010  
(dalam milyar rupiah)

Uraian	2006	2007	2008	2009	2010
	LKPP	LKPP	LKPP	RAPBN-P	RAPBN
Penerimaan Perpajakan	409.203,0	490.988,6	658.700,8	652.121,8	729.165,2
1. Dalam Negeri	395.971,5	470.051,8	622.358,7	632.098,7	702.033,9
- PPh	208.833,1	238.430,9	327.497,7	340.376,2	340.321,7
- PPN	123.035,9	154.526,8	209.647,4	203.084,0	267.028,0
- PBB	20.858,5	23.723,5	25.354,3	23.863,6	26.486,6
- BPHTB	3.184,5	5.953,4	5.573,1	6.980,0	7.354,8
- Cukai	37.772,1	44.679,5	51.251,8	54.545,0	57.026,5
- Pajak Lainnya	2.287,4	2.737,7	3.034,4	3.250,0	3.816,3
2. Perdagangan Internasional	13.231,5	20.936,8	36.342,1	20.023,1	27.131,4
- Bea Masuk	12.140,4	16.699,4	22.763,8	18.623,5	19.497,7
- Bea Keluar	1.091,1	4.237,4	13.578,3	1.399,6	7.633,6
PNBP	226.950,2	215.119,7	320.604,6	219.518,3	180.889,0
1. Penerimaan SDA	167.473,9	132.892,6	224.463,0	139.996,6	111.453,9
2. Bagian Laba BUMN	21.450,6	23.222,5	29.088,4	29.214,7	23.005,1
3. PNBP Lainnya	38.025,7	56.873,4	63.319,0	29.214,7	36.719,1
4. Pendapatan BLU	0	2.131,2	3.734,3	44.416,1	9.710,9
Total	636.153,2	706.108,3	979.305,4	871.640,1	910.054,3

Sumber: <http://www.fiskal.depkeu.go.id>

Terlihat betapa peranan pajak sangat signifikan di dalam pembangunan bangsa dan negara. Pada sisi pelaku usaha, iklim bisnis sehat yang tercipta melalui pemanfaatan secara optimal dana masyarakat melalui pajak tersebut, pada akhirnya akan semakin mendorong pengusaha untuk mengikuti kebijaksanaan fiskal yang digulirkan pemerintah.

Pada sisi yang lain globalisasi ekonomi telah membawa dampak meningkatnya transaksi antar negara, di mana lalu lintas orang, barang dan jasa, serta modal bertambah volumenya. Aliran perpindahan modal dari satu negara ke negara lain menjadi lebih banyak dan mudah. Terbentuknya komunitas-komunitas semacam *World Trade Organisation* (WTO) maupun perjanjian perdagangan bebas di Negara-negara dunia telah menjadikan proses transaksi lintas batas Negara ini menjadi lebih mudah. Kondisi ini membuat perusahaan melakukan ekspansi usahanya ke belahan dunia lain, dan tidak hanya focus beroperasi di negara sendiri, baik dengan menjadi perusahaan multinasional maupun bentuk investasi lainnya, dengan membentuk cabang-cabang di negara-negara berkembang dan pasar yang sedang tumbuh.<sup>4</sup> Dampak dari kondisi ini banyak negara berlomba-lomba membuat insentif dan kebijakan untuk menarik modal asing ke suatu Negara, termasuk Indonesia. Dengan harapan masuknya modal asing akan member dampak dan pengaruh yang signifikan untuk kemajuan suatu Negara, baik dari sisi lapangan kerja, pertumbuhan ekonomi, dan pembangunan secara umum. Dari sisi penerimaan pajak, dengan masuknya pemodal asing maka semestinya juga berpengaruh positif terhadap penerimaan Negara dari sektor pajak.

Namun penelitian yang dilakukan oleh Ning Rahayu dalam disertasinya dengan judul Praktik Penghindaran Pajak pada *Foreign Direct Investment* Yang berbentuk *Subsidiary company* (PT. PMA) Di Indonesia, suatu kajian tentang kebijakan Anti *Tax Avoidance*, pada tahun 2008, malah menyimpulkan bahwa praktik-praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) juga dilakukan oleh perusahaan Penanaman Modal Asing (PMA) di Indonesia, dengan skema paling banyak dilakukan adalah skema *transfer pricing* dan *thin capitalization*. Yang dimaksud dengan transfer pricing secara ringkas dapat dijelaskan bahwa *transfer pricing* adalah praktik penghindaran pajak dengan menggeser laba dari Indonesia, ke Negara lain yang tariff pajaknya rendah, melalui penentuan harga transfer transaksi antar

---

<sup>4</sup> Santoso, Iman. *Advance Pricing Agreement Dan Problematika Transfer Pricing Dari Perspektif Perpajakan Indonesia*, Jurnal Akuntansi & Keuangan, Vol. 6 No. 2, Nopember 2004

mereka, sehingga jumlah keseluruhan beban pajaknya dapat ditekan serendah mungkin. Sedangkan praktik penghindaran pajak dengan skema *thin capitalization*, adalah memperbesar pengakuan beban di Indonesia, agar pajaknya rendah dengan memainkan proporsi antara utang dan modal. Lebih lanjut kedua hal tersebut akan dibahas pada bab II.

Sebenarnya sejak reformasi perpajakan tahun 1983, negara telah menempatkan Wajib Pajak pada posisi yang penting sebagai subjek dalam pencapaian target penerimaan negara. Sistem perpajakan Indonesia mulai saat itu menganut sistem *self assessment* yang memberikan kewenangan kepada Wajib Pajak untuk menghitung, memperhitungkan, membayar, dan melaporkan sendiri pajak yang terutang. Pemerintah, dalam hal ini aparat perpajakan, berkewajiban melakukan pembinaan, pelayanan, dan pengawasan terhadap pemenuhan kewajiban perpajakan berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan. Namun *self assessment* ini, bukan merupakan rahasia umum lagi, malah membuat sebagian wajib pajak, baik itu pribadi maupun wajib pajak badan melakukan usaha-usaha untuk mengatur jumlah pajak yang harus dibayar.<sup>5</sup> Bagi mereka pajak dianggap sebagai biaya, sehingga perlu dilakukan usaha-usaha atau strategi-strategi tertentu untuk menguranginya. Beberapa faktor yang memotivasi wajib pajak untuk menghemat pembayaran pajak antara lain:<sup>6</sup>

1. Semakin besar jumlah pajak yang harus dibayar, akan memotivasi wajib pajak untuk tidak membayar atau mengurangi pajak yang harus dibayarkan;
2. Biaya untuk menyuap petugas pajak relatif kecil dibanding potensi pajak yang seharusnya dibayarkan;
3. Kemungkinan kesalahan atau pelanggaran terdeteksi relatif kecil dalam mekanisme *self assessment*, merangsang wajib pajak untuk tidak menunaikan kewajiban pajaknya dengan benar.

---

<sup>5</sup> Mangonting, Yenny. *Tax Planning, Sebuah pengantar sebagai alternatif meminimalkan pajak*. Jurnal Akuntansi dan Keuangan Vol. 1 No. 1 Mei 1999

<sup>6</sup> Suandy, Erly. *Perencanaan Pajak. op. cit.*, hal 1-2.

4. Besaran sanksi yang diatur oleh Undang-undang di suatu negara relatif rendah sehingga membuat efek jera bagi wajib pajak tidak terlalu kuat, sehingga secara tidak langsung memotivasi upaya penghindaran pajak.

Usaha-usaha atau strategi-strategi yang dilakukan dalam perlawanan pajak secara aktif sebagian merupakan bentuk penghindaran pajak (*tax avoidance*), sebagian lain merupakan bentuk penggelapan pajak (*tax evasion*). Di banyak negara, skema penghindaran pajak dapat dibedakan menjadi:

1. Penghindaran pajak yang diperkenankan (*acceptable tax avoidance*).
2. Penghindaran pajak yang tidak diperkenankan (*unacceptable tax avoidance*).

Antara suatu negara dengan negara lain bisa jadi saling berbeda pandangannya tentang skema apa saja yang dapat dikategorikan sebagai *acceptable tax avoidance* atau *unacceptable tax avoidance*.<sup>7</sup> Dengan demikian, bisa saja suatu skema penghindaran pajak tertentu di suatu negara dikatakan sebagai penghindaran pajak yang tidak diperkenankan, tetapi di negara lain dikatakan sebagai penghindaran pajak yang diperkenankan. Istilah lain yang sering dipergunakan untuk menyatakan penghindaran pajak yang tidak diperkenankan adalah *aggressive tax planning* dan istilah untuk penghindaran pajak yang diperkenankan adalah *defensive tax planning*.

Menurut IBFD *International Tax Glossary*, *avoidance for tax purpose* adalah istilah yang digunakan untuk menggambarkan kebiasaan wajib pajak untuk mengurangi jumlah pajak yang terutang, yang pada akhirnya akan menyebabkan terjadinya penggelapan pajak. Sehingga sebenarnya *tax avoidance* sesuai dengan hukum atau tidak melanggar ketentuan hukum tetapi tidak sesuai dengan semangat hukum yang dikandungnya itu sendiri.<sup>8</sup> *Anti avoidance* adalah istilah yang digunakan dalam pengukuran terhadap perlawanan penghindaran pajak.<sup>9</sup>

<sup>7</sup> Darussalam dan Danny Septriadi. *Penghindaran Pajak yang Diperbolehkan dan Tidak Diperbolehkan*, Majalah Inside Tax, September 2007.

<sup>8</sup> Larking, Barry. *International Tax Glossary*. IBFD. Amsterdam. 2005, hal 29-30.

<sup>9</sup> *Ibid.*, hal. 18.

Penghindaran atau penggelapan pajak tidak hanya dilakukan oleh perusahaan dengan skala kecil atau menengah, melainkan juga perusahaan skala besar bahkan multinasional. Jika perusahaan lokal melakukan upaya penghindaran pajak dengan menyelaraskan kebijaksanaan perusahaan dengan ketentuan yang tercantum dalam peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku di negara setempat yang bisa dimanfaatkan, maka perusahaan yang multinasional melakukan upaya penghindaran pajak baik secara legal maupun illegal dengan memanfaatkan berbagai ketentuan yang ada didalam berbagai negara, bukan hanya pada satu negara, dalam bahasa sederhana ini berkaitan dengan hukum pajak internasional.

Pajak internasional merupakan norma-norma yang mengatur perpajakan karena adanya unsur asing baik mengenai obyek maupun subyek pajaknya, juga mengatur tentang pemberian informasi dan saling memberi bantuan terkait dengan permasalahan pajak antar negara.<sup>10</sup> Dilihat dari perspektif pajak internasional, suatu perusahaan multinasional akan berusaha meminimalkan beban pajak global mereka dengan cara memanfaatkan ketiadaan ketentuan perpajakan suatu negara yang tidak mengatur ketentuan anti *tax avoidance* atau mengaturnya tetapi tidak memadai sehingga menimbulkan peluang yang bisa dimanfaatkan untuk melakukan praktik penghindaran pajak.<sup>11</sup> Selanjutnya penghindaran dapat dilakukan dengan memanfaatkan ketentuan pajak pada negara dengan pengenaan pajak kecil (*low tax jurisdiction*) dan menghindarkan dari pengenaan pajak dari negara dengan pengenaan pajak yang tinggi (*high tax jurisdiction*).

Tindakan yang dilakukan oleh wajib pajak tentu menjadi penghambat bagi Direktorat Jenderal Pajak untuk dapat mensukseskan penerimaan negara dari sektor pajak. Penyimpangan yang dilakukan oleh wajib pajak sebagian telah diproses penegakkan hukumnya oleh Direktorat Jenderal Pajak. Berdasar data yang diperoleh dari Direktorat Intelijen dan Penyidikan Pajak, Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak menunjukkan selama tahun 2008-

---

<sup>10</sup> Ilyas, Wirawan B. dan Richard Burton. *Hukum Pajak*. Jakarta: Salemba Empat, 2001, hal.83-84.

<sup>11</sup> Saptono, Prianto B, *Manajemen Perpajakan Internasional dan Transfer Pricing*. Makalah pada Seminar di Jakarta, 28 Agustus 2007

2009 telah terjadi peningkatan jumlah wajib pajak yang dilakukan proses pemeriksaan bukti permulaan, dari 145 Surat Perintah Pemeriksaan Bukti Permulaan (SPPBP) pada tahun 2008, menjadi 170 SPPBP pada tahun 2009. Adapun yang dimaksud dengan pemeriksaan bukti permulaan adalah pemeriksaan yang dilakukan untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan.<sup>12</sup> Pemeriksaan ini sebagai upaya untuk mengungkap adanya tindakan penyimpangan yang dilakukan oleh para wajib pajak terhadap jumlah pajak yang seharusnya dibayarkan kepada negara, dan diindikasikan adanya tindak pidana perpajakan.

Tabel 3  
Penyelesaian Pemeriksaan Bukti Permulaan

Tahun	SPPBP	TINDAK LANJUT				Realisasi LPBP
		Sumier	SKP	Pengakuan WP	Sidik	
2008	145	7	2	8	11	28
2009	170	13	3	13	16	45

Catatan: LPBP = Laporan Pemeriksaan Bukti Permulaan

SKP = Surat Ketetapan Pajak

Sumber: Laporan evaluasi Direktorat Intelijen dan Penyidikan, 2009.

Dari data tersebut dapat diketahui sebagian besar hasil Laporan Pemeriksaan Bukti Permulaan selama tahun 2008-2009 adalah meningkat menjadi penyidikan. Sedangkan yang dimaksud dengan Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan adalah serangkaian tindakan yang dilakukan oleh penyidik untuk mencari serta mengumpulkan bukti yang dengan bukti itu membuat terang tindak pidana di bidang perpajakan yang terjadi serta menemukan tersangkanya.<sup>13</sup>

Sementara sebagai tindak lanjut dari proses pemeriksaan bukti permulaan tersebut, telah dilakukan proses penyidikan yang dapat terlihat dalam tabel sebagai berikut:

<sup>12</sup> Pasal 1 angka 27 Undang-Undang nomor 16 tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan tata Cara Perpajakan

<sup>13</sup> Pasal 1 angka 31 Undang-Undang nomor 16 tahun 2009 tentang Ketentuan Umum dan tata Cara Perpajakan

Tabel 4  
Penyelesaian Penyidikan Pajak

Tahun	Saldo Awal	Penambahan penyidikan	Penyidikan selesai	Saldo Akhir
2008	44	11	34	36
2009	36	24	34	26

Sumber: Laporan evaluasi Direktorat Intelijen dan Penyidikan, 2009

Dari proses penyidikan yang telah diselesaikan diperoleh informasi bahwa kerugian negara dari beberapa kasus tindak pidana perpajakan yang dilakukan oleh wajib pajak dan sudah mendapatkan vonis dari pengadilan selama tahun 2009 adalah:

Tabel 5  
Putusan Pengadilan Atas Tindak Pidana Perpajakan tahun 2009

No	Keterangan	Kantor Pusat	Kanwil DJP	Jumlah
1	Jumlah Vonis	11	7	18
2	Kerugian Negara	170,323,986,421	118,675,589,347	288,999,575,768
3	Denda Pidana	613,557,034,552	19,814,000,000	633,371,034,552
4	Terdakwa	6	8	14

Sumber: Laporan evaluasi Direktorat Intelijen dan Penyidikan, 2009

Berdasarkan fakta-fakta di atas, peneliti melihat adanya perbenturan kepentingan antara pemerintah dan wajib pajak. Pemerintah berusaha memaksimalkan penerimaan negara yang semakin besar, sementara wajib pajak berusaha menekan pembayaran pajaknya seefisien mungkin. Tindakan memperkecil jumlah pajak, dapat menjadi tindakan yang melanggar hukum dan membahayakan kepentingan nasional khususnya penerimaan negara dari sektor pajak. Dalam perspektif intelijen, segala yang membahayakan kepentingan pembangunan nasional yang bertujuan semakmur-makmurnya masyarakat harus dapat dideteksi dini (*early warning*) agar potensi ancaman (*threats*) tersebut dapat dihindarkan atau apabila ancaman tersebut bukan lagi

sebagai potensi tetapi telah terjadi, maka dapat diminimalisir risiko (*risk*).<sup>14</sup> Dalam bahasa yang lain, intelijen merupakan indera negara, dengan kemampuan sebagai *early warning*, *early detection* dan *early prevention*,<sup>15</sup> dapat membuat perkiraan apa yang kemungkinan terjadi, dan selanjutnya dapat memberikan informasi yang berguna untukantisipasi keadaan yang tidak diharapkan terjadi tersebut.

Penelitian ini bermaksud melakukan analisis terhadap ketentuan anti *tax avoidance* di dalam undang-undang nomor 36 tahun 2008 sebagai perubahan keempat dari undang-undang nomor 7 tahun 1983 tentang pajak penghasilan dan peraturan pelaksanaannya yang diharapkan dapat mencegah upaya penghindaran pajak antar negara secara ilegal, apakah sudah menjalankan fungsi intelijen sebagai sistem peringatan dini (*early warning system*) untuk mencegah terjadinya pendadakan strategis (*to avoid a strategic surprised*)<sup>16</sup> yang mengancam keamanan nasional, dalam hal ini mencegah atau meminimalisir risiko penghindaran pajak yang menjadi penghambat penerimaan negara.

Penghindaran pajak secara Internasional digaris bawahi dalam penelitian ini karena dibandingkan dengan penghindaran pajak yang dilakukan oleh wajib pajak di dalam negeri, maka penghindaran pajak dengan skema antar negara lebih sulit untuk diidentifikasi oleh suatu otoritas pajak dalam suatu negara. Di Indonesia, Direktorat Jenderal Pajak lebih mudah memantau dan mengawasi penyimpangan dan penghindaran pajak yang dilakukan oleh wajib pajak dalam negeri, tetapi akan mendapatkan kesulitan untuk mengawasi penghindaran pajak yang dilakukan oleh wajib pajak mancanegara. Direktorat Jenderal Pajak sendiri mengalami kesulitan dalam mengungkap penghindaran pajak melalui transaksi antara pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa.<sup>17</sup> Dengan demikian ketentuan anti *tax*

---

<sup>14</sup> Quiggin, Thomas. *Seeing the invisible, national security intelligence in uncertain age*. Singapura: World Scientific Publishing Co, Pte. Ltd, 2007. Hal 25-26.

<sup>15</sup> Suropto, RM. Peranana Intelijen dalam Penegakan Hukum. Pusdiklat Kejaksaan Republik Indonesia. Jakarta, 2010. Hal 6

<sup>16</sup> Widjajanto, Andi dan Artanti Wardhani. Hubungan Intelijen – Negara 1945-2004. Jakarta: Pacivis UI, 2008. hal. 1-2

<sup>17</sup> Harian Seputar Indonesia, "RI Kesulitan Awasi Transfer Pricing". 11 Juli 2010.

*avoidance* di dalam Undang-undang perpajakan menjadi hal yang penting untuk mencegah penyimpangan.

## 1.2 Pokok Permasalahan

Dengan latar belakang yang disampaikan di atas, maka dapat diambil ditarik suatu permasalahan utama yang menjadi bahan pembahasan yaitu diawali dengan adanya dua fenomena, yaitu pertama bahwa pajak sebagai sumber Penerimaan Negara yang utama dan dominan dalam beberapa waktu terakhir merupakan suatu kepentingan nasional yang harus dijaga dari upaya-upaya yang dapat menyebabkan turunnya penerimaan negara sehingga menyebabkan pembiayaan Negara Republik Indonesia menjadi terkendala, dan yang kedua adalah fenomena bahwa para wajib pajak, termasuk perusahaan asing merasa bahwa pajak adalah beban secara ekonomis, sehingga perlu diatur sedemikian rupa bahkan jika memungkinkan dihindari pembayaran pajak tersebut, dan tindakan tersebut dapat berujung pada penegakkan hukum yang dilakukan oleh Pemerintah, apabila penghindaran pajak tersebut menabrak ketentuan perundang-undangan yang berlaku. Hubungan negatif terjadi dalam dua fenomena di atas, karenanya untuk kepentingan nasional berupa penerimaan pajak, maka pemerintah harus dapat mengantisipasi tindakan atau perilaku para wajib pajak baik dari dalam maupun luar negeri yang berupaya untuk tidak menunaikan kewajiban pajak sesuai dengan ketentuan, atau melakukan upaya penghindaran pajak, yang pada akhirnya akan merugikan penerimaan negara dan berdampak secara tidak langsung kepada masyarakat pada umumnya, dengan upaya pencegahan dari awal, meminimalisir risiko maupun mengupayakan penegakan hukum (*law enforcement*).

Untuk dapat mengantisipasi dan melawan upaya penghindaran pajak tersebut, negara perlu membuat perlawanan terhadap upaya penghindaran pajak, yaitu dengan membuat instrumen hukum tentang *anti tax avoidance*. Kebijakan anti *tax avoidance* diatur dalam pasal 18 Undang-undang Pajak Penghasilan, sejak Undang-undang Nomor 7 tahun 1983 yang telah dirubah

beberapa kali sampai dengan Undang-undang Nomor 17 tahun 2000. Terkait dengan keberadaan Undang-undang Nomor 36 tahun 2008 tentang perubahan keempat Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan yang diberlakukan pada 1 Januari 2009 yang lalu, maka permasalahan utama yang akan dibahas dalam penelitian yang berjudul “Analisis terhadap ketentuan anti *tax avoidance* dalam Undang-undang Nomor 36 tahun 2008 sebagai upaya pencegahan penghindaran pajak internasional” adalah:

1. Bagaimana kebijakan *anti tax avoidance* Indonesia dalam Undang-undang Nomor 36 tahun 2008 dibandingkan dengan Undang-undang sebelumnya?
2. Apakah kebijakan *anti tax avoidance* tersebut dapat mencegah upaya penghindaran pajak yang dilakukan oleh wajib pajak khususnya berkaitan dengan pajak internasional?
3. Apakah kebijakan *anti tax avoidance* tersebut telah memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak maupun aparat pajak?

### **1.3 Tujuan penelitian**

Adapun tujuan dari penelitian yang dilakukan dengan latar belakang dan pokok permasalahan sebagaimana disebutkan di atas adalah :

1. Menganalisis ketentuan anti *tax avoidance* di dalam Undang-undang Nomor 36 tahun 2008 dan membandingkan ketentuan sebelum dan sesudah diterbitkannya Undang-undang Nomor 36 tahun 2008.
2. Menganalisis ketentuan anti *tax avoidance* yang berlaku dalam upaya mencegah penghindaran pajak secara internasional.
3. Mengetahui dan menganalisis kepastian hukum yang diberikan oleh ketentuan hukum di Indonesia.

### **1.4 Manfaat Penelitian**

Penelitian ini diharapkan dapat berguna bagi semua pihak yang berhubungan dengan upaya-upaya mencegah penghindaran pajak, atau yang

berupaya melakukan tindakan penghindaran pajak dengan tidak melanggar ketentuan, yaitu:

a. Manfaat Akademik:

1. Penelitian ini menambah khasanah dan perbendaharaan karya ilmiah berkaitan dengan permasalahan penghindaran pajak dan upaya-upaya mengantisipasinya.
2. Penelitian ini dapat menjadi penelitian pendahuluan terhadap kebijakan-kebijakan *anti tax avoidance* yang ada dalam sistem hukum di Indonesia, khususnya pasca diundangkannya Undang-undang Nomor 36 tahun 2008, dan dapat dikembangkan sesuai dengan keperluan.

b. Manfaat Praktis:

Hasil penelitian ini dapat menjadi pertimbangan pemerintah, selaku pihak eksekutif ataupun Dewan Perwakilan Rakyat selaku legislatif untuk membuat payung hukum ketentuan *anti tax avoidance* di dalam Undang-undang, dan memperkecil celah atau peluang kelemahan dari ketentuan yang bisa dimanfaatkan untuk tujuan penghindaran pajak, yaitu dengan:

1. Menyempurnakan ketentuan *anti tax avoidance* di dalam Undang-undang agar dapat meminimalisir kelemahan yang ada;
2. Membuat kebijakan teknis dilingkup Direktorat Jenderal Pajak berkaitan dengan penghindaran pajak dan upaya pencegahannya, agar skema penghindaran dapat diantisipasi dengan baik oleh aparatur pemerintah.

## 1.5 Sistematika Penulisan

Penelitian tesis ini disusun dalam enam Bab yang terkait satu dengan lainnya, dengan masing-masing Bab terdiri dari beberapa Sub Bab, dengan sistematika sebagai berikut:

BAB I : PENDAHULUAN

Pada Bab pertama peneliti akan menguraikan tentang tentang latar belakang permasalahan, pokok permasalahan,

tujuan penelitian, dan manfaat penelitian serta sistematika penulisan.

**BAB II : TINJAUAN LITERATUR**

Pada Bab ini peneliti akan menguraikan tentang teori-teori yang menjadi landasan penelitian yang diambil dari sejumlah literatur yang berkaitan dengan permasalahan yang diteliti dalam tesis ini serta penelitian-penelitian yang berkaitan sebelumnya.

**BAB III : METODE PENELITIAN**

Pada Bab ini peneliti akan menguraikan tentang metode penelitian yang dipergunakan dalam penelitian ini, seperti pendekatan, jenis penelitian, teknik pengumpulan dan pengolahan data serta batasan penelitian.

**BAB IV : KETENTUAN PENCEGAHAN PENGHINDARAN PAJAK (*ANTI TAX AVOIDANCE*) DI INDONESIA**

Pada Bab keempat penelitian akan menguraikan tentang ketentuan peraturan perpajakan Indonesia dalam mencegah penghindaran pajak, baik pada Undang-undang Pajak Penghasilan sebelum dan setelah diundangkannya Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008, beserta peraturan pelaksanaannya

**BAB V : ANALISIS KETENTUAN PENCEGAHAN PENGHINDARAN PAJAK (*ANTI TAX AVOIDANCE*) DI INDONESIA**

Bab ini peneliti akan menguraikan tentang analisis terhadap perubahan ketentuan undang-undang yang berlaku, kelemahan dan keunggulan ketentuan yang berlaku, termasuk analisis intelijen untuk menghadapi permasalahan dalam pencegahan penghindaran pajak melalui berbagai skema, sekaligus dapat menjawab pertanyaan penelitian dan selaras dengan tujuan penelitian yang diungkapkan di dalam Bab I.

**BAB VI : KESIMPULAN DAN SARAN**

Pada Bab ini peneliti akan menguraikan hasil penelitian dan kesimpulan dari penelitian yang dilakukan berikut dan saran-saran yang relevan dengan hasil penelitian.



## BAB 2 TINJAUAN LITERATUR

### 2.1 Penelitian Sebelumnya

Peneliti melakukan review literatur dengan tujuan untuk dapat mengeksplorasi penelitian-penelitian yang pernah dilakukan sebelumnya, khususnya yang relevan dan berkaitan dengan penelitian dalam tesis ini. Penelitian-penelitian yang pernah dilakukan yang secara khusus membahas ketentuan dan kebijakan pencegahan penghindaran pajak, sudah banyak dilakukan, baik yang bersifat umum maupun khusus, termasuk penelitian yang berkaitan dengan upaya pengawasan dan penegakan hukum pajak dan juga penelitian terkait wacana pemidanaan bagi pelaku *transfer pricing* di Indonesia. Penelitian tesis ini juga menggunakan pendekatan analogi untuk membandingkan fungsi kebijakan dalam mencegah upaya penghindaran pajak secara universal dan membandingkan penerapannya oleh Undang-undang Pajak di Indonesia. Perbedaan penelitian ini dibanding dengan penelitian-penelitian sebelumnya adalah obyek penelitian ini adalah ketentuan yang terbaru yang berlaku mulai 1 Januari 2009, sedangkan sebagian besar penelitian terdahulu masih mengulas ketentuan dalam ketentuan yang berlaku sebelum 1 Januari 2009, dan obyek pembahasan adalah kebijakan *anti tax avoidance* secara keseluruhan yang ada dalam Undang-undang tersebut, sementara sebagian besar pembahasan penelitian terdahulu adalah focus kepada salah satu transaksi penghindaran pajak dan kebijakan untuk mengantisipasinya.

Penelitian terdahulu yang melandasi penelitian ini terutama adalah penelitian yang dilakukan oleh Ning Rahayu dalam disertasinya dengan judul Praktik Penghindaran Pajak pada *Foreign Direct Investment* Yang berbentuk *Subsidiary company* (PT. PMA) Di Indonesia, suatu kajian tentang kebijakan

Anti *Tax Avoidance*, tahun 2008. Penelitian ini masih melihat kebijakan ketentuan anti *tax avoidance* yang berlaku sampai dengan tahun 2008. Selain itu peneliti juga melandaskan pada sebuah penelitian berkaitan dengan kebijakan *anti tax avoidance* dalam transaksi *thin capitalization*, yaitu penelitian yang dilakukan oleh Fajar Budiman, dalam tesisnya yang berjudul Analisis Peraturan Anti Penghindaran Pajak Transaksi *Thin Capitalization* Dalam Hukum Perpajakan Indonesia, pada Fakultas Hukum Universitas Indonesia, Januari 2011.

Secara singkat kedua penelitian yang disebutkan di atas dapat dilihat pada matrik perbandingan berikut ini:

Tabel 6  
Matrik Perbandingan Penelitian Sebelumnya

No	Uraian Penelitian	Nama Peneliti	
		Ning Rahayu	Fajar Budiman
1.	Judul Penelitian	Praktik Penghindaran Pajak pada <i>Foreign Direct Investment</i> Yang berbentuk <i>Subsidiary company</i> (PT. PMA) Di Indonesia, suatu kajian tentang kebijakan Anti <i>Tax Avoidance</i>	Analisis Peraturan Anti Penghindaran Pajak Transaksi <i>Thin Capitalization</i> Dalam Hukum Perpajakan Indonesia
2.	Tahun Penelitian	2008	2011
3.	Dalam rangka	Disertasi S3 Fisip UI	Tesis S2 Hukum UI
4.	Tujuan Penelitian	a) Mengidentifikasi praktik-praktik penghindaran pajak ( <i>tax avoidance</i> ) yang pada umumnya dilakukan oleh <i>Foreign Direct Investment</i> yang berbentuk <i>subsidiary company</i> (PT.PMA) di Indonesia. b) Menganalisis kebijakan <i>Anti Tax Avoidance</i> Indonesia dalam menangkal praktik-	a) Menganalisis landasan pemahaman tentang pengaturan transaksi <i>thin capitalization</i> dalam ketentuan perpajakan Indonesia beserta kelemahan peraturan yang ada. b) Mengetahui ketentuan perpajakan terkait <i>thin capitalization</i> di

		<p>praktik penghindaran pajak yang dilakukan oleh <i>Foreign Direct Investment</i> yang berbentuk <i>subsidiary company</i> (PT.PMA).</p> <p>c) Mengetahui dan menganalisis upaya-upaya yang dilakukan Direktorat Jenderal Pajak untuk menangani praktik-praktik penghindaran pajak yang dilakukan oleh <i>Foreign Direct Investment</i> yang berbentuk <i>subsidiary company</i> (PT.PMA).</p>	<p>Indonesia serta perbandingannya dengan ketentuan Amerika Serikat, Inggris, Luxembourg, Cina, Perancis, Belgia, Canada, Spanyol, Rusia dan Jerman.</p> <p>c) Menganalisis pendekatan yang sebaiknya diterapkan dalam penentuan kewajaran dalam transaksi <i>thin capitalization</i>.</p>
5.	Metode Penelitian	Penelitian Kombinasi	Penelitian Kualitatif
6.	Hasil Penelitian	<p>a) Praktik-praktik penghindaran pajak (<i>tax avoidance</i>) yang pada umumnya dilakukan oleh <i>Foreign Direct Investment</i> (FDI) yang berbentuk <i>subsidiary company</i> (PT.PMA) di Indonesia dilakukan melalui skema <i>transfer pricing</i>, <i>thin capitalization</i>, <i>Controlled Foreign Corporation</i> (CFC), pemanfaatan negara <i>tax haven</i> dan <i>treaty shopping</i>.</p> <p>b) Skema penghindaran pajak yang paling banyak digunakan adalah skema <i>transfer pricing</i> dan <i>thin capitalization</i>.</p>	<p>a) Pengaturan <i>thin capitalization</i> di Indonesia mengandung banyak kelemahan dari sisi legalitas, dan apabila dibandingkan dengan beberapa negara lain, pengaturan <i>thin capitalization</i> dalam hukum Indonesia sangat lemah dan jauh dari memadai.</p> <p>b) Beberapa Negara yang dimaksud adalah Amerika Serikat, United Kingdom/Inggris, Luxembourg, China, Perancis, Belgia, Kanada, Spanyol, Rusia, dan Jerman.</p>

		<p>c) Praktik penghindaran pajak tersebut dilakukan dengan memanfaatkan peluang-peluang yang terdapat dalam ketentuan perpajakan yang berlaku.</p> <p>d) Penelitian menunjukkan bahwa dilihat dari sifatnya Kebijakan <i>Anti Tax Avoidance</i> di Indonesia relative belum memenuhi sifat kebijakan yaitu rasional, inkremental dan <i>emergence</i>, karena pada kebijakan yang ada masih banyak peluang-peluang (<i>loopholes</i>) yang dapat dimanfaatkan oleh wajib pajak, khususnya perusahaan Penanaman Modal Asing untuk melakukan penghindaran pajak, sehingga potensi pajak yang ada belum dapat digali secara optimal.</p> <p>e) Kebijakan <i>Anti Tax Avoidance</i> yang ada juga relatif tidak mengikuti perkembangan praktik di lapangan yang semakin kompleks, hal ini terlihat dari masih banyaknya aturan pelaksanaan mengenai kebijakan <i>Anti Tax</i></p>	<p>c) Ada tiga pendekatan yang dapat dipergunakan dalam memastikan kewajaran dalam hal terjadi pendanaan melalui utang dari pihak yang memiliki hubungan istimewa yaitu.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Penetapan rasio antara utang terhadap modal/<i>debt to equity ratio</i>;</li> <li>• Pendekatan kewajaran transaksi;</li> <li>• Kombinasi dari kedua pendekatan tersebut. keduanya.</li> </ul>
--	--	---	---

		<p><i>Avoidance</i> yang belum mengalami penyempurnaan sejak tahun dibuatnya aturan tersebut (sebagian besar tahun 1994).</p> <p>f) Saat ini Indonesia baru mempunyai ketentuan tentang <i>Specific Anti Tax Avoidance (SAAR)</i> yang teruang dalam pasal 18 Undang Undang Pajak Penghasilan. Dalam hal ini Indonesia belum memiliki ketentuan <i>General Anti Tax Avoidance (GAAR)</i> sebagai pelengkap dari <i>SAAR</i>.</p> <p>g) Upaya-upaya yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam menangani praktik-praktik penghindaran pajak, khususnya yang dilakukan oleh <i>Foreign Direct Investment</i> yang berbentuk <i>subsidiary company (PT.PMA)</i> relatif masih minim dan kurang menyentuh masalah yang bersifat esensial, sehingga kasus-kasus penghindaran pajak tersebut kurang tertangani dengan baik.</p>	
--	--	--	--

Perbedaan pokok penelitian ini dengan penelitian yang dilakukan oleh Ning Rahayu terletak pada ketentuan yang menjadi obyek penelitian, di mana Ning Rahayu menggunakan dasar ketentuan yang berlaku sampai dengan tahun 2008. Sedangkan perbedaan dengan penelitian yang dilakukan oleh Fajar Budiman adalah penelitian ini membahas ketentuan *anti tax avoidance* secara umum yang ada di Indonesia, sementara tesis Fajar Budiman hanya membahas salah satu peraturan yang berkaitan dengan transaksi *thin capitalization*.

Adapun beberapa penelitian lain yang menjadi referensi dalam penelitian ini, antara lain penelitian yang dilakukan oleh Benny Mangoting, dalam tesisnya berjudul Penentuan status *Beneficial Owner* untuk mencegah penyalahgunaan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B), dengan tujuan penulisan yaitu:

- a) Mengetahui bagaimana menerapkan peraturan perpajakan Indonesia untuk menentukan status *beneficial owner*
- b) Mengetahui bagaimana menerapkan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Indonesia dengan *treaty partner* terkait penentuan status *beneficial owner*.

Penelitian tersebut menunjukkan hasil bahwa pelaksanaan ketentuan domestic Indonesia dalam mencegah *treaty abuse* harus sejalan dengan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B). Undang-undang Pajak Penghasilan tidak memberikan atribusi kepada Pemerintah untuk mengatur secara khusus tentang penentuan status *beneficial owner*. Selain itu *treaty benefit* hanya boleh dinikmati oleh *beneficial owner* dan tidak boleh dinikmati oleh wajib pajak yang tidak berhak, karena bertentangan dengan maksud dan tujuan *tax treaty*, dan dalam P3B sendiri terdapat mekanisme pengecekan status *beneficial owner* dengan mengajukan *exchange of information* ke *competent authority* Negara domisili terkait.

Sementara penelitian yang dilakukan oleh Alif Subagyo dalam tesisnya yang berjudul Analisis ketentuan *Controlled Foreign Corporation*

*Rules* di Indonesia sebagai Upaya Mencegah Penghindaran Pajak yang Relevan dan Menjamin Kepastian Hukum, Studi Kasus Kepatuhan *European Court of Justice* atas *Cadbury Schweppes* No. C-196/04-Inggris. Tujuan dari penelitian ini adalah:

- a) Menjelaskan dan menganalisis perbandingan *CFC Rules* di Inggris yang lama dan baru dengan *CFC Rules* di Indonesia.
- b) Mengetahui dan menanalisis ketentuan *CFC Rules* di Indonesia dan relevansinya dengan keadaan saat ini.
- c) Mengetahui dan menganalisis kepastian hukum yang diberikan oleh ketentuan *CFC Rules* di Indonesia.

Hasil penelitian menunjukkan antara lain bahwa ketentuan *CFC Rules* di Indonesia sudah tidak relevan dengan kondisi perkembangan praktik perdagangan yang semakin canggih dan upaya penghindaran pajak menggunakan CFC yang semakin bervariasi, dan ketentuan *CFC Rules* di Indonesia belum menjamin kepastian hukum terhadap subyek pajak, akan tetapi untuk obyek pajak, tarif pajak dan prosedur sudah memberikan jaminan kepastian hukum.

Dalam sudut pandang yang lain, Wilhelmus Sodi Manuk melakukan penelitian intelijen dalam tesisnya yang berjudul Analisis Strategik Intelijen Terkait Penanggulangan *Transfer Pricing* Melalui Wacana Kebijakan Kriminal (2009), di mana dalam penelitian ini, Wilhelmus mencoba mengaitkan tindakan *transfer pricing* dengan tindakan pidana sehingga memudahkan aparat untuk menegakkan hukum di dalamnya.

## 2.2 Tinjauan Pustaka

Studi literatur dibawah ini berupaya mengeksplorasi teori-teori yang relevan dan menjadi landasan maupun acuan dalam penelitian lebih lanjut. Adapun teori-teori yang dimaksud adalah sebagai berikut.

### 2.2.1 Teori Kebijakan Publik

Sebelum melihat pengertian atau definisi terkait dengan kebijakan publik, ada baiknya kita melihat definisi kebijakan terlebih dahulu. Menurut Laswell (1951), sebagaimana dikutip oleh Parsons (2006), yang dimaksud dengan ilmu kebijakan adalah sebuah disiplin yang menitikberatkan pada usaha menjelaskan proses pembuatan kebijakan dan pelaksanaan kebijakan, serta sebagai upaya untuk menemukan data maupun menyediakan interpretasi yang relevan dengan persoalan kebijakan dalam suatu periode.<sup>18</sup> Sementara definisi tentang kebijakan publik (*public policy*), yang dikemukakan oleh para ahli, membuat Leslie A. Pal (1987) dalam buku Analisis Kebijakan Publik yang ditulis oleh Joko Widodo (2008) dikategorikan menjadi dua macam. Kategori pertama, definisi yang lebih memfokuskan pada maksud dan tujuan utama suatu kebijakan sebagai factor penentu kriteria kebijakan. Kategori kedua, lebih memfokuskan pada konsekuensi atau dampak dari kebijakan maupun tindakan pemerintah yang berkaitan dengan kebijakan yang diambil tersebut.<sup>19</sup>

Definisi kebijakan publik yang termasuk dalam kategori pertama adalah kebijakan sebagai pilihan pemerintah untuk melakukan atau tidak melakukan sesuatu (*whatever government choose to do or not to do*)<sup>20</sup>. Dalam definisi ini, maka fokus perhatian dari kebijakan public berfokus pada dua hal secara seimbang, yaitu tidak hanya pada apa saja yang dilakukan oleh pemerintah, melainkan termasuk apa saja yang tidak dilakukan oleh pemerintah. Sebab ketika pemerintah tidak melakukan sesuatu dan berdampak besar bagi masyarakat, dan mestinya dampak tersebut dapat dihindari apabila ada tindakan dari pemerintah. Sehingga ketika pemerintah tidak mengambil

---

<sup>18</sup> Parsons, Wayne. *Public Policy – Pengantar Teori dan Praktik Analisa Kebijakan*. Jakarta : Kencana, 2006. hal. 14

<sup>19</sup> Widodo, Joko. *Analisis Kebijakan Publik*, Malang: Bayumedia Publishing, 2008. hal. 10.

<sup>20</sup> Winarno, Budi. *Teori dan Proses Kebijakan Publik* (Yogyakarta, 2002), hal. 15 dalam Ning Rahayu, "Praktik Penghindaran Pajak pada FDI Yang berbentuk Subsidiary company (PT.PMA) Di Indonesia, suatu kajian tentang kebijakan Anti Tax Avoidance", Disertasi Doktor Ilmu Administrasi FISIP UI, Jakarta 2008

tindakan atau tidak melakukan apa-apa, hal ini sebenarnya merupakan kebijakan yang diambil oleh pemerintah, atau sama halnya kebijakan itu dapat dilakukan pemerintah dengan melakukan sesuatu<sup>21</sup>. Dalam konteks seperti ini, kita bisa memahami contoh kebijakan penanggulangan macet, sampah maupun banjir di Jakarta sebagai *policy* dari pemerintah, baik itu melakukan berbagai tindakan untuk mencegah banjir, memperkecil kemacetan dan mengurangi kemacetan maupun *policy* dengan membiarkan masyarakat menikmati kemacetan, banjir dan hidup dengan segunung sampah.

Definisi kebijakan publik yang termasuk dalam kategori kedua antara lain dikemukakan oleh Chaizi Nasucha dalam bukunya yang berjudul *Reformasi Administrasi Publik – Teori dan Praktik*, yang menyatakan bahwa kebijakan publik adalah kewenangan pemerintah dalam membuat suatu kebijakan yang dituangkan ke dalam peraturan-peraturan hukum. Kebijakan tersebut harus dapat menyerap dinamika sosial dalam masyarakat, yang menjadi acuan pengambilan suatu kebijakan yang harmonis.<sup>22</sup>

Dwi Nurferiyanto (2010) dalam tesisnya mengutip Anderson (1979) yang menyatakan bahwa kebijakan merupakan arah tindakan yang mempunyai maksud yang ditetapkan oleh seorang aktor atau sejumlah aktor dalam mengatasi suatu masalah atau suatu persoalan. Di samping itu, Anderson (1979) juga mengemukakan elemen-elemen yang terkandung dalam kebijakan publik yang mencakup hal-hal sebagai berikut.<sup>23</sup>

- 1) Kebijakan selalu mempunyai tujuan atau orientasi pada tujuan tertentu
- 2) Kebijakan berisi tindakan atau pola tindakan pejabat-pejabat pemerintah
- 3) Kebijakan adalah apa yang benar-benar dilakukan oleh pemerintah dan bukan apa yang bermaksud akan dilakukan pemerintah

---

<sup>21</sup> Thoha, Miftah, *Ilmu Administrasi Publik Kontemporer*. Jakarta: Kencana Prenada Media Group, 2008. hal.108

<sup>22</sup> Nasucha, Chaizi, *Reformasi Administrasi Publik – Teori dan Praktik*. Jakarta: PT. Grasindo, 2004. hal.37.

<sup>23</sup> Nurferiyanto, Dwi. *Intelijen Direktorat Jenderal Pajak : Suatu Analisis Strategis*, Tesis Program Pasca Sarjana Kajian Stratejik Intelijen UI, Jakarta 2010.

- 4) Kebijakan publik bersifat positif (merupakan tindakan pemerintah mengenai suatu masalah tertentu) dan bersifat negatif (keputusan pejabat pemerintah untuk tidak melakukan sesuatu )
- 5) Kebijakan publik (positif) selalu berdasarkan pada peraturan perundang-undangan tertentu yang bersifat memaksa (otoritatif)

Dengan demikian kebijakan publik tersebut menjadi sangat erat kaitannya dengan keputusan pemerintah, sebab pemerintah menjadi sumber dari asal muasal kebijakan dan sekaligus muara dari suatu kebijakan. Pemerintah merupakan pihak yang berwenang atau berkuasa untuk memerintahkan atau melarang masyarakat dan kemudian bertanggung jawab untuk memberikan pelayanan atas segala kepentingan masyarakat. Kebijakan publik yang dikeluarkan pemerintah mulai dari yang dari masalah-masalah yang dianggap kurang penting seperti pengaturan masalah aksi unjuk rasa maupun penjualan minuman keras di sembarang tempat, sampai dengan masalah-masalah yang sangat penting bagi masyarakat banyak seperti pengalokasian anggaran, mekanisme pemungutan pajak dan desentralisasi fiskal. Selanjutnya, Ning Rahayu (2008) menyatakan bahwa kebijakan pemerintah merupakan kebijakan yang resmi dan mempunyai kewenangan yang memaksa masyarakat untuk mematuinya.

Kebijakan publik berfungsi sebagai pedoman umum untuk kebijakan dan keputusan-keputusan khusus dibawahnya.<sup>24</sup> Dengan kata lain istilah kebijakan lazim digunakan dalam kaitannya dengan tindakan pemerintah dan perilaku negara pada umumnya. Kebijakan dituangkan dalam berbagai macam peraturan, sehingga kajian kebijakan pada hakekatnya merupakan kajian terhadap peraturan perundang-undangan.<sup>25</sup> Dalam merumuskan suatu kebijakan publik, terdapat serangkaian proses kegiatan yang bertautan dan berulang-ulang sehingga dapat disebut sebagai siklus pembuatan kebijakan.

---

<sup>24</sup> Abidin, Said Zainal. *Kebijakan Publik*. Jakarta: Yayasan Pancur Siwah, 2002. hal.23

<sup>25</sup> Wahab, Solihin A. *Analisis Kebijakan dari Formulasi ke Implementasi Kebijakan*. Jakarta: Bumi Aksara, 2002. hal.13

Kebijakan publik sangat bervariasi jenis dan macamnya, namun menurut Riant Nugroho D dapat dikelompokkan berbagai jenis kebijakan publik menjadi tiga kelompok sebagai berikut:<sup>26</sup>

- 1) Kebijakan bersifat makro atau mendasar, seperti: Undang-Undang Dasar 1945, Undang-Undang/ Peraturan Pemerintah Pengganti Undang-Undang, Peraturan Pemerintah, Peraturan Presiden dan Peraturan Daerah
- 2) Kebijakan bersifat meso atau menengah, sebagai penjelasan pelaksanaan. Kebijakan ini dapat berbentuk Peraturan Menteri, Peraturan Gubernur/Walikota/Bupati, dan dapat pula berbentuk Surat Keputusan Bersama atau SKB antar menteri, gubernur, walikota atau bupati.
- 3) Kebijakan bersifat mikro adalah kebijakan publik yang mengatur pelaksanaan atau implementasi dari kebijakan di atasnya. Bentuknya antara lain peraturan yang dikeluarkan oleh aparat dibawah menteri, gubernur, walikota atau bupati.

Dengan demikian, dapat kita lihat bahwa institusi pemerintah merupakan pembuat kebijakan dan sekaligus juga merupakan pelaksana kebijakan. Kebijakan yang dibuat oleh institusi-institusi pemerintah tersebut adalah berasal dari masalah-masalah yang dihadapi oleh masyarakat luas, tetapi tidak semua masalah, sebab hanya masalah-masalah yang mempunyai dampak luas yang dibuatkan sebuah kebijakan secara khusus. Selanjutnya kebijakan akan dapat dilihat apakah mampu menangani permasalahan yang menjadi penyebab diterbitkannya suatu kebijakan, dan selanjutnya dievaluasi kekurangan dari kebijakan yang ada. Sebagai bagian dari suatu sistem, kebijakan publik mencakup hubungan timbal balik yang terjadi pada tiga unsur, yaitu: (a) kebijakan publik, (b) pelaku kebijakan dan (c) lingkungan kebijakan.<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup> Nugroho D, Riant. *Kebijakan Publik Untuk Negara-Negara Berkembang*. Jakarta: Elex Computindo, 2006. hal.31

<sup>27</sup> Rose , Richard, ed. *The Dynamics of Public Policy* (London, 1976) hal.2 dalam Ning Rahayu, "Praktik Penghindaran Pajak pada FDI Yang berbentuk Subsidiary company (PT.PMA) Di Indonesia, suatu kajian tentang kebijakan Anti Tax Avoidance", Disertasi Doktor Ilmu Administrasi FISIP UI, Jakarta 2008

Terdapat berbagai faktor atau variabel yang mempengaruhi keberhasilan implementasi suatu kebijakan publik. Menurut Ning Rahayu (2008) mengutip pendapat DL. Weimer dan AR Vining (1992), keberhasilan suatu kebijakan publik amat dipengaruhi oleh tiga faktor, yaitu *policy content* yang logis dan rasional, kerjasama dan dukungan *stakeholder* dalam melaksanakan kebijakan serta sumber daya yang terampil dan mempunyai komitmen dalam melaksanakan kebijakan merupakan faktor yang amat menentukan keberhasilan suatu kebijakan publik.

### 2.2.2 Kebijakan Fiskal

Salah satu jenis kebijakan publik adalah kebijakan fiskal. Kebijakan fiskal dikelompokkan dalam dua pengertian yaitu, kebijakan fiskal dalam pengertian luas dan dalam pengertian sempit, yaitu:<sup>28</sup>

- 1) Dalam pengertian luas kebijakan fiskal menurut Samuelson dan Nordhaus dalam bukunya *Economics*, sebagaimana dikutip oleh Mansury (1999), adalah kebijakan yang diterbitkan untuk mempengaruhi produksi masyarakat, memperluas kesempatan kerja dan mempengaruhi inflasi dengan menggunakan instrument-instrumen kebijakan yang terkait dengan masalah keuangan Negara, seperti pemungutan pajak dan pengeluaran belanja Negara. Untuk mencapai tujuan tersebut, kebijakan fiskal didukung dengan kebijakan moneter seperti penentuan jumlah uang yang beredar, tingkat suku bunga dan pengeluaran-pengeluaran lain yang dipengaruhi tingkat suku bunga.<sup>29</sup> Kebijakan fiskal dalam pengertian luas tidak hanya kebijakan pajak, namun terkait dengan kebijakan lain yang bersifat makro dan digunakan bersama instrumen lainnya.
- 2) Kebijakan fiskal dalam pengertian sempit menurut Simons dalam bukunya *Personal Income Taxation: The Definitions of Income as a Problem Fiscal Policy*, sebagaimana dikutip oleh Mansury (1999), adalah kebijakan yang

<sup>28</sup> Mansury. *Kebijakan Fiskal*. Tangerang: YP4, 1999. hal. 1

<sup>29</sup> *Ibid.*, hal. 1

berkaitan dengan subyek pajak atau siapa yang akan dikenakan pajak, apa yang akan menjadi dasar pengenaan pajak, bagaimana cara menghitung pajak dan bagaimana wajib pajak melakukan pembayaran. Kebijakan ini disebut juga kebijakan perpajakan. Dengan demikian kebijakan fiskal dalam arti yang sempit adalah segala kebijakan perpajakan mulai dari siapa yang akan dikenakan sampai dengan bagaimana prosedur pengenaannya.<sup>30</sup>

Kebijakan fiskal dalam arti sempit, yaitu kebijakan perpajakan, seiring dengan perkembangan jaman harus senantiasa mengalami perubahan atau pembaruan untuk mengakomodir dinamika dan perkembangan di masyarakat, dengan tujuan antara lain sebagai berikut:<sup>31</sup>

1) Menjamin adanya kepastian hukum

Yang dimaksud di sini adalah bahwa dalam perubahan atau pembaruan kebijakan perpajakan harus mengatur dan member penegasan tentang siapa yang harus membayar pajak (subyek pajak), dan dikenakan pajak atas apa (obyek pajak), serta pengaturan tentang bagaimana dan kapan harus membayar pajaknya.

2) Menutup peluang penghindaran pajak, penyelundupan pajak dan penyalahgunaan wewenang.

Perubahan kebijakan pajak selain memberikan jaminan kepastian hukum, harus dapat menutup segala celah yang merugikan wajib pajak maupun Negara, dalam bentuk penghindaran atau penyelundupan pajak, serta penyelewengan pajak.

Kebijakan di bidang pajak yang dikeluarkan pemerintah sebagai upaya untuk melaksanakan tugas dan tanggung jawabnya dalam melayani wajib pajak, melakukan pengawasan kepatuhan para wajib pajak dan untuk menegakan hukum di bidang perpajakan merupakan bagian dari kebijakan publik. Dalam kerangka yang lebih luas, kebijakan pajak tersebut dikeluarkan

---

<sup>30</sup> *Ibid.*, hal. 2

<sup>31</sup> *Ibid.*, hal. 3

pemerintah agar dapat melakukan upaya menghimpun dan mengumpulkan penerimaan negara dari sektor pajak dengan baik sehingga pembangunan nasional dapat dibiayai dan berjalan lancar dan sesuai dengan tujuan nasional itu sendiri.

### 2.2.3 Hukum Pajak dan Pajak Internasional

Hukum Pajak merupakan hukum positif yang menjadi bagian dari hukum nasional dan berlaku dengan memiliki sumber hukum, dan sumber hukum dalam hukum pajak hanya bersumber pada sumber hukum tertulis yang terkait dengan pajak, bukan pada sesuatu yang terbiasa dilakukan dalam dunia bisnis.<sup>32</sup> Keberadaan hukum pajak berupa peraturan perundang-undangan perpajakan sebagai produk legislatif dan ditindaklanjuti oleh pihak eksekutif dan yudikatif dalam rangka penegakannya.<sup>33</sup>

Dalam khasanah pemungutan pajak, Adam Smith (1723-1790) dalam bukunya *An Inquiry into the Nature and Causes of Wealth of Nation* (lebih dikenal dengan nama *Wealth of Nation*) mengajarkan beberapa asas pemungutan pajak dengan nama “*The Four Maxims*” yang membahas uraian sebagai berikut:<sup>34</sup>

1) Asas *Equality*;

Yang dimaksud dengan asas *equality* adalah bahwa pembagian beban atau tekanan pajak diantara subyek pajak haruslah dilaksanakan secara seimbang sesuai dengan kemampuannya, dalam pengertian penghasilan yang besar berpotensi untuk dikenakan pajak yang lebih besar. Asas ini tidak memperbolehkan suatu negara mengadakan diskriminasi diantara sesama Wajib Pajak, dengan maksud keadaan yang sama antara Wajib Pajak harus dikenakan pajak yang sama pula.

2) Asas *Certainty*;

<sup>32</sup> Djafar Saidi, Muhammad. *Pembaruan Hukum Pajak*. Jakarta: Rajawali Press, 2007 hal. 4

<sup>33</sup> *Ibid.*

<sup>34</sup> Brotodihardjo, R. Santoso. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: Refika Aditama, 2003. hal 27-28

Adalah sebuah asas yang mengajarkan bahwa pajak yang harus dibayar oleh seseorang harus jelas atau terang atau pasti (*certain*) dan tidak bisa dikompromikan, sehingga terjadi kepastian hukum. Dalam asas ini, kepastian hukum yang dipentingkan adalah mengenai siapa subyek, apa yang menjadi obyek, kemudian berapa besarnya pajak, juga ketentuan mengenai kapan batas waktu pembayarannya. Asas ini sebenarnya berlaku bukan hanya untuk bidang hukum pajak tapi juga bidang hukum lainnya.

3) Asas *Covenience of payment*;

Dalam asas ini pemungutan pajak tidak bisa dilakukan kapan saja tanpa memperhatikan kondisi pihak yang dipungut. Asas ini menyatakan bahwa waktu yang paling tepat untuk memungut pajak yang dianjurkan adalah pada pada saat yang paling baik bagi para Wajib Pajak, yaitu sedekat-dekatnya dengan saat diterimanya penghasilan yang bersangkutan.

4) Asas *Efficiency*;

Adalah asas yang menetapkan bahwa pemungutan pajak hendaknya dilakukan dengan biaya yang paling ekonomis atau sehemat-hematnya, agar tidak terjadi biaya pemungutan melebihi pemasukan pajaknya.

Berkaitan dengan lalu lintas perdagangan dan perekonomian antar bangsa dan Negara, yang tentu saja melewati batasan-batasan geografis suatu Negara, dan juga batas-batas kedaulatan hukum suatu Negara, maka terjadilah upaya untuk dapat mengakomodir ketentuan pajak yang menjangkau transaksi lintas batas dengan tidak mengabaikan kedaulatan hukum yang ada secara domestic pada Negara masing-masing, dan tidak merugikan pihak-pihak yang terkait, muncullah yang disebut dengan Pajak Internasional.

Dalam buku *international Tax Primer* (1995), Arnold dan McIntyre, sebagaimana dikutip oleh Gunadi (2007) menyatakan bahwa “Pajak Internasional” merupakan sebutan yang kurang cocok atau salah kaprah. Selanjutnya disebutkan bahwa yang lebih dapat diterima adalah istilah

“Hukum atau Ketentuan Pajak Internasional” yang merujuk pada aspek internasional dari ketentuan perpajakan suatu Negara (termasuk Indonesia).<sup>35</sup>

Selanjutnya pengertian hukum pajak internasional sebagaimana dituangkan dalam buku *Hukum Pajak* yang ditulis oleh Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, dengan mengutip pendapat beberapa ahli adalah:<sup>36</sup>

- 1) Adriani menekankan bahwa Hukum Pajak Internasional sebenarnya merupakan hukum pajak nasional yang didalamnya mengatur pengenaan pajak terhadap orang asing;
- 2) Hofstra mengemukakan bahwa Hukum Pajak Internasional merupakan keseluruhan peraturan hukum yang membatasi wewenang suatu Negara untuk memungut pajak dari hal-hal Internasional;
- 3) Rochmat Soemitro memberikan pengertian bahwa Hukum Pajak Internasional adalah hukum pajak yang terdiri dari kaidah, baik berupa kaidah nasional maupun kaidah yang berasal dari traktat antar Negara di dunia, dan dari prinsip atau kebiasaan yang telah diterima oleh Negara-negara di dunia, untuk mengatur soal perpajakan, dan di mana dapat ditunjukkan adanya unsur-unsur asing, baik pada subyek maupun obyeknya.

Pada umumnya ketentuan pajak internasional suatu negara meliputi 2 (dua) dimensi luas yaitu:<sup>37</sup>

- 1) Pemajakan terhadap wajib pajak dalam negeri atas penghasilan dari luar negeri

Pada dimensi ini merujuk pada pemajakan atas penghasilan luar negeri atau transaksi keluar batas Negara (*outbound transaction*) karena umumnya melibatkan aliran modal ke luar negeri.

<sup>35</sup> Gunadi. *Pajak Internasional* (Edisi Revisi). Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, Jakarta 2007, hal. 7

<sup>36</sup> Ilyas, Wirawan B. dan Richard Burton. *op. cit.*, hal. 83

<sup>37</sup> Gunadi. *op. cit.*, hal. 7-8

- 2) Pemajakan terhadap wajib pajak luar negeri atas penghasilan dari dalam negeri

Pada dimensi ini merujuk pada pemajakan atas penghasilan domestic atau transaksi di dalam batas negara (*inbound transaction*) karena umumnya melibatkan aliran modal dari luar negeri.

Adapun tujuan dari ketentuan pengaturan pajak internasional suatu Negara pada umumnya disusun untuk mencapai sekurang-kurangnya 4 (empat) tujuan yaitu:<sup>38</sup>

- 1) Memperoleh bagian penerimaan dari transaksi lintas batas secara adil,
- 2) Meningkatkan keadilan (*fairness*) dalam pemungutan pajak,
- 3) Memperkuat daya saing ekonomi domestic, dan
- 4) Netralitas eksor modal dan impor modal

Hal lain yang menjadi perhatian di dalam Hukum Pajak Internasional adalah berkaitan dengan yurisdiksi pemungutan pajak, atau batas kewenangan yang dapat dilakukan oleh suatu Negara dalam memungut pajak terhadap warga negaranya, agar pemungutan pajak tidak berulang-ulang dan bisa memberatkan orang yang dikenakan pajak, yaitu:<sup>39</sup>

- 1) Asas domisili atau tempat tinggal, adalah suatu asas pemungutan pajak berdasarkan tempat tinggal atau domisili seseorang, artinya suatu negara hanya dapat memungut pajak terhadap semua orang yang bertempat tinggal atau berdomisili di negara yang bersangkutan atas seluruh penghasilan dimanapun diperoleh, tanpa memperhatikan apakah orang yang bertempat tinggal tersebut warga negaranya atau warga negara asing.
- 2) Asas kebangsaan, adalah suatu asas pemungutan pajak yang didasarkan pada kebangsaan yang dianut seseorang, sehingga negara dapat memungut pajak atas warga negaranya atau kebangsaannya tanpa melihat di mana yang bersangkutan bertempat tinggal atau berdomisili.

---

<sup>38</sup> *Ibid.*, hal. 8

<sup>39</sup> Ilyas, Wirawan B. dan Richard Burton *op. cit.*, hal. 15

- 3) Asas sumber, adalah suatu asas yang memberikan kewenangan untuk memungut pajak pada suatu negara yang menjadi sumber atau asal penghasilan itu diperoleh, tanpa memandang kewarganegaraan maupun domisili dari penerima penghasilan tersebut.

#### 2.2.4 Pajak Berganda Internasional dan Penghindarannya

Pada pengaturan pajak internasional, sangat mungkin terjadi kondisi masing-masing negara menginginkan atau berkehendak mengenakan pajak atas transaksi internasional dengan mementingkan kepentingan negara masing-masing, yaitu memaksimalkan penerimaan negara dari pajak. Konsekuensi adanya pengaturan pajak internasional dalam hukum pajak nasional pada masing-masing negara, memungkinkan munculnya bentrokan hukum antar 2 (dua) negara atau lebih yang kemudian menyebabkan pengenaan pajak di (2) dua negara atau lebih, dan ini yang kemudian dikenal dengan istilah pajak berganda internasional.<sup>40</sup>

Pajak Berganda Internasional timbul karena satu obyek pajak dan subyek pajak yang sama dikenakan pajak lebih dari satu kali sehingga menimbulkan beban yang berat bagi subyek yang dikenakan tersebut. sedangkan Rohmat Soemitro menjelaskan beberapa sebab terjadinya Pajak Berganda Internasional, yaitu:<sup>41</sup>

- 1) Titik pertautan subyektif;

Subyek pajak yang sama dikenakan pajak yang sama di beberapa negara yang dapat terjadi karena domisili rangkap, kewarganegaraan rangkap atau bentrokan asas domisili dengan asas kebangsaan atau asas sumber.

- 2) Titik pertautan obyektif;

Obyek pajak yang sama dikenakan pajak pada beberapa negara.

- 3) Titik pertautan subyektif dan obyektif;

---

<sup>40</sup> *Ibid.*, hal. 85

<sup>41</sup> *Ibid.*, hal. 86

Yaitu terjadinya titik pertautan gabungan antara subyektif maupun obyektif pada beberapa negara.

Pajak berganda secara internasional berdampak terjadinya beban yang berlebihan kepada wajib pajak, dan pada ujungnya mempengaruhi keinginan para investor tidak menaati ketentuan pajak yang berlaku di negara tersebut atau menghindari penanaman investasi pada negara-negara yang berpotensi memberikan dampak pajak yang besar atau berlebihan, dan menggeser keinginan investasi tersebut ke negara lain yang lebih realistis pengenaan pajaknya. Berdasarkan hal tersebut maka muncul teori-teori yang berkaitan dengan upaya mencegah pajak berganda secara internasional ini.

Beberapa cara<sup>42</sup> yang lazim dipakai dalam upaya menghindari pajak berganda secara internasional adalah sebagaimana berikut.<sup>43</sup>

1) Cara unilateral (sepihak)

Cara ini dilakukan dengan memasukkan ketentuan penghindaran pajak berganda di dalam undang-undang suatu negara dengan suatu prosedur yang jelas. Penggunaan cara ini merupakan wujud kedaulatan suatu negara untuk mengatur sendiri masalah pemungutan pajak dalam undang-undangnya untuk melindungi warga negaranya yang melakukan kegiatan investasi atau usaha di wilayah negara lain.

2) Cara Bilateral atau Multilateral

Penggunaan cara ini adalah dengan melakukan perundingan antar Negara yang berkepentingan untuk menghindarkan terjadinya pajak berganda, baik yang bersifat bilateral, antar 2 (dua) negara, maupun multilateral, antar beberapa negara. Perundingan ini biasa disebut dengan traktat atau *tax treaty*.

### 2.2.5 Perlawanan dan Penghindaran Pajak

<sup>42</sup> Gunadi (2007 : 118) menggunakan istilah pendekatan

<sup>43</sup> Ilyas, Wirawan B. dan Richard Burton. *op. cit.*, hal 86-87

### a. Perlawanan Pajak:

Usaha untuk memungut pajak yang dilakukan pemerintah, ternyata tidaklah mudah, karena bagi wajib pajak pembayaran pajak mengurangi jumlah keuntungan dan penghasilan yang dapat dinikmatinya. Usaha yang dilakukan oleh wajib pajak juga disebut sebagai upaya perlawanan pajak. Perlawanan pajak pada dasarnya dapat dibedakan menjadi dua bagian<sup>44</sup>, yaitu:

#### a. Perlawanan Pasif

Waluyo menjelaskan bahwa perlawanan pasif adalah berupa hambatan yang mempersulit pemungutan pajak dan mempunyai hubungan erat dengan struktur ekonomi.<sup>45</sup> Sedangkan menurut Erly Suandy yang dimaksud dengan perlawanan pajak secara pasif bukan berarti wajib pajak melakukan skema secara khusus untuk tidak mau menunaikan kewajiban pajak, tetapi berkaitan erat dengan keadaan sosial ekonomi masyarakat di negara yang bersangkutan. Jadi intinya wajib pajak tidak melakukan suatu aktivitas yang khusus untuk menghambat penerimaan negara, tetapi lebih dominan karena kebiasaan-kebiasaan yang berlaku di lingkungan wajib pajak tersebut.<sup>46</sup>

Brotodihardjo telah memberikan pengertian perlawanan pasif terhadap pajak yang lebih lengkap yakni:<sup>47</sup>

“Perlawanan pasif terdiri dari hambatan-hambatan yang mempersukar pemungutan pajak dan yang erat hubungannya dengan struktur ekonomi suatu negara, dengan perkembangan intelektual dan moral penduduk, dan dengan teknik pemungutan pajak itu sendiri”.

#### b. Perlawanan Aktif

<sup>44</sup> Waluyo. *Pengantar Perpajakan*. Jakarta: Salemba Empat, 2008. hal 13.

<sup>45</sup> *Ibid.*

<sup>46</sup> Suandy, Erly. *op. cit.*, hal.23

<sup>47</sup> Brotodihardjo, R. Santoso. *op. cit.* hal. 13

Perlawanan aktif secara nyata terlihat pada semua usaha dan perbuatan, yang secara langsung ditujukan kepada pemerintah dan bertujuan untuk menghindari pajak.<sup>48</sup> Sedangkan menurut Erly Suandy (2005) perlawanan pajak secara aktif dapat dilihat ketika wajib pajak secara khusus sudah melakukan serangkaian usaha untuk tidak membayar pajak atau mengurangi jumlah pajak yang seharusnya dibayar. Bentuk-bentuk perlawanan pajak secara aktif dapat dibagi menjadi<sup>49</sup>:

1) Penghindaran pajak (*tax avoidance*)

Penghindaran pajak secara umum dipahami sebagai upaya-upaya untuk memperkecil dan menghemat jumlah pajak sesuai dengan keinginan dan harapan wajib pajak, yang dilakukan dengan cara-cara yang tidak melanggar ketentuan. *Tax avoidance* inilah yang menjadi pokok pembahasan dalam penulisan tesis ini, dan secara lengkap landasan teori yang berkaitan dengan *tax avoidance* dapat dilihat pada subbab berikutnya.

2) Pengelakkan/penggelapan pajak (*tax evasion*)

Usaha melakukan penghindaran dari pajak dengan tidak melanggar ketentuan (*tax avoidance*), bukanlah hal yang gampang untuk dapat dilakukan, karena berbenturan dengan ketentuan hukum. Apabila penghindaran pajak dilakukan dengan tidak mempedulikan ketentuan hukum, maka hal tersebut sudah disebut sebagai *tax evasion*.

Erly Suandy (2005) mendefinisikan bahwa yang dimaksud dengan penggelapan pajak (*tax evasion*) adalah upaya pengurangan pajak yang dilakukan dengan melanggar peraturan perpajakan, seperti memanipulasi data, memberikan data palsu atau bahkan menyembunyikan data. Mohammad Zain (2008) mengutip Harry Graham Balter, menyatakan bahwa penyelundupan pajak berarti

---

<sup>48</sup> Waluyo, *op. cit.*

<sup>49</sup> Brotodihardjo, R. Santoso. *op. cit.*

sebuah usaha yang dilakukan oleh wajib pajak, untuk mengurangi atau sama sekali menghapus utang pajak yang berdasarkan ketentuan yang berlaku sebagai pelanggaran terhadap perundang-undangan.<sup>50</sup>

Chelvaturai (1985) dalam Ning Rahayu (2008) menekankan bahwa penggelapan pajak merupakan kegiatan yang bersifat ilegal yang bertujuan untuk mereduksi pembayaran pajak dengan cara-cara yang curang. Menurut Gunadi (2007), *tax evasion* tidaklah sama dengan *tax avoidance*, sebab bersifat melawan hukum dan mencakup perbuatan sengaja tidak melaporkan secara lengkap dan benar atas obyek pajaknya atau perbuatan melanggar hukum lainnya (*fraud*).<sup>51</sup>

Dengan demikian, *tax evasion* berbeda dengan *tax avoidance*, *tax evasion* dapat dikatakan sebagai tindakan yang melanggar ketentuan hukum dan wajib pajak yang melakukannya dapat diproses ke pengadilan untuk karena dianggap melakukan tindak pidana perpajakan.

Tindak pidana adalah perbuatan yang melanggar undang-undang, dan /atau bertentangan dengan undang-undang yang dilakukan dengan sengaja oleh orang yang dapat dipertanggungjawabkan, dan harus memenuhi unsur obyektif dan unsur subyektif. Unsur obyektif adalah mengenai perbuatan, akibat, dan keadaan. Unsur subyektif adalah mengenai keadaan dapat dipertanggungjawabkan dan kesalahan (*schuld*) dalam arti sengaja (*dolus*) dan kelalaian (*culpa*).<sup>52</sup>

### 3) Melalaikan pajak

Brotodihardjo mendefinisikan melalaikan pajak sebagai upaya untuk menolak membayar pajak yang telah ditetapkan dan menolak

<sup>50</sup> Zain, Mohammad. *Manajemen Perpajakan* (Edisi 3). Jakarta: Salemba Empat, 2008, hal.49-50

<sup>51</sup> Gunadi. *op. cit.*, hal. 276

<sup>52</sup> Kansil, C.S.T. dan Cristine. *Pengantar Hukum Indonesia Jilid II*. Jakarta: Balai Pustaka, 2003. hal. 122

memenuhi formalitas yang harus dipenuhi wajib pajak maupun penanggung pajak. Tindakan melalaikan pajak dikenal dengan upaya pengemplangan pajak atau menunggak pajak dan tidak mau membayar kewajiban pajaknya sesuai ketentuan, walaupun keputusan mengenai pajak yang harus dibayarkan sudah mempunyai kekuatan hukum tetap.

#### **b. Penghindaran pajak (*tax avoidance*)**

Secara umum, perusahaan didirikan dalam rangka memaksimalkan keuntungan bagi pemilik dan sebaliknya meminimalkan kerugian. Tujuan tersebut dapat dicapai dengan melakukan usaha untuk mendapatkan penghasilan sebesar-besarnya dan pada saat bersamaan mengoptimalkan beban-beban yang harus dibayarkan perusahaan, termasuk juga pembayaran pajak. Untuk dapat memperkecil jumlah pajak yang harus dibayarkan, salah satu cara yang dipergunakan untuk menghindari pajak dengan cara yang tidak melanggar peraturan perpajakan biasa dikenal sebagai *tax avoidance*. Beberapa pengertian *tax avoidance* diuraikan sebagai berikut :

Erly Suandy (2005) mendefinisikan Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*) sebagai berikut:

*“Penghindaran pajak adalah usaha pengurangan secara legal yang dilakukan dengan cara memanfaatkan ketentuan-ketentuan di bidang perpajakan secara optimal seperti, pengecualian dan pemotongan-pemotongan yang diperkenankan maupun manfaat hal-hal yang belum diatur dan kelemahan-kelemahan yang ada dalam peraturan perpajakan yang berlaku”.*

Sementara menurut Mohammad Zain (2008), mengutip pendapatnya Ernest R. Mortenson, bahwa penghindaran pajak berkenaan dengan pengaturan sesuatu transaksi atau kondisi atau peristiwa untuk meminimalkan beban pajak yang harus dibayar dengan memperhatikan konsekuensi yang ditimbulkannya. Dengan demikian, penghindaran

pajak bukan merupakan pelanggaran atas perundang-undangan perpajakan dan tidak bisa dianggap sebagai tindakan yang salah, karena tindakan untuk mengurangi, meminimalisir atau meringankan beban pajak dilakukan dengan cara yang paling mungkin dalam undang-undang pajak.<sup>53</sup>

Secara umum istilah *tax avoidance* biasanya diartikan sebagai suatu skema transaksi yang ditujukan untuk meminimalkan beban pajak tanpa melanggar atau menabrak ketentuan undang-undang, dengan cara memanfaatkan celah atau kelemahan-kelemahan yang ada dalam ketentuan perpajakan suatu negara. Dengan demikian, banyak ahli pajak yang menyatakan skema tersebut adalah sah (*legal*) karena tidak melanggar ketentuan perpajakan, atau dalam bahasa lain, istilah *tax avoidance*, sebagaimana yang dikemukakan diatas, merupakan tindakan yang benar-benar legal (*lawfull*), dalam rangka melakukan upaya penghematan pajak.

Lebih lanjut lagi, menurut Darussalam dan Danny Septriadi (2009), di banyak negara, skema penghindaran pajak dapat dibedakan menjadi:<sup>54</sup> (1) Penghindaran pajak yang diperkenankan (*acceptable tax avoidance*) dan (2) Penghindaran pajak yang tidak diperkenankan (*unacceptable tax avoidance*). Antar suatu negara dengan negara lain dapat terjadi perbedaan ketentuan yang mengatur tentang hal ini, sehingga apa saja yang dapat dikategorikan sebagai *acceptable tax avoidance* atau *unacceptable tax avoidance*, tidak seragam antar suatu negara dengan negara lainnya. Hal ini berdampak, suatu skema penghindaran pajak di suatu negara dikatakan sebagai penghindaran pajak yang diperkenankan, tetapi di negara lain dikatakan sebagai penghindaran pajak yang tidak diperkenankan.

---

<sup>53</sup> Zain, Mohammad. *op. cit.*

<sup>54</sup> Darussalam dan Danny Septriadi. *op. cit.*

Usaha wajib pajak untuk melakukan *tax avoidance* dengan membuat suatu kegiatan yang disusun secara baik agar tujuan penghematan pajak dapat tercapai, dengan cara melakukan perencanaan pajak (*tax planning*) sehingga perusahaan dapat meminimalisasikan pembayaran pajak atau menanggukuhkan pengenaan pajak secara legal.

Gunadi (2007) mendefinisikan perencanaan pajak sebagai berikut:<sup>55</sup>

“Perencanaan pajak merupakan serangkaian proses atau tindakan yang dilakukan wajib pajak untuk merekayasa sumber-sumber penghasilan dan beban maupun transaksi lainnya dengan tujuan minimalisasi, penangguhan atau eliminasi beban pajak yang masih berada dalam kerangka peraturan perundang-undangan. Untuk mencapai tujuan dimaksud, pengusaha harus memanfaatkan semua pengurang, pengecualian, pembebasan, kemudahan, dan kredit yang disediakan oleh ketentuan maupun administrasi pajak”

Dengan pengertian ini, maka bagi perusahaan multinasional, yang melakukan transaksi lintas batas negara, maka upaya melakukan penghematan pajak dengan melakukan perencanaan pajak tentunya akan sangat dipertimbangkan sejak awal perencanaan untuk menjalankan kegiatan usahanya pada suatu negara tujuan investasi, dan secara lebih jelas harus dinyatakan bahwa perencanaan pajak yang dilakukan sebagai bagian dari *tax avoidance* yang tidak melanggar ketentuan dari negara-negara dimaksud.

Beberapa bentuk penghindaran pajak yang sering ditemukan termasuk di Indonesia dilakukan dalam skema-skema sebagai berikut:<sup>56</sup>

#### 1) *Transfer Pricing*

<sup>55</sup> Gunadi. *op.cit.*, hal 276

<sup>56</sup> Merks, Paulus. “*Categorizing International Tax Planning*”, dalam *Fundamentals of International Tax Planning*, IBFD, 2007. hal. 66-69.

Pengertian *Transfer Pricing* menurut Gunadi adalah jumlah harga atas penyerahan (*transfer*) barang atau imbalan atas penyerahan jasa yang telah disepakati oleh kedua belah pihak dalam transaksi bisnis maupun finansial.<sup>57</sup>

Mohammad Zain (2008) memberikan pengertian bahwa *transfer pricing* adalah sebuah harga yang diperhitungkan untuk pengendalian manajemen atas transfer barang dan jasa, termasuk determinasi harga untuk barang, imbalan jasa, tingkat bunga pinjaman, beban atas persewaan dan metode pembayaran serta pengiriman uang.<sup>58</sup>

Praktek *transfer pricing* dapat menimbulkan kerugian bagi negara terutama apabila dilakukan oleh perusahaan multinasional, sehingga menggeser pengenaan pajak di Indonesia ke negara lain. Beberapa teknik *transfer pricing* yang biasanya dilakukan adalah pemberian harga dengan *mark up/down* atas *transfer* barang, atau adanya tarif imbalan atas penyerahan barang dan jasa, dengan motivasi menggeser laba dari negara dengan tarif pajak tinggi (*high taxing country*), dalam hal ini Indonesia, ke negara yang tarif pajaknya rendah (*low taxing country*). Beberapa tipe transaksi *transfer pricing* antara lain adalah: (a) penjualan harta berwujud, (b) pengalihan harta tidak berwujud, (c) penyerahan jasa, dan (d) transaksi finansial.<sup>59</sup>

Untuk mengetahui apakah transaksi yang terjadi antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa sudah sesuai dengan prinsip *arm's length*, maka untuk mencegah praktik *transfer pricing* diterapkan metode-metode untuk menguji *arm's length* yaitu:

a) *Comparable uncontrolled price method* (CUP);

Metode ini diterapkan dengan membandingkan harga transaksi dari pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan

<sup>57</sup> Gunadi. *op.cit.*, hal 222.

<sup>58</sup> Zain, Mohammad. *op. cit.*

<sup>59</sup> Gunadi. *op.cit.* hal 224-226.

transaksi sejenis yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa dalam kondisi yang dapat diperbandingkan.<sup>60</sup>

b) *Resale price method*;

Metode *transfer pricing* ini berdasar pada harga pembelian yang diperoleh dari pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dan selanjutnya dijual kepada pihak yang independen. Selanjutnya harga jual tersebut dikurangi dengan laba kotor yang seharusnya, sehingga menutupi biaya operasional dan laba yang diharapkan.<sup>61</sup>

c) *Cost plus method*;

Metode penentuan harga wajar ini dimulai dengan biaya yang dikeluarkan oleh penyedia jasa atau supplier dalam transaksi hubungan istimewa untuk harta yang dipindahkan atau nilai jasa yang diberikan, ditambah dengan sejumlah keuntungan yang tepat dan menunjukkan fungsi yang dijalankan dan kondisi pasar yang sesuai.<sup>62</sup>

d) *Transactional net margin method*;

Adalah sebuah metode yang menetapkan persentase laba bersih yang didasarkan atas perbandingan laba bersih terhadap biaya-biaya, laba bersih penjualan atau laba bersih terhadap aktiva yang diperoleh dari transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa.<sup>63</sup>

e) *Profit split method*;

Metode ini digunakan untuk menentukan laba yang akan dibagi antara anggota grup dari transaksi yang dipengaruhi hubungan istimewa, selanjutnya laba tersebut dibagi antara perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa dengan dasar pertimbangan

<sup>60</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for MNE and Tax Administration, Juli 2010, hal. 63.

<sup>61</sup> Ibid., hal. 65

<sup>62</sup> Ibid. hal. 70

<sup>63</sup> Saptono, Prianto Budi. *Op. cit*

ekonomis sehingga pembagian itu mencerminkan laba seandainya transaksi itu tidak dipengaruhi hubungan istimewa.<sup>64</sup>

## 2) *Treaty Shopping*

*Tax treaty* dibuat oleh beberapa negara dalam upaya memberikan keadilan dalam pengenaan pajak, sehingga wajib pajak tidak dikenai pajak secara berganda. Rekayasa pemanfaatan *tax treaty* umumnya diwujudkan dalam bentuk (a) Investor pada negara yang tidak memiliki *tax treaty* mencari, mempelajari dan meneliti kemungkinan untuk memperluas cakupan ketentuan dalam *tax treaty* yang menguntungkan, dan (b) memanfaatkan penduduk di negara yang memiliki *tax treaty* agar dapat memperoleh benefit (keuntungan) dari *tax treaty* tersebut yang biasanya berupa tarif pajak yang rendah, dengan membentuk agen atau perantara<sup>65</sup>. Victor Thuronyi dalam Ning Rahayu (2008) menjelaskan pengertian *treaty shopping* sebagai berikut<sup>66</sup> :

*“ a resident of a country that does not have a tax treaty with a particular developing or transition country that does (usually one with which the investor’s country also has a treaty) and route its investment through that subsidiary, which will be entitled to the reduced tax rates and other protections available under the treaty”*

## 3) *Controlled Foreign Corporation (CFC)*

Dalam CFC, praktik penghindaran pajak dilaksanakan dengan melakukan penangguhan atau penahanan atas dividen atau pembagian laba antara anak perusahaan dengan induk perusahaan. Hal ini dilakukan dalam hal perusahaan yang di luar negeri

<sup>64</sup> *Ibid*

<sup>65</sup> Gunadi. *op.cit.*, hal. 207

<sup>66</sup> Rahayu, Ning. “Praktik Penghindaran Pajak pada FDI Yang berbentuk *Subsidiary company (PT.PMA) Di Indonesia, suatu kajian tentang kebijakan Anti Tax Avoidance*”, Disertasi Doktor Ilmu Administrasi FISIP UI, Jakarta 2008. hal. 60

beroperasi di negara yang tidak atau mengenakan pajak dengan tarif rendah, penundaan pembagian dividen akan dapat mengeliminasi beban pajak di dalam negeri.<sup>67</sup> Maksud dan tujuan dari CFC adalah agar dividen dibagikan pada waktu yang ditentukan induk perusahaan biasanya pada saat penerima dividen (dalam suatu grup yang sama) dalam keadaan rugi sehingga tidak terdapat pajak yang dibayar atas keuntungan penerima dividen, hal yang tidak bisa dinikmati dalam hal investor menanamkan modalnya di dalam negeri.<sup>68</sup>

#### 4) *Thin Capitalization*

Perbedaan perlakuan antara imbalan atau beban bunga dengan dividen dalam ketentuan perpajakan, secara tidak langsung membuat perusahaan lebih cenderung untuk membiayai kegiatan usahanya dengan utang atau pinjaman dibanding setoran modal, karena pembayaran bunga atas pinjaman dapat menjadi beban, dan dapat mengurangi besarnya pajak yang harus dibayarkan, sementara pembiayaan dengan modal sendiri hanya memberikan konsekuensi pembagian dividen yang tidak dapat menimbulkan beban yang dapat dikurangkan.<sup>69</sup> Hal demikian inilah yang memunculkan skema *Thin capitalization*, yang pada dasarnya merupakan praktik untuk membiayai pendirian suatu anak atau cabang perusahaan lebih besar dengan utang berbunga daripada dengan modal saham.

Sementara *Price and Waterhouse Coopers* atau PWC, sebuah perusahaan konsultan keuangan, yang juga melayani jasa perpajakan terbesar di dunia mendefinisikan *thin capitalization* sebagai berikut:<sup>70</sup>

<sup>67</sup> Gunadi. *op.cit.* hal 171-172.

<sup>68</sup> *Ibid.*, hal. 173-174

<sup>69</sup> *Ibid.* hal. 247

<sup>70</sup> Price Waterhouse Coopers, <http://www.pwc.com/tr/en/tax/thin-capitalisation.jhtml>, (diakses 22 April 2011)

*“Thin capitalisation is a consideration in cases where loans are obtained from related parties, the loans are continuously used within the company and the ratio of the loans to the shareholders’ equity is high in comparison to similar companies in the same sector.”*

Dalam definisi tersebut, PWC lebih menekankan kepada pinjaman antar pihak yang memiliki hubungan istimewa. Klausul hubungan istimewa ini menjadi sangat penting mengingat dengan adanya hubungan tersebut memungkinkan pihak-pihak yang bertransaksi melakukan rekayasa atas transaksi untuk menghindari pengenaan beban pajak dengan memanfaatkan celah ketentuan perpajakan di negara yang berbeda-beda.

Ning Rahayu (2008) menambahkan skema penghindaran pajak di Indonesia oleh Perusahaan Penanaman Modal Asing adalah dengan Pemanfaatan Negara *Tax Haven*. Hal ini juga disampaikan oleh Mohammad Zain (2008). Inti dari skema ini adalah menghindari pajak di suatu negara, dalam hal ini Indonesia, dengan meletakkan keuntungan secara langsung atau tidak langsung pada perusahaan di negara-negara *Tax Haven*. Menurut Mohammad Zain (2008), definisi mengenai *tax haven* tidak dapat diberikan secara jelas, hal ini disebabkan karena perbedaan penafsiran *tax haven* sangat tergantung negara masing-masing sesuai kepentingan nasionalnya.<sup>71</sup> Oleh karena tidak terdapat definisi resmi, *tax haven* dapat dilihat dari kriteria sebagaimana diungkapkan oleh Gunadi (2007) sebagai berikut:<sup>72</sup>

- 1) Negara yang tidak memungut pajak sama sekali atau memungut pajak yang sangat kecil (*low tax havens*),

---

<sup>71</sup> Zain, Mohammad. *op. Cit.*

<sup>72</sup> Gunadi. *op. cit.* hal. 284-285

- 2) Negara yang mempunyai aturan kerahasiaan bank, finansial atau bisnis dan perdagangan yang ketat sehingga seolah melegisir penyembunyian subyek atau obyek pajak,
- 3) Negara dengan pengawasan yang longgar terhadap lalu lintas devisa termasuk deposito yang berasal dari negara asing baik perorangan maupun badan,
- 4) Negara yang melakukan promosi yang menyatakan negara tersebut merupakan pusat keuangan yang baik dan terjamin,
- 5) Negara yang mempunyai sarana, jaringan dan fasilitas komunikasi modern yang memungkinkan komunikasi tanpa hambatan,
- 6) Negara yang memberlakukan pemajakan penghasilan terbatas pada sumber domestik, kadangkala disebut sebagai *tax shelter*, dan
- 7) Negara yang memberikan keistimewaan pajak (*tax privilege*) atas beberapa kategori penghasilan atau beberapa kelompok wajib pajak.

Mohammad Zain memberikan beberapa contoh tipe negara-negara *tax haven* tersebut sebagai berikut<sup>73</sup> :

- a) Negara tanpa pungutan pajak penghasilan, seperti Bahama, Bermuda dan Cayman.
- b) Negara dengan tarif pajak rendah, seperti British Virgin Islands dan Netherland Antilles.
- c) Negara yang hanya memajaki penghasilan dalam negeri (domestik), dan tidak mengenakan pajak atas penghasilan yang bersumber dari luar negeri. Negara tersebut antara lain: Hongkong, Liberia, dan Panama.
- d) Negara yang memberikan perlakuan khusus, yang diperkirakan sama dengan perlakuan yang ada di negara-negara *tax haven*, seperti Republik Irlandia dan Puerto Rico. Pada umumnya pemberian

---

<sup>73</sup> Zain, Mohammad. *op. cit.*

fasilitas tersebut bertujuan untuk mengembangkan pembangunan di daerah tertentu atau pengembangan industri.

Penulis membatasi pada skema-skema praktik penghindaran pajak yang sudah diungkapkan di atas dalam pembahasan lebih lanjut, meskipun selain skema-skema praktik penghindaran pajak sebagaimana telah dijelaskan diatas, terdapat jenis skem-skema yang lain, antara lain sebagaimana diungkapkan oleh Vann dalam Thuronyi, yaitu <sup>74</sup> (a) instrumen financial modern, (b) duplikasi pengurangan (*double dipping*), dan (c) kombinasi teknik penghindaran

#### 2.2.6 Kebijakan *Anti tax avoidance*

Ketentuan mengenai anti penghindaran pajak (*anti tax avoidance*) yang dilakukan oleh suatu negara, dalam banyak negara dikenal dengan 2 (dua) kebijakan, yaitu:<sup>75</sup>

1. *Specific Anti-Avoidance Rule (SAAR)*,

Dalam ketentuan anti penghindaran ini langsung ditujukan untuk mencegah atau menangkal praktik-praktik penghindaran pajak yang telah dijelaskan pada bagian sebelumnya, yaitu bagaimana sebuah kebijakan disusun untuk mencegah transaksi *transfer pricing*, mencegah *thin capitalization*, mencegah *treaty shopping* dan mencegah *controlled foreign company*, serta mencegah pemanfaatan *tax haven country*. Ketentuan anti penghindaran pajak secara khusus ini dalam praktiknya di beberapa negara, mempunyai kemampuan yang efektif dalam upaya mencegah praktik-praktik penghindaran pajak dan memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak.<sup>76</sup>

<sup>74</sup> Rahayu, Ning. *op. cit.*, hal. 49

<sup>75</sup> Hutagaol, John, Darussalam dan Danny Septriadi. *Kapita Selekt Perpajakan*. Jakarta: Salemba Empat, 2007. hal. 272

<sup>76</sup> Thuronyi, Victor. dalam Ning Rahayu, 2008.

## 2. *General Anti-Avoidance Rule (GAAR)*,

Tujuan dari ketentuan anti penghindaran pajak yang bersifat umum adalah untuk mencegah transaksi yang semata-mata dilakukan untuk tujuan penghindaran pajak atau transaksi yang tidak mempunyai substansi bisnis, yang tidak adatu belum diatur dalam ketentuan anti penghindaran pajak secara khusus, atau untuk melawan aktivitas *tax avoidance* yang belum ada aturannya, bisa jadi karena pada saat dibuatnya peraturan belum terdapat aktivitas ini. Kemungkinan semacam ini dapat terjadi dengan alasan bahwa terdapat kecenderungan praktik penghindaran pajak dari tahun ke tahun semakin sempurna dan sulit untuk dideteksi serta ditangkal hanya dengan mengandalkan *Specific Anti Avoidance Rule*.<sup>77</sup> Lebih jauh Cooper mengatakan bahwa *General Anti Avoidance Rule* harus memuat pembedaan antara transaksi yang tergolong *acceptable tax avoidance* dan yang tergolong *unacceptable tax avoidance* karena tidak semua penghindaran pajak bersifat offensive.<sup>78</sup> Karenanya suatu *General Anti Avoidance Rule* harus bisa memberikan penjelasan secara terperinci perbedaan antara penghindaran pajak yang diperkenankan dan yang tidak diperkenankan.

Ketentuan umum ini menjadi penting untuk melindungi wajib pajak dari ketidakpastian hukum, Darussalam dan Danny Septriadi dalam artikelnya pada harian Bisnis Indonesia, 21 May 2007, mengutip Frans Vanistendael (1997:13) menyatakan apabila pemerintah tidak mengatur dengan tegas dalam Undang-Undang Pajak mengenai apa yang dimaksud dengan penghindaran pajak dan penyelundupan pajak maka penghindaran pajak adalah hal yang legal untuk dilakukan oleh wajib pajak.<sup>79</sup> Di lain pihak, apabila praktik penghindaran pajak yang tidak ada substansi bisnisnya diperkenankan maka

<sup>77</sup> Thuronyi, Victor. *Comparative Tax Law*. Netherland, 2003. hal.192-193

<sup>78</sup> Cooper, Graeme S. *Tax Avoidance and The Rule of Law*. Netherland, 1997. hal.31 dalam Rahayu, Ning. op. cit. hal 65.

<sup>79</sup> <http://www.dannydarussalam.com/dd15/Free-Publication/uu-pph-perlu-mengatur-antipenghindaran-pajak.html>

akan menimbulkan ketidakadilan karena ada beberapa wajib pajak yang mendapatkan keuntungan dengan menjalankan penghindaran pajak tersebut, sedangkan wajib pajak yang lain ada yang menolak untuk melakukannya. Dengan pertimbangan untuk mengamankan penerimaan pajak, negara perlu mengatur adanya ketentuan umum anti penghindaran pajak untuk menutup kemungkinan dilakukannya penghindaran pajak dengan melakukan *complex series of transactions* yang tidak mempunyai tujuan bisnis atau komersial.<sup>80</sup>

### 2.2.7 Teori Intelijen

Pada awalnya intelijen selalu terkait dengan permasalahan seputar perang dan militer, karena menjadi salah satu alat yang penting untuk memenangkan pertempuran dan peperangan. Namun demikian dalam perkembangannya tidaklah demikian, karena intelijen juga dipergunakan dalam aktivitas bisnis, untuk melihat competitor, supplier bahkan pangsa pasar. Beberapa pengertian intelijen antara lain intelijen adalah salah satu bagian dari sistem keamanan suatu negara yang berperan menjadi sistem peringatan dini yang strategis untuk mencegah terjadinya pendudukan strategis (*strategic surprised*).<sup>81</sup> Sedangkan menurut Shulsky and Schmitt (2002), Intelijen mengacu pada informasi yang relevan bagi formulasi dan implementasi kebijakan pemerintah untuk mengejar kepentingan-kepentingan keamanan nasionalnya dan untuk menghadapi ancaman musuh.<sup>82</sup> Musuh yang dimaksud disini adalah dalam pengertian yang luas, yaitu segala sesuatu yang membahayakan kepentingan nasional suatu negara. Jono Hatmodjo (2003) berpendapat bahwa intelijen adalah suatu ilmu untuk mengumpulkan dan menilai bahan keterangan yang dapat dipergunakan semaksimal mungkin bagi kepentingan pemakai intelijen itu, baik perorangan (individu), militer,

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

<sup>81</sup> Widjanto, Andi dan Artanti Wardhani, *op. cit*

<sup>82</sup> Shulsky, Abram N and Gary J. Scmitt, "*Silent Warfare: Understanding The World of Intelligence*" Dulles Virginia: Brassey's Inc, 2002. hal. 5

maupun pembuat kebijakan (*policy maker*), termasuk pimpinan instansi, pimpinan negara, maupun pemerintahan.<sup>83</sup>

Secara umum aktivitas intelijen dikelompokkan dalam intelijen strategis, intelijen taktis dan intelijen operasi, dengan pengertian intelijen taktis adalah informasi terkait dengan keadaan lawan saat ini, sehingga terbatas menggambarkan apa yang ada pada pihak lawan dalam kondisi yang sekarang, sedangkan intelijen operasi adalah kegiatan insidentil intelijen untuk menjalankan suatu operasi. Berbeda dengan keduanya, intelijen strategis tidak hanya melihat kondisi lawan di masa sekarang, melainkan juga prediksi atas kondisi lawan di periode yang akan datang, sehingga dapat membaca peta dan kemungkinan-kemungkinan yang terjadi di masa mendatang.<sup>84</sup> Dengan demikian intelijen strategis bersifat komprehensif dan futuristic, memandang masa depan lawan dan apa yang harus dipersiapkan untuk menghadapi pergerakan dari lawan. Produk dari intelijen stratejik adalah (a) *basic intelligence*, yaitu produk intelijen stratejik yang meliputi informasi mendasar dalam sebuah situasi. Misalnya, informasi mengenai infrastruktur suatu daerah yang akan diserang serta informasi mengenai keadaan cuaca di daerah tersebut, dan (b) *intelligence estimates*, di mana produk ini meliputi informasi intelijen yang berupa alternatif-alternatif pilihan kebijakan yang diperlukan oleh para pembuat kebijakan dalam membuat keputusan.

Perbedaan informasi intelijen dengan informasi lainnya adalah terletak pada tingkat kerahasiaan, yang sekaligus menjadi keunggulan dari intelijen ini, dan ketepatan waktu tersedianya informasi tersebut.<sup>85</sup> Informasi intelijen bukan semata-mata data mentah tetapi juga merupakan sebuah analisis, penilaian (*assessment*) dan perkiraan (*forecasting*) terhadap suatu keadaan khususnya pihak lawan. Dengan demikian, informasi intelijen harus dapat dipergunakan untuk mengantisipasi segala kemungkinan ancaman dengan

---

<sup>83</sup> Hatmodjo, Jono. *Intelijen Sebagai Ilmu*. Jakarta: Balai Pustaka, 2003. hal 1

<sup>84</sup> Suropto, RM. *op. cit.*

<sup>85</sup> Liebowitz, Jay. *Strategic Intelligence*, New York : Auerbach Publications, 2006. hal. 22

lebih baik (*a better anticipation*), mengambil langkah strategis (*a better strategic*) dan membuat perencanaan kebijakan yang lebih baik (*a better planning*).<sup>86</sup>

Aktivitas intelijen, pada dasarnya mencakup empat elemen intelijen (*elements of intelligence*)<sup>87</sup>, yang meliputi:

1. Pengumpulan informasi (*collection*)

Adalah kegiatan pengumpulan informasi yang berkaitan dengan ancaman terhadap keamanan nasional baik melalui sumber terbuka (*open sources intelligence*), perangkat teknologi (*technological intelligence*), maupun melalui sumber tertutup melalui kegiatan tertutup. Aktivitas pengumpulan informasi yang bertumpu pada kemampuan manusia disebut juga *human intelligence (humint)*

2. Analisis (*Analysis*)

Setelah informasi terkumpul, maka langkah berikutnya adalah melakukan penilaian dan interpretasi terhadap keseluruhan informasi, sebab informasi tersebut akan berarti jika sudah diinterpretasikan untuk disampaikan kepada pembuat kebijakan. Sebelumnya informasi yang ada bisa jadi terpecah-pecah (*fragmented*) dan bahkan kerap kali bertentangan satu dengan lainnya (*ambiguous*).

3. Operasi rahasia (*Covert Action*)

Adalah sebuah rangkaian kegiatan persuasif, propaganda, dan tindakan lainnya (termasuk militer) yang bertujuan untuk mencegah atau menihilkan niat pihak musuh untuk melaksanakan tindakan yang dapat membahayakan keamanan nasional. Aktivitas ini adalah aktivitas yang selama ini selalu dikaitkan dengan kerja intelijen. Aktivitas ini merupakan aktivitas yang sangat mengandalkan faktor manusia atau yang biasa disebut dengan *humint* dalam studi intelijen

4. *Counterintelligence*

<sup>86</sup> Saronto, Y. Wahyu. *Intelijen, Teori, Aplikasi dan Modernisasi*. Jakarta: PT. Multindo Mega Pratama, 2008. hal.13

<sup>87</sup> Shulsky, Abram N and Gary J.Scmitt. op. cit., hal.8-9

Adalah bentuk kegiatan intelijen dengan berupaya mencegah pihak lawan untuk mendapatkan informasi yang membahayakan keamanan nasional, termasuk dengan menyebarkan informasi yang salah (*misleading information*) bagi pihak lawan. Aktivitas ini berupa kegiatan untuk memberikan persepsi dan informasi yang tidak tepat kepada lawan dan/atau menjaga distribusi informasi hanya kepada pihak yang memiliki hak sehingga pihak lawan tidak berhasil mengambil keuntungan yang dapat merugikan. Lebih lanjut aktivitas ini juga terkait erat dengan kebutuhan akan manajemen proteksi data sehingga setiap jenis informasi bisa diakses oleh pihak yang berkepentingan dengan otorisasi yang sesuai dengan kapasitasnya.

#### **2.2.8 Intelijen Ekonomi**

Berakhirnya perang dingin di abad 20 telah menyebabkan adanya perubahan mendasar dalam definisi keamanan nasional. Saat ini keamanan nasional suatu negara lebih banyak dilihat dalam aspek kekuatan ekonomi daripada kapabilitas militernya. Lebih jauh lagi, tantangan terhadap perekonomian negara timbul seiring dengan semakin kuatnya paradigma globalisasi. Dalam ekonomi global tidak ada lagi perbedaan atau jarak dalam hubungan ekonomi domestik dan internasional. Dengan semakin cepatnya perputaran roda persaingan dalam lingkup nasional maupun internasional, proses inovasi dan peningkatan daya saing perlu dipercepat pula. Pertanyaan mendasar adalah dapatkah suatu proses inovasi dan peningkatan daya saing usaha yang biasanya memakan waktu 2 tahun dapat dipercepat menjadi 2 bulan? Dapatkah penerimaan pajak tahun lalu yang dihimpun dalam waktu 12 bulan, tahun ini bisa dicapai hanya dalam waktu 6 bulan? Untuk menjawab pertanyaan itu, dibutuhkan suatu terobosan yang dapat mengantarkan kita kepada percepatan untuk melakukan inovasi, terobosan tersebut dimungkinkan dengan kata kunci yang disebut dengan *Economic Intelligence*. *Economic Intelligence* (EI) atau intelijen ekonomi masih merupakan bidang

baru di Indonesia pada umumnya, kendatipun riaknya sudah mulai terasa dan dikembangkan oleh beberapa institusi baik swasta maupun pemerintah, diyakini dalam beberapa tahun mendatang EI di Indonesia akan semakin dirasakan penting/strategik bahkan dapat dianggap sebagai *tools* andalan yang harus menjadi bagian dari strategi bisnis suatu institusi (*profit* maupun *non profit organization*, swasta maupun pemerintah) bahkan untuk pelaku-pelaku individu.

EI tidak sama dengan kegiatan spionase. Kegiatan spionase berkonotasi ilegal, sedangkan EI merupakan kegiatan legal. Pada dasarnya EI melakukan pemilahan dan pemrosesan data/informasi dan *knowledge* yang ada (formal dan informal), sehingga dapat dihasilkan suatu *new knowledge (intelligence)* atau sering disebut informasi strategik. Seperti diketahui, bahwa salah satu hal yang berpengaruh dalam citra dan kredibilitas suatu institusi (khususnya untuk *non profit organization*) adalah sisi kualitas dari keputusan yang diambilnya, bagaimana institusi tersebut dapat responsif dan progresif terhadap berbagai tuntutan serta gejala aktual, terutama yang sehubungan dengan aspek-aspek ekonomi makro dan berbagai kemelut ekonomi yang ada disekitar kita seperti saat ini. Hal ini berarti, bahwa pengambil kebijakan di suatu institusi tersebut perlu didukung oleh penyediaan informasi yang relevan terutama informasi strategik.

### **2.2.9 Kepentingan Nasional dan Ancaman**

Kepentingan nasional suatu bangsa dan Negara pada dasarnya berbeda-beda, sebab setiap negara memiliki kepentingan-kepentingan yang didasarkan pada nilai dasar dan tujuan setiap langkah kehidupan berbangsa dan bernegara. Kepentingan nasional merupakan kepentingan yang dimiliki oleh suatu negara, yang dapat dilihat sebagai sebuah tujuan nasional, dan dipengaruhi oleh unsur-unsur ideologi, ekonomi, militer, moralitas dan

legalitas, serta kemampuan.<sup>88</sup> Kepentingan nasional suatu negara akan menentukan kontribusi dan keterlibatannya dalam pembangunan secara global, serta berkontribusi secara signifikan dalam menentukan tujuan dan garis-garis besar kebijakan nasional serta strategi nasional<sup>89</sup>. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa kepentingan nasional suatu bangsa, tidak hanya dilihat dari sisi pertahanan militer, tetapi juga kekuatan ideology, ekonomi, bahkan moralitas bangsa. Bahkan semenjak perang dingin berakhir, pembahasan kepentingan nasional secara ekonomi menjadi mendapat perhatian yang lebih dibandingkan dengan militer<sup>90</sup>. Secara lebih spesifik penerimaan pajak menjadi bagian dari permasalahan kepentingan nasional khususnya di bidang perekonomian.

Terkait dengan kepentingan nasional di atas, maka segala hal yang mengganggu perekonomian dan berantakannya fungsi perekonomian Negara, termasuk pertumbuhan dan pembangunan nasional dapat dikategorikan sebagai ancaman terhadap kepentingan nasional, termasuk di antaranya adalah adanya gangguan dan hambatan di dalam usaha mengumpulkan penerimaan Negara berupa pajak. Secara umum ancaman didefinisikan sebagai (a) tindakan atau kejadian yang berlangsung secara drastis dalam beberapa periode waktu dan berdampak terjadinya degradasi kualitas hidup penduduk negara, atau (b) mengancam secara signifikan sehingga membatasi pilihan kebijakan bagi pemerintah maupun swasta (individu, komunitas atau perusahaan) yang berada di dalam Negara.<sup>91</sup>

Intelijen harus mampu mengidentifikasi dan membedakan, apa yang namanya ancaman (*threats*), risiko (*risk*) dan kerentanan (*vulnerability*). Ancaman yaitu potensi dari individu atau kelompok untuk melakukan aksi

<sup>88</sup> Herlisrianto, Igor, *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kebijakan Luar Negeri Indonesia Menggagas Pembentukan ASEAN Security Community Tahun 2003*, Depok: UI, 2008.

<sup>89</sup> Grebliauskas, A. *Analysis of Threats to Economic Security of Lithuania*. Kaunas Vytautas Magnus University, 2003, hal. 282-283.

<sup>90</sup> Snyder, D.C., Gregory, Sean. *Economic Intelligence in the Post-Cold War Era: Issue for Reform*. Washington: Federation of American Scientists, 1997.

<sup>91</sup> Charles, Eugenia. *A Future of Small States: Overcoming Vulnerability*. London: Commonwealth Secretariat, 1997. hal 17-21.

atau tindakan yang menyerang sisi kerentanan atau kerapuhan yang dimiliki. Tetapi tindakan ini tidak secara otomatis menghasilkan dampak yang sangat berbahaya bagi pihak yang diserang. Ancaman oleh Quiggin ditekankan disini sebagai sebuah *possibility* (kemungkinan) adanya suatu aksi. Ancaman yang masih berupa *possibility* ini dapat meningkat menjadi *probability* jika sebuah ancaman dinilai mampu menghasilkan pendadakan strategik yang berdampak potensial sehingga perlu diberika *early warnings*.

Risiko didefinisikan sebagai kemungkinan dampak berbahaya yang dihasilkan dari aksi atau tindakan yang menyerang sisi kerentanan atau kerapuhan yang dimiliki. Disini penilaian risiko yang layak sangat dibutuhkan dan sangat berarti bagi pembuat kebijakan untuk mengambil aksi atau tindakan yang dapat dilakukan untuk mengantisipasi risiko tersebut. Dengan kata lain ancaman (*threat*) tersebut telah menjadi kenyataan dan menyerang sisi kerentanan, sehingga diperlukan penanganan intelijen yang berbeda dibandingkan dengan saat ancaman tersebut baru sebatas potensi atau kemungkinan (*possibility* atau *probability*).

Kerentanan (*vulnerability*) akan muncul bersamaan dengan adanya ancaman dan risiko. Kerentanan merupakan kelemahan atau kekurangan yang dapat dieksploitasi oleh pihak yang melakukan ancaman atau penyerangan. Kerentanan terjadi karena disebabkan oleh perbuatan orang atau kelompok seperti kelemahan program *software* yang membuat *hacker* mudah menyerang. Tetapi kerentanan juga ada karena faktor inheren seperti sistem administrasi atau ketentuan perpajakan yang menyebabkan banyak terjadi kasus *tax evasion* atau *tax avoidance*.

### 2.3 Kerangka Pemikiran

Dari uraian pada Bab I dan bagian awal dari Bab II di atas peneliti mendapatkan gambaran kondisi bahwa penerimaan pajak merupakan bagian terbesar dari penerimaan negara yang menjadi organ penting dalam perjalanan

suatu negara, termasuk Republik Indonesia, dengan demikian secara tidak langsung penerimaan pajak merupakan bagian dari kepentingan nasional yang harus dijaga dan diamankan dari segala upaya yang membahayakan dan mengancam kepentingan nasional tersebut.

Usaha-usaha perlawanan pajak, khususnya yang bersifat aktif harus dapat diantisipasi dengan baik, dicegah sebelum terjadi, dan ditangkal ketika telah terjadi tindakan-tindakan perlawanan tersebut. Sebab pada dasarnya setiap ancaman maupun potensi ancaman bagi kepentingan negara dapat merugikan kepentingan nasional, dan membuat dampak negatif bagi kelangsungan pembangunan bangsa dan negara. Setiap ancaman kepada negara yang tidak ditanggapi dengan serius akan menjadi virus yang menular dan membahayakan sekuruh kehidupan berbangsa dan bernegara.

Upaya pencegahan dan penangkalan terhadap perlawanan pajak dapat dilakukan dengan membuat kebijakan dan sistem hukum yang memadai dan lengkap, karena rasanya tidak mungkin membuat sistem yang sempurna, sehingga tidak menimbulkan banyak celah yang menjadikan sasaran empuk dalam upaya untuk menghindari pajak, dan pada akhirnya meminimalisir upaya-upaya perlawanan pajak dengan berbagai skema.

Dalam hukum dikenal adagium "*Nullum delictum, nulla poena sine praevia lege poenali.*", yang artinya bahwa suatu perbuatan, tidak akan dikenakan hukuman tanpa adanya peraturan lebih dahulu (Van Feuerbach, 1801), yang mengandung pengertian:<sup>92</sup>

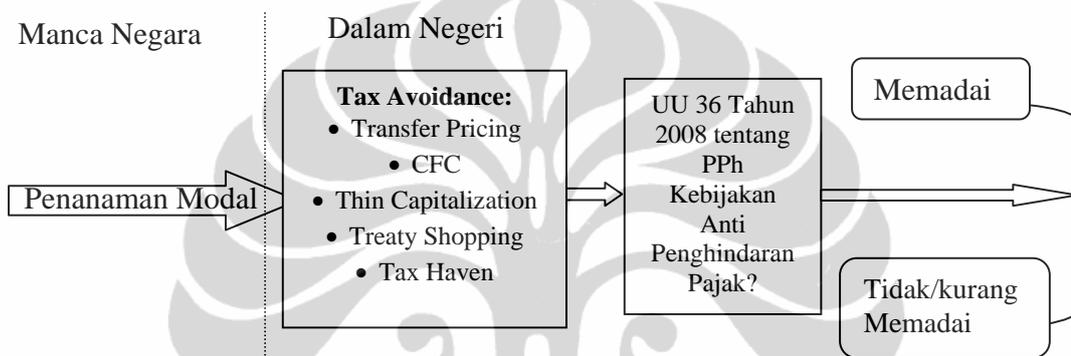
1. Tidak ada perbuatan dapat dipidana, apabila belum diatur dalam undang-undang.
2. Dalam menentukan adanya perbuatan pidana tidak boleh digunakan analogi.
3. Aturan-aturan hukum pidana tidak berlaku surut (*non retroaktif*).

Upaya perbaikan kebijakan dalam sistem pemungutan pajak di negara kita dengan melakukan analisis terlebih dahulu terhadap ketentuan *anti tax*

---

<sup>92</sup> Moeljatno. *Asas-asas Hukum Pidana*. Jakarta: Rineka Cipta, 2002. hal. 29.

*avoidance* yang ada, apakah sudah cukup memadai untuk mencegah potensi ancaman bagi penerimaan pajak di negara kita dalam praktik-praktik penghindaran pajak dan apakah telah menyesuaikan terhadap berbagai teori yang diterima dalam praktik dunia internasional berkaitan dengan pencegahan penghindaran pajak ini, sehingga tidak menimbulkan dampak yang kontra produktif terhadap usaha menarik investor asing untuk menanamkan modalnya di dalam negeri.



Gambar 1. Kerangka Pemikiran

## BAB 3

### METODE PENELITIAN

Metode penelitian pada dasarnya merupakan cara ilmiah untuk mendapatkan data dengan tujuan dan kegunaan tertentu. Cara ilmiah berarti kegiatan penelitian itu didasarkan pada ciri-ciri keilmuan, yaitu rasional, empiris dan sistematis. Rasional berarti kegiatan penelitian dilakukan dengan cara yang masuk akal, sehingga terjangkau oleh nalar manusia. Empiris berarti cara-cara yang dilakukan dapat diamati oleh indera manusia, sehingga orang lain dapat mengamati dan mengetahui cara-cara yang digunakan. Sistematis berarti proses dalam penelitian itu menggunakan langkah-langkah yang bersifat logis.<sup>93</sup>

#### 3.1 Pendekatan Penelitian

Berdasarkan pokok permasalahan dan tujuan dari penelitian ini sebagaimana tertuang di dalam Bab I, maka penelitian menggunakan pendekatan positivis, yaitu mengawali dari teori-teori dan membandingkan dengan obyek yang diamati atau diteliti, yaitu untuk memahami fenomena tentang apa yang diteliti. Pendekatan positivis paling sering digunakan dalam ilmu-ilmu sosial, karena dalam pendekatan ini semua pengetahuan harus dapat dibuktikan melalui proses pengamatan yang dilakukan secara sistematis.<sup>94</sup> Dalam pendekatan ini, peneliti harus netral dan obyektif dalam mengukur suatu data atau bukti yang didapatkan.<sup>95</sup> Penelitian ini menggunakan kombinasi logika deduktif dengan pengamatan empiris untuk mendapatkan konfirmasi realitas di lapangan. Dengan pendekatan ini, suatu fenomena dapat dianalisis untuk kemudian ditemukan kaitan di antara variabel-variabel yang terlibat di

---

<sup>93</sup> Sugiyono. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: Alfabeta, 2007. hal. 1.

<sup>94</sup> Neuman, W Laurence. *Social Research Methode: Qualitative and quantitative approaches*. Needham Heights, 2000.

<sup>95</sup> *Ibid.*

dalamnya.<sup>96</sup> Secara ontologis, positivis berpandangan bahwa realitas dapat dipecah-pecah dan dapat dipelajari secara independen, dieliminasi dari obyek lain, dan dapat dikendalikan. Sedangkan secara epistemologi, positivis menuntut dipisahkannya subyek peneliti dengan obyek penelitian. Pemisahan ini bertujuan agar dapat diperoleh hasil yang obyektif.<sup>97</sup>

Selanjutnya untuk pengolahan data metode yang dilakukan secara kualitatif, yaitu tidak dimulai dengan mengajukan hipotesis dan kemudian menguji kebenarannya, tetapi mengumpulkan data sebanyak mungkin, dan dari data tersebut dicari pola, hukum dan prinsip, kemudian ditarik suatu kesimpulan. Penelitian kualitatif tidak bertujuan mengkonfirmasi realitas, tetapi menampakkan realitas yang sebelumnya tersembunyi menjadi nampak.<sup>98</sup>

Pilihan-pilihan ini dimaksudkan agar dapat memberikan pemahaman yang menyeluruh tentang bagaimana ketentuan anti *tax avoidance* dalam ketentuan undang-undang perpajakan di Indonesia dapat mencegah upaya penghindaran pajak khususnya secara internasional. Penelitian dengan metode kualitatif mempunyai beberapa karakteristik antara lain:<sup>99</sup>

- (a) konsepnya tidak terlalu matang karena kurangnya teori dan penelitian terdahulu,
- (b) pandangan bahwa teori yang sudah ada mungkin tidak tepat, tidak benar, tidak memadai atau rancu,
- (c) kebutuhan untuk mendalami dan menjelaskan fenomena untuk mengembangkan teori,
- (d) hakekat fenomenanya mungkin tidak cocok dengan ukuran-ukuran kualitatif.

<sup>96</sup> Mulyana, Deden, *Landasan Filsafat Metode Penelitian Kualitatif*. Seminar Nasional Metode Penelitian Kualitatif, 9 Juni 2011.

<sup>97</sup> Mahmudi, *Studi Kasus Sebagai Strategi Riset untuk Mengembangkan Akuntansi Sektor Publik*. JAAI, Volume VII No. 1, Juni 2003.

<sup>98</sup> Irawan, Prasetya. *Penelitian Kualitatif dan Kuantitatif untuk Ilmu-ilmu Sosial*, Jakarta: DIA FISIP UI, 2006. Hal. 7.

<sup>99</sup> Creswell, John W. *Research Design: Qualitative dan Quantitative Approach*. California: Sage Publication Inc. 1994. Hal. 146

### 3.2 Jenis penelitian

Jenis penelitian yang dipergunakan dalam penelitian ini adalah deskriptif analitis, di mana dalam penelitian deskriptif analitis bertujuan untuk menjelaskan dan menggambarkan sesuatu hal sebagaimana adanya.<sup>100</sup> Sementara menurut Faisal, penelitian deskriptif adalah penelitian yang ditujukan untuk eksplorasi mengenai suatu fenomena atau kenyataan social dengan jalan mendeskriptifkan sejumlah variable dan unit yang diteliti yang berkenaan dengan masalah.<sup>101</sup>

Penelitian ini cocok dengan permasalahan yang diteliti dalam tesis ini, sehingga akan menggambarkan bagaimana undang-undang perpajakan mengatur tentang kebijakan anti *tax avoidance* untuk mencegah upaya penghindaran pajak dalam dimensi internasional, apa yang menjadi keunggulan dan secara bersamaan dapat dilihat apa yang menjadi titik lemahnya.

### 3.3 Teknik Pengumpulan Data

Pengumpulan data dilakukan untuk memperoleh informasi yang diperlukan dalam rangka mencapai tujuan penelitian. Dalam pendekatan penelitian ini dipergunakan metode-metode yang kualitatif, seperti pengamatan, penelaahan dokumen dan wawancara.<sup>102</sup>

Adapun teknik pengumpulan data yang digunakan dalam penyusunan tesis ini adalah:

- a) Studi kepustakaan, dilakukan dengan mempelajari sejumlah peraturan perundang-undangan berupa Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan

<sup>100</sup> Irawan, Prasetya. *Logika dan Prosedur Penelitian. Pengantar Teori dan Panduan Praktis Penelitian Sosial bagi Mahasiswa dan Peneliti Pemula*. Jakarta: STIA LAN Press, 2004. hal. 60.

<sup>101</sup> Faisal, Sanafiah, *Format-format Penelitian Sosial*. Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 1999. hal. 20.

<sup>102</sup> Moleong, Lexy J. *Metodologi Penelitian Kualitatif*. Bandung: Remaja Rosdakarya, 2007. hal. 9

Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008 dan peraturan pelaksanaannya, literatur, buku, makalah, hasil penelitian, tulisan-tulisan ilmiah yang berkaitan dengan permasalahan, ataupun sumber data dari kamus, artikel pada majalah atau surat kabar.

b) Studi lapangan, dilakukan dengan cara melakukan wawancara dengan *key informan*, yaitu pihak-pihak yang dalam pekerjaan atau ruang lingkup jabatannya banyak berhubungan dan berkaitan dengan topik yang dituangkan dalam penelitian ini, baik seputar penghindaran pajak (*tax avoidance*), maupun seputar ketentuan pencegahan (*anti tax avoidance*) yaitu:

1. Para konsultan pajak;

Pertimbangan wawancara dengan para konsultan pajak adalah untuk melihat sudut pandang yang mewakili wajib pajak terkait dengan penelitian terhadap ketentuan anti *tax avoidance* dalam Undang-undang Pajak Penghasilan, apa yang menjadi kendala dan harapan dari para wajib pajak. Peneliti melakukan wawancara dengan 2 (dua) orang konsultan pajak yang tidak bersedia disebutkan nama dan institusinya.

2. Para akademisi atau pengajar pajak;

Untuk mendapatkan informasi terkait dengan perkembangan ilmu perpajakan di Indonesia maupun di luar Indonesia, terutama masalah yang berkaitan dengan praktik penghindaran pajak dan upaya pencegahannya. Dalam hal ini ini peneliti melakukan wawancara dengan Roy Martfianto, Dosen Perpajakan pada Sekolah Tinggi Akuntansi negara, dan Anang Mury Kurniawan, seorang widyaiswara pada Pusat Pendidikan dan Pelatihan Perpajakan, Kementerian Keuangan Republik Indonesia.

3. Pihak Direktorat Jenderal Pajak yang terlibat menangani sengketa dengan wajib pajak, seperti pemeriksa pajak dan petugas penelaah

keberatan maupun petugas di Direktorat Peraturan Perpajakan II serta petugas di lainnya.

- a. Dari pemeriksa pajak dapat diketahui permasalahan awal yang melandasi perbedaan pandangan atau pendapat terkait dengan implementasi ketentuan tersebut di lapangan. Dalam hal ini peneliti melakukan wawancara kepada beberapa pemeriksa pajak, salah satu diantaranya yang bersedia disebutkan identitasnya adalah Ardhiansah Dharmawan, pemeriksa pajak pada Kantor Pelayanan Pajak Penanaman Modal Asing.
- b. Dari petugas penelaah keberatan dapat diketahui pandangan terkait dengan sengketa antara pihak-pihak yang terkait, dan permasalahan yang dihadapinya di lapangan. Wawancara dilakukan kepada beberapa petugas penelaah keberatan, antara lain Dwi Setyobudi, penelaah keberatan pada Direktorat Keberatan dan Banding, Direktorat Jenderal Pajak, dan Agung Ponco Nugroho, penelaah keberatan pada Kantor Wilayah Jakarta Khusus.
- c. Dari petugas di Direktorat Peraturan Perpajakan I dapat diketahui latar belakang perubahan dan kendala dalam pengaturan anti *tax avoidance* yang ada sekarang.

### 3.4 Teknik Pengolahan Data dan Analisis

Beberapa langkah praktis yang dapat dilakukan dalam melakukan analisis penelitian kualitatif adalah:<sup>103</sup>

- a) Pengumpulan data mentah melalui observasi, kajian pustaka dan wawancara
- b) Transkrip data, yaitu merubah catatan ke dalam bentuk tertulis

---

<sup>103</sup> Irawan. *Op. cit.* hal 76-80

- c) Pembuatan koding, membaca ulang seluruh data yang tertulis dan mengambil data kunci
- d) Kategorisasi data, menyederhanakan data dengan cara mengikat konsep-konsep kunci dalam satu besaran
- e) Penyimpulan sementara, yaitu pengambilan kesimpulan sementara
- f) Melakukan *check and recheck* satu sumber dengan sumber yang lain
- g) Penyimpulan akhir.

Sedangkan menurut Neuman, analisis data secara umum berarti suatu pencarian bentuk-bentuk data perilaku yang berulang, obyek-obyek atau suatu bentuk ilmu pengetahuan.<sup>104</sup>

### 3.5 Batasan penelitian

Di dalam penelitian berkaitan dengan ketentuan anti *tax avoidance* di dalam Undang-undang Pajak Penghasilan di Indonesia, khususnya dalam Undang-undang Nomor 36 tahun 2008, peneliti mendapatkan keterbatasan dalam obyek ketentuan yang akan dianalisis mengingat Undang-undang ini baru diberlakukan tanggal 1 Januari 2009 dan peraturan pelaksanaan dari Undang-undang ini diterbitkan secara bertahap. Dengan demikian obyek penelitian dalam penelitian ini terbatas pada ketentuan yang terbit sampai dengan pertengahan tahun 2011, di mana proses penelitian ini dilakukan.

---

<sup>104</sup> Neuman, W Laurence. *op. cit.*

## BAB 4

### KETENTUAN PENCEGAHAN PENGHINDARAN PAJAK (ANTI TAX AVOIDANCE) DI INDONESIA

Pengaturan tentang pencegahan upaya penghindaran pajak dalam hukum Indonesia dapat ditemukan dalam beberapa pasal di dalam Undang-undang Pajak Penghasilan. Sejarah pengenalan Pajak Penghasilan pertama kali diatur dalam Undang-undang nomor 7 tahun 1983 yang diberlakukan sejak tanggal 1 Januari tahun 1984. Undang-Undang Pajak Penghasilan ini dilandasi falsafah Pancasila dan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 yang di dalamnya tertuang ketentuan yang menjunjung tinggi hak warga negara dan menempatkan kewajiban perpajakan sebagai kewajiban kenegaraan dan merupakan sarana peran serta rakyat dalam pembiayaan negara dan pembangunan nasional. Seiring perkembangan zaman terjadi beberapa kali perubahan terhadap Undang-undang Pajak Penghasilan ini, yaitu:

- a) Undang-undang nomor 7 tahun 1991 yang berlaku sejak tanggal 1 Januari 1992;
- b) Undang-undang nomor 10 tahun 1994 yang berlaku sejak tanggal 1 Januari 1995;
- c) Undang-undang nomor 17 tahun 2000 yang berlaku sejak tanggal 1 Januari 2001.

Dan sejak tahun 2004 pemerintah telah mengagendakan perubahan Undang-Undang Pajak Penghasilan, yang baru berhasil disahkan pada tahun 2008 dengan diterbitkannya Undang-undang nomor 36 tahun 2008 pada tanggal 23 September 2008 dan berlaku mulai 1 Januari 2009.

Ketentuan atau kebijakan *Anti Tax Avoidance* Indonesia dalam upaya menangkal praktik-praktik penghindaran pajak, khususnya yang dilakukan oleh pihak pihak yang mempunyai hubungan istimewa diatur dalam pasal 18 Undang-Undang Pajak Penghasilan. Ketentuan untuk mencegah penghindaran pajak tersebut bersifat khusus (*Specific Anti Tax Avoidance/ SAAR*). Adapun kebijakan *Anti Tax Avoidance* Indonesia yang diatur dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan tersebut adalah:

#### 4.1 Ketentuan untuk mencegah Praktik *Thin Capitalization*

Pasal 18 ayat (1) Undang-undang Pajak Penghasilan memberikan kewenangan kepada Menteri Keuangan untuk menentukan besarnya perbandingan antara utang dan modal (*Debt Equity Ratio*), dalam rangka mencegah praktik-praktik *thin capitalization* untuk penghitungan pajak. Dalam penjelasan Pasal 18 ayat (1) dinyatakan bahwa alasan Undang-Undang ini memberi wewenang kepada Menteri Keuangan untuk memberi keputusan tentang besarnya perbandingan antara utang dan modal perusahaan yang dapat dibenarkan untuk keperluan penghitungan pajak, adalah bahwa dalam dunia usaha terdapat tingkat perbandingan tertentu yang wajar mengenai besarnya perbandingan antara utang dan modal (*debt to equity ratio*), sehingga apabila perbandingan antara utang dan modal sangat besar melebihi batas-batas kewajaran, pada umumnya perusahaan tersebut dalam keadaan tidak sehat. Yang dimaksud dengan “kewajaran atau kelaziman usaha” adalah adat kebiasaan atau praktik menjalankan usaha atau melakukan kegiatan yang sehat dalam dunia usaha. Ketentuan ini sebenarnya tidak mengalami perubahan dibanding ketentuan yang lama, karena sudah ada sejak Undang-Undang Nomor 7 tahun 1983.

Selanjutnya, sampai dengan sekarang (2011), Menteri Keuangan belum melaksanakan kewenangan tersebut karena belum menerbitkan keputusan yang menjadikan ketentuan dalam Pasal 18 ayat (1) menjadi terimplementasikan dengan baik dan benar serta memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak maupun pemerintah, dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak, khususnya dalam menyelesaikan perselisihan atau sengketa terkait dengan perbandingan utang dan modal ini. Dalam sejarahnya Menteri Keuangan pernah menerbitkan Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 1002/KMK.04/1984 tentang Penentuan Perbandingan Antara Hutang dan Modal Sendiri Untuk Keperluan Pengenaan Pajak Penghasilan, yang ditetapkan pada tanggal 8 Oktober 1984 dan mulai diberlakukan sejak tanggal ditetapkannya. Keputusan Menteri Keuangan ini mengatur bahwa untuk keperluan perhitungan Pajak Penghasilan besarnya *Debt*

*Equity Ratio* ditetapkan setinggi-tingginya tiga dibanding satu (3:1). Apabila wajib pajak mempunyai perbandingan yang tidak sesuai dengan ketentuan rasio tersebut, maka konsekuensi pembayaran bunga yang ada tidak dapat dikurangkan.

Keputusan menteri keuangan tersebut tidak berlaku lama, bahkan dibatalkan dengan Keputusan Menteri Keuangan nomor 254/KMK.01/1985, tanggal 8 Maret 1985, tentang penundaan Pelaksanaan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 1002/KMK.04/1984 di atas. Bahkan keputusan tersebut diberlakukan surut sejak 8 Oktober 1984, atau sejak keputusan yang mengatur tentang perbandingan antara utang dan modal itu diberlakukan. Hal ini berarti sejak Undang-Undang Pajak Penghasilan diberlakukan pertama kali sampai dengan sekarang dapat dikatakan bahwa Indonesia tidak mempunyai ketentuan tentang perbandingan antara utang dan modal yang tegas, sebab Menteri Keuangan tidak menindaklanjuti kewenangan yang telah diberikan oleh Undang-Undang.

Dengan tidak adanya tindak lanjut ketentuan Pasal 18 ayat (1), maka kewenangan Direktur Jenderal Pajak dalam Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Pajak Penghasilan untuk menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa menjadi tidak dapat dijalankan secara optimal karena berpotensi menimbulkan perbedaan pendapat.

#### **4.2 Ketentuan untuk mencegah praktik *Controlled Foreign Corporation***

Pasal 18 ayat (2) Undang-undang Pajak Penghasilan baik setelah Undang-Undang 36 tahun 2008 maupun sebelumnya, mengatur upaya pencegahan penghindaran pajak dengan praktik *Controlled Foreign Corporation*. Ketentuan tersebut mengatur kewenangan Menteri Keuangan untuk menetapkan saat diperolehnya dividen oleh Wajib Pajak dalam negeri atas penyertaan modal pada badan usaha di luar negeri selain badan usaha yang menjual sahamnya di bursa efek. Wajib pajak dalam negeri yang dimaksud adalah yang pada intinya mempunyai besaran penyertaan modal Wajib Pajak dalam negeri tersebut paling

rendah 50% (lima puluh persen) dari jumlah saham yang disetor, baik secara sendiri atau secara bersama-sama dengan Wajib Pajak dalam negeri lainnya. Dalam uraian penjelasan ayat ini dinyatakan bahwa alasan atau pertimbangan pengaturan ini adalah dengan makin berkembangnya ekonomi dan perdagangan internasional sejalan dengan era globalisasi dapat terjadi bahwa Wajib Pajak dalam negeri menanamkan modalnya di luar negeri. Untuk mengurangi kemungkinan penghindaran pajak, terhadap penanaman modal di luar negeri selain pada badan usaha yang menjual sahamnya di bursa efek,

Tindak lanjut ketentuan ini adalah dengan diterbitkannya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 256/PMK.03/2008 tanggal 31 Desember 2008, dan berlaku sejak 1 Januari 2009. Dalam Peraturan ini diatur bahwa saat diperolehnya dividen oleh Wajib Pajak dalam negeri yang mempunyai penyertaan modal 50% (lima puluh persen) atau lebih, baik secara sendiri maupun bersama-sama wajib pajak dalam negeri lainnya, atas penyertaan modal pada badan usaha di luar negeri selain badan usaha yang menjual sahamnya di bursa efek adalah:

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

Selain itu ketentuan ini juga mengatur bahwa besarnya dividen yang wajib dihitung oleh Wajib Pajak dalam negeri tersebut adalah sebesar jumlah dividen yang menjadi haknya terhadap laba setelah pajak yang sebanding dengan penyertaannya pada badan usaha di luar negeri selain badan usaha yang menjual sahamnya di bursa efek, dan menjadi tidak berlaku apabila sebelum batas waktu yang ditentukan dalam peraturan ini sudah dibagikan dividen yang sebenarnya.

Peraturan Menteri Keuangan Nomor 256/PMK.03/2008 sekaligus mencabut Keputusan Menteri Keuangan Nomor 650/KMK.04/1994 tanggal 29 Desember

1994 tentang Penetapan Saat Diperolehnya Dividen Atas Penyertaan Modal Pada Badan Usaha di Luar negeri yang Sahamnya Tidak Diperdagangkan di Bursa Efek, yang menjadi dasar hukum pelaksanaan Pasal 18 ayat (2) Undang-undang Pajak Penghasilan sebelumnya. Perbedaan pokok yang terlihat dalam kedua ketentuan ini adalah dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 650/KMK.04/1994 diatur Negara-negara tertentu sebagai tempat kedudukan badan usaha yang dikenakan pengaturan sebagaimana dijabarkan di atas, yaitu Negara yang lazim disebut sebagai *tax haven*, yaitu:

- |                             |                        |                  |
|-----------------------------|------------------------|------------------|
| a) Argentina,               | l) El Savador,         | w) Paraguay      |
| b) Bahama,                  | m) Estonia,            | x) Peru          |
| c) Bahrain,                 | n) Hongkong,           | y) Qatar         |
| d) Balize,                  | o) Liechtenstein,      | z) St.Lucia      |
| e) Bermuda,                 | p) Lithuania,          | aa) Saudi Arabia |
| f) British Isle,            | q) Macau,              | ab) Uruguay      |
| g) British Virgin Island,   | r) Mauritius,          | ac) Venezuela    |
| h) Cayman Island,           | s) Mexico,             | ad) Vanuatu      |
| i) Channel Island Greensey, | t) Netherland Antiles, | ae) Yunani       |
| j) Channel Island Jersey,   | u) Nikaragua,          | af) Zambia       |
| k) Cook Island,             | v) Panama,             |                  |

Sementara dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 256/PMK.03/2008, tidak membuat batasan negara-negara tempat kedudukan yang dikenakan ketentuan tersebut, sehingga ketentuan ini berlaku di seluruh Negara di dunia.

#### **4.3 Ketentuan untuk mencegah Praktik *Transfer Pricing***

Untuk mencegah praktik-praktik penghindaran pajak dengan skema *transfer pricing*, Undang-Undang Pajak Penghasilan mengaturnya dalam Pasal 18 ayat (3) yang memberi kewenangan kepada Direktur Jenderal Pajak untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan

kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa dengan menggunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independen (*comparable uncontrolled price method*), metode harga penjualan kembali (*resale price method*), metode biaya-plus (*cost-plus method*), atau metode lainnya, seperti metode pembagian laba (*profit split method*) dan metode laba bersih transaksional (*transactional net margin method*). Ketentuan dalam ayat ini mengalami sedikit perubahan yang cukup substansial yaitu memasukkan alternatif metode-metode untuk menetapkan kewajaran dalam ayat tersebut, sementara dalam Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Pajak Penghasilan sebelumnya, hal ini tidak disebutkan secara jelas, namun hanya diatur dalam Surat Edaran Nomor SE-04/ PJ.7/1993, tanggal 9 Maret 1993 tentang Petunjuk Penanganan Kasus kasus *Transfer Pricing*.

Adapun yang dimaksud dengan hubungan istimewa yang diatur dalam Pasal 18 ayat (4) Undang-Undang Pajak Penghasilan adalah dapat terjadi karena ketergantungan atau keterikatan satu dengan yang lain yang disebabkan: (a) kepemilikan atau penyertaan modal; (b) adanya penguasaan melalui manajemen atau penggunaan teknologi, dan (3) untuk Wajib Pajak orang pribadi dapat pula terjadi karena adanya hubungan darah atau perkawinan, dengan kriteria sebagai berikut:

- a. Wajib Pajak mempunyai penyertaan modal langsung atau tidak langsung paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada Wajib Pajak lain; hubungan antara Wajib Pajak dengan penyertaan paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada dua Wajib Pajak atau lebih; atau hubungan di antara dua Wajib Pajak atau lebih yang disebut terakhir;

Misalnya, PT A mempunyai penyertaan langsung sebesar 50% (lima puluh persen) saham PT B. Selanjutnya, apabila PT B mempunyai 50% (lima puluh persen) saham PT C, maka PT A sebagai pemegang saham PT B secara tidak langsung mempunyai penyertaan pada PT C sebesar 25% (dua puluh lima persen). Dalam hal demikian, antara PT A, PT B, dan PT C dianggap terdapat hubungan istimewa. Apabila PT A juga memiliki 25% (dua puluh lima

persen) saham PT D, antara PT B, PT C, dan PT D dianggap terdapat hubungan istimewa.

- b. Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung;

Hubungan istimewa di antara Wajib Pajak dapat juga terjadi karena penguasaan melalui manajemen atau penggunaan teknologi walaupun tidak terdapat hubungan kepemilikan. Hubungan istimewa dianggap ada apabila satu atau lebih perusahaan berada di bawah penguasaan yang sama. Demikian juga hubungan di antara beberapa perusahaan yang berada dalam penguasaan yang sama tersebut.

- c. terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau ke samping satu derajat.

Yang dimaksud dengan “hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan lurus satu derajat” adalah ayah, ibu, dan anak, sedangkan “hubungan keluarga sedarah dalam garis keturunan ke samping satu derajat” adalah saudara. Yang dimaksud dengan “keluarga semenda dalam garis keturunan lurus satu derajat” adalah mertua dan anak tiri, sedangkan “hubungan keluarga semenda dalam garis keturunan ke samping satu derajat” adalah ipar.

Sebagai tindak lanjut dari ketentuan dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan ini Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-43/PJ./2010 tanggal 6 September 2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa. Dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak tersebut diatur tentang transaksi yang dilakukan Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa yang dapat mengakibatkan pelaporan jumlah penghasilan dan pengurangan untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak tidak sesuai dengan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha meliputi antara lain :

- a. penjualan, pengalihan, pembelian atau perolehan barang berwujud maupun barang tidak berwujud;
- b. sewa, royalti, atau imbalan lain yang timbul akibat penyediaan atau pemanfaatan harta berwujud maupun harta tidak berwujud;
- c. penghasilan atau pengeluaran sehubungan dengan penyerahan atau pemanfaatan jasa;
- d. alokasi biaya; dan
- e. penyerahan atau perolehan harta dalam bentuk instrumen keuangan, dan penghasilan atau pengeluaran yang timbul akibat penyerahan atau perolehan harta dalam bentuk instrumen keuangan dimaksud.

Dalam peraturan Direktur Jenderal Pajak ini juga diatur bahwa Wajib Pajak dalam melakukan transaksi tersebut di atas dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa wajib menerapkan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha, dengan langkah-langkah sebagai berikut:

- a. melakukan Analisis Kesebandingan dan menentukan pembandingan;
- b. menentukan metode Penentuan Harga Transfer yang tepat;
- c. menerapkan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha berdasarkan hasil Analisis Kesebandingan dan metode Penentuan Harga Transfer yang tepat ke dalam transaksi yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa; dan
- d. mendokumentasikan setiap langkah dalam menentukan Harga Wajar atau Laba Wajar sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku

Di dalam ketentuan tersebut diatur bahwa dalam penentuan metode harga wajar atau laba wajar wajib dilakukan kajian untuk menentukan metode Penentuan Harga Transfer yang paling tepat, yaitu:

- a. penerapan metode Penentuan Harga Transfer dilakukan secara hirarkis dimulai dengan menerapkan metode perbandingan harga antar pihak yang independen (*comparable uncontrolled price/CUP*) sesuai dengan kondisi yang tepat;

Kondisi yang tepat dalam menerapkan metode perbandingan harga antar pihak yang independen (*comparable uncontrolled price/CUP*) adalah: barang atau jasa yang ditransaksikan memiliki karakteristik yang identik dalam kondisi yang sebanding; atau kondisi transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan pihak-pihak yang tidak memiliki Hubungan Istimewa identik atau memiliki tingkat kesebandingan yang tinggi atau dapat dilakukan penyesuaian yang akurat untuk menghilangkan pengaruh dari perbedaan kondisi yang timbul.

- b. dalam hal metode perbandingan harga antar pihak yang independen (*comparable uncontrolled price/CUP*) tidak tepat untuk diterapkan, wajib diterapkan metode penjualan kembali (*resale price method/RPM*) atau metode biaya-plus (*cost plus method/CPM*) sesuai dengan kondisi yang tepat;
- kondisi yang tepat untuk *resale price method* adalah: tingkat kesebandingan yang tinggi antara transaksi antara Wajib Pajak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan transaksi antara Wajib Pajak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa, khususnya tingkat kesebandingan berdasarkan hasil analisis fungsi, meskipun barang atau jasa yang diperjualbelikan berbeda; dan pihak penjual kembali (*reseller*) tidak memberikan nilai tambah yang signifikan atas barang atau jasa yang diperjualbelikan
  - kondisi yang tepat untuk *cost plus method* adalah: barang setengah jadi dijual kepada pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa; terdapat kontrak/perjanjian penggunaan fasilitas bersama (*joint facility agreement*) atau kontrak jual-beli jangka panjang (*long term buy and supply agreement*) antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa; atau bentuk transaksi adalah penyediaan jasa
- c. dalam hal metode penjualan kembali (*resale price method/RPM*) atau metode biaya-plus (*cost plus method/CPM*) tidak tepat untuk diterapkan, dapat

diterapkan metode pembagian laba (*profit split method/PSM*) atau metode laba bersih transaksional (*transactional net margin method/TNMM*).

Metode pembagian laba (*profit split method/PSM*) secara khusus hanya dapat diterapkan dalam kondisi sebagai berikut :

- transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa sangat terkait satu sama lain sehingga tidak dimungkinkan untuk dilakukan kajian secara terpisah; atau
- terdapat barang tidak berwujud yang unik antara pihak-pihak yang bertransaksi yang menyebabkan kesulitan dalam menemukan data pembandingan yang tepat.

Ketentuan tersebut juga mengatur tentang harga wajar atau laba wajar sebagai berikut:

- a. Harga Wajar atau Laba Wajar berdasarkan metode-metode Penentuan Harga Transfer dapat ditentukan dalam bentuk harga atau laba tunggal (*single price*) atau dalam bentuk Rentang Harga Wajar atau Laba Wajar (*arm's length range/ALR*)
- b. Rentang Harga Wajar atau Laba Wajar merupakan rentangan antara kuartil pertama dan ketiga yang harus memenuhi persyaratan sebagai berikut:
  - transaksi atau data pembandingan yang digunakan dapat diandalkan; dan
  - didukung dengan bukti-bukti dan penjelasan yang memadai bahwa penetapan harga atau laba tunggal tidak dapat dilakukan
- c. Yang dimaksud dengan Rentang Harga Wajar atau Laba Wajar (*arm's length range/ALR*) adalah rentang harga atau laba dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa, yang merupakan hasil pengujian beberapa data pembandingan dengan menggunakan metode Penentuan Harga Transfer yang sama

Selanjutnya untuk mengurangi potensi perselisihan atau sengketa antara wajib pajak dengan Direktorat Jenderal Pajak, Pasal 18 ayat (3a) Undang-Undang Pajak Penghasilan mengatur tentang kewenangan yang diberikan kepada Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan perjanjian dengan Wajib Pajak dan bekerja sama dengan pihak otoritas pajak negara lain untuk menentukan harga transaksi antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, yang berlaku selama suatu periode tertentu dan mengawasi pelaksanaannya serta melakukan renegotiasi setelah periode tertentu tersebut berakhir. Perjanjian kesepakatan harga transfer (*Advance Pricing Agreement/APA*) adalah kesepakatan antara Wajib Pajak dan Direktur Jenderal Pajak mengenai harga jual wajar produk yang dihasilkannya kepada pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa (*related parties*) dengannya.

Dalam penjelasan Pasal 18 ayat (3a) tersebut dinyatakan bahwa tujuan diadakannya APA adalah untuk mengurangi terjadinya praktik penyalahgunaan transfer pricing oleh perusahaan multi nasional. APA dapat mencakup beberapa hal, seperti harga jual produk, dan jumlah royalti, tergantung pada kesepakatan. Keuntungan dari APA selain memberikan kepastian hukum dan kemudahan penghitungan pajak, Fiskus tidak perlu melakukan koreksi atas harga jual dan keuntungan produk yang dijual Wajib Pajak kepada perusahaan dalam grup yang sama. APA dapat bersifat unilateral, yaitu merupakan kesepakatan antara Direktur Jenderal Pajak dengan Wajib Pajak atau bilateral, yaitu kesepakatan antara Direktur Jenderal Pajak dan otoritas perpajakan negara lain yang menyangkut Wajib Pajak yang berada di wilayah yurisdiksinya.<sup>25</sup>

Sebagai tindak lanjut ketentuan ini, Direktur Jenderal Pajak telah menerbitkan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor: PER-69/PJ./2010 tanggal 31 Desember 2010 tentang Peraturan Direktur Jenderal Pajak tentang Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement*), dengan tujuan untuk memberikan sarana kepada Wajib Pajak guna menyelesaikan permasalahan *transfer pricing*. Dalam peraturan Direktur Jenderal Pajak ini diatur tentang

---

<sup>25</sup> Penjelasan Pasal 18 ayat (3a) Undang-Undang Pajak Penghasilan

tahapan yang harus dilaksanakan untuk membuat Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement/APA*) sampai dengan evaluasi pelaksanaan atas kesepakatan tersebut.

Untuk melakukan *APA* dengan pihak Direktorat Jenderal Pajak, Wajib Pajak dapat mengikuti tahapan sebagai berikut:

- a) Pembicaraan awal (*pre-lodgement meeting*) antara Direktur Jenderal Pajak dan Wajib Pajak, dengan tujuan antara lain untuk:
1. membahas perlu atau tidaknya diadakan Kesepakatan Harga Transfer;
  2. memberikan kesempatan kepada Wajib Pajak untuk menjelaskan penentuan metode Penentuan Harga Transfer yang diusulkannya
  3. membahas kemungkinan pembentukan Kesepakatan Harga Transfer yang melibatkan otoritas pajak negara lain;
  4. membahas dokumentasi dan analisis yang dilakukan oleh Wajib Pajak;
  5. menyepakati rencana waktu pelaksanaan pembentukan Kesepakatan Harga Transfer; dan
  6. membahas hal-hal lain yang relevan dengan pembentukan dan penerapan Kesepakatan Harga Transfer.

Untuk melakukan pembicaraan awal, Wajib pajak mengajukan permohonan secara tertulis kepada Direktorat Jenderal Pajak melalui Direktur Peraturan Perpajakan II dengan tembusan kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak domisili, dengan melampirkan antara lain:

- penjelasan rinci mengenai kegiatan dan usaha Wajib Pajak;
- penjelasan rinci mengenai pemegang saham dan penjelasan rinci mengenai transaksi yang dilakukan oleh pemegang saham dengan Wajib Pajak;
- penjelasan rinci mengenai pihak-pihak lainnya yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan Wajib Pajak dan penjelasan rinci mengenai transaksi yang dilakukan pihak-pihak lain tersebut dengan Wajib Pajak.
- transaksi yang diusulkan untuk dibahas dan dicakup dalam kesepakatan harga transfer dan penjelasan rinci mengenai transaksi tersebut.

- metode Penentuan Harga Tranfer yang diusulkan oleh Wajib Pajak dan dokumentasi yang dilakukan oleh Wajib Pajak mengenai Analisis Kesebandingan, analisis fungsional, pemilikan dan penentuan pembanding, dan penentu metode Harga Transfer;
- penjelasan rinci mengenai situasi atau keadaan dalam kegiatan atau usaha Wajib Pajak yang perubahannya dapat mempengaruhi secara material kesesuaian metode Penentuan Harga Tranfer Wajib Pajak.
- penjelasan rinci mengenai pihak lain yang menjadi pesaing yang mempunyai jenis kegiatan atau usaha atau produk yang sama atau sejenis dengan Wajib Pajak, termasuk penjelasan mengenai karakteristik dan pangsa pasar pesaing.

Pembicaraan awal tersebut masih belum mengikat kedua belah pihak, baik Direktorat Jenderal Pajak maupun wajib pajak, dan permohonan tersebut harus dijawab dalam waktu 3 (bulan) untuk melanjutkan pembicaraan atau tidak.

- b) penyampaian permohonan formal Kesepakatan Harga Transfer oleh Wajib Pajak kepada Direktur Jenderal Pajak berdasarkan hasil pembicaraan awal, termasuk menyertakan penjelasan rinci tentang penentuan harga transfer yang diusulkan wajib pajak termasuk dokumentasinya, serta kondisi yang membentuknya.
- c) pembahasan Kesepakatan Harga Transfer antara Direktur Jenderal Pajak dan Wajib Pajak
- d) penerbitan surat Kesepakatan Harga Transfer oleh Direktur Jenderal Pajak; dan Pelaksanaan dan evaluasi Kesepakatan Harga Tranfer. APA tersebut akan berlaku selama 3 (tiga) tahun sejak disepakatinya APA oleh pihak-pihak terkait.

Mengingat dalam proses pembicaraan tersebut data dan informasi wajib pajak telah sampai ke Direktorat Jenderal Pajak, maka peraturan tersebut menegaskan bahwa buku, catatan, dokumen dan informasi wajib pajak merupakan rahasia

wajib pajak yang tidak bisa diungkapkan kepada pihak lain dan juga tidak dapat dijadikan sebagai dasar untuk melakukan pemeriksaan atau penyidikan pajak.

#### **4.4 Ketentuan untuk mencegah Praktik *Treaty Shopping***

Agak berbeda dengan praktik-praktik penghindaran pajak yang lain, ketentuan pencegahan praktik *treaty shopping* ini tidak diatur dalam Pasal 18 Undang-Undang Pajak Penghasilan, namun secara implicit bisa ditemukan pengaturan untuk mencegah praktik *treaty shopping* ini dengan penentuan status Wajib Pajak luar negeri yang sebenarnya menerima manfaat dari penghasilan (*beneficial owner*) di dalam Pasal 26 ayat (1a). Dalam pasal ini diatur bahwa Negara domisili dari Wajib Pajak luar negeri selain yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan usaha melalui bentuk usaha tetap di Indonesia adalah negara tempat tinggal atau tempat kedudukan Wajib Pajak luar negeri yang sebenarnya menerima manfaat dari penghasilan tersebut (*beneficial owner*). Negara domisili dari Wajib Pajak luar negeri selain yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan usaha melalui bentuk usaha tetap di Indonesia yang menerima penghasilan dari Indonesia ditentukan berdasarkan tempat tinggal atau tempat kedudukan Wajib Pajak yang sebenarnya menerima manfaat dari penghasilan tersebut (*beneficial owner*). Oleh karena itu, negara domisili tidak hanya ditentukan berdasarkan Surat Keterangan Domisili, tetapi juga tempat tinggal atau tempat kedudukan dari penerima manfaat dari penghasilan dimaksud. Dalam hal penerima manfaat adalah orang pribadi, negara domisilinya adalah negara tempat orang pribadi tersebut bertempat tinggal atau berada, sedangkan apabila penerima manfaat adalah badan, negara domisilinya adalah negara tempat pemilik atau lebih dari 50% (lima puluh persen) pemegang saham baik sendiri-sendiri maupun bersama-sama berkedudukan atau efektif manajemennya berada. Dengan ketentuan penentuan status *beneficial owner* atau pemilik yang sebenarnya dari penghasilan baik wajib pajak perorangan maupun wajib pajak badan, yang berhak sepenuhnya untuk menikmati secara langsung manfaat dari penghasilan-penghasilan tersebut, maka *special purpose vehicles* dalam bentuk *conduit*

*company, paper box company, pass-through company* serta yang sejenis lainnya tidak termasuk dalam pengertian *beneficial owner* tersebut, sehingga tidak bisa menikmati pengaturan yang diatur di dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda atau P3B (*tax treaty*), sehingga secara tidak langsung mencegah penyalahgunaan P3B atau praktik *treaty shopping*. Penentuan status *beneficial owner* dalam Pasal 26 ayat (1a) merupakan ketentuan baru di dalam Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008, sedangkan dalam periode sebelum diberlakukannya Undang-Undang ini pengaturan mengenai status *beneficial owner* hanya diatur di dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE – 04/PJ.34/2005, tanggal 7 Juli 2005 tentang Petunjuk Penetapan Kriteria "Beneficial Owner" Sebagaimana Tercantum Dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Antara Indonesia dengan Negara Lainnya dan penggantinya yaitu Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-03/PJ.03/2008 tanggal 22 Agustus 2008 tentang Penentuan Status Beneficial Owner Sebagaimana Dimaksud Dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Antara Indonesia dengan Negara Mitra. Dengan demikian dalam perubahan Undang-Undang Pajak Penghasilan ini menaikkan pengaturan status *beneficial owner* dari Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak menjadi masuk dalam batang tubuh Undang-Undang yang menjadikan kekuatan dan kepastian hukumnya menjadi lebih terjamin.

Selain itu Direktur Jenderal Pajak juga mengatur pencegahan penyalahgunaan P3B atau *tax treaty* dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-61/PJ/2009 tanggal 5 November 2009 tentang Tata cara penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda, sebagaimana telah diubah dengan PER-24/PJ/2010 tanggal 30 April 2010, di mana dalam salah satu pertimbangannya menyebutkan bahwa diperlukan adanya pedoman untuk memberi kepastian hukum dalam penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda. Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini mengatur tentang persyaratan pemotongan atau pemungutan pajak sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam P3B, dalam hal :

- a. Penerima penghasilan bukan Subjek Pajak dalam negeri Indonesia,

- b. Persyaratan administratif untuk menerapkan ketentuan yang diatur dalam P3B telah dipenuhi; dan
- c. Tidak terjadi penyalahgunaan P3B oleh Wajib Pajak Luar Negeri (WPLN) sebagaimana dimaksud dalam ketentuan tentang pencegahan penyalahgunaan P3B.

Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-61/PJ/2009 tentang Tata cara penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda, sebagaimana telah diubah dengan PER-24/PJ/2010 ini sekaligus mencabut Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-03/PJ.101/1996 tanggal 29 Maret 1996 tentang Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/PJ.101/1996 tanggal 28 Mei 1996 tentang Masa Transisi Penerapan SE-03/PJ.101/1996;

Ketentuan tentang pencegahan penyalahgunaan P3B diatur secara khusus di dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-62/PJ./2009 tanggal 5 November 2009 tentang pencegahan penyalahgunaan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda, sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-25/PJ./2010 tanggal 30 April 2010. Di dalam Peraturan ini diatur ketentuan bahwa P3B tidak diterapkan dalam hal terjadi penyalahgunaan P3B, meskipun penerima penghasilan adalah orang pribadi atau badan yang merupakan SPDN dan/atau subjek pajak dalam negeri dari negara mitra P3B. Penyalahgunaan P3B dimaksud dapat terjadi dalam hal sebagai berikut:

- a. transaksi yang tidak mempunyai substansi ekonomi dilakukan dengan menggunakan struktur/skema sedemikian rupa dengan maksud semata-mata untuk memperoleh manfaat P3B;
- b. transaksi dengan struktur/skema yang format hukumnya (*legal form*) berbeda dengan substansi ekonomisnya (*economic substance*) sedemikian rupa dengan maksud semata-mata untuk memperoleh manfaat P3B;

Dalam hal terdapat perbedaan antara format hukum (*legal form*) suatu struktur/skema dengan substansi ekonomisnya (*economic substance*), maka

perlakuan perpajakan diterapkan sesuai dengan ketentuan yang berlaku berdasarkan substansi ekonomisnya (*substance over form*)

- c. penerima penghasilan bukan merupakan pemilik yang sebenarnya atas manfaat ekonomis dari penghasilan (*beneficial owner*), apabila penghasilan dalam P3B terkait memuat persyaratan *beneficial owner*.

Sedangkan yang dimaksud dengan pemilik yang sebenarnya atas manfaat ekonomis dari penghasilan (*beneficial owner*) adalah penerima penghasilan yang :

- a. bertindak tidak sebagai Agen, yaitu orang atau badan yang bertindak sebagai perantara dan melakukan tindakan untuk dan/atau atas nama pihak lain.
- b. bertindak tidak sebagai Nominee, yaitu orang atau badan yang secara hukum memiliki (*legal owner*) suatu harta dan/atau penghasilan untuk kepentingan atau berdasarkan amanat pihak yang sebenarnya menjadi pemilik harta dan/atau pihak yang sebenarnya menikmati manfaat atas penghasilan, dan
- c. bukan Perusahaan Conduit.

Yang dimaksud dengan Perusahaan Conduit adalah suatu perusahaan yang memperoleh manfaat dari suatu P3B sehubungan dengan penghasilan yang timbul di negara lain, sementara manfaat ekonomis dari penghasilan tersebut dimiliki oleh orang-orang di negara lain yang tidak akan dapat memperoleh hak pemanfaatan P3B apabila penghasilan tersebut diterima langsung.

Selanjutnya dalam peraturan tersebut dinyatakan bahwa Orang pribadi atau badan yang dicakup dalam P3B yang dianggap tidak melakukan penyalahgunaan P3B adalah meliputi:

- a. Individu yang bertindak tidak sebagai Agen atau Nominee;
- b. lembaga yang namanya disebutkan secara tegas dalam P3B atau yang telah disepakati oleh pejabat yang berwenang di Indonesia dan di negara mitra P3B;
- c. WPLN yang menerima atau memperoleh penghasilan melalui Kustodian sehubungan dengan penghasilan dari transaksi pengalihan saham atau obligasi yang diperdagangkan atau dilaporkan di pasar modal di Indonesia, selain

bunga dan dividen, dalam hal WPLN bertindak tidak sebagai Agen atau sebagai Nominee

- d. perusahaan yang sahamnya terdaftar di Pasar Modal dan diperdagangkan secara teratur
- e. dana pensiun yang pendiriannya sesuai dengan ketentuan perundang-undangan di negara mitra P3B dan merupakan subjek pajak di negara mitra P3B
- f. bank; atau
- g. perusahaan yang memenuhi persyaratan sebagai berikut :
  - 1) bagi perusahaan yang menerima atau memperoleh penghasilan yang di dalam pasal P3B terkait tidak mengatur persyaratan *beneficial owner*, yaitu : pendirian perusahaan atau pengaturan struktur/skema transaksi tidak semata-mata ditujukan untuk pemanfaatan P3B;
  - 2) bagi perusahaan yang menerima atau memperoleh penghasilan yang di dalam pasal P3B terkait mengatur persyaratan *beneficial owner*, yaitu :
    - a. pendirian perusahaan atau pengaturan struktur/skema transaksi tidak semata-mata ditujukan untuk pemanfaatan P3B; dan
    - b. kegiatan usaha dikelola oleh manajemen sendiri yang mempunyai kewenangan yang cukup untuk menjalankan transaksi; dan
    - c. perusahaan mempunyai pegawai; dan
    - d. mempunyai kegiatan atau usaha aktif; dan
    - e. penghasilan yang bersumber dari Indonesia terutang pajak di negara penerimanya; dan
    - f. tidak menggunakan lebih dari 50% (lima puluh persen) dari total penghasilannya untuk memenuhi kewajiban kepada pihak lain dalam bentuk, seperti : bunga, royalti, atau imbalan lainnya.

Dengan demikian dalam hal WPLN tidak melakukan penyalahgunaan P3B sebagaimana dimaksud di atas, WPLN berhak memperoleh manfaat P3B, dan sebaliknya dalam hal WPLN menyalahgunakan P3B akan dikenakan pajak tidak berdasarkan ketentuan yang diatur dalam P3B, namun demikian WPLN

dapat meminta pejabat yang berwenang di negaranya untuk melakukan penyelesaian melalui prosedur persetujuan bersama (*mutual agreement procedure*) sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam P3B. Ketentuan lebih lanjut mengenai *Mutual Agreement Procedure (MAP)* diatur dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-48/PJ./2010 tanggal 3 November 2010 tentang Tata Cara Pelaksanaan Prosedur Persetujuan Bersama (*Mutual Agreement Procedure*) Berdasarkan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda

Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-62/PJ./2009 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-25/PJ./2010 mencabut Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-17/PJ./2005 tanggal 1 Juni 2005 tentang Petunjuk Perlakuan Pajak Penghasilan Terhadap Pasal 11 Tentang Bunga Pada Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) Antara Indonesia Dengan Belanda, dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-03/PJ.03/2008 tanggal 22 Agustus 2008 tentang Penentuan Status Beneficial Owner Sebagaimana Dimaksud Dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Antara Indonesia Dengan Negara Mitra.

#### **4.5 Ketentuan untuk mencegah Praktik pemanfaatan *Tax Haven* dan praktik penghindaran lainnya**

Ketentuan berkaitan dengan pencegahan pemanfaatan *tax haven* sebenarnya sedikit banyak diatur di dalam ketentuan-ketentuan yang berkaitan dengan pencegahan *Controlled Foreign Company*, sebab pada umumnya Negara-negara *tax haven country* termasuk menjadi Negara tempat didirikannya badan usaha untuk menanggungkan dividennya tersebut. Demikian pula dengan ketentuan pencegahan praktik *transfer pricing* secara tidak langsung juga mencegah pemanfaatan *tax haven country*, sebab *tax haven country* dapat menjadi alternative negara tempat tujuan penjualan/penyerahan barang dan jasa yang dapat dipergunakan untuk menggeser laba atau keuntungan ke Negara *tax haven country*.

Secara khusus ketentuan pencegahan pemanfaatan *tax haven country* juga terdapat di dalam Pasal 18 ayat (3c) yang mengatur tentang penjualan atau pengalihan saham perusahaan antara (*conduit company* atau *special purpose company*) yang didirikan atau bertempat kedudukan di negara yang memberikan perlindungan pajak (*tax haven country*) yang mempunyai hubungan istimewa dengan badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia atau bentuk usaha tetap di Indonesia dapat ditetapkan sebagai penjualan atau pengalihan saham badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia atau bentuk usaha tetap di Indonesia.

Sebagai ilustrasi, misalnya X Ltd. yang didirikan dan berkedudukan di negara A, sebuah negara yang memberikan perlindungan pajak (*tax haven country*), memiliki 95% (sembilan puluh lima persen) saham PT X yang didirikan dan bertempat kedudukan di Indonesia. X Ltd. ini adalah suatu perusahaan antara (*conduit company*) yang didirikan dan dimiliki sepenuhnya oleh Y Co., sebuah perusahaan di negara B, dengan tujuan sebagai perusahaan antara dalam kepemilikannya atas mayoritas saham PT X. Apabila Y Co. menjual seluruh kepemilikannya atas saham X Ltd. kepada PT Z yang merupakan Wajib Pajak dalam negeri, secara legal formal transaksi di atas merupakan pengalihan saham perusahaan luar negeri oleh Wajib Pajak luar negeri. Namun, pada hakikatnya transaksi ini merupakan pengalihan kepemilikan (saham) perseroan Wajib Pajak dalam negeri oleh Wajib Pajak luar negeri sehingga atas penghasilan dari pengalihan ini terutang Pajak Penghasilan.

Selanjutnya ketentuan dalam Pasal 18 ayat (3c) ini ditindaklanjuti dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 258/PMK.03/2008 tanggal 31 Desember 2008 tentang Pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 26 atas Penghasilan dari Penjualan atau Pengalihan Saham Sebagaimana Dimaksud Dalam Pasal 18 Ayat (3c) Undang-Undang Pajak Penghasilan yang Diterima atau Diperoleh Wajib Pajak Luar Negeri, yang menegaskan kewajiban pemotongan terhadap transaksi penjualan atau pengalihan saham perusahaan antara (*conduit company* atau *special purpose company*) yang didirikan atau bertempat kedudukan di negara

yang memberikan perlindungan pajak (*tax haven country*) yang mempunyai hubungan istimewa dengan badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia atau bentuk usaha tetap di Indonesia.

Pengaturan lain berkaitan dengan pencegahan praktik penghindaran pajak yang mengkombinasikan pemanfaatan *tax haven country* dan *transfer pricing*, dapat terlihat pada ketentuan yang ada dalam Pasal 18 ayat (3b) yang dimaksudkan untuk mencegah penghindaran pajak oleh Wajib Pajak yang melakukan pembelian saham/penyertaan pada suatu perusahaan Wajib Pajak dalam negeri melalui perusahaan luar negeri yang didirikan khusus untuk tujuan tersebut (*special purpose company*). Ketentuan tersebut mengatur bahwa Wajib Pajak yang melakukan pembelian saham atau aktiva perusahaan melalui pihak lain atau badan yang dibentuk untuk maksud demikian (*special purpose company*), dapat ditetapkan sebagai pihak yang sebenarnya melakukan pembelian tersebut sepanjang Wajib Pajak yang bersangkutan mempunyai hubungan istimewa dengan pihak lain atau badan tersebut dan terdapat ketidakwajaran penetapan harga.

Selanjutnya pengaturan lebih lanjut tentang ketentuan dalam Pasal 18 ayat (3b) ini ada di dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 140/PMK.03/2010 tanggal 11 Agustus 2010 tentang Penetapan Wajib Pajak sebagai Pihak yang Sebenarnya Melakukan Pembelian Saham atau Aktiva Perusahaan Melalui Pihak Lain atau Badan yang Dibentuk untuk Maksud Demikian (*special purpose company*) yang Mempunyai Hubungan Istimewa Dengan Pihak Lain dan Terdapat Ketidakwajaran Penetapan Harga. Yang dimaksud dengan pihak atau badan yang dibentuk untuk maksud melakukan pembelian saham atau aktiva perusahaan (*special purpose company*) adalah pihak atau badan yang tidak mempunyai substansi usaha dan yang dibentuk oleh Wajib Pajak dalam negeri yang bertujuan antara lain untuk membeli saham atau aktiva Wajib Pajak dalam negeri lainnya. Sedangkan yang dimaksud dengan saham atau aktiva lain yaitu: (a) Saham atau aktiva yang sebelumnya dimiliki dan/atau dijamin oleh Wajib Pajak dalam negeri yang ditetapkan sebagai pihak yang sebenarnya melakukan

pembelian, sehubungan dengan perjanjian utang piutang; atau (b) Aktiva yang merupakan aset kredit (piutang) kepada Wajib Pajak dalam negeri yang ditetapkan sebagai pihak yang sebenarnya melakukan pembelian, sehubungan dengan perjanjian utang piutang.

Ketentuan pencegahan penghindaran pajak lainnya dapat ditemukan dalam ketentuan Pasal 18 ayat (3d), di mana dalam ketentuan tersebut diatur bahwa besarnya penghasilan yang diperoleh Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri dari pemberi kerja yang memiliki hubungan istimewa dengan perusahaan lain yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia dapat ditentukan kembali, dalam hal pemberi kerja mengalihkan seluruh atau sebagian penghasilan Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri tersebut ke dalam bentuk biaya atau pengeluaran lainnya yang dibayarkan kepada perusahaan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia tersebut.

Pasal 18 ayat (3d) ini ditindaklanjuti dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 139/PMK.03/2010 tanggal 11 Agustus 2010 yang didalamnya diatur bahwa biaya atau pengeluaran lainnya yang dibebankan atau dibayarkan oleh pemberi kerja kepada perusahaan luar negeri yang mempunyai Hubungan Istimewa antara lain berupa biaya atau pengeluaran sehubungan dengan jasa teknik, jasa manajemen, atau jasa lainnya. Selanjutnya besarnya penghasilan Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri sehubungan dengan pekerjaan, kegiatan, atau jasa tersebut ditentukan kembali dengan memperhatikan tingkat penghasilan yang wajar yang seharusnya diperoleh oleh Wajib Pajak orang pribadi yang bersangkutan, yang berasal dari penjumlahan dari penghasilan Wajib Pajak yang diterima di Indonesia dan penghasilan yang diterima di luar negeri, dan besarnya selisih penghasilan setelah ditentukan kembali tidak boleh melebihi jumlah biaya atau pengeluaran lain yang dibebankan atau dibayarkan oleh pemberi kerja kepada perusahaan di luar negeri yang terdapat Hubungan Istimewa.

Pengaturan ketentuan *anti tax avoidance* yang ada di dalam Pasal 18 ayat (3b), ayat (3c) dan ayat (3d) Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 merupakan ketentuan baru yang tidak diatur di dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan

sebelumnya. Ketentuan ini mencoba mempersempit peluang penghindaran pajak dengan berbagai modus yang semakin berkembang dan tidak diantisipasi di dalam ketentuan Undang-Undang Pajak Penghasilan yang sebelumnya.

Ketentuan pencegahan upaya penghindaran pajak di dalam Undang-Undang nomor 36 tahun 2008 telah mengalami beberapa perubahan yang lebih baik disbanding dengan ketentuan yang lama, demikian pula dengan peraturan pelaksanaan Undang-Undang Pajak Penghasilan tersebut, walaupun ketentuan yang mengatur masih sebatas *Specific Anti Avoidance Rules (SAAR)*, yang sebatas mencegah penghindaran pajak sebagaimana dimaksud di dalam ketentuan tersebut, dan belum bisa melakukan antisipasi atau pencegahan yang bersifat umum, seperti pencegahan upaya wajib pajak melakukan skema yang semata-mata untuk tujuan penghindaran pajak, bukan tujuan bisnis.

## BAB 5

### ANALISIS KETENTUAN PENCEGAHAN PENGHINDARAN PAJAK (ANTI TAX AVOIDANCE) DI INDONESIA

Pada Bab sebelumnya telah diuraikan tentang berbagai kebijakan atau ketentuan di dalam perundang-undangan di bidang perpajakan yang menjadi upaya untuk mencegah penghindaran pajak khususnya yang dilakukan oleh wajib pajak secara internasional. Ketentuan *Anti Tax Avoidance* Indonesia dalam upaya mencegah praktik-praktik penghindaran pajak, khususnya yang dilakukan oleh pihak pihak yang mempunyai hubungan istimewa diatur dalam pasal 18 Undang-Undang Pajak Penghasilan, dan ketentuan untuk mencegah penghindaran pajak tersebut bersifat khusus (*Specific Anti Tax Avoidance/ SAAR*). Analisis terhadap ketentuan *Anti Tax Avoidance* di Indonesia tersebut dikaitkan dengan landasan teori yang telah dituangkan pada Bab II untuk dapat menjawab pertanyaan penelitian sebagaimana dimaksud di dalam Bab I.

#### **5.1 Analisis terhadap perubahan ketentuan *anti tax avoidance* dalam Undang-undang Nomor 36 tahun 2008**

Perubahan di dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan yang keempat kalinya pada tahun 2008 mempunyai arah dan tujuan antara lain:<sup>105</sup> (a) lebih meningkatkan keadilan pengenaan pajak; (b) lebih memberikan kemudahan kepada Wajib Pajak; dan (c) lebih memberikan kepastian hukum, konsistensi, dan transparansi. Hal ini tentu saja berlaku termasuk di dalam perubahan pasal dan ayat yang berkaitan dengan ketentuan pencegahan penghindaran pajak, khususnya di dalam Pasal 18 Undang-Undang Pajak Penghasilan.

---

<sup>105</sup> Penjelasan umum dalam Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 tentang perubahan keempat Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan

Dari sudut pandang yang lain penambahan ketentuan di dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan tersebut selaras dengan teori kebijakan fiskal, di mana kebijakan perpajakan harus mengalami pembaruan dengan tujuan: (1) menjamin adanya kepastian hukum, dan (2) menutup peluang penghindaran pajak dan/atau penyelundupan pajak.<sup>106</sup>

Penambahan pengaturan di dalam Pasal 18 ayat (3b) tentang transaksi pembelian saham atau aktiva perusahaan melalui pihak lain atau *special purpose company*, kemudian Pasal 18 ayat (3c) yang mengatur tentang penjualan atau pengalihan saham perusahaan antara (*conduit company* atau *special purpose company*) yang berada di negara *tax haven country* dan Pasal 18 ayat (3d) tentang pengaturan kewajiban pembayaran kepada wajib pajak di dalam negeri dan pembayaran ke luar negeri, di mana tujuan ketentuan tersebut ditujukan memberikan pencegahan terhadap upaya penghindaran pajak dengan skema-skema dimaksud.<sup>107</sup> Hal ini merupakan upaya memberikan kepastian hukum dan keadilan bagi wajib pajak, sehingga praktik di lapangan yang berkaitan dengan skema tersebut tidak menjadi sengketa antara aparat pemerintah dengan para wajib pajak. Menjadi jelas apakah yang dilakukan oleh wajib pajak dapat dikatakan melanggar ketentuan atau tidak karena sudah ada ketentuan yang mengatur, sebab sepanjang belum atau tidak ada ketentuan yang mengatur, wajib pajak tidak dapat dikatakan melakukan pelanggaran atau penghindaran pajak. Hal ini sesuai dengan adagium dalam hukum “*Nullum delictum, nulla poena sine praevia lege poenali*”, yang artinya bahwa suatu perbuatan, tidak akan dikenakan hukuman tanpa adanya peraturan lebih dahulu (Van Feuerbach, 1801).<sup>108</sup> Terkait dengan ketentuan pajak, Anang Mury, Widyaiswara pada Pusdiklat Pajak Kementerian Keuangan menyatakan pendapat yang sejalan dengan adagium tersebut, yaitu:<sup>109</sup>

---

<sup>106</sup> Mansury, *op. cit.*

<sup>107</sup> Direktorat Jenderal Pajak, *Makalah Pokok-pokok Perubahan Undang-Undang Pajak Penghasilan*, Jakarta, 2008.

<sup>108</sup> Moeljatno, *op. cit.*

<sup>109</sup> Hasil Wawancara dengan Anang Mury, Widyaiswara pada Pusdiklat Pajak Kementerian Keuangan, melalui email yang dijawab pada tanggal 6 Juli 2011.

*“Tidak ada pelanggaran selama belum ada aturan yang mengatur. Hal ini sesuai dengan prinsip dasar perpajakan bahwa setiap pajak dipungut berdasarkan Undang-Undang. Sehingga jika memang belum diatur, maka peluang tersebut sah saja digunakan. Tugas otoritas pajak untuk mengikuti perkembangan bisnis dan mengupdate peraturan sehingga selaras dengan perkembangan yang ada.”*

Sementara pada sisi yang lain hal ini mengurangi ketidak pastian bagi para petugas pajak, khususnya yang menangani masalah sengketa dengan wajib pajak, misalnya pemeriksa pajak atau petugas penelaah keberatan. Hasil wawancara dengan beberapa petugas penelaah keberatan di Direktorat Keberatan Banding, Direktorat Jenderal Pajak dan Kantor Wilayah Jakarta Khusus, yang menangani wajib pajak Penanaman Modal Asing, menunjukkan ketiadaan aturan atau ketidakjelasan aturan membuat penilaian yang berbeda atas suatu permasalahan, sebagian menganggap suatu pelanggaran, sebagian lain tidak. Dwi Setyobudi, salah seorang petugas penelaah keberatan di Direktorat Keberatan dan Banding menyatakan:<sup>110</sup>

*“Pajak dikenakan berdasarkan ketentuan perundang-undangan dan ini dijamin dengan Undang-Undang Dasar. Selama peraturan perpajakan tidak ada yang mengatur, maka wajib pajak tidak dapat dikategorikan melanggar”*

Namun, pendapat berbeda disampaikan salah seorang petugas penelaah keberatan di Kantor Wilayah Jakarta Khusus, yang menyatakan meskipun tidak diatur secara khusus, tidak serta merta wajib pajak dianggap tidak melanggar, jika bertentangan dengan ketentuan umum dan tata cara perpajakan.<sup>111</sup>

Demikian juga dengan pengaturan tambahan dalam Pasal 18 ayat (3), yaitu penegasan tentang contoh-contoh metode yang dipergunakan di dalam penentuan harga transfer dalam *transfer pricing* dan Pasal 26 ayat (1b), yang mengatur pihak yang sebenarnya berhak mendapat manfaat dari suatu penghasilan (*beneficial owner*), merupakan upaya untuk memberikan kepastian hukum bagi pemerintah

<sup>110</sup> Hasil Wawancara dengan Dwi Setyobudi, penelaah keberatan di Direktorat Keberatan Banding, Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak, pada tanggal 4 Juli 2011.

<sup>111</sup> Hasil Wawancara dengan seorang penelaah keberatan di Kantor Wilayah Jakarta Khusus, di Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak, pada tanggal 30 Juni 2011.

dan wajib pajak di dalam menjalankan hak dan kewajibannya masing-masing. Hal ini merupakan perbaikan dibandingkan ketentuan lama yang hanya diatur oleh Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak, bukan peraturan perundang-undangan.<sup>112</sup>

Dengan demikian, pemerintah, dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak mempunyai payung hukum untuk yang memberikan ketegasan dalam bertindak terhadap para wajib pajak yang secara jelas melanggar ketentuan, demikian pula para wajib pajak tidak akan mendapatkan ketidakpastian dan ketidakjelasan konsekuensi pajak akibat suatu transaksi yang dilakukan, sehingga asas *certainty*<sup>113</sup> yang dimaksudkan oleh Adam Smith (1723-1790) dalam “*the four maxim*” nya dapat dicapai dengan tambahan pengaturan dalam Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008.

Dari pembahasan di atas, ketentuan pencegahan upaya penghindaran pajak di dalam Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 telah mengalami beberapa perubahan yang lebih baik dibanding dengan ketentuan yang lama, walaupun ketentuan tersebut masih berupa *Specific Anti Avoidance Rules (SAAR)*, yang sebatas mencegah penghindaran pajak atas skema yang muncul atau bersifat reaktif terhadap skema tersebut, sehingga tidak atau belum bisa melakukan antisipasi atau *preventif*, sehingga dapat mencegah skema penghindaran pajak yang lebih modern dan berkembang.

Dalam teori intelijen, model pengaturan pencegahan penghindaran pajak dengan ketentuan yang bersifat spesifik atau SAAR tersebut, dapat dikategorikan sebagai produk analisis intelijen yang bersifat taktis (*tactical intelligence*), di mana pengaturan ketentuan dan kebijakan ini hanya berdasar pada kondisi perlawanan terhadap pajak, atau penghindaran pajak yang sekarang telah terjadi, dan belum merupakan produk analisis intelijen strategis (*strategic intelligence*), di mana seharusnya dengan analisis intelijen strategis dapat melihat dan memprediksi kemungkinan praktik penghindaran yang akan terjadi di masa mendatang, termasuk dengan skema-skema baru, dan selanjutnya diciptakan

---

<sup>112</sup> Pasal 7 ayat (1) Undang-undang Nomor 10 tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.

<sup>113</sup> Brotodihardjo, R. Santoso. *op. cit.* hal. 27-28

sebuah ketentuan yang mampu mencegah upaya penghindaran pajak yang di masa sekarang dan yang diprediksi akan terjadi di masa mendatang. Dengan analisis intelijen strategis seharusnya ketentuan pencegahan dibuat untuk tidak hanya berdasar praktik penghindaran pajak dan kondisi yang sudah ada, tetapi mengatur kemungkinan-kemungkinan praktik lain yang dapat terjadi pada masa-masa mendatang.

Selain itu, ketentuan *anti tax avoidance* yang ada, dapat dilihat sebagai sebuah produk *basic intelijen*, atau intelijen dasar, di praktik-praktik penghindaran pajak yang diatur di dalam ketentuan hanyalah kondisi yang telah terjadi, atau ketentuan ini diterbitkan berdasar adanya praktik-praktik penghindaran pajak yang telah terjadi dan telah berlangsung, dan belum mengakomodir produk analisis intelijen berupa *intelligence estimates*, yang dapat memberikan gambaran prediksi praktik-praktik penghindaran pajak di masa yang akan datang, sehingga memberikan alternatif-alternatif pengaturan tentang *anti tax avoidance* tersebut yang melihat jauh ke depan.

## **5.2 Analisis ketentuan *anti tax avoidance* dalam mencegah praktik penghindaran pajak secara internasional**

### **5.2.1 Analisis terhadap ketentuan untuk mencegah Praktik *Thin Capitalization***

Untuk mencegah praktik *Thin Capitalization*, Undang-undang telah membuat upaya pencegahannya di dalam Pasal 18 ayat (1), dimana Undang-Undang memberikan kewenangan kepada Menteri Keuangan untuk mengatur perbandingan antara utang dan modal di dalam menghitung Penghasilan Kena Pajak. Permasalahan yang timbul dalam ketentuan ini adalah sampai dengan sekarang Menteri Keuangan tidak atau belum menerbitkan sebuah ketentuan tentang perbandingan antara utang dan modal yang wajar yang akan menjadi pedoman bagi wajib pajak di dalam menunaikan kewajiban pajaknya serta bagi petugas pajak di dalam upaya penegakkan hukum, seandainya wajib pajak dianggap melanggar ketentuan.

Sementara dalam sejarahnya, Menteri Keuangan pernah menerbitkan ketentuan sebagai tindak lanjut dari Pasal 18 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan ini, yaitu Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia nomor 1002/KMK.04/1984 tanggal 10 Agustus 1984 yang tentang Penentuan Perbandingan Antara Hutang Dan Modal Sendiri Untuk Keperluan Pengenaan Pajak Penghasilan, di mana saat itu ditentukan rasio sebesar 3:1. Namun, sebagaimana telah diuraikan pada bab sebelumnya, pada tahun 1985 Menteri Keuangan menerbitkan Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia nomor 254/KMK.04/1985 tanggal 03 Agustus 1985 yang menunda keputusan tersebut sampai batas waktu yang tidak ditentukan. Dengan penundaan ini, maka sampai saat ini Indonesia tidak memiliki ketentuan yang mengatur tentang perbandingan antara hutang dan modal (*Debt Equity Ratio*) sebagai peraturan pelaksana pencegahan transaksi *thin capitalization*.

Pada penelitian yang dilakukan oleh Ning Rahayu (2008), hasil wawancara dengan Direktorat Jenderal Pajak, pada tahun 2008 Direktorat Jenderal Pajak sedang dalam proses melakukan penyusunan ketentuan *Debt Equity Ratio*. Menurut pihak Direktorat Jenderal Pajak penyusunan ketentuan mengenai *Debt Equity Ratio* tersebut memerlukan waktu yang cukup lama karena memerlukan pemikiran-pemikiran dan pendapat-pendapat dari para ahli agar ketentuan yang dibuat tersebut nantinya dapat diimplementasikan sesuai dengan kondisi yang ada di lapangan, dan kapan aturan mengenai ketentuan *Debt Equity Ratio* tersebut akan dikeluarkan menunggu saat yang tepat sesuai skala prioritas yang ada, namun sampai dengan 2011, ketentuan tersebut tidak juga diterbitkan. Berdasarkan informan di Direktorat Peraturan Perpajakan II, Direktorat Jenderal Pajak, diperoleh informasi bahwa rancangan pengaturan *Debt Equity Ratio* tersebut telah selesai konsepnya di Direktorat Jenderal Pajak, karena dibahas bersama-sama dengan rancangan Peraturan Menteri Keuangan lainnya sebagai pelaksanaan Undang-Undang 36 Tahun 2008, dan telah bersama-sama disampaikan ke Menteri Keuangan, namun belum mendapat pengesahan sampai dengan sekarang (2011), sementara rancangan

Peraturan Menteri Keuangan yang lain telah mendapat persetujuan dan menjadi beberapa Peraturan Menteri Keuangan.<sup>114</sup>

Dengan kondisi yang tidak diatur sebagaimana sekarang ini, tentu akan mengakibatkan lemahnya penegakan hukum oleh otoritas pajak dan ketidakpastian hukum bagi Wajib Pajak dalam menilai kewajaran dalam transaksi *thin capitalization* ini. Sesuai dengan asas legalitas, maka penegakan hukum pajak tidak dapat dilakukan bila tidak ada aturan yang menjadi dasar penegakan hukum tersebut.

Hasil wawancara dengan berbagai kalangan sebagai informan, baik konsultan pajak maupun petugas di Direktorat Jenderal Pajak, ketiadaan aturan dari Menteri Keuangan tentang *Debt Equity Ratio*, menyebabkan pandangan yang seragam, bahwa wajib pajak susah untuk disebut melakukan pelanggaran *thin capitalization*, bahkan sekalipun hasil pemeriksaan pajak mengoreksi perbandingan utang dan modal wajib pajak, serta konsekuensinya, termasuk pembebanan bunga, permasalahan ini tidak akan berhenti dalam tahap ini, karena wajib pajak akan memperkarakan sengketa ini ke keberatan di Direktorat Jenderal Pajak bahkan mengajukan banding ke Pengadilan Pajak.<sup>115</sup>

Untuk mengatur tentang pencegahan *thin capitalization* ini, secara umum dapat mempertimbangkan beberapa pendekatan sebagai alternative yang dapat dipakai yaitu:<sup>116</sup>

(a) Penetapan rasio antara utang terhadap modal/*debt to equity ratio*;

Pendekatan ini lebih mudah dilaksanakan dan tidak memerlukan upaya yang lebih, hal ini juga sesuai dengan Pasal 18 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan. Pendekatan rasio maksimum pinjaman terhadap modal bertujuan untuk memperketat pinjaman yang diberikan oleh pemegang

<sup>114</sup> Informasi yang sama juga diperoleh dari informan di Direktorat Pemeriksaan Penagihan Pajak, yang menyatakan pengaturan ini tinggal menunggu persetujuan Menteri Keuangan.

<sup>115</sup> Wawancara terpisah dengan konsultan pajak dilakukan pada tanggal 25 Juni 2011 dan 10 Juli 2011, dengan pemeriksa pajak pada tanggal 23 Juni 2010 dan 7 Juli 2011, dan penelaah keberatan pada tanggal 30 Juni 2011 dan 4 Juli 2011.

<sup>116</sup> Darussalam dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Cross-Border Transfer Pricing untuk Tujuan Perpajakan*, Danny Darussalam Tax Center, 2008, hal. 32

saham Wajib Pajak Luar Negeri dan juga menetapkan batas pengendalian minimum yang mengindikasikan pengaruh yang dimiliki pemegang saham dalam pembuatan keputusan keuangan pada perusahaan.<sup>117</sup>

(b) Pendekatan kewajaran transaksi;

Pendekatan ini lebih menekankan tentang kewajaran dari utang piutang antara pihak yang memiliki hubungan istimewa dibandingkan dengan transaksi antara pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa. Pendekatan ini mempergunakan beberapa metode untuk menguji kewajaran transaksi utang piutang tersebut. Kesulitan dari metode ini adalah perlunya perbandingan independen yang identik dan memerlukan infrastruktur perpajakan yang kuat. Inggris merupakan salah satu Negara yang menggunakan pendekatan kewajaran suatu hutang, dengan cara membuat test tertentu yang bertujuan untuk menguji:<sup>118</sup>

- apakah perusahaan pemberi utang akan memberikan perlakuan yang sama kepada peminjam lain?
- apakah perusahaan akan memberikan jumlah pinjaman yang sama bila pinjaman dilakukan kepada pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa?

(c) Kombinasi dari kedua pendekatan tersebut.

Pendekatan kombinasi ini lebih sulit dibandingkan dengan kedua pendekatan sebelumnya, karena merupakan gabungan dari keduanya. Salah satu Negara yang menggunakan pendekatan ini adalah China.<sup>119</sup>

Pada akhirnya, karena Pasal 18 ayat (2) sudah mengatur pengaturan thin capitalization ini dengan *Debt Equity Ratio*, hendaknya pengaturan yang akan dibuat oleh Menteri Keuangan terkait dengan transaksi *thin capitalization*,

<sup>117</sup> Rohatgi, Roy. , *Basic International Taxation*, Kluwer Law International, 2002, hal. 397.

<sup>118</sup> Green, Gareth. *U.K. Thin Capitalisation: After the Renovations*. BNA International Tax Planning International Transfer Pricing, Vol. 09/04, 2004, hal 4.

<sup>119</sup> McKee, Matthew, "Tax Notes International" Volume 54, Nomor 13, Juni 2009, hal 1123.

seyogyanya mempertimbangkan keragaman jenis industri yang mempunyai karakteristik yang tidak sama satu dengan lainnya, sehingga rasio utang dan modal juga tidak seragam untuk semua jenis usaha, misalnya antara industry perbankan dan pembiayaan, tentu mempunyai karakteristik DER yang berbeda dengan perusahaan yang lainnya

### 5.2.2 Analisis terhadap ketentuan untuk mencegah Praktik *Controlled Foreign Corporation*

Dengan perubahan ketentuan pelaksanaan dari Pasal 18 ayat (2) Undang-Undang Pajak Penghasilan, yaitu dari Keputusan Menteri Keuangan Nomor 650/KMK.04/1994 tanggal 29 Desember 1994 menjadi Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 256/PMK.03/2008 tanggal 31 Desember 2008 tentang Penetapan Saat Diperolehnya Dividen Atas Penyertaan Modal Pada Badan Usaha di Luar negeri yang Sahamnya Tidak Diperdagangkan di Bursa Efek, penulis melihat ada upaya perbaikan dalam ketentuan tersebut, misalnya menghapus kelemahan yang muncul dalam ketentuan lama, dimana dalam ketentuan lama membatasi tempat kedudukan *Controlled Foreign Corporation* ke dalam 32 (tiga puluh dua) Negara yang dimasukkan ke dalam kategori *tax haven country*, sementara dalam perkembangannya *tax haven country* itu tidak hanya meliputi Negara-negara yang dimaksud dalam Keputusan Menteri Keuangan (KMK) tersebut. Menurut Anang Mury:<sup>120</sup>

*“...negara-negara yang tergabung dalam G-20 pada KTT di London pada tahun 2009, sepakat untuk mengumumkan daftar hitam (black list) tax haven country, yang diklasifikasikan dalam 4 kategori berdasarkan standar yang disepakati secara internasional (internationally agreed tax standard). Daftar hitam tersebut pertama kali diterbitkan oleh OECD, dan telah diperbaharui pada 2009 dalam rangka pertemuan G20 di London, sementara KMK tersebut sejak 1994 belum mengalami perubahan.”*

<sup>120</sup> Hasil Wawancara dengan Anang Mury, Widyaiswara pada Pusdiklat Pajak Kementerian Keuangan, melalui email yang dijawab pada tanggal 6 Juli 2011.

Penetapan Negara *tax haven country* ini mengandung kelemahan karena harus sering dirubah untuk mengikuti perkembangan, karenanya alternatif yang memungkinkan adalah membuat kriteria *tax haven* sebagaimana yang telah diulas pada Bab II.

Perubahan yang dimaksud terjadi dalam Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 256/PMK.03/2008, di mana dalam ketentuan ini tidak dibuat batasan tentang Negara mana tempat domisili *Controlled Foreign Corporation* yang berlaku ketentuan tersebut. Dengan demikian ketentuan anti *Controlled Foreign Corporation* ini berlaku di seluruh Negara di dunia ini tanpa terkecuali, sehingga ketentuan anti *Controlled Foreign Corporation* ini tidak lagi mempermasalahkan posisi *tax haven country* ataupun bukan, sepanjang memenuhi criteria dalam ketentuan tersebut, maka berlaku ketentuan dimaksud. Namun demikian bukan berarti ketentuan anti *Controlled Foreign Corporation* ini tidak mempunyai kelemahan, setidaknya bisa kita bandingkan ketentuan di Negara kita dengan pengaturan *Controlled Foreign Corporation Rules* secara umum di berbagai Negara yang senantiasa memperhatikan 3 (tiga) faktor, yaitu:<sup>121</sup>

- Tingkat pengendalian atau kepemilikan saham perusahaan di luar negeri
  - a) Di kebanyakan Negara diatur tentang kepemilikan untuk dapat mengendalikan, sekurang-kurangnya 50% (lima puluh persen) secara *de jure* maupun pengendalian secara *de facto*.<sup>122</sup>
  - b) Terkait dengan pengaturan Pasal 18 ayat (2) UU PPh terlihat adanya celah di dalam pengaturan mengenai ketentuan formal (*legal formal*) minimal kepemilikan sebesar 50% (lima puluh persen) baik secara sendiri maupun secara bersama-sama dengan wajib pajak dalam negeri lainnya, hal ini tidak mengatur sama sekali mengenai kepemilikan atau

<sup>121</sup> Arnold, Brian dan Goodmans LLP, *CFC Rules: Major feature, Recent Developments, and Practical Problems*, 4<sup>th</sup> annual World Tax Conference, Australia, 25-27 Februari 2004, hal. 6.

<sup>122</sup> Lang, Michael, Hans Jorger Airner, Ulrich S, dan Markus S., *CFC legislation, Tax Treaties, and EC Law*. London: Kluwer Law International Ltd, 2004, hal. 18.

pengendalian secara *de facto*, sekalipun kepemilikannya kurang dari 50% (lima puluh persen).

- c) Demikian pula pengaturan ini menunjukkan bahwa yang dimaksudkan dalam penyertaan modal secara langsung (*direct*), dan tidak bertingkat, misal melalui anak perusahaan yang berkedudukan negara lain misalnya, atau kepemilikan bersama sebesar 50% (lima puluh persen) dengan wajib pajak luar yang notabene masih mempunyai hubungan istimewa secara langsung atau tidak, sehingga dapat menghindari dari ketentuan anti *Controlled Foreign Corporation* ini. Dengan demikian, hal ini merupakan salah satu kelemahan dari ketentuan tersebut.
- Jenis-jenis penghasilan yang diperoleh dari perusahaan di luar negeri
  - a) Kebanyakan Negara menggunakan *passive income*, baik dividen, bunga, *royalty* maupun sewa, sebagai bagian dari pengaturan *Controlled Foreign Corporation* ini, dan hanya sedikit Negara yang mengatur dalam *active income*, antara lain: Hongaria, Selandia Baru, dan Swedia.<sup>123</sup>
  - b) Terkait dengan pengaturan ketentuan dalam Pasal 18 ayat (2) dan PMK tersebut yang hanya mengatur masalah penghasilan berupa dividen, sementara dalam Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan, jenis penghasilan itu beraneka ragam yang dapat dikelompokkan dalam *active income* dan *passive income*, sehingga ketentuan ini tidak mengakomodir bagaimana halnya dengan penghasilan yang diterima atau diperoleh dalam bentuk lain, antara lain *passive income* lainnya, misalnya royalti atau bunga, maupun imbalan jasa sebagai salah satu jenis *active income*.
- Tingkat tarif pajak yang dikenakan di luar negeri
  - a) Pengaturan anti *Controlled Foreign Corporation* erat kaitannya dengan Negara-negara yang melindungi pajak (*tax haven country*),

---

<sup>123</sup> Surahmat, Rahmanto, *CFC Rules Perbandingan Beberapa Negara*. Bisnis Indonesia, 2004

karena berusaha menggeser laba ke Negara yang tidak atau sangat kecil tariff pajaknya.

- b) Dalam ketentuan pelaksanaan Pasal 18 ayat (2), Menteri Keuangan tidak membatasi tempat kedudukan badan usaha di luar negeri sebagaimana pembahasan di atas.

### 5.2.3 Analisis terhadap ketentuan untuk mencegah Praktik *Transfer Pricing*

Perubahan ketentuan di dalam peraturan pelaksanaan Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang Pajak Penghasilan, merupakan sebuah kemajuan yang cukup penting dalam perjalanan pengaturan transaksi *transfer pricing* yang selama ini sering menjadi permasalahan atau sengketa antara wajib pajak dengan pemerintah, dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak. Dalam wawancara dengan para petugas penelaah keberatan maupun konsultan pajak, diperoleh informasi bahwa sebelum diberlakukannya ketentuan dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor: PER-43/PJ./2010, masalah *transfer pricing* seringkali menjadi sesuatu yang berkepanjangan. Menurut para informan dari kalangan konsultan pajak, masalah di dalam penyelesaian sengketa dengan wajib pajak dalam hal *transfer pricing* terletak antara lain di dalam penentuan nilai wajar, di mana pemeriksa tidak mempunyai keyakinan dan bukti yang cukup untuk mengkoreksi kewajaran nilai yang sudah diakui oleh wajib pajak.<sup>124</sup> Hal ini terjadi karena ketidakjelasan ketentuan sehingga menyebabkan koreksi pemeriksa masih menggunakan asumsi sehingga dalam proses selanjutnya kesulitan untuk mempertahankan koreksi yang hanya berdasarkan asumsi, apalagi ketika diselesaikan di dalam Pengadilan Pajak.

Dengan diterbitkannya Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor: PER-43/PJ./2010, yang mengatur secara mendetil ketentuan penentuan harga wajar, maka semestinya kelemahan yang selama ini ada, tentang ketidakjelasan ketentuan, menjadi tertutupi, sehingga wajib pajak dapat menghitung harga

<sup>124</sup> Wawancara terpisah dengan konsultan pajak dilakukan pada tanggal 25 Juni 2011 dan 10 Juli 2011, dengan pemeriksa pajak pada tanggal 23 Juni 2010 dan 7 Juli 2011.

wajarnya sesuai dengan ketentuan dan tidak dengan mudah dikoreksi atau menimbulkan sengketa dengan Direktorat Jenderal Pajak. Hal yang selama ini menjadi sorotan dalam pengaturan *transfer pricing*, seperti yang diungkapkan oleh Ning Rahayu (2008) yaitu: (i) persyaratan dokumentasi yang harus dipersiapkan atas transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, (ii) belum memuat ketentuan tentang penggunaan analisis fungsi, risiko dan aset dalam menganalisis skema *transfer pricing*, sudah diatur dalam ketentuan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-43/PJ./2010, seperti dalam Pasal 3 ayat (2) huruf d maupun Pasal 4 ayat (2), yang mengatur kewajiban mendokumentasikan tahapan-tahapan dalam menentukan Harga Wajar atau Laba Wajar, serta Pasal 5 ayat (1) huruf b, yang mengatur analisis fungsi yang harus dilakukan dalam langkah-langkah penentuan harga wajar. Dari pengakuan informan yang ada di Direktorat Pemeriksaan Pajak, diketahui ketentuan di dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-43/PJ./2010, sebagian besar mengadopsi ketentuan dalam *OECD Transfer Pricing Guidelines for MNE and Tax Administration*.

Namun demikian, ketentuan ini belum bisa dilihat efektivitasnya karena baru diterbitkan tahun 2010 yang lalu, sehingga belum terlihat dampaknya terutama dalam masalah penyelesaian sengketa anatar wajib pajak dengan aparat Direktorat Jenderal Pajak.

Menurut Anang Mury, sekalipun ketentuan ini sudah cukup baik, namun tetap saja terlihat ada potensi kelemahan dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak tersebut, antara lain:

*“adanya hirarki di dalam penentuan metode penentuan harga wajar di mana CUP menjadi urutan awal sebelum menggunakan metode lain, tidak bisa menggunakan best methode, sebagaimana yang sudah dipergunakan di dalam penentuan transfer pricing di berbagai Negara”.*

Terkait dengan hal ini pengaturan urutan penggunaan metode sebenarnya menjadi tidak perlu, mengingat penggunaan metode masing-masing juga di atur kondisi yang tepat baik menurut Peraturan Direktur Jenderal Pajak

Nomor PER-43/PJ./2010 maupun *OECD*, sehingga secara otomatis mestinya akan terpilih metode yang paling tepat.<sup>125</sup>

Dalam pandangan Roy Martfianto, Dosen Perpajakan pada Sekolah Tinggi Akuntansi Negara, meskipun sudah ada ketentuan dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini, bukan berarti permasalahan akan selesai, selengkapnya dalam kutipan wawancara berikut:

*“...seperti contoh adanya Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-43 tahun 2010 adalah salah satu bentuk upaya untuk meminimalkan praktik transfer pricing di Indonesia. Mungkin persoalan untuk menangkalkan skema praktik penghindaran pajak bukan pada sisi aturan tetapi implementasinya. Bicara implementasi maka disitu ada sistem, manusianya dan sarana pendukung lain seperti ketersediaan database yang andal.”*<sup>126</sup>

Dalam bahasa yang lain, Anang Mury menyatakan ketentuan yang sudah ada cukup baik, tapi belum tentu terimplementasi dengan baik juga, sehingga perlu peningkatan pemahaman yang baik juga dari para petugas di Direktorat Jenderal Pajak.

Terkait dengan ketentuan Pasal 18 ayat (3a) yang mengatur tentang *Advance Pricing Agreement*, maka terbitnya ketentuan dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak dengan Nomor PER-69/PJ./2010 merupakan sesuatu yang ditunggu-tunggu, mengingat sejak dicantumkannya pasal 18 ayat (3a) pada Undang Undang Pajak Penghasilan tahun 2000 sampai dengan sebelum diterbitkannya PER-69/PJ./2010, kewenangan Direktur Jenderal Pajak untuk menerbitkan kesepakatan harga transfer (*Advance Pricing Agreement*) belum ditindaklanjuti dengan penerbitan peraturan pelaksanaan atas ketentuan tersebut. Hal ini mengakibatkan ketentuan tersebut tidak dapat dilaksanakan dan permasalahan di lapangan terkait dengan hal tersebut menjadi menggantung.

---

<sup>125</sup> *OECD Transfer Pricing Guidelines for MNE and Tax Administration*, Juli 2010, hal. 59-62.

<sup>126</sup> Hasil Wawancara dengan Roy Martfianto, Dosen Perpajakan pada Sekolah Tinggi Akuntansi Negara, pada tanggal 27 Juni 2011.

Peraturan Direktur Jenderal Pajak dengan Nomor PER-69/PJ./2010 menjadi titik awal pelaksanaan dari ketentuan di dalam Pasal 18 ayat (3a), dengan demikian harapannya para wajib pajak dapat memanfaatkan hal tersebut, dan pada akhirnya niatan diterbitkannya pengaturan *Advance Pricing Agreement (APA)* tersebut untuk menyelesaikan permasalahan penentuan harga transfer antara wajib pajak dengan otoritas pajak dapat terlaksana.

Terkait dengan APA, Gunadi menyatakan bahwa proses APA dimulai dengan permintaan wajib pajak dengan menyampaikan metode *transfer pricing* yang hendak dipakai beserta data pendukungnya, selanjutnya *critical assumptions*, seperti fakta tentang wajib pajak, pihak ketiga kondisi bisnis, usaha dan ekonomi, kisaran volume usaha, dan sebagainya. Proses berikutnya adalah menentukan masa berlaku dan dapat bersifat retroaktif (untuk tahun-tahun sebelumnya), konsekuensi dan kemungkinan revisi.<sup>127</sup> Pengaturan APA dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak tersebut secara prinsip sama dengan yang disampaikan oleh Gunadi tersebut, termasuk pengaturan masa berlakunya, di mana diatur selama 3 (tiga) tahun sejak penandatanganan APA dan dapat berlaku untuk tahun-tahun pajak sebelumnya (*roll back*) sepanjang belum diperiksa, belum pernah diajukan keberatan banding, dan tidak ada indikasi pidana.<sup>128</sup> Masa berlaku APA di beberapa Negara lain adalah antara 3 (tiga) sampai dengan 5 (lima) tahun.<sup>129</sup>

Kelemahan APA yang menjadi perhatian dari wajib pajak antara lain adalah kerahasiaan informasi wajib pajak dan jangka waktu proses persetujuan APA.<sup>130</sup> Terkait dengan kelemahan ini, peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-69/PJ./2010 mencoba menutupi kelemahan yang pertama, yaitu dengan mencantumkan dalam pengaturan tersebut bahwa buku, catatan, dokumen atau informasi dari wajib pajak merupakan rahasia wajib

---

<sup>127</sup> Gunadi. *op. cit.* hal. 249

<sup>128</sup> Pasal 12 ayat (2) Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-69/PJ./2010

<sup>129</sup> Santoso, Iman. *Advance Pricing Agreement dan Problematika Transfer Pricing dari Perspektif Perpajakan Indonesia*. Jurnal Akuntansi & Keuangan Vol. 6 No. 2, November 2004, hal. 138.

<sup>130</sup> Darussalam dan Danny S, *Advance Pricing Agreement (APA) sebagai suatu alternative pemecahan sengketa transfer pricing*. Majalah Inside Tax, November 2007. hal.18

pajak yang tidak bisa diungkapkan oleh pihak lain sesuai Undang-Undang KUP, dan tidak dapat dijadikan dasar untuk dilakukan pemeriksaan dan penyidikan.<sup>131</sup> Sementara untuk kelemahan yang kedua, peraturan tersebut tidak menentukan jangka waktu yang jelas mengenai batasan proses penyelesaian pembuatan *Advance Pricing Agreement*. Hal ini tentu akan mempengaruhi pertimbangan wajib pajak untuk mengajukan APA kepada Direktur Jenderal Pajak. Sebagai contoh di Negara Amerika Serikat, proses persetujuan APA menghabiskan waktu 24 bulan pada tahun 2000, 23,3 bulan pada tahun 2001, 25 bulan pada tahun 2002, dan 33,7 bulan pada tahun 2003, hal yang sama terjadi dengan Jerman, di mana proses persetujuan APA membutuhkan waktu antara 1-2 tahun.<sup>132</sup>

Dengan demikian, dalam praktiknya *Advance Pricing Agreement* belum tentu mudah di dalam aplikasinya, selain waktu penyelesaian yang lama, juga memerlukan para ahli di bidang hukum maupun ekonomi untuk mempersiapkan materi yang dibahas secara mendalam dengan pihak administrasi pajak di Negara-negara terkait.<sup>133</sup> Dengan demikian meskipun penyelesaian kasus *transfer pricing* dengan *Advance Pricing Agreement* (APA) merupakan titik temu yang seimbang antara kepentingan wajib pajak dan otoritas pajak (Direktorat Jenderal Pajak) Wajib pajak tetap akan mempertimbangkan kelebihan dan kekurangan pelaksanaan APA sebelum melakukan kesepakatan tersebut.<sup>134</sup>

#### 5.2.4 Analisis terhadap ketentuan untuk mencegah praktik *Treaty Shopping*

Pencegahan terhadap praktik *treaty shopping* atau penyalahgunaan P3B dalam Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 ini diatur dengan memasukkan status *beneficial owner* dalam Pasal 26 ayat (1a) Undang-Undang Pajak

<sup>131</sup> Pasal 19 ayat (1) dan ayat (2) Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-69/PJ./2010

<sup>132</sup> Darussalam dan Danny S. *op. cit.*

<sup>133</sup> Xu, Qin. *China: New Advance Pricing Agreement Procedure*, International Transfer Pricing Journal IBFD, Maret/April 2005. hal. 70

<sup>134</sup> Darussalam dan Danny S. *op. cit.* hal.19

Penghasilan, dan menerbitkan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-61/PJ./2009 dan perubahannya serta PER-62/PJ./2009 dan perubahannya. Dalam penentuan status *beneficial owner* di dalam Pasal 26 ayat (1a), di mana ditetapkan dalam ketentuan hal penerima manfaat adalah orang pribadi, negara domisilinya adalah negara tempat orang pribadi tersebut bertempat tinggal atau berada, sedangkan apabila penerima manfaat adalah badan, negara domisilinya adalah negara tempat pemilik dari 50% (lima puluh persen) atau lebih baik sendiri-sendiri maupun bersama-sama berkedudukan atau efektif manajemennya berada. Ketentuan ini mengandung kelemahan yang hampir sama dengan ketentuan anti *Controlled Foreign Corporation*, yaitu hanya mengatur masalah formalitas kepemilikan (*legal form*) bukan masalah substansial yang disampaikan (*economic substance*). Sebab permasalahan formalitas domisili 50% (lima puluh persen) menjadi celah untuk mengatur domisili sesuai dengan yang diharapkan demi mendapatkan manfaat dari *treaty* yang ada.

Sementara dalam kedua Peraturan Direktur Jenderal Pajak yang PER-61/PJ./2009 beserta PER-24/PJ./2010 dan PER-62/PJ./2009 beserta perubahannya PER-25/PJ./2010 yang mengatur tentang Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda dan Pencegahan Penyalahgunaan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda, dapat dikatakan pengaturan yang ada lebih baik dari sisi materi pengaturan dibanding ketentuan lama maupun Pasal 26 ayat (1a) Undang-Undang Pajak Penghasilan, karena tidak hanya masalah *legal form* saja yang diatur di dalamnya melainkan juga menyinggung masalah *economic substance*, bahkan dalam hal terjadi perbenturan dua hal ini maka kaidah *substance over form*, dimana *economic substance* yang menjadi titik penekanan.

Selanjutnya apabila ketentuan yang ada di dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor: PER-62/PJ./2009 dan perubahannya PER-25/PJ./2010, jika dikaitkan dengan teori tentang *beneficial owner*, dapat dikatakan

menenuhi sebagian kaidah pengujian yang biasa dipergunakan dalam OECD Model<sup>135</sup>, secara ringkas dapat dilihat pada di bawah ini:

Tabel 7

Pengujian dalam OECD Model dan PER-62/PJ./2009 dan perubahannya

No	Pengujian OECD Model	PER-62/PJ./2009 dan PER-25/PJ./2010
1	<i>A general bonafide provision</i>	transaksi yang tidak mempunyai substansi ekonomi dilakukan dengan menggunakan struktur/skema sedemikian rupa dengan maksud semata-mata untuk memperoleh manfaat P3B;
2	<i>An activity Provision</i>	Harus mempunyai kegiatan aktif usaha
3	<i>A stock exchange provision</i>	perusahaan yang sahamnya terdaftar di Pasar Modal dan diperdagangkan secara teratur
4	<i>Amount of tax provision</i>	Tidak diatur
5	<i>An alternative relief Provision</i>	Tidak diatur

Sumber: diolah sendiri

Dengan demikian pengaturan ini belum sepenuhnya mampu mencegah praktik *treaty shopping*, yang seharusnya dapat dicegah sesuai dengan tujuan dari Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) untuk menghindari *treaty abuse*.<sup>136</sup>

Tabel 8

Kriteria *Beneficial Owner*

Pasal 26 ayat (1a) UU Nomor 36 tahun 2008	PER-62/PJ./2009 dan PER-25/PJ./2010
Negara domisilinya adalah: - tempat pemilik dari 50% (lima puluh persen) atau lebih baik sendiri-sendiri maupun bersama-sama berkedudukan atau efektif manajemennya berada.	Penerima penghasilan yang : a. bertindak tidak sebagai Agen; b. bertindak tidak sebagai Nominee; dan bukan Perusahaan Conduit.

Sumber: diolah dari UU PPh dan PER Dirjen Pajak terkait

<sup>135</sup> OECD Model, *Double Tax Conventions nad The Use of Conduit Companies*. OECD. 2008, hal 14.

<sup>136</sup> OECD Model Tax Convention. *OECD on committee fiscal affair*, Juli 2008.

Dari tabel tersebut terlihat sebenarnya criteria *beneficial owner* dalam dua ketentuan tersebut terlihat tidak sejalan, sebab dalam Pasal 26 ayat (1a) yang diatur adalah domisili penerima penghasilan, sedangkan dalam PER-62/PJ./2009 dan PER-25/PJ./2010 kriterianya menunjuk kepada kondisi subyek pajaknya bukan domisili subyek pajak tersebut. Dengan demikian apakah berarti criteria *beneficial owner* adalah gabungan criteria di atas, juga tidak bisa disimpulkan seperti itu, mengingat bahwa kedua pengaturan tersebut tidak terkait satu sama lain, dalam pengertian Peraturan Direktur Jenderal Pajak tersebut bukanlah ketentuan pelaksana dari Pasal 26 ayat (1a) Undang-Undang Pajak Penghasilan. Jika kedua criteria tersebut dipahami sebagai ketentuan yang saling melengkapi, maka terlihat pengaturan anti *treaty shopping* ini berlebihan, sehingga dampaknya tidaklah terlalu menguntungkan Indonesia, sebab ketentuan tersebut malah cenderung membuat investor lari dari Indonesia, sehingga potensi pajak yang seharusnya diterima menjadi hilang, dan potensi pajak yang akan dibayarkan oleh entitas usaha yang di Indonesia menjadi tidak ada, karena investor menarik diri dari investasi di Indonesia. Hal tersebut malah tidak sejalan dengan kepentingan nasional yang berusaha menarik para investor asing dan menanamkan usahanya di Indonesia. Lihat Ilustrasi berikut:

Investor dari Negara A (*non treaty partner*) mendirikan *holding* di Negara B (*treaty partner*), dan selanjutnya *holding company* tersebut mendirikan PMA di Indonesia dengan modal US\$20,000,000, dan memberikan hasil selama setahun adalah:

Penjualan	US\$	20,000,000	→ PPN PK (10%)	= 2,000,000
HPP		10,000,000	→ PPN PM (10%)	= (1,000,000)
Beban Gaji		5,000,000	→ PPh 21(15%)	= 750,000
Beban Royalti		1,000,000	→ PPh 26 – P3B (10%)	= 100,000
Beban Lain		<u>2,000,000</u>		
Laba kena pajak		2,000,000	→ PPh Badan (25%)	= 500,000
Sisa laba PPh Badan		1,500,000	→ PPh 26 – P3B (5%)	= <u>75,000</u>
			Total pajak	= 2,425,000

Karena pengaturan anti *treaty shopping*, maka PPh Pasal 26 atas royalty dan dividen (sisa laba) masing-masing dikenakan 20% (tariff normal), sehingga PPh yang diterima adalah =  $20\% \times (1,000,000 + 1,500,000) = \text{US\$}500,000$ . Hal ini terlihat lebih besar dibanding PPh atas royalty dan dividen pada penjelasan sebelumnya (US\$175,000), namun demikian potensi US\$500,000 itu juga bisa hilang sebagaimana hilangnya potensi pajak sebesar US\$2,425,000 karena investor meninggalkan Indonesia.

Dalam hal kedua criteria tersebut bukan sebagai satu kesatuan, maka dilema akan dihadapi oleh wajib pajak maupun pemeriksa pajak, karena adanya dua ketentuan yang tidak saling melengkapi, dan berpotensi merugikan Negara. Untuk mengurangi *dispute* antara keduanya, sehingga harus ada penegasan tentang status beneficial owner dalam ketentuan tersebut.

#### **5.2.5 Analisis terhadap ketentuan untuk mencegah pemanfaatan *tax haven* dan penghindaran lainnya**

Permasalahan penghindaran pajak dengan pemanfaatan *tax haven country* sebenarnya terkait dengan praktik penghindaran pajak lainnya, baik *Controlled Foreign Corporation* (CFC), *transfer pricing*, *thin capitalization*, dan juga *treaty shopping*.<sup>137</sup> Secara khusus ketentuan dalam Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008, mengatur dalam Pasal 18 ayat (3c) tentang penjualan atau pengalihan saham perusahaan antara (*conduit company* atau *special purpose company*) yang didirikan atau bertempat kedudukan di negara yang memberikan perlindungan pajak (*tax haven country*) yang mempunyai hubungan istimewa dengan badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia atau bentuk usaha tetap di Indonesia dapat ditetapkan sebagai penjualan atau pengalihan saham badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia atau bentuk usaha tetap di Indonesia. Dalam ketentuan tersebut sama sekali tidak diatur tentang definisi atau criteria dari

---

<sup>137</sup> Darussalam, Danny S dan Indrayagus S, *Abuse of Transfer Pricing melalui Tax Haven Countries*. Majalah Inside Tax, Edisi 1, November 2007, hal. 24

*tax haven country*, maupun pemberian kewenangan kepada Direktur Jenderal Pajak untuk mengatur atau menetapkan hal tersebut, tentu hal ini berpotensi menimbulkan masalah di kemudian hari.

Namun demikian, Direktorat Jenderal Pajak berusaha menutup celah tersebut dengan penerbitan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor: PER-39/PJ/2009, tentang SPT Tahunan PPh bagi Wajib Pajak Badan, di mana dalam penyampaian SPT PPh Badan wajib pajak ada kewajiban menyampaikan lampiran khusus tambahan 3A-2, yaitu pernyataan transaksi dengan pihak yang merupakan penduduk negara *tax heaven country*. Kriteria *tax heaven country* yang diberikan dalam lampiran VIII PER-39/PJ/2009 adalah:<sup>138</sup>

- a) Negara yang mengenakan tarif pajak rendah atau negara yang tidak mengenakan PPh, yaitu negara yang mengenakan tarif rendah adalah negara yang mengenakan tarif pajak atas penghasilan lebih rendah 50% dari tarif badan di Indonesia, atau
- b) Negara yang menerapkan kebijakan kerahasiaan bank dan tidak melakukan pertukaran informasi, yaitu negara yang menerapkan kebijakan kerahasiaan bank dan tidak melakukan pertukaran informasi adalah negara atau yurisdiksi yang berdasarkan perundang-undangnya melarang pemberian informasi nasabahnya, termasuk untuk keperluan perpajakan.<sup>139</sup>

Dengan demikian secara substansial ketentuan *tax haven country* adalah menganut criteria, bukan lagi *list* atau daftar sebagaimana pengaturan dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor 650/KMK.04/1994 tentang Penetapan Saat Diperolehnya Dividen Atas Penyertaan Modal Pada Badan Usaha di Luar Negeri Yang Sahamnya Tidak Diperdagangkan di Bursa Efek, yang mempunyai kelemahan untuk senantiasa melakukan *update* ketentuan untuk dapat mengantisipasi perubahan dan perkembangan *tax haven country*.

---

<sup>138</sup> PER-39/PJ./2009 mengatur SPT Tahun 2009, pada tahun 2010 terbit PER-34/PJ./2010 yang mengatur SPT Tahun 2010, namun kriteria *tax haven* tersebut tidak mengalami perubahan.

<sup>139</sup> Lampiran VIII Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-39/PJ./2009

Kriteria yang pertama kali diatur di dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-39/PJ./2009 dibandingkan dengan negara-negara lain terlihat moderat, tidak terlalu tinggi dan juga tidak terlalu rendah, dan sederhana.

Dari pembahasan di atas, keseluruhan *anti avoidance* dapat diukur bahwa masih terdapat celah-celah yang ada dalam *Specific Anti Avoidance Rules (SAAR)* di dalam Pasal 18 Undang-Undang Pajak Penghasilan, karena semakin berkembang bisnis, akan semakin kompleks transaksi-transaksi termasuk skema penghindaran pajak menyebabkan ketentuan yang ada dalam SAAR harus senantiasa dimodifikasi untuk dapat mencegah penghindaran-penghindaran yang lebih baru. Karenanya perlu dipertimbangkan pengaturan *General Anti Avoidance Rules (GAAR)*, yang melihat penghindaran pajak dalam skema yang lebih umum dan luas, tidak melihatnya per transaksi, tetapi melihatnya secara luas dan menyeluruh sehingga bisa mendeteksi dan mencegah apakah upaya wajib pajak melakukan skema yang semata-mata untuk tujuan penghindaran pajak, bukan tujuan bisnis. Sebab aktivitas bisnis adalah penyebab dari pajak bukan sebaliknya, sebagaimana pendapat dari Anang Mury:

”... seharusnya pajak merupakan “derivatif” dari aktifitas bisnis (ekonomi), bukan sebaliknya. Dengan kata lain pajak timbul karena aktivitas bisnis, bukan skema bisnis diciptakan untuk tujuan pajak.”<sup>140</sup>

Demikian pula apabila ditinjau dari ilmu intelijen, selain sebagaimana sudah diulas pada subbab sebelumnya, bahwa ketentuan *anti tax avoidance* yang ada (SAAR) baru merupakan *tactical intelligence*, di mana pengaturan hanya mampu membaca dan mencegah praktik penghindaran pajak yang telah terjadi atau sedang berlangsung, tetapi belum merupakan *strategic intelligence*, dalam pengertian pengaturan yang tidak hanya mencegah praktik-praktik yang telah terjadi atau sudah ada, tetapi juga mengatur tentang pencegahan praktik-praktik penghindaran pajak yang kemungkinan bakal terjadi di masa mendatang. GAAR

---

<sup>140</sup> Hasil Wawancara dengan Anang Mury, Widyaiswara pada Pusdiklat Pajak Kementerian Keuangan, melalui email yang dijawab pada tanggal 6 Juli 2011.

adalah salah satu alternatif untuk menjadi pemikiran dalam intelijen strategis, karena di dalam GAAR, pengaturan pencegahan praktik-praktik penghindaran pajak tidak semata-mata untuk mencegah praktik-praktik yang sudah atau telah terjadi, tetapi melihat substansi transaksi bisnisnya sebagai upaya penghindaran pajak atau riil bisnis. Jika pengaturan tersebut dapat dilakukan, maka pencegahan praktik penghindaran pajak telah berpindah ke dimensi yang lebih luas, menatap masa depan dan tidak hanya melihat kondisi sekarang yang ada. Dengan demikian mampu melengkapi analisis *basic intelligence* dengan *intelligence estimates*.

Selain itu, sesuai dengan teori pada bab II, secara intelijen harus mampu mengidentifikasi dan membedakan, apakah praktik penghindaran pajak yang ada dapat dikategorikan ancaman (*threats*), risiko (*risk*) dan kerentanan (*vulnerability*), sehingga dapat diketahui sedemikian rupa bagaimana seharusnya mengantisipasi ancaman, risiko atau kerentanan. Secara sederhana ancaman (*threat*) baru merupakan potensi yang mungkin terjadi (*possible*), sedangkan risiko dimaknai ketika ancaman (*threat*) tersebut telah menjadi kenyataan dan terjadi, sehingga diperlukan penanganan intelijen yang berbeda dibandingkan dengan saat ancaman tersebut baru sebatas potensi atau kemungkinan (*possibility* atau *probability*). Kedua hal tersebut dapat muncul karena adanya kerentanan (*vulnerability*) pada diri sendiri berupa kelemahan atau kekurangan yang dapat dieksploitasi oleh pihak yang melakukan ancaman atau penyerangan. Dalam upaya pencegahan praktik penghindaran pajak, perlu diperkuat tentang latar belakang tindakan penghindaran pajak untuk dapat mendeteksi tentang kelemahan-kelemahan yang ada pada pemerintah dalam pemungutan pajaknya, seperti sistem administrasi atau ketentuan perpajakan yang berpotensi menyebabkan banyak terjadi kasus *tax evasion* atau *tax avoidance*.

Dengan uraian-uraian sebelumnya dapat terlihat bahwa pencegahan penghindaran pajak yang diatur dalam ketentuan perundang-undangan di Indonesia masih banyak mengandung kelemahan, yang ini akan menjadi ancaman (*threats*) atau risiko (*risks*) dalam bentuk *tax avoidance* lainnya yang tidak atau belum diatur di dalam ketentuan. Untuk dapat meminimalisir risiko dan

menjauhkan dari potensi ancaman yang lain, maka ketentuan penghindaran pajak yang ada harus dibenahi dan dilengkapi dengan pengaturan lain yang dapat mencegah (*preventif*) terhadap praktik penghindaran pajak lain yang senantiasa berkembang. Permasalahan penghindaran pajak yang sebagian baru merupakan potensi ancaman tetapi sebagian telah benar-benar terjadi, maka seharusnya diberikan penanganan yang tidak sama. Pencegahan dapat dilakukan untuk praktik penghindaran pajak yang belum terjadi di Indonesia, namun untuk praktik penghindaran pajak yang telah terjadi, tentu dapat dilakukan minimalisir risiko dan upaya penegakan hukum yang lebih tegas. Dengan demikian ketentuan anti penghindaran pajak yang ada selain dapat mencegah juga harus dapat menyelesaikan perkara penghindaran pajak yang telah terjadi dan menggerogoti penerimaan Negara.

### **5.3 Analisis kepastian hukum ketentuan anti *tax avoidance* dalam ketentuan hukum di Indonesia**

Analisis kepastian hukum ini lebih menyorot masalah formalitas (*legal formal*) kedudukan ketentuan anti *tax avoidance* di dalam hukum di Indonesia, bukan substansi pengaturan sebagaimana yang telah dibahas dalam sub bab sebelumnya. Kepastian hukum (*legal certainty*) menjadi sesuatu yang mendasar pemungutan pajak, mengingat hal tersebut diatur dalam Pasal 23A Undang-Undang Dasar 1945, yang menyatakan bahwa Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-Undang. Menurut Jimly Asshidiqie, untuk menjamin *legal certainty*, maka unsur-unsur pokok perhitungan obyek pajak (*tax base*) dan tarif pajak (*tax rate*) sekurang-kurangnya harus ditentukan oleh Undang-Undang.<sup>141</sup>

Sementara untuk pengaturan selain itu dimungkinkan diatur di bawah Undang-Undang sepanjang mendapat delegasi dari Undang-Undang. Dalam Pasal 7 ayat (1) Undang-Undang Nomor 10 tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan

---

<sup>141</sup> Asshiddiqie, Jimly. *Perihal Undang-Undang*. Jakarta: 2006, hal. 232-233

Perundang-undangan mengatur bahwa menyatakan jenis dan hirarki Peraturan Perundang-undangan di bawah Undang-Undang, adalah: Peraturan Pemerintah, Peraturan Presiden, dan Peraturan Daerah<sup>142</sup>, sedangkan peraturan selain itu diakui keberadaannya dan mempunyai kekuatan hukum mengikat sepanjang diperintahkan oleh Peraturan Perundang-undangan yang lebih tinggi.<sup>143</sup>

Dengan demikian, dalam kacamata hukum positif di Indonesia, ketentuan-ketentuan *anti tax avoidance* yang sudah diatur dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan merupakan kepastian hukum (*legal certainty*), sedangkan pengaturan lebih lanjut dalam peraturan yang lebih rendah dimungkinkan sepanjang diperintahkan oleh Undang-Undang tersebut baik secara langsung tidak. Namun demikian, sekalipun tidak terdapat amanat dari batang tubuh Undang-undang Pajak Penghasilan, pengaturan lebih lanjut tentang sesuatu yang tidak jelas dimungkinkan di dalam Pasal 35 Undang-Undang Pajak Penghasilan, yaitu:

“Hal-hal yang belum cukup diatur dalam rangka pelaksanaan Undang-Undang ini diatur lebih lanjut dengan Peraturan Pemerintah”<sup>144</sup>

Sedangkan ketentuan dalam Pasal 18 Undang-Undang Pajak Penghasilan beberapa peraturan pelaksana diperlukan sebagai tindak lanjut ketentuan tersebut.

Tabel 9

## Peraturan pelaksanaan Pasal 18 UU PPh

No.	Ketentuan	Delegasi kewenangan	Peraturan Pelaksana
1.	Ayat (1)	Menteri Keuangan	Belum Ada
2.	Ayat (2)	Menteri Keuangan	PMK Nomor : 256/PMK.03/2008
3.	Ayat (3)	Direktur Jenderal Pajak	Per Dirjen Pajak No. PER-43/PJ./2010
4.	Ayat (3a)	Direktur Jenderal Pajak	Per Dirjen Pajak No. PER-69/PJ./2010
5.	Ayat (3b)	Menteri Keuangan	PMK Nomor : 140/PMK.03/2010
6.	Ayat (3c)	Menteri Keuangan	PMK Nomor : 258/PMK.03/2008
7.	Ayat (3d)	Menteri Keuangan	PMK Nomor : 139/PMK.03/2010

Sumber: diolah dari Pasal 18 UU PPh dan Peraturan Pelaksanaannya

<sup>142</sup> Pasal 7 ayat (1) Undang-undang Nomor 10 tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.

<sup>143</sup> Pasal 7 ayat (3) Undang-undang Nomor 10 tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.

<sup>144</sup> Pasal 35 Undang-undang Pajak Penghasilan

Dari tabel di atas, dapat terlihat bahwa dari sisi kepastian hukum, secara formal ketentuan dalam Pasal 18 ayat (1) mempunyai posisi yang paling lemah dan tidak dapat memberikan kepastian hukum (*legal certainty*), karena peraturan pelaksanaan yang diamanatkan oleh Undang-Undang tidak atau belum diterbitkan. Dalam artian yang lebih luas, ketentuan pencegahan penghindaran pajak dalam praktik *thin capitalization* merupakan ketentuan yang mengambang, tidak mempunyai kekuatan dan kepastian hukum, sehingga implikasinya praktik-praktik *thin capitalization* akan sulit dicegah oleh Direktorat Jenderal Pajak.

Sekalipun Direktorat Jenderal Pajak mendapatkan temuan praktik yang berindikasi *thin capitalization*, hampir dapat dipastikan posisinya lemah dari sisi hukum, termasuk apabila disengketakan oleh wajib pajak di Pengadilan Pajak. Apabila Direktorat Jenderal Pajak mengindikasikan wajib pajak melakukan transaksi *thin capitalization* dan melakukan koreksi terhadap rasio utang dan modal wajib pajak untuk keperluan perhitungan Pajak Penghasilan, karena dianggap tidak wajar sesuai dengan kelaziman bisnis, hal inipun tidak mempunyai landasan hukum yang kuat, mengingat sumber hukum yang dimiliki hukum pajak hanya bersumber pada sumber hukum tertulis yang berkaitan dengan bidang perpajakan bukan pada kebiasaan yang berlaku pada dunia bisnis.<sup>145</sup>

Pengaturan yang lain adalah di dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor: PER-61/PJ./2009 dan perubahannya, serta PER-62/PJ./2009, yang menggunakan Pasal 32A dalam dictum menimbang, sementara bunyi Pasal 32A adalah sebagai berikut:

“Pemerintah berwenang untuk melakukan perjanjian dengan pemerintah negara lain dalam rangka penghindaran pajak berganda dan pencegahan pengelakan pajak.”<sup>146</sup>

Dalam pasal 32A tersebut tidak ada sama sekali kewenangan diberikan kepada Direktur Jenderal Pajak untuk menerbitkan peraturan pelaksanaan atau tindak lanjut pedoman pelaksanaan *tax treaty*. Demikian pula kalau dikaitkan

<sup>145</sup> Djafar Saidi, Muhammad, *op. cit.*

<sup>146</sup> Pasal 32A Undang-undang Pajak Penghasilan

dengan Pasal 26 ayat (1a) juga tidak tepat, mengingat Pasal tersebut juga tidak mengamanatkan ketentuan lebih lanjutnya ke dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak. Hal ini menyebabkan celah hukum, karena Peraturan Direktur Jenderal Pajak tersebut menjadi tidak kuat dengan 2 (dua) alasan, yang pertama karena tidak dikenal dalam hirarki perundang-undangan dalam Undang-Undang Nomor 10 tahun 2004 dan alasan yang kedua ketentuan tersebut tidak diamanatkan secara khusus oleh Pasal dalam Undang-Undang untuk mengatur lebih lanjut.

Sebagai jalan tengah, seharusnya untuk mendapatkan cantolan hukum lebih baik, maka dapat diletakkan sebagai ketentuan tindak lanjut sebagaimana dimaksud di dalam Pasal 35 Undang-Undang Pajak Penghasilan, namun produk hukumnya tidak dengan Peraturan direktur Jenderal Pajak, tetapi dengan Peraturan Pemerintah, sebagai amanat dari Pasal 35 Undang-Undang Pajak Penghasilan, yang berbunyi sebagai berikut:

“Hal-hal yang belum cukup diatur dalam rangka pelaksanaan Undang-Undang ini diatur lebih lanjut dengan Peraturan Pemerintah.”<sup>147</sup>

Kondisi yang semacam ini juga terjadi pada ketentuan yang mengatur *criteria tax haven country*, yang diatur di dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak nomor: PER- 39/PJ./2009, namun tidak diperintahkan oleh ketentuan perundang-undangan yang lebih tinggi untuk diatur oleh Direktur Jenderal Pajak. Sesuai dengan ketentuan di dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan seharusnya pengaturan *criteria tax haven country* ada pada Menteri Keuangan sebagaimana amanat Pasal 18 ayat (3c), yang juga ditegaskan dalam Pasal 18 ayat (3e) sebagai berikut:

“Pelaksanaan ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (3b), ayat 3(c), dan ayat 3(d), diatur lebih lanjut dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.”<sup>148</sup>

Pada akhirnya, penegakkan hukum (*law enforcement*) dalam pengaturan yang lemah landasan hukumnya, tidak dapat dijalankan mengingat kepastian

<sup>147</sup> Pasal 35 Undang-undang Pajak Penghasilan

<sup>148</sup> Pasal 18 ayat (3e) Undang-undang Pajak Penghasilan

hukumnya (*legal certainty*) tidak ada. Kondisi ini tidak hanya merugikan bagi Direktorat Jenderal Pajak, melainkan juga menimbulkan ketidakpastian yang merugikan bagi para wajib pajak.

Dalam sudut pandang intelijen strategis, kebijakan pemerintah dalam bentuk ketentuan yang tidak mengandung kepastian hukum merupakan suatu kelemahan yang dapat membuat potensi ancaman terhadap upaya pengumpulan pajak untuk negara menjadi terealisasi dan pada akhirnya menjadi kendala bagi perekonomian Indonesia. Apalagi jika para wajib pajak melihat kelemahan-kelemahan dari sisi kepastian hukum ini dan memanfaatkannya, tentu tidak dapat dicegah mengingat keterbatasan dalam kepastian hukum yang ada, dan pada akhirnya dapat menimbulkan pendadakan strategis dalam penerimaan pajak. Kondisi demikian tidak semestinya terjadi dan harus segera diantisipasi dengan perbaikan dan perubahan dalam ketentuan-ketentuan yang lemah dalam kacamata hukum di Indonesia. Pada akhirnya dengan tidak adanya kepastian hukum, maka pemerintah akan mengalami kendala dalam memberantas praktik-praktik penghindaran pajak yang terus berkembang, dan menggerogoti penerimaan negara.

## BAB 6

### KESIMPULAN DAN SARAN

Setelah pembahasan pada Bab sebelumnya dan mengaitkan dengan tujuan penelitian ini, maka dapat ditarik kesimpulan dan diberikan saran dalam uraian berikut.

#### 6.1 Kesimpulan

- a) Untuk mengamankan penerimaan negara dari upaya penghindaran pajak yang dilakukan oleh para wajib pajak, perubahan ketentuan Undang-Undang Pajak Penghasilan dengan diterbitkan Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 memberikan tambahan ketentuan terkait dengan pencegahan penghindaran pajak berganda, yaitu Pasal 18 ayat (3b), ayat (3c), dan ayat (3d), serta Pasal 26 ayat (1a). Hal ini melengkapi ketentuan pencegahan penghindaran pajak yang selama ini telah ada tetapi belum mengatur hal-hal tersebut. Penambahan ketentuan ini masih bersifat *Specific Anti Avoidance Rules* (SAAR) untuk mencegah penghindaran pajak dalam praktik *thin capitalization*, *transfer pricing*, *Controlled Foreign Corporation*, *treaty shopping* dan pemanfaatan *tax haven country*, namun belum terdapat pengaturan bersifat *General Anti Avoidance Rules* (GAAR) untuk mengantisipasi praktik penghindaran pajak yang semakin berkembang. Pengaturan dalam SAAR merupakan produk dari analisis intelijen yang bersifat taktis atau jangka pendek, sementara GAAR dapat dikategorikan sebagai produk intelijen strategis, karena mampu mencegah praktik-praktik penghindaran pajak dalam jangka panjang, termasuk yang belum terjadi.
- b) Ketentuan pencegahan praktik-praktik penghindaran pajak yang ada belum sepenuhnya mampu mencegah upaya penghindaran pajak yang dilakukan oleh wajib pajak, karena masih ditemukan beberapa kelemahan, yaitu:

- Pencegahan praktik *thin capitalization* belum berjalan efektif karena ketentuan dalam Undang-Undang belum ditindaklanjuti dengan penentuan *Debt Equity Ratio* (DER);
- Pencegahan praktik *Controlled Foreign Corporation*, mengandung celah, yaitu:
  - 1) hanya mengatur penghasilan berupa dividen, tidak penghasilan lainnya, dan
  - 2) persyaratan kepemilikan yang diatur secara legal (*formal*) bukan substansi masih memungkinkan untuk disiasati agar tidak terkena pengaturan ini
- Pencegahan praktik *Transfer Pricing*, belum sepenuhnya mengikuti perkembangan dalam pengaturan penanganannya, termasuk dalam pengaturan APA, karena ada ketidakpastian jangka waktu proses persetujuan APA.

Dengan kelemahan yang ada maka praktik penghindaran pajak yang dilakukan oleh para wajib pajak, belum dapat diantisipasi dengan baik oleh Direktorat Jenderal Pajak, dan berpotensi *dispute* antara wajib pajak dengan aparat pajak, dan menjadi sengketa pajak yang berpotensi menimbulkan kerugian pada pendapatan Negara. Kelemahan tersebut juga dapat menimbulkan potensi ancaman atau risiko baru dalam upaya pencegahan praktik penghindaran pajak, karena dapat dimanfaatkan secara optimal oleh para wajib pajak sesuai tujuannya masing-masing. Penanganan ancaman dan risiko dari praktik penghindaran pajak yang ada tidak bisa dilakukan dengan pengaturan yang seragam, sebab keduanya mempunyai skema dan karakteristik yang berbeda.

- 3) Perubahan kebijakan perpajakan belum sepenuhnya menjamin adanya kepastian hukum (*legal certainty*), karena secara formal ada beberapa ketentuan *anti tax avoidance* yang mempunyai posisi lemah yaitu:

- Ketentuan pencegahan *thin capitalization*, karena peraturan pelaksanaan yang diamanatkan oleh Undang-Undang tidak atau belum diterbitkan, sehingga ketentuan pencegahan praktik *thin capitalization* merupakan ketentuan yang tidak mempunyai kekuatan dan kepastian hukum..
- Pengaturan pencegahan *treaty shopping* dan penentuan *criteria tax haven country* di dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak bukanlah ketentuan yang oleh Undang-Undang Pajak Penghasilan. Hal ini menyebabkan celah hukum, karena posisi Peraturan Direktur Jenderal Pajak tersebut tidak termasuk dalam hirarki perundang-undangan dan tidak diamanatkan oleh Undang-Undang untuk mengatur lebih lanjut.

Kepastian hukum yang lemah atau tidak ada akan menyebabkan upaya penegakan hukum tidak berjalan sebagaimana mestinya, hal seperti ini harus dapat diantisipasi dengan penanganan secara *strategic intelligence* dan *intelligence estimates*.

## 6.2 Saran

- a) Untuk melengkapi ketentuan-ketentuan *Specific Anti Avoidance Rules* (SAAR) yang sudah ada dan sekaligus dapat mengantisipasi praktik-praktik penghindaran pajak yang semakin berkembang, agar dibuat pengaturan pencegahan penghindaran pajak yang lebih bersifat strategis dan menatap masa depan berupa ketentuan pencegahan yang bersifat *General Anti Avoidance Rules* (GAAR), sehingga dapat memprediksi (*to predict*) praktik penghindaran pajak sejak awal dan mengantisipasinya (*to avoid*) sebelum terjadi.
- b) Agar ketentuan pencegahan praktik penghindaran pajak dapat efektif, pemerintah harus segera menutup celah-celah yang melemahkan dan berpotensi membuat ancaman atau risiko baru, dengan cara:

- 1) menerbitkan ketentuan pelaksanaannya yang dibutuhkan, termasuk untuk mencegah praktik *thin capitalization*, segera diterbitkan ketentuan yang mengatur mengenai *Debt Equity Ratio*.
  - 2) melakukan kajian dan analisis strategis yang mendalam tentang pembuatan atau perubahan ketentuan pencegahan penghindaran pajak dengan mempertimbangkan praktik penghindaran pajak yang masih berupa ancaman (*threats*) atau telah menjadi risiko (*risks*), sehingga perlu penanganan yang berbeda, serta kemampuan untuk memprediksi dan menghindari pendadakan strategis yang diakibatkan praktik penghindaran pajak.
  - 3) meningkatkan pemahaman para petugas Direktorat Jenderal Pajak sebagai ujung tombak pelaksanaan ketentuan anti *tax avoidance* di lapangan dan meningkatkan kemampuan untuk menganalisis praktik-praktik penghindaran pajak yang dapat terjadi di masa mendatang serta dapat menciptakan *anti tax avoidance rules* yang lebih efektif.
- c) Agar lebih menjamin kepastian hukum, maka:
- 1) analisis strategis terhadap praktik penghindaran pajak yang diprediksi dapat terjadi harus dituangkan di dalam ketentuan hukum yang berlaku agar dapat dijalankan fungsi *intelligence estimates*.
  - 2) ketentuan pencegahan penghindaran pajak yang tidak diatur secara khusus atau tidak diamanatkan oleh Undang-Undang, dilakukan dengan penerbitan ketentuan perundang-undangan yang tertinggi setelah Undang-Undang, yaitu Peraturan Pemerintah, termasuk peraturan tentang penyalahgunaan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda/P3B (*anti treaty shopping*) dan penentuan kriteria *tax haven country*.

## DAFTAR PUSTAKA

### A. Buku

- Abidin, Said Zainal. *Kebijakan Publik*. Jakarta: Yayasan Pancur Siwah, 2002.
- Asshiddiqie, Jimly. *Perihal Undang-Undang*. Jakarta: Konstitusi Pers, 2006.
- Brotodihardjo, R. Santoso. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: Refika Aditama, 2003.
- Charles, Eugenia. *A Future of Small States: Overcoming Vulnerability*. London: Commonwealth Secretariat, 1997
- Creswell, John W. *Research Design: Qualitative dan Quantitative Approach*. California: Sage Publication Inc., 1994.
- Darussalam dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Cross-Border Tranfer Pricing untuk Tujuan Perpajakan*. Danny Darussalam Tax Center, 2008
- Djafar Saidi, Muhammad, *Pembaruan Hukum Pajak*. Jakarta: Rajawali Press, 2007.
- Faisal, Sanafiah. *Format-format Penelitian Sosial*. Jakarta: PT Raja Grafindo Persada, 1999.
- Gunadi. *Pajak Internasional (Edisi Revisi)*. Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 2007.
- Grebliauskas, A. *Analysis of Threats to Economic Security of Lithuania*. Kaunas Vytautas Magnus University, 2003
- Hatmodjo, Jono. *Intelijen Sebagai Ilmu*. Jakarta: Balai Pustaka, 2003
- Hutagaol, John, Darussalam, dan Danny Septriadi, *Kapita Selekta Perpajakan*. Jakarta: Salemba Empat, 2007.
- Ilyas, Wirawan B. dan Richard Burton, *Hukum Pajak*. Jakarta: Salemba Empat, 2001.
- Irawan, Prasetya. *Penelitian Kualitatif dan Kuantitatif untuk Ilmu-ilmu Sosial*. Jakarta: DIA FISIP UI, 2006
- \_\_\_\_\_. *Logika dan Prosedur Penelitian. Pengantar Teori dan Panduan Praktis Penelitan Sosial bagi Mahasiswa dan Peneliti Pemula*. Jakarta: STIA LAN Press, 2004.

- Kansil, C.S.T. dan Cristine, *Pengantar Hukum Indonesia Jilid II*. Jakarta: Balai Pustaka, 2003.
- Liebowitz, Jay. *Strategic Intelligence*. New York : Auerbach Publications, 2006.
- Mansury. *Kebijakan Fiskal*. Tangerang: Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan (YP4), 1999.
- Merks, Paulus. “*Categorizing International Tax Planning*”. dalam *Fundamentals of International Tax Planning*. IBFD, 2007.
- Moeljatno. *Asas-asas Hukum Pidana*. Jakarta: Rineka Cipta, 2002.
- Moleong, Lexy J. *Metodologi Penelitian Kualitatif*. Bandung: Remaja Rosdakarya, 2007.
- Nasucha, Chaizi. *Reformasi Administrasi Publik – Teori dan Praktik*. Jakarta: PT. Grasindo, 2004.
- Neuman, W Laurence. *Social Research Methode: Qualitative and quantitative approaches*. Needham Heights, 2000.
- Nugroho D, Riant. *Kebijakan Publik Untuk Negara-Negara Berkembang*. Jakarta: Elex Computindo, 2006.
- Parsons, Wayne. *Public Policy – Pengantar Teori dan Praktik Analisa Kebijakan*. Jakarta: Kencana, 2006.
- Rohatgi, Roy. *Basic International Taxation*. London: Kluwer Law International, 2002.
- Saronto, Y. Wahyu. *Intelijen, Teori, Aplikasi dan Modernisasi*. Jakarta: PT. Multindo Mega Pratama, 2008.
- Suandy, Erly. *Perencanaan Pajak (Edisi ke-4)*. Jakarta: Salemba Empat, 2008.
- Shulsky, Abram N and Gary J.Scmitt. *Silent Warfare: Understanding The World of Intelligences*. Dulles Virginia: Brassey’s Inc, 2002
- Sugiyono. *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung: Alfabeta, 2007.
- Surahmat, Rachmanto. *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda, Sebuah Pengantar*. Jakarta: PT Gramedia Pustaka Utama, 2001.
- Suripto, RM. *Peranana Intelijen dalam Penegakan Hukum*. Jakarta: Pusdiklat Kejaksaan Republik Indonesia, 2010.

- Thoha, Miftah. *Ilmu Administrasi Publik Kontemporer*. Jakarta : Kencana Prenada Media Group. 2008.
- Thuronyi, Victor. *Comparative Tax Law*. Netherland, 2003
- Wahab, Solihin A. *Analisis Kebijakan dari Formulasi ke Implementasi Kebijakan*. Jakarta: Bumi Aksara, 2002.
- Waluyo. *Pengantar Perpajakan*. Jakarta: Salemba Empat, 2008.
- Widjajanto, Andi dan Artanti Wardhani. *Hubungan Intelijen – Negara 1945-2004*. Jakarta: Pacivis UI dan FES, 2008.
- Widodo, Joko. *Analisis Kebijakan Publik*. Malang: Bayumedia Publishing, 2008
- Quiggin, Thomas. *Seeing the invisible, national security intelligence in uncertain age*. Singapura: World Scientific Publishing Co, Pte. Ltd, 2007.
- Zain, Mohammad. *Manajemen Perpajakan (Edisi 3)*. Jakarta: Salemba Empat, 2008.

#### **B. Karya Ilmiah (Tesis dan Disertasi)**

- Budiman, Fajar. *Analisis Peraturan Anti Penghindaran Pajak Transaksi Thin Capitalization Dalam Hukum Perpajakan Indonesia*. Tesis FH UI, Januari 2011.
- Mangonting, Benny. *Penentuan status Beneficial Owner untuk mencegah penyalahgunaan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B)*. tesis FH UI, 2010.
- Manuk, Wilhelmus Sodi. *Analisis Stratejik Intelijen Terkait Penanggulangan Transfer Pricing Melalui Wacana Kebijakan Kriminal*. Tesis Program Pasca Sarjana Kajian Stratejik Intelijen UI, 2009.
- Nurferiyanto, Dwi. *Intelijen Direktorat Jenderal Pajak : Suatu Analisis Strategis*, Tesis Program Pasca Sarjana Kajian Stratejik Intelijen UI, Jakarta 2010.
- Rahayu, Ning. *Praktik Penghindaran Pajak pada Foreign Direct Investment Yang berbentuk Subsidiary company (PT. PMA) Di Indonesia, suatu kajian tentang kebijakan Anti Tax Avoidance*. Disertasi FISIP UI, 2008.
- Subagyo, Alif. *Analisis ketentuan Controlled Foreign Corporation Rules di Indonesia sebagai Upaya Mencegah Penghindaran Pajak yang Relevan*

dan Menjamin Kepastian Hukum, Studi Kasus Kepatuhan *European Court of Justice* atas Cadbury Schweppes No. C-196/04-Inggris. Tesis FISIP UI, 2008.

### C. Artikel, Jurnal dan Majalah

- Anne dan Christoph. *International Tax Planning in the Age of ICT*. Discussion Paper No. 04-27. 2004
- Arnold, Brian dan Goodmans LLP, *CFC Rules: Major feature, Recent Developments, and Practical Problems*. 4<sup>th</sup> annual World Tax Conference. Australia, 25-27 Februari 2004
- Carla dan Kenneth. *E-Commerce and International Tax Planning*. School of Accountancy, University of Waterloo, Canada. Juni 2004
- Darussalam, dan Danny Septriadi. *Penghindaran Pajak yang Diperbolehkan dan Tidak Diperbolehkan*, Majalah Inside Tax, September 2007
- \_\_\_\_\_, *Advance Pricing Agreement (APA) sebagai suatu alternative pemecahan sengketa transfer pricing*. Majalah Inside Tax, November 2007.
- Darussalam, Danny S dan Indrayagus S, *Abuse of Transfer Pricing melalui Tax Haven Countries*. Majalah Inside Tax, November 2007.
- Eberhartinger, Eva dan Martin Six. *Taxation of Cross border Hybrid Finance – A legal Analysis*. <http://epub.wu-wien.ac.at>.
- Frenkel, Jacob, Assaf Razin, dan Efraim Sadka. *Basic Concept of International Taxation*. NBER Working Paper Series No. 3540., 1990.
- Green, Gareth. U.K. *Thin Capitalisation: After the Renovations*, BNA International Tax Planning International Transfer Pricing, Vol. 09/04, 2004
- Gavetti, Giovanni, Daniel A Levinthal dan Jan W Rivkin. *Strategy Making In Novel and Complex Worlds : The Power of Analogy*. 2005.
- Haarmann, Wilhelm dan Georg Eldermann. *Tax Planning Strategies For Financing Subsidiaries And Acquisitions in Europe*. Haarmann, Hemmelrath & Partner, Frankfurt, 9 November 1998.
- Herlisrianto, Igor, *Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kebijakan Luar Negeri Indonesia Menggagas Pembentukan ASEAN Security Community Tahun 2003*, Depok: UI, 2008.

- Mahmudi, *Studi Kasus Sebagai Strategi Riset untuk Mengembangkan Akuntansi Sektor Publik*. JAAI, Volume VII No. 1, Juni 2003
- Mulyana, Deden, *Landasan Filsafat Metode Penelitian Kualitatif*. Seminar Nasional Metode Penelitian Kualitatif, 9 Juni 2011
- Santoso, Iman. *Advance Pricing Agreement Dan Probiematika Transfer Pricing Dari Perspektif Perpajakan Indonesia*, *Jurnal Akuntansi & Keuangan*. Vol. 6 No. 2, Nopember 2004.
- Kimberley A. Scharf. *International Capital Tax Evasion and the Foreign Tax Credit Puzzle*. *Canadian Journal of Economics*, Vol. 34, No. 2, May 2001.
- Lang, Michael, Hans Jorger Airner, Ulrich S, dan Markus S., *CFC legislation, Tax Treaties, and EC Law*. London: Kluwer Law International Ltd, 2004
- Larking, Barry. *IBFD International Tax Glossary*. Amsterdam: IBFD, 2005.
- Mangonting, Yenny. *Tax Planning, Sebuah pengantar sebagai alternatif meminimalkan pajak*. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan* Vol. 1 No. 1 Mei 1999.
- McKee, Matthew. *Tax Notes International*. Volume 54, Nomor 13, Juni 2009.
- Merks, Paulus. *Categorizing Corporate Cross-Border Tax Planning Techniques*. *Tax Notes International*. 2 Oktober 2006
- Mihir dan Dharmapala. *Corporate Tax Avoidance and High Powered Incentives*. NBER Working Paper Series. Mei 2004.
- Santoso, Iman. *Advance Pricing Agreement dan Problematika Transfer Pricing dari Perspektif Perpajakan Indonesia*. *Jurnal Akuntansi & Keuangan* Vol. 6 No. 2, November 2004.
- Saptono, Prianto B. *Manajemen Perpajakan Internasional dan Transfer Pricing*. makalah pada Seminar di Jakarta, 28 Agustus 2007
- Snyder, D.C., Gregory, Sean. *Economic Intelligence in the Post-Cold War Era: Issue for Reform*. Washington: Federation of American Scientists, 1997.
- Surahmat, Rahmanto. *CFC Rules Perbandingan Beberapa Negara*. Bisnis Indonesia, 2004.
- Xu, Qin. *China: New Advance Pricing Agreement Procedure*, *International Transfer Pricing Journal IBFD*, Maret/April 2005.

#### D. Peraturan Perundang-undangan

Republik Indonesia, Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2009

\_\_\_\_\_, Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 36 Tahun 2008

\_\_\_\_\_, Undang-undang Nomor 10 tahun 2004 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-undangan.

\_\_\_\_\_, Keputusan Menteri Keuangan Nomor 1002/KMK.04/1984 tanggal 8 Oktober 1984 tentang Penentuan Perbandingan Antara Hutang dan Modal Sendiri untuk Keperluan Pengenaan Pajak Penghasilan

\_\_\_\_\_, Keputusan Menteri Keuangan Nomor 254/KMK.01/1985 tanggal 8 Maret 1985 tentang Penundaan Pelaksanaan Keputusan Menteri Keuangan RI, Nomor: 1002/KMK.01/1984 tentang Penentuan Perbandingan Antara Hutang dan Modal Sendiri Untuk Keperluan Pengenaan Pajak Penghasilan.

\_\_\_\_\_, Keputusan Menteri Keuangan Nomor 650/KMK.04/1994 tanggal 29 Desember 1994 tentang Penetapan Saat Diperolehnya Dividen Atas Penyertaan Modal Pada Badan Usaha di Luar Negeri Yang Sahamnya Tidak Diperdagangkan di Bursa Efek

\_\_\_\_\_, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 256/PMK.03/2008 tanggal 31 Desember 2008 tentang Penetapan Saat Diperolehnya Dividen Oleh Wajib Pajak Dalam Negeri Atas Penyertaan Modal Pada Badan Usaha di Luar Negeri Selain Badan Usaha yang Menjual Sahamnya di Bursa Efek.

\_\_\_\_\_, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 258/PMK.03/2008 tanggal 31 Desember 2008 tentang Pemotongan Pajak Penghasilan Pasal 26 atas Penghasilan dari Penjualan atau Pengalihan Saham Sebagaimana Dimaksud Dalam Pasal 18 Ayat (3c) Undang-Undang Pajak Penghasilan yang Diterima atau Diperoleh Wajib Pajak Luar Negeri

\_\_\_\_\_, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 139/PMK.03/2010 tanggal 11 Agustus 2010 tentang Penentuan Kembali Besarnya Penghasilan yang Diperoleh Wajib Pajak Orang Pribadi Dalam Negeri dari Pemberi Kerja yang Memiliki Hubungan Istimewa dengan

Perusahaan Lain yang Tidak Didirikan dan Tidak Bertempat Kedudukan di Indonesia.

\_\_\_\_\_, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 140/PMK.03/2010 tanggal 11 Agustus 2010 tentang Penetapan Wajib Pajak sebagai Pihak yang Sebenarnya Melakukan Pembelian Saham atau Aktiva Perusahaan Melalui Pihak Lain atau Badan yang Dibentuk untuk Maksud Demikian (*special purpose company*) yang Mempunyai Hubungan Istimewa Dengan Pihak Lain dan Terdapat Ketidakwaajaran Penetapan Harga.

\_\_\_\_\_, Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-43/PJ./2010 tanggal 6 September 2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa

\_\_\_\_\_, Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor: PER-69/PJ./2010 tanggal 31 Desember 2010 tentang Peraturan Direktur Jenderal Pajak tentang Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement*)

\_\_\_\_\_, Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-61/PJ/2009 tanggal 5 November 2009 tentang Tata cara penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda, sebagaimana telah diubah dengan PER-24/PJ/2010 tanggal 30 April 2010

\_\_\_\_\_, Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-62/PJ./2009 tanggal 5 November 2009 tentang pencegahan penyalahgunaan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda, sebagaimana telah diubah dengan PER-25/PJ./2010 tanggal 30 April 2010

\_\_\_\_\_, Surat Edaran Nomor SE-04/ PJ.7/1993, tanggal 9 Maret 1993 tentang Petunjuk Penanganan Kasus kasus *Transfer Pricing*.

\_\_\_\_\_, Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE – 04/PJ.34/2005, tanggal 7 Juli 2005 tentang Petunjuk Penetapan Kriteria "*Beneficial Owner*" Sebagaimana Tercantum Dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Antara Indonesia dengan Negara Lainnya

\_\_\_\_\_, Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-03/PJ.03/2008 tanggal 22 Agustus 2008 tentang Penentuan Status Beneficial Owner Sebagaimana Dimaksud Dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Antara Indonesia dengan Negara Mitra

\_\_\_\_\_, Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-03/PJ.101/1996 tanggal 29 Maret 1996 tentang Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dan Surat Edaran Direktur

Jenderal Pajak Nomor SE-04/PJ.101/1996 tanggal 28 Mei 1996  
tentang Masa Transisi Penerapan SE-03/PJ.101/1996

#### E. Lain-lain

Badan Kebijakan Fiskal. <http://www.fiskal.depkeu.go.id>

Danny Darussalam Tax Center. <http://www.dannydarussalam.com/dd15/Free-Publication/uu-pph-perlu-mengatur-antipenghindaran-pajak.html>

Direktorat Intelijen dan Penyidikan. *Laporan Evaluasi Direktorat Intelijen dan Penyidikan tahun 2009*. Jakarta, 2010.

Direktorat Jenderal Pajak, *Makalah Pokok-pokok Perubahan Undang-Undang Pajak Penghasilan*, Jakarta, 2008.

OECD Model, *Double Tax Conventions nad The Use of Conduit Companies*. OECD. 2008

OECD Model Tax Convention. *OECD on committee fiscal affair, Juli 2008*.

*OECD Transfer Pricing Guidelines for MNE and Tax Administration*, Juli 2010.

Price Waterhouse Coopers (PWC). <http://www.pwc.com/tr/en/tax/thin-capitalisation.jhtml>.

Seputar Indonesia.” RI Kesulitan Awasi Transfer Pricing”, 11 Juli 2010