



**UNIVERSITAS INDONESIA**

**TINJAUAN YURIDIS TERHADAP INDIKASI PRAKTEK  
*CROSS BORDER TRANSFER PRICING* PADA PERUSAHAAN  
PERTAMBANGAN**

**SKRIPSI**

**BEATRICE EKA PUTRI S  
0806341583**

**FAKULTAS HUKUM  
PROGRAM REGULER  
DEPOK  
JANUARI 2012**



**UNIVERSITAS INDONESIA**

**TINJAUAN YURIDIS TERHADAP INDIKASI PRAKTEK  
*CROSS BORDER TRANSFER PRICING* PADA PERUSAHAAN  
PERTAMBANGAN**

**SKRIPSI**

**Diajukan sebagai salah satu syarat memperoleh gelar Sarjana Hukum**

**BEATRICE EKA PUTRI S  
0806341583**

**FAKULTAS HUKUM  
PROGRAM STUDI ILMU HUKUM  
DEPOK  
JANUARI 2012**

Segala perkara dapat kutanggung di dalam Dia yang  
memberi kekuatan kepadaku.

(Filipi 4:13)

Jawab Yesus: "Katamu: jika Engkau dapat? Tidak ada  
yang mustahil bagi orang yang percaya!"

(Markus 9:23)

Sebab bagi Allah tidak ada yang mustahil.

(Lukas 1:37)



*Untuk keluargaku dan teman-temanku  
yang telah mendukungku  
dan menyayangiku.*


**HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS**

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

**Nama : Beatrice Eka Putri S**

**NPM : 0806341583**

**Tanda Tangan :**



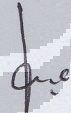
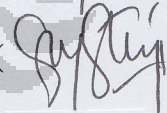
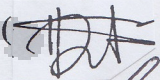
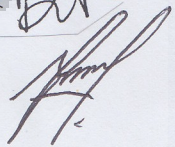
.....  
**Tanggal : 24 Januari 2012**

## HALAMAN PENGESAHAN

Skripsi ini diajukan oleh :  
Nama : Beatrice Eka Putri Simamora  
NPM : 0806341583  
Program Studi : Ilmu Hukum (Hukum Tentang Kegiatan  
Ekonomi)  
Judul Skripsi : TINJAUAN YURIDIS TERHADAP  
INDIKASI PRAKTEK *CROSS BORDER*  
*TRANSFER PRICING* PADA  
PERUSAHAAN PERTAMBANGAN

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Sarjana Hukum pada Program Studi Ilmu Hukum, Fakultas Hukum, Universitas Indonesia.

### DEWAN PENGUJI

Pembimbing : Rosewitha Irawaty, S.H., MLI. (  )  
Pembimbing : Eka Sri Sunarti, S.H., M.Si. (  )  
Penguji : Ditha Wiradiputra, S.H., M.E. (  )  
Penguji : M. Sofyan Pulungan, S.H., M.A. (  )

Ditetapkan di : Depok  
Tanggal : 19 Januari 2012

## KATA PENGANTAR

Puji syukur Penulis panjatkan kepada Tuhan Yang Maha Kuasa, yang oleh karena berkat dan tuntutan-Nya, Penulis dapat menyelesaikan skripsi yang berjudul “TINJAUAN YURIDIS TERHADAP INDIKASI PRAKTEK *CROSS BORDER TRANSFER PRICING* PADA PERUSAHAAN PERTAMBANGAN” sebagai salah satu syarat untuk mendapatkan gelar Sarjana Hukum pada Fakultas Hukum Universitas Indonesia.

Dalam melakukan penelitian dan penulisan skripsi ini, Penulis telah mendapatkan banyak bimbingan, arahan, dan bantuan yang sangat berharga dari berbagai pihak. Oleh karena itu, sebagai ungkapan rasa terima kasih dari Penulis, Penulis ingin mempersembahkan Skripsi ini untuk seluruh pihak yang telah membantu dalam proses penyelesaian skripsi ini, yang antara lain adalah:

1. Tuhan Yang Maha Kuasa, yang Maha Baik, Maha Pengampun, yang tak pernah berubah maupun meninggalkan Penulis sebagai umat-Nya, dan selalu memberikan berkat yang Penulis butuhkan sampai sekarang, terutama berkat hikmat dalam mengerjakan Skripsi ini. Ucapan terima kasih kepada-Nya tak akan pernah cukup dari Penulis.
2. Orang tua Penulis, Bapak Fred T. Simamora dan Ibu Santi Silalahi, yang selalu mendukung dan menyemangati Penulis untuk selalu maju dan menggapai cita-cita Penulis. Terima kasih kepada Ayah Penulis, yang sudah bekerja keras demi memfasilitasi kami anak-anaknya untuk mendapatkan pendidikan yang terbaik. Terima kasih kepada Ibu Penulis, yang sudah merawat kami anak-anaknya sampai sekarang, terutama di kala kami sakit. Terima kasih atas bimbingan, kasih sayang, doa, dan restu dari kedua orang tua Penulis selama ini, terutama saat penulisan Skripsi ini. Semoga kedua Orang Tua Penulis terus diberikan kesabaran, hikmat, kebijaksanaan, kebahagiaan, dan kesehatan dari Surga ke depannya.
3. Opung Penulis, Ibu Berliana Marpaung, yang selalu mendukung, menyemangati, mendoakan, menyayangi Penulis, mulai dari Penulis kecil hingga sekarang. Semangat Beliau selalu menjadi inspirasi buat Penulis.

Terima kasih untuk doa dan kasih sayang yang tak pernah henti dari Beliau kepada Penulis. Semoga Opung terus dapat menyebarkan semangatnya dan kasih sayangnya kepada anak-anaknya dan cucunya.

4. Adik-adik Penulis, Esther Lamria Purba Simamora dan John Obed Mordekhai Purba Simamora, yang selalu menjadi teman berbagi suka dan teman berantam Penulis. Terima kasih kepada mereka yang tak bisa dielakkan bahwa mereka merupakan salah satu komponen yang terpenting yang membentuk Penulis, menjadi diri Penulis yang sekarang. Terima kasih atas dukungan dan doa mereka untuk Penulis. Semoga kita ke depannya menjadi semakin dekat dan solid dan Penulis bisa menjadi Kakak yang lebih baik.
5. Keluarga Besar Ompu Landong Silalahi, terutama Silalahi Kucica, Tulang Darwin Silalahi, Nantulang Martha Tobing, Om Monang Silalahi, Tante Jenny Sin, Om Kasidi Silalahi, Tante Dian Mardiana br. Siahaan, Tante Rosmani Silalahi, Om Natan Sihombing, Om Kesmar Silalahi, Tante Ellyn Panggabean, dan seterusnya, yang selalu memberikan motivasi untuk Penulis dan menjadi inspirasi untuk Penulis dalam menggapai cita-cita. Semoga mereka makin diberkati oleh Tuhan dan makin menjadi berkat untuk orang lain. Sukses selalu bersama mereka.
6. Ibu Rosewitha Irawaty S.H., MLI., selaku Pembimbing I Penulis yang selalu memberikan kemudahan dalam berbagai permasalahan terkait Skripsi Penulis. Terima kasih kepada Beliau atas semua bantuannya, terutama mengingat kesibukan beliau yang sangat padat, sebagai pejabat fakultas, Kepala Sekretariat Pimpinan, dan pengajar namun masih dapat membimbing penulisan Skripsi Penulis.
7. Ibu Eka Sri Sunarti S.H., M.Si., sebagai Pembimbing II yang telah banyak direpotkan dan banyak membantu Penulis dalam proses penulisan Skripsi ini, terutama di sela kesibukannya baik sebagai pejabat fakultas, Manajer Ventura, pengajar, maupun dalam kuliah Beliau pada program doktoral di bidang hukum.
8. Ibu Fitriani Ahlan Sjarif, S.H., M.H., sebagai Pembimbing Akademis penulis selama berkuliah di Fakultas Hukum Universitas Indonesia yang

selalu membantu dan memudahkan Penulis selama Penulis kuliah terutama di tengah-tengah kesibukannya baik sebagai pejabat fakultas, Kepala Laboratorium Hukum, pengajar, maupun dalam kuliah Beliau pada program doktoral di bidang hukum. Terima kasih atas bimbingan dan motivasi yang Beliau berikan.

9. Tim Dosen Penguji, Bapak Ditha Wiradiputra, S.H., M.E. dan Bapak M. Sofyan Pulungan, S.H., M.A., yang telah meluangkan waktunya untuk menguji Skripsi ini dan memberikan masukan-masukan yang sangat berharga kepada Penulis dan Skripsi ini.
10. Keluarga besar Lembaga Konsultasi dan Bantuan Hukum – Pilihan Penyelesaian Sengketa Fakultas Hukum Universitas Indonesia (LKBH-PPS FHUI), khususnya kepada Bapak Dr. Yoni A. Setyono, SH. MH., Mba Febby Mutiara Nelson, SH. MH., Bang Abdul Toni, SH., Mba Nur Syamsiati D.,SH., Bang Meddy Setiawan, SH., Mba Puspa Pasaribu, SH., Bang Ludwig Kriekhoff, SH., Mba Tiur Henny Monica, SH., yang telah memberikan saya kesempatan untuk bekerja magang selama tiga bulan dan memberikan pelajaran yang sangat berharga dalam melakukan praktek di bidang hukum. Tak lupa juga teman-teman seperjuangan, Mba Denise, SH., Bang Ronald Sitohang SH., Bang Jonathan Marpaung SH., Feriza Imanniar, dan M. Reza Alfiandri, kita terus semangat dan sukses ke depannya.
11. Keluarga besar Indonesian Intellectual Property Academy (IIPA), khususnya kepada Prof. Dr. Agus Sardjono, S.H, M.H., Ibu Melda Kamil Ariadno, SH, LL.M., Ph.D, yang telah memberikan saya kesempatan untuk bekerja magang dan memberikan pelajaran yang sangat berharga dalam bidang organisasi, perkembangan HKI di Indonesia, dan penulisan ilmiah. Tak lupa juga kepada teman-teman seperjuangan, Fadhillah Rizqy, Aurora Meliala, Rizkita Alamanda W., Amanah Rahmatika, Sarah Eliza A., dan Radian Adi Nugraha, semoga kita terus semangat dan sukses ke depannya.
12. Keluarga besar Suria Nataadmadja & Associates Lawfirm, khususnya kepada Bapak Suria Nataadmadja, Ibu Astrid Soetanto Aulia, Bapak P. Heru Tumbelaka, Mba Selviyani Daniels, Mba Aisyah Aiko Pulukadang,



Mba Berlian D. Simbolon, Bang Chandra A. Nataadmadja, Bang Adi Febrianto Sudrajat, Bang Shahreza Annaz, dan Mba Tabita Sifra T. yang telah memberikan kesempatan untuk saya bekerja magang. Meskipun waktunya singkat namun telah memberikan pelajaran yang sangat berharga dalam melakukan praktek di bidang hukum dan mengenalkan dunia lawfirm kepada saya.

13. Keluarga besar PT Bakrie & Brothers, Tbk., khususnya kepada Departemen Corporate Legal dan Corporate Secretary, Bapak Christopher A. Uktolseja, Mas Harry Tamin, Mas Dian Oktavian, Bang Fardhuza Meiza Putra, Mba Vina Handayani, Mba Yunita Hapid, yang telah memberikan kesempatan untuk saya bekerja magang selama tiga bulan dan memberikan pelajaran yang sangat berharga dalam melakukan praktek di bidang hokum terutama sebagai *in-house counsel* di perusahaan.
14. Sahabat-sahabat penulis yang sangat penulis cintai semasa berkuliah di Fakultas Hukum Universitas Indonesia, Andri Rizki Putra, Ichsan Montang, Putri Winda Perdana, Ananto Abdurrahman, Fadhillah Rizqy, Herbert Pardamean Tambunan, Feriza Imanniar, M. Reza Alfiandri, Anandito Utomo, Dita Putri Mahissa, M. Alfi Sofyan, Gaby Nurmatami, Handiko Natanael Nainggolan, Fadilla Octaviani, Risty Pradana, Justisia Sabaroeddin, Umar Bawahab, Anggarara Cininta, Suci Retiqa Sari Siregar, Tami Justisia, Radius Affiando, Anggi Wijaya, dan Dandy Firmansyah, yang selalu menjadi teman yang mendukung, menyemangati, dan memacu penulis dalam mencapai cita-cita. Semoga persahabatan kita tidak hanya berhenti hingga akhir masa kuliah akan tetapi terus lekat hingga kita tua nanti.
15. Sahabat-sahabat Arisan Penulis, Sarah Eliza Aishah, Zefanya Siahaan, Priscilla R. Manurung, Karina Ginka, dan Zubenubiana Bisri, yang selalu menyemangati penulis dengan berbagai intervensi. Semoga persahabatan kita semakin erat dan solid seterusnya.
16. Sahabat-sahabat penulis, teman curhat, gosip, dan menggila penulis, Aldilla Stephanie Suwana, Belinda Kristy Wulandari, Cindy Nova, Dian

Kirana, dan Diany Maya. Semoga persahabatan kita semakin erat, sampai tua, meskipun ada yang duluan menikah setelah lulus.

17. Sahabat-sahabat penulis, yang menemani penulis dalam perjalanan pulang dan pergi ke kampus (Ciputat-BSD-Bintaro dan sekitarnya), Andri Rizki Putra, Aurora Wina, Feriza Imanniar, Fadilla Octaviani, Tami Justisia, Dwi Tunjung Sari, Seto Darminto, dan Deane Nurmawanti. Tak ada yang bisa menggantikan waktu gosip, galau kerja, dan diskusi kuliah kita sepanjang perjalanan. Semoga persahabatan kita selalu semakin erat.
18. Dhanu Elga Nasti Dhiraja yang telah membantu penulis dalam sidang skripsi penulis dengan meminjamkan laptopnya.
19. Kelompok Kecil Persekutuan Oikoumene Fakultas Hukum Universitas Indonesia, KK TAAT, ka Patricia Girsang, Yosephine Valentina Pardede, Anastasia Rentama Sijabat, Elizabeth T. Lestari Lubis, Dewi Hannie, yang selalu menguatkan iman penulis selama kuliah. Semoga persahabatan kita semakin kuat dan kita semakin menguatkan iman kita dan taat kepada Tuhan ke depannya.
20. Keluarga BEM UI 2010, Bang Imaduddin Abdullah dan Bang Choky Ramadhan, terutama Kestari BEM UI 2010, Abirul Trison Syahputra, Tatiana Novianka, Rami Busyra Ikram, Wilda Hajar Rahmawati, dan Rindia Permatasari, yang telah memberikan pelajaran dan pengalaman dalam berorganisasi dan selalu mendukung penulis untuk mencapai cita-cita. Kiranya ke depan kita dapat terus saling mendukung dan semakin dekat.
21. Keluarga Besar ALSA dan Kepanitiaan ECOMP 2009, yang telah memberikan berbagai pengalaman dan tentunya pelajaran bagi penulis, baik di bidang organisasi, *leadership*, dan lain-lain, sehingga penulis dapat menjadi orang yang lebih baik. ALSA memberikan kesempatan bagi penulis untuk terus mengembangkan diri. Semoga ALSA dan ECOMP dapat semakin terus berkembang dan bertambah baik ke depannya.
22. Keluarga Paragita angkatan 2008, yang telah memberikan pengalaman dan pelajaran yang berharga dalam dunia paduan suara, tak lupa dukungan

untuk terus mencapai cita-cita bagi penulis. Semoga kita dapat terus saling mendukung dan Paragita semakin maju.

23. Keluarga Besar Strumento di Dio, yang selalu memberikan godaan yang berat bagi penulis selama penulis menyelesaikan skripsi ini. Namun demikian, selalu menguatkan dan mengingatkan penulis untuk selalu bersyukur dan mendukung penulis dalam mencapai cita-cita, terutama penyelesaian skripsi ini. Kiranya persahabatan kita semakin erat ke depannya, dapat terus saling menguatkan, dan dilihat baik di mata Tuhan. Semoga kita semua sukses dalam menguasai talenta-talenta yang telah diberikan Tuhan.
24. Sahabat-sahabat terdekat dan terbaik penulis di masa SMP hingga saat ini, Dian Ika Wijayanti, Adwitya Nugrahawati, Tia Budiarti Mangunatmadja, dan Shinta Zatia Putri. Semoga kita semua tetap semangat dalam mencapai cita-cita dan selalu saling mendukung sampai tua nanti.
25. Sahabat-sahabat terdekat dan terbaik penulis di masa SMA hingga saat ini, Kelas KI IPA SMAN 70, semoga kita selalu semakin semangat untuk berdestak dan semakin semangat dalam mencapai cita-cita. Meskipun jauh, semoga kita selalu didekatkan dan dapat terus saling mendukung.
26. Seluruh Dosen Fakultas Hukum Universitas Indonesia yang telah membantu penulis dengan memberikan bekal-bekal ilmu kepada penulis semasa penulis berkuliah, yang akan sangat berguna di dunia pekerjaan nantinya. Semoga Bapak dan Ibu semua diberikan berkat yang lebih sebagai gantinya.
27. Seluruh staff dan karyawan Fakultas Hukum Universitas Indonesia yang telah membantu penulis selama berkuliah, terutama para staff Biro Pendidikan Fakultas Hukum Universitas Indonesia, yang selalu siap membantu penulis dalam hal pengurusan perizinan skripsi dan membantu penulis dalam pembuatan surat dalam hal melakukan riset untuk penyelesaian skripsi ini. Tidak lupa penulis ucapkan terima kasih kepada Bapak Jon, staff bidang studi hukum keperdataan, yang selalu ramah dan membantu penulis dalam hal menemui pembimbing.

28. Keluarga besar Fakultas Hukum Universitas Indonesia Program Sarjana Reguler Angkatan 2008, yang menemani penulis dari awal kuliah sampai kurang lebih 3,5 tahun di kampus. Semoga angkatan kita tetap semakin kompak dan saling mendukung satu sama lain ke depannya. Semoga sukses selalu menyertai kita dan kita dapat membantu membangun negeri ini dan membanggakan satu sama lain.
29. Karyawan Fotokopi Koperasi Mahasiswa, Fotokopi Barel, dan Fotokopi Yustisia yang telah membantu penulis tidak hanya dalam proses penyusunan dan penyelesaian skripsi ini, akan tetapi selama masa kuliah penulis.
30. Kepada semua pihak yang tidak bisa disebutkan satu-persatu yang telah memberikan bantuan, motivasi, dukungan, doa dan semangat untuk penyusunan skripsi ini baik secara langsung maupun secara tidak langsung.

Akhir kata, penulis mengucapkan terima kasih dan permohonan maaf yang apabila terdapat kata-kata yang salah maupun kurang berkenan. Penulisan ini tentunya tidak terlepas dari segala kekurangan baik dari segi materi maupun segi teknis penulisan. Semoga skripsi ini dapat berguna bagi seluruh pihak yang membacanya dapat memberikan kontribusi bagi kemajuan ilmu hukum di Indonesia.

Depok, Januari 2012

Penulis

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

---

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

Nama : Beatrice Eka Putri S  
NPM : 0806341583  
Program Studi : Ilmu Hukum (Hukum Tentang Kegiatan Ekonomi)  
Fakultas : Hukum  
Jenis Karya : Skripsi

demi pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia **Hak Bebas Royalti Non-eksklusif (*Non-exclusive Royalty-Free Right*)** atas karya ilmiah saya yang berjudul:

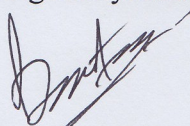
“TINJAUAN YURIDIS TERHADAP INDIKASI PRAKTEK *CROSS BORDER TRANSFER PRICING* PADA PERUSAHAAN PERTAMBANGAN”

beserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Non-eksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihmedia atau memformatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (*database*), merawat, dan mempublikasikan 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 : Depok  
Pada Tanggal : 24 Januari 2012

Yang Menyatakan,



(Beatrice Eka Putri Simamora)

## ABSTRAK

Nama : Beatrice Eka Putri Simamora  
Program Studi : Hukum (Hukum Tentang Kegiatan Ekonomi)  
Judul : TINJAUAN YURIDIS TERHADAP INDIKASI  
PRAKTEK *CROSS BORDER TRANSFER PRICING*  
PADA PERUSAHAAN PERTAMBANGAN

Skripsi ini membahas mengenai modus praktek *Cross Border Transfer Pricing* yang diterapkan oleh perusahaan multinasional dan potensi peraturan perundang-undangan perpajakan di Indonesia dan peraturan perundang-undangan yang berdasarkan Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2009 tentang Pertambangan Mineral dan Batubara (UU Minerba), dalam mengantisipasi pelaksanaan praktek *Cross Border Transfer Pricing* yang dilakukan oleh Wajib Pajak Indonesia. Skripsi ini disusun menggunakan metode penelitian yuridis normatif yang berasal dari data sekunder dan data studi wawancara ahli. Hasil penelitian ini menyimpulkan bahwa perusahaan multinasional menerapkan *Cross Border Transfer Pricing* dengan cara mengambil keuntungan dari celah peraturan perundang-undangan dari negara-negara yang berbeda untuk mendapatkan keuntungan dari kondisi yang paling menguntungkan dan di Indonesia, penanganan kasus indikasi praktek *Cross Border Transfer Pricing* yang dilakukan oleh perusahaan pertambangan, lebih mudah ditangani apabila transaksi dilakukan pada tahun 2010 dan setelahnya, saat peraturan-peraturan baru terkait *Transfer Pricing* sudah berlaku. Pembuktian *Transfer Pricing* akan lebih mudah untuk dilakukan karena Wajib Pajak diwajibkan untuk membuat *Transfer Pricing Documentation* dan fiskus pun diarahkan oleh tahapan-tahapan penanganan kasus *Transfer Pricing* yang lebih detail. Fiskus juga lebih mudah untuk mendapatkan data pembanding terkait prinsip kewajaran dan kelaziman usaha berdasarkan ketentuan di bawah UU Minerba yang dapat mengantisipasi praktek *Transfer Pricing*.

Kata Kunci: *Transfer Pricing*; kewajaran dan kelaziman usaha; pajak.

## ABSTRACT

Name : Beatrice Eka Putri Simamora  
Program : Law (Law of Economic Activity)  
Title : JURIDICAL REVIEW OF THE INDICATION OF  
*CROSS BORDER TRANSFER PRICING*  
PRACTICE ON MINING COMPANY

The focus of this study are the mode of Cross Border Transfer Pricing practice applied by multinational corporations and the potential of taxation legislation in Indonesia and legislation under the Act No. 4 of 2009 concerning Mineral and Coal Mining (Mineral and Coal Mining Act), in anticipating the implementation regarding Cross Border Transfer Pricing practices conducted by Indonesian Taxpayers. This research is a normative juridical research derived from secondary data and interview with expert. The result of this research proves that multinational companies apply Cross Border Transfer Pricing with a way to take advantage of the loopholes on the laws and regulations of different countries to get advantages from the most favorable conditions and in Indonesia, it would be easier to handle the case of an indication of Cross Border Transfer Pricing practice conducted by Mining Company if the transaction(s) was carried out in 2010 and thereafter, when new regulations related to the Transfer Pricing are already in force. Substantiation of Transfer Pricing would be easier to be done because the Taxpayer is required to provide Transfer Pricing Documentation and tax authorities are also guided with a more detail steps in handling Transfer Pricing cases. It is also easier for tax authorities to get comparable data to the related transaction(s) in terms of the Arm's Length Principle and Ordinary Practice of Business Principle based on the regulations under Mineral and Coal Mining Act that can anticipate Transfer Pricing practices.

Key words: transfer pricing; arm's length principle; ordinary practice of business principle; tax.

## DAFTAR ISI

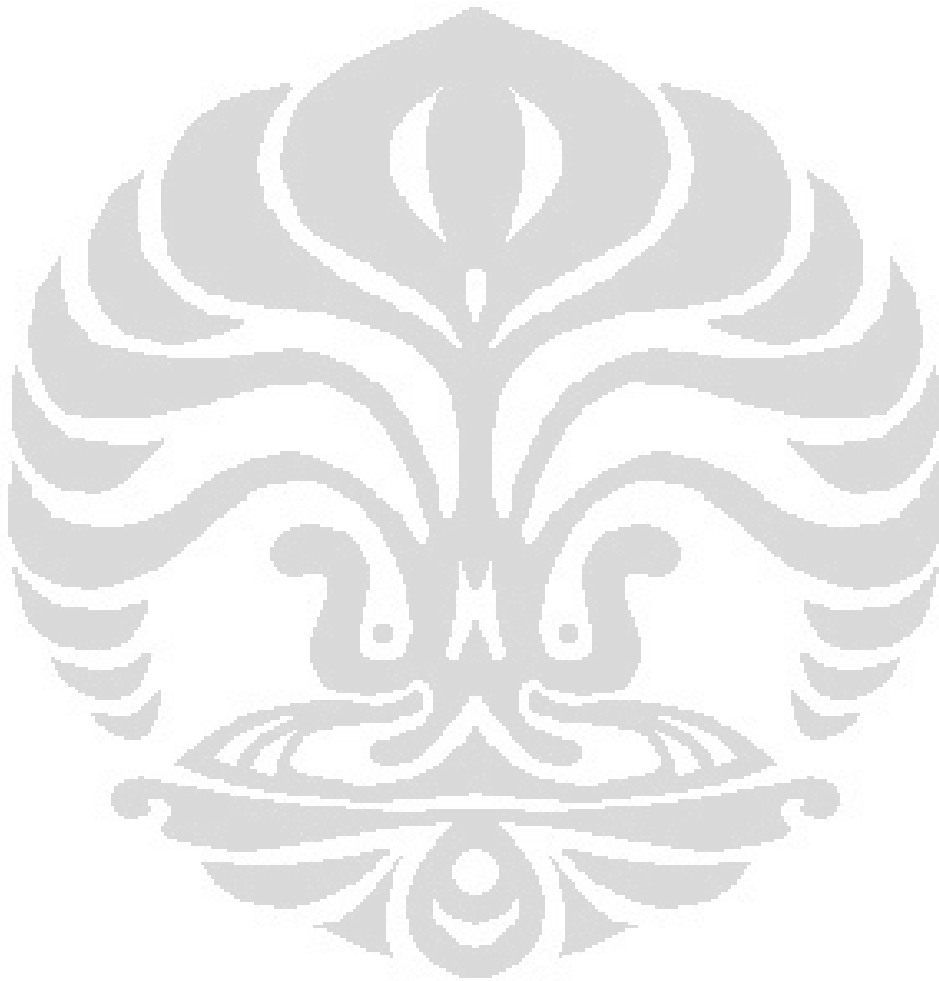
HALAMAN JUDUL.....	i
HALAMAN PERSEMBAHAN .....	ii
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS.....	iii
HALAMAN PENGESAHAN.....	iv
KATA PENGANTAR .....	v
HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI.....	xii
ABSTRAK .....	xiii
ABSTRACT.....	xiv
DAFTAR ISI.....	xv
DAFTAR TABEL.....	xvii
<b>BAB I PENDAHULUAN .....</b>	<b>1</b>
1.1. Latar Belakang Masalah .....	1
1.2. Pokok Permasalahan .....	8
1.3. Tujuan Penulisan.....	8
1.4. Definisi Operasional .....	9
1.5. Metode Penelitian .....	12
1.6. Sistematika Penulisan .....	14
<b>BAB II TINJAUAN UMUM TERHADAP PERATURAN PERPAJAKAN DI INDONESIA TERKAIT PRAKTEK CROSS BORDER TRANSFER PRICING.....</b>	<b>17</b>
2.1. Perpajakan di Indonesia .....	17
2.2. Pajak Penghasilan .....	21
2.3. Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Pertambahan Nilai atas Barang Mewah (PPnBM).....	26
2.4. Perpajakan Internasional.....	30
2.5. Praktek Penghindaran Pajak dan Penyelundupan Pajak.....	37
2.6. Praktek <i>Transfer Pricing</i> .....	41
2.6.1. Pengertian <i>Transfer Pricing</i> .....	41
2.6.2. Motivasi <i>Transfer Pricing</i> .....	44
2.6.3. Praktek <i>Cross Border Transfer Pricing</i> .....	49
2.7. Posisi <i>Transfer Pricing</i> Dalam Dunia Perpajakan Indonesia .....	51
<b>BAB III CROSS BORDER TRANSFER PRICING DALAM PERUSAHAAN MULTINASIONAL .....</b>	<b>55</b>
3.1. Metode <i>Transfer Pricing</i> Yang Dilakukan oleh Perusahaan Multinasional .....	55
3.2. Modus Praktek <i>Cross Border Transfer Pricing</i> dan Pengaturannya Dalam Peraturan Perpajakan di Indonesia .....	59
3.2.1. Penerapan Praktek <i>Cross Border Transfer Pricing</i> Melalui <i>Tax Haven Countries</i> .....	59
3.2.2. Penerapan Praktek <i>Cross Border Transfer Pricing</i> Melalui CFC ( <i>Controlled Foreign Companies</i> ) .....	65



3.2.3. Penerapan Praktek <i>Cross Border Transfer Pricing</i> Melalui <i>Intra-group Services</i> .....	68
3.3. Unsur-Unsur Penerapan Praktek <i>Transfer Pricing</i> .....	71
3.3.1. Indikasi Hubungan Istimewa .....	72
3.3.2. Kewajaran Harga .....	73
3.3.3. <i>Advance Pricing Agreement (APA)</i> .....	77
3.3.4. <i>Mutual Agreement Procedure (MAP)</i> .....	83
3.4. Indikasi Praktek <i>Cross Border Transfer Pricing</i> Yang Dilakukan Oleh Perusahaan Multinasional (Contoh Kasus: PT XYZ) .....	87
<b>BAB IV CROSS BORDER TRANSFER PRICING PADA PERUSAHAAN PERTAMBANGAN (ANALISIS TERHADAP INDIKASI PRAKTEK CROSS BORDER TRANSFER PRICING YANG DILAKUKAN PT XYZ) .....</b>	<b>89</b>
4.1. Indikasi Praktek <i>Cross Border Transfer Pricing</i> Yang Dilakukan Oleh PT XYZ .....	89
4.2. Pendekatan Analisis Secara Umum .....	91
4.2.1. Peraturan-Peraturan Pajak Terkait .....	91
4.2.2. Pendekatan Pemeriksaan .....	95
4.3. Pendekatan Analisis Secara Khusus .....	102
4.3.1. Metode Penerapan Hubungan Istimewa .....	102
4.3.2. Metode Penerapan Harga yang Tidak Wajar .....	104
4.4. Penanganan Kasus .....	115
4.5. Pengaruh Peraturan Perundang-Undangan Pertambangan Mineral dan Batubara Berdasarkan Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2009 Tentang Pertambangan Mineral dan Batubara Dalam Mengantisipasi Praktek <i>Transfer Pricing</i> .....	121
<b>BAB V PENUTUP .....</b>	<b>130</b>
5.1. Kesimpulan .....	130
5.2. Saran .....	133
<b>DAFTAR REFERENSI .....</b>	<b>135</b>

## DAFTAR TABEL

Tabel 3.1.	Yurisdiksi Yang Telah Menerapkan Standar Perpajakan Yang Telah Disetujui Secara Internasional.....	58
Tabel 3.2.	Yurisdiksi Yang Telah Berkomitmen Pada Standar Perpajakan Yang Telah Disetujui Secara Internasional, Namun Belum Menerapkannya.....	58



# BAB I PENDAHULUAN

## 1.1. Latar Belakang Masalah

Berdasarkan Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945 (selanjutnya disebut dengan “**UUD 1945**”), tujuan dari Pemerintah Negara Indonesia ialah:

...melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan kemerdekaan, perdamaian abadi dan keadilan sosial...<sup>1</sup>

Dengan demikian, Pemerintah Negara Indonesia memiliki tugas untuk menyelenggarakan kebutuhan masyarakatnya. Dalam rangka menjalankan kegiatan pemerintahan, negara membutuhkan sejumlah biaya yang dapat ditutupi dengan penghasilan negara. Penghasilan negara ini dapat berasal dari rakyatnya melalui pungutan Pajak, dan/atau dari hasil kekayaan alam yang ada di dalam negara itu. Dua sumber itu merupakan sumber yang terpenting yang memberikan penghasilan kepada negara. Penghasilan itu untuk membiayai kepentingan umum yang akhirnya juga mencakup kepentingan pribadi individu seperti kesehatan rakyat, pendidikan, kesejahteraan, dan sebagainya. Jadi di mana ada kepentingan masyarakat, di sana timbul pungutan Pajak, sehingga Pajak adalah senyawa dengan kepentingan umum.<sup>2</sup>

Prinsip ini sesuai dengan definisi Pajak yang dituangkan di dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (selanjutnya disebut dengan “**UU KUP**”)<sup>3</sup>:

---

<sup>1</sup> Indonesia, *Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945*, Preamble Alinea Ke-4.

<sup>2</sup> Erly Suandy, *Hukum Pajak, Edisi 4*, (Jakarta: Salemba Empat, 2008), hlm. 7.

<sup>3</sup> Indonesia, *Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*, Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 jo. Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 jo. Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 jo. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 jo. Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 jo. Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009.

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>4</sup>

Pajak memiliki peran yang sangat penting dalam penghasilan Negara. Pajak merupakan sumber pendapatan terbesar dalam Anggaran Pendapatan Belanja Negara (APBN) Indonesia. Dengan demikian, Pajak perlu diatur dalam suatu koridor hukum yang memberikan suatu kepastian bagi para pihak, terutama pemerintah selaku fiskus (pemeriksa Pajak) dan Wajib Pajak.

UU KUP mendefinisikan Wajib Pajak sebagai:

Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar Pajak, pemotong Pajak, dan pemungut Pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.<sup>5</sup>

Seiring dengan meningkatnya perkembangan teknologi informasi yang semakin memudahkan penyebaran informasi, peluang bisnis bagi perusahaan semakin luas. Globalisasi ekonomi, bisnis, dan investasi mempersubur tumbuh dan berkembangnya perusahaan multinasional (*Multi-National Enterprises/MNEs* atau *Corporation/MNCs*). Untuk memperkukuh pijakan usaha globalnya, perusahaan tersebut, di beberapa negara luar tempat kedudukannya, mengoperasikan cabang atau anak perusahaan atau instrumen bisnis lain dalam berbagai bentuknya.<sup>6</sup> Hal ini menghasilkan berbagai transaksi yang mengaitkan para pihak yang tunduk akan hukum yang berbeda. Dalam konteks perpajakan, transaksi lintas batas negara tersebut menimbulkan permasalahan sendiri yang terkait dengan sumber penghasilan dan subjek Pajak yang memperoleh penghasilan tersebut berada di dua negara yang berbeda. Masing-masing Negara

---

<sup>4</sup> *Ibid.*, Pasal 1 angka 1.

<sup>5</sup> *Ibid.*, Pasal 1 angka 2.

<sup>6</sup> Prof. Gunadi, *Pajak Internasional, Edisi Revisi (2007)*, (Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 2007), hlm. 221.

dapat saja mengenakan Pajak atas penghasilan yang berasal dari transaksi lintas batas (*cross-border transaction*) tersebut.<sup>7</sup>

Sebagai perusahaan yang bertujuan untuk mendapatkan keuntungan sudah tentu selanjutnya perusahaan akan berusaha untuk mendapatkan keuntungan yang sebanyak-banyaknya melalui berbagai macam efisiensi biaya, termasuk efisiensi biaya Pajak. Oleh karena itu, suatu perusahaan multinasional akan berusaha meminimalkan beban Pajak global mereka dengan cara melakukan perencanaan Pajak (*tax planning*) dan upaya Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*) yang efektif. *International tax planning* adalah suatu rencana untuk menghemat Pajak sebanyak mungkin dengan menggunakan ketentuan-ketentuan legal yang terdapat dalam undang-undang berbagai negara.<sup>8</sup> Salah satu cara teknik perencanaan Pajak dimaksud adalah merekayasa transaksi melalui negara yang tidak memungut atau memungut Pajak minimal (*tax haven*).<sup>9</sup>

*Tax Avoidance* biasanya diartikan sebagai suatu skema transaksi yang ditujukan untuk meminimalkan beban Pajak dengan memanfaatkan kelemahan-kelemahan (*loophole*) yang ada pada ketentuan perpajakan suatu negara. Dengan demikian, banyak ahli Pajak menyatakan skema tersebut sah secara hukum, karena tidak melanggar ketentuan perpajakan. *The Asprey Committee of Australia* menyatakan bahwa *Tax Avoidance* umumnya menyangkut perbuatan yang masih dalam koridor hukum tapi tidak berdasarkan "bonafide dan adequate consideration",<sup>10</sup> atau berlawanan dengan maksud dari pembuat undang-undang (*the intention of parliament*).<sup>11</sup>

---

<sup>7</sup> Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*, (Jakarta: PT Dimensi Internasional Tax, 2010), hlm. 1.

<sup>8</sup> Prof. Rochmat Soemitro, *Hukum Pajak Internasional Indonesia, Perkembangan serta Pengaruhnya*, (Jakarta: PT Eresco Bandung, 1977), hlm. 187.

<sup>9</sup> Prof. Gunadi, *op. cit.*, hlm. 275.

<sup>10</sup> Indrayagus Slamet, "Tax Planning, Tax Avoidance, dan Tax Evasion di Mata Perpajakan Indonesia", *Inside Tax*, Edisi Perkenalan (September 2007), hlm. 8.

<sup>11</sup> James Kessler, "Tax Avoidance Purpose and Section 741 of the taxes Act 1988", *British Tax Review* (4 November 2004), hlm. 377.

Di sinilah letak peran Hukum Pajak Internasional yang mengatur tata tertib hukum dan hak pengenaan Pajak di masing-masing negara. Di banyak negara, skema Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*) dapat dibedakan menjadi Penghindaran Pajak yang diperkenankan (*acceptable Tax Avoidance*) dan Penghindaran Pajak yang tidak diperkenankan (*unacceptable Tax Avoidance*).<sup>12</sup> Akan tetapi, antara suatu negara dengan negara lain bisa jadi saling berbeda pandangannya tentang apa saja yang dapat dikategorikan sebagai *acceptable Tax Avoidance/defensive tax planning* atau *unacceptable Tax Avoidance/aggressive tax planning*, sehingga 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 *Tax Avoidance* ini harus dibedakan pengertiannya dengan *Tax Evasion* (Penyelundupan Pajak). *Tax Evasion* diartikan sebagai suatu Penyelundupan Pajak yang dilakukan secara ilegal dan bertentangan dengan perundang-undangan, yang dilakukan dengan sengaja berdasarkan itikad buruk.<sup>13</sup> Contohnya adalah dengan cara tidak melaporkan sebagian penjualan atau memperbesar biaya dengan cara fiktif.

Dalam konteks perpajakan internasional, ada berbagai skema yang biasa dilakukan oleh perusahaan Penanaman Modal Asing yang merupakan bagian dari perusahaan multinasional untuk melakukan penghematan Pajak seperti (i) *Transfer Pricing*, (ii) *thin capitalization*, (iii) *treaty shopping*, dan (iv) *controlled foreign corporation* (CFC).<sup>14</sup> Pada umumnya dalam melakukan penghematan Pajak tersebut, Wajib Pajak dapat menjalankan dalam bentuk:<sup>15</sup> 1). *Substantive tax planning*, yang terdiri atas: memindahkan subjek Pajak (*transfer of tax subject*) ke negara-negara yang dikategorikan sebagai *tax haven* atau negara yang

---

<sup>12</sup> Roy Rohatgi, *Basic International Taxation*, (London: Kluwer Law Intl', 2002), hlm. 343.

<sup>13</sup> Prof. Rochmat Soemitro, *op. cit.*, hlm. 187.

<sup>14</sup> Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *op.cit.*, hlm. 200.

<sup>15</sup> Paulus Merks, "Categorizing International Tax Planning", dalam *Fundamentals of International Tax Planning*, (IBFD, 2007), hlm. 66-69.

memberikan perlakuan Pajak khusus (keringanan Pajak) atas suatu jenis penghasilan, dan/atau memindahkan objek Pajak (*transfer of tax object*) ke negara-negara yang dikategorikan sebagai *tax haven* atau negara yang memberikan perlakuan Pajak khusus (keringanan Pajak) atas suatu jenis penghasilan, dan/atau memindahkan subjek Pajak dan objek Pajak (*transfer of tax subject and of tax object*) ke negara-negara yang dikategorikan sebagai *tax haven* atau negara yang memberikan perlakuan Pajak khusus (keringanan Pajak) atas suatu jenis penghasilan; 2). *Formal tax planning*, yaitu dengan melakukan Penghindaran Pajak dengan cara tetap mempertahankan substansi ekonomi dari suatu transaksi dengan cara memilih berbagai bentuk formal jenis transaksi yang memberikan beban Pajak yang paling rendah.

Dalam era perekonomian yang telah mendunia ini, *Transfer Pricing* telah menjadi isu penting baik bagi Wajib Pajak maupun otoritas Pajak. Ketentuan mengenai *Transfer Pricing* akan menentukan negara mana yang berhak untuk memajaki laba yang dihasilkan oleh perusahaan yang menjalankan usahanya di lebih dari satu negara. Lebih dari 60% (enam puluh persen) nilai perdagangan di suatu negara dihasilkan dari transaksi yang berhubungan dengan perusahaan multinasional yang menggunakan skema *Transfer Pricing*. Penerimaan Pajak atas penghasilan dari perusahaan multinasional ini merupakan bagian penerimaan Pajak yang sangat signifikan dari total penerimaan Pajak di negara-negara tempat perusahaan multinasional tersebut beroperasi.<sup>16</sup> Bagi perusahaan multinasional, isu *Transfer Pricing* merupakan isu yang sangat penting. *Tax planning* atas *Transfer Pricing* menduduki skala prioritas utama pada perusahaan multinasional.<sup>17</sup>

Untuk menghadapi skema-skema *unacceptable Tax Avoidance* atau *aggressive tax planning* seperti tersebut di atas, umumnya suatu negara menerbitkan ketentuan pencegahan Penghindaran Pajak yang diatur dalam peraturan perundang-undangan perpajakan sebagai berikut ini: 1). *Specific Anti*

---

<sup>16</sup> Bruno Gilbert, "France: Consolidation and Developing the France Advance Pricing Agreement Procedure" *European Taxation IBFD* (Februari 2005), hlm. 56.

<sup>17</sup> Stephan Schnorberger dan Petra Wingendorf, "Germany: Planning Certainty through Advance Pricing Agreements" *International Transfer Pricing Journal IBDF* (2005), hlm. 78.

*Avoidance Rule* (SAAR), yaitu ketentuan anti Penghindaran Pajak atas transaksi seperti (i) *Transfer Pricing*, (ii) *thin capitalization*, (iii) *treaty shopping*, dan (iv) *Controlled Foreign Corporation* (CFC); dan 2). *General Anti Avoidance Rule* (GAAR), yaitu ketentuan anti Penghindaran Pajak untuk mencegah transaksi yang semata-mata dilakukan oleh Wajib Pajak yang semata-mata untuk tujuan Penghindaran Pajak atau transaksi yang tidak mempunyai substansi bisnis.<sup>18</sup>

Dalam prakteknya sering terjadi penafsiran yang berbeda antara Wajib Pajak dan aparat Pajak mengenai ketentuan-ketentuan yang belum jelas terkait *tax planning*. Belum ada definisi yang secara jelas dan tegas membedakan ketentuan yang termasuk *acceptable Tax Avoidance* dan yang mana yang termasuk *unacceptable Tax Avoidance*. Pada akhirnya, ketidakpastian hukum akan terjadi dikarenakan Wajib Pajak dan aparat Pajak akan memberikan penafsiran versi mereka masing-masing yang lebih menguntungkan diri mereka.

Skripsi ini akan membahas mengenai *Cross Border Transfer Pricing* pada perusahaan pertambangan. Penulis akan meneliti mengenai potensi peraturan perundang-undangan mengenai perpajakan yang berlaku di Indonesia saat ini dalam membatasi pelaksanaan praktek *Transfer Pricing* terutama mengenai *Cross Border Transfer Pricing* yang dilakukan oleh Wajib Pajak di Indonesia. Untuk membantu penelitian ini, maka akan diberikan contoh penerapan peraturan perundang-undangan yang terkait dengan *Cross Border Transfer Pricing* pada suatu kasus indikasi praktek *Cross Border Transfer Pricing* yang dilakukan oleh PT XYZ. PT XYZ merupakan suatu perusahaan Penanaman Modal Asing yang bergerak dalam bidang pertambangan batubara. Dalam kasus ini, PT XYZ diduga telah melakukan Penghindaran Pajak dengan cara *Transfer Pricing*<sup>19</sup>, dengan ditemukannya transaksi jual beli batubara yang dianggap tidak wajar (tidak sesuai

---

<sup>18</sup> Darussalam dan Danny Septriadi, "Perusahaan Multinasional, *Transfer Pricing*, *Tax Planning*, *Tax Avoidance*, dan Kepastian Hukum" dalam *Konsep dan Aplikasi Cross-Border Transfer Pricing Untuk Tujuan Perpajakan*, (Jakarta: PT Dimensi Internasional Tax, 2008), hlm. 3-4.

<sup>19</sup> Gunadi dalam "*Transfer Pricing: Suatu tinjauan Akuntansi, Manajemen dan Pajak*" mendefinisikannya sebagai suatu penentuan harga atau imbalan sehubungan dengan penyerahan barang, jasa atau pengalihan teknologi antar perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa. Lebih lanjut akan dibahas di Skripsi ini di Bab II subbab 2.3., sub subbab 2.3.1. tentang Pengertian *Transfer Pricing*.



dengan harga batubara yang berlaku pada pasaran internasional) kepada perusahaan asing yang diduga merupakan perusahaan afiliasi atau memiliki Hubungan Istimewa dengan PT XYZ.

Hubungan Istimewa adalah hubungan antara Wajib Pajak dengan pihak lain dalam hal:

- a. Wajib Pajak mempunyai penyertaan modal langsung atau tidak langsung paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada Wajib Pajak lain; hubungan antara Wajib Pajak dengan penyertaan paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada dua Wajib Pajak atau lebih; atau hubungan di antara dua Wajib Pajak atau lebih yang disebut terakhir;
- b. Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung; atau
- c. terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau ke samping satu derajat.<sup>20</sup>

Atas dasar hal tersebut, fiskus kemudian melakukan pemeriksaan lebih lanjut untuk membuktikan dugaan adanya praktek *Cross Border Transfer Pricing* pada PT XYZ.

Kasus ini terjadi sebelum peraturan perundang-undangan mengenai *transfer pricing* diperbarui pada tahun 2010 dan peraturan perundang-undangan berdasarkan Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2009 tentang Pertambangan Mineral dan Batubara<sup>21</sup> selanjutnya disebut dengan “UU Minerba”) dikeluarkan. Oleh karena itu, penulis akan mengungkapkan aplikasi dari peraturan-peraturan baru ini terhadap kasus ini dan bagaimana potensi peraturan-peraturan baru ini dalam mencegah terjadinya *unacceptable Tax Avoidance* di kemudian hari.

---

<sup>20</sup> Indonesia, *Undang-Undang Pajak Penghasilan*, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, Pasal 18 (4).

<sup>21</sup> Indonesia, *Undang-Undang Pertambangan Mineral dan Batubara*, Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2009.

Berdasarkan uraian di atas, maka penulis akan menyusun penulisan skripsi ini dengan judul “Tinjauan Yuridis Terhadap Indikasi Praktek *Cross Border Transfer Pricing* Pada Perusahaan Pertambangan Batubara.”

## 1.2. Pokok Permasalahan

Berdasarkan latar belakang masalah di atas, penulis akan membatasi permasalahan pokok sehingga permasalahan-permasalahan yang dapat diidentifikasi adalah sebagai berikut:

- a. Bagaimanakah peraturan perundang-undangan mengenai perpajakan yang berlaku di Indonesia saat ini dapat membatasi pelaksanaan praktek *Transfer Pricing* terutama mengenai *Cross Border Transfer Pricing* yang dilakukan oleh Wajib Pajak di Indonesia?
- b. Bagaimanakah peraturan perundang-undangan yang berdasarkan Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2009 tentang Pertambangan Mineral dan Batubara dapat membatasi pelaksanaan praktek *Transfer Pricing* terutama mengenai *Cross Border Transfer Pricing* yang dilakukan oleh Wajib Pajak di Indonesia?

## 1.3. Tujuan Penulisan

Skripsi ini memiliki beberapa tujuan yang dapat terbagi menjadi dua bagian, yaitu meliputi:

### 1. Tujuan Umum

Tujuan dari penelitian ini secara umum adalah untuk mengemukakan mengenai praktek *Transfer Pricing* sebagai wujud praktek Penghindaran Pajak dan/atau Penyelundupan Pajak yang mana dapat menyebabkan suatu kerugian yang besar bagi negara.

### 2. Tujuan Khusus

Secara khusus, penelitian ini bertujuan untuk memperoleh jawaban terkait dengan pokok-pokok permasalahan yang telah diuraikan sebelumnya, yaitu:

- Mengetahui modus praktek *Cross Border Transfer Pricing* yang diterapkan oleh perusahaan multinasional.
- Mengetahui potensi peraturan perundang-undangan mengenai perpajakan yang berlaku di Indonesia dalam membatasi pelaksanaan praktek *Transfer Pricing* terutama mengenai *Cross Border Transfer Pricing* yang dilakukan oleh Wajib Pajak di Indonesia.
- Mengetahui potensi peraturan perundang-undangan yang berdasarkan UU Minerba dalam membatasi pelaksanaan praktek *Transfer Pricing* terutama mengenai *Cross Border Transfer Pricing* yang dilakukan oleh Wajib Pajak di Indonesia.

#### 1.4. Definisi Operasional

Untuk memperoleh pemahaman dari gambaran tersebut, perlu Penulis paparkan di dalam skripsi ini mengenai definisi dan makna dari beberapa istilah yang digunakan dalam makalah ini agar terdapat kesamaan pandangan dan pemahaman atas suatu istilah, sehingga tidak terjadi kekeliruan atas maksud dari kalimat yang dituangkan Penulis. Berikut ini adalah penjabaran dan pengertian tentang istilah-istilah tersebut:

- a. 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>22</sup>
- b. Wajib Pajak adalah orang pribadi atau badan, meliputi pembayar Pajak, pemotong Pajak, dan pemungut Pajak, yang mempunyai hak dan kewajiban perpajakan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.<sup>23</sup>

---

<sup>22</sup> Indonesia, *Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*, Pasal 1 angka 1.

<sup>23</sup> *Ibid.*, Pasal 1 angka 2.

- c. Hukum Pajak Internasional adalah keseluruhan peraturan yang mengatur tata tertib hukum dan yang mengatur tentang hak pengenaan Pajak di masing-masing negara.<sup>24</sup>
- d. *Tax Avoidance* (Penghindaran Pajak) adalah penghematan Pajak yang dilakukan sesuai dan tidak bertentangan dengan Undang-Undang yang ada.<sup>25</sup>
- e. *International Tax Planning* adalah suatu rencana untuk menghemat Pajak sebanyak mungkin dengan menggunakan ketentuan-ketentuan legal yang terdapat dalam undang-undang berbagai negara.<sup>26</sup>
- f. *Tax Evasion* (Penyelundupan/Penggelapan Pajak) adalah Penyelundupan Pajak yang dilakukan secara ilegal dan bertentangan dengan perundang-undangan, yang dilakukan dengan sengaja berdasarkan itikad buruk.<sup>27</sup>
- g. Penentuan Harga Transfer (*Transfer Pricing*) adalah penentuan harga dalam transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa.<sup>28</sup>
- h. Hubungan Istimewa adalah hubungan antara Wajib Pajak dengan pihak lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 ayat (4) Undang-Undang PPh atau Pasal 2 ayat (2) Undang-Undang PPN<sup>29</sup>, yaitu:
- 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

---

<sup>24</sup> Agus Setiawan, *Perpajakan Internasional di Indonesia*, (Jakarta: Badan Diklat Keuangan Departemen Keuangan Republik Indonesia, 2006), hlm. 11.

<sup>25</sup> Prof. Rochmat Soemitro, *Internasional Indonesia, Perkembangan serta Pengaruhnya*, hlm. 187.

<sup>26</sup> *Ibid.*

<sup>27</sup> *Ibid.*

<sup>28</sup> Direktorat Jenderal Pajak, *Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa*, Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-43/PJ/2010 sebagaimana terakhir diubah dengan Peraturan Dirjen Pajak Nomor Per-32/PJ/2011 tanggal 11 Nopember 2011, Pasal 1 angka 8.

<sup>29</sup> *Ibid.*, Pasal 1 angka 4.

rendah 25% (dua puluh lima persen) pada dua Wajib Pajak atau lebih; atau hubungan di antara dua Wajib Pajak atau lebih yang disebut terakhir;

- Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung; atau
  - terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau ke samping satu derajat.<sup>30</sup>
- i. Harga Wajar atau Laba Wajar adalah harga atau laba yang terjadi dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa dalam kondisi yang sebanding, atau harga atau laba yang ditentukan sebagai harga atau laba yang memenuhi Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha.<sup>31</sup>
- j. Penanaman Modal Asing adalah kegiatan menanam modal untuk melakukan usaha di wilayah Negara Republik Indonesia yang dilakukan oleh penanam modal asing, baik yang menggunakan modal asing sepenuhnya maupun yang berpatungan dengan penanam modal dalam negeri.<sup>32</sup>
- k. Pertambangan adalah sebagian atau seluruh tahapan kegiatan dalam rangka penelitian, pengelolaan dan pengusahaan mineral atau batubara yang meliputi penyelidikan umum, eksplorasi, studi kelayakan, konstruksi, penambangan, pengolahan dan pemurnian, pengangkutan dan penjualan, serta kegiatan pasca tambang.<sup>33</sup>

<sup>30</sup> Indonesia, *Undang-Undang Pajak Penghasilan*, Pasal 18 ayat (4); Indonesia (5), *Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah*, Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009, Pasal 2 ayat (2).

<sup>31</sup> Direktorat Jenderal Pajak, *Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa*, Pasal 1 angka 6.

<sup>32</sup> Indonesia, *Undang-Undang Penanaman Modal*, UU No. 25 Tahun 2007, LN No. 67 Tahun 2007, TLN No. 4724, Pasal 1 ayat (3).

<sup>33</sup> Indonesia, *Undang-Undang Pertambangan Mineral dan Batubara*, Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2009, LN RI Tahun 2009 Nomor 4, TLN RI Nomor 4959, Pasal 1 angka 1.

- l. Batubara adalah endapan senyawa organik karbonan yang terbentuk secara alamiah dari sisa tumbuh-tumbuhan.<sup>34</sup>
- m. Pertambangan Batubara adalah pertambangan endapan karbon yang terdapat di dalam bumi, termasuk bitumen padat, gambut, dan batuan aspal.<sup>35</sup>

### 1.5. Metode Penelitian

Metode penelitian dalam hal ini membantu penulis dalam menjawab permasalahan yang telah disebutkan sebelumnya. Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode penelitian yang bersifat yuridis normatif, artinya penelitian ini mengacu pada norma hukum yang terdapat dalam peraturan perundang-undangan dan keputusan pengadilan serta norma-norma yang berlaku dan mengikat masyarakat atau juga menyangkut kebiasaan yang berlaku di masyarakat. Penelitian yang dilakukan oleh peneliti dilakukan dengan cara penelitian hukum kepustakaan yang bertujuan untuk meneliti dan mengkaji aspek-aspek yuridis terkait praktek *Cross Border Transfer Pricing* pada perusahaan pertambangan batubara berdasarkan peraturan perundang-undangan mengenai perpajakan dan peraturan perundang-undangan mengenai pertambangan mineral dan batubara.

Penelitian ini mengenai praktek Penghindaran Pajak oleh Perusahaan Penanaman Modal Asing di Indonesia dan pembatasannya berdasarkan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Dengan demikian, apabila dilihat dari sudut sifatnya penelitian ini merupakan suatu penelitian deskriptif, karena penelitian ini bertujuan untuk mengetahui secara detail mengenai modus *Transfer Pricing* dan peraturan perundang-undangan tentang perpajakan dan tentang pertambangan mineral dan batubara terkait *Cross Border Transfer Pricing*.<sup>36</sup> Apabila dilihat dari

---

<sup>34</sup> *Ibid.*, Pasal 1 angka 3.

<sup>35</sup> *Ibid.*, Pasal 1 angka 5.

<sup>36</sup> Lihat Soerjono Soekanto, *Pengantar Penelitian Hukum*, Cet. 3, (Jakarta: Universitas Indonesia (UI-Press), 1986), hlm. 9-10.

sudut bentuknya, penelitian ini merupakan suatu penelitian evaluatif, karena penelitian ini menilai penerapan dari peraturan perundang-undangan tentang perpajakan dan tentang pertambangan mineral dan batubara pada kasus *Cross Border Transfer Pricing*.<sup>37</sup> Apabila dilihat dari sudut tujuannya penelitian ini merupakan suatu penelitian *problem-identification*, karena bertujuan pada identifikasi masalah penerapan dari peraturan perundang-undangan yang berlaku pada kasus *Cross Border Transfer Pricing*.<sup>38</sup> Apabila dilihat dari sudut penerapannya penelitian ini merupakan suatu penelitian *problem-focused research*/penelitian yang berfokuskan masalah, karena penelitian ini meneliti tentang aplikasi dari ketentuan terkait *Cross Border Transfer Pricing* di dalam peraturan perundang-undangan yang berlaku pada kasus praktek *Cross Border Transfer Pricing*.<sup>39</sup>

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder yang terdiri dari bahan hukum primer, sekunder, dan tersier<sup>40</sup> sebagai berikut:

- a. Bahan hukum primer, yaitu bahan hukum berupa peraturan perundang-undangan Indonesia, seperti Undang-Undang Dasar 1945, Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009, dan Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2009 tentang Pertambangan Mineral dan Batubara.

---

<sup>37</sup> *Ibid*,

<sup>38</sup> *Ibid*,

<sup>39</sup> *Ibid*,

<sup>40</sup> *Ibid.*, hlm. 52-53.

- b. Bahan hukum sekunder, yaitu bahan hukum yang memberikan informasi atau hal-hal yang berkaitan dengan isi sumber primer serta implementasinya, seperti buku-buku dan artikel yang membahas tentang praktek Penghindaran Pajak, Pajak internasional, dan *transfer pricing*, serta hasil wawancara kepada ahli hukum Pajak.
- c. Bahan hukum tersier, yaitu bahan hukum yang memberikan petunjuk maupun penjelasan terhadap bahan hukum primer dan sekunder, misalnya ensiklopedia, atau kamus.

Untuk mendukung data dalam penelitian ini, peneliti juga menggunakan studi wawancara yang dilakukan kepada narasumber yang merupakan ahli di bidang hukum Pajak. Penelitian ini menggunakan data yang diperoleh dari kepustakaan berupa peraturan perundang-undangan untuk mencari landasan hukum dan buku untuk mencari landasan teori.

Metode analisis data yang digunakan peneliti dalam penelitian ini adalah, analisis data secara kualitatif, yakni untuk memahami arti di balik tindakan atau kenyataan dan mungkin dari temuan-temuan yang ada. Dalam hal ini pengaturan pembatasan praktek Penghindaran Pajak yang dilakukan oleh Perusahaan Penanaman Modal Asing di Indonesia. Pendekatan kualitatif merupakan tata cara penelitian yang menghasilkan data deskriptif analitis, yaitu apa yang dinyatakan oleh sasaran penelitian yang bersangkutan secara tertulis atau lisan, dan perilaku nyata.<sup>41</sup> Oleh sebab itu, bentuk hasil penelitian ini adalah deskriptif analitis.

## 1.6. Sistematika Penulisan

Untuk lebih memudahkan pembahasan di dalam skripsi ini, maka penulisan skripsi dibagi menjadi lima bab sebagai berikut:

### **BAB I PENDAHULUAN**

Pada bab ini, penulis menjabarkan secara rinci tentang titik tolak dari penulisan karya tulis ini. Dalam hal ini, bab satu membahas mengenai Latar

---

<sup>41</sup> Sri Mamudji, *et al*, *Metode Penelitian dan Penulisan Hukum*, (Depok: Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2005), hlm. 67.



Belakang, Pokok Permasalahan, Tujuan Penulisan, Definisi Operasional, Metode Penelitian yang digunakan, serta uraian mengenai Sistematika Penulisan skripsi ini.

## **BAB II TINJAUAN UMUM TERHADAP PERATURAN PERPAJAKAN DI INDONESIA TERKAIT PRAKTEK *CROSS BORDER TRANSFER PRICING***

Bab dua membahas mengenai peraturan perpajakan di Indonesia yang terkait praktek *Cross Border Transfer Pricing*. Penulis memberikan gambaran umum terkait perpajakan, yang membahas mengenai perpajakan di Indonesia, Pajak Penghasilan, Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Pertambahan Nilai atas Barang Mewah (PPN dan PPnBM), Perpajakan Internasional, dan praktek Penghindaran Pajak dan Penyelundupan Pajak. Selanjutnya Penulis menjelaskan memberikan pengetahuan dasar mengenai praktek *Transfer Pricing* dengan membahas pengertian *Transfer Pricing*, motivasi *Transfer Pricing*, dan gambaran umum dari praktek *Cross Border Transfer Pricing*. Penulis juga menjelaskan mengenai posisi *Transfer Pricing* dalam dunia perpajakan yang di Indonesia. Dalam bab ini penulis mencoba memberikan gambaran mengenai konsep *Cross Border Transfer Pricing* dan peraturan yang mengaturnya untuk selanjutnya menjadi dasar teori penulis dalam menghubungkannya terhadap studi kasus yang akan dibahas nantinya.

## **BAB III *CROSS BORDER TRANSFER PRICING* YANG DILAKUKAN OLEH PERUSAHAAN MULTINASIONAL**

Bab tiga membahas mengenai, praktek *cross border transfer pricing* yang dilakukan oleh perusahaan Penanaman Modal Asing (PMA), yang antara lain membahas mengenai metode *Transfer Pricing* yang dilakukan oleh perusahaan multinasional, modus praktek *Cross Border Transfer Pricing* dan pengaturannya dalam peraturan perpajakan di Indonesia dan unsur-unsur penerapan praktek *Transfer Pricing*. Modus praktek *Cross Border Transfer Pricing* diuraikan dalam tiga subbab, yaitu penerapan praktek *Cross Border Transfer Pricing* melalui *tax haven countries*, penerapan praktek *Cross Border Transfer Pricing* melalui CFC

(*Controlled Foreign Companies*), dan penerapan praktek *Cross Border Transfer Pricing* melalui *Intra Group Services*. Penulis juga menguraikan unsur-unsur penerapan praktek transfer pricing lebih lanjut dalam empat subbab, yaitu indikasi Hubungan Istimewa, kewajaran harga, *Advance Pricing Agreement* (APA), dan *Mutual Agreement Procedure* (MAP).

#### **BAB IV CROSS BORDER TRANSFER PRICING PADA PERUSAHAAN PERTAMBANGAN (ANALISIS TERHADAP INDIKASI PRAKTEK CROSS BORDER TRANSFER PRICING YANG DILAKUKAN PT XYZ)**

Bab empat membahas posisi kasus terhadap indikasi praktek *Cross Border Transfer Pricing* yang dilakukan oleh PT XYZ, yang kemudian dianalisis dengan pendekatan secara umum dan khusus. Secara Umum, dianalisis mengenai peraturan-peraturan Pajak terkait dan pendekatan pemeriksaan. Sementara secara khusus, dianalisis akan adanya Hubungan Istimewa dan ketidakwajaran harga. Penulis kemudian membahas terkait penanganan kasus dari kasus ini. Bab ini ditutup dengan pembahasan mengenai pengaruh peraturan perundang-undangan pertambangan mineral dan batubara berdasarkan Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2009 tentang Mineral dan Batubara dalam mengantisipasi praktek *Cross Border Transfer Pricing*.

#### **BAB V PENUTUP**

Bab lima berisi kesimpulan dari pembahasan sebelumnya dan merupakan jawaban dari pokok permasalahan yang telah disampaikan sebelumnya. Dalam bab ini juga berisi saran-saran dari Penulis yang bertujuan untuk meningkatkan kepastian hukum pada peraturan perundang-undangan terkait praktek Penghindaran Pajak terutama terkait *Cross Border Transfer Pricing*.

**BAB II**  
**TINJAUAN UMUM TERHADAP PERATURAN PERPAJAKAN DI**  
**INDONESIA TERKAIT PRAKTEK *CROSS BORDER TRANSFER***  
***PRICING***

**2.1. Perpajakan di Indonesia**

Sebelum mengetahui perpajakan di Indonesia, akan dibahas terlebih dahulu mengenai pengertian Pajak secara umum, Sebagai perbandingan, Santoso Brotodiharjo dalam bukunya Pengantar Ilmu Hukum Pajak menyebutkan definisi-definisi Pajak dari beberapa sarjana.<sup>42</sup>

Di Prancis, Leroy Beaulieu menyebutkan bahwa: “*L’ impot et la contribution, soit directe soit dissimulee, que La Puissance Publique exige des habitants ou des biens pur subvenir aux depenses du Gouvernement.*”<sup>43</sup> Yang kemudian diterjemahkan dengan “Pajak adalah bantuan, baik secara langsung maupun tidak yang dipaksakan oleh kekuasaan publik dari penduduk atau dari barang, untuk menutup belanja pemerintah.”

Menurut Deutsche Reichs Abgaben Ordnung (RAO-1919):

*Steuern sind einmalige oder laufende Geldleistungen die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen, und von einem öffentlichrechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft.*

Yang kemudian diartikan dengan:

Pajak adalah bantuan uang secara insidental atau secara periodik (dengan tidak ada kontraprestasinya), yang dipungut oleh badan yang bersifat umum (=negara), untuk memperoleh pendapat, di mana terjadi suatu *tatbestand* (=sasaran pemajakan), yang karena undang-undang telah menimbulkan utang pajak.

---

<sup>42</sup> Santoso Brotodiharjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, (Bandung: PT Eresco, 1987), hlm. 3-7.

<sup>43</sup> Paul Leroy-Beaulieu, *Traité de la Science des Finances* (7th ed.; Paris, 1906), Vol. II.

Prof Dr. Rochmat Soemitro SH mengemukakan bahwa:<sup>44</sup>

Pajak adalah iuran rakyat kepada kas Negara berdasarkan Undang-Undang (yang dapat dipaksakan) dengan tidak mendapat jasa timbal (kontraprestasi), yang langsung dapat ditunjukkan dan yang digunakan untuk membayar pengeluaran umum.

Dengan penjelasan sebagai berikut: “Dapat Dipaksakan” artinya: bila hutang pajak tidak dibayar, hutang itu dapat ditagih dengan menggunakan kekerasan, seperti Surat Paksa dan Sita dan juga penyanderaan; terhadap pembayaran pajak, tidak dapat ditunjukkan jasa timbal balik tertentu, seperti halnya dengan retribusi.

Menurut Prof. Dr. P.J.A. Andriani:<sup>45</sup>

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

Akhirnya, UU KUP merumuskan:<sup>46</sup>

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.

Ada lima unsur yang melekat pada pengertian pajak menurut Ilyas dan Burton, yaitu:<sup>47</sup>

- a. Pajak dipungut berdasarkan undang-undang serta aturan pelaksanaannya yang sifatnya dapat dipaksakan;
- b. Dalam pembayaran pajak tidak dapat ditunjukkan adanya kontraprestasi individual oleh pemerintah;

---

<sup>44</sup> Rochmat Soemitro, *Dasar-dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan*, (Bandung: PT Eresco, 1990), hlm. 5.

<sup>45</sup> Lihat Chidir Ali, *Hukum Pajak Elementer*, (Bandung: PT Eresco, 1993), hlm. 19.

<sup>46</sup> Indonesia, *Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*, Pasal 1 angka 1.

<sup>47</sup> Wirawan B. Ilyas dan Richard Burton, *Hukum Pajak*, (Jakarta: Penerbit Salemba Empat, 2001), hlm. 5.

- c. Pajak dipungut oleh negara baik pemerintah pusat maupun pemerintah daerah;
- d. Pajak diperuntukkan bagi pengeluaran-pengeluaran pemerintah, yang bila dari pemasukannya masih terdapat surplus, dipergunakan untuk membiayai *public investment*;
- e. Pajak dapat pula mempunyai tujuan selain *budgetair*, yaitu mengatur.<sup>48</sup>

Di Indonesia, berdasarkan UUD 1945, prinsip dari pemungutan Pajak ialah untuk keperluan negara.<sup>49</sup> Sistem pemungutan Pajak di Indonesia, khususnya Pajak Penghasilan sudah menggunakan sistem pemungutan pajak *Self-Assessment System*<sup>50</sup> sejak diundangkannya Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan yang oleh karenanya sejak tahun 1984<sup>51</sup>, yang lebih dikenal dengan sebutan *tax reform*, ditinggalkanlah sistem pemungutan pajak lama yaitu *Official-Assessment System*<sup>52</sup>. UU KUP dalam Penjelasan Pasal 2 ayat (1) menyebutkan bahwa:

<sup>48</sup> Terdapat dua fungsi pajak menurut para ahli, yaitu Fungsi *Budgetair*, di mana pajak sebagai sumber dana bagi pemerintah untuk membiayai pengeluaran-pengeluarannya, dan Fungsi *Regularend* (mengatur) di mana pajak sebagai alat untuk mengatur atau melaksanakan kebijaksanaan pemerintah dalam bidang sosial dan ekonomi. Lebih lanjut lihat Mardiasmo, *Perpajakan*, (Yogyakarta: Andi Offset, 2005), hlm. 1.

<sup>49</sup> Indonesia, *Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945*, Pasal 23A, "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang."

<sup>50</sup> Indonesia, *Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Tahun 2000*, UU No.16 Tahun 2000, LN No. 126, TLN No. 3984, Penjelasan Umum butir 3, "Dengan sistem *self assessment* maka wajib pajak diberikan kepercayaan untuk menghitung sendiri, memperhitungkan sendiri, membayar atau menyetor sendiri dan melaporkan sendiri kewajiban perpajakannya sesuai dengan undang-undang perpajakan. Sedangkan aparatatur perpajakan (fiskus) sesuai tugas dan kewenangannya mempunyai kewajiban untuk memberikan pembinaan, pelayanan dan pengawasan terhadap pelaksanaan kewajiban perpajakan yang dilakukan oleh wajib pajak."; sistem pemungutan pajak yang memberi wewenang kepada wajib pajak untuk menentukan sendiri besar pajak terutang. Sistem ini mempunyai ciri-ciri sebagai berikut: 1). Wewenang menentukan besar pajak terutang ada pada wajib pajak sendiri; 2). Melalui sistem ini wajib pajak dimungkinkan untuk menghitung, membayar dan melaporkan sendiri besar pajak terutang berdasarkan peraturan perundangan yang berlaku, misal: PPh; BPHTB.

<sup>51</sup> Pasal 50 Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan menyebutkan bahwa Undang-undang ini mulai berlaku pada tanggal 1 Januari 1984.

<sup>52</sup> Sistem pemungutan pajak yang memberikan kewenangan kepada pemerintah (*fiskus*) untuk menentukan besar pajak terutang yang menjadi tanggung jawab wajib pajak. Ciri-ciri dalam sistem ini antara lain: 1). Wewenang menentukan besar pajak terutang ada pada pemerintah,

Semua Wajib Pajak yang telah memenuhi persyaratan subjektif<sup>53</sup> dan objektif<sup>54</sup> sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan berdasarkan sistem *self-assessment*, wajib mendaftarkan diri pada kantor Direktorat Jenderal Pajak untuk dicatat sebagai Wajib Pajak dan sekaligus untuk mendapatkan Nomor Pokok Wajib Pajak<sup>55</sup>.

Berdasarkan sistem pemungutan pajak *Self-Assessment System* tersebut, setiap Wajib Pajak diwajibkan untuk membuat sendiri laporan terkait penghitungan pajak milik Wajib Pajak<sup>56</sup> tersebut, sesuai dengan diatur oleh UU KUP bahwa:

Setiap Wajib Pajak wajib mengisi Surat Pemberitahuan dengan benar, lengkap, dan jelas, dalam bahasa Indonesia dengan menggunakan huruf Latin, angka Arab, satuan mata uang Rupiah, dan menandatangani serta menyampaikannya ke kantor Direktorat Jenderal Pajak tempat Wajib Pajak terdaftar atau dikukuhkan atau tempat lain yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak.<sup>57</sup>

Setelah Wajib Pajak menghitung jumlah Pajak terutang, Wajib Pajak wajib membayar atau menyetor pajak yang terutang dengan menggunakan Surat

---

sedangkan wajib pajak bersifat pasif; 2). Utang pajak timbul setelah dikeluarkannya Surat Ketetapan Pajak dari pemerintah, misal PBB, PKB.

<sup>53</sup> Indonesia, *Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*, Penjelasan Pasal 2 ayat (1), "Persyaratan subjektif adalah persyaratan yang sesuai dengan ketentuan mengenai subjek pajak dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan 1984 dan perubahannya."

<sup>54</sup> *Ibid.*, "Persyaratan objektif adalah persyaratan bagi subjek pajak yang menerima atau memperoleh penghasilan atau diwajibkan untuk melakukan pemotongan/pemungutan sesuai dengan ketentuan Undang-Undang Pajak Penghasilan 1984 dan perubahannya."

<sup>55</sup> *Ibid.*, "Nomor Pokok Wajib Pajak tersebut merupakan suatu sarana dalam administrasi perpajakan yang dipergunakan sebagai tanda pengenal diri atau identitas Wajib Pajak. Oleh karena itu, kepada setiap Wajib Pajak hanya diberikan satu Nomor Pokok Wajib Pajak."

<sup>56</sup> Laporan ini dibuat dalam bentuk Surat Pemberitahuan yang merupakan surat yang oleh Wajib Pajak digunakan untuk melaporkan penghitungan dan/atau pembayaran pajak, objek pajak dan/atau bukan objek pajak, dan/atau harta dan kewajiban sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan; Lihat, Indonesia, *Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*, Pasal 1 angka 11.

<sup>57</sup> Indonesia, *Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*, Pasal 3 ayat (1).

Setoran Pajak<sup>58</sup> ke kas negara melalui tempat pembayaran yang diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.<sup>59</sup>

## 2.2. Pajak Penghasilan

Menurut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (selanjutnya disebut dengan “PSAK”) Tahun 1999 No. 46 paragraf 7 sebagai berikut: “Pajak Penghasilan adalah pajak yang dihitung berdasarkan peraturan perpajakan dan pajak ini dikenakan atas penghasilan kena pajak perusahaan.”

Pasal 1 ayat (1) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 (selanjutnya disebut dengan “UU Pajak Penghasilan”) menyebutkan bahwa Pajak Penghasilan dikenakan terhadap Subjek Pajak atas penghasilan yang diterima atau diperolehnya dalam tahun pajak. Dalam hal ini yang menjadi Subjek Pajak adalah pihak yang mempunyai kewajiban-kewajiban subyektif, atau terhadap siapa saja pajak akan ditagih.

Berdasarkan UU Pajak Penghasilan yang menjadi Subjek Pajak adalah:<sup>60</sup>

- a.1. Orang Pribadi atau Perseorangan;  
Orang pribadi sebagai Subjek Pajak dapat bertempat tinggal atau berada di wilayah Indonesia ataupun di luar Indonesia.<sup>61</sup>
- a.2. Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak.

---

<sup>58</sup> *Ibid.*, Pasal 1 angka 14, “Surat Setoran Pajak adalah bukti pembayaran atau penyetoran pajak yang telah dilakukan dengan menggunakan formulir atau telah dilakukan dengan cara lain ke kas negara melalui tempat pembayaran yang ditunjuk oleh Menteri Keuangan.”

<sup>59</sup> *Ibid.*, Pasal 10 ayat (1).

<sup>60</sup> Indonesia, *Undang-Undang Pajak Penghasilan*, Pasal 2.

<sup>61</sup> Sigit Utama, *Pajak Penghasilan Konsep dan Aplikasi berdasarkan Undang-Undang No.36 tahun 2008.Cet I* (Yogyakarta, Universitas Atjamaya.2009), hlm. 15; Indonesia, *Undang-Undang Pajak Penghasilan*, Penjelasan Pasal 2 ayat (1) huruf a.

Penunjukan warisan yang belum terbagi sebagai Subjek Pajak pengganti dimaksudkan agar pengenaan pajak atas penghasilan yang berasal dari warisan tersebut tetap dapat dilaksanakan.<sup>62</sup>

b. Badan;

Badan adalah sekumpulan orang dan atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun tidak melakukan usaha yang meliputi perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, Badan Usaha Milik Negara atau Badan Usaha Milik Daerah dengan nama dan dalam bentuk apa pun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi masa, organisasi sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap.<sup>63</sup>

c. Bentuk Usaha Tetap (*Permanent Establishment*)

Bentuk Usaha Tetap (selanjutnya disebut dengan “**BUT**”) merupakan Subjek Pajak yang perlakuan perpajakannya dipersamakan dengan Subjek Pajak badan.<sup>64</sup> Pasal 2 ayat (5) UU Pajak Penghasilan menyebutkan bahwa:

BUT adalah bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari, hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan Indonesia, yang dapat berupa:

- a. tempat kedudukan manajemen;
- b. cabang perusahaan;
- c. kantor perwakilan;
- d. gedung kantor;
- e. pabrik;
- f. bengkel;
- g. gudang;
- h. ruang untuk promosi dan penjualan;
- i. pertambangan dan penggalian sumber alam;

---

<sup>62</sup> *Ibid.*

<sup>63</sup> Indonesia, *Undang-Undang Pajak Penghasilan*, Penjelasan Pasal 2 ayat (1) huruf b.

<sup>64</sup> *Ibid.*, Pasal 2 ayat (1a).



- j. wilayah kerja pertambangan minyak dan gas bumi;
- k. perikanan, peternakan, pertanian, perkebunan, atau kehutanan;
- l. proyek konstruksi, instalasi, atau proyek perakitan;
- m. pemberian jasa dalam bentuk apapun oleh pegawai atau orang lain, sepanjang dilakukan lebih dari 60 (enam puluh) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan;
- n. orang atau badan yang bertindak selaku agen yang kedudukannya tidak bebas;
- o. agen atau pegawai dari perusahaan asuransi yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menerima premi asuransi atau menanggung risiko di Indonesia; dan
- p. komputer, agen elektronik, atau peralatan otomatis yang dimiliki, disewa, atau digunakan oleh penyelenggara transaksi elektronik untuk menjalankan kegiatan usaha melalui internet.<sup>65</sup>

BUT tergolong sebagai subyek pajak dalam negeri yang dapat menerima atau memperoleh penghasilan di Indonesia maupun dari luar Indonesia. Suatu BUT mengandung pengertian adanya suatu tempat usaha (*place of business*), yaitu fasilitas yang dapat berupa tanah dan gedung termasuk juga mesin-mesin, peralatan, gudang dan komputer atau agen elektronik atau peralatan otomatis (*automatic equipment*) yang dimiliki, disewa atau digunakan oleh penyelenggara transaksi elektronik untuk menjalankan aktivitas usaha melalui internet.<sup>66</sup>

Pengertian BUT mencakup orang pribadi dan badan selaku agen yang kedudukannya tidak bebas bertindak untuk dan atas nama orang pribadi badan yang tidak bertempat tinggal atau bertempat kedudukan di Indonesia. Ini berarti, BUT merupakan bentuk usaha yang dipergunakan untuk menjalankan kegiatan usaha secara teratur di Indonesia oleh badan atau perusahaan yang tidak didirikan atau tidak bertempat kedudukan di Indonesia. Atas semua penghasilan yang diterima atau diperoleh BUT dikenakan Pajak Penghasilan.<sup>67</sup>

---

<sup>65</sup> *Ibid.*, Pasal 2 ayat (5).

<sup>66</sup> Jaja Zakaria, *Perlakuan Perpajakan terhadap Bentuk Usaha Tetap*, Cet I (Jakarta: Rajagrafindo, 2005), hlm. 3.

<sup>67</sup> Rolando Ritonga, "Pengaruh Transfer Pricing Terhadap Penerimaan Negara (Studi Kasus Transfer Pricing Asian Agri dan Dampaknya Bagi Penerimaan Pajak di Indonesia)", (Tesis Magistar Hukum Ekonomi Universitas Indonesia, 2009), hlm. 25.

Dari penjelasan diatas, dapat disimpulkan bahwa ciri-ciri pokok BUT adalah:<sup>68</sup>

- a. Sebagai pusat kegiatan sebagian atau seluruh usaha di Indonesia dari badan atau perusahaan yang tidak didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia;
- b. Mempunyai sifat tetap;
- c. Melakukan kegiatan usaha teratur di Indonesia.

Sementara yang menjadi Objek Pajak Pajak Penghasilan adalah Penghasilan yang menurut Pasal 4 UU Pajak Penghasilan adalah penghasilan, yang merupakan setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak (WP), baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan dengan nama dan dalam bentuk apapun termasuk:

- a. penggantian atau imbalan berkenaan dengan pekerjaan atau jasa yang diterima atau diperoleh;
- b. hadiah dari undian atau pekerjaan atau kegiatan, dan penghargaan;
- c. laba usaha;
- d. keuntungan karena penjualan atau karena pengalihan harta;
- e. penerimaan kembali pembayaran pajak yang telah dibebankan sebagai biaya dan pembayaran tambahan pengembalian pajak;
- f. bunga termasuk premium, diskonto, dan imbalan karena jaminan pengembalian utang;
- g. dividen, dengan nama dan dalam bentuk apapun;
- h. royalti atau imbalan atas penggunaan hak;
- i. sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta;
- j. penerimaan atau perolehan pembayaran berkala;
- k. keuntungan karena pembebasan utang;
- l. keuntungan selisih kurs mata uang asing;
- m. selisih lebih karena penilaian kembali aktiva;
- n. premi asuransi;

---

<sup>68</sup> Jaja Zakaria, *loc. cit.*

- o. iuran yang diterima atau diperoleh perkumpulan dari anggotanya yang terdiri dari Wajib Pajak yang menjalankan usaha atau pekerjaan bebas;
- p. tambahan kekayaan neto yang berasal dari penghasilan yang belum dikenakan pajak;
- q. penghasilan dari usaha berbasis syariah;
- r. imbalan bunga; dan
- s. surplus Bank Indonesia.<sup>69</sup>

Dalam Penjelasan Pasal 4 ayat (1) UU Pajak Penghasilan disebutkan bahwa:

Undang-Undang ini menganut prinsip pemajakan atas penghasilan dalam pengertian yang luas, yaitu bahwa Pajak dikenakan atas setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak dari manapun asalnya yang dapat dipergunakan untuk konsumsi atau menambah kekayaan Wajib Pajak tersebut.

Dengan demikian, pengertian Penghasilan dalam Undang-Undang ini tidak memperhatikan darimana penghasilan tersebut berasal, melainkan pada adanya tambahan kemampuan ekonomis terhadap Wajib Pajak. Lebih lanjut Penjelasan Pasal 4 ayat (1) UU Pajak Penghasilan menyebutkan bahwa “Tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak merupakan ukuran terbaik mengenai kemampuan Wajib Pajak tersebut untuk ikut bersama-sama memikul biaya yang diperlukan pemerintah untuk kegiatan rutin dan pembangunan.”

Terkait dengan *Cross Border Transfer Pricing*, Wajib Pajak yang melakukan *Abuse of Transfer Pricing*<sup>70</sup> dapat menyebabkan Pajak Penghasilan yang dihitung dengan tarif Pajak sesuai dengan Pasal 17 UU Pajak Penghasilan dan kemudian disetor kepada Negara, menjadi lebih sedikit karena penghasilan yang dihasilkan oleh Wajib Pajak menjadi lebih sedikit. Sementara penghasilan

---

<sup>69</sup> Lebih lengkapnya lihat Indonesia, *Undang-Undang Pajak Penghasilan*, Pasal 4 ayat (1).

<sup>70</sup> Lebih lanjut lihat di skripsi ini di Bab II sub subbab 2.6.1. tentang Pengertian *Transfer Pricing*.

lawan transaksi yang berada di luar negeri menjadi lebih besar dikarenakan perusahaan ini melakukan transaksi dengan biaya yang lebih murah dari biaya yang berlaku umum. Hal ini menyebabkan penghasilan tersebut dikenakan pajak di luar negeri tempat lawan transaksi berada.

Transaksi *Transfer Pricing* juga dapat berpengaruh terhadap pajak penghasilan sesuai dengan Pasal 23 UU Pajak Penghasilan yang harus dibayar. Sebagai contoh, pada transaksi *Transfer Pricing*, beban bunga pinjaman akan lebih kecil dari bunga normal yang berlaku umum di antara pihak non-afiliasi, sehingga membuat potongan Pajak Penghasilan sesuai dengan Pasal 23 UU Pajak Penghasilan atas bunga pinjaman menjadi lebih sedikit.

Untuk mengantisipasi akibat Penghindaran Pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang terdapat Hubungan Istimewa, maka diatur di dalam Pasal 18 ayat (3) UU Pajak Penghasilan, bahwa Direktur Jenderal Pajak berwenang 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.

### **2.3. Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Pertambahan Nilai atas Barang Mewah (PPnBM)**

Pajak Pertambahan Nilai adalah pajak atas konsumsi barang dan jasa di Daerah Pabean yang dikenakan secara bertingkat di setiap jalur produksi dan distribusi. Pengenaan Pajak Pertambahan Nilai sangat dipengaruhi oleh perkembangan transaksi bisnis serta pola konsumsi masyarakat yang merupakan objek dari Pajak Pertambahan Nilai.<sup>71</sup>

Objek Pajak Pertambahan Nilai berdasarkan Pasal 4 ayat (1), Pasal 16C dan 16D Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 tentang Pajak Pertambahan Nilai

---

<sup>71</sup> Indonesia, *Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah*, Penjelasan Umum.

Barang<sup>72</sup> dan Jasa<sup>73</sup> dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 (selanjutnya disebut dengan “UU PPN dan PPnBM”), yaitu:

- a. penyerahan Barang Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh pengusaha;<sup>74</sup>
- b. impor Barang Kena Pajak;<sup>75</sup>
- c. penyerahan Jasa Kena Pajak di dalam Daerah Pabean yang dilakukan oleh pengusaha;<sup>76</sup>
- d. pemanfaatan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;<sup>77</sup>
- e. pemanfaatan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean di dalam Daerah Pabean;<sup>78</sup>
- f. ekspor Barang Kena Pajak Berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak;<sup>79</sup>
- g. ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud oleh Pengusaha Kena Pajak;<sup>80</sup>
- h. ekspor Jasa Kena Pajak oleh Pengusaha Kena Pajak;<sup>81</sup>
- i. kegiatan membangun sendiri yang dilakukan tidak dalam kegiatan usaha atau pekerjaan oleh orang pribadi atau badan yang hasilnya digunakan

---

<sup>72</sup> *Ibid.*, Pasal 1 angka 2, “Barang adalah barang berwujud, yang menurut sifat atau hukumnya dapat berupa barang bergerak atau barang tidak bergerak, dan barang tidak berwujud.”

<sup>73</sup> *Ibid.*, Pasal 1 angka 5, “Jasa adalah setiap kegiatan pelayanan yang berdasarkan suatu perikatan atau perbuatan hukum yang menyebabkan suatu barang, fasilitas, kemudahan, atau hak tersedia untuk dipakai, termasuk jasa yang dilakukan untuk menghasilkan barang karena pesanan atau permintaan dengan bahan dan atas petunjuk dari pemesan.”

<sup>74</sup> *Ibid.*, Pasal 4 ayat (1).

<sup>75</sup> *Ibid.*

<sup>76</sup> *Ibid.*

<sup>77</sup> *Ibid.*

<sup>78</sup> *Ibid.*

<sup>79</sup> *Ibid.*

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

<sup>81</sup> *Ibid.*

sendiri atau digunakan pihak lain yang batasan dan tata caranya diatur dengan Keputusan Menteri Keuangan;<sup>82</sup> dan

- j. penyerahan Barang Kena Pajak berupa aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan oleh Pengusaha Kena Pajak, kecuali atas penyerahan aktiva yang Pajak Masukannya tidak dapat dikreditkan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 ayat (8) huruf b dan huruf c.<sup>83</sup>

Berdasarkan Objek Pajak tersebut di atas, terdapat 5 (lima) Subjek Pajak dari PPN dan PPnBM sesuai dengan Pasal 1 angka 14<sup>84</sup> UU PPN dan PPnBM, yaitu:

- a. Pengusaha Kena Pajak (PKP)<sup>85</sup> adalah pengusaha yang melakukan penyerahan Barang Kena Pajak / Jasa Kena Pajak yang dikenakan pajak berdasarkan UU PPN dan PPnBM, tidak termasuk Pengusaha kecil;<sup>86</sup>
- b. Pengusaha kecil yang memilih untuk dikukuhkan sebagai PKP, selanjutnya wajib melaksanakan kewajiban sebagaimana halnya PKP;<sup>87</sup>
- c. Orang pribadi atau badan yang memanfaatkan Barang Kena Pajak Tidak Berwujud dari luar Daerah Pabean sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) huruf d dan/atau yang memanfaatkan Jasa Kena Pajak dari luar Daerah Pabean sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) huruf e wajib memungut, menyetor, dan melaporkan Pajak Pertambahan Nilai

---

<sup>82</sup> *Ibid.*, Pasal 16C.

<sup>83</sup> *Ibid.*, Pasal 16D.

<sup>84</sup> *Ibid.*, Pasal 1 angka 14, “Pengusaha adalah orang pribadi atau badan dalam bentuk apa pun yang dalam kegiatan usaha atau pekerjaannya menghasilkan barang, mengimpor barang, mengekspor barang, melakukan usaha perdagangan, memanfaatkan barang tidak berwujud dari luar Daerah Pabean, melakukan usaha jasa termasuk mengekspor jasa, atau memanfaatkan jasa dari luar Daerah Pabean.”

<sup>85</sup> *Ibid.*, Pasal 1 angka 15 dan Pasal 3A ayat (1).

<sup>86</sup> Kementerian Keuangan Republik Indonesia, Peraturan Menteri Keuangan Batasan Pengusaha Kecil Pajak Pertambahan Nilai, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 68/PMK.03/2010, Pasal 1 ayat (1), “Pengusaha kecil adalah pengusaha yang selama satu tahun buku melakukan penyerahan Barang Kena Pajak dan/atau Jasa Kena Pajak dengan jumlah peredaran bruto dan/atau penerimaan bruto tidak lebih dari Rp 600.000.000,00 (enam ratus juta rupiah).”

<sup>87</sup> *Ibid.*, Pasal 3A ayat (1a) dan (2).

yang terutang yang penghitungan dan tata caranya diatur dengan Peraturan Menteri Keuangan;<sup>88</sup>

- d. Orang pribadi atau badan yang melakukan kegiatan membangun sendiri yang dilakukan tidak dalam kegiatan usaha atau pekerjaan oleh orang pribadi atau badan yang hasilnya digunakan sendiri atau digunakan pihak lain dengan persyaratan tertentu;<sup>89</sup>
- e. Pemungut pajak yang ditunjuk oleh pemerintah terdiri atas Kantor Perbendaharaan Negara, Bendaharawan pemerintah Pusat dan Daerah, termasuk Bendaharawan Proyek.<sup>90</sup>

Tarif Pajak Pertambahan Nilai adalah 10% (sepuluh persen).<sup>91</sup> Tarif pajak tersebut dapat diubah menjadi paling rendah 5% (lima persen) dan paling tinggi 15% (lima belas persen) yang perubahan tarifnya diatur dengan Peraturan Pemerintah.<sup>92</sup> Untuk Barang dan Jasa tertentu dikenakan tarif Pajak Pertambahan Nilai sebesar 0% (nol persen), yaitu atas: a. ekspor Barang Kena Pajak Berwujud; b. ekspor Barang Kena Pajak Tidak Berwujud; dan c. ekspor Jasa Kena Pajak.<sup>93</sup> Sementara untuk tarif Pajak Penjualan atas Barang Mewah ditetapkan paling rendah 10% (sepuluh persen) dan paling tinggi 200% (dua ratus persen).<sup>94</sup>

Terkait dengan *Transfer Pricing*, Wajib Pajak yang melakukan *Abuse of Transfer Pricing*<sup>95</sup> dapat menyebabkan Pajak Pertambahan Nilai yang harusnya disetor ke Negara berkurang, dikarenakan harga transaksi yang dipakai sebagai

---

<sup>88</sup> *Ibid.*, Pasal 3A ayat (3).

<sup>89</sup> *Ibid.*, Pasal 16C.

<sup>90</sup> *Ibid.*, Pasal 1 angka 27.

<sup>91</sup> Indonesia, *Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah*, Pasal 7 ayat (1).

<sup>92</sup> *Ibid.*, Pasal 7 ayat (3).

<sup>93</sup> *Ibid.*, Pasal 7 ayat (2).

<sup>94</sup> *Ibid.*, Pasal 8 ayat (1).

<sup>95</sup> Lebih lanjut lihat di skripsi ini di Bab II sub subbab 2.6.1. tentang Pengertian *Transfer Pricing*.

Dasar Pengenaan Pajak<sup>96</sup>, berada di bawah harga pasar. Untuk mengantisipasi akibat *Transfer Pricing* tersebut maka Pemerintah menetapkan bahwa dalam hal Harga Jual atau Penggantian dipengaruhi oleh Hubungan Istimewa, maka Harga Jual atau Penggantian dihitung atas dasar harga pasar wajar pada saat penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak itu dilakukan.<sup>97</sup>

## 2.4. Perpajakan Internasional

Perpajakan internasional umumnya mengacu pada perlakuan pajak dari transaksi lintas-nasional. Karena setiap negara memiliki peraturan perpajakan sendiri dan peraturan satu bangsa jarang terpadu sempurna dengan yang lainnya, sehingga adalah mungkin bahwa pendapatan akan dikenakan pajak lebih dari sekali (kadang-kadang disebut sebagai pajak ganda) atau bahwa ia akan tidak terkena pajak dalam yurisdiksi manapun.<sup>98</sup>

Untuk mencegah hal ini, negara-negara menggunakan metode yang berbeda. Pada prinsipnya, dua metode perpajakan telah dibedakan untuk pajak langsung seperti Pajak Penghasilan pribadi dan perusahaan: sistem teritorial (atau sumber) bidang perpajakan dan sistem seluruh dunia (atau tempat tinggal). Di bawah sistem sumber murni, semua pendapatan yang diterima di satu negara dikenakan pajak oleh negara terlepas dari apakah mereka yang mendapatkan penghasilan tersebut merupakan warga negara dari negara tersebut atau tidak. Sementara sistem tempat tinggal yang murni mengenakan Pajak Penghasilan terlepas dari di mana pendapatan tersebut itu diperoleh, sepanjang mereka yang mendapatkan penghasilan/pendapatan tersebut telah dianggap sebagai warga negara.<sup>99</sup>

---

<sup>96</sup> Indonesia, *Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah*, Pasal 1 angka 17, "Dasar Pengenaan Pajak adalah jumlah Harga Jual, Penggantian, Nilai Impor, Nilai Ekspor, atau nilai lain yang dipakai sebagai dasar untuk menghitung pajak yang terutang."

<sup>97</sup> *Ibid.*, Pasal 2 ayat (1).

<sup>98</sup> Timothy J. Goodspeed dan Ann Dryden Witte, "International Taxation," *Encyclopedia of Law and Economics*, hlm. 257. Dapat diakses di <http://encyclo.findlaw.com/6080book.pdf>.

<sup>99</sup> *Ibid.*



Sebuah analogi terhadap perbedaan yang familiar antara Produk Domestik Bruto (PDB) dan Produk Nasional Bruto (PNB) dapat membantu. PDB mencakup semua pendapatan yang dihasilkan di negara tersebut, baik oleh warga domestik atau asing, dan dapat dianalogikan dengan metode sumber pendapatan pajak. PNB mencakup semua pendapatan yang dihasilkan oleh warga negara, apakah di rumah atau di luar negeri, dan dapat dianalogikan dengan Pajak Penghasilan dengan metode tempat tinggal.<sup>100</sup>

Namun demikian, tidak semua negara menggunakan metode yang sama dalam memungut pajak, sehingga terjadi ketidaksesuaian yang dapat menyebabkan kerugian baik bagi negara maupun Subjek Pajak. Di sinilah dibutuhkan Hukum Pajak Internasional yang muncul sebagai solusi atas masalah tersebut. Hukum Pajak Internasional akan berlaku dalam hal Subjek Pajak bukan merupakan warga negara di tempat ia mendapatkan penghasilan.

Untuk memahami mengenai Pajak Internasional, maka terlebih dahulu harus dimengerti mengenai hukum internasional, karena pemberlakuan pajak tidak lepas dari ketentuan hukum formal negara tersebut. Hukum internasional dalam arti luas yaitu termasuk pengertian hukum bangsa-bangsa, sebaliknya arti yang sempit mengatur hubungan antara negara-negara. Hukum internasional modern sebagai suatu sistem hukum yang mengatur hubungan antara negara-negara, lahir dengan kelahiran masyarakat internasional yang didasarkan atas negara-negara nasional.<sup>101</sup>

Sumber Hukum Internasional menurut Piagam Mahkamah Internasional adalah:<sup>102</sup>

- a. perjanjian internasional baik yang bersifat umum maupun khusus;
- b. kebiasaan internasional, sebagai bukti dari suatu kebiasaan umum yang telah diterima sebagai hukum;

---

<sup>100</sup> *Ibid.*

<sup>101</sup> Mochtar Kusumaatmadja dan Etty R. Agoes, *Pengantar Hukum Internasional*, (Bandung.: PT. Alumni, 2003), hlm. 25.

<sup>102</sup> United Nations, *Statute of The International Court of Justice*, Pasal 38 ayat (1). Dapat diakses di [http://www.icj-cij.org/documents/index.php?p1=4&p2=2&p3=0#CHAPTER\\_II](http://www.icj-cij.org/documents/index.php?p1=4&p2=2&p3=0#CHAPTER_II).

- c. prinsip hukum umum yang diakui oleh bangsa-bangsa yang beradab;
- d. keputusan pengadilan dari ajaran para sarjana yang paling terkemuka dari berbagai negara sebaga sumber tambahan untuk menetapkan kaidah hukum.

Negara Indonesia merupakan Subjek Hukum Internasional, karena ia telah mengikuti dan menandatangani Konvensi Wina. Konvensi internasional memiliki kekuatan hukum yang mengikat antarnegara yang ikut menandatangani tersebut, hal ini karena:<sup>103</sup>

- a. hukum internasional merupakan bagian dari hukum yang lebih tinggi dari pada hukum nasional, karena menyangkut kepentingan lebih banyak masyarakat internasional;
- b. hukum internasional merupakan kehendak negara itu sendiri pada hukum internasional, dan juga merupakan kehendak bersama;
- c. kenyataan sosial bahwa mengikatnya hukum itu mutlak untuk dapat terpenuhinya kebutuhan bangsa untuk hidup bermasyarakat.

Ottmar Buhler membagi Hukum Pajak Internasional dalam arti sempit dan Hukum Pajak Internasional dalam arti luas. Hukum Pajak Internasional dalam arti sempit adalah kaedah-kaedah norma hukum perselisihan yang didasarkan pada hukum antar bangsa (hukum internasional), sedangkan Hukum Pajak Internasional dalam arti luas ialah kaedah-kaedah hukum antar bangsa ini ditambah peraturan nasional yang mempunyai obyek hukum perselisihan, khususnya tentang perpajakan.<sup>104</sup>

Teicher memberikan kesimpulan bahwa Hukum Pajak Internasional dalam arti luas termasuk sebagai berikut:<sup>105</sup>

- a. Hukum Pajak Internasional dan nasional;

---

<sup>103</sup> Agus Setiawan, *op. cit.*, hlm. 3-4.

<sup>104</sup> “Internationales Steuerrecht im engeren sinn sind nur Volker rechtliche begrundete normen des kollissionsrecht, Internationales Steuerrecht im weiteren sinn sind diese Volker rechtliche normen + nationalrechliche regelungen die das kollissionrecht zum gegenstand haben”, dalam buku Prof Dr. Rachmat.

<sup>105</sup> *Ibid.*, hlm. 4.

- b. hukum yang mengatur perjanjian pajak untuk mencegah pajak ganda dan lain-lain perjanjian internasional;
- c. bagian dari hukum antar bangsa yaitu:
  - peraturan hukum yang mengandung soal-soal pajak dalam hukum internasional / antar bangsa yang diakui secara umum;
  - keputusan pengadilan internasional Den Haag yang memuat soal-soal perpajakan;
  - apa yang telah berkembang sebagai Hukum Pajak pada masyarakat internasional (tertentu) seperti *supranationales steuerrecht*.

Menurut Rosendorff, Hukum Pajak Internasional sebagai keseluruhan Hukum Pajak Nasional dari semua negara yang ada di dunia.<sup>106</sup> Sementara menurut PJA Adriani<sup>107</sup>, Hukum Pajak Internasional ialah keseluruhan peraturan yang mengatur tata tertib hukum dan yang mengatur soal penyedotan daya beli itu di masing-masing negara. Pengertian Hukum Pajak Internasional itu merupakan suatu pengertian yang lebih luas dari pada pengertian pajak ganda dan Hukum Pajak nasional itu termasuk di dalam Hukum Pajak internasional. Hukum Pajak Internasional merupakan suatu kesatuan hukum yang mengupas suatu persoalan yang diatur dalam undang-undang nasional mengenai:

- a. pengenaan pajak terhadap orang-orang luar negeri;
- b. peraturan-peraturan nasional untuk menghindarkan pajak ganda;
- c. traktat-traktat.

Menurut Negara-Negara Anglo Saxon, Hukum Pajak Internasional dibagi sebagai berikut:<sup>108</sup>

- a. Hukum Pajak Nasional mengatur Hukum Pajak luar negeri (*national external tax law*), yang merupakan bagian dari Hukum Pajak nasional yang memuat ketentuan-ketentuan mengenai pengenaan pajak yang mempunyai daya kerja sampai di luar batas-batas negara karena terdapat

---

<sup>106</sup> *Ibid.*, hlm. 5.

<sup>107</sup> *Ibid.*

<sup>108</sup> *Ibid.*, hlm. 8.

unsur-unsur asing, baik mengenai objeknya (sumber ada di luar negeri) maupun mengenai subjeknya (subjek ada di luar negeri);

- b. Hukum Pajak luar negeri (*foreign tax law*), yang merupakan keseluruhan perundang-undangan dan peraturan-peraturan pajak dari negara-negara yang ada di seluruh dunia.
- c. Hukum Pajak Internasional (*internasional tax law*), yang dibedakan dalam arti sempit dan arti luas.

Hukum Pajak Internasional dalam arti sempit merupakan keseluruhan kaedah pajak yang berdasarkan hukum antar negara seperti traktat-traktat, konvensi, dan lain sebagainya, dan berdasarkan prinsip-prinsip Hukum Pajak yang telah lazim diterima baik oleh negara-negara di dunia, mempunyai tujuan mengatur soal perpajakan antara negara yang saling mempunyai kepentingan.

Sedangkan Hukum Pajak Internasional dalam arti luas adalah keseluruhan kaedah baik yang berdasarkan traktat-traktat, konvensi-konvensi, dan prinsip Hukum Pajak yang diterima baik oleh negara-negara di dunia, maupun kaedah-kaedah nasional yang mempunyai sebagai objeknya pengenaan pajak dalam mana dapat ditunjukkan adanya unsur-unsur asing, hal mana mungkin dapat menimbulkan bentrokan hukum antara dua negara atau lebih.

Dari beberapa pendapat tersebut, dapat diuraikan lebih lanjut sebagai berikut:<sup>109</sup>

- a. Hukum Pajak Internasional adalah merupakan hukum yang lebih luas baik ruang lingkup, kewenangan, dan kedudukannya;
- b. hukum ini mengatur perjanjian seluruh negara yang terkait satu sama lain dengan negara domisili;
- c. Hukum Pajak Nasional merupakan bagian dari Hukum Pajak Internasional, di mana ketentuan Hukum Pajak nasional bila telah diatur dalam Hukum Pajak Internasional tentang hal tersebut, maka ketentuan Hukum Pajak Internasional yang digunakan;

---

<sup>109</sup> Agus Setiawan, *op. cit.*, hlm. 6-7.

- d. Hukum Pajak Internasional merupakan keseluruhan Hukum Pajak nasional di berbagai negara, dimana hukum tersebut juga diberlakukan pada Hukum Pajak nasional;
- e. Hukum Pajak Internasional dalam arti sempit adalah Hukum Pajak Internasional yang mengatur kedua negara yang saling berkepentingan, sedangkan Hukum Pajak Internasional dalam arti luas adalah Hukum Pajak Internasional yang berlaku bagi seluruh negara.

Sumber-sumber formal dari Hukum Pajak Internasional:<sup>110</sup>

- a. Asas-asas yang terdapat dalam hukum antar negara (asas-asas ini dapat disimpulkan dari peraturan-peraturan dalam hukum antarnegara, baik yang tertulis maupun yang tidak).
- b. Peraturan-peraturan unilateral (sepihak) dari setiap negara yang maksudnya tidak ditujukan kepada negara lain, seperti “pencegahan pengenaan pajak berganda”.
- c. Traktat-traktat (perjanjian) dengan negara lain seperti:
  - Untuk meniadakan/menghindarkan pajak berganda;
  - Untuk mengatur perlakuan fiskal terhadap orang-orang asing;
  - Untuk mengatur soal pemecahan laba (*winstsplitsing*), di dalam hal suatu perusahaan/seseorang mempunyai cabang-cabang/sumber-sumber pendapatan di negara asing;
  - Untuk saling memberi bantuan dalam pengenaan pajak lengkap dengan pemungutannya, termasuk juga usaha untuk memberantas *evasion fiscale*, yang dapat terjelma dalam saling memberi keterangan-keterangan tentang adanya *Tatbestand* dengan segala detailnya yang diperlukan untuk penetapan pajaknya;
  - Untuk menetapkan tarif-tarif *douane*.

Pasal 32 A UU Pajak Penghasilan menyebutkan bahwa:

---

<sup>110</sup> R. Santoso Btododihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, (Bandung: PT Refika Aditama, 2008), hlm. 225.

Pemerintah berwenang untuk melakukan perjanjian dengan pemerintah negara lain dalam rangka Penghindaran Pajak berganda dan pencegahan pengelakan pajak.<sup>111</sup>

Yang dalam penjelasannya menyebutkan bahwa:

Dalam rangka peningkatan hubungan ekonomi dan perdagangan dengan negara lain diperlukan suatu perangkat hukum yang berlaku khusus (*lex-specialis*) yang mengatur hak-hak pemajakan dari masing-masing negara guna memberikan kepastian hukum dan menghindari pengenaan pajak berganda serta mencegah pengelakan pajak. Adapun bentuk dan materinya mengacu pada konvensi internasional dan ketentuan lainnya serta ketentuan perpajakan nasional masing-masing negara.<sup>112</sup>

Dengan demikian, Negara Indonesia mengakui keberlakuan Konvensi Wina tahun 1961 (CD) dan 1963 (CC), dan *tax treaty* berbagai negara.

Menurut Rochmat Soemitro, dalam Hukum Pajak Internasional mencakup juga perjanjian bilateral perpajakan yang disebut dengan istilah "traktat antar negara untuk mengatur soal-soal perpajakan dan dalam mana dapat ditunjukkan adanya unsur-unsur asing, baik mengenai subjeknya maupun mengenai objeknya".<sup>113</sup>

Definisi Pajak Internasional dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan sampai detik ini belum ada. Bapak Sriadi Kepala Seksi Perjanjian Perpajakan Eropa, Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak, mendefinisikan tentang pengertian Pajak Internasional yang merupakan kesepakatan perpajakan yang berlaku di antara negara yang mempunyai Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dan pelaksanaannya dilakukan dengan niat baik sesuai dengan Konvensi Wina (*Pacta Sunt Servanda*). Dengan demikian peraturan perpajakan yang berlaku di Negara Indonesia terhadap badan atau orang asing menjadi tidak berlaku bilamana

---

<sup>111</sup> Indonesia, *Undang-Undang Pajak Penghasilan*, Pasal 32A.

<sup>112</sup> *Ibid.*, Penjelasan Pasal 32A.

<sup>113</sup> "Internationales Steuerrecht im engeren sinn sind nur Volker rechtliche begründete normen des kollissionsrecht, Internationales Steuerrecht im weiteren sinn sind diese Volker rechtliche normen + nationalrechliche regelungen die das kollissionrecht zum gegenstand haben", dalam buku Prof Dr. Rachmat, hlm. 8.

terdapat perjanjian bilateral (dua negara) tentang Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda dengan negara asal atau penduduk asing tersebut.<sup>114</sup>

## 2.5. Praktek Penghindaran Pajak dan Penyelundupan Pajak

Menurut Mardiasmo hambatan terhadap pemungutan pajak dapat dikelompokkan menjadi dua, yaitu sebagai berikut:<sup>115</sup>

### 1. Perlawanan Pasif

Masyarakat enggan (pasif) membayar pajak, yang dapat disebabkan antara lain:

- a. Perkembangan intelektual dan moral masyarakat;
- b. Sistem perpajakan yang sulit dipahami;
- c. Sistem kontrol tidak dapat dilaksanakan dengan baik.

### 2. Perlawanan Aktif

Perlawanan aktif meliputi usaha dan perbuatan yang secara langsung ditujukan kepada fiskus dengan tujuan untuk menghindari pajak.

Bentuknya:

- a. *Tax Avoidance*, usaha meringankan beban pajak dengan tidak melanggar undang-undang.
- b. *Tax Evasion*, usaha meringankan beban pajak dengan melanggar undang-undang.

Sebagai suatu perlawanan aktif terhadap pajak, terdapat perbedaan yang di antara Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*) dan Penyelundupan Pajak (*Tax Evasion*) sebagaimana dibawah ini:

#### a. Menurut Harry Graham Balter<sup>116</sup>

Penyelundupan Pajak mengandung arti sebagai usaha yang dilakukan oleh Wajib Pajak apakah berhasil atau tidak untuk mengurangi atau sama sekali menghapus hutang pajak yang berdasarkan ketentuan yang berlaku sebagai pelanggaran terhadap perundang-undangan perpajakan. Sedangkan Penghindaran Pajak merupakan usaha yang sama, yang tidak melanggar ketentuan perundang-undangan perpajakan.

#### b. Menurut Ernest R mortenson<sup>117</sup>

<sup>114</sup> Agus Setiawan, *op. cit.*, hlm. 9.

<sup>115</sup> Mardiasmo, *Perpajakan*, (Yogyakarta: Andi, 2006), hlm. 8.

<sup>116</sup> Mohammad Zain, *Manajemen Perpajakan*, (Jakarta: Salemba Empat, 2007), hlm. 49.

Penyelundupan Pajak adalah usaha yang tidak dapat dibenarkan berkenaan dengan kegiatan Wajib Pajak untuk lari atau menghindarkan diri dari pengenaan pajak. Sedangkan Penghindaran Pajak berkenaan dengan pengaturan suatu peristiwa sedemikian rupa untuk meminimalkan atau menghilangkan beban pajak dengan memperhatikan ada atau tidaknya akibat-akibat pajak yang ditimbulkan. Oleh karena itu Penghindaran Pajak tidak merupakan pelanggaran atas perundang-undangan perpajakan atau secara etik tidak dianggap salah dalam rangka usaha Wajib Pajak untuk mengurangi, menghindari, meminimalkan atau meringankan beban pajak dengan cara yang memungkinkan oleh perundang-undangan pajak

- c. Menurut Robert H. Anderson<sup>118</sup>  
 Penyelundupan Pajak adalah Penyelundupan Pajak yang melanggar peraturan perundang-undangan perpajakan. Sedangkan Penghindaran Pajak adalah cara mengurangi Pajak yang masih dalam batas ketentuan perundang-undangan perpajakan dan dapat dibenarkan, terutama perencanaan pajak.
- d. Menurut Sommerfeld<sup>119</sup>  
 “Successful tax planning, or Tax Avoidance, must be clearly distinguished from Tax Evasion. In tax jargon the latter term refers to the illegal reduction of a tax liability, whereas the former term encompasses only legal means achieving that some objective.”
- e. Brian J. Arnold & Michael J. McIntyre<sup>120</sup>  
*Tax Evasion* adalah “the reduction of tax by illegal means, usually involving fraudulent nondisclosure or willful deceit; therefore, it is punishable by criminal sanction.”

---

<sup>117</sup> *Ibid.*

<sup>118</sup> *Ibid.*

<sup>119</sup> Ray M. Sommerfeld, *An Introduction to Taxation*, (Orlando: Harcourt Brace Javanovich Tnc, 1983), hlm. 29/1

<sup>120</sup> Brian J. Arnold & Michael J. McIntyre, *International Tax Primer* (2nd ed) (2002), hlm. 81.



Sementara, *Tax avoidance* adalah “transactions or arrangements entered into by the taxpayer in order to minimize the amount of tax payable in a legitimate way, thus, it does not constitute the criminal offense.”

- f. Organisation for Economic Co-operation and Development (selanjutnya disebut dengan “**OECD**”)<sup>121</sup>

*Tax Evasion* adalah “illegal arrangements through or by means of which liability to tax is hidden or ignored ...[such that]... the taxpayer pays less tax than he is legally obligated to pay by hiding income or information from the tax authorities”. Sementara, *Tax Avoidance* adalah “an arrangement of a taxpayer’s affairs that is intended to reduce his liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purports to follow”.

Ian Wallschutzky menyebutkan ada beberapa penyebab Wajib Pajak melakukan *Tax Evasion* dan *Tax Avoidance*, berdasarkan penelitian di Australia yaitu:<sup>122</sup>

*...tax payer’s perception about, tax rate, equity or fairness of the tax system, how wisely government spend taxpayer’s money, individual basic predisposition to the State and to the law generally, group influence on individuals behaviour, tax administration style, tax practitioners, probability of detection and level of penalties, and tax payers service.*

Dapat dilihat bahwa persepsi dari Wajib Pajak terkait sistem pajak, bagaimana pemerintah menggunakan pajak, dan secara umum kepada hukum, memberikan pengaruh yang besar pada keputusan Wajib Pajak untuk melakukan *Tax Evasion* ataupun *Tax Avoidance*.

Suandy menyebutkan bahwa *Tax Avoidance* adalah suatu rekayasa *tax affairs* yang masih tetap berada dalam bingkai ketentuan perpajakan (*lawful*).<sup>123</sup> Dalam hal ini Suandy menghubungkan *Tax Avoidance* sebagai salah satu bentuk

<sup>121</sup> *International Tax Terms for the Participants in the OECD Programme of Cooperation with Non-OECD Economies*, (OECD, Paris).

<sup>122</sup> Ian Wallschutzky, “Minimizing Evasion and Avoidance” dalam Sandford, Cedric (ed), *Key Issues in Tax. Reform*, (Bath, England : Fiscal Publication, 1993), hlm. 148.

<sup>123</sup> Erly Suandy, *Perencanaan Pajak*, (Jakarta: Salemba Empat, 2003), hlm. 7.

dari *tax planning* (perencanaan pajak) yang memiliki tujuan untuk merekayasa pajak yang ada di perusahaan dengan memanfaatkan peraturan yang ada tetapi berbeda dengan tujuan pembuat undang-undang.

Dari pengertian-pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa *Tax Avoidance* adalah Penghindaran Pajak yang dilakukan dengan memanfaatkan celah hukum yang ada, mirip dengan *tax planning* hanya saja sudah tidak sesuai dengan semangat dari Undang-Undang atau peraturan yang dibuat. Sementara *Tax Evasion* adalah penggelapan pajak yang biasa dilakukan dengan manipulasi faktur penjualan atau dokumen lainnya, sehingga sudah masuk ranah pidana. Pada dasarnya *Transfer Pricing* akan dikelompokkan sebagai *Tax Avoidance* (Penghindaran Pajak) apabila tidak diikuti dengan pemalsuan dokumen. Pada *Tax Avoidance* ini arus barang dan arus uang tersebut nilainya sama, sehingga tidak ada penggelapan pajak. Sementara pada *Tax Evasion* biasanya dilakukan dengan melaporkan penjualan hanya seharga 100 juta padahal arus uang yang masuk misalnya 200 juta.<sup>124</sup>

Akan tetapi seiring dengan berjalannya waktu, terdapat perkembangan pada aktivitas *Tax Avoidance*, terbukti dalam dekade terakhir, terdapat peningkatan pada aktivitas *Tax Avoidance*.<sup>125</sup> Hal ini menimbulkan istilah-istilah baru yang disebut dengan *unacceptable Tax Avoidance*<sup>126</sup> dan *acceptable Tax Avoidance*. Perbedaan di antara keduanya sendiri, sampai sekarang sulit untuk didefinisikan. Sebuah standar umum, meskipun tidak mengikat, mendefinisikan *Tax Avoidance* sebagai “a course of action designed to conflict with the evident

---

<sup>124</sup> Rai Arwana. Direktorat Jenderal Pajak seksi *Transfer Pricing* dan Transaksi Khusus Lain, (4 Januari 2012), wawancara dengan korespondensi melalui email.

<sup>125</sup> G. K. Yin, *How Much Tax Do Large Public Corporations Pay?: Estimating the Effective Tax Rates of the S&P 500*, 89 *Va. L. Rev.* 1793, 2003 has estimated such increase. Lihat juga: Ernst & Young, *2010 Global Transfer Pricing Survey*, (EYGM Limited 2011). Dapat diakses di [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global\\_transfer\\_pricing\\_survey\\_-\\_2010/\\$FILE/2010-Globaltransferpricingsurvey\\_17Jan.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_transfer_pricing_survey_-_2010/$FILE/2010-Globaltransferpricingsurvey_17Jan.pdf)

<sup>126</sup> New Zealand dan United Kingdom menyebut “unacceptable tax avoidance”, Sebagai contoh lihat di Putusan Lord Templeman dalam kasus *CIR (NZ) v Challenge Corporation Ltd*, [1987] AC 155, dan Putusan Lord Goff’s dalam kasus *Ensign Tankers (Leasing Ltd) v Stokes* [1992] 1 AC 655.

intention of Parliament”<sup>127</sup> Definisi ini semakin menegaskan bahwa aktivitas *Tax Avoidance* berlawanan dengan maksud dan tujuan para pembuat undang-undang ketika mereka membuat undang-undang tersebut.

Pada dasarnya para pembuat undang-undang dapat merubah maksud dan tujuan dari undang-undang yang dibuatnya tersebut, sehingga segala aktivitas yang dilakukan oleh para Wajib Pajak sebagai wujud *tax planning* dapat menjadi masuk ke kategori aktivitas *unacceptable Tax Avoidance* apabila para pembuat undang-undang mengubah ketentuan yang ada. Dengan demikian, perbedaan antara *Tax Avoidance* dan *tax planning* menjadi kabur, sehingga memberikan ketidakpastian hukum bagi para Wajib Pajak.

## **2.6. Praktek *Transfer Pricing***

### **2.6.1. Pengertian *Transfer Pricing***

Secara umum *Transfer Pricing* merupakan jumlah harga atas penyerahan barang atau imbalan atas penyerahan jasa yang telah disepakati oleh kedua belah pihak dalam transaksi bisnis finansial maupun transaksi lainnya. Dalam suatu grup perusahaan, Zain menyebutkan bahwa *Transfer Pricing* (sering disebut dengan istilah *intercompany pricing*, *intercorporate pricing*, *interdivisional pricing*, atau *internal pricing*), merupakan harga yang diperhitungkan untuk pengendalian manajemen atas transfer barang atau jasa antar pusat pertanggungjawaban laba atau biaya, termasuk determinasi harga untuk barang, imbalan atas jasa, tingkat bunga pinjaman, beban atas persewaan dan metode pembayaran serta pengiriman barang.<sup>128</sup>

---

<sup>127</sup> *IRC v Willoughby* [1997] 1 W.L.R. 1071, HL; [1997] S.T.C. 995 at 1004, *per Lord Nolan*.

<sup>128</sup> Mohammad Zain, *Manajemen Perpajakan*, Edisi 3 (Jakarta: Salemba Empat, 2003), hlm. 330.

Gunadi memberikan definisi *Transfer Pricing* sebagai berikut:<sup>129</sup>

*Transfer Pricing* sebagai suatu penentuan harga atau imbalan sehubungan dengan penyerahan barang, jasa atau pengalihan teknologi antar perusahaan yang mempunyai Hubungan Istimewa.

Berbeda dengan Soemitro yang lebih menekankan kepada harga faktur pajak barang-barang atau jasa yang diserahkan antara perusahaan yang mempunyai Hubungan Istimewa, definisi *Transfer Pricing* adalah sebagai berikut:<sup>130</sup>

*Transfer Pricing* adalah suatu perbuatan pemberian harga faktur (*invoice*) pada barang-barang (juga jasa-jasa) yang diserahkan antar bagian/cabang suatu *multinational enterprise*.

Menurut Tsurumi (1984), *Transfer Pricing* merupakan harga yang diperhitungkan untuk pengendalian manajemen (*management control*) atas transfer barang dan jasa dalam satu grup perusahaan. *Transfer Pricing* tersebut bermula dari usaha pengendalian yang dilakukan oleh satu pihak pada pihak lainnya melalui kepemilikan, misalnya antara induk dengan anak perusahaan atau antarperusahaan afiliasinya.<sup>131</sup> Bahkan Keegan mendefinisikan *Transfer Pricing* dengan lebih lugas sebagai transaksi yang terjadi antara pembeli dan penjual yang berada dalam satu induk perusahaan.<sup>132</sup>

*Transfer Pricing* merupakan isu yang sangat relevan dengan suatu kegiatan usaha maupun perpajakan. Mayoritas perusahaan multinasional memandang bahwa *Transfer Pricing* merupakan isu yang paling penting dalam perpajakan internasional.<sup>133</sup> *Transfer Pricing* merupakan bagian dari suatu kegiatan usaha dan perpajakan yang bertujuan untuk memastikan apakah harga

<sup>129</sup> Prof. Gunadi, *Transfer Pricing: Suatu tinjauan Akuntansi, Manajemen dan Pajak*, (Jakarta: PT Bina Rena Pariwara, 1994), hlm. 9.

<sup>130</sup> Rochmat Soemitro, *Asas dan Dasar Perpajakan 2*, (Bandung: PT Refika Aditama, 1998).

<sup>131</sup> Prof. Gunadi, *Pajak Internasional, Edisi Revisi (2007)*, hlm. 222.

<sup>132</sup> Warren J. Keegan, *Global Marketing Management*, Sixth Edition, (USA Prentice Hall Series in Marketing, 1999), hlm. 424.

<sup>133</sup> Hubert Hamaekers, "Arm's Length-How long?", dalam *International Transfer Pricing Journal*, Maret/April 2001, hlm.30.

yang diterapkan dalam transaksi antar perusahaan yang mempunyai Hubungan Istimewa telah didasarkan atas prinsip harga pasar wajar (*arm's length price principle*).

Selain itu, *Transfer Pricing* dapat juga diterapkan dalam konteks (i) transaksi antara suatu unit organisasi dengan unit organisasi lainnya dalam satu perusahaan, atau (ii) antara kantor pusat dengan kantor cabangnya (BUT), atau (iii) antara kantor cabang dengan kantor cabang lainnya yang masih dalam satu perusahaan yang sama.<sup>134</sup> Untuk tujuan ekonomi, *Transfer Pricing* diartikan sebagai penentuan harga barang atau jasa oleh suatu unit organisasi dari suatu perusahaan kepada unit organisasi lainnya dalam perusahaan yang sama.<sup>135</sup> Sedangkan Lyons mendefinisikan *Transfer Pricing* sebagai harga yang dibebankan oleh suatu perusahaan atas barang, jasa, harta tak berwujud kepada perusahaan yang mempunyai Hubungan Istimewa.<sup>136</sup>

Dalam konteks perdagangan internasional, McCarten memberikan definisi *Transfer Pricing* sebagai berikut:<sup>137</sup>

*A Transfer Pricing is the price for the internal sale of good or service in intrafirm trade, that is, in trade between branches or affiliates of a single business enterprise located in different countries.*

Sementara menurut Laking seperti dikutip oleh John Hutagaol et al.,<sup>138</sup>

*Transfer Pricing is the area of tax law and economics that is concered with ensuring that prices charged between associated enterprises for transfer of goods, services and intangible property accord with arms length principle.*

<sup>134</sup> Barry Larking, , ed., *International Tax Glossary*, (IBFD, 2005), hlm. 422.

<sup>135</sup> C.T. Horngren, W.O. Stratton dan G.L. Sundem, *Introduction to Management Accounting*, (Prentice Hall International Inc., 1996).

<sup>136</sup> Susan M. Lyons, *International Tax Glossary*, (Amsterdam, 1996), hlm. 312.

<sup>137</sup> William J McCarten , *International Transfer Pricing and Taxation, Tax Policy Hand Book* diedit oleh Partasarathi Shome, (Washington, D.C: Tax Policy Division, Fiscal Affairs Departemen, International Moneterly Fund, 1995), hlm. 221.

<sup>138</sup> John Hutagaol, Darussalam, dan Danny Septriadi, *Kapita Selektta Perpajakan*, (Jakarta: Salemba Empat, 2006), hlm. 166.

Pengertian *Transfer Pricing* seperti di atas tersebut merupakan pengertian yang netral. Akan tetapi, istilah *Transfer Pricing* sering dikonotasikan sebagai sesuatu yang tidak baik (*abuse of Transfer Pricing*), yaitu pengalihan atas penghasilan kena pajak (*taxable income*) dari suatu perusahaan yang dimiliki oleh perusahaan multinasional ke negara-negara yang tarif pajaknya rendah dalam rangka untuk mengurangi total beban pajak dari grup perusahaan multinasional tersebut.<sup>139</sup> Terkait dengan *abuse of Transfer Pricing* ini, Lyons mendefinisikannya sebagai alokasi yang tidak tepat atas penghasilan dan biaya yang ditujukan untuk mengurangi penghasilan kena pajak.<sup>140</sup>

Plasschaert (1979) mendefinisikan *Transfer Pricing* seperti dikutip oleh Gunadi sebagai berikut:<sup>141</sup>

*Transfer Pricing* adalah suatu rekayasa manipulasi harga secara sistematis dengan maksud mengurangi laba artificial, membuat seolah-olah perusahaan rugi, menghindari pajak atau bea di suatu negara.

Sedangkan penulis lain, yaitu Eden, menggunakan terminologi *Transfer Pricing manipulation* untuk menyatakan *abuse of Transfer Pricing*. Adapun pengertian *Transfer Pricing manipulation* sendiri diartikan sebagai suatu kegiatan untuk memperbesar biaya atau merendahkan tagihan yang bertujuan untuk memperkecil jumlah pajak yang terutang.<sup>142</sup> Dengan demikian, manipulasi *Transfer Pricing* dapat dilakukan dengan cara memperbesar biaya atau memperkecil penjualan melalui mekanisme harga transfer dengan tujuan untuk mengurangi pembayaran pajak.

### 2.6.2. Motivasi *Transfer Pricing*

Dalam tahun (sekitar) 1985 telah diadakan penelitian tentang *Transfer Pricing* di Indonesia oleh tim UNTC dari PBB yang diketuai oleh Dr. Silvain Plasschaert (Belgia). Dari penelitian tersebut disimpulkan adanya beberapa

<sup>139</sup> Hubert Hamaekers, *Introduction to Transfer Pricing*, (IBFD, 2004), hlm.3.

<sup>140</sup> Susan M. Lyons, *op. cit.*, hlm. 313.

<sup>141</sup> *Ibid.*

<sup>142</sup> Lorraine Eden, "Transfer Pricing in International Business", November, 2001.

motivasi *Transfer Pricing* di Indonesia seperti (1) pengurangan Objek Pajak (terutama Pajak Penghasilan), (2) pelanggaran pengaruh pembatasan kepemilikan luar negeri, (3) penurunan pengaruh depresiasi rupiah, (4) menguatkan tuntutan kenaikan harga atau proteksi terhadap saingan impor, (5) mempertahankan sikap *low profile* atau konservatisme tanpa mempedulikan tingkat keuntungan usaha, (6) pengamanan perusahaan dari tuntutan atas imbalan prestasi pimpinan atau kesejahteraan karyawan dan kepedulian lingkungan (ekologi dan masyarakat), dan (7) memperkecil akibat pembatasan, dan ketidakpastian atas risiko kegiatan usaha perusahaan luar negeri.<sup>143</sup>

Dengan perkembangan dunia usaha yang demikian cepat, yang sering kali bersifat transnasional dan diperkenalkannya produk dan metode usaha baru yang semula belum dikenal dalam bidang usaha (misalnya dalam bidang keuangan dan perbankan), maka bentuk dan variasi *Transfer Pricing* dapat menjadi tidak terbatas. Namun demikian dengan pengaturan lebih lanjut ketentuan tentang transaksi antar Wajib Pajak yang mempunyai Hubungan Istimewa diharap dapat meminimalkan atau mengurangi praktek Penghindaran ataupun Penyelundupan Pajak dengan rekayasa *Transfer Pricing* tersebut.

Perlu ditegaskan pula bahwa *Transfer Pricing* dapat terjadi antar Wajib Pajak dalam negeri (WPDN) atau antara WPDN dengan pihak Luar Negeri, terutama yang berkedudukan di *tax haven countries* (Negara yang tidak memungut/memungut pajak lebih rendah dari Indonesia). Terhadap transaksi antar Wajib Pajak yang mempunyai Hubungan Istimewa tersebut, undang-undang perpajakan kita menganut azas materiil (*substance over form rule*).<sup>144</sup>

*Transfer Pricing* menjadi salah satu kunci permasalahan perpajakan saat ini – yang mana sebenarnya menjadi lebih penting dibanding dua tahun sebelumnya. Tujuh puluh empat persen (74%) responden perusahaan induk percaya bahwa dokumentasi *Transfer Pricing* menjadi lebih penting sekarang daripada dua tahun yang lalu. Tiga puluh dua persen (32%) dari semua responden

---

<sup>143</sup> Prof. Gunadi, *loc. cit.*

<sup>144</sup> Santoso, “*Advance Pricing Agreement dan Problematika Transfer Pricing*” dalam *Jurnal Akuntansi & Keuangan Vol. 6, NO. 2, Nopember 2004: 123-139*

mengidentifikasi *Transfer Pricing* sebagai salah satu tantangan perpajakan terpenting yang dihadapi oleh grup mereka. Tujuh puluh empat persen (74%) dari responden perusahaan induk dan tujuh puluh enam persen (76%) dari responden anak perusahaan percaya bahwa *Transfer Pricing* akan menjadi “sangat penting” untuk organisasi mereka dalam dua tahun ke depannya.<sup>145</sup>

Enam puluh persen (60%) dari perdagangan dunia telah dianggap dilakukan melalui perusahaan multi-nasional karena mereka memiliki berbagai alternatif tentang beberapa isu yang sangat penting untuk memiliki bisnis yang menguntungkan. Salah satu alternatif ini mengacu pada penggunaan *Transfer Pricing*. Ada dua situasi *Transfer Pricing* / harga transfer digunakan:

- a. Ketika perusahaan multinasional ingin memperoleh atau menggunakan sumber daya keuangan dan sumber lainnya dengan biaya yang lebih rendah dan kemudian mentransfer mereka di pasar lain dalam hal ia menjalankan cabang / anak perusahaan dari kelompok perusahaan yang mana sumber daya sulit diperoleh atau memiliki rezim pajak tinggi atau biaya mahal.
- b. Ketika melalui transaksi intra-perusahaan, perusahaan ingin mentransfer keuntungan (pendapatan, pengeluaran, atau keduanya) dari daerah dengan pajak tinggi di daerah dengan rezim pajak yang lebih rendah, sehingga memaksimalkan laba bersih kelompok.<sup>146</sup>

Situasi yang paling umum praktek *Transfer Pricing* digunakan dan salah satu yang mencerminkan esensi itu sendiri dari gagasan itu adalah perdagangan produk-produk grup perusahaan multinasional antara anak perusahaan grup, sesuai dengan tujuan dari momen atau tujuan strategis, atau hanya untuk mengurangi pajak biaya. Selain ini ada situasi lain yang dianjurkan adanya kesimpulan transaksi dalam harga-harga tertentu, yaitu pada:<sup>147</sup>

<sup>145</sup> Ernst & Young, *2010 Global Transfer Pricing Survey*, (EYGM Limited 2011). Dapat diakses di [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global\\_transfer\\_pricing\\_survey\\_-\\_2010/\\$FILE/2010-Globaltransferpricingsurvey\\_17Jan.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_transfer_pricing_survey_-_2010/$FILE/2010-Globaltransferpricingsurvey_17Jan.pdf)

<sup>146</sup> Anca Bandoi & Dana Danciulescu & Ion Tomita, "Transfer Pricing - a Fiscal Issue," *Annals of University of Craiova - Economic Sciences Series*, University of Craiova, Faculty of Economics and Business Administration, vol. 1(36), May 2008, hlm. 169-176.

<sup>147</sup> *Ibid.*



a. Penetrasi dari pasar baru

Salah satu strategi yang digunakan perusahaan Penanaman Modal Asing untuk memenangkan pelanggan dan untuk memasuki pasar ialah dengan mendirikan anak perusahaan baru di negara baru dengan mengimpor produk dari anak perusahaan grup lainnya dengan harga di bawah biaya yang dikenakan kepada pihak ketiga, dan mereka dijual dengan harga rendah. Metode ini sering digunakan karena sulit untuk membuktikan bahwa harga ini hanya tidak bertujuan untuk mempromosikan produk di pasar tersebut.

b. Mendapatkan pangsa pasar yang lebih besar

*Transfer Pricing* memungkinkan untuk didapakkannya pangsa pasar terbesar bahkan dalam risiko dari beberapa potensi kerugian akibat harga jual lebih rendah. Terutama di pasar dengan potensi tinggi mereka berusaha untuk mendapatkan posisi yang lebih menguntungkan mengharapkan pengembangan lebih lanjut dari pasar tersebut.

c. Menghindari hambatan-hambatan legislatif

Terdapat kemungkinan akan terjadinya kasus-kasus ketika undang-undang di negara-negara tertentu tempat dipekerjakannya anak perusahaan dari grup perusahaan multinasional berubah, sebagai contoh dalam hal mengenakan harga maksimum di pasar domestik atau pembatasan-pembatasan perdagangan tertentu. Oleh karena itu, akan menjadi jauh lebih bermanfaat apabila menggunakan beberapa outlet dari negara ketiga dengan harga lebih tinggi yang mengoperasikan anak perusahaan dari perusahaan induk yang tidak dapat menutupi permintaan lokal. Sementara dalam hal kemungkinan perubahan legislatif mengenai perlindungan lingkungan atau pembatasan perdagangan lainnya, untuk menghindari menjaga penyimpanan persediaan produk-produk yang sudah diproduksi namun tidak dapat dijual sampai penyesuaian dengan aturan yang berlaku, maka produk-produk ini dapat dijual dengan harga yang lebih rendah

dibandingkan dengan harga pasar kepada anak perusahaan dari negara lain.

d. Penggunaan fluktuasi permintaan

Bukanlah suatu hal yang baru bahwa harga produk sejenis di pasar yang berbeda memiliki harga yang berbeda, tergantung pada posisi pasar, tujuan ataupun daya beli. Terdapat kemungkinan situasi ketika lebih menguntungkan untuk menjual di pasar eksternal daripada di pasar domestik dengan menjual produk ke anak perusahaan lain dari grup perusahaan yang sama (*sister companies*) (dengan harga khusus), yang tidak memiliki kapasitas untuk memenuhi pasar dengan dirinya sendiri. Sebuah kelompok multinasional dapat membimbing penjualan antara anak perusahaan dan memberlakukan harga tertentu, tergantung pada evolusi kurs antara mata uang di pasar mata uang internasional.

e. Menggunakan perbedaan nilai tukar dan variasi nilai tukar mata uang

Ketika mata uang suatu negara depresiasi dibandingkan dengan mata uang negara lain/atau mata uang referensi internasional, maka ekspor negara tersebut akan terangsang - bahkan lebih, sehingga dimungkinkan untuk mengekspor produk ke sebuah anak perusahaan yang tidak memenuhi permintaan pada pasar lokal.

*Transfer Pricing* digunakan Perusahaan Penanaman Modal Asing yang merupakan bagian dari perusahaan multinasional sebagai cara untuk keluar dari risiko bisnis. Setiap investasi di suatu negara baru, terutama di pasar negara berkembang melibatkan beberapa risiko, sehingga grup-grup perusahaan multinasional besar ingin meminimalkan risiko-risiko tersebut dengan cara menerapkan *Transfer Pricing* demi repatriasi keuntungan yang lebih cepat dan seragam. Hal ini menyebabkan banyak anak perusahaan multinasional di awal pendiriannya, di pasar negara berkembang, secara konstan merugi meskipun memiliki omset yang tinggi.<sup>148</sup>

---

<sup>148</sup> *Ibid.*

### 2.6.3. *Praktek Cross Border Transfer Pricing*

Globalisasi kegiatan ekonomi dan munculnya korporasi multinasional telah menentukan kebutuhan bagi manajemen untuk beradaptasi dengan kondisi baru dan untuk menentukan strategi operasional dan keuangan yang baru; strategi ini harus menghasilkan keuntungan bagi perusahaan-perusahaan multinasional sebagai pemain global dalam pengurangan biaya, pemaparan atau kesulitan memperoleh sumber daya. Hari ini, ketika lebih dari 60% (enam puluh persen) dari perdagangan dunia terjadi di dalam perusahaan-perusahaan multinasional, pentingnya *Transfer Pricing* menjadi jelas.<sup>149</sup> Perdagangan intra-perusahaan melibatkan penjualan atau pengalihan aset berwujud dan tidak berwujud antara perusahaan yang berhubungan dalam dua atau lebih negara. *Transfer Pricing* multinasional dalam hal ini bersangkutan dengan harga perdagangan intra-perusahaan tersebut.<sup>150</sup>

Perusahaan multinasional beroperasi di berbagai negara dan menikmati berbagai manfaat seperti pajak, valuta asing, repatriasi modal atau yang lainnya yang ditawarkan oleh berbagai negara ini. Dengan cara ini, kemungkinan mendapatkan keuntungan yang lebih tinggi, secara keseluruhan meningkat dibandingkan dengan situasi untuk mengembangkan operasi di suatu negara. Perusahaan multinasional mengoperasikan aliran antar-perusahaan, melalui berbagai mekanisme, terutama dengan mengambil keuntungan dari celah peraturan perundang-undangan dari negara-negara yang berbeda untuk mendapatkan keuntungan dari kondisi yang paling menguntungkan. Hal ini terjadi dalam rangka pasar keuangan internasional dan tekanan pemegang saham untuk tingkat keuntungan yang lebih tinggi, yang dapat diperoleh hanya melalui eksploitasi maksimum sinergi perusahaan, *Transfer Pricing* dan celah-celah legislasi spesifik negara tertentu. *Transfer Pricing* mengacu pada pembuatan harga dari barang, jasa keahlian, dan kekayaan intelektual yang ditransfer

---

<sup>149</sup> John Neighbour, *Transfer pricing: Keeping it at arm's length*, (OECD Centre for Tax Policy and Administration, 2002).

<sup>150</sup> Roger Y. W. Tang, *Intrafirm Trade and Global Transfer Pricing Regulations*, (London: Quorum Books, 1997), hlm. xv.

melintasi perbatasan dalam jaringan perusahaan, khususnya antara afiliasi asing dan perusahaan induk.<sup>151</sup> Seorang mantan Senior Fellow pada Brookings Institution berpendapat bahwa *Transfer Pricing* digunakan oleh hampir setiap perusahaan multinasional untuk mengalihkan keuntungan secara sengaja di seluruh dunia.<sup>152</sup>

Sejak tahun 1979, bagaimanapun, ekonom mencatat bahwa "*Transfer Pricing*" sering diasumsikan dalam konotasi kurang baik, yang menunjukkan bahwa perusahaan multinasional besar telah memiliki kelonggaran untuk memanipulasi harga intra-perusahaan/*intrafirm* arus perdagangan dan jasa untuk keuntungan bisnis.<sup>153</sup> Ketika perusahaan-perusahaan tidak terkait (*unrelated companies*) bertransaksi satu dengan lainnya, keadaan hubungan komersial dan keuangan mereka umumnya terikat dengan kekuatan pasar. Sebaliknya, ketika perusahaan-perusahaan yang terkait (*related companies*) bertransaksi satu sama lain, hubungan perdagangan dan keuangan mereka dapat tidak secara langsung dipengaruhi oleh kekuatan-kekuatan pasar eksternal dengan cara yang sama.

Plasschaert menyebutkan bahwa akibat dari kegiatan di atas adalah harga yang dibebankan untuk transfer barang intra-perusahaan (*intrafirm*), antara anak perusahaan asing (*foreign subsidiary*) dari perusahaan multinasional dan perusahaan induknya yang berbasis di Amerika Serikat, dapat berbeda dari yang dibebankan kepada perusahaan independen untuk transfer properti yang sebanding. Plasschaert berpendapat bahwa perusahaan induk yang berbasis di Amerika Serikat secara teoritis melakukan kontrol atas anak perusahaan dan memiliki kekuasaan untuk menetapkan tingkat harga yang diterapkan untuk perdagangan intra-perusahaan. Jika semua keuntungan dari perusahaan multinasional dapat ditingkatkan atau jika biaya dapat dikurangi, maka bahwa

---

<sup>151</sup> Pop Cosmina & Pop Valer & Balaciu Diana, "Transfer Prices: Mechanisms, Methods And International Approaches," *Annals of Faculty of Economics, University of Oradea, Faculty of Economics*, vol. 3(1), May 2008, hlm. 1402-1406.

<sup>152</sup> Baker, R.W., *Capitalism's Achilles Heel*, (New Jersey: John Wiley, 2005), hlm. 30.

<sup>153</sup> S, Plasschaert, *Transfer Pricing and Multinational Corporations: An Overview of Concepts, Mechanisms, and Regulations*, (New York: Praeger, 1979), hlm. 19.

perusahaan induk yang berbasis di Amerika Serikat dapat memiliki insentif untuk menyimpang secara artifisial dari harga "sebenarnya" atas barang atau jasa.<sup>154</sup>

## 2.7. Posisi *Transfer Pricing* Dalam Dunia Perpajakan Indonesia

*Transfer Pricing* di Indonesia, –setidak-tidaknya sampai pada tahun 2010– masih merupakan suatu masalah yang belum dapat ditangani secara menyeluruh baik pencegahannya maupun penegakan hukumnya.<sup>155</sup> Hal ini semata-mata dikarenakan baru terdapat sedikit kebijakan hukum yang ada yang mengatur mengenai *Transfer Pricing* pada saat itu, sehingga penanganannya belum optimal. Sampai pada tahun 2010, para pemeriksa pajak yang melakukan pemeriksaan pajak sering kali merasa kesulitan dalam menangani kasus terkait *Transfer Pricing* dikarenakan peraturan pelaksana tentang *Transfer Pricing* belum terperinci atau memang belum populer di kalangan para pemeriksa Pajak.<sup>156</sup> Akan tetapi seiring dengan berjalannya waktu, urgensi untuk diadakannya peraturan yang lebih detail mengenai *Transfer Pricing* semakin dibutuhkan sehubungan dengan munculnya berbagai kasus Penghindaran Pajak oleh perusahaan multinasional yang tidak bisa ditangani oleh para pemeriksa Pajak.<sup>157</sup> Pada tahun 2007, Seksi *Transfer Pricing* dan Transaksi Khusus Lain Direktorat Jenderal

<sup>154</sup> *Ibid.*, hlm. 17.

<sup>155</sup> Arinto Tri Wibowo dan Agus Dwi Darmawan, “Kerugian Transfer Pricing Rp1.300 Triliun”, VIVANews, Selasa, 29 Juni 2010, 12:53 WIB, <http://nasional.vivanews.com/news/read/161026-kerugian-transfer-pricing-rp1-300-triliun>, diakses pada tanggal 10 Januari 2011 pukul 15:40 WIB.

<sup>156</sup> Memang ada KEP-01/PJ.7/1993 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak Terhadap Wajib Pajak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa dan SE-04/PJ.7/1993 tentang Petunjuk Penanganan Kasus-Kasus Transfer Pricing (Seri TP - 1), namun kedua peraturan tersebut jarang dipakai.

<sup>157</sup> Lihat Dadan Kuswaraharja, “Ngaku Rugi, 750 PMA Tak Bayar Pajak Selama 5 Tahun Lebih”, detikFinance, Senin, 21/11/2005 16:46 WIB, <http://finance.detik.com/read/2005/11/21/164657/483116/4/ngaku-rugi-750-pma-tak-bayar-pajak-selama-5-tahun-lebih>, diakses pada tanggal 10 Januari 2012 pukul 17:00 WIB.

Pajak (DJP) dibentuk, yang kemudian diikuti dengan amandemen pada UU Pajak Penghasilan pada tahun 2008.<sup>158</sup>

Untuk Pajak Penghasilan, penanganan terkait aktivitas *Transfer Pricing* diatur di dalam Pasal 18 UU Pajak Penghasilan. Pasal 18 ayat (3) UU Pajak Penghasilan menyebutkan bahwa bahwa:

Direktur Jenderal Pajak berwenang 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, metode harga penjualan kembali, metode biaya-plus, atau metode lainnya.

Di amandemen 2008, tepatnya Pasal 18 ayat (3) UU Pajak Penghasilan ini, telah dirinci metode-metode untuk menentukan harga transfer (lima metode *arm's-length pricing*) yang disesuaikan dengan OECD Guidelines<sup>159</sup> terkait konsep dalam kerangka teoritikal akuntansi yaitu prinsip *arm's length transaction*, yang dapat digunakan sebagai standar atau meninjau harga transfer.

Pasal 9 *The OECD Model Tax Convention* menyatakan sebagai berikut:

“[When] conditions are made or imposed between the two [associated] enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.”

Pernyataan di paragraf 1 Pasal 9 dari Model OECD ini menjadi dasar pola hubungan bilateral dalam konteks *tax treaty* antara negara-negara anggota OECD dan negara-negara non-OECD.

Pada tahun 2010, peraturan perpajakan terkait *Transfer Pricing* mengalami banyak peningkatan. Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan Direktorat Jenderal Pajak menerbitkan S-153/PJ.04/2010 tentang Panduan

<sup>158</sup> Amendemen Keempat UU Pajak Penghasilan dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan.

<sup>159</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) menerbitkan guidelines on transfer pricing pada tahun 1995 (OECD 1995).

Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi.<sup>160</sup> Pada tahun yang sama, kemudian OECD mengeluarkan “OECD Guidelines on Transfer Pricing for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010.”<sup>161</sup>

Ketentuan Pasal 18 UU Pajak Penghasilan juga pada akhirnya dijabarkan secara teknis melalui serangkaian peraturan di bawahnya, yaitu:

- a. 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;
- b. 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;
- c. Peraturan Dirjen 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 yang terakhir telah diubah dengan Peraturan Dirjen Pajak Nomor Per-32/PJ/2011 Tanggal 11 Nopember 2011;
- d. Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-48/PJ/2010 tanggal 3 November 2010 tentang Tata Cara Pelaksanaan Prosedur Persetujuan Bersama (*Mutual*

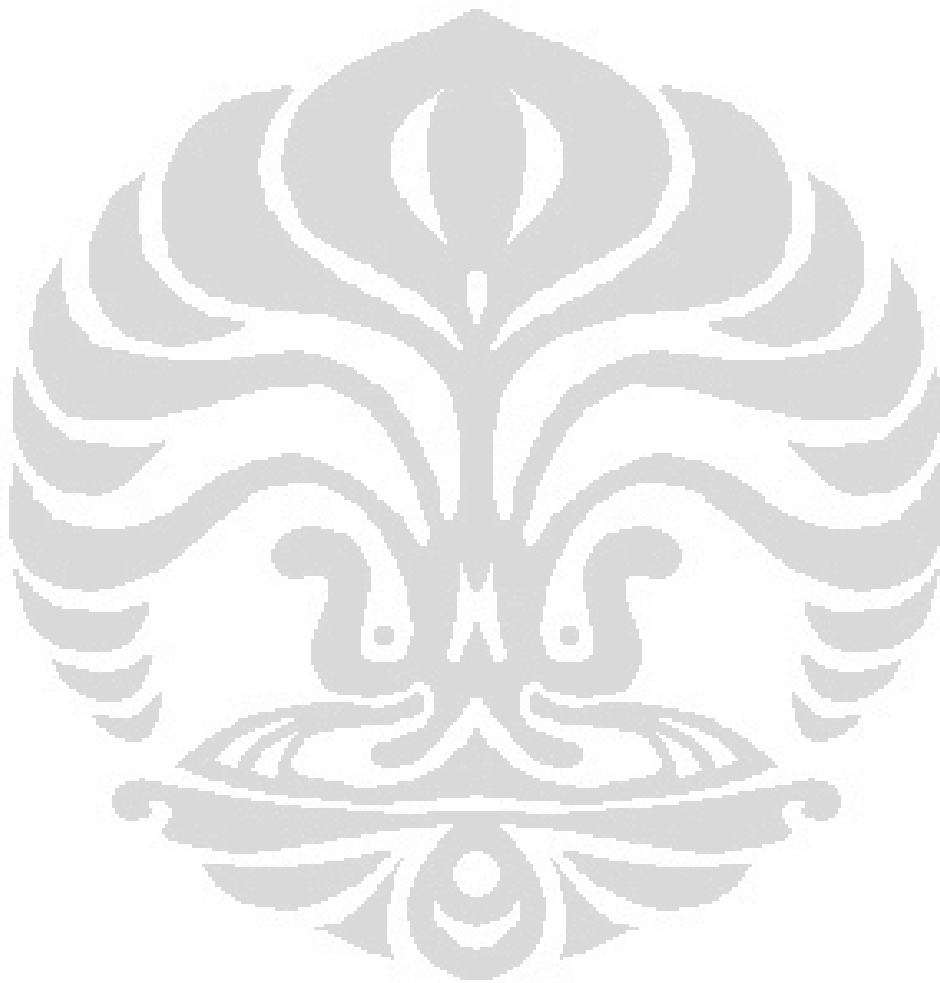
---

<sup>160</sup> Direktur Pemeriksaan dan Penagihan Direktorat Jenderal Pajak, *Surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan tentang Panduan Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi*, Surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan Nomor S-153/PJ.04/2010.

<sup>161</sup> Berdasarkan pengalaman yang diperoleh oleh otoritas pajak dan pembayar pajak dalam penerapan Transfer Pricing Guidelines yang awalnya dirilis pada tahun 1995, pedoman baru dikembangkan pada pemilihan metode berdasarkan keadaan kasus, aplikasi praktis metode laba transaksional/*transactional profit methods* (metode margin bersih transaksional dan metode pembagian keuntungan) dan analisis kinerja komparabilitas transfer pricing yang lebih tepat. OECD Guidelines on Transfer Pricing for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010 dapat diakses di: [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010\\_tpg-2010-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en).

*Agreement Procedure*) Berdasarkan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda;

- e. Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-69/PJ/2010 tanggal 31 Desember 2010 tentang Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement*).





**BAB III**  
**CROSS BORDER TRANSFER PRICING DALAM PERUSAHAAN**  
**MULTINASIONAL**

**3.1 Metode *Transfer Pricing* Yang Dilakukan oleh Perusahaan Multinasional**

Dalam rangka untuk mendapatkan profitabilitas yang lebih tinggi, sebuah perusahaan multinasional mengalihkan pendapatan dan pengeluarannya, atau bagian dari kedua hal tersebut, dengan menggunakan berbagai metode dari satu yurisdiksi pajak ke yurisdiksi pajak yang lain, untuk mengurangi kewajiban pajak. Metode ini mempercayai pemanfaatan maksimum, dan kadang-kadang sampai pada batas, dari ketentuan hukum.

Metode *Transfer Pricing* yang paling sering digunakan adalah:<sup>162</sup>

a. Pinjaman intra-perusahaan (*intra-firm loans*)

Perusahaan multinasional sering lebih memilih pinjaman intra-perusahaan untuk membiayai bisnis baru atau permasalahan likuiditas yang terhubung dari negara-negara yang berbeda, dengan tujuan untuk mengambil keuntungan dari pembiayaan yang cepat dari perusahaan induk, dan juga dari pengurangan pajak, karena penggunaan mekanisme ini.

a.1. Mekanisme konversi kewajiban/pinjaman menjadi saham ketika tingkat suku bunga yang digunakan dalam pasar tinggi; hal ini mencegah afiliasi dari kemungkinan memperoleh pembiayaan dari lembaga keuangan. Dengan demikian, perusahaan induk yang akan meminjamkan afiliasi di tingkat suku bunga yang sangat rendah dibandingkan dengan harga pasar. Umumnya, di seluruh dunia, beban bunga dalam batas tertentu, dapat dikurangkan dalam perhitungan pajak atas penghasilan. Transaksi tersebut memberikan perusahaan afiliasi suatu keuntungan kompetitif, karena perusahaan afiliasi tersebut mendapat keuntungan dari sebuah suntikan modal yang dapat

---

<sup>162</sup> Pop Cosmina & Pop Valer & Balaciu Diana, "Transfer Prices: Mechanisms, Methods And International Approaches," *Annals of Faculty of Economics, University of Oradea, Faculty of Economics*, vol. 3(1), May 2008, hlm. 1402-1406.

membayar pinjaman, memberikan kesempatan untuk berinvestasi dalam mengembangkan bisnis, dan memenangkan pangsa pasar baru. Afiliasi memiliki banyak alternatif tentang bagaimana dan kapan penggantian pinjaman, termasuk pertukaran hutang – modal (*debt-equity swap*), yang menjamin suatu pembiayaan yang hampir bebas biaya.

a.2. Mekanisme suku bunga mengasumsikan bahwa transfer dalam jumlah besar dari suatu yurisdiksi perpajakan. Terdapat potensi pajak yang tinggi kepada afiliasi-afiliasi di negara-negara yang tingkat pajaknya rendah dengan memberikan tingkat pinjaman yang sangat tinggi. Umumnya, metode perpajakan untuk pajak pendapatan adalah pajak penghasilan potong-pungut (*withholding tax*) di negara tempat pendapatan tersebut diperoleh. Jika ada kesepakatan/konvensi untuk menghindari pajak berganda (*double taxation*), hal ini akan berlaku daripada sistem hukum nasional dan dengan cara ini, jumlah besar dapat ditransfer ke yurisdiksi dengan pajak yang rendah.

b. Mekanisme royalti (*Royalties' mechanism*)

Mekanisme royalti adalah mekanisme yang digunakan oleh perusahaan induk untuk menjual hak untuk menggunakan paten, lisensi, merek dagang dan hak yang sama untuk afiliasi-afiliasi dari grup perusahaan, yang pembayarannya sesuai dengan tingkat pajak. Pembayaran royalti merupakan suatu pembayaran yang dibuat untuk dapat memiliki hak untuk menggunakan paten, merek dagang, lisensi, keahlian/pengetahuan, bisnis waralaba, prosedur manufaktur, perangkat lunak dan kabel lain, transmisi relay atau satelit, peralatan industri, perdagangan atau ilmu pengetahuan, termasuk hak untuk menggunakan informasi dan pengetahuan tentang kegiatan komersial atau bisnis.

b.1. Royalti yang tinggi digunakan oleh perusahaan induk dengan memberikan pinjaman atau penjualan ke afiliasi-afiliasi atas hak untuk menggunakan lisensi, paten, keahlian/pengetahuan dalam tingkat yang penting, jauh lebih tinggi daripada royalti yang berlaku dalam transaksi dengan pihak-pihak independen. Target dari mekanisme ini

adalah pengalihan/transfer dana dari negara-negara dengan tarif pajak yang tinggi kepada perusahaan-perusahaan dari grup yang berlokasi di negara dengan tarif pajak yang rendah, menghemat sejumlah biaya penting.

- b.2. Royalti yang rendah digunakan oleh perusahaan induk untuk menjual hak untuk menggunakan paten, merek dagang, lisensi dengan harga yang lebih rendah dibandingkan dengan jenis yang digunakan dalam transaksi yang tidak dikontrol. Dengan cara ini afiliasi yang membeli pada tingkat yang rendah tersebut, menyadari manfaat yang signifikan terhadap pesaing-pesaingnya dan untuk mentransfer sumber daya hampir secara gratis, di tempat negara-negara tersebut memiliki perjanjian untuk menghindari pajak berganda (*double taxation*).
- c. Mekanisme komisi (*Commissions' mechanism*) - antara perusahaan milik grup multinasional mungkin muncul aliran moneter sebagai kompensasi untuk jasa broker, intermediasi keuangan atau jasa lainnya pada kelompok itu. Volume jumlah yang dibayarkan tergantung pada tingkat pajak di negara tempat perusahaan mengembangkan kegiatannya.
- d. Mekanisme untuk layanan jasa (*Performed services mechanism*) - adalah salah satu metode yang diminati untuk intra-grup pengalihan dana demi yurisdiksi pajak yang lebih menguntungkan. Alasan dari penggunaan intensif ini adalah merupakan suatu cara yang mudah untuk membuktikan kinerja dari pelayanan, sebagian besar terdapat suatu kontrak sederhana di antara pihak-pihak yang tersirat dalam transfer/pengalihan, untuk konsultasi, bantuan teknis atau layanan serupa lainnya. Dalam kebanyakan kasus, layanan ini dibebankan dengan harga yang tinggi, dikarenakan tingginya tingkat para ahli yang tersirat, mewakili dalih mentransfer dana kepada yurisdiksi pajak yang penting menguntungkan.
- e. Preferensial harga penjualan (*Preferential prices selling*)  
Misalkan penggunaan preferensi harga dalam transaksi intra-grup, berbeda secara signifikan dari harga pasar atau harga yang digunakan dalam hubungan dengan pelanggan independen. Menggunakan harga preferensial

untuk semua jenis transaksi intra-perusahaan (Jual-beli, pinjaman, bantuan, iklan, dll), meliputi dua keuntungan:

e.1. Keuntungan Kompetisi

Dalam perusahaan-perusahaan multinasional pengelolaan para pekerja dan divisi-divisi masing-masing sering dilakukan dengan dasar desentralisasi, dan akun dibuat untuk setiap "profit center", grup perusahaan secara keseluruhan dapat memerlukan strategi keuangan terpusat, untuk memastikan koordinasi yang efisien dari operasi usaha grup perusahaan multinasional. Dalam kasus ini, sebuah perusahaan multinasional dapat menetapkan *Transfer Pricing* arus barang, jasa atau aset lainnya dari intra-perusahaan secara terpusat, sehingga menguasai kebijakan harga jauh dari keuntungan individual yang terpusat. Hal ini memerlukan suatu mekanisme untuk menetapkan harga secara rasional yang menjamin harga yang optimal yang menciptakan kesempatan untuk memasuki pasar baru, untuk mengeksploitasi fluktuasi permintaan atau volatilitas valuta asing.

e.2. Pengurangan utang fiskal merupakan target, langsung atau tidak langsung yang ditujukan, untuk semua *Transfer Pricing*.

Menurut Gunadi, terdapat 5 (lima) metode dasar penentuan *Transfer Pricing*, yaitu:<sup>163</sup>

- a. Penetapan *Transfer Pricing* berdasarkan biaya (*cost basis Transfer Pricing*). Untuk tujuan pengendalian manajemen, dapat saja harga transfer ditentukan dengan tanpa memperhitungkan laba atau malahan di bawah biaya total dan dengan demikian mendatangkan kerugian (parsial) pada perusahaan pentransfer. Namun, jumlah tersebut tentu tetap menguntungkan grup perusahaan secara totalitas karena secara komprehensif kerugian pada perusahaan hulu sebagai akibat kebijakan harga transfer tersebut merupakan penggeseran potensi laba kepada

---

<sup>163</sup> Prof. Gunadi, *Transfer Pricing: Suatu tinjauan Akuntansi, Manajemen dan Pajak*, hlm. 24-27; Prof. Gunadi, *Pajak Internasional, Edisi Revisi (2007)*, hlm. 227-228.

anggota perusahaan hilir yang akan menjual arang dengan harga pasar yang sebenarnya kepada konsumen.

- b. Penetapan *Transfer Pricing* berdasarkan harga pasar (*market basis Transfer Pricing*). Metode penetapan *Transfer Pricing* ini lebih wajar karena didasarkan pada kekuatan interaksi antara perusahaan dengan pihak luar tanpa dipengaruhi oleh kurang efisiennya operasional dari salah satu anggota perusahaan.
- c. Penetapan *Transfer Pricing* berdasarkan negosiasi (*the negotiated price*). Penetapan *Transfer Pricing* melalui negosiasi (perundingan) antar divisi yang membeli dan menjual memungkinkan manajer divisi menjalankan tingkat wewenang dan pengendalian yang paling besar atas laba dari divisi yang bersangkutan.
- d. Penetapan *Transfer Pricing* berdasarkan arbitrase (*arbitration Transfer Pricing*). Metode ini menekankan pada *Transfer Pricing* berdasarkan interaksi antar divisi pembeli dan divisi penjual yang ditentukan pada tingkat terbaik bagi kepentingan perusahaan tanpa adanya pemaksaan oleh salah satu divisi mengenai keputusan akhir.
- e. Penetapan *Transfer Pricing* ganda (*dual Transfer Pricing*). Untuk mengurangi pengorbanan dan pemborosan sumberdaya serta memuaskan kedua belah pihak maka ditentukan *Transfer Pricing* ganda (*dual pricing*) untuk berbagai kepentingan (berdasarkan biaya dan harga pasar). Atas suatu transfer barang sementara harga transfer berdasarkan biaya dihitung berdasar perspektif unit pengirim, harga transfer berdasarkan biaya dihitung berdasar harga pasar dihitung untuk kepentingan unit penerima.

### **3.2. Modus Praktek *Cross Border Transfer Pricing* dan Pengaturannya Dalam Peraturan Perpajakan di Indonesia**

#### **3.2.1. Penerapan Praktek *Cross Border Transfer Pricing* Melalui *Tax Haven Countries***

Tidak ada suatu definisi yang pasti atas suatu *tax haven*. International Tax Glossary mendefinisikan *tax haven* sebagai “a place where taxes are levied at a

low tax rate or not at all, or where it is hard for foreign jurisdictions to access information about citizens taxable income.”<sup>164</sup> Sementara Gheorghe Bistriceanu mendefinisikan suatu *tax heaven* sebagai “a country or an area that provides to non-residents a tax environment more favorable than that applicable to the territory of residence.”<sup>165</sup>

OECD Report 1998 mendefinisikan *tax haven* sebagai yurisdiksi yang memiliki:<sup>166</sup>

- a. tidak ada atau hanya pajak nominal (*No or only nominal taxes*);  
Tidak ada atau hanya pajak nominal pada penghasilan terkait yang menjadi dasar pengklasifikasian suatu yurisdiksi sebagai *tax haven*.
- b. kurang pertukaran informasi yang efektif (*Lack of effective exchange of information*);  
*Tax havens* biasanya menempatkan hukum atau praktek-praktek administratif pada keadaan yang membuat bisnis-bisnis dan individu-individu bisa mendapatkan keuntungan dari aturan kerahasiaan yang ketat dan perlindungan lainnya terhadap pengawasan oleh otoritas pajak yang mencegah pertukaran informasi yang efektif terhadap pembayar pajak yang mendapatkan manfaat dari yurisdiksi pajak yang rendah.
- c. kurangnya transparansi (*Lack of transparency*);  
Kurangnya transparansi pada operasi legislatif, hukum atau ketentuan administratif yang merupakan faktor lain dalam mengidentifikasi *tax havens*.
- d. tidak ada aktivitas substansial (*No substantial activities*).  
Tidak adanya suatu persyaratan bahwa suatu kegiatan harus bersifat substansial yang merupakan hal yang penting karena akan menunjukkan

<sup>164</sup> Barry Larking, *op. cit.*, hlm. 403.

<sup>165</sup> Gheorghe Bistriceanu, *Lexicon de finanțe, bănci, asigurări, vol. III, Editura Economică, București*, (2001).

<sup>166</sup> Organization for Economic Development and Cooperation (OECD), *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, (Paris: OECD, 1998), hlm. 23.

bahwa suatu yurisdiksi mungkin akan mencoba untuk menarik investasi atau transaksi-transaksi yang murni didorong pajak.

Tidak keseluruhan dari kriteria tersebut di atas harus dipenuhi untuk mengkategorikan suatu wilayah sebagai *tax haven*, namun harus mayoritas dari kriteria tersebut harus terpenuhi.<sup>167</sup> Namun, kriteria keempat "tidak ada kegiatan substansial" ditolak pada bulan Juli 2001, dan secara resmi ditarik pada Progress Report OECD 2002. OECD mengakui bahwa setiap yurisdiksi memiliki hak untuk menentukan apakah akan memberlakukan pajak langsung dan jika demikian, untuk menentukan tingkat pajak yang sesuai. Tidak ada atau hanya pajak nominal (*no or only nominal taxes*) dikombinasikan dengan keterbatasan yang serius pada kemampuan negara-negara lain untuk mendapatkan informasi dari negara itu untuk tujuan pajak biasanya akan mengidentifikasi suatu *tax haven*. Mereka menawarkan cara untuk meminimalkan pajak dan untuk memperoleh kerahasiaan keuangan.<sup>168</sup>

*Tax havens* memiliki tiga tujuan utama, yaitu: menyediakan lokasi untuk menyimpan investasi pasif ("kotak uang"); *tax havens* menyediakan lokasi yang memungkinkan keuntungan "kertas" dapat dipesan; dan memungkinkan bisnis para pembayar pajak, terutama rekening bank, untuk secara efektif dilindungi dari pengawasan oleh otoritas pajak di luar negeri. Dengan demikian, suatu entitas dapat menurunkan tarif pajak efektifnya dengan cara beroperasi di negara dengan tingkat pajak rendah.<sup>169</sup>

Terdapat tiga alasan mengapa seseorang mau menggunakan *tax haven*, yaitu:<sup>170</sup>

- a. mereka ingin menghindari pajak;
- b. mereka tidak ingin orang lain tahu apa yang mereka lakukan;

---

<sup>167</sup> Richard Murphy, *Fiscal Paradise or Tax on Development? What is the role of the tax haven?*, (London: Tax Justice Network, 2005), hlm. 7.

<sup>168</sup> Organization for Economic Development and Cooperation (OECD), *op. cit.*, hlm. 23.

<sup>169</sup> John E. Karayan dan Charles W. Swenson, *Strategic Business Tax Planning, Second Edition*, (New Jersey: John Wiley & Sons Inc., 2007), hlm. 250.

<sup>170</sup> Richard Murphy, *op. cit.*, hlm. 9.

c. mereka ingin menghindari peraturan.

OECD telah mengajukan argumen-argumen utama berikut terkait praktek-praktek *tax haven*, antara lain:<sup>171</sup>

- a. mereka dapat dapat mengikis pajak nasional di negara lain;
- b. mereka dapat mengubah struktur pajak dengan menggeser beberapa beban pajak dari faktor-faktor yang berubah-ubah (*mobile*) ke yang secara relatif tidak berubah-ubah (*immobile*) dan dari pendapatan ke konsumsi;
- c. mereka dapat mencegah kepatuhan pembayar-pembayar pajak dan meningkatkan biaya administrasi pelaksanaan; dan
- d. mereka dapat menghambat implementasi pajak progresif dan pencapaian tujuan redistribusi pendapatan.

Indonesia pernah mengatur mengenai negara-negara yang dianggap masuk dalam *tax havens*. Pada Lampiran Keputusan Menteri Keuangan No. 650/KMK.04/1994,<sup>172</sup> disebutkan 32 (tiga puluh dua) negara terkait penyertaan modal pada badan usaha di luar negeri yang sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek, antara lain: Argentina, Bahama, Bahrain Balize, Bermuda, British Isle, British Virgin Island, Cayman Island, Channel Island Greensey, Channel Island Jersey, Cook Island, El Savador, Estoni, Hongkong, Liechtenstein, Lithuania, Makau, Mauritius, Meksiko, Nederland Antiles, Nikaragua, Panama, Paraguay, Peru, Qatar, St. Lucia, Saudi Arabia, Uruguay, Venezuela, Vanuatu, Yunani, Zambia. Akan tetapi, KMK tersebut selanjutnya dicabut dengan Peraturan Menteri Keuangan No. 256/PMK.04/2008, sehingga daftar *tax haven* tidak lagi ada.

Berdasarkan OECD Progress Report<sup>173</sup> anggota OECD menetapkan daftar negara-negara yang dikategorikan sebagai *tax haven countries* yang kemudian dibagi dalam tiga kategori, yaitu:

<sup>171</sup> Aloisio Almeida, *TAX HAVENS: An Analysis of the OECD Work with Policy Recommendations*, (Ford School of Public Policy, April 2004), hlm. 5.

<sup>172</sup> Kementrian Keuangan, *Keputusan Menteri Keuangan Penetapan Saat Diperolehnya Dividen Atas Penyertaan Modal Pada Badan Usaha Di Luar Negeri Yang Sahamnya Tidak Diperdagangkan Di Bursa Efek*, KMK RI NOMOR 650/KMK.04/1994, Lampiran.

<sup>173</sup> Organization for Economic Development and Cooperation (OECD), *A Progress Report On The Jurisdictions Surveyed By The OECD Global Forum In Implementing The Internationally Agreed Tax Standard*, sebagaimana dibuat pada 14 September 2011 (Original



- a. Yurisdiksi-Yurisdiksi yang telah menerapkan standar perpajakan yang telah disetujui secara internasional (Lihat Tabel 3.1.)

**Tabel 3.1. Yurisdiksi Yang Telah Menerapkan Standar Perpajakan Yang Telah Disetujui Secara Internasional**

Andorra	Curacao	Japan	St Kitts and Nevis
Anguilla	Cyprus	Jersey	St Lucia
Antigua and Barbuda	Czech Republic	Korea	St Vincent and the Grenadines
Argentina	Denmark	Liberia	Samoa
Aruba	Dominica	Liechtenstein	San Marino
Australia	Estonia	Luxembourg	Seychelles
Austria	Finland	Macau, China	Singapore
The Bahamas	France	Malaysia	Sint Maarten
Bahrain	Germany	Malta	Slovak Republic
Barbados	Gibraltar	Marshall Islands	Slovenia
Belgium	Greece	Mauritius	South Africa
Belize	Grenada	Mexico	Spain
Bermuda	Guernsey	Monaco	Sweden
Brazil	Hong Kong, China	Netherlands	Switzerland
British Virgin Islands	Hungary	New Zealand	Turkey
Brunei	Iceland	Norway	Turks and Caicos Islands
Canada	India	Panama	United Arab Emirates
Cayman Islands	Indonesia	Philippines	United Kingdom
Chile	Ireland	Poland	United States
China	Isle of Man	Portugal	US Virgin Islands
Cook Islands	Israel	Qatar	Vanuatu
Costa Rica	Italy	Russian Federation	

Sumber: *A Progress Report On The Jurisdictions Surveyed By The OECD Global Forum In Implementing The Internationally Agreed Tax Standard*

- b. Yurisdiksi-Yurisdiksi yang telah berkomitmen pada standar perpajakan yang telah disetujui secara internasional, namun belum menerapkannya (Lihat Tabel 3.2.)

Progress Report 2 April 2009), yang diakses dari:  
<http://www.oecd.org/dataoecd/50/0/43606256.pdf>

**Tabel 3.2. Yurisdiksi Yang Telah Berkomitmen Pada Standar Perpajakan Yang Telah Disetujui Secara Internasional, Namun Belum Menerapkannya**

Tax Havens <sup>2</sup>					
Montserrat	2002	(11)	Niue	2002	(0)
Nauru	2003	(0)			
Other Financial Centres					
Guatemala	2009	(0)	Uruguay	2009	(10)

Sumber: *A Progress Report On The Jurisdictions Surveyed By The OECD Global Forum In Implementing The Internationally Agreed Tax Standard*

- c. Yurisdiksi-Yurisdiksi yang belum berkomitmen pada standar perpajakan yang telah disetujui secara internasional: Tidak ada.

Menurut J. Arnold dan Michael J. Intyre, dalam kasus-kasus pajak yang terkait dengan *tax haven countries*, transaksi Wajib Pajak yang dilakukan melalui *tax haven countries* adalah suatu transaksi sepanjang memenuhi “*active business test*”, yaitu perusahaan yang didirikan di *tax haven countries* tersebut menjalankan kegiatan usaha yang sifatnya *business income* (bukan *passive income*). Apabila perusahaan tersebut tidak memenuhi persyaratan tersebut maka perusahaan dimaksud harus memenuhi persyaratan (*test*) sebagai berikut: (i) bahwa penghasilan total dari perusahaan dimaksud tidak dialihkan lagi atau digunakan untuk membayar bunga, royalti atau utang dalam bentuk apapun ke negara ketiga lainnya dan (ii) bahwa kepemilikan saham atas perusahaan dimaksud harus dimiliki paling sedikit 50% oleh Wajib Pajak (terutama Wajib Pajak orang pribadi) yang merupakan Wajib Pajak Dalam Negeri (*resident*) dari salah satu negara yang mengadakan *tax treaty*.<sup>174</sup>

<sup>174</sup> Michael J. Mc Intyre dan Brian J. Arnold, *International Tax Primer*, (Den Haag: Kluwer Law International, 2002), hlm. 131.

### 3.2.2. Penerapan Praktek *Cross Border Transfer Pricing* Melalui CFC (*Controlled Foreign Companies*)

Untuk memperoleh fasilitas dari negara *tax haven*, umumnya perusahaan multinasional mendirikan anak perusahaan (*subsidiary*) di negara *tax haven* tersebut, dengan tujuan agar dapat menggeser labanya (*profit shifting*) dari negara dengan tarif pajak yang tinggi (*high-tax countries*) ke negara *tax haven* melalui anak perusahaannya sebagai perantara (*intermediary*).<sup>175</sup> Dalam hal ini, pajak yang dikenakan pada anak perusahaan tersebut lebih rendah dari pajak yang dikenakan di negara pemegang sahamnya, sehingga bahaya pergeseran penghasilan ke negara yang *low tax regime* meningkat.<sup>176</sup>

Salah satu hal yang membedakan *subsidiary* dengan yang lainnya adalah adanya prinsip *separate tax entities*. Hal ini berakibat pemegang saham dari suatu perusahaan di luar negeri (*nonresident corporation*) umumnya tidak akan dikenakan pajak atas bagian pendapatan perusahaan tersebut, walaupun memiliki seluruh sahamnya, kecuali mereka telah memperoleh dividen perusahaan.<sup>177</sup> Penundaan hak pemajakan domestik ini dikenal sebagai *deferral*.<sup>178</sup>

Entitas yang didirikan di luar negeri dan dikendalikan Wajib Pajak Dalam Negeri (WPDN) biasanya dikenal sebagai *Controlled Foreign Corporation* atau *Controlled Foreign Companies* (selanjutnya disebut sebagai “CFC”). Pengendalian bisa melalui (i) distribusi, manajemen, penunjukan direktur, atau melalui (ii) kepemilikan saham. Akan tetapi, OECD menyarankan bahwa hendaknya alat ukur kendali yang dipergunakan adalah kepemilikan saham.<sup>179</sup>

<sup>175</sup> Mohammad Zain, *op. cit.*, hlm. 329.

<sup>176</sup> Michael Lang, Hans-Jorgen Aigner, Ulrich Scheuerle, dan Markus Stefaner, *CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law*, (London: Kluwer International Ltd., 2004), hlm. 16.

<sup>177</sup> Brian J. Arnold, *Controlled Foreign Corporation Rules: Major Features, Recent Developments, and Practical Problems*, 4<sup>th</sup> Annual World Tax Conference, Sydney, Australia, 25-27 February 2004, Toronto, Goodmans LLP, 2004.

<sup>178</sup> Michael Lang, Hans-Jorgen Aigner, Ulrich Scheuerle, dan Markus Stefaner, *CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law*, hlm. 16.

<sup>179</sup> Nicolas Garfunkel, “Are all CFC Regimes the Same? The Impact of the Income Attribution Method”, dalam *Tax Notes Internatinal*, Juli 2010, hlm. 55.

Keberadaan CFC sendiri sebenarnya, ada yang didirikan tidak untuk tujuan bisnis melainkan dalam rangka Penghindaran Pajak. Hal tersebut dapat dilakukan dengan mendirikan suatu “artificial share ownership structure” atau menggunakan suatu perusahaan maya (biasanya dikenal sebagai *letter box company*, *conduit company*, *special purpose vehicle*). Dalam hal ini perusahaan tersebut tidak memiliki aktivitas bisnis pada umumnya. Rekayasa penghindaran biasanya dilakukan atas *passive income* (bunga, dividen dan royalti) karena penghasilan tersebut paling mudah dialihkan atau diakumulasi pada CFC di *tax haven*. Rekayasa tersebut dapat mengurangi penerimaan pajak domestik karena penghasilannya ditransfer ke negara tempat CFC berada.

Dengan adanya Hubungan Istimewa dan pengendalian antara CFC dengan induk perusahaan di dalam negeri memungkinkan adanya penentuan harga transfer yang menguntungkan bagi perusahaan secara grup yang dapat mendorong kedua pihak untuk menggunakan harga transfer yang berbeda apabila dilakukan dengan pihak lain (*unrelated parties*).<sup>180</sup>

Salah satu upaya untuk mencegah Wajib Pajak Dalam Negeri (WPDN) untuk melakukan Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*) tersebut di atas adalah dengan menerapkan CFC *Legislation* atau CFC *Rules*. Ketentuan CFC *Rules* dirancang untuk mencegah perusahaan-perusahaan di luar negeri yang dikuasai oleh WPDN dari Penghindaran-Penghindaran Pajak dengan tidak mendistribusikan laba usahanya di negara-negara *tax haven*. Dengan adanya ketentuan CFC *Rules* tersebut negara domisili berhak mengenakan pajak terhadap para pemegang saham yang menjadi domisilinya atas laba usaha peraturan-peraturan di luar negeri yang mereka miliki sebagai *deemed dividend* sesuai dengan proporsi kepemilikannya.

Selain untuk tujuan di atas, CFC *Rules* dapat digunakan sebagai pelengkap<sup>181</sup> bahkan dapat digunakan sebagai senjata yang lebih ampuh<sup>182</sup> untuk

---

<sup>180</sup> M. Asqolani, “*Controlled Foreign Corporation (CFC) dan Transfer Pricing*” dalam *Konsep dan Aplikasi Cross-Border Transfer Pricing Untuk Tujuan Perpajakan*, (Jakarta: PT Dimensi Internasional Tax, 2008), hlm. 76-77.

<sup>181</sup> Rachmanto Surahmat, “CFC *Rules*, Perbandingan Beberapa Negara” (<http://kanwilpajakhusus.depkeu.go.id>, 2004)

mencegah pemegang saham (WPDN) merelokasi penghasilannya ke anak perusahaan di luar negeri (CFC) melalui *Transfer Pricing*. Oleh sebab itu, CFC Rules bertujuan “an instrument to guard against the unjustifiable erosion of the domestic tax base by the export of investment to non-resident corporation.”<sup>183</sup> Selain itu, CFC Rules juga dapat digunakan sebagai “*back stop*” terhadap kelemahan dari ketentuan *Transfer Pricing* dari negara domestik.<sup>184</sup> Dalam kaitannya dengan *Transfer Pricing*, CFC Rules dapat dijadikan sebagai senjata yang cukup ampuh “the CFC provision offer a more potent weapon.”<sup>185</sup> Hal ini berkaitan erat dengan adanya pengalihan atau relokasi Penghasilan di antara perusahaan induk dan perusahaan anak khususnya yang didirikan di *low-tax jurisdiction*.

Ketentuan CFC Rules memberlakukan ketentuan “*accrual taxation*” walaupun belum ada realisasi pembayaran. Dengan kata lain, meskipun perusahaan anak yang berdomisili di *tax haven countries* belum membagikan dividen, dengan adanya CFC Rules, maka dividen akan dianggap sudah dibagikan setelah akhir tahun pajak berakhir.<sup>186</sup>

Contoh skema *Transfer Pricing* CFC melalui negara *tax haven country* yang diberikan oleh SE-04/PJ.7/1993, adalah sebagai berikut:<sup>187</sup>

PT. I Indonesia, yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan H Ltd Hongkong, dua-duanya adalah anak perusahaan K di Korea. Dalam usahanya PT. I mengeksport barang yang langsung dikirim ke X di Amerika Serikat atas

---

<sup>182</sup> Richard L. Doernberg, *International Taxation: In a Nutshell, 2<sup>nd</sup> Edition*, (New York: West Publishing CO, 1993), hlm. 239.

<sup>183</sup> Organization for Economic Development and Cooperation (OECD), “Controlled Foreign Company Legislation”, *Studies in Taxation of Foreign Source Income*, hlm. 11.

<sup>184</sup> *Ibid.*

<sup>185</sup> Richard L. Doernberg, *loc. cit.*,

<sup>186</sup> M. Asqolani, *op. cit.*, hlm. 82-83.

<sup>187</sup> Direktorat Jenderal Pajak, *Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak tentang Petunjuk Penanganan Kasus-Kasus Transfer Pricing (SERI TP - 1)*, Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE - 04/PJ.7/1993.

permintaan H Ltd Hongkong. Harga pokok barang tersebut adalah Rp. 100. PT. I Indonesia selalu menagih H Ltd dengan jumlah Rp. 110. Sedang H Ltd Hongkong menagih X Amerika Serikat. Informasi yang diperoleh dari Amerika Serikat menunjukkan bahwa X membeli barang dengan harga Rp. 175. Keterangan lebih lanjut menunjukkan bahwa H Ltd Hongkong hanya berupa *Letter Box Company (re invoicing center)*, tanpa substansi bisnis.

Perlakuan perpajakan :

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

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

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

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

### **3.2.3. Penerapan Praktek *Cross Border Transfer Pricing* Melalui *Intra-group Services***

Berdasarkan OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010 (selanjutnya disebut sebagai “**OECD TP Guidelines**”), *Intra-group service* adalah “An activity (e.g. administrative, technical, financial, commercial, etc.) for which an independent enterprise would have been willing to pay or perform for itself.”<sup>188</sup> Praktek pemberian jasa antar pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa (*intra group services*) merupakan praktek yang lazim dijalankan oleh perusahaan multinasional. Jasa-

<sup>188</sup> Organization for Economic Development and Cooperation (OECD), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010*, (Paris: OECD Publishing, 2010), hlm. 27.

jasa yang diberikan tersebut antara lain dalam bentuk (i) pemberian bantuan masalah sumber daya manusia (*human resource management*), (ii) pemberian bantuan untuk melakukan analisis risiko nilai tukar uang (*treasury management*), (iii) pemberian bantuan manajemen pembelian (*purchasing management*), (iii) pemberian bantuan teknologi informasi (*IT Support*). Oleh karena pembayaran atas pemberian jasa tersebut dapat dibebankan sebagai biaya di negara tempat perusahaan multinasional tersebut beroperasi, maka pembebanan biaya tersebut dapat mengikis dasar pengenaan pajak (*taxable base*).<sup>189</sup>

Berdasarkan *arm's length principle*<sup>190</sup>, pertanyaan apakah *intra-group service* telah diberikan dalam suatu kegiatan yang dilakukan untuk satu atau lebih anggota grup oleh anggota grup lainnya harus bergantung pada apakah kegiatan tersebut memberikan setiap anggota grup suatu nilai ekonomi atau komersial untuk tujuan meningkatkan posisi komersial. Hal ini dapat ditentukan dengan mempertimbangkan apakah suatu perusahaan independen dalam keadaan yang sebanding akan bersedia membayar untuk kegiatan tersebut jika dilakukan oleh perusahaan independen atau akan melakukan kegiatan tersebut *in-house* untuk dirinya sendiri. Jika kegiatan merupakan suatu hal yang mana suatu perusahaan independen akan bersedia untuk membayar atau melakukannya untuk dirinya sendiri, kegiatan tersebut biasanya tidak harus dianggap sebagai *intra-group service* di bawah *arm's length principle*.<sup>191</sup>

Adakalanya, *intra group services* tetap harus dilakukan, meskipun di dalam anggota perusahaan afiliasi ada yang sebenarnya tidak memerlukan jasa tersebut (atau tidak bersedia untuk membayar jika merupakan perusahaan yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa). Jenis jasa ini ini merupakan suatu aktivitas yang mana suatu anggota grup (biasanya perusahaan induk atau

---

<sup>189</sup> Darussalam dan Danny Septriadi, "Cross-Border Transfer Pricing melalui *Intra Group Services*" dalam *Konsep dan Aplikasi Cross-Border Transfer Pricing Untuk Tujuan Perpajakan*, (Jakarta: PT Dimensi Internasional Tax, 2008), hlm. 175.

<sup>190</sup> Prinsip harga pasar wajar yang akan dijelaskan lebih lanjut dalam subbab 3.3.2. skripsi ini terkait Kewajaran Harga.

<sup>191</sup> Organization for Economic Development and Cooperation (OECD), *op. cit.*, paragraf 7.6.

perusahaan induk regional) melakukannya semata-mata karena kepentingan kepemilikannya pada satu atau lebih anggota grup, sebagai contoh dalam kapasitasnya sebagai pemegang saham. Umumnya hal ini dilakukan untuk kepentingan melindungi kepemilikan para pemegang saham atas perusahaan afiliasinya (*shareholder's activities*). Jenis jasa seperti ini seharusnya tidak dibenarkan atau tidak diperkenankan untuk dibebankan kepada penerima jasa. Hal ini dapat disebut sebagai suatu “shareholder activity”.<sup>192</sup>

OECD TP Guidelines memberikan beberapa contoh *shareholder's activities* sebagai berikut:<sup>193</sup>

- a. Beban yang berhubungan dengan aktivitas *judicial structure of the parent company*, seperti: beban *meeting* yang dilakukan oleh pemegang saham, penerbitan saham *parent company*, dan beban *supervisory board*.
  - b. Beban yang dikeluarkan untuk keperluan untuk keperluan pelaporan *parent company* termasuk laporan konsolidasi.
  - c. Beban hutang untuk meningkatkan kepemilikan saham *parent company*.
- Duplication services* antar perusahaan afiliasi tidak dapat dibenarkan.

Akan tetapi, OECD TP Guidelines memberikan pengecualian terhadap situasi sebagai berikut:<sup>194</sup>

- a. Jika dilakukan hanya untuk sementara waktu, seperti ketika perusahaan multinasional sedang melakukan reorganisasi untuk mensentralisasikan fungsi-fungsi manajemen.
- b. Jika dilakukan untuk meminimalkan kesalahan pengambilan keputusan, dengan cara mendapatkan *second opinion* atas masalah yang sama.

Perusahaan induk (*parent company*) atau *group service centre* dapat saja memberikan jasa keuangan, manajemen, teknis, konsultasi hukum atau perpajakan kepada perusahaan afiliasinya yang mana harus selalu tersedia setiap saat ketika diperlukan. Dalam hal ini, *group service centre* berkewajiban untuk memfasilitasi staf dan peralatan yang harus tersedia setiap saat ketika dibutuhkan. OECD TP

<sup>192</sup> *Ibid.*, paragraf 7.9.

<sup>193</sup> *Ibid.*, paragraf 7.10.

<sup>194</sup> *Ibid.*, paragraf 7.11.



Guidelines mendefinisikan “On call” *services* sebagai “Services provided by a parent company or a group service centre, which are available at any time for members of a Multi National Enterprises group.”<sup>195</sup>

“On call services” ini dapat diterima jika pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa bersedia untuk membayar “standby charges” untuk memastikan ketersediaan jasa tersebut saat dibutuhkan.<sup>196</sup> Perlu diketahui bahwa perusahaan yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa tidak akan mau mengikat kontrak “on call services” jika dapat diperkirakan bahwa kebutuhan akan jasa tersebut tidak mendesak, atau “on call services” juga dapat diberikan oleh pihak ketiga tanpa perlu mengikat “standby agreement”.<sup>197</sup>

### 3.3. Unsur-Unsur Penerapan Praktek *Transfer Pricing*

Peraturan pajak internasional bagi perusahaan-perusahaan multinasional mengatur bahwa harga internasional barang dan jasa antara anak perusahaan yang berbeda - dan termasuk pendapatan anak-anak perusahaan ini - harus sebanding dengan yang disepakati antara perusahaan multinasional yang independen demi kepentingan pajak. Aturan-aturan ini juga mengatur risiko yang harus dicatat dalam harga dan pendapatan.<sup>198</sup> Dalam subbab ini akan dibahas lebih lanjut terkait unsur-unsur dari perapan praktek *Transfer Pricing* dan media pencegahannya.

---

<sup>195</sup> *Ibid.*, hlm. 28.

<sup>196</sup> *Ibid.*, paragraf 7.16.

<sup>197</sup> Darussalam dan Danny Septriadi, *op. cit.*, hlm. 178.

<sup>198</sup> Stefan Lutz & Daniel Kleinfeldt, "Risk as determinant of income and cross-border pricing of multi-national enterprises," ICER Working Papers 19-2010, (ICER - International Centre for Economic Research, 2010).

### 3.3.1. Indikasi Hubungan Istimewa

Pasal 9 ayat (1) OECD Model Tax Convention<sup>199</sup> menyebutkan bahwa yang dimaksud dengan Hubungan Istimewa pada perusahaan (*Associated Enterprises*) yaitu:

- a) *an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or*
- b) *the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State, and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly.*

Pengertian Hubungan Istimewa yang terdapat di dalam Pasal 9 ayat (1) OECD Model Tax Convention ini, berbeda dengan pengertian yang terdapat di dalam peraturan pajak yang berlaku di Indonesia yang menyebutkan bahwa Hubungan Istimewa adalah hubungan antara Wajib Pajak dengan pihak lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 ayat (4) Undang-Undang PPh atau Pasal 2 ayat (2) Undang-Undang PPN<sup>200</sup>, yaitu:

- (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;

<sup>199</sup> OECD's Model Tax Convention versi 2010. OECD Model Tax Convention digunakan oleh negara-negara OECD dan negara non-OECD sebagai dasar untuk negosiasi, pelaksanaan dan interpretasi dari perjanjian pajak bilateral mereka. OECD Model Tax Convention dan jaringan global yang berjumlah lebih dari 3000 perjanjian yang berdasarkan OECD Model Tax Convention tersebut, menyediakan cara untuk memecahkan secara konsisten masalah paling umum yang muncul di bidang pajak berganda internasional.

<sup>200</sup> Direktorat Jenderal Pajak, *Peraturan Direktur Jenderal Pajak Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa*, Pasal 1 angka 4.

- (b) Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung; atau
- (c) terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan/atau ke samping satu derajat.<sup>201</sup>

Dari kedua definisi di atas, tidak terdapat definisi yang jelas mengenai pengendalian manajemen baik secara langsung maupun tidak langsung. David Grecian menjelaskan definisi control dalam kongres IFA (International Fiscal Associated) yang ke-57, yang artinya adalah:<sup>202</sup>

1. *the capacity of an enterprise to dominate decision making in relation to the financial and operating policies of another enterprise,*
2. *influence attributable purely to market forces should not constitute participation in control,*
3. *an enterprise that is economically dependent on another is not necessarily associated.*

### 3.3.2. Kewajaran Harga

Terkait kewajaran harga dalam Hubungan Istimewa, UU Pajak Penghasilan mengatur bahwa:<sup>203</sup>

Harga perolehan atau harga penjualan dalam hal terjadi jual beli harta yang tidak dipengaruhi Hubungan Istimewa sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 ayat (4) adalah jumlah yang sesungguhnya dikeluarkan atau diterima, sedangkan apabila terdapat Hubungan Istimewa adalah jumlah yang seharusnya dikeluarkan atau diterima.

Prinsip harga pasar wajar (*arm's length principle*) mengatur bahwa seharusnya transaksi yang terjadi antar divisi dalam sebuah perusahaan multinasional mengacu pada harga pasar wajar, yaitu harga yang terjadi dalam transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak memiliki Hubungan Istimewa.<sup>204</sup>

<sup>201</sup> Indonesia, *Undang-Undang Pajak Penghasilan*, Pasal 18 ayat (4); Indonesia, *Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah*, Pasal 2 ayat (2).

<sup>202</sup> John Hutagaol, Darussalam, dan Danny Septriadi, *op. cit.*, hlm. 167.

<sup>203</sup> Indonesia, *Undang-Undang Pajak Penghasilan*, Pasal 10 ayat (1).

<sup>204</sup> Gary Stone, *International Transfer Pricing 2008*, (Price Waterhouse Coopers LLP, 2008), hal.4.

OECD TP Guidelines mendefinisikan *Arm's length principle* sebagai:<sup>205</sup>

Standar internasional yang telah disepakati oleh negara-negara anggota OECD untuk digunakan dalam menentukan harga transfer demi tujuan pajak. Pasal 9 OECD Model Tax Convention mengaturnya sebagai berikut: di mana "kondisi yang dibuat atau diberlakukan di antara kedua perusahaan dimaksud dalam hubungan dagang atau hubungan keuangan yang berbeda dari yang akan dibuat antara perusahaan-perusahaan independen, maka keuntungan yang akan, tapi untuk kondisi tersebut, seharusnya diperoleh salah satu perusahaan, dikarenakan kondisi tersebut, tidak diakui, dapat ditambahkan pada laba perusahaan itu dan dikenakan pajak."

Otoritas pajak seharusnya tidak otomatis berasumsi bahwa perusahaan-perusahaan terkait (*associated enterprises*) telah berusaha untuk memanipulasi laba. Dimungkinkan akan adanya tantangan nyata dalam menentukan harga pasar secara akurat tanpa adanya kekuatan pasar atau ketika mengadopsi strategi bisnis tertentu. Merupakan suatu hal yang penting untuk diingat bahwa kebutuhan untuk membuat penyesuaian untuk perkiraan *arm's length transactions* yang timbul secara independen dari setiap kewajiban kontrak yang dilakukan oleh para pihak untuk membayar harga tertentu atau maksud apapun untuk meminimalkan pajak. Jadi, penyesuaian pajak di bawah *arm's length principle* tidak akan mempengaruhi kewajiban-kewajiban kontrak yang mendasari untuk tujuan non-pajak dari *associated enterprises* dan mungkin sesuai bahkan ketika tidak ada niat untuk meminimalkan atau menghindari pajak. Sebuah tinjauan *Transfer Pricing* harus tidak boleh disamakan dengan pertimbangan isu masalah Penggelapan Pajak atau Penghindaran Pajak (*tax fraud* atau *Tax Avoidance*), bahkan jika kebijakan *Transfer Pricing* dapat digunakan untuk tujuan tersebut.<sup>206</sup>

Menurut Larson, Karayannis dan Burgess<sup>207</sup> ketentuan mengenai faktor-faktor kesebandingan (*comparability*) yang dibagi menjadi 5 (lima) kategori yang berkenaan dengan prinsip harga wajar yaitu:

<sup>205</sup> Organization for Economic Development and Cooperation (OECD), *op. cit.*, hlm. 23.

<sup>206</sup> *Ibid.*, hlm. 33.

<sup>207</sup> Charles R. Larson, Marios Karayannis, and John Burges, *Comparability Adjustment in Transfer Pricing*, in *Transfer Pricing Handbook*, 2nd edition 1999 Cumulative Supplement Two, diedit oleh Robert Feinschreiber, (USA, John Wiley & Sons, 1999), hal 21 A5 -21 A7.

- a) Fungsi (*Functions*)
- Penelitian dan Pengembangan;
  - *Design* produk dan teknologi yang digunakan;
  - Pabrikasi, produksi dan proses dari teknologi yang digunakan;
  - Produk yang dibangun, digali dan dirakit;
  - Pembelian dan manajemen logistic;
  - Pemasaran dan distribusi, termasuk manajemen persediaan, jaminan dan aktivitas periklanan;
  - Pengangkutan dan pergudangan;
  - Manajemen, hukum, pembukuan dan keuangan, kredit dan penagihan, pelatihan dan manajemen karyawan.
- b) Perjanjian dalam Kontrak (*Contractual Terms*)
- Volume pembelian dan Penjualan;
  - Cara pembebanan dan Pembayaran;
  - Ketentuan mengenai garansi;
  - Hak untuk mendapatkan yang terkini, perubahan dan modifikasi;
  - Perpanjangan jangka waktu kredit dan pembayaran;
  - Jangka waktu lisensi, kontrak atau perjanjian, dan pemutusan atau negoisasi kembali hak;
  - Transaksi yang berkesinambungan antara penjual dan pembeli.
- c) Risiko (*Risk*)
- Risiko pasar, termasuk fluktuasi terhadap biaya, permintaan, harga dan tingkat persediaan;
  - Risiko yang berhubungan dengan sukses atau gagalnya aktivitas penelitian dan pengembangan;
  - Risiko keuangan, termasuk fluktuasi nilai tukar mata uang asing dan tingkat bunga;
  - Risiko pemberian dan penagihan piutang;
  - Risiko tidak terbayarnya hutang;
  - Risiko bisnis secara umum yang menyangkut kepemilikan dari harta, pabrik dan mesin.

- d) Kondisi Ekonomi (*Economic Conditions*)
- Kesamaan daerah pemasaran;
  - Tingkat dari pasar (seperti pedagang besar, pedagang eceran, dll);
  - Kondisi ekonomi termasuk pasar dalam keadaan kontraksi atau perluasan;
  - Lokasi yang khusus sehingga memerlukan tambahan beban untuk produksi dan distribusi;
  - Tingkat persaingan di tiap daerah pemasaran;
  - Alternatif lain yang tersedia oleh pembeli dan penjual.
- e) Harta atau Jasa (*Property Services*)
- Harta tidak berwujud yang melekat di dalam barang atau jasa yang ditransfer;
  - Karakteristik dari barang atau jasa.

Contoh skema *Transfer Pricing* yang diberikan oleh SE-04/PJ.7/1993 terkait kekurangan-wajaran harga penjualan, adalah sebagai berikut:<sup>208</sup>

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

Perlakuan Perpajakan :

Dalam contoh tersebut, harga pasar sebanding (*comparable uncontrolled price*) atas barang yang sama adalah yang dijual kepada PT. X yang tidak ada Hubungan Istimewa. Dengan demikian harga yang wajar adalah Rp. 200,- per unit. Harga ini dipakai sebagai dasar perhitungan Penghasilan dan/atau pengenaan pajak. Kalau PT. A adalah Pengusaha Kena Pajak (PKP), ia harus menyetero kekurangan PPN-nya (dan PPnBM kalau terutang). Atas kekurangan tersebut dapat diterbitkan SKP dan PT. A tidak boleh menerbitkan faktur pajak atas kekurangan tersebut, sehingga tidak merupakan kredit pajak bagi PT. B.

---

<sup>208</sup> Direktorat Jenderal Pajak, *Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak tentang Petunjuk Penanganan Kasus-Kasus Transfer Pricing (SERI TP - 1)*, Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE - 04/PJ.7/1993.

### 3.3.3. *Advance Pricing Agreement (APA)*

Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement/APA*) kepada Direktur Jenderal Pajak sesuai dengan ketentuan yang berlaku, sebagai upaya menghindari permasalahan yang mungkin timbul dalam transaksi yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa.<sup>209</sup> Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement/APA*) tersebut adalah perjanjian tertulis antara Direktur Jenderal Pajak dengan Wajib Pajak atau antara Direktur Jenderal Pajak dengan otoritas perpajakan negara lain sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 ayat (3a) Undang-Undang PPh.<sup>210</sup> APA di Indonesia diatur di dalam Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-69/PJ/2010 tanggal 31 Desember 2010 tentang Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement*).

Peraturan tersebut mendefinisikan APA sebagai berikut.<sup>211</sup>

Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement*) adalah perjanjian antara Direktorat Jenderal Pajak dan Wajib Pajak dan/atau otoritas pajak negara lain untuk menyepakati kriteria-kriteria dan/atau menentukan Harga Wajar atau Laba Wajar dimuka para pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa.

Tujuan dari proses APA adalah untuk memfasilitasi negosiasi yang berprinsip, praktis dan ko-operatif, untuk menyelesaikan masalah *Transfer Pricing* dengan cepat, efisien dan berprospek, untuk menggunakan sumber daya dari pembayar pajak dan administrasi/otoritas pajak yang lebih efisien, dan menyediakan ukuran kemungkinan prediksi untuk pembayar pajak.<sup>212</sup>

<sup>209</sup> Direktorat Jenderal Pajak, *Peraturan Direktur Jenderal Pajak Penerapan Prinsip Kewajaran Dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa*, Pasal 23 ayat (1).

<sup>210</sup> *Ibid.*, Pasal 23 ayat (2).

<sup>211</sup> Direktorat Jenderal Pajak, *Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Kesepakatan Harga Transfer (Advance Pricing Agreement)*, Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor PER-69/PJ/2010 tanggal 31 Desember 2010, Pasal 1 angka 2.

<sup>212</sup> Organization for Economic Development and Cooperation (OECD), *op. cit.*, paragraf 9 *Annex to Chapter IV*, hlm. 337-338.

Dalam sudut pandang otoritas pajak maupun Wajib Pajak, APA merupakan suatu alternatif pemecahan terhadap masalah *Transfer Pricing*<sup>213</sup> dan juga sebagai alat untuk menghindari konfrontasi antara otoritas pajak dan Wajib Pajak serta mencegah terjadinya sengketa antara otoritas pajak suatu negara dengan otoritas pajak negara lainnya.<sup>214</sup> APA dimaksudkan untuk melengkapi mekanisme administratif, peradilan dan perjanjian tradisional dalam menyelesaikan masalah *Transfer Pricing*. APA dapat lebih berguna ketika mekanisme tradisional tersebut gagal atau sulit untuk diterapkan.<sup>215</sup>

Selain tujuan tersebut di atas, APA juga bertujuan untuk mencegah terjadinya pemajakan berganda, mencegah agar jangan sampai suatu penghasilan tidak kena pajak di manapun (*double non-taxation*), dan mengurangi beban administrasi baik bagi Wajib Pajak maupun bagi otoritas pajak. APA berbeda dari proses pengambilan keputusan tradisional, yang dalam hal ini memerlukan pemeriksaan rinci dan sampai batas yang sesuai, verifikasi asumsi faktual yang didasarkan penentuan konsekuensi hukum, sebelum keputusan tersebut dapat diambil. Lebih lanjut, APA memungkinkan pemantauan terus menerus terkait apakah asumsi-asumsi faktual tetap berlaku selama periode APA.<sup>216</sup>

OECD TP Guidelines mendefinisikan APA sebagai:

*An arrangement that determines, in advance of controlled transactions, an appropriate set of criteria (e.g. method, comparables and appropriate adjustments thereto, critical assumptions as to future events) for the determination of the Transfer Pricing for those transactions over a fixed period of time. An advance pricing arrangement may be unilateral involving one tax administration and a taxpayer or multilateral involving the agreement of two or more tax administrations.*<sup>217</sup>

<sup>213</sup> Lihat juga, Direktorat Jenderal Pajak, *Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Kesepakatan Harga Transfer (Advance Pricing Agreement)*, Pasal 2 ayat (1).

<sup>214</sup> José Manuel Calderón, *Advance Pricing Agreements: A Global Analysis*, (London: Kluwer Law International, 1998), hlm. 1.

<sup>215</sup> Organization for Economic Development and Cooperation (OECD), *op. cit.*, paragraf 4.123, hlm. 168.

<sup>216</sup> *Ibid.*, paragraf 3 *Annex to Chapter IV*, hlm. 336.

<sup>217</sup> *Ibid.*, hlm. 23.



APA tidak mengatur mengenai masalah penentuan harga, APA hanya merupakan persetujuan penerapan metode harga transfer dalam kriteria-kriteria<sup>218</sup> yang dapat diterima. Oleh karena itu, kerjasama perusahaan terkait sangat penting untuk negosiasi APA yang sukses.<sup>219</sup> Sehubungan dengan hal tersebut, OECD TP Guidelines menyebutkan bahwa sebuah APA harus dibatalkan, bahkan berlaku surut (*retroactively*), dalam hal terdapat kasus penipuan atau informasi keliru selama negosiasi APA, atau jika wajib pajak tidak memenuhi persyaratan untuk aplikasi.<sup>220</sup>

Berdasarkan pihak-pihak yang terlibat, APA dapat dibagi menjadi tiga tipe, yaitu sebagai berikut:<sup>221</sup>

- a. Unilateral APA adalah persetujuan yang mengikat antara Wajib Pajak (satu atau lebih) dengan satu otoritas pajak (tipe ini biasanya tidak disukai oleh otoritas pajak serta tidak memberikan jaminan kepada Wajib Pajak untuk terhindar dari pemajakan berganda);<sup>222</sup>
- b. Bilateral APA adalah persetujuan antara Wajib Pajak dengan dua otoritas pajak (tipe ini disukai oleh otoritas pajak negara yang terlibat dalam persetujuan APA dan juga oleh Wajib Pajak, karena dapat dipersamakan statusnya dengan suatu *tax treaty*. Di samping itu, bilateral APA memberikan perlindungan maksimal bagi Wajib Pajak terhadap dampak pemajakan berganda);

---

<sup>218</sup> Termasuk diantaranya penentuan metode transfer pricing dan faktor-faktor yang digunakan dalam analisis asumsi kritis (*critical assumptions*); Lihat, Direktorat Jenderal Pajak, *Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Kesepakatan Harga Transfer (Advance Pricing Agreement)*, Pasal 1 angka 3.

<sup>219</sup> Organization for Economic Development and Cooperation (OECD), *op. cit.*, paragraf 4.133, hlm. 170.

<sup>220</sup> *Ibid.*, paragraf 4.138, hlm. 171-172; Lihat juga, Direktorat Jenderal Pajak, *Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Kesepakatan Harga Transfer (Advance Pricing Agreement)*, Pasal 17 ayat (2).

<sup>221</sup> Adrian J. Sawyer, "Advance Pricing Agreement: A Primer and Summary of Developments in Australia and New Zealand" dalam *Bulletin for International Fiscal Documentation*, (IBFD, 2004), hlm. 558.

<sup>222</sup> Lihat Organization for Economic Development and Cooperation (OECD), *op. cit.*, paragraf 4.129 dan 4.130, hlm. 169-170.

- c. Multilateral APA adalah persetujuan antara Wajib Pajak dengan dua atau lebih otoritas pajak atau dapat disebut sebagai suatu keadaan di mana terdapat lebih dari satu bilateral APA (tipe ini sekarang banyak digunakan).

APA yang tidak melibatkan suatu negosiasi perjanjian kesepakatan (*mutual agreement negotiation*) disebut "Unilateral APA." Harus diperhatikan bahwa, dalam kebanyakan kasus suatu APA bilateral akan disimpulkan di bawah prosedur perjanjian kesepakatan atas suatu konvensi pajak berganda (*double tax convention*).<sup>223</sup>

APA dikembangkan berdasarkan Pasal 25 OECD Model Tax Convention, meskipun tidak tersurat secara langsung di dalam ketentuan tersebut. Hal ini dapat dilihat di dalam Pasal 25 ayat (3) OECD Model Tax Convention, yang menyebutkan bahwa:

*The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention.*

Meskipun paragraf 50 Commentary of OECD Model Tax Convention menunjukkan bahwa hal-hal sebagaimana dimaksud dalam ayat pada Pasal tersebut di atas adalah kesulitan-kesulitan kategori umum mengenai kategori pembayar-pembayar pajak, ayat ini secara spesifik mengakui bahwa masalah-masalah tersebut dapat terjadi sehubungan dengan kasus tertentu. Dalam beberapa kasus, APA muncul jika penerapan harga transfer dalam kategori wajib pajak tertentu menimbulkan keraguan dan kesulitan.

Pasal 25 ayat (3) OECD Model Tax Convention, juga menunjukkan bahwa pihak yang berwenang dapat berkonsultasi bersama untuk menghilangkan pengenaan pajak berganda dalam hal tidak diatur dalam OECD Model Tax Convention. Bilateral APA harus termasuk dalam ketentuan ini karena mereka memiliki salah satu tujuan untuk menghindari pajak berganda. Meskipun OECD Model Tax Convention menyediakan untuk penyesuaian *Transfer Pricing*, namun

---

<sup>223</sup> Organization for Economic Development and Cooperation (OECD), *op. cit.*, paragraf 7 *Annex to Chapter IV*, hlm. 337.

tidak ditentukan metodologi atau prosedur tertentu selain *arm's length principle* sebagaimana dimaksud dalam Pasal 9 OECD Model Tax Convention.

Dengan demikian, dapat dianggap bahwa APA diatur berdasarkan Pasal 25 ayat (3) OECD Model Tax Convention karena kasus *Transfer Pricing* tertentu terkait dengan APA tidak secara khusus diatur dalam OECD Model Tax Convention. Pertukaran penyediaan informasi dalam Pasal 26 OECD Model Tax Convention juga bisa memfasilitasi APA, karena menyediakan kerjasama antara pihak yang berwenang dalam bentuk pertukaran informasi.<sup>224</sup>

Kelebihan APA dilihat dari sudut pandang otoritas pajak:<sup>225</sup>

- a. Otoritas pajak akan mendapatkan informasi yang tepat dari Wajib Pajak secara sukarela, sehingga otoritas pajak akan mendapatkan pemahaman secara menyeluruh atas transaksi internasional yang dilakukan oleh perusahaan multinasional tersebut;
- b. APA memberikan keyakinan kepada otoritas pajak bahwa mereka memang telah mendapatkan pembagian laba dari perusahaan multinasional dengan cara yang tepat;
- c. Mengurangi biaya untuk pengujian kepatuhan Wajib Pajak seperti terhindar dari penggunaan waktu yang berlebihan untuk melakukan pemeriksaan atas transaksi *Transfer Pricing* yang dilakukan oleh Wajib Pajak.

Kelebihan penerapan APA dilihat dari sudut pandang Wajib Pajak:

- a. Adanya kepastian hukum, sehingga Wajib Pajak dapat membuat perencanaan strategis serta penerapan metode *Transfer Pricing* yang tepat dengan tingkat kepastian yang tinggi. Tingkat kepastian inilah yang menjadi kelebihan APA;<sup>226</sup>

<sup>224</sup> *Ibid.*, paragraf 4.139, hlm. 172.

<sup>225</sup> Darussalam dan Danny Septriadi, "Advance Pricing Agreement (APA) Sebagai Suatu Alternatif Penyelesaian Sengketa Transfer Pricing" dalam *Konsep dan Aplikasi Cross-Border Transfer Pricing Untuk Tujuan Perpajakan*, (Jakarta: PT Dimensi Internasional Tax, 2008), hlm. 263-266; Lihat juga Organization for Economic Development and Cooperation (OECD), *op. cit.*, paragraf 4.142 - 4.158, hlm. 173-177.

<sup>226</sup> Qin Xu, "China: New Advance Pricing Agreement Procedure", dalam *International Transfer Pricing Journal*, IBFD, Maret/April 2005, hlm. 69.

- b. Mengurangi risiko pemeriksaan *Transfer Pricing*. Wajib Pajak dapat menghindari inefisiensi biaya, waktu, serta kontroversi atas metode *Transfer Pricing* yang ditetapkan;
- c. Mencegah risiko pajak berganda. Hal ini disebabkan karena keikutsertaan dua atau lebih otoritas pajak dalam bilateral atau multilateral APA akan memberikan jaminan dalam penyelesaian sengketa jika terjadi pemajakan berganda akibat adanya koreksi *Transfer Pricing*;
- d. Mengurangi persyaratan dokumentasi;
- e. Terciptanya lingkungan yang kondusif antara Wajib Pajak dan otoritas pajak yang mendorong terbukanya arus informasi dari setiap pihak yang terlibat;
- f. APA memberikan kesempatan untuk menerapkan metode *Transfer Pricing* yang telah disepakati guna menyelesaikan permasalahan *Transfer Pricing* yang telah terjadi pada tahun-tahun sebelumnya.<sup>227</sup>

Kelemahan APA dilihat dari sudut pandang Wajib Pajak:

- a. Informasi yang diberikan oleh Wajib Pajak dalam proses APA dapat digunakan oleh otoritas pajak pada saat melakukan pemeriksaan pajak untuk tahun-tahun pajak sebelum APA berlaku,<sup>228</sup>
- b. Menjadi perhatian otoritas pajak, di mana otoritas pajak akan menganalisis transaksi-transaksi tahun-tahun sebelum adanya APA. Tidak ada jaminan bahwa otoritas pajak akan menerima permohonan APA yang diajukan oleh Wajib Pajak;
- c. Wajib Pajak akan kehilangan banyak waktu apabila proses persetujuan dalam APA tidak tercapai.

Meskipun APA memberikan kepastian terhadap penerapan metode *Transfer Pricing*, tetapi sangat disarankan kepada perusahaan multinasional untuk meneliti terlebih dahulu kelebihan dan kekurangan APA kasus per kasus. APA direkomendasikan untuk perusahaan yang berbasis teknologi, seperti halnya

---

<sup>227</sup> Organization for Economic Development and Cooperation (OECD), *op. cit.*, para. 4.136.

<sup>228</sup> José Manuel Calderón, *op. cit.*, hlm. 126.

perbankan, asuransi, dan perusahaan farmasi serta perusahaan otomotif. APA sangat relevan untuk diterapkan pada perusahaan yang tidak memiliki susunan mata rantai yang banyak. Akan tetapi, APA tidak direkomendasikan untuk perusahaan yang melakukan agresif *Transfer Pricing* serta yang mempunyai struktur *Transfer Pricing* yang konvensional.<sup>229</sup>

### 3.3.4. *Mutual Agreement Procedure (MAP)*

Penerapan MAP didasarkan pada Pasal 25 OECD Model Tax Convention, yang mengatur tentang *Mutual Agreement Procedure*. Ayat (1) pada pasal tersebut menyediakan penghapusan dalam kasus pajak yang tidak sesuai dengan OECD Model Tax Convention, yang berisi:

*Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.*

OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax at Pasal 25, pada Penjelasan No. 7 menyebutkan bahwa ayat (1) membuat tersedia untuk Pembayar Pajak/Wajib Pajak yang terkena dampak, tanpa mencabut upaya hukum biasa yang tersedia, prosedur yang disebut prosedur kesepakatan bersama karena dalam fase kedua, untuk menyelesaikan konflik atas dasar perjanjian.<sup>230</sup>

Terkait dengan MAP, OECD Commentaries on the Articles of the Model Tax at Pasal 25 memberikan petunjuk tentang MAP sebagai berikut ini:<sup>231</sup>

<sup>229</sup> Darussalam dan Danny Septriadi, *op. cit.*, hlm. 266.

<sup>230</sup> Organization for Economic Development and Cooperation (OECD), OECD Model Tax Convention (Condensed Version), OECD 2010, hlm. 355.

<sup>231</sup> Darussalam dan Danny Septriadi, "*Mutual Agreement Procedure (MAP) Sebagai Suatu Alternatif Penyelesaian Sengketa Transfer Pricing*" dalam *Konsep dan Aplikasi Cross-Border Transfer Pricing Untuk Tujuan Perpajakan*, (Jakarta: PT Dimensi Internasional Tax, 2008), hlm. 276-277.

- a. Berdasarkan Penjelasan No. 8, sengketa yang dapat diajukan melalui MAP adalah sebagai berikut:
- Alokasi pembebanan biaya umum dan administrasi untuk menghitung Penghasilan Kena Pajak Bentuk Usaha Tetap (*Permanent Establishment*).
  - Pembebanan bunga atau royalti yang melebihi batas kewajaran karena adanya Hubungan Istimewa.
  - Aplikasi dari *thin capitalization rules* yang mereklasifikasi pembayaran bunga menjadi pembayaran dividen.
- b. Berdasarkan Penjelasan No. 9 dan 10, Pasal 25 OECD Model dapat digunakan oleh Wajib Pajak tidak hanya sebatas untuk penyelesaian sengketa pajak atas *judicial double taxation*, tetapi juga untuk penyelesaian sengketa pajak atas *economic double taxation*, khususnya sengketa *Transfer Pricing*. Selanjutnya, Pasal 25 OECD Model dapat dijadikan sebagai dasar hukum penyelesaian sengketa *economic double taxation* bagi Wajib Pajak dan otoritas pajak yang bersengketa jika tidak terdapat Pasal 9 ayat (2) OECD Model (*corresponding adjustment*)<sup>232</sup> dalam suatu Perjanjian Penghindaran Pajak (P3B).
- c. Berdasarkan Penjelasan No. 11, syarat untuk pengajuan MAP adalah tidak harus menunggu terbitnya ketetapan pajak,<sup>233</sup> melainkan cukup hanya dengan menunjukkan bukti bahwa Wajib Pajak mempunyai risiko yang sangat tinggi dan hampir pasti akan terkena pemajakan berganda yang tidak sesuai dengan tujuan diadakannya P3B akibat adanya tindakan yang

---

<sup>232</sup> Direktorat Jenderal Pajak, *Peraturan Direktur Jenderal Pajak Tata Cara Pelaksanaan Prosedur Persetujuan Bersama (Mutual Agreement Procedure) Berdasarkan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda*, Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per- 48/PJ/2010, Pasal 1 angka 12, “*Corresponding Adjustments* yaitu koreksi atau penyesuaian atas jumlah pajak yang terutang bagi Wajib Pajak suatu negara yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak negara mitra, yang dilakukan oleh otoritas pajak negara yang bersangkutan sehubungan dengan koreksi *Transfer Pricing* yang dilakukan oleh otoritas pajak negara mitra (*primary adjustments*), sehingga alokasi keuntungan pada dua negara atau yurisdiksi tersebut konsisten, dengan tujuan untuk menghilangkan pengenaan pajak berganda.”

<sup>233</sup> Direktorat Jenderal Pajak, *Surat Edaran Dirjen Pajak Tata Cara Pelaksanaan Ketentuan Mengenai Persetujuan Bersama Berdasarkan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) (Seri P3N No. 24)*, SE - 05/PJ.10/2000, butir 10.

dilakukan oleh salah satu atau kedua negara yang mengadakan perjanjian. Menurut pendapat penulis, dalam konteks Indonesia, Surat Pemberitahuan Hasil Pemeriksaan Pajak (SPHP) di dalamnya mengandung koreksi atas *Transfer Pricing* sudah dapat dijadikan dasar untuk mengajukan MAP.

d. Berdasarkan Penjelasan No. 12, syarat untuk pengajuan MAP harus memenuhi dua syarat kumulatif sebagai berikut:

- Hanya WPDN (*taxpayer's state of residence*) dari negara yang mengadakan *tax treaty* yang dapat mengajukan MAP kepada *competent authority*.
- Wajib Pajak harus memastikan bahwa pengajuan MAP harus dilakukan dalam jangka waktu tiga tahun sejak pertama kali diketahui adanya bukti yang cukup meyakinkan bahwa Wajib Pajak mempunyai risiko yang sangat besar dan hampir pasti akan terkena pemajakan berganda yang tidak sesuai dengan tujuan diadakannya P3B.

e. Berdasarkan Penjelasan No. 26, dinyatakan bahwa *competent authorities* mempunyai kewajiban untuk melakukan negosiasi berdasarkan Pasal MAP. Akan tetapi yang perlu diketahui bahwa *competent authorities* hanya berkewajiban untuk melakukan yang terbaik, bukan untuk menghasilkan suatu keputusan (*achieve the result*).<sup>234</sup>

Berdasarkan peraturan yang berlaku di Indonesia, Direktorat Jenderal Pajak mendefinisikan Prosedur Persetujuan Bersama (*Mutual Agreement Procedure/MAP*) sebagai:<sup>235</sup>

...prosedur administratif yang dilakukan oleh pejabat yang berwenang dari Indonesia dengan pejabat yang berwenang dari negara mitra P3B untuk menyelesaikan sengketa perpajakan yang timbul sehubungan dengan penerapan P3B.

---

<sup>234</sup> Hal ini dapat dilihat dalam Pasal 25 ayat (2) OECD Model, "*The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State...*"

<sup>235</sup> Direktorat Jenderal Pajak, *Peraturan Direktur Jenderal Pajak Penerapan Prinsip Kewajaran Dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa*, Pasal 22 ayat (3).

Wajib Pajak dapat mengajukan permohonan Prosedur Persetujuan Bersama (*Mutual Agreement Procedure/*MAP) kepada Direktur Jenderal Pajak sesuai ketentuan dalam P3B untuk menyelesaikan sengketa perpajakan yang menyangkut penerapan ketentuan dalam P3B sesuai dengan ketentuan yang berlaku, termasuk dalam hal Wajib Pajak tidak menyetujui penyesuaian yang dilakukan oleh otoritas pajak di negara mitra P3B terhadap Wajib Pajak yang menjadi lawan transaksinya.<sup>236</sup>

MAP dilaksanakan dalam hal terdapat:<sup>237</sup>

- a. permintaan yang diajukan oleh Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia;
- b. permintaan yang diajukan oleh Warga Negara Indonesia yang telah menjadi Wajib Pajak Dalam Negeri Negara Mitra P3B sehubungan dengan ketentuan non diskriminasi (*non-discrimination*) dalam P3B yang berlaku;
- c. permintaan yang diajukan oleh Negara Mitra P3B; atau
- d. hal yang dianggap perlu oleh dan atas inisiatif Direktur Jenderal Pajak.

Permintaan untuk melaksanakan MAP sebagaimana dimaksud di atas dilakukan antara lain dalam hal:<sup>238</sup>

- a. Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia dikenakan pajak atau akan dikenakan Pajak karena melakukan praktek *Transfer Pricing* sehubungan adanya transaksi dengan Wajib Pajak Dalam Negeri Negara Mitra P3B yang mempunyai Hubungan Istimewa;
- b. Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia menganggap bahwa tindakan Negara Mitra P3B mengakibatkan atau akan mengakibatkan pengenaan Pajak yang tidak sesuai dengan ketentuan P3B sehubungan dengan keberadaan atau Penghasilan Bentuk Usaha Tetap yang dimiliki oleh Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia di Negara Mitra P3B;

---

<sup>236</sup> *Ibid.*, Pasal 22.

<sup>237</sup> Direktorat Jenderal Pajak, *Peraturan Direktur Jenderal Pajak Tata Cara Pelaksanaan Prosedur Persetujuan Bersama (Mutual Agreement Procedure) Berdasarkan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda*, Pasal 2.

<sup>238</sup> *Ibid.*, Pasal 3 ayat (1).



- c. Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia menganggap bahwa tindakan Negara Mitra P3B mengakibatkan atau akan mengakibatkan pengenaan Pajak yang tidak sesuai dengan ketentuan P3B sehubungan dengan pemotongan Pajak di Negara Mitra P3B; atau
- d. Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia yang juga merupakan Wajib Pajak Dalam Negeri dari Negara Mitra P3B meminta pelaksanaan konsultasi dalam rangka MAP untuk menentukan status dirinya sebagai Wajib Pajak Dalam Negeri dari salah satu negara tersebut.

Pada prakteknya saat ini sudah ada beberapa MAP yang sedang berjalan dengan beberapa negara seperti Jepang dan Korea Selatan. MAP sendiri sangat efektif untuk menjadi solusi atas *double taxation* yang diakibatkan oleh koreksi *Transfer Pricing*. Dalam hal ini, Negara lain yang tidak setuju dengan koreksi Otoritas Pajak Indonesia bisa mengajukan MAP dan melakukan negosiasi untuk menetapkan jumlah pemajakan di masing-masing negara berdasarkan prinsip kewajaran.<sup>239</sup>

#### **3.4. Indikasi Praktek Cross Border Transfer Pricing Yang Dilakukan Oleh Perusahaan Multinasional (Contoh Kasus: PT XYZ)**

PT XYZ adalah perusahaan Penanaman Modal Asing, bagian dari grup perusahaan multinasional, yang bergerak di bidang pertambangan Batubara di Indonesia. PT XYZ diduga telah melakukan penghindaran dan/atau penggelapan pajak dengan cara *Transfer Pricing*, melalui penerapan harga yang tidak wajar (tidak sesuai dengan harga Batubara pasaran Internasional) di dalam transaksi jual beli Batubara antara PT XYZ dengan ABC Pte Ltd yang merupakan perusahaan *trading* yang berdomisili di Singapura. Di antara PT XYZ dengan ABC Pte Ltd diduga terdapat Hubungan Istimewa. Transaksi ini diatur di dalam perjanjian jual beli Batubara antara PT XYZ dengan ABC Pte Ltd dengan harga tertentu yang jumlahnya di bawah harga internasional. Kesepakatan ini membuat ABC Pte Ltd, sebagai *trader*, menghasilkan keuntungan yang besar karena ABC Pte Ltd

---

<sup>239</sup> Hasil korespondensi melalui email antara Penulis dengan Rai Arwana, Direktorat Jenderal Pajak seksi *Transfer Pricing* dan Transaksi Khusus Lain, pada tanggal 4 Januari 2012.

kemudian menjual Batubara tersebut dengan harga internasional kepada perusahaan lain.

Di tahun 2005, PT XYZ menjual Batubara ke ABC Pte Ltd dengan harga US\$26 per ton, sementara harga pasar jual beli Batubara yang berlaku internasional ialah US\$48 per ton. Sedangkan pada 2006, PT XYZ menjual Batubara ke ABC Pte Ltd US\$29 per ton, sementara harga internasional mencapai US\$40 per ton. Selisih harga tersebut memberikan kerugian yang besar bagi Indonesia, yang apabila dikonversi ke rupiah menggunakan kurs rata-rata tahun 2005 dan tahun 2006, maka totalnya mencapai Rp 9,121 triliun.



**BAB IV**  
**CROSS BORDER TRANSFER PRICING PADA PERUSAHAAN**  
**PERTAMBANGAN (ANALISIS TERHADAP INDIKASI PRAKTEK**  
**CROSS BORDER TRANSFER PRICING YANG DILAKUKAN PT XYZ)**

Di dalam Bab IV ini, penulis akan membahas lebih detail terkait penerapan peraturan perundang-undangan perpajakan dan peraturan di bawah UU Minerba pada kasus indikasi praktek *Cross Border Transfer Pricing* yang dilakukan oleh perusahaan multinasional, yang dalam hal ini bergerak di bidang pertambangan. Untuk membantu analisis penerapan peraturan perundang-undangan tersebut di atas pada kasus nyata, maka penulis akan menggunakan satu contoh kasus nyata untuk dianalisis berdasarkan peraturan perundang-undangan tersebut di atas.

Kasus yang akan dianalisis sehubungan dengan *Cross Border Transfer Pricing* pada perusahaan pertambangan ialah permasalahan/kasus terkait indikasi praktek *Cross Border Transfer Pricing* yang dilakukan oleh PT XYZ, yang dalam hal ini PT XYZ adalah suatu perusahaan yang bergerak di bidang pertambangan Batubara. Perlu diperhatikan bahwa kasus ini terjadi pada tahun 2005-2006, yang mana peraturan perundang-undangan terkait *Transfer Pricing* belum sebanyak pada saat kasus ini dianalisis oleh penulis. Oleh karena itu, penulis akan menganalisis kasus ini dengan membandingkan penanganan kasus ini menurut peraturan perundang-undangan yang berlaku saat terjadinya kasus ini dan bagaimana peraturan perundang-undangan yang berlaku pada saat penulis menganalisis kasus ini, dapat mencegah terjadinya maupun menangani kasus ini.

**4.1. Indikasi Praktek *Cross Border Transfer Pricing* Yang Dilakukan Oleh PT XYZ**

PT XYZ adalah perusahaan yang bergerak di bidang pertambangan Batubara di Indonesia yang terikat Perjanjian Karya Pengusahaan Pertambangan Batubara (PKP2B) Generasi Pertama dengan Pemerintah Indonesia. PT XYZ memiliki produk andalan Batubara berkalori rendah dan ramah lingkungan. PT XYZ diduga telah melakukan penggelapan pajak dengan cara *Transfer Pricing*.

PT XYZ diduga telah melakukan transaksi jual beli Batubara secara tidak wajar (tidak sesuai dengan harga Batubara pasaran Internasional) kepada perusahaan ABC Pte Ltd. PT ABC Pte Ltd merupakan perusahaan *trading* yang berdomisili di Singapura. PT. XYZ diduga telah melakukan transaksi penjualan Batubara yang mengandung unsur pengalihan keuntungan kepada perusahaan seafiliasi (ABC Pte Ltd).

Transaksi ini diatur di dalam sebuah perjanjian jual beli Batubara antara PT XYZ dengan ABC Pte Ltd yang menyatakan bahwa PT XYZ menjual Batubara kepada ABC Pte Ltd setiap tahunnya dengan harga tertentu yang pada faktanya jumlahnya di bawah harga yang berlaku di pasar. Dalam hal ini, ABC Pte Ltd memiliki keuntungan dari perjanjian tersebut di mana ABC Pte Ltd kemudian menjual Batubara tersebut dengan harga internasional kepada perusahaan lain.

Di tahun 2005, PT XYZ menjual Batubara ke ABC Pte Ltd dengan harga US\$26 per ton, sementara harga pasar jual beli Batubara yang berlaku internasional ialah US\$48 per ton. Sedangkan pada 2006, PT XYZ menjual Batubara ke ABC Pte Ltd US\$29 per ton, sementara harga internasional mencapai US\$40 per ton. Volume penjualan Batubara dari PT XYZ ke ABC Pte Ltd di tahun 2005, mencapai 26 juta ton lebih dan di tahun 2006, mencapai 34 juta ton.

Dengan demikian terdapat selisih antara harga jual PT XYZ ke ABC Pte Ltd dan harga jual internasional masing-masing US\$589,9 juta (Rp5,8 triliun dengan kurs rata-rata tahun 2005 sebesar Rp9.800/US\$) tahun 2005 dan US\$363,1 juta (Rp3,3 triliun dengan kurs rata-rata tahun 2006 Rp9.096/US\$) tahun 2006. Penjualan PT XYZ tahun 2005 tercatat US\$ 697,1 juta dan tahun 2006 sebesar US\$ 1,003 miliar, padahal jika dihitung berdasarkan harga pasar, maka pada 2005 (harga pasar US\$ 48 per ton) PT XYZ seharusnya mendapat penghasilan US\$ 1,287 miliar dan tahun 2006 sebesar US\$ 1,371 miliar (harga pasar US\$ 40). Berdasarkan data tersebut di atas, maka selisih antara hasil penjualan Batubara PT XYZ kepada ABC Pte Ltd dan penjualan berdasarkan harga pasar internasional pada tahun 2005 dan tahun 2006, jika dikonversi ke rupiah menggunakan kurs rata-rata tahun 2005 dan tahun 2006, maka totalnya mencapai Rp 9,121 triliun.

## 4.2. Pendekatan Analisis Secara Umum

### 4.2.1. Peraturan-Peraturan Pajak Terkait

Dalam menganalisis permasalahan indikasi praktek *Cross Border Transfer Pricing* pada PT XYZ, diperlukan ketentuan-ketentuan perundang-undangan yang akan dijadikan sebagai dasar analisis. Ketentuan perundang-undangan pajak terutama tentang *Transfer Pricing* yang berlaku di Indonesia, banyak mengambil dari konsep yang diatur oleh OECD<sup>240</sup>, meskipun sampai saat Penulis menulis karya tulis ini, Indonesia belum merupakan anggota dari OECD itu sendiri, sehingga ketentuan-ketentuan yang diatur pada OECD Guidelines tidak mengikat Indonesia untuk mengikutinya.

Pada dasarnya UU Pajak Penghasilan merupakan ketentuan yang wajib untuk digunakan sebagai dasar dari pemeriksaan pajak terkait permasalahan indikasi praktek *Cross Border Transfer Pricing* pada PT XYZ. Dalam hal ini, UU Pajak Penghasilan yang berlaku pada saat kasus ini terjadi ialah Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan<sup>241</sup> (selanjutnya disebut sebagai “**UU PPh 2000**”), sementara UU Pajak Penghasilan yang berlaku pada saat Penulis menganalisis kasus ini ialah Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Perubahan Keempat Atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 Tentang Pajak Penghasilan (selanjutnya disebut sebagai “**UU PPh 2008**”) (UU PPh 2000 dan UU PPh 2008 secara bersama-sama selanjutnya disebut sebagai “**UU Pajak Penghasilan**”). UU Pajak Penghasilan ini sangat penting perannya dalam pemeriksaan pajak terkait kasus ini, dikarenakan UU Pajak Penghasilan inilah yang mengatur ketentuan terkait penghitungan laba/rugi suatu Wajib Pajak Badan,

---

<sup>240</sup> Sebagai contoh Peraturan Direktur Jenderal Pajak, Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-43 /PJ/2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran Dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa yang mengikuti konsep *arm's length principle* yang diatur di dalam OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.

<sup>241</sup> Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 127, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3985.

sehingga UU Pajak Penghasilan ini menjadi dasar bagi para pihak dalam melakukan koreksi fiskal dari laporan laba/rugi komersial.

Pada UU Pajak Penghasilan, ketentuan terkait *Transfer Pricing* terdapat dalam Pasal 18, disebutkan bahwa Direktur Jenderal Pajak berwenang 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<sup>242</sup> dengan menggunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independen, metode harga penjualan kembali, metode biaya-plus, atau metode lainnya.<sup>243</sup>

Lebih lanjut diatur dalam UU Pajak Penghasilan disebutkan bahwa:

Direktur Jenderal Pajak berwenang 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 sebagaimana dimaksud dalam ayat (4), yang berlaku selama suatu periode tertentu dan mengawasi pelaksanaannya serta melakukan renegotiasi setelah periode tertentu tersebut berakhir.<sup>244</sup>

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.<sup>245</sup>

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

---

<sup>242</sup> Indonesia, *Undang-Undang Pajak Penghasilan*, Pasal 18 ayat (3); Indonesia, *Undang-Undang Pajak Penghasilan 2000*, Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000, Pasal 18 ayat (3).

<sup>243</sup> Indonesia, *Undang-Undang Pajak Penghasilan*, Pasal 18 ayat (3).

<sup>244</sup> Indonesia, *Undang-Undang Pajak Penghasilan*, Pasal 18 ayat (3a); Indonesia, *Undang-Undang Pajak Penghasilan 2000*, Pasal 18 ayat (3a).

<sup>245</sup> *Ibid.*, Pasal 18 ayat (3b).

didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia atau bentuk usaha tetap di Indonesia.<sup>246</sup>

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.<sup>247</sup>

Pada saat Penulis menganalisis kasus ini, peraturan pelaksana dari Direktorat Jenderal Pajak, terkait transaksi antara para pihak yang memiliki Hubungan Istimewa seperti yang diatur dalam Pasal 18 ayat (3) UU Pajak Penghasilan, telah direalisasikan dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-43/PJ/2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa yang terakhir telah diubah dengan Peraturan Dirjen Pajak Nomor Per-32/PJ/2011 Tanggal 11 Nopember 2011 (selanjutnya disebut sebagai “**Peraturan Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha**”). Meskipun Peraturan Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha ini secara formal berlaku sejak 6 September 2010, namun sebenarnya Direktorat Jenderal Pajak pertama kali memunculkan masalah transaksi pihak-pihak terafiliasi dan *Transfer Pricing* pada awal tahun 1993 di dalam Keputusan Dirjen Pajak No. 1/PJ.7/1993 tentang Petunjuk Pemeriksaan Pajak Untuk Transaksi-Transaksi Bagi Perusahaan Yang Mempunyai Hubungan Istimewa dan Surat Edaran No. 04/PJ.07/1993 tentang Penanganan Kasus-Kasus *Transfer Pricing*.

Di tahun 2010, Surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan nomor : S-153/PJ.04/2010 tentang Panduan Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi, tertanggal 31 Maret 2010 (selanjutnya disebut sebagai “**Panduan Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi**”). Panduan Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi ini mengatur tentang Prinsip kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi Hubungan Istimewa serta penerapannya dalam kegiatan pemeriksaan

---

<sup>246</sup> *Ibid.*, Pasal 18 ayat (3c).

<sup>247</sup> *Ibid.*, Pasal 18 ayat (3d).

pajak (Lampiran I), pemilihan pembanding, pemilihan indikator tingkat laba, dan pemilihan metode *Transfer Pricing* (Lampiran 2), dan prosedur penerapan prinsip kewajaran dalam pemeriksaan pajak (Lampiran 3). Dalam hal ini keberadaan Panduan Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi dapat mendukung penerapan Peraturan Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam pemeriksaan *Transfer Pricing*. Peraturan ini dipakai sebagai dasar hukum untuk melakukan koreksi dalam hal *Transfer Pricing* oleh Pemerintah atau Dirjen Pajak.

Di tahun 2011, Direktorat Jenderal Pajak dengan pertimbangan untuk memberikan kepastian dan kelancaran dalam penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha antara Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa, melakukan perubahan beberapa ketentuan dalam Peraturan Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha ini yang dituangkan dalam Peraturan Dirjen Pajak Nomor Per-32/PJ/2011 Tanggal 11 Nopember 2011 tentang Perubahan Atas Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-43/PJ/2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa (selanjutnya disebut sebagai “**Perubahan Peraturan Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha**”).

Perubahan Peraturan Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha mengatur antara lain tentang: transaksi yang menjadi sasaran peraturan ini<sup>248</sup>; kewajiban menerapkan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha bagi Wajib Pajak yang melakukan transaksi dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa<sup>249</sup>; melakukan analisis kesebandingan dengan memperhatikan transaksi dengan pihak yang independen berdasarkan data internal dan eksternal<sup>250</sup>; menentukan Harga Wajar dalam transaksi yang dilakukan berdasarkan metode kesebandingan yang diperkenankan sesuai dengan peraturan tersebut dan berdasarkan metode

---

<sup>248</sup> Direktorat Jenderal Pajak, *Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa*, Pasal 2.

<sup>249</sup> *Ibid.*, Pasal 3 ayat (1).

<sup>250</sup> *Ibid.*, Pasal 4 ayat (1).



Penentuan Harga Transfer yang paling sesuai (*The Most Appropriate Method*)<sup>251</sup>; kewajiban membuat dokumentasi yang mendukung transaksi dengan afiliasi<sup>252</sup>; hak Wajib Pajak untuk membuat kesepakatan tentang harga transfer dengan Direktur Jenderal Pajak<sup>253</sup>; dll.

#### 4.2.2. Pendekatan Pemeriksaan

Sehubungan dengan sistem pemungutan Pajak di Indonesia, khususnya Pajak Penghasilan, yang menggunakan sistem pemungutan pajak *Self-Assessment System*,<sup>254</sup> maka beban pembuktian menjadi terletak pada Wajib Pajak untuk membuktikan apakah Surat Pemberitahuan Pajak mereka telah sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.<sup>255</sup> Sebagai contoh: 1. pembukuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 UU KUP tidak lengkap sehingga penghitungan laba rugi atau peredaran tidak jelas; 2. dokumen-dokumen pembukuan tidak lengkap, sehingga angka-angka dalam pembukuan tidak dapat diuji; atau 3. dari rangkaian Pemeriksaan dan/atau fakta-fakta yang diketahui besar dugaan disembunyikannya dokumen atau data pendukung lain di suatu tempat tertentu, sehingga dari sikap demikian jelas Wajib Pajak telah tidak menunjukkan iktikad baiknya untuk membantu kelancaran jalannya Pemeriksaan. Beban pembuktian tersebut berlaku juga bagi ketetapan yang diterbitkan apabila Surat Pemberitahuan tidak disampaikan dalam jangka waktu sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3 ayat (3) UU KUP dan setelah ditegur secara tertulis tidak disampaikan pada waktunya sebagaimana ditentukan dalam Surat Teguran.<sup>256</sup>

---

<sup>251</sup> *Ibid.*, Pasal 11 ayat (1).

<sup>252</sup> *Ibid.*, Pasal 11 ayat (14), Pasal 18.

<sup>253</sup> *Ibid.*, Pasal 23.

<sup>254</sup> Lihat lebih detail pada skripsi ini di Bab II, subbab 2.1. tentang Perpajakan di Indonesia.

<sup>255</sup> Indonesia, *Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*, Penjelasan Pasal 13 ayat (1), "Pembuktian atas uraian penghitungan yang dijadikan dasar penghitungan secara jabatan oleh Direktur Jenderal Pajak dibebankan kepada Wajib Pajak."

<sup>256</sup> *Ibid.*, Penjelasan Pasal 13 ayat (1).

Dengan demikian, penentuan total besaran Penghasilan dan Pajak dikendalikan oleh penambang sebagai Wajib Pajak, sehingga Direktorat Jenderal Pajak hanya menerima laporan terkait pajak tersebut dari Wajib Pajak. Sistem ini sangat membuka peluang untuk memanipulasi kewajiban membayar Pajak, terutama oleh perusahaan multinasional. Lebih lagi terkait fakta bahwa tidak ada badan khusus yang ditunjuk oleh Pemerintah yang secara khusus ditugaskan untuk mengaudit, memverifikasi, dan memonitor laporan dari perusahaan pertambangan, khususnya terkait jumlah dan kualitas mineral yang diproduksi ataupun diekspor oleh perusahaan. Di sini diperlukan Surveyor Independen yang memiliki peran sebagai badan khusus yang ditunjuk oleh Pemerintah tersebut, yang kemudian dapat mengawasi perusahaan pertambangan di lokasi tambang secara langsung, sehingga dapat menghitung dan memastikan jumlah kuantitas dan kualitas mineral yang diproduksi dan diekspor. Wacana ini sedang diproses kelanjutannya oleh Direktorat Jenderal Pajak.<sup>257</sup>

Terkait dengan Pemeriksaan, UU KUP mendefinisikan Pemeriksaan sebagai serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.<sup>258</sup> Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan Pemeriksaan dengan tujuan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.<sup>259</sup> Dengan demikian

---

<sup>257</sup> Lihat, Ramdhania El Hida, "Ditjen Pajak Sewa Surveyor Demi Kejar Perusahaan Migas & Tambang", *detikFinance*, Selasa, 10/01/2012 16:40 WIB, <http://finance.detik.com/read/2012/01/10/164011/1811890/4/ditjen-pajak-sewa-surveyor-demi-kejar-perusahaan-migas-tambang>, diakses pada tanggal 12 Januari 2011 pukul 22:08 WIB.

<sup>258</sup> Indonesia, *Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*, Pasal 1 angka 25.

<sup>259</sup> Indonesia, *Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*, Pasal 29 ayat (1); Indonesia, *Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan 2000*, Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000, Pasal 29 ayat (1).

pemeriksaan pajak berdasarkan tujuannya dapat dikelompokkan menjadi: (i) pemeriksaan untuk menguji kepatuhan dan (ii) pemeriksaan untuk tujuan lain.

Tata Cara Pemeriksaan Pajak pada saat kasus ini terjadi diatur dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Nomor 16 Tahun 2000<sup>260</sup>, Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP-01/PJ.7/1990 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak dan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 545/KMK.04/2000 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 123/PMK.03/2006.

Sementara Tata Cara Pemeriksaan Pajak pada saat Penulis menganalisis kasus ini, sudah disesuaikan dengan UU KUP, yang antara lain diatur dalam:

- a. Pasal 29, 29A, 30, 31 UU KUP;
- b. Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 199/PMK.03/2007 tanggal 28 Desember 2007 Tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak;
- c. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-19/PJ/2008 Tentang Petunjuk Pelaksanaan Pemeriksaan Lapangan;
- d. Peraturan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor 82/PMK.03/2011 tentang Perubahan Atas Peraturan Menteri Keuangan Nomor 199/PMK.03/2007 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak;
- e. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE - 34 /PJ/2010 tentang Pengantar Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-9/PJ/2010 tentang Standar Pemeriksaan Untuk Menguji Kepatuhan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan; dan
- f. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per - 9/PJ/2010 tentang Standar Pemeriksaan Untuk Menguji Kepatuhan Pemenuhan Kewajiban Perpajakan.

---

<sup>260</sup> Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 49, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3262) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2000 Nomor 126, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3984)

Dalam kasus indikasi praktek *Cross Border Transfer Pricing* pada PT XYZ, beban pembuktian berada pada PT XYZ untuk membuktikan bahwa transaksi yang diduga menerapkan *Transfer Pricing* tersebut sudah sesuai dengan prinsip *arm's length* yang diatur oleh undang-undang. Dalam hal PT XYZ saat melalui tahap pemeriksaan oleh fiskus, tidak memiliki suatu dokumentasi yang mendukung posisi PT XYZ saat melakukan transaksi tersebut, maka terdapat suatu kemungkinan yang besar bahwa fiskus akan melakukan penyesuaian yang substansial.<sup>261</sup>

Hal ini sesuai dengan ketentuan dalam Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2007 Tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Perpajakan Berdasarkan UU KUP<sup>262</sup> yang menyebutkan bahwa dalam hal Wajib Pajak melakukan transaksi dengan para pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan Wajib Pajak, maka Wajib Pajak menyimpan dokumen dan/atau informasi tambahan untuk mendukung bahwa transaksi yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa telah sesuai dengan prinsip kewajaran dan kelaziman usaha. Di dalam Peraturan Pemerintah yang sama juga disebutkan mengenai kewajiban penyimpanan buku, catatan, dan dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau secara program aplikasi online, selama 10 (sepuluh) tahun di Indonesia, yaitu di tempat kegiatan atau tempat tinggal Wajib Pajak orang pribadi, atau di tempat kedudukan Wajib Pajak badan.<sup>263</sup>

Dalam melakukan pemeriksaan terhadap kasus indikasi praktek *Cross Border Transfer Pricing* pada PT XYZ, tidak hanya peraturan-peraturan tersebut di atas yang dapat dijadikan sebagai pedoman baik bagi pemeriksa pajak maupun

---

<sup>261</sup> Lihat Indonesia, *Undang-Undang Pajak Penghasilan*, Pasal 18 ayat (3); Indonesia, *Undang-Undang Pajak Penghasilan 2000*, Pasal 18 ayat (3).

<sup>262</sup> Indonesia, Peraturan Pemerintah Tata Cara Pelaksanaan Hak Dan Kewajiban Perpajakan Berdasarkan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007, Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2007, Pasal 16 ayat (2).

<sup>263</sup> *Ibid.*, Pasal 16 ayat (1).

Wajib Pajak. Hal ini dikarenakan terdapat Hubungan Istimewa di antara PT XYZ dan ABC Pte Ltd (lawan PT XYZ dalam transaksi), sehingga transaksi jual beli yang diindikasikan menerapkan *Transfer Pricing* di antara PT XYZ dan ABC Pte Ltd, merupakan Transaksi Afiliasi<sup>264</sup>.

Terkait dengan Pemeriksaan Pajak dalam hal adanya Hubungan Istimewa/dilakukannya Transaksi Afiliasi dalam hal adanya *Transfer Pricing*, maka ketentuan yang berlaku pada saat terjadinya kasus ini sampai dengan saat Penulis menganalisis kasus ini, diatur dalam:

- a. Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep-01/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak Terhadap Wajib Pajak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa,
- b. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Petunjuk Penanganan Kasus-Kasus *Transfer Pricing* (Seri TP-1), dan
- c. Surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan Nomor S-153/PJ.04/2010 tanggal 31 Maret 2010 tentang Panduan Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi.

Jika kasus ini digolongkan berdasarkan contoh kasus-kasus *Transfer Pricing* atau yang mengandung indikasi adanya *Transfer Pricing* yang disebutkan dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Petunjuk Penanganan Kasus-Kasus *Transfer Pricing* (Seri TP-1) (selanjutnya disebut sebagai “**SE Dirjen Pajak Penanganan Kasus Transfer Pricing**”), maka kasus ini akan tergolong sebagai kasus “Pembelian Harta Perusahaan oleh Pemegang Saham atau oleh Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa Dengan Harga Yang Lebih Rendah Dari Harga Pasar”. Dalam SE Dirjen Pajak Penanganan Kasus *Transfer Pricing* perlakuan perpajakan dari golongan kasus tersebut ditangani dengan adanya koreksi fiskal positif

---

<sup>264</sup> Bapepam-LK, Keputusan Ketua Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan Tentang Transaksi Afiliasi dan Benturan Kepentingan Transaksi Tertentu, Keputusan Ketua Bapepam dan LK Nomor: KEP-412/BL/2009, paragraf 1.d, “Transaksi Afiliasi adalah Transaksi yang dilakukan oleh Perusahaan atau Perusahaan Terkendali dengan Afiliasi dari Perusahaan atau Afiliasi dari anggota Direksi, anggota Dewan Komisaris, atau pemegang saham utama Perusahaan.”

dengan koreksi fiskal tersebut dianggap sebagai penghasilan berupa dividen yang harus dipotong Pajak Penghasilan bagi pemegang saham. Akan tetapi SE Dirjen Pajak Penanganan Kasus *Transfer Pricing* ini terlalu umum, sehingga secara teknis operasional tidak dapat dijadikan sebagai satu-satunya sumber hukum.

Pada tahun 2010 juga, Panduan Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi disahkan, sehingga pemeriksa pajak memiliki pedoman yang lebih jelas terkait pemeriksaan atas Hubungan Istimewa (*Transfer Pricing*) dalam menjalankan Pemeriksaan Pajak. Panduan Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi ini memberikan penegasan ketentuan-ketentuan yang disebutkan dalam Pedoman Pemeriksaan dan Petunjuk Penanganan *Transfer Pricing* yang diterbitkan pada tahun 1993.

Urut-urutan pelaksanaan pemeriksaan sebagaimana digariskan dalam Pedoman Pemeriksaan Pajak<sup>265</sup> tetap dilaksanakan, yang perlu ditekankan dalam melakukan pemeriksaan terhadap perusahaan yang mempunyai Hubungan Istimewa ialah:<sup>266</sup>

- a. Dalam melakukan penilaian Sistem Pengendalian Intern Teknik penilaian Sistem Pengendalian Intern<sup>267</sup>;
- b. Dalam melakukan konfirmasi kepada pihak ketiga di mana dalam melakukan pemeriksaan kasus *Transfer Pricing*, konfirmasi kepada pihak ketiga adalah sangat penting untuk meneguhkan kebenaran data/informasi yang diperoleh dari Wajib Pajak. Konfirmasi dapat dilakukan kepada:
  - Sumber-sumber informasi sebagaimana disebutkan dalam Bab II Paragraf 1.4.2 : Sumber-sumber informasi sebagai pembanding dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep - 01/PJ.7/1993 tentang

<sup>265</sup> Direktorat Jenderal Pajak, *Keputusan Direktur Jenderal Pajak Pedoman Pemeriksaan Pajak*, Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep.01/ PJ.7/1990.

<sup>266</sup> Direktorat Jenderal Pajak, *Keputusan Direktur Jenderal Pajak tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak Terhadap Wajib Pajak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa*, Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep - 01/PJ.7/1993, Bab I Pendahuluan Nomor 2.

<sup>267</sup> Diuraikan dalam BAB IV: Studi dan Evaluasi Sistem Pengendalian Intern dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep - 01/PJ.7/1993 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak Terhadap Wajib Pajak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa.

Pedoman Pemeriksaan Pajak Terhadap Wajib Pajak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa<sup>268</sup>;

- Pihak-pihak yang terkait dengan Wajib Pajak yang diperiksa; dan
- Laporan Pemeriksaan yang sudah ada.

Dalam melakukan pemeriksaan terkait dengan eksistensi dari Hubungan Istimewa, diperlukan bukti-bukti pendukung tertulis yang mencatat keterkaitan di antara PT XYZ dengan ABC Pte Ltd, seperti Anggaran Dasar/*Articles of Association* dari kedua perusahaan, Laporan Keuangan/*Financial Statement* dari kedua perusahaan, Perjanjian yang mengatur transaksi yang diduga menerapkan *Transfer Pricing* tersebut, dan lain-lain.

Sementara untuk menentukan apakah PT XYZ telah menerapkan Harga Wajar seperti yang diatur oleh perundang-undangan perpajakan, selain dokumen-dokumen yang telah disebutkan sebelumnya, diperlukan juga harga jual Batubara oleh PT XYZ ke perusahaan lain selain ABC Pte Ltd, yang tidak memiliki Hubungan Istimewa dengan PT XYZ, sehingga dapat dibandingkan selisih harga yang ada di antara Transaksi Afiliasi PT XYZ dengan ABC Pte Ltd dengan transaksi non-afiliasi PT XYZ dengan perusahaan non-afiliasi. Patokan harga lain yang perlu dibandingkan adalah harga jual internasional dari Batubara dengan jenis yang sama pada saat yang sama dengan transaksi jual beli Batubara antara PT XYZ dengan ABC Pte Ltd yang diduga menerapkan *Transfer Pricing* tersebut.

---

<sup>268</sup> Data pembandingan dari pihak ketiga perlu didapatkan dari sumber-sumber informasi misalnya: 1. Business News; mengenai kegiatan usaha tertentu maupun mengenai tarif/harga barang-barang yang berlaku; 2. Brosur-brosur dan majalah-majalah business dan ekonomi lainnya; 3. Badan Pengembangan Ekspor Nasional (BPEN) dan Ditjen Daglu Departemen Perdagangan; data mengenai harga pasaran komoditi di Luar Negeri; 4. SGS/Ditjen Bea Cukai; data mengenai harga patokan barang-barang impor; 5. BAPEKSTA; data mengenai kuantitas, harga, jenis barang ekspor/impor; 6. PDBI (Pusat Data Business Indonesia); data mengenai ikhtisar kegiatan operasi perusahaan sejenis, harga dari barang/bahan ekspor dan impor; 7. PDIP (Pusat Data dan Informasi Perpajakan); misalnya data mengenai: rasio laba kotor per KLU, rasio laba bersih per KLU, rasio hutang terhadap Modal per KLU, dll; 8. BPS (Biro Pusat Statistik); data mengenai ekspor dan impor; 9. Departemen-departemen teknis lainnya sehubungan dengan data aktivitas perusahaan yang bersangkutan dan perusahaan sejenis yang diperiksa; 10. dan lain-lain sumber informasi.

### 4.3. Pendekatan Analisis Secara Khusus

#### 4.3.1. Metode Penerapan Hubungan Istimewa

Direktorat Jenderal Pajak mendefinisikan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha (*arm's length principle/ALP*) sebagai:<sup>269</sup>

... prinsip yang mengatur bahwa apabila kondisi dalam transaksi yang dilakukan antara pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa sama atau sebanding dengan kondisi dalam transaksi yang dilakukan antara pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa yang menjadi pembanding, maka harga atau laba dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa harus sama dengan atau berada dalam rentang harga atau laba dalam transaksi yang dilakukan antara pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa yang menjadi pembanding.

Dalam kasus indikasi praktek *Cross Border Transfer Pricing* pada PT XYZ ini, PT XYZ dan lawan PT XYZ dalam transaksi (ABC Pte Ltd) telah melakukan suatu Transaksi Afiliasi yang mana transaksi jual beli tersebut diindikasikan menerapkan *Transfer Pricing*. Transaksi tersebut dikatakan merupakan Transaksi Afiliasi dikarenakan PT XYZ dan ABC Pte Ltd terbukti mempunyai Hubungan Istimewa berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku di Indonesia.<sup>270</sup>

Sesuai dengan pengaturan terkait Hubungan Istimewa yang telah dibahas pada Bab III subbab 3.1.1. tentang Indikasi Hubungan Istimewa, PT XYZ dan ABC Pte Ltd dikatakan telah memiliki Hubungan Istimewa karena telah memenuhi ketentuan dalam Pasal 18 ayat (4) huruf a Undang-Undang PPh atau Pasal 2 ayat (2) huruf a Undang-Undang PPN<sup>271</sup>, yang mensyaratkan:

<sup>269</sup> Direktorat Jenderal Pajak, *Peraturan Direktur Jenderal Pajak Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa*, Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-43 /PJ/2010 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-32/PJ/2011 Tanggal 11 Nopember 2011, Pasal 1 angka 5.

<sup>270</sup> Direktorat Jenderal Pajak, Surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan tentang Panduan Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi, Surat Pemeriksaan dan Penagihan nomor : S-153/PJ.04/2010 tanggal 31 Maret 2010, Lampiran I, Bagian A, nomor 2.

<sup>271</sup> Indonesia, *Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah*, Pasal 2 ayat (2).



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.

Dalam hal ini, PT XYZ selaku Wajib Pajak Dalam Negeri di Indonesia mempunyai penyertaan modal lebih dari 25% pada ABC Pte Ltd. Hal ini dapat dilihat di dalam Offering Bond Prospectus PT XYZ pada tahun 2005 yang memuat Laporan Keuangan (*Financial Statement*) PT XYZ tahun 2005 (hingga kuartal ketiga) serta hubungan antara PT XYZ dan ABC Pte Ltd. Pada diagram struktur kepemilikan saham ABC Pte Ltd di dalam Offering Bond Prospectus, ditemukan kemiripan nama-nama perusahaan pemegang saham PT XYZ dan ABC Pte Ltd. Selain itu perlu dicek juga terkait hal tersebut, apakah benar ABC Pte Ltd, memang merupakan suatu *paper company* saja, dengan mengecek profil para pengurus ABC Pte Ltd. Apabila ABC Pte Ltd ternyata benar merupakan *paper company* maka orang yang diposisikan sebagai direksi dan karyawan di ABC Pte Ltd hanyalah *nominee*, dan yang melakukan kerja sesungguhnya, baik pemasaran maupun akuntansinya, dll., kemungkinan adalah orang-orang PT XYZ.

Peraturan Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha yang terbit pada tahun 2010 dan diubah pada tahun 2011, mengatur tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa, yang menyebutkan langkah-langkah penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha sebagai berikut:<sup>272</sup>

- a. melakukan Analisis Kesebandingan dan menentukan pembanding;
- 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

---

<sup>272</sup> Direktorat Jenderal Pajak, *Peraturan Direktur Jenderal Pajak Penerapan Prinsip Kewajaran Dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa*, Pasal 3 ayat (2).

- d. mendokumentasikan setiap langkah dalam menentukan Harga Wajar atau Laba Wajar sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Pada Perubahan Peraturan Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha, diatur bahwa langkah-langkah Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha di atas wajib dilakukan oleh Wajib Pajak yang melakukan transaksi dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan nilai seluruh transaksi melebihi Rp 10.000.000.000,00 (sepuluh milyar rupiah) dalam 1 (satu) tahun pajak untuk setiap lawan transaksi.<sup>273</sup> Sementara untuk Wajib Pajak selain yang dimaksud tersebut di atas, dikecualikan dari kewajiban penerapan langkah-langkah Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha di atas.<sup>274</sup> Dengan demikian, Wajib Pajak yang melakukan transaksi dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan Wajib Pajak Luar Negeri di luar Indonesia dengan nilai lebih dari Rp 10 milyar dalam setahun, berdasarkan peraturan baru ini, diwajibkan untuk membuat *Transfer Pricing documentation (TP Doc)*.

Peraturan baru ini akan membuat para Wajib Pajak yang dimaksud di atas, kesulitan untuk melakukan *Transfer Pricing* seperti PT XYZ, karena persyaratan dibuatnya TP Doc sebagai bagian dari penerapan *self-assessment system* yang dianut Undang-Undang Perpajakan Indonesia mewajibkan dicantumkannya data yang detail terkait Transaksi Afiliasi di dalam TP Doc tersebut, sehingga akan lebih mudah terlihat apakah Transaksi Afiliasi tersebut dilakukan dengan suatu *paper company*.

#### 4.3.2. Metode Penerapan Harga yang Tidak Wajar

Dalam kasus indikasi praktek *Cross Border Transfer Pricing* pada PT XYZ ini, timpangnya harga penjualan Batubara yang dijual PT XYZ kepada anak perusahaannya, ABC Pte Ltd, apabila dibandingkan dengan harga pasar Batubara secara internasional, telah melanggar Undang-Undang Perpajakan terutama Pasal

---

<sup>273</sup> *Ibid.*, Pasal 3 ayat (4).

<sup>274</sup> *Ibid.*

2 ayat (1) UU PPN dan PPnBM.<sup>275</sup> Akan tetapi, terkait dengan transaksi penjualan Batubara yang dilaksanakan pada tahun 2005-2006 ini, status dari Batubara (sebelum diproses menjadi briket Batubara), berdasarkan ketentuan Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000 tentang Jenis Barang dan Jasa yang Tidak Dikenakan PPN, termasuk kelompok barang yang tidak dikenakan PPN dihitung sejak tanggal 1 Januari 2001.<sup>276</sup> Pada waktu itu, Peraturan Pemerintah tersebut dikeluarkan dalam rangka melaksanakan ketentuan Pasal 4A UU PPN dan PPnBM Tahun 2000 (sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU Nomor 18 Tahun 2000), dan kemudian diatur lagi dalam UU PPN dan PPnBM (sebagaimana telah diubah terakhir dengan UU Nomor 42 Tahun 2009) dalam Pasal 4A ayat (2) huruf a dan Penjelasan.

Dengan demikian analisis kasus ini, terkait dengan transaksi penjualan Batubara yang dilaksanakan pada tahun 2005-2006, akan lebih difokuskan pada Penghasilan PT XYZ dari hasil penjualan Batubara kepada ABC Pte Ltd yang di antara keduanya terdapat Hubungan Istimewa, sehingga apabila ditemukan bahwa Penghasilan tersebut tidak sesuai dengan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam transaksi antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa, Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya Penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi PT XYZ tersebut berdasarkan Pasal 18 ayat (3) UU Pajak Penghasilan.

Sehubungan dengan Penghasilan PT XYZ dari hasil penjualan Batubara kepada ABC Pte Ltd yang di antara keduanya terdapat Hubungan Istimewa, UU Pajak Penghasilan menyebutkan bahwa:<sup>277</sup>

---

<sup>275</sup> Indonesia, *Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah*, Pasal 2 ayat (1), “Dalam hal Harga Jual atau Penggantian dipengaruhi oleh hubungan istimewa, maka Harga Jual atau Penggantian dihitung atas dasar harga pasar wajar pada saat penyerahan Barang Kena Pajak atau Jasa Kena Pajak itu dilakukan.”

<sup>276</sup> Indonesia, *Peraturan Pemerintah Jenis Barang Dan Jasa Yang Tidak Dikenakan Pajak Pertambahan Nilai*, Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000, LN RI Tahun 2000 Nomor 260, TLN RI Nomor 4062, Pasal 1 huruf a jo. Pasal 2 huruf e.

<sup>277</sup> Indonesia, *Undang-Undang Pajak Penghasilan*, Pasal 10 ayat (1).

Harga perolehan atau harga penjualan dalam hal terjadi jual beli apabila terdapat Hubungan Istimewa...adalah jumlah yang seharusnya dikeluarkan atau diterima.

Pada Penjelasannya disebutkan bahwa, adanya Hubungan Istimewa antara pembeli dan penjual dapat menyebabkan harga perolehan menjadi lebih besar atau lebih kecil dibandingkan dengan jika jual beli tersebut tidak dipengaruhi oleh Hubungan Istimewa. Oleh karena itu dalam ketentuan ini diatur bahwa nilai perolehan atau nilai penjualan harta bagi pihak-pihak yang bersangkutan adalah jumlah yang seharusnya dikeluarkan atau yang seharusnya diterima.<sup>278</sup> Dalam hal ini nilai perolehan atau nilai penjualan dalam hal terjadi tukar-menukar adalah jumlah yang seharusnya dikeluarkan atau diterima berdasarkan berdasarkan harga pasar.<sup>279</sup>

Pada kasus ini, jelas bahwa adanya Hubungan Istimewa antara PT XYZ dan ABC Pte Ltd telah mempengaruhi harga penjualan Batubara dari PT XYZ kepada ABC Pte Ltd, sehingga menjadi lebih rendah di bawah harga pasar internasional. Di tahun 2005, PT XYZ menjual Batubara ke ABC Pte Ltd dengan harga US\$26 per ton, sementara harga pasar jual beli Batubara yang berlaku internasional ialah US\$48 per ton dan di 2006, PT XYZ menjual Batubara ke ABC Pte Ltd dengan harga US\$29 per ton, sementara harga pasar internasional mencapai US\$40 per ton. Jika ditinjau berdasarkan Pasal 10 ayat (1) UU Pajak Penghasilan ini, maka transaksi jual beli Batubara pada tahun 2005-2006 antara PT XYZ dan ABC Pte Ltd bertentangan dengan UU Pajak Penghasilan, mengingat fakta bahwa harga yang digunakan di antara mereka bukanlah harga yang berlaku di pasar internasional (Harga Wajar).

Namun demikian, untuk mengetahui pasti, apakah Hubungan Istimewa di antara PT XYZ dan ABC Pte Ltd adalah alasan satu-satunya dari tidak digunakannya harga yang berlaku di pasar internasional tersebut, maka transaksi jual beli Batubara antara PT XYZ dan ABC Pte Ltd akan dianalisis sesuai dengan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha yang tidak dipengaruhi oleh Hubungan

---

<sup>278</sup> *Ibid.*, Penjelasan Pasal 10 ayat (1).

<sup>279</sup> *Ibid.*, Pasal 10 ayat (2).

Istimewa. Pada saat kasus ini berlangsung, pada tahun 2005 dan 2006, kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh Hubungan Istimewa yang dimaksud di atas belum dituangkan dalam suatu peraturan khusus, sehingga penanganan kasus ini hanya berdasarkan Keputusan Dirjen Pajak No. 1/PJ.7/1993 tentang Petunjuk Pemeriksaan Pajak Untuk Transaksi-Transaksi Bagi Perusahaan Yang Mempunyai Hubungan Istimewa dan Surat Edaran No. 04/PJ.07/1993 tentang Penanganan Kasus-Kasus *Transfer Pricing*.

Pada tahun 2010 dengan adanya Peraturan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam transaksi antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa sebagai peraturan pelaksana dari ketentuan dalam Pasal 18 ayat (3) UU Pajak Penghasilan. Peraturan ini mengatur lebih rinci, terkait hal-hal yang harus dilakukan oleh Wajib Pajak, dan apa kewenangan Direktorat Jenderal Pajak. Peraturan ini juga yang secara khusus menyebutkan kewajiban membuat dokumentasi dasar penentuan *Transfer Pricing (TP Doc)*. Jika dokumentasi tersebut tidak dibuat dan/atau tidak memadai, maka Direktorat Jenderal Pajak berwenang menghitung ulang besarnya penghasilan dan pengurangan.<sup>280</sup>

Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam transaksi antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa diatur dalam Peraturan Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha di mana dalam Perubahan Peraturannya (sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-32/PJ/2011), diatur mengenai sasaran dari Peraturan Jenderal Pajak Nomor Per-43/PJ/2010. Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini hanya berlaku untuk transaksi yang dilakukan oleh Wajib Pajak Dalam Negeri atau Bentuk Usaha Tetap di Indonesia yang bertransaksi dengan pihak yang memiliki Hubungan Istimewa:

- a. di luar Indonesia (Wajib Pajak Luar Negeri);<sup>281</sup> atau

---

<sup>280</sup> Direktorat Jenderal Pajak, *Peraturan Direktur Jenderal Pajak Penerapan Prinsip Kewajaran Dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa*, Pasal 20 ayat (4).

<sup>281</sup> *Ibid.*, Pasal 2 ayat (1).

- b. Wajib Pajak Dalam Negeri atau Bentuk Usaha Tetap di Indonesia yang memanfaatkan perbedaan tarif pajak seperti perlakuan pengenaan Pajak Penghasilan final atau tidak final pada sektor usaha tertentu; perlakuan pengenaan Pajak Penjualan atas Barang Mewah; atau transaksi yang dilakukan dengan Wajib Pajak Kontraktor Kontrak Kerja Sama Migas.<sup>282</sup>

Wajib Pajak yang dimaksud di atas wajib menerapkan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha.<sup>283</sup> Wajib Pajak yang melakukan transaksi dengan pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan nilai seluruh transaksi melebihi Rp10.000.000.000,00 (sepuluh milyar rupiah) dalam 1 (satu) tahun pajak untuk setiap lawan transaksi, wajib menerapkan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dan membuat dokumentasinya (membuat *Transfer Pricing Documentation/TP Doc*).<sup>284</sup>

Ketentuan di atas sebenarnya memberikan iklim investasi yang lebih baik daripada yang diatur di dalam Peraturan Jenderal Pajak Nomor Per-43/PJ/2010. Sebelumnya, Peraturan Jenderal Pajak Nomor Per-43/PJ/2010 mengatur bahwa setiap transaksi yang nilainya di atas Rp 10.000.000,00 (sepuluh juta rupiah) harus membuat TP Doc.<sup>285</sup> Jadi, Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-32/PJ/2011 ini lebih memberikan kemudahan administrasi dan menurunkan biaya yang harus ditanggung Wajib Pajak yaitu dengan tidak mewajibkan untuk membuat TP Doc untuk nilai transaksi dibawah Rp10.000.000.000,00 (sepuluh milyar rupiah).<sup>286</sup>

Terkait dengan indikasi praktek *Transfer Pricing* pada transaksi jual beli Batubara antara PT XYZ dengan ABC Pte Ltd, dalam hal ini, PT XYZ merupakan

---

<sup>282</sup> *Ibid.*, Pasal 2 ayat (2).

<sup>283</sup> *Ibid.*, Pasal 3 ayat (1).

<sup>284</sup> *Ibid.*, Pasal 3 ayat (4).

<sup>285</sup> Lihat Direktorat Jenderal Pajak, *Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa 2010*, Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-43/PJ/2010, Pasal 3 ayat (3).

<sup>286</sup> Rai Arwana, Direktorat Jenderal Pajak seksi *Transfer Pricing* dan Transaksi Khusus Lain, (4 Januari 2012), wawancara dengan korespondensi melalui email.

Wajib Pajak Dalam Negeri di Indonesia yang bertransaksi dengan pihak yang memiliki Hubungan Istimewa di luar Indonesia (Wajib Pajak Luar Negeri), yaitu ABC Pte Ltd. Transaksi antara PT XYZ dengan ABC Pte Ltd pada tahun 2005 tercatat US\$ 697,1 juta (Sekitar Rp 6,831 triliun dengan kurs rata-rata tahun 2005 sebesar Rp9.800/US\$) dan tahun 2006 sebesar US\$ 1,003 miliar (sekitar Rp 9,123 triliun dengan kurs rata-rata tahun 2006 Rp9.096/US\$). Dengan demikian transaksi jual beli Batubara antara PT XYZ dengan ABC Pte Ltd pada tahun 2005 dan 2006 ini, apabila terjadi pada saat penulis menganalisis kasus ini, wajib menerapkan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dan membuat dokumentasinya sesuai dengan Peraturan Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha.

Dalam melaksanakan Analisis Kesebandingan<sup>287</sup> (*comparability analysis*) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 ayat (1) Peraturan Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha, harus dilakukan analisis atas faktor-faktor yang dapat mempengaruhi tingkat kesebandingan antara lain:<sup>288</sup>

- a. karakteristik barang/harta berwujud dan barang/harta tidak berwujud yang diperjualbelikan, termasuk jasa;

Dalam menilai dan menganalisis karakteristik barang/harta berwujud dan barang/harta tidak berwujud sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 ayat (1) huruf a Peraturan Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha, harus dilakukan analisis terhadap jenis barang atau jasa yang diperjualbelikan, dialihkan, atau diserahkan, baik oleh pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa maupun oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa.<sup>289</sup>

---

<sup>287</sup> Direktorat Jenderal Pajak, *Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa*, Pasal 1 angka 7, “Analisis Kesebandingan adalah analisis yang dilakukan oleh Wajib Pajak atau Direktorat Jenderal Pajak atas kondisi dalam transaksi yang dilakukan antara Wajib Pajak dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa untuk diperbandingkan dengan kondisi dalam transaksi yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa, dan melakukan identifikasi atas perbedaan kondisi dalam kedua jenis transaksi dimaksud.”

<sup>288</sup> *Ibid.*, Pasal 5 ayat (1).

<sup>289</sup> *Ibid.*, Pasal 6 ayat (1).

- b. fungsi masing-masing pihak yang melakukan transaksi;  
Dalam melakukan penilaian dan analisis fungsi (*functional analysis*) sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 ayat (1) huruf b Peraturan Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha, harus dilakukan analisis dengan mengidentifikasi dan membandingkan kegiatan ekonomi yang signifikan dan tanggung jawab utama yang diambil atau akan diambil oleh pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa.<sup>290</sup>  
Kegiatan ekonomi sebagaimana dimaksud pada Pasal 7 ayat (1) Peraturan Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dianggap signifikan dalam hal kegiatan tersebut berpengaruh secara material pada harga yang ditetapkan dan/atau laba yang diperoleh dari transaksi yang dilakukan.<sup>291</sup>
- c. ketentuan-ketentuan dalam kontrak/perjanjian;  
Dalam melakukan penilaian dan analisis atas ketentuan-ketentuan dalam kontrak/perjanjian sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 ayat (1) huruf c Peraturan Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha, harus dilakukan analisis terhadap tingkat tanggung jawab, risiko, dan keuntungan yang dibagi antara pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa untuk dibandingkan dengan ketentuan-ketentuan dalam kontrak/perjanjian yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa, yang meliputi ketentuan tertulis dan tidak tertulis.<sup>292</sup>
- d. keadaan ekonomi; dan  
Dalam melakukan penilaian dan analisis keadaan ekonomi sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 ayat (1) huruf d Peraturan Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha, harus diidentifikasi kondisi ekonomi yang relevan, seperti lokasi geografis, ukuran pasar, tingkat persaingan dalam pasar serta posisi persaingan antara penjual dan pembeli,

---

<sup>290</sup> *Ibid.*, Pasal 7 ayat (1).

<sup>291</sup> *Ibid.*, Pasal 7 ayat (2).

<sup>292</sup> *Ibid.*, Pasal 8.



ketersediaan barang atau jasa pengganti; tingkat permintaan dan penawaran dalam pasar baik secara keseluruhan maupun regional; daya beli konsumen; sifat dan cakupan peraturan pemerintah dalam pasar; biaya produksi termasuk biaya tanah, upah tenaga kerja, dan modal; biaya transportasi; dan tingkatan pasar; tanggal dan waktu transaksi; dan sebagainya.<sup>293</sup>

e. strategi usaha.

Penilaian dan analisis atas strategi usaha sebagaimana dimaksud dalam Pasal 5 ayat (1) huruf e Peraturan Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha, harus dilakukan antara lain dengan mengidentifikasi inovasi dan pengembangan produk baru, tingkat diversifikasi barang/jasa, tingkat penetrasi pasar, dan kebijakan-kebijakan usaha lainnya, yang terjadi pada pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dan pihak-pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa.<sup>294</sup>

Dalam kasus ini, apabila dilakukan analisis terhadap faktor-faktor yang dapat mempengaruhi tingkat kesebandingan, maka dapat dilihat bahwa terdapat keganjilan dari kontrak penjualan dan pembelian Batubara antara PT XYZ dengan ABC Pte Ltd. Di dalam kontrak disebutkan bahwa harga dipatok secara tetap (*fixed*) pada tingkat harga yang jelas amat jauh di bawah harga pasar. Padahal mengingat kualitas Batubara PT XYZ yang masuk dalam kualifikasi menengah (*sub bituminous*)<sup>295</sup>, dengan kualitas Batubara ultra bersih dan kadar emisi yang dihasilkan pun sangat rendah, harganya akan terus meningkat terutama di tahun 2005 dan 2006 saat terdapat tingginya permintaan akan Batubara jenis tersebut terutama dari negara-negara dengan pertumbuhan ekonomi yang tinggi seperti China, United States of America, India, Jepang, dan Rusia.<sup>296</sup> Keganjilan juga

<sup>293</sup> *Ibid.*, Pasal 9 ayat (2).

<sup>294</sup> *Ibid.*, Pasal 10.

<sup>295</sup> Memiliki kadar kalori 5.500 sampai 5.700, kadar abu dan sulfur yang terendah di dunia dan kadar NOx yang juga rendah.

<sup>296</sup> Lihat, BP *Statistical Review of World Energy 2007*, [http://www.bp.com/liveassets/bp\\_internet/globalbp/globalbp\\_uk\\_english/reports\\_and\\_publications/statistical\\_energy\\_review\\_2007/STAGING/local\\_assets/downloads/pdf/coal\\_section\\_2007.pdf](http://www.bp.com/liveassets/bp_internet/globalbp/globalbp_uk_english/reports_and_publications/statistical_energy_review_2007/STAGING/local_assets/downloads/pdf/coal_section_2007.pdf)

dapat ditemukan di mana berdasarkan Laporan Keuangan ABC Pte Ltd pada 2002-2005, ABC Pte Ltd sebagai trader (perusahaan *trading*) di beberapa kesempatan, memiliki laba yang lebih tinggi dari PT XYZ yang memiliki tambang.

Langkah Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha selanjutnya ialah penentuan metode Harga Wajar atau laba wajar yang wajib dilakukan kajian untuk menentukan metode Penentuan Harga Transfer yang paling sesuai (*The Most Appropriate Method*).<sup>297</sup> Yang mana Metode Penentuan Harga Transfer yang dapat diterapkan adalah:<sup>298</sup>

- a. Metode Perbandingan Harga antara Pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa (*Comparable Uncontrolled Price/CUP*);
- b. Metode Harga Penjualan Kembali (*Resale Price Method/RPM*);
- c. Metode Biaya-Plus (*Cost Plus Method*);
- d. Metode Pembagian Laba (*Profit Split Method/PSM*); atau
- e. Metode Laba Bersih Transaksional (*Transactional Net Margin Method/TNMM*).

Dalam menerapkan metode Penentuan Harga Transfer sebagaimana dimaksud pada Pasal 11 ayat (1) dan (2) Peraturan Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dan Perubahannya, wajib diperhatikan hal-hal sebagai berikut.<sup>299</sup>

- a. kelebihan dan kekurangan setiap metode;

---

(diakses pada tanggal 3 Januari 2012 pukul 12:01); Lihat, *BP Statistical Review of World Energy June 2008*, [http://www.bp.com/liveassets/bp\\_internet/china/bpchina\\_english/STAGING/local\\_assets/downloads/statistical\\_review\\_of\\_world\\_energy\\_full\\_review\\_2008.pdf](http://www.bp.com/liveassets/bp_internet/china/bpchina_english/STAGING/local_assets/downloads/statistical_review_of_world_energy_full_review_2008.pdf) (diakses pada tanggal 3 Januari 2012 pukul 12:01).

<sup>297</sup> Direktorat Jenderal Pajak, *Peraturan Direktur Jenderal Pajak Penerapan Prinsip Kewajaran Dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa*, Pasal 11 ayat (1).

<sup>298</sup> *Ibid.*, Pasal 11 ayat (2); Lihat juga, Indonesia, UU Pajak Penghasilan, Pasal 18 ayat (3).

<sup>299</sup> *Ibid.*, Pasal 11 ayat (8).

- b. kesesuaian metode Penentuan Harga Transfer dengan sifat dasar transaksi antar pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa, yang ditentukan berdasarkan analisis fungsional;
- c. ketersediaan informasi yang handal (sehubungan dengan transaksi antar pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa) untuk menerapkan metode yang dipilih dan/atau metode lain;
- d. tingkat kesebandingan antara transaksi antar pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa dengan transaksi antar pihak yang tidak mempunyai Hubungan Istimewa, termasuk kehandalan penyesuaian yang dilakukan untuk menghilangkan pengaruh yang material dari perbedaan yang ada.

Kondisi yang tepat dalam menerapkan metode perbandingan harga antar pihak yang independen (*Comparable Uncontrolled Price/CUP*) adalah:<sup>300</sup>

- a. barang atau jasa yang ditransaksikan memiliki karakteristik yang identik dalam kondisi yang sebanding; atau
- b. 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.

Kondisi yang tepat dalam menerapkan metode penjualan kembali (*Resale Price Method/RPM*) adalah:<sup>301</sup>

- a. 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
- b. pihak penjual kembali (*reseller*) tidak memberikan nilai tambah yang signifikan atas barang atau jasa yang diperjualbelikan.

---

<sup>300</sup> *Ibid.*, Pasal 11 ayat (9).

<sup>301</sup> *Ibid.*, Pasal 11 ayat (10).

Kondisi yang tepat dalam menerapkan metode biaya-plus (*Cost Plus Method* (CPM)) adalah:<sup>302</sup>

- a. barang setengah jadi dijual kepada pihak-pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa;
- b. 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
- c. bentuk transaksi adalah penyediaan jasa.

Metode pembagian laba (*Profit Split Method/PSM*) secara khusus hanya dapat diterapkan dalam kondisi sebagai berikut:<sup>303</sup>

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

Dalam kasus ini, berdasarkan Peraturan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha, PT XYZ harus dapat membuktikan kesesuaian harga transfer yang diterapkannya dalam transaksinya dengan ABC Pte Ltd dengan Metode Penentuan Harga Transfer yang disebutkan di atas. Pada kenyataannya harga transfer yang diterapkan dalam transaksi tersebut jauh di bawah harga yang berlaku di pasar internasional, sehingga menyebabkan selisih antara harga jual PT XYZ ke ABC Pte Ltd dan harga jual internasional masing-masing US\$589,9 juta (Rp5,8 triliun dengan kurs rata-rata tahun 2005 sebesar Rp9.800/US\$) tahun 2005 dan US\$363,1 juta (Rp3,3 triliun dengan kurs rata-rata tahun 2006 Rp9.096/US\$) tahun 2006, yang jika ditotal mencapai Rp 9,121 triliun.

---

<sup>302</sup> *Ibid.*, Pasal 11 ayat (11).

<sup>303</sup> *Ibid.*, Pasal 11 ayat (12).

Langkah selanjutnya dalam menerapkan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha ialah dengan 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 (PT XYZ) dengan pihak yang mempunyai Hubungan Istimewa (ABC Pte Ltd)<sup>304</sup> yang kemudian dilanjutkan dengan melakukan pengecekan pendokumentasian (TP Doc) setiap langkah dalam menentukan Harga Wajar atau Laba Wajar sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.<sup>305</sup>

#### 4.4. Penanganan Kasus

Hasil dari pemeriksaan pajak ialah sebuah Laporan Pemeriksaan Pajak<sup>306</sup> atau Laporan Hasil Pemeriksaan<sup>307, 308</sup> Laporan Pemeriksaan Pajak atau Laporan Hasil Pemeriksaan tersebut disusun berdasarkan Kertas Kerja Pemeriksaan.<sup>309</sup> Berdasarkan Laporan Pemeriksaan Pajak atau Laporan Hasil Pemeriksaan

<sup>304</sup> *Ibid.*, Pasal 3 ayat (2) huruf c.

<sup>305</sup> *Ibid.*, Pasal 3 ayat (2) huruf d.

<sup>306</sup> Kementerian Keuangan, *Keputusan Menteri Keuangan Tata Cara Pemeriksaan Pajak Tahun 2000*, Keputusan Menteri Keuangan Nomor 545/KMK.04/2000 Tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak sebagaimana diubah terakhir dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 123/PMK.03/2006, Pasal 1 angka 6, "Laporan Pemeriksaan Pajak adalah laporan tentang hasil pemeriksaan yang disusun oleh Pemeriksa Pajak secara ringkas dan jelas serta sesuai dengan ruang lingkup dan tujuan pemeriksaan."

<sup>307</sup> Kementerian Keuangan, *Peraturan Menteri Keuangan Tata Cara Pemeriksaan Pajak Tahun 2007*, Peraturan Menteri Keuangan Nomor 199/PMK.03/2007 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak sebagaimana diubah terakhir dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 82/PMK.03/2011, Pasal 1 angka 16. "Laporan Hasil Pemeriksaan adalah laporan yang berisi tentang pelaksanaan dan hasil Pemeriksaan yang disusun oleh Pemeriksa Pajak secara ringkas dan jelas serta sesuai dengan ruang lingkup dan tujuan Pemeriksaan."

<sup>308</sup> Lihat Kementerian Keuangan, *Peraturan Menteri Keuangan Tata Cara Pemeriksaan Pajak Tahun 2007*, Pasal 10; Lihat Kementerian Keuangan, *Keputusan Menteri Keuangan Tata Cara Pemeriksaan Pajak Tahun 2000*, Pasal 6 huruf d dan e.

<sup>309</sup> Kementerian Keuangan, *Peraturan Menteri Keuangan Tata Cara Pemeriksaan Pajak Tahun 2007*, Pasal 1 angka 14, "Kertas Kerja Pemeriksaan adalah catatan secara rinci dan jelas yang dibuat oleh Pemeriksa Pajak mengenai prosedur Pemeriksaan yang ditempuh, data, keterangan, dan/atau bukti yang dikumpulkan, pengujian yang dilakukan dan simpulan yang diambil sehubungan dengan pelaksanaan Pemeriksaan."; Lihat juga, Kementerian Keuangan, *Keputusan Menteri Keuangan Tata Cara Pemeriksaan Pajak Tahun 2000*, Pasal 1 angka 5.

tersebut, kemudian akan diterbitkan Surat Ketetapan Pajak dan/atau Surat Tagihan Pajak<sup>310</sup>. Di dalam Keputusan Menteri Keuangan Tata Cara Pemeriksaan Pajak Tahun 2000 terdapat pengecualian, yaitu apabila Pemeriksaan dilanjutkan dengan tindakan Penyidikan<sup>311</sup> maka pemberitahuan hasil pemeriksaan kepada Wajib Pajak tidak dilakukan.<sup>312</sup> Sementara di dalam Peraturan Menteri Keuangan Tata Cara Pemeriksaan Pajak Tahun 2007, pemberitahuan hasil Pemeriksaan kepada Wajib Pajak tidak dilakukan apabila Pemeriksaan dilanjutkan dengan Pemeriksaan Bukti Permulaan.<sup>313</sup> Pemeriksaan dilanjutkan dengan Pemeriksaan Bukti Permulaan apabila dalam pemeriksaan ditemukan bukti permulaan tentang adanya tindak pidana di bidang perpajakan.<sup>314</sup>

Dalam hal ini harus dibedakan antara tahap Penyidikan dengan tahap Pemeriksaan Bukti Permulaan<sup>315</sup>, di mana Penyidikan yang dimaksud dalam hal ini ialah Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan.<sup>316</sup> Penyidikan Tindak Pidana di Bidang Perpajakan ini merupakan proses kelanjutan dari hasil

---

<sup>310</sup> Lihat Kementerian Keuangan, *Keputusan Menteri Keuangan Tata Cara Pemeriksaan Pajak Tahun 2000*, Pasal 6 huruf h; Lihat, Kementerian Keuangan, *Peraturan Menteri Keuangan Tata Cara Pemeriksaan Pajak Tahun 2007*, Pasal 8 huruf j.

<sup>311</sup> Kementerian Keuangan, *Keputusan Menteri Keuangan Tata Cara Pemeriksaan Pajak Tahun 2000*, Pasal 6 huruf h.

<sup>312</sup> *Ibid.*, Pasal 15 ayat (7).

<sup>313</sup> Kementerian Keuangan, *Peraturan Menteri Keuangan Tata Cara Pemeriksaan Pajak Tahun 2007*, Pasal 22 ayat (2).

<sup>314</sup> Kementerian Keuangan, *Keputusan Menteri Keuangan Tata Cara Pemeriksaan Pajak Tahun 2000*, Pasal 16; Lihat, Kementerian Keuangan, *Peraturan Menteri Keuangan Tata Cara Pemeriksaan Pajak Tahun 2007*, Pasal 27 ayat (1) huruf a.

<sup>315</sup> Kementerian Keuangan, *Keputusan Menteri Keuangan Tata Cara Pemeriksaan Pajak Tahun 2000*, Pasal 1 angka 8; Lihat, Kementerian Keuangan, *Peraturan Menteri Keuangan Tata Cara Pemeriksaan Pajak Tahun 2007*, Pasal 1 angka 27, "Pemeriksaan Bukti Permulaan adalah pemeriksaan yang dilakukan untuk mendapatkan bukti permulaan tentang adanya dugaan telah terjadi tindak pidana di bidang perpajakan."

<sup>316</sup> Kementerian Keuangan, *Keputusan Menteri Keuangan Tata Cara Pemeriksaan Pajak Tahun 2000*, Pasal 1 angka 28; Lihat, Kementerian Keuangan, *Peraturan Menteri Keuangan Tata Cara Pemeriksaan Pajak Tahun 2007*, Pasal 1 angka 31, "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."

pemeriksaan yang mengindikasikan adanya Bukti Permulaan<sup>317</sup> tindak pidana perpajakan. Penyidikan tindak pidana di bidang perpajakan hanya dapat dilakukan oleh Pejabat Pegawai Negeri Sipil tertentu di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang diberi wewenang khusus sebagai penyidik tindak pidana di bidang perpajakan<sup>318</sup>, yang kemudian menyampaikan hasil penyidikannya kepada penuntut umum melalui penyidik pejabat Polisi Negara Republik Indonesia sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang Hukum Acara Pidana.<sup>319</sup>

Dengan demikian, penanganan kasus *Transfer Pricing* dapat dilakukan dengan 3 (tiga) cara, yaitu a) di luar lembaga peradilan oleh Pejabat Pajak (dengan menggunakan wewenang berupa menerbitkan surat ketetapan pajak dan surat keputusan yang terkait dengan penagihan pajak) dan b) di dalam Lembaga Peradilan Pajak<sup>320</sup> apabila masih dalam ranah Penghindaran Pajak, namun apabila sudah mengarah ke Penyelundupan Pajak, maka akan diproses c) di Lembaga Peradilan Umum.<sup>321</sup>

Dalam kasus indikasi praktek *Cross Border Transfer Pricing* pada PT XYZ ini, dari sisi perpajakan, PT XYZ telah merugikan negara termasuk dalam hal penerimaan Pajak Penghasilan. Dari transaksi antara PT XYZ dengan ABC Pte Ltd yang diduga menerapkan *Transfer Pricing* ini, PT XYZ telah berhasil menghindari pemungutan Pajak Penghasilan di Indonesia. Penghindaran Pajak ini dilatarbelakangi dengan fakta bahwa di tahun 2005 dan 2006, Singapura

<sup>317</sup> Kementerian Keuangan, *Peraturan Menteri Keuangan Tata Cara Pemeriksaan Pajak Tahun 2007*, Pasal 1 angka 26, “Bukti Permulaan adalah keadaan, perbuatan, dan/atau bukti berupa keterangan, tulisan, atau benda yang dapat memberikan petunjuk adanya dugaan kuat bahwa sedang atau telah terjadi suatu tindak pidana di bidang perpajakan yang dilakukan oleh siapa saja yang dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara.”

<sup>318</sup> Indonesia, *Undang-Undang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan*, Pasal 44 ayat (1).

<sup>319</sup> *Ibid.*, Pasal 44 ayat (3).

<sup>320</sup> Penyelesaian sengketa pajak dapat melalui Keberatan, Pengadilan Pajak, Mahkamah Agung.

<sup>321</sup> Penyelesaian tindak pidana pajak dapat melalui Pengadilan Negeri, Pengadilan Tinggi, Mahkamah Agung yang diproses sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang Hukum Acara Pidana; Lihat Indonesia, *Undang-Undang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan*, Pasal 44 ayat (3).

memungut pajak lebih kecil daripada Indonesia, di mana tarif Pajak Penghasilan untuk Badan di Singapura bisa menjadi 10%<sup>322</sup> atau 20%<sup>323</sup>, sedangkan tarif Pajak Penghasilan untuk Perusahaan Pertambangan Batubara di Indonesia yang terikat Perjanjian Karya Pengusahaan Pertambangan Batubara (PKP2B) Generasi Pertama, dikenakan tarif 45% (empat puluh lima persen) dari Penghasilan Kena Pajak.<sup>324</sup>

Dalam kasus ini, PT XYZ selaku pemegang saham dari ABC Pte Ltd, melalui ABC Pte Ltd, diduga melakukan *Transfer Pricing*, di mana sebagian laba dari penjualan Batubara yang seharusnya didapatkan oleh PT XYZ, dialihkan ke ABC Pte Ltd. PT XYZ berhasil mengalihkan ke ABC Pte Ltd sebesar US\$589,9 juta (Rp5,8 triliun dengan kurs rata-rata tahun 2005 sebesar Rp9.800/US\$) pada tahun 2005 dan US\$363,1 juta (Rp3,3 triliun dengan kurs rata-rata tahun 2006 Rp9.096/US\$) pada tahun 2006, yang apabila laba yang berhasil dialihkan tersebut ditotalkan mencapai Rp 9,121 triliun, yang kemudian dikenakan pajak penghasilan sesuai dengan tarif yang berlaku di Singapura.

Selanjutnya, keuntungan dari penjualan Batubara ABC Pte Ltd ke pihak ketiga yang sesuai harga pasar internasional, dapat kembali diperoleh oleh PT XYZ melalui dividen dari ABC Pte Ltd, yang mana dikenakan Pajak Penghasilan di Indonesia sesuai dengan ketentuan pada *Tax Treaty* antara Indonesia dengan Singapura, yaitu dengan tarif hanya sebesar 10% dikarenakan PT XYZ memiliki secara langsung lebih dari 25% saham ABC Pte Ltd.<sup>325</sup> Namun demikian, Wajib

---

<sup>322</sup> Berlaku apabila ABC Pte Ltd dengan persetujuan Menteri Keuangan Negara Singapura, mendapatkan insentif Pajak Penghasilan (*income tax*) sebagai *International Commodity Trader*; Lihat, Singapore, *Income Tax Act (Chapter 134, Section 43H) Income Tax (Concessionary Rate Of Tax For Approved International Commodity Trading Companies) Regulations, S 397/92, S 481/96, Article 4 (1)*.

<sup>323</sup> Tarif normal Pajak Penghasilan Badan Singapore tanpa insentif pada tahun 2005 – 2007. Pada tahun 2008 – 2009 tarifnya 18% dan menurun menjadi 17% pada tahun 2010; Lihat, Singapore *Income Tax Act, Section 43(1)*.

<sup>324</sup> Perjanjian Karya Pengusahaan Pertambangan Batubara (PKP2B) Generasi Pertama, Pasal 11 ayat (2).

<sup>325</sup> Lihat, Agreement Between The Republic of Indonesia and The Republic of Singapore For The Avoidance of Double Taxation And The Prevention of Fiscal Evasion With Respect TO Taxes on Income, Signed Date : 08/05/1990, Effective Date : 01/01/1992, Article 10 (1) and (2.a).



Pajak akan cenderung merealisasi penghasilan di luar negeri ketimbang di dalam negeri dan tidak melakukan repatriasi penghasilan dimaksud dengan menampungnya pada anak perusahaan yang sengaja didirikan untuk tujuan itu (*special purpose vehicle*),<sup>326</sup> yang dalam kasus ini ialah ABC Pte Ltd.

Dengan demikian, Pajak Penghasilan yang dibayarkan oleh PT XYZ kepada Pemerintah Indonesia menjadi lebih sedikit daripada apabila PT XYZ melakukan penjualan Batubara langsung kepada pembeli sebenarnya dengan harga Batubara yang sesuai dengan yang berlaku di pasar internasional. Dalam hal ini, Indonesia menderita kerugian akibat tindakan PT XYZ tersebut di atas. Pada akhirnya Indonesia tidak mendapatkan pendapatan yang sesuai dari hasil penjualan Batubara yang dieksploitasi di Indonesia ini sendiri.

Indikasi praktek *Cross Border Transfer Pricing* pada PT XYZ ini diperkirakan, juga telah merugikan negara dengan turunnya jumlah royalti yang harus dibayarkan oleh PT XYZ, akibat turunnya harga jual dari Batubara ini. Royalti yang dimaksud dalam hal ini terkait Dana Hasil Produksi Batubara (DHPB).<sup>327</sup> Hal ini sangat disesalkan mengingat terdapat tunggakan DHPB yang belum disetor sejak 2001 hingga 2006 oleh para pengusaha Batubara.<sup>328</sup> Besar dari DHPB yang dimaksud ialah 13,50% (tiga belas dan lima puluh perseratus persen) hasil produksi Batubaranya kepada Pemerintah secara tunai atas harga pada saat berada di atas kapal (*Free on Board*) atau pada harga setempat (*at sale*

<sup>326</sup> Prof. Gunadi, *Pajak Internasional*, Edisi Revisi (2007), hal. 277-278.

<sup>327</sup> Indonesia, *Keputusan Presiden Ketentuan Pokok Perjanjian Karya Pengusahaan Pertambangan Batubara*, Keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 75 Tahun 1996, Pasal 3 ayat (3), "Hasil produksi batubara sebagaimana dimaksud pada ayat (1) atau ayat (2), digunakan untuk: a. pembiayaan pengembangan batubara; b. inventarisasi sumber daya batubara; c. biaya pengawasan pengelolaan lingkungan dan keselamatan kerja pertambangan; d. pembayaran Iuran Eksplorasi dan Iuran Eksploitasi (*royalty*) dan Pajak Pertambahan Nilai."

<sup>328</sup> Departemen Keuangan, Kronologi terjadinya hutang para kontraktor Perjanjian Karya Pengusahaan Pertambangan Batubara (PKP2B), <http://www.depkeu.go.id/ind/Data/Berita/cekal.pdf> (diakses pada tanggal 2 Januari 2011, pukul 13:05); *Lihat juga*, Departemen Energi Dan Sumber Daya Mineral Republik Indonesia, Enam (6) Perusahaan Batubara Menahan Dana Hasil Penjualan Batubara (DHPB), Siaran Pers Nomor : 49/HUMAS DESDM/2008 Tanggal : 6 Agustus 2008, <http://www.esdm.go.id/berita/55-siaran-pers/1920-enam-6-perusahaan-batubara-menahan-dana-hasil-penjualan-batubara-dhpb.html> (diakses pada tanggal 2 Januari 2011 pukul 18:00 WIB).

point).<sup>329</sup> Pengalihan keuntungan PT XYZ kepada ABC Pte Ltd melalui transaksi jual beli Batubara antara PT XYZ dengan ABC Pte Ltd yang diduga menerapkan *Transfer Pricing* pada tahun 2005-2006 ini, diperkirakan telah merugikan negara sebanyak kurang lebih Rp 9,121 triliun yang merupakan hasil penjualan yang disembunyikan. Dengan demikian, terdapat potensi DHBP sebesar 13,50% dari Rp 9,121 triliun sehingga potensi kerugian negara yang harusnya didapat dari DHBP nilainya berkisar Rp 1,231 triliun.

Terkait dengan penanganan kasus ini, pengalihan keuntungan tersebut berpotensi menimbulkan Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*), yang dalam hal tersebut di atas merupakan Pajak Penghasilan, sehingga dapat diproses di dalam maupun di luar Lembaga Peradilan Pajak, yang berakhir pada pembayaran utang pajak oleh PT XYZ. Akan tetapi, berdasarkan suatu penilaian atas itikad dan kesengajaan Wajib Pajak dalam transaksi yang berakibat pengalihan keuntungan dari PT XYZ ke ABC Pte Ltd tersebut, maka praktek ini dapat meningkat menjadi Penyelundupan Pajak (*Tax Evasion*) yang diproses di Lembaga Peradilan Umum. Penyelundupan Pajak pada tahun 2005 dan 2006, secara *lex specialis*, dikenai sanksi pidana perpajakan yang diatur di dalam Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Nomor 16 Tahun 2000 di dalam Pasal 39 bahwa perbuatan kriminal pajak akan dikenai sanksi pidana penjara paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling tinggi 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar. Dalam kasus ini, dapat dilihat bahwa terdapat perbedaan yang sangat tipis antara Penghindaran Pajak dengan Penyelundupan Pajak di mana pada dasarnya kedua hal tersebut merupakan usaha para Wajib Pajak untuk mengecilkan utang Pajak mereka, namun keduanya memanfaatkan celah hukum yang ada, sehingga bertentangan dengan maksud dari keberadaan dari ketentuan yang berlaku tersebut.

Kasus ini diselesaikan dengan PT XYZ mengakui kesalahannya tentang Pajak Penghasilan Perusahaan dan setuju membayar kekurangan pajaknya, namun dapat tidak dikenakan/diberikan pengurangan bunga didasarkan pada kebijakan

---

<sup>329</sup> Perjanjian Karya Pengusahaan Pertambangan Batubara (PKP2B) Generasi Pertama, Pasal 11 ayat (1); Indonesia, *Keputusan Presiden Ketentuan Pokok Perjanjian Karya Pengusahaan Pertambangan Batubara*, Pasal 3 ayat (1).

*sunset policy*.<sup>330</sup> Pada kasus ini, penerapan sanksi pidana Pajak memang dimungkinkan, namun pada dasarnya ancaman ini sebenarnya adalah alasan terakhir untuk memberi kepatuhan bagi Wajib Pajak. Pada dasarnya oleh fiskus, sebisa mungkin berbagai kasus terkait sengketa perpajakan diselesaikan melalui Lembaga Peradilan Pajak, karena sebenarnya tujuan pajak itu bukan menghukum orang tapi agar uang atau hak negara tidak dimanipulasi. Hal ini dapat dilihat dalam Penjelasan Pasal 39 ayat (1) UU KUP bahwa sanksi pidana dikenakan berdasarkan pentingnya peranan penerimaan pajak dalam penerimaan Negara, sehingga yang menjadi tujuan utama dari suatu sanksi pidana dalam sengketa perpajakan ialah penerimaan Negara, bukanlah penghukuman.

#### **4.5. Pengaruh Peraturan Perundang-Undangan Pertambangan Mineral Dan Batubara Berdasarkan Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2009 Tentang Pertambangan Mineral Dan Batubara Dalam Mengantisipasi Praktek *Transfer Pricing***

Pada tanggal 12 Januari 2009, Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2009 tentang Pertambangan Mineral dan Batubara<sup>331</sup> (selanjutnya disebut sebagai “UU Minerba”) diundangkan dan menggantikan Undang-Undang Nomor 11 Tahun 1967 tentang Ketentuan-Ketentuan Pokok Pertambangan.<sup>332</sup> Perubahan peraturan perundang-undangan di bidang pertambangan mineral dan Batubara in diharapkan dapat mengelola dan mengusahakan potensi mineral dan Batubara secara mandiri,

---

<sup>330</sup> Indonesia, *Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*, Pasal 37A ayat (1), “Wajib Pajak yang menyampaikan pembetulan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan sebelum Tahun Pajak 2007, yang mengakibatkan pajak yang masih harus dibayar menjadi lebih besar dan dilakukan paling lama dalam jangka waktu 1 (satu) tahun setelah berlakunya Undang-Undang ini, dapat diberikan pengurangan atau penghapusan sanksi administrasi berupa bunga atas keterlambatan pelunasan kekurangan pembayaran pajak yang ketentuannya diatur dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.”

<sup>331</sup> Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 4, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4959.

<sup>332</sup> Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1967 Nomor 22, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 2831.

andal, transparan, berdaya saing, efisien, dan berwawasan lingkungan, guna menjamin pembangunan nasional secara berkelanjutan.<sup>333</sup>

Salah satu pikiran pokok yang dikandung oleh UU Minerba ini ialah usaha pertambangan harus memberi manfaat ekonomi dan sosial yang sebesar-besarnya bagi kesejahteraan rakyat Indonesia<sup>334</sup> yang juga terkandung dalam Undang-Undang Dasar 1945 Pasal 33 ayat (3) yang menegaskan bahwa bumi, dan air, dan kekayaan alam yang terkandung di dalamnya dikuasai oleh negara dan dipergunakan untuk sebesar-besar kemakmuran rakyat. Terkait dengan pikiran pokok tersebut, peraturan-peraturan di bawah UU Minerba telah dibuat dengan tujuan antara lain untuk optimalisasi pendapatan negara dalam bentuk antisipasi praktek *Transfer Pricing*.

Hal ini dapat dilihat pada keberadaan Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral (ESDM) Nomor 17 Tahun 2010 tentang Tata Cara Penetapan Harga Patokan Penjualan Mineral dan Batubara (selanjutnya disebut sebagai “**Permen Penetapan Harga Patokan Minerba**”) yang dapat mengantisipasi praktek *Transfer Pricing* dan optimalisasi dari pendapatan Negara dari royalti, dengan ditetapkan dan diwajibkannya suatu harga patokan Batubara. Pasal 2 ayat (1) Permen ini, menyebutkan bahwa:<sup>335</sup>

Pemegang IUP Operasi Produksi<sup>336</sup> mineral dan Batubara dan IUPK Operasi Produksi<sup>337</sup> mineral dan Batubara wajib menjual mineral atau Batubara yang dihasilkannya dengan berpedoman pada harga patokan baik untuk penjualan kepada pemakai dalam negeri maupun ekspor termasuk kepada badan usaha afiliasinya.

<sup>333</sup> Indonesia, *Undang-Undang Pertambangan Mineral dan Batubara*, bagian menimbang huruf c.

<sup>334</sup> *Ibid.*, Penjelasan Umum.

<sup>335</sup> Kementerian Energi dan Sumber Daya Mineral, *Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Tata Cara Penetapan Harga Patokan Penjualan Mineral dan Batubara*, Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 17 Tahun 2010, Pasal 2 ayat (1).

<sup>336</sup> *Ibid.*, Pasal 1 angka 3, “IUP Operasi Produksi adalah izin usaha yang diberikan setelah selesai pelaksanaan IUP Eksplorasi untuk melakukan tahapan kegiatan operasi produksi.”

<sup>337</sup> Indonesia, *Undang-Undang Pertambangan Mineral dan Batubara*, Pasal 1 angka 4, “IUPK Operasi Produksi adalah izin usaha yang diberikan setelah selesai pelaksanaan IUPK Eksplorasi untuk melakukan tahapan kegiatan operasi produksi di wilayah izin usaha pertambangan khusus.”

Harga patokan yang dimaksud di atas ditentukan berdasarkan mekanisme pasar dan/atau sesuai dengan harga yang berlaku umum di pasar internasional.<sup>338</sup> Dalam hal ini Direktur Jenderal Mineral dan Batubara (Minerba) atas nama Menteri ESDM menetapkan harga patokan Batubara untuk *steam (thermal) coal*<sup>339</sup> dan *coking (metallurgical) coal*<sup>340</sup> sebagaimana dimaksud dalam Pasal 10 Permen Penetapan Harga Patokan Minerba, setiap bulannya, berdasarkan formula yang mengacu pada rata-rata indeks harga Batubara sesuai dengan mekanisme pasar dan/atau sesuai dengan harga yang berlaku umum di pasar internasional.<sup>341</sup>

Terkait dengan hal tersebut, Pemegang IUP Operasi Produksi mineral logam dan Batubara dan IUPK Operasi Produksi mineral logam dan Batubara memiliki kewajiban untuk menyampaikan laporan<sup>342</sup> setiap bulan mengenai penjualan mineral logam dan Batubara yang diproduksi paling lambat tanggal 10 (sepuluh) bulan berikutnya kepada Direktur Jenderal Minerba, gubernur, atau bupati/walikota sesuai dengan kewenangannya dengan tembusan disampaikan kepada: gubernur dan/atau bupati/walikota dan/atau Direktur Jenderal Minerba tergantung dari siapa yang menerbitkan IUP Operasi Produksi mineral logam dan Batubara.<sup>343</sup>

---

<sup>338</sup> Kementerian Energi dan Sumber Daya Mineral, *Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Tata Cara Penetapan Harga Patokan Penjualan Mineral dan Batubara*, Pasal 2 ayat (2).

<sup>339</sup> *Ibid.*, Pasal 1 angka 5, “Steam (thermal) Coal adalah batubara yang digunakan sebagai bahan bakar pada pembangkit listrik dan mesin uap pada industri, umumnya mempunyai nilai kalori lebih rendah dan mempunyai abu terbang lebih tinggi dibanding coking (metallurgical) coal.”

<sup>340</sup> *Ibid.*, Pasal 1 angka 6, “Coking (metallurgical) Coal adalah batubara yang digunakan pada industri peleburan logam atau metalurgi.”

<sup>341</sup> *Ibid.*, Pasal 11 ayat (1).

<sup>342</sup> *Ibid.*, Pasal 15 ayat (2), “Laporan penjualan mineral logam dan batubara sebagaimana dimaksud pada ayat (1) paling sedikit memuat harga jual, volume penjualan, kualitas, titik penjualan, biaya penyesuaian, dan pemakai dalam negeri dan/atau negara tujuan, serta dilengkapi dokumen/bukti pendukung.”

<sup>343</sup> *Ibid.*, Pasal 15 ayat (1).

Mengenai cara penjualan Batubara dapat dilakukan dalam bentuk Penjualan Langsung (*spot*)<sup>344</sup> dan/atau Penjualan Jangka Tertentu (*term*)<sup>345</sup> berdasarkan kesepakatan harga antara pemegang IUP Operasi Produksi Batubara dan IUPK Operasi Produksi Batubara dengan pembeli Batubara dengan ketentuan sebagai berikut:<sup>346</sup>

- a. harga Batubara dalam penjualan langsung (*spot*) harus mengacu pada harga patokan Batubara pada bulan di mana dilakukan pengiriman Batubara; atau
- b. harga Batubara dalam penjualan jangka tertentu (*term*) harus mengacu pada harga patokan Batubara pada rata-rata 3 (tiga) bulan terakhir di mana dilakukan kesepakatan harga Batubara.

Kesepakatan harga penjualan Batubara di atas dapat berlaku dengan syarat sebelum dituangkan dalam kontrak penjualan wajib disampaikan terlebih dahulu kepada Menteri ESDM melalui Direktur Jenderal Minerba<sup>347</sup> dan untuk penjualan jangka tertentu (*term*), setiap 12 (dua belas) bulan sekali, Pemegang IUP Operasi Produksi Batubara dan IUPK Operasi Produksi Batubara wajib menyesuaikan harga Batubara.<sup>348</sup> Ketentuan ini menyebabkan kontrak yang berlaku dalam jangka waktu tertentu dengan harga penjualan yang tidak berubah (*fixed price*), menjadi tidak berlaku ketentuan *fixed price*-nya dan harus disesuaikan setiap 12 (dua belas) bulan sekali. Permen Penetapan Harga Patokan Minerba ini juga menetapkan mengenai harga patokan Batubara kalori rendah yang dapat dijual dengan harga patokan di luar ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11, Pasal 12, dan Pasal 13 Permen Penetapan Harga Patokan Minerba dan ditetapkan

---

<sup>344</sup> *Ibid.*, Pasal 1 angka 9, “Penjualan Langsung (*spot*) adalah penjualan mineral atau batubara untuk jangka waktu kurang dari 12 (dua belas) bulan.”

<sup>345</sup> *Ibid.*, Pasal 1 angka 10, “Penjualan Jangka Tertentu (*term*) adalah penjualan mineral atau batubara untuk jangka waktu 12 (dua belas) bulan atau lebih.”

<sup>346</sup> *Ibid.*, Pasal 18 ayat (1).

<sup>347</sup> *Ibid.*, Pasal 18 ayat (2).

<sup>348</sup> *Ibid.*, Pasal 18 ayat (7).

berdasarkan harga patokan Batubara kalori rendah,<sup>349</sup> yang ditetapkan berdasarkan formula yang mengacu pada rata-rata indeks harga Batubara untuk kalori rendah sesuai dengan harga yang berlaku umum di pasar.<sup>350</sup> Terdapat pengecualian untuk Batubara jenis tertentu<sup>351</sup> yang digunakan di dalam negeri yang dapat dijual dengan harga di bawah harga patokan Batubara, setelah mendapat persetujuan dari Direktur Jenderal Minerba atas nama Menteri ESDM<sup>352</sup>.

Selain dari Permen Penetapan Harga Patokan Minerba, Peraturan di bawah UU Minerba yang dapat mengantisipasi praktek *Transfer Pricing* dan optimalisasi dari pendapatan Negara dari royalti, ialah Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 34 Tahun 2009 tentang Pengutarnaan Pemasokan Kebutuhan Mineral dan Batubara Untuk Kepentingan Dalam Negeri<sup>353</sup> (selanjutnya disebut dengan “**Permen Kewajiban DMO (Domestic Market Obligation)**”). Permen ini menyebutkan bahwa Badan Usaha Pertambangan Mineral dan Batubara<sup>354</sup> harus mengutamakan pemasokan kebutuhan mineral<sup>355</sup> dan Batubara untuk kepentingan dalam negeri<sup>356</sup>, sehingga wajib menjual mineral atau Batubara yang diproduksinya kepada Pemakai Mineral Dalam Negeri<sup>357</sup> atau

---

<sup>349</sup> *Ibid.*, Pasal 19 ayat (1).

<sup>350</sup> *Ibid.*, Pasal 19 ayat (2).

<sup>351</sup> *Ibid.*, Pasal 21 ayat (2), “Batubara jenis tertentu sebagaimana dimaksud pada ayat (1), antara lain meliputi: a. *fine coal*; b. *reject coal*; dan c. batubara dengan *impurities* tertentu.”

<sup>352</sup> *Ibid.*, Pasal 21 ayat (1).

<sup>353</sup> Berita Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 546.

<sup>354</sup> Kementerian Energi dan Sumber Daya Mineral, *Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Pengutarnaan Pemasokan Kebutuhan Mineral dan Batubara Untuk Kepentingan Dalam Negeri*, Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 34 Tahun 2009, Pasal 1 angka 3, “Badan Usaha Pertambangan Mineral dan Batubara adalah badan usaha yang melakukan kegiatan pertambangan mineral dan batubara di Indonesia dalam bentuk Kontrak Karya, Perjanjian Karya Pengusahaan Pertambangan Batubara, IUP Operasi Produksi atau IUPK Operasi Produksi.”

<sup>355</sup> Mineral logam, mineral bukan logam, dan batuan.

<sup>356</sup> *Ibid.*, Pasal 2 ayat (1) dan Pasal 13 ayat (1); Lihat juga Indonesia, *Undang-Undang Pertambangan Mineral dan Batubara*, Pasal 3 huruf c

Pemakai Batubara Dalam Negeri<sup>358359</sup> berdasarkan Persentase Minimal Penjualan Mineral atau Persentase Minimal Penjualan Batubara yang ditetapkan oleh Menteri ESDM dan dituangkan dalam perjanjian jual beli mineral atau Batubara antara Badan Usaha Pertambangan Mineral dan Batubara dengan Pemakai Mineral atau Pemakai Batubara.<sup>360</sup>

Namun demikian, Badan Usaha Pertambangan Mineral dan Batubara tetap dapat melakukan ekspor mineral atau Batubara sepanjang dapat memenuhi Persentase Minimal Penjualan Mineral atau Persentase Minimal Penjualan Batubara.<sup>361</sup> Jika Badan Usaha Pertambangan Mineral dan Batubara tidak dapat memenuhi pengutamakan pemasokan kebutuhan mineral dan Batubara untuk kepentingan dalam negeri tersebut, maka wajib memberitahukan kepada Menteri ESDM c.q. Direktur Jenderal Minerba, dengan tembusan kepada Pemakai Mineral atau Pemakai Batubara.<sup>362</sup> Selain itu, pada dasarnya Badan Usaha Pertambangan Mineral dan Batubara wajib menyampaikan laporan kepada Menteri ESDM c.q. Direktur Jenderal Minerba mengenai pelaksanaan pemenuhan kebutuhan mineral atau Batubara untuk kepentingan dalam negeri setiap 3 (tiga) bulan sekali, yaitu pada akhir bulan Maret, bulan Juni, bulan September, dan bulan Desember.<sup>363</sup> Dalam hal Badan Usaha Pertambangan Mineral dan Batubara yang tidak dapat memenuhi Persentase Minimal Penjualan Mineral atau Persentase Minimal Penjualan Batubara dalam 3 (tiga) bulan pertama, maka Badan Usaha Pertambangan Mineral dan Batubara tersebut harus tetap memenuhi kekurangan

---

<sup>357</sup> *Ibid.*, Pasal 1 angka 4, “Pemakai Mineral Dalam Negeri, yang selanjutnya disebut sebagai Pemakai Mineral, adalah badan usaha atau perorangan Indonesia yang melakukan usahanya di Indonesia dan menggunakan mineral sebagai bahan baku atau secara langsung.”

<sup>358</sup> *Ibid.*, Pasal 1 angka 5, “Pemakai Batubara Dalam Negeri, yang selanjutnya disebut sebagai Pemakai Batubara, adalah badan usaha atau perorangan Indonesia yang melakukan usahanya ' di Indonesia dan menggunakan batubara sebagai bahan baku dan/atau bahan bakar.”

<sup>359</sup> *Ibid.*, Pasal 3 ayat (1).

<sup>360</sup> *Ibid.*, Pasal 3 ayat (2).

<sup>361</sup> *Ibid.*, Pasal 5.

<sup>362</sup> *Ibid.*, Pasal 13 ayat (2).

<sup>363</sup> *Ibid.*, Pasal 13 ayat (3).



Persentase Minimal Penjualan Mineral atau Persentase Minimal Penjualan Batubara.<sup>364</sup>

Selain Badan Usaha Pertambangan Mineral dan Batubara, Pemakai Mineral atau Pemakai Batubara juga diwajibkan untuk membeli mineral atau Batubara dari Badan Usaha Pertambangan Mineral dan Batubara berdasarkan ketetapan pengutamaan pemasokan kebutuhan mineral dan Batubara untuk kepentingan dalam negeri<sup>365</sup> dan dilarang mengekspor mineral atau Batubara yang dibeli.<sup>366</sup> Apabila Pemakai Mineral atau Pemakai Batubara tidak dapat membeli mineral atau Batubara tersebut, maka Pemakai Mineral atau Pemakai Batubara yang bersangkutan wajib memberitahukan dalam jangka waktu paling lama 1 (satu) bulan sebelumnya kepada Badan Usaha Pertambangan Mineral dan Batubara, dengan terbusan kepada Menteri ESDM c.q. Direktur Jenderal Minerba.<sup>367</sup>

Pemenuhan kewajiban Persentase Minimal Penjualan Mineral atau Persentase Minimal Penjualan Batubara dalam rangka pengutamaan pemasokan kebutuhan mineral dan Batubara untuk kepentingan dalam negeri dalam pelaksanaannya dapat berasal dari:<sup>368</sup>

- a. penjualan mineral dan Batubara dari Badan Usaha Pertambangan Mineral dan Batubara sendiri;
- b. penjualan mineral dan Batubara dari Badan Usaha Pertambangan Mineral dan Batubara lain; atau
- c. penjualan mineral dan Batubara dari Badan Usaha Niaga Mineral<sup>369</sup> atau Badan Usaha Niaga Batubara<sup>370</sup> sebagaimana dimaksud dalam Pasal 12 Permen Kewajiban DMO.

---

<sup>364</sup> *Ibid.*, Pasal 14 ayat (1).

<sup>365</sup> *Ibid.*, Pasal 15 ayat (1).

<sup>366</sup> *Ibid.*, Pasal 16 ayat (1).

<sup>367</sup> *Ibid.*, Pasal 15 ayat (2).

<sup>368</sup> *Ibid.*, Pasal 17 ayat (1).

<sup>369</sup> *Ibid.*, Pasal 1 angka 10, "Badan Usaha Niaga Mineral adalah badan usaha yang melakukan kegiatan jual beli mineral di Indonesia."

Dalam hal Badan Usaha Pertambangan Mineral dan Batubara melebihi Persentase Minimal Penjualan Mineral atau Persentase Minimal Penjualan Batubara, maka kelebihan penjualan mineral atau Batubara tersebut dapat dialihkan kepada Badan Usaha Pertambangan Mineral dan Batubara lain yang tidak dapat memenuhi Persentase Minimal Penjualan Mineral atau Persentase Minimal Penjualan Batubara sebagaimana dimaksud dalam Pasal 13 Permen Kewajiban DMO.<sup>371</sup> Permen Kewajiban DMO ini juga mengatur terkait pelanggaran terhadap ketentuan yang diatur dalam Permen ini, yang mana akan dikenakan sanksi administratif yang diatur dalam Pasal 20 Permen Kewajiban DMO ini.

Keberadaan dua Peraturan di atas telah dijadikan dasar untuk pembuatan Surat Direktorat Jenderal Minerba dan Keputusan Menteri ESDM yang antara lain: Keputusan Menteri ESDM No.1604 K/30/MEM/2010 Tentang Penetapan Kebutuhan Dan Prosentase Minimal Penjualan Batubara Untuk Kepentingan Dalam Negeri Tahun 2010; Keputusan Menteri ESDM No.2360 K/30/MEM/2010 Tentang Penetapan Kebutuhan Dan Persentase Minimal Penjualan Batubara Untuk Kepentingan Dalam Negeri Tahun 2011; Keputusan Menteri ESDM No.1991 K/12/MEM/2011 Tentang Penetapan Kebutuhan Dan Persentase Minimal Penjualan Batubara Untuk Kepentingan Dalam Negeri Tahun 2012; Peraturan Direktur Jenderal Mineral Dan Batubara No: 515.K/32/DJB/2011 Tentang Formula Penetapan Harga Patokan Batubara; dan seterusnya.

Selain dari kedua peraturan sebelumnya, terdapat juga ketentuan yang diatur di dalam Pasal 126 ayat (1) UU Minerba bahwa Pemegang IUP atau IUPK dilarang melibatkan anak perusahaan dan/atau afiliasinya dalam bidang usaha jasa pertambangan di wilayah usaha pertambangan yang diusahakannya, kecuali dengan izin Menteri. Anak perusahaan dan/atau afiliasinya yang dimaksud merupakan badan usaha, yang mempunyai kepemilikan saham langsung dengan

---

<sup>370</sup> *Ibid.*, Pasal 1 angka 11, “Badan Usaha Niaga Batubara adalah badan usaha yang melakukan kegiatan jual beli batubara di Indonesia”

<sup>371</sup> *Ibid.*, Pasal 17 ayat (2).

pemegang IUP atau IUPK.<sup>372</sup> Ketentuan ini juga kemudian diatur di dalam Pasal 28 ayat (2) Peraturan Menteri ESDM Nomor 28 Tahun 2009 tentang Penyelenggaraan Usaha Jasa Pertambangan Mineral dan Batubara (selanjutnya disebut sebagai “**Permen PUJPM**”), yang menegaskan ulang bahwa izin Menteri yang dimaksud di dalam Pasal 126 ayat (1) UU Minerba adalah persetujuan Direktur Jenderal Minerba atas nama Menteri ESDM. Ketentuan ini dimaksudkan untuk mencegah diterapkannya praktek *Transfer Pricing* antara Pemegang IUP atau IUPK dengan perusahaan bidang Usaha Jasa Pertambangan.<sup>373</sup> Hal ini ditegaskan dengan diaturnya ketentuan bahwa Persetujuan Direktur Jenderal atas nama Menteri atas pengecualian dari ketentuan di atas, diberikan setelah pemegang IUP atau IUPK menjamin tidak adanya *Transfer Pricing* atau *transfer profit* dan telah dilaporkan kepada Direktur Jenderal Minerba.<sup>374</sup>

---

<sup>372</sup> Kementerian Energi dan Sumber Daya Mineral, *Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Penyelenggaraan Usaha Jasa Pertambangan Mineral dan Batubara*, Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 28 Tahun 2009, Pasal 8 ayat (2).

<sup>373</sup> Kementerian Energi dan Sumber Daya Mineral, *Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Penyelenggaraan Usaha Jasa Pertambangan Mineral dan Batubara*, Pasal 1 angka 2, “Usaha Jasa Pertambangan adalah usaha jasa yang kegiatannya berkaitan dengan tahapan dan/atau bagian kegiatan usaha pertambangan.”

<sup>374</sup> *Ibid.*, Pasal 8 ayat (4) huruf b.

## BAB V PENUTUP

### 5.1. Kesimpulan

Berdasarkan hal-hal yang telah diuraikan pada bab-bab sebelumnya, dapat disimpulkan beberapa hal sebagai jawaban dari pokok permasalahan yang menjadi fokus penelitian ini, yaitu:

- a. Pada Hukum Pajak Internasional dan Hukum Pajak Nasional, *Transfer Pricing* dikelompokkan pada tindakan perlawanan aktif dalam pemungutan pajak yang meliputi usaha dan perbuatan yang secara langsung ditujukan kepada fiskus dengan tujuan untuk menghindari pajak. Perlawanan aktif tersebut terdiri dari *Tax Avoidance* (usaha meringankan beban pajak dengan tidak melanggar undang-undang) dan *Tax Evasion* (usaha meringankan beban pajak dengan melanggar undang-undang). *Transfer Pricing (abuse of Transfer Pricing)* didefinisikan sebagai pengalihan atas penghasilan kena pajak (*taxable income*) dari suatu perusahaan yang dimiliki oleh perusahaan multinasional ke negara-negara yang tarif pajaknya rendah untuk mengurangi total beban pajak dari grup perusahaan multinasional tersebut. Pengalihan dilakukan dengan cara memperbesar biaya atau memperkecil penjualan melalui mekanisme harga transfer yang melibatkan penjualan atau pengalihan aset berwujud dan tidak berwujud antara perusahaan yang berhubungan dalam dua negara atau lebih. Dengan demikian, pada dasarnya *Transfer Pricing* akan dikelompokkan sebagai *Tax Avoidance* apabila tidak diikuti dengan pemalsuan dokumen.

Ketentuan perundang-undangan perpajakan di Indonesia mengenai *Transfer Pricing*, banyak mengambil konsep yang diatur OECD. Pada dasarnya, ketentuan *Transfer Pricing* berhubungan erat dengan transaksi antara para pihak yang memiliki Hubungan Istimewa yang diatur dalam Pasal 18 ayat (3) UU Pajak Penghasilan dan Pasal 2 ayat (2) huruf a UU PPN dan PPnBM dan kewajiban usaha transaksi tersebut. Di tahun 2010,

peraturan pelaksana dari pasal-pasal di atas direalisasikan dalam Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor Per-43/PJ/2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa yang terakhir diubah dengan Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor Per-32/PJ/2011. Sebelumnya, masalah di atas diatur dalam Keputusan Direktorat Jenderal Pajak No. 1/PJ.7/1993 tentang Petunjuk Pemeriksaan Pajak Untuk Transaksi-Transaksi Bagi Perusahaan Yang Mempunyai Hubungan Istimewa dan Surat Edaran No. 04/PJ.07/1993 tentang Penanganan Kasus-Kasus *Transfer Pricing*.

Di tahun 2010 ini juga, peraturan terkait *Transfer Pricing* sangat berkembang. Surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan nomor: S-153/PJ.04/2010 tentang Panduan Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi, diterbitkan, sehingga dapat mendukung penerapan Peraturan Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha dalam pemeriksaan *Transfer Pricing*. Peraturan ini dipakai sebagai dasar hukum untuk melakukan koreksi fiskal atas oleh Pemerintah atau Direktorat Jenderal Pajak. Pada tahun yang sama, OECD mengeluarkan “OECD Guidelines on Transfer Pricing for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010”.

Peraturan Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha mengatur mengenai ketentuan kewajiban untuk dibuatnya *Transfer Pricing Documentation/TP Doc*, yang mewajibkan dicatatnya data yang detail terkait Transaksi Afiliasi di dalam TP Doc tersebut, sehingga akan lebih mudah terlihat apakah transaksi tersebut dilakukan dengan suatu *paper company*. Jika dokumentasi tersebut tidak dibuat dan/atau tidak memadai, maka Direktorat Jenderal Pajak berwenang menghitung ulang besarnya penghasilan dan pengurangan. Peraturan ini juga mengatur alternatif pemecahan terhadap masalah *Transfer Pricing*, yang memungkinkan Wajib Pajak mengajukan permohonan kepada Direktur Jenderal Pajak dalam bentuk Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing*

*Agreement/APA*) dan Prosedur Persetujuan Bersama (*Mutual Agreement Procedure/MAP*).

Langkah-langkah penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha yang disebutkan dalam Peraturan tersebut adalah sebagai berikut: a. melakukan Analisis Kesebandingan dan menentukan pembanding yang harus memiliki derajat kesebandingan yang dapat diandalkan dengan analisis atas faktor-faktor yang dapat mempengaruhi tingkat kesebandingan; 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.

Dapat disimpulkan bahwa penanganan kasus indikasi praktek *Cross Border Transfer Pricing* yang dilakukan oleh perusahaan pertambangan (dengan contoh kasus indikasi *transfer pricing* pada transaksi jual beli Batubara pada tahun 2005 dan 2006 antara PT XYZ dengan ABC Pte Ltd), lebih mudah ditangani apabila transaksi dilakukan pada tahun 2010, saat peraturan-peraturan baru di atas sudah berlaku. Pembuktian terkait sengketa *Transfer Pricing* akan lebih mudah untuk dilakukan karena Wajib Pajak diwajibkan untuk membuat TP Doc dan fiskus pun diarahkan oleh tahapan-tahapan penanganan kasus *Transfer Pricing* yang lebih detail. Namun demikian, dikarenakan sistem pajak di Indonesia yang menganut *self-assessment* dan belum terdapat suatu badan khusus yang ditunjuk oleh pemerintah untuk mengawasi secara khusus akan kegiatan dan laporan perusahaan pertambangan, maka peluang Wajib Pajak untuk memanipulasi kewajiban membayar pajak masih terbuka dengan lebar.

- b. Terkait dengan salah satu pikiran pokok yang dikandung oleh UU Minerba ini ialah usaha pertambangan harus memberi manfaat ekonomi dan sosial yang sebesar-besarnya bagi kesejahteraan rakyat Indonesia, peraturan perundang-undangan di bawah Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2009

Tentang Pertambangan Mineral Dan Batubara telah dibuat dengan tujuan antara lain untuk optimalisasi pendapatan negara dalam bentuk peraturan yang dapat mengantisipasi praktek *transfer pricing* dan mengoptimalkan pendapatan Negara dari royalti. Peraturan-peraturan tersebut antara lain: Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 17 Tahun 2010 tentang Tata Cara Penetapan Harga Patokan Penjualan Mineral dan Batubara; dan Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 34 Tahun 2009 tentang Pengutarnaan Pemasokan Kebutuhan Mineral dan Batubara Untuk Kepentingan Dalam Negeri. Kedua Peraturan ini mengatur adanya suatu harga patokan Batubara dan juga kuota untuk menjual Batubara ke dalam negeri. Dengan adanya kedua peraturan ini, fiskus akan lebih mudah untuk mendapatkan data pembanding terkait Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha. UU Minerba juga mengatur tentang yang dimaksudkan untuk mencegah diterapkannya praktek *Transfer Pricing* antara Pemegang IUP atau IUPK dengan perusahaan bidang Usaha Jasa Pertambangan.

## 5.2. Saran

Terkait dengan kesimpulan yang telah ditarik dari pemaparan pada bab-bab sebelumnya, Penulis menyarankan bahwa:

- a. Dibutuhkan peran langsung dari pemerintah untuk mencegah terjadinya kasus *Transfer Pricing* di Indonesia. Dibutuhkan kerja sama dalam bentuk koordinasi dan konfirmasi dari tiap-tiap bagian dari pemerintah seperti Kementerian Keuangan dan Kementerian ESDM, terutama Direktorat Jenderal Pajak dan Direktorat Jenderal Minerba, sehingga kemudian dapat dibuat peraturan-peraturan yang saling mendukung dalam rangka mengantisipasi praktek *Transfer Pricing* dan dipertajam fungsi pengawasan terhadap transaksi-transaksi Wajib Pajak. Sebagai contoh, Direktorat Jenderal Minerba diharapkan untuk lebih secara cermat dan giat mengawasi harga pasar Batubara yang berlaku secara internasional dan pengangkutannya, agar harga patokan yang ditetapkan kemudian mendekati nilai pasar wajar sesuai *arms length principles*, sehingga

Direktorat Jenderal Pajak dapat memiliki data pembanding terkait kewajaran transaksi selalu mengikuti perkembangan.

- b. Diperlukan kerjasama negara-negara secara internasional untuk dapat mengantisipasi rekayasa *Transfer Pricing* atas barang fisik. Kerjasama ini sebagai contoh dapat dilakukan dengan penerapan *single document system* seperti digagas dalam Asean Single Window (ASW) yang mana dengan sistem ini, kepebeanaan dari negara-negara yang melakukan transaksi akan menjalin kerja sama untuk menyediakan satu dokumen saja yang diisi untuk kepentingan eksportir dan importir yang bersangkutan karena informasinya sama. Dalam sistem ini, arus fisik barang akan disesuaikan dengan asal dari dokumen tersebut, sehingga dasar pengenaan pajak ialah harga yang dicantumkan di dalam dokumen tersebut. Di sini, negara-negara tempat dokumen tersebut berhenti harus mau bekerja sama untuk mengesampingkan kepentingan pribadi tiap-tiap negara untuk memungut pajak demi menyesuaikan arus fisik barang dengan dokumen tersebut dan.
- c. Direktorat Jenderal Pajak perlu segera menetapkan negara-negara mana saja yang merupakan *tax haven country*, sehingga akan tercipta kepastian hukum bagi Wajib Pajak dan membantu fiskus dalam melakukan pemeriksaan. Direktur Jenderal Pajak dapat meratifikasi daftar yang telah ada, seperti yang dimiliki OECD dan Bank Dunia. Pemerintah juga diharapkan dapat membuat peraturan terkait *Tax Avoidance* dan *Tax Evasion*, sehingga dapat memberikan kepastian hukum bagi Wajib Pajak dalam yang melakukan *tax planning*.
- d. Diperlukan sosialisasi masalah *Transfer Pricing* oleh pemerintah kepada para pemeriksa pajak dan Wajib Pajak, sehingga mereka mengetahui peraturan-peraturan tentang *Transfer Pricing* yang berlaku.
- e. Direktorat Jenderal Pajak perlu dengan segera menunjuk Surveyor Independen yang memiliki peran sebagai badan khusus yang ditugaskan untuk mengaudit, memverifikasi, dan memonitor laporan dari perusahaan pertambangan, khususnya terkait jumlah dan kualitas mineral yang diproduksi ataupun diekspor oleh perusahaan.



## DAFTAR REFERENSI

### BUKU

- Ali, Chidir. *Hukum Pajak Elementer*. Bandung: PT Eresco, 1993.
- Almeida, Aloisio. *Tax Havens: An Analysis of the OECD Work with Policy Recommendations*. Ford School of Public Policy. April 2004.
- Arnold, Brian J. dan Michael J. McIntyre. *International Tax Primer*. 2nd ed., 2002.
- Brotodiharjo, Santoso. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: PT Eresco, 1987.
- Brotodihardjo, R. Santoso. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Bandung: PT Refika Aditama, 2008.
- Calderón, José Manuel. *Advance Pricing Agreements: A Global Analysis*. London: Kluwer Law International, 1998.
- Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi. *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional*. Jakarta: PT Dimensi Internasional Tax, 2010.
- Doernberg, Richard L.. *International Taxation: In a Nutshell*. 2<sup>nd</sup> Edition. New York: West Publishing CO, 1993.
- Hamaekers, Hubert. *Introduction to Transfer Pricing*. IBFD, 2004.
- Horngren, C.T., W.O. Stratton dan G.L. Sundem. *Introduction to Management Accounting*. Prentice Hall International Inc., 1996.
- Hutagaol, John, Darussalam, dan Danny Septriadi. *Kapita Selektta Perpajakan*. Jakarta: Salemba Empat, 2006.
- Hutama, Sigit. *Pajak Penghasilan Konsep dan Aplikasi berdasarkan Undang-Undang No.36 tahun 2008*, Cet I Yogyakarta. Universitas Atjamaya, 2009.
- Ilyas, Wirawan B. dan Richard Burton. *Hukum Pajak*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat, 2001.
- Karayan, John E. dan Charles W. Swenson. *Strategic Business Tax Planning*. Second Edition. New Jersey: John Wiley & Sons Inc., 2007.
- Keegan, Warren J.. *Global Marketing Management*. Sixth Edition. USA Prentice. Hall Series in Marketing, 1999.
- Kusumaatmadja, Mochtar dan Ety R. Agoes. *Pengantar Hukum Internasional*. Bandung: PT. Alumni, 2003.

- Lang, Michael. Hans-Jorgen Aigner. Ulrich Scheuerle. dan Markus Stefaner. *CFC Legislation. Tax Treaties and EC Law*. London: Kluwer International Ltd., 2004.
- Larson, Charles R.. Marios Karayannis. and John Burges. *Comparability Adjustment in Transfer Pricing. in Transfer Pricing Handbook*. 2nd edition 1999 Cumulative Supplement Two. diedit oleh Robert Feinschreiber. USA. John Willey & Sons, 1999.
- Leroy-Beaulieu, Paul. *Traité de la Science des Finances* 7th ed.; Paris, 1906. Vol. II.
- Mamudji, Sri, *et al. Metode Penelitian dan Penulisan Hukum*. Depok: Badan Penerbit Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2005.
- Mardiasmo. *Perpajakan*. Yogyakarta: Andi Offset, 2005.
- \_\_\_\_\_. *Perpajakan*. Yogyakarta: Andi, 2006.
- Mc Intyre, Michael J.. dan Brian J. Arnold. *International Tax Primer*. Den Haag: Kluwer Law International, 2002.
- McCarten, William J . *International Transfer Pricing and Taxation. Tax Policy Hand Book* diedit oleh Partasarathi Shome. Washington. D.C: Tax Policy Division. Fiscal Affairs Departemen. International Monetary Fund, 1995.
- Murphy, Richard, *Fiscal Paradise or Tax on Development? What is the role of the tax haven?*. London: Tax Justice Network, 2005.
- Neighbour, John. *Transfer Pricing: Keeping it at arm's length*. OECD Centre for Tax Policy and Administration, 2002.
- Plasschaert, S, *Transfer Pricing and Multinational Corporations: An Overview of Concepts. Mechanisms. and Regulations*. New York: Praeger, 1979.
- Prof. Gunadi. *Pajak Internasional, Edisi Revisi 2007*. Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 2007.
- \_\_\_\_\_. *Transfer Pricing: Suatu tinjauan Akuntansi. Manajemen dan Pajak*. Jakarta: PT Bina Rena Pariwisata, 1994.
- Rohatgi, Roy. *Basic International Taxation*. London: Kluwer Law Intl', 2002.
- Setiawan, Agus. *Perpajakan Internasional di Indonesia*. Jakarta: Badan Diklat Keuangan Departemen Keuangan Republik Indonesia, 2006.
- Soekanto, Soerjono. *Pengantar Penelitian Hukum*. Cet. 3. Jakarta: Universitas Indonesia (UI-Press), 1986.

- Soemitro, Prof. Rochmat. *Hukum Pajak Internasional Indonesia. Perkembangan serta Pengaruhnya*. Jakarta: PT Eresco Bandung, 1977.
- Soemitro, Rochmat. *Asas dan Dasar Perpajakan 2*. Bandung: PT Refika Aditama, 1998.
- \_\_\_\_\_. *Dasar-dasar Hukum Pajak dan Pajak Pendapatan*. Bandung: PT Eresco, 1990.
- Sommerfeld, Ray M.. *An Introduction to Taxation*. Orlando: Harcourt Brace Javanovich Tnc., 1983.
- Stone, Gary. *International Transfer Pricing 2008*. Price Waterhouse Coopers LLP, 2008.
- Suandy, Erly. *Perencanaan Pajak*. Jakarta: Salemba Empat, 2003.
- \_\_\_\_\_. *Hukum Pajak, Edisi 4*. Jakarta: Salemba Empat, 2008.
- Tang, Roger Y. W.. *Intrafirm Trade and Global Transfer Pricing Regulations*. London: Quorum Books, 1997.
- W., Baker. R.. *Capitalism's Achilles Heel*. New Jersey: John Wiley, 2005.
- Zain, Mohammad. *Manajemen Perpajakan, Edisi 3* Jakarta: Salemba Empat, 2003.
- \_\_\_\_\_. *Manajemen Perpajakan*. Jakarta: Salemba Empat, 2007.
- Zakaria, Jaja. *Perlakuan Perpajakan terhadap Bentuk Usaha Tetap, Cet I*. Jakarta: Rajagrafindo, 2005.

#### **ARTIKEL DAN JURNAL**

- Asqolani, M.. "Controlled Foreign Corporation .CFC dan Transfer Pricing" dalam *Konsep dan Aplikasi Cross-Border Transfer Pricing Untuk Tujuan Perpajakan*. Jakarta: PT Dimensi Internasional Tax, 2008.
- Bandoi, Anca, Dana Danciulescu, dan Ion Tomita. "Transfer Pricing - a Fiscal Issue." *Annals of University of Craiova - Economic Sciences Series*. University of Craiova. Faculty of Economics and Business Administration. vol. 1.36. May 2008. hlm. 169-176.
- Bistriceanu, Gheorghe. *Lexicon de finanțe. bănci. asigurări. vol. III. Editura Economică. București*, 2001.
- Cosmina, Pop, Pop Valer, dan Balaciu Diana. "Transfer Prices: Mechanisms. Methods And International Approaches." *Annals of Faculty of Economics*.

University of Oradea. Faculty of Economics. vol. 3.1. May 2008. hlm. 1402-1406.

Darussalam dan Danny Septriadi. "Advance Pricing Agreement .APA Sebagai Suatu Alternatif Penyelesaian Sengketa Transfer Pricing" dalam *Konsep dan Aplikasi Cross-Border Transfer Pricing Untuk Tujuan Perpajakan*. Jakarta: PT Dimensi Internasional Tax, 2008.

\_\_\_\_\_. "Cross-Border Transfer Pricing melalui Intra Group Services" dalam *Konsep dan Aplikasi Cross-Border Transfer Pricing Untuk Tujuan Perpajakan*. Jakarta: PT Dimensi Internasional Tax, 2008.

\_\_\_\_\_. "Mutual Agreement Procedure .MAP Sebagai Suatu Alternatif Penyelesaian Sengketa Transfer Pricing" dalam *Konsep dan Aplikasi Cross-Border Transfer Pricing Untuk Tujuan Perpajakan*. Jakarta: PT Dimensi Internasional Tax, 2008.

\_\_\_\_\_. "Perusahaan Multinasional. Transfer Pricing. Tax Planning. Tax Avoidance. dan Kepastian Hukum" dalam *Konsep dan Aplikasi Cross-Border Transfer Pricing Untuk Tujuan Perpajakan*. Jakarta: PT Dimensi Internasional Tax, 2008.

Eden, Lorraine. "Transfer Pricing in International Business". November, 2001.

Garfunkel, Nicolas. "Are all CFC Regimes the Same? The Impact of the Income Attribution Method" dalam *Tax Notes Internatinal*. Juli 2010. hlm. 55.

Gilbert, Bruno. "France: Consolidation and Developing the France Advance Pricing Agreement Procedure" *European Taxation IBFD*. Februari 2005. hlm. 56.

Hamaekers, Hubert. "Arm's Length-How long?". dalam *International Transfer Pricing Journal*. Maret/April 2001. hlm.30.

Kessler, James. "Tax Avoidance Purpose and Section 741 of the taxes Act 1988". *British Tax Review* .4 November 2004. hlm. 377.

Lutz, Stefan dan Daniel Kleinfeldt. "Risk as determinant of income and cross-border pricing of multi-national enterprises." ICER Working Papers 19-2010. ICER - International Centre for Economic Research, 2010.

Merks, Paulus. "Categorizing International Tax Planning". dalam *Fundamentals of International Tax Planning*. IBFD, 2007. hlm. 66-69.

Organization for Economic Development and Cooperation (OECD). "Controlled Foreign Company Legislation". *Studies in Taxation of Foreign Source Income*. hlm. 11.

- Ritonga, Rolando. "Pengaruh Transfer Pricing Terhadap Penerimaan Negara. Studi Kasus Transfer Pricing Asian Agri dan Dampaknya Bagi Penerimaan Pajak di Indonesia". Tesis Magistar Hukum Ekonomi Universitas Indonesia, 2009. hlm. 25.
- Santoso. "Advance Pricing Agreement dan Problematika Transfer Pricing" dalam *Jurnal Akuntansi & Keuangan Vol. 6. No. 2.* Nopember 2004. hlm. 123-139.
- Sawyer, Adrian J. "Advance Pricing Agreement: A Primer and Summary of Developments in Australia and New Zealand" dalam *Bulletin for International Fiscal Documentation.* IBFD, 2004. hlm. 558.
- Schnorberger, Stephan, dan Petra Wingendorf. "Germany: Planning Certainty through Advance Pricing Agreements" *International Transfer Pricing Journal IBDF*, 2005. hlm. 78.
- Slamet, Indrayagus. "Tax Planning. Tax Avoidance. dan Tax Evasion di Mata Perpajakan Indonesia". *Inside Tax*, Edisi Perkenalan .September 2007. hlm. 8.
- Wallschutzky, Ian. "Minimizing Evasion and Avoidance" dalam Sandford. Cedric .ed. *Key Issues in Tax. Reform.* .Bath. England : Fiscal Publication, 1993. hlm. 148.
- Xu, Qin. "China: New Advance Pricing Agreement Procedure" dalam *International Transfer Pricing Journal.* IBFD. Maret/April 2005. hlm. 69.
- Yin, G. K.. *How Much Tax Do Large Public Corporations Pay?: Estimating the Effective Tax Rates of the S&P 500.* 89 *Va. L. Rev.* 1793, 2003.

### **PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN DAN YURISPRUDENSI**

- Agreement Between The Republic of Indonesia and The Republic of Singapore For The Avoidance of Double Taxation And The Prevention of Fiscal Evasion With Respect TO Taxes on Income. Signed Date : 08/05/1990. Effective Date : 01/01/1992.
- Bapepam-LK. *Keputusan Ketua Badan Pengawas Pasar Modal dan Lembaga Keuangan Tentang Transaksi Afiliasi dan Benturan Kepentingan Transaksi Tertentu.* Keputusan Ketua Bapepam dan LK Nomor: KEP-412/BL/2009.
- CIR (NZ) v Challenge Corporation Ltd*, [1987] AC 155, and Lord Goff's judgment in *Ensign Tankers (Leasing Ltd) v Stokes* [1992] 1 AC 655.
- Direktorat Jenderal Pajak. *Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep.01/PJ.7/ 1990 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak.*

---

..... *Keputusan Direktur Jenderal Pajak tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak Terhadap Wajib Pajak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa*. Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep - 01/PJ.7/1993.

---

..... *Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Kesepakatan Harga Transfer (Advance Pricing Agreement)*. Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Nomor PER-69/PJ/2010 tanggal 31 Desember 2010.

---

..... *Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa 2010*. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-43/PJ/2010.

---

..... *Peraturan Direktur Jenderal Pajak Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa*. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-43 /PJ/2010 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-32/PJ/2011 Tanggal 11 Nopember 2011.

---

..... *Peraturan Direktur Jenderal Pajak Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa*. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-43 /PJ/2010 sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-32/PJ/2011 Tanggal 11 Nopember 2011.

---

..... *Peraturan Direktur Jenderal Pajak Tata Cara Pelaksanaan Prosedur Persetujuan Bersama (Mutual Agreement Procedure) Berdasarkan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda*. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per- 48/PJ/2010.

---

..... *Surat Edaran Dirjen Pajak Tata Cara Pelaksanaan Ketentuan Mengenai Persetujuan Bersama Berdasarkan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) (Seri P3N No. 24)*. SE - 05/PJ.10/2000.

---

..... *Peraturan Direktorat Jenderal Pajak Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak Dengan Pihak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa*. Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor Per-43/PJ/2010 sebagaimana terakhir diubah dengan Peraturan Dirjen Pajak Nomor Per-32/PJ/2011 tanggal 11 Nopember 2011.

---

..... *Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak tentang Petunjuk Penanganan Kasus-Kasus Transfer Pricing (SERI TP - 1)*. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE - 04/PJ.7/1993.

Direktur Pemeriksaan dan Penagihan Direktorat Jenderal Pajak. *Surat Direktur Pemeriksaan dan Penagihan tentang Panduan Pemeriksaan Kewajaran Transaksi Afiliasi*. Surat Pemeriksaan dan Penagihan nomor : S-153/PJ.04/2010 tanggal 31 Maret 2010.

Indonesia. *Keputusan Presiden Ketentuan Pokok Perjanjian Karya Pengusahaan Pertambangan Batubara*. Keputusan Presiden Republik Indonesia Nomor 75 Tahun 1996.

\_\_\_\_\_. *Peraturan Pemerintah Tata Cara Pelaksanaan Hak Dan Kewajiban Perpajakan Berdasarkan Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007*. Peraturan Pemerintah Nomor 80 Tahun 2007.

\_\_\_\_\_. *Peraturan Pemerintah Jenis Barang Dan Jasa Yang Tidak Dikenakan Pajak Pertambahan Nilai*. Peraturan Pemerintah Nomor 144 Tahun 2000. LN RI Tahun 2000 Nomor 260. TLN RI Nomor 4062.

\_\_\_\_\_. *Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945*.

\_\_\_\_\_. *Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan Tahun 2000*. UU No.16 Tahun 2000. LN No. 126. TLN No. 3984.

\_\_\_\_\_. *Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 jo. Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994 jo. Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000 jo. Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 jo. Undang-Undang Nomor 5 Tahun 2008 jo. Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009.

\_\_\_\_\_. *Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2009.

\_\_\_\_\_. *Undang-Undang Pajak Penghasilan 2000*. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000.

\_\_\_\_\_. *Undang-Undang Pajak Penghasilan*. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008.

\_\_\_\_\_. *Undang-Undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah*. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1983 sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009.

\_\_\_\_\_. *Undang-Undang Penanaman Modal*. UU No. 25 Tahun 2007. LN No. 67 Tahun 2007. TLN No. 4724.

\_\_\_\_\_. *Undang-Undang Pertambangan Mineral dan Batubara*. Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2009. LN RI Tahun 2009 Nomor 4. TLN RI Nomor 4959.

\_\_\_\_\_. *Undang-Undang Pertambangan Mineral dan Batubara*. Undang-Undang Nomor 4 Tahun 2009. LN RI Tahun 2009 Nomor 4. TLN RI Nomor 4959.

*IRC v Willoughby* [1997] 1 W.L.R. 1071, HL; [1997] S.T.C. 995 at 1004, per Lord Nolan.

Kementerian Energi dan Sumber Daya Mineral. *Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Tata Cara Penetapan Harga Patokan Penjualan Mineral dan Batubara*. Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 17 Tahun 2010.

\_\_\_\_\_. *Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Pengutarnaan Pemasokan Kebutuhan Mineral dan Batubara Untuk Kepentingan Dalam Negeri*. Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 34 Tahun 2009.

\_\_\_\_\_. *Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Penyelenggaraan Usaha Jasa Pertambangan Mineral dan Batubara*. Peraturan Menteri Energi dan Sumber Daya Mineral Nomor 28 Tahun 2009.

Kementerian Keuangan. *Keputusan Menteri Keuangan Tata Cara Pemeriksaan Pajak Tahun 2000*. Keputusan Menteri Keuangan Nomor 545/KMK.04/2000 Tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak sebagaimana diubah terakhir dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 123/PMK.03/2006.

\_\_\_\_\_. *Peraturan Menteri Keuangan Tata Cara Pemeriksaan Pajak Tahun 2007*. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 199/PMK.03/2007 tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak sebagaimana diubah terakhir dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 82/PMK.03/2011.

\_\_\_\_\_. *Peraturan Menteri Keuangan Batasan Pengusaha Kecil Pajak Pertambahan Nilai*. Peraturan Menteri Keuangan Nomor 68/PMK.03/2010.

\_\_\_\_\_. *Keputusan Menteri Keuangan Penetapan Saat Diperolehnya Dividen Atas Penyertaan Modal Pada Badan Usaha Di Luar Negeri Yang Sahamnya Tidak Diperdagangkan Di Bursa Efek*. KMK RI Nomor 650/KMK.04/1994.

Organization for Economic Development and Cooperation (OECD). *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. Paris: OECD, 1998.



---

*Model Tax Convention (Condensed Version)*. OECD 2010.

---

*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010*. Paris: OECD Publishing, 2010.

Perjanjian Karya Pengusahaan Pertambangan Batubara (PKP2B) Generasi Pertama.

Singapore. *Income Tax Act (Chapter 134. Section 43H) Income Tax (Concessionary Rate Of Tax For Approved International Commodity Trading Companies) Regulations*. S 397/92. S 481/96.

United Nations. *Statute of The International Court of Justice*. Dapat diakses di [http://www.icj-cij.org/documents/index.php?p1=4&p2=2&p3=0#CHAPTER\\_II](http://www.icj-cij.org/documents/index.php?p1=4&p2=2&p3=0#CHAPTER_II).

### **KAMUS DAN ENSIKLOPEDIA**

Larking, Barry, *ed.*, *International Tax Glossary*, (IBFD, 2005).

*International Tax Terms for the Participants in the OECD Programme of Cooperation with Non-OECD Economies*, (OECD, Paris).

Lyons, Susan M. *International Tax Glossary*, (Amsterdam, 1996).

Goodspeed, Timothy J., dan Ann Dryden Witte, "International Taxation," *Encyclopedia of Law and Economics*, hlm. 257. Dapat diakses di <http://encyclo.findlaw.com/6080book.pdf>.

### **INTERNET**

BP *Statistical Review of World Energy 2007*. [http://www.bp.com/liveassets/bp\\_internet/globalbp/globalbp\\_uk\\_english/reports\\_and\\_publications/statistical\\_energy\\_review\\_2007/STAGING/local\\_assets/downloads/pdf/coal\\_section\\_2007.pdf](http://www.bp.com/liveassets/bp_internet/globalbp/globalbp_uk_english/reports_and_publications/statistical_energy_review_2007/STAGING/local_assets/downloads/pdf/coal_section_2007.pdf), diakses pada tanggal 3 Januari 2012 pukul 12:01.

Departemen Energi Dan Sumber Daya Mineral Republik Indonesia. *Enam (6) Perusahaan Batubara Menahan Dana Hasil Penjualan Batubara (DHPB)*. Siaran Pers Nomor : 49/HUMAS DESDM/2008 Tanggal : 6 Agustus 2008, <http://www.esdm.go.id/berita/55-siaran-pers/1920-enam-6-perusahaan-batubara-menahan-dana-hasil-penjualan-batubara-dhpb.html>. Diakses pada tanggal 2 Januari 2011 pukul 18:00 WIB.

Departemen Keuangan. *Kronologi terjadinya hutang para kontraktor Perjanjian Karya Pengusahaan Pertambangan Batubara (PKP2B)*. <http://www.depkeu.go.id/ind/Data/Berita/cekal.pdf>. Diakses pada tanggal 2 Januari 2011, pukul 13:05 WIB.

Ernst & Young. *2010 Global Transfer Pricing Survey*, (EYGM Limited 2011). Dapat diakses di [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global\\_transfer\\_pricing\\_survey\\_-\\_2010/\\$FILE/2010-Globaltransferpricingsurvey\\_17Jan.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_transfer_pricing_survey_-_2010/$FILE/2010-Globaltransferpricingsurvey_17Jan.pdf).

Hida, Ramdhania El. “Ditjen Pajak Sewa Surveyor Demi Kejar Perusahaan Migas & Tambang”, *detikFinance*, Selasa, 10/01/2012 16:40 WIB. <http://finance.detik.com/read/2012/01/10/164011/1811890/4/ditjen-pajak-sewa-surveyor-demi-kejar-perusahaan-migas-tambang>. Diakses pada tanggal 12 Januari 2011 pukul 22:08 WIB.

Kuswaraharja, Dadan. “*Ngaku Rugi, 750 PMA Tak Bayar Pajak Selama 5 Tahun Lebih*”, *detikFinance*, Senin, 21/11/2005 16:46 WIB, <http://finance.detik.com/read/2005/11/21/164657/483116/4/ngaku-rugi-750-pma-tak-bayar-pajak-selama-5-tahun-lebih>, diakses pada tanggal 10 Januari 2012 pukul 17:00 WIB.

Organization for Economic Development and Cooperation (OECD). *A Progress Report On The Jurisdictions Surveyed By The OECD Global Forum In Implementing The Internationally Agreed Tax Standard*, sebagaimana dibuat pada 14 September 2011 (Original Progress Report 2 April 2009), yang diakses dari <http://www.oecd.org/dataoecd/50/0/43606256.pdf>.

Surahmat, Rachmanto. “CFC Rules, Perbandingan Beberapa Negara”. <http://kanwilpajakhusus.depkeu.go.id>, 2004.

Wibowo, Arinto Tri, dan Agus Dwi Darmawan. “Kerugian Transfer Pricing Rp1.300 Triliun”. *VIVANews*, Selasa, 29 Juni 2010, 12:53 WIB. <http://nasional.vivanews.com/news/read/161026-kerugian-transfer-pricing-rp1-300-triliun>, diakses pada tanggal 10 Januari 2011 pukul 15:40 WIB.

## WAWANCARA

Arwana, Rai. Direktorat Jenderal Pajak seksi *Transfer Pricing* dan *Transaksi Khusus Lain*, 4 Januari 2012. Wawancara dengan korespondensi melalui email.

**SKRIPSI, TESIS, DISERTASI, DAN PUBLIKASI ILMIAH**

Brian J. Arnold. *Controlled Foreign Corporation Rules: Major Features, Recent Developments, and Practical Problems*. 4<sup>th</sup> Annual World Tax Conference, Sydney, Australia, 25-27 February 2004, Toronto, Goodmans LLP, 2004.

