



**UNIVERSITAS INDONESIA**

**ANALISIS TERHADAP INTERPRETASI PEMERINTAH  
INDONESIA ATAS DAPAT DITOLAKNYA PERMOHONAN  
*MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE* NEGARA MITRA  
PERJANJIAN PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA YANG  
TIDAK MEMILIKI KETENTUAN *CORRESPONDING  
ADJUSTMENT* ATAS SENGKETA *CROSS BORDER  
TRANSFER PRICING***

**SKRIPSI**

**Diajukan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Sarjana Ilmu  
Administrasi dalam bidang Ilmu Administrasi Fiskal**

**MUHAMMAD HARITSYAH  
0706287555**

**FAKULTAS ILMU SOSIAL DAN ILMU POLITIK  
PROGRAM SARJANA REGULER ILMU ADMINISTRASI FISKAL  
DEPOK  
JUNI, 2012**

## HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

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

**Nama : Muhammad Haritsyah**

**NPM : 0706287555**

**Tanda Tangan : **

**Tanggal : 29 Juni 2012**




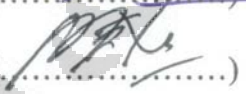
## HALAMAN PENGESAHAN

Skripsi ini diajukan oleh:

Nama : Muhammad Haritsyah  
NPM : 0706287555  
Program Studi : Ilmu Administrasi Fiskal  
Judul Skripsi : Analisis Terhadap Interpretasi Pemerintah Indonesia atas Dapat Ditolaknya Permohonan *Mutual Agreement Procedure* Negara Mitra Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda yang Tidak Memiliki Ketentuan *Corresponding Adjustment* atas Sengketa *Transfer Pricing*

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

### DEWAN PENGUJI

Ketua Sidang : Dr. Tafsir Nurchamid, Ak., M.Si. (.....)   
Sekretaris Sidang : Murwendah, S.I.A. (.....)   
Pembimbing : Drs. Iman Santoso, M.Si. (.....)   
Penguji : Prof. Dr. Gunadi, M.Sc, Ak. (.....) 

Ditetapkan di : Depok  
Tanggal : 29 Juni 2012

## KATA PENGANTAR

Puji syukur penulis panjatkan kehadirat Allah SWT yang telah memberikan rahmat dan hidayah-Nya sehingga skripsi yang berjudul “Analisis Terhadap Interpretasi Pemerintah Indonesia atas Dapat Ditolakny Permohonan *Mutual Agreement Procedure* Negara Mitra Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda yang Tidak Memiliki Ketentuan *Corresponding Adjustment* atas Sengketa *Transfer Pricing*” dapat diselesaikan dengan baik tepat pada waktunya. Penulisan skripsi ini dilakukan dalam rangka memenuhi salah satu syarat untuk mencapai gelar Sarjana Ilmu Administrasi pada Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik, Universitas Indonesia. Skripsi ini tidak akan selesai tanpa bantuan dan dukungan dari berbagai pihak. Selama proses penulisan dari awal hingga selesainya skripsi ini, penulis ingin mengucapkan terima kasih kepada:

1. Prof. Dr. Bambang Shergi Laksmono, M.Sc., selaku Dekan FISIP UI.
2. Dr. Roy Valiant Salomo, M.Soc.Sc., selaku Ketua Departemen Ilmu Administrasi FISIP UI.
3. Prof. Dr. Irfan Ridwan Maksum, M.Si., selaku Ketua Program Sarjana Reguler Departemen Ilmu Administrasi.
4. Umanto Eko Prasetyo, S.Sos., M.Si., selaku Sekretaris Program Sarjana Reguler Departemen Ilmu Administrasi FISIP UI.
5. Dra. Inayati, M.Si., selaku Ketua Program Studi Ilmu Administrasi Fiskal FISIP UI.
6. Drs. Iman Santoso, M.Si., selaku dosen pembimbing skripsi yang telah menyediakan waktu serta memberikan masukan-masukan yang sangat berarti dalam proses penulisan skripsi ini.
7. Seluruh Dosen Ilmu Administrasi Fiskal FISIP UI yang telah memberikan ilmu dan pengetahuannya selama penulis menjalani pendidikan di Universitas Indonesia.
8. Prof. Dr. Gunadi, M.Sc., Ak., Prof. Dr. Safri Nurmantu, M.Si., yang telah berbagi ilmu mengenai materi skripsi penulis dari sudut pandang akademis.
9. Bapak Danny Septriadi, yang telah memberikan pandangan praktis kepada penulis berkaitan dengan materi skripsi penulis.

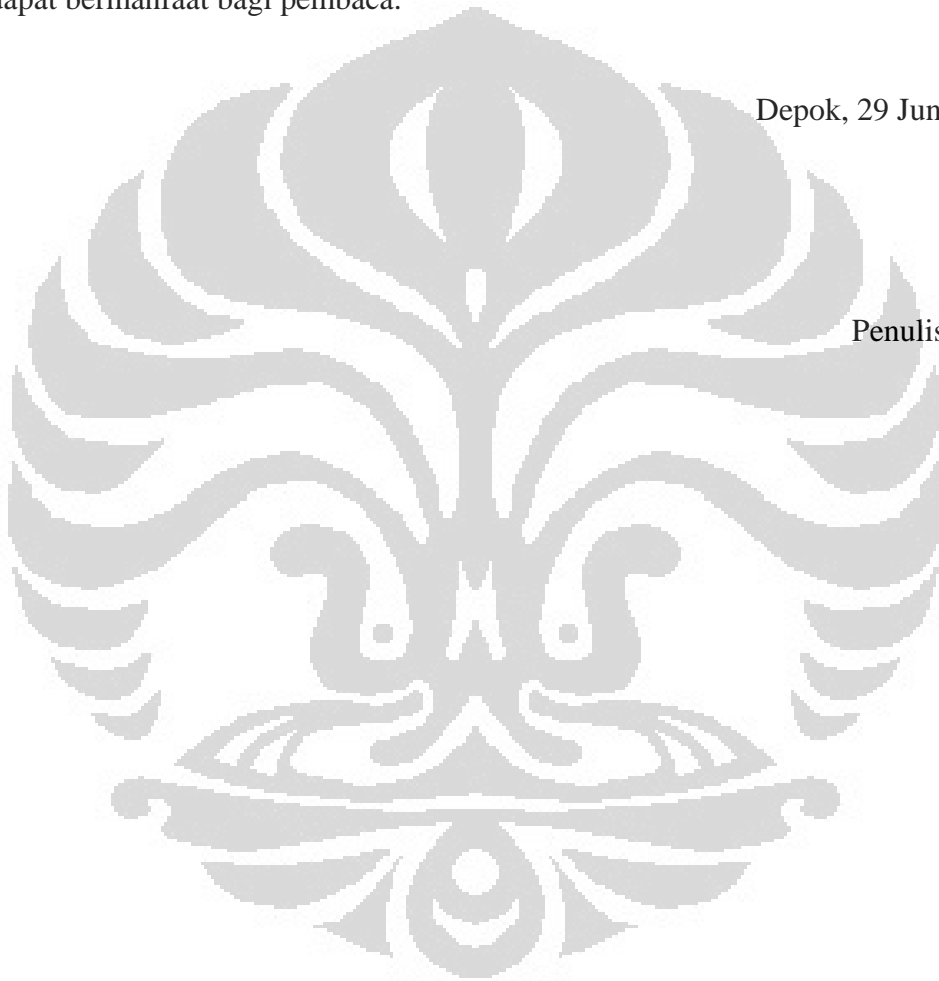
10. Mr. Bernard Damsda, Mrs. Joanne Wheeler, Mr. Iwan Hoo, Mrs. Beate Horn, Mr. Reynah Tang, Mr. Ulf Andresen, dan Mr. Danny Oosterhoff, yang telah membagi pengalamannya dalam praktik perpajakan internasional di Negara.
11. Bapak Ariyanta, selaku staff Subdit Perjanjian dan Kerja Sama Internasional Kantor Pusat Direktorat Jendral Pajak yang telah memberikan informasi serta posisi Direktorat Jendral Pajak dalam pembuatan tata cara pengajuan Prosedur Permohonan Bersama.
12. Kedua orang tua penulis yang telah memberikan kepercayaan serta dorongan kepada penulis untuk tetap yakin menyelesaikan skripsi ini.
13. Kedua saudara penulis, Kak Indah dan Tia yang selalu memberikan dukungan untuk penulis dalam penyelesaian skripsi ini dengan caranya tersendiri.
14. Moetia Anra Sari, S.Kep, yang selalu setia mendampingi penulis dalam keadaan apapun dan selalu memberikan semangat dan motivasi untuk tetap terus berjuang demi masa depan. Serta selalu setia mendorong penulis untuk tetap berjuang dengan caranya tersendiri.
15. Dr. Ning Rahayu, M.Si., selaku Tax Director dan Mas Yulianto Endy Nugroho, M.Si., selaku Tax Manager KAP Drs. Santoso Harsokusumo, Irwan & Rekan, yang selalu memberikan kelonggaran-kelonggaran di kantor untuk penulis dalam penyelesaian skripsi ini.
16. Rafli, Toni, Firman, Timot, Fajri, Qun'an, Dika, Mbak Octo, Susu, Ike, Neni, Siti, Ratih, yang merupakan rekan-rekan kerja penulis yang tidak henti-hentinya memberikan dukungan dan dorongan dengan cara yang sangat unik dan berbeda yang sangat berarti buat penulis dalam proses penulisan skripsi ini.
17. Suki, Yudhi, Yuda, Jeffri, dan Surya selaku sahabat penulis yang setia memberikan masukan dan pandangannya dalam proses penyelesaian skripsi penulis.
18. Mega dan Yanti yang telah membantu proses perijinan serta surat-menyurat dalam proses pembuatan skripsi ini.

19. Serta rekan-rekan Fiskal 2007 semuanya yang telah memberikan kenangan indah sepanjang menjalani perkuliahan di kampus.

Penulis menyadari bahwa penulisan skripsi ini masih terdapat banyak kekurangan, baik secara materi maupun penyajian. Oleh karena itu, penulis sangat mengharapkan saran dan kritik yang membangun dari semua pihak untuk penulisan yang lebih baik lagi di masa mendatang. Akhir kata, semoga skripsi ini dapat bermanfaat bagi pembaca.

Depok, 29 Juni 2012

Penulis



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

---

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

Nama : Muhammad Haritsyah  
NPM : 0706287555  
Program Studi : Ilmu Administrasi Fiskal  
Departemen : Ilmu Administrasi  
Fakultas : Ilmu Sosial dan Ilmu Politik  
Jenis karya : Skripsi

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

Analisis Terhadap Interpretasi Pemerintah Indonesia atas Dapat Ditolakny Permohonan *Mutual Agreement Procedure* Negara Mitra Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda yang Tidak Memiliki Ketentuan *Corresponding Adjustment* atas Sengketa *Transfer Pricing*

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

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di : Depok  
Pada tanggal : 29 Juni 2012

Yang menyatakan



(Muhammad Haritsyah)

## ABSTRAK

Nama : Muhammad Haritsyah  
Program Studi : Administrasi Fiskal  
Judul : Analisis Terhadap Interpretasi Pemerintah Indonesia atas Dapat Ditolaknya Permohonan *Mutual Agreement Procedure* Negara Mitra Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda yang Tidak Memiliki Ketentuan *Corresponding Adjustment* atas Sengketa *Cross Border Transfer Pricing*

Skripsi ini membahas mengenai latar belakang Pemerintah Indonesia mengeluarkan peraturan mengenai dapat ditolaknya suatu permohonan *Mutual Agreement Procedure* oleh Negara Mitra *Tax Treaty* yang tidak memiliki ketentuan *corresponding adjustment* atas sengketa *cross border transfer pricing*. Selain itu, skripsi ini juga membahas mengenai kesesuaian interpretasi yang dilakukan Direktur Jendral Pajak atas perlakuan permohonan *Mutual Agreement Procedure* Negara mitra *Tax Treaty* yang tidak memiliki ketentuan *corresponding adjustment* atas sengketa *cross border transfer pricing* dengan peran dan fungsi *Mutual Agreement Procedure* itu sendiri di dalam *Tax Treaty*. Penelitian ini menggunakan pendekatan kualitatif dengan teknik pengumpulan data melalui studi lapangan dan studi kepustakaan. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa klausul dapat ditolaknya permohonan *Mutual Agreement Procedure* yang berkaitan dengan *transfer pricing* tidak sejalan dengan spirit dari *Mutual Agreement Procedure* dalam *Tax Treaty* itu sendiri yang seharusnya tetap menerima setiap permohonan *Mutual Agreement Procedure* apapun sengketaanya.

Kata kunci : *Mutual Agreement Procedure*, *Tax Treaty*, Interpretasi *Tax Treaty*, *Transfer Pricing*



## ABSTRACT

Name : Muhammad Haritsyah  
Study Program : Fiscal Administrative  
Title : Analysis the Interpretation of Government of Indonesia on clause of can be rejected the application of Mutual Agreement Procedure from Tax Treaty countries which does not regulate in provision about the corresponding adjustment on cross border transfer pricing dispute.

This thesis examines the background Government of Indonesia issue the regulation regarding the possibility of application Mutual Agreement Procedure can be rejected if the tax treaty of both contracting states does not regulate about the provision of corresponding adjustment on cross border transfer pricing dispute. Besides that, this thesis also examines the suitability of interpretation which done by General Director of Taxes Indonesia on treatment of application Mutual Agreement Procedure from tax treaty countries which do not have the provision of corresponding adjustment in their convention on cross border transfer pricing dispute with the role and function of Mutual Agreement Procedure in their Tax Treaty. This research uses the qualitative approach through field study and literature study for data collection. The result of this thesis shows that the application of Mutual Agreement Procedure which can be rejected by Indonesia does not in line with the main spirit of provision of Mutual Agreement Procedure itself in Tax Treaty. Application of Mutual Agreement Procedure should accept on every dispute because Tax Treaty does not limit the case which can be resolve by Mutual Agreement Procedure.

Keywords : Mutual Agreement Procedure, Tax Treaty, Tax Treaty Interpretation, Transfer Pricing

## DAFTAR ISI

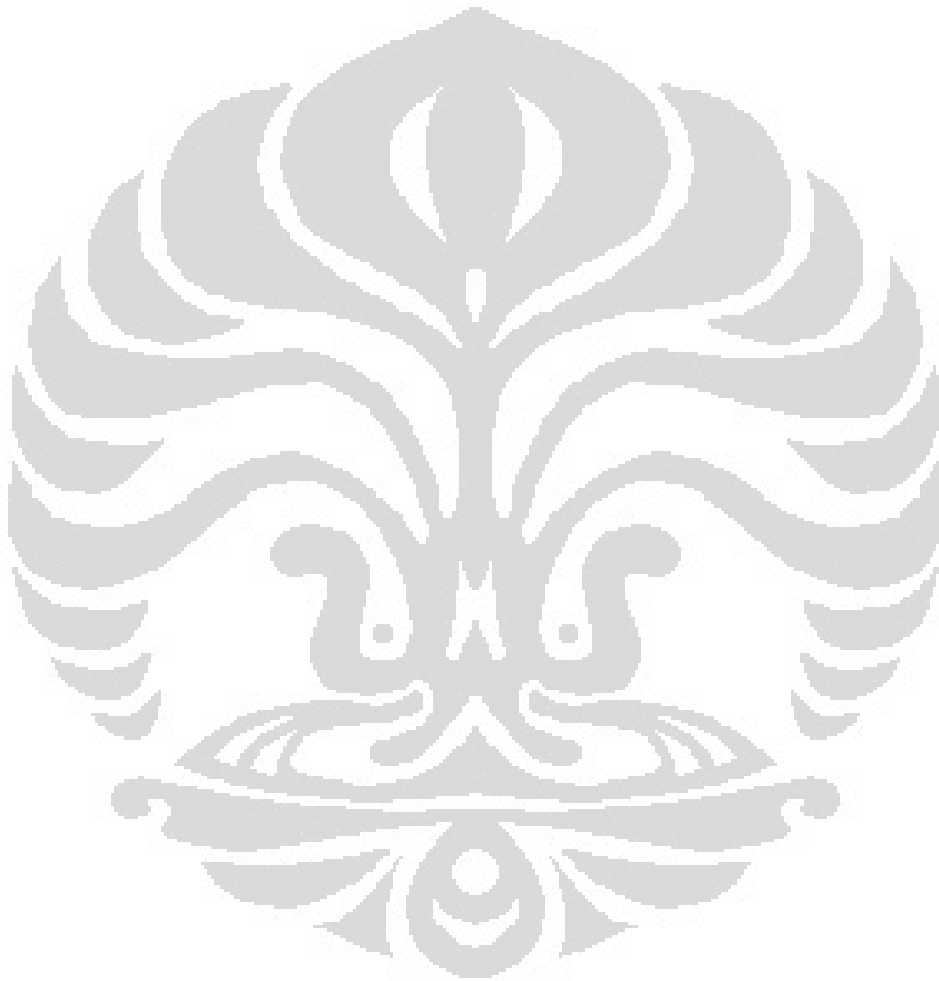
HALAMAN JUDUL.....	i
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS.....	ii
HALAMAN PENGESAHAN.....	iii
KATA PENGANTAR .....	iv
HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI ILMIAH .....	vii
ABSTRAK .....	viii
ABSTRACT.....	ix
DAFTAR ISI.....	x
DAFTAR TABEL.....	xii
DAFTAR LAMPIRAN.....	xiii
<b>BAB 1 : PENDAHULUAN</b>	
1.1. Latar Belakang Masalah .....	1
1.2. Pokok Permasalahan .....	11
1.3. Tujuan Penelitian .....	12
1.4. Signifikansi Penelitian .....	12
1.5. Sistematika Penelitian .....	13
<b>BAB 2 : TINJAUAN PUSTAKA DAN KERANGKA TEORI</b>	
2.1. Tinjauan Pustaka .....	16
2.2. Kerangka Teori	
2.2.1. Pajak Berganda Internasional .....	18
2.2.2. Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda .....	20
2.2.2.1. Tujuan Penghindaran Pajak Berganda .....	20
2.2.2.2. Hubungan antara P3B dengan Hukum Domestik .....	21
2.2.2.3. Interpretasi dalam P3B .....	23
2.3. <i>Transfer Pricing</i> .....	28
2.4. <i>Mutual Agreement Procedure</i> .....	30
<b>BAB 3 : METODE PENELITIAN</b>	
3.1. Pendekatan Penelitian .....	34
3.2. Jenis Penelitian .....	35
3.3. Teknik Pengumpulan Data .....	36
3.4. Teknik Analisis Data .....	37
3.5. Informan .....	37
3.6. Batasan Penelitian .....	38
<b>BAB IV : GAMBARAN UMUM</b>	
4.1. <i>Mutual Agreement Procedure</i> (MAP) .....	40
4.2. Ketentuan Domestik Indonesia Atas MAP .....	55
<b>BAB 5 : PEMBAHASAN</b>	
A. Latar Belakang Klausul dapat Ditolaknya Permohonan <i>Mutual Agreement Procedure</i> Negara Mitra <i>Tax Treaty</i> yang Tidak Memiliki Ketentuan <i>Corresponding Adjustment</i> .....	65

B. Analisa Interpretasi Dapat Ditolaknya Permohonan <i>Mutual Agreement Procedure</i> Negara Mitra <i>Tax Treaty</i> yang Tidak Memiliki Ketentuan <i>Corresponding Adjustment</i> atas <i>Cross Border Transfer Pricing</i> .....	80
B.1. <i>Commentaries Tax Treaty</i> .....	83
B.2. <i>Mutual Agreement Procedure</i> .....	100
<b>BAB 6 : SIMPULAN DAN SARAN</b>	
6.1. Simpulan .....	109
6.2. Saran .....	110
DAFTAR PUSTAKA .....	111
DAFTAR RIWAYAT HIDUP	
LAMPIRAN	



## DAFTAR TABEL

Tabel 1.1	Neraca Perdagangan Indonesia Total .....	2
Tabel 5.1	Negara yang Mempunyai <i>Tax Treaty</i> dengan Indonesia .....	66



## DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran 1	Pedoman Wawancara
Lampiran 2	Wawancara dengan Prof. Dr. Safri Nurmantu, M.Si.
Lampiran 3	Wawancara dengan Prof. Dr. Gunadi, M.Sc., Ak.
Lampiran 4	Wawancara dengan Danny Septriadi, S.E., M.Si., LL.M.
Lampiran 5	Wawancara dengan Bapak Ariyanta
Lampiran 6	Korespondensi dengan Mr. Bernard Damsda
Lampiran 7	Korespondensi dengan Mr. Reynah Tang
Lampiran 8	Korespondensi dengan Mrs. Joanna Wheeler
Lampiran 9	Korespondensi dengan Mr. Ulf Andresen
Lampiran 10	Korespondensi dengan Mrs. Beate Horn
Lampiran 11	Korespondensi dengan Mr. Iwan Hoo
Lampiran 12	Wawancara dengan Rachmanto Surahmat
Lampiran 13	Peraturan Direktur Jendral Pajak Nomor PER-48/PJ/2010 tentang Tata Cara Pengajuan Prosedur Persetujuan Bersama.



# **BAB 1**

## **PENDAHULUAN**

### **1.1. Latar Belakang Masalah**

Perkembangan ilmu pengetahuan dan teknologi secara berkelanjutan membuat dunia nampak semakin menyatu dan mengecil. Kemajuan komunikasi dan transportasi telah memberikan kontribusi dan ikut mematangkan iklim yang kondusif terhadap hubungan ekonomi internasional. Semula, hubungan ekonomi internasional hanya diwarnai oleh pertukaran barang, kemudian migrasi sumberdaya manusia, transaksi jasa lintas perbatasan dan kemudian arus modal dan pembiayaan antar negara serata arus informasi semakin berperan dalam percaturan ekonomi internasional. Saat ini, fenomena tersebut tidak berdiri sendiri dan terpisah, melainkan merupakan sesuatu yang terkait satu sama lain dan terdapat ketergantungan satu sama lain (Gunadi: 2007). Saat terjadi pertukaran barang, tidak menutup kemungkinan akan terjadi migrasi sumber daya manusia. Saat terjadi pembiayaan modal, tidak menutup kemungkinan akan terjadi migrasi sumber daya manusia, transaksi jasa lintas negara, bahkan transaksi barang lintas negara. Artinya hubungan ekonomi internasional menciptakan semua hubungan yang saling berkaitan dan ketergantungan antara satu dengan yang lainnya.

Perkembangan hubungan ekonomi internasional berimplikasi pada perdagangan internasional yang kuantitasnya semakin meningkat. Kegiatan perdagangan internasional dapat dilihat dari neraca perdagangan suatu negara. Intensitas transaksi transnasional dilihat dari berapa besar arus ekspor dan impor negara tersebut. Perdagangan internasional Indonesia dapat dilihat dari Tabel 1.1:

Tabel 1.1  
NERACA PERDAGANGAN INDONESIA TOTAL

NO	URAIAN	2005	2006	2007	2008	2009	TREND(% 05-09	Jan-Nov 2009	Jan-Nov 2010*)	PERUB.(%) 10/09
I	E K S P O R	85.660,0	100.798,6	114.100,9	137.020,4	116.510,0	9,66	103.161,9	140.654,1	36,34
	- MIGAS	19.231,6	21.209,5	22.088,6	29.126,3	19.018,3	2,99	16.515,4	24.715,8	49,65
	- NON MIGAS	66.428,4	79.589,1	92.012,3	107.894,2	97.491,7	11,31	86.646,5	115.938,3	33,81
II	I M P O R (**)	57.700,9	61.065,5	74.473,4	129.197,3	96.829,2	19,54	86.529,3	122.580,0	41,66
	- MIGAS	17.457,7	18.962,9	21.932,8	30.552,9	18.980,7	6,65	16.885,2	24.769,7	46,69
	- NON MIGAS	40.243,2	42.102,6	52.540,6	98.644,4	77.848,5	24,25	69.644,1	97.810,3	40,44
III	TOTAL	143.360,8	161.864,1	188.574,3	266.217,7	213.339,3	13,80	189.691,2	263.234,1	38,77
	- MIGAS	36.689,3	40.172,4	44.021,4	59.679,2	37.999,0	4,77	33.400,6	49.485,5	48,16
	- NON MIGAS	106.671,6	121.691,7	144.552,9	206.538,6	175.340,2	16,45	156.290,6	213.748,6	36,76
IV	NERACA	27.959,1	39.733,2	39.627,5	7.823,1	19.680,8	-20,76	16.632,6	18.074,1	8,67
	- MIGAS	1.773,9	2.246,6	155,7	-1.426,6	37,6	0,00	-369,8	-53,9	-85,42
	- NON MIGAS	26.185,1	37.486,6	39.471,7	9.249,7	19.643,2	-17,92	17.002,4	18.128,0	6,62

(Nilai Dalam Juta US\$)

Sumber: Badan Pusat Statistik, diolah Kementerian Perdagangan

Keterangan:

\*) Angka sementara

\*\*\*) Impor Termasuk Kawasan Berikat

Dalam neraca perdagangan Indonesia dapat dilihat peningkatan yang terjadi secara terus menerus sejak tahun 2005 hingga tahun 2010. Akan tetapi, pada tahun 2009, terjadi penurunan kegiatan perdagangan internasional di Indonesia. Hal ini disebabkan karena adanya krisis global yang membuat pasar internasional lesu. Pada tahun 2009, penurunan terjadi tidak secara signifikan, dari angka USD 266.217,7 juta pada tahun 2008 menjadi USD 213.339,3 pada tahun 2009. Dibandingkan tahun 2009, intensitas perdagangan internasional Indonesia akan diprediksi meningkat pada tahun 2010, karena data sementara dari bulan Januari hingga bulan November 2010, menunjukkan angka USD 263.234,1 juta. Trend perdangan internasional semakin hari akan semakin meningkat jika perekonomian internasional tidak mengalami kendala atau krisis.

Berkaitan dengan perdagangan internasional, Rachmanto Surahmat (2005) membagi negara-negara di dunia menjadi dua kelompok, yaitu *capital exporting countries* dan *capital importing countries*. *Capital exporting countries* adalah negara-negara yang sudah maju, yang membutuhkan pasar lain sebagai tempat ekspansi bagi modal yang dimilikinya. Sebaliknya, *capital importing countries* adalah negara yang kekurangan modal, sehingga ia perlu mengimpor modal untuk kegiatan ekonominya. Hubungan antara kedua jenis negara secara ekonomis akan saling menguntungkan dan cepat atau lambat, kedua jenis negara akan melakukan hubungan ekonomis melalui pemasukan modal.

Dalam melakukan hubungan ekonomi antar negara dengan melakukan investasi modal di negara lain acap kali akan terhambat dengan sistem perpajakan yang berbeda karena melibatkan dua negara yang masing-masing memiliki sistem perpajakan tersendiri. Sistem perpajakan yang berlainan tersebut akan menyebabkan terjadinya pengenaan pajak berganda terhadap penghasilan orang atau badan yang sama. Keadaan ini akan menghambat keinginan untuk melakukan investasi di luar negeri. Jika masing-masing negara menerapkan undang-undang pajak nasionalnya, tanpa ada usaha untuk mengurangi risiko terjadinya pengenaan pajak berganda, arus pemasukan modal dari satu negara ke negara lainnya akan menimbulkan benturan-benturan antara dua yurisdiksi pajak yang berbeda (Surahmat: 2005, 2).

Dengan makin bertambahnya hubungan ekonomi antar negara, maka diperlukan sebuah usaha untuk mengurangi pengenaan pajak berganda. Salah satu cara adalah dengan melakukan rekonsiliasi peraturan perpajakan antar negara dengan menentukan secara tegas hak pemajakan masing-masing negara. Rekonsiliasi dari dua yurisdiksi pajak yang berbeda ini biasanya disebut Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (*tax treaty atau tax convention*).

Persetujuan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda yang selanjutnya disebut P3B mengatur mengenai subjek pajak dan objek pajak. Aturan mengenai subjek pajak karena setiap negara mendefinisikan wajib pajak berbeda satu dengan lainnya. Hal ini disebabkan karena adanya perbedaan definisi wajib pajak atau resident di setiap negara. Seperti Amerika mendefinisikan resident dengan azas kewarganegaraan, meskipun warganya berada dimanapun, maka hak



pemajakan atas penghasilan warga negaranya akan dikenakan di negaranya. Berbeda dengan Indonesia, orang asing akan dianggap sebagai penduduk Indonesia jika ia termasuk dalam *time test* subjek pajak di Indonesia. Konflik ini akan menimbulkan pajak berganda. Oleh karena itu, untuk pemecahannya P3B mengakomodir kepentingan antar negara dengan membuat klausul *person coverage* dan *fiscal domicile* untuk memecahkan permasalahan *dual resident*.

Aturan mengenai objek pajak bertujuan untuk membagi hak pemajakan. Dalam setiap transaksi transnasional pasti ada yang berperan sebagai penanam modal dan penerima modal, ada yang berperan sebagai pemberi jasa dan penerima jasa, ada yang berperan sebagai penjual dan pembeli. Situasi ini menggambarkan bahwa transaksi transnasional terjadi antara penerima penghasilan dan pemberi penghasilan. Negara penerima penghasilan selanjutnya akan disebut Negara Domisili dan pemberi penghasilan akan disebut sebagai Negara Sumber. Permasalahan yang muncul adalah negara menerapkan yurisdiksi domisili sekaligus yurisdiksi sumber. Indonesia salah satu negara yang menerapkan yurisdiksi domisili untuk wajib pajak dalam negerinya dan menerapkan yurisdiksi sumber untuk wajib pajak luar negerinya. Saat *cross border* transaksi terjadi, maka penerapan yurisdiksi sumber dan domisili akan bertentangan. Oleh karena itu, P3B dapat menengahi permasalahan hak pemajakan, apakah atas suatu penghasilan berhak dipajaki oleh negara sumber penghasilan, atau suatu penghasilan tersebut berhak dipajaki oleh negara domisili.

Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda juga menentukan prosedur penghindaran pajak berganda. Prosedur penghindaran pajak berganda dituangkan dalam *Article 23* baik *UN Model* maupun *OECD model*. Perbedaan metode penghindaran pajak berganda secara unilateral yang dianut oleh kedua negara mitra P3B mempengaruhi pemilihan metode yang dipilih pada *tax treaty* yang bersangkutan. Jika kedua negara mempunyai prinsip pemajakan dan metode penghindaran pajak yang sama, *tax treaty*-nya akan menunjukkan bahwa pasal yang mengatur tentang hal tersebut hanya satu (*common article*). Sebaliknya, jika masing-masing negara mempertahankan metode yang dianut dalam undang-undang domestiknya, hal itu akan dituangkan dalam dua ayat yang berbeda di dalam *treaty* (Surahmat: 2005, 255). Metode yang digunakan adalah metode

*exemption* dan metode kredit. Metode *exemption* digunakan atas sebuah laba usaha, sedangkan metode kredit digunakan untuk penghasilan berupa bunga, dividen dan royalty. Kedua metode merupakan penghindaran pajak berganda yang bersifat yuridis.

Dalam komentar atau Pasal 23A dan 23B model P3B OECD membedakan antara pajak berganda yuridis (*juridical double taxation*) dengan pajak ganda ekonomis (*economic double taxation*). Pajak berganda yuridis terjadi apabila atas penghasilan yang sama yang diterima oleh orang yang sama dikenakan pajak lebih dari satu negara, sedangkan pajak berganda ekonomis terjadi apabila dua orang yang berbeda (secara hukum) dikenakan pajak atas suatu penghasilan yang sama (identik).

Metode pengkreditan dan *exemption* sudah diatur dalam Pasal 23A dan 23B dan dapat menghindari pengenaan pajak berganda. Akan tetapi, pajak berganda yang dihindari hanya pajak berganda secara yuridis, dimana ada satu subjek pajak yang memiliki kewajiban pajak di dua negara. Klausul ini belum mengakomodasi terjadinya pajak berganda ekonomis. Pajak berganda ekonomis terjadi apabila dua subjek pajak yang berbeda dikenakan pajak atas suatu penghasilan yang sama (identik). Bentuk pajak berganda ekonomis muncul pada transaksi perusahaan yang memiliki hubungan istimewa (*associated enterprises*). Dalam P3B hubungan istimewa adalah suatu perusahaan dari satu negara pihak pada persetujuan, baik secara langsung maupun tidak langsung turut serta dalam manajemen, pengawasan atau modal suatu perusahaan yang berada pada negara yang satunya lagi pada persetujuan ini. Jika ada perusahaan yang melakukan transaksi dengan *associated enterprises*, maka harus berdasarkan harga pasar wajar (*arm's length*). Apabila transaksi antar perusahaan yang memiliki hubungan istimewa tidak sesuai dengan harga pasar, maka otoritas pajak salah satu negara berhak melakukan koreksi atas harga transaksi tersebut. Koreksi dari satu negara tanpa menyesuaikan dengan negara lain akan menimbulkan permasalahan pajak berganda karena atas suatu penghasilan untuk negara sumber akan berpengaruh pada beban untuk pengusaha di negara sumber. Oleh karena itu, harus dilakukan *corresponding adjustment* agar penghasilan tersebut tidak

dikenakan pajak berganda internasional. Transaksi tersebut biasanya terjadi akibat transaksi *transfer pricing* antar *associated enterprises*.

*Transfer pricing* merupakan jumlah harga atas penyerahan barang atau imbalan jasa atas penyerahan jasa yang telah disepakati oleh kedua belah pihak dalam transaksi bisnis finansial maupun transaksi lainnya. Perhitungan harga, imbalan atau persyaratan dagang (*term of trade*), pembiayaan dan pelaksanaan bisnis antar *associated enterprises*, ditentukan berdasarkan kebijakan harga transfer (*transfer pricing*). Harga transfer tersebut dapat sama atau, karena berbagai pertimbangan, berbeda dengan harga pasar (*market price*) (Gunadi: 2007, 221). Perusahaan multinasional biasanya menggunakan skema *transfer pricing* dengan tujuan mengalihkan laba perusahaan dari negara yang tarif pajaknya tinggi ke negara yang tarif pajaknya lebih rendah. Akan tetapi, otoritas perpajakan diberbagai negara membuat aturan *transfer pricing* yang ketat seperti penerapan sanksi atau hukuman, persyaratan dokumentasi, serta pemeriksaan pajak terhadap perusahaan yang melakukan *transfer pricing*, apakah perusahaan tersebut menerapkan skema *transfer pricing* sesuai dengan harga pasar atau tidak.

Koreksi atas perusahaan yang melakukan *cross border transfer pricing* akan berimplikasi pada beban pajak yang semakin besar. Berdasarkan P3B *OECD model*, jika salah satu otoritas pajak melakukan koreksi atas suatu transaksi perusahaan multinasional yang melakukan *cross border transfer pricing*, maka wajib dilakukan *corresponding adjustment* terhadap lawan transaksi perusahaan tersebut. Berikut isi dari *article 9 paragraph 2* yang mengatur mengenai *corresponding adjustment*.

*Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other*

*provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.*

*Corresponding Adjustment* dilakukan agar tidak terjadi pengenaan pajak berganda pada transaksi *cross border* tersebut. *Corresponding adjustment* menjadi sarana prosedur penghindaran pajak berganda ekonomis. Jika tidak ada *corresponding adjustment*, maka transaksi *cross border* yang dikoreksi oleh salah satu otoritas perpajakan tidak akan disesuaikan oleh otoritas perpajakan negara lain, sehingga beban pajak akan lebih besar. Kerugian akan dialami oleh wajib pajak.

Untuk menyelesaikan sengketa *transfer pricing*, dapat digunakan tiga instrumen, yaitu melakukan *corresponding adjustment* melalui *Mutual Agreement Procedures* (MAP), *Advance Pricing Agreement* (APA), dan *Arbitration*. Pada ketiga instrumen ini, akan ditentukan bagaimana menentukan harga pasar wajar dan metode apa yang digunakan. Ketiga instrumen penyelesaian sengketa *transfer pricing* tersebut memiliki perbedaan cara dalam penyelesaian sengketa.

Salah satu penyelesaian sengketa *transfer pricing* adalah *corresponding adjustment* melalui *Mutual Agreement Procedures* (MAP). *Mutual Agreement Procedures* (MAP) adalah usaha melakukan interpretasi bersama atas sebuah kasus yang menyebabkan sengketa pajak berganda antara kedua negara. Mansury (2005) menyatakan bahwa MAP merupakan mekanisme penghindaran pajak berganda lapis ketiga. Prosedur tersebut dilakukan apabila penghindaran pajak berganda lapis pertama (menghilangkan *dual residence*) dan lapis kedua perangkat pertama (pembagian kewenangan antara Negara Domisili dan Negara Sumber dengan pembatasan atas pengenaan pajak di Negara Sumber) serta lapis kedua perangkat kedua (pemberian keringanan pajak oleh Negara Domisili) telah dilaksanakan namun ternyata masih terjadi pajak berganda. *OECD Model* serta *UN Model* keduanya merumuskan mengenai *Mutual Agreement Procedure* pada *Article 25*.

Pasal 25 baik dari *OECD Model* serta *UN Model*, mengatur tiga jenis prosedur, yang masing-masing prosedur dapat dipisahkan dari prosedur yang lain (Surahmat: 2005, 332)

- Prosedur persetujuan bersama untuk kasus-kasus tertentu: langkah-langkah yang diambil oleh salah satu competent authority atau keduanya karena terjadinya pengenaan pajak berganda yang tidak sesuai dengan P3B; jika seorang wajib pajak dikenai pajak di negaranya (Negara Domisili), yang tidak sesuai dengan ketentuan P3B, maka ia dapat langsung mengajukan masalahnya kepada pejabat di negaranya, tanpa harus berkomunikasi dengan pejabat yang berwenang negara lainnya;
- Prosedur konsultasi untuk memecahkan kesulitan-kesulitan yang dihadapi yang menyangkut interpretasi atau penerapan dari P3B yang bersangkutan;
- Prosedur untuk mencegah pengenaan pajak secara berganda untuk kasus-kasus yang tidak diatur dalam P3B.

Wajib pajak yang merasa dikenakan pajak tidak sesuai dengan ketentuan P3B, maka memiliki hak untuk mengajukan permohonan penyelesaian sengketa pajak dengan MAP. Permohonan diajukan kepada *Competent Authority*. Di Indonesia, yang menjadi *competent authority* adalah Direktorat Jendral Pajak (DJP). Pada MAP, yang melakukan persetujuan adalah *competent authority* negara yang bersangkutan. Wajib pajak tidak diikuti sertakan ke dalam proses pengambilan keputusan antara *competent authority*. *UN model* maupun *OECD model* mengamatkan bahwa MAP tidak hanya menyelesaikan sengketa pajak atas *juridical double taxation* saja, melainkan juga atas sengketa pajak *economic double taxation*. Hal ini berdasarkan *commentary on article 25 concerning the Mutual Agreement Procedures Paragraph 9 dan Paragraph 10*:

*Article 25 also provides machinery to enable competent authorities to consult with each other with a view to resolving, in the context of transfer pricing problems, not only problems of juridical double taxation but also those of economic double taxation, and especially those resulting from the inclusion of profits of associated enterprises under paragraph 1 of Article 9; the corresponding adjustments to be made in pursuance of paragraph 2 of the same Article thus fall within the scope of the mutual agreement procedure, both as concerns assessing whether they are well-founded and for determining their amount.” [para. 9]*

*“This in fact is implicit in the wording of paragraph 2 of Article 9 when the bilateral convention in question contains a clause of this type. When the bilateral convention does not contain rules similar to those of paragraph 2 of Article 9 (as is usually the case for conventions signed before 1977) the mere fact that Contracting States inserted in the convention the text of Article 9, as limited to the text of paragraph 1—which usually only confirms broadly similar rules existing in domestic laws—indicates that the intention was to have economic double taxation covered by the Convention. As a result, most Member countries consider that economic double taxation resulting from adjustments made to profits by reason of transfer pricing is not in accordance with—at least—the spirit of the Convention and falls within the scope of the mutual agreement procedure set up under Article 25. States which do not share this view do, however, in practice, find the means of remedying economic double taxation in most cases involving bona fide companies by making use of provisions in their domestic laws.” [para. 10]*

Berdasarkan *commentary on Art 25*, dapat diketahui bahwa *corresponding adjustment* melalui MAP dapat dilakukan untuk menyelesaikan sengketa pajak berganda *juridical* maupun *economic*. Pada tahun 2000, Dirjen Pajak mengeluarkan Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-05/PJ.10/2000 tanggal 1 September 2000 tentang tata cara pelaksanaan ketentuan mengenai persetujuan bersama berdasarkan persetujuan penghindaran pajak berganda (P3B/*tax treaty*). Dalam SE tersebut, Dirjen Pajak hanya mengatur penyelesaian sengketa pajak internasional melalui MAP yang bersifat yuridis (*juridical double taxation*). Hal ini diperjelas melalui butir 3 dari SE tersebut. Bagaimana dengan sengketa pajak berganda ekonomis. Tidak diatur dengan jelas oleh Dirjen Pajak mengenai pajak berganda ekonomis.

Belajar dari kekurangan dari Surat Edaran Nomor SE-05/PJ.10/2000, Direktorat Jendral Pajak mengeluarkan Peraturan Dirjen Pajak Nomor Per-48/PJ/2010 tentang tata cara pelaksanaan prosedur persetujuan bersama (*Mutual Agreement Procedure*) berdasarkan persetujuan penghindaran pajak berganda. Pada SE-05/PJ/2010, penyelesaian sengketa pajak berganda ekonomis tidak diatur secara tegas oleh Dirjen Pajak, akan tetapi, pada Per-48/PJ/2010, klausul

mengenai penyelesaian pajak berganda ekonomis sudah diatur. Pasal 3 ayat (1) huruf a menyatakan bahwa Permintaan untuk melaksanakan MAP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 huruf a dilakukan antara lain dalam hal Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia dikenakan pajak atau akan dikenakan pajak karena melakukan praktik *Transfer Pricing* sehubungan adanya transaksi dengan Wajib Pajak Dalam Negeri Negara Mitra P3B yang mempunyai hubungan istimewa. Pasal 3 ayat (1) ini menunjukkan bahwa sengketa transfer pricing dapat diselesaikan dengan MAP. Berbeda dengan peraturan sebelumnya. Akan tetapi, Pasal 10 ayat (2) mengatakan bahwa Direktur Jenderal Pajak dapat menolak permintaan MAP yang diajukan oleh Negara Mitra P3B yang berkaitan dengan koreksi *Transfer Pricing* yang dilakukan oleh Negara Mitra P3B yang bersangkutan, dalam hal tidak terdapat ketentuan mengenai *Corresponding Adjustments* dalam P3B Indonesia yang berlaku. Pasal 10 menunjukkan bahwa adanya penolakan Indonesia untuk melakukan MAP dengan negara yang tidak mengatur klausul *corresponding adjustment* akibat transaksi dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Biasanya ketentuan mengenai hubungan istimewa serta *corresponding adjustment* terkait *transfer pricing*, diatur pada *Article 9 tax treaty*.

Salah satu Negara mitra P3B Indonesia yang tidak memiliki ketentuan *corresponding adjustment* dalam perjanjiannya adalah Jepang. Jepang adalah salah satu negara mitra ekonomi Indonesia. Pada tahun 2007, Jepang dan Indonesia menandatangani perjanjian kemitraan ekonomi Indonesia-Jepang (*Indonesia-Japan Economic Partnership Agreement/IJ-EPA*). Perjanjian IJ-EPA ini merupakan perjanjian bilateral yang pertama bagi Indonesia dan menempatkan Indonesia sejajar dengan negara pesaing di pasar Jepang, terutama yang sudah memiliki perjanjian EPA dengan Jepang. Unsur-unsur utama dalam Perjanjian IJ-EPA meliputi beberapa sektor yaitu : *Trade in Goods, Investment, Trade in Services, Movement of Natural Persons, Intellectual Property Rights, Cooperation, Competition Policy, Energy and Mineral Resources, Government Procurement, Custom Procedures, Improvement of Business Environment, Dispute Avoidance and Settlement*. (Kementerian Perdagangan: 2010)

Kerjasama ekonomi ini akan berdampak pada intensitas perdagangan antara Indonesia dan Jepang akan semakin meningkat. Hal ini juga akan berdampak pada aspek perpajakan. Pemerintah Indonesia juga telah menetapkan tarif bea masuk yang ringan dengan pemerintah Jepang. Artinya, peluang intensitas perdagangan antara Indonesia dengan Jepang akan meningkat. *Foreign Direct Investment* dari Jepang juga akan diperkirakan dapat meningkat dengan adanya kerja sama ekonomi Indonesia dan Jepang. Akan tetapi, yang menjadi sebuah permasalahan adalah bagaimana dengan ketentuan P3B antara Indonesia dan Jepang yang tidak mengakomodir ketentuan *corresponding adjustment* jika otoritas pajak Jepang melakukan koreksi terhadap transaksi *cross border transfer pricing* dengan perusahaan di Indonesia akan tetapi Indonesia tidak melakukan *secondary adjustment*, maka akan merugikan wajib pajak di Jepang karena akan menimbulkan pajak berganda internasional. Fenomena ini dikhawatirkan menjadi sebuah anti klimaks dari hubungan ekonomi antara Indonesia dan Jepang.

Melihat kondisi seperti itu, perlu adanya pengkajian yang lebih mendalam, apakah klausul mengenai penolakan Dirjen Pajak melakukan MAP atas sengketa *transfer pricing* dengan negara yang tidak mencantumkan ketentuan *corresponding adjustment* pada *tax treaty* sesuai dengan spirit adanya *article 25* pada *tax treaty* yang dijelaskan dalam *Commentaries on article 25*.

## 1.2. POKOK PERMASALAHAN

Per-48/PJ/2010 merupakan peraturan yang dikeluarkan oleh Dirjen Pajak untuk memperjelas tata cara pelaksanaan persetujuan bersama dalam menyelesaikan sengketa pajak berganda sesuai dengan P3B. Kepastian hukum lebih terlihat dibandingkan dengan SE-05/PJ.10/2000. Pada Per-48/PJ/2010, dijelaskan bagaimana WP mengajukan MAP serta interaksi antara MAP dengan KUP dengan diaturnya mengenai kedudukan permohonan pengurangan sanksi sesuai Pasal 16 KUP, permohonan pembetulan SKP sesuai Pasal 36, serta pengajuan keberatan dan banding. Dengan kata lain, Per-48/PJ/2010 memperjelas interaksi antara pengajuan MAP dengan upaya administrasi dan hukum sesuai dengan KUP. Akan tetapi, pada Per-48/PJ/2010 masih menyisakan pertanyaan mengenai penolakan Dirjen Pajak dapat melakukan MAP atas permohonan MAP



dari negara lain mengenai sengketa *transfer pricing* yang tidak mencantumkan ketentuan *corresponding adjustment* pada P3B nya.

Atas dasar pertanyaan tersebut, maka penulis ingin mengangkat pokok permasalahan sebagai berikut:

1. Apa latar belakang Dirjen Pajak dapat melakukan penolakan atas pengajuan MAP yang menyangkut sengketa *transfer pricing* dari negara lain yang tidak memiliki ketentuan tentang *corresponding adjustment* pada *Tax Treaty*?
2. Apakah interpretasi Direktur Jendral Pajak atas ketidakadaannya *corresponding adjustment* berkaitan dengan dapat ditolaknya permohonan *Mutual Agreement Procedure* sudah sesuai dengan ketentuan *Mutual Agreement Procedure* yang diatur di dalam *Tax Treaty*?

### 1.3. Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian dalam skripsi ini adalah menggambarkan latar belakang pembuatan kebijakan Per-48/PJ/2010 oleh Dirjen Pajak, serta meninjau secara teoritis kebijakan tersebut. Secara spesifik tujuan skripsi ini adalah sebagai berikut:

1. Menganalisa latar belakang Dirjen Pajak dapat melakukan penolakan atas pengajuan MAP yang menyangkut sengketa *transfer pricing* dari negara lain yang tidak memiliki ketentuan tentang *corresponding adjustment* pada *Tax Treaty*.
2. Menganalisa interpretasi Direktur Jendral Pajak atas ketidakadaannya *corresponding adjustment* berkaitan dengan dapat ditolaknya permohonan *Mutual Agreement Procedure* apakah sudah sesuai dengan ketentuan *Mutual Agreement Procedure* yang diatur di dalam *Tax Treaty*.

### 1.4. Signifikansi Penelitian

Signifikansi penelitian ini dapat dibedakan menjadi 2 (dua), yaitu sebagai berikut:

1. Signifikansi Akademis

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi terhadap pemahaman teoritis atas suatu pemecahan sengketa pajak berganda internasional dimana tidak diatur secara eksplisit di dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda.

## 2. Signifikansi Praktis

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi kepada masyarakat untuk memahami pemecahan masalah pajak berganda internasional dimana tidak diatur secara eksplisit pemecahan permasalahannya. Pemahaman diharapkan dapat memberikan keadilan kepada wajib pajak atau pembayar pajak untuk menghindari beban pajak yang terlalu berat dan tidak sesuai dengan semestinya. Dengan adanya penelitian ini, diharapkan muncul sebuah ketentuan baru yang secara eksplisit mengatur pemecahan masalah agar tidak terjadi penafsiran yang berganda.

### 1.5. Sistematika Penelitian

Penelitian ini akan terdiri dari empat BAB, yaitu:

#### BAB 1 PENDAHULUAN

Pada pendahuluan, akan dibahas mengenai latar belakang mengapa penelitian ini diangkat. Selanjutnya, BAB Pendahuluan akan menjabarkan pertanyaan penelitian serta tujuan penelitian sebagai gambaran singkat bagaimana penelitian ini pada akhirnya. Selain itu, BAB Pendahuluan berisi mengenai signifikansi penelitian untuk tujuan akademis dan praktis. Sub BAB terakhir dalam BAB Pendahuluan adalah sistematika pendahuluan. Pada sistematika pendahuluan, pembaca akan dapat memperkirakan bentuk penelitian serta isi penelitian secara garis besar.

#### BAB 2 TINJAUAN PUSTAKA DAN KERANGKA TEORI

BAB kedua berisi tinjauan pustaka serta kerangka teori. Tinjauan pustaka berisi mengenai penelitian sebelumnya yang berkaitan dengan Mutual Agreement Procedure, baik dari tesis maupun skripsi. Selain itu, pada tinjauan pustaka, penelitian sebelumnya akan dibedakan dengan penelitian saat ini. Hal ini menghindari kesamaan tujuan serta

perumusan masalah antara penelitian saat ini dengan penelitian sebelumnya. Selain tinjauan pustaka, BAB kedua berisi mengenai teori-teori yang berkaitan dengan penelitian. Teori-teori tersebut akan menjadi pemandu dalam menganalisis data primer dan data sekunder yang diperoleh pada saat penelitian.

### BAB 3 METODE PENELITIAN

BAB Ketiga ini menekankan kepada bagaimana penelitian ini disusun, dirancang, serta diimplementasikan. Dalam metode penelitian, peneliti akan menjelaskan apa pendekatan yang digunakan peneliti dalam penelitiannya. Selain itu, pada BAB kedua, peneliti menggambarkan apa jenis penelitian saat ini, bagaimana teknik analisa data pada penelitian ini, serta apa saja yang menjadi sumber informasi untuk memperoleh jawaban dari penelitian ini.

### BAB 4 GAMBARAN UMUM

Pada Bab gambaran umum, peneliti akan membahas mengenai gambaran umum Mutual Agreement Procedure beserta pelaksanaannya di Indonesia. Peneliti akan menggambarkan, kebijakan apa saja yang pernah dibuat pemerintah dalam melaksanakan mutual Agreement Procedure.

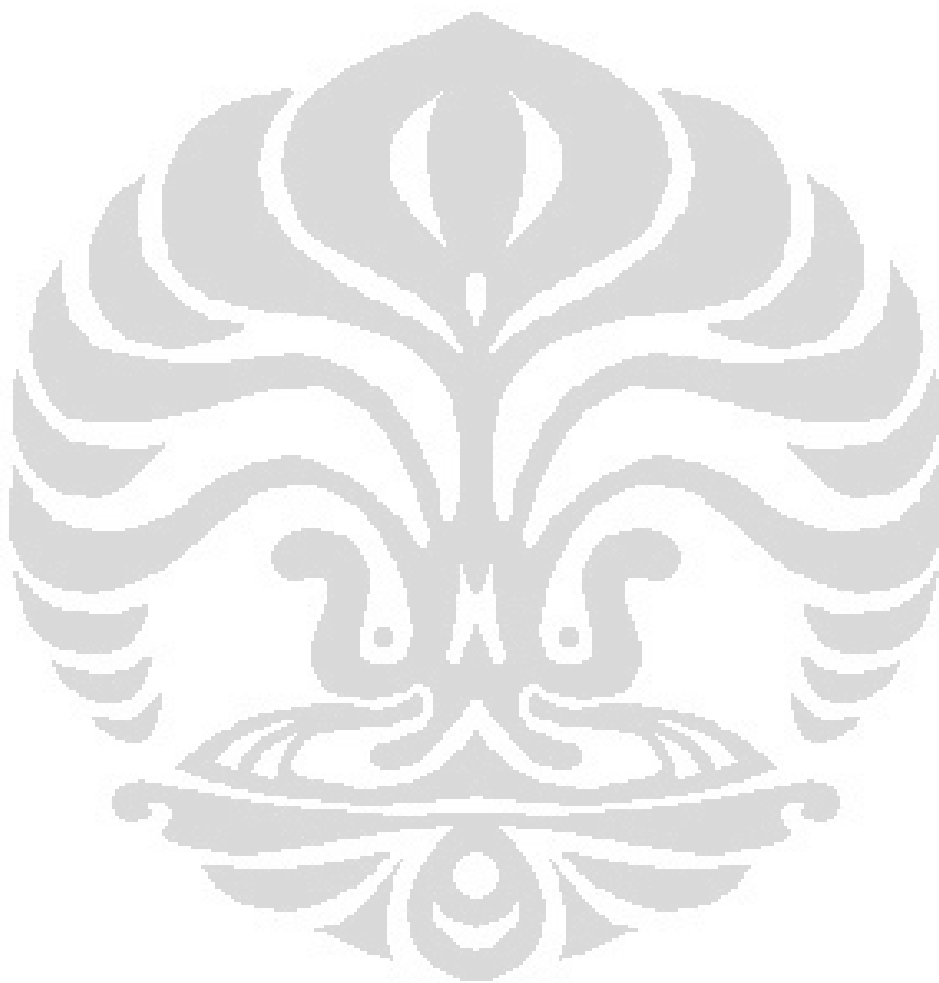
### BAB 5 PEMBAHASAN

Pada Bab pembahasan, peneliti akan menggambarkan hasil dari penelitiannya. Informasi yang diperoleh akan dimuat pada BAB ini. Pembahasan mengenai latar belakang kebijakan penolakan permohonan pengajuan MAP negara yang tidak memiliki ketentuan corresponding adjustment atas cross border transfer pricing akan dikupas pada BAB ini. Selain itu, BAB ini akan membahas mengenai penafsiran apakah peraturan domestik mengenai penolakan MAP sesuai dengan spirit MAP yang disusun berdasarkan OECD Model maupun UN Model.

### BAB 6 PENUTUP

Pada bagian penutup, peneliti akan mengambil kesimpulan berdasarkan pertanyaan permasalahan penelitian. Selain itu, peneliti akan

memberikan saran dan rekomendasi yang berkaitan dengan permasalahan yang diangkat peneliti.



## BAB 2

### TINJAUAN PUSTAKA DAN KERANGKA TEORI

#### 2.1. Tinjauan Pustaka

Sebelumnya, telah terdapat penelitian mengenai *Mutual Agreement Procedure* khususnya penelitian yang dilakukan oleh mahasiswa Pasca Sarjana Ilmu Administrasi Program Kebijakan Perajakan serta mahasiswa Program Sarjana Ilmu Administrasi Fiskal. Penelitian pertama dilakukan oleh Indah Dwi Sepyarani dengan judul Tesis Penyelesaian sengketa pajak melalui *mutual agreement procedure* serta interaksinya dengan ketentuan undang-undang umum dan tata cara perpajakan.

Penelitian Indah Dwi Sepyarani bertujuan mendeskripsikan proses berlangsungnya *Mutual Agreement Procedure* dikaitkan dengan proses keberatan dan banding, serta menggambarkan kaitan *Mutual Agreement Procedure* dengan Pasal 16 dan Pasal 36 Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.

Pendekatan yang dilakukan Indah Dwi Sepyarani dalam penelitiannya adalah pendekatan kualitatif dengan jenis penelitian deskriptif. Sumber data yang diperoleh dari peneliti adalah data primer hasil wawancara dari narasumber-narasumber serta data sekunder dari literatur-literatur yang memiliki relevansi dengan tema penelitian.

Hasil dari penelitian Indah Dwi Sepyarani adalah terdapat interaksi dengan hasil dari MAP dengan proses administrasi maupun proses hukum berdasarkan Undang-Undang domestik. Proses MAP biasanya akan berjalan lebih lama dibandingkan dengan proses penyelesaian sengketa pajak di tingkat domestik. Oleh karena itu, hasil MAP biasanya keluar setelah terjadinya keputusan keberatan atau bahkan muncul setelah putusan banding. Jika hasil MAP keluar setelah adanya keputusan keberatan, maka keputusan keberatan akan disesuaikan dengan hasil MAP. Jika hasil MAP keluar saat proses hukum berlangsung, maka hasil MAP dapat menjadi alat bukti yang kuat untuk hakim dalam memutuskan perkara sengketa pajak. Jika hasil MAP keluar setelah putusan banding, maka

untuk menyesuaikan dengan hasil MAP, dapat dilakukan Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung.

Penelitian kedua dilakukan oleh Ganda Christian Tobing, dengan judul Analisis Peran *Mutual Agreement Procedure* dalam Penyelesaian Sengketa Perpajakan Internasional. Tujuan penelitian ini adalah menganalisis kapasitas MAP dalam upaya penyelesaian sengketa pajak internasional, menganalisis kendala-kendala dalam melaksanakan MAP serta perbandingan penerapan MAP di Inggris, Prancis, Belanda, dan Indonesia.

Metode penelitian yang digunakan oleh Ganda Christian Tobing adalah pendekatan kualitatif dengan jenis penelitian deskriptif. Teknik pengumpulan data adalah studi kepustakaan yang dilakukan dengan mengumpulkan literatur-literatur yang berkaitan dengan tema yang diangkat serta melakukan wawancara mendalam dengan pihak yang kompeten.

Hasil penelitian menyimpulkan bahwa MAP dapat digunakan sebagai jalur penyelesaian sengketa perpajakan internasional akibat pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan ketentuan P3B. Kendala-kendala yang dihadapi dalam menerapkan MAP antara lain ada pada terbatasnya peran waib pajak dalam proses MAP, tidak harus ada kesepakatan yang dicapai, serta jangka waktu penyelesaian sengketa pajak dengan menggunakan MAP tergolong lama dan tidak sempurnanya ketentuan MAP di Indonesia. Di Indonesia belum ada ketentuan yang komprehensif dan konkret mengenai penerapan MAP sesuai ketentuan di Indonesia.

Perbedaan penelitian yang dilakukan oleh Indah Dwi Sepyarani dengan penelitian yang sekarang adalah dasar hukum dari *Mutual Agreement Procedure* yang diatur di dalam peraturan domestik. Peraturan Dirjen Pajak Nomor Per-48/PJ/2010 adalah peraturan baru yang mengatur mengenai pelaksanaan MAP di Indonesia. Berbeda dengan Indah Dwi Sepyarani yang menggunakan Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-05/PJ.10/2000. Selain itu, tema besar dari penelitian yang dilakukan Indah Dwi Sepyarani dengan penelitian sekarang berbeda. Indah Dwi Sepyarani meneliti mengenai interaksi MAP dengan Ketentuan penyelesaian sengketa pajak dalam negeri. Sedangkan pada penelitian sekarang, *Mutual Agreement Procedure* diteliti karena ketentuan domestik

mengatur dapat ditolaknya permohonan *mutual agreement procedure* negara mitra P3B tanpa ketentuan *corresponding adjustment* pada sengketa *cross border transfer pricing*. Artinya analisis pada penelitian ini akan lebih menekankan pada interpretasi kedudukan MAP terhadap sengketa pajak yang ketentuannya tidak diatur di dalam P3B.

Sedangkan penelitian sekarang memiliki persamaan dengan penelitian yang dilakukan Ganda Christian Tobing yaitu menempatkan MAP sebagai media penyelesaian sengketa pajak internasional. Akan tetapi, penelitian Ganda Christian Tobing membahas MAP secara umum sebagai penyelesaian sengketa pajak berganda Internasional. Sedangkan penelitian sekarang hanya membahas mengenai penyelesaian sengketa *cross border transfer pricing* dengan MAP. Penelitian sekarang akan lebih memfokuskan bagaimana MAP menjadi sebuah forum interpretasi atas sebuah permasalahan yang tidak diatur secara eksplisit dalam materi Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda di Indonesia.

## **2.2. Kerangka Teori**

### **2.2.1. Pajak Berganda Internasional**

Knechtle mendefinisikan pajak berganda secara luas dan secara sempit dalam *Basic Problem in International Fiscal Law*. Secara luas (*wider sense*) Knechtle mengatakan *the double imposition of fiscal charges is caused by a combination of taxes with other public due, or by combination of different taxes; it also immaterial whether the double charge is imposed by different fiscal jurisdiction.* (Knechtle: 1979, 23)

Definisi pajak berganda secara luas dijelaskan Knechtle jika ada suatu fakta fiskal (subjek dan/atau objek pajak) yang dikenakan dua kali atau lebih dari dua kali pajak. Definisi secara luas ini tidak menjelaskan penyebab dari pembebanan ganda atau beberapa kali tersebut, apakah berasal dari kombinasi antara pajak dengan pungutan lainnya (bea, cukai, retribusi, dan sebagainya) atau karena kombinasi dari berbagai jenis pajak atau disebabkan oleh pembebanan pajak secara bersamaan oleh administrasi pajak yang sama atau berbeda.

Secara sempit (*narrower sense*), Knechtle mengatakan *the term double tax imposition in the narrower sense which was introduced by Lotz and developed by Spitaler, comprises all cases of multiple imposition of any kind on one and the*

*same tax subject and/or tax object within the realm of an original (non-derivative) tax authority. Hence, the characteristic feature of this type of double imposition is that always take place within one and same original tax jurisdiction. It is in this context immaterial if, besides the holder of the original tax jurisdiction, several political subdivisions, whose taxing powers are derived from the former, i.e. derivative tax authorities, are involved as well. (Knechtle: 1979, 23)*

Definisi pajak berganda secara sempit, menjelaskan bahwa pajak berganda terjadi jika terjadi pemungutan pajak dua kali atau lebih oleh administrasi pajak yang sama. Definisi ini mengesampingkan pajak berganda yang muncul karena adanya pengenaan pajak yang dipungut oleh administrator berbeda dan dipungut bertingkat. Hal ini berkaitan dengan adanya kemampuan mengenakan pajak oleh pemerintah pusat serta pemerintah daerah.

Selanjutnya Gunadi mengemukakan pajak berganda secara luas, sesuai dengan negara (yurisdiksi) pemungut pajaknya, dapat dikelompokkan menjadi pajak berganda internal (domestik) dan internasional. Dalam kedua kelompok tersebut terdapat pajak berganda vertikal, horizontal, dan diagonal (terutama dalam negara yang berbentuk federal). (Gunadi: 2007, 111)

Pajak berganda internal dapat dilihat dari definisi pajak berganda yang telah dikemukakan oleh Knechtle baik secara luas maupun secara sempit. Definisi pajak berganda tersebut tidak menggambarkan pemajakan berganda oleh dua otoritas pajak di dua negara yang berbeda, oleh karena itu, definisi pajak berganda yang dikemukakan Knechtle lebih mengarah kepada pemajakan berganda internal.

Knechtle mengutip beberapa pendapat mengenai pajak berganda internasional. Dorn mendefinisikan *international double taxation (multiple imposition) occurs when several autonomous taxing power (in particular several autonomous states) simultaneously imposed the same kind of tax on the same taxpayer*. Hansel menambahkan definisi pajak berganda internasional Dorn dengan menambahkan kriteria *the same tax period*. Pendapat terakhir yang dikutip Knechtle adalah pendapat Spitaler tentang pajak berganda, yaitu *Double taxation is a conflict of rules of law which occurs when tax authorities within the spheres of different original fiscal jurisdiction levy taxes on the same taxpayer*. Pendapat-



pendapat di atas dijadikan sebuah rujukan untuk mengidentifikasi bentuk dari model konvensi Liga Bangsa-Bangsa.

*Organization Economic Cooperation and Development*, mendefinisikan pajak berganda internasional yang dipercaya dapat diterima secara universal. *International double taxation exist where there is imposition of comparable taxes in two (or more) states on the same taxpayer in the respect of the same subject matter and for identical periods.* (Knechtle: 1979, 29)

### **2.2.2. Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda**

Perjanjian penghindaran pajak berganda (selanjutnya disebut P3B) adalah perjanjian antara 2 (dua) negara yang dibuat dengan tujuan untuk menghindari pengenaan pajak penghasilan berganda atas orang yang sama berkenaan dengan penghasilan yang sama. P3B merupakan kompromi yang disepakati dalam hal pembagian hak pemajakan oleh dua negara yang mengadakan persetujuan sehingga masing-masing negara tidak melaksanakan sepenuhnya hak pemajakan berdasarkan undang-undang domestiknya.

P3B merupakan perjanjian antara negara berdaulat dan mempunyai status legal sebagai perjanjian internasional dan berfungsi sebagai perjanjian pembuat undang-undang (*law making treaties*) berdasar hukum publik internasional karena disepakati (pemerintah) negara-negara (*contracting states*) dalam kapasitasnya sebagai subjek hukum publik internasional. Dalam kerangka hukum internasional Vogel (1999) menyatakan bahwa P3B merupakan perjanjian internasional dan berkekuatan *law-making treaties* karena kreasi dan konsekuensinya tunduk pada *the viena convention on the law of treaties* tanggal 23 Mei 1969 (konvensi Wina). Walaupun terdapat *communis opini doctorum* (pendapat yang berterima umum), bahwa di atas kekuasaan suatu negara diakui adanya kekuasaan yang lebih tinggi, yaitu hukum antar negara (*public international law*), namun ketentuan diberbagai negara berbeda. Ada negara yang menyatakan perlu diratifikasi agar menjadi bagian dari hukum nasional yang mengikat, namun ada negara yang menyatakan tidak perlu.

#### **2.2.2.1. Tujuan P3B**

Tujuan utama suatu perjanjian penghindaran pajak berganda adalah untuk meniadakan atau mengurangi pemajakan berganda (*avoid double taxation*).

Disamping tujuan tersebut, perjanjian pajak berganda juga bertujuan mencegah penghindaran pajak dan penyelundupan pajak (*avoid double non-taxation*).

Menurut Knechtle (1979), ada dua tujuan utama dari *double taxation agreement*, pertama *the primary aim of DTAs is to demarcate the national tax systems from each other by allocating tax objects by means of conflict rules in such a way that double taxation of the residents of the treaty states is eliminated* (Knechtle: 1979, 162). Artinya, P3B merupakan pembatasan hak pemajakan suatu negara dengan mengalokasikan objek pajak karena adanya konflik pemajakan. Dengan seperti itu, maka pajak berganda internasional dapat dihindari. Tujuan kedua adalah mengalokasikan sumber fiskal. Dengan adanya P3B, maka wajib pajak memperoleh keuntungan akan tetapi, terdapat potensial *loss* yang dialami negara karena adanya pengalokasian sumber fiskal. Akan tetapi, jika tidak dialokasikan, maka suatu objek pajak akan terkena pengenaan pajak berganda internasional.

#### **2.2.2.2. Hubungan Antara *Tax Treaty* dengan Ketentuan Hukum Domestik**

Persetujuan penghindaran pajak berganda antara dua negara pada dasarnya adalah hukum internasional dan karena itu tunduk kepada aturan mengenai konvensi internasional yang diatur dalam konvensi Wina. Ada dua aliran berkenaan dengan hubungan antara hukum internasional dan undang-undang nasional. Yang pertama disebut tunggal (*monist*), yaitu hukum internasional dan hukum nasional merupakan bagian dari undang-undang domestik yang meletakkan hukum internasional di atas hukum nasional. Sedangkan yang lain disebut aliran dualist, yang berpendapat bahwa terdapat dua sistem perundang-undangan, yaitu nasional dan internasional. Apabila terjadi perbedaan antara keduanya, pengadilan akan memenangkan undang-undang nasional.

Suatu perjanjian penghindaran pajak berganda akan dianggap sebagai sumber hukum di suatu negara harus melihat proses ratifikasi atau pengesahan. Perlakuan ratifikasi dilakukan atas dasar ketentuan hukum perjanjian internasional di masing-masing negara yang mengadakan perjanjian. Di banyak negara, proses ratifikasi perjanjian penghindaran pajak berganda harus melalui persetujuan lembaga perwakilan rakyat atau parlemen. Ketika perjanjian penghindaran pajak berganda sudah diratifikasi oleh suatu negara telah diratifikasi oleh suatu negara

maka harus diberitahukan kepada negara mitranya. Apabila masing-masing negara realh meratifikasi perjanjian penghindaran pajak berganda tersebut maka dapat dikatakan bahwa telah terdapat proses pertukaran nota ratifikasi.

Di Amerika, suatu *treaty* yang sifatnya *self executing* secara otomatis akan menjadi bagian dari undang-undang domestik. Dengan demikian, produk hukum tidak diperlukan lagi (misalnya ratifikasi), sepanjang ketentuan *treaty* tersebut tidak bertentangan dengan undang-undang federal atau dengan konstitusi. Aturan federal sebelumnya dikalahkan oleh ketentuan *treaty* hanya sebatas bila aturan itu tidak sesuai dengan *treaty* tersebut. Di samping itu, undang-undang negara bagian tidak membatalkan ketentuan dalam *treaty*. Sebaliknya, dalam hal *non-executing*, suatu *treaty* membutuhkan proses hukum lagi supaya masuk dalam jajaran undang-undang nasional.

Di Indonesia, suatu persetujuan internasional, termasuk P3B, menjadi bagian dari undang-undang setelah persetujuan tersebut diratifikasi. Namun karena P3B merupakan persetujuan di bidang ekonomi, ia tidak perlu diratifikasi ke DPR, melainkan cukup dengan keputusan Presiden. P3B tersebut kemudian menjadi bagian dari Undang-Undang dan ketentuannya berada di atas undang-undang nasional. Apabila terdapat benturan antara perjanjian penghindaran pajak berganda dan undang-undang pajak domestik terhadap ketentuan yang mengatur hal-hal yang sama maka yang diberlakukan adalah ketentuan yang terdapat dalam perjanjian penghindaran pajak berganda. Alasan yang bisa dikemukakan di sini adalah (Darrussalam, Hutagaol, Septriadi: 2010, 32):

1. Perjanjian penghindaran pajak berganda adalah perjanjian internasional yang mengikat pihak-pihak yang mengadakan perjanjian yang tunduk dengan hukum perjanjian internasional. Oleh karena itu, ketentuan-ketentuan yang disepakati bersama dalam perjanjian penghindaran pajak berganda harus dilaksanakan dengan niat baik (*good faith*);
2. Perjanjian penghindaran pajak berganda pada dasarnya merupakan rekonsiliasi antara ketentuan perundang-undangan domestik masing-masing negara yang mengadakan perjanjian. Selain itu, tujuan dari perjanjian penghindaran pajak berganda adalah untuk membatasi ketentuan yang terdapat dalam perundang-undangan pajak domestik masing-masing negara. Oleh karena itu, ketika

masing-masing negara mengadakan perjanjian penghindaran pajak berganda, dapat diasumsikan, mereka telah sepakat bahwa hak pemajakan mereka berdasarkan ketentuan perundang-undangan domestik dibatasi oleh perjanjian penghindaran pajak berganda.

3. Perjanjian penghindaran pajak berganda adalah bentuk kompromi masing-masing negara yang mengadakan perjanjian. Oleh karena itu merupakan sebuah kompromi, apabila terjadi benturan ketentuan, tentunya perjanjian penghindaran pajak berganda lebih diutamakan.
4. Perjanjian penghindaran pajak berganda pada dasarnya merupakan ketentuan yang bersifat spesialis (*leges speciales*) terhadap ketentuan umum perpajakan dari negara yang mengadakan perjanjian (*lex generalis*). Jadi berdasarkan prinsip “*lex specialis derogat legi generali*”, kedudukan perjanjian penghindaran pajak berganda di atas ketentuan domestik.

#### **2.2.2.3. Interpretasi dalam Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda**

Pasal 3 ayat (2) OECD Model maupun UN Model mengatur prinsip umum interpretasi terhadap terminologi (*term*) atau istilah yang dipergunakan di dalam perjanjian penghindaran pajak berganda tetapi tidak diberikan definisinya oleh perjanjian tersebut. Berikut rumusan Pasal 3 ayat (2) *OECD Model* dan *UN Model*:

*As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.*

Dalam Pasal 3 ayat (2) dari OECD Model di atas, interpretasi atas terminologi yang dipergunakan dalam perjanjian pajak berganda, tetapi tidak diberikan definisinya di dalam perjanjian penghindaran pajak berganda (*international meaning*), akan diartikan berdasarkan pengertian yang diatur dalam hukum domestik (*domestic meaning*) dari negara yang mengadakan perjanjian. Untuk melakukan interpretasi, harus berdasarkan tata carainterpretasi yang diatur dalam hukum perjanjian internasional sebagai berikut ini:

1. Interpretasi harus berdasarkan itikad baik (“*good faith*”);
2. Interpretasi harus sesuai dengan arti yang diberikan dalam “*context*” suatu perjanjian internasional;
3. Interpretasi harus dikaitkan dengan maksud dan tujuan dibuatnya perjanjian internasional.

Perjanjian penghindaran pajak berganda merupakan perjanjian internasional yang ketentuan hukumnya tunduk dengan hukum internasional publik (*public international law*). Hukum internasional publik diatur dalam *Vienna Convention on the Law of Tax Treaties* (VCLT) atau disebut konvensi Wina (*Vienna Convention*). Konvensi Wina baru berlaku mulai pada tanggal 27 Januari 1980. Sampai tanggal 6 Maret 2000, sudah sebanyak 179 Negara yang menandatangani Konvensi Wina. Indonesia tidak termasuk dari salah satu negara yang menandatangani Konvensi Wina.

Suatu Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda tunduk dengan hukum internasional publik. Oleh karena itu, prinsip-prinsip interpretasi yang diatur dalam Konvensi Wina (selanjutnya disebut VCLT) harus ditempatkan di atas dari pada prinsip-prinsip interpretasi yang diatur dalam ketentuan domestik dari suatu negara.

Dalam melakukan interpretasi atas perjanjian penghindaran pajak berganda, hasil akhir interpretasi harus sesuai dengan maksud dan tujuan dibuatnya perjanjian penghindaran pajak berganda yaitu:

1. Untuk menghilangkan atau meringankan beban pajak berganda; dan
2. Untuk mencegah terjadinya penyelundupan pajak.

Tata cara interpretasi berdasarkan hukum perjanjian internasional diatur dalam Pasal 31, 32, dan 33 dari VCLT sebagai berikut:

1. Pasal 31 mengatur tentang pendekatan umum dalam melakukan interpretasi dan juga memuat beberapa ketentuan khusus dalam melakukan interpretasi;
2. Pasal 32 mengatur tentang prosedur tambahan sebagai pelengkap dalam melakukan interpretasi; dan
3. Pasal 33 mengatur tentang tata cara interpretasi dari suatu perjanjian internasional yang menggunakan berbagai bahasa yang berbeda.

## Ketentuan Umum Interpretasi (Pasal 31 VCLT)

### 1. *Good Faith*

Berikut adalah rumusan Pasal 31 ayat (1) VCLT:

*“A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to term of the treaty in their context and in the light of its object and purpose.”*

Darussalam, Hutagaol dan Septriadi (2010) mengutip pernyataan Becerra mengenai good faith, yaitu meliputi hal-hal sebagai berikut:

1. Interpretasi atas perjanjian penghindaran pajak berganda harus menjamin bahwa maksud dan tujuan yang diinginkan dalam perjanjian dapat tercapai;
2. Apabila suatu interpretasi menghasilkan dua penafsiran, dimana interpretasi pertama telah sesuai dengan maksud dan tujuan perjanjian yang dibuat, sedangkan interpretasi kedua tidak sesuai dengan maksud dan tujuan perjanjian, maka interpretasi pertama yang dipakai;
3. Subjek pajak akan dianggap melakukan interpretasi sesuai dengan “*good faith*” ketika subjek pajak tersebut memperoleh konsultasi dari konsultan pajak yang reputasinya sudah diakui di negara subjek pajak berdomisili atau dari negara lainnya;
4. interpretasi yang “*good faith*” selalu mengikuti arti yang terdapat dalam context suatu perjanjian. Interpretasi secara literal yang menghasilkan suatu penafsiran yang tidak sesuai dengan maksud dan tujuan dibuatnya perjanjian penghindaran pajak berganda tidak dapat dipertimbangkan;
5. Otoritas pajak harus diasumsikan melakukan interpretasi suatu perjanjian dengan “*good faith*” ketika mereka melakukan interpretasi dengan cara berunding dengan pihak lainnya, tanpa memperhatikan apakah kesepakatan bersama (*mutual agreement*) tercapai atau tidak dalam proses perundingan tersebut;
6. Ketika otoritas pajak melakukan *mutual agreement procedure* untuk menyelesaikan masalah pemajakan berganda yang dialami oleh subjek pajak, otoritas pajak harus mencapai kesepakatan yang dapat menghilangkan pemajakan berganda tersebut;

7. Suatu perubahan ketentuan perundang-undangan yang terjadi setelah diberlakukannya perjanjian penghindaran pajak berganda tidak seharusnya merubah atau mempengaruhi kesepakatan bersama yang telah dicapai pada saat perjanjian penghindaran pajak berganda tersebut disepakati. Jika terjadi perubahan atas ketentuan perundang-undangan, dan ada keinginan mempertimbangkan perubahan yang terjadi tersebut maka harus melalui suatu protokol perubahan atau dengan membuat perjanjian penghindaran pajak yang baru sesuai dengan prosedur yang dipersyaratkan oleh konstitusi yang berlaku di masing-masing negara agar dapat bersifat mengikat;
8. Adanya pernyataan dari Pengadilan yang mempunyai kekuatan hukum yang menyatakan bahwa perjanjian penghindaran pajak berganda harus diinterpretasikan dengan “*good faith*”;
9. Dalam hal terjadi keraguan, interpretasi yang dinyatakan “*good faith*” adalah interpretasi yang menguntungkan subjek pajak.

## 2. *Context*

Interpretasi suatu perjanjian internasional, termasuk juga perjanjian penghindaran pajak berganda, harus dilakukan dengan *good faith* sesuai dengan arti yang diberikan di dalam “*context*” perjanjian. Yang dimaksud dengan “*context*” berdasarkan Pasal 31 ayat (2) VCLT adalah “*The context for purpose of interpretation of a treaty shall comprise, in addition to text, including its preamble and annexes*”. Dengan demikian, yang dimaksud *context* disini meliputi:

- a. *text* (batang tubuh)
- b. *preamble* (pembukaan); dan
- c. *annexes* (lampiran-lampiran).

Lampiran-lampiran yang dimaksud merupakan suatu kesatuan dari struktur perjanjian internasional seperti yang dirumuskan lebih lanjut oleh Pasal 31 ayat (2) VCLT:

- a. *any agreement relating to the treaty which was made between all parties in connection with the conclusion of the treaty*;

- b. *any instrument which was made by one or more parties in connection with the conclusion of the treaty and accepted by other parties as an instrument related to treaty.*

Yang dimaksud dengan “*any agreement*” dan “*any instrument*”, misalnya adalah pertukaran *memorandum of understanding* (MoU) dan protokol yang telah disepakati oleh masing-masing pihak yang mengadakan perjanjian pada saat perjanjian dibuat. Jadi, kunci di sini adalah adanya kesepakatan bersama pada saat dibuatnya perjanjian internasional tersebut. Kesepakatan yang dibuat setelah pembuatan hukum perjanjian internasional, berdasarkan Pasal 31 ayat (3) VCLT menjelaskan sebagai berikut:

*“There shall be taken into account, together with context:*

- a. *any subsequent agreement between the parties regarding the interpretation of the treaty or the application of its provision;*

Apabila dikaitkan dengan perjanjian penghindaran pajak berganda, *mutual agreement procedure* (MAP) seperti yang diatur dalam Pasal 25 ayat (3) *OECD Model* dapat dianggap sebagai *context* dari perjanjian penghindaran pajak berganda atas dasar Pasal 31 ayat (3) huruf a VCLT. *VCLT commentaries* atas Pasal 31 dan Pasal 32 menyatakan bahwa perjanjian yang disepakati belakangan (*subsequent agreement*) merupakan interpretasi otentik yang merupakan satu kesatuan yang tidak terpisahkan dengan suatu perjanjian untuk tujuan interpretasi.

### 3. Prosedur Tambahan sebagai pelengkap dalam melakukan interpretasi (Pasal 32 VCLT)

Prosedur tambahan yang dapat dilakukan, misalnya, melihat kembali kertas kerja saat proses pembahasan perjanjian, seperti *minute of meeting*, korespondensi, dan draf perjanjian yang tidak disepakati. Prosedur interpretasi Pasal 32 VCLT merupakan prosedur konfirmasi atas interpretasi yang telah dihasilkan melalui prosedur interpretasi Pasal 31 VCLT. Pasal 32 bukan merupakan alternatif untuk melakukan interpretasi, tetapi merupakan prosedur tambahan (*supplementary procedure*) yang dipergunakan untuk mengecek interpretasi yang telah dilakukan berdasarkan mekanisme Pasal 31 VCLT. Disamping itu, Pasal 32 VCLT juga menentukan maksud dari suatu terminologi ketika interpretasi melalui Pasal 31 VCLT menghasilkan interpretasi yang



meragukan atau interpretasi yang tidak tepat seperti yang dinyatakan lebih lanjut dalam Pasal 32 VCLT sebagai berikut:

“.. or to determine the meaning when the interpretation according to article 31:

a. Leaves the meaning ambiguous or obscure;

b. Leads to a result which is manifestly absurd or unreasonable.”

### **2.2.3. Transfer Pricing**

Perusahaan multinasional adalah perusahaan yang beroperasi di lebih dari satu negara di bawah pengendalian suatu pihak tertentu. Apabila terjadi transaksi di antara mereka maka transaksi tersebut dapat dikatakan sebagai transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Praktik *transfer pricing* umumnya terjadi antara perusahaan yang memiliki hubungan istimewa (Darussalam dan Septriadi: 2008, 1). Secara umum *transfer pricing* merupakan jumlah harga atas penyerahan barang atau imbalan atas penyerahan jasa yang telah disepakati oleh kedua pihak dalam transaksi bisnis finansial maupun transaksi lainnya. Dalam suatu grup perusahaan, *transfer pricing* (sering disebut dengan istilah *intercompany pricing*, *intercorporate pricing*, *interdivisional pricing* atau *internal pricing*), menurut Tsurumi (1984), 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 antar perusahaan afiliasinya (Gunadi: 2007, 222).

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 perusahaan multinasional ke negara-negara yang tarif pajaknya rendah dalam rangka mengurangi total beban pajak dari grup perusahaan multinasional tersebut. Manipulasi *transfer pricing* dapat dilakukan dengan cara memperbesar biaya atau memperkecil penjualan melalui mekanisme harga transfer dengan tujuan mengurangi pembayaran pajak. Dengan demikian, manipulasi *transfer pricing* terjadi dengan cara menetapkan

harga transfer menjadi terlalu besar atau terlalu kecil dengan maksud untuk memperkecil jumlah pajak yang terutang (Darussalam dan Septriadi: 2008, 8).

Untuk menghindari agar perusahaan multinasional tidak mengalihkan penghasilan kena pajaknya melalui mekanisme *transfer pricing* dengan cara-cara tidak wajar, maka sangat penting bagi suatu negara untuk mempunyai otoritas atau kewenangan untuk dapat melakukan perhitungan kembali atau melakukan koreksi (*primary adjustment*) atas harga yang ditetapkan oleh pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa tersebut apabila harga transaksi tersebut tidak menggambarkan penghasilan kena pajak yang sebenarnya di negara tersebut.

Adanya otoritas pajak suatu negara melakukan *primary adjustment* atas transaksi antar perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa, dapat berpotensi menyebabkan pajak berganda jika tidak terdapat kesamaan definisi hubungan istimewa antara kedua negara. Jika terdapat perbedaan definisi, maka otoritas pajak yang menganggap adanya transaksi antara hubungan istimewa akan melakukan koreksi sedangkan di negara lainnya, karena perbedaan definisi hubungan istimewa, tidak melakukan *corresponding adjustment*, maka akan terjadi pemajakan berganda. Oleh karena itu, diperlukan kesamaan definisi hubungan istimewa antar negara yang berhubungan.

*Transfer pricing* yang dilakukan oleh perusahaan multinasional dapat menimbulkan perselisihan tidak hanya antara wajib pajak dengan otoritas pajak, tetapi juga akan menimbulkan konfrontasi antara otoritas pajak dari suatu negara dengan otoritas pajak negara lainnya berkenaan masalah pembagian atas laba yang diperoleh oleh perusahaan multinasional tersebut. Apabila dua atau lebih otoritas pajak mengambil posisi yang berbeda dalam menentukan harga pasar wajar atas transaksi perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa tersebut, maka pemajakan berganda dapat terjadi karena masing-masing negara mengenakan pajak atas transaksi yang sama tersebut. Untuk menyelesaikan perselisihan tersebut, terdapat beberapa instrumen yang bisa dilakukan yaitu *corresponding adjustment* melalui *Mutual Agreement Procedure* (MAP), *Advance Pricing Agreement* (APA) dan *Arbitration*.

#### 2.2.4. *Mutual Agreement Procedure*

*Mutual Agreement Procedure* (MAP) adalah bagian dari *Tax Treaty* yang merupakan hasil dari negosiasi antara dua negara. MAP adalah salah satu mekanisme dalam mencegah pengenaan pajak berganda berdasarkan *Tax Treaty*. *Mutual Agreement Procedure* dirancang tidak hanya menjadi sarana menginterpretasikan dan mengaplikasikan perjanjian, tetapi juga sebagai sarana bagi wajib pajak yang merasa dirugikan dengan implementasi perpajakan yang tidak sesuai dengan Perjanjian Penghindaran Pengenaan pajak Berganda serta dapat memecahkan permasalahan pengenaan pajak berganda dalam hal *Tax Treaty* tidak mengatur sebuah permasalahan.

Perselisihan, kesulitan-kesulitan dan keragu-raguan dapat terjadi:

1. karena salah penerapan ketentuan perjanjian
2. karena penafsiran yang berlainan.

Erik Velthuisen dalam artikelnya mengenai *Settlement of Disputes in Dutch Tax Treaty Law* mengatakan bahwa *tax treaty* menyediakan tiga jenis *mutual agreement* yang dapat dilakukan, yaitu *mutual agreement* yang membahas permasalahan yang spesifik, interpretasi *tax treaty*, dan *mutual agreement* dengan fungsi konsultasi. Ketiga jenis *mutual agreement* ini direpresentasikan dengan rumusan *article 25 Tax treaty*. Pada permasalahan spesifik rumusan ketentuan *Tax treaty* dirumuskan melalui *paragraph 2* sampai 4. Pada paragraf 5 rumusan *Tax treaty* klausul *Mutual Agreement Procedure*, merumuskan ketentuan interpretasi dan konsultasi.

*Mutual Agreement Procedure* mengatur tiga jenis prosedur, yang masing-masing prosedur dapat dipisahkan dari prosedur yang lain:

- Prosedur persetujuan bersama untuk kasus-kasus tertentu: langkah-langkah diambil oleh salah satu competent authority atau keduanya karena terjadinya pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan P3B; jika seseorang wajib pajak dikenai pajak di negaranya (negara domisili), yang tidak sesuai dengan ketentuan P3B, maka ia dapat langsung mengajukan masalahnya kepada pejabat di negaranya, tanpa harus berkomunikasi dengan pejabat yang berwenang negara lainnya;

- Prosedur konsultasi untuk memecahkan kesulitan-kesulitan yang dihadapi yang menyangkut interpretasi atau penerapan dari P3B yang bersangkutan;
- Prosedur untuk mencegah pengenaan pajak secara berganda untuk kasus-kasus yang tidak diatur dalam P3B.

Sesuai dengan ketentuan domestik setiap negara, salah penerapan ketentuan perpajakan dan penafsiran yang berlainan pada suatu perjanjian perpajakan akan diselesaikan dengan proses litigasi dan pengadilan. Akan tetapi, hal tersebut dinilai tidak pasti dan tidak menguntungkan bagi wajib pajak. Sebagai keringanan untuk wajib pajak, agar tidak perlu melakukan proses pengadilan, *Tax Treaty* menyediakan sebuah fasilitas yang merupakan sarana untuk menghindarkan pengenaan pajak berganda karena adanya salah penerapan dan ketentuan perjanjian serat perbedaan penafsiran antara mitra P3B. Sarana tersebut adalah *Mutual Agreement Procedure* (MAP) yang merupakan forum antara dua otoritas pajak yang mengadakan perjanjian penghindaran pengenaan pajak berganda.

MAP adalah suatu prosedur khusus yang berada diluar peraturan domestik. Permasalahan yang dapat dipecahkan semata-mata adalah permasalahan pengenaan pajak berganda internasional, atau potensi pengenaan pajak berganda internasional atau ketentuan pajak yang mengenakan pajak berganda internasional kepada wajib pajak

Selain pemecahan sengketa yang belum diatur di dalam perjanjian penghindaran pajak berganda, *Mutual Agreement Procedure* merupakan sebuah sarana interpretasi terhadap sebuah perbedaan pandangan antara kedua otoritas perpajakan terhadap pelaksanaan perjanjian penghindaran pajak berganda (Lang and Zuger, 2002). Berdasarkan Konvensi Vienna Pasal 31, *Mutual Agreement Procedure* harus ditempuh dalam rangka interpretasi *treaty* secara keseluruhan. Pada persetujuan bersama, pejabat berwenang wajib berusaha semaksimal mungkin tetapi tidak harus mencapai kesepakatan. Walaupun demikian kedua negara akan sependapat untuk lebih bertanggung jawab dalam memecahkan masalah yang dihadapi. Kedua pejabat yang bertanggung jawab harus mempertimbangkan ketentuan-ketentuan dalam undang-undang domestiknya maupun dalam P3B yang bersangkutan, yang bersifat mengikat. Jika peraturan

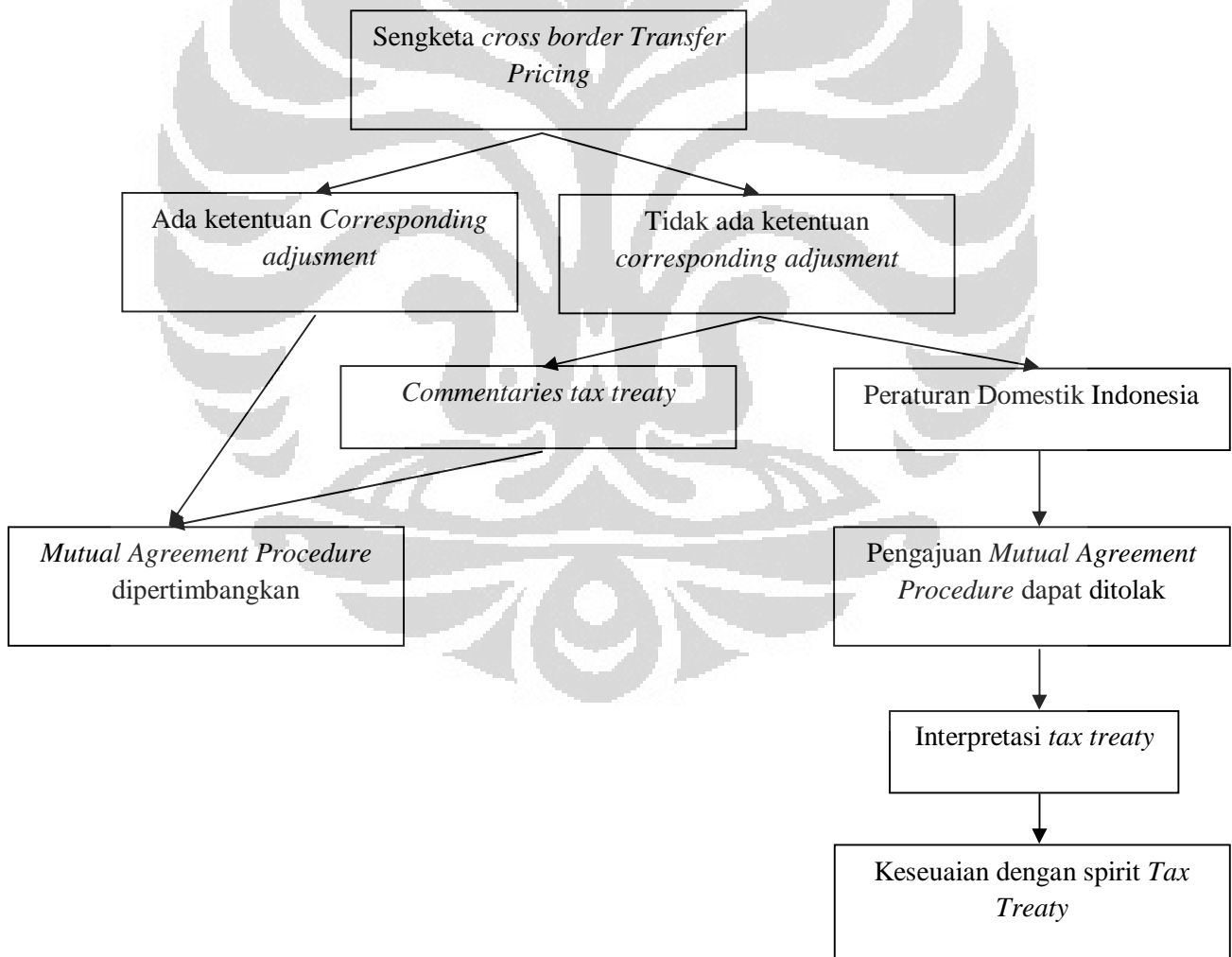
yang ada sangat tegas sehingga kesepakatan tidak mungkin dicapai, kedua pejabat yang berwenang harus mempertimbangkan langkah-langkah yang adil untuk memuaskan wajib pajak (Surahmat, 2005).

Fungsi *Mutual Agreement Procedure* lain adalah konsultasi. Kebanyakan para pejabat yang berwenang lebih senang tidak memulai proses konsultasi pada tahap suatu koreksi akan dilakukan dan juga tidak pada saat koreksi itu sudah dilakukan. Usul koreksi itu tidak akan mengakibatkan tindakan apa pun dan bahkan koreksi yang sudah dilakukan mungkin tidak akan mengakibatkan koreksi berantai (*correlative adjustment*). Sebagai akibatnya, banyak pejabat yang berwenang sepakat untuk tidak melakukan konsultasi sampai koreksi yang berkaitan juga dilakukan.

Namun ada beberapa pejabat yang berwenang yang lebih suka memulai proses konsultasi ini lebih awal, yaitu pada saat koreksi ini akan dilakukan. Hal ini mungkin akan mempermudah proses berlangsungnya konsultasi, karena negara yang pertama belum mempunyai posisi yang pasti atas masalahnya. Dalam hal ini, pejabat yang berwenang yang lainnya harus bersedia membahasnya pada tahap awal dengan pejabat yang disebut pertama. Pejabat yang berwenang lainnya mungkin bersedia memberikan kesempatan kepada wajib pajak untuk memutuskan kapan dan pada tahap mana proses konsultasi dimulai.

## KERANGKA PEMIKIRAN

Pada dasarnya penelitian ini berusaha melihat apakah ketentuan yang diterapkan di Indonesia telah sesuai dengan makna dan fungsi *Mutual Agreement Procedure* itu sendiri dalam memecahkan sengketa perpajakan. Hal yang biasa ketika adanya *corresponding adjustment*, MAP dilaksanakan. Hal yang lain dapat terjadi ketika *Mutual Agreement Procedure* dapat ditolak dengan ketentuan domestik. Hal ini terjadi di Indonesia. Oleh karena itu, dalam melihat apakah interpretasi Pemerintah Indonesia atas ketidakadaannya *corresponding adjustment* membuat Pemerintah Indonesia dapat menolak permohonan MAP. Berikut alur pemikiran yang peneliti gunakan untuk menganalisis skripsi ini.



## BAB 3

### METODE PENELITIAN

Pada dasarnya metode penelitian merupakan sebuah cara yang digunakan untuk mencapai tujuan penelitian. Tujuan penelitian itu sendiri adalah memecahkan permasalahan yang ada dalam realita sosial. Oleh karena itu, perlu ditekankan kembali betapa pentingnya perumusan masalah yang jelas dan terbatas. Perumusan masalah tersebut sebaiknya tidak terlalu luas dan tidak terlalu sempit. Untuk mempermudah memilih metode penelitian yang akan digunakan, aspek-aspek yang akan diungkapkan dalam perumusan masalah hendaklah jelas (Nawawi: 1985, 61). Penggunaan metode penelitian yang tepat memiliki manfaat sebagai berikut (Nawawi: 1985, 61):

1. menghindari pemecahan masalah dan cara berfikir yang spekulatif dalam mencari kebenaran ilmu, terutama dalam bidang ilmu sosial yang variabelnya sangat dipengaruhi oleh sikap subjektifitas manusia yang mengungkapnya.
2. menghindari pemecahan masalah atau cara bekerja yang bersifat trial and error sebagai cara yang tidak menguntungkan bagi perkembangan ilmu yang sangat dibutuhkan dalam kehidupan modern.
3. meningkatkan sikap objektifitas dalam menggali kebenaran pengetahuan, yang tidak saja penting artinya secara teoritis tetapi sangat besar pengaruhnya terhadap kegunaan praktis hasil penelitian di dalam kehidupan manusia.

Pada penelitian ini, peneliti akan menjabarkan metode penelitian menjadi pendekatan penelitian, jenis penelitian, teknik pengumpulan data, teknik analisis data, narasumber dan batasan penelitian.

#### **3.1. Pendekatan Penelitian**

Berdasarkan pokok permasalahan, maka pendekatan yang digunakan dalam penelitian Analisis pembatasan permohonan *mutual agreement procedure* oleh pemerintah Indonesia dari Negara yang tidak memiliki ketentuan *corresponding adjustment* pada sengketa *cross border transfer pricing* adalah pendekatan kualitatif. Pendekatan kualitatif adalah penelitian yang bermaksud untuk

memahami fenomena tentang apa yang dialami oleh subjek penelitian secara holistik, dengan cara deskripsi dan dengan memanfaatkan berbagai metode alamiah.

Sementara itu Creswell mendefinisikan pendekatan kualitatif sebagai *An inquiry process of understanding a social or human problem, based on building a complex, holistic picture, formed with words, reporting detailed views of informants, and conducted in natural setting*

Pendekatan kualitatif dalam penelitian ini dipilih agar konteks permasalahan bisa dipahami dengan lebih mendalam dan menyeluruh khususnya tentang pembatasan permohonan *mutual agreement procedure* oleh pemerintah Indonesia dari Negara yang tidak memiliki ketentuan *corresponding adjustment* pada sengketa *cross border transfer pricing*.

### **3.2. Jenis Penelitian**

Jenis penelitian bertujuan untuk menentukan bagaimana cara melakukan penelitian dan apa hasil yang akan dicapai dari penelitian. Penelitian-penelitian dalam ilmu sosial dapat diklasifikasikan ke dalam beberapa jenis, yaitu:

#### **a. Berdasarkan tujuan**

Penelitian ini termasuk kedalam penelitian deskriptif. Menurut Faisal, penelitian deskriptif adalah penelitian yang ditujukan untuk eksplorasi dan klarifikasi mengenai suatu fenomena atau kenyataan sosial dengan jalan mendeskriptifkan sejumlah variabel yang berkenaan dengan masalah dan unit yang diteliti (Faisal: 1999, 20). Peneliti menggunakan penelitian deskriptif karena penulis mencoba menyajikan gambaran yang lengkap mengenai setting sosial dan hubungan-hubungan yang terdapat dalam penelitian, yaitu menggambarkan latar belakang adanya penolakan permohonan pengajuan *Mutual Agreement Procedure* oleh pemerintah Indonesia dari Negara yang tidak memiliki ketentuan *corresponding adjustment* pada sengketa *cross border transfer pricing* serta menggambarkan apakah kebijakan pemerintah ini sesuai dengan spirit penghindaran pajak berganda internasional.



#### b. Berdasarkan Manfaat

Penelitian ini termasuk dalam penelitian murni, artinya pada penelitian ini manfaat dari hasil penelitian untuk pengembangan akademis. Penulis menggunakan penelitian murni karena berorientasi pada ilmu pengetahuan

#### c. Berdasarkan dimensi waktu

Penelitian ini tergolong penelitian *cross sectional* karena penelitian dilakukan dalam

waktu tertentu dan hanya dilakukan dalam sekali waktu saja dan tidak akan melakukan penelitian lain di waktu yang berbeda untuk dijadikan perbandingan.

### 3.3. Teknik Pengumpulan Data

Menurut Patton, data kualitatif dapat dibagi menjadi tiga bentuk yaitu: *interview* (wawancara), *observation* (pengamatan), *documents* (dokumen) (Patton: 2002, 4). Dalam penulisan skripsi ini, penulis akan mengumpulkan data primer dan data sekunder yang berkaitan dengan masalah yang akan dibahas. Untuk memperoleh data tersebut penulis melakukan:

#### a. Studi Kepustakaan

Dalam studi kepustakaan, penulis mempelajari dan menelaah berbagai literatur (buku-buku, jurnal, majalah, peraturan Undang-Undang dan lain-lain) untuk menghimpun sebanyak mungkin ilmu pengetahuan yang berhubungan dengan pokok permasalahan yang diteliti. Creswell menjelaskan mengenai tiga macam penggunaan literatur dalam penelitian (Creswell: 1994, 10) yaitu:

1. *The Literature is used to “frame” the problem in the introduction to the study, or*
2. *The literature is presented in separate section as a “review of the literature”, or*
3. *The literature is presented in the study at the end, it becomes as a basis for comparing and contrasting findings of the qualitative.*

#### b. Studi Lapangan

Pengumpulan Data di Lapangan Melalui Wawancara Untuk melengkapi dan memperkuat analisis, penulis juga melakukan studi lapangan dengan cara melakukan observasi dan wawancara mendalam (*in-depth interview*) dengan nara

sumber guna mengumpulkan data primer dan informasi dengan menggunakan pedoman wawancara.

### 3.4. Tehnik Analisis Data

Dalam penelitian ini, peneliti melakukan analisis data kualitatif. Analisis kualitatif pada dasarnya mempergunakan pemikiran logis, analisa dengan logika, induksi, deduksi, analogi, komparasi dan sejenisnya (Amrin: 1986, 95). Analisa data merupakan upaya yang dilakukan dengan jalan bekerja dengan data, mengorganisasikan data, memilah-milahnya dalam satuan yang dapat dikelola, mensintesiskannya, mencari dan menemukan pola, menemukan apa yang penting dan apa yang dipelajari, serta memutuskan apa yang dapat dipelajari, serta memutuskan apa yang didapat diceritakan kepada orang lain (Moleong: 2006, 116). Menurut Schatzman dan Strauss sebagaimana dikutip oleh Creswell, beliau menyatakan bahwa analisa data kualitatif bertujuan pengelompokan benda, orang, dan peristiwa dan properti yang menjadi karakteristiknya. Biasanya selama proses analisa data, peneliti membuat indeks atau kode data dengan menggunakan sebanyak mungkin kategori (Cresswell: 1994, 147). Dalam penelitian ini, peneliti menganalisis data dengan menyusun secara kategoris dan kronologis, ditinjau secara berulang-ulang, dan terus menerus dikodekan. Serta dibuat daftar ide-ide penting yang muncul.

### 3.5. Informan

Pemilihan informan (*key informant*) pada penelitian difokuskan pada representasi atas masalah yang diteliti (Bungin: 2003, 53). Oleh karena itu wawancara yang dilakukan kepada beberapa informan harus memiliki beberapa kriteria yang mengacu pada apa yang telah ditetapkan oleh Neuman yaitu:

- a. *The informant is totally familiar with the culture and is in position to witness significant events makes a good informant.* (Pemberi informasi harus mengetahui keadaan lingkungan yang akan diteliti, misal dari segi kebudayaannya)
- b. *The individual is currently involved in the field.* (Individu dari pemberi informasi harus berpartisipasi aktif di lapangan)
- c. *The person can spend time with the researcher.* (Seseorang yang dapat meluangkan waktunya untuk penelitian)

- d. *Non-analytic individuals make better informants. A non-analytic informant is familiar with and uses native folk theory or pragmatic common sense.* (Individu yang tidak memiliki pola pikir analisis, karena seorang pemberi informasi yang non-analisis sangat familiar dengan teori adat istiadat atau norma)

Berdasarkan kriteria tersebut di atas, maka wawancara dilakukan kepada pihak-pihak yang terkait dengan permasalahan penelitian, diantaranya adalah:

#### 1. Direktorat Jendral Pajak

Wawancara dilakukan dengan Direktur Peraturan Perpajakan II Direktur Jenderal Pajak atau dengan Kasubdit Perjanjian dan Kerja Sama Perpajakan Internasional untuk meminta penjelasan mengenai kebijakan penolakan pengajuan Mutual Agreement Procedure oleh Pemerintah Indonesia dari Negara mitra P3B yang tidak memiliki ketentuan *corresponding adjustment* untuk memecahkan sengketa *cross border transfer pricing*.

#### 2. Akademisi

Wawancara akan dilakukan dengan akademisi untuk melihat kebijakan mengenai penolakan pemerintah melakukan Mutual Agreement Procedure Negara mitra P3B yang tidak mengatur *corresponding adjustment* dalam P3B untuk menyelesaikan sengketa *cross border transfer pricing* sesuai dengan sisi keilmuan serta spirit dari penghindaran pajak berganda.

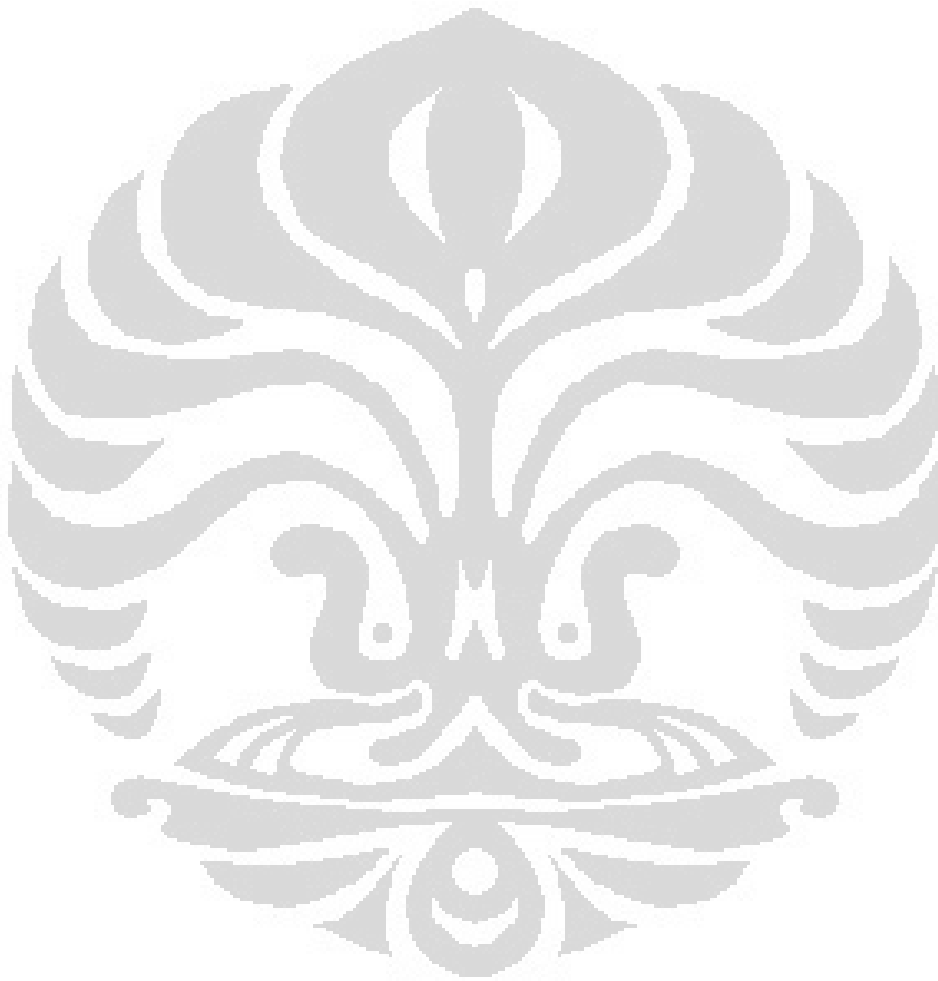
#### 3. Praktisi

Wawancara akan dilakukan dengan praktisi yang pernah langsung terjun menangani sengketa pajak berganda dari *cross border transfer pricing* untuk melihat pandangan dari sisi pelaksana kebijakan. Praktisi akan melihat kebijakan pemerintah dari kacamata kemudahan menjalani aturan serta keadilan wajib pajak.

### 3.5. Batasan Penelitian

Dalam penelitian ini, peneliti hanya terbatas melakukan penelitian atas penolakan pemerintah melakukan *Mutual Agreement Procedure* yang diajukan oleh Negara mitra P3B yang dalam perjanjian tidak mengatur mengenai ketentuan *corresponding adjustment* pada *cross border transfer pricing*. Peneliti tidak membahas mengenai kondisi lain dimana pemerintah juga menolak permohonan *Mutual Agreement Procedure* negara mitra P3B. Selain itu, dalam pengambilan

data, Skripsi ini hanya terbatas pada studi literatur serta wawancara mendalam dengan Narasumber. Tidak dapat menunjukkan draft Perjanjian Pajak Berganda Indonesia dengan Negara Mitra P3B yang penting untuk alat interpretasi Tax Treaty.



## BAB 4

### GAMBARAN UMUM

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

Klausul MAP adalah salah satu aturan yang diatur di dalam P3B yang mengatur mengenai prosedur yang dapat ditempuh jika terjadi perbedaan penafsiran atas P3B antara kedua Negara. MAP diatur di dalam *Article 25 UN Model Tax Treaty* maupun *OECD Model Tax Treaty* yang kurang lebih berisi:

1. *Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this 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.*
2. *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, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.*
3. *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. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.*
4. *The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.*

*Commentary* dari *UN Model* menyebutkan bahwa prosedur persetujuan bersama dibuat tidak saja untuk memberikan jalan bagi tercipta interpretasi yang sama atas P3B yang bersangkutan, tetapi juga merupakan suatu forum tempat suatu wajib pajak dari suatu negara mengajukan keberatan atas perlakuan perpajakan yang tidak sesuai dengan P3B yang bersangkutan – merupakan mekanisme untuk menghilangkan pengenaan pajak berganda jika P3B yang bersangkutan tidak mengaturnya. Prosedur bersama berlaku terutama dalam hubungan dengan pasal-pasal dalam suatu P3B, khususnya tentang Laba Usaha, Hubungan Istimewa, Bunga, Royalty, dan Metode Penghindaran Pajak Berganda.

Pasal ini mengatur dari segi administrasi untuk menampung keluhan wajib pajak, yang memungkinkan pejabat yang berwenang melakukan komunikasi untuk memperoleh kesamaan interpretasi dari suatu aturan dalam P3B tanpa melalui saluran diplomatik. Prosedur persetujuan bersama berdasarkan *Tax Treaty* mengatur tiga jenis prosedur, yang masing-masing prosedur dapat dipisahkan dari prosedur yang lain:

- i. prosedur persetujuan bersama untuk kasus-kasus tertentu: langkah-langkah diambil oleh salah satu competent authority atau keduanya karena terjadinya pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan ketentuan P3B; jika seseorang wajib pajak dikenai pajak negaranya (negara domisili), yang tidak sesuai dengan ketentuan P3B, maka ia dapat langsung mengajukan masalahnya kepada pejabat di negaranya, tanpa harus berkomunikasi dengan pejabat yang berwenang negara lainnya;
- ii. prosedur konsultasi untuk memecahkan kesulitan-kesulitan yang dihadapi yang menyangkut interpretasi atau penerapan dari P3B yang bersangkutan;
- iii. prosedur untuk mencegah pengenaan pajak secara berganda untuk kasus-kasus yang tidak diatur dalam P3B.

Prosedur persetujuan bersama adalah suatu prosedur khusus yang berada di luar undang-undang domestik kedua negara. Prosedur ini mulai berfungsi jika terjadi kasus yang penerapan perpajakannya tidak sesuai dengan ketentuan P3B. Jadi jika pajak yang dipungut berlawanan dengan ketentuan P3B, maka kasus tersebut dapat dikoreksi melalui prosedur persetujuan bersama, sepanjang hal itu menyangkut penerapan P3B yang bersangkutan.

Ketentuan prosedur persetujuan bersama juga memberikan mekanisme yang memungkinkan pejabat yang berwenang melakukan konsultasi bersama memecahkan masalah yang ditimbulkan oleh adanya *transfer pricing*, yaitu bukan saja masalah pengenaan pajak berganda secara yuridis, tetapi juga pajak berganda secara ekonomis (*economic double taxation*). Ini terjadi terutama dalam hal koreksi atas laba usaha dalam kaitannya dengan ayat 1 dan ayat 2 Pasal 9, yaitu apakah koreksi tersebut cukup mempunyai dasar yang kuat.

Prosedur Persetujuan Bersama juga dapat ditempuh walaupun tidak terjadi pengenaan pajak berganda. Setiap terjadi perlakuan pajak yang tidak sesuai dengan ketentuan persetujuan, penyelesaiannya ditempuh melalui prosedur ini. Misalkan saja, pada peraturan domestik mengatur sesuatu yang bertentangan dengan P3B, maka wajib pajak dapat mengajukan Prosedur Permohonan Bersama perihal peraturan yang tidak sejalan dengan P3B yang telah disepakati kedua negara. Dalam hal ini, Prosedur Persetujuan Bersama dapat diajukan walaupun belum ada tindakan perpajakan secara nyata, karena prosedur persetujuan bersama dapat tetap dilakukan walaupun yang terjadi hanya berupa risiko perpajakan yang berlawanan dengan P3B. Artinya Prosedur Permohonan Bersama dapat diajukan tanpa adanya suatu keputusan atau ketetapan pajak.

Pengajuan permohonan prosedur persetujuan bersama harus diajukan kepada *competent authority* dimana wajib pajak tersebut berada dalam jangka waktu 3 tahun setelah kasus mengenai pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan P3B terjadi. Dalam hal ini dapat berupa tanggal Surat Ketetapan, atau pemotongan pajak yang merupakan sebuah peristiwa yang mengindikasikan adanya pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan P3B. Pengajuan permohonan prosedur persetujuan bersama harus menyertakan alasan yang kuat dari wajib pajak yang merasa dikenakan pajak tidak sesuai dengan P3B. Jika ternyata alasan tersebut diterima oleh *competent authority*, maka sewajarnya *competent authority* segera memperbaiki keputusan, ketetapan atau jenis penagihan pajak lain yang tidak sesuai dengan P3B. Dalam hal ini, prosedur persetujuan bersama tidak perlu dilakukan, karena permasalahan dapat diselesaikan secara internal. Sebaliknya, jika *competent authority* tetap tidak menerima alasan tertulis wajib pajak, maka harus dilakukan prosedur persetujuan bersama dengan *competent authority treaty*

*partner* untuk memutuskan perlakuan pajak seperti apa yang sesuai dengan kasus yang diajukan wajib pajak.

Seorang wajib pajak, sesuai dengan ketentuan ayat 1, harus mengajukan keberatannya kepada pejabat yang berwenang di negara dimana ia berdomisili, tanpa melihat apakah ia telah mengajukan keberatan berdasarkan ketentuan undang-undang domestiknya. Jika proses upaya administrasi, dalam hal ini dicontohkan dengan upaya keberatan, berkaitan dengan penerapan P3B yang masih dispute antara wajib pajak dengan otoritas pajak, masih belum diputuskan oleh otoritas pajak, pejabat yang berwenang menangani prosedur persetujuan bersama di negara dimana ia berdomisili tetap dapat mengajukan proses prosedur persetujuan bersama. Prosedur persetujuan bersama akan tetap dijalankan selama wajib pajak dapat memenuhi persyaratan untuk memenuhi prosedur persetujuan bersama yang telah disepakati. Permohonan pengajuan prosedur persetujuan bersama dari wajib pajak tidak boleh ditolak tanpa alasan yang kuat.

Pejabat yang berwenang dari kedua negara yang akan melakukan prosedur persetujuan bersama harus memberikan dukungan yang kuat kepada wajib pajaknya yang mengajukan keberatan. Klausul mengenai *Mutual Agreement procedure* (MAP) mewajibkan perundingan. Pejabat yang berwenang kedua negara wajib semaksimal mungkin untuk memenuhi permohonan wajib pajak. Akan tetapi, dalam proses MAP, tidak dituntut untuk mengeluarkan pernyataan sepakat. Hasil perundingan yang menyatakan ketidaksepakatan mungkin terjadi karena tax treaty tidak memaksa untuk menentukan satu kesepakatan, hanya mewajibkan adanya perundingan. Hal ini dapat terjadi saat suatu kasus tidak diatur dalam P3B dan diatur dalam undang-undang perpajakan domestik. Walaupun tidak terjadi ketidaksepakatan, ada baiknya kedua negara segera meninjau ulang isi P3B dengan mempertimbangkan kasus-kasus yang dalam MAP tidak mencapai ketidaksepakatan karena pada dasarnya P3B melindungi wajib pajak dari tindakan pemajakan berganda, baik ekonomis maupun yuridis.

Adanya proses audit di setiap negara yang bertujuan untuk mengukur kepatuhan wajib pajak dapat menyebabkan munculnya koreksi atas transaksi-transaksi yang diakui atau yang tidak diakui secara perpajakan. Salah satu koreksi yang berdampak pada pengenaan pajak berganda ekonomis adalah transaksi *cross*



*border transfer pricing*. Perbedaan penentuan metode harga wajar setiap negara akan menimbulkan implikasi pajak berganda bagi wajib pajak. Oleh karena itu, dibutuhkan tindakan khusus dalam rangka koreksi *cross border transfer pricing*. *Commitee Fiscal of Affairs* mengajukan beberapa rekomendasi sehubungan dengan koreksi sebagai tindak lanjut koreksi dalam rangka transfer pricing berdasarkan Pasal 9 ayat (1) dan (2), dan dengan kesulitan dalam melaksanakan *mutual agreement procedure* dari koreksi tersebut.

- a) Aparat perpajakan harus segera memberitahukan kepada wajib pajak bahwa koreksi karena adanya *transfer pricing* akan dilakukan, sebab upaya mengadakan kontak secepatnya mengenai berbagai masalah dengan wajib pajak di dalam yurisdiksinya atau dengan perusahaan asosiasinya di negara lain adalah penting sekali.
- b) Para pejabat yang berwenang harus berkomunikasi mengenai masalah ini seluwes mungkin dengan segala cara, misalnya melalui telepon, surat menyurat, tatap muka, dan berusaha mencari cara untuk memecahkan masalahnya. Pasal 26 (*Exchange of Information*) harus dimanfaatkan secara maksimal untuk membantu mendapatkan data-data yang diperlukan dalam pengambilan keputusan.
- c) Dalam proses persetujuan bersama dalam kasus *transfer pricing*, wajib pajak harus diberi kesempatan untuk menyajikan data dan argumennya secara tertulis maupun secara lisan.

Menyangkut masalah prosedur persetujuan bersama, *Commitee* memberi rekomendasi sebagai berikut:

- a) segala formalitas dalam melaksanakan prosedur persetujuan bersama harus dijaga seminimum mungkin dan yang tidak perlu sebaiknya dihapuskan.
- b) Kasus-kasus yang dibicarakan dalam persetujuan bersama harus diputuskan berdasarkan masing-masing kasus, bukan berdasarkan pertimbangan jumlahnya.
- c) Jika dianggap perlu, para pejabat yang berwenang menerbitkan peraturan-peraturan, petunjuk pelaksanaan, dan prosedur dari MAP.

Pada Ayat 3, kalusul MAP memberi mandat kepada para pejabat yang berwenang untuk memecahkan kesulitan dalam memberikan interpretasi atau

menerapkannya melalui mutual agreement. Kesulitan-kesulitan itulah yang menjadi kepentingan beberapa golongan wajib pajak tertentu. Ayat ini memungkinkan pejabat yang berwenang dari kedua negara untuk memecahkan masalah penerapan persetujuan. Kesulitan yang dihadapi tidak saja dari segi praktek, misalnya menetapkan prosedur penerapan tarif yang lebih rendah untuk bunga, royalty, dan dividen, tetapi juga dalam memberikan interpretasi atas ketentuan dalam persetujuan yang sesuai dengan kesepakatan mereka yang melakukan perundingan.

Berdasarkan ketentuan ini, para pejabat yang berwenang dapat:

- Memberikan definisi atau klarifikasi atas istilah yang dipakai, yang pengertiannya kurang jelas.
- Memecahkan masalah yang ditimbulkan karena adanya perubahan sistem yang baru;
- Menentukan apakah bunga akan dianggap sebagai dividen dalam rangka penerapan thin capitalization di negara dimana debitur berdomisili, dan menentukan metode yang diterapkan di negara domisili untuk menghilangkan double taxation terhadap dividen tersebut.

Ayat 3 menunjuk “pejabat yang berwenang” yang biasanya adalah menteri keuangan atau pejabat yang diberi wewenang untuk keperluan itu, yaitu pejabat yang bertanggung jawab atas pelaksanaan dari persetujuan itu. namun, tergantung pada undang-undang domestik negara-negara yang bersangkutan, pejabat-pejabat lain mungkin juga mempunyai hak untuk memberikan interpretasi atas persetujuan, misalnya menteri luar negeri, pengadilan, dan pejabat yang berwenang yang secara tegas ditunjuk dalam persetujuan.

*Commentary UN Model* menyebutkan bahwa persetujuan bersama yang dicapai dalam memecahkan kesulitan interpretasi, sifatnya mengikat pelaksanaannya, selama para pejabat yang berwenang tidak mengubah prosedur persetujuan bersama itu.

Kalimat kedua dari ayat (3) memberikan kesempatan kepada para pejabat yang berwenang untuk memecahkan masalah yang tidak dicakup oleh persetujuan. Contoh yang dapat disebutkan disini adalah yang menyangkut bentuk usaha tetap yang berada di kedua negara dan merupakan milik perusahaan yang

menjadi penduduk negara ketiga. Idelanya, prosedur persetujuan bersama dapat menghilangkan pengenaan pajak berganda dari situasi tersebut. Namun perlu ada pengecualian bagi negara yang undang-undang domestiknya tidak memungkinkan untuk mencakup masalah di luar persetujuan. Untuk itu, “protocol” tambahan diperlukan dan harus diratifikasi.

Menurut *UN Commentary*, pelaksanaan ketentuan ayat 4 perlu mempertimbangkan:

- Pertama, transaksi yang terjadi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa harus didasarkan atas *arm's length dealing*. Karena itu, jika kenyataan yang dihadapi oleh aparat perpajakan tidak demikian, penentuan kembali laba usaha perlu dilakukan;
- Kedua, wajib pajak berhak mengajukan permohonan melalui prosedur persetujuan bersama jika tindakan salah satu negara atau kedua-duanya yang menyangkut penentuan kembali laba tersebut bertentangan dengan standar *arm's length*;
- Ketiga, pelaksanaan prosedur persetujuan bersama harus didelegasikan kepada pejabat yang berwenang dari masing-masing negara dengan kewenangan penuh untuk menjamin efektifitas implementasinya. Pendelegasiannya harus meliputi penetapan jangka waktu pengajuan masalahnya kepada pejabat yang berwenang yang bersangkutan.

Untuk membantu para pejabat yang berwenang menerapkan prosedur persetujuan bersama, *Group (UN)* membahas beberapa kemungkinan pengaturannya. Pengaturan prosedur ini harus sesuai dengan jumlah dan jenis masalah yang harus ditangani oleh para pejabat yang berwenang sesuai dengan kemampuan administratif serta sumber-sumber daya yang tersedia. Pengaturannya sebaiknya harus lebih luwes agar memungkinkan dilakukannya konsultasi dan kesepakatan. Walaupun prosedurnya sederhana, setidaknya aturan yang memuat hak dan kewajiban dari wajib pajak dalam prosedur persetujuan bersama tetap diperlukan. Aturan-aturan itu paling tidak mengandung hal-hal berikut:

- Pada tahap apa seorang wajib pajak dapat meminta pejabat yang berwenang untuk melakukan tindakan sesuai dengan prosedur persetujuan bersama; apakah wajib pajak harus mengisi formulir tertentu untuk keperluan itu; apakah

ada batas waktu bagi wajib pajak untuk meminta pejabat yang berwenang untuk bertindak.

- Jika wajib pajak meminta pejabat yang berwenang untuk melakukan suatu tindakan, apakah ia akan wajib tunduk kepada keputusan yang diambil oleh kedua pejabat yang berwenang dan apakah ia harus mengabaikan cara lain baik dari segi administrasi maupun yuridis.
- Jika memang diperlukan, peran apa yang dapat dilakukan oleh seorang wajib pajak dalam pertemuan atau sidang para pejabat yang berwenang dan kewajiban apa yang harus dipenuhi dalam rangka pemberian informasi oleh wajib pajak yang bersangkutan.

a) Data atau keterangan untuk melakukan koreksi

Kedua pejabat yang berwenang harus menentukan jenis informasi apa yang diperlukan dalam kaitannya dengan adjustment untuk mengalokasikan kembali penghasilan, dan kapan informasi tersebut harus diberikan oleh salah satu pejabat kepada pejabat yang berwenang lainnya. Jadi, informasi tersebut dapat mencakup adjustment yang diusulkan atau keputusan yang diambil oleh aparat perpajakan salah satu negara, pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang terlibat, dan uraian umum dari adjustment yang dilakukan.

Pada umumnya, kebanyakan para pejabat yang berwenang berpendapat bahwa pengiriman data semacam itu otomatis tidak diperlukan. Pejabat yang berwenang dari negara yang melakukan adjustment merasa sulit atau membutuhkan waktu yang lama untuk mengumpulkan informasi tersebut dan kemudian menyusunnya dalam format yang sesuai. Selain itu, pejabat yang berwenang dari negara lainnya merasa bahwa hal itu akan memberi beban tambahan karena ia harus memproses data yang secara rutin diterima dari pejabat yang berwenang lainnya. Perusahaan yang harus membayar pajak biasanya meminta perusahaan mitranya (yang mempunyai hubungan istimewa) untuk memberitahukan kepada pejabat yang berwenang di negara lainnya. Itulah sebabnya proses konsultasi akan lancar jika salah satu aparat perpajakan yang akan melakukan adjustment internasional memberikan informasi dan pengertian yang cukup kepada wajib pajak.

Beberapa pejabat yang berwenang tidak ingin diberi informasi secara rutin mengenai adjustment yang dilakukan oleh negara lainnya, tetapi ingin menerima peringatan atau informasi mengenai peringatan dini tentang kasus-kasus yang sifatnya serius atau pola tertentu dari suatu jenis kasus dari wajib pajaknya atau dari pejabat yang berwenang dari negara lainnya. Untuk keperluan ini, cara untuk memperoleh informasi semacam itu perlu ditentukan. Beberapa pejabat yang berwenang mungkin ingin memperluas hal ini dengan mencakup peringatan dini untuk kasus-kasus yang sifatnya lebih ringan.

b) Permintaan untuk konsultasi pada saat akan dilakukan koreksi (adjustment)

Para pejabat yang berwenang harus memutuskan tahap di mana wajib pajak dapat mengajukan permohonan kepada mereka untuk melakukan konsultasi, dan kepada pejabat yang mana mereka harus meminta dimulainya proses tersebut. Sebagai contoh, Negara A mengusulkan koreksi yang akan menambah penghasilan induk perusahaan yang berada di A dan koreksi ini akan mempunyai akibat yang berantai terhadap badan lain (yang mempunyai hubungan istimewa) di Negara B. Dalam situasi tersebut timbul pertanyaan apakah perusahaan tersebut dapat mengadu kepada pejabat berwenang di Negara A dengan alasan bahwa koreksi tersebut bertentangan dengan persetujuan, dan meminta kedua pejabat yang berwenang untuk melakukan konsultasi. Sebagaimana telah disebutkan sebelumnya, jika prosedur persetujuan bersama antara kedua pejabat telah disetujui bersama, mereka harus bertemu untuk melakukan konsultasi.

Kebanyakan para pejabat yang berwenang lebih senang tidak memulai proses konsultasi pada tahap suatu koreksi akan dilakukan dan juga tidak pada saat koreksi itu sudah dilakukan. Usul koreksi itu akan mengakibatkan tindakan apa pun dan bahkan koreksi yang sudah dilakukan mungkin tidak akan mengakibatkan koreksi berantai (correlative adjustment). Sebagai akibatnya, banyak pejabat yang berwenang sepakat untuk tidak melakukan konsultasi sampai koreksi yang berkaitan juga dilakukan.

Namun ada beberapa pejabat yang berwenang yang lebih suka memulai proses konsultasi ini lebih awal, yaitu pada saat koreksi ini akan dilakukan. Hal ini mungkin akan mempermudah proses berlangsungnya konsultasi, karena negara yang pertama belum mempunyai posisi yang pasti atas masalahnya. Dalam hal ini,

pejabat yang berwenang lainnya harus bersedia membahasnya pada tahap awal dengan pejabat yang disebut pertama. Pejabat yang berwenang lainnya mungkin bersedia untuk memberikan kesempatan kepada wajib pajak untuk memutuskan kapan dan pada tahap mana proses konsultasi dimulai.

Dalam hal apapun, wajib pajak harus diberitahu kapan mereka dapat mengajukan permohonan dan permohonan itu harus diajukan kepada pejabat yang berwenang yang mana (dalam hal ini jelas bahwa permohonan itu diajukan kepada pejabat yang berwenang dari negara dimana wajib pajak menjadi resident). Wajib pajak juga harus diberitahu bentuk permohonan tersebut.

c) Koreksi lanjutan (*correlative adjustment*)

i) Aturan yang berlaku

Lazimnya, suatu P3B harus mengatur bahwa jika salah satu negara melakukan koreksi atas kewajiban pajak dari suatu perusahaan atau badan atas dasar ketentuan tentang alokasi penghasilan dan biaya, yang akan mengakibatkan berubahnya kewajiban pajak dari perusahaan lain yang berdomisili di negara lainnya, dan jika koreksi pertama yang dilakukan sesuai dengan ketentuan (umum) yang ada dalam persetujuan mengenai alokasi tersebut, maka koreksi lanjutan harus dilakukan oleh negara lain tersebut atas permintaan dari perusahaan itu (yang mempunyai hubungan istimewa). Tujuan dari aturan dalam persetujuan seperti itu adalah untuk mencegah terjadinya pajak berganda secara ekonomis (*economic double taxation*). Jadi aspek terpenting dari aturan dalam persetujuan yang mewajibkan dilakukannya koreksi lanjutan adalah bahwa koreksi yang pertama harus sesuai dengan standar *arm's length*. Hal inilah yang menjadi aspek penting dari proses konsultasi antara para pejabat yang berwenang.

Banyak negara sependapat bahwa koreksi lanjutan itu harus dilakukan tetapi beberapa negara berpendapat bahwa hal itu harus diserahkan kepada pejabat yang berwenang yang akan memutuskan bahwa koreksi lanjutan tidak perlu dilakukan sebab koreksi yang pertama terjadi karena didorong oleh adanya penyelundupan pajak. Negara-negara tersebut berpendapat bahwa jika dalam keadaan itu koreksi lanjutan dilanjutkan, wajib pajak yang nakal ini akan memperoleh jaminan pencegahan pengenaan pajak berganda. Akibatnya adalah ia berpendapat bahwa tidak ada ruginya melakukan alokasi penghasilan yang tidak

sewajarnya antara mereka yang mempunyai hubungan istimewa, sebab pada akhirnya koreksi lanjutan akan dilakukan. Karena itu, jika para pejabat yang berwenang diberi kebebasan untuk memilih melakukan koreksi lanjutan atau tidak, wajib pajak mempunyai risiko pengenaan pajak berganda secara ekonomis, dan ini diharapkan menjadi penghambat bagi wajib pajak semacam ini untuk melakukannya dan agar ia bertindak berhati-hati. Tetapi beberapa negara berpendapat bahwa tujuan dari suatu P3B adalah untuk mencegah terjadinya pengenaan pajak berganda. Karena itu, hal-hal yang menyangkut penyelundupan pajak harus ditangani melalui undang-undang, walaupun negara-negara tersebut setuju bahwa koreksi lanjutan dapat diberikan untuk kasus-kasus yang berat.

Beberapa negara mungkin sama sekali tidak menginginkan adanya aturan tentang koreksi lanjutan dan menyerahkannya kepada masing-masing pejabat yang berwenang. Keharusan koreksi lanjutan koreksi dikhawatirkan akan mendorong salah satu negara melakukan koreksi awal. Sementara itu, negara-negara lain berpendapat bahwa keinginan untuk berlomba-lomba melakukan koreksi awal dapat dicegah dengan keharusan bahwa hal itu akan dilakukan hanya jika sesuai dengan standar *arm's length* yang ada.

Agar suatu P3B menjadi efektif, di dalamnya harus ada aturan mengenai kewajiban melakukan koreksi lanjutan, dan aturan bahwa jika undang-undang domestik suatu negara mempunyai aturan yang menghambat hal tersebut, aturan tersebut harus dikalahkan oleh ketentuan P3B ini. Misalnya, aturan yang menyangkut kedaluwarsanya penagihan atau ketetapan pajak. Jika suatu negara tidak dapat mengabaikan hambatan yang ada dalam undang-undang domestiknya, hal ini harus disebutkan dalam aturan di dalam P3B. Tetapi akan lebih baik jika ketentuan dalam undang-undang domestik tersebut diubah.

Suatu P3B tidak perlu mengatur metode yang dipakai untuk melakukan koreksi lanjutan, sebab hal ini sangat tergantung pada koreksi awal dan pada akibatnya terhadap badan yang mempunyai hubungan istimewa.

#### ii) Prosedur pejabat yang berwenang

Jika koreksi lanjutan dimungkinkan, jelas bahwa pada tahap ini konsultasi antarpejabat yang berwenang harus ada. Jadi, jika pejabat yang berwenang dari negara lainnya tidak melakukan koreksi lanjutan, wajib pajak berhak untuk

memohon dilakukannya konsultasi antarpejabat berwenang. Jadi, yang pertama-tama harus ditentukan harus ditentukan dalam prosedur persetujuan bersama antara pejabat yang berwenang adalah kepada pejabat yang berwenang yang mana seorang wajib pajak harus mengadu: pejabat yang berwenang dari negara di mana pihak yang memohon untuk dilakukan koreksi lanjutan berada, atau pejabat yang berwenang dari negara yang melakukan koreksi awal atau keduanya. Jika batas waktu pengajuan permohonan prosedur persetujuan bersama ditentukan, batas waktu dan saat dimulainya perhitungan batas waktu tersebut harus disebutkan. Di beberapa negara, jika seorang wajib pajak mengajukan permohonan kepada pejabat yang berwenang, pejabat yang berwenang tersebut mungkin menyelesaikan masalahnya tanpa melakukan konsultasi dengan pejabat yang berwenang dari negara lainnya.

Aspek prosedur yang lain adalah bahwa para pejabat yang berwenang harus menentukan sampai seberapa jauh wajib pajak boleh ikut serta dalam prosedur persetujuan bersama dan dengan cara apa ia ikut serta. Beberapa negara berpendapat bahwa partisipasi wajib pajak harus secukupnya saja. Negara lain mengizinkan wajib pajak memberikan data dan bahkan untuk hadir, sedangkan beberapa negara lainnya hanya terbatas memberikan data. Jadi secara umum, para pejabat yang berwenang harus mensyaratkan bahwa wajib pajak yang mengajukan permohonan prosedur persetujuan bersama wajib menyerahkan data-data yang diperlukan untuk memutuskan masalahnya. Dan jika mungkin disertai syarat bahwa data tersebut disampaikan sesuai dengan standar akuntansi internasional sehingga dapat disajikan secara objektif. Perlu dicatat bahwa telah terjadi perkembangan yang cepat dibidang akuntansi. Karena itu, pejabat yang berwenang perlu dibantu dibidang ini. Aspek lain yang menyangkut partisipasi wajib pajak yang mengajukan permohonan adalah bahwa ia harus diberi tahu tentang tanggapan pejabat yang berwenang mengenai masalah tersebut.

Para pejabat yang berwenang harus menentukan cara berkonsultasi begitu prosedur ini mulai berjalan. Sifat dari konsultasi itu sangat tergantung pada jumlah dan sifat dari kasus yang dihadapi. Para pejabat yang berwenang harus menjaga agar proses konsultasi ini luwes dan menggunakan semua sarana komunikasi.



Ada beberapa alternatif yang tersedia, seperti konsultasi secara informal, pertemuan antara pejabat teknis atau petugas pemeriksa kedua negara, yang kesepakatannya akan disetujui dan diratifikasi oleh pejabat yang berwenang, penunjukan suatu komisi bersama untuk kasus-kasus yang rumit, dan pertemuan formal antara para pejabat yang berwenang. Sebaiknya para pejabat yang berwenang tidak diberi batas waktu dalam menyelesaikan masalah yang sedang dihadapi, karena derajat kerumitan dari setiap kasus adalah berbeda. Namun para pejabat yang berwenang harus mengembangkan kebiasaan untuk memecahkan setiap masalah secepatnya, dan selalu berusaha untuk tidak menundanya.

Aspek yang penting dari prosedur persetujuan bersama adalah akibat dari keluhan atau keberatan wajib pajak atas prosedur tersebut. Apakah wajib pajak mengajukan keberatan tersebut harus tunduk kepada keputusan pejabat yang berwenang dalam arti bahwa ia mengabaikan alternatif lain yang tersedia baginya berdasarkan ketentuan undang-undang domestiknya? Jika pejabat yang berwenang menginginkan agar keputusannya dipatuhi dan bersifat mengikat, maka P3B harus memuat ketentuan yang mencakup masalah tersebut. Hal ini dapat ditempuh dengan mengacu pada Pasal 25 ayat (4), yaitu mewajibkan wajib pajak untuk mengabaikan upaya hukum alternatif yang tersedia baginya. Dari sisi lain, negara-negara tertentu mungkin perlu menyesuaikan undang-undang domestiknya sehingga kesepakatan yang dicapai oleh pejabat yang berwenang berkekuatan sama dengan ketentuan undang-undang, dalam arti bahwa hal itu harus dipatuhi oleh semua pihak. Dari sudut pandang pejabat yang berwenang, yang diinginkan adalah wajib pajak mematuhi, sebab usaha untuk mencapai kesepakatan dengan pejabat yang berwenang negara lain akan tidak ada artinya jika wajib pajak tidak mematuhi. Sementara itu, ada beberapa negara yang tidak ingin mengikat wajib pajak untuk mematuhi atau tidak ingin mengikatnya karena undang-undang domestiknya tidak memungkinkan hal itu.

Masalah utama dari prosedur persetujuan bersama antara para pejabat yang berwenang adalah: sampai sejauh mana mereka berkewajiban untuk mencapai kesepakatan atas masalah yang diajukan kepada mereka? Setidaknya, sesuai dengan tujuan suatu P3B, sampai sebatas pencegahan terjadinya economic double taxation. Pada umumnya, jika kedua pejabat yang berwenang tidak dapat

mencapai kesepakatan, hal ini akan mengakibatkan terjadinya pengenaan pajak berganda yang tidak sesuai dengan P3B, misalnya salah satu negara menolak melakukan *correlative adjustment* dengan alasan *adjustment* yang dilakukan oleh negara lainnya tidak sesuai dengan *arm's length standard*. Tetapi, jika kedua pejabat yang berwenang mencapai kesepakatan, berarti *correlative adjustment* akan dilakukan, atau *adjustment* pertama akan diubah dan kemudian diikuti oleh *correlative adjustment*, atau *adjustment* pertama dibatalkan. Masalah utama dalam hubungan ini adalah: apakah kedua pejabat yang bgerwenang mempunyai kewajiban untuk mencapai kesepakatan?

Dalam prakteknya, keadaan yang sebenarnya tidak segawat seperti yang dikemukakan di atas. pengalaman para pejabat yang berwenang dari negara-negara maju adalah bahwa mereka selalu mencapai kata sepakat atas pemecahan suatu masalah. Tentu saja hal ini merupakan kompromi, tetapi itu adalah merupakan aspek yang penting dari proses konsultasi dan negosiasi. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa “pedoman untuk mencapai kesepakatan” tidak diperlukan.

Dibeberapa negara, proses untuk mencapai kesepakatan ini berkaitan dengan kasus yang sangat rumit, melalui bantuan tenaga ahli di luar institusi pajak yang dipanggil untuk memberikan padanngan dan nasihat serta membantu mencari pemecahannya. Tenaga ahli ini bisa jadi mereka yang pernah berhubungan dengan aparat perpajakan negara lain dan mempunyai keahlian bidangnya.

d) Mempublikasikan prosedur dari pejabat yang berwenang dan keputusannya.

Para pejabat yang berwenang harus menyebarluaskan kepada umum prosedur yang dianut dalam rangka konsultasi antar mereka. Uraian dari prosedur tersebut harus lengkap dan memuat hal-hal yang telah disebutkan sebelumnya.

Jika prosedur konsultasi ini telah memutuskan masalah-masalah yang penting yang mungkin dapat dijadikan acuan, para pejabat yang berwenang sebaiknya membuat prosedur untuk mempublikasikan hal ini.

e) Perosedur untuk menerapkan koreksi (*adjustment*)

Para pejabat yang berwenang harus menentukan prosedur yang harus ditempuh untuk melaksanakan bermacam-macam koreksi yang dilakukan, misalnya:

- i. Negara yang pertama mungkin memperkenankan penundaan pembayaran pajak yang sedang dikoreksi atau bahkan membebaskannya sama sekali jika, misalnya, pembayaran kembali dari biaya yang ditagih oleh perusahaan lain yang mempunyai hubungan istimewa dilarang karena adanya larangan pengiriman devisa di negara lainnya.
  - ii. Negara yang pertama menempuh langkah-langkah koreksi dan pembayaran atas jumlah yang dikoreksi. Jika ini dianggap sebagai penghasilan ditangan induk perusahaan karena adanya jasa kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa, anak perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa dapat mencatatnya di pembukuan sebagai utang kepada induk perusahaan, dan induk perusahaan itu tidak lagi dikenai pajak pada saat pembayaran. Pembayaran ini harus tidak dianggap sebagai dividen.
  - iii. Negara yang kedua akan melakukan tindakan untuk melaksanakan adjustment dan pembayaran atas jumlah yang dialokasikan kembali. Tindakan itu dapat berupa pengakuan bahwa pembayaran tersebut merupakan pembayaran yang dapat dikurangkan sebagai biaya, walaupun tidak ada kewajiban untuk membayar jumlah itu sebelum dilakukannya adjustment. Ini merupakan langkah dalam rangka correlative adjustment.
- f) Prosedur sepihak

Yang telah dikemukakan sebelumnya adalah berkenaan dengan prosedur yang sifatnya bilateral, yang harus disetujui oleh kedua pejabat yang berwenang dalam melaksanakan prosedur persetujuan bersama. Selain itu, ada baiknya pejabat yang berwenang mengeluarkan petunjuk pelaksanaan prosedur yang menyangkut hubungan antara pejabat dan wajib pajak sehingga sifat hubungan ini dimengerti oleh wajib pajak. Aturan-aturan yang bersifat unilateral ini dapat mencakup hal-hal seperti formulir yang digunakan untuk mengajukan keberatan kepada pejabat yang berwenang, pemberian ijin kepada wajib pajak untuk mengajukan masalah kepada pejabat yang berwenang pada tahap awal (walaupun persetujuan bersama belum mewajibkan diadakannya konsultasi), dan permintaan

akan keterangan-keterangan yang akan membantu pejabat yang berwenang memecahkan masalahnya.

Aturan-aturan yang sifatnya unilateral tidak perlu memperoleh persetujuan pejabat yang berwenang negara lainnya karena hal itu hanya mengatur hubungan antara pejabat yang berwenang dan wajib pajaknya. Namun tidak ada salahnya mengkomunikasikan aturan tersebut dengan pejabat yang berwenang dari negara lainnya untuk menghindari perbedaan, seandainya ada, dari persetujuan-persetujuan lainnya.

#### **4.2. Ketentuan Domestik Indonesia atas MAP**

Indonesia pernah mengatur pelaksanaan MAP dengan mengeluarkan Surat Edaran Direktur Jendral Pajak Nomor SE-05/PJ.10/2000 tanggal 1 September 2000 tentang tata cara pelaksanaan ketentuan mengenai persetujuan bersama berdasarkan persetujuan penghindaran pajak berganda. Dalam SE tersebut diatur hal-hal sebagai berikut:

1. Yang mencakup dalam SE ini adalah wajib pajak dalam negeri (WPDN) yang menerima atau memperoleh penghasilan dari Negara mitra P3B baik penghasil usaha maupun penghasilan lain selain penghasilan dari usaha.
2. Permasalahan P3B yang dapat diselesaikan dalam prosedur persetujuan bersama adalah dalam hal WPDN tersebut pada butir 1 dikenakan pajak tidak sesuai dengan ketentuan-ketentuan yang diatur dalam P3B yang bersangkutan oleh Negara mitra P3B baik yang sudah diterbitkan surat ketetapan oleh otoritas pajak Negara mitra P3B maupun yang belum.
3. Jenis penghasilan yang dicakup selain laba usaha adalah dari modal antara lain berupa dividen, royalty, bunga dan sewa, keuntungan dari pengalihan harta dan penghasilan dari hubungan kerja.
4. Untuk wajib pajak yang menerima penghasilan dari suatu BUT di Negara mitra P3B dan telah ditetapkan pajaknya tetapi tidak sesuai dengan ketentuan P3B, prosedur yang harus dilakukan adalah sebagai berikut:
  - a. Wajib Pajak tersebut harus mengajukan permohonan tertulis kepada Direktur Jendral Pajak melalui Kantor Pelayanan Pajak tempat Wajib Pajak terdaftar dengan tembusan kepada Direktur Hubungan Perpajakan Internasional untuk diadakan persetujuan bersama dengan

- mitra P3B. permohonan diajukan dengan menggunakan formulir yang telah disediakan yang disertai penjelasan kasus dan dokumen pendukungnya.
- b. Ditjen Pajak melalui Direktur Hubungan Perpajakan Internasional setelah menerima semua dokumen pendukung mempelajari permasalahan tersebut. Dalam hal informasi yang dimaksud kurang lengkap, kepada wajib pajak dapat segera diminta menyampaikan informasi yang masih diperlukan langsung kepada Direktur Hubungan Perpajakan Internasional.
  - c. Apabila berdasarkan data dan informasi yang diajukan oleh wajib pajak terungkap adanya interpretasi P3B yang berbeda, maka Direktorat Hubungan Perpajakan Internasional mengkomunikasikan dengan mitra P3B untuk mendapatkan penjelasan lebih jauh.
  - d. Hasil persetujuan bersama dengan pihak yang berwenang atas permasalahan tersebut (selanjutnya disebut competent authority) dari Negara mitra P3B diteruskan kepada wajib pajak yang bersangkutan. Jika hasilnya mengakibatkan berubahnya jumlah pajak yang terutang, maka harus dilakukan penyesuaian (adjustment) sebagaimana mestinya.
5. Untuk wajib pajak yang menerima penghasilan tanpa melalui BUT yang berupa dividen, bunga dan royalty yang telah dipotong atau dipungut di Negara mitra P3B, maka prosedur harus dilakukan sama dengan butir 4 dan formulir permohonan harus disertai bukti potong dan dokumen pendukungnya, misalnya kontrak pinjaman, kontrak lisensi, serta bukti penyertaan.
  6. Untuk wajib pajak yang menerima penghasilan dari hubungan kerja yang telah dipotong atau dipungut penghasilannya di Negara mitra P3B maka prosedur yang harus dilakukan sama dengan butir nomor 4 disertai dokumen pendukungnya misalnya kontrak kerja, bukti potong, bukti pembayaran gaji dan dokumen terkait lainnya.
  7. Dalam hal WPDN yang akan mohon Surat Keterangan Domisili (SKD) dari Direktorat Jendral Pajak yang menyatakan bahwa yang bersangkutan

merupakan wajib pajak Indonesia, maka Kepala Kantor Pelayanan Pajak (KPP) harus melakukan pengujian sebagai berikut:

- a. Memeriksa apakah wajib pajak tersebut terdaftar sebagai Wajib Pajak Badan atau Wajib Pajak Orang Pribadi.
- b. Jika terdaftar sebagai Wajib Pajak Badan, maka perlu diumumkan bahwa untuk tahun yang dimohonkan SKD tersebut, wajib pajak yang bersangkutan telah memasukkan SPT sesuai dengan ketentuan.
- c. Untuk Wajib Pajak Orang Pribadi, selain butir b harus ditambahkan pernyataan tentang tempat tinggal tetap Wajib Pajak, kegiatan usaha Wajib Pajak, daftar anggota keluarga disertai alama dan fotokopi kartu keluarga yang dilegalisasi.
- d. Jika butir b telah dipenuhi maka KPP dapat mengeluarkan Surat Keterangan Domisili dengan menggunakan formulir sebagaimana contoh dalam SE tersebut.
- e. Dalam hal terdapat keberatan dari institusi pajak Negara lain tentang status Wajib Pajak Indonesia, maka KPP harus menyerahkan dokumen sehubungan dengan Wajib Pajak dimaksud kepada Direktorat Hubungan Perpajakan Internasional untuk dilakukan penelitian dan kemudian dikomunikasikan dengan competent authority Negara mitra P3B yang bersangkutan sesuai dengan prosedur yang berlaku.
- f. Dalam hal terdapat keberatan dari institusi pajak Negara lain tentang status dari Wajib Pajak Indonesia sebagaimana dimaksud pada huruf e butir 7 yang dapat menimbulkan dual residence, maka KPP harus menyerahkan dokumen sehubungan dengan Wajib Pajak dimaksud kepada Direktorat Hubungan Perpajakan Internasional untuk dilakukan pengujian status Wajib Pajak tersebut berdasarkan prosedur yang diatur dalam P3B yang bersangkutan. Apabila berdasarkan pengujian tersebut status Wajib Pajak masih belum dapat ditentukan maka Direktorat Hubungan Perpajakan Internasional akan menyelesaikan masalah dengan competent authority Negara mitra P3B yang bersangkutan melalui prosedur persetujuan bersama. Hasil

persetujuan bersama dengan pihak competent authority Negara mitra P3B diteruskan kepada KPP dan Wajib Pajak yang bersangkutan.

Aturan dalam SE yang mengatur mengenai masalah Mutual Agreement Procedure di Indonesia tidak mengatur dengan jelas bagaimana jika terjadi praktik transfer pricing yang akan berdampak pada munculnya economic double taxation. SE tersebut hanya mengatur tata cara jika terjadi juridical double taxation. Untuk itu, pemerintah mengganti SE tersebut dengan peraturan baru yang sifat hukumnya lebih kuat yaitu dengan mengeluarkan Peraturan Dirjen Pajak Nomor Per 48/PJ/2010. Peraturan Dirjen Pajak ini mengatur secara menyeluruh tata cara permohonan MAP baik dari Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia maupun Competent Authority Negara Mitra P3B Indonesia.

Surat Edaran Direktur Jendral Pajak Nomor SE-05/PJ.10/2000 tentang tata cara pelaksanaan Prosedur Persetujuan Bersama dirasa belum kuat untuk mengatur tata cara pelaksanaan MAP di Indonesia. Oleh karena itu, per tanggal 3 November 2010, Dirjen Pajak mengeluarkan peraturan yang lebih komprehensif mengatur mengenai pelaksanaan Prosedur Persetujuan Bersama (Mutual Agreement Procedure), yaitu Peraturan Direktur Jendral Pajak Nomor Per-48/PJ/2010 tentang tata cara pelaksanaan prosedur persetujuan bersama (mutual agreement procedure) berdasarkan persetujuan penghindaran pajak berganda yang selanjutnya disebut (“Per-48”).

Per-48 dikeluarkan dengan tujuan memberikan kepastian hukum kepada wajib pajak yang merasa tidak puas dengan peraturan sebelumnya yang tidak mengatur pelaksanaan MAP secara komprehensif. Kelemahan-kelemahan dari SE-05 disempurnakan pada Per-48 kali ini. Sebelumnya, SE-05 tidak mengatur dengan gamblang mengenai MAP ketika terjadi praktik Cross Border Transfer Pricing, sedangkan Per-48 mengatur bagaimana menghindari pengenaan pajak berganda akibat koreksi terhadap transfer pricing dengan menggunakan MAP.

Berdasarkan Per-48 MAP dilaksanakan dalam hal terdapat:

1. Permintaan yang diajukan oleh Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia;
2. Permintaan yang diajukan oleh Warga Negara Indonesia yang telah menjadi Wajib Pajak Dalam Negeri Negara Mitra P3B sehubungan dengan ketentuan non diskriminasi dalam P3B yang berlaku;

3. Permintaan yang diajukan oleh Negara Mitra P3B; atau
4. Hal yang dianggap perlu oleh dan atas inisiatif Direktur Jendral Pajak.

Berdasarkan hal tersebut, maka permintaan MAP dilakukan atas permintaan empat subjek, WPDN Indonesia, WNI yang telah menjadi WPDN Negara Mitra P3B, Negara Mitra P3B dan inisiatif Dirjen Pajak Indonesia. Permintaan untuk melaksanakan MAP yang diajukan oleh Wajib Pajak Dalam Negeri (“WPDN”) Indonesia dilakukan dalam hal:

1. WPDN Indonesia dikenakan pajak atau akan dikenakan pajak karena melakukan praktik Transfer Pricing sehubungan adanya transaksi dengan WPDN Negara Mitra P3B yang mempunyai hubungan istimewa;
2. WPDN Indonesia menganggap bahwa tindakan Negara Mitra P3B mengakibatkan atau akan mengakibatkan pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan ketentuan P3B sehubungan dengan keberadaan atau penghasilan bentuk usaha tetap yang dimiliki WPDN Indonesia di Negara Mitra P3B;
3. WPDN Indonesia menganggap bahwa tindakan Negara Mitra P3B mengakibatkan atau akan mengakibatkan pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan ketentuan P3B sehubungan dengan pemotongan pajak di Negara Mitra P3B; atau
4. WPDN Indonesia yang juga merupakan WPDN Negara Mitra P3B meminta pelaksanaan konsultasi dalam rangka MAP untuk menentukan status dirinya sebagai Wajib Pajak Dalam Negeri salah satu negara tersebut.

Sedangkan permintaan untuk melaksanakan MAP yang diajukan WNI yang telah menjadi WPDN Negara Mitra P3B sehubungan dengan ketentuan non diskriminasi dalam P3B yang berlaku, dilakukan dalam hal WNI tersebut dikenakan atau akan dikenakan pajak yang lebih berat dibandingkan dengan yang dikenakan Negara Mitra P3B kepada warganegaranya.

Permintaan untuk melaksanakan MAP oleh WPDN Indonesia berkaitan dengan pengenaan pajak atau potensi pengenaan pajak yang tidak sesuai harus disampaikan dengan permohonan secara tertulis kepada Direktur Jendral Pajak



melalui Kepala Kantor Pelayanan Pajak tempat WP terdaftar dengan menyampaikan informasi sekurang-kurangnya mengenai:

1. Nama, Nomor Pokok Wajib Pajak, alamat, dan jenis usaha WPDN yang mengajukan permintaan;
2. Nama, Nomor Identitas Wajib Pajak, alamat, dan jenis usaha Wajib Pajak di Negara Mitra P3B yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak yang mengajukan permintaan, khusus dalam hal terkait dengan transaksi Transfer Pricing;
3. Tindakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak Dalam Negeri Mitra P3B atau otoritas pajak Negara Mitra P3B, yang telah dianggap tidak sesuai dengan ketentuan P3B oleh Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia;
4. penjelasan apakah Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia telah mengajukan atau akan mengajukan permohonan pembetulan, keberatan, permohonan banding kepada badan peradilan pajak, atau permohonan pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 16 ayat (1), Pasal 25 ayat (1), Pasal 27 ayat (1), atau Pasal 36 ayat (1) huruf b Undang-Undang KUP, atas hal-hal yang dimintakan MAP;
5. Tahun Pajak sehubungan dengan permintaan yang dilakukan oleh Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia;
6. penjelasan mengenai transaksi yang telah dilakukan koreksi oleh otoritas pajak Negara Mitra P3B, yang meliputi substansi transaksi, nilai koreksi, dan dasar dilakukannya koreksi;
7. pendapat Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia sehubungan dengan koreksi yang telah dilakukan oleh otoritas Negara Mitra P3B Indonesia;
8. pihak yang dapat dihubungi oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam rangka tindak lanjut atas permintaan untuk melaksanakan MAP yang telah disampaikan oleh Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia;
9. nama kantor pajak Negara Mitra P3B, jika memungkinkan nama unit vertikal kantor pajak Negara Mitra P3B yang terkait dalam hal diketahui oleh Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia yang mengajukan permintaan MAP; dan

10. ketentuan dalam P3B yang menurut Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia tidak diterapkan secara benar dan pendapat Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia atas penerapan dari ketentuan P3B tersebut, apabila permintaan MAP berkaitan dengan penerapan ketentuan P3B yang tidak semestinya.

Permintaan MAP kepada Dirjen Pajak, harus dilampiri dengan bukti-bukti pendukung yang kuat dan harus lengkap. Jika tidak lengkap, maka Dirjen Pajak akan memberitahukan selambat-lambatnya 15 hari setelah permintaan diajukan untuk dilengkapi. Jika lengkap, maka KPP akan meneruskan kepada Direktur Peraturan Perpajakan II untuk diteliti dan dipertimbangkan. Apakah permintaan MAP dapat dilanjutkan atau tidak. Berkaitan dengan 10 informasi yang wajib diberikan kepada Dirjen Pajak, Direktur Peraturan Perpajakan II dapat menolak permintaan untuk melaksanakan MAP dalam hal:

1. Permintaan untuk melaksanakan MAP disampaikan melewati batas waktu yang sudah ditentukan di dalam P3B;
2. Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia mengajukan permohonan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak atas permasalahan yang dimintakan MAP dan tidak mencabut permohonan keberatan dimaksud; atau
3. Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia mengajukan permohonan banding kepada badan peradilan pajak atas permasalahan yang dimintakan MAP dan tidak mencabut permohonan Banding dimaksud;

Dalam proses pengajuan permintaan MAP berdasarkan Per-48, WPDN Indonesia dihadapi oleh dua pilihan untuk pemecahan masalah pajak berganda yang dihadapi. Melalui mekanisme MAP atau mekanisme upaya keberatan pajak atau banding.

Berbeda dengan permintaan MAP oleh WPDN Indonesia, permintaan MAP oleh WNI yang menjadi WPDN Negara Mitra P3B diajukan langsung kepada Direktur Jendral Pajak c.q. Direktur Peraturan Perpajakan II secara tertulis dengan menyampaikan informasi sekurang-kurangnya mengenai:

1. nama, alamat, dan kegiatan usaha Warga Negara Indonesia yang mengajukan permintaan;
2. tindakan atau pengenaan pajak yang telah dilakukan oleh otoritas pajak Negara Mitra P3B yang dianggap lebih berat dibandingkan dengan

tindakan atau pengenaan pajak yang dilakukan oleh otoritas pajak Negara Mitra P3B dimaksud kepada warga negaranya sendiri;

3. Tahun Pajak sehubungan dengan permintaan yang dilakukan;
4. pihak yang dapat dihubungi oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam rangka tindak lanjut atas permohonan yang telah disampaikan oleh yang bersangkutan; dan
5. nama kantor pajak Negara Mitra P3B, jika memungkinkan nama unit vertikal kantor pajak Negara Mitra P3B yang terkait dalam hal diketahui oleh yang bersangkutan.

Seperti halnya permintaan MAP oleh WPDN Indonesia, permintaan MAP oleh WNI yang telah menjadi WPDN Negara Mitra P3B juga harus melengkapi dengan dokumen-dokumen pendukung dan disampaikan dalam jangka waktu sesuai dengan P3B yang berlaku. Jika permintaan diajukan melewati batas waktu yang sesuai dengan P3B, maka Dirjen Pajak akan menolak permintaan MAP. Setelah berkas lengkap, maka Direktur Peraturan Perpajakan II atas nama Dirjen Pajak akan meneliti dan mempertimbangkan apakah akan dilanjutkan melakukan MAP atau tidak. Jika pantas untuk dilakukan MAP, maka Direktur Peraturan Perpajakan II atas nama Direktur Jenderal Pajak akan mengirimkan permintaan MAP secara tertulis kepada pejabat yang berwenang di Negara Mitra P3B.

Berdasarkan Per-48, Wajib Pajak tidak dapat melakukan proses keberatan atau banding secara bersamaan. Maka Wajib Pajak harus memilih proses penyelesaian sengketa. Proses MAP atau keberatan dan banding. Berbeda jika upaya administrasi yang dilakukan WPDN Indonesia adalah permohonan pembetulan atau permohonan pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 16 ayat (1) atau Pasal 36 ayat (1) huruf b Undang-undang KUP, proses MAP tetap dapat diajukan dan diproses oleh Dirjen Pajak. Jika kesepakatan MAP dikeluarkan sebelum dikeluarkannya keputusan atas permohonan pembetulan atau permohonan pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak, maka Persetujuan Bersama tersebut akan dituangkan dalam keputusan Dirjen Pajak atas permohonan pembetulan atau permohonan pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak.

Sebelum Persetujuan Bersama, Direktur Jendral Pajak menyampaikan isi rancangan persetujuan bersama kepada WPDN Indonesia atau WNI yang menjadi WPDN di Negara Mitra P3B. WPDN Indonesia atau WNI yang menjadi WPDN di Negara Mitra P3B harus memberikan konfirmasi kesepakatannya terhadap isi rancangan tersebut. Jika WPDN Indonesia atau WNI yang menjadi WPDN di Negara Mitra P3B tidak setuju dengan rancangan tersebut, maka Direktur Jendral Pajak dapat menghentikan proses MAP.

Selain berkaitan dengan setuju tidaknya Wajib Pajak dengan rancangan Persetujuan Bersama, Direktur Jendral Pajak juga dapat menghentikan pelaksanaan MAP dalam hal WPDN Indonesia atau WNI yang menjadi WPDN di Negara Mitra P3B menyampaikan surat pembatalan permintaan MAP kepada Direktur Jendral Pajak. Selain itu, penghentian pelaksanaan MAP juga dapat terjadi jika WPDN Indonesia tidak memenuhi dokumen-dokumen, data, dan informasi yang dibutuhkan Direktur Jendral Pajak dalam rangka pelaksanaan MAP. Selain itu, informasi yang tidak benar yang diberikan kepada Direktur Jendral, juga dapat menjadi faktor penyebab Direktur Jendral Pajak menghentikan pelaksanaan MAP. Aturan mengenai penghentian pelaksanaan MAP juga menyebutkan bahwa WPDN Indonesia mengajukan permohonan keberatan atau permohonan banding pada saat proses MAP telah berjalan. Penghentian sepihak yang dilakukan Direktur Jendral Pajak harus disampaikan kepada Wajib Pajak paling lambat 15 (lima belas) hari setelah keputusan penghentian diputuskan.

Permintaan untuk melaksanakan MAP tidak hanya datang dari WPDN Indonesia dan WNI yang sudah menjadi WPDN di Negara Mitra P3B saja, tetapi juga diajukan oleh Negara Mitra P3B. Permintaan untuk melaksanakan MAP dari Negara Mitra P3B dilakukan dalam hal:

1. Direktur Jendral Pajak menerbitkan surat ketetapan pajak atas Wajib Pajak Luar Negeri yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia yang dianggap tidak sesuai dengan ketentuan dalam P3B;
2. Terjadi koreksi Transfer Pricing di Indonesia atas Wajib Pajak Luar Negeri yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia;

3. Negara mitra P3B meminta dilakukan Corresponding Adjustments sehubungan dengan koreksi Transfer Pricing yang dilakukan otoritas pajak negara yang bersangkutan atas Wajib Pajak dalam negerinya yang melakukan transaksi hubungan istimewa dengan WPDN Indonesia;
4. Terjadi pemotongan pajak oleh WP di Indonesia sehubungan dengan penghasilan yang bersumber dari Indonesia yang dianggap tidak sesuai dengan ketentuan dalam P3B atau;
5. Penentuan negara domisili dari Wajib Pajak yang mempunyai status sebagai Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia dan Wajib Pajak Dalam Negeri Negara Mitra P3B (Dual Residence);

Khusus berkaitan dengan klausul permintaan Correnponding Adjustment atas praktik transfer pricing, Direktur Jendral Pajak dapat menolak permintaan MAP Negara Mitra P3B yang di dalam ketentuan P3B antara Indonesia dan Negara Mitra P3B tersebut tidak terdapat ketentuan mengenai Corresponding Adjustments.

Selain itu, permintaan MAP sehubungan Corresponding Adjustments, akan ditolak juga oleh Direktur Jenderal Pajak jika WPDN Indonesia yang memiliki hubungan istimewa dengan WPDN Negara Mitra P3B tidak mengajukan permintaan MAP juga sehubungan dengan koreksi transfer pricing yang dilakukan disalah satu pihak.

## BAB 5 PEMBAHASAN

### **A. Latar Belakang Klausul dapat Ditolaknya Permohonan *Mutual Agreement Procedure* Negara Mitra *Tax Treaty* yang Tidak Memiliki Ketentuan *Corresponding Adjustment***

Per-48 mengatur mengenai tata cara pengajuan *Mutual Agreement Procedure* (MAP) sesuai dengan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B). Dalam Per-48 tersebut, diatur mengenai kasus apa saja yang dapat diajukan proses MAP, syarat apa saja, serta ketentuan-ketentuan lain yang wajib diikuti serta wajib dipenuhi oleh Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia dalam hal permohonan MAP. Per-48 juga mengatur mengenai ketentuan mengenai proses MAP yang tidak dapat diajukan kepada Dirjen Pajak. Salah satunya adalah penolakan permohonan MAP Negara Mitra P3B dalam rangka *corresponding adjustment* karena adanya koreksi atas *cross border transfer pricing* jika dalam P3B-nya tidak ada ketentuan *corresponding adjustment*. Ketentuan tersebut diatur di dalam Pasal 10 ayat (2) yaitu, “*Direktur Jenderal Pajak dapat menolak permintaan MAP yang diajukan oleh Negara Mitra P3B yang berkaitan dengan koreksi Transfer Pricing yang dilakukan oleh Negara Mitra P3B yang bersangkutan, dalam hal tidak terdapat ketentuan mengenai Corresponding Adjustments dalam P3B Indonesia yang berlaku*”.

*Corresponding adjustment* adalah koreksi penyesuaian yang dilakukan oleh salah satu Negara jika Negara lain yang merupakan Mitra P3B-nya melakukan koreksi atas beban maupun penghasilan yang berkaitan Wajib Pajak di Negara tersebut. *Corresponding Adjustment* diatur didalam Pasal 9 ayat (2) *Tax Treaty*, yaitu: “*Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State—and taxes accordingly—profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make*

*an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of the Convention and the competent authorities of the Contracting States shall, if necessary, consult each other". Corresponding Adjustment dilakukan saat salah satu Negara yang membuat Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda melakukan koreksi atas transaksi *cross border transfer pricing* sebagai penyesuaian agar tidak terjadi pengenaan pajak berganda.*

Ketentuan *corresponding adjustment* pada P3B-P3B yang berlaku di Indonesia, lebih banyak ada pada P3B yang berlaku pada tahun 1990 ke atas. Sebelum tahun 1990, Indonesia memiliki 23 P3B yang tidak memiliki ketentuan *corresponding adjustment*, dan hanya 2 P3B yang berlaku setelah tahun 1990-an yang tidak memiliki ketentuan *corresponding adjustment* pada *article 9*. Ketentuan *corresponding adjustment* sepertinya belum menjadi perhatian bagi Indonesia dan Negara Mitra P3B. Hal tersebut dimungkinkan terjadi karena isu *cross border transfer pricing* belum menjadi perhatian penting di masyarakat Internasional pada saat itu. Oleh karena itu, ketentuan *corresponding adjustment* yang belum diatur pada saat itu adalah hal yang belum dianggap penting pada saat itu. Sehingga Indonesia pada tahun sebelum 1990 banyak membuat P3B tanpa ketentuan *corresponding adjustment*.

Berikut adalah Tabel terkait dengan Negara-Negara yang memiliki Tax treaty dengan Indonesia:

Tabel 5.1

#### Negara yang mempunyai tax Treaty dengan Indonesia

No	Negara Mitra Tax treaty	Ketentuan tentang Corresponding Adjustment	Keterangan
1	Afrika Selatan	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State and taxes accordingly profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that State and the profits so included are profits which have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprise had been those which would have been made between independent enterprise, then that other State may make an appropriate adjustment to the amount of the tax other charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provision of this Agreement and the competent of the Contracting State shall if necessary consult each other"</i>	Mengatur

Tabel 5.1

(lanjutan)

## Negara yang mempunyai tax Treaty dengan Indonesia

No	Negara Mitra Tax treaty	Ketentuan tentang Corresponding Adjustment	Keterangan
2	Aljazair	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State - and taxes accordingly - profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of the Agreement and the competent authorities of the Contracting States shall, if necessary consult each other.</i>	Mengatur
3	Amerika Serikat	<i>Pasal 10 ayat (3) "Where a Contracting State includes in the profits of a resident of that State, and taxes accordingly, profits on which a resident of the other Contracting State has been charged to tax in that other State, and the profits so included are profits which would have accrued to the resident of the first-mentioned State if the conditions made between the two residents had been those which would have been made between independent persons, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be paid to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other."</i>	Mengatur
4	Australia	<i>Pasal 9 ayat (3) "Where profits on which an enterprise of one of the Contracting States has been charged to tax in that State are also included, by virtue of paragraph 1 or 2, in the profits of an enterprise of the other Contracting State and charged to tax in that other State, and the profits so included are profits which might have been expected to have accrued to that enterprise of the other State if the conditions operative between the enterprises had been those which might have been expected to have operated between independent enterprises dealing wholly independently with one another, then the first-mentioned State shall make an appropriate adjustment to the amount of tax charged on those profits in the first-mentioned State. In determining such an adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Agreement and for this purpose the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other."</i>	Mengatur
5	Austria	-	Tidak Mengatur



Tabel 5.1

(lanjutan)

## Negara yang mempunyai tax Treaty dengan Indonesia

No	Negara Mitra Tax treaty	Ketentuan tentang Corresponding Adjustment	Keterangan
6	Bangladesh	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that Contracting State and taxed accordingly profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other Contracting State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned Contracting State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other Contracting State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Agreement and the competent authorities of the Contracting States shall, if necessary, consult each other."</i>	Mengatur
7	Belanda	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where one of the two States includes in the profits of an enterprise of that State -- and taxes accordingly -- profits on which an enterprise of the other State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged in that State on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Agreement and the competent authorities of the two States shall, if necessary, consult each other."</i>	Mengatur
8	Belgia	-	Tidak Mengatur
9	Brunei Darussalam	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that Contracting State -- and taxes accordingly -- profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other Contracting State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned Contracting State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other Contracting State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Agreement and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other."</i>	Mengatur
10	Bulgaria	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State - and taxes accordingly - profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the first-mentioned enterprise if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of the Agreement and the competent authorities of the Contracting States shall consult each other."</i>	Mengatur

Tabel 5.1  
(lanjutan)

**Negara yang mempunyai tax Treaty dengan Indonesia**

No	Negara Mitra Tax treaty	Ketentuan tentang Corresponding Adjustment	Keterangan
11	China	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that Contracting State -- and taxes accordingly -- profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other Contracting State, and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned Contracting State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of the Agreement and the competent authorities of the Contracting States shall, if necessary, consult each other."</i>	Mengatur
12	Denmark	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where profits on which an enterprise of a Contracting State has been charged to tax in that State are also included in the profits of an enterprise of the other Contracting State and taxed accordingly, and the profits so included are profits which would have accrued to that enterprise of the other State if the conditions made between the enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then the first-mentioned State shall make an appropriate adjustment to the amount of tax charged on those profits in the first-mentioned State. In determining such an adjustment due regard shall be had to the other provisions of this Convention in relation to the nature of the income, and for this purpose the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other. "</i>	Mengatur
13	Finlandia	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State -- and taxes accordingly -- profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are by the first-mentioned State claimed to be profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of tax charged therein on those profits, where that other State considers the adjustment justified. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Agreement and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other."</i>	Mengatur
14	Hungaria	-	Tidak Mengatur
15	India	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State -- and taxes accordingly -- profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Agreement and the competent authorities of the Contracting States shall, if necessary, consult each other."</i>	Mengatur
16	Inggris	-	Tidak Mengatur

Tabel 5.1

(lanjutan)

## Negara yang mempunyai tax Treaty dengan Indonesia

No	Negara Mitra Tax treaty	Ketentuan tentang Corresponding Adjustment	Keterangan
17	Iran	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State -and taxes accordingly- profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are by the first-mentioned State claimed to be profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Agreement and the competent authorities of the Contracting States shall, if necessary, consult each other."</i>	Mengatur
18	Italia	-	Tidak Mengatur
19	Jepang	-	Tidak Mengatur
20	Jerman	-	Tidak Mengatur
21	Kanada	-	Tidak Mengatur
22	Kuwait	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where one of the Contracting States includes in the profits of an enterprise of that Contracting State -- and taxes accordingly -- profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other Contracting State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned Contracting State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other Contracting State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Agreement and the competent authorities of the Contracting States shall, if necessary, consult each other. However, in such circumstances, a Contracting State shall not adjust the profits of an enterprise after the expiry of the time limits provided under its statute of limitations."</i>	Mengatur
23	Luxemburg	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State - and taxes accordingly - profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of the Agreement and the competent authorities of the Contracting States shall, if necessary, consult each other."</i>	Mengatur
24	Malaysia	-	Tidak Mengatur

Tabel 5.1  
(lanjutan)

**Negara yang mempunyai tax Treaty dengan Indonesia**

No	Negara Mitra Tax treaty	Ketentuan tentang Corresponding Adjustment	Keterangan
25	Meksiko	<i>pasal 9 ayat (2) "Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State, and taxes accordingly, profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State, and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between the two enterprises, then that other State may, in accordance with paragraph 3 of Article 25, make the appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits if it agrees with the adjustment made by the first-mentioned Contracting State. In determining such adjustment, due regard shall be paid to the other provisions of this Agreement and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other."</i>	Mengatur
26	Mesir	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State and taxed accordingly profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment due regard shall be had to the other provisions of this Agreement."</i>	Mengatur
27	Mongolia	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State -- and taxes accordingly -- profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of the Agreement and the competent authorities of the Contracting States shall, if necessary consult each other."</i>	Mengatur
28	Norwegia	-	Tidak Mengatur
29	Pakistan	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that other Contracting State and taxes accordingly profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State, and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first- mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other Contracting State shall make an appropriate adjustment to the amount of tax charged thereon on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Agreement and the competent authorities of the Contracting States shall, if necessary, consult each other."</i>	Mengatur
30	Perancis	-	Tidak Mengatur

Tabel 5.1

(lanjutan)

## Negara yang mempunyai tax Treaty dengan Indonesia

No	Negara Mitra Tax treaty	Ketentuan tentang Corresponding Adjustment	Keterangan
31	Filifina	-	Tidak Mengatur
32	Polandia	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State - and taxes accordingly - profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of the Agreement and the competent authorities of the Contracting States shall, if necessary, consult each other."</i>	Mengatur
33	Portugal	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where a Contracting State includes, in accordance with the provisions of paragraph 1, in the profits of an enterprise of that State -- and taxes accordingly -- profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and where the competent authorities of the Contracting State agree, upon consultation, that all or part of the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those agreed profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Agreement."</i>	Mengatur
34	Qatar	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State - and taxes accordingly - profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned state if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of the Agreement and the competent authorities of the Contracting States shall, if necessary consult each other."</i>	Mengatur
35	Rep. Ceko	-	Tidak Mengatur

Tabel 5.1

(lanjutan)

## Negara yang mempunyai tax Treaty dengan Indonesia

No	Negara Mitra Tax treaty	Ketentuan tentang Corresponding Adjustment	Keterangan
36	Rep. Demokratik Korea	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State - and taxes accordingly - profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Agreement and the competent authorities of the Contracting State shall, if necessary consult each other."</i>	Mengatur
37	Republik Korea	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State -- and taxes accordingly - - profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Agreement and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other."</i>	Mengatur
38	Rumania	-	Tidak Mengatur
39	Rusia	-	Tidak Mengatur
40	Saudi Arabia	-	Tidak Mengatur
41	Selandia Baru	-	Tidak Mengatur
42	Spanyol	-	Tidak Mengatur
43	Seycelles	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State -- and taxes accordingly - - profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of the Agreement and the competent authorities of the Contracting States shall, if necessary consult each other."</i>	Mengatur
44	Singapura	-	Tidak Mengatur

Tabel 5.1  
(lanjutan)

**Negara yang mempunyai tax Treaty dengan Indonesia**

No	Negara Mitra Tax treaty	Ketentuan tentang Corresponding Adjustment	Keterangan
45	Slovakia	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State -- and taxes accordingly - - profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Agreement and the competent authorities of the Contracting States shall, if necessary consult each other."</i>	Mengatur
46	Sudan	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State -- and taxes accordingly - - profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of the Agreement and the competent authorities of the Contracting States shall, if necessary consult each other."</i>	Mengatur
47	Sri Lanka	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State - and taxes accordingly - profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of the Agreement and the competent authorities of the Contracting States shall, if necessary, consult each other."</i>	Mengatur
48	Suriah	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State -- and taxes accordingly - - profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of the Agreement and the competent authorities of the Contracting States shall, if necessary consult each other."</i>	Mengatur

Tabel 5.1  
(lanjutan)

**Negara yang mempunyai tax Treaty dengan Indonesia**

No	Negara Mitra Tax treaty	Ketentuan tentang Corresponding Adjustment	Keterangan
49	Swedia	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State - and taxes accordingly - profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other."</i>	Mengatur
50	Swiss	-	Tidak Mengatur
51	Taiwan	<i>pasal 9 ayat (2) "Where the country of a Contracting Party includes in the profits of an enterprise of that country - and taxes accordingly - profits on which an enterprise of the country of the other Contracting Party has been charged to tax in that other country and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned country if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other country shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Agreement and the competent authorities of the countries of the Contracting Parties shall if necessary consult each other."</i>	Mengatur
52	Thailand	-	Tidak Mengatur
53	Tunisia	-	Tidak Mengatur
54	Turki	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State -- and taxes accordingly - - profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are by the first-mentioned State claimed to be profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits, where that other State considers the adjustment justified. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Agreement and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other."</i>	Mengatur



Tabel 5.1  
(lanjutan)

**Negara yang mempunyai tax Treaty dengan Indonesia**

No	Negara Mitra Tax treaty	Ketentuan tentang Corresponding Adjustment	Keterangan
55	Ukraina	<i>pasal 9 ayat (2) "Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State -- and taxes accordingly - - profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprise had been those which would have been made between independent enterprise, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of the Agreement and the competent authorities of the Contracting States shall, if necessary, consult each other."</i>	Mengatur
56	Uni Emirat Arab	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State, and taxes accordingly, profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be paid to the other provisions of this Agreement and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other."</i>	Mengatur
57	Uzbekistan	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State -- and taxes accordingly - - profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Agreement and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other."</i>	Mengatur
58	Venezuela	-	Tidak Mengatur
59	Vietnam	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State -- and taxes accordingly - - profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of the Agreement and the competent authorities of the Contracting States shall, if necessary, consult each other."</i>	Mengatur

Tabel 5.1  
(lanjutan)

**Negara yang mempunyai tax Treaty dengan Indonesia**

No	Negara Mitra Tax treaty	Ketentuan tentang Corresponding Adjustment	Keterangan
60	Yordania	<i>Pasal 9 ayat (2) "Where a Contracting States includes in the profits of an enterprise of that State - and taxes accordingly - profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the firs-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made beetwen independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determing such adjustment due regard shall be had to the other provisions of the Agreement and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other."</i>	Mengatur

Sumber : data olahan peneliti

Berkaitan dengan ketentuan *corresponding adjustment*, Pemerintah Indonesia yang diwakili Direktur Jendral Pajak, membuat sebuah ketentuan mengenai MAP yang menyatakan bahwa Indonesia dapat menolak permohonan MAP Negara Mitra P3B dalam rangka *corresponding adjustment* atas transaksi *cross border transfer pricing*. Ketentuan penolakan tersebut adalah klausul pembatasan proses permohonan MAP dari Indonesia. Pada hakekatnya, Indonesia berhak membuat peraturan-peraturan domestik yang mengatur mengenai suatu hal yang belum diatur dan belum ada kepastian hukumnya. Berdasarkan hasil wawancara penulis dengan pihak Direktorat Jendral Pajak yang diwakili oleh staf Direktorat Peraturan Perpajakan II Subdit Peraturan dan Kerja sama Perpajakan Internasional, Bapak Ariyanta, peraturan ini dibuat karena tidak ada kepastian hukum dalam P3B jika tidak ada ketentuan *corresponding adjustment* pada P3B. Ketentuan mengenai MAP tetap dapat digunakan sebagai sarana *corresponding adjustment* meskipun tidak ada ketentuan mengenai *corresponding adjustment*, hanya ada di dalam *commentaries Tax Treaty*. Sedangkan kenyataannya, *commentaries Tax Treaty* bukanlah perjanjian yang mengikat Indonesia. Oleh karena itu, jika suatu ketentuan yang tidak diatur di dalam batang tubuh P3B, maka ketentuan tersebut dapat diatur dengan ketentuan domestik sesuai dengan interpretasi masing-masing negara. Selain itu, kedudukan *commentaries* dari *tax*

*treaty* tidak sebagai ketentuan yang wajib dan harus diikuti, *commentaries* berperan sebagai alat interpretasi jika terdapat kesulitan dalam menafsirkan maksud *tax treaty* tersebut. *Commentaries* hanya sebagai opsi, bukan hal yang mutlak yang harus diikuti oleh Indonesia. Oleh karena itu Dirjen Pajak mengeluarkan klausul dapat ditolaknya permohonan tersebut.

Berdasarkan *Commentaries UN Model*, suatu Negara dapat memanfaatkan sarana *Mutual Agreement Procedure* dalam pemecahan sengketa perpajakan. Salah satu sengketa perpajakan internasional yang dapat dipecahkan dengan *Mutual Agreement Procedure* adalah sengketa *cross border transfer pricing*. *Transfer pricing* adalah transaksi yang dilakukan oleh pihak yang memiliki hubungan istimewa sehingga peluang untuk mengontrol harga untuk tujuan pergeseran laba di perusahaan multi nasional sangat besar. Untuk meminimalisasi pergeseran laba antar perusahaan, maka diperlukan penetapan harga pasar wajar (*arm's length price*). Penetapan harga pasar wajar inilah yang berpotensi menimbulkan sengketa perpajakan antara Negara. Penetapan harga wajar antara wajib pajak dengan otoritas pajak saja di dalam Negeri, menimbulkan sengketa, apalagi penetapan harga pasar wajar antara otoritas pajak Negara Indonesia dengan Negara *partner treaty* yang lain. Oleh karena itu, dalam menentukan harga pasar yang tepat dan diakui oleh kedua Negara, diperlukan sebuah forum untuk mempertemukan kedua Negara yang bersengketa, yaitu forum *Mutual Agreement Procedure*.

*Commentaries tax treaty* sendiri memperluas cakupan sengketa perpajakan internasional. Salah satunya adalah penyelesaian sengketa *cross border transfer pricing* jika di dalam suatu *tax treaty*, belum mencantumkan ketentuan *corresponding adjustment*. Hal tersebut menjadi rekomendasi UN Model untuk Negara-Negara yang belum mengatur mengenai *corresponding adjustment*. Walaupun pada *commentaries* tersebut dikatakan, bahwa *commentaries* bukanlah sebuah keharusan untuk diikuti, melainkan untuk dijadikan sebagai alat interpretasi yang handal.

Ketentuan mengenai dapat ditolaknya permohonan MAP yang diajukan Negara Mitra P3B dalam rangka *corresponding adjustment* karena adanya koreksi *cross border transfer pricing* ini juga memiliki makna diskresi hukum.

Berdasarkan hasil wawancara dengan Bapak Aryanta, staf Subdit PKPI seksi Eropa, ketentuan Pasal 10 ayat (2) merupakan ketentuan yang diskresi karena dalam ketentuan tersebut ada kata “dapat”, yaitu “Direktur Jenderal Pajak *dapat* menolak permintaan MAP yang diajukan oleh Negara Mitra P3B yang berkaitan dengan koreksi Transfer Pricing yang dilakukan oleh Negara Mitra P3B yang bersangkutan, dalam hal tidak terdapat ketentuan mengenai *Corresponding Adjustments* dalam P3B Indonesia yang berlaku”. Kata dapat tersebut bermakna dapat menolak atau tidak ditolak. Beliau menambahkan bahwa ketentuan ini memiliki sebuah makna yang menunjukkan wewenang Direktur Jenderal Pajak dalam menentukan kasus apa saja yang dapat diajukan *corresponding adjustment* dan kasus apa yang tidak perlu atau ditolak.

Berdasarkan informasi mengenai makna diskresi ini, dapat diperoleh informasi bahwa sebenarnya tidak terjadi penolakan secara keseluruhan terhadap permohonan MAP yang berkaitan dengan Pasal 10 ayat (2), melainkan penolakan terhadap beberapa kasus permohonan MAP yang berdasarkan pertimbangan dan kebijaksanaan Dirjen Pajak melalui Direktur Peraturan Perpajakan II. Dengan begitu, isu ketentuan ini akan menyebabkan pajak berganda tidak sepenuhnya akan terjadi. Meskipun tetap akan menimbulkan potensi pengenaan pajak berganda.

Berdasarkan hasil wawancara dengan pihak Direktorat Jenderal Pajak, yang diwakili oleh Bapak Ariyanta diketahui bahwa sebenarnya, setelah Per-48 diterbitkan, Direktorat Jenderal Pajak sebenarnya tidak pernah menolak permohonan *Mutual Agreement Procedure* dari Negara manapun, termasuk Negara Jepang yang pada *tax treaty* antara Indonesia dan Jepang, tidak mengatur mengenai *corresponding adjustment*. Sengketa yang terjadipun adalah sengketa *cross border transfer pricing*. Oleh karena itu, sampai saat ini, pihak Direktorat Jenderal Pajak belum pernah melakukan penolak terhadap permohonan *Mutual Agreement Procedure*.

Hal penting yang perlu diketahui adalah tujuan utama Direktorat Jenderal Pajak menetapkan peraturan tersebut adalah untuk menunjukkan wewenang Pemerintah Indonesia bahwa Indonesia dapat melakukan penolakan atas permohonan *Mutual Agreement Procedure* selain dengan alasan administratif.

Dalam hal ini, Pemerintah Indonesia memiliki suatu pertimbangan khusus dalam mempertimbangkan permohonan *Mutual Agreement Procedure*. Artinya Pemerintah Indonesia lebih mendahulukan permohonan *Mutual Agreement Procedure* dalam sengketa transfer pricing untuk Negara yang memiliki ketentuan *corresponding adjustment*. Bukan berarti mengenyampingkan Negara yang tidak memiliki ketentuan *corresponding adjustment*. Setiap permohonan *Mutual Agreement Procedure* pada umumnya selalu diterima oleh Pemerintah Indonesia saat ini baik yang memiliki *corresponding adjustment* maupun tidak.

Berkaitan dengan fungsi *Mutual Agreement Procedure* itu sendiri, Pemerintah Indonesia sebenarnya mempersilakan untuk tetap mengajukan permohonan *Mutual Agreement Procedure* dalam sengketa apapun selama masih terkait dengan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda. Baik itu berkaitan dengan pajak berganda yuridis, maupun pajak berganda ekonomis. Karena memang pada dasarnya Negara yang melakukan perjanjian harus berusaha memecahkan setiap permasalahan yang muncul berkaitan dengan aplikasi *tax treaty*. Permasalahan yang muncul bukan hanya berkaitan dengan masalah material, masalah formal juga dapat dipecahkan. Salah satu masalah formal yang muncul adalah masalah berkaitan dengan penghindaran pajak berganda ekonomis yaitu mekanisme *corresponding adjustment*. Oleh karena itu, jika suatu Negara ingin lebih memastikan bagaimana mekanisme dan pemecahan masalah jika terjadi sengketa *cross border transfer pricing*, jika antara kedua Negara belum mengatur masalah *corresponding adjustment*, maka pemerintah Indonesia siap melakukan *Mutual Agreement Procedure* untuk membuat kepastian hukum atas pelaksanaan penghindaran pajak berganda tersebut.

#### **B. Analisa Interpretasi Dapat Ditolaknya Permohonan Mutual Agreement Procedure Negara Mitra Tax Treaty yang Tidak Memiliki Ketentuan Corresponding Adjustment atas Cross Border Transfer Pricing**

Di Indonesia, suatu persetujuan internasional, termasuk P3B, menjadi bagian dari undang-undang setelah persetujuan tersebut diratifikasi. Namun karena P3B merupakan persetujuan di bidang ekonomi, ia tidak perlu diratifikasi ke DPR, melainkan cukup dengan keputusan Presiden. P3B tersebut kemudian

menjadi bagian dari Undang-Undang dan ketentuannya berada di atas undang-undang nasional. Apabila terdapat benturan antara perjanjian penghindaran pajak berganda dan undang-undang pajak domestik terhadap ketentuan yang mengatur hal-hal yang sama maka yang diberlakukan adalah ketentuan yang terdapat dalam perjanjian penghindaran pajak berganda. Alasan yang bisa dikemukakan di sini adalah (Darrussalam, Hutagaol, Septriadi: 2010, 32):

1. Perjanjian penghindaran pajak berganda adalah perjanjian internasional yang mengikat pihak-pihak yang mengadakan perjanjian yang tunduk dengan hukum perjanjian internasional. Oleh karena itu, ketentuan-ketentuan yang disepakati bersama dalam perjanjian penghindaran pajak berganda harus dilaksanakan dengan niat baik (*good faith*);
2. Perjanjian penghindaran pajak berganda pada dasarnya merupakan rekonsiliasi antara ketentuan perundang-undangan domestik masing-masing negara yang mengadakan perjanjian. Selain itu, tujuan dari perjanjian penghindaran pajak berganda adalah untuk membatasi ketentuan yang terdapat dalam perundang-undangan pajak domestik masing-masing negara. Oleh karena itu, ketika masing-masing negara mengadakan perjanjian penghindaran pajak berganda, dapat diasumsikan, mereka telah sepakat bahwa hak pemajakan mereka berdasarkan ketentuan perundang-undangan domestik dibatasi oleh perjanjian penghindaran pajak berganda.
3. Perjanjian penghindaran pajak berganda adalah bentuk kompromi masing-masing negara yang mengadakan perjanjian. Oleh karena itu merupakan sebuah kompromi, apabila terjadi benturan ketentuan, tentunya perjanjian penghindaran pajak berganda lebih diutamakan.
4. Perjanjian penghindaran pajak berganda pada dasarnya merupakan ketentuan yang bersifat spesialis (*leges speciales*) terhadap ketentuan umum perpajakan dari negara yang mengadakan perjanjian (*lex generalis*). Jadi berdasarkan prinsip "*lex specialis derogat legi generali*", kedudukan perjanjian penghindaran pajak berganda di atas ketentuan domestik.

Berbeda dengan kasus tentang benturan antara peraturan domestik dengan ketentuan perjanjian internasional, ketentuan mengenai dapat ditolaknya MAP Negara Mitra P3B yang tidak mengatur masalah *corresponding adjustment* oleh

pemerintah Indonesia dalam rangka *corresponding adjustment* atas koreksi *transfer pricing* merupakan ketentuan yang bertentangan dengan spirit dan tujuan adanya P3B itu sendiri jika Pemerintah Indonesia benar melakukan penolakan. Hal ini karena sampai saat ini, Pemerintah Indonesia belum melakukan penolakan permohonan MAP. Dengan adanya ketentuan ini, maka Pemerintah Indonesia dapat melakukan dua hal yang bertolak belakang, menolak atau menerima, tanpa ada parameter hukum yang jelas. Jika Pemerintah tidak melakukan penolakan permohonan MAP, maka tidak terjadi hal yang bertentangan dengan *Tax Treaty*. Akan tetapi, potensi penolakan masih ada karena peraturan domestik Indonesia memberikan jalan untuk melakukan penolakan.

Dalam kaitannya dengan Per-48 tahun 2010 yang mengatur mengenai ketentuan dapat ditolaknya permohonan *Mutual Agreement Procedure*, maka perlu dibedakan kondisi saat Pemerintah tidak melakukan penolakan dan saat Pemerintah melakukan. Ketika Pemerintah Indonesia tidak melakukan penolakan atas permohonan *Mutual Agreement Procedure*, maka hal tersebut tidak menjadi permasalahan. Jika hal sebaliknya terjadi, Pemerintah Indonesia melakukan penolakan terhadap permohonan *Mutual Agreement Procedure* karena tidak adanya ketentuan *corresponding adjustment*, menjadi suatu tema yang menarik untuk diangkat. Akan tetapi, berdasarkan kondisi saat ini, tidak terdapat permohonan yang ditolak oleh Pemerintah Indonesia.

Ketentuan di dalam Pasal 10 ayat 2 Per-48 tahun 2010 memberikan kewenangan yang luas kepada Direktur Jendral Pajak untuk dapat menerima atau menolak. Artinya jika terjadi penolakan, maka tidak adanya *corresponding adjustment* adalah alasan yang digunakan. Dalam hal ini, Pemerintah Indonesia tidak tegas dalam menentukan posisi sehingga untuk masa yang akan datang, ketika terjadi penolakan dan penerimaan permohonan MAP dari Negara Mitra *Tax Treaty* yang tidak memiliki ketentuan *corresponding adjustment*, maka hal tersebut sangat bertolak belakang. Oleh karena itu, interpretasi Pemerintah Indonesia perlu diperhatikan dalam hal menuangkan ketentuan mengenai dapat ditolaknya permohonan MAP dari Negara Mitra *Tax Treaty*, perlu dilihat kembali, apakah ketentuan dapat ditolaknya MAP, sesuai dengan makna dan tujuan adanya

*Mutual Agreement Procedure* itu sendiri di dalam *Tax Treaty* antara Indonesia dengan Negara Mitra *Tax Treaty* lain.

Interpretasi yang dilakukan oleh Pemerintah Indonesia dalam hal kewenangan untuk dapat menolak permohonan MAP dari Negara Mitra *Tax Treaty* yang tidak memiliki ketentuan *corresponding adjustment* atas sengketa *transfer pricing*, dapat dilihat dari aturan umum interpretasi yang biasa dilakukan oleh masyarakat internasional dalam hal interpretasi perjanjian internasional. Oleh karena, dalam melakukan analisis, perlu diketahui bentuk interpretasi perjanjian internasional yang biasa digunakan dan dilakukan oleh masyarakat internasional dengan *commentaries* serta perlu diketahui bagaimana makna dan peran sesungguhnya kalusul *Mutual Agreement Procedure* di dalam sebuah *Tax Treaty*.

### **B.1. Commentaries Tax Treaty**

*Tax Treaty* adalah sebuah perjanjian internasional. Oleh karena itu, ketika melakukan penafsiran terhadap suatu *Tax Treaty*, maka penafsiran tersebut harus sesuai dengan hukum perjanjian internasional yang dalam hal ini diatur di dalam *Vienna Convention on Law Treaties* (VCLT). Berkaitan dengan interpretasi hukum internasional, VCLT mengaturnya pada bagian *Interpretation of Treaties* Pasal 31, 32, dan 33.

VCLT Pasal 31 berisikan tentang *General Rule of Interpretation* yang berisi,

- “(1) *A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose.*
- (2) *The context for the purpose of the interpretation of a treaty shall comprise, in addition to the text, including its preamble and annexes:*
- (a) *any agreement relating to the treaty which was made between all the parties in connection with the conclusion of the treaty;*
  - (b) *any instrument which was made by one or more parties in connection with the conclusion of the treaty and accepted by the other parties as an instrument related to the treaty.*
- (3) *There shall be taken into account, together with the context:*



- (a) *any subsequent agreement between the parties regarding the interpretation of the treaty or the application of its provisions;*
  - (b) *any subsequent practice in the application of the treaty which establishes the agreement of the parties regarding its interpretation;*
  - (c) *any relevant rules of international law applicable in the relations between the parties.*
- (4) *A special meaning shall be given to a term if it is established that the parties so intended.”.*

Pasal 31 ayat (1)

*“A treaty shall be interpreted in good faith in accordance with the ordinary meaning to be given to the terms of the treaty in their context and in the light of its object and purpose.”*

Berdasarkan Pasal 31 ayat (1) di atas, *treaty* harus diinterpretasikan dengan itikad baik (*good faith*) sesuai dengan tujuan dari perjanjian itu sendiri (*treaty*). Maksud dari itikad baik (*good faith*) itu sendiri meliputi hal-hal sebagai berikut:

1. Interpretasi atas perjanjian penghindaran pajak berganda harus menjamin bahwa maksud dan tujuan yang diinginkan dalam perjanjian dapat tercapai;
2. Apabila suatu interpretasi menghasilkan dua penafsiran, dimana interpretasi pertama telah sesuai dengan maksud dan tujuan perjanjian yang dibuat, sedangkan interpretasi kedua tidak sesuai dengan maksud dan tujuan perjanjian, maka interpretasi pertama yang dipakai;
3. Subjek pajak akan dianggap melakukan interpretasi sesuai dengan “*good faith*” ketika subjek pajak tersebut memperoleh konsultasi dari konsultan pajak yang reputasinya sudah diakui di negara subjek pajak berdomisili atau dari negara lainnya;
4. interpretasi yang “*good faith*” selalu mengikuti arti yang terdapat dalam *context* suatu perjanjian. Interpretasi secara literal yang menghasilkan suatu penafsiran yang tidak sesuai dengan maksud dan tujuan dibuatnya perjanjian penghindaran pajak berganda tidak dapat dipertimbangkan;
5. Otoritas pajak harus diasumsikan melakukan interpretasi suatu perjanjian dengan “*good faith*” ketika mereka melakukan interpretasi dengan cara

berunding dengan pihak lainnya, tanpa memperhatikan apakah kesepakatan bersama (*mutual agreement*) tercapai atau tidak dalam proses perundingan tersebut;

6. Ketika otoritas pajak melakukan *mutual agreement procedure* untuk menyelesaikan masalah pemajakan berganda yang dialami oleh subjek pajak, otoritas pajak harus mencapai kesepakatan yang dapat menghilangkan pemajakan berganda tersebut;
7. Suatu perubahan ketentuan perundang-undangan yang terjadi setelah diberlakukannya perjanjian penghindaran pajak berganda tidak seharusnya merubah atau mempengaruhi kesepakatan bersama yang telah dicapai pada saat perjanjian penghindaran pajak berganda tersebut disepakati. Jika terjadi perubahan atas ketentuan perundang-undangan, dan ada keinginan mempertimbangkan perubahan yang terjadi tersebut maka harus melalui suatu protokol perubahan atau dengan membuat perjanjian penghindaran pajak yang baru sesuai dengan prosedur yang dipersyaratkan oleh konstitusi yang berlaku di masing-masing negara agar dapat bersifat mengikat;
8. Adanya pernyataan dari Pengadilan yang mempunyai kekuatan hukum yang menyatakan bahwa perjanjian penghindaran pajak berganda harus diinterpretasikan dengan “*good faith*”;
9. Dalam hal terjadi keraguan, interpretasi yang dinyatakan “*good faith*” adalah interpretasi yang menguntungkan subjek pajak.

Pasal 31 ayat (2)

- (2) *The context for the purpose of the interpretation of a treaty shall comprise, in addition to the text, including its preamble and annexes:*
  - (a) *any agreement relating to the treaty which was made between all the parties in connection with the conclusion of the treaty;*
  - (b) *any instrument which was made by one or more parties in connection with the conclusion of the treaty and accepted by the other parties as an instrument related to the treaty.*

Interpretasi harus berdasarkan dengan itikad baik yang sesuai dengan konteks perjanjian, termasuk pembukaan dan lampiran-lampiran. Oleh karena itu, yang

dimaksud dengan konteks berdasarkan VCLT Pasal 31 ayat (2) batang tubuh (*text*), pembukaan (*preamble*), dan lampiran-lampiran (*annexes*). Batang tubuh, pembukaann, dan lampiran-lampiran adalah bagian yang tidak dapat dipisahkan.

Pada Pasal 31 ayat (2) VCLT, lampiran-lampiran yang dimaksud adalah:

- (a) *any agreement relating to the treaty which was made between all the parties in connection with the conclusion of the treaty;*
- (b) *any instrument which was made by one or more parties in connection with the conclusion of the treaty and accepted by the other parties as an instrument related to the treaty.*

*Any agreement* berdasarkan VCLT Pasal 31 ayat (2) adalah setiap perjanjian diantara pihak yang mengadakan perjanjian yang dibuat dan berkaitan dengan kesimpulan perjanjian. Misalnya pertukaran *memorandum of understanding* antara pihak yang mengadakan perjanjian setelah perjanjian ditandatangani.

*Any instrument* berdasarkan VCLT Pasal 31 ayat (2) adalah instrumen yang dibuat oleh salah satu pihak yang mengadakan perjanjian berkaitan dengan perjanjian yang telah diterima oleh pihak yang lainnya. Misalnya memorandum penjelasan yang dibuat oleh salah satu Negara setelah perjanjian mencapai suatu kesepakatan atas perjanjian untuk tujuan interpretasi perjanjian.

#### Pasal 31 ayat (3)

- (3) *There shall be taken into account, together with the context:*
  - (a) *any subsequent agreement between the parties regarding the interpretation of the treaty or the application of its provisions;*
  - (b) *any subsequent practice in the application of the treaty which establishes the agreement of the parties regarding its interpretation;*
  - (c) *any relevant rules of international law applicable in the relations between the parties.*

Konteks dalam perjanjian internasional bukanlah konteks dalam arti yang luas, melainkan harus sesuai dengan penentuan makna umum dalam perjanjian internasional. Namun dalam Pasal 31 ayat (3), dalam menentukan makna suatu konteks, pihak yang melakukan perjanjian dapat menggunakan perjanjian di luar perjanjian yang dibuat oleh kedua belah pihak dan menggunakan perjanjian tambahan berkaitan dengan suatu interpretasi. Perjanjian-perjanjian itu adalah:

(a) *any subsequent agreement between the parties regarding the interpretation of the treaty or the application of its provisions;*

Maksud dari point (a) dalam VCLT Pasal 31 ayat (3) ini adalah perjanjian-perjanjian tambahan yang dibuat setelah perjanjian internasional dibuat. Perjanjian-perjanjian tambahan yang dimaksud bukanlah perjanjian di luar konteks dari perjanjian tersebut, melainkan perjanjian tambahan yang berkaitan dengan interpretasi perjanjian tersebut.

(b) *any subsequent practice in the application of the treaty which establishes the agreement of the parties regarding its interpretation;*

Yang dapat diaplikasikan bersama dengan konteks dari suatu perjanjian internasional sendiri adalah praktek atau pelaksanaan perjanjian itu sendiri. Dalam hal interpretasi suatu perjanjian internasional, dapat dilihat praktek yang telah dilaksanakan oleh kedua negara sebelumnya. Praktik atau pelaksanaan dalam hal ini yang dapat dipertimbangkan adalah pelaksanaan perjanjian yang telah dijadikan sengketa dan permasalahannya diputuskan pada pengadilan independen.

(c) *any relevant rules of international law applicable in the relations between the parties.*

Yang dimaksud peraturan-peraturan yang relevan dalam pelaksanaan perjanjian adalah hukum internasional antara pihak yang melakukan perjanjian. Hukum internasional yang dapat dipakai untuk melakukan interpretasi adalah hukum internasional yang terkait dengan tujuan utama dari perjanjian internasional yang dilakukan oleh pihak-pihak yang mengadakan perjanjian. Artinya tidak semua hukum internasional dapat menjadi hukum yang membantu interpretasi atas suatu perjanjian internasional.

#### Pasal 31 ayat (4)

(4) *A special meaning shall be given to a term if it is established that **the parties so intended.***”

Makna khusus dapat diberikan atas sebuah istilah jika pihak-pihak yang melakukan perjanjian merasa perlu untuk memberikan makna khusus tersebut. Pemberian makna khusus ini harus berdasarkan kesepakatan pihak-pihak yang terlibat dalam sebuah perjanjian internasional.

#### Pasal 32

*Recourse may be had to supplementary means of interpretation, including the preparatory work of the treaty and the circumstances of its conclusion, in order to confirm the meaning resulting from the application of article 31, or to determine the meaning when the interpretation according to article 31:*

*(a) leaves the meaning **ambiguous or obscure**; or*

*(b) leads to a result which is **manifestly absurd or unreasonable**.*

Pasal 32 dari VCLT ini mengatur mengenai prosedur tambahan atas sebuah hasil interpretasi yang telah dilakukan berdasarkan Pasal 31 VCLT. Prosedur pada Pasal 32 VCLT bukanlah prosedur lain atau prosedur alternatif dari proses interpretasi dari Pasal 31 VCLT. Posisi antara Pasal 31 dan pasal 32 bukanlah sejajar, melainkan posisi Pasal 32 adalah melengkapi atau dengan kata lain pasal 32 merupakan ketentuan yang mengakomodir dan payung hukum jika interpretasi yang dilakukan berdasarkan ketentuan Pasal 31 dirasa masih belum tepat. Berdasarkan Pasal 32, prosedur tambahan ini dilakukan jika interpretasi berdasarkan Pasal 31 meninggalkan makna yang ambigu dan hasilnya tidak dapat diimplementasikan atau tidak masuk akal. Sesuai dengan isi dari Pasal 32:

*(a) leaves the meaning **ambiguous or obscure**; or*

*(b) leads to a result which is **manifestly absurd or unreasonable**.*

#### Pasal 33

1. *When a treaty has been authenticated in two or more languages, the text is equally authoritative in each language, unless the treaty provides or the parties agree that, in case of divergence, a particular text shall prevail.*
2. *A version of the treaty in a language other than one of those in which the text was authenticated shall be considered an authentic text only if the treaty so provides or the parties so agree.*
3. *The terms of the treaty are presumed to have the same meaning in each authentic text.*
4. *Except where a particular text prevails in accordance with paragraph 1, when a comparison of the authentic texts discloses a difference of meaning which the application of articles 31 and 32 does not remove, the meaning which best reconciles the texts, having regard to the object and purpose of the treaty, shall be adopted.*

Suatu perjanjian internasional yang telah disepakati oleh masing-masing negara yang mengadakan perjanjian dapat saja dibuat dengan menggunakan bahasa masing-masing negara yang mengadakan perjanjian tersebut, apabila terdapat perbedaan interpretasi, maka harus memperhatikan Pasal 33 VCLT dalam interpretasinya:

1. Kecuali apabila pihak-pihak yang mengadakan perjanjian telah sepakat akan menggunakan bahasa tertentu, maka apabila terdapat perbedaan penafsiran, semua text perjanjian yang telah disepakati dengan menggunakan bahasa masing-masing negara mempunyai kedudukan yang sama.
2. Apabila terminologi yang dipergunakan dalam masing-masing perjanjian yang menggunakan bahasa yang berbeda dianggap mempunyai arti yang sama untuk setiap text perjanjiannya, maka masing-masing perjanjian dianggap mempunyai makna yang sama.
3. Apabila text dari perjanjian mempunyai arti yang berbeda, maka interpretasi harus dilakukan berdasarkan prinsip umum interpretasi yang dirumuskan dalam Pasal 31 VCLT. Apabila arti yang diberikan masih rancu atau tidak jelas, atau interpretasi tersebut menimbulkan interpretasi yang tidak masuk akal, maka dapat ditempuh dengan melalui mekanisme Pasal 32 VCLT, seperti melihat kembali kertas kerja pada saat pembuatan perjanjian.
4. Apabila perbedaan arti tersebut tidak dapat dipecahkan melalui cara-cara di atas, maka interpretasi harus menggunakan rekonsiliasi masing-masing text dari perjanjian yang menggunakan bahasa yang berbeda tersebut. Cara ini dilakukan dengan memperhatikan maksud dan tujuan dibuatnya perjanjian tersebut.

Selain itu, di dalam Pasal 31 ayat (1) terdapat aturan dasar (*basic rule*). Aturan dasar dari interpretasi adalah sebagai berikut:

- a. *Ordinary meaning* dalam klausul di atas berdasarkan kata yang sebenarnya dalam text:

- a. Interpretasi harus mulai dengan maksud yang sebenarnya dalam suatu kata di dalam text. Oleh karena itu, teks tertulis dari suatu treaty adalah hal yang paling penting.
  - b. Interpretasi harus mengikuti maksud awalnya (*ordinary meaning*). Kata-kata yang biasa dan merupakan kata-kata yang dasar. Ketika terdapat perbedaan, makna umum yang yang mendefinisikan istilah dengan jelas dari objek dan tujuan perjanjian harus digunakan.
  - c. Makna umum dari sebuah istilah yang digunakan dalam persetujuan dapat, atau tidak selalu, digunakan setiap saat.
  - d. *Tax treaty* dibutuhkan untuk diinterpretasikan secara keseluruhan dan maknanya harus konsisten dengan seluruh perjanjian berdasarkan konteks serta objek dan tujuan dari perjanjian tersebut, bukan berdasarkan interpretasi individu semata.
  - e. Istilah dalam *treaty* harus diberikan sesuai dengan maksud sebenarnya dari istilah itu sendiri ketika treaty disimpulkan. Istilah yang identik harus memberikan makna yang sama.
- b. Pengungkapan tujuan pihak yang melakukan perjanjian dari istilah di dalam konteks perjanjiannya.
    - a. Pengungkapan maksud atau niat pihak yang melakukan perjanjian harus dipastikan dari teks treaty yang sebenarnya dan bukan berdasarkan asumsi tujuan semata.
    - b. Interpretasi treaty harus secara bahasa harfiah treaty (tidak memiliki tujuan tertentu), jika tidak maksud utama dari kedua pihak yang mengadakan perjanjian diragukan.
  - c. Maksud dan tujuan dari Treaty:
    - a. Bentuk maksud dan tujuan adalah bentuk yang menggambarkan satu tujuan yang tidak dapat dibagikan dalam maknanya.
    - b. Tujuan disini adalah tujuan yang objektif, bukan tujuan subjektif dari salah satu atau kedua pihak yang mengadakan perjanjian.
    - c. Maksud dan tujuan tidak mendukung interpretasi yang independen dari pandangan individu. Tujuan treaty dapat digunakan hanya dalam interpretasi umum dari isi treaty tersebut.

- d. Maksud dan tujuan ditentukan dari pendekatan tekstual. Niat dari pihak yang mengadakan perjanjian hanya penting untuk memperluas bahwa niat direfleksikan di dalam teks dalam treaty.
- e. Peraturan ini tidak mencegah penolakan interpretasi secara harfiah di bawah hukum internasional ketika factor lain dibutuhkan. Pemikiran praktis atau makna yang bertujuan harus relevan dengan maksud dan tujuan.

Aturan dasar di atas adalah aturan dasar yang bersifat umum atas penafsiran suatu perjanjian internasional. Yang terpenting dalam penafsiran suatu perjanjian internasional adalah melihat kembali tujuan dan maksud perjanjian itu dilakukan. Seperti halnya ditegaskan dalam Pasal 31 ayat (1) VCLT yaitu interpretasi harus sesuai dengan makna umum, itikad baik dan tujuan perjanjian itu dilaksanakan.

Atas uraian mengenai interpretasi perjanjian internasional secara umum di atas yang berlandaskan pada hukum internasional, yaitu *Vienna Convention Law Treaties*, maka dapat diambil beberapa analisa mengenai kedudukan *Commentaries Tax Treaty Model OECD* maupun Model UN, yaitu sebagai berikut:

Berdasarkan Pasal 31 ayat (1) VCLT, interpretasi harus dilakukan dengan itikad baik (*good faith*) sesuai dengan konteks dari perjanjian dan harus sesuai dengan maksud serta tujuan umum dari perjanjian tersebut.

Peran *Commentaries* atau penjelasan dalam model perjanjian penghindaran pajak berganda yang dikembangkan oleh OECD Model maupun UN Model adalah untuk menjelaskan secara lebih terperinci arti dan maksud tentang ketentuan yang terdapat dalam pasal-pasal yang ada dalam model tersebut. OECD *Commentaries* dibuat para ahli perpajakan dari negara-negara yang tergabung dalam OECD. Sedangkan UN *Commentaries* dibuat para ahli perpajakan yang tergabung dalam *Ad Hoc Group of Tax Experts* yang dibentuk oleh PBB. *Commentaries* juga dikembangkan dari kasus-kasus perpajakan internasional. (Darrusalam, Septriadi, Hutagaol, 2010, 79). Oleh karena itu, *commentaries* merupakan buah pemikiran dari para ahli perpajakan di dunia untuk memberikan penjelasan yang dapat membantu dalam melakukan interpretasi perjanjian penghindaran pajak berganda. Atas tujuan dibuat dan disusunnya *commentaries*



dari *Tax Treaty*, maka dapat dikatakan, *Commentaries* adalah penjelasan yang dapat mengarahkan interpretasi atas sebuah *tax treaty* yang terbaik. Hal ini sebenarnya tercantum dalam general remark *OECD Model* Paragraph 29:

*“As these Commentaries have been drafted and agreed upon by the experts appointed to the Committee on Fiscal Affairs by the Government of Member countries, they are of special importance in the development of international fiscal law. Although the commentaries are not designed to be annexed in any manner to the Conventions to be signed by member countries, which alone constitute legally binding instruments, they can nevertheless be of great assistance in the application of conventions and, in particular, in the settlement of any disputes.”*

*Commentaries Tax Treaty* tidak dapat menjadi peraturan yang mengikat, akan tetapi *Commentaries Tax Treaty* dapat digunakan sebagai panduan untuk melakukan interpretasi suatu *Tax treaty* jika menemui kesulitan dalam implementasi suatu *tax Treaty* atau mengalami sengketa berkaitan dengan aplikasi *Tax Treaty*. Dengan begitu, pada dasarnya, tujuan dari disusunnya *Commentaries* adalah memberikan penjelasan serta berusaha memberikan interpretasi yang terbaik berdasarkan maksud dan tujuan dari *Tax treaty* itu sendiri.

Kedudukan *Commentaries Tax Treaty* tidak dapat dianggap sebagai suatu bagian dari *context tax treaty* karena pada dasarnya *commentaries tax treaty* adalah penjelasan yang dibuat setelah perjanjian ditandatangani dan dibuat atas dasar tujuan interpretasi *tax treaty*. *Commentaries* tidak bukan merupakan bagian dari pembukaan, batang tubuh, dan lampiran-lampiran *tax treaty* sesuai dengan Pasal 31 ayat (2). Karena yang dimaksud dengan pembukaan, batang tubuh, dan lampiran-lampiran *tax treaty* adalah setiap konteks yang disepakati pada saat pembuatan perjanjian tersebut. Sedangkan *commentaries* adalah penjelasan yang disusun setelah *tax treaty* itu sendiri disepakati atau ditandatangani.

Ketentuan yang sesuai dengan Pasal 31 ayat (3) yang berkaitan dengan kedudukan *commentaries tax treaty* adalah perjanjian tambahan yang dilakukan setelah *tax treaty* diimplementasikan dan dilakukan atas dasar interpretasi. Hal yang menjadi permasalahan adalah *Commentaries OECD Model*, berdasarkan Pasal 31 ayat (3), *subsequent agreement* adalah perjanjian di luar *Tax Treaty* yang

berkaitan dengan interpretasi *tax treaty* tersebut. *Commentaries* adalah konsep serta *best practice* yang disusun oleh para *tax expert* yang tergabung dalam *fiscal affairs* negara OECD. Negara non OECD tidak tergabung dalam menyusun konsep dan interpretasi ini. Oleh karena itu, *Commentaries OECD Model* dapat termasuk ke dalam kelompok perjanjian atau *subsequent agreement* dalam rangka interpretasi *tax treaty* hanya untuk Negara-Negara yang tergabung dalam OECD. Maka *Commentaries OECD Model* harusnya mengikat dengan Negara-Negara OECD.

Untuk Negara non-OECD, seperti halnya yang dikatakan Roy Rohetgi, “*For non-OECD states, the Commentaries are a persuasive factor in treaty interpretation*” (Rohetgi, 2005:43). Negara non OECD, hanya dapat menjadikan *commentaries tax treaty*, sebagai bahan pertimbangan untuk melakukan interpretasi. Sebagaimana yang telah dijelaskan dalam *commentaries OECD*, *commentaries* hanya alat interpretasi yang dapat dijadikan alat bantu. Akan tetapi, hal yang penting diterapkan adalah interpretasi *tax treaty* haruslah berdasarkan maksud dan tujuan dibuatnya perjanjian tersebut.

Berkaitan dengan permasalahan penolakan *Mutual Agreement Procedure* atas transaksi *cross border transfer pricing* yang terjadi di Indonesia, Berdasarkan Article 9 paragraph (1) Model *Tax Treaty*, mengatur ketentuan bahwa jika terjadi transaksi antara pihak yang memiliki hubungan istimewa, maka Negara yang mengadakan perjanjian berhak melakukan koreksi sesuai dengan harga pasar wajar yang metodenya berlaku secara umum. Negara yang wajib pajaknya dikoreksi, harus menerima penyesuaian harga yang telah dikoreksi, jika tidak disesuaikan, maka akan menjadikan munculnya pajak berganda ekonomis. Penyesuaian tersebut disebut *corresponding adjustment*, sesuai dengan *tax treaty*. Proses *corresponding adjustment* biasanya dilakukan dengan forum *Mutual Agreement Procedure*.

Ketentuan *corresponding adjustment* pada Article 9 paragraph 2 adalah dasar hukum pelaksanaan *corresponding adjustment* antara Negara yang membuat perjanjian. *Corresponding adjustment* adalah kunci dari penghindaran pajak berganda internasional atas transaksi *cross border transfer pricing*. Tanpa ada *corresponding adjustment*, maka esensi atau spirit dari Perjanjian Penghindaran

Pajak Berganda tidak ada artinya. Oleh karena itu, ketika suatu perjanjian penghindaran pajak berganda belum menyantumkan klausul *corresponding adjustment* pada perjanjiannya, maka dapat menggunakan panafsiran global yang dibuat untuk tujuan utama yaitu penghindaran pajak berganda. Dalam hal ini, OECD dan UN membuat sebuah *commentaries* yang memberikan jalan keluar penghindaran pajak berganda jika suatu Perjanjian Penghindaran pajak Berganda tidak mengatur mengenai *corresponding adjustment*. Alternatif yang ada menurut *commentaries UN Tax Treaty* adalah dengan melakukan *Mutual Agreement Procedure* (MAP). Berikut adalah *commentaries* dari article 25 UN Model *Tax Treaty*:

*Article 25 also provides machinery to enable competent authorities to consult with each other with a view to resolving, in the context of transfer pricing problems, not only problems of juridical double taxation but also those of economic double taxation, and especially those resulting from the inclusion of profits of associated enterprises under paragraph 1 of Article 9; the corresponding adjustments to be made in pursuance of paragraph 2 of the same Article thus fall within the scope of the mutual agreement procedure, both as concerns assessing whether they are well-founded and for determining their amount.” [para. 9]*

*“This in fact is implicit in the wording of paragraph 2 of Article 9 when the bilateral convention in question contains a clause of this type. When the bilateral convention does not contain rules similar to those of paragraph 2 of Article 9 (as is usually the case for conventions signed before 1977) the mere fact that Contracting States inserted in the convention the text of Article 9, as limited to the text of paragraph 1—which usually only confirms broadly similar rules existing in domestic laws—indicates that the intention was to have economic double taxation covered by the Convention. As a result, most Member countries consider that economic double taxation resulting from adjustments made to profits by reason of transfer pricing is not in accordance with—at least—the spirit of the Convention and falls within the scope of the mutual agreement procedure set up under Article 25. States which do not share this view do, however, in practice, find the means of*

*remedying economic double taxation in most cases involving bona fide companies by making use of provisions in their domestic laws.” [para. 10]*

Berdasarkan *commentaries* di atas, setiap ada sengketa mengenai pajak berganda, *Mutual Agreement Procedure* adalah prosedur yang legal untuk pemecahan sengketa perpajakan baik itu berkaitan dengan pajak berganda ekonomis maupun yuridis. Berkaitan dengan *cross border transfer pricing*, *Mutual Agreement Procedure* adalah cara yang harus dilewati untuk menghindari pajak berganda ekonomis dengan melakukan *corresponding adjustment*. *Corresponding adjustment* memiliki posisi penting karena tanpa ada *corresponding adjustment*, *taxpayer* akan memangku beban pajak lebih besar. Hal ini dikarenakan *corresponding adjustment* adalah prosedur yang dilakukan untuk menghindari pajak berganda atas transaksi *cross border transfer pricing*. Kedua perusahaan yang bertransaksi adalah perusahaan yang memiliki hubungan istimewa, sehingga ketika salah satu perusahaan dikoreksi laba atau bebannya akibat *transfer pricing*, maka perusahaan yang lainnya harus mendapatkan *treatment* yang sama dan seimbang. *Transfer pricing* adalah sebuah strategi bisnis, bukanlah tindak pidana selama perusahaan tidak menyembunyikan fakta. Oleh karena itu, seharusnya selalu ada cara untuk menumbuhkan keadilan dan kepastian hukum kepada *taxpayer* atas suatu koreksi fiskal atas sebuah transaksi *cross border transfer pricing*. Dengan adanya *corresponding adjustment* atau prosedur-prosedur lain yang memiliki esensi yang sama, maka *taxpayer* tidak akan merasa dirugikan. Oleh karena itu, sangat penting bagi *taxpayer* prosedur penyesuaian laba atas sebuah koreksi fiskal pada salah satu negara.

Atas dasar itu, *Tax Expert* yang tergabung dalam *UN countries* membuat sebuah model *International Best Practice* yaitu sebuah *commentaries tax treaty* yang bertujuan untuk menegakkan spirit dari diadakannya sebuah perjanjian internasional, yaitu *Tax Treaty*. Spirit dari *Tax Treaty* adalah penghindaran pajak berganda. Oleh karena itu, *commentaries* berisikan mengenai tafsir-tafsir yang telah didiskusikan oleh para *tax expert* yang memiliki tujuan penghindaran pajak berganda. Berkaitan dengan *Mutual Agreement Procedure* atas transaksi *cross border transfer pricing*, *UN Commentaries* telah menafsirkan bahwa

*corresponding adjustment* tetap dapat dilakukan meskipun tanpa ada klausul mengenai *corresponding adjustment* pada batang tubuh *Tax Treaty*.

Banyak negara yang tidak memasukkan klausul *corresponding adjustment* pada *Tax Treaty* nya. Oleh karena itu, *Paragraph 10 commentaries UN Article 25* menjelaskan bahwa *Mutual Agreement Procedure* adalah prosedur yang jelas dan berperan dalam menghindari pajak berganda. Berkaitan dengan hal ini, maka *corresponding adjustment* diimplementasikan dengan mengadakan *Mutual Agreement Procedure* dalam hal upaya penghindaran pajak berganda ekonomis. Jika dalam sebuah *Tax treaty*, aturan atau ketentuan mengenai *corresponding adjustment*, Negara tetap dapat melaksanakan *Mutual Agreement Procedure* dalam rangka penghindaran pajak berganda. Jika tidak melaksanakan *Mutual Agreement Procedure*, Negara seharusnya memiliki cara lain untuk mengimplementasikan keadilan pajak dengan membuat peraturan domestik yang berusaha untuk mengurangi risiko pengenaan pajak berganda yang dipikul oleh wajib pajak.

Hal yang berbeda terjadi di Indonesia. Indonesia mengeluarkan peraturan perpajakan, sengan Peraturan Direktur Jendral Pajak Nomor Per-48/PJ/2010 tentang Prosedur Peraturan Bersama Pasal 10 ayat (2), "*Direktur Jenderal Pajak dapat menolak permintaan MAP yang diajukan oleh Negara Mitra P3B yang berkaitan dengan koreksi Transfer Pricing yang dilakukan oleh Negara Mitra P3B yang bersangkutan, dalam hal tidak terdapat ketentuan mengenai Corresponding Adjustments dalam P3B Indonesia yang berlaku*". Ketentuan ini akan berimplikasi pada pengenaan pajak berganda ekonomis pada transaksi *cross border transfer pricing*. Hal ini dilakukan oleh Direktur Jendral Pajak dengan dasar hukum bahwa ketentuan untuk melakukan *corresponding adjustment* terletak pada klausul *corresponding adjustment Article 9 par (2)* pada *tax treaty*. Ketika tidak ada perjanjian mengenai *corresponding adjustment*, maka hal tersebut tidak perlu dilakukan. Selama tidak ada perjanjian mengenai *corresponding adjustment*, Direktur Jendral Pajak dapat melakukan penolakan terhadap permohonan *Mutual Agreement Procedure*.

*Commentaries tax treaty* tidak wajib untuk diimplementasikan di Indonesia karena kewajiban Indonesia hanya terbatas pada batang tubuh dari *tax*

*treaty* itu sendiri. Seperti informasi yang disampaikan oleh Prof. Gunadi dalam wawancara mendalam

*“commentaries tax treaty itu tidak wajib diikuti. Indonesia tidak perlu melihat isi commentaries. Karena commentaries hanya bersifat menjelaskan.”*

Berdasarkan potongan wawancara di atas, Indonesia tidak perlu mengikuti apa yang ada di dalam *commentaries tax treaty* karena pada dasarnya, *commentaries* itu bersifat menjelaskan, bukan mewajibkan. Maka berdasarkan hasil wawancara dengan Prof Gunadi yang merupakan guru besar Ilmu Administrasi Fiskal, Indonesia tidak wajib mengikuti semua hal yang dijelaskan *commentaries*. Beliau Masih berdasarkan wawancara dengan Prof. Gunadi, beliau mengatakan:

*“commentary itu gak binding. Commentary itu hanya sebagai rujukan saja. yang binding itu tax treaty yang diteken Indonesia ”*

Berdasarkan hasil wawancara dengan Prof. Gunadi, dapat diambil informasi bahwa Indonesia tidak pernah menandatangani *commentaries tax treaty*, karena yang ditandatangani Indonesia adalah Batang Tubuh *tax treaty* itu sendiri. Maka dari pada itu, jika sebuah ketentuan tidak diatur di dalam *tax treaty*, lalu Indonesia membuat aturan yang tertulis mengenai sebuah ketentuan yang tidak diatur tersebut, maka tidak ada yang perlu dipertanyakan mengenai hak Indonesia sebagai sebuah Negara. Indonesia adalah sebuah Negara yang berdaulat dan berhak membuat peraturannya sendiri. Indonesia tidak perlu terpengaruh dengan intervensi Negara lain dalam membuat peraturannya.

Lalu Prof. Gunadi menegaskan mengenai kedudukan *commentaries* dengan hukum domestik melalui wawancara penulis:

*“Kedudukan Tax Treaty itu memang Lex Specialis, dia mengatur transaksi lintas batas. Ada gak suatu ketentuan diatur di dalam tax treaty, kalau tidak ada, dapat kembali kepada ketentuan domestik yang dibuat. ”*

*“Kalau ada kewajiban anggota OECD menggunakan model OECD dalam tax treaty-nya, dan ada juga kewajiban menggunakan Commentaries OECD dalam penerapannya, karena mereka neken model dan commentariesnya. Indonesia tidak neken commentaries yang diteken itu tax treaty-nya. Jadi tdaik ada kewajiban bagi Indonesia harus mengikutinya.”*

Berdasarkan informasi yang diberikan dari Prof. Gunadi, Indonesia tidak wajib mengikuti *commentaries OECD* karena Indonesia sendiri bukanlah anggota OECD. Indonesia hanya menggunakan model OECD dalam salah satu isi *article* di dalam *tax treaty*-nya. Oleh karena itu, tidak ada kewajiban bagi Indonesia mengikuti apa kata semua *Commentaries* yang ada. Hal yang sama juga dikemukakan oleh Prof. Safri Nurmantu,

*“Commentaries bukan bagian batang tubuh tax treaty Indonesia yang harus dijalankan. Yang wajib dijalankan adalah batang tubuh yang telah diratifikasi Indonesia. Indonesia sah-sah saja membuat sebuah peraturan yang bertentangan dengan Commentaries Tax Treaty.”*

Berdasarkan informasi yang diperoleh dari Prof. Safri Nurmantu, Indonesia tidak perlu menjalankan *commentaries tax treaty*, karena menurut beliau *commentaries* bukanlah batang tubuh yang disetujui Indonesia dan diratifikasi Indonesia.

Indonesia tidak memiliki kewajiban untuk menjalankan *commentaries* dari *tax treaty* baik *OECD Model* maupun *UN Model*. Akan tetapi, bukan berarti Indonesia harus menerapkan peraturan tanpa melihat dasar dan tujuan suatu peraturan dibuat. *Tax Treaty* adalah sebuah perjanjian internasional yang tunduk dengan hukum internasional dan berkaitan dengan kerja sama internasional Indonesia dengan negara lain. Tujuan utama dibuatnya *tax treaty* adalah menghindari pajak berganda, oleh karena itu, dasar dari suatu Negara, untuk menetapkan suatu peraturan domestik yang berkaitan dengan interaksinya dengan lingkungan internasional, maka Indonesia harus berpegang teguh pada maksud dan tujuan dibuatnya perjanjian.

Undang-Undang Nomor 24 Tahun 2000 tentang perjanjian internasional mengatur tentang sikap Indonesia dalam suatu perjanjian internasional. Pada UU Nomor 24 Tahun 2000 tersebut salah satunya mengatur mengenai pembuatan perjanjian internasional. Pasal 4 ayat (2) UU No.24 Tahun 2000 tersebut mengatur mengenai, *“Pemerintah Republik Indonesia membuat perjanjian internasional dengan satu negara atau lebih, organisasi internasional, atau subjek hukum internasional lain berdasarkan kesepakatan, dan para pihak berkewajiban untuk melaksanakan perjanjian tersebut dengan itikad baik.”* Itikad baik pada UU No.24 Tahun 2000 ini maksudnya adalah melaksanakan perjanjian dengan sesuai

konteks serta dilaksanakan dengan berdasarkan niat baik atau itikad baik. Itikad baik sebagaimana yang telah dijabarkan di atas, seharusnya:

1. Interpretasi atas perjanjian penghindaran pajak berganda harus menjamin bahwa maksud dan tujuan yang diinginkan dalam perjanjian dapat tercapai;
2. Apabila suatu interpretasi menghasilkan dua penafsiran, dimana interpretasi pertama telah sesuai dengan maksud dan tujuan perjanjian yang dibuat, sedangkan interpretasi kedua tidak sesuai dengan maksud dan tujuan perjanjian, maka interpretasi pertama yang dipakai;
3. Subjek pajak akan dianggap melakukan interpretasi sesuai dengan “good faith” ketika subjek pajak tersebut memperoleh konsultasi dari konsultan pajak yang reputasinya sudah diakui di negara subjek pajak berdomisili atau dari negara lainnya;
4. interpretasi yang “good faith” selalu mengikuti arti yang terdapat dalam context suatu perjanjian. Interpretasi secara literal yang menghasilkan suatu penafsiran yang tidak sesuai dengan maksud dan tujuan dibuatnya perjanjian penghindaran pajak berganda tidak dapat dipertimbangkan;
5. Otoritas pajak harus diasumsikan melakukan interpretasi suatu perjanjian dengan “good faith” ketika mereka melakukan interpretasi dengan cara berunding dengan pihak lainnya, tanpa memperhatikan apakah kesepakatan bersama (mutual agreement) tercapai atau tidak dalam proses perundingan tersebut;
6. Ketika otoritas pajak melakukan mutual agreement procedure untuk menyelesaikan masalah pemajakan berganda yang dialami oleh subjek pajak, otoritas pajak harus mencapai kesepakatan yang dapat menghilangkan pemajakan berganda tersebut;
7. Suatu perubahan ketentuan perundang-undangan yang terjadi setelah diberlakukannya perjanjian penghindaran pajak berganda tidak seharusnya merubah atau mempengaruhi kesepakatan bersama yang telah dicapai pada saat perjanjian penghindaran pajak berganda tersebut disepakati. Jika terjadi perubahan atas ketentuan perundang-undangan, dan ada keinginan mempertimbangkan perubahan yang terjadi tersebut maka harus melalui suatu protokol perubahan atau dengan membuat perjanjian penghindaran pajak



yang baru sesuai dengan prosedur yang dipersyaratkan oleh konstitusi yang berlaku di masing-masing negara agar dapat bersifat mengikat;

8. Adanya pernyataan dari Pengadilan yang mempunyai kekuatan hukum yang menyatakan bahwa perjanjian penghindaran pajak berganda harus diinterpretasikan dengan “good faith”;
9. Dalam hal terjadi keraguan, interpretasi yang dinyatakan “good faith” adalah interpretasi yang menguntungkan subjek pajak

Atas dasar hal tersebut, maka seharusnya Indonesia dapat menginterpretasikan ketidakadaan ketentuan *corresponding adjustment* tetap tidak menutup peluang Negara Mitra Tax Treaty untuk melakukan permohonan MAP. Sehingga seharusnya, Indonesia tidak perlu membuat peraturan yang berisikan makna diskresi hukum, yaitu ketentuan dapat ditolaknya MAP jika tidak ada ketentuan *corresponding adjustment* dalam Tax treaty. Terlebih lagi sampai sekarang Indonesia tidak pernah melakukan penolakan terhadap permohonan MAP.

## **B.2. Mutual Agreement Procedure**

### *OECD Model Article 25 (Mutual Agreement Procedure)*

1. *Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this 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.*
2. *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, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be*

*implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.*

3. *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. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.*
4. *The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.*

Dalam sebuah implementasi perjanjian internasional, dalam hal ini *tax treaty*, akan selalu ada benturan antara peraturan domestik dengan perjanjian internasional. Sifat utama dari *tax treaty* adalah menghindari pajak berganda dan memberikan keringanan pajak agar pajak yang dibayar atau dipotong di Negara lain tidak melebihi pajak jika penghasilan tersebut dipotong di Negaranya sendiri. Hal ini untuk menghindari *tax sparing* antara tiap Negara.

*Mutual Agreement Procedure* adalah sebuah tata cara yang diatur di dalam *tax treaty* yang merupakan klausul jalan tengah dalam menjembatani kepentingan kedua Negara jika terdapat *dispute* dalam penerapan *tax treaty*. Salah satu sengketa yang biasa muncul dalam penerapan *tax treaty* adalah berkaitan dengan interpretasi suatu *tax treaty*. *Mutual Agreement Procedure* adalah forum yang memiliki kedudukan pasti di dalam *tax treaty*. *Mutual Agreement Procedure* adalah bentuk dari implementasi interpretasi perjanjian internasional berdasarkan Pasal 31 ayat (3), yaitu sebagai *any subsequent agreement between parties regarding the interpretation of the treaty or the application of its provisions*. *Mutual Agreement Procedure* adalah prosedur yang dilakukan setelah ditandatanganinya *tax treaty* itu sendiri dan dilakukan oleh dua Negara yang mengadakan perjanjian, dalam hal ini adalah *tax treaty*. Sehingga dalam implementasi *tax treaty*, *Mutual Agreement Procedure* adalah mekanisme untuk menginterpretasikan dan memecahkan multi penafsiran dalam implementasi *tax treaty*.

Hasil dari *Mutual Agreement Procedure* adalah sebuah ketentuan yang mengikat kedua Negara yang melakukan perjanjian. Oleh karena itu, ketika suatu saat nanti muncul kembali perbedaan penafsiran atau kasus seperti sebelumnya yang telah dipecahkan melalui *Mutual Agreement Procedure*, maka hasil tersebut wajib menjadi acuan dalam penyelesaian sengketa perpajakan internasional kecuali terjadi perubahan kondisi dan situasi yang mempengaruhi penafsiran dan interpretasi kedua Negara.

Dalam hal kasus dapat ditolaknya permohonan *Mutual Agreement Procedure* atas *cross border transfer pricing* jika Indonesia tidak memiliki ketentuan berkaitan dengan *corresponding adjustment*, maka hal tersebut bertentangan dengan ketentuan *Mutual Agreement Procedure* dari *tax treaty* itu sendiri. Fungsi *Mutual Agreement Procedure* dalam *tax treaty* adalah sebagai forum kedua Negara yang mengadakan perjanjian untuk memecahkan kesulitan pengimplementasian *tax treaty* itu sendiri.

Berdasarkan Paragraph 1 Article 25 Mutual Agreement Procedure UN Model, “*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*”, maka wajib pajak sudah dapat mengajukan keberatannya kepada Negara dimana wajib pajak tersebut terdaftar, jika wajib pajak tersebut merasa dikenakan atau bahkan berpotensi untuk dikenakan pajak tidak sesuai dengan ketentuan di dalam *Tax treaty*. Berkaitan dengan peraturan dapat ditolaknya permohonan MAP Negara yang tidak memiliki ketentuan *corresponding adjustment* atas sengketa *transfer pricing*, maka sebenarnya hal ini telah menimbulkan peluang atau potensi perlakuan perpajakan yang tidak sesuai dengan *Tax treaty*. Potensi yang akan muncul adalah pengenaan pajak berganda ekonomis

jika Pemerintah Indonesia menggunakan ketentuan dapat ditolaknya permohonan MAP karena ketidadaannya ketentuan *corresponding adjustment*.

Dalam ketentuan *Mutual Agreement Procedure*, tidak ada pembatasan sengketa apa saja yang dapat dipecahkan melalui *Mutual Agreement Procedure*. Jenis sengketa yang diakomodir oleh ketentuan *Mutual Agreement Procedure* adalah setiap kesulitan dalam pengaplikasian *tax treaty*, seperti yang diatur di dalam paragraph 3:

*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. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.*

*Tax Authority* harus berusaha memecahkan permasalahan dengan *Mutual Agreement Procedure* untuk setiap kesulitan atau keraguan yang muncul atas interpretasi atau implementasi *tax treaty*. Oleh karena itu, objek dari *Mutual Agreement Procedure* tidaklah terbatas. Selama permasalahan yang disengketakan masih berkaitan dengan *tax treaty*, maka setiap Negara wajib melaksanakan *Mutual Agreement Procedure* dalam penyelesaian sengketanya.

Dengan adanya klausul mengenai *Mutual Agreement Procedure* ini, maka tidak boleh ada penolakan terhadap pengajuan *Mutual Agreement Procedure*. Seperti halnya informasi yang diperoleh dari wawancara dengan Bernard Damsma:

*“Not having procedure in place in principle should not be a an arguement to not entertain a request to start up a MAP procedure; that would not ne in line with the trust of the provision. Reason to not entertain a request are limited to fraud/criminal offenses and the like.”*

Berdasarkan wawancara tersebut, penolakan atas sebuah pengajuan *Mutual Agreement Procedure* seharusnya bukan karena tidak adanya suatu prosedur di dalam *tax treaty*, melainkan karena adanya potensi kriminal. Oleh karena itu, tidak ada alasan untuk salah satu Negara melakukan penolakan terhadap permohonan *Mutual Agreement Procedure* atas sebuah sengketa yang di dalamnya tidak ada unsur kriminal atau penyelundupana. Jika penolakan terjadi,

maka akan sangat bertentangan dengan spirit dan tujuan utama dibuatnya *tax treaty* dan klausul *Mutual Agreement Procedure* itu sendiri.

Ketentuan *Mutual Agreement Procedure* pada *Tax treaty* pada hakikatnya adalah sebagai forum yang dapat mengakomodasikan kepentingan kedua Negara yang melakukan perjanjian. dengan adanya forum konsultasi di dalam perjanjian, maka diharapkan akan terjadi dialog mengenai suatu permasalahan yang muncul yang berkaitan dengan pengaplikasian perjanjian tersebut. Hal ini dibutuhkan karena setiap sudut pandang masing-masing Negara tidak lah dapat disamakan, sehingga setiap Negara berhak menafsirkan suatu permasalahan yang tidak diatur di dalam perjanjian tersebut. Berbeda dengan ketentuan dalam *Article 3 paragraph (2) tax Treaty*, mengenai definisi, *Mutual Agreement Procedure* mengatur interpretasi mengenai tata cara. Pada *Article 3 paragraph (2)* memang mengatur mengenai sebuah definisi yang tidak dijelaskan dalam *Tax Treaty* dapat dijelaskan dengan ketentuan domestik. Berikut isi *article 3 paragraph (2)*:

*“As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State”.*

Klausul mengenai interpretasi atas, memperbolehkan setiap Negara yang melakukan perjanjian membuat sebuah aturan domestik sendiri jika pada *Tax Treaty* sendiri, tidak diatur mengenai definisi suatu terminologi. Akan tetapi, untuk melakukan interpretasi suatu terminologi, maka setiap Negara harus memperhatikan suatu konteks perjanjian tersebut. Selain itu, dalam melakukan interpretasi, maka setiap Negara harus tetap berpedoman pada maksud dan tujuan dari suatu perjanjian. Jika interpretasi tidak berdasarkan maksud serta tujuan dari suatu perjanjian, maka interpretasi tersebut dapat dipertanyakan. Forum yang berfungsi untuk mempertemukan kedua Negara dalam memecahkan permasalahan tersebut hanyalah *Mutual Agreement Procedure*. Oleh karena itu, penting sekali posisi *Mutual Agreement Procedure* dalam pemecahan sengketa perpajakan.

Permasalahan akan muncul ketika salah satu Negara mengatur salah satu tata cara pelaksanaan *Tax treaty* dan bertentangan dengan spirit *Tax Treaty* itu sendiri. Di dalam *Tax Treaty* tidak mengatur tata caranya secara khusus, padahal ketentuan tersebut membutuhkan sebuah peraturan khusus dalam pelaksanaannya. Ketika tidak ada sebuah tata cara yang tersurat dalam sebuah perjanjian, dan salah satu pihak membuat sebuah tata cara yang berbeda, maka hal tersebut akan menimbulkan sebuah kebingungan dalam pelaksanaan *Tax Treaty*.

Jika permasalahan itu muncul, maka hal yang perlu dilakukan adalah melakukan *Mutual Agreement Procedure*. Prinsip *Mutual Agreement Procedure* adalah memecahkan permasalahan yang membuat keraguan antara Negara yang mengadakan perjanjian. keraguan yang muncul pada permasalahan di atas adalah berkaitan dengan tata cara yang mana yang digunakan. Yang harus dilakukan dalam *Mutual Agreement Procedure* adalah pemecahan masalah untuk menentukan suatu tata cara yang disepakati. Kesepakatan atas sebuah tata cara harus dilakukan karena pelaksanaan *Tax Treaty* tidak hanya melekat pada satu Negara, melainkan melekat pada kedua Negara yang melakukan perjanjian. dengan begitu, alangkah tidak elok ketika salah satu Negara membuat sebuah aturan mengenai pelaksanaan sebuah perjanjian internasional, akan tetapi pelaksanaan tersebut ternyata mengandung makna yang berlawanan dengan prinsip dan spirit dilakukannya perjanjian tersebut. Oleh karena itu, dibutuhkan sebuah forum untuk mengatur kembali sebuah tata cara yang disepakati. Cara yang tepat adalah melakukan *Mutual Agreement Procedure*.

Dalam *Mutual Agreement Procedure* tersebut tidak membicarakan sebuah materi atas sebuah permasalahan yang muncul, akan tetapi tata cara yang dapat mengatasi munculnya sebuah permasalahan. Hal ini berkaitan dengan ketentuan dalam Per-48 mengenai penolakan permohonan MAP dari Negara mitra *Tax Treaty* yang tidak ada ketentuan *corresponding adjustment* atas koreksi *cross border transfer pricing*. Indonesia mengatur tata cara yang sebenarnya memang tidak diatur di dalam ketentuan *Tax treaty*. akan tetapi, ketentuan tata cara yang di buat oleh Indonesia ternyata menimbulkan potensi yang bertentangan dengan spirit dilakukannya *Tax Treaty*, sehingga dapat menimbulkan potensi pajak berganda Internasional. Per-48 mengatur apa yang harusnya tidak perlu diatur.

Pada prinsipnya *Tax Treaty* adalah *limitation of taxing rights*. Akan tetapi, klausul *Article 25* tentang MAP, memberikan keleluasaan yang tidak terbatas dalam pemecahan masalah yang muncul akibat keraguan dan kesulitan dalam melakukan interpretasi serta pengaplikasian perjanjian. Oleh karena itu, tidak dapat dibatasi oleh ketentuan domestik.

Dengan adanya ketentuan seperti ini seharusnya pihak Indonesia tetap harus menerima semua permohonan pengajuan MAP dari Negara mana saja dalam rangka *corresponding adjustment*. Memang untuk saat ini, Indonesia masih menerima permohonan MAP dari Negara Mitra Tax Treaty yang tidak memiliki ketentuan *corresponding adjustment* dalam perjanjiannya. Akan tetapi, jika peraturan ini masih terus berlaku, maka potensi untuk melakukan penolakan tetap akan terjadi. Misalkan saja Negara Mitra P3B terbentur dengan ketentuan domestik Indonesia mengenai penolakan permohonan MAP, Negara Mitra P3B tetap dapat mengajukan MAP dalam rangka mempertegas kapan dapat dilakukan *corresponding adjustment* untuk menghindari pajak berganda karena pada batang tubuh *tax Treaty* tidak diatur secara tegas mengenai ketentuan tersebut.

Danny Septriadi, Praktisi perpajakan memaparkan, “*sebenarnya Negara Mitra P3B silakan saja memprotes aturan domestik Indonesia yang membatasi permohonan MAP. Karena substansi MAP dalam rangka corresponding adjustment dan MAP dalam rangka pemecahan masalah perpajakan yang muncul akibat tidak adanya aturan mengenai suatu kasus berbeda. MAP dalam rangka corresponding adjustment akan menghasilkan sebuah kesepakatan harga wajar berapa yang akan digunakan sedangkan MAP dalam rangka pemecahan masalah perpajakan karena tidak adanya ketentuan corresponding adjustment adalah jalan keluar bagaimana menghindari pajak berganda dalam rangka transaksi transfer pricing.*”

Berdasarkan pemaparan dari Bapak Danny, Negara mitra P3B dapat mengajukan *Mutual Agreement Procedure* bukan hanya untuk pemecahan sengketa pajak berganda akibat *transfer pricing*, melainkan juga mengajukan *Mutual Agreement Procedure* dalam rangka keraguan dalam penerapan P3B. Keraguan yang muncul dalam kasus ini adalah bagaimana menerapkan *corresponding adjustment* jika tidak ada ketentuan mengenai hal tersebut di dalam

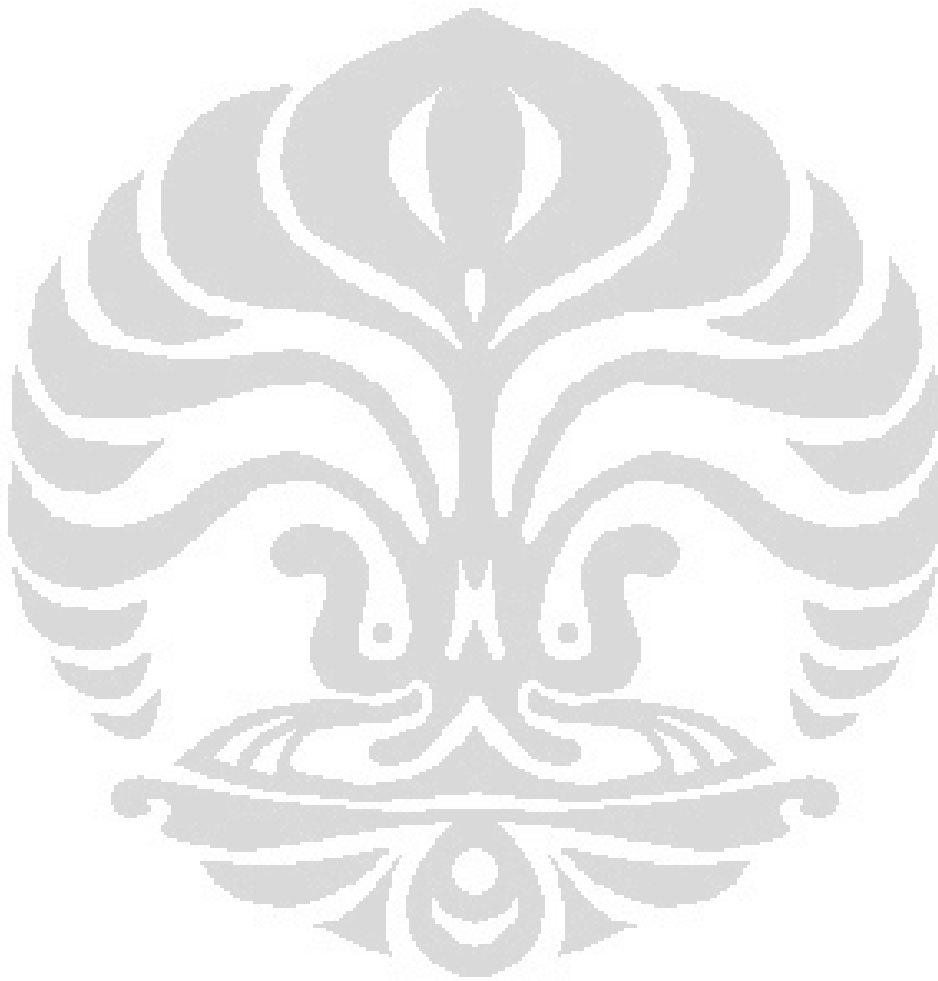
sebuah perjanjian. Meskipun *Mutual Agreement Procedure* sebenarnya dapat menjadi forum dalam pemecahan sengketa *transfer pricing* meskipun tidak ada ketentuan mengenai *corresponding adjustment*, hal tersebut belum menjadi dasar hukum yang kuat. Hal itu karena aturan mengenai penerapan *Mutual Agreement Procedure* atas koreksi *transfer pricing* tanpa ada ketentuan *corresponding adjustment* adalah ketentuan di dalam sebuah hasil interpretasi. Bukan merupakan ketentuan yang mengikat. Oleh karena itu, diperlukan dasar hukum yang kuat. Dasar hukum tersebut dapat diperoleh dengan *Mutual Agreement Procedure* atas pemecahan sengketa tata cara melakukan *corresponding adjustment* antara Negara Indonesia dengan Negara mitra P3B yang tidak memiliki ketentuan *corresponding adjustment*. Alhasil, Pemerintah akan menerapkan *Mutual Agreement Procedure* lebih banyak.

Berdasarkan pemaparan di atas, sebenarnya Per-48 tahun 2010 yang diterbitkan oleh Pemerintah Indonesia pada hakekatnya berpotensi menimbulkan pertentangan dengan maksud serta tujuan dari *Tax Treaty* itu sendiri. Meskipun sampai saat ini belum ada penolakan atas permohonan *Mutual Agreement Procedure* itu sendiri. Potensi untuk pengenaan pajak berganda tetap ada selama kalusul Pasal 10 ayat (2) masih ada. Sedangkan Undang-Undang Nomor 24 tahun 2000 tentang Perjanjian Internasional, mengamanatkan bahwa Indonesia harus menjalankan perjanjian internasional dengan itikad baik yang artinya, Per-48 Tahun 2010 ini sendiri berpotensi menimbulkan pertentangan jika dilakukan penolakan *Mutual Agreement Procedures*, dengan adanya itikad baik pemerintah dalam menjalankan perjanjian internasional.

Hal yang perlu diperhatikan adalah penggunaan materi dari Pasal 25 ayat (3) *Tax Treaty*, yaitu "*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. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.*". Ketentuan ini adalah gerbang dari permohonan *Mutual Agreement Procedure* karena yang diatur dalam *Mutual Agreement Procedure* adalah menyelesaikan permasalahan yang muncul dengan MAP jika ada keraguan dan kesulitan dalam interpretasi dan aplikasi P3B. Per-48 sebenarnya telah mengatur



sesuatu yang sebenarnya berpotensi bertentangan dengan isi *Mutual Agreement Procedure* itu sendiri karena berdasarkan P3B itu sendiri, MAP merupakan jaminan dalam memecahkan permasalahan dan kesulitan dalam aplikasi P3B seperti *corresponding adjustment*.



## BAB 6

### SIMPULAN DAN SARAN

#### 6.1. Simpulan

1. Direktur Jendral Pajak membuat Peraturan Dirjen Pajak Nomor Per-48/PJ/2010 tentang tata cara permohonan Prosedur Persetujuan bersama Pasal 10 ayat (2) mengenai penolakan permohonan *Mutual Agreement Procedure* dalam rangka *corresponding adjustment* dengan Negara Mitra *Tax Treaty* yang tidak ada ketentuan *corresponding adjustment* pada klausul hubungan istimewa di *tax Treaty*-nya karena beberapa alasan. Hal pertama adalah Indonesia tidak wajib melaksanakan ketentuan yang sebenarnya tidak diatur di dalam *tax treaty*, meskipun dijumpai oleh *commentaries tax treaty*. Menurut Dirjen Pajak, *commentaries tax treaty* tidak lah hal mutlak harus diikuti, karena *commentaries* hanya sebatas alat untuk interpretasi dalam pengaplikasian *Tax Treaty* dan penafsiran *Tax Treaty*. Selain itu, Direktorat Jendral Pajak ingin menunjukkan bahwa Pemerintah memiliki kewenangan berkaitan dengan penolakan permohonan *Mutual Agreement Procedure* karena memang Pemerintah Indonesian memiliki hak meskipun sampai saat ini, Pemerintah Indonesia tidak pernah melakukan penolakan atas setiap permohonan *Mutual Agreement Procedure*.
2. Interpretasi Pemerintah Indonesia melalui Per-48 Tahun 2010 berkaitan dengan dapat ditolaknya permohonan *Mutual Agreement Procedure* dari Negara Mitra *Tax Treaty* yang tidak memiliki ketentuan *corresponding adjustment* untuk pemecahan sengketa *transfer pricing* berpotensi menimbulkan pajak berganda ekonomis apabila penolakan benar-benar terjadi. Untuk saat ini, Indonesia belum menolak permohonan *Mutual Agreement Procedure* baik dari Negara yang memiliki ketentuan *corresponding adjustment* atau tidak. Akan tetapi, hal ini akan menimbulkan potensi penolakan dari Pemerintah Indonesia jika Peraturan ini tetap digunakan. Berkaitan dengan hal ini, *Article 25 Mutual Agreement Procedure* telah mengatur bahwa setiap kesulitan dan keraguan

yang muncul dalam penafsiran atau pelaksanaan *Tax Treaty*, maka kedua Negara yang melakukan perjanjian dapat melakukan MAP. Sehingga ketentuan dapat ditolaknya MAP karena tidak adanya ketentuan *corresponding adjustment* tidak perlu diatur kembali.

## 6.2. Saran

1. Dalam pembuatan Peraturan perpajakan, diharapkan Pemerintah lebih teliti kembali karena ketentuan dapat ditolaknya permohonan MAP yang disebabkan tidak adanya ketentuan *corresponding adjustment*, tidak perlu diatur. Ketentuan mengenai MAP telah diatur jelas di dalam *Tax Treaty* dan tidak ada kalusul di dalam MAP yang membatasi sengketa yang dapat dipecahkan dengan MAP. Oleh karena itu, sebaiknya pemerintah terus menerima setiap permohonan MAP baik terdapat ketentuan *corresponding adjustment* atau tidak dalam *Tax Treaty* agar tidak terjadi pengenaan pajak berganda.
2. Spirit di dalam *tax treaty* sebaiknya tetap dijadikan sebuah panduan untuk mengatur pelaksanaan *tax treaty* itu sendiri. Per-48 tahun 2010 adalah panduan tata cara melaksanakan MAP yang telah diatur di dalam *tax treaty*. Oleh karena itu, tata cara yang diatur di dalam peraturan domestik sebaiknya tidak melampaui wewenang yang diberikan *tax treaty*. Maka pemerintah tidak perlu mengeluarkan peraturan dapat ditolaknya permohonan MAP karena di dalam ketentuan MAP di *tax treaty* sendiri, tidak ada batasan sengketa seperti apa yang tidak dapat diselesaikan dengan MAP.

## DAFTAR PUSTAKA

- Angel Becera, Juan (2007), *Interpretation and Application of Tax Treaties in North America*. Belanda: IBFD Publications BV
- Amrin, Tatang. (1986). *Menyusun Rencana Penelitian*. Jakarta: Rajawali Press
- Bungin, Burhan. (2003). *Analisis data penelitian kualitatif: pemahaman filosofis dan metodologis ke arah penguasaan model aplikasi*. Jakarta: Raja Grafindo Persada
- Creswell, John W, (1994). *Research design: qualitative & quantitative approaches*. London: Sage Publications
- Danny Darussalam, (2008) *Konsep dan Aplikasi Cross-Border Transfer Pricing Untuk Tujuan Perpajakan*. Jakarta : Danny Darussalam Tax Centre
- Douma, Sjoerd, (2008), *The Legal Status of OECD Commentaries*. Belanda: IBFD Publications BV
- Faisal, Sanapiah, (1999), *Format-format penelitian sosial: dasar-dasar dan aplikasi - Cet.3*. Jakarta: Radjagrafindo Persada,
- Gunadi. (2007). *Pajak Internasional*, Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia
- Holmes, Kevin (2007), *International Tax policy and Double Tax treaties: An Introduction to Principle and Application*, Belanda: IBFD Publications BV
- Knechtle, Arnold A. (1979). *Basic Problems in International Fiscal Law* Netherlands: Kluwer-Deventer
- Lang, Micheal (2000). *Tax Treaty Interpretation*. London: Kluwer Law International
- Lang, Micheal (2002). *Settlement Disputes in Tax Treaty Law*. London: Kluwer Law International
- Meleong, Lexy J. (2006). *Metodologi Penelitian Kualitatif*. Bandung: PT Remaja Rosada Karya
- Hadari Nawawi. (1985). *Metode Penelitian Bidang Sosial*. Yogyakarta: Gajahmada Universty Press.
- Neuman, W. Lawrence. (2006). *Social research methods: qualitative and quantitative approaches*. Boston: Allyn and Bacon

- Pires, Manuel, (1989) *International juridical double taxation of income*, Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers
- Rohatgi, Roy, (2005) *Basic International Taxation Volume 1: Principle*, London: BNA
- Soemitro, Rohmat, (1977). *Hukum pajak internasional Indonesia perkembangan dan pengaruhnya*, Bandung: Eresco
- Surahmat, Rachmanto. (2005) *Persetujuan penghindaran pajak berganda sebuah pengantar*. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama

### **Karya Akademis**

- Sepyarani, Indah Dwi. (2010). Penyelesaian sengketa pajak melalui mutual agreement procedure serta interaksinya dengan ketentuan undang-undang umum dan tata cara perpajakan. Tesis Program Pascasarjana Ilmu Administrasi Perpajakan, Tidak diterbitkan.
- Tobing, Ganda Christian (2009). Analisa Peran Mutual Agreement Procedure dalam Penyelesaian Sengketa Perpajakan Internasional. Skripsi Program Sarjana Ilmu Administrasi Fiskal, tidak diterbitkan.

### **Jurnal**

- Anonymous, . U.K. Mutual Agreement Procedures and Arbitration Procedures [Draft Statement of Practice, HMRC, Released 9/27/10]. (2010, October). Tax Management Transfer Pricing Report, 19(12), 700-704. Retrieved February 27, 2011, from Accounting & Tax Periodicals. (Document ID: 2184098611).
- Anonymous, . U.S.-Canada Memorandum of Understanding on Arbitration of Double-Tax Cases [Placed on IRS website 11/26/10]. (2010, December). Tax Management Transfer Pricing Report, 19(15), 849-852. Retrieved February 27, 2011, from Accounting & Tax Periodicals. (Document ID: 2210006361).
- Christopher J Borgen. (2005). RESOLVING TREATY CONFLICTS. The George Washington International Law Review, 37(3), 573-648. Retrieved March 15, 2011, from ABI/INFORM Global. (Document ID: 866875721).

- Deanehan, R., Kühlein, C., Skretkowicz, M., Swenson, D., Tala, V., Vollebregt, H., & Gutierrez, N.. (2008, November). MAKING BETTER USE OF APA & MAP PROGRAMS. *Journal of International Taxation*, 19(11), 32-43. Retrieved March 10, 2011, from ABI/INFORM Global. (Document ID: 1601046101).
- Duran, M.. (2010, June). Mutual Agreement Procedures in Turkey. *Tax Management Transfer Pricing Report*, 19(3), 168-169. Retrieved February 27, 2011, from *Accounting & Tax Periodicals*. (Document ID: 2053729461).
- Henry J Birnkrant. (2006, December). Fixing the Black Box: The OECD Proposals to Amend the Model Treaty to Improve the Mutual Agreement Procedure. *Tax Management International Journal*, 35(12), 615-626. Retrieved March 10, 2011, from ABI/INFORM Global. (Document ID: 1169290731).
- James M O'Brien, & Mark A Oates. (2006, October). Transfer Pricing. *Journal of Taxation of Global Transactions*, 6(3), 27-34. Retrieved March 10, 2011, from *Accounting & Tax Periodicals*. (Document ID: 1160415901).
- Klabbers, J.. (2003). International Legal Histories: The Declining Importance of Travaux Préparatoires in Treaty Interpretation? *Netherlands International Law Review*, 50(3), 267-288. Retrieved March 15, 2011, from ABI/INFORM Global. (Document ID: 1404825411).
- Mogle, James R.. (1990). Competent Authority Procedure. *The George Washington Journal of International Law and Economics*, 23(3), 725. Retrieved March 10, 2011, from ABI/INFORM Global. (Document ID: 583536).
- Ronald E Haigh. (2002, October). The operation of the mutual agreement procedure in the United Kingdom. *Tax Management International Journal*, 31(10), 499-508. Retrieved March 10, 2011, from ABI/INFORM Global. (Document ID: 210383051).
- van Herksen, M.. (2008, October). The Netherlands' Accelerated MAP Decree-Promise of a Swift Procedure and a Guaranteed Result. *Tax Management*

Transfer Pricing Report, 17(12), 498-501. Retrieved March 10, 2011, from Accounting & Tax Periodicals. (Document ID: 1592016211).

### **Peraturan Perundang-undangan**

Republik Indonesia, *Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 Tentang Pajak Penghasilan*

Republik Indonesia, *Peraturan Direktur Jendral Pajak Nomor Per-48/PJ/2010 tentang Tata Cara Pengajuan Persetujuan Bersama*

Tax Treaty antara Indonesia dan Jepang

Tax Treaty antara Indonesia dan Austria

Tax Treaty antara Indonesia dan Belgia

Tax Treaty antara Indonesia dan Hungaria

Tax Treaty antara Indonesia dan Inggris

Tax Treaty antara Indonesia dan Itali

Tax Treaty antara Indonesia dan Jerman

Tax Treaty antara Indonesia dan Kanada

Tax Treaty antara Indonesia dan Malaysia

Tax Treaty antara Indonesia dan Norwegia

Tax Treaty antara Indonesia dan Perancis

Tax Treaty antara Indonesia dan Filipina

Tax Treaty antara Indonesia dan Ceko

Tax Treaty antara Indonesia dan Rumania

Tax Treaty antara Indonesia dan Rusia

Tax Treaty antara Indonesia dan Selandia Baru

Tax Treaty antara Indonesia dan Singapura

Tax Treaty antara Indonesia dan Spanyol

Tax Treaty antara Indonesia dan Swiss

Tax Treaty antara Indonesia dan Thailand

Tax Treaty antara Indonesia dan Tunisia

Tax Treaty antara Indonesia dan Venezuela

## DAFTAR RIWAYAT HIDUP

Nama : Muhammad Haritsyah  
Tempat Tanggal Lahir : Medan, 18 Juni 1989  
Alamat : Jln. H.Jaidi No.3b, RT 3 RW 11, Pejaten Timur, Pasar Minggu, Jakarta Selatan. 12510  
Nomor Telepon : 0856 7257215  
Surat Elektronik : muhammad.haritsyah@gmail.com  
Nama Orang Tua :  
    Ayah : Syahrul  
    Ibu : Sulastri  
Riwayat Pendidikan Formal :  
    SD : MIN Medan, MI Nurrussa'adah Jakarta Selatan  
    SMP : SMP Negeri 236, Jakarta Selatan  
    SMA : SMA Negeri 28, Jakarta Selatan



## PEDOMAN WAWANCARA

### DIREKTORAT JENDERAL PAJAK

1. Pengertian serta substansi Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda bagi Indonesia.
2. Fungsi dan tujuan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda.
3. Manfaat Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda.
4. Kedudukan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda terhadap Peraturan domestik.
5. Penyelesaian sengketa perpajakan yang sering dilakukan pemerintah Indonesia.
6. Fungsi Mutual Agreement Procedure dalam sengketa perpajakan internasional.
7. Ketentuan Mutual Agreement Procedure yang dianut oleh Indonesia.
8. Gambaran mengenai peraturan pelaksanaan Mutual agreement Procedure di Indonesia.
9. Perkembangan peraturan dan praktek Mutual Agreement Procedure di Indonesia.
10. Latar Belakang pemerintah membuat peraturan mengenai Mutual Agreement Procedure di Indonesia.
11. Dasar pemikiran pemerintah menolak permohonan Mutual Agreement Procedure.
12. Kedudukan Commentaries UN Model maupun OECD Model terhadap pelaksanaan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda Internasional.

### PRAKTISI

1. Tujuan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda.
2. Manfaat Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda.
3. Kedudukan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda terhadap Peraturan domestik
4. Kedudukan Commentaries Tax Treaty bagi Indonesia dan pelaksanaan Tax Treaty.

5. Penyelesaian sengketa perpajakan internasional
6. Fungsi Mutual Agreement Procedure.
7. Potensi penolakan Mutual Agreement Procedure yang muncul akibat adanya Pasal 10 ayat (2) PER 48 Tahun 2010
8. Kesesuaian ketentuan domestik dengan Tax treaty.

#### **AKADEMISI**

1. Tujuan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda.
2. Manfaat Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda.
3. Kedudukan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda terhadap Peraturan domestik
4. Kedudukan Commentaries Tax Treaty bagi Indonesia dan pelaksanaan Tax Treaty.
5. Penyelesaian sengketa perpajakan internasional
6. Fungsi Mutual Agreement Procedure.
7. Kesesuaian Pasal 10 ayat (2) PER 48 tahun 2010 dengan fungsi dan spirit Mutual Agreement Procedure pada Tax Treaty.

**Wawancara dan Tempat Wawancara**

Selasa, 13 April 2011, pukul 13.15-13.30 WIB  
Gedung Koentjaraningrat Lt.2, FISIP UI

**Informan (I):**

Prof. Dr. Safri Nurmantu, M.Si.  
Guru Besar Ilmu Administrasi Fiskal

**Pewawancara (P):**

Muhammad Haritsyah  
Adm. Fiskal FISIP UI

P : Dirjen Pajak kan baru menerbitkan peraturan tentang MAP Pak. Disitu ada klausul seperti ini Pak. Pasal 10 ayat (2). Direjen Pajak dapat menolak permohonan MAP mitra P3B atas sengketa Transfer Pricing tanpa ada ketentuan corresponding adjustment.

I : Berarti harus ada adjustment itu? Berdasarkan Pasal 9?

P : Jadi begini Pak. Kita melihat dari spirit tax treaty itu sendiri, yaitu menghindari pajak berganda. Tapi DJP malah mengeluarkan peraturan mengenai penolakan MAP atas koreksi Transfer Pricing jika tidak ada ketentuan corresponding adjustment . Hal ini akan menimbulkan pajak berganda Pak. Tidak sesuai dengan intensi treaty itu sendiri Pak. Bagaimana cara menghindari pajak bergandanya Pak? Corresponding adjustment tidak ada. Dan kesempatan MAP tertutup.

I : Kamu Pendekatannya apa?

P : Kualitatif Pak.

I : Sampai sekarang, sudah berapa kasus yang terjadi?

P : Tepatnya saya belum tahu pak. Ini kan peraturan baru, jadi berkaitan dengan berapa kasusnya yang terjadi, saya belum tahu Pak.

I : Kalau kualitatif seharusnya sudah ada kasus. Kalau tidak ada kasus nanti Anda hanya membahas sekedar peraturan. Jadi intinya hanya untuk menunjukkan bahwa Per itu lemah atau tidak sesuai dengan dengan Spirit Tax treaty

P : kalau saya dapatkan kasusnya, akan saya tampilkan diskripsi saya.

I : Yaa, sebenarnya kalau ada kasusnya, Negara lain bisa protes. Ini kan belum ada kasusnya.

- P : Sejalan dengan penelitian ini, nanti saya akan melihat, dampaknya akan seperti apa. Negara Mana saja yang protes dengan adanya peraturan seperti ini.
- I : Ini kalau dalam kebijakan ya. Pajaknya itu, disebut forward looking. Jadi ada dua itu, backward looking sama forward looking. Kalau backward looking itu yang sudah terjadi. Nah kamu ini forward looking, baru akan terjadi. Jadi kamu tambahkan itu di metode penelitian, kalau forward looking itu biasanya cost and benefit. Apa bunyinya. Paling nggak itu jadi begini. Apa cost and benefit analisis terhadap peraturan ini. Itu aja sih dari saya. Kalau belum ada kasus-kasus, memang agak repot. Ada lagi pertanyaan?
- P : Iya Pak. Jadi commentary itu tidak diperhitungkan dalam peraturan ini. Sebenarnya kedudukan commentary itu bagaimana ya Pak?
- I : Ada tidak tax treaty kita yang tidak mengatur Pasal 9 itu? Secondary Adjustment?
- P : Tax treaty dengan Jepang, Perancis
- I : Berarti Kamu harus melihat kasus-kasus Negara itu.
- P : Dari 59 Tax Treaty, ada 26 yang tidak ada corresponding adjustmentnya pak.
- I : Jadi nanti analisis kamu berdasarkan wajib pajak-wajib pajak dari Negara bersangkutan. Sekarang, nanti analisisnya, commentary Pasal 25 itu lebih kuat tidak. Kalau saya menganggap satu kesatuan.
- P : Commentary dan treaty itu satu kesatuan?
- I : Sebenarnya kalau sudah eksplisit di article sebenarnya tidak boleh ditafsirkan lagi. Lalu harus diliat lagi latar belakangnya, mengapa tidak ada secondary adjustment. Itu yang penting. Apa sengaja atau semata-mata kelalaian. Tidak semua tax treaty ada secondary?
- P : Tidak semua Pak.
- I : Itu ada diperiode apa itu?
- P : Sebelum 1990 Pak.
- I : Nah itu kan kemungkinannya kelalaian karena orang itu kan belum teliti.
- P : Iya Pak, mungkin saya akan melihat yang bertanggung jawab dalam pembuatan treaty. mengapa tidak ada ketentuan itu.
- I : saya sebenarnya hanya melihat cost and benefitnya. Tujuan ini kan forward looking. Kalau terjadi kasus berarti apa. Indonesia kan kalau sudah ada kasus,

melakukan koreksi Pasal 18, berartikan duitnya kan sudah masuk . Tidak ada secondary adjustment itu sebenarnya merugikan sana. Kalau Indonesia tidak ada masalah. Sebenarnya Wajib pajak nya yang dirugikan. Karena dia kena dua kali.

P : Maka dari itu, kan tidak sesuai dengan spirit tax treaty Pak.

I : Saya membahasnya secara cost and benefit seperti yang saya bilang tadi. Poin-poin nya bagaimana. Secara historis bagaimana. Apa sengaja atau tidak. Itu kan periode lama. Jadi apa SDM kita masih kurang. Dulu kan Pak Mansury itu yang disana. Sama Pak Rachmanto.

Ini harus jelas ya metodologinya. Selain teknik wawancara, harus ada juga written document. Signifikansi penelitian Kamu apa? Kan ujung-ujungnya Per ini benar atau salah.

P : kalau commentary itu sebenarnya mengikat atau tidak?

I : Sebenarnya yang commentary itu tidak mengikat dia. Cuma hanya sebagai pedoman. Yang berlaku kan tax treaty-nya, tinggal dilihat di pasal 25 sejauh mana, hal-hal seperti ini dicantumkan kembali. Commentary itu tidak ditandatangani, hanya sebagai rujukan saja.

Mungkin itu strategi Dirjen pajak untuk menego. Kayak Jepang. Jepangkan tidak pernah nego dari tahun 82. Nah kalau ada kesempatan ini kan bisa. Kalau mau nego, nego semua. Sebenarnya Wajib Pajak yang dirugikan. Atau bisa saja Wajib pajak nya tidak dirugikan. Misalnya harganya 10 trus diperiksa ternyata harganya 4. Artinya ada koreksi negatif tuh 6 kan. Disana kan harag belinya 10, pastinya kalau disini dikoreksi 6, disana harus menyesuaikan kan? Tapi karena menguntungkan wajib pajak, buat apa mereka melapor. Kalau saya lapor, maka membangunkan singa tidur.

Yasudah, saya kira itu aja.

P : Iya Pak, terima kasih ya Pak atas waktunya.

**Wawancara dan Tempat Wawancara**

Selasa, 13 April 2011, pukul 16.00-16.30 WIB

Kantor Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan (PPATK)

**Informan (I):**

Prof. Dr. Gunadi, M.Sc., Ak

Guru Besar Ilmu Administrasi Fiskal

**Pewawancara (P):**

Muhammad Haritsyah

Adm. Fiskal FISIP UI

P : Saya mau tanya tentang per 48 tentang tata cara pengajuan MAP jadi di pasal 10 ada isi begini Pak, Indonesia menolak permohonan pengajuan MAP dari Negara mitra treaty yang tidak ketentuan corresponding adjustment. Bagaimana pandangan Bapak tentang ini?

I : Saya belum membacanya yaa. Cuma gini yaa, MAP itu kan klausul di dalam treaty yaa, kalau disana tidak ada yaa berarti nggak bisa. Itu kan seperti KUP, kalau tidak diatur yaa tidak bisa. Jadi, pemerintah berhak menolak karena tidak diatur di dalam tax treaty.

P : Aturan seperti ini akan ada pajak berganda, Pak, misalnya kita ambil transfer pricing. Indonesia melakukan koreksi tapi di luar sana tidak melakukan koreksi. Nah caranya kan pakai MAP, Pak, untuk menghindari pajak berganda.

I : Kalau nggak diatur yaa nggak bisa. Seharusnya ada consult each other untuk masalah ini. Apa harus sekedar ngomong atau penyelesaian masalah.

P : Jadi gini, Pak, dalam commentaries ka nada klausul, kalau tidak ada corresponding adjustment bisa menggunakan MAP.

I : Corresponding adjustment itu memang di butuhkan tapi tidak ada keharusan. Tetapi, kedua Negara harus berusaha semaksimal mungkin untuk saling setuju, tidak saling memaksakan.

P : Kalau kondisi peraturan domestik membatasi ketentuan treaty, itu bagaimana yaa Pak?

I : Sebenarnya begini, treaty itu merupakan limitation jika tak ada batasan di dalamnya, maka yang berlaku adalah hukum domestik.

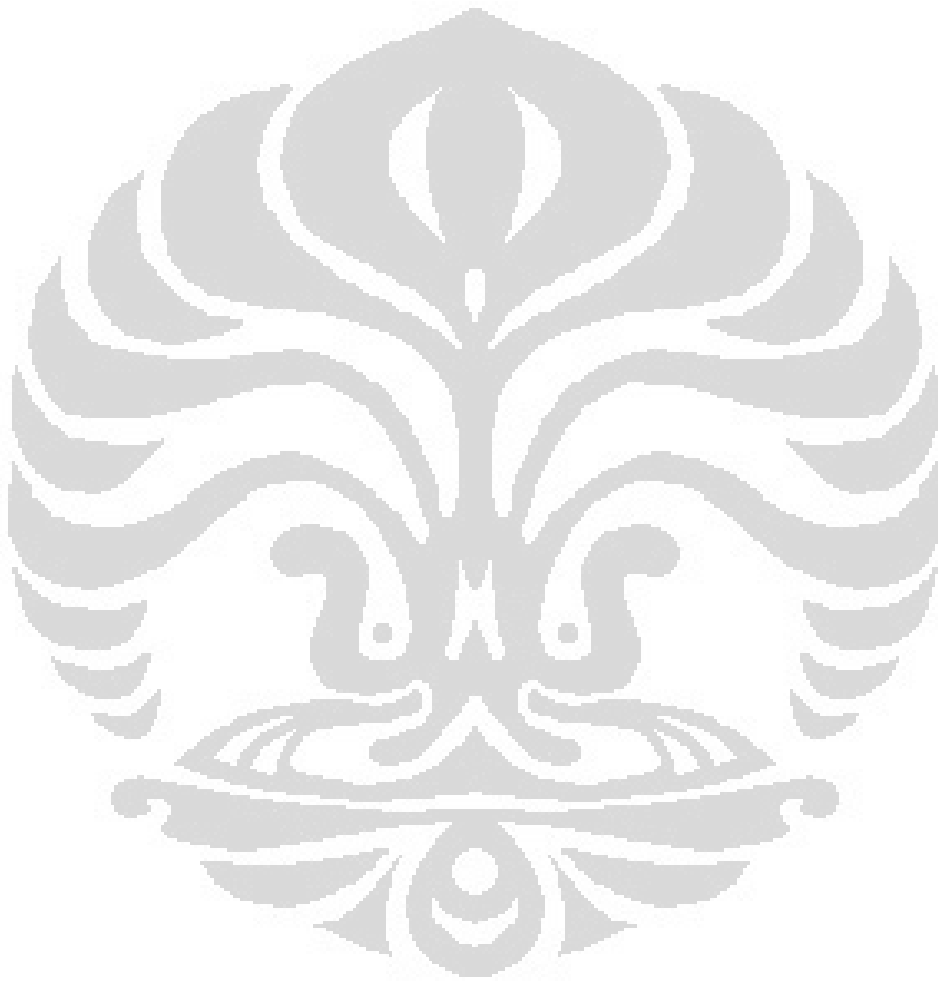
P : Kalau befitu kedudukan commentary itu bagaimana Pak?

- I : Commentary itu nggak binding. Commentary itu hanya sebagai rujukan saja. Yang berlaku itu yaa treaty-nya saja, yang perlu dilihat itu treaty Indonesia itu pasal 25-nya pake apa. Kalau pake OECD model, maka penafsirannya itu pake OECD. Tapi kan kembali kepada semangat treaty menghindari pajak berganda. Tapi, kalo semangatnya melempem yaa tidak berlaku.
- P : kalau dari sisi akademisnya, kedudukan treaty itu bagaimana Pak?
- I : Treaty itu kan lex spesialis. Mengatur transaksi lintas batas. Kalau disitu gak ada yakembali lagi ke hukum doimestik.
- P : Misalnya hukum domestik itu berkaitan dengan article 3 kan ya pak. Ada definisi lain. Definisi lain itu berkaitan dengan VCLT kan ya Pak?
- I : Apa itu VCLT?
- P : Vienna Conventions on Law Treaties Pak.
- I : Oooo, itu kan interpretasi saja, yang harus sesuai dengan semangat itikad baik. Ya article 3 itu, ya ada gak definisinya, kalo ga ada, ya kembali ke peraturan domestik.
- P : Bagaimana Pak usaha negara lain jika permohonan MAP nya ditolak karena tidak ada ketentuan corresponding adjustment?
- I : Diberikan relief dalam negeri saja. Bagaimana perlakuannya. Ya bisa kalau kondisi begini, negara lain memberikan keringanan. Misalnya di Indonesia di koreksi, dari 100 jadi 150, terus di negara lainnya harusnya membebankan lebih banyak 50. Tapi kan gak harus juga Negara menyesuainya. Yang namanya simpati, bisa saja Negara hanya mengakui 40nya, atau 30nya. Namanya juga relief. Gak harus menghilangkan semuanya. Tapi berusaha mengurangi karena correspondingnya kan memang tidak ada aturan.
- P : Saya ingin memperjelas Pandangan bapak tentang kedudukan commentary
- I : Commentary itu no binding. Indonesia kan gak neken commentary itu kan. Hanya cara-cara memahami menafsirkan. Kembali lagi ke intensinya. Treaty itu kan perjanjian dua negara. Ya ditanya lagi, spiritnya iitu apa. Pasal-pasal itu pake model apa. Bisa dilihat draftnya kan. Lagi pula yang buat treaty-nya kan masih ada. Bisa dilihat historisnya. Ini kan perjanjian dua negara, jadi negara ini harus setuju juga. OECD itu bisa dipakai kalau letternya benar-benar sesuai dengan OECD model. Itu pun hanya sekedar dapat. Tidak musti. Kita kan bukan anggota OECD. Kalo anggota OECD kan wajib, mereka kan meneken OECD. Jadi ya wajib. Kita kan tidak. Semuanya kembali kepada intention pembuatan tax treaty bisa totally bisa sebagian, misalnya dengan

relief. Relief kan salah satu keringanan pajak berganda. Bukan berarti tidak usaha.

P : Oke Pak, terima kasih Pak atas informasinya

I : Sama-sama yaa.





**Wawancara dan Tempat Wawancara**

Jum'at, 21 Oktober 2011, pukul 17.10-17.30 WIB

Danny Darussalam Tax Centre Lt.1

**Informan (I):**

Danny Septriadi, SE., M.Si., LLM

Direktur Danny Darussalam Tax Centre

**Pewawancara (P):**

Muhammad Haritsyah

Adm. Fiskal FISIP UI

P : Direktur Jenderal Pajak dapat menolak permohonan MAP dalam rangka *transfer pricing* jika tidak ada ketentuan mengenai *corresponding adjustment* dalam perjanjian *Tax Treaty*-nya .

I : Kamu sudah review berapa banyak Negara yang tidak ada *corresponding adjustment*?

P : Belum mereview semua, Pak. Tepatnya saya belum tahu , Pak.

I : Ok. Nanti kamu review berapa banyak *Tax Treaty* kita yang ada ketentuan *corresponding adjustment* dan berapa banyak yang tidak ada.

P : Ok, Pak.

I : *corresponding adjustment*-kan seakan-akan harus mandatory. Tetapi, dengan perkembangan zaman dari *OECD Commentary*, kalau pasal *corresponding adjustment* tidak ada, bisa klaim pakai pasal 25. Ya jadi, ini tidak tepat menurut pendapat saya. Harusnya tidak adanya pasal *corresponding adjustment* bukan berarti bahwa WP tidak bisa mengajukan MAP karena dia bisa mengklaim dengan pasal 25.

P : Hal tersebut kan dikatakan di dalam *Commentaries Tax Treaty* pasal 25 ya, Pak. Apakah hal tersebut mengikat antara *treaty* dengan *commentaries*?

I : Berbicara mengenai mengikat atau tidak mengikat, kamu sudah melihat buku kami, di situ ada yang namanya *context. Text* di dalam *treaty* adalah bagian dari *context tax treaty*. Tetapi, *commentaries* sendiri itu ada di dalam *Vienna Convention on Law Treaties* yang mengatakan bahwa itu adalah *supplementary explanation*.

Banyak artikel-artikel mengenai peran *Commentaries OECD* dalam teknik interpretasi. Kamu punya referensinya?

- P : Saya baru baca dari buku Bapak saja.
- I : Iya, itu bisa dipake itu. Itu karena berdasarkan *Vienna Convention on Law Treaties* cuma pasalnya yang saya lupa.
- P : Yang saya baca dari buku Bapak ka nada dua pandangan, Pak, mengenai *commentaries*. Ada yang harus diikuti dan ada yang tidak harus diikuti. Dan yang harus diikuti yang saya baca ada beberapa syarat dan itu harus antara Negara OECD dan OECD dan yang menyetujui isi *commentaries* itu. Dan kondisinya sekarang adalah kita bukan Negara OECD.
- I : Nggak harus Negara OECD. Negara yang bukan OECD juga ngga masalah menggunakan *commentaries* OECD. Tujuan utamanya apa sih OECD menerbitkan *commentaries* itu? Itu karena dari *tax treaty* itu tidak lengkap. Dan karena tidak lengkap, maka text-nya harus diubah. Jika kita ingin mengubah text-nya, artinya kita harus negosiasi ulang. Maka yang paling mudah adalah memasukkan perubahan-perubahan tersebut di dalam *commentaries*. Maka commentary menunjukkan perkembangan terkini yang tidak bisa menjebarani text daripada *tax treaty* itu sendiri, text dari *tax treaty* ini kaku. Kerena kalau berubah-ubah terus, maka harus negosiasi setiap Negara. Maka dari itu yang digunakan adalah mengubag isi dari *commentary* itu. Masalah kita ikut apa enggak, sebenarnya kita lihat tujuan *commentaries* tersebut adalah *uniformity*, jadi kalian para wajib pajak kaku wajib berbicara hal yang sama, harus menggunakan buku yang sama. Intinya sebenarnya itu agar terjadi *Mutual Understanding* agar tidak terjadi *double taxation* itu tujuan.
- P : Ketika ada benturan seperti ini yang harus dilakukan wajib pajak kira-kira apa yaa, Pak?
- I : Kalau dia mau klaim, klaim saja berdasarkan *treaty*, orang di Indonesia ditolak kasih tahu *competent authority* di luar untuk memulai karena dia berentengan dengan *treaty*. Hey, ini Indonesia tidak mengikuti rules international-kan berarti bertentangan dengan *treaty*.
- P : Saya memperoleh pandangan lainnya, Pak. *Treaty* itu kan dari dua Negara yang berisikan batang tubuh itu sendiri. Maka, pasal per pasal adalah hasil negosiasi dua Negara. Apakah bisa kita melihat spirit pembahasan pasal per pasal? Apa tujuannya? Dan melihat draft-nya?
- I : Spirit dari *tax treaty* adalah *double taxation* jelas dan *avoidance double non taxation*. *Spirit to intention* dalam pasal 9 ayat (2) ada atau nggak. Sebenarnya hal itu ada di pasal 25 tanpa adanya pasal 9 ayat (2), MAP seharusnya tetap bisa jalan. Karena pasal itu kan mengatur kalau terjadi

dispute. Jadi, begitu *not accordance to the convention*, maka kita bisa klaim langsung tanpa pasal 9 ayat(2).

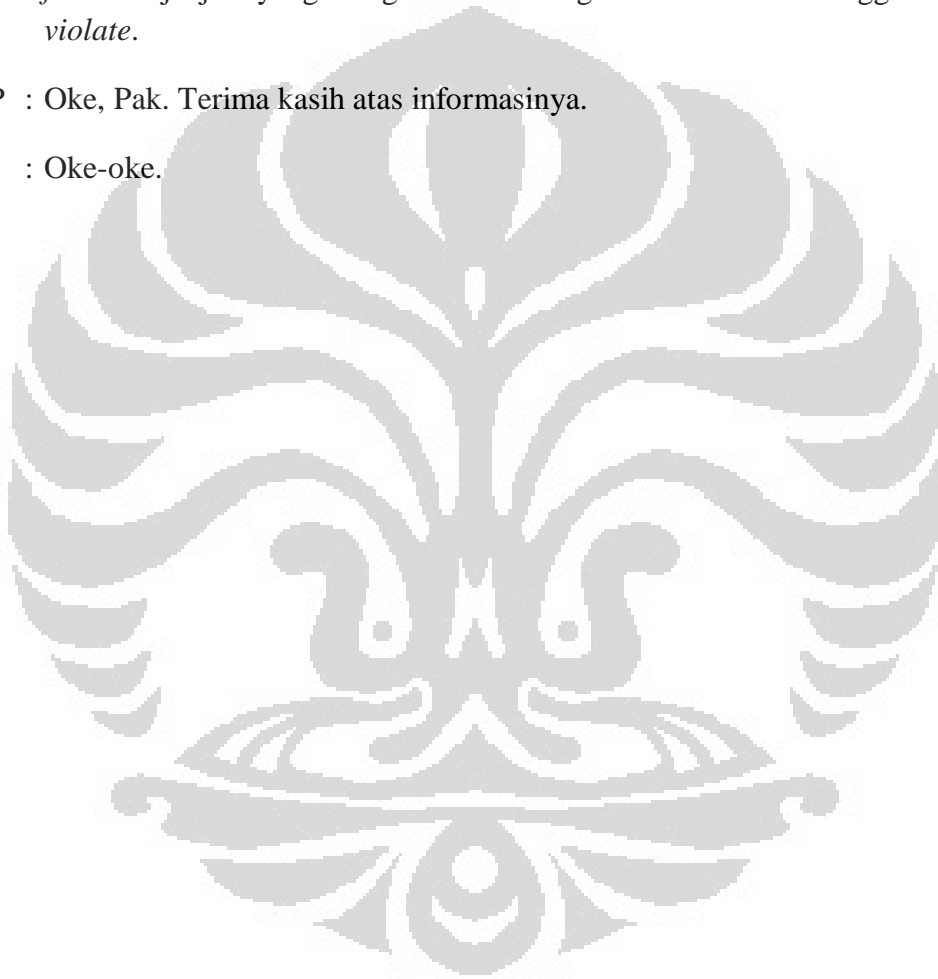
Seharusnya per mengenai MAP itu mengatur tata cara buka pembatasan. Dia hanya boleh mengatur prosedur untuk ini.

P : Dalam hal ini, apakah Indonesia memiliki kewenangan dalam mengatur berkaitan dengan pelaksanaan *tax treaty*?

I : Tepatnya sepanjang tidak melanggar treaty. Karena kan treaty itu sudah *good faith*. Perjanjian yang mengikat kedua Negara. Kalau dia melanggar berarti di *violate*.

P : Oke, Pak. Terima kasih atas informasinya.

I : Oke-oke.



**Wawancara dan Tempat Wawancara**

Selasa, 19 Juni 2012, pukul 15.00-15.40 WIB

Direktorat Peraturan Perpajakan 2, Lt.11 Kantor Pusat DJP

**Informan (I):**

Ariyanta

Staff Direktorat Peraturan Perpajakan 2 Sub Dit Perjanjian dan Kerjasama Internasional

**Pewawancara (P):**

Muhammad Haritsyah

Adm. Fiskal FISIP UI

P : Bagaimana kedudukan commentaries-nya, Pak?

I : Commentaries itu kan tidak harus di terapkan. Kita tidak ingin hasil koreksi fiskal di luar negeri secara sepenuhnya kita terikat. Harus kita terima. Nggak seperti itu.

I : Sesuai daftar pertanyaan mas. Yang pertama adalah kenapa DJP menolak permohonan MAP, seperti pasal 10 ayat (2). Latar belakangnya kita harus mempunyai kewenangan tanpa melihat masalah corresponding adjustment. Meskipun tanpa adanya corresponding adjustment, tetap kita terima. Kita belum pernah menolak dengan tanpa alasan correspondent adjustment. Cuma kita tidak mau selalu dipaksa untuk menerima, kita mau posisi kita itu independen. Maksudnya ketika kita dihadapkan permohonan oleh pelaksanaannya, kita belum pernah menolaj dengan alasan tidak ada corresponding adjustment. Kita bisa menolak jika hal itu memang perlu dilakukan. Tetapi, pertimbangannya bukan karena ada corresponding adjustment.

P : Bagaimana pandangan Bapak mengenai pasal 25 ayat 3?

I : Sebenarnya begini, sebelum adanya MAP kita sedang mengusahakan agar ada sekarang kita prepare untuk menggunakan APA kepada wajib pajak dalam sengketa TP karena UUP itu cenderung takut dengn hal baru seperti APA, tapi nanti kalalu sudah ada satu yang gol untuk APA, pasti UUP akan banyak yang ikut buat APA. Supaya tidak perlu menggubakan MAP, karena prosesnya lebih panjang.

P : Begini, Pak, dalam pasal 10 ayat 2 ini kan ada makna diskresi hukum Pak terdapat kata-kata dapat menolak. Hal itu kan menimbulkan ketidakpastian, Pak. Apakh ada paramenter yang jelas dari DJP? Apa yang menyebabkan permohonan di tolak?

I : Terkait dengan pasal yang menjadi parameter penolakan MAP, hal itu mestinya ada. Seperti hal-hal administrative tidak terpenuhi atau pengajuan yang tidak tepat. Berkaitan dengan parameter penolakan MAP atas TP yang mas tanyakan tidak ada aturan bakunya. Akan tetapi, nanti berkaitan dengan hal tersebut dapat diatur di luar per 48.

P : Sebenarnya begini, Pak, saya belum bisa memahamu sebenarnya fungsi ayat 2 ini apa? Jika DJP tetap menerima permohonan MAP dari mitra PED yang tidak memiliki ketentuan corresponding adjustment, maka sebenarnya tanpa ayat 2 ini tetap dapat berjalan yaa, Pak?

I : Memang dalam kenyataan kita belum pernah menolak. Ini adalah posisi DJP, kita tidak serta merta menerima.

Sebenarnya, corresponding adjustment itu adalah dasar hukum dalam sengketa TP. Sekarang begini, ketika kita memiliki 2 perjanjian dengan 2 negara yang berbeda yang satu mengatur corresponding adjustment yang satu tidak. Ketika Negara yang memiliki corresponding adjustment melakukan permohonan, lalu kita menolak, Negara tersebut otomatis bisa menuntut Indonesia karena tidak menerima permohonan, karena melanggar aturan di dalam P3B, tapi kalau tidak memiliki corresponding adjustment saat kita tolak Negara yang mengajukan permohonan tidak dapat menuntut. Karena tidak ada ketentuan tersebut. Kita tidak melanggar, kan? Ini kan misalnya.

P : Seperti ini Pak, corresponding adjustment kan dipecahkan dengan MAP yaa Pak. Karena memang substansi MAP itu sendiri resolve and doubts and difficulties arising interpretation and application. Nah, hasil MAP itu sendiri kan tidak berarti harus sepakat. Akan tetapi, ketika ada ada sengketa, kita di berikan pilihan untuk MAP.

I : Bukan begitu, Mas kan belum tentu ada sengketa. Kalau ada koreksi TP di Negara mitra, itu kan sengketa antara WP dengan tax authority disana. Tetapi, kita diminta untuk melakukan corresponding adjustment atas koreksi mereka. Jadi, menurut saya bukan sengketa mas.

P : Begini, Pak, sengketa itu sebenarnya muncul pada penerapan pasal 9 ayat 1 nya Pak. Berkaitan dengan harga pasar wajar. Kalau dua Negara menetapkan harga pasar yang berbeda, otomatis perbedaan itu akan menjadi dispute Pak. Menurut saya disitulah dispute-nya kalau tidak ada corresponding adjustment, maka muncullah peran pasal 25. Ok, corresponding tetap berjalan walaupun tanpa tanpa ketentuan pasal 9 ayat 2. Oleh karena itu, peran MAP adalah untuk endeavour memaksa Pak kedua Negara untuk settlement dispute. Kondisi ini sebenarnya sangat merugikan UUP. Kalau Negara sih ngga ada masalah. Negara punya kewenangan kok.

I : Memang MAP itu dapat diajukan ketika UUP merasa terpojok. Cuma kita tidak bisa serta merta menerapkan ketentuan principle yang diterapkan UUP.

Sebenarnya, berkaitan dengan TP, UUP sudah diundang dalam pembuatan peraturan tentang TP tapi kok heran juga. Masih ada saja yang complain. Sebenarnya begini mas, per 43, per 32 itu berdasarkan TP guidance loh mas. Nah, k]logikanya gini mas, kalau Indonesia menggunakan TP guidance OECD, harusnya tidak ada dispute dong mas, kan sama maksudnya. Tapi pada praktiknya kan bisa saja berbeda. Kalau tataran idealnya kan seperti itu loh mas.

P : Salah satu Negara yang tidak ada corresponding adjustment kan terkait dengan TP Pak. Ada MAP juga nggak Pak?

I : Oia mas ada. Sampai sekarang belum selesai mas MAP-nya terkait dengan TP mas. Kalau sudah sepakat baru deh ada corresponding adjustment-nya sama Jepang.

P : Saya masih sedikit bingung nih Pak. Dalam spirit pasal 25 ayat 3 kan jelas Pak. Tapi kok ada peraturan dari DJP bertentangan dengan tax treaty.

I : Iya ini mas gini loh. Tax treaty itu memang harus diikuti mkanya sampai sekarang belum ada penolakan. Itu karena adanya niat dari DJP mas. Kalau ada UUP atau Negara mitra mau mengajukan MAP atas cara memiliki kepastian dalam sengketa TP, ya silahkan pasto akan kami proses.

P : Oo jadi DJP tidak menutup peluang yaa Pak, pengajuan MAP atas dispute tata cara settlement dispute berdasarkan treaty seperti kasus ini?

I : Tidak ada yang ditutup kok mas. Silahkan saja untuk mengikat kedua Negara.

P : Mungkin cukup yaa Pak. Terima kasih banyak Pak atas informasi dan bantuannya.

I : Oke sama-sama mas.

**Korespondensi E-mail****6 Juni 2012, 18:07 WIB ([muhammad.haritsyah@gmail.com](mailto:muhammad.haritsyah@gmail.com))****Mutual Agreement Procedure for Corresponding Adjustment on Cross Border Transfer Pricing (Thesis Subject)****Dear Mr. Danny Oosterhoff**

My name Muhammad Haritsyah. I am a student of University of Indonesia. Now I am doing thesis about Mutual Agreement Procedure. I would like to ask you a little question about Mutual Agreement Procedure. I hope you could response my question.

Firstly, I would like to describe the case in Indonesia. Tax Authority of Indonesia has issued the rule about the application of Mutual Agreement Procedure in finishing tax dispute between Tax Treaty Partner. In this rule, Tax Authority of Indonesia will not accept the application of Mutual Agreement Procedure in case for correction of Cross Border Transfer Pricing which applied by Country which not regulate about corresponding adjustment in Tax Treaty.

The reason of Tax Authority of Indonesia about this clause is Tax Treaty does not regulate about corresponding adjustment. So, MAP could not be applied in case correction of Cross Border Transfer Pricing where the Tax Treaty Partner of Indonesia does not regulate about this clause.

According commentaries of Tax Treaty OECD Model and UN Model, there are two kinds of double taxation which covered by MAP, juridical double taxation and economic double taxation. My concern is in economic double taxation in Cross Border Transfer Pricing. In Article 9 Tax Treaty regulate about the using arm's length price and doing the corresponding adjustment if there is a correction toward the cross border transfer pricing. In commentary article 25 paragraph 9 state that "Article 25 also provides machinery to enable competent authorities to consult with each other with a view to resolving, in the context of **transfer pricing problems**, not only problems of juridical double taxation but also those of economic double taxation, and especially those resulting from the inclusion of profits of associated enterprises under paragraph 1 of Article 9". According to this clause, MAP could be applied in case transfer pricing for resolving dispute.

The fact, not all Tax Treaty between My Country and another country regulate about the corresponding adjustment in Article 9 Paragraph 2. About 60% Tax Treaties between Indonesia and another country doesn't regulate the corresponding adjustment. And Now, Tax Authority of Indonesia has issued the rule which regulate that Tax Treaty Partners Country could not applied the MAP on Cross Border Transfer Pricing correction from Indonesia if there is no regulation about corresponding adjustment the Tax Treaty that have been signed. From the description above, I get the conclusion that in Indonesia, Country which does not regulate corresponding adjustment in Tax Treaty between Indonesia and

Contracting Country, can not apply the Mutual Agreement Procedure application. This condition probably will appear the economic double taxation in international trading.

I need your view about the case that I arise in my final thesis. How to resolve this dispute? Is My Country against the Tax Treaty spirit?

Another question about the Mutual Agreement Procedure, Can we apply the Mutual Agreement Procedure application in case about the procedure which does not regulate in body of Tax Treaty? This question still related with the condition in Indonesia which does not have regulation about procedure of corresponding adjustment in the Indonesian's Tax Treaty.

Thank you for kind attention. It would be great if you can share your knowledge and experience to face the dispute in international taxation for my final thesis. I will wait your response and your view for my question.

Best Regards,  
**Muhammad Haritsyah**  
Student of Fiscal Administration  
University of Indonesia

**6 Juni 2012, 18:15 WIB ([danny.oosterhoff@nl.ey.com](mailto:danny.oosterhoff@nl.ey.com))**

**RE: Mutual Agreement Procedure for Corresponding Adjustment on Cross Border Transfer Pricing (Thesis Subject)**

Dear Muhammad,  
I have forwarded your question to two colleagues of mine who have a lot of experience in dealing with these types of issues.

Kind regards,

Find us on: [EY Tax services](#) | [LinkedIn](#) | [Twitter](#) | [Xchange](#)  
**Danny Oosterhoff** | Partner | Transfer Pricing & Tax Effective Supply Chain Management  
Ernst & Young Belastingadviseurs LLP  
Antonio Vivaldistraat 150, 1083 HP Amsterdam, Netherlands  
Direct: +31 88 4071007 | Fax: +31 88 4070968 | [danny.oosterhoff@nl.ey.com](mailto:danny.oosterhoff@nl.ey.com)  
Mobile: +31 6 21252754  
Website: [www.ey.com](http://www.ey.com)  
Assistant: Mona de Leeuw | Phone: + 31 88 4071604 | [mona.de.leeuw@nl.ey.com](mailto:mona.de.leeuw@nl.ey.com)  
Thank you for considering the environmental impact of printing emails.

**6 Juni 2012, 18:48 WIB ([bernard.damsda@nl.ey.com](mailto:bernard.damsda@nl.ey.com))**

**RE: Mutual Agreement Procedure for Corresponding Adjustment on Cross Border Transfer Pricing (Thesis Subject)**



Dear Muhammed,

On your first question: this issue has been discussed at the OECD a while ago leading to inclusion of paragraph 12 (see below) in OECD MTC (from top of my head in 2008, in which the OECD expresses its opinion if there is no art 9(2).

11. This in fact is implicit in the wording of paragraph 2 of Article 9 when the bilateral convention in question contains a clause of this type. When the bilateral convention does not contain rules similar to those of paragraph 2 of Article 9 (as is usually the case for conventions signed before 1977) the mere fact that Contracting States inserted in the convention the text of Article 9, as limited to the text of paragraph 1 — which usually only confirms broadly similar rules existing in domestic laws — indicates that the intention was to have economic double taxation covered by the Convention. As a result, most member countries consider that economic double taxation resulting from adjustments made to profits by reason of transfer pricing is not in accordance with — at least — the spirit of the convention and falls within the scope of the mutual agreement procedure set up under Article 25.

12. Whilst the mutual agreement procedure has a clear role in dealing with issues arising as to the sorts of adjustments referred to in paragraph 2 of Article 9, it follows that even in the absence of such a provision, States should be seeking to avoid double taxation, including by giving corresponding adjustments in cases of the type contemplated in paragraph 2. Whilst there may be some difference of view, States would therefore generally regard a taxpayer initiated mutual agreement procedure based upon economic double taxation contrary to the terms of Article 9 as encompassing issues of whether a corresponding adjustment should have been provided, even in the absence of a provision similar to paragraph 2 of Article 9. States which do not share this view do, however, in practice, find the means of remedying economic double taxation in most cases involving *bona fide* companies by making use of provisions in their domestic laws.

Further in this respect one may argue whether the last sentence of article 25(3) provides an opening 3. 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. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.

The 2nd issue you raise regards whether one can apply a MAP if in one (or both) of the treaty countries involved there is no procedure for doing a MAP. Not having a procedure in place in principle should not be an argument to not entertain a request to start up a MAP procedure; that would not be in line with the trust of the provision. Reasons to not entertain a request are limited to fraud/criminal offenses and the like. Further one may refer to the so called MEMAP (overview of best practices made by OECD and available on OECD website) as potential guidance for procedure.

Hope this helps

kind regards

Find us on: [EY Tax services](#) | [LinkedIn](#) | [Twitter](#) | [Xchange](#)

**Bernard Damsma** | Director | Transfer Pricing & Tax Effective Supply Chain

Management Group

Ernst & Young Belastingadviseurs LLP

Boompjes 258, 3011 XZ Rotterdam, The Netherlands

Office: +31(0)88 407 8534 | Mobile: +31(0) 6 212 528 35 | [bernard.damsma@nl.ey.com](mailto:bernard.damsma@nl.ey.com)

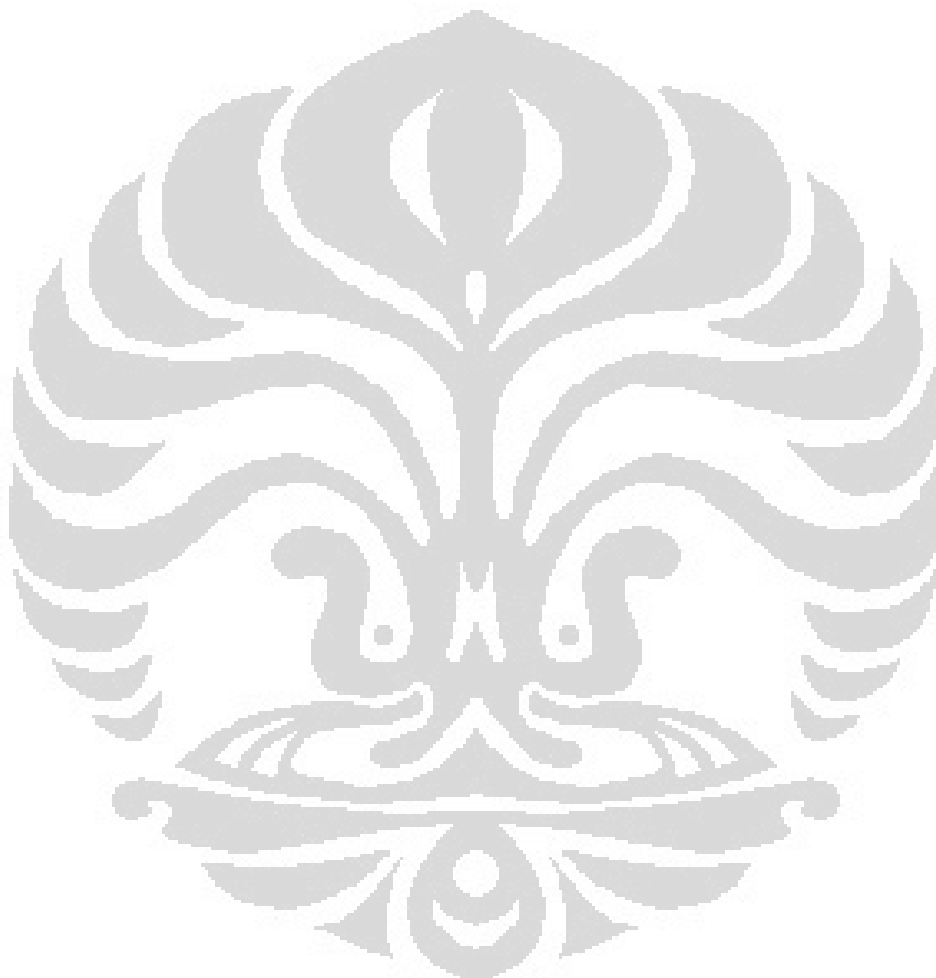
Fax: +31(0)88 407 8981

Website: [www.ey.com](http://www.ey.com)

Download the EY Tax&Law NL app: [voor iPad](#) | [voor iPhone/BB/Android](#)

Chamber of Commerce: 24432939 / OC: 335596

Thank you for considering the environmental impact of printing emails.



## Korespondensi E-mail

6 Juni 2012, 18:02 WIB ([muhammad.haritsyah@gmail.com](mailto:muhammad.haritsyah@gmail.com))

### Mutual Agreement Procedure for Corresponding Adjustment on Cross Border Transfer Pricing (Thesis Subject)

Dear Mr. Reynah Tang

My name Muhammad Haritsyah. I am a student of University of Indonesia. Now I am doing thesis about Mutual Agreement Procedure. I would like to ask you a little question about Mutual Agreement Procedure. I hope you could response my question.

Firstly, I would like to describe the case in Indonesia. Tax Authority of Indonesia has issued the rule about the application of Mutual Agreement Procedure in finishing tax dispute between Tax Treaty Partner. In this rule, Tax Authority of Indonesia will not accept the application of Mutual Agreement Procedure in case for correction of Cross Border Transfer Pricing which applied by Country which not regulate about corresponding adjustment in Tax Treaty.

The reason of Tax Authority of Indonesia about this clause is Tax Treaty does not regulate about corresponding adjustment. So, MAP could not be applied in case correction of Cross Border Transfer Pricing where the Tax Treaty Partner of Indonesia does not regulate about this clause.

According commentaries of Tax Treaty OECD Model and UN Model, there are two kinds of double taxation which covered by MAP, juridical double taxation and economic double taxation. My concern is in economic double taxation in Cross Border Transfer Pricing. In Article 9 Tax Treaty regulate about the using arm's length price and doing the corresponding adjustment if there is a correction toward the cross border transfer pricing. In commentary article 25 paragraph 9 state that "Article 25 also provides machinery to enable competent authorities to consult with each other with a view to resolving, in the context of **transfer pricing problems**, not only problems of juridical double taxation but also those of economic double taxation, and especially those resulting from the inclusion of profits of associated enterprises under paragraph 1 of Article 9". According to this clause, MAP could be applied in case transfer pricing for resolving dispute.

The fact, not all Tax Treaty between My Country and another country regulate about the corresponding adjustment in Article 9 Paragraph 2. About 60% Tax Treaties between Indonesia and another country doesn't regulate the corresponding adjustment. And Now, Tax Authority of Indonesia has issued the rule which regulate that Tax Treaty Partners Country could not applied the MAP on Cross Border Transfer Pricing correction from Indonesia if there is no regulation about corresponding adjustment the Tax Treaty that have been signed. From the description above, I get the conclusion that in Indonesia, Country which does not regulate corresponding adjustment in Tax Treaty between Indonesia and

Contracting Country, can not apply the Mutual Agreement Procedure application. This condition probably will appear the economic double taxation in international trading.

I need your view about the case that I arise in my final thesis. How to resolve this dispute? Is My Country against the Tax Treaty spirit?

Another question about the Mutual Agreement Procedure, Can we apply the Mutual Agreement Procedure application in case about the procedure which does not regulate in body of Tax Treaty? This question still related with the condition in Indonesia which does not have regulation about procedure of corresponding adjustment in the Indonesian's Tax Treaty.

Thank you for kind attention. It would be great if you can share your knowledge and experience to face the dispute in international taxation for my final thesis. I will wait your response and your view for my question.

Best Regards,  
**Muhammad Haritsyah**  
Student of Fiscal Administration  
University of Indonesia

**8 Juni 2012, 13:20 WIB** (reynah.tang@corrs.com.au)

**RE: Mutual Agreement Procedure for Corresponding Adjustment on Cross Border Transfer Pricing (Thesis Subject)**

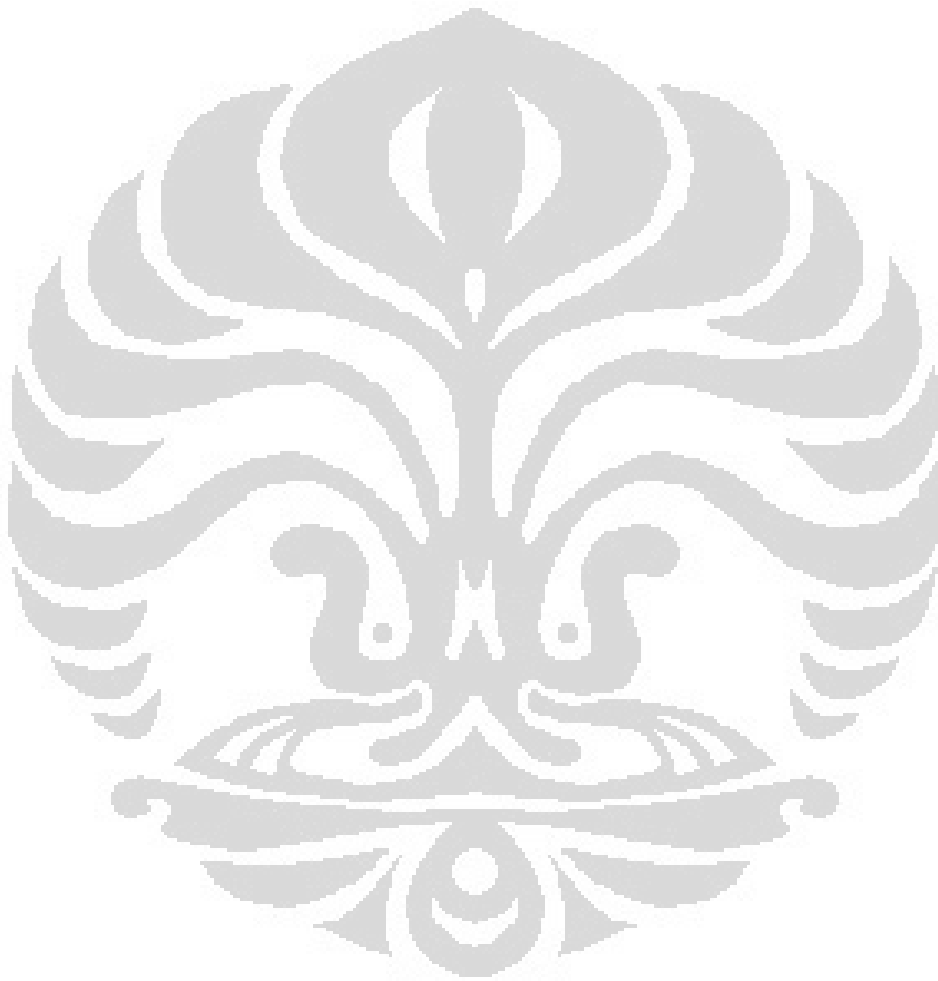
Dear Haritsyah

The issue that you raise in terms of economic double taxation and the limitation of the MAP article is recognised in paragraphs 10 - 12 of the OECD Model Tax Convention Commentary on Article 25, as well as paragraph 4.33 of the OECD Transfer Pricing Guidelines. It is also referred to by the Australian Taxation Office at paragraph 2.3 of its ruling on MAP, [TR 2000/16](#). From an Australian perspective, there are only a small number of treaties that do not provide for either adjustment or credit to relieve double taxation (see the list at paragraph 2.7 of the ruling). Accordingly, it is less of an issue from an Australian perspective. In this regard, I note that Australia's treaty with Indonesia does provide for adjustment (article 9(3)).

I can't really comment on the Indonesian perspective. You could contact Henrietta Kristanto at PB Taxand in Indonesia (with whom we are associated through Taxand) to get a local view. Her email is [Henrietta.k@pbtaxand.com](mailto:Henrietta.k@pbtaxand.com).

Regards  
**Reynah Tang**  
Partner  
[reynah.tang@corrs.com.au](mailto:reynah.tang@corrs.com.au)

Tel +61 3 9672 3535  
Mob 0417586511  
Fax +61 3 9672 3010  
[www.corr.com.au](http://www.corr.com.au)



**Korespondensi E-mail**

**6 Juni 2012, 17:43 WIB ([muhammad.haritsyah@gmail.com](mailto:muhammad.haritsyah@gmail.com))**

**Mutual Agreement Procedure for Corresponding Adjustment on Cross Border Transfer Pricing (Thesis Subject)**

**Dear Mrs. Joanna Wheeler**

My name Muhammad Haritsyah. I am a student of University of Indonesia. Now I am doing thesis about Mutual Agreement Procedure. I would like to ask you a little question about Mutual Agreement Procedure. I hope you could response my question.

Firstly, I would like to describe the case in Indonesia. Tax Authority of Indonesia has issued the rule about the application of Mutual Agreement Procedure in finishing tax dispute between Tax Treaty Partner. In this rule, Tax Authority of Indonesia will not accept the application of Mutual Agreement Procedure in case for correction of Cross Border Transfer Pricing which applied by Country which not regulate about corresponding adjustment in Tax Treaty.

The reason of Tax Authority of Indonesia about this clause is Tax Treaty does not regulate about corresponding adjustment. So, MAP could not be applied in case correction of Cross Border Transfer Pricing where the Tax Treaty Partner of Indonesia does not regulate about this clause.

According commentaries of Tax Treaty OECD Model and UN Model, there are two kinds of double taxation which covered by MAP, juridical double taxation and economic double taxation. My concern is in economic double taxation in Cross Border Transfer Pricing. In Article 9 Tax Treaty regulate about the using arm's length price and doing the corresponding adjustment if there is a correction toward the cross border transfer pricing. In commentary article 25 paragraph 9 state that "Article 25 also provides machinery to enable competent authorities to consult with each other with a view to resolving, in the context of **transfer pricing problems**, not only problems of juridical double taxation but also those of economic double taxation, and especially those resulting from the inclusion of profits of associated enterprises under paragraph 1 of Article 9". According to this clause, MAP could be applied in case transfer pricing for resolving dispute.

The fact, not all Tax Treaty between My Country and another country regulate about the corresponding adjustment in Article 9 Paragraph 2. About 60% Tax Treaties between Indonesia and another country doesn't regulate the corresponding adjustment. And Now, Tax Authority of Indonesia has issued the rule which regulate that Tax Treaty Partners Country could not applied the MAP on Cross Border Transfer Pricing correction from Indonesia if there is no regulation about corresponding adjustment the Tax Treaty that have been signed. From the description above, I get the conclusion that in Indonesia, Country which does not regulate corresponding adjustment in Tax Treaty between Indonesia and

Contracting Country, can not apply the Mutual Agreement Procedure application. This condition probably will appear the economic double taxation in international trading.

I need your view about the case that I arise in my final thesis. How to resolve this dispute? Is My Country against the Tax Treaty spirit?

Another question about the Mutual Agreement Procedure, Can we apply the Mutual Agreement Procedure application in case about the procedure which does not regulate in body of Tax Treaty? This question still related with the condition in Indonesia which does not have regulation about procedure of corresponding adjustment in the Indonesian's Tax Treaty.

Thank you for kind attention. It would be great if you can share your knowledge and experience to face the dispute in international taxation for my final thesis. I will wait your response and your view for my question.

Best Regards,  
**Muhammad Haritsyah**  
Student of Fiscal Administration  
University of Indonesia

**14 Juni 2012, 23:03 WIB (j.wheeler@ibfd.org)**

**RE: Mutual Agreement Procedure for Corresponding Adjustment on Cross Border Transfer Pricing (Thesis Subject)**

Dear Muhammad,

Apologies for taking so long to respond to your email – life has been rather hectic in the past week. The shortest answer to your question is that the exact issue you raise in your email is discussed in Paras. 11 and 12 of the OECD Commentary on Art. 25, which states that, even in the absence of an Art. 9(2) in the treaty, the MAP should be used to resolve cases of economic double taxation caused by transfer pricing adjustments. Of course not everyone always agrees with the OECD Commentary, especially in a non-Member State such as Indonesia. If you think that it is not appropriate to follow the OECD Commentary in this case, your question becomes a more general question of treaty interpretation involving the issue of whether it is one of the purposes of treaties to prevent economic double taxation. This latter point is a controversial issue and not one which is capable of a simple answer; in order to deal with this issue you would have to study the literature on treaty interpretation generally. You could have a look at the IBFD library catalogue on our website ([www.ibfd.org](http://www.ibfd.org)) and if you find something interesting there it is possible to ask the library to send you a copy. I hope this response is helpful for you.

Just as a matter of curiosity, could you tell me how you found my name?

Best regards,

Joanna Wheeler

**Joanna Wheeler**

Senior Principal Research Associate

**IBFD Academic Group**

P.O. Box 20237 1000 HE Amsterdam

The Netherlands

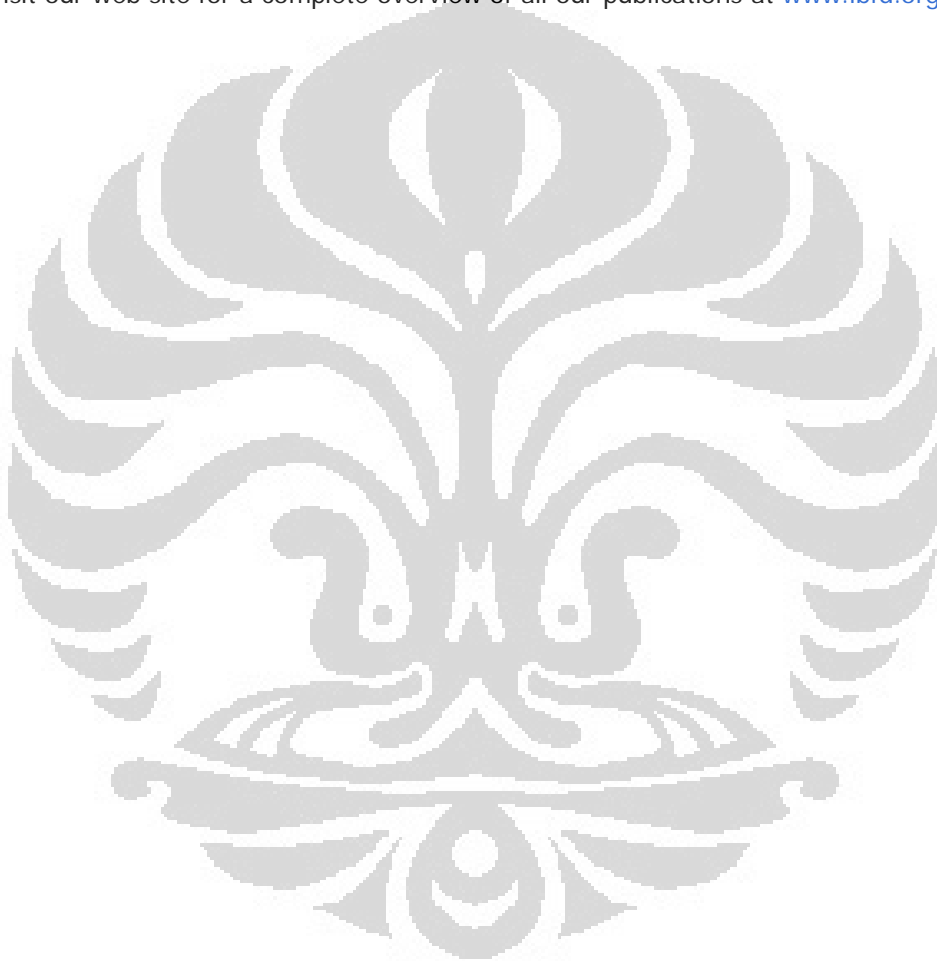
Phone: +31 (0) 20 554 0115

Fax: +31 (0) 20 622 7697

E-mail: [J.Wheeler@ibfd.org](mailto:J.Wheeler@ibfd.org)

**IBFD** | Your Portal to Cross-Border Tax Expertise

Visit our web site for a complete overview of all our publications at [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org)





**Korespondensi E-mail**

**6 Juni 2012, 17:46 WIB ([muhammad.haritsyah@gmail.com](mailto:muhammad.haritsyah@gmail.com))**

**Mutual Agreement Procedure for Corresponding Adjustment on Cross Border Transfer Pricing (Thesis Subject)**

**Dear Mr. Ulf Andresen**

My name Muhammad Haritsyah. I am a student of University of Indonesia. Now I am doing thesis about Mutual Agreement Procedure. I would like to ask you a little question about Mutual Agreement Procedure. I hope you could response my question.

Firstly, I would like to describe the case in Indonesia. Tax Authority of Indonesia has issued the rule about the application of Mutual Agreement Procedure in finishing tax dispute between Tax Treaty Partner. In this rule, Tax Authority of Indonesia will not accept the application of Mutual Agreement Procedure in case for correction of Cross Border Transfer Pricing which applied by Country which not regulate about corresponding adjustment in Tax Treaty.

The reason of Tax Authority of Indonesia about this clause is Tax Treaty does not regulate about corresponding adjustment. So, MAP could not be applied in case correction of Cross Border Transfer Pricing where the Tax Treaty Partner of Indonesia does not regulate about this clause.

According commentaries of Tax Treaty OECD Model and UN Model, there are two kinds of double taxation which covered by MAP, juridical double taxation and economic double taxation. My concern is in economic double taxation in Cross Border Transfer Pricing. In Article 9 Tax Treaty regulate about the using arm's length price and doing the corresponding adjustment if there is a correction toward the cross border transfer pricing. In commentary article 25 paragraph 9 state that "Article 25 also provides machinery to enable competent authorities to consult with each other with a view to resolving, in the context of **transfer pricing problems**, not only problems of juridical double taxation but also those of economic double taxation, and especially those resulting from the inclusion of profits of associated enterprises under paragraph 1 of Article 9". According to this clause, MAP could be applied in case transfer pricing for resolving dispute.

The fact, not all Tax Treaty between My Country and another country regulate about the corresponding adjustment in Article 9 Paragraph 2. About 60% Tax Treaties between Indonesia and another country doesn't regulate the corresponding adjustment. And Now, Tax Authority of Indonesia has issued the rule which regulate that Tax Treaty Partners Country could not applied the MAP on Cross Border Transfer Pricing correction from Indonesia if there is no regulation about corresponding adjustment the Tax Treaty that have been signed. From the description above, I get the conclusion that in Indonesia, Country which does not regulate corresponding adjustment in Tax Treaty between Indonesia and

Contracting Country, can not apply the Mutual Agreement Procedure application. This condition probably will appear the economic double taxation in international trading.

I need your view about the case that I arise in my final thesis. How to resolve this dispute? Is My Country against the Tax Treaty spirit?

Another question about the Mutual Agreement Procedure, Can we apply the Mutual Agreement Procedure application in case about the procedure which does not regulate in body of Tax Treaty? This question still related with the condition in Indonesia which does not have regulation about procedure of corresponding adjustment in the Indonesian's Tax Treaty.

Thank you for kind attention. It would be great if you can share your knowledge and experience to face the dispute in international taxation for my final thesis. I will wait your response and your view for my question.

Best Regards,  
**Muhammad Haritsyah**  
Student of Fiscal Administration  
University of Indonesia

25 Juni 2012, 23:51 WIB ([ulf.andresen@de.ey.com](mailto:ulf.andresen@de.ey.com))

**RE : Mutual Agreement Procedure for Corresponding Adjustment on Cross Border Transfer Pricing (Thesis Subject)**

Dear Mr. Haritsyah,  
Thank you for your e-mail which I am responding to with my below comments. Due to client matters I was unable to respond earlier.

Best regards,

Ulf Andresen  
**Dr. Ulf Andresen Steuerberater Chartered Accountant (Australia)** | Partner  
| International Tax Services - Transfer Pricing  
EMEIA Financial Services  
Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Mergenthalerallee 3-5, 65760 Eschborn, Germany  
Office: +49 6196 996 27133 | Fax: +49 181 3943 27133 | [ulf.andresen@de.ey.com](mailto:ulf.andresen@de.ey.com)  
Website: [www.ey.com](http://www.ey.com)

**Dear Mr. Ulf Andresen**

My name Muhammad Haritsyah. I am a student of University of Indonesia. Now I am doing thesis about Mutual Agreement Procedure. I would like to ask you a little question about Mutual Agreement Procedure. I hope you could response my question.

Firstly, I would like to describe the case in Indonesia. Tax Authority of Indonesia has issued the rule about the application of Mutual Agreement Procedure in finishing tax dispute between Tax Treaty Partner. In this rule, Tax Authority of Indonesia will not accept the application of Mutual Agreement Procedure in case for correction of Cross Border Transfer Pricing which applied by Country which not regulate about corresponding adjustment in Tax Treaty.

The reason of Tax Authority of Indonesia about this clause is Tax Treaty does not regulate about corresponding adjustment. So, MAP could not be applied in case correction of Cross Border Transfer Pricing where the Tax Treaty Partner of Indonesia does not regulate about this clause.

According commentaries of Tax Treaty OECD Model and UN Model, there are two kinds of double taxation which covered by MAP, juridical double taxation and economic double taxation. My concern is in economic double taxation in Cross Border Transfer Pricing. In Article 9 Tax Treaty regulate about the using arm's length price and doing the corresponding adjustment if there is a correction toward the cross border transfer pricing. In commentary article 25 paragraph 9 state that "Article 25 also provides machinery to enable competent authorities to consult with each other with a view to resolving, in the context of **transfer pricing problems**, not only problems of juridical double taxation but also those of economic double taxation, and especially those resulting from the inclusion of profits of associated enterprises under paragraph 1 of Article 9". According to this clause, MAP could be applied in case transfer pricing for resolving dispute.

The fact, not all Tax Treaty between My Country and another country regulate about the corresponding adjustment in Article 9 Paragraph 2. About 60% Tax Treaties between Indonesia and another country doesn't regulate the corresponding adjustment. And Now, Tax Authority of Indonesia has issued the rule which regulate that Tax Treaty Partners Country could not applied the MAP on Cross Border Transfer Pricing correction from Indonesia if there is no regulation about corresponding adjustment the Tax Treaty that have been signed.

From the description above, I get the conclusion that in Indonesia, Country which does not regulate corresponding adjustment in Tax Treaty between Indonesia and Contracting Country, can not apply the Mutual Agreement Procedure application. This condition probably will appear the economic double taxation in international trading.

I need your view about the case that I arise in my final thesis. How to resolve this dispute? Is My Country against the Tax Treaty spirit?

**In my opinion, such interpretation of the tax treaties are in violation of the underlying principles. Germany has not had very many tax treaties that had an equivalent provision to Art. 9 (2). Despite this, Germany had hundreds of mutual agreements procedures the majority of which successfully resolved double taxation. In this light, I would clearly say that there is an argument that Indonesia violates the treaty spirit.**

Another question about the Mutual Agreement Procedure, Can we apply the Mutual Agreement Procedure application in case about the procedure which does

not regulate in body of Tax Treaty? This question still related with the condition in Indonesia which does not have regulation about procedure of corresponding adjustment in the Indonesian's Tax Treaty.

**Applying the German interpretation, the mutual agreement procedure is the mechanism that allows the two countries to resolve any tax issue they might have. If I recall correctly, we may have some commentaries which confirm that the mutual agreement procedure could even be used to resolve VAT/GST matters even though VAT/GST is not mentioned as taxes to be covered under the treaty. The best source is the commentary written by Klaus Vogel/Morris Lehner; an English translation of the 5th edition should exist.**

Thank you for kind attention. It would be great if you can share your knowledge and experience to face the dispute in international taxation for my final thesis. I will wait your response and your view for my question.

Best Regards,  
**Muhammad Haritsyah**  
Student of Fiscal Administration  
University of Indonesia

**Korespondensi E-mail**

**6 Juni 2012, 17:07 WIB ([muhammad.haritsyah@gmail.com](mailto:muhammad.haritsyah@gmail.com))**

**Mutual Agreement Procedure for Corresponding Adjustment on Cross Border Transfer Pricing (Thesis Subject)**

**Dear Mr. Lorenz Bernhardt**

My name Muhammad Haritsyah. I am a student of University of Indonesia. Now I am doing thesis about Mutual Agreement Procedure. I would like to ask you a little question about Mutual Agreement Procedure. I hope you could response my question.

Firstly, I would like to describe the case in Indonesia. Tax Authority of Indonesia has issued the rule about the application of Mutual Agreement Procedure in finishing tax dispute between Tax Treaty Partner. In this rule, Tax Authority of Indonesia will not accept the application of Mutual Agreement Procedure in case for correction of Cross Border Transfer Pricing which applied by Country which not regulate about corresponding adjustment in Tax Treaty.

The reason of Tax Authority of Indonesia about this clause is Tax Treaty does not regulate about corresponding adjustment. So, MAP could not be applied in case correction of Cross Border Transfer Pricing where the Tax Treaty Partner of Indonesia does not regulate about this clause.

According commentaries of Tax Treaty OECD Model and UN Model, there are two kinds of double taxation which covered by MAP, juridical double taxation and economic double taxation. My concern is in economic double taxation in Cross Border Transfer Pricing. In Article 9 Tax Treaty regulate about the using arm's length price and doing the corresponding adjustment if there is a correction toward the cross border transfer pricing. In commentary article 25 paragraph 9 state that "Article 25 also provides machinery to enable competent authorities to consult with each other with a view to resolving, in the context of **transfer pricing problems**, not only problems of juridical double taxation but also those of economic double taxation, and especially those resulting from the inclusion of profits of associated enterprises under paragraph 1 of Article 9". According to this clause, MAP could be applied in case transfer pricing for resolving dispute.

The fact, not all Tax Treaty between My Country and another country regulate about the corresponding adjustment in Article 9 Paragraph 2. About 60% Tax Treaties between Indonesia and another country doesn't regulate the corresponding adjustment. And Now, Tax Authority of Indonesia has issued the rule which regulate that Tax Treaty Partners Country could not applied the MAP on Cross Border Transfer Pricing correction from Indonesia if there is no regulation about corresponding adjustment the Tax Treaty that have been signed. From the description above, I get the conclusion that in Indonesia, Country which does not regulate corresponding adjustment in Tax Treaty between Indonesia and

Contracting Country, can not apply the Mutual Agreement Procedure application. This condition probably will appear the economic double taxation in international trading.

I need your view about the case that I arise in my final thesis. How to resolve this dispute? Is My Country against the Tax Treaty spirit?

Another question about the Mutual Agreement Procedure, Can we apply the Mutual Agreement Procedure application in case about the procedure which does not regulate in body of Tax Treaty? This question still related with the condition in Indonesia which does not have regulation about procedure of corresponding adjustment in the Indonesian's Tax Treaty.

Thank you for kind attention. It would be great if you can share your knowledge and experience to face the dispute in international taxation for my final thesis. I will wait your response and your view for my question.

Best Regards,  
**Muhammad Haritsyah**  
Student of Fiscal Administration  
University of Indonesia

**27 Juni 2012, 14:58 WIB ([beate.horn@de.pwc.com](mailto:beate.horn@de.pwc.com))**

**FW: Mutual Agreement Procedure for Corresponding Adjustment on Cross Border Transfer Pricing (Thesis Subject)**

Dear Muhammad,

Thanks for your email. This is an interesting topic that you have chosen for your thesis.

From your email I understand that tax authorities in Indonesia have issued a regulation according to which an application for mutual agreement procedure (MAP) will not be accepted in case the respective Double Tax Treaty (DTT) does not contain a regulation in accordance with article 9 OECD Model.

As mentioned by you in your email, not all DTT do contain this regulation. As you are probably aware of, this is also the case for the DTT between Indonesia and Germany. Under prevailing opinion in German literature article 9 para. 2 OECD Model constitutes a special case of a mutual agreement. Article 9 para. 2 OECD Model deals with economic double taxation, due to a profit adjustment made by tax authorities in one contracting state. In this case the OECD Model states that if the tax authorities in one contracting state make a profit adjustment in order to set the profit in accordance with the arm's length principles, the other contracting state considers a corresponding adjustment of the profits. However,

according to prevailing option, the adjustment to be made by the other state requires that the other state is of the opinion that the corrected profit equals the actual arm's length profit. Based on our experience, in many cases this condition will not be met in practice. Therefore, in order to obtain relieve from double taxation the tax payer may apply for a MAP according to the regulations in the relevant DTT (article 25 in the OECD Model). The same should be applicable in cases where the respective DTT should not contain a corresponding regulation. Finally, assuming a MAP has been conducted and finalized with an mutual agreement between the contracting states. The realization of the mutual agreement has to be carried out based on national tax law of the respective contracting states. As a consequence the national tax law has to contain a regulation applicable for the realization of this agreement. This is because the mutual agreement itself does not have law status. In any case article 9 (2) does not provide for the realization of a mutual agreement into national law.

I hope this was helpful. Good luck for your thesis!

Kind regards  
Beate

**StB Beate Horn**

PwC | Tax Manager - Transfer Pricing

Direct: +49 211 981-7585 | Mobile: +49 171 5570620 | Fax: +49 211 981-7362

Email: [beate.horn@de.pwc.com](mailto:beate.horn@de.pwc.com) | [www.pwc.de](http://www.pwc.de)

PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

**Korespondensi E-mail**

**6 Juni 2012, 18:09 WIB ([muhammad.haritsyah@gmail.com](mailto:muhammad.haritsyah@gmail.com))**

**Mutual Agreement Procedure for Corresponding Adjustment on Cross Border Transfer Pricing (Thesis Subject)**

**Dear Mr. Eduard Sporken**

My name Muhammad Haritsyah. I am a student of University of Indonesia. Now I am doing thesis about Mutual Agreement Procedure. I would like to ask you a little question about Mutual Agreement Procedure. I hope you could response my question.

Firstly, I would like to describe the case in Indonesia. Tax Authority of Indonesia has issued the rule about the application of Mutual Agreement Procedure in finishing tax dispute between Tax Treaty Partner. In this rule, Tax Authority of Indonesia will not accept the application of Mutual Agreement Procedure in case for correction of Cross Border Transfer Pricing which applied by Country which not regulate about corresponding adjustment in Tax Treaty.

The reason of Tax Authority of Indonesia about this clause is Tax Treaty does not regulate about corresponding adjustment. So, MAP could not be applied in case correction of Cross Border Transfer Pricing where the Tax Treaty Partner of Indonesia does not regulate about this clause.

According commentaries of Tax Treaty OECD Model and UN Model, there are two kinds of double taxation which covered by MAP, juridical double taxation and economic double taxation. My concern is in economic double taxation in Cross Border Transfer Pricing. In Article 9 Tax Treaty regulate about the using arm's length price and doing the corresponding adjustment if there is a correction toward the cross border transfer pricing. In commentary article 25 paragraph 9 state that "Article 25 also provides machinery to enable competent authorities to consult with each other with a view to resolving, in the context of **transfer pricing problems**, not only problems of juridical double taxation but also those of economic double taxation, and especially those resulting from the inclusion of profits of associated enterprises under paragraph 1 of Article 9". According to this clause, MAP could be applied in case transfer pricing for resolving dispute.

The fact, not all Tax Treaty between My Country and another country regulate about the corresponding adjustment in Article 9 Paragraph 2. About 60% Tax Treaties between Indonesia and another country doesn't regulate the corresponding adjustment. And Now, Tax Authority of Indonesia has issued the rule which regulate that Tax Treaty Partners Country could not applied the MAP on Cross Border Transfer Pricing correction from Indonesia if there is no regulation about corresponding adjustment the Tax Treaty that have been signed. From the description above, I get the conclusion that in Indonesia, Country which does not regulate corresponding adjustment in Tax Treaty between Indonesia and



Contracting Country, can not apply the Mutual Agreement Procedure application. This condition probably will appear the economic double taxation in international trading.

I need your view about the case that I arise in my final thesis. How to resolve this dispute? Is My Country against the Tax Treaty spirit?

Another question about the Mutual Agreement Procedure, Can we apply the Mutual Agreement Procedure application in case about the procedure which does not regulate in body of Tax Treaty? This question still related with the condition in Indonesia which does not have regulation about procedure of corresponding adjustment in the Indonesian's Tax Treaty.

Thank you for kind attention. It would be great if you can share your knowledge and experience to face the dispute in international taxation for my final thesis. I will wait your response and your view for my question.

Best Regards,  
**Muhammad Haritsyah**  
Student of Fiscal Administration  
University of Indonesia

7 Juni 2012, 14:56 WIB ([iwan.hoo@kpmg.co.id](mailto:iwan.hoo@kpmg.co.id))

**Re: Fw: Mutual Agreement Procedure for Corresponding Adjustment on Cross Border Transfer Pricing (Thesis Subject)**

**Dear Muhammad Haritsyah,**

As an introduction, I am a director in the transfer pricing group of KPMG in Jakarta. I have worked with Eduard for many years in the Netherlands, where I am originally from.

As I am currently based in Jakarta Eduard asked me to follow up on your question. You raise quite an interesting issue, so I need some time to address it.

I will get back to you as soon as possible though.

In the meantime, please feel free to drop me an email if you have any additional questions.

Best regards,

Iwan

**Iwan Hoo**

**Director, Transfer Pricing  
Global Transfer Pricing Services  
KPMG Hadibroto  
33rd Floor, Wisma GKBI  
28, Jl Jend Sudirman  
Jakarta 10210,**

27 Juni 2012, 09:41 WIB ([iwan.hoo@kpmg.co.id](mailto:iwan.hoo@kpmg.co.id))

**Re: Fw: Mutual Agreement Procedure for Corresponding Adjustment on  
Cross Border Transfer Pricing (Thesis Subject)**

Dear Mohammad,

I trust this email finds you well. My apologies for the late response as I had overlooked it for a while.

Article 10 (2) of PER-48/PJ/2010 is unique in that it requires a tax treaty to contain a corresponding adjustment clause. I have not come across such a clause before in other jurisdictions where I worked. For example, the Singaporean (Section 5 of the "Transfer Pricing Guidelines" issued by the IRAS on 23 February 2006) and Dutch regulations (Section 3 of the "Besluit Verrekenprijzen" issued by the ministry of Finance on 30 March 2001) regarding Mutual Agreement Procedures ("MAP") do not contain such requirements.

I agree that this clause is against the spirit of the tax treaties Indonesia has concluded. And it also contravenes article 25 paragraph 3 of the OECD Model Treaty as well as the UN model treaty, on which Indonesia seems to base its treaty negotiations. The second sentence states that if cases are not provided for in the tax treaty (in this case: corresponding adjustments), the competent authorities may consult each other.

However, there are many cases in which Indonesia has introduced regulations that are not in line with its tax treaties, internal practices, or its own laws. A good example is the form DGT-1, in which the recipient of payments from Indonesia must make several declarations. It is clearly stated in section 13 of the commentary to article 1 of the OECD model treaty that if the treaty partners wish to disallow

tax treaty benefit to conduit companies, they must include a clause in the treaty. One tax treaty partner cannot unilaterally alter the terms the treaty after it is signed. An example of a tax treaty containing a clause against conduit companies is article 26 of the tax treaty between the Netherlands and the United States of America. Therefore, the DGT-1 form is not in line with Indonesia's tax treaties and some foreign tax authorities rightfully refuse to sign it.

Another example of an anomaly is the VAT law. The VAT laws in the countries I practiced in zero-rate services to overseas services providers. The Indonesian VAT law seems to indicate that Indonesia also adheres to this principle. However, based on the implementing regulations, the zero-rating only applies to selected services, which seems to contradict the VAT law.

Please note that these are my personal views and do not reflect any opinions from my employer. Also, please feel free to contact me if you would like to discuss this further.

Best regards,

Iwan

**Wawancara dan Tempat Wawancara**

Selasa, 1 Mei 2012, pukul 15.40-16.05 WIB

Gedung Bursa Efek Indonesia Tower 2 Lt.14. Ernst & Young

**Informan (I):**

Rachmanto Surahmat

Partner Ernst & Young Indonesia

**Pewawancara (P):**

Muhammad Haritsyah

Adm. Fiskal FISIP UI

P : Dalam Per-48 Tahun 2010, ada kalusul mengenai penolakan terhadap permohonan MAP atas transfer pricing jika tidak ada ketentuan corresponding adjustment di Tax Treaty Pasal 9-nya. Sedangkan Pak, Saya baca-baca di commentaries baik OECD maupun UN Model, MAP itu bisa Pak diajukan, walaupun tidak ada ketentuan corresponding adjustment. Bagaimana menurut Bapak?

I : Sebenarnya itu bukan bisa, tapi harus. Jika ada koreksi transfer pricing, tetapi tidak ada corresponding adjustment, itu bisa memunculkan double taxation kan. Makanya, model oecd tahun 1977, itu diubah. Jadi ada corresponding adjustment. Itu karena dulu Negara-Negara tidak mau menerapkan karena tidak diatur. Makanya sekarang ada ketentuan corresponding adjustment pada Pasal 9-nya.

P : Jadi kalau misalnya di Indonesia ada ketentuan seperti ini Pak, melakukan penolakan MAP, jadi pemecahan sengketa Pajak bergandanya bagaimana Pak?

I : Sebetulnya, harus dilakukan Mutual Agreement Procedure sebaiknya, sebelum dilakukan objection, supaya competent authority kedua Negara bisa melakukan komunikasi.

P : Jadi tanpa MAP Negara itu tidak bisa melakukan corresponding adjustment Pak?

I : Sebetulnya sangat tergantung pada Negara yang lain. Tapi dari kaca mata Indonesia, ya tidak mau melakukan corresponding adjustment, ya yang jadi korban kan wajib pajak Indonesia.

P : Dalam kasus ini kan ada sedikit benturan ya Pak. Tapi dalam kondisi ini, bukan benturan antara batang tubuh tax treaty itu sendiri. Bagaimana kedudukannya?

I : Benturan apa maksudnya?

- P : Ini kan ada commentary yang mengatakan bahwa MAP bisa dilakukan tanpa ada corresponding adjustment, tapi ternyata Indonesia MAP tidak bisa dilakukan.
- I : Tax Treaty kan berada di bawah Convention Law on Treaties, jadi kedudukannya lebih tinggi daripada Undang-Undang kita. Commentary itu bagian dari interpretasi dari treaty. Atas dasar itu seharusnya Indonesia wajib mengikuti commentary tersebut.
- P : Tetapi ada yang berpendapat Pak, bahwa commentary dari OECD maupun UN Model, bukan bagian dari treaty itu sendiri, dan Indonesia juga tidak membuat commentary itu sendiri.
- I : Itu alasan yang dicari-cari. Dibeberapa buku, ada itu yang menyatakan bahwa commentary itu bagian dari treaty. itu ada di buku Foke. Di dalam tesis saya di Maksi, itu adalah bagian dari treaty, coba dilihat lagi konvensi vienna
- P : Ini berkaitan dengan interpretasi ya Pak?
- I : Iya ini berkaitan dengan interpretasi secara umum. Beberapa ahli juga mengatakan commentary itu bagian dari treaty. Kita tidak mengikuti OECD, lalu kita ikut apa? Orang yang mempertanyakan itu perlu dipertanyakan itu. Lalu kita ikut apa? UN? UN itu ikuti OECD. Itu alasan yang dicari-cari.
- P : Sebenarnya ya Pak, yang kita tanda tangani itu kan Tax treatynya Pak. Commentary kan kita tidak menandatangani Pak.
- I : Loh, di dalam UN itu kan ikut. Di dalam UN kan kita ada yang disebut Ad Hoc Expert Group. Kita masuk di dalam penyusunnya. Tapi pada saat penyusunannya itu, perwakilan dari kita kebanyakan diam.
- P : Jadi pada penyusunan UN Model, kita menekan commentariesnya juga Pak?
- I : Bukan menekan, tapi dilaporannya kan tertulis bahwa yang hadir adalah ini, mewakili Negara ini.
- P : Ooo, jadi commentary itu sebenarnya mendampingi tax treaty itu sendiri ya Pak. Dengan dasarnya vienna convention itu ya Pak. Dulu Pak, Indonesia kan masih memiliki Tax treaty yang tidak mengatur mengenai ketentuan corresponding adjustment ya Pak, Bapak kira-kira tau sejarahnya mungkin?
- I : Awal OECD itu kan tidak ada, makanya belakangan dimasukkan karena pada pelaksanaannya terjadi permasalahan.
- P : Ada beberapa yang tidak memakai corresponding adjustment, tapi ada beberapa yang pakai.

I : Iya, dulu Indonesia belum terlalu fokus dengan transfer pricing. Peraturan saja belum ada mengenai transfer pricing.

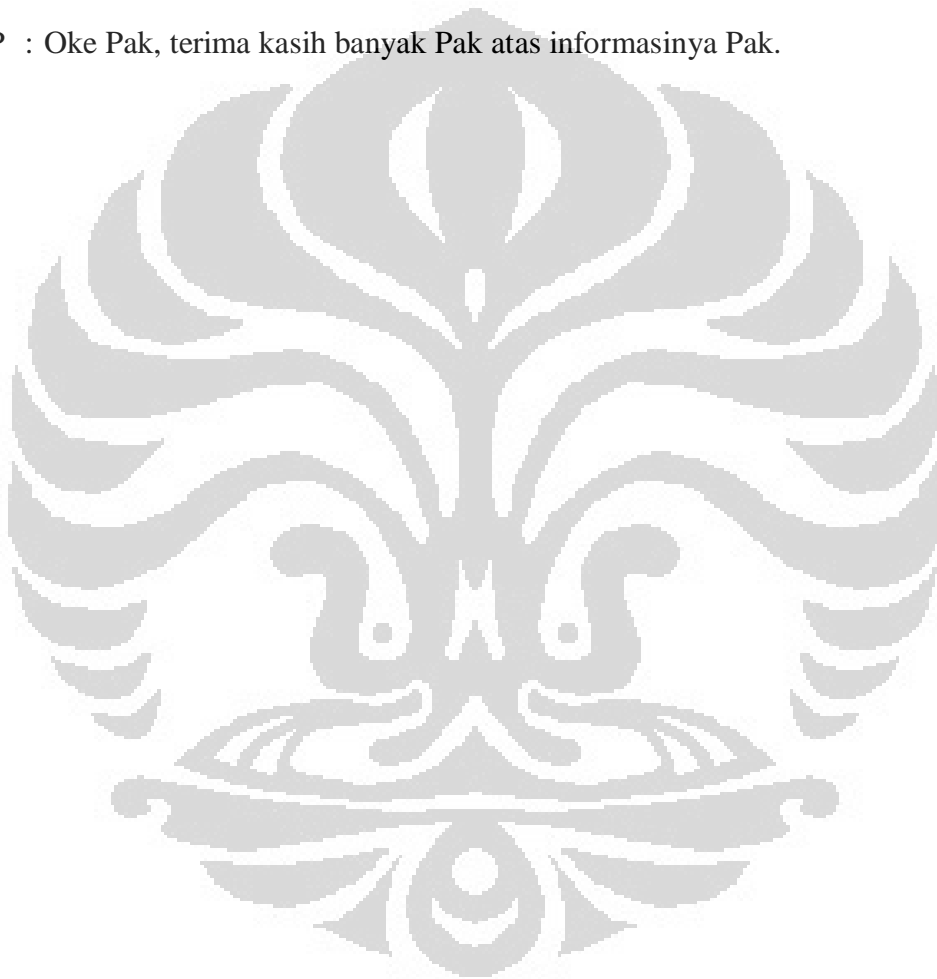
P : Mengenai Art 25 Mutual Agreement Procedure, ada ketentuan tentang jika ada keraguan dalam pelaksanaan tax treaty, bisa menggunakan MAP.

I : Iya, itu dasar untuk interpretasi.

P : Jadi itu untuk keraguan apa saja Pak?

I : Semua hal. Termasuk corresponding adjustment.

P : Oke Pak, terima kasih banyak Pak atas informasinya Pak.



PERATURAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK  
NOMOR PER - 48/PJ/2010

TENTANG

TATA CARA PELAKSANAAN PROSEDUR PERSETUJUAN BERSAMA  
(MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE) BERDASARKAN  
PERSETUJUAN PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA

DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

Menimbang :

- a. bahwa berdasarkan Pasal 32A [Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983](#) tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008](#) diatur bahwa Pemerintah berwenang untuk melakukan perjanjian dengan Pemerintah negara lain dalam rangka penghindaran pajak berganda dan pencegahan pengelakan pajak;
- b. bahwa dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Pemerintah Indonesia dengan Pemerintah negara mitra diatur mengenai Prosedur Persetujuan Bersama atau lazim disebut dengan Mutual Agreement Procedure (MAP);
- c. bahwa untuk melaksanakan ketentuan dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda mengenai Prosedur Persetujuan Bersama dimaksud, perlu ditetapkan prosedur baku sebagai petunjuk teknis pelaksanaannya;
- d. bahwa berdasarkan pertimbangan sebagaimana dimaksud pada huruf a, huruf b, dan huruf c, perlu menetapkan Peraturan Direktur Jenderal Pajak tentang Tata Cara Pelaksanaan Prosedur Persetujuan Bersama (Mutual Agreement Procedure) Berdasarkan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda;

Mengingat :

1. [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 16 Tahun 2009](#) (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2009 Nomor 62, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4999);
2. [Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983](#) tentang Pajak Penghasilan (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 1983 Nomor 50, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 3263) sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008](#) (Lembaran Negara Republik Indonesia Tahun 2008 Nomor 133, Tambahan Lembaran Negara Republik Indonesia Nomor 4893);

MEMUTUSKAN :

Menetapkan :

PERATURAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK TENTANG TATA CARA PELAKSANAAN PROSEDUR PERSETUJUAN BERSAMA (MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE) BERDASARKAN PERSETUJUAN PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA.

BAB I  
KETENTUAN UMUM

Pasal 1

Dalam Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini, yang dimaksud dengan :

1. Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda yang selanjutnya disebut P3B adalah perjanjian antara Pemerintah Indonesia dengan Pemerintah negara atau yurisdiksi mitra untuk mencegah terjadinya pengenaan pajak berganda dan pengelakan pajak.
2. Prosedur Persetujuan Bersama atau Mutual Agreement Procedure yang selanjutnya disebut MAP adalah prosedur administratif yang diatur dalam P3B untuk menyelesaikan permasalahan yang timbul dalam penerapan P3B.
3. Pejabat yang Berwenang adalah pejabat sebagaimana dimaksud dalam P3B.
4. Negara Mitra P3B adalah negara atau yurisdiksi yang mempunyai P3B dengan Indonesia yang sudah berlaku efektif .
5. Persetujuan Bersama atau Mutual Agreement adalah hasil yang telah disepakati oleh Pejabat yang Berwenang dari Indonesia dan Negara Mitra P3B sehubungan dengan MAP yang telah dilaksanakan.

6. Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia adalah Subjek Pajak dalam negeri berdasarkan ketentuan [Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983](#) tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008](#), yang menerima atau memperoleh penghasilan yang dikenakan pajak berdasarkan undang-undang tersebut.
7. Wajib Pajak Dalam Negeri Negara Mitra P3B adalah Subjek Pajak dalam negeri Negara Mitra P3B berdasarkan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku di negara yang bersangkutan, yang menerima atau memperoleh penghasilan yang dikenakan Pajak Penghasilan di negara tersebut.
8. Wajib Pajak Luar Negeri adalah Subjek Pajak luar negeri berdasarkan ketentuan [Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983](#) tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan [Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008](#), yang menerima atau memperoleh penghasilan yang dikenakan pajak berdasarkan undang-undang tersebut.
9. Warga Negara Indonesia adalah Warga Negara Indonesia berdasarkan ketentuan perundang-undangan di bidang kewarganegaraan.
10. Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan, yang selanjutnya disebut Undang-Undang KUP, adalah [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](#).
11. Transfer Pricing adalah penentuan harga yang dilakukan dalam transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa.
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.
13. Dual Residence adalah kondisi yang dihadapi oleh satu subjek pajak yang melakukan transaksi lintas negara atau yurisdiksi pada saat yang sama dianggap menjadi subjek pajak dalam negeri di masing-masing negara atau yurisdiksi berdasarkan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku di masing-masing negara atau yurisdiksi dimaksud.

#### Pasal 2

MAP dilaksanakan dalam hal terdapat :

- 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.

#### BAB II

#### TATA CARA PENGAJUAN DAN PELAKSANAAN MAP DARI WAJIB PAJAK DALAM NEGERI INDONESIA ATAU WARGA NEGARA INDONESIA YANG MENJADI WAJIB PAJAK DALAM NEGERI NEGARA MITRA P3B

#### Pasal 3

- (1) Permintaan untuk melaksanakan MAP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 huruf a dilakukan antara lain dalam hal :
  - a. Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia dikenakan pajak atau akan dikenakan pajak karena melakukan praktik 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;
  - 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 Negara Mitra P3B meminta pelaksanaan konsultasi dalam rangka MAP untuk menentukan status dirinya sebagai Wajib Pajak dalam negeri dari salah satu negara tersebut.
- (2) Permintaan untuk melaksanakan MAP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 huruf b dilakukan dalam hal Warga Negara Indonesia yang telah menjadi Wajib Pajak Dalam Negeri Negara Mitra P3B dikenakan atau akan dikenakan pajak di Negara Mitra P3B yang lebih berat dibandingkan dengan yang dikenakan oleh Negara Mitra P3B kepada warganegaranya (kasus non diskriminasi berdasarkan ketentuan P3B yang berlaku).
- (3) Permintaan untuk melaksanakan MAP sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan ayat (2) dilakukan dengan memperhatikan ketentuan dalam P3B yang berlaku.



## Pasal 4

- (1) Permintaan untuk melaksanakan MAP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 huruf a disampaikan dengan permohonan secara tertulis kepada Direktur Jenderal Pajak melalui Kepala Kantor Pelayanan Pajak tempat Wajib Pajak terdaftar dengan menyampaikan informasi sekurang-kurangnya mengenai:
- a. nama, Nomor Pokok Wajib Pajak, alamat, dan jenis usaha Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia yang mengajukan permintaan;
  - b. nama, Nomor Identitas Wajib Pajak, alamat, dan jenis usaha Wajib Pajak di Negara Mitra P3B yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak yang mengajukan permintaan, khusus dalam hal terkait dengan transaksi Transfer Pricing;
  - c. tindakan yang telah dilakukan oleh Wajib Pajak Dalam Negeri Negara Mitra P3B atau otoritas pajak Negara Mitra P3B, yang telah dianggap tidak sesuai dengan ketentuan P3B oleh Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia;
  - d. penjelasan apakah Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia telah mengajukan atau akan mengajukan permohonan pembetulan, keberatan, permohonan banding kepada badan peradilan pajak, atau permohonan pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak, sebagaimana dimaksud dalam Pasal 16 ayat (1), Pasal 25 ayat (1), Pasal 27 ayat (1), atau Pasal 36 ayat (1) huruf b Undang-Undang KUP, atas hal-hal yang dimintakan MAP;
  - e. Tahun Pajak sehubungan dengan permintaan yang dilakukan oleh Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia;
  - f. penjelasan mengenai transaksi yang telah dilakukan koreksi oleh otoritas pajak Negara Mitra P3B, yang meliputi substansi transaksi, nilai koreksi, dan dasar dilakukannya koreksi;
  - g. pendapat Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia sehubungan dengan koreksi yang telah dilakukan oleh otoritas Negara Mitra P3B Indonesia;
  - h. pihak yang dapat dihubungi oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam rangka tindak lanjut atas permintaan untuk melaksanakan MAP yang telah disampaikan oleh Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia;
  - i. nama kantor pajak Negara Mitra P3B, jika memungkinkan nama unit vertikal kantor pajak Negara Mitra P3B yang terkait dalam hal diketahui oleh Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia yang mengajukan permintaan MAP; dan
  - j. ketentuan dalam P3B yang menurut Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia tidak diterapkan secara benar dan pendapat Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia atas penerapan dari ketentuan P3B tersebut, apabila permintaan MAP berkaitan dengan penerapan ketentuan P3B yang tidak semestinya.
- (2) Permintaan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) wajib ditandatangani oleh Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia atau wakilnya yang sah berdasarkan ketentuan Undang-Undang KUP, dan dalam hal ditandatangani oleh kuasa, wajib dilampiri surat kuasa khusus.
- (3) Permintaan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) harus dilampiri dengan dokumen-dokumen pendukung dan disampaikan dalam jangka waktu yang ditetapkan dalam P3B yang berlaku, yang dihitung setelah Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia dikenakan atau akan dikenakan pajak yang tidak sesuai dengan ketentuan dalam P3B.
- (4) Kepala Kantor Pelayanan Pajak wajib meneliti kelengkapan permintaan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dan melengkapi dengan dokumen-dokumen perpajakan yang terkait yang terdapat dalam administrasi Kantor Pelayanan Pajak, untuk selanjutnya diteruskan kepada Direktur Peraturan Perpajakan II paling lama dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari kalender sejak permintaan untuk melaksanakan MAP diterima lengkap.
- (5) Dalam hal permintaan MAP disampaikan tidak lengkap, Kepala Kantor Pelayanan Pajak memberikan surat pemberitahuan kepada Wajib Pajak paling lama dalam jangka waktu 15 (lima belas) hari kalender sejak permintaan untuk melaksanakan MAP diterima, yang menyatakan bahwa permintaan untuk melaksanakan MAP tidak lengkap dan meminta Wajib Pajak untuk melengkapi hal-hal yang belum lengkap.
- (6) Direktur Peraturan Perpajakan II meneliti dan mempertimbangkan permintaan untuk melaksanakan MAP sebagaimana dimaksud pada ayat (1).
- (7) Dalam hal permintaan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dapat diproses lebih lanjut untuk dikonsultasikan dengan Pejabat yang Berwenang di Negara Mitra P3B, Direktur Peraturan Perpajakan II mengirimkan permintaan MAP secara tertulis kepada Pejabat yang Berwenang di Negara Mitra P3B.
- (8) Direktur Peraturan Perpajakan II atas nama Direktur Jenderal Pajak menolak permintaan untuk melaksanakan MAP sebagaimana dimaksud pada ayat (1), dalam hal :
- a. permintaan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) disampaikan setelah melewati batas waktu penyampaian sebagaimana dimaksud pada ayat (3);
  - b. Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia mengajukan permohonan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak atas permasalahan yang dimintakan MAP dan tidak mencabut permohonan keberatan dimaksud; atau
  - c. Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia mengajukan permohonan banding kepada badan peradilan pajak atas permasalahan yang dimintakan MAP dan tidak mencabut permohonan Banding dimaksud;

paling lama dalam jangka waktu 15 (lima belas) hari kalender sejak permintaan untuk melaksanakan MAP diterima dari Kepala Kantor Pelayanan Pajak atau sejak diketahui Wajib Pajak yang bersangkutan mengajukan permohonan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak atau permohonan banding kepada badan peradilan pajak.

- (9) Direktur Peraturan Perpajakan II dapat meminta penjelasan lebih lanjut kepada Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia, termasuk meminta dokumen-dokumen pendukung dan informasi yang diperlukan, serta dapat meminta informasi atau bantuan dari direktorat lain, unit pelaksana teknis dan/atau unit vertikal di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak.

#### Pasal 5

- (1) Permintaan untuk melaksanakan MAP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 huruf b disampaikan dengan permohonan secara tertulis kepada Direktur Jenderal Pajak c.q. Direktur Peraturan Perpajakan II dengan menyampaikan informasi sekurang-kurangnya mengenai :
- nama, alamat, dan kegiatan usaha Warga Negara Indonesia yang mengajukan permintaan;
  - tindakan atau pengenaan pajak yang telah dilakukan oleh otoritas pajak Negara Mitra P3B yang dianggap lebih berat dibandingkan dengan tindakan atau pengenaan pajak yang dilakukan oleh otoritas pajak Negara Mitra P3B dimaksud kepada warga negaranya sendiri;
  - Tahun Pajak sehubungan dengan permintaan yang dilakukan;
  - pihak yang dapat dihubungi oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam rangka tindak lanjut atas permohonan yang telah disampaikan oleh yang bersangkutan; dan
  - nama kantor pajak Negara Mitra P3B, jika memungkinkan nama unit vertikal kantor pajak Negara Mitra P3B yang terkait dalam hal diketahui oleh yang bersangkutan.
- (2) Permintaan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) harus dilampiri dengan dokumen-dokumen pendukung dan disampaikan dalam jangka waktu yang ditetapkan dalam P3B yang berlaku, yang dihitung setelah yang bersangkutan dikenakan atau akan dikenakan pajak yang tidak sesuai dengan ketentuan dalam P3B.
- (3) Direktur Peraturan Perpajakan II meneliti dan mempertimbangkan permintaan untuk melaksanakan MAP sebagaimana dimaksud pada ayat (1).
- (4) Dalam hal permintaan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dapat diproses lebih lanjut untuk dikonsultasikan dengan Pejabat yang Berwenang di Negara Mitra P3B, Direktur Peraturan Perpajakan II mengirimkan permintaan secara tertulis untuk melaksanakan MAP kepada Pejabat yang Berwenang di Negara Mitra P3B.
- (5) Direktur Peraturan Perpajakan II atas nama Direktur Jenderal Pajak menolak permintaan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dalam hal permintaan untuk melaksanakan MAP disampaikan setelah melewati jangka waktu sebagaimana dimaksud pada ayat (2) atau permintaan untuk melaksanakan MAP dimaksud tidak sesuai dengan ketentuan dalam P3B Indonesia yang berlaku, paling lama dalam jangka waktu 15 (lima belas) hari kalender sejak permintaan untuk melaksanakan MAP diterima.

#### Pasal 6

- (1) Dalam hal Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia yang mengajukan permintaan untuk melaksanakan MAP juga mengajukan permohonan pembetulan atau permohonan pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 16 ayat (1) atau Pasal 36 ayat (1) huruf b Undang-Undang KUP, Direktur Jenderal Pajak dapat memproses pengajuan permintaan MAP.
- (2) Dalam hal pelaksanaan MAP menghasilkan Persetujuan Bersama sebelum dikeluarkannya keputusan atas permohonan pembetulan atau permohonan pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1), Persetujuan Bersama dimaksud dituangkan dalam keputusan Direktur Jenderal Pajak atas permohonan pembetulan atau permohonan pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak.
- (3) Dalam hal pelaksanaan MAP belum menghasilkan Persetujuan Bersama dan Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia yang bersangkutan mengajukan permohonan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak atau permohonan banding kepada badan peradilan pajak, Direktur Jenderal Pajak menghentikan pelaksanaan MAP dan memberitahukan secara tertulis kepada Wajib Pajak, paling lama dalam jangka waktu 15 (lima belas) hari kalender sejak diketahui Wajib Pajak yang bersangkutan mengajukan permohonan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak atau permohonan banding kepada badan peradilan pajak.

#### Pasal 7

- (1) Dalam hal dipandang perlu, Direktorat Jenderal Pajak dapat melakukan pertemuan konsultasi dengan Pejabat yang Berwenang dari Negara Mitra P3B untuk menindaklanjuti permintaan MAP yang dilakukan oleh Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia atau Warga Negara Indonesia yang telah menjadi Wajib Pajak Dalam Negeri Negara Mitra P3B.
- (2) Sebelum dicapainya Persetujuan Bersama, Direktur Jenderal Pajak terlebih dahulu menyampaikan pemberitahuan secara tertulis kepada Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia atau Warga Negara Indonesia yang telah menjadi Wajib Pajak Dalam Negeri Negara Mitra P3B mengenai isi rancangan Persetujuan Bersama untuk memperoleh konfirmasi bahwa yang bersangkutan dapat menerima isi rancangan Persetujuan Bersama.
- (3) Direktur Jenderal Pajak menyetujui Persetujuan Bersama dengan Negara Mitra P3B setelah Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia atau Warga Negara Indonesia yang telah menjadi Wajib Pajak Dalam Negeri Negara Mitra P3B memberikan konfirmasi bahwa yang bersangkutan dapat menerima kesepakatan dimaksud.

- (4) Konfirmasi sebagaimana dimaksud pada ayat (3) harus diberikan paling lama dalam jangka waktu 30 (tiga puluh) hari kalender sejak pemberitahuan sebagaimana dimaksud pada ayat 2 disampaikan.
- (5) Dalam hal Persetujuan Bersama mengakibatkan perubahan besarnya pajak yang terutang di Indonesia sebagaimana tercantum dalam surat ketetapan pajak, Surat Keputusan Pembetulan, dan Surat Keputusan Pengurangan atau Surat Keputusan Pembatalan surat ketetapan pajak, Direktur Jenderal Pajak melakukan pembetulan, pengurangan atau pembatalan atas surat ketetapan pajak atau surat keputusan dimaksud sesuai dengan ketentuan yang berlaku.
- (6) Direktur Jenderal Pajak menyampaikan Persetujuan Bersama kepada Wajib Pajak secara tertulis.

#### Pasal 8

- (1) Direktur Jenderal Pajak menghentikan pelaksanaan MAP dalam hal :
  - a. Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia atau Warga Negara Indonesia yang telah menjadi Wajib Pajak Dalam Negeri Negara Mitra P3B yang menyampaikan permintaan untuk melaksanakan MAP :
    - 1) menyampaikan surat pembatalan permintaan MAP kepada Direktur Jenderal Pajak;
    - 2) tidak menyetujui isi rancangan Persetujuan Bersama;
    - 3) tidak memenuhi seluruh permintaan data, informasi, atau dokumen yang diperlukan oleh Direktur Jenderal Pajak;
    - 4) menyampaikan informasi yang tidak benar kepada Direktur Jenderal Pajak; atau
  - b. Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia yang menyampaikan permintaan untuk melaksanakan MAP mengajukan permohonan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak atau permohonan banding kepada badan peradilan pajak.
- (2) Direktur Jenderal Pajak menyampaikan pemberitahuan secara tertulis kepada Wajib Pajak mengenai penghentian pelaksanaan MAP, paling lama dalam jangka waktu 15 (lima belas) hari kalender sejak penghentian diputuskan.

#### Pasal 9

Tata Cara Pengajuan dan Pelaksanaan MAP dari Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia atau Warga Negara Indonesia yang Menjadi Wajib Pajak Dalam Negeri Negara Mitra P3B adalah sebagaimana tercantum dalam Lampiran I Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini yang merupakan satu bagian yang tidak terpisahkan.

### BAB III TATA CARA PENANGANAN PERMINTAAN MAP DARI NEGARA MITRA P3B

#### Pasal 10

- (1) Permintaan untuk melaksanakan MAP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 huruf c dilakukan antara lain dalam hal :
  - a. Direktur Jenderal Pajak menerbitkan surat ketetapan pajak atas Wajib Pajak Luar Negeri yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia yang dianggap tidak sesuai dengan ketentuan dalam P3B;
  - b. terjadi koreksi Transfer Pricing di Indonesia atas Wajib Pajak Luar Negeri yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia;
  - c. Negara Mitra P3B meminta dilakukan Corresponding Adjustments sehubungan dengan koreksi Transfer Pricing yang dilakukan otoritas Pajak negara yang bersangkutan atas Wajib Pajak dalam negerinya yang melakukan transaksi hubungan istimewa dengan Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia;
  - d. terjadi pemotongan pajak oleh Wajib Pajak di Indonesia sehubungan dengan penghasilan yang bersumber dari Indonesia yang dianggap tidak sesuai dengan ketentuan dalam P3B; atau
  - e. penentuan negara domisili dari Wajib Pajak yang mempunyai status sebagai Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia dan Wajib Pajak Dalam Negeri Negara Mitra P3B (Dual Residence).
- (2) Direktur Jenderal Pajak dapat menolak permintaan MAP yang diajukan oleh Negara Mitra P3B yang berkaitan dengan koreksi Transfer Pricing yang dilakukan oleh Negara Mitra P3B yang bersangkutan, dalam hal tidak terdapat ketentuan mengenai Corresponding Adjustments dalam P3B Indonesia yang berlaku.

#### Pasal 11

- (1) Direktur Jenderal Pajak c.q. Direktur Peraturan Perpajakan II memberitahukan permintaan untuk melaksanakan MAP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 huruf c kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak tempat Wajib Pajak yang terkait dengan permintaan dimaksud terdaftar.
- (2) Pemberitahuan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) meliputi informasi mengenai :
  - a. nama Negara Mitra P3B yang mengajukan permintaan untuk melaksanakan MAP;
  - b. tanggal diterimanya permintaan MAP;

- c. nama, Nomor Pokok Wajib Pajak, dan alamat bentuk usaha tetap atau Wajib Pajak dalam negeri yang terkait;
- d. nama dan alamat Wajib Pajak Dalam Negeri Negara Mitra P3B yang terlibat, dalam hal terjadi kasus Transfer Pricing; dan
- e. nama dan alamat Wajib Pajak terkait serta Tahun Pajak yang akan dibahas dalam kasus Dual Residence.

#### Pasal 12

- (1) Direktur Jenderal Pajak menolak permintaan MAP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 huruf c untuk permintaan MAP sehubungan dengan Corresponding Adjustments dalam hal Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia yang terkait tidak mengajukan permintaan MAP kepada Direktur Jenderal Pajak.
- (2) Direktur Peraturan Perpajakan II atas nama Direktur Jenderal Pajak meminta pernyataan secara tertulis dari Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia untuk memastikan bahwa yang bersangkutan tidak mengajukan permintaan MAP.

#### Pasal 13

Dalam hal pokok permintaan MAP dari Negara Mitra P3B adalah pemotongan atau pemungutan Pajak Penghasilan oleh Wajib Pajak di Indonesia yang dianggap tidak sesuai dengan ketentuan P3B, Direktur Peraturan Perpajakan II menyampaikan secara tertulis kepada Wajib Pajak dimaksud mengenai permintaan MAP dari Negara Mitra P3B dan dapat meminta penjelasan mengenai dasar pemotongan atau pemungutan pajak, substansi transaksi, dan meminta dokumen yang diperlukan melalui Kantor Pelayanan Pajak tempat Wajib Pajak terdaftar.

#### Pasal 14

Dalam menindaklanjuti permintaan MAP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 huruf c, Direktur Peraturan Perpajakan II dapat meminta informasi atau bantuan dari direktorat lain, unit pelaksana teknis dan/atau unit vertikal di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak.

#### Pasal 15

- (1) Dalam hal permintaan MAP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 huruf c terkait dengan bentuk usaha tetap di Indonesia dan bentuk usaha tetap dimaksud juga mengajukan permohonan pembetulan atau permohonan pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 16 ayat (1) atau Pasal 36 ayat (1) huruf b Undang-Undang KUP, Direktur Jenderal Pajak dapat melaksanakan MAP dan memproses permohonan pembetulan atau permohonan pengurangan, atau pembatalan surat ketetapan pajak.
- (2) Dalam hal pelaksanaan MAP menghasilkan Persetujuan Bersama sebelum dikeluarkannya keputusan atas permohonan pembetulan atau permohonan pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak sebagaimana dimaksud pada ayat (1), Persetujuan Bersama dimaksud dituangkan dalam keputusan Direktur Jenderal Pajak atas permohonan pembetulan atau permohonan pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak.
- (3) Dalam hal pelaksanaan MAP belum menghasilkan Persetujuan Bersama dan Wajib Pajak yang terkait dengan permintaan untuk melaksanakan MAP mengajukan permohonan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak atau permohonan banding kepada badan peradilan pajak, Direktur Jenderal Pajak menghentikan pelaksanaan MAP dan memberitahukan secara tertulis kepada Negara Mitra P3B yang mengajukan permintaan MAP.

#### Pasal 16

- (1) Dalam hal dipandang perlu atau atas permintaan Negara Mitra P3B Indonesia, Direktorat Jenderal Pajak dapat melakukan pertemuan konsultasi dengan Pejabat yang Berwenang dari Negara Mitra P3B yang bersangkutan untuk menindaklanjuti permohonan MAP yang dilakukan oleh negara mitra dimaksud.
- (2) Dalam hal Direktur Jenderal Pajak menyepakati Persetujuan Bersama dengan Negara Mitra P3B, Direktur Peraturan Perpajakan II segera menyampaikan pemberitahuan secara tertulis kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak tempat Wajib Pajak yang terkait terdaftar.
- (3) Kepala Kantor Pelayanan Pajak segera menyampaikan Persetujuan Bersama secara tertulis kepada Wajib Pajak terkait.
- (4) Dalam hal Persetujuan Bersama mengakibatkan perubahan besarnya pajak yang terutang di Indonesia dalam surat ketetapan pajak, Surat Keputusan Pembetulan, dan Surat Keputusan Pengurangan atau Surat Keputusan Pembatalan surat ketetapan pajak, Direktur Jenderal Pajak melakukan pembetulan, pengurangan atau pembatalan surat ketetapan pajak atau surat keputusan dimaksud sesuai dengan ketentuan yang berlaku.
- (5) Dalam hal Persetujuan Bersama berkaitan dengan pemotongan atau pemungutan Pajak Penghasilan di Indonesia, tindak lanjutnya dapat dilakukan berdasarkan prosedur atau tata cara pengembalian pajak yang seharusnya tidak terutang, sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

#### Pasal 17

- (1) Direktur Jenderal Pajak dapat menolak atau menghentikan pelaksanaan MAP dalam hal :
- permintaan MAP disampaikan oleh Negara Mitra P3B setelah batas waktu pelaksanaan MAP sebagaimana ditetapkan dalam P3B;
  - pokok permohonan yang diajukan oleh Negara Mitra P3B tidak termasuk ke dalam ruang lingkup MAP sebagaimana diatur dalam P3B yang berlaku;
  - Negara Mitra P3B membatalkan permintaan MAP;
  - permintaan melaksanakan MAP terkait dengan bentuk usaha tetap di Indonesia dan bentuk usaha tetap dimaksud mengajukan permohonan keberatan kepada Direktur Jenderal Pajak atau permohonan banding kepada badan peradilan pajak;
  - Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia yang terkait dengan permintaan MAP sehubungan dengan koreksi Transfer Pricing yang dilakukan oleh otoritas pajak Negara Mitra P3B atas Wajib Pajak Dalam Negerinya, tidak mengajukan permohonan MAP;
  - Wajib Pajak yang diterbitkan surat ketetapan pajak oleh Direktorat Jenderal Pajak yang menjadi fokus dari permintaan MAP tidak memberikan seluruh dokumen yang diperlukan;
  - Direktorat Jenderal Pajak tidak mungkin untuk mengumpulkan dokumen-dokumen yang diperlukan untuk melaksanakan konsultasi dalam rangka MAP karena telah terlewatinnya waktu yang lama setelah penerbitan surat ketetapan pajak di Indonesia; atau
  - terdapat indikasi kuat bahwa pelaksanaan konsultasi dalam rangka MAP tidak akan menghasilkan keputusan yang tepat.
- (2) Dalam hal Direktur Jenderal Pajak dan Pejabat yang Berwenang dari Negara Mitra P3B bersepakat untuk menghentikan pelaksanaan MAP, Direktur Peraturan Perpajakan II menyampaikan pemberitahuan secara tertulis kepada Wajib Pajak terkait.

#### Pasal 18

Tata Cara Penanganan Permintaan MAP dari Negara Mitra P3B adalah sebagaimana tercantum dalam Lampiran II Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini yang merupakan satu bagian yang tidak terpisahkan.

### BAB IV PELAKSANAAN MAP ATAS INISIATIF DIREKTUR JENDERAL PAJAK

#### Pasal 19

Direktur Jenderal Pajak dapat mengajukan permintaan untuk melaksanakan MAP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 huruf d tanpa berdasarkan permintaan dari Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia atau dari Negara Mitra P3B, untuk:

- meninjau ulang (me-review) Persetujuan Bersama yang telah disepakati sebelumnya karena terdapat indikasi ketidakbenaran informasi atau dokumen yang diajukan oleh Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia maupun Negara Mitra P3B;
- meminta dilakukan Corresponding Adjustments atas koreksi Transfer Pricing yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak kepada Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia sehubungan dengan transaksi hubungan istimewa dengan Wajib Pajak Dalam Negeri Negara Mitra P3B;
- membuat penafsiran atas suatu ketentuan tertentu dalam P3B yang diperlukan dalam pelaksanaan P3B yang bersangkutan; atau
- melaksanakan hal-hal lain yang diperlukan dalam rangka melaksanakan ketentuan P3B.

#### Pasal 20

Direktur Peraturan Perpajakan II dapat meminta dokumen dan/atau informasi tambahan yang terkait dengan MAP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 19, dari Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia atau melalui Kantor Pelayanan Pajak tempat Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia tersebut terdaftar.

#### Pasal 21

- (1) Dalam hal Direktur Jenderal Pajak mengajukan permintaan untuk melaksanakan MAP kepada Negara Mitra P3B sebagaimana dimaksud dalam Pasal 19 yang berkaitan dengan Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia, Direktur Peraturan Perpajakan II memberitahukan secara tertulis kepada Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia yang terkait mengenai :
- tanggal pengajuan permintaan untuk melaksanakan MAP;
  - nama Negara Mitra P3B yang terkait;
  - pokok-pokok yang diajukan dalam surat permintaan MAP;
  - argumentasi pengajuan permintaan MAP; dan
  - informasi lain yang diperlukan.

- (2) Dalam hal dipandang perlu, Direktorat Jenderal Pajak dapat melakukan pertemuan konsultasi dengan Pejabat yang Berwenang dari Negara Mitra P3B untuk menindaklanjuti MAP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 19.
- (3) Dalam hal tercapai Persetujuan Bersama dengan Negara Mitra P3B yang berkaitan dengan Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia, Direktur Peraturan Perpajakan II menyampaikan Persetujuan Bersama secara tertulis kepada Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia terkait.
- (4) Dalam hal pelaksanaan MAP yang berkaitan dengan Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia dihentikan tanpa menghasilkan Persetujuan Bersama dengan Negara Mitra P3B, Direktur Peraturan Perpajakan II menyampaikan pemberitahuan penghentian MAP kepada Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia terkait.

#### Pasal 22

Tata Cara Pelaksanaan MAP atas Inisiatif Direktur Jenderal Pajak adalah sebagaimana tercantum dalam Lampiran III Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini yang merupakan satu bagian yang tidak terpisahkan.

### BAB V PELAKSANAAN KONSULTASI DALAM RANGKA MAP

#### Pasal 23

- (1) Pelaksanaan pertemuan konsultasi dalam rangka MAP sebagaimana dimaksud dalam Pasal 7 ayat (1), Pasal 16 ayat (1), dan Pasal 21 ayat (2) dilakukan oleh Direktorat Peraturan Perpajakan II atau oleh Tim Pelaksana/Delegasi Perunding yang dibentuk oleh Direktur Jenderal Pajak dengan mempertimbangkan masukan dari Direktur Peraturan Perpajakan II.
- (2) Direktur Peraturan Perpajakan II memberi masukan kepada Direktur Jenderal Pajak mengenai direktorat, unit pelaksana teknis, dan/atau unit vertikal di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak yang terkait dengan permasalahan yang akan dibahas dalam pelaksanaan MAP untuk menjadi bagian dari Tim Pelaksana/Delegasi Perunding.
- (3) Direktorat Peraturan Perpajakan II atau Tim Pelaksana/Delegasi Perunding menyiapkan posisi Direktorat Jenderal Pajak dalam pelaksanaan MAP dan melaksanakan MAP sesuai dengan posisi yang ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak.

#### Pasal 24

- (1) Dalam hal permintaan untuk melaksanakan MAP terkait dengan koreksi Transfer Pricing, Direktur Jenderal Pajak dapat membentuk Tim Khusus yang mempunyai tugas menyiapkan posisi (position paper) Direktorat Jenderal Pajak, melakukan koordinasi serta supervisi atas unit-unit yang terkait dengan permintaan untuk melaksanakan MAP yang terkait dengan koreksi Transfer Pricing, dan menjadi anggota delegasi perunding dalam pelaksanaan pertemuan konsultasi dalam rangka MAP.
- (2) Tim Khusus sebagaimana dimaksud pada ayat (1) terdiri dari perwakilan Direktorat Peraturan Perpajakan II, Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan, dan unit pelaksana pemeriksaan yang terkait dengan koreksi Transfer Pricing yang akan dibahas dalam pelaksanaan pertemuan konsultasi dalam rangka MAP.
- (3) Tim Khusus sebagaimana dimaksud pada ayat (1) dapat meminta data, informasi atau dokumen yang diperlukan terkait dengan koreksi Transfer Pricing kepada Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia yang terkait dengan permintaan untuk melaksanakan MAP.
- (4) Dalam hal Wajib Pajak Dalam Negeri Indonesia tidak memenuhi seluruh permintaan data, informasi atau dokumen sebagaimana dimaksud pada ayat (3), Direktur Jenderal Pajak dapat menghentikan pelaksanaan MAP tersebut.

#### Pasal 25

Direktur Jenderal Pajak mengembalikan dokumen Wajib Pajak yang disampaikan dalam rangka pelaksanaan MAP dalam hal :

- a. pelaksanaan MAP batal untuk dilaksanakan atau dihentikan; atau
- b. telah dicapai Persetujuan Bersama dengan Negara Mitra P3B.

#### Pasal 26

Peraturan Direktur Jenderal Pajak ini mulai berlaku sejak tanggal ditetapkan.

Ditetapkan di Jakarta  
Pada tanggal 3 November 2010  
Direktur Jenderal,

ttd.

Mochamad Tjiptardjo  
NIP 195104281975121002

Dokumen ini dibuat secara spesifik untuk [www.ortax.org](http://www.ortax.org)

