

BAB IV

BEBERAPA PRAKTIK PENGHINDARAN PAJAK (*TAX AVOIDANCE*) YANG DILAKUKAN OLEH *SUBSIDIARY COMPANY* (*PT.PMA*) DI INDONESIA DAN KEBIJAKAN ANTI *TAX AVOIDANCE* UNTUK MENANGKALNYA

A. Beberapa Praktik Penghindaran Pajak (*Tax Avoidance*) Yang Dilakukan oleh *Foreign Direct Investment* (FDI) yang Berbentuk *Subsidiary Company* (PT. PMA) di Indonesia.

Dari hasil penelitian lapangan diketahui bahwa lima skema penghindaran pajak internasional yaitu : *transfer pricing*, *thin capitalization*, pemanfaatan negara *tax haven*, *treaty shopping* dan CFC ditemukan pada PT. PMA di Indonesia. Dari kelima skema penghindaran pajak tersebut, skema penghindaran pajak yang pada umumnya digunakan pada PT.PMA di Indonesia adalah skema *transfer pricing*, *thin capitalization* dan *treaty shopping*, namun skema yang paling banyak digunakan adalah skema *transfer pricing*.

Adapun skema-skema penghindaran pajak yang dilakukan adalah sebagai berikut :

1. Praktik Penghindaran Pajak Melalui Skema *Transfer Pricing*

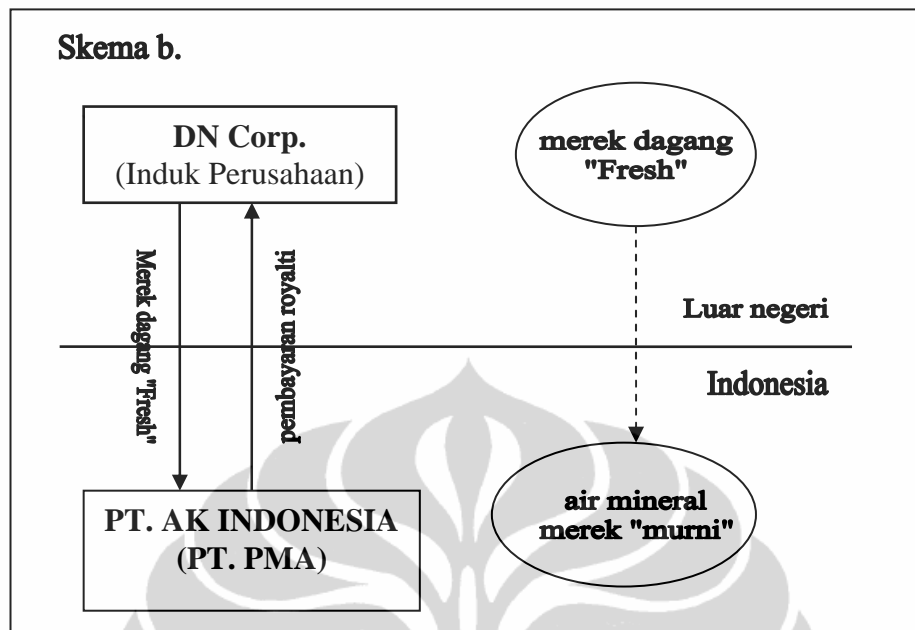
Skema *transfer pricing* yang dilakukan oleh *subsidiary company* (PT. PMA) di Indonesia bermacam-macam, meskipun dengan satu tujuan yaitu untuk mengurangi beban pajak di Indonesia.

a. Praktik Pengelembungan *inter company cost*.

Praktik pengelembungan *inter company cost* yang pada umumnya dilakukan dalam praktik antara lain adalah pengelembungan *inter company cost* melalui kewajiban membayar fee atas pemakaian jasa, seperti : jasa manajemen, jasa teknik dan jasa-jasa lainnya kepada induk perusahaan (*parent company* di LN), dengan harga transaksi yang ditentukan oleh induk perusahaan di luar negeri yang pada umumnya melebihi harga pasar wajar. Kewajiban pembayaran manajemen *fee* kepada induk perusahaan di luar negeri terasa janggal manakala struktur komisaris dan direksi sudah lengkap berada di Indonesia.

Praktik lainnya adalah berupa kewajiban membayar royalti atas pemakaian harta tidak berwujud kepada induk perusahaan di luar negeri dengan persentase yang ditentukan oleh induk perusahaan. Meskipun anak perusahaan di Indonesia dalam kondisi merugi, akan tetapi kewajiban membayar royalti tersebut tetap harus dilaksanakan. Bahkan biasanya persentase royalti yang harus dibayar cenderung dinaikkan setiap periode tertentu.

b. Praktik Pembebanan biaya royalti atas pemakaian merek dagang milik induk perusahaan yang sebenarnya tidak diperlukan. Untuk mendapatkan gambaran yang jelas mengenai praktik tersebut, berikut adalah skema dari praktik dimaksud :



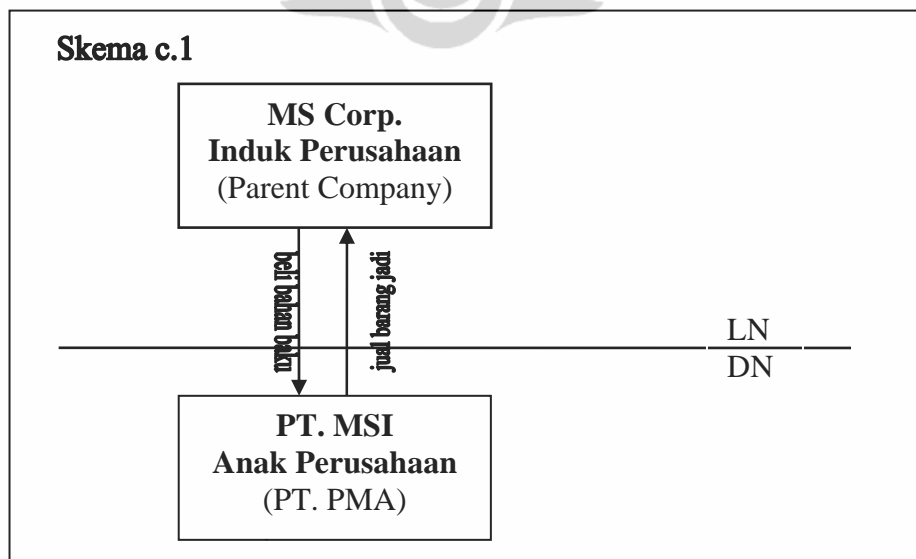
PT. AK INDONESIA (PT. PMA) di Indonesia memproduksi air mineral dengan merek "murni". Merek "murni" ini sudah sangat dikenal oleh masyarakat. Meskipun merek "murni" sudah sangat dikenal masyarakat, namun PT. AK INDONESIA mencantumkan merek dagang "Fresh" milik induk perusahaan di samping merek dagang "murni". Sebenarnya pemakaian merek dagang "Fresh" tidak diperlukan lagi mengingat masyarakat sudah sangat mengenal merek "murni" tersebut.

Atas pemakaian merek dagang "Fresh" tersebut PT. AK INDONESIA diwajibkan membayar royalti dalam jumlah yang sangat besar. Dengan tingginya biaya royalti yang harus dibayar kepada DN Corp. (induk perusahaan), maka Penghasilan Kena Pajak (PKP) PT. AK INDONESIA akan mengecil dan mengakibatkan pajak terhutang pun menjadi mengecil.

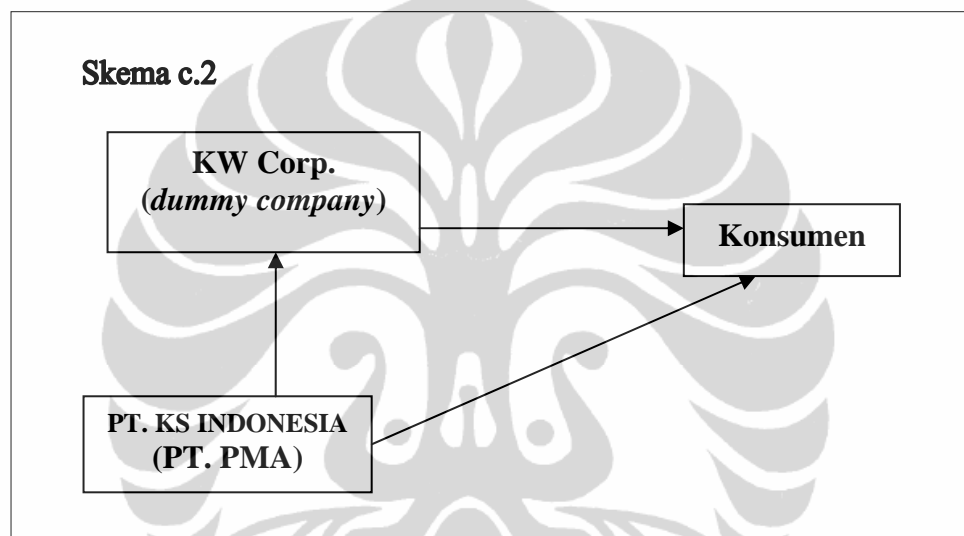
- c. Praktik memperbesar biaya bahan baku dan atau memperkecil penghasilan dari penjualan barang.

Skema yang pertama dari praktik ini adalah berupa pembelian bahan baku dari induk perusahaan dengan harga beli yang tinggi, sehingga biaya pembelian bahan baku yang dibebankan oleh anak perusahaan di Indonesia menjadi tinggi. Selanjutnya barang jadi yang diproduksi oleh anak perusahaan dijual kepada induk perusahaan dengan harga jual yang rendah, sehingga penghasilan dari penjualan produk yang dilaporkan oleh anak perusahaan di Indonesia menjadi rendah.

Sebenarnya praktik bisnis semacam itu merupakan hal yang wajar manakala harga transaksi yang digunakan sama dengan harga yang diterapkan sesuai dengan harga transaksi pada pihak-pihak yang independen. Berikut adalah skema praktik penghindaran pajak tersebut:

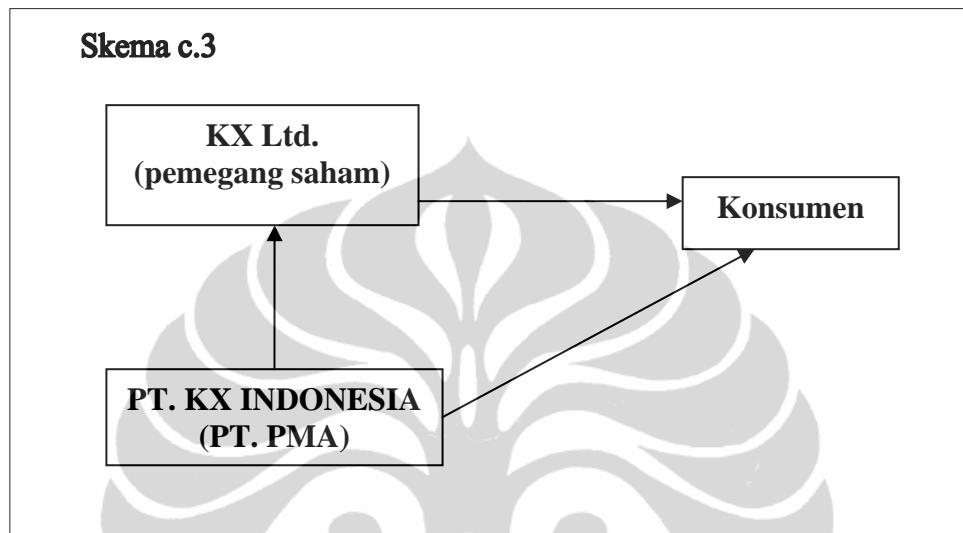


Skema kedua dari praktik memperkecil penghasilan dari penjualan barang adalah skema dimana PT. PMA (anak perusahaan) di Indonesia melakukan transaksi penjualan melalui perusahaan yang dibentuk oleh PT. PMA di luar negeri (*dummy company*) yang dapat digambarkan sebagai berikut:



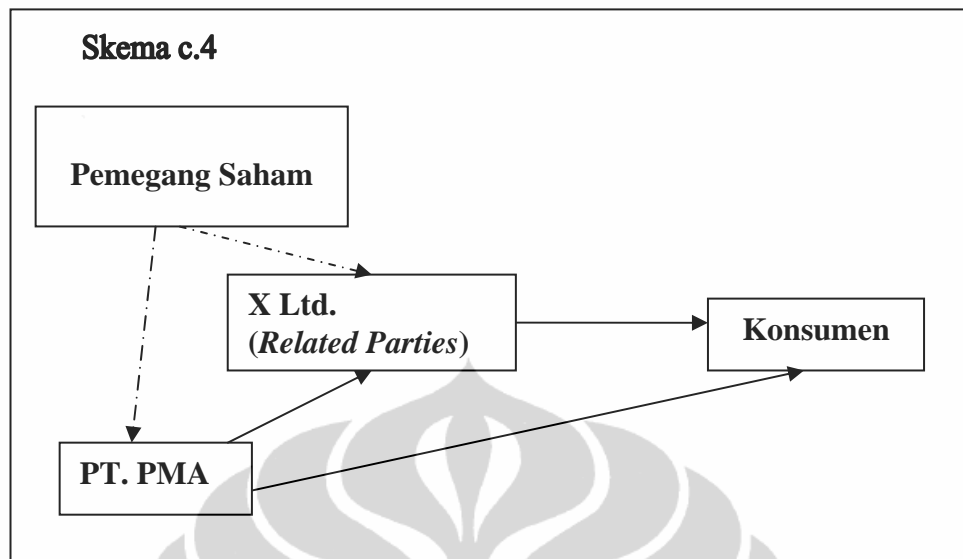
PT. KS INDONESIA (PT. PMA) melakukan transaksi penjualan melalui perusahaan KW Corp. yaitu perusahaan yang merupakan bentukan PT. PMA di luar negeri (*dummy company*). Barang langsung dikirim dari PT. KS INDONESIA kepada konsumen. Dalam hal ini harga jual yang diketahui dan dilaporkan sebagai penghasilan PT. KS INDONESIA hanyalah harga kepada KW Corp., sementara harga dari KW Corp. kepada konsumen tidak diketahui.

Skema ketiga dari praktik memperkecil penghasilan dari penjualan adalah: PT. PMA melakukan transaksi penjualan melalui pemegang saham. Hal ini dapat digambarkan sebagai berikut:



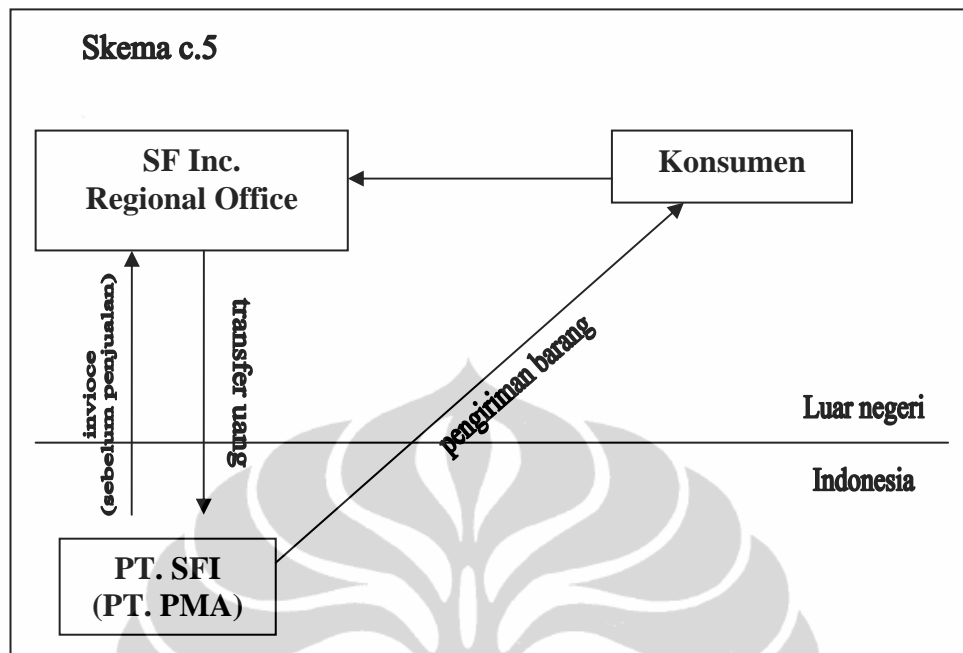
PT. KX INDONESIA (PT. PMA) melakukan transaksi penjualan melalui perusahaan KX Ltd. yang merupakan pemegang saham PT. KX INDONESIA. Barang langsung dikirim dari PT.KX INDONESIA kepada konsumen. Dalam hal ini harga jual yang diketahui dan dilaporkan sebagai penghasilan PT. KX INDONESIA hanyalah harga kepada KX Ltd., sementara harga dari KX Ltd. kepada konsumen tidak diketahui.

Skema keempat adalah: PT. PMA melakukan transaksi penjualan melalui perusahaan lain di bawah kepemilikan yang sama dengan PT. PMA. Hal ini dapat digambarkan sebagai berikut:



PT. PMA melakukan transaksi penjualan melalui perusahaan X Ltd. (perusahaan yang berada di bawah kepemilikan yang sama dengan PT. PMA). Barang langsung dikirim dari PT. PMA kepada konsumen. Dalam hal ini harga jual yang diketahui dan dilaporkan sebagai penghasilan PT. PMA hanyalah harga kepada X Ltd., sementara harga dari X Ltd. kepada konsumen tidak diketahui.

Skema kelima adalah: Praktik penjualan melalui *Regional Office* yang didirikan di negara-negara tertentu dan dapat digambarkan sebagai berikut:



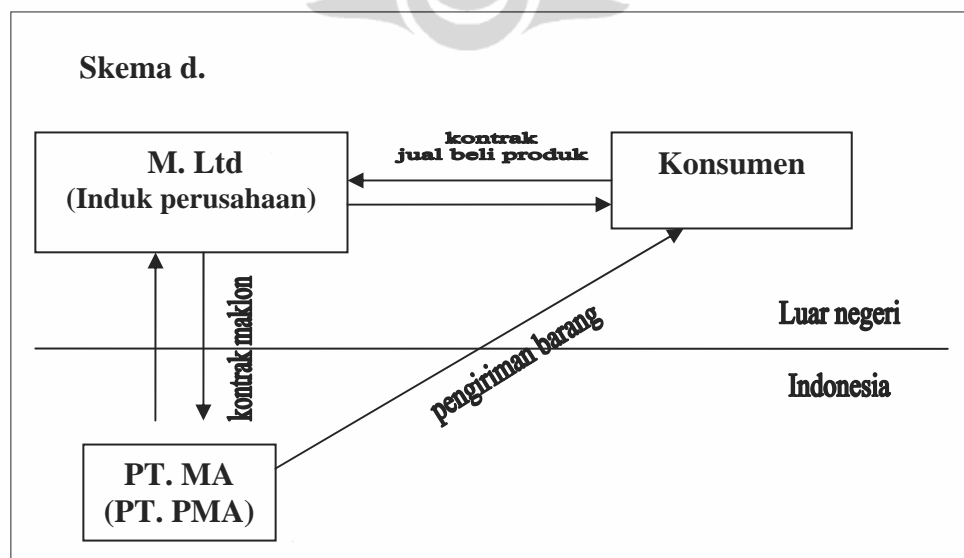
PT.SFI (PT. PMA) di Indonesia mendirikan *Regional Office*(SF Inc) di luar negeri untuk melaksanakan fungsi pemasaran (*marketing*). Biasanya negara-negara yang dipilih sebagai negara tempat pendirian *Regional Office* adalah negara-negara yang tarif pajaknya rendah atau banyak memberikan fasilitas perpajakan, seperti Hongkong, Singapura, dan lain-lain. Khusus untuk Singapura, negara tersebut memberikan fasilitas pengenaan pajak yang sangat rendah bagi *Regional Office* yang didirikan di negara tersebut.

Penjualan barang yang diproduksi oleh PT. SFO dilakukan melalui SF Inc. – *Regional Office*. Dokumen penjualan berupa *invoice* ditujukan kepada SF Inc. – *Regional Office*. Sementara itu barang langsung dikirim ke pembeli di luar negeri, sehingga dalam hal ini terjadi perbedaan antara arus dokumen penjualan dengan arus barang. Dalam hal ini pembayaran

dari konsumen di luar negeri ditujukan kepada SF Inc. – *Regional Office* (hal ini diketahui dari dokumen perintah pembayaran yang dilampirkan dengan *delivery order*). Selanjutnya sebagian dari pembayaran tersebut ditransfer ke PT. SFI (diketahui dari Rekening Koran Bank PT. SFI). Jumlah yang ditransfer dari SF Inc. tersebutlah yang dilaporkan sebagai omset penjualan PT. SFI (PT. PMA) di Indonesia.

Melalui skema ini secara global perusahaan memperoleh keuntungan ganda. Di sisi *subsidiary company* (PT. PMA), dengan melaporkan omzet penjualan rendah akan berakibat pajak (PPh Badan) di Indonesia rendah atau merugi apabila biaya-biaya operasinya tinggi. Sementara itu dari sisi *Regional Office* di luar negeri, keuntungan penjualan produk tersebut juga akan terkena pajak dengan tarif yang rendah.

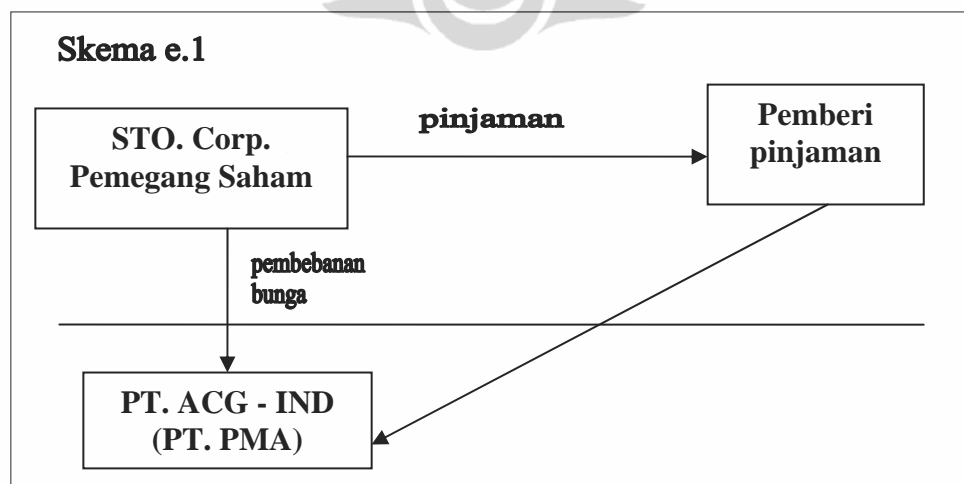
- d. Praktik memperkecil omzet penjualan PT. PMA melalui transaksi maklon. Skema ini dapat digambarkan sebagai berikut:



Pada skema ini PT. MA (PT. PMA) di Indonesia memproduksi barang atas pesanan dari induk perusahaan di luar negeri dengan bahan baku yang dikirim dari M Ltd. selaku pemesan. Dalam hal ini PT. MA hanya bertindak seperti tukang jahit. Kontrak jual beli produk dibuat antara M Ltd. dengan konsumen di luar negeri, akan tetapi pengiriman barang dilakukan langsung dari PT.MA kepada konsumen atas perintah M Ltd. atas jasanya membuat produk pesanan X Corp., maka PT. MA akan mendapatkan *fee* dari M Ltd. yang biasanya sebesar "at cost" atau dengan margin laba yang kecil.

e. Praktik pinjaman pemegang saham melalui PT. PMA

Skema yang pada umumnya terjadi di lapangan antara lain adalah: Skema pertama adalah berupa praktik pembebanan biaya bunga dan hanya keuangan lainnya dari pinjaman pemegang saham kepada pemberi pinjaman di luar negeri.



Pemegang saham melakukan pinjaman kepada pihak luar negeri dengan jaminan PT. ACG IND. (PT. PMA). Dana pinjaman dari pemberi pinjaman dikirimkan kepada pemegang saham melalui PT. ACG IND. Selanjutnya dana ini digunakan seluruhnya oleh pemegang saham untuk investasi dan keperluan lainnya di luar kepentingan PT. ACG IND.

PT. ACG IND. membebankan seluruh biaya bunga dan biaya keuangan yang timbul kepada pemberi pinjaman di luar negeri.

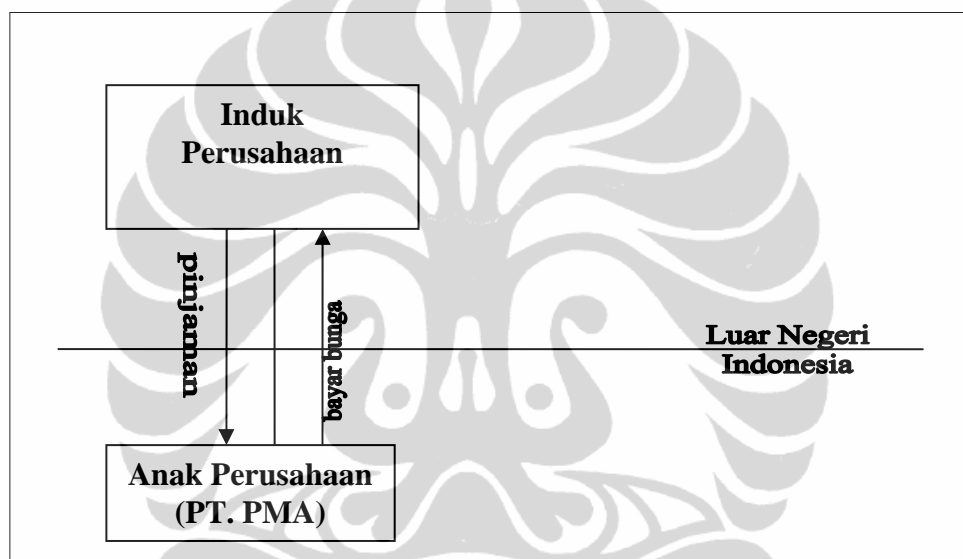
Skema kedua adalah berupa praktik penghindaran PPh pemotongan dan pemungutan (*withholding tax*).

Dalam kondisi dimana kerugian yang dilaporkan oleh PT. PMA sudah sangat besar, maka praktik penghindaran pajak yang dilakukan adalah praktik penghindaran PPh pemotongan dan pemungutan (*withholding tax*). Praktik-praktik tersebut antara lain melalui : (i) Praktik pinjaman tanpa bunga dari pemegang saham. Dalam hal ini induk di luar negeri memberikan pinjaman kepada anak perusahaan (PT. PMA) di Indonesia tanpa membebani kewajiban membayar bunga. Dengan tidak adanya bunga yang dibayarkan tersebut, maka tidak ada pemotongan PPh (PPh pasal 26) yang dilakukan oleh anak perusahaan, (ii) Praktik pemakaian bahan baku untuk membuat produk sejenis dengan produk yang dihasilkan oleh induk perusahaan di luar negeri dan pemakaian merek dagang induk perusahaan tanpa pembayaran royalti kepada induk perusahaan di luar negeri.

2. Praktik Penghindaran Pajak melalui Skema *Thin Capitalization*

Praktik *Thin Capitalization* merupakan praktik penyeteran modal terselubung melalui pemberian pinjaman yang melampaui batas kewajaran. Pemberian pinjaman dalam praktik *Thin Capitalization* yang dilakukan oleh PT. PMA di Indonesia ada tiga skema, yaitu :

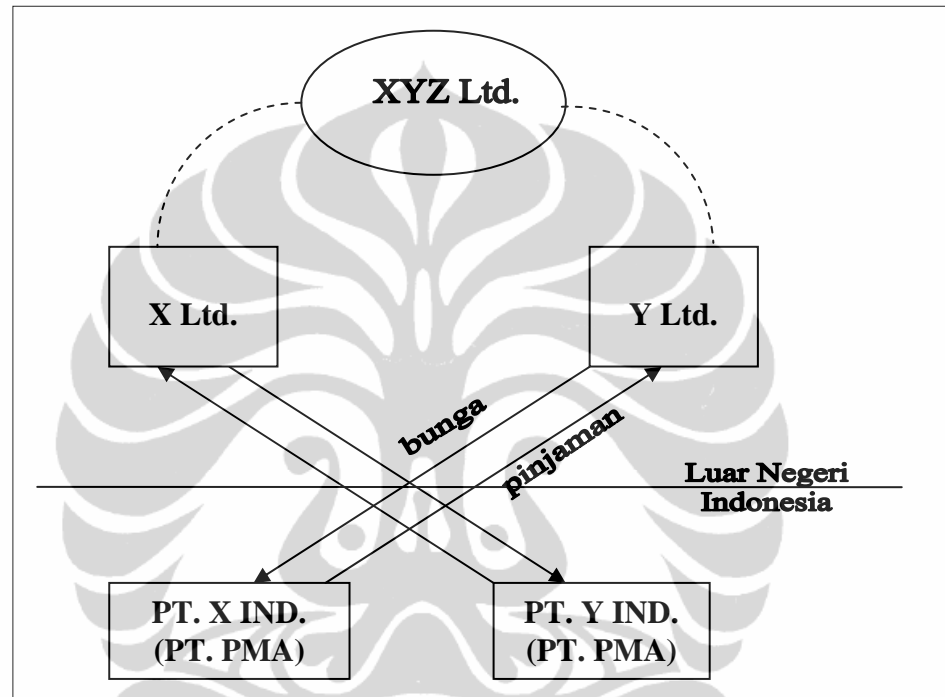
2.a. Skema *Direct Loan*



Anak perusahaan (PT. PMA) di Indonesia dalam kondisi merugi, namun sumber pendanaan langsung dari induk perusahaan di luar negeri terus menerus diberikan dalam bentuk pemberian pinjaman (bukan penyeteran modal tambahan). Untuk itu PT. PMA diwajibkan membayar bunga kepada induk perusahaan di luar negeri. Bunga tersebut selanjutnya dibebankan sebagai pengurang penghasilan bruto PT. PMA. Pemberian pinjaman yang dilakukan terus menerus tersebut mengakibatkan perbandingan antara hutang dengan modal PT. PMA menjadi tidak wajar.

Saat ini lebih dari 50% PT. PMA yang terdaftar di kantor-kantor Pelayanan Pajak memiliki perbandingan antara hutang dengan modal (*Debt Equity Ratio*) jauh di atas 3 : 1 ⁷⁴

2.b. Skema *Paralel Loan*

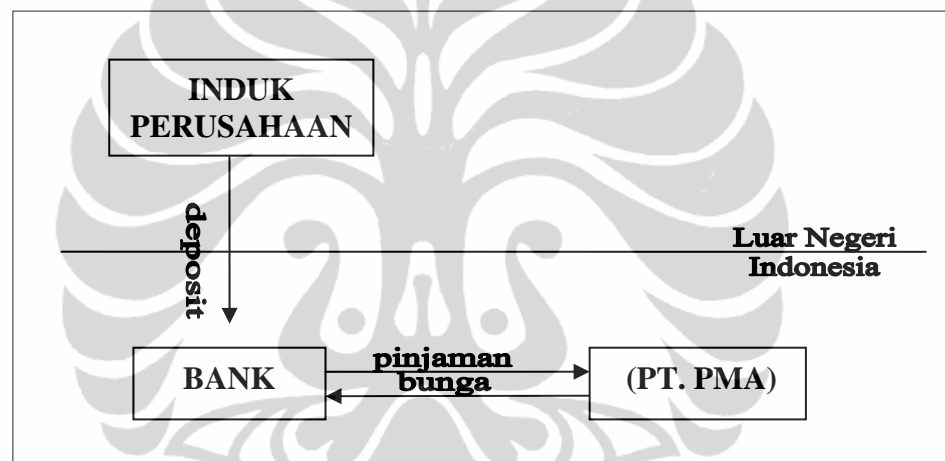


Pada skema *paralel loan* X Ltd. yang merupakan induk perusahaan tidak secara langsung memberikan pinjaman kepada PT. X Ind (PT. PMA) di Indonesia. Dalam hal ini X Ltd. memberikan pinjaman kepada PT. Y Indonesiayang merupakan anak perusahaan Y Ltd. di luar negeri. Sebaliknya Y Ltd. memberikan pinjaman kepada PT. X Indonesia yang merupakan anak perusahaan X Ltd. Dalam hal ini ternyata X Ltd. dan Y Ltd. berada di bawah kepemilikan yang sama dari perusahaan di luar negeri.

⁷⁴ Hasil wawancara dengan KPP & PMA

Skema paralel loan dianggap lebih aman karena pinjaman tidak langsung berasal dari induk perusahaannya. Di samping itu pihak pajak diharapkan tidak melakukan koreksi kewajaran bunga yang dibayarkan oleh PT. X IND., karena pihak kantor pajak tidak mengetahui bahwa antara PT. X IND. dengan Y Ltd. atau antara PT. Y IND dengan X Ltd. memiliki hubungan istimewa.⁷⁵

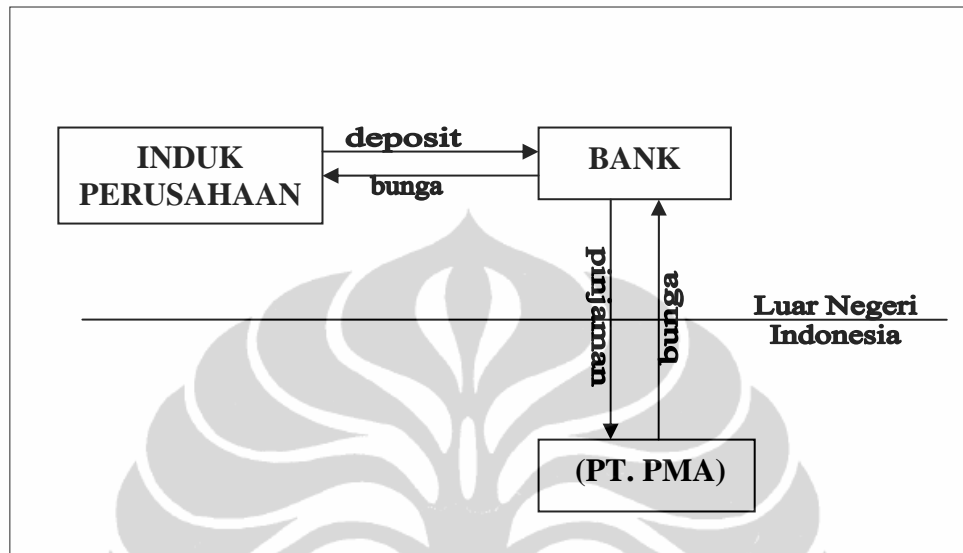
2.c. Skema *Back to Back Loan*



Pada skema *back to back loan* pendanaan dari induk perusahaan di luar negeri kepada anak perusahaan (PT. PMA) di Indonesia melalui pemberian pinjaman tidak dilakukan secara langsung. Dalam hal ini induk perusahaan menyimpan deposit ke Bank (Bank di Indonesia), kemudian Bank tersebut memberikan pinjaman kepada PT. PMA di Indonesia. Atas pinjaman tersebut PT. PMA membayar bunga kepada Bank yang bersangkutan.

⁷⁵ Hasil wawancara dengan perusahaan PMA yang melakukan praktik paralel loan.

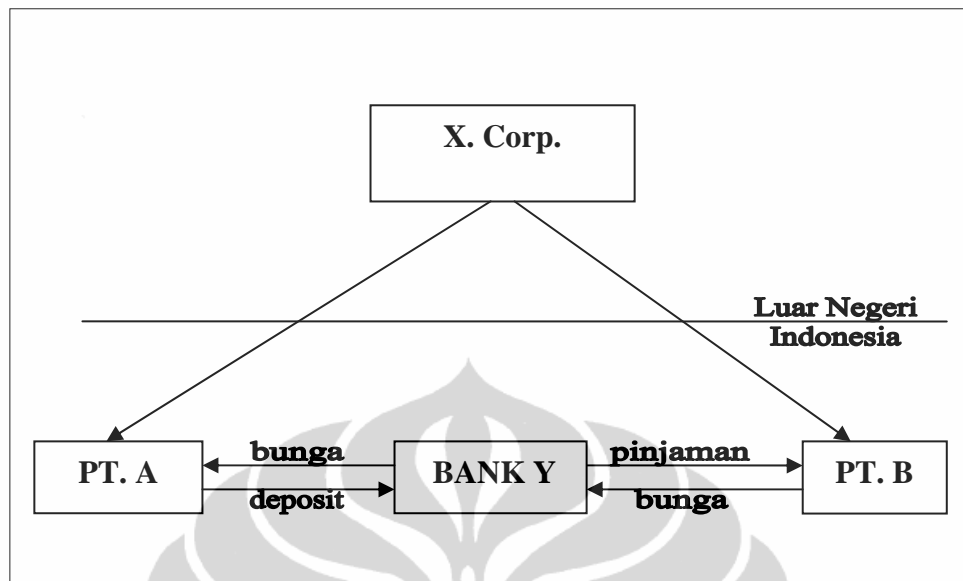
Praktik lainnya dari skema *back to back loan* dapat digambarkan sebagai berikut:



Sama seperti skema *paralel loan*, skema *back to back loan* juga dianggap skema yang lebih aman karena atas pembayaran bunga kepada Bank biasanya pihak kantor pajak tidak akan melakukan koreksi kewajaran. Di samping itu pada skema ini pihak kantor pajak tidak dapat mengetahui bahwa dana yang dipinjamkan oleh Bank kepada PT. PMA merupakan dana deposit dari induk perusahaan di luar negeri.

Pada skema *back to back loan* di atas induk perusahaan menyimpan deposit ke Bank di luar negeri, kemudian Bank tersebut memberikan pinjaman kepada PT. PMA di Indonesia. Atas pinjaman tersebut PT. PMA membayar bunga kepada Bank yang bersangkutan.

Bentuk lain dari skema *back to back loan* dapat digambarkan sebagai berikut :

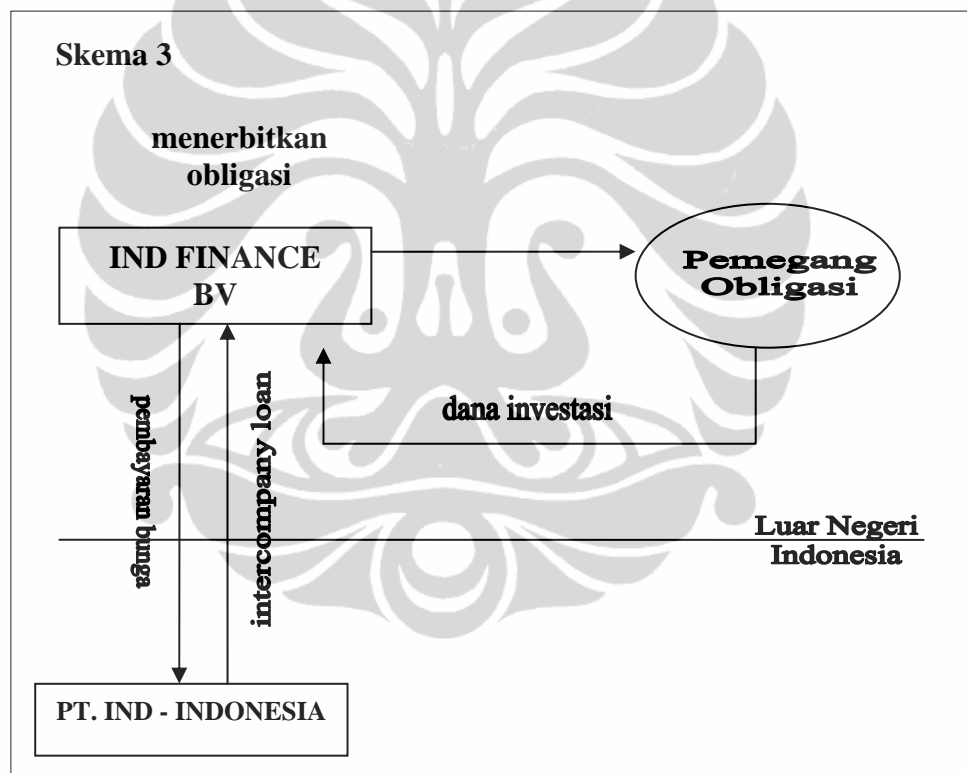


PT. A (PT. PMA) di Indonesia dengan PT. B berada di bawah kepemilikan yang sama, yaitu X Corporation di luar negeri. Skema *back to back loan* di sini dilakukan antara kedua anak perusahaan di Indonesia (antara PT. A dengan PT. B). Dalam hal ini PT. A menyimpan deposit pada Bank Y di Indonesia, selanjutnya Bank Y meminjamkan dana tersebut kepada PT. B.

Skema ini lebih sederhana karena tidak melibatkan pihak luar negeri. Di samping dari segi pajak skema ini lebih efisien. Penghasilan bunga yang diterima PT. A dari Bank Y dikenakan PPh final sebesar 20% dari jumlah bunga bruto oleh Bank Y. Sementara itu pembayaran bunga dari PT. B kepada Bank Y dapat dibebankan sebagai biaya PT. B. Apabila pinjaman tersebut dilakukan secara langsung dari PT. A kepada PT. B, maka penghasilan bunga yang diterima oleh A akan terkena PPh Badan sebesar 30%.

3. Praktik Penghindaran Pajak Melalui Skema *Treaty Shopping* dan Pemanfaatan Negara *Tax Haven*.

Praktik *treaty shopping* dilakukan untuk dapat menikmati tarif pajak rendah dan fasilitas-fasilitas perpajakan lainnya yang tercantum dalam *tax treaty* tersebut. Praktik *treaty shopping* yang dilakukan oleh PT. PMA Indonesia antara lain melalui pendirian *Special Purpose Vehicle* (SPV) di negara-negara *tax haven*.

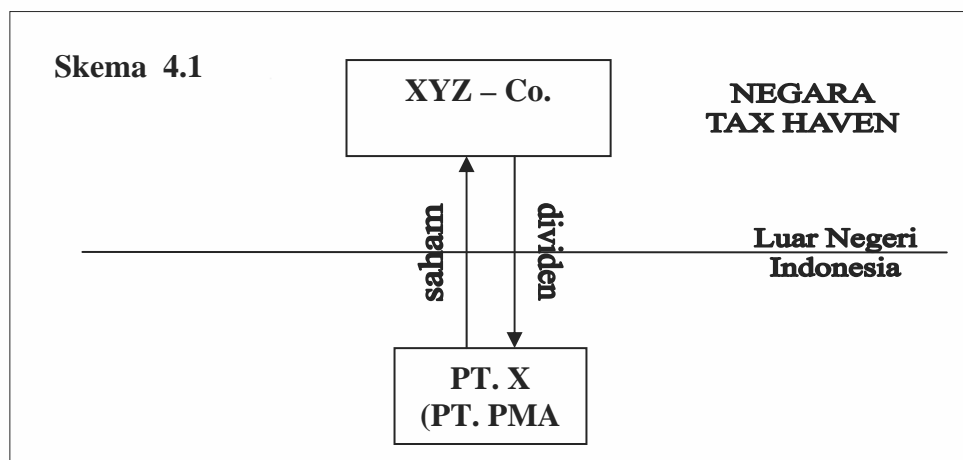


PT. X IND. (PT. PMA) di Indonesia mendirikan *Special Purpose Vehicle* yaitu X FINANCE BV di Netherland, Belanda (negara yang tergolong sebagai "*treaty haven*"). X FINANCE BV menerbitkan obligasi di Belanda. Dana yang diperoleh X FINANCE BV dari para obligor selanjutnya dipinjamkan kepada PT. X IND. dengan kewajiban membayar

bunga pinjaman. Dengan pendirian anak perusahaan tersebut, maka X FINANCE BV telah memenuhi kriteria sebagai subyek Pajak Dalam Negeri (*Resident*) Negara Belanda. Dengan demikian X FINANCE BV dapat menikmati tarif pajak rendah dan fasilitas-fasilitas lainnya yang diatur dalam *Tax Treaty* Indonesia-Belanda. Menurut ketentuan *Tax Treaty* tersebut, atas pembayaran bunga pinjaman untuk pinjaman (lebih dari 2 tahun) dari PT. X Indonesia kepada X FINANCE BV-Netherland tidak terhutang PPh pasal 26 sesuai *article 11 paragraph (4) Tax Treaty* yang bersangkutan.

4. Praktik Penghindaran Pajak Melalui Skema *Control Foreign Corporation (CFC)*.

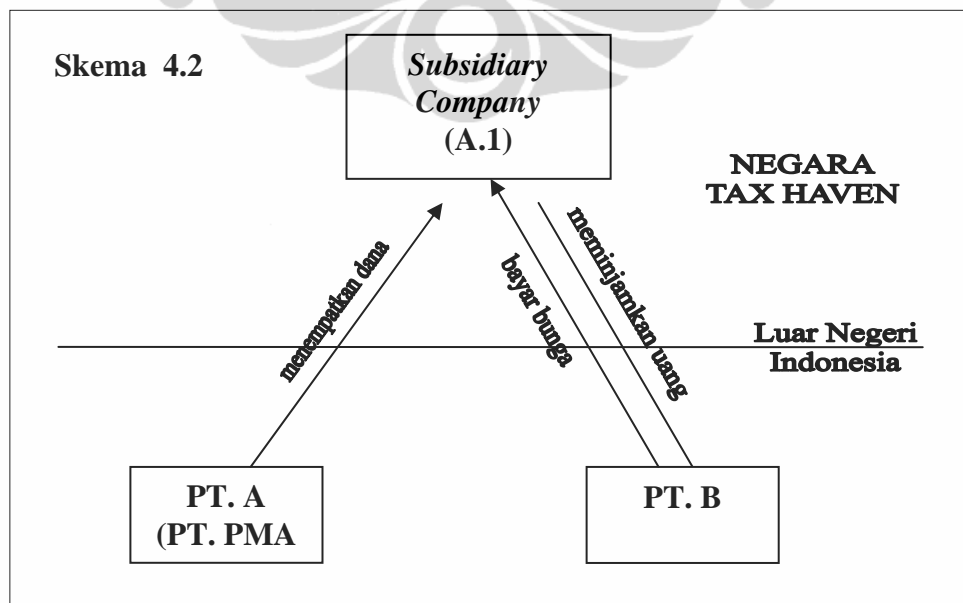
Praktik penghindaran pajak melalui skema *CFC* dilakukan dengan cara menunda pengakuan penghasilan dari modal yang bersumber dari luar negeri (khususnya di negara *tax haven*) untuk dikenakan pajak di dalam negeri.



PT. PMA memiliki saham sekurang-kurangnya 50% pada XYZ Co. sebuah perusahaan yang didirikan dan bertempat kedudukan di negara *tax haven* dan saham XYZ Co. tidak diperdagangkan di Bursa Efek.

Tujuan menempatkan saham pada perusahaan di negara *tax haven* dan tidak memperdagangkan saham di Bursa Efek adalah agar PT. PMA di Indonesia dapat mengatur saat diterimanya dividen dari XYZ Co.

Sesuai ketentuan yang berlaku penghindaran berupa dividen dari luar negeri akan digabung dengan penghasilan dalam negeri pada saat diterimanya dividen dari luar negeri tersebut. Melalui skema *CFC* tersebut, saat diterimanya dividen dapat diatur pada saat PT. PMA di Indonesia mengalami rugi. Dengan demikian penghasilan dividen dari XYZ Co., tersebut tidak terkena pajak (PPh Badan) di Indonesia karena PT. PMA rugi. Di lain pihak di luar negeri (negara *tax haven*) dividen dari XYZ Co. tidak dikenakan pajak.



PT. A (PT. PMA) di Indonesia mendirikan *subsidiary company* (A.1) di Negara *Tax Haven* untuk menempatkan dananya pada *subsidiary company* (A.1) tersebut. Selanjutnya A.1 meminjamkan uang kepada PT. B yang merupakan perusahaan satu grup dengan PT. A. Karena A.1 tersebut didirikan oleh PT. A, maka PT. A dapat mengatur agar A.1 menahan pemberian dividen dari A.1 kepada PT.A. Sementara itu atas pembayaran bunga dari PT. B kepada A.1 terhutang PPh pasal 26 sebesar 20% dari jumlah bruto bunga.

Dari segi perpajakan, skema ini sangat menguntungkan PT. A, karena di samping dividen dari A.1 dapat ditahan untuk tidak dikirim ke PT. A, atas bunga yang diterima dari PT. B hanya dipotong PPh pasal 26 sebesar 20%. Sementara apabila PT. A secara langsung memberikan pinjaman kepada PT. B, maka atas penghasilan dari bunga tersebut terhutang PPh Badan sebesar 30%.

5. Praktik Pemanfaatan Negara *Tax Haven*

Pemanfaatan Negara *tax haven* dalam rangka penghindaran pajak tersebar pada skema-skema pengindaran pajak sebelumnya (praktik *transfer pricing*, *thin capitalization*, *treaty shopping* dan *Control Foreign Corporation (CFC)*). Dalam hal ini negara *tax haven* merupakan fasilitas yang digunakan untuk mendukung praktik penghindaran pajak tersebut.

B. Kebijakan *Anti Tax Avoidance* Indonesia.

Kebijakan *Anti Tax Avoidance* Indonesia dalam upaya menangkal praktik-praktik penghindaran pajak, khususnya yang dilakukan oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa diatur dalam pasal 18 Undang Undang Pajak Penghasilan tentang Hubungan Istimewa. Kebijakan penangkal penghindaran pajak tersebut bersifat khusus (disebut *Specific Anti Tax Avoidance/ SAAR*).

Adapun kebijakan *Anti Tax Avoidance* Indonesia yang diatur dalam pasal 18 Undang Undang Pajak Penghasilan tersebut adalah:

1. Kebijakan Penangkal Praktik *Thin Capitalization*

Dalam upaya menangkal praktik praktik *thin capitalization* Menteri Keuangan Republik Indonesia diberi kewenangan untuk menentukan besarnya perbandingan antara hutang dengan modal (*Debt Equity Ratio/DER*).

Sebagai tindak lanjut dari kewenangan yang diberikan Undang Undang Pajak Penghasilan kepada Menteri Keuangan tersebut, maka pada tanggal 8 Oktober 1984 diterbitkan Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia nomor 1002/KMK.04/1984 tentang Penentuan Perbandingan Antara Hutang dan Modal Sendiri Untuk Keperluan Pengenaan Pajak Penghasilan.

Dalam Keputusan Menteri Keuangan tersebut diatur bahwa untuk keperluan penghitungan Pajak Penghasilan besarnya perbandingan antara hutang dan modal sendiri (*debt equity ratio*). Dalam keputusan tersebut yang dimaksud dengan hutang adalah saldo rata-rata pada tiap akhir bulan yang dihitung dari semua hutang baik hutang jangka panjang maupun hutang jangka pendek, selain hutang dagang. Sementara itu yang dimaksud dengan modal sendiri adalah jumlah modal yang disetor pada akhir tahun pajak termasuk laba yang tidak dan/atau belum dibagikan. Dalam hal besarnya perbandingan hutang dan modal sendiri melebihi besarnya perbandingan yang diatur (3:1), maka bunga yang dapat dikurangkan sebagai biaya adalah sebesar bunga atas hutang yang perbandingannya terhadap modal sendiri sesuai dengan perbandingan yang diatur tersebut.

Ketentuan besarnya perbandingan antara hutang dengan modal sebagaimana diatur dalam keputusan Menteri Keuangan tersebut berlaku sejak tanggal ditetapkannya keputusan tersebut, yakni sejak tanggal 8 Oktober 1984. Selanjutnya dengan pertimbangan bahwa penentuan besarnya perbandingan antara hutang dan modal sendiri tersebut dikuatirkan akan menghambat perkembangan dunia usaha, maka Menteri Keuangan menerbitkan Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia nomor 254/KMK.01/1985, tanggal 8 Maret 1985 tentang Penundaan Pelaksanaan Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia nomor 1002/KMK.04/1984 tanggal 8 Oktober 1984 tentang Penentuan

Perbandingan Antara Hutang dan Modal Sendiri Untuk Keperluan Pengenaan Pajak Penghasilan.

Penundaan berlakunya ketentuan tentang perbandingan antara hutang dengan modal sendiri tersebut adalah tanpa batas waktu. Hingga saat ini (tahun 2008) ketentuan tersebut masih belum diberlakukan kembali. Hal ini berarti bahwa hingga saat ini Indonesia tidak memiliki aturan mengenai besarnya perbandingan antara hutang dengan modal (*debt equity ratio/DER*) tersebut.

2. Kebijakan penangkal praktik penghindaran pajak melalui pemanfaatan negara *Tax Haven* dan *Controlled Foreign Corporation*.

Dalam upaya menangkal praktik penghindaran pajak melalui pemanfaatan negara *Tax Haven* dan *Controlled Foreign Corporation* Menteri Keuangan Republik Indonesia diberi kewenangan untuk menetapkan saat diperolehnya dividen oleh wajib pajak dalam negeri atas penyertaan modal pada badan usaha di luar negeri yang sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek.

Sebagai tindak lanjut dari kewenangan yang diberikan Undang Undang Pajak Penghasilan tersebut, maka pada tanggal 29 Desember 1994 diterbitkan Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia nomor 650/KMK.04/1994 tentang Penetapan Saat Diperolehnya Dividen Atas Penyertaan Modal Pada Badan Usaha di Luar Negeri yang Sahamnya Tidak Diperdagangkan di Bursa Efek. Dalam keputusan tersebut diatur

bahwa untuk keperluan penghitungan Pajak Penghasilan, saat diperolehnya dividen oleh wajib pajak dalam negeri atas penyertaan modal pada badan usaha di luar negeri yang sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek ditetapkan pada bulan keempat setelah berakhirnya batas waktu kewajiban penyampaian surat pemberitahuan tahunan Pajak Penghasilan badan usaha di luar negeri tersebut untuk tahun yang bersangkutan.

Apabila tidak ada ketentuan batas waktu penyampaian surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan atau tidak ada kewajiban menyampaikan surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan, maka saat diperolehnya dividen ditetapkan pada bulan ketujuh setelah tahun pajak berakhir.

Ketentuan sebagaimana diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan tersebut menyimpang dari ketentuan yang umum berlaku bahwa penghasilan luar negeri berupa *pasive income* (dalam hal ini dividen) akan digabung dengan penghasilan dari dalam negeri untuk dikenakan pajak di Indonesia dalam tahun diterimanya *pasive income* tersebut, dalam hal ini berlaku *cash basis*.

Jadi selama dividen tersebut belum diterima secara tunai, maka dividen yang berasal dari luar negeri tersebut belum dapat digabung dengan penghasilan dalam negeri dan belum dapat dikenakan pajak di Indonesia. Penangguhan pembagian laba atas penyertaan pada badan usaha di luar negeri untuk waktu yang tidak terbatas tersebut dikhawatirkan dapat

digunakan untuk menghindari pemenuhan kewajiban pembayaran pajak penghasilan.

Yang dimaksud dengan wajib pajak dalam negeri (WPDN) sebagaimana dimaksud dalam keputusan Menteri Keuangan tersebut adalah WPDN yang memenuhi persyaratan-persyaratan sebagai berikut:

a). memiliki sekurang-kurangnya 50% dari jumlah saham yang disetor pada badan usaha di luar negeri; atau b). secara bersama-sama dengan wajib pajak dalam negeri lainnya memiliki sekurang-kurangnya 50% dari jumlah saham yang disetor pada badan usaha di luar negeri.

Sementara itu yang dimaksud dengan badan usaha di luar negeri sebagaimana diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan tersebut adalah badan usaha yang bertempat kedudukan di negara-negara *Tax Haven*.

Dalam hal ini Menteri Keuangan menetapkan bahwa negara-negara *Tax Haven* dimaksud adalah : 1) Argentina, 2) Bahama, 3) Bahrain, 4) Balize, 5) Bermuda, 6) British Isle, 7) British Virgin Island, 8) Cayman Islalnd, 9) Channel Island Greensey, 10) Channel Island Jersey, 11) Cook Island, 12) El Savador, 13) Estonia, 14) Hongkong , 15) Liechtenstein ,16) Lithuania, 17) Macau, 18) Mauritius, 19) Mexico, 20) Netherland Antiles, 21) Nikaragua, 22) Panama, 23) Paraguay, 24) Peru, 25) Qatar, 26) St.Lucia, 27) Saudi Arabia, 28) Uruguay, 29) Venezuela, 30) Vanuatu, 31) Yunani, 32) Zambia.

Sebagai tindak lanjut dari diterbitkannya Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia nomor 650/KMK.04/1994, tanggal 29

Desember 1994 tersebut, Direktorat Jenderal Pajak menerbitkan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-22/PJ.4/1995, tanggal 26 April 1995 tentang Dividen Dari Penyertaan Modal Pada Badan Usaha di Luar Negeri Yang Sahamnya Tidak Diperdagangkan di Bursa Efek serta Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-35/PJ.4/1995, tanggal 7 Juli 1995 tentang Penegasan Lebih Lanjut Atas Dividen Dari Penyertaan Modal Pada Badan Usaha di Luar Negeri Yang Sahamnya Tidak Diperdagangkan di Bursa Efek.

Kedua surat edaran tersebut memberikan penegasan bahwa ketentuan tentang saat diperolehnya dividen dari penyertaan pada badan usaha di luar negeri tersebut berlaku bagi wajib pajak dalam negeri baik orang pribadi maupun badan yang memiliki sekurang-kurangnya 50% dari jumlah saham yang disetor baik sendiri-sendiri maupun bersama-sama dengan wajib pajak dalam negeri lainnya pada badan usaha di negara-negara sebagaimana tersebut dalam lampiran Keputusan Menteri Keuangan yang sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek manapun.

Penentuan saat diperolehnya dividen berlaku terhadap laba setelah pajak yang diterima atau diperoleh badan usaha luar negeri dalam tahun buku yang berakhir setelah tanggal 30 Juni 1994 Dividen yang diterima atau diperoleh wajib pajak dalam negeri dari badan usaha luar negeri tersebut yang berasal dari laba setelah pajak tahun buku yang berakhir pada tanggal 30 Juni 1994 dan sebelumnya diakui sebagai penghasilan wajib pajak dalam negeri yang bersangkutan dan harus dilaporkan dalam Surat

Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan (SPT Tahunan PPh) tahun pajak diterimanya dividen tersebut. Dalam hal ini yang dimaksud dengan laba setelah pajak adalah laba usaha sesuai dengan laporan keuangan yang disusun berdasarkan prinsip-prinsip akuntansi yang lazim berlaku di negara yang bersangkutan dan telah diaudit oleh akuntan publik, setelah dikurangi dengan Pajak Penghasilan (PPh) yang terutang di negara tersebut.

Penentuan saat diperolehnya dividen terkait dengan ada atau tidak adanya batas waktu atau kewajiban penyampaian SPT Tahunan PPh oleh badan usaha luar negeri tersebut. Dalam hal di negara tempat kedudukan badan usaha luar negeri tersebut tidak ada batas waktu atau kewajiban penyampaian SPT Tahunan PPh, maka dividen ditetapkan telah diperoleh pada bulan ketujuh setelah tahun pajak berakhir. Dalam hal di negara tempat kedudukan badan usaha luar negeri tersebut ada batas waktu kewajiban penyampaian SPT Tahunan PPh, maka dividen ditetapkan telah diperoleh pada bulan keempat setelah berakhirnya batas waktu penyampaiannya. Penghitungan dividen sebagaimana ditentukan tersebut tidak dilakukan apabila sebelum jangka waktu yang ditetapkan badan usaha di luar negeri tersebut sudah membagikan dividen.

Besarnya dividen yang ditetapkan telah diperoleh wajib pajak dalam negeri adalah sebanding dengan besarnya penyertaan dalam usaha luar negeri tersebut. Mengingat pada waktu memperhitungkan dividen yang ditetapkan telah diperoleh tersebut belum ada pajak yang secara

nyata dibayar di luar negeri, maka dalam SPT Tahunan PPh tahun pajak dilaporkannya dividen yang ditetapkan telah diperoleh tidak boleh memperhitungkan kredit pajak luar negeri (PPh pasal 24). Dalam hal di kemudian hari ternyata wajib pajak dalam negeri yang bersangkutan menerima pembagian dividen, maka PPh pasal 24 diperhitungkan dalam SPT Tahunan PPh tahun pajak diterimanya dividen. Apabila dividen yang sebenarnya diterima di kemudian hari tersebut lebih besar dari jumlah dividen yang ditetapkan telah diperoleh, maka selisihnya harus dilaporkan sebagai penghasilan dalam SPT Tahunan PPh tahun pajak diterimanya dividen tersebut.

3. Kebijakan Penangkal Praktik *Transfer Pricing*

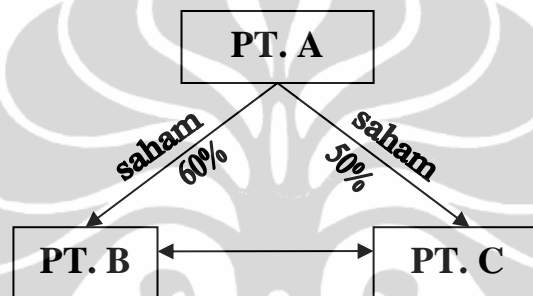
Dalam upaya menangkal praktik *transfer pricing* Direktur Jenderal Pajak diberi kewenangan untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak (PKP) bagi wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan wajib pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa.

Adapun kriteria yang digunakan untuk menentukan adanya hubungan istimewa adalah sebagai berikut:

- a. Adanya penyertaan saham sekurang-kurangnya 25% baik secara langsung maupun tidak langsung.

Dalam hal ini adalah hubungan antara wajib pajak yang mempunyai penyertaan modal langsung atau tidak langsung paling rendah 25% pada wajib pajak lain, atau hubungan antara wajib pajak dengan penyertaan paling rendah 25% pada dua wajib pajak atau lebih, demikian pula hubungan antara dua atau lebih yang disebut terakhir.

contoh:



Keterangan:

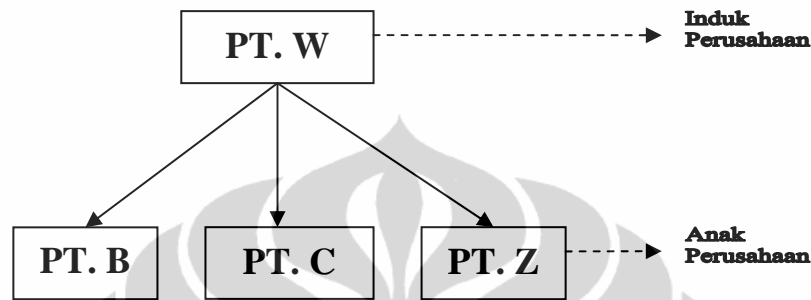
- Antara PT.A dengan PT.B terdapat hubungan istimewa karena adanya penyertaan saham lebih dari 25%, demikian pula antara PT.B dengan PT.C.
- Selanjutnya antara PT.A dengan PT.C dianggap mempunyai hubungan istimewa tidak langsung dengan penyertaan tidak langsung sebesar 30% (50% x 60%).

b. Adanya penguasaan yang sama.

Dalam hal ini hubungan antara wajib pajak yang menguasai wajib pajak lainnya atau dua atau lebih wajib pajak berada di bawah penguasaan yang

sama baik langsung maupun tidak langsung dianggap sebagai hubungan istimewa.

Contoh:



Keterangan:

Antara PT.X, PT.Y dan PT.Z yang merupakan anak perusahaan dengan PT.W sebagai induk perusahaan dianggap mempunyai hubungan istimewa langsung, karena PT.X, PT.Y dan PT.Z berada di bawah penguasaan yang sama, yaitu PT.W. Demikian pula hubungan antar anak-anak perusahaan tersebut dianggap sebagai hubungan istimewa tidak langsung (meskipun antar mereka tidak terdapat penyertaan saham).

Hubungan istimewa karena penguasaan juga dapat terjadi karena adanya penguasaan melalui manajemen ataupun penggunaan teknologi, meskipun tidak terdapat hubungan kepemilikan, seperti:

b.1. penguasaan melalui manajemen

Contoh: Pak Budi, di samping sebagai Direktur Utama pada PT.ABC juga menjabat sebagai Direktur Utama pada PT.XYZ. Dalam hal ini antara PT.ABC dengan PT.XYZ dianggap mempunyai

hubungan istimewa karena adanya penguasaan melalui manajemen oleh Pak Budi terhadap PT.ABC dan PT.XYZ.

b.2. penguasaan melalui penggunaan teknologi

Contoh: PT.E yang memproduksi minuman menggunakan formula yang diciptakan oleh PT. F. Dalam hal ini ada penguasaan melalui penggunaan teknologi oleh PT.F terhadap PT.E, sehingga antara PT.E dan PT.F terdapat hubungan istimewa.

C. Adanya hubungan keluarga, baik sedarah maupun semenda, dalam garis keturunan lurus atau ke samping satu derajat.

Sebagai tindak lanjut dari kewenangan Direktur Jenderal Pajak tersebut, Direktur Jenderal Pajak menerbitkan Surat Edaran Nomor SE – 04/ PJ.7 / 1993, tanggal 9 Maret 1993 tentang Petunjuk Penanganan Kasus- kasus *Transfer Pricing*. Dalam surat edaran tersebut disebutkan bahwa hubungan istimewa dapat mengakibatkan kekurangwajaran harga, biaya atau imbalan lain yang direalisasikan dalam suatu transaksi usaha.

Secara universal transaksi antar wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut dikenal dengan istilah *transfer pricing*. Hal tersebut dapat mengakibatkan terjadinya pengalihan penghasilan atau dasar pengenaan pajak dan atau biaya dari satu wajib pajak ke wajib pajak lainnya, yang dapat direayasa untuk menekan keseluruhan jumlah pajak terhutang atas wajib pajak- wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa.

Kekurang wajaran tersebut dapat terjadi pada: harga penjualan, harga pembelian, alokasi biaya administrasi dan umum (*overhead cost*), pembebanan bunga atas pemberian pinjaman oleh pemegang saham (*shareholder loan*), pembayaran komisi, lisensi, *franchise*, sewa, royalti, imbalan atas jasa manajemen, imbalan atas jasa teknik dan imbalan atas jasa lainnya, pembelian harta perusahaan oleh pemegang saham (pemilik) atau pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang lebih rendah dari harga pasar dan penjualan kepada pihak luar negeri melalui pihak ke tiga yang kurang/tidak mempunyai substansi usaha (misalnya *dummy company*, *letter box company* atau *re invoicing center*).

Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak tersebut juga menegaskan bahwa *transfer pricing* dapat terjadi antar Wajib Pajak Dalam Negeri (WPDN) atau antara Wajib Pajak Dalam Negeri dengan pihak Luar Negeri, terutama yang berkedudukan di negara-negara *tax haven*. Terhadap transaksi antar wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut, undang undang perpajakan Indonesia menganut azas materiil (*substance over form principle*).

Untuk menentukan kewajaran harga dari transaksi yang terjadi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, surat edaran Direktur Jenderal Pajak tersebut memperkenalkan beberapa metode beserta contoh-contoh kasusnya. Adapun metode-metode yang digunakan dalam menentukan kewajaran tersebut adalah:

Metode pertama adalah metode harga pasar pembandingan (*comparable uncontrolled price method*). Metode ini diterapkan dengan membandingkan antara harga yang berlaku pada transaksi dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan harga yang berlaku pada transaksi dengan pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa (ini dikenal sebagai metode pembandingan internal). Apabila perusahaan tersebut hanya menjual barang kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa, maka penentuan harga wajar didasarkan atas harga pasar wajar dari barang yang sejenis atau serupa dengan yang terjadi antar pihak-pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa (menggunakan metode pembandingan eksternal).

Metode kedua adalah metode harga pokok plus (*cost plus*). Metode harga pokok plus diterapkan dalam hal terdapat kesulitan untuk mendapatkan harga pasar sebanding untuk barang sejenis atau serupa karena barang tersebut mempunyai spesifikasi khusus, misalnya *semi finished products*. Metode ini diterapkan apabila perusahaan memperoleh bahan baku dan bahan pembantu produksinya dari para pemasok yang tidak mempunyai hubungan istimewa dan laba kotor yang pada umumnya diperoleh dari penjualan barang yang sama antar pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa (*comparable mark up*) dapat diketahui.

Metode ketiga adalah metode harga jual minus (*sales minus/resale price method*). Metode ini diterapkan untuk menentukan kewajaran harga kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa

dalam hal perusahaan menjual barang kepada pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa dan laba kotor sebanding untuk penjualan barang tersebut dapat diketahui. Jadi, baik pada metode harga pokok plus maupun harga jual minus keduanya memusatkan pada kewajaran laba kotor yang diperoleh perusahaan tersebut.

Metode keempat adalah metode tingkat laba sebanding (*comparable profit*) atau tingkat hasil investasi (*return on investment*).

Metode ini diterapkan dalam hal terdapat kesulitan dalam memperoleh harga pasar sebanding dan juga sulit untuk menerapkan metode harga jual minus ataupun harga pokok plus.

Untuk mengatasi kesulitan dalam menentukan harga wajar yang dipakai pada transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang seringkali menimbulkan sengketa antara wajib pajak dengan fiskus, Direktur Jenderal Pajak diberi kewenangan untuk menerbitkan kesepakatan harga transfer (*Advance Pricing Agreement /APA*) sebagaimana diatur dalam pasal 18 ayat (3a) Undang Undang Pajak Penghasilan. Dalam hal ini Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan perjanjian dengan wajib pajak dan bekerja sama dengan pihak otoritas pajak negara lain untuk menentukan harga transaksi antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang berlaku selama suatu periode tertentu dan mengawasi pelaksanaannya serta melakukan renegotiasi setelah periode tertentu tersebut berakhir.

Tujuan diadakannya kesepakatan harga transfer (*Advance Pricing Agreement/APA*) adalah untuk mengurangi terjadinya praktik penyalahgunaan *transfer pricing* oleh perusahaan multinasional. Persetujuan antara wajib pajak dengan Direktur Jenderal Pajak tersebut dapat mencakup beberapa hal antara lain harga jual produk yang dihasilkan, jumlah royalti dan lain-lain tergantung pada kesepakatan.

Keuntungan dari *Advance Pricing Agreement/APA* selain memberikan kepastian hukum dan kemudahan penghitungan pajak, fiskus juga tidak perlu melakukan koreksi atas harga jual dan keuntungan produk yang dijual wajib pajak kepada perusahaan dalam grup yang sama. *Advance Pricing Agreement/APA* dapat bersifat unilateral, yaitu merupakan kesepakatan antara Direktur Jenderal Pajak dengan wajib pajak atau bersifat bilateral, yaitu kesepakatan antara Direktur Jenderal Pajak dengan otoritas perpajakan negara lain yang menyangkut wajib pajak yang berada di bawah yurisdiksinya.

4. Kebijakan Penangkal Praktik *Treaty Shopping*

Ketentuan penangkal praktik *treaty shopping* tidak diatur secara khusus dalam ketentuan *Anti Tax Avoidance* Indonesia (pasal 18 Undang Undang Pajak Penghasilan). Dalam hal ini untuk mengantisipasi praktik *treaty shopping*, Direktur Jenderal Pajak menerbitkan beberapa Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak, antara lain :

Pertama adalah Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor : SE – 01/PJ.10/1994, tanggal 29 Januari 1994 tentang Surat Keterangan Domisili. Surat edaran tersebut mengatur mengenai kewajiban bagi wajib pajak untuk menunjukkan Surat Keterangan Domisili/SKD apabila menerapkan tarif pajak rendah atau bebas pajak atas pembayaran penghasilan ke luar negeri sebagaimana diatur dalam *tax treaty* (Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda/P3B) antara negara Indonesia dengan negara mitra perjanjian. Surat Keterangan Domisili/SKD dimaksudkan untuk memastikan bahwa penerima hasil di luar negeri adalah penduduk negara mitra perjanjian (*treaty partner*). Hal ini sesuai dengan ketentuan pasal 1 *tax treaty* bahwa *tax treaty* tersebut hanya berlaku bagi penduduk (*resident*) negara yang mengikat perjanjian pajak.

Surat Keterangan Domisili/SKD diterbitkan oleh *competent authority* atau wakilnya yang sah di negara mitra perjanjian (*treaty partner*). Surat Keterangan Domisili yang dibuat oleh pejabat pada kantor pajak tempat Wajib Pajak Luar Negeri (WPLN) yang bersangkutan terdaftar dapat diterima dan dipersamakan dengan Surat Keterangan Domisili yang dibuat oleh *competent authority*.

Adapun bentuk Surat Keterangan Domisili tersebut adalah sesuai dengan kelaziman di negara tempat WPLN berkedudukan, namun sekurang-kurangnya harus menyatakan bahwa WPLN yang bersangkutan benar berkedudukan di negara tersebut sesuai dengan ketentuan *tax treaty* yang berlaku, disertai dengan tanggal dan tanda tangan pejabat yang

menerbitkan Surat Keterangan Domisili tersebut. Surat Keterangan Domisili berlaku selama satu tahun sejak tanggal diterbitkan, kecuali untuk wajib pajak bank yang berlaku selama bank tersebut tetap mempunyai alamat yang sama dengan alamat yang tercantum dalam Surat Keterangan Domisili tersebut.

Kedua adalah Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE – 04/Pj.34/2005, tanggal 7 juli 2005 tentang Petunjuk Penetapan Kriteria ”*Beneficial Owner*” Sebagaimana Tercantum Dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Antara Indonesia dengan Negara Lainnya.

Surat Edaran tersebut diterbitkan untuk menegaskan bahwa untuk dapat menikmati fasilitas penurunan tarif atas penghasilan berupa dividen, bunga dan royalti yang diatur dalam *tax treaty* antara negara Indonesia dengan negara *treaty partner*, di samping harus menunjukkan Surat Keterangan Domisili (SKD), wajib pajak juga harus merupakan *beneficial owner* dari penghasilan berupa dividen, bunga dan royalti tersebut.

Guna menciptakan kepastian hukum Direktur Jenderal Pajak menegaskan mengenai pengertian dan kriteria *beneficial owner*. Yang dimaksud dengan *beneficial owner* adalah pemilik yang sebenarnya dari penghasilan berupa dividen, bunga dan royalti baik wajib pajak perorangan maupun wajib pajak badan, yang berhak sepenuhnya untuk menikmati secara langsung manfaat dari penghasilan-penghasilan tersebut. Dalam hal ini *special purpose vehicles* dalam bentuk *conduit company*, *paper box*

company, pass-through company serta yang sejenis lainnya tidak termasuk dalam pengertian *beneficial owner* tersebut.

Lebih lanjut Direktur Jenderal Pajak menegaskan bahwa apabila terdapat pihak-pihak lain yang bukan merupakan *beneficial owner*, yang menerima pembayaran dividen, bunga dan royalti yang bersumber dari Indonesia, maka pihak yang membayarkan jenis-jenis penghasilan tersebut diwajibkan melakukan pemotongan PPh Pasal 26 sesuai dengan Undang-Undang Pajak Penghasilan Indonesia dengan tarif 20% dari jumlah bruto yang dibayarkan.

Selanjutnya pada tanggal 22 Agustus 2008 diterbitkan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-03/PJ.03/2008 tentang Penentuan Status Beneficial Owner Sebagaimana Dimaksud Dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Antara Indonesia dengan Negara Mitra menggantikan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/PJ.34/2005, tanggal 7 Juli 2005. Surat Edaran tersebut hanya menegaskan pengertian Beneficial Owner dan kewajiban untuk menunjukkan Surat Keterangan Domisili apabila menerapkan “*reduced rate*” *Tax Treaty* atas pembayaran bunga, dividen dan royalti kepada penduduk (*resident*) Negara Mitra. Di samping itu Surat Edaran Nomor: SE-03 tersebut menghilangkan pernyataan bahwa “*Special Purpose Vehicle*” yang berbentuk *Conduit Company, Passthrough Company* dan *Paperbox Company* tidak termasuk *Beneficial Owner*.

Di samping kedua Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak di atas upaya untuk menangkal praktik *treaty shopping* juga terlihat pada ketentuan

limitation on benefit yang tercantum dalam *tax treaty* antara negara Indonesia dengan Amerika Serikat. Ketentuan tersebut memberikan batasan yang sangat rinci mengenai kriteria *resident* yang dapat menikmati fasilitas *tax treaty* antara kedua negara yang mengikat perjanjian tersebut. Dengan demikian bagi wajib pajak yang tidak memenuhi kriteria tersebut pemajakan atas penghasilannya sepenuhnya mengacu pada undang undang pajak domestik negara Indonesia, dalam hal ini Undang undang Pajak Penghasilan.

Summary atas kebijakan penangkal penghindaran pajak (*Anti Tax Avoidance*) dapat dilihat pada tabel di bawah ini:

Tabel IV.1
Summary atas Kebijakan Penangkal
 Penghindaran Pajak (*Anti Tax Avoidance*)

No.	Jenis penghindaran pajak:	Ketentuan penangkal penghindaran pajak yang ada:	Celah yang ada pada ketentuan penangkal:
1.	<i>Thin Capitalization</i>	1). Pasal 18 ayat (1) UU PPh tentang kewenangan Menteri Keuangan RI untuk menentukan perbandingan antara hutang dengan modal (<i>Debt Equity Ratio/DER</i>). 2). SK Menteri Keuangan RI, Nomor: 1002/KMK.04/1984, tgl. 8 Oktober 1984 tentang Penentuan Perbandingan Antara Hutang dan Modal Sendiri untuk Keperluan Pengenaan PPh . <i>DER</i> ditetapkan sebesar 3:1. 3). Tanggal 8 Maret 1995 SK Menteri Keuangan tersebut Dicabut dengan SK. Menteri Keuangan	Sejak 8 Maret 1985 Indonesia tidak memiliki aturan mengenai <i>Debt Equity Ratio (DER)</i>

No.	Jenis penghindaran pajak:	Ketentuan penangkal penghindaran pajak yang ada:	Celah yang ada pada ketentuan penangkal:
		No.254/KMK.01/1985 tentang Penundaan Pelaksanaan Keputusan Menteri Keuangan RI, Nomor: 1002/KMK.01/1984 tentang Penentuan Perbandingan Antara Hutang dan Modal Sendiri Untuk Keperluan Pengenaan Pajak Penghasilan.	
2.	<i>Controlled Foreign Corporation (CFC)</i> dan pemanfaatan negara <i>tax haven</i>	1). Pasal 18 ayat (2) UU PPh.tentang kewenangan Menteri Keuangan RI untuk menetapkan saat diperolehnya dividen oleh wajib pajak dalam negeri atas penyertaan modal pada badan usaha di luar negeri yang sahamnya tidak diperdagangkan di Bursa Efek. 2) Surat Keputusan Menteri Keuangan RI, Nomor 650/KMK.04/1994, tanggal 29 Desember 1994 tentang Penetapan Saat Diperolehnya Dividen Atas Penyertaan Modal Pada Badan Usaha di Luar Negeri Yang Sahamnya Tidak Diperdagangkan di Bursa Efek 3). Surat Edaran Dirjen Pajak No.SE-22/PJ.4/1995, tanggal 26 April 1995 tentang Dividen Dari Penyertaan Modal Pada Badan Usaha di Luar Negeri Yang Sahamnya Tidak Diperdagangkan di Bursa Efek.	1) tidak ada definisi dan kriteria mengenai negara <i>tax haven</i> 2) Jumlah negara <i>tax haven</i> dalam bentuk daftar hanya sebanyak 32 negara dan tidak mengikuti perkembangan yang ada. 3) hanya mencakup <i>passive income</i> . 4) penyertaan modal hanya yang bersifat langsung

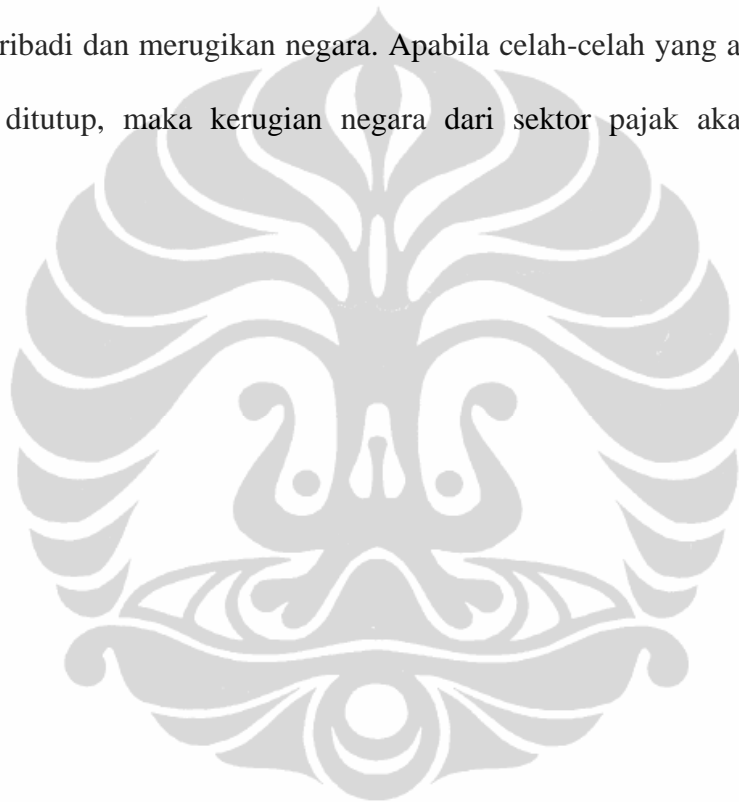
No.	Jenis penghindaran pajak:	Ketentuan penangkal penghindaran pajak yang ada:	Celah yang ada pada ketentuan penangkal:
		4).Surat Edaran Dirjen Pajak No.SE-35/PJ.4/1995,tanggal 7 Juli 1995 tentang Penegasan Lebih Lanjut Atas Dividen Dari Penyertaan Modal Pada Badan Usaha di Luar Negeri yang Sahamnya Tidak ib di Bursa Efek	
3.	<i>Transfer Pricing</i>	<p>1) Pasal 18 ayat (3) UU PPh tentang Kewenangan Direktur Jenderal Pajak untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan wajib pajak lainnya sesuai dengan kewajiban dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa.</p> <p>2) Pasal 18 ayat (3a) UU PPh tentang kewenangan Direktur Jenderal Pajak untuk melakukan perjanjian dengan wajib pajak dan bekerjasama dengan pihak otoritas pajak negara lain untuk menentukan harga transaksi antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa (kewenangan bagi Dirjen Pajak untuk menetapkan kesepakatan harga transfer/ <i>Advance Pricing Agreement</i>)</p> <p>3) Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-04/PJ.7/1993,tanggal 9</p>	<p>1) tidak ada aturan mengenai <i>transfer pricing</i> yang detail dan implementasinya. Menteri Keuangan hanya memberikan contoh-contoh yang sederhana dan tidak mengikuti perkembangan yang ada dalam praktik.</p> <p>2) tidak ada kriteria harga wajar (<i>arm's length price</i>).</p> <p>3) tidak ada aturan pelaksanaan mengenai kesepakatan harga transfer (<i>Advance Pricing Agreement</i>).</p>

No.	Jenis penghindaran pajak:	Ketentuan penangkalan penghindaran pajak yang ada:	Celah yang ada pada ketentuan penangkalan:
		Maret 1993 tentang Petunjuk Penanganan Kasus-kasus <i>Transfer Pricing</i> .	
4.	<i>Treaty Shopping</i>	<p>1) Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak, Nomor: SE-01/PJ.10/1994, tanggal 29 Januari tentang Surat Keterangan Domisili.</p> <p>2). Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-04/PJ.34/2005, tanggal 7 Juli 2005 tentang Petunjuk Penetapan Kriteria <i>Beneficial Owner</i>.</p> <p>3) Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-03/PJ.03/2008, tanggal 22 Agustus 2008 tentang Penentuan Status <i>Beneficial Owner</i> sebagaimana dimaksud dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Indonesia dengan negara mitra. Surat Edaran ini menggantikan SE-04/PJ.34/2005, tanggal 7 Juli 2005.</p>	<p>1) Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak yang digunakan untuk menangkalan praktik <i>treaty shopping</i> tidak memiliki cantolan pasal dalam UU PPh, sehingga tidak memiliki kekuatan hukum.</p> <p>2). UU PPh tidak mempunyai definisi mengenai <i>beneficial owner</i>.</p> <p>3) tidak ada ketentuan mengenai <i>limitation on benefit</i> pada <i>tax treaty</i> Indonesia, kecuali dalam <i>tax treaty</i> Indonesia – Amerika dan <i>tax treaty</i> antara Indonesia-Inggris</p>

Sumber : Undang Undang Pajak Penghasilan dan Peraturan Pelaksanaannya

Banyaknya celah yang terdapat pada ketentuan penangkalan praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) tersebut dapat menyebabkan timbulnya moral hazard, baik dari kalangan wajib pajak maupun fiskus untuk melakukan

penyimpangan yang akan merugikan negara. Bagi wajib pajak, banyaknya ketentuan penangkal penghindaran pajak yang tidak jelas (yang merupakan ”*grey area*”) dan memiliki banyak celah dapat dimanfaatkan untuk melakukan penghindaran pajak. Sementara bagi fiskus tertentu ”*grey area*” tersebut dapat dimanfaatkan untuk melakukan penyalahgunaan wewenang yang memberikan keuntungan pribadi dan merugikan negara. Apabila celah-celah yang ada tersebut tidak segera ditutup, maka kerugian negara dari sektor pajak akan semakin bertambah.



BAB V

ANALISIS KEBIJAKAN *ANTI TAX AVOIDANCE* DI INDONESIA DAN UPAYA- UPAYA DIREKTORAT JENDERAL PAJAK DALAM MENANGKAL PRAKTIK-PRAKTIK PENGHINDARAN PAJAK YANG DILAKUKAN OLEH *SUBSIDIARY COMPANY* (PT.PMA)

A. Analisis Kebijakan *Anti Tax Avoidance* Di Indonesia Dalam Upaya Menangkal Praktik-praktik Penghindaran Pajak Oleh Subsidiary Company (PT.PMA)

Ketentuan *Anti Tax Avoidance* Indonesia diatur dalam pasal 18 Undang Undang Pajak Penghasilan yang merupakan *Specific Anti Avoidance Rules* (SAAR).

1. Analisis Kebijakan Penangkal Praktik *Thin Capitalization*

Ketentuan penangkal praktik *thin capitalization* diatur dalam pasal 18 ayat (1) Undang Undang Pajak Penghasilan. Pasal 18 ayat (1) tersebut memberi kewenangan kepada Menteri Keuangan Republik Indonesia untuk mengatur mengenai besarnya perbandingan antara hutang dengan modal (*Debt Equity Ratio/DER*). Pada tahun 1984 Menteri Keuangan Republik Indonesia telah melaksanakan kewenangan tersebut dengan menerbitkan Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia yang mengatur bahwa besarnya perbandingan antara hutang dengan modal adalah sebesar 3:1. Dengan aturan tersebut berarti bahwa dalam hal perbandingan antara hutang dengan modal suatu perusahaan melebihi batasan 3:1, maka besarnya biaya bunga yang dapat dikurangkan dari penghasilan bruto

perusahaan adalah sebesar bunga atas hutang yang perbandingannya terhadap modal sesuai dengan perbandingan yang diatur tersebut. Selanjutnya atas selisihnya tidak dianggap sebagai hutang melainkan sebagai modal, sehingga bunga yang dibayarkan akan dianggap sebagai dividen dan tidak dapat dibebankan sebagai biaya pengurang.

Masa berlakunya ketentuan mengenai besarnya perbandingan antara hutang dengan modal (*Debt Equity Ratio*) sebagaimana diatur oleh Menteri Keuangan tersebut sangat singkat, karena pada bulan Maret tahun 1985 ketentuan di atas ditunda sampai batas waktu yang tidak ditentukan. Dengan penundaan tersebut maka sejak saat itu sampai sekarang Indonesia tidak memiliki aturan tentang *Debt Equity Ratio/DER*. Hal ini berarti sampai saat ini Indonesia tidak memiliki aturan penangkal praktik *thin capitalization*. Dengan tidak adanya aturan yang tegas mengenai besarnya perbandingan antara hutang dengan modal (*Debt Equity Ratio*), maka hal tersebut dapat dimanfaatkan oleh wajib pajak untuk melakukan *tax planning* yang mengarah pada penghindaran pajak dalam upaya untuk mengecilkan kewajiban perpajakannya.

Dalam praktik di lapangan banyak perusahaan Penanaman Modal Asing yang memanfaatkan ketiadaan ketentuan mengenai *Debt Equity Ratio* tersebut dengan menggunakan skema *intercompany loan* untuk mendanai perusahaannya. Pinjaman tersebut dapat dilakukan secara langsung dari induk perusahaan di luar negeri ataupun dilakukan melalui bank yang dananya dijamin oleh induk perusahaan. Pembiayaan

melalui skema *loan financing* dirasakan lebih memberikan keuntungan di bidang perpajakan dibandingkan dengan memperbesar modal sendiri dari pemegang saham. Alasannya adalah karena bunga yang dibayarkan kepada pemegang saham/induk perusahaan dapat dijadikan pengurang penghasilan bruto dalam penghitungan Penghasilan Kena Pajak (PKP) perusahaan yang bersangkutan, sedangkan dividen tidak dapat dijadikan pengurang. Keuntungan lainnya adalah jika pemegang saham/induk perusahaan di luar negeri adalah penduduk negara *treaty partner*, maka pembayaran bunga ke luar negeri tersebut dikenakan PPh Pasal 26 dengan fasilitas *reduced rate* berdasarkan ketentuan *tax treaty* yang bersangkutan.

Upaya yang dilakukan oleh wajib pajak untuk menghindari pajak dengan cara memperbesar utang dari pemegang saham dibandingkan dengan menggunakan modal sendiri dapat dikategorikan sebagai penghindaran pajak melalui *thin capitalization*.

Menanggapi praktik *thin capitalization* dengan cara memperbesar pendanaan kepada *subsidiary company* (PT.PMA) di Indonesia melalui skema pinjaman daripada penambahan modal, menurut para informan baik dari akademisi, konsultan maupun hakim Badan Peradilan Pajak bukan merupakan praktik yang melanggar hukum sepanjang tidak ada aturan yang mengatur mengenai batasan besarnya *Debt Equity Ratio* yang diperkenankan. Demikian pula jika dilihat dari segi hukum, sebagaimana diungkapkan oleh Edi Mangkuprawira, mantan hakim senior BPP sebagai berikut:

“Dalam hal wajib pajak melakukan penghindaran pajak atas sesuatu yang tidak diatur dalam undang undang, maka itu bukan merupakan pelanggaran, karena Indonesia menganut azas legalitas dalam hukum publik, yaitu suatu perbuatan dikatakan sebagai tindak pidana kalau perbuatan itu sudah dinyatakan dalam undang undang.”⁷⁶

Dari hasil wawancara dengan informan dari Kantor-kantor Pelayanan Pajak Penanaman Modal Asing diperoleh informasi bahwa sekitar lebih dari 50% perusahaan PMA memiliki *Debt Equity Ratio* melebihi 3:1.⁷⁷

Menghadapi wajib pajak yang disinyalir melakukan praktik *thin capitalization* KPP- KPP PMA yang ada melakukan penanganan yang berbeda. Ada yang tidak melakukan koreksi sama sekali dan ada pula yang melakukan koreksi fiskal . Pihak KPP PMA yang melakukan koreksi atas praktik *thin capitalization* berpendapat bahwa meskipun pasal 18 ayat(1) Undang Undang Pajak Penghasilan tidak mengatur secara tegas perbandingan antara hutang dengan modal (*Debt Equity Ratio*), namun ketentuan pasal 18 ayat (3) telah memberi kewenangan kepada Direktur Jenderal Pajak untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan wajib pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa.

⁷⁶ Wawancara dengan Eddy Mangkuprawira, Hakim Senior BPP tanggal 10 April 2008, jam 18.30 di Kampus FISIP-UI.

⁷⁷ Wawancara dengan informan KPP PMA Satu sampai dengan KPP PMA Enam.

Selanjutnya dalam penjelasan pasal 18 ayat (3) Undang Undang Pajak Penghasilan antara lain juga dijelaskan bahwa dalam hal kemungkinan terdapat penyertaan modal secara terselubung, dengan menyatakan penyertaan modal tersebut sebagai utang, maka Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan utang tersebut sebagai modal perusahaan. Penentuan tersebut dapat dilakukan misalnya melalui indikasi mengenai perbandingan antara modal dengan utang yang lazim terjadi antara para pihak yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa atau berdasarkan data atau indikasi lainnya. Pendapat senada mengenai hal di atas juga sesuai dengan hasil wawancara peneliti dengan Direktur Pemeriksaan dan Penagihan Pajak yang menyatakan:

“ Dalam melakukan pemeriksaan, pemeriksa dapat menerapkan ketentuan-ketentuan/ pasal-pasal dari Undang Undang Pajak Penghasilan yang terkait dengan kasus-kasus penghindaran pajak tersebut walaupun ketentuan khusus/aturan pelaksanaan belum dibuat. Pemeriksa juga dapat menggunakan judgement-judgement tertentu sepanjang judgement tersebut diterapkan kasus per kasus.”⁷⁸

Koreksi fiskal atas indikasi praktik *thin capitalization* berdasarkan *profesional adjustment* pemeriksa memiliki kelemahan karena tidak memiliki kepastian hukum yang jelas dan bukan tidak mungkin terdapat perbedaan *adjustment* antar pemeriksa yang ada atau bahkan antara pemeriksa di KPP PMA yang satu dengan pemeriksa dari KPP PMA yang lainnya. Hal penting lainnya adalah bagaimana melakukan koreksi yang didasarkan atas kelaziman usaha dan kriteria-kriteria apa yang digunakan

⁷⁸ Wawancara dengan Drs. Reza Nurkarim, Direktur Pemeriksaan dan Penagihan Pajak tanggal 16 April 2008 jam 07.30 di Kantor Pusat DJP.

mengingat tidak ada aturan yang jelas mengenai hal tersebut. Karakteristik perusahaan yang satu dengan yang lainnya bisa berbeda dan masing-masing mempunyai keunikan usaha sendiri, sehingga tidak dapat disamakan begitu saja.

Hal ini juga sesuai dengan pendapat Rachmanto Surahmat sebagai berikut:

“Jika fiskus melakukan *adjustment* atas DER wajib pajak ya keliru, karena tidak ada kewenangannya kok. Lagipula apakah patokan yang digunakan oleh DJP untuk melakukan *adjustment* karena tidak ada aturan yang mengatur hal itu. Jika koreksi itu didasarkan atas praktek bisnis yang baik, apa ukuran bisnis yang baik itu?. Apabila ada dua pihak, maka harus mempunyai satu aturan yang sama, artinya patokan yang sama bagi kedua belah pihak.”⁷⁹

Mengingat pentingnya aturan mengenai besarnya *Debt Equity Ratio* untuk mencegah praktik *thin capitalization* yang merugikan penerimaan negara dari sektor pajak, maka banyak negara mengatur mengenai besarnya *Debt Equity Ratio* tersebut dalam ketentuan *thin capitalization rules* di negaranya. Sebagai contoh dapat dilihat pada tabel di bawah ini:

Tabel V.1
Besarnya *Debt Equity Ratio (DER)* di Beberapa Negara

Negara:	Besarnya DER:	Syarat Kepemilikan:
Amerika Serikat	1:1	50%
Australia	3:1	15%
Belgia	2:1	-
Belanda	3:1	> 33,33%
Denmark	4:1	-

⁷⁹ Wawancara dengan Rachmanto Surahmat, Tax Partner Ernst & Young tanggal 21 April 2008 Jam 10.15 di Kantor Akuntan Publik Ernst & Young.

Negara:	Besarnya DER:	Syarat Kepemilikan:
Jerman	3:1	> 25%
Jepang	3:1	> 50%
Korea Selatan	3:1	≥ 50%
Kanada	2:1	> 25%
Perancis	1,5:1	> 50%
Portugal	2:1	≥ 25%

Sumber: “ The Basic Concept of Transfer Pricing” dalam John Hutagaol, Darussalam dan Danny Septriadi, Kapita Selekta Perpajakan, Tahun 2006, hal.179 dan literatur lain.

Saat ini Direktorat Jenderal Pajak sedang dalam proses melakukan penyusunan ketentuan *Debt Equity Ratio*. Menurut pihak Direktorat Jenderal Pajak penyusunan ketentuan mengenai *Debt Equity Ratio* tersebut memerlukan waktu yang cukup lama karena memerlukan pemikiran-pemikiran dan pendapat-pendapat dari para ahli agar ketentuan yang dibuat tersebut nantinya dapat diimplementasikan sesuai dengan kondisi yang ada di lapangan. Menurut pihak Direktorat Peraturan Perpajakan Dua Direktorat Jenderal Pajak kapan aturan mengenai ketentuan *Debt Equity Ratio* tersebut akan dikeluarkan menunggu saat yang tepat sesuai skala prioritas yang ada.⁸⁰

Terkait dengan hal di atas Rachmanto Surahmat memberikan pendapat bahwa dalam penentuan *Debt Equity Ratio* di Indonesia hendaknya terdapat aturan yang jelas mengenai apakah utang tersebut hanya berlaku pada utang terhadap pihak tertentu yang memiliki hubungan istimewa saja atau semua utang tanpa membedakan apakah pihak

⁸⁰ Wawancara dengan Astera Primanto Bakti, Kepala Sub Direktorat Peraturan Perpajakan Dua Direktorat Jenderal Pajak, tanggal 16 April 2008 jam 07.30 di Kantor Pusat DJP

kreditornya mempunyai hubungan istimewa atau tidak. Hal lain yang juga perlu diperjelas adalah mengenai perlakuan perpajakan atas kelebihan dari bunga yang telah melampaui batas *Debt Equity Ratio* tersebut, apakah bunga tersebut tidak boleh dijadikan biaya dan langsung dikenakan pajak atau kelebihan atas pembayaran bunga tersebut langsung diperlakukan sebagai dividen.⁸¹

Ketentuan mengenai *Debt Equity Ratio* memang sangat penting sebagai ketentuan yang mengatur mengenai pembebanan biaya bunga yang berlebihan kepada pemegang saham yang digunakan semata-mata untuk menghindari kewajiban perpajakannya, namun demikian penentuan besarnya *Debt Equity Ratio* tersebut harus dilakukan secara matang. Besarnya *Debt Equity Ratio* yang seragam untuk seluruh bidang usaha dalam praktiknya juga dapat menimbulkan kesulitan karena karakteristik usaha wajib pajak bermacam-macam. Dengan demikian aturan mengenai *Debt Equity Ratio* yang nantinya akan diterapkan seyogianya memperhatikan hal tersebut.

2. Analisis Kebijakan Penangkal Praktik Penghindaran Pajak Melalui Pemanfaatan Negara *Tax Haven* dan *Controlled Foreign Corporation*.

Ketentuan Penangkal Praktik Penghindaran Pajak melalui *Controlled Foreign Corporation* diatur dalam pasal 18 ayat (2) Undang

⁸¹ Wawancara dengan Rachmanto Surahmat, Tax Partner Ernst & Young tanggal 21 April 2008 Jam 10.15 di Kantor Akuntan Publik Ernst & Young.

Undang Pajak Penghasilan . Pasal 18 ayat (2) memberikan kewenangan untuk menetapkan saat diperolehnya dividen oleh Wajib Pajak Dalam Negeri (WPDN) atas penyertaan modal pada badan usaha di luar negeri yang sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek. Dalam rangka melaksanakan kewenangannya untuk menangkai praktik *Controlled Foreign Corporation* tersebut, pada tanggal 29 Desember 1994 Menteri Keuangan Republik Indonesia menerbitkan Keputusan Menteri Keuangan nomor: 650/KMK.04/1994 tentang Penetapan Saat Diperolehnya Dividen Atas Penyertaan Modal Pada Badan Usaha di Luar Negeri Yang Sahamnya Tidak Diperdagangkan di Bursa Efek.

Apabila dipelajari antara ketentuan pasal 18 ayat (2) pada batang tubuh Undang Undang Pajak Penghasilan dengan memori penjelasannya dan dengan Keputusan Menteri Keuangan tidak terdapat benang merah yang jelas. Baik dalam memori penjelasan maupun Keputusan Menteri Keuangan tidak diatur mengenai definisi mengenai negara (*regims*) dengan dengan tarif pajak rendah /*tax haven*. Keputusan Menteri Keuangan tersebut hanya menetapkan bahwa yang dimaksud dengan badan usaha di luar negeri tersebut adalah badan usaha yang bertempat kedudukan di negara-negara *tax haven*. Dalam hal ini Menteri Keuangan menetapkan daftar negara *tax haven* dimaksud sebanyak 32 negara.

Sejak diterbitkannya Surat Keputusan Menteri Keuangan tersebut, yaitu sejak tahun 1994 sampai saat ini daftar negara *tax haven* tersebut tidak pernah diperbaharui. Ketentuan yang sudah terlalu lama tersebut

menyebabkan daftar negara-negara *tax haven* tersebut sudah tidak relevan dengan perkembangan yang ada. Akibatnya wajib pajak dalam negeri masih dapat melakukan praktik penghindaran pajak dengan melakukan investasi di negara *tax haven* lainnya yang tidak tercantum dalam daftar negara *tax haven* menurut Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia.

Penetapan negara-negara *tax haven* berdasarkan *list* mengandung kelemahan apabila tidak sering diperbaharui, karena perkembangan di lapangan sangat cepat. Untuk mengantisipasi hal ini banyak negara yang menentukan negara *tax haven* berdasarkan kriteria-kriteria tertentu, seperti berdasarkan kriteria besarnya tarif pajak yang berlaku di negara tersebut.

Beberapa contoh negara-negara yang menerapkan negara *tax haven* berdasarkan kriteria tertentu dapat dilihat pada tabel di bawah ini:

Tabel V.2
Daftar Negara Yang Menentukan Negara *Tax Haven*
Berdasarkan Kriteria Tertentu

No	Negara	Kriteria negara <i>tax haven</i>
1.	Belgia	Suatu negara akan diklasifikasikan sebagai negara <i>tax haven</i> apabila negara tersebut memiliki “ <i>substantially tax regime</i> ” yang jauh lebih menguntungkan dibandingkan dengan negara Belgia sendiri.
2.	Hongaria	Suatu negara akan diklasifikasikan sebagai negara <i>tax haven</i> apabila tarif pajak yang berlaku di negara tersebut kurang atau sama dengan 10%
3.	Brasil	Suatu negara akan diklasifikasikan sebagai negara <i>tax haven</i> apabila tarif pajak yang berlaku di negara tersebut kurang atau sama dengan 20%.
4.	Korea	Suatu negara akan diklasifikasikan sebagai negara <i>tax haven</i> apabila beban pajak yang sesungguhnya dibayar di negara tersebut kurang dari 15 % dari penghasilan kena pajak.

No	Negara	Kriteria negara <i>tax haven</i>
5.	Jepang	Suatu negara akan diklasifikasikan sebagai negara <i>tax haven</i> apabila beban pajak yang sesungguhnya dibayar di negara tersebut kurang dari 25% dari penghasilan kena pajak.
6.	Finlandia	Suatu negara akan diklasifikasikan sebagai negara <i>tax haven</i> apabila pajak yang terutang di negara tersebut atas suatu penghasilan tertentu jumlahnya 60% dari pajak yang terutang seandainya penghasilan tersebut dihitung berdasarkan ketentuan perpajakan negara Finlandia.
7.	Portugal	Suatu negara akan diklasifikasikan sebagai negara <i>tax haven</i> apabila pajak yang terutang di negara tersebut atau suatu penghasilan tertentu jumlahnya kurang dari 60% dari pajak yang terutang seandainya penghasilan tersebut dihitung berdasarkan ketentuan perpajakan negara Portugal.
8.	Perancis	Suatu negara akan diklasifikasikan sebagai negara <i>tax haven</i> apabila pajak yang terutang di negara tersebut atas suatu penghasilan tertentu jumlahnya kurang dari 66,67% dari pajak yang terutang seandainya penghasilan tersebut dihitung berdasarkan ketentuan perpajakan negara Perancis.
9.	Inggris	Suatu negara akan diklasifikasikan sebagai negara <i>tax haven</i> apabila pajak yang terutang di negara tersebut atas suatu penghasilan tertentu jumlahnya kurang dari 75% dari pajak yang terutang seandainya penghasilan tersebut dihitung berdasarkan ketentuan perpajakan negara Inggris.

Sumber: IBFD *Transfer Pricing Database* (tahun 2001), hal.30.

Sehubungan dengan penentuan negara *tax haven* berdasarkan kriteria tertentu, khususnya kriteria tarif pajak, Rachmanto Surahmat mengatakan bahwa penentuan negara *tax haven* berdasarkan kriteria-kriteria tertentu juga memiliki kelemahan sebagaimana disampaikan dalam wawancara sebagai berikut:

“Penentuan negara *tax haven* berdasarkan kriteria-kriteria tertentu juga ada bahayanya begini, karena ada beberapa negara yang mempunyai dua *rate*, contohnya Labuan-Malaysia. Karena Malaysia ingin mendorong agar Labuan menjadi *financial center*, maka yang didirikan di sana mendapat insentif. Jadi kalau kriterianya tarif pajak, maka negara tersebut tidak dianggap sebagai *tax haven*, padahal di

dalam negara tersebut ada wilayah yang merupakan *tax haven*.”⁸²

Kelemahan lain yang terdapat dalam ketentuan pasal 18 ayat (2) sebagai *CFC Rules* Indonesia adalah dalam hal kontrol. Indonesia menggunakan pendekatan hukum, yaitu kepemilikan pada *CFC* adalah sebesar lebih dari 50% secara sendiri atau bersama-sama dengan Wajib Pajak Dalam Negeri lainnya. Dalam hal ini definisi kontrol yang diterapkan Indonesia hanya terbatas pada kepemilikan saham secara langsung terhadap badan usaha di luar negeri tersebut. Tidak ada aturan lain yang mengatur bahwa kepemilikan tidak langsung juga termasuk dalam pengertian tersebut. Keterbatasan *CFC Rules* yang dimiliki Indonesia ini menyebabkan pengenaannya hanya dapat dilakukan pada lapisan pertama saja. Sementara terhadap kepemilikan pada lapisan kedua dan lapisan-lapisan selanjutnya ketentuan *CFC Rules* tidak dapat diterapkan. Hal ini dikarenakan tidak diaturnya kepemilikan tidak langsung, misalnya kepemilikan cucu perusahaan melalui anak perusahaan. Dengan mengacu pada ketentuan di atas, maka wajib pajak masih dapat melakukan penghindaran pajak dengan cara melakukan penguasaan *CFC* melalui entitas lain.

Di samping kelemahan-kelemahan (*loopholes*) yang terdapat dalam ketentuan *CFC* yang diuraikan di atas, Rachmanto Surahmat dalam

⁸² Wawancara dengan Rachmanto Surahmat, Tax Partner Ernst & Young tanggal 21 April 2008 Jam 10.15 di Kantor Akuntan Publik Ernst & Young.

wawancaranya juga menyebutkan kelemahan lain yang dapat digunakan untuk melakukan penghindaran pajak, yaitu bahwa ketentuan *CFC Rules* Indonesia hanya menyangkut *pasive income* saja, sementara *active income* tidak tercakup dalam ketentuan tersebut.

3. Analisis Kebijakan Penangkal Praktik *Transfer Pricing*

Dalam upaya menangkal praktik *transfer pricing* Direktur Jenderal Pajak diberi kewenangan untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak (PKP) bagi wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan wajib pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh adanya hubungan istimewa. Pemberian kewenangan tersebut diatur dalam pasal 18 ayat (3) Undang Undang Pajak Penghasilan.

Sebagai tindak lanjut dari kewenangan Direktur Jenderal Pajak untuk menangkal praktik *transfer pricing*, sampai saat ini belum diterbitkan peraturan pelaksanaan yang mengatur secara detail tentang ketentuan *transfer pricing* tersebut. Dalam hal ini Direktur Pajak hanya menerbitkan Surat Edaran Nomor: SE-04/PJ.7/1993, tanggal 9 Maret 1993 tentang Petunjuk Penanganan Kasus Kasus *Transfer Pricing*.

Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak tersebut hanya berisi contoh-contoh kasus *transfer pricing* yang dapat dijadikan acuan bagi fiskus untuk

menangani kasus-kasus *transfer pricing* atau yang mengandung indikasi adanya *transfer pricing*. Ketentuan *transfer pricing* Indonesia belum memuat aturan mengenai : (i) persyaratan dokumentasi yang harus dipersiapkan atas transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, (ii) belum memuat ketentuan tentang penggunaan analisis fungsi, risiko dan aset dalam menganalisis skema *transfer pricing*.

Belum adanya aturan yang detail mengenai *transfer pricing* tersebut mengakibatkan seringnya terjadi perdebatan antara wajib pajak dengan fiskus terkait dengan kasus-kasus *transfer pricing*. Metode-metode *transfer pricing* yang sederhana dan masih menggantungkan pada contoh-contoh kasus menyebabkan kesulitan dalam penerapannya di lapangan. Akibatnya ketentuan tersebut relatif tidak dapat menangkai praktik *transfer pricing* yang ada. Dalam hal ini pihak Direktorat Jenderal Pajak menyadari bahwa dibandingkan dengan praktik- praktik *transfer pricing* yang ada di lapangan, ketentuan penangkal praktik *transfer pricing* yang ada sudah ketinggalan.

Dalam kaitannya dengan hal ini para informan dari pihak Konsultan Pajak menyatakan bahwa Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak tersebut hanya berisi contoh, bukan nyata dan perkembangannya sudah terlalu jauh. Hal tersebut menyebabkan koreksi-koreksi yang dilakukan oleh fiskus terkait dengan kasus-kasus *transfer pricing* di lapangan tidak konsisten karena tidak adanya aturan yang jelas. Apabila ada aturan yang

jelas, maka permasalahannya menjadi transparan dan perdebatan yang terjadi antara fiskus dengan wajib pajak dapat mengacu pada ukuran yang nyata.⁸³

Tidak adanya aturan pelaksanaan yang detail mengenai *transfer pricing* tersebut juga menimbulkan kesulitan bagi pemeriksa di lingkungan KPP PMA untuk menangani kasus-kasus *transfer pricing*, misalnya pada saat melakukan pemeriksaan wajib pajak yang diindikasikan melakukan praktik penghindaran pajak melalui skema *transfer pricing*. Praktik *transfer pricing* yang ditemukan di lapangan terkadang sangat kompleks dan tidak sederhana contoh-contoh yang diberikan dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak tersebut. Tambahan lagi para pemeriksa terkadang kesulitan untuk menentukan kewajaran harga transaksi (*arm's length price*) karena kendala data pembandingan. Untuk dapat memperoleh informasi yang lebih mendalam terkait dengan transaksi-transaksi tersebut masih sangat tergantung dari kreatifitas pemeriksa yang bersangkutan.

Karena kendala ketiadaan aturan pelaksanaan *transfer pricing* yang detail tersebut seringkali koreksi-koreksi yang dibuat oleh pemeriksa atas kasus *transfer pricing* tersebut menimbulkan perdebatan antara wajib pajak dengan fiskus. Apabila masalah koreksi tersebut dibawa ke tingkat banding pada Pengadilan Pajak oleh wajib pajak yang bersangkutan, seringkali koreksi tersebut dipatahkan oleh Majelis Hakim Pengadilan

⁸³ Wawancara dengan Rachmanto Surahmat, Nuryadi, dan Priyohandoyo pada tanggal 21,27 dan 30 April 2008

Pajak. Menurut pihak Pengadilan Pajak sebagian besar koreksi fiskus terkait dengan transaksi *transfer pricing* tidak didasari atas dasar hukum yang kuat, misalnya dasar hukum atau tolak ukur yang digunakan fiskus untuk menentukan kewajaran harga. Dalam kaitan dengan masalah ini Sigit Triono memberikan pendapat sebagai berikut:

“Koreksi-koreksi fiskus terkait dengan transaksi *transfer pricing* seringkali dibatalkan oleh Pengadilan Pajak karena tidak didasarkan atas dasar hukum dan bukti-bukti yang kuat. Berdasarkan ketentuan pasal 78 Undang Undang Peradilan Pajak, keputusan Majelis Hakim dalam menangani sengketa pajak di BPP harus didasarkan atas bukti-bukti dan dasar hukum/peraturan perundang-undangan serta *judgement* hakim atau pengetahuan hakim.”⁸⁴

Mengingat praktik penghindaran pajak yang terbanyak khususnya di lingkungan Kantor Pelayanan Pajak PMA adalah praktik *transfer pricing*, maka aturan pelaksanaan yang detail mengenai *transfer pricing* serta implementasinya sangat diperlukan sebagai pedoman untuk menangkal praktik *transfer pricing*. Indonesia dapat mengambil contoh dari negara-negara yang telah memiliki aturan tersebut, seperti Amerika Serikat, Australia, Jepang, China dan lain-lain. Terkait dengan hal ini Rachmanto Surahmat memberikan pendapat sebagai berikut:

“Kita harus punya aturan mengenai *transfer pricing* yang dilengkapi dengan aturan *thin capitalization*. Kalau hanya ada aturan *transfer pricing* tanpa ada aturan *thin capitalization* tidak lengkap. Dengan adanya kedua aturan

⁸⁴ Wawancara dengan Sigit Triono, Hakim Badan Peradilan Pajak tanggal 9 April 2008 di kantor Badan Peradilan Pajak (BPP).

tersebut, maka peluang untuk melakukan penghindaran pajak yang legal tetapi merugikan negara dapat dibatasi.”⁸⁵

Untuk mengatasi kesulitan dalam menentukan harga wajar (*arm's length price*) yang dipakai pada transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang seringkali menimbulkan sengketa antara wajib pajak dengan fiskus, Direktur Jenderal Pajak diberi kewenangan untuk menerbitkan kesepakatan harga transfer (*Advance Pricing Agreement/APA*). Dalam hal ini Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan perjanjian dengan wajib pajak dan bekerja sama dengan pihak otoritas pajak negara lain untuk menentukan harga transaksi antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Kewenangan untuk menerbitkan kesepakatan harga transfer (*Advance Pricing Agreement*) tersebut diatur dalam pasal 18 ayat (3a) Undang Undang Pajak Penghasilan.

Sejak dicantumkannya pasal 18 ayat (3a) pada Undang Undang Pajak Penghasilan tahun 2000 sampai saat ini kewenangan Direktur Jenderal Pajak untuk menerbitkan kesepakatan harga transfer (*Advance Pricing Agreement*) belum ditinjaulanjuti dengan penerbitan peraturan pelaksanaan atas ketentuan tersebut. Hal ini mengakibatkan ketentuan tersebut tidak dapat dilaksanakan dan permasalahan di lapangan terkait dengan hal tersebut menjadi menggantung. Menurut informan dari

⁸⁵ Wawancara dengan Rachmanto Surahmat, Tax Partner Ernst & Young tanggal 21 April 2008 Jam 10.15 di Kantor Akuntan Publik Ernst & Young.

kalangan konsultan pajak, belum diterbitkannya peraturan pelaksanaan mengenai kesepakatan harga transfer (*Advance Pricing Agreement*) disebabkan oleh beberapa faktor, antara lain karena pihak Direktorat Jenderal Pajak belum siap untuk melaksanakan kewenangan yang diberikan oleh Undang Undang Pajak Penghasilan, fasilitas-fasilitas pendukungnya belum lengkap dan karena Direktorat Jenderal Pajak belum mempunyai patokan untuk menentukan harga pasar wajar (*arm's length price*), dan lain-lain.

Ketiadaan aturan pelaksanaan mengenai *Advance Pricing Agreement* tersebut mengakibatkan wajib pajak tidak dapat mengajukan permohonan kesepakatan harga transfer. Konsekwensinya perdebatan mengenai harga pasar wajar antara wajib pajak dengan fiskus akan terus terjadi. Berdasarkan hasil wawancara dengan beberapa wajib pajak dan para konsultan diperoleh informasi bahwa ada beberapa wajib pajak yang telah mengajukan permohonan *Advance Pricing Agreement* tersebut, namun belum mendapat jawaban, karena alasan belum ada aturan pelaksanaan untuk menerapkan ketentuan *Advance Pricing Agreement* tersebut.

Masalah *data base* yang dianggap sebagai salah satu kendala pelaksanaan ketentuan tentang *Advance Pricing Agreement* sebenarnya dapat diusahakan apabila pihak Direktorat Jenderal Pajak mau melakukan kerjasama yang baik dengan berbagai pihak/instansi terkait untuk mendapatkan informasi, bahkan dengan melakukan komunikasi dengan

negara-negara lain untuk menentukan harga wajar tersebut. Mengenai hal ini Nuryadi menilai *political will* pihak Direktorat Jenderal Pajak masih kurang, sebagaimana dinyatakan dalam wawancara dengan peneliti sebagai berikut.

“Sebenarnya jika Direktorat Jenderal Pajak mau, informasi dari berbagai usaha wajib pajak dapat diperoleh dan dipelajari dari laporan hasil audit dari Kantor Akuntan Publik. Ada Peraturan Pemerintah yang mengharuskan setiap Kantor Akuntan Publik untuk menyampaikan satu fotokopi laporan hasil audit ke Departemen Perdagangan. Data-data tadi dapat dimanfaatkan oleh Direktorat Jenderal Pajak untuk menjadi data base dalam menentukan harga wajar (*arm's length price*). Seperti di negara lain, setiap jenis usaha dikelompokkan untuk dilihat *profit margin*nya. Memang kelemahan DJP adalah karena tidak memiliki litbang.”⁸⁶

Jika dibandingkan dengan negara-negara lain, khususnya negara Asia, kebijakan untuk menangkal praktik *transfer pricing* Indonesia masih sangat lemah. Sementara kebijakan untuk menangkal praktik *transfer pricing* di negara-negara tersebut pada umumnya sangat komprehensif. Dalam hal ini upaya untuk menangkal praktik *transfer pricing* dilakukan dengan berbagai cara yang diatur dalam peraturan perundang-undangan perpajakan yang jelas. Hal ini dapat dilihat pada tabel di bawah ini:

⁸⁶ Wawancara dengan Nuryadi, Tax Partner Kantor Akuntan Publik Price Waterhouse Coupers (PWC) tanggal 27 April 2008, jam 15.00 di Kantor PWC.

Tabel V.3
 Chek List Ketentuan Penangkal Praktik *Transfer Pricing*
 Beberapa Negara Asia

No:	Upaya menangkal praktik <i>transfer pricing</i>	Jepang	China	India	Malaysia	Singapura	Korea
1.	Undang Undang tentang <i>transfer pricing</i> (<i>TP Legislation</i>)	ada	ada	ada	tidak ada	tidak ada	ada
2.	Ketentuan tentang penggunaan <i>exchange of information</i>	ada	tidak ada	ada	ada	tidak ada	ada
3.	<i>Audit Risk</i> atas praktik <i>transfer pricing</i>	tinggi	Sedang sampai tinggi	Sedang sampai tinggi	sedang	rendah	tinggi
4.	Penggunaan pembandingan rahasia (<i>secret comparable</i>)	ada	ada	ada	ada	tidak ada	ada
5.	Kewajiban menyediakan dokumentasi yang terkait dengan <i>transfer pricing</i>	ada	ada	ada	ada	tidak ada	ada
6.	Ketentuan mengenai sanksi terkait dengan <i>transfer pricing</i>	tidak ada	ada	ada	ada	tidak ada	ada
7.	Ketentuan tentang <i>Advance Pricing Agreement (APA)</i>	ada	ada	tidak ada	ada	ada	ada

sumber: CCH International, International Master Tax Guide, 2008

4. Analisis Kebijakan Penangkal Praktik *Treaty Shopping*

Kebijakan penangkal praktik *treaty shopping* tidak diatur secara khusus dalam ketentuan *Specific Anti Tax Avoidance* Indonesia (pasal 18 Undang Undang Pajak Penghasilan). Dalam hal ini untuk mengantisipasi praktik *treaty shopping* Direktorat Jenderal Pajak menerbitkan menerbitkan dua buah Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak. Pertama adalah Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE – 01/PJ.10/1994, tanggal 29 Januari 1994 tentang Surat Keterangan Domisili. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak tersebut intinya adalah mengatur bahwa untuk dapat menerapkan fasilitas *tax treaty* antara negara Indonesia dengan negara mitra perjanjian/ *treaty partner* (baik fasilitas bebas pajak maupun fasilitas penurunan tarif/ *reduced rate*), wajib pajak harus menunjukkan Surat Keterangan Domisili/SKD yang diterbitkan oleh *competen authority* di negara *treaty partner* tersebut. Hal tersebut dimaksudkan untuk memastikan bahwa penerima hasil di luar negeri adalah benar-benar merupakan penduduk (*resident*) negara *treaty partner*, sehingga berhak untuk memanfaatkan fasilitas *tax treaty* yang bersangkutan.

Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak yang kedua adalah Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-04/PJ.34/2005, tanggal 7 Juli 2005 tentang Petunjuk Penetapan Kriteria “*Beneficial Owner*” Sebagaimana Tercantum Dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Indonesia dengan Negara Lainnya. Surat Edaran Direktur Jenderal

Pajak tersebut intinya mengatur bahwa untuk dapat menikmati fasilitas penurunan tarif atas penghasilan berupa dividen, bunga dan royalti sebagaimana diatur dalam *tax treaty* (P3B) antara Indonesia dengan negara *treaty partner*, di samping harus menunjukkan Surat Keterangan Domisili (SKD), wajib pajak juga harus merupakan *beneficial owner* dari penghasilan tersebut. Di samping itu Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak tersebut juga menegaskan bahwa *special purpose vehicles* dalam bentuk *conduit company*, *paper box company*, *pass-through company* serta yang sejenis lainnya tidak termasuk dalam pengertian *beneficial owner* tersebut.

Dalam praktik di lapangan, Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak yang menegaskan bahwa *special purpose vehicles* sebagai *non beneficial owner* dan tidak berhak untuk menerapkan penurunan tarif *tax treaty* atas pembayaran bunga, dividen dan royalti tersebut banyak menimbulkan perdebatan antara wajib pajak dengan fiskus. Kalangan konsultan pajak pada umumnya berpendapat bahwa *beneficial owner* adalah istilah yang tidak didefinisikan, oleh karenanya sesuai ketentuan *tax treaty* (pada umumnya diatur dalam pasal 3 ayat (2)) harus mengacu pada ketentuan Undang Undang Pajak Negara Domisili. Apabila Undang Undang Domestik tidak mengatur mengenai hal tersebut, maka akan kembali pada ketentuan *tax treaty*, yaitu bila penerima hasil benar-benar merupakan penduduk (*resident*) negara *treaty partner* yang dibuktikan dengan adanya Surat Keterangan Domisili (SKD), maka penerima hasil dapat menikmati fasilitas penurunan tarif yang diatur dalam *tax treaty* yang bersangkutan.

Dalam hal ini di dalam Undang Undang Pajak Penghasilan tidak terdapat pasal yang mengatur mengenai definisi/pengertian *beneficial owner* tersebut, demikian juga dalam *tax treaty* yang dibuat antara negara Indonesia dengan negara *treaty partner* pada umumnya. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-04/PJ.34/2005, tanggal 7 Juli 2005 tersebut tidak memiliki cantolan undang undang (UU PPh), sehingga kedudukannya sangat lemah.

Menurut Rachmanto Surahmat, Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak tentang petunjuk penetapan kriteria *beneficial owner* tidak dapat digunakan sebagai dasar bagi fiskus untuk melakukan koreksi atas penggunaan fasilitas penurunan tarif menurut *tax treaty* yang bersangkutan atas pembayaran bunga, dividen dan royalti kepada *special purpose vehicle* di negara *treaty partner* sepanjang *tax treaty* yang bersangkutan tidak mengatur mengenai masalah *beneficial owner* tersebut. Lebih lanjut Rachmanto menegaskan sebagai berikut:

“Untuk mengatasi masalah *beneficial owner* dapat ditempuh pendekatan seperti yang ditempuh untuk *tax treaty* antara negara Indonesia dengan Amerika Serikat dan Inggris, yaitu dengan mengatur pasal mengenai *Limitation on Benefit (LOB)*, sehingga tidak diputuskan sepihak. Jadi Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak tersebut tidak dapat dipersamakan dengan *Limitation on Benefit*, karena ketentuan mengenai *Limitation on Benefit* harus dirumuskan bersama antara kedua negara yang mengikat perjanjian. Hal ini bisa kok dinegosiasikan dengan negara *treaty partner*.”⁸⁷

⁸⁷ Wawancara dengan Rachmanto Surahmat, Tax Partner Ernst & Young tanggal 21 April 2008 Jam 10.15 di Kantor Akuntan Publik Ernst & Young

Jadi intinya adalah bahwa apabila *tax treaty* yang bersangkutan tidak memiliki aturan tentang *Limitation on Benefit* yang merupakan aturan yang membatasi *resident* untuk dapat menerapkan fasilitas *tax treaty*, maka penerima hasil dari negara *treaty partner* berhak menerapkan fasilitas penurunan tarif sesuai dengan yang diatur dalam *tax treaty* yang bersangkutan. Untuk memastikan bahwa penerima hasil benar-benar merupakan penduduk negara *treaty partner*, maka yang bersangkutan harus dapat menunjukkan Surat Keterangan Domisili (SKD).

Beberapa sengketa mengenai koreksi fiskus atas pembayaran bunga kepada *Special Purpose Vehicle (SPV)* di negara *treaty partner* yang tidak diperbolehkan menerapkan fasilitas penurunan tarif *tax treaty* telah dibawa oleh wajib pajak ke tingkat banding pada Pengadilan Pajak. Dari sengketa yang telah diputuskan oleh Majelis Hakim Pengadilan Pajak, ternyata Pengadilan Pajak telah mematahkan koreksi fiskus tersebut dengan alasan sebagaimana diuraikan di atas. Karena baik Undang-Undang Pajak Penghasilan maupun *tax treaty* yang bersangkutan tidak memiliki aturan mengenai *beneficial owner* dan *tax treaty* yang bersangkutan juga tidak memiliki aturan mengenai *limitation on benefit*, maka penerima hasil (*SPV*) di negara *treaty partner* berhak menerapkan fasilitas penurunan tarif sesuai *tax treaty* yang bersangkutan.

Terakhir pada tanggal 22 Agustus 2008 Direktorat Jenderal Pajak menerbitkan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-03/PJ.03/2008 tentang Penentuan Status *Beneficial Owner* Sebagaimana

Dimaksud Dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Antara Indonesia dengan Negara Mitra.

Pada prinsipnya surat edaran tersebut hanya menegaskan pengertian beneficial owner dan kewajiban untuk menunjukkan Surat Keterangan Domisili (SKD) apabila menerapkan “*reduced rate*” *tax treaty* atas pembayaran bunga, dividen dan royalti kepada penduduk (*resident*) negara mitra perjanjian. Di samping itu surat edaran tersebut menghilangkan pernyataan bahwa “*Special Purpose Vehicle*” yang berbentuk *Conduit Company*, *Passthrough Company* dan *Paperbox Company* tidak termasuk *beneficial owner*. Sebenarnya baik Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-04/PJ.34/2005 maupun Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor:SE-03/PJ.03/2008 sama-sama memiliki kekuatan hukum yang kurang kuat karena sama-sama tidak memiliki cantolan pasal dalam Undang Undang Pajak Penghasilan.

Terlepas dari masalah-masalah di atas Prijohandoyo memberikan pandangan yang berbeda, menurutnya praktik *treaty shopping* melalui pendirian *Special Purpose Vehicle (SPV)* di luar negeri khususnya di negara-negara *tax haven* sebenarnya menguntungkan negara Indonesia. *SPV* tersebut biasanya didirikan untuk mencari dana dengan menerbitkan obligasi. Alasan pemilihan negara *tax haven* sebagai tempat pendirian *SPV* tersebut adalah karena negara tersebut merupakan *financial center*, sehingga obligasi yang diterbitkan tersebut akan laku. Dana yang diperoleh tersebut akan digunakan oleh perusahaan di dalam negeri untuk

mengembangkan usahanya, dengan demikian usaha di dalam negeri akan berkembang. Selanjutnya usaha yang berkembang juga pada akhirnya akan meningkatkan penerimaan pajak, seperti PPh Badan, Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan pajak lainnya.

Praktik *treaty shopping* lain yang banyak ditemui di lapangan dilakukan dengan mendirikan *Holding Company* di negara *tax haven*, seperti di negara Mauritius. *Holding Company* ini akan menanamkan modalnya Indonesia. Dengan demikian ekonomi Indonesia akan berkembang . Tujuan pendirian *Holding Company* di negara *tax haven* tersebut adalah agar dana yang diperoleh tidak perlu dibawa kembali ke negara asal, sehingga dana tersebut tidak dikenakan pajak baik di Mauritius maupun di negara asalnya. Sehubungan dengan praktik penghindaran pajak melalui skema *treaty shopping* lebih lanjut Prijohandoyo mengatakan sebagai berikut:

“Praktik *treaty shopping* tersebut sebenarnya secara makro akan menguntungkan negara Indonesia, karena ekonomi akan berkembang yang pada akhirnya juga dapat meningkatkan penerimaan pajak. Satu-satunya kerugian akibat praktik *treaty shopping* tersebut adalah *withholding tax* atas dividen yang dibayarkan kepada *Holding Company* tersebut (atau bunga yang dibayarkan kepada *SPV*). Sebagai contoh adalah negara India yang memanfaatkan *treaty shopping* dengan harapan ekonomi akan berkembang dengan pengorbanan pajak yang sedikit.”⁸⁸

⁸⁸ Wawancara dengan Prijohandoyo, pimpinan Kantor Konsultan Pajak Prijohandoyo, Buntoro & Co. (PB & Co.) pada tanggal 30 April 2008, jam 10.00 di Kantor PB & Co.

Bagi Indonesia sebagai negara berkembang, penentuan praktik *treaty shopping* sebagai salah satu praktik penghindaran pajak melalui pemanfaatan negara *tax haven* perlu dikaji ulang, karena banyak negara berkembang yang memperbolehkan praktik *treaty shopping* untuk membangkitkan masuknya modal dan teknologi yang berasal dari negara maju. Berkurangnya pendapatan pajak menjadi tidak berarti apabila dibandingkan dengan keuntungan non pajak lain dari segi ekonomi. Yang perlu diperhatikan adalah apakah dengan adanya praktik *treaty shopping* tersebut pendapatan pajak berkurang secara signifikan dibandingkan dengan keuntungan pajak atau non pajak lainnya.

Dari analisis di atas jelas terlihat bahwa dalam upaya menangkal Praktik-praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) Indonesia banyak tergantung pada Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak. Penggunaan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak tersebut sebagai dasar hukum dalam praktik sangat lemah, apalagi jika surat edaran tersebut tidak memiliki cantolan pasal pada undang undang pajak yang ada. Pada penyelesaian sengketa pajak di Pengadilan Pajak, Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak tidak dapat digunakan sebagai dasar hukum yang kuat. Hal tersebut mengakibatkan banyaknya koreksi kasus penghindaran pajak yang dilakukan oleh fiskus dengan mengacu pada Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak dikalahkan oleh hakim pengadilan pajak.

Agar ketentuan penangkal praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) mempunyai kekuatan hukum, maka seharusnya ketentuan

penangkal tersebut diatur secara detail di dalam batang tubuh undang undang pajak dan penjelasannya, sebagai contoh pada Undang Undang Pajak Amerika Serikat (IRS). Pada Undang Undang Pajak Amerika Serikat, ketentuan penangkal praktik *transfer pricing* diatur secara detail dalam *section 482* beserta aturan penjelasan yang sangat komprehensif.

Dari uraian di atas terlihat bahwa untuk menangkal praktik-praktik penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan multinasional, khususnya PT.PMA Indonesia lebih mengandalkan pada aturan-aturan pelaksanaan, seperti Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak dan Keputusan Menteri Keuangan. Ketentuan penangkal praktik penghindaran pajak (*Anti Tax Avoidance*) yang termuat dalam batang tubuh Undang Undang Pajak Penghasilan, khususnya pada pasal 18 beserta memori penjelasannya sangat simpel karena tidak disertai dengan penjelasan yang detail beserta contoh-contohnya. Dalam praktik penanganan sengketa pajak di Pengadilan Pajak, penggunaan aturan pelaksanaan sebagai dasar hukum kurang kuat dan seringkali tidak digunakan sebagai bahan pengambilan putusan oleh Hakim Pengadilan Pajak. Hal ini mengakibatkan pada penanganan sengketa pajak di Pengadilan Pajak seringkali pihak Direktorat Jenderal Pajak menjadi kalah.

5. Analisis Kebijakan Penangkal Praktik Penghindaran Pajak Di Indonesia Secara Keseluruhan

Dilihat dari sifatnya kebijakan penangkal penghindaran pajak (*Anti Tax Avoidance*) Indonesia belum sepenuhnya memenuhi sifat kebijakan yang baik sebagaimana dikemukakan oleh James Anderson.

Dilihat dari sifat rasional, yaitu kemampuan dari pengambil kebijakan dalam memilih alternatif yang dianggap memberikan hasil yang optimal, kebijakan *Anti Tax Avoidance* Indonesia belum dapat memberikan hasil yang optimal dalam upaya menangkal praktik-praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang ada. Aturan penangkal praktik penghindaran pajak melalui skema *thin capitalization* dan *transfer pricing* (khususnya ketentuan tentang *Advance Pricing Agreement/APA* hanya tercantum dalam Undang Undang Pajak Penghasilan tanpa ditindaklanjuti dengan ketentuan pelaksanaannya.

Aturan penangkal praktik penghindaran pajak melalui skema *transfer pricing* dan *Control Foreign Corporation/CFC* yang termuat dalam batang tubuh dan memori penjelasan masih sangat sederhana. Aturan pelaksanaan yang mengatur keduanya juga belum bersifat komprehensif untuk menangkal praktik penghindaran pajak melalui kedua skema tersebut. Selanjutnya aturan penangkal praktik penghindaran pajak melalui skema *treaty shopping* yang hanya diatur dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak tanpa ada cantolan pasal

dalam Undang Undang Pajak Penghasilan juga menyebabkan ketentuan penangkal praktik penghindaran pajak tersebut tidak memiliki kekuatan hukum. Hal-hal di atas mengakibatkan banyaknya peluang-peluang (*loopholes*) yang dapat dimanfaatkan oleh wajib pajak, khususnya oleh perusahaan Penanaman Modal Asing untuk melakukan penghindaran pajak yang merugikan negara, sehingga penerimaan negara dari sektor pajak tidak dapat diperoleh secara optimal.

Dilihat dari sifat kedua yaitu sifat inkremental, yaitu bahwa kebijakan yang dibuat harus mengikuti perubahan lingkungan dan pembuat kebijakan harus secara terus menerus memformulasikan kembali masalah sesuai dengan informasi yang baru juga relatif belum terpenuhi. Aturan-aturan penangkal praktik penghindaran pajak yang ada sudah lama tidak diperbaharui dan relatif tidak mengikuti perkembangan praktik yang sudah sangat berubah. Aturan penangkal praktik penghindaran pajak melalui skema *transfer pricing*, *Controlled Foreign Corporation (CFC)* dan pemanfaatan negara *tax haven* serta *treaty shopping* hampir semuanya dibuat pada tahun 1994 sampai saat ini belum disempurnakan/ belum diformulasikan kembali sesuai dengan informasi yang baru.

Dalam penyempurnaan terakhir Undang Undang Pajak Penghasilan tahun 2000 yaitu Undang Undang Nomor 17 Tahun 2000, khususnya pasal 18 sebagai pasal *Anti Tax Avoidance* Indonesia

memang terdapat penambahan pasal 18 ayat (3a) tentang *Advance Pricing Agreement*, namun aturan tersebut sampai saat ini tidak memiliki tindak lanjut apapun. Aturan tersebut hanya merupakan aturan semata yang tidak dapat dilaksanakan karena sampai saat ini belum ada aturan pelaksanaan mengenai hal tersebut.

Aturan penangkal praktik penghindaran pajak yang sampai saat ini belum disempurnakan untuk mengikuti perkembangan yang ada mengakibatkan aturan tersebut menjadi sangat lemah dan dapat dimanfaatkan oleh wajib pajak untuk melakukan penghindaran pajak. Dengan kata lain praktik-praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang terjadi di lapangan akan tetap aman bagi wajib pajak yang bersangkutan. Hal ini berarti kerugian negara akibat praktik tersebut masih akan bertambah.

Sebenarnya untuk mengisi kekosongan hukum akibat masih banyaknya ketiadaan aturan penangkal praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) sebagaimana tercantum dalam pasal 18 Undang Undang Pajak Penghasilan sebagai *Specific Anti Avoidance Rules (SAAR)*, peran hakim Pajak sangat diharapkan. Hakim Pengadilan Pajak seyogianya dapat membuat putusan-putusan atas kasus-kasus yang belum memiliki aturan hukum yang dapat dijadikan pedoman bagi penanganan kasus-kasus serupa, yang di negara lain dikenal dengan istilah "*Judges Make Law*".

“*Judges Make Law*” dapat dilakukan dengan mengambil sumber-sumber hukum di luar Undang Undang, pendapat para ahli atau dapat juga diambil dari hukum kebiasaan. Putusan-putusan Pengadilan Pajak tersebut dapat dijadikan sumber bagi *General Anti Avoidance Rules (GAAR)* yang berfungsi sebagai pelapis dari *Specific Anti Avoidance Rules (SAAR)* dalam upaya menangkal praktik-praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*).

Dalam praktik di Indonesia antara Direktorat Jenderal Pajak dengan Pengadilan Pajak seolah-olah berjalan sendiri-sendiri. Seringkali putusan-putusan Pengadilan Pajak tidak diikuti sebagai rujukan bagi fiskus untuk menangani kasus-kasus yang sama. Beberapa alasan terkait dengan hal ini antara lain adalah: (i) fiskus tidak terikat dengan putusan Pengadilan Pajak, (ii) Indonesia tidak mengenal yurisprudensi atas putusan Pengadilan Pajak, (iii) sering terjadi inkonsistensi putusan Pengadilan Pajak atas kasus sengketa pajak yang sejenis dan lain-lain.⁸⁹

Dalam kaitannya dengan sering terjadinya inkonsistensi putusan Pengadilan Pajak, menurut Edy Mangkuprawira disebabkan oleh beberapa faktor sebagai berikut:

“Secara umum, inkonsistensi putusan atas sengketa pajak yang sama disebabkan antara lain karena penguasaan hakim mengenai peraturan perundang-undangan perpajakan, Hukum Acara, pengalaman dan pengetahuan hakim yang menangani sengketa pajak yang bersangkutan dan sikap sebagian hakim yang belum

⁸⁹ Hasil wawancara dengan para informan dari Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak dan Kantor Pelayanan Pajak PMA

independen. Secara khusus, disebabkan oleh masalah alat bukti yang digunakan oleh hakim serta penilaian atas alat bukti yang tidak sama antara hakim yang satu dengan hakim lainnya”.⁹⁰

Dalam rangka meningkatkan pengetahuan hakim mengenai pengetahuan perpajakan, Pengadilan Pajak dituntut untuk *training-training* perpajakan, khususnya perpajakan internasional secara berkesinambungan. Namun dalam praktiknya *training-training* tersebut sangat jarang dilakukan. Menurut Edy Mangkuprawira pada masa Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) dan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP), untuk memutuskan kasus-kasus yang permasalahannya rumit dan menuntut kesamaan penafsiran hakim sering diadakan Sidang Gabungan antar seluruh hakim. Sidang Gabungan tersebut dimaksudkan untuk menghasilkan putusan yang seragam.⁹¹

Terakhir dilihat dari sifat ketiga, yaitu *emergence* yang merupakan pembauran antara sifat rasional dan sifat inkremental juga belum sepenuhnya terpenuhi. Kebijakan penangkal praktik penghindaran pajak yang pada umumnya belum mengikuti perkembangan praktik yang semakin kompleks masih memberikan peluang bagi wajib pajak, dalam hal ini perusahaan Penanaman Modal Asing untuk melakukan penghindaran pajak dalam upaya meminimalkan pajak terhutang. Hal ini mengakibatkan pemerintah belum dapat menggali potensi pajak yang ada secara optimal.

⁹⁰ Hasil wawancara dengan Edy Mangkuprawira, hakim Senior di masa MPP, BPSP dan BPP, tanggal 10 April 2008 di Kampus FISIP UI

⁹¹ Wawancara dengan Edy Mangkuprawira tanggal 10 April 2008 di Kampus FISIP UI

Selanjutnya apabila dilihat dari faktor-faktor yang mempengaruhi keberhasilan kebijakan penangkal praktik penghindaran pajak (*Anti Tax Avoidance*) menurut pendapat DL Weimer dan AR Vining sebagaimana dikutip oleh Baedhowi, masih kurang kuat. Hal ini terlihat dari masih banyaknya peluang-peluang (*loopholes*) yang terdapat pada kebijakan *Anti Tax Avoidance* yang ada yang dapat dimanfaatkan oleh wajib pajak khususnya perusahaan-perusahaan Penanaman Modal Asing dalam upaya untuk meminimalkan pajak terhutang.

Dilihat dari faktor pertama yaitu faktor *policy content* yang logis dan rasional, secara umum sebenarnya kebijakan *Anti Tax Avoidance* yang ada telah memenuhi hal tersebut, namun karena sebagian besar tidak diikuti dengan aturan pelaksanaan yang detail maka dalam pelaksanaannya di lapangan masih menimbulkan peluang untuk dilakukannya praktik penghindaran pajak. Sebagai contoh untuk hal ini adalah kebijakan penangkal praktik *thin capitalization* yang memberikan kewenangan kepada Menteri Keuangan untuk menetapkan perbandingan antara hutang dan modal serta kebijakan penangkal praktik *transfer pricing* berupa kewenangan Direktur Jenderal Pajak untuk menetapkan kebijakan harga transfer. Demikian juga dengan kebijakan *Control Foreign Corporation* yang hanya memberikan contoh negara *tax haven* secara limitatif tanpa memberikan definisi negara *tax haven* dan kebijakan penangkal praktik *treaty shopping* yang tidak memberikan definisi mengenai *beneficial*

owner juga memberikan peluang bagi wajib pajak untuk melakukan praktik penghindaran pajak.

Dilihat dari faktor kedua yaitu kerjasama dan dukungan *stakeholder* dalam melaksanakan kebijakan, pelaksanaan kebijakan *Anti Tax Avoidance* di Indonesia belum sepenuhnya didukung oleh hal tersebut. Kerjasama dengan instansi-instansi terkait seperti Departemen Perdagangan, Direktorat Bea dan Cukai, Direktorat Imigrasi dan lain-lain belum sepenuhnya berjalan, padahal instansi-instansi tersebut dapat memberikan informasi-informasi yang berguna bagi Direktorat Jenderal Pajak dalam penanganan kasus praktik penghindaran pajak yang dilakukan oleh wajib pajak.

Dalam pembuatan kebijakan *Anti Tax Avoidance* upaya melibatkan pihak terkait, seperti para konsultan pajak besar dan akademisi belum sepenuhnya dilakukan, sehingga dalam pelaksanaan kebijakan yang bersangkutan seringkali terjadi perbedaan pendapat antara keduanya. Padahal kedudukan para konsultan pajak besar khususnya yang bersifat netral untuk mendukung pelaksanaan kebijakan *Anti Tax Avoidance* sangat strategis apabila sejak awal pembuatan kebijakan tersebut dilibatkan mengingat konsultan pajak merupakan mediator antara wajib pajak dengan pihak Direktorat Jenderal Pajak.

Faktor pendukung yang ketiga yaitu sumber daya yang trampil dalam melaksanakan kebijakan yang dibuat. Dari sumber daya fiskus yang ada di lingkungan Kantor-kantor Pelayanan Pajak Penanaman

Modal Asing sebagian besar belum memiliki pengetahuan yang memadai dan komprehensif mengenai kebijakan *Anti Tax Avoidance*, khususnya mengenai kebijakan penangkal praktik penghindaran pajak melalui skema *transfer pricing*, *Control Foreign Corporation/CFC*, dan *treaty shopping*. Dari hasil wawancara dengan para kepala KPP PMA yang ada diperoleh informasi bahwa hanya sebagian kecil saja dari SDM yang ada yang memperoleh pendidikan khusus tentang transfer pricing langsung dari luar negeri. Sebagian besar hanya memperoleh informasi dari pejabat kantor pusat Direktorat Jenderal Pajak atau informasi dari ahli pihak luar negeri yang didatangkan ke KPP PMA untuk memberikan penjelasan. Namun hal itupun sangat jarang dilakukan. Di samping itu pemberian pendidikan-pendidikan mengenai perpajakan internasional kepada para fiskus di lingkungan KPP-KPP PMA juga dirasakan masih kurang memadai. Hal di atas mengakibatkan masih banyaknya keterbatasan dalam pelaksanaan kebijakan untuk menangkal praktik-praktik penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan *Multi National Company* tersebut di lapangan.

B. Analisis Upaya-upaya Yang Dilakukan Direktorat Jenderal Pajak Dalam Menangani Kasus-kasus Penghindaran Pajak Yang Dilakukan Oleh PT.PMA

Berdasarkan pendapat para ahli, untuk menangkal praktik-praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) pemerintah harus melakukan upaya-upaya, antara lain sebagai berikut:

1. Melakukan penyempurnaan terhadap peraturan perpajakan.
2. Melakukan pengawasan/pemeriksaan atas pelaksanaan kewajiban perpajakan wajib pajak.
3. Meningkatkan pendidikan perpajakan bagi aparat perpajakan (fiskus).
4. Melakukan pertukaran informasi (“*exchange of information*”) baik di tingkat domestik maupun internasional.

Adapun upaya-upaya yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak dalam menangani kasus-kasus penghindaran pajak yang dilakukan oleh PT.PMA di Indonesia adalah sebagai berikut:

1. Upaya Penyempurnaan Terhadap Peraturan Perpajakan

Dalam upaya menangkal praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*), ketentuan pasal 18 Undang Undang Pajak Penghasilan, baik pada penyempurnaan tahun 1994 maupun tahun 2000 belum mengalami perkembangan yang berarti. Reformasi Pajak Penghasilan yang dilakukan, khususnya pasal 18 belum mengembangkan esensi dari pasal 18 itu sendiri sebagai pasal *Anti Tax Avoidance Indonesia* (*Spesific Anti Tax Avoidance Rules*).

Pasal 18 ayat (1) tentang kewenangan Menteri Keuangan Menteri Keuangan untuk menentukan besarnya perbandingan antara hutang dengan modal (*Debt Equity Ratio*) sebagai ketentuan penangkal praktik *thin capitalization* sampai sekarang belum ada perubahan sama sekali. Dalam hal ini kewenangan yang diberikan oleh Undang Undang Pajak

Penghasilan belum dilaksanakan juga. Menteri Keuangan sama sekali belum menerbitkan Keputusan Menteri Keuangan terkait dengan masalah itu, akibatnya hal ini merupakan kelemahan (*loophole*) yang dapat dimanfaatkan oleh wajib pajak untuk melakukan praktik *thin capitalization*.

Pasal 18 ayat (2) tentang kewenangan Menteri Keuangan Republik Indonesia untuk menetapkan saat diperolehnya dividen oleh wajib pajak dalam negeri atas penyertaan modal pada badan usaha di luar negeri yang sahamnya tidak diperdagangkan di Bursa Efek sebagai penangkal praktik penghindaran pajak melalui *Controlled Foreign Corporation* dan pemanfaatan negara *tax haven* juga sama sekali belum mengalami perubahan. Keputusan Menteri Keuangan yang merupakan tindak lanjut dari pelaksanaan kewenangan tersebut sejak tahun 1994 belum disempurnakan. Jumlah negara *tax haven* sebanyak 32 negara juga belum ditambah, padahal perkembangan dalam praktik di lapangan sangat cepat dan jumlah negara *tax haven* jumlah negara *tax haven* sudah mencapai ratusan. Ketentuan pasal 18 ayat (2) yang tidak mengalami perubahan tersebut merupakan peluang bagi wajib pajak untuk melakukan penghindaran pajak melalui skema *controlled foreign corporation* ke negara-negara *tax haven* lain yang tidak tercantum dalam list negara *tax haven* sebagaimana tercantum dalam Keputusan Menteri Keuangan tersebut.

Pasal 18 ayat(3) yang mengatur tentang kewenangan Direktur Jenderal Pajak untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak (PKP) bagi wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa sebagai ketentuan penangkal praktik *transfer pricing* juga belum mengalami penyempurnaan. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak sebagai tindak lanjut pelaksanaan kewenangan Direktur Jenderal Pajak sejak tahun 1994 belum disempurnakan. Contoh-contoh praktik *transfer pricing* serta metode-metode yang digunakan untuk menentukan harga wajar sebagaimana tercantum dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak juga belum dikembangkan, padahal perkembangan skema-skema *transfer pricing* yang dilakukan oleh wajib pajak dalam praktik di lapangan sudah semakin kompleks. Sampai saat ini Direktorat Jenderal Pajak belum membuat aturan yang detail tentang transfer pricing beserta implementasinya merupakan peluang bagi wajib pajak untuk melakukan penghindaran pajak melalui skema *transfer pricing*.

Pada penyempurnaan Undang Undang Pajak Penghasilan tahun 2000 terdapat penambahan pasal 18 ayat (3a) yang memberikan kewenangan kepada Direktur Jenderal Pajak untuk menerbitkan kesepakatan harga transfer (*Advance Pricing Agreement*) dalam upaya mengatasi kesulitan dalam menentukan harga wajar yang dipakai pada transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa.

Sejak diundangkannya, yaitu sejak tahun 2000 sampai sekarang ketentuan tersebut hanya merupakan ketentuan di atas kertas saja. Direktur Jenderal Pajak sama sekali belum menerbitkan ketentuan pelaksanaan mengenai *Advance Pricing Agreement* sebagai tindak lanjut atas kewenangan yang diberikan Undang Undang Pajak Penghasilan tersebut. Akibat dari belum adanya ketentuan pelaksanaan mengenai *Advance Pricing Agreement* tersebut maka perdebatan antara wajib pajak dengan fiskus terkait dengan koreksi harga wajar (*arm's length price*) akan terus terjadi. Hal ini juga berarti bahwa tingkat kepastian hukum terkait dengan penentuan harga pasar wajar menjadi lemah karena sangat tergantung pada *judgement* masing-masing fiskus yang menangani kasus yang bersangkutan.

Di samping pasal 18 Undang Undang Pajak Penghasilan sebagai ketentuan penangkal praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) di atas, Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak tentang Surat Keterangan Domisili (SKD) yang diterbitkan pada tahun 1994 dan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak tentang Petunjuk Penetapan Kriteria "*Beneficial Ownership*" sampai sekarang juga belum berkembang. Kedua Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak sebagai upaya menangkal praktik *treaty shopping* sangat lemah karena tidak memiliki cantolan pasal di dalam Undang Undang Pajak Penghasilan. Dalam praktik di lapangan banyak menimbulkan perdebatan antara wajib pajak dengan fiskus, karena surat

edaran tersebut merupakan penafsiran sepihak Direktur Jenderal Pajak atas ketentuan *tax treaty*.

Meskipun pada tahun 2008 Direktur Jenderal Pajak menerbitkan surat edaran baru mengenai Petunjuk Penetapan Kriteria *Beneficial Owner*, namun kondisinya sama saja karena surat edaran tersebut juga tidak mempunyai kekuatan hukum karena tidak ada cantolan pasal dalam Undang Undang Pajak Penghasilan.

2. Upaya Pengawasan/Pemeriksaan Atas Pelaksanaan Kewajiban Perpajakan Wajib Pajak.

Berdasarkan kuasa pasal 29 Undang Undang Nomor 6 tahun 1983 sebagaimana yang telah diubah dengan Undang Undang Nomor 9 tahun 1994 dan Undang Undang Nomor 16 Tahun 2000 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan, Direktur Jenderal Pajak diberi kewenangan untuk melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan peraturan perundang-undangan perpajakan.

Dari hasil penelitian diketahui bahwa sampai saat ini fokus pemeriksaan yang dilakukan oleh Kantor-kantor Pelayanan Pajak Penanaman Modal Asing (PMA) adalah pada pemeriksaan lebih bayar. Menurut Rudi

pemeriksaan data khusus, pemeriksaan data prioritas ataupun pemeriksaan atas pengaduan sangat minim dilakukan.⁹²

Lebih lanjut dari hasil wawancara dengan beberapa pemeriksa di lingkungan KPP PMA bahwa dalam proses pemeriksaan lebih bayar, kasus *transfer pricing* dan kasus-kasus penghindaran pajak lainnya dapat terungkap apabila ada interaksi yang intensif antara pemeriksa sebagai pemegang berkas/dokumen dengan ketua tim pemeriksa atau supervisor. Jika pemeriksa menemukan indikasi adanya praktik penghindaran pajak dan melaporkan hal tersebut kepada atasannya, maka temuan tersebut akan didiskusikan bersama. Seringkali indikasi adanya praktik penghindaran pajak baru diketahui pada saat hasil temuan pemeriksaan diteliti oleh supervisor, sementara batas waktu pemeriksaan sudah hampir habis, sehingga kasus penghindaran pajak tersebut tidak dapat diungkap lebih dalam.⁹³

Untuk mengangkat kasus *transfer pricing* memerlukan waktu yang cukup lama, seperti waktu untuk mempelajari kasus tersebut secara komprehensif, mencari data melalui internet dan informasi-informasi lainnya serta melakukan pengujian-pengujian. Mengingat batas waktu untuk melakukan pemeriksaan lebih bayar pemeriksa hanya diberi batas

⁹² Wawancara dengan ketua tim pemeriksa KPP PMA Tiga, tanggal 17 April 2008, jam 10.30 di KPP PMA Tiga.

⁹³ Wawancara dengan beberapa pemeriksa KPP PMA , tanggal 17 April 2008, jam 10.30 di KPP PMA Tiga.

waktu antara dua sampai empat bulan, maka kasus *transfer pricing* di lingkungan KPP PMA kurang tertangani dengan baik.

Ada beberapa kendala yang dihadapi Kantor Kantor Pelayanan Pajak PMA dalam penanganan kasus *transfer pricing* dan praktik penghindaran pajak lainnya yang dilakukan wajib pajak, antara lain : pertama adalah kendala volume kerja pemeriksa, dalam hal ini pemeriksa sangat disibukan dengan tugas melakukan pemeriksaan Surat Pemberitahuan Tahunan (SPT) Pajak Penghasilan Badan lebih bayar. Pada pemeriksaan jenis ini pemeriksa harus melakukan pemeriksaan terhadap seluruh kewajiban perpajakan wajib pajak yang bersangkutan yang meliputi seluruh jenis pajak.

Adapun perbandingan antara jumlah wajib pajak yang harus diperiksa karena melaporkan Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan Badan lebih bayar dengan jumlah tenaga pemeriksa yang ada di lingkungan KPP PMA dapat dilihat pada contoh pemeriksaan yang dilakukan selama tahun pajak 2006 pada tabel di bawah ini:

Tabel V.4
Perbandingan Antara Jumlah Wajib Pajak Yang Diperiksa
(*All Taxes*) untuk Tahun Pajak 2006 dengan Jumlah
Tenaga Pemeriksa di KPP- KPP PMA

	KPP PMA SATU	KPP PMA DUA	KPP PMA TIGA	KPP PMA EMPAT	KPP PMA LIMA	KPP PMA ENAM
Jumlah WP yang diperiksa	277	373	180	263	178	181
Jumlah tenaga pemeriksa	42	45	45	43	47	36
Rasio	7:1	8:1	4:1	6:1	4:1	5:1

Sumber: data KPP-KPP PMA yang bersangkutan.

Tugas melakukan pemeriksaan atas SPT PPh Badan lebih bayar tersebut masih ditambah dengan tugas melakukan pemeriksaan atas permohonan restitusi Pajak Pertambahan Nilai yang cukup banyak jumlahnya.

Kendala lainnya dalam penanganan kasus *transfer pricing* adalah kesulitan untuk menerapkan ketentuan mengenai *transfer pricing* yang ada dalam melakukan koreksi fiskal. Dari hasil penelitian diketahui bahwa dalam hal tidak ada aturan yang jelas pemeriksa melakukan *judgement* sendiri-sendiri berdasarkan analisis pemeriksa yang bersangkutan serta bukti-bukti yang ada. Dengan kata lain hal tersebut menuntut kreatifitas pemeriksa masing-masing. Terkait dengan masalah ini Reza Nurkarim mengemukakan :

“Hambatan utama dalam penerapan ketentuan *Anti Tax Avoidance* adalah belum adanya peraturan pelaksanaan dari ketentuan *Anti Tax Avoidance* yang diatur dalam Undang

Undang Pajak Penghasilan, sehingga belum ada keseragaman pemahaman dan tindakan yang harus diambil oleh pemeriksa dalam hal menemukan adanya transaksi yang termasuk dalam *tax avoidance*.⁹⁴

Kendala karena tidak adanya aturan yang jelas dirasakan oleh semua Kepala Kantor Pelayanan Pajak PMA dalam menangani kasus-kasus *transfer pricing* di lingkungan kantor yang dipimpinnya, sebagaimana terungkap dalam wawancara dengan peneliti sebagai berikut:

“Dalam menangani kasus *transfer pricing* kami jadi serba salah. Karena aturan yang belum jelas, maka jika melakukan koreksi salah, tidak mengoreksi juga salah. Jadi kami seperti disuruh perang, tapi tidak diberi senjata, atau diberi senjata tapi tidak ada pelurunya”.⁹⁵

Hal lain yang juga merupakan kendala dalam penanganan kasus-kasus penghindaran pajak, khususnya kasus *transfer pricing* adalah karena pemeriksaan pajak hanya dilakukan pada satu entitas saja. Seharusnya apabila perusahaan tersebut merupakan perusahaan grup, maka pemeriksaan harus dilakukan atas seluruh anggota grup agar hasilnya lebih efektif. Kesulitan yang dihadapi terkait dengan hal tersebut adalah seringkali perusahaan-perusahaan dalam satu grup tersebut terdaftar pada beberapa Kantor Pelayanan Pajak yang berbeda. Kesulitan untuk mendapatkan akses data akan bertambah apabila menyangkut perusahaan yang berkedudukan di luar negeri.

⁹⁴ Wawancara dengan Reza Nurkarim, Direktur Pemeriksaan, Penyidikan dan Penagihan Pajak (P4) Direktorat Jenderal Pajak, tanggal 11 April 2008 jam 8.30 di Kantor Pusat DJP

⁹⁵ Wawancara dengan Heru Widayanto (Kepala KPP PMA Empat) dan Lukman Efendy (Kepala KPP Enam), tanggal 12 Mei 2008 di KPP PMA Enam

1. Upaya Peningkatan Pengetahuan Bagi Aparat Pajak

Upaya Direktorat Jenderal untuk meningkatkan pengetahuan fiskus di lingkungan KPP PMA mengenai perpajakan, khususnya pengetahuan yang terkait dengan perpajakan internasional sebagai bekal untuk melaksanakan tugas di lapangan termasuk untuk menangani kasus-kasus penghindaran pajak oleh wajib pajak dilakukan melalui beberapa cara antara lain:

a. Menyelenggarakan *inhouse training*

Penyelenggaraan *inhouse training* bagi pemeriksa pajak dan materi perpajakan yang diberikan dikelola oleh pihak Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak. Khusus. Dari hasil penelitian diketahui bahwa pihak penyelenggara *inhouse training* tidak pernah memberikan pembekalan khusus mengenai skema-skema penghindaran pajak yang pada umumnya dilakukan oleh perusahaan Penanaman Modal Asing (PT.PMA) dan cara-cara menanganinya.

Penyelenggaraan *inhouse training* rata-rata hanya dilakukan dua kali setahun. Adapun peserta yang diikutsertakan dalam *inhouse training* sangat terbatas, misalnya hanya supervisor dan ketua tim untuk setiap Kantor Pelayanan Pajak.

Penyelenggaraan *inhouse training* bagi pemeriksa pajak di lingkungan KPP PMA yang hanya dilakukan rata-rata dua kali setahun sangatlah minim mengingat permasalahan-permasalahan yang ditemui pemeriksa dalam melakukan pemeriksaan terhadap perusahaan Penanaman

Modal Asing tentu sangat banyak dan kompleks. Apalagi tidak semua pemeriksa diikutsertakan dalam *inhouse training* tersebut. Hal tersebut akan menyebabkan timbulnya ketidakseragaman pemahaman mengenai perpajakan di kalangan pemeriksa. Apabila supervisor dan ketua tim pemeriksa yang bersangkutan tidak menurunkan materi perpajakan yang didapatnya dari *inhouse training* tersebut kepada anggota-anggota pemeriksa lainnya, maka anggota-anggota pemeriksa tersebut tidak akan memahami materi perpajakan dimaksud, padahal anggota pemeriksa merupakan kubu terdepan dalam proses pemeriksaan.

- b. Menyelenggarakan program Diklat dan pelatihan-pelatihan khusus yang dikelola oleh kantor pusat Direktorat Jenderal Pajak.

Khusus bagi pemeriksa diberikan diklat keahlian pemeriksa. Peserta yang diikutsertakan dalam diklat tersebut ditentukan oleh bagian kepegawaian Direktorat Jenderal Pajak. Materi yang diberikan pada umumnya adalah materi pemeriksaan umum, sedangkan materi-materi perpajakan internasional sangat minim.

Pemberian materi perpajakan yang sangat minim tentu saja akan menyebabkan pengetahuan perpajakan internasional pemeriksa yang bersangkutan juga minim, padahal dalam penanganan kasus-kasus perusahaan PMA banyak terkait dengan masalah pajak internasional. Dengan minimnya pengetahuan perpajakan internasional tersebut seringkali pemeriksa tersebut melakukan koreksi-koreksi pajak yang tidak

sesuai dengan dasar hukum yang berlaku, misalnya tidak sesuai dengan ketentuan *tax treaty* dan lain-lain. Hal ini sering menimbulkan sengketa antara fiskus (pemeriksa) dengan wajib pajak.

Selain penyelenggaraan diklat di atas, pihak Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak juga menyelenggarakan pelatihan khusus mengenai *transfer pricing*. Pelatihan khusus mengenai *transfer pricing* ini dilakukan dengan mengundang ahli-ahli dari luar negeri, seperti dari Australia dan sebagainya. Pembahasan materi meliputi *transfer pricing* pada bidang-bidang khusus, misalnya *transfer pricing* untuk pertambangan, dan lain-lain. Penyelenggaraan pelatihan *transfer pricing* tersebut diselenggarakan sebanyak satu sampai dua kali setahun. Peserta yang diikuti dalam pelatihan tersebut juga sangat terbatas, biasanya masing-masing KPP diwakili oleh satu orang peserta. Peserta wakil dari masing-masing KPP nantinya diharapkan dapat menyampaikan ilmu yang diperolehnya dari pelatihan tersebut kepada pegawai lain di masing-masing KPP yang bersangkutan.

Penyelenggaraan pelatihan *transfer pricing* yang relatif jarang dan hanya diikuti oleh peserta yang terbatas tersebut juga mengakibatkan pemahaman staf terhadap masalah *transfer pricing* menjadi minim. Khusus bagi staf yang banyak menangani kasus-kasus *transfer pricing*, khususnya staf yang bekerja di lingkungan KPP PMA seharusnya mendapatkan pengetahuan tentang *transfer pricing* yang lebih mendalam agar dalam menangani kasus-kasus di lapangan lebih baik dan berbobot. Di samping itu peserta

pelatihan yang hanya diwakili oleh satu orang staf untuk masing-masing KPP dikhawatirkan jika materi *transfer pricing* yang diserap oleh wakil peserta dari KPP tersebut rendah, maka materi *transfer pricing* yang diturunkan dan dapat diserap oleh staf-staf lain yang tidak mengikuti pelatihan *transfer pricing* tersebut tentunya akan lebih rendah lagi.

Dalam upaya meningkatkan pengetahuan perpajakan staf, khususnya pengetahuan yang bersifat khusus dan banyak ditemui dalam tugas sehari-hari beberapa KPP PMA melakukan kegiatan-kegiatan sebagai berikut:

1. Melakukan diskusi-diskusi perpajakan dengan cara mengundang orang yang ahli di bidang materi yang didiskusikan yang biasanya dari Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak.
2. Memberikan *briefing* kepada para pemeriksa mengenai hal-hal yang terkait dengan temuan pemeriksaan dan lain-lain. *Briefing* diberikan oleh Kepala KPP beberapa kali dalam setahun.
3. Mengundang pihak perusahaan yang merupakan wajib pajak terdaftar di KPP PMA yang bersangkutan untuk menjelaskan lingkup usahanya. Hal ini bertujuan agar fiskus dapat memahami dengan jelas usaha wajib pajak yang bersangkutan, sehingga mempermudah menerapkan ketentuan perpajakan yang tepat.

Kegiatan peningkatan pengetahuan perpajakan yang dilakukan sendiri oleh pihak KPP tersebut tentunya akan sangat tergantung pada kesadaran Kepala KPP yang bersangkutan akan pentingnya peningkatan pengetahuan perpajakan staf untuk meningkatkan mutu hasil kerja staf dan tergantung

pada kreatifitas masing-masing Kepala KPP. Dengan kata lain tingkat pengetahuan perpajakan para staf di lingkungan KKP PMA yang ada tidak seragam, tergantung dari kesadaran dan kreatifitas para Kepala KPP masing-masing dan juga kesadaran sendiri para staf yang bersangkutan untuk meningkatkan pengetahuannya .

- c. Menyelenggarakan pendidikan perpajakan bagi staf yang baru direkrut menjadi pegawai Direktorat Jenderal Pajak.

Khusus bagi sarjana-sarjana yang telah direkrut menjadi karyawan Direktorat Jenderal Pajak, pihak DJP menyelenggarakan Diklat DPT 3 Khusus selama satu setengah tahun. Materi yang diberikan dalam Diklat DPT 3 Khusus tersebut adalah semua materi perpajakan (termasuk materi perpajakan internasional). Dari hasil wawancara dengan fiskus diketahui bahwa penyelenggaraan Diklat DPT 3 Khusus tersebut ternyata hanya dilaksanakan pada tahun 1991 dan 1993. Sejak tahun 1994 sampai sekarang penyelenggaraan Diklat DPT 3 Khusus bagi sarjana-sarjana yang direkrut menjadi karyawan DJP diganti dengan Diklat DP3 dengan lama pendidikan yang lebih singkat daripada Diklat DP3 Khusus, yaitu selama tiga sampai enam bulan. Materi perpajakan yang diberikan Pada Diklat DP3 tersebut adalah materi perpajakan umum yang bersifat pokok saja (tidak detail).

Perubahan jenis diklat yang menyangkut perubahan lama dan materi diklat menjadi sedikit tentu tidak sejalan dengan perkembangan masalah-

masalah perpajakan, khususnya yang terkait dengan perusahaan Penanaman Modal Asing. Seharusnya diklat yang diberikan dikembangkan dan bukan dipersempit agar para staf tersebut dapat menangani masalah-masalah perpajakan tersebut dalam tugasnya sehari-hari yang semakin kompleks dengan baik. Dengan dipersempitnya penyelenggaraan diklat tersebut berarti pemahaman staf baru DJP dalam bidang pajak akan sangat minim, ditambah lagi latar belakang pendidikan para sarjana yang baru direkrut menjadi karyawan DJP tersebut berasal dari berbagai bidang keilmuan dan bukan hanya dari bidang perpajakan. Selain kendala minimnya upaya peningkatan pengetahuan perpajakan staf, khususnya pengetahuan perpajakan yang terkait langsung dengan perusahaan PMA dalam penanganan kasus-kasus di lapangan, hal lain yang juga merupakan kendala adalah masalah mutasi pegawai di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak. Kebijakan mutasi staf dari satu KPP ke KPP lainnya relatif kurang memperhatikan kompetensi/keahlian masing-masing staf yang bersangkutan. Seringkali seorang staf yang dimutasikan ke KPP lain tidak diikuti dengan kaderisasi yang baik dari staf lain yang akan menggantikannya, padahal staf yang dimutasi tersebut sudah mempunyai pengetahuan perpajakan yang relatif memadai untuk menangani kasus-kasus perpajakan yang ada. Sebagai contoh staf di satu KPP PMA yang telah mendapatkan pelatihan perpajakan terkait dengan masalah perpajakan PT.PMA dimutasi ke KPP lain di luar KPP PMA dan staf yang menggantikannya adalah orang yang berasal dari KPP lain di

luar KPP PMA yang belum dibekali dengan pengetahuan perpajakan khusus terkait dengan masalah-masalah perusahaan PMA. Kondisi tersebut tentu saja akan sangat mengganggu kelancaran kerja sehari-hari dan akan sangat berpengaruh pada kualitas hasil kerja KPP yang bersangkutan.

d. Upaya pertukaran informasi (“*exchange of information*”).

Dalam rangka menangani kasus-kasus perpajakan perusahaan PMA yang diindikasikan melakukan praktik penghindaran pajak, pihak Direktorat Jenderal Pajak juga melakukan upaya-upaya pertukaran informasi baik yang dengan pihak internal maupun eksternal DJP. Pertukaran informasi dengan pihak internal dilakukan antar KPP di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak di seluruh Indonesia. Sementara pertukaran informasi dengan pihak eksternal dilakukan antara pihak Direktorat Jenderal Pajak dengan instansi-instansi di dalam negeri, seperti: Direktorat Jenderal Bea dan Cukai, Departemen Imigrasi, Badan Koordinasi Penanaman Modal, dan lain-lain. Pertukaran informasi juga dilakukan dengan negara-negara lain.

Dalam praktik, pertukaran informasi yang relatif berjalan dengan lancar adalah pertukaran informasi dengan pihak internal Direktorat Jenderal Pajak melalui jaringan intranet. Pertukaran informasi dengan instansi lain di luar Direktorat Jenderal Pajak dirasakan kurang efektif karena

seringkali tidak direspon, demikian juga halnya dengan pertukaran informasi dengan negara-negara lain.

Khusus penanganan kasus-kasus penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan PMA seperti kasus *transfer pricing*, pertukaran informasi dengan kantor-kantor pajak di luar negeri sangatlah diperlukan karena banyak terkait dengan entitas-entitas yang berkedudukan di negara lain. Dalam praktik di lapangan, khususnya di lingkungan KPP PMA pertukaran informasi dengan pihak luar negeri jarang dilakukan dengan alasan responnya sangat lama didapat, sedangkan jangka waktu penyelesaian pemeriksaan itu sendiri sangat terbatas. Dalam hal ini untuk melakukan permintaan informasi dengan pihak kantor pajak di negara lain, pihak KPP harus melalui Sub Direktorat Hubungan Perpajakan Internasional (HPI) terlebih dahulu. Volume kerja Sub Direktorat HPI itu sendiri cukup banyak, karena selain menangani urusan pertukaran informasi dengan kantor-kantor pajak negara lain, pihak HPI juga menangani pekerjaan lain, seperti menanggapi pertanyaan-pertanyaan terkait dengan perpajakan internasional dari kalangan internal Direktorat Jenderal Pajak di seluruh Indonesia maupun dari para wajib pajak. Kondisi tersebut menyebabkan penanganan pertukaran informasi negara lain relatif terhambat. Menurut Anggrah Warsono, perampangan Direktorat HPI yang semula memiliki tiga orang Kepala Sub Direktorat menjadi Sub Direktorat HPI dengan satu orang Kepala Sub Direktorat merupakan salah satu faktor terhambatnya pekerjaan yang terkait dengan

masalah hubungan internasional.⁹⁶ Berbeda dengan alasan di atas

Rachmanto Surahmat memberikan komentar sebagai berikut:

“Untuk mengatasi kesulitan dalam penentuan *arm's length price, exchange of information* dengan negara lain khususnya negara *treaty partner* merupakan hal yang penting karena *treaty* kita sudah sangat luas, tapi *exchange of information* yang bersifat *spontaneous* terkait dengan kasus-kasus *transfer pricing* sangat jarang dilakukan karena pemeriksanya tidak mau. HPI tidak tahu kalau pemeriksanya tidak memberitahu hal itu. *Exchange of information* yang dilakukan hanya *exchange of information* yang bersifat otomatis yang hanya merupakan data biasa, seperti data mengenai pembayaran bunga, pembayaran dividen, dan lain-lain.”⁹⁷

Dari hasil wawancara dengan para pemeriksa di lingkungan KPP PMA, kurangnya pemeriksa yang memanfaatkan informasi dari pihak luar negeri melalui sarana *exchange of information* dikarenakan beberapa faktor, antara lain kurangnya pengetahuan pemeriksa mengenai hal tersebut, untuk mendapatkan informasi tersebut menghadapi birokrasi yang cukup panjang dan karena batas waktu pemeriksaan yang dirasakan pendek, sehingga tidak mungkin menunggu informasi dari pihak luar.

⁹⁶ Wawancara dengan Anggrah Warsono, Kepala KPP PMA Dua tanggal 4 Maret 2008, jam 8.00 di kantor KPP PMA Dua.

⁹⁷ Wawancara dengan Rachmanto Surachmat, Tax Partner Kantor Konsultan Pajak TSS Consult – Erns & Young, tanggal 21 April 2008, jam 10.15 di Kantor TSS Consult.