

edisi perkenalan | September 2007

InsideTax

MEDIA TREN PERPAJAKAN INDONESIA

insideheadline

General Anti Avoidance Rule (GAAR)

Penerapan CFC Rules sebagai Anti - Tax Avoidance

celebritycorner

Arzetti Bilbina Setiawan

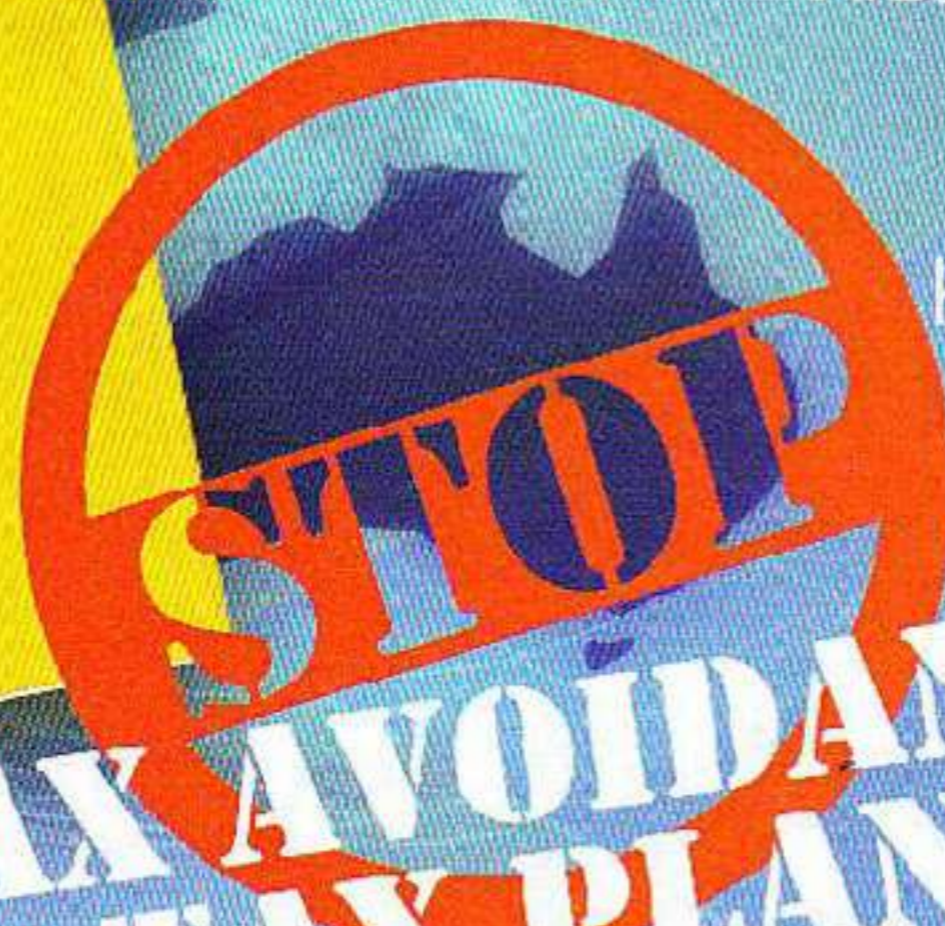
insideopinion

Pidana Pajak, Kejahatan Korporasi

to: NoName
at Unknown Place

Subject: INVOICE

from: Indonesia



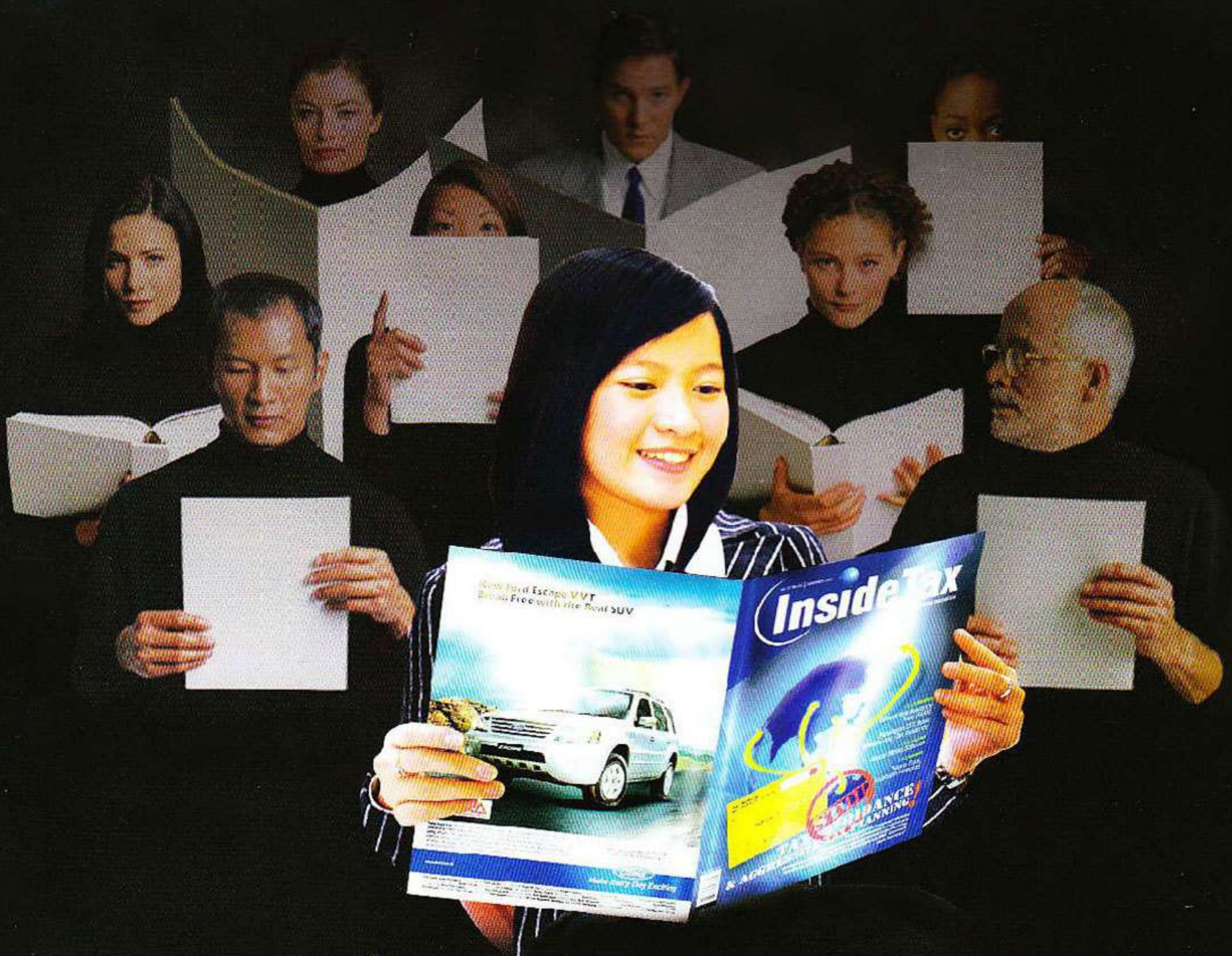
TAX AVOIDANCE & AGRESSIVE TAX PLANNING!

Meningkatnya perkembangan teknologi informasi dan transaksi internasional mendorong pula peningkatan cara-cara penghindaran pajak internasional (international tax avoidance) yang dilakukan oleh Multinational Company/MNC. Bagaimana sepat terjangnya?

ISSN: 1978-5836



Rp25.000



InsideTax

Menempatkan Anda
di Barisan Terdepan
dalam Pengetahuan Perpajakan

Harga berlangganan selama satu tahun (12 Edisi) Rp. 300.000,-
diskon 20% (Rp. 240.000,-) untuk pelanggan perorangan dan
diskon 10% (Rp. 270.000,-) untuk pelanggan perusahaan yang membayar dalam bulan September 2007
*Untuk pelanggan luar Jabodetabek ditambah ongkos kirim sebesar Rp. 30.000,-/tahun
Edisi Perdana mulai terbit di minggu pertama bulan November 2007

► Untuk Berlangganan :

► SMS : 0856 9212 8839
Ketik Nama#Alamat Lengkap
► Email : insidetax@dannydarussalam.com
www.dannydarussalam.com

► Hubungi Ferry atau Ratih di:
Telp. 021 450 6738
Fax. 021 4584 2713

Diterbitkan oleh:
DANNY DARUSSALAM Tax Center,
PT Dimensi Internasional Tax

Direktur Utama:
Darussalam, SE, Ak, MSi, LLM Int.Tax

Pemimpin Redaksi:
Danny Septriadi, SE, MSi, LLM Int.Tax

Kontributor Ahli:
Prof. Dr. Gunadi, Ak, MSc.
Prof. R. Mansury, Ph.D.
Rachmanto Surahmat
Nuryadi Mulyodiwarno
A. Prijohandojo Kristanto
Dr. John Hutagaol, SE, Ak, M.Acc, M.Ec
(Hons)
Drs. Iman Santoso, MSi.
Astera Primanto Bhakti
Budi Wiyanto, SH, MBT.
Gunawan Pribadi, SE, Ak, MBT.
Christine, SE, Ak, M.Int.Tax
Niken Susanti, Ak, M.Ak, LLM (IBFD
Kuala Lumpur)
Teguh Budiharto, SH, LLM Int.Tax
Hendy Setiawan, S.Sos

Redaksi:
Mochammad Ferry K.
Dwi Ratih Hartina, S.Sos.

Fotografer:
Ronny Fhyzar

Disain dan Produksi:
CREDO Creative Mediamaker

Rekening Bank:
BCA KCP Ruko Artha Gading
A/C: 8400031020
Atas nama: PT Dimensi Internasional
Tax

Alamat Redaksi, Tata Usaha,
dan Marketing:
Komp. Artha Gading
Niaga E/25, Lt.1
Kelapa Gading, Jakarta
Utara 14240
Telp. 021 - 450 6738
Fax. 021 - 4584 2713
www.dannydarussalam.com



Komunitas Pajak yang terhormat,

Puji syukur kopaca Tuhan YME atas terbitnya edisi perkenalan *Inside Tax*. Kami seluruh redaksi *Inside Tax* mengucapkan terima kasih kepada semua pihak atas segala dukungan yang telah diberikan. Serta salam perkenalan dan hormat kami sampaikan kepada pembaca yang telah berkenan untuk menjadi bagian dari komunitas majalah pajak ini.

Informasi perpajakan yang ada saat ini dirasakan tidak mencukupi kebutuhan komunitas pajak seiring dengan perkembangan informasi perpajakan yang semakin berkembang. *Inside Tax* sebagai produk majalah pajak yang terbit setiap bulan, berusaha memberikan informasi perpajakan lebih dalam dari yang didapat media lain. *Inside Tax* menawarkan kepada para komunitas pajak untuk mendapatkan informasi perpajakan yang kami sajikan dengan menarik, mudah dipahami, dan dengan biaya yang terjangkau bagi seluruh kalangan komunitas pajak.

Komitmen kami yaitu memberikan yang terbaik kepada para pembaca tentang isu-isu perpajakan baik dari isi maupun analisis, tidak memihak kepada Wajib Pajak maupun Otoritas Pajak, serta melakukan perbandingan perpajakan dengan negara lain.

Pada edisi perkenalan ini, kami akan mengupas secara mendalam mengenai masalah penghindaran pajak (*tax avoidance*) dan anti penghindaran pajak (*anti tax avoidance*) sebagai kajian utama. Artikel-artikel tersebut diantaranya *Tax Planning, Tax Avoidance*, dan *Tax Evasion* Dimata Perpajakan Indonesia, SAA & GAAK Dalam Menangkal Penghindaran Pajak, Beda Negara Beda Pandangan dalam hal *Tax Avoidance, Treaty shopping* dan Anti Penghindaran Pajak, dan Penerapan *Controlled Foreign Companies (CFC) Rules* sebagai *Anti-Tax Avoidance*.

Harapan kami, semoga *Inside Tax* dapat menjadi referensi terpercaya bagi para pelanggan baik dari Aparat Pajak, Wajib Pajak, Konsultan Pajak, serta dunia akademisi. Kami juga mengharapkan tanggapan, kritik, dan saran dari pembaca yang akan menjadi masukan dan perbaikan bagi kami. Selamat membaca!

-REDAKSI-

- 06 **Inside Headline**
- 08 *Tax Planning, Tax Avoidance, dan Tax Evasion* Di mata Perpajakan Indonesia
- 12 Beda Negara Beda Pandangan dalam hal *Tax Avoidance*
- 20 *General anti Avoidance Rule (GAAR)* dan *Specific Anti Avoidance Rule (SAAR)* di Malaysia
- 22 Penerapan *Controlled Foreign Companies (CFC) Rules* sebagai *Anti-Tax Avoidance*
- 26 *Treaty Shopping* dan Anti Penghindaran Pajak
- 32 **Inside Opinion**
Tindak Pidana Pajak dan Kejahatan Korporasi
- 36 **Inside Treaty**
Dampak Jika Pasal *Independent Personal Services* dalam F3B Indonesia Diasimilasikan dalam Pasal *Permanent Establishment*
- 42 **Inside Certainty**
Menyoal Kepastian Hukum Terhadap Perlakuan PPh atas Dividen yang Diterima atau Diperoleh Koperasi
- 46 **Inside Strategy**
Penanganan Konfirmasi Pajak Masukan yang Dinyatakan "Tidak Ada"
- 50 **Refreshing**
- 52 **Inside News**
- 54 **Inside Profile**
- 56 **Inside Resensi**

insideheadline
 edisi pengenalan September 2007

Tax Planning, Aggressive Tax Planning, Tax Avoidance, Tax Evasion dan Anti Tax Avoidance



Mengingat bahwa Indonesia merupakan negara yang memiliki tingkat pajak yang relatif tinggi, maka wajar jika banyak orang yang mencari cara untuk mengurangi beban pajak mereka. Hal ini dapat dilakukan dengan cara yang legal, yaitu dengan melakukan *Tax Planning*. Namun, ada juga yang melakukan *Tax Avoidance* atau *Tax Evasion*, yang merupakan tindakan yang tidak sah menurut hukum.

Tax Planning adalah tindakan yang dilakukan dengan cara yang legal untuk mengurangi beban pajak. Hal ini dapat dilakukan dengan cara yang legal, yaitu dengan melakukan *Tax Planning*. Namun, ada juga yang melakukan *Tax Avoidance* atau *Tax Evasion*, yang merupakan tindakan yang tidak sah menurut hukum.

insideheadline
 edisi pengenalan September 2007

Dalam konteks perpajakan internasional, ada beberapa cara yang biasa dilakukan oleh PMA untuk menghindari pajak yaitu dengan cara seperti *Treaty Shopping*, *Tax Avoidance*, *Tax Evasion*, *Tax Planning*, *Tax Avoidance*, *Tax Evasion* dan *Anti Tax Avoidance*.

Salah satu cara yang biasa dilakukan oleh PMA untuk menghindari pajak adalah dengan melakukan *Treaty Shopping*. Hal ini dilakukan dengan cara memilih negara yang memiliki tarif pajak yang rendah untuk melakukan transaksi.

insideprofile
 edisi pengenalan September 2007

Dr. Airlangga Hartarto, MBA, M.M.



MENDIKAN:

- 1. Sarjana Hukum (1981)
- 2. Magister Hukum (1983)
- 3. Doktor Hukum (1985)
- 4. Magister Hukum (1987)
- 5. Doktor Hukum (1989)

celebritycorner
 edisi pengenalan September 2007

ARZETTI BILBINA SETIAWAN

Paik Itu Kewajiban



Bagi model seksi ini pajak adalah kewajiban yang wajib dipatuhi. Namun, dia juga punya strategi untuk meminimalkan beban pajak yang harus dibayarnya.

insidecourt
 edisi pengenalan September 2007

Kapan Saat Terutang PPh Pasal 26 atas Bunga?



Dr. Danussalam, SE, AI, MSi, ILM Int.Tax
Darry Sepriadi, SE, MSi, ILM Int.Tax

ABSTRAK PERKUALIFIKASI

Perkualifiasi adalah syarat yang harus dipenuhi oleh wajib pajak untuk dapat memanfaatkan fasilitas perpajakan tertentu. Dalam hal ini, perkualifiasi adalah syarat yang harus dipenuhi oleh wajib pajak untuk dapat memanfaatkan fasilitas perpajakan tertentu.

insidecourt
 edisi pengenalan September 2007

F3B hanya membagi hak persajakan dan bukan mengatur saat terutangnya pajak!

Salah satu cara yang biasa dilakukan oleh PMA untuk menghindari pajak adalah dengan melakukan *Treaty Shopping*. Hal ini dilakukan dengan cara memilih negara yang memiliki tarif pajak yang rendah untuk melakukan transaksi.

"Sebagai mahasiswa perpajakan, *Inside Tax* menurut saya benar-benar membuka pengetahuan perpajakan di Indonesia. Saran saya setiap mahasiswa perpajakan wajib untuk berlangganan *Inside Tax* karena dapat dijadikan referensi bacaan."

Taufan Andiko

Ketua Himpunan Mahasiswa
Jurusan Ilmu Administrasi FISIP UI

"Dengan adanya *Inside Tax* merubah cara pandang mengenai pajak. Ditulis dengan bahasa yang komunikatif serta dikemas dengan menarik membuat *Inside Tax* layak untuk dikoleksi."

M. Soegiyan Noer

Mahasiswa MAKSI FEUI Konsentrasi
Perpajakan Angkatan 2005/2006

"Membaca *Inside Tax* membuat kita kaya akan pengetahuan perpajakan. Bukan hanya mengetahui informasi perpajakan, tetapi kita juga diajak untuk memahami konsep-konsep perpajakan yang ada dengan baik dan benar."

Gunawan Pribadi, SE, Ak, MBT

Badan Kebijakan Fiskal,
Departemen Keuangan

"Jarang ada media perpajakan seperti ini. Saya berharap semoga *Inside Tax* dapat terus menyajikan informasi perpajakan terdepan."

Eka Arifudin

Pegawai Direktorat Jenderal Pajak

"*Inside Tax* memberi warna baru di dunia perpajakan Indonesia. Pembahasan masalah pajak yang ada bukan hanya dari sisi domestik namun juga dari sisi internasional. Majalah ini baik sebagai bahan referensi perpajakan bagi semua kalangan."

Chistine, SE, Ak, M.Int.Tax

Dosen FEUI

"Selamat atas terbitnya *inside Tax* sebagai majalah pajak yang terbit setiap bulan. *Inside Tax* memberikan informasi pajak terdepan dengan bahasan yang lugas, tegas, menarik, dan mudah dipahami. Media pajak seperti ini yang saya tunggu-tunggu."

Ayu Dwi Lestari

Mahasiswi Ekstensi Administrasi
Fiskal FISIP UI

"Dengan adanya majalah *Inside Tax* ini, semua komunitas pajak menjadi mudah untuk memahami permasalahan pajak yang ada. Dengan harga yang terjangkau, *Inside Tax* mampu memberikan informasi perpajakan yang berharga."

Agus Nurcahyo

Komisaris PT Elang Asia Pradana

Memang perlu adanya media yang mengupas masalah pajak secara mendalam. Hal ini lantaran, masih perlu banget adanya pencerahan bagi masyarakat terhadap pentingnya pajak. Saran saya, *Inside Tax* terus mengupas tuntas berbagai sisi masalah pajak. Semoga *Inside Tax* tetap terdepan mengumandangkan masalah perpajakan.

Irsan Saulus, S.E., Ak.

Audit Supervisor PT ITOCHU Corp.

Redaksi menerima sumbangan artikel, kritik dan saran, silakan kirim ke redaksi kami di Komp Artha Gading Niaga blok E, No.25, Lt.1, Kelapa Gading, Jakarta Utara atau melalui email: insidetax@dannyocarussam.com



"Perkembangan dunia perpajakan di Indonesia perlu diimbangi oleh pengetahuan yang semakin mendalam, baik dari komunitas perpajakan maupun para pelaku bisnis. *Inside Tax* adalah bacaan yang bisa memenuhi kebutuhan tersebut. Selamat dan sukses untuk *Inside Tax*."

Rahmat Susanta, MM.

Pengamat bisnis & pemasaran.



Marketing Community

Majalah MARKETING dan Komunitas Marketing (Marketing Community) mengucapkan selamat atas terbitnya majalah Inside Tax. Semoga majalah ini akan semakin berperan dalam membangun kualitas pebisnis di Indonesia di masa datang.

Sukses!!!

Tax Planning, Aggressive Tax Planning, Tax Avoidance, Tax Evasion dan Anti Tax Avoidance

Meningkatnya perkembangan teknologi informasi dan transaksi internasional mendorong pula peningkatan cara-cara penghindaran pajak internasional (*international tax avoidance*) yang dilakukan oleh *Multinational Company/MNC*. Dalam perdagangan internasional, perusahaan multinasional tersebut mempunyai peran sebesar 60 persen dari transaksi internasional (berdasarkan pernyataan Bruno Gibert dalam "*France: Consolidation and Developing the French Advance Pricing Agreement Procedure*").

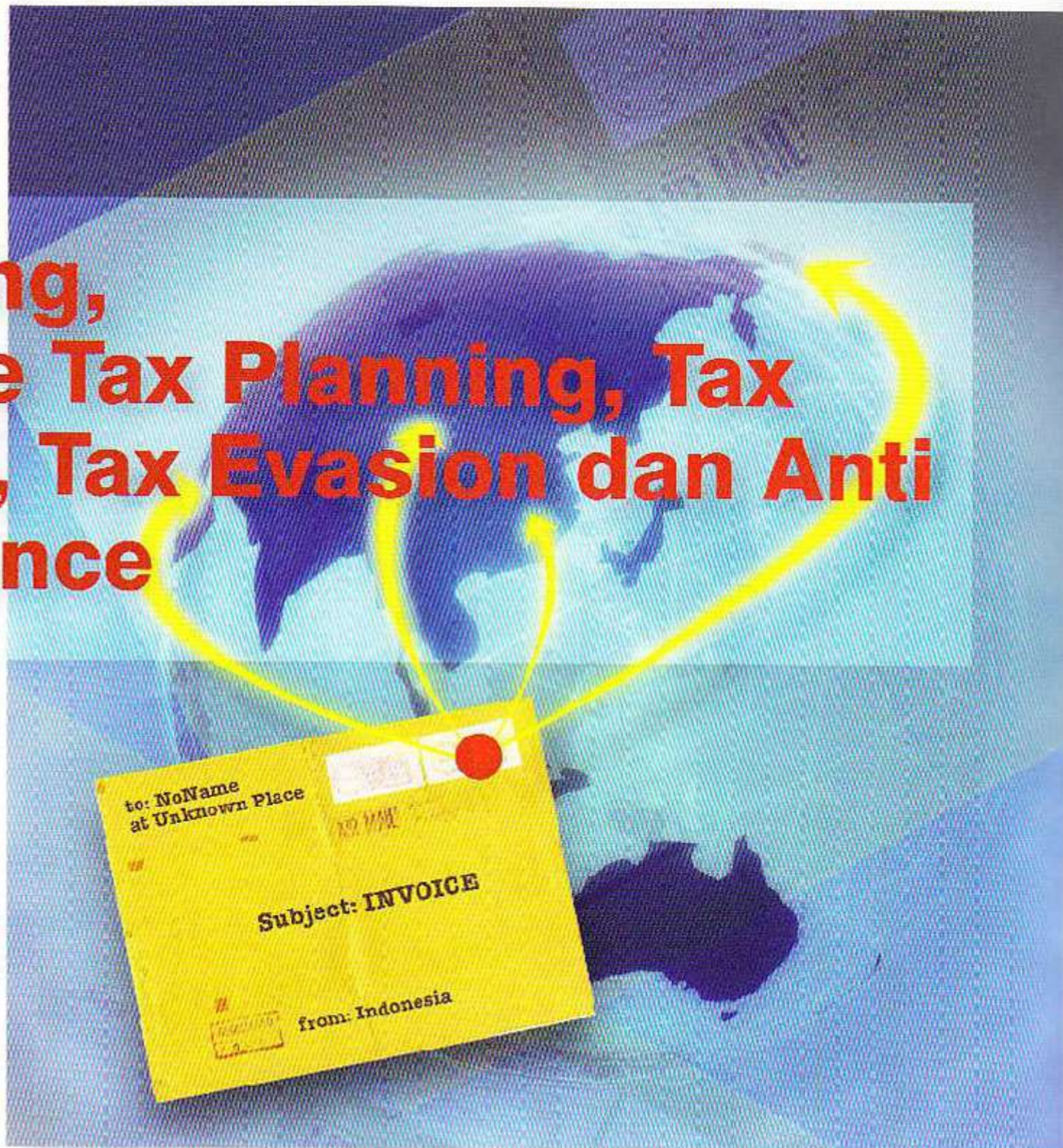
Di Indonesia investasi yang berasal dari PMA diperkirakan mencapai 8,91 Miliar USD dalam tahun 2005. Jumlah tersebut meningkat dua kalinya dari tahun sebelumnya. Seiring dengan peningkatan investasi yang masuk ke Indonesia, seharusnya pendapatan pemerintah yang berasal dari pajak akan meningkat pula. Akan tetapi, kita pernah dikejutkan dengan pernyataan Menteri Keuangan RI Jusuf Anwar pada akhir November 2005 lalu, yang menyatakan bahwa 750 PMA tidak pernah membayar pajak. Hal serupa juga pernah diungkapkan di tahun 2002 oleh pejabat pajak yang menangani perusahaan multinasional yang menyatakan bahwa banyak perusahaan PMA (*Multinational Company/MNC*) ditengarai selalu merugi dan tidak pernah membayar Pajak Penghasilan (PPH). Di balik pernyataan tersebut membuat

kita pun bertanya, ada apa di balik ketentuan UJ PPh di Indonesia? dan bagaimana mereka bisa tidak membayar Pajak Penghasilan?

Sebagai perusahaan yang berorientasi laba, sudah tentu perusahaan multinasional berusaha meminimalkan beban pajak melalui praktek penghindaran pajak (*tax avoidance*) melalui negara-negara yang tidak mengatur secara ketat tentang ketentuan anti penghindaran pajak (*anti tax avoidance*). Di banyak negara, skema penghindaran pajak dapat dibedakan menjadi (i) penghindaran pajak yang diperkenankan (*acceptable tax avoidance*) atau (ii) penghindaran pajak yang tidak diperkenankan (*unacceptable tax avoidance*). Antara suatu negara dengan negara lain bisa jadi saling berbeda pandangannya tentang skema apa saja yang dapat dikategorikan sebagai *acceptable tax avoidance* atau *unacceptable tax avoidance*. Dengan demikian

dapat dikatakan bahwa istilah *tax avoidance* (penghindaran pajak) lebih kompleks daripada istilah *tax evasion* (penyelundupan pajak). Dalam buku-buku perpajakan, istilah *tax avoidance* biasanya diartikan sebagai suatu skema transaksi yang ditujukan untuk meminimalkan beban pajak dengan memanfaatkan kelemahan-kelemahan (*loophole*) ketentuan perpajakan suatu negara, sehingga skema tersebut sah-sah saja (*legal*) karena tidak melanggar ketentuan perpajakan. Sedangkan *tax evasion* diartikan sebagai suatu skema memperkecil pajak yang terutang dengan cara melanggar ketentuan perpajakan (*illegal*), seperti dengan cara tidak melaporkan seluruh penjualan atau memperbesar biaya dengan cara fiktif.

Berkaitan dengan *tax avoidance*, pertanyaan yang layak kita ajukan adalah apakah suatu skema transaksi yang tujuannya semata-mata untuk



penghindaran pajak (tidak ada tujuan bisnisnya) dengan cara memanfaatkan kelemahan ketentuan perpajakan yang ada dapat dibenarkan?

Dalam konteks perpajakan internasional, ada berbagai skema yang

pajak akan memberikan penafsiran sendiri-sendiri sehingga tidak terdapat kepastian hukum. Dari sudut pandang Wajib Pajak tentunya akan berpendapat bahwa sepanjang skema penghindaran pajak yang mereka

nai apa yang dimaksud dengan *tax avoidance* dan *tax evasion* maka penghindaran pajak adalah hal yang legal untuk dilakukan oleh Wajib Pajak. Hal ini dimaksudkan untuk memberi kepastian hukum bagi Wajib Pajak.

Dalam konteks perpajakan internasional, ada berbagai skema yang biasa dilakukan oleh PMA untuk menghindari pajak yaitu dengan skema seperti *transfer pricing*, *thin capitalization*, *treaty shopping*, dan *controlled foreign corporation (CFC)*

biasa dilakukan oleh PMA untuk menghindari pajak yaitu dengan skema seperti *transfer pricing*, *thin capitalization*, *treaty shopping*, dan *controlled foreign corporation (CFC)*. Dalam menghadapi skema tersebut, umumnya pemerintahan suatu negara menerbitkan ketentuan pencegahan penghindaran pajak yang bersifat khusus (*Specific Anti Avoidance Rule*) yang diatur dalam Undang-undang domestiknya. Selain ketentuan yang bersifat khusus tersebut, di banyak negara telah menerbitkan ketentuan pencegahan penghindaran pajak yang sifatnya umum *General Anti Avoidance Rule (GAAR)*. Tujuannya adalah sebagai benteng pertahanan untuk mengantisipasi transaksi yang semata-mata bertujuan untuk penghindaran pajak. Bahkan di beberapa negara seperti di Israel dan Kanada telah membuat suatu ketentuan untuk menangkal praktik *aggressive tax planning* yang dilakukan oleh Wajib Pajak. Hal ini disebabkan karena *tax planning* yang dilakukan oleh Wajib Pajak tidak lagi bersifat *defensive tax planning* lagi tetapi sudah semakin *offensive* yaitu dengan cara memanfaatkan negara-negara yang dikategorikan sebagai *tax haven country*.

Dalam Undang-undang PPh yang berlaku saat ini belum ada definisi yang jelas mengenai *tax planning*, *agressive tax planning*, dan *tax avoidance* sehingga menimbulkan penafsiran yang berbeda antara Wajib Pajak dan aparat pajak. Wajib Pajak dan aparat

lakukan tidak dilarang dalam ketentuan pajak tentunya sah-sah saja (*legal*). Hal ini sejalan dengan pencapatnya Frans Vanistendael yang menyatakan bahwa apabila pemerintah tidak mengatur dengan tegas dalam UU Pajak menge-

Akan tetapi, tentunya pemerintah berkepentingan bahwa jangan sampai suatu ketentuan perpajakan disalahgunakan oleh Wajib Pajak untuk semata-mata tujuan penghindaran pajak. ● -REDAKSI-

BEBERAPA SKEMA YANG DAPAT DIKATEGORIKAN SEBAGAI *AGGRESSIVE TAX PLANNING* OLEH AUSTRALIAN TAXATION OFFICE (ATO)

- Transaksi yang dibuat semata-mata untuk tujuan menghindari pajak. Dengan kata lain transaksi tersebut tidak mempunyai tujuan bisnis, walaupun ada tujuan bisnisnya tetapi sangat tidak signifikan.
- Berusaha untuk mendapatkan fasilitas pajak yang sebenarnya fasilitas pajak tersebut tidak ditujukan kepadanya.
- Membuat transaksi yang berputa-putar yang akhirnya transaksi tersebut akan kembali lagi kepadanya (*round-robin flow of funds*).
- Penggelembungan nilai aset untuk mendapatkan biaya penyusutan yang besar di masa yang akan datang.
- Memanfaatkan suatu entitas di mana penghasilan yang diterima oleh entitas tersebut dikecualikan sebagai objek pajak.
- Transaksi bisnis yang melibatkan negara-negara yang dikategorikan sebagai *tax haven countries*.

Sumber: Rachel Tooma, "Tax Planning in Australia: When is Aggressive Too Aggressive?" dalam *Tax Notes International*, Mei 2006, hal. 427

Tax Planning, Tax Avoidance, dan Tax Evasion di Mata Perpajakan Indonesia¹

► Oleh **Indrayagus Slamet, M.Ak²**

¹ Tulisan ini merupakan bagian dari Thesis Penulis dalam rangka meraih gelar *Master of Accounting* di Universitas Indonesia.

² Penulis adalah pengajar Brevet A, 3, dan 6, Dosen Perpajakan di FE Usakti, dan *In-house Trainer* di beberapa perusahaan.

PENDAHULUAN

Sebagai alat negara yang tugasnya adalah melakukan pencarian dana dalam hal ini pajak, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) menjalankan fungsinya sebagai pelayan dan sekaligus pengawas atas kepatuhan masyarakat Wajib Pajak. DJP dari hari ke hari terus menerus berbenah diri di dalam menghadapi tantangan jaman. Saat ini DJP lebih ke *canvassing* demi mengejar *tax ratio* (rasio pajak terhadap GDP) dari 14 % di 2007 merajaci 16% di 2009¹, dengan menjangkir Wajib Pajak lebih banyak tanpa memperhatikan perbaikan untuk menutup *loopholes*.² Padahal menurut penulis, masih banyak *tax loophole* yang terdapat di dalam UU perpajakan Indonesia dan salah satu sebabnya adalah tidak adanya definisi yang jelas dalam UU PPh tentang *tax planning, tax avoidance, dan tax evasion*.

Pengertian Tax Planning, Tax Avoidance dan Tax Evasion

Menurut Barry Larking, *tax planning* (perencanaan pajak) dapat disamakan dengan *tax mitigation* (pengurangan pajak), yaitu usaha-usaha yang dilakukan Wajib Pajak dalam rangka meminimalkan pembayarannya.³ Adapun

pengertian *tax planning* menurut Crumbley D. Larry, Friedman Jack P, dan Anders Susan sebagaimana dikutip Ery Suandy, dalam terjemahan bebas penulis adalah sebagai analisis yang sistematis untuk meminimalkan beban pajak untuk sekarang dan dimasa yang akan datang.⁴ Sedangkan Muhammad Zain mendefinisikan *tax planning* sebagai suatu proses yang mendeteksi cacat teoritis dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan tersebut, untuk kemudian diolah sedemikian rupa sehingga ditemukan suatu cara penghindaran pajak yang dapat menghemat pajak akibat cacat teoritis tersebut.⁵

Untuk melihat hubungan konsep antara *tax planning* dengan *tax avoidance*, beberapa penulis memberikan komentarnya. *The Asprey Committee of Australia* memberi komentar bahwa *tax avoidance* umumnya menyangkut perbuatan yang masih dalam koridor hukum tapi tidak berdasarkan "*bonafide*" dan "*adequate consideration*". Penjelasan lebih lengkap lagi datang dari James Kessler yang memberikan pengertian *tax avoidance* sebagai usaha-usaha yang dilakukan Wajib Pajak untuk meminimalkan pajak dengan cara yang bertentangan dengan maksud dan tujuan dari pembuat Undang-undang (*the intention of parliament*).⁷

1. Indonesian Tax Review, Volume III/ Nomor 12/2007, "Ekstensifikasi WPOP kian Digeber", hal. 34.

2. Menurut Barry Larking dalam bukunya *International Tax Glossary (2005)*, *tax loophole* adalah *popular term for opportunities available to minimize a tax payer's tax burden*.

3. Barry Larking, *International Tax Glossary, 5 edition*, ICFD, 2005, hal. 407.

4. Ery Suandy, *Perencanaan Pajak*, Jakarta, Salemba Empat, 2003, hal. 7.

5. Mohammad Zain, *Manajemen Perpajakan*, Jakarta, Salemba Empat, 2005, hal. 54.

6. Menurut Barry Larking dalam bukunya, *International Tax Glossary, 5 edition*, ICFD, 2005, hal.

43, bahwa *Bonafide* artinya adalah "*Good Faith*".

7. James Kessler, "*Tax Avoidance Purpose and Section 741 of the taxes Act 1988*", British Tax

Beberapa penulis Indonesia juga tidak ketinggalan memberikan komentar apa yang dimaksud dengan *tax avoidance*. Erly Suandy mengatakan bahwa *tax avoidance* adalah rekayasa *tax affairs* yang masih tetap berada dalam bingkai ketentuan perpajakan.⁸ Sophar Lumbantoruan mengatakan bahwa *tax avoidance* adalah penghindaran pajak dengan menuruti aturan yang ada. Oleh karena itu, pengeakan pajak dengan cara ini legal dan *tidak perlu merasa berdosa*.⁹ Sedangkan menurut Christine *tax avoidance* merupakan *no illegal action*.¹⁰ Jadi, *tax avoidance* menurut beberapa penulis di Indonesia adalah legal, sah-sah saja, dan jangan merasa berdosa jika melakukannya. Hal ini disebabkan karena UU perpajakan Indonesia tidak memberikan definisi dan penjelasan apapun tentang *tax planning* dan *tax avoidance* ini.

Sedangkan mengenai *tax evasion*, Michael J. McIntyre dalam *International Tax Primer* mendefinisikan *tax evasion* sebagai upaya mengurangi beban pajak dengan cara yang *illegal*, yang biasanya dengan cara tidak melaporkan penghasilan atau penipuan yang disengaja (*willful deceit*).¹¹ Penulis lain, Zeitlin, seperti yang dikutip oleh Stef Van Weeghel, menyatakan bahwa *tax evasion* adalah tindakan kriminal yang serius dan dapat dikenakan sanksi pidana, sedangkan *tax avoidance* bukan tindakan kriminal, tetapi tidak diperkenankan oleh Otoritas Pajak.¹² Sebagai tambahan, Frans Vanistendael memberikan definisi *tax evasion* sebagai tindakan melanggar hukum dan dikenakan sanksi pidana, yang kegiatannya meliputi pemalsuan dokumen, membuat pembukuan ganda (*keeping parallel accounts*), tidak melaporkan penghasilan, menyelundupkan atau menyembunyikan barang atau kekayaan (*smuggling or dissimulating goods or assets*).¹³

Analisa Perbedaan antara Tax Planning, Tax Avoidance dan Tax Evasion

Menurut James Kessler, perbedaan arti *tax avoidance* dengan *tax planning* dijelaskan lebih lanjut dengan merujuk kasus-kasus di tahun 1970-an yang konsepnya berasal dari sudut pandang ekonom, bukan *lawyer*. Dikatakan bahwa *tax avoidance* dan *tax planning* pada masa itu arti keduanya adalah sama, yaitu tindakan mengurangi atau menghindari pajak dengan cara-cara yang masih sesuai dengan tujuan dari pembuat Undang-undang (*spirit or intention of the parliament*). Contoh yang diberikan oleh James Kessler adalah antara lain:

- Konsesi pajak yang disediakan pemerintah sebagai insentif bagi investor yang akan berinvestasi pada bidang-bidang tertentu dan di daerah tertentu.
- Pemberian PTKP, sehingga jika ingin pajak rendah, Wajib Pajak pribadi silakan menikah dan punya beberapa anak.
- Bagi perokok, dipersiapkan untuk tidak membeli rokok atau mengurangi rokok jika ingin menghindari pajak dan cukai atas rokok.

James Kessler mengatakan bahwa ketiga contoh di atas¹⁴ adalah bentuk dari *tax planning*, yang sama pengertiannya dengan *tax avoidance* menurut ekonom. Bentuk *tax avoidance* yang dilarang menurut James Kessler adalah jika tindakan Wajib Pajak benar menurut "*letter of the law*" tapi tidak benar atau tidak sesuai dengan maksud dari pembuat Undang-undang (*spirit and intension of parliament*).

Lebih lanjut A. A. Shenfield mengatakan bahwa arti kalimat "maksud dari pembuat Undang-undang (*intension of parliament*)" adalah bahwa kalimat tersebut tidak bisa disimpulkan secara harfiah dari kata-kata yang ada di dalam Undang-undang, karena kata-kata tersebut dapat berbeda artinya dari yang dimaksud oleh *parliament (law)*. Menurut A. A. Shenfield, memang sulit untuk memahami *spirit of a law* sehingga kita disarankan untuk sangat berhati-hati.¹⁵

Ciri lain dari *tax avoidance* yang tidak diperkenankan oleh Undang-undang, masih menurut James Kessler, dapat dilihat dari sisi dampak ekonominya (*economic consequences*).¹⁶ Menurut Hakim Noland sebagaimana yang dikutip oleh James Kessler mengatakan bahwa untuk mengetahui ada atau tidaknya praktik *tax avoidance* dari sisi *economic consequences*, bisa dilihat dari patokan utamanya yaitu berkurangnya aset perusahaan atau bertambahnya hutang. Misal Wajib Pajak A, melakukan penghindaran pajak yang masih dalam koridor hukum dan secara otomatis menimbulkan konsekuensi ekonomis yaitu bertambahnya biaya tertentu yang dibarengi dengan pengeluaran kas perusahaan. Wajib Pajak lainnya, misal Wajib Pajak B, melakukan penghindaran pajak dengan cara menimbulkan biaya tertentu, ada kas yang dikorbankan, akan tetapi kas yang dikeluarkan tersebut kembali lagi ke Wajib Pajak B tersebut. Hal ini bisa saja terjadi jika Wajib Pajak B melakukan serangkaian transaksi yang sebenarnya tidak memiliki substansi ekonomi dan *bonafide business purpose*. Skema yang dilakukan oleh Wajib Pajak B inilah yang disebut sebagai *tax avoidance* yang tidak seperti

Review, 4 November 2004, hal. 377.

8. Erly Suandy, *Perencanaan Pajak*, Jakarta, Salemba Empat, 2003, hal. 8.

9. Sophar Lumbantoruan, *Akuntansi Pajak, edisi revisi*, Jakarta, Grasindo, 1996, hal. 493.

10. *Tax Fraud on Emerging Issues: Economic Business & Accounting Review*, Volume II No. 1 Jan-Apr 2007.

11. Michael J. McIntyre dan Brian J. Arnold, *International Tax Primer*, Den Haag: Kluwer Law International, 2006, hal. 116.

12. Stef Van Weeghel, *The Improper Use of Tax Treaties: With Particular Reference to the Netherlands and the United States*, Kluwer International, hal. 26.

13. Frans Vanistendael dalam buku Graeme S. Cooper, *Tax Avoidance and The Rule of Law*, IBFD, 1997, hal. 131.

14. Ekonom CT Stanford menambahkan satu contoh lagi, sebagaimana diuraikan dalam *footnote* nomor 19 dalam artikel James Kessler ini, contoh jika ingin menghindari pajak tapi sesuai dengan *spirit and intension* dari pembuat Undang-undang, yaitu bahwa Wajib Pajak pribadi supaya berhenti bekerja, sama dengan bekerja maka karyawan akan mendapat gaji. Dan atas gaji dikenakan *withholding tax*. Agar terhindar dari *withholding tax* maka disarankan berhenti saja dari pekerjaan.

15. James Kessler, "Tax Avoidance Purpose and Section 741 of the Taxes Act 1988", *British Tax Review*, 4 November 2004, hal. 387.

16. *Ibid.*, hal. 381.

dimaksud oleh pembuat Undang-undang atau dengan kata lain merupakan *tax avoidance* yang tidak diperkenankan oleh Undang-undang

Menurut James Kessler pengertian *tax avoidance* ada dua jenis sebagaimana ditegaskan juga oleh Roy Rohatg, yang dikutip oleh Danny Septrad dan Darussalam, bahwa di banyak negara penghindaran pajak dibagi menjadi penghindaran pajak yang diperbolehkan (*acceptable tax avoidance/tax planning/tax mitigation*) dan yang tidak diperbolehkan (*unacceptable tax avoidance*).¹⁷ Komentar yang sama juga datang dari Brian J. Arnold dalam artikelnya yang berjudul *The Canadian Anti Avoidance Rule* mengatakan bahwa apabila tujuan utamanya semata-mata bukan untuk menghindari pajak, maka itu disebut *tax planning*, sebaliknya, jika tujuan utamanya hanya untuk menghindari pajak dan transaksi tersebut tidak akan dilakukan jika bukan untuk menghindari pajak, maka itu disebut sebagai *unacceptable tax avoidance*.¹⁸ Judith Freedman juga mengatakan bahwa kadang-kadang *unacceptable tax avoidance* tersebut dilakukan dengan cara merekayasa transaksi-transaksi yang sedemikian kompleksnya dan tidak memiliki tujuan usaha yang baik (*no commercial business purpose*), maka itulah yang disebut sebagai *aggressive tax avoidance* yang dilarang oleh Hakim Pengadilan Pajak dan Otoritas Pajak.¹⁹ Substansi dari tujuan usaha yang baik (*commercial business purpose*) adalah mencari laba dengan cara dan niat yang baik (*good faith*).²⁰

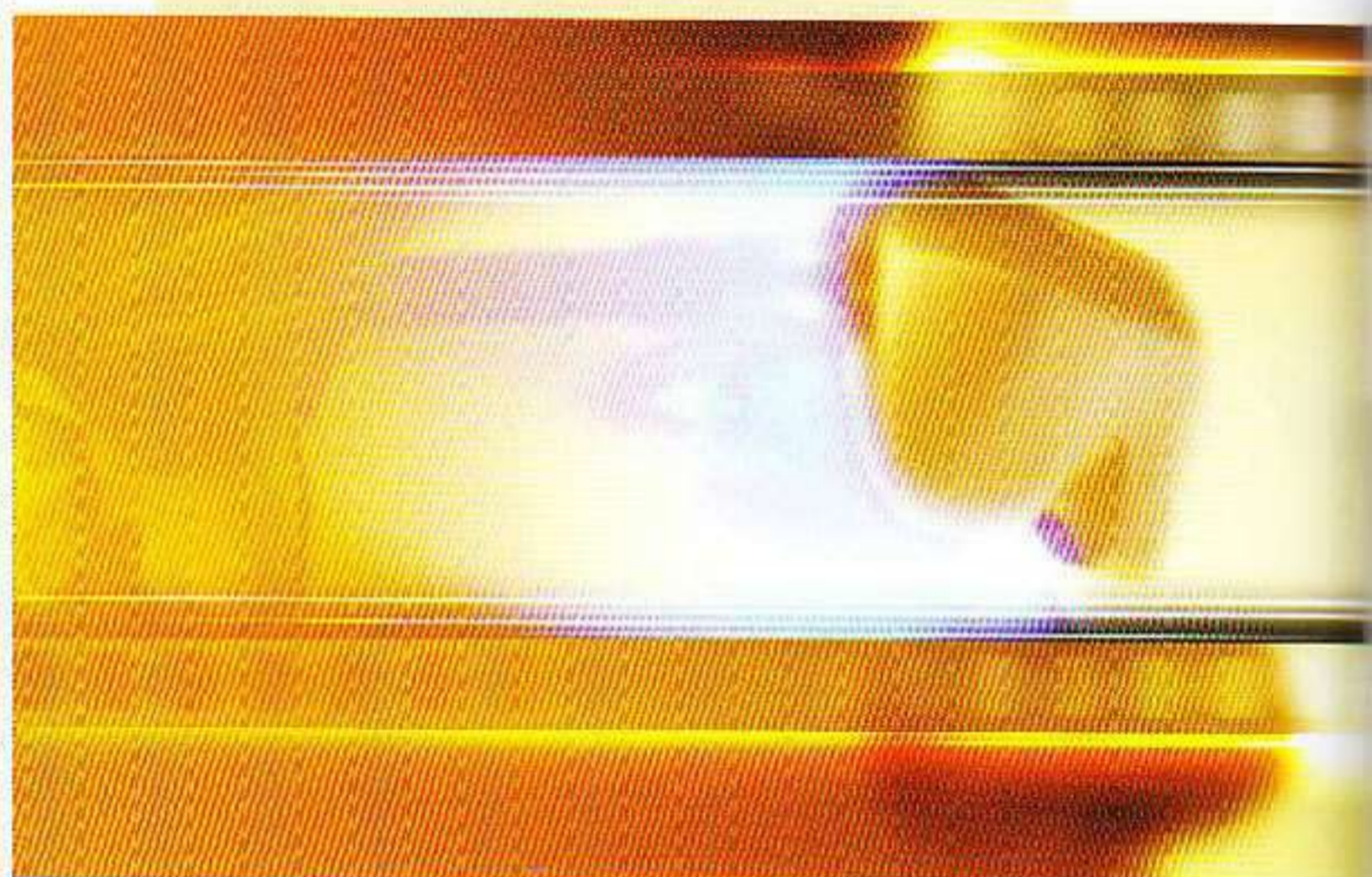
KESIMPULAN

Dari kajian di atas, dapat disimpulkan bahwa *tax avoidance* ada dua jenis, yaitu *acceptable tax avoidance* dan *unacceptable tax avoidance*. Awal dari perbedaan itu timbul dari motivasi atau *good faith* Wajib Pajak. Pengertian *tax planning, tax mitigation, acceptable and unacceptable tax avoidance, aggressive tax avoidance* dan *tax evasion* terletak pada karakteristiknya. Jika *structure* yang dilakukan Wajib Pajak memenuhi salah satu dari ketiga ciri di bawah ini, maka dapat digolongkan menjadi *tax planning, tax mitigation, acceptable tax avoidance*. Karakteristik tersebut adalah:

- Memiliki tujuan usaha yang baik.
- Bukan semata-mata untuk menghindari pajak.
- Sesuai dengan *spirit & intention of parliament*.
- Tidak melakukan transaksi yang direkayasa.

Sebaliknya, transaksi akan disebut sebagai *unacceptable tax avoidance* atau *aggressive tax avoidance* bila memiliki

” Di banyak negara penghindaran pajak dibagi menjadi penghindaran pajak yang diperbolehkan (*acceptable tax avoidance/tax planning/tax mitigation*) dan yang tidak diperbolehkan (*unacceptable tax avoidance*). ”



ciri-ciri sebagai berikut:

- Tidak memiliki tujuan usaha yang baik.
- Semata-mata untuk menghindari pajak.
- Tidak sesuai dengan *spirit & intention of parliament*.
- Adanya transaksi yang direkayasa agar menimbulkan biaya-biaya atau kerugian.

Menurut literatur di beberapa negara maju seperti Australia, USA, Kanada, Inggris, Belgia bahkan Malaysia, *unacceptable tax avoidance* atau *aggressive tax avoidance* umumnya disamakan persepsinya dengan *tax avoidance*. Mengenai *tax evasion*, semua kompak bahwa *tax evasion* merupakan *fraud* yang meliputi transaksi fiktif, penipuan, pemalsuan dokumen, menyembunyikan fakta, atau menghancurkan barang bukti dan berakibat pada sanksi pidana.

Menurut pendapat penulis pengertian *tax planning* tidak sama dengan pengertian *tax avoidance*. Dengan demikian, apabila *tax avoidance* dikatakan sebagai perbuatan yang legal dan tidak perlu merasa berdosa untuk melakukannya adalah kurang tepat. ●

17. John Hutagaol, Darussalam, dan Danny Septrad, *Kapita Selekta Perpajakan*, Jakarta: Salemba Empat, 2006, hal. 271.

18. Brian J. Arnold, "The Canadian Anti Avoidance Rule" dalam buku, Graeme S. Cooper, *ibid*, hal. 298.

19. Judith Freedman, "Defining Tax Payer Responsibility", *British Tax Review*, *ibid*, hal. 334.

20. David Besant, *Economic Strategy*, New York, John Wiley & Son, Inc, 2004, hal. 5.



DANNY DARUSSALAM

Tax Center

- Comparative and International Tax Law Research, Advisory, and Training
 - Tax Policy, Law, and Administration Analysis
 - Tax Publication



Darussalam, SE, Ak, MSi, LL.M Int. Tax



Danny Septriadi, SE, MSi, LL.M Int. Tax

Beda Pandangan dalam hal Beda Negara *Tax Avoidance*

►► Oleh **Darussalam, SE, Ak, MSi, LLM Int.Tax**
Danny Septriadi, SE, MSi, LLM Int.Tax

Pandangan suatu negara terhadap suatu transaksi atau skema apakah termasuk dalam pengertian penghindaran pajak yang diperkenankan (*acceptable tax avoidance*) atau penghindaran pajak yang tidak diperkenankan (*unacceptable tax avoidance*) bisa jadi saling berbeda. Untuk mengetahui pandangan suatu negara tentang *tax avoidance*, di tahun 1998, J.M. Mossner¹ dalam forum *European Tax Professor* memberikan suatu contoh kasus tentang skema penghindaran pajak melalui pengambilalihan kompensasi rugi fiskal. Dari contoh kasus tersebut, diketahui bahwa

pandangan suatu negara terhadap skema penghindaran pajak tersebut bisa berbeda, yaitu:

- Ada negara yang menyatakan atas kasus skema penghindaran pajak tersebut masuk dalam kategori penghindaran pajak yang diperkenankan.
- Ada juga negara yang mengklasifikasikan atas kasus yang sama tersebut sebagai penghindaran pajak yang tidak diperkenankan.

Di bawah ini dapat kita lihat beberapa pandangan suatu negara terhadap suatu kasus penghindaran pajak melalui pengambilalihan kompensasi rugi fiskal yang diberikan oleh J.M. Mossner tersebut.

1. J.M. Mossner adalah pengajar dari kedua penulis pada saat penulis menempuh pendidikan S2 di Tilburg University Belanda dan Vienna University of Economics and Business Administration Austria.

Kasus Skema Penghindaran Pajak

A adalah sebuah perusahaan yang berbentuk *limited liability company* (PT) yang memproduksi **komputer**. A mengalami penurunan produksi yang tajam selama beberapa tahun. Di awal tahun 1997, A menjual seluruh asetnya. Pada saat penjualan aset tersebut, A mempunyai rugi fiskal sebesar USD 100.000. Setelah penjualan asetnya tersebut, dapat dikatakan bahwa A adalah sebuah perusahaan yang tidak mempunyai aset lagi tetapi mempunyai kompensasi rugi fiskal sebesar USD 100.000. Dengan kondisi tersebut, perusahaan B mengambilalih perusahaan A. Kemudian setelah pengambilalihan perusahaan A tersebut, B lantas menyuntikkan dana dalam bentuk modal sebesar USD 100.000. Setelah diambilalih oleh B, A menjalankan kegiatan usaha memproduksi **sepatu**. Dalam tahun 1997, perusahaan A menghasilkan laba sebesar USD 100.000. Pertanyaan: Apakah kompensasi rugi fiskal A sebesar USD 100.000 dapat dikompensasikan dengan keuntungan yang diperolehnya? Atau dengan kata lain, apakah skema penghindaran pajak yang dicontohkan tersebut merupakan penghindaran pajak yang "diperkenankan" atau "tidak diperkenankan".

Pembahasan Kasus

Maksud dari kasus tersebut adalah apakah kompensasi rugi fiskal tersebut dapat dikompensasikan, mengingat hal-hal sebagai berikut ini:

- Perusahaan A sudah tidak mempunyai aset lagi pada saat diambilalih
- Pada saat pengambilalihan, perusahaan A mempunyai kompensasi rugi fiskal USD 100.000.
- Patut dipertanyakan "motivasi" bisnis perusahaan B dalam mengambilalih perusahaan A karena tidak ada untungnya dari sisi sinergi bisnis bagi perusahaan B untuk mengambilalih perusahaan A yang jenis usahanya berbeda kecuali "semata-mata" untuk tujuan perpajakan, yaitu mengamolalih kompensasi rugi fiskal untuk memperkecil jumlah pajak yang terutang.

Adapun pandangan masing-masing negara atas kasus skema penghindaran pajak tersebut di atas adalah sebagai berikut:



AUSTRIA²

Untuk menangkal skema penghindaran pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak yang tidak ada tujuan bisnisnya atau tujuannya semata-mata untuk menghindari pajak, Austria sudah memiliki ketentuan *anti abuse* (*Section 22 of Bundesabgabenordnung/BAO*). Dengan ketentuan *anti abuse* tersebut, pengambilalihan kompensasi rugi fiskal tersebut di atas sebenarnya tidak diperkenankan. Akan tetapi, ketentuan *anti abuse* tersebut oleh Pengadilan dinyatakan tidak dapat diterapkan. Dengan demikian, berdasarkan hukum bisnis yang berlaku di Austria dinyatakan bahwa setiap perusahaan berhak untuk mengkompensasikan rugi fiskal dari perusahaan yang diambilalih. Jadi dalam kasus di atas, perusahaan A dapat mengkompensasikan rugi sebesar USD 100.000. Dengan demikian, skema penghindaran pajak tersebut di atas menurut pandangan negara Austria adalah penghindaran pajak yang diperkenankan (*acceptable tax avoidance*).



BELGIA³

A tidak dapat mengkompensasikan rugi sebesar USD 100.000. Di Belgia, kompensasi rugi diperkenankan sepanjang perusahaan yang mengambilalih tetap melanjutkan kegiatan usaha dari perusahaan rug yang diambilalih. Dengan demikian agar suatu pengambilalihan perusahaan tidak semata-mata untuk tujuan pengambilalihan kompensasi rugi fiskal maka di Belgia ada persyaratan "*continuity of business*". Dengan demikian, skema penghindaran pajak tersebut di atas menurut pandangan negara Belgia adalah penghindaran pajak yang tidak diperkenankan (*unacceptable tax avoidance*).



FINLANDIA⁴

Di Finlandia terdapat ketentuan yang mencegah upaya Wajib Pajak untuk melakukan pengambilalihan perusahaan yang tujuannya semata-mata untuk memanfaatkan kompensasi rugi dari perusahaan yang diambilalih. Persyaratan yang diwajibkan yang harus dipenuhi adalah



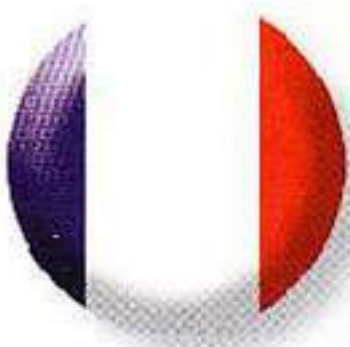
Helsinki, Finlandia

² Diarikan dari tulisan Wolfgang Gassner, "Tax Avoidance Concept" dalam European Taxation, Maret 1999, hal 95-96.

³ Diarikan dari tulisan Luc Hillemeis, "Tax Avoidance Concept" dalam European Taxation, Maret 1999, hal 95-96.

⁴ Diarikan dari tulisan Kai S. Tikka, "Tax Avoidance Concept" dalam European Taxation, Maret 1999, hal 98-100.

bahwa jika lebih 50% pemegang saham dari perusahaan yang diambilalih berubah maka kompensasi rugi fiskal tidak dapat diperkenankan. Selain itu, dalam kasus tersebut di atas ada indikasi bahwa tidak terdapat tujuan bisnis atas pengambilalihan perusahaan A oleh B karena perusahaan A sudah tidak punya aset lagi. Dengan kata lain dapat diindikasikan bahwa motivasi B mengambilalih A adalah motivasi untuk penghindaran pajak. Dengan demikian, skema penghindaran pajak tersebut di atas menurut pandangan negara Finlandia adalah penghindaran pajak yang tidak diperkenankan (*unacceptable tax avoidance*).



FRANCIS⁵

Di Prancis, hampir sama dengan alasan yang diberikan oleh negara Finlandia, agar suatu pengambilalihan perusahaan tidak disalahgunakan dalam rangka hanya untuk mengambilalih kompensasi rugi maka tercapat ketentuan yang mempersyaratkan adanya ketentuan tidak boleh terjadi perubahan pemegang saham yang signifikan atas kepemilikan perusahaan yang diambilalih. Dengan demikian jika terjadi perubahan yang signifikan dalam kepemilikan perusahaan A maka kompensasi rugi fiskal perusahaan A tidak diperkenankan untuk dikompensasikan. Tidak jelas berapa besar jumlah yang dimaksud dengan signifikan tersebut. Dengan demikian, skema penghindaran pajak tersebut di atas menurut pandangan negara Prancis adalah penghindaran pajak yang tidak diperkenankan (*unacceptable tax avoidance*).



JERMAN⁶

Di Jerman, berdasarkan hukum bisnis yang berlaku di sana, dapat dikatakan bahwa perusahaan A telah diambilalih oleh perusahaan B. Akan tetapi, berdasarkan substansi ekonomi dapat dikatakan bahwa hanya kompensasi rugi fiskal yang diambilalih. Berdasarkan argumentasi substansi ekonomi tersebut maka dalam kasus tersebut di atas perusahaan B tidak dapat mengklaim kompensasi rugi fiskal perusahaan A. Dengan demikian, skema penghindaran pajak tersebut di atas menurut pandangan negara Jerman adalah penghindaran pajak yang tidak diperkenankan (*unacceptable tax avoidance*).

Bagaimana dengan Indonesia?

Tentunya kita bertanya bagaimana seandainya kasus skema penghindaran pajak tersebut terjadi di Indonesia, apakah berdasarkan ketentuan perpajakan Indonesia yang berlaku saat ini diperkenankan kompensasi rugi fiskal



perusahaan A tersebut?

Di Indonesia, berdasarkan SE No. 23/PJ.42/1999 tanggal 27 Mei 1999 menyatakan bahwa kompensasi rugi fiskal dari perusahaan yang diambilalih dapat dikompensasikan dengan syarat sebagai berikut:

- Perusahaan yang diambilalih (perusahaan A) yg mempunyai rug fiskal harus melakukan revaluasi aktiva tetap.
- Pada saat penggabungan, perusahaan yang diambilalih (perusahaan A) harus masih aktif menjalankan kegiatan usaha.
- Setelah penggabungan, minimal 2 tahun perusahaan yang mengambilalih (perusahaan B) tetap aktif.

Dari persyaratan tersebut di atas, atas dasar persyaratan butir dua (2), maka tidak mungkin kompensasi rugi fiskal perusahaan A dapat dikompensasikan karena perusahaan A sudah tidak aktif lagi (dalam kasus tersebut di atas perusahaan A sudah menjual seluruh asetnya sebelum terjadinya pengambilalihan). Akan tetapi, kalau kondisi kasus tersebut di atas kita rubah sedikit yaitu (i) perusahaan A tidak menjual seluruh asetnya (masih menyisakan sedikit asetnya) dan masih aktif (sekedarnya aktif) melakukan kegiatan usahanya dan (ii) kita asumsikan syarat butir satu (1) dan butir (3) di atas terpenuhi, serta syarat penggunaan nilai buku (KMK No. 469/KMK.04/1998 tanggal 30 Oktober 1998) jo SE No. 23/PJ.42/1999) juga terpenuhi, maka pertanyaan selanjutnya adalah: 'Apakah kompensasi rugi fiskal tersebut dapat dipergunakan oleh perusahaan B?' Jawabannya adalah tentu diperkenankan, walaupun dapat diduga bahwa pengambilalihan tersebut motivasinya adalah "semata-mata" untuk tujuan penghindaran pajak melalui pengambilalihan kompensasi rugi fiskal. Hal ini dapat terjadi karena ketentuan pajak kita tidak mengenal "alat uji" atau "test" tentang "good business purposes". ●

5. Disarikan dari tulisan Bernard Plagnet, "Tax Avoidance Concept" dalam European Taxation, Maret 1999, hal 101-102.
 6. Disarikan dari tulisan Mans Lehner, "Tax Avoidance Concept" dalam European Taxation, Maret 1999, hal 103-105.

THE 1ST INDONESIAN TAX COMMUNITY MEDIA

ORTax

Observation & Research of Taxation

Available on :



CD - Software



Internet - Online

Didukung Oleh :



Direktorat Jenderal Pajak



Ikatan Akuntan Indonesia



Asosiasi Fiskal Indonesia



Indonesian International Tax Society



Asosiasi Pembayar Pajak Indonesia



Tax Center Universitas Padjadjaran



Tax Center MAKSI Universitas Trisakti

ORTax merupakan media komunitas perpajakan digital pertama di Indonesia. Mengkolaborasikan seluruh elemen pajak dalam pengembangannya dan dengan dukungan konsultan pajak maupun tokoh-tokoh perpajakan yang tergabung dalam consulting partners, ORTax akan menjadi *Tax Information Center* bagi komunitas pajak Indonesia.

Introduction

Content

ORTax Software - Preview

All Free..

The screenshot shows the ORTax website interface. At the top, there is a navigation bar with links: Home, Referensi, Berita, Forum, Klinik, Formulir Pajak, About Us, and ISSN: 1978-5844. On the left, a sidebar lists categories: Peraturan, Tax Treaty, Kurs, Panduan, Tax Learning, and Artikel & Tips. The main content area displays a table of tax regulations with columns for 'No', 'Tgl', 'Jenis', 'Tempat', and 'Pajak'. Below the table, there is a 'Real Time Interactive Forum' section with a 'Tax Clinic' link. The bottom right corner of the screenshot includes the text 'Visit us at www.ortax.org'.

Organized by :



Tax Centre FISIP
Universitas Indonesia
www.taxcentre-fisip.ui.org



www.integraldp.co.id

Media Partners :



Bisnis Indonesia

KOMPAS

SWA

Kontan

InsideTax

PRIME Consulting

CITASCO

DANNY BARUSSALAM Tax Center

PRIME Consulting

CITASCO

DANNY BARUSSALAM Tax Center

PRIME Consulting

CITASCO

DANNY BARUSSALAM Tax Center

PRIME Consulting

CITASCO

DANNY BARUSSALAM Tax Center

PRIME Consulting

CITASCO

DANNY BARUSSALAM Tax Center

PRIME Consulting

CITASCO

DANNY BARUSSALAM Tax Center

For more information visit : <http://www.ortax.org>

SAAR & GAAR Dalam Menangkal Penghindaran Pajak

►► Oleh **Dr. John Hutagaol, SE, Ak, M.Ec, M.Acc (Hons)¹**
Dr. Wilson Tobing, SE, Ak, MSi²

1. Dosen Program Studi Doktor Ilmu Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia.

2. Ketua Jurusan Akuntansi STIE Perbanas Jakarta.

Abstract

The development of information technology and financial sector, the improper of the tax regulations in a state or states are crucial factors influencing the increase of the tax avoidance practices. The current development shows that if the prior tax avoidance conducted between related parties but recently are conducted between independent parties. Scheme of tax avoidance become sophisticated and complex so this is difficult to detected by the Tax Authority. Therefore, practice of tax avoidance in what ever name should be cope with the use of anti avoidance rules which are specific (Specific Anti Avoidance Rule- SAAR) and general (General Anti Avoidance Rule- GAAR). Both type of anti avoidance rules are necessary to combat the practice of tax avoidance.

Keywords: tax avoidance, tax evasion, SAAR, GAAR.

PENDAHULUAN

Praktik penghindaran pajak timbul sejak sistem perpajakan diberlakukan di suatu negara. Model maupun skema penghindaran pajak dari tahun ke tahun cenderung semakin canggih dan sulit terdeteksi oleh Otoritas Pajak suatu negara. Hal tersebut dipicu oleh kemajuan teknologi informasi dan pelayanan serta produk keuangan yang sudah sangat maju. Contohnya adalah *thin capitalization, disguised dividend, transfer pricing, treaty shopping to use and enjoy treaty benefits, deferring the recognition of income, split of income to gain the advantage of the progressive tax rate and tax free income taxable, converting the kind of income and expenses.*





>> **Get the Knowledge**

for Value Creating Decision

Program Studi MAKSI-FEUI menawarkan 9 (sembilan) bidang konsentrasi yang sesuai dengan minat dan karir profesional Anda:

1. Akuntansi Manajemen & Pengendalian
2. Atestasi & Pelaporan Keuangan
3. Audir & Konsultasi Intern
4. Perpajakan
5. Sistem Informasi
6. Strategi & Keuangan
7. Akuntansi & Perbankan
8. Manajemen Keuangan Sektor Publik
9. Akuntansi Pemerintahan

Pilihan Waktu Perkuliahan	
Program Pagi	dapat diselesaikan dalam 4 caturwulan (=16 bulan)
Program Sore	dapat diselesaikan dalam 6 caturwulan (=24 bulan)

Syarat Pendaftaran:

1. Mahasiswa dengan latar belakang D-IV STAN atau S-1 yang berasal dari berbagai macam disiplin ilmu. Khusus untuk konsentrasi Atestasi dan Pelaporan Keuangan, mahasiswa harus berasal dari bidang Akuntansi
2. Mengikuti Test Potensi Akademik (TPA) dan *Institutional* TOEFL.
3. Jadwal pelaksanaan TPA : 30 Juni, 21 Juli, 18 Agustus, 1 & 29 September 2007. Pendaftaran & pembayaran untuk mengikuti TPA dilakukan selambat-lambatnya 1 minggu sebelum TPA diselenggarakan. Pembayaran untuk mengikuti TPA melalui Bank BNI cabang UI Salemba/ UI Depok dengan nomor rekening : 6694718, atas nama MAKSI UI
4. Pendaftaran & pembayaran untuk mengikuti *Institutional* TOEFL dapat menghubungi lembaga Bahasa Inggris terdekat

Tanggal-tanggal Penting

Open House:
25 Agustus 2007
Batas Akhir Pendaftaran:
26 Oktober 2007
Pengumuman Hasil Seleksi:
5 November 2007
Kuliah Matrikulasi:
9 November – 8 Desember 2007
Kuliah Perdana:
14 Januari 2008

Informasi lebih lanjut hubungi:

Sekretariat MAKSI-FEUI

Jl. Salemba Raya No. 4, Jakarta 10430, Indonesia

Telp. (62 21) 31907848 ext, 611, 638, 641, 637, 619

Fax. (62 21) 3900703

E-mail: maksi@maksi.ui.edu

Website: <http://www.maksi.ui.edu>



Kenyataan bahwa tidak ada satupun sistem perpajakan yang sempurna merupakan faktor pendorong semakin maraknya praktik penghindaran pajak (Graeme S Cooper, 1997). Selain itu terdapat faktor-faktor lainnya yaitu (i) kesempatan (*opportunities*), (ii) lemahnya penegakan hukum (*law enforcement*), (iii) manfaat dan biaya (*cost & benefits*), (iv) kecil kemungkinan perbuatannya terungkap (*level of detections*), (v) pengenaan sanksi pajak tidak berat (*level of penalty*), dan (vi) bila terungkap masalahnya dapat diselesaikan (*negotiated settlements*).

Maksud penulis ini adalah membahas secara sekilas tentang penghindaran pajak antara lain faktor-faktor yang mempengaruhi timbulnya penghindaran pajak, pengertian *tax avoidance* dan *tax evasion*, serta persamaan dan perbedaannya, latar belakang diperlukannya ketentuan pencegahan penghindaran pajak baik yang sifatnya khusus maupun yang umum. Pada akhir tulisan ini disampaikan beberapa rekomendasi.

Tax Avoidance dan Tax Evasion

Beberapa penulis seperti Sophar Lubantoro (1996), Carlos A Silvani (1992), Erly Suandy (2003) Kwai Faat (2003), dan James Kessler (2004) memberikan pengertian mengenai *tax avoidance* sebagai upaya penghematan pajak yang dilakukan dalam kerangka Undang-undang sehingga tidak mengakibatkan pengenaan sanksi perpajakan.

Sedangkan para penulis seperti Frans Vanistendael (1997), Michael J. Mc Intyre & Brian J. Arnold (2000), dan Kessler (2004) memberikan pengertian *tax evasion* sebagai upaya penghematan pajak yang dilakukan bertentangan dengan Undang-undang misalnya *under reporting* dan *non reporting*, yang mengakibatkan pengenaan sanksi perpajakan.

Berdasarkan pengertian di atas dapat disarikan bahwa yang membedakan *tax avoidance* dan *tax evasion* adalah apakah upaya penghematan pajak yang dilakukan oleh Wajib Pajak bertentangan dengan Undang-undang atau tidak. Bila menyimpang pada ketentuan maka dikelompokkan sebagai *tax evasion* tetapi bila tidak maka dikelompokkan sebagai *tax avoidance*. Namun pada praktiknya, perbedaan antara *tax avoidance* dengan *tax evasion* sangat tipis sehingga bisa saja terjadi bahwa semula upaya penghematan pajak dimaksudkan oleh Wajib Pajak dengan melakukan *tax avoidance* tetapi pada akhirnya yang dilakukannya adalah *tax evasion*.

Persamaan *tax avoidance* maupun *tax evasion* adalah keduanya memiliki implikasi yang sama yaitu berkurangnya penerimaan pajak karena potensi pajak yang seharusnya dapat direalisasikan menjadi hilang.

Specific Anti Avoidance Rule (SAAR) dan General Anti Avoidance Rule (GAAR)

Untuk merangkal praktik penghindaran pajak, umumnya Pemerintah suatu negara menerbitkan ketentuan pencegahan penghindaran pajak yang bersifat khusus (*specific anti avoidance rule*) seperti *controlled foreign company rule*, *arm's length rule*, *advance pricing agreement*, *debt to equity ratio*, yang diatur dalam Undang-undang domestiknya.

Selain ketentuan yang bersifat khusus, perlu juga diterbitkan ketentuan pencegahan penghindaran pajak yang sifatnya umum *General Anti Avoidance Rule* (GAAR). Tujuannya adalah untuk mengantisipasi praktik penghindaran pajak yang belum diatur dalam ketentuan yang bersifat khusus. Hal tersebut dilakukan dengan alasan bahwa timbul kecenderungan praktik penghindaran pajak cari tahun ke tahun semakin canggih dan sulit untuk dideteksi serta ditangkal cengan hanya mengandalkan SAAR (Graeme S Cooper, 1997; Victor Thuronyi, 2003). Negara-negara seperti Kanada dan Malaysia melengkapi ketentuan *anti avoidance* yang bersifat umum dalam Undang-undang domestiknya untuk menangkal praktik penghindaran pajak.

PENUTUP

Bercasarkan pembahasan di atas dapat disimpulkan dan ciberikan rekomendasi sebagai berikut:

1. Segala bentuk penghindaran pajak maupun penggelapan pajak harus ditangkal oleh Otoritas Pajak suatu negara secara sepihak (*unilateral*) maupun secara bersama-sama dengan negara-negara lainnya (*bilateral* maupun *multilateral*) karena praktik tersebut dapat mengakibatkan hilangnya potensi penerimaan pajak (*tax revenue forgone*) dan merusak sistem administrasi pajak (*tax administrative system*) pada suatu negara.
2. Masing-masing negara secara sepihak dianjurkan untuk melengkapi ketentuan *anti avoidance* baik yang sifatnya khusus maupun umum, dan kemudian melakukan diseminasi kepada seluruh tenaga fungsional pemeriksa (*tax auditor*), pengusaha dan asosiasi dan Pengadilan Pajak (*tax court*).
3. Pendekatan secara *bilateral* dapat dilakukan dengan mengoptimalkan pelaksanaan pertukaran informasi (*exchange of information*) dan secara *multilateral* dengan aktif berpartisipasi dalam forum perpajakan internasional baik yang diselenggarakan oleh SGATTAR, OECD maupun UN dengan tujuan untuk mengikuti perkembangan yang terjadi dalam praktik internasional dalam menangkal praktik penghindaran pajak baik yang bersifat domestik maupun internasional. ●



Makna **Kemerdekaan** bagi komunitas pajak adalah **Tanggung Jawab** bersama untuk membangun sistem hukum, administrasi, dan kebijakan perpajakan yang lebih baik lagi

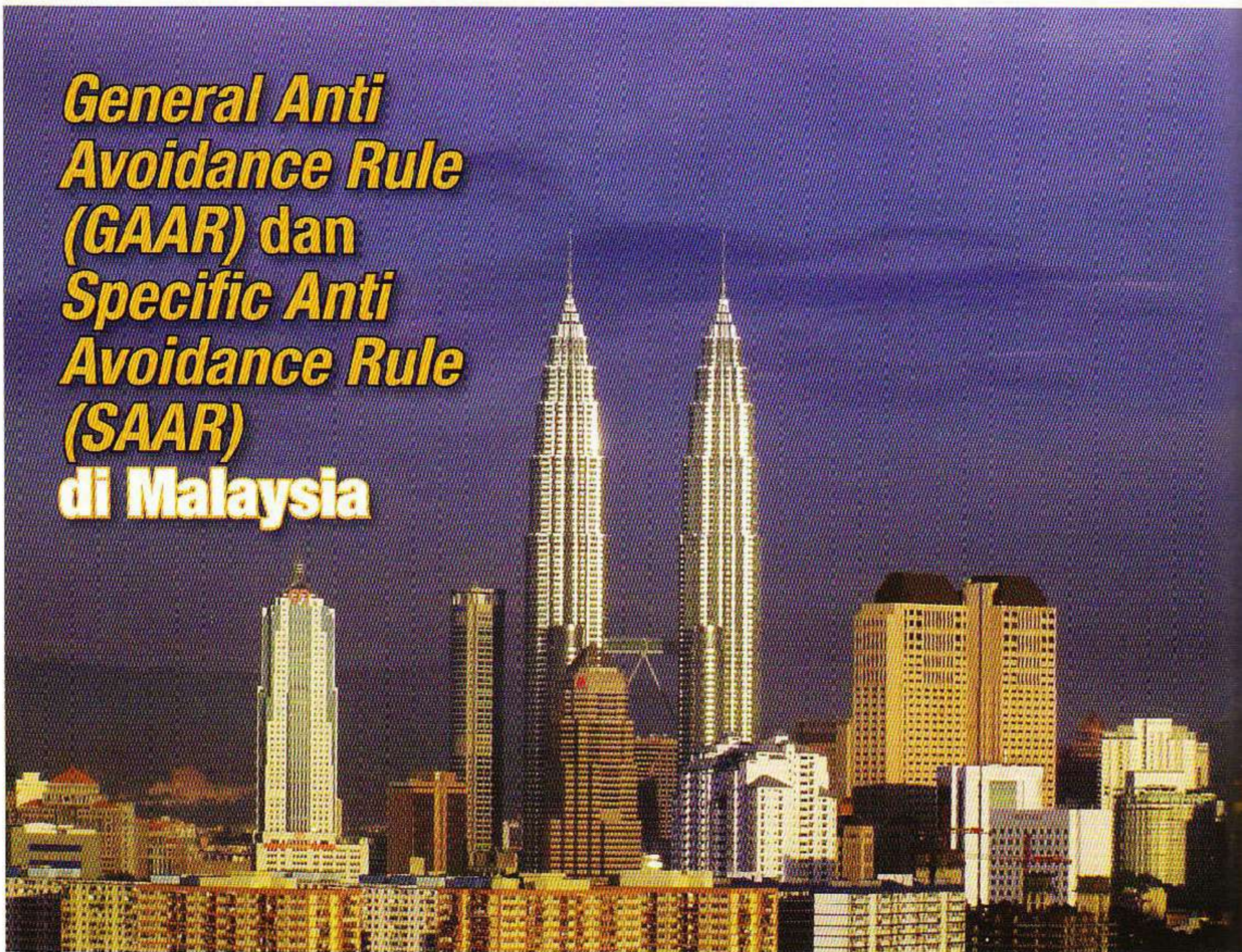
Iklan layanan masyarakat ini dipersembahkan oleh :



Indonesian International Tax Society

www.iits.or.id

General Anti Avoidance Rule (GAAR) dan Specific Anti Avoidance Rule (SAAR) di Malaysia



► Oleh **Niken Susanti, Ak, M.Ak, LLM¹**

¹ Merupakan perancang pribadi penulis saat ini penulis bekerja di BPD, Kuala Lumpur, Malaysia.

1. GENERAL ANTI AVOIDANCE RULES

Malaysia menetapkan peraturan mengenai "anti-avoidance" pada *Section 140¹* di dalam Undang-undang Pajak Penghasilannya (*Income Tax Act 1967-ITA 1967*). *Section 140* menyebutkan bahwa Direktur IRBM (*The Inland Revenue Board of Malaysia*-Departemen yang bertanggung jawab atas penerimaan pajak bagi negara), berhak untuk mengabaikan atau mengubah suatu transaksi yang dilakukan oleh Wajib Pajak dan melakukan penyesuaian atas transaksi tersebut jika IRBM yakin bahwa

transaksi tersebut dilakukan semata-mata untuk tujuan penghindaran pajak.

IRBM dapat menerapkan *Section 140* terhadap semua transaksi yang dianggap, secara langsung maupun tidak langsung:

- mengakibatkan berkurangnya jumlah pajak yang terutang atau seharusnya terutang;
- membebaskan Wajib Pajak dari suatu utang pajak atau timbulnya utang pajak;
- mencegah timbulnya suatu kewajiban/beban atau seharusnya menjadi suatu kewajiban/beban bagi Wajib Pajak berdasarkan Pasal-pasal dalam ITA 1967; atau
- mencegah berlakunya Pasal-pasal dalam ITA 1967.

¹ *Income Tax Act 1967.*

Syarat untuk penerapan *Section 140* adalah IRBM harus memiliki keyakinan terlebih dahulu bahwa transaksi yang dilakukan oleh Wajib Pajak semata-mata untuk tujuan penghindaran pajak. Oleh karena itu, jika Wajib Pajak berkeyakinan bahwa transaksi yang dilakukannya bukan semata-mata untuk tujuan penghindaran pajak, maka beban pembuktian berada pada pihak IRBM.

Definisi transaksi memiliki cakupan yang sangat luas, meliputi suatu perikatan, perjanjian, persetujuan atau transaksi lainnya yang dibuat secara lisan maupun tulisan, baik sebelum atau sesudah berlakunya ITA 1967, dan termasuk transaksi yang dilakukan oleh dua orang atau lebih dengan pihak atau pihak-pihak lain.

Section 140 digunakan IRBM dalam kasus-kasus antara lain:³

- Kompensasi kerugian yang tidak terpakai pada anak perusahaan yang baru dibeli (*newly purchased "shell company"*) terhadap laba induk perusahaan (*purchaser*). (*Sungei Batu Perlombongan Sdn Bhd v. DGIR* {1986} MSTC 210).
- Penetapan biaya bunga sebagai dividen terselubung (*TPT v. DGIR* {1998} 1 MSTC 25).

2. SPECIFIC ANTI AVOIDANCE RULES

Di dalam ITA 1967, Malaysia tidak memiliki peraturan mengenai *thin capitalization, controlled foreign company*, atau *earnings strippings*.⁴ Namun demikian, beberapa Pasal dalam Undang-undang tersebut mengatur beberapa ketentuan yang bertujuan untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak.

Dalam *Section 140* para. 6⁵ disebutkan bahwa IRBM dapat melakukan penyesuaian terhadap suatu transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa jika RBM yakin bahwa transaksi tersebut tidak mencerminkan suatu harga wajar (*at arm's length price*). Namun demikian definisi "*arm's length*" tidak ditemukan dalam ITA 1967. Pada bulan Juli 2003⁶, IRBM menerbitkan suatu "Garis Panduan Pindahan Harga" (*Malaysian Transfer Pricing Guidelines* (MTPG) – penulis) yang mengacu pada *OECD Transfer Pricing Guidelines*. Konsep "*arm's length*" dalam MTPG mengacu pada Pasal 9 Model Perjanjian OECD. Definisi "*control*" dan "*controlled company*"⁸ dijabarkan dalam ITA 1967 yaitu suatu perusahaan yang dimiliki oleh maksimum 50 pemegang saham (*members*) dan dikontrol

oleh tidak lebih dari 5 pihak. Definisi pemegang saham atau *members*⁹ termasuk setiap pihak yang memiliki saham atau kepentingan dalam modal atau pendapatan perusahaan, dan setiap pihak yang memiliki hak untuk memperoleh apa yang menjadi/akan menjadi haknya di masa datang.

IRBM berhak untuk menggurakan harga pasar¹⁰ sebagai harga transaksi sehubungan dengan penjualan, pengalihan, atau pemindahan suatu aktiva, apabila pihak yang melakukan penjualan, pengalihan, atau pemindahan, sebelumnya memperoleh suatu insentif atau keringanan pajak atas aktiva yang dialihkan tersebut.

Dalam *Section 141*¹¹ disebutkan bahwa RBM berhak untuk menetapkan diperolehnya suatu penghasilan oleh Subjek Pajak luar negeri berdasarkan transaksi yang dilakukan oleh Subjek Pajak luar negeri tersebut dengan Subjek Pajak dalam negeri. IRBM menganggap Subjek Pajak dalam negeri seolah-olah bertindak sebagai agen dari Subjek Pajak luar negeri. Hal ini dilakukan dengan melihat kedekatan hubungan antara Subjek Pajak luar negeri dengan Subjek Pajak dalam negeri, kendali substansial yang dilakukan oleh Subjek Pajak luar negeri terhadap Subjek Pajak dalam negeri, dan apabila transaksi usaha yang dilakukan oleh kedua belah pihak dibuat sedemikian rupa, sehingga tidak ada atau sedikit penghasilan yang diperoleh oleh Subjek Pajak dalam negeri. IRBM dapat menggunakan suatu persentase yang wajar, dengan melihat jenis usaha yang dilakukan, dari penjualan untuk menetapkan besarnya penghasilan yang seharusnya diperoleh oleh Subjek Pajak luar negeri tersebut. ●



2. See Note 1, Section 140 para. 5.

3. <http://online2.ibr.gov/taar/>

4. See Note 3.

5. See Note 1.

6. S.M. Thannermalai et al, "Malaysia: Structuring an Appropriate Transfer Pricing Policy" 13

Asia-Pacific Tax Bulletin 2 (2007), 80-86, at 81.

7. See Note 1, Section 139.

8. See Note 1, Section 2.

9. See Note 1, Section 139 para. 7.

10. See Note 1, Schedule 3 para. 62.

11. See Note 1.

Penerapan *Controlled Foreign Companies (CFC) Rules* sebagai **Anti-Tax Avoidance**

► Oleh **Asqolani, M.Ak**

PENDAHULUAN

Meningkatnya transaksi internasional mendorong pula peningkatan cara-cara penghindaran pajak internasional (*international tax avoidance*) yang dilakukan perusahaan-perusahaan multinasional.¹ Banyak perusahaan multinasional tersebut menggunakan *tax haven countries* sebagai tempat persinggahan pajak yang menampung dana yang bergerak secara internasional (*internationally mobile funds*).

Wajib Pajak Dalam Negeri (selanjutnya disebut WPDN) suatu negara dapat melakukan investasi ke negara lain, misalnya dengan mendirikan suatu badan usaha di luar negeri yang seluruh atau sebagian sahamnya dimiliki WPDN tersebut. Namun disisi lain keberadaan perusahaan yang didirikan di luar negeri tersebut dapat dimanfaatkan untuk tujuan *non-bisnis* misalnya untuk menghindari pengenaan pajak di dalam negeri (*tax avoidance*). Ketentuan perpajakan internasional tidak membenarkan pajak dijadikan faktor dominan dalam penentuan keputusan alokasi modal.²

Ketika pajak yang dikenakan pada anak perusahaan tersebut lebih rendah dari pajak yang dikenakan di negara pemegang sahamnya, bahaya pergeseran penghasilan ke negara yang *low tax regime* meningkat.³

Tax Avoidance melalui CFC

Sebenarnya WPDN dapat melakukan operasi atau investasi ke luar negeri melalui berbagai cara misalnya (i) *direct export (and service)*, (ii) *license arrangements*, (iii) *branch of domestic entity*, (iv) *partnership*, dan (v) *subsidiary*.⁴ Masing-masing memiliki konsekuensi berbeda-

beda khususnya menyangkut aspek perpajakannya. Salah satu hal yang membedakan *subsidiary* dengan yang lainnya adalah adanya prinsip *separate tax entities*. Hal ini berakibat penduduk pemegang saham dari suatu perusahaan di luar negeri (*nonresident corporation*) umumnya tidak akan dikenakan pajak atas bagian pencapaian perusahaan tersebut, walaupun memiliki seluruh sahamnya, kecuali mereka memperoleh dividen dari perusahaan.⁵ Penundaan hak pemajakan domestik ini dikenal sebagai *deferral*.⁶

Sebagai upaya WPDN untuk meminimalkan jumlah pajak yang dibayarnya atas investasi yang dilakukan di luar negeri adalah dengan menahan laba yang seharusnya dibagikan kepada para pemegang sahamnya. Dengan memanfaatkan adanya hubungan istimewa dan kepemilikan mayoritas sahamnya, badan usaha di luar negeri tersebut akan dengan mudah untuk dikendalikan sehingga dividen tersebut tidak dibagikan/ditanggungkan. Apalagi jika tempat di mana badan usaha tersebut didirikan di *tax haven countries*. *Tax haven countries* atau *low-tax jurisdiction* menyeciakan kemudahan berinvestasi termasuk dengan mengenakan tarif pajak yang sangat rendah atau bahkan tidak mengenakan pajak sama sekali. Suatu entitas dapat menurunkan tarif pajak efektif luar negerinya dengan beroperasi di negara dengan tingkat pajak rendah.⁷ Entitas yang didirikan di luar negeri di mana WPDN memiliki pengendalian biasanya dikenal sebagai *Controlled Foreign Corporation* atau *Controlled Foreign Companies (CFC)*.

Kriteria penentuan suatu negara sebagai *low-tax country*, *tax haven*, atau *low tax regime* berbeda-beda. Umumnya istilah surqa pajak tersebut digunakan untuk menggambarkan suatu negara yang secara nyata tidak

1. Muhammad Zain, *Manajemen Perpajakan*, Jakarta, Salemba Empat, 2003, hal. 258.

2. OECD, OECD, "Tawaran Global Tax Co-operation", <<http://www.nbrl.aop.org/research/taxes/>> 18 September 2000.

3. Michael Lang, Hans-Joergen Aigner, Ulrich Scheuerle, dan Markus Stefani, *CFC Legislation, Tax Treaties and EC Law*, London, Kluwer Law International Ltd, 2004, hal. 16.

4. Moore Michael L dan Edmund Outslay, *U.S. Tax Aspects of Doing Business Abroad Edisi Kelima*, New York, AICPA, 2000, hal. 12.

5. Brian J. Arnold, *Controlled Foreign Corporation Rules: Major Features, Recent Developments, and Practical Problems 4th Annual World Tax Conference, Sydney, Australia, 25-27 February 2004*, Toronto, Goodmans LLP, 2004, hal. 3.

6. Michael Lang, hal. 16.

7. John E. Karaym and Charles W. Swenson, *Strategic Business Tax Planning, Second Edition*, New Jersey, John Wiley & Sons Inc, 2007, hal. 250.

mengenakan pajak (atau dengan tarif sangat rendah) pengecualian aktivitas tertentu dari pengenaan pajak (adanya fasilitas pajak), atau pengecualian penghasilan yang bersumber dari luar negeri (negara yang menganut asas teritorial).⁸ OECD menyebutkan beberapa ciri negara *tax haven* antara lain (i) *lack of effective exchange of information*, (ii) *lack of transparency*, dan (iii) *no requirement for substantial activities*.⁹

Ada beberapa cara untuk melakukan *tax avoidance* berhubungan dengan penggunaan CFC antara lain seperti diutarakan Brian J. Arnold:¹⁰

- Wajib Pajak dapat mengalihkan pendapatan yang bersumber dari dalam negeri ke entitas di luar negeri yang dikuasanya (*controlled foreign entity*) yang didirikan di negara *tax haven*;
- Wajib Pajak dapat mendirikan anak perusahaan di negara *tax haven* untuk memperoleh sumber pendapatan di luar negeri atau untuk menerima dividen atau distribusi lain dari anak perusahaan di luar negeri tersebut.

Dari penjelasan di atas dapat disimpulkan bahwa perusahaan multinasional dapat mengurangi *taxable income* dalam negerinya dengan cara *deferral of domestic tax*, *transfer pricing* atas produk dan jasa, dan pengalihan penghasilan dari *intangible property* ke luar negeri melalui CFC yang didirikan di negara *tax haven*.

Anti-Tax Avoidance dengan CFC Rules

Tidak adanya atau tertundanya dividen yang dibagikan kepada para pemegang saham membuat negara tempat para pemegang saham berdomisili tidak memiliki hak memungut pajak atas dividen yang seharusnya dibayar tersebut tanpa adanya ketentuan atau legislasi khusus sebagai bentuk *anti avoidance rule*. Oleh sebab itu negara domestik perlu memiliki ketentuan untuk menangkali praktek penghindaran pajak melalui penundaan pemberian dividen.

Salah satu upaya untuk mencegah WPDN melakukan penghindaran pajak (*tax avoidance*) tersebut di atas adalah dengan menerapkan CFC *Legislation* atau CFC *Rules*. Ketentuan CFC *Rules* dirancang untuk mencegah perusahaan-perusahaan di luar negeri yang dikuasai oleh WPDN dari penghindaran pengenaan pajak dengan tidak mendistribusikan laba usahanya di negara-negara *tax haven*. Dengan adanya ketentuan CFC *Rules* tersebut negara domisili berhak mengenakan pajak terhadap para pemegang saham yang menjadi WPDN-nya atas laba usaha perusahaan-perusahaan di luar negeri yang mereka

miliki sebagai *deemed dividend* sesuai dengan proporsi kepemilikannya.

Selain untuk tujuan di atas, CFC *Rules* dapat digunakan sebagai pelengkap¹¹ bahkan dapat digunakan sebagai senjata yang lebih ampuh¹² untuk mencegah pemegang saham (WPDN) merelokasi penghasilannya ke anak perusahaan di luar negeri (CFC) melalui *transfer pricing*. Oleh sebab itu CFC *Legislation* oleh OECD umumnya bertujuan sebagai *"an instrument to guard against the unjustifiable erosion of the domestic tax base by the export of investment to non-resident corporation."*¹³ Selain itu CFC *Rules* juga dapat digunakan sebagai *"back stop"* terhadap kelemahan dari ketentuan *transfer pricing* negara domestik.¹⁴

Mekanisme Pelaksanaan CFC

Ketentuan CFC *Rules* diaplikasikan berbeda-beda sesuai dengan ketentuan domestik masing-masing negara. Namun ada beberapa poin penting diperoleh dari perbandingan konsep di berbagai negara, antara lain:

- Entitas di luar negeri tersebut (CFC) dalam ketentuan perpajakannya diperlakukan secara terpisah dari pemegang saham domestiknya.¹⁵
- Adanya unsur pengendalian dari pemegang saham domestiknya (baik sendiri maupun bersama-sama) yang dapat diketahui dengan *control test* baik secara *de jure* atau *de facto*.¹⁶ Penguasaan secara *de jure* umumnya diwujudkan dalam kepemilikan saham dalam jumlah tertentu misalnya lebih dari 50% jumlah saham yang beredar¹⁷ yang memiliki hak suara (*voting share*).¹⁸ Beberapa negara seperti Australia dan New Zealand menggunakan bentuk *control test* secara *de facto* sebagai pelengkap *de jure control test*.¹⁹ Dalam hal ini pengendalian tidak dilihat dari nominal kepemilikan pada saham CFC tetapi pada kenyataannya ada suatu pengendalian.
- Sebagian negara penganut CFC *Rules* memberikan batasan minimum bagi para pemegang sahamnya (kriteria pengaruh yang substansial) dalam bentuk minimum kepemilikan jumlah saham CFC atau jumlah pemegang saham dalam negerinya, misalnya CFC *Rules* hanya diterapkan kepada WPDN yang memiliki kepemilikan minimal 10% saham atau CFC yang sahamnya dimiliki lima atau kurang pemegang saham.²⁰

11. Richmond Surahmat, *CFC Rules: Perbandingan Beberapa Negara*, <<http://www.kanwilbasak.kuisus.depkes.go.id/>> tanggal 12.10.2004.

12. Richard L. Overholser, *International Taxation: In a Nutshell, 2nd Edition*, New York, West Publishing Co., 1993, hal. 239.

13. OECD, *Controlled Foreign Company Legislation. Studies in Taxation of Foreign Source Income*, hal. 11.

14. *Ibid*.

15. OECD, *Controlled Foreign Company Legislation*, hal. 32.

16. Brian J. Arnold, *Controlled Foreign Corporation Rules*, hal. 8.

17. Lang, hal. 18.

18. OECD, *Controlled Foreign Company Legislation*, hal. 34.

19. Lang, hal. 18.

20. Arnold, *International Tax Primer*, hal. 37.

8. Moore, hal. 32.

9. Barry Larking, *OECD International Tax Glossary, Edisi ke-2*, Netherland, (b-Li) 2005, hal. 493.

10. Brian J. Arnold & Michael J. McIntyre, *International Tax Primer, 2nd edition*, New York, Kluwer Law International, 2002, hal. 81.

- Semua negara yang menerapkan *CFC Rules* menggunakan pengendalian atau memiliki pengaruh yang substansial baik secara langsung dan tidak langsung.²¹ Hal ini untuk mencegah Wajib Pajak domestik menghindari dari pemenuhan kriteria CFC melalui penguasaan CFC lainnya. Hal ini dimungkinkan jika ada hubungan istimewa baik dalam bentuk hubungan darah, manajemen, *effective control*, atau bahkan penggunaan *artificial share ownership structure*.²² Sebagian negara menerapkan *constructive ownership* untuk mencegah penguasaan melalui *related party*-nya.²³
- Ada dua pendekatan untuk menggolongkan suatu *attributable income* (penghasilan yang diperoleh CFC yang akan dikenakan pajak pada tingkat pemegang sahamnya) yaitu:
 - *Entity Approach*: atau dikenal sebagai *all-or-nothing approach*.²⁴ Metode ini biasanya memfokuskan pada yurisdiksi/negara tempat CFC didirikan (*low-tax country, tax haven, low tax regime*). Penentuannya suatu negara termasuk dalam daftar *CFC Rules* biasanya ditentukan melalui perbandingan *nominal rate, effective tax rates*, atau *actual foreign tax paid* antara negara di mana CFC berada dengan ketentuan domestik. Jika CFC berada di negara tersebut maka seluruh penghasilannya akan dikenakan *CFC Rules*. Namun jika sebaliknya, maka seluruh penghasilannya tidak terkena ketentuan CFC. Penentuan tujuan negara *CFC Rules* biasanya dalam bentuk daftar (*limited list*) yang selalu di *update* secara berkala (pendekatan ini dikenal juga sebagai *the designated jurisdiction approach*).
 - *Transaction Approach*: metode ini hanya memfokuskan pada jenis penghasilan pasif terutama dari *passive investment income* dan *base company income* yang diperoleh CFC di manapun berada (pendekatan ini dikenal sebagai *the global approach*). *Passive investment income* bersumber dari *dividend, interest, rents, royalties*, dan *capital gains*. Sedangkan *base company income*, CFC tersebut memperoleh keuntungan dari transaksi penjualan *property* atau dengan memberikan jasa kepada afliasinya di negara lain termasuk transaksi penjualan dan pembelian kepada perusahaan afiliasi. Dalam hal ini perusahaan dapat melakukan transaksi *transfer pricing* diantara mereka dalam satu grup. Jadi ketentuan ini berlaku untuk CFC di

seluruh negara yang memperoleh penghasilan pasif tersebut.

- Umumnya mekanisme perhitungan penghasilan kena pajak menggunakan ketentuan domestik mengingat banyak fasilitas yang diberikan negara *tax haven* yang menyebabkan berkurangnya penghasilan sebagai dasar pengenaan pajak (*taxable income*) jika dihitung menggunakan ketentuan negara tersebut.
- Beberapa negara mempunyai pengecualian terhadap *CFC Rules* misalnya tidak diterapkan atas *active income, distribution exemption* (jumlah pembayaran dividen minimum), *de minimis exemption* (jumlah penghasilan minimum), dan saham yang dijual di bursa namun dengan jumlah minimum.

Bagaimana dengan Ketentuan CFC di Indonesia?

Ketentuan *CFC Rules* Indonesia diatur secara implisit dalam Pasal 18 ayat (2) UU PPh. Dalam ketentuan tersebut, Menteri Keuangan diberi wewenang untuk menentukan saat terutangnya pajak atas laba badan usaha atau perseroan di luar negeri yang akan dianggap sebagai dividen yang dikenakan pajak kepada pemegang saham yang merupakan WPDN.²⁵ Penerapan ketentuan tersebut tidak diberlakukan atas badan usaha yang sahamnya diperdagangkan di bursa efek. Namun tidak disebutkan berapa proporsi saham yang harus diperdagangkan tersebut.

Sebagai pelaksanaan atas ketentuan tersebut di atas, maka diterbitkan Keputusan Menteri Keuangan Nomor 650/KMK.04/1994 tanggal 29 Desember 1994 tentang Penetapan Saat Diperolehnya Dividen atas Penyertaan Modal Pada Badan Usaha di Luar Negeri yang Sahamnya Tidak Diperdagangkan di Bursa Efek. Dalam ketentuan tersebut ditegaskan kembali hal-hal menyangkut pengenaan pajak atas dividen, syarat-syarat Wajib Pajak yang memperoleh dividen, perhitungan, pelaporan, dan pengkreditan pajaknya serta dilampiri daftar negara-negara di luar negeri tempat badan usaha tersebut didirikan.

Selain itu diatur juga penerapan lebih lanjut atas Keputusan Menteri Keuangan tersebut melalui Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-22/PJ.1/1995 tanggal 26 April 1995 mengenai Dividen dari Penyertaan Modal Pada Badan Usaha di Luar Negeri yang Sahamnya Tidak Diperdagangkan di Bursa Efek.

Selanjutnya diterbitkan juga SE-35/PJ.1/1995 tanggal 7 Juli 1995 tentang Penerapan Lebih Lanjut atas Dividen dari Penyertaan Modal Pada Badan Usaha di Luar Negeri yang Sahamnya Tidak Diperdagangkan di Bursa Efek yang isinya antara lain laba usaha dihitung sesuai dengan laporan

21. Brian J. Arnold, *Controlled Foreign Corporation Rules*, hal.10, Kecuali Indonesia (penulis).

22. Arnold, *CFC Rules: Major Feature, Recent Developments and Practical Problems*, hal. 9.

23. Arnold, *International Tax Primer*, hal. 21. *Constructive ownership* merupakan alat *anti avoidance* yang dilakukan untuk mencegah pembagian kepemilikan saham suatu CFC melalui pihak lain yang memiliki hubungan istimewa atau yang tidak *arm's length person*. Dalam kamus (3FD), hal tersebut dapat dilakukan melalui kepemilikan oleh anggota keluarga atau entitas lain. (BFD) hal. 88).

24. OECD, hal. 48.

25. R. Mansury, *Perpajakan Internasional Berdasarkan Undang-Undang Domestik Indonesia*, Jakarta, Yayasan Pengembangan dan Penyebaran Pengetahuan Perpajakan (YF4), 1996, Hal. 115.

keuangan yang disusun berdasarkan prinsip-prinsip akuntansi yang lazim berlaku di negara yang bersangkutan dan telah diaudit oleh akuntan publik.

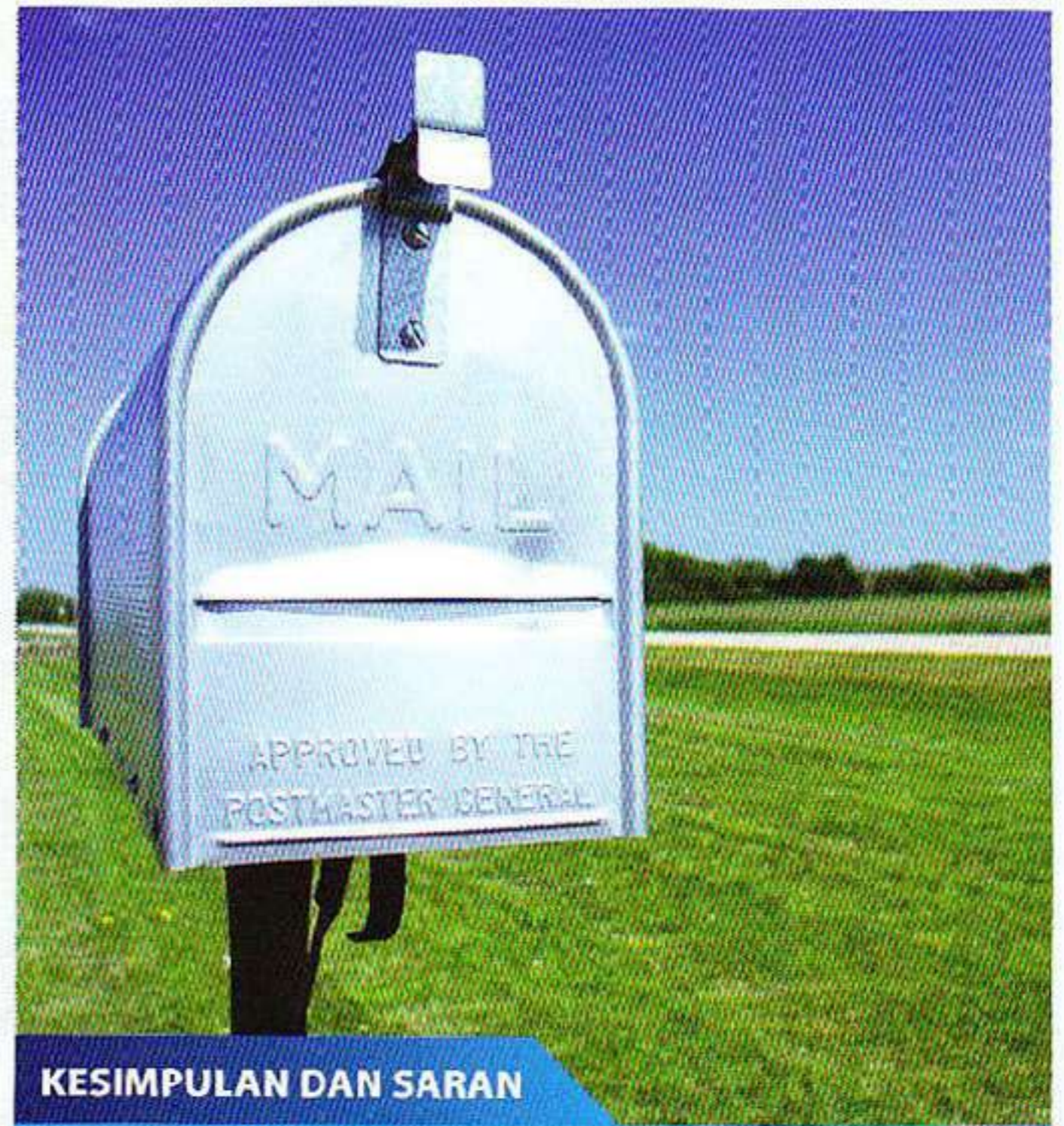
Jika di lihat dari kriteria badan usaha yang didirikan di luar negeri tersebut hanya berpedoman pada penguasaan oleh WPDN "secara langsung" minimal 50% dari modal yang disetor atau bersama-sama dengan WPDN lainnya. Bentuk kepemilikan oleh penduduk domestik terhadap CFC tersebut hanya mengandalkan pada pengujian secara *de jure*. Selain itu tidak adanya batasan minimum dalam menentukan jumlah yang dimiliki secara bersama dengan WPDN lainnya. Kepemilikan yang terlalu luas dapat menyebabkan satu WPDN tidak memiliki kekuatan yang cukup untuk mengendalikan perusahaan lain. Selain itu kepemilikan yang menyebar menyulitkan pengawasan bagi Otoritas Pajak untuk menentukan adanya CFC di luar negeri.

Adaonisilah CFC terdapat pada standar akuntansi yang berlaku di Indonesia, CFC diartikan sebagai perusahaan yang dikendalikan oleh perusahaan lain (yang disebut induk perusahaan). Hal tersebut terdapat dalam Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) Nomor 4 mengenai Laporan Keuangan Konsolidasi.²⁶

Dari sudut pandang standar akuntansi yang berlaku di Indonesia, penggolongan sebuah perusahaan yang berada dalam kendali perusahaan lainnya adalah dengan menggunakan *control test* baik secara *de jure* dan *de facto* secara langsung maupun tidak langsung. Pengendalian (*control*) diartikan kemampuan untuk mengatur kebijakan finansial dan operasional dari suatu perusahaan untuk mendapatkan manfaat dari kegiatan perusahaan tersebut.

Perusahaan yang memiliki, baik langsung maupun tidak langsung didalam negeri maupun diluar negeri, kepemilikan lebih dari 50% hak suara pada suatu perusahaan maka akan timbul pengendalian (*control*). Walaupun suatu perusahaan memiliki hak suara 50% atau kurang, pengendalian tetap dianggap ada apabila dapat dibuktikan adanya salah satu kondisi berikut:

- Mempunyai hak suara lebih dari 50% berdasarkan suatu perjanjian dengan investor lainnya;
- Mempunyai hak untuk mengatur dan menentukan kebijakan finansial dan operasional perusahaan berdasarkan anggaran dasar atau perjanjian;
- Mampu menunjuk atau memberhentikan mayoritas pengurus perusahaan;
- Mampu menguasai suara mayoritas dalam rapat pengurus.



KESIMPULAN DAN SARAN

- Keberadaan CFC dapat digunakan untuk mengurangi dasar pengenaan pajak di negara tempat pemegang saham berdomisili sehingga dapat menimbulkan potensi kerugian dari sisi penerimaan pajak.
- Aktivitas CFC yang dapat menimbulkan kerugian antara lain berasal dari transaksi penangguhan pembayaran dividen (*deferral of domestic tax*), pengalihan penghasilan melalui *transfer pricing of goods and services*, dan pengalihan penghasilan melalui *transfer of intangible property*.
- CFC Rules merupakan ketentuan *anti avoidance* terhadap praktek-praktek penghindaran pajak melalui mekanisme *deemed dividend*.
- Ketentuan CFC Rules Indonesia diatur dalam Pasal 18 ayat (2) UU PPh, namun jika dibandingkan dengan mekanisme yang umum digunakan oleh negara lain terdapat beberapa hal yang perlu diperhatikan antara lain: tidak berlaku terhadap kepemilikan tidak langsung, perhitungan menurut ketentuan negara tersebut, tidak ada jumlah minimum saham yang dijual di bursa, adanya kewajiban diaudit oleh auditor, dan penyempurnaan daftar negara.
- Perlu dikaji harmonisasi ketentuan perpajakan dengan standar akuntansi khususnya berkaitan dengan kriteria CFC sebagaimana diatur dalam PSAK Nomor 4 mengenai Laporan Keuangan Konsolidasi karena kriterianya sesuai dengan mekanisme penentuan CFC secara *de jure* (maupun *de facto*) yang umum digunakan di negara-negara lain.

Treaty Shopping dan Anti Penghindaran Pajak

► Oleh **Darussalam, SE, Ak, MSi, LLM Int.Tax**
Danny Septriadi, SE, MSi, LLM Int.Tax

Treaty shopping adalah suatu skema untuk mendapatkan fasilitas penurunan tarif pemotongan pajak (*withholding taxes*) yang disediakan oleh suatu Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda/*Tax Treaty* (selanjutnya disebut P3B) oleh Subjek Pajak yang tidak berhak untuk mendapatkan fasilitas penurunan tarif pemotongan pajak tersebut.¹ Upaya penyalahgunaan P3B tersebut seringkali disebut sebagai *abusive*, karena menggunakan Pasal-pasal dalam P3B yang tidak sesuai dengan tujuan P3B.² Dalam rangka mencegah praktik penyalahgunaan ketentuan-ketentuan dalam suatu P3B agar tidak disalahgunakan oleh Subjek Pajak yang tidak seharusnya menerima manfaat dari P3B tersebut, maka dalam Pasa P3B terdapat ketentuan tentang *anti tax avoidance*. Di samping itu, banyak negara juga telah membuat suatu ketentuan tentang *anti tax avoidance* terhadap *treaty shopping* dalam ketentuan domestiknya. Menjadi pertanyaan adalah bagaimana ketentuan anti penghindaran pajak yang terdapat dalam P3B maupun dalam ketentuan domestik dapat menangkal praktik *treaty shopping*? Serta bagaimana hubungan antara ketentuan

anti tax avoidance dalam ketentuan domestik dan P3B?

KEDUDUKAN SURAT KETERANGAN DOMISILI (SKD)³

Sehubungan dengan masalah Wajib Pajak yang berhak mendapatkan fasilitas yang ada dalam suatu P3B, biasanya negara sumber penghasilan meminta *Certificate of Residence* (Surat Keterangan Domisili/SKD, selanjutnya disebut SKD) sebagai bukti bahwa Wajib Pajak tersebut memang benar Wajib Pajak Dalam Negeri (WPDN) dari negara lainnya yang mengadakan P3B. Di India, dalam P3B India-Mauritius, *Central Board of Direct Taxation* menyatakan bahwa SKD yang diterbitkan oleh pihak yang berwenang di Mauritius dapat dianggap sebagai bukti yang cukup meyakinkan bahwa penghasilan telah diterima oleh *resident* sekaligus sebagai penerima terakhir yang sebenarnya (*beneficial owner of the income*). Akan tetapi, oleh Pengadilan Tinggi, Surat Edaran tersebut dianggap *ultra vires*⁴ terhadap UU Pajak Penghasilan India.⁵ Lebih lanjut mengenai Surat Edaran yang diterbitkan tersebut,

1. Untuk gambaran lebih lengkap praktik Treaty Shopping di Indonesia dapat melihat artikel:
a) Sekarang anca punya utang pajak bunga, Kontra, 2005; b) Bond Issues via Special Purpose Vehicles-UK Court of Appeal Judgment in Indefood International v. JP Morgan Chase, Herbert Smith Tax Briefing, 2006; c) Gunadi, *Implikasi Fajak atas pembatalan perjanjian utang PT IKPP oleh MA*, Riset Indonesia.
2. Angherad Miller and Lynne Oats, *Principles of International Taxation*, Tuttle Publishing, 2006, hal.249.

3. Penjelasan lebih detail kedudukan SKD dengan P3B di Indonesia dan Perbandingan dengan Negara Lain lihat buku *Kapita Selekta Perpajakan*, Jakarta, Salemba Empat, 2006.
4. Ketentuan yang dibuat melebihi dari kewenangannya.
5. Philip Baker, *Double Taxation & International Tax Law*, London, Sweet & Maxwell, 2002, Par. 4309.

Rao berpendapat bahwa hal tersebut merupakan *passive abuse by a state* karena negara memberikan legitimasi kepada Wajib Pajak yang melakukan *abuse of tax treaty*.⁶

Contoh kasus lain yang berhubungan dengan kedudukan SKD dapat kita lihat dalam kasus sengketa pajak antara *Forth Investment Ltd* dengan *Commissioners of Inland Revenue* yang terjadi di tahun 1976, surat pernyataan dari *Company Secretary* dan SKD yang diterbitkan oleh *Deputy Commissioner* dianggap tidak mempunyai nilai sama sekali (*The evidential value was nil*). Pengadilan menyatakan bahwa SKD hanya merupakan opini dari para pihak yang menerbitkan SKD tersebut dan pihak Otoritas Pajak berhak untuk mendapatkan bukti-bukti lainnya untuk melihat transaksi sesungguhnya secara lebih mendalam (lebih diutamakan) untuk melihat fakta-fakta yang sebenarnya.⁷

BENEFICIAL OWNER

Khusus untuk penghasilan atas *dividend*, *royalty*, dan *interest*, P3B menambahkan satu persyaratan lagi (selain *resident*) untuk mendapatkan fasilitas penurunan tarif yaitu persyaratan *beneficial owner*. Negara Belanda menginterpretasikan *beneficial owner* sebagai berikut:

1. No "real benefit accrues" if the recipient of certain income is under the contractual obligation to pass the income entirely or almost entirely on to the third party.
2. A person cannot be considered beneficial owner if he is, for example, contractually obligated to pay the largest part of the income to the third parties.

Adapun siapa yang dimaksud dengan *beneficial owner* dapat dijelaskan dengan contoh sebagai berikut:

PT A di Indonesia mendirikan X BV di Belanda untuk menerbitkan obligas dan dijamin penuh oleh PT A. Hak pemajakan atas penghasilan bunga menurut Pasal 11 ayat (4) P3B Indonesia-Belanda untuk hutang jangka panjang ada di negara *resident* (Belanda). X BV mendapatkan pinjaman jangka panjang dari *Trustee* yang berkedudukan di Mauritius yang kemudian diteruskan ke PT A di Indonesia. Tingkat bunga dan persyaratan lainnya dalam kontrak perjanjian hutang antara PT A dengan X BV dan antara X BV dengan *Trustee* adalah sama atau identik. Atas pinjaman hutang jangka panjang tersebut PT A di Indonesia membayar bunga ke X BV sebesar Rp 100.000.000 tanpa pemotongan pajak karena hak pemajakan ada di negara *resident*, yaitu negara Belanda. Kemudian X BV telah mempunyai kewajiban yang mengikat untuk membayar dalam waktu 2 hari setelah menerima penghasilan bunga dari PT A yaitu

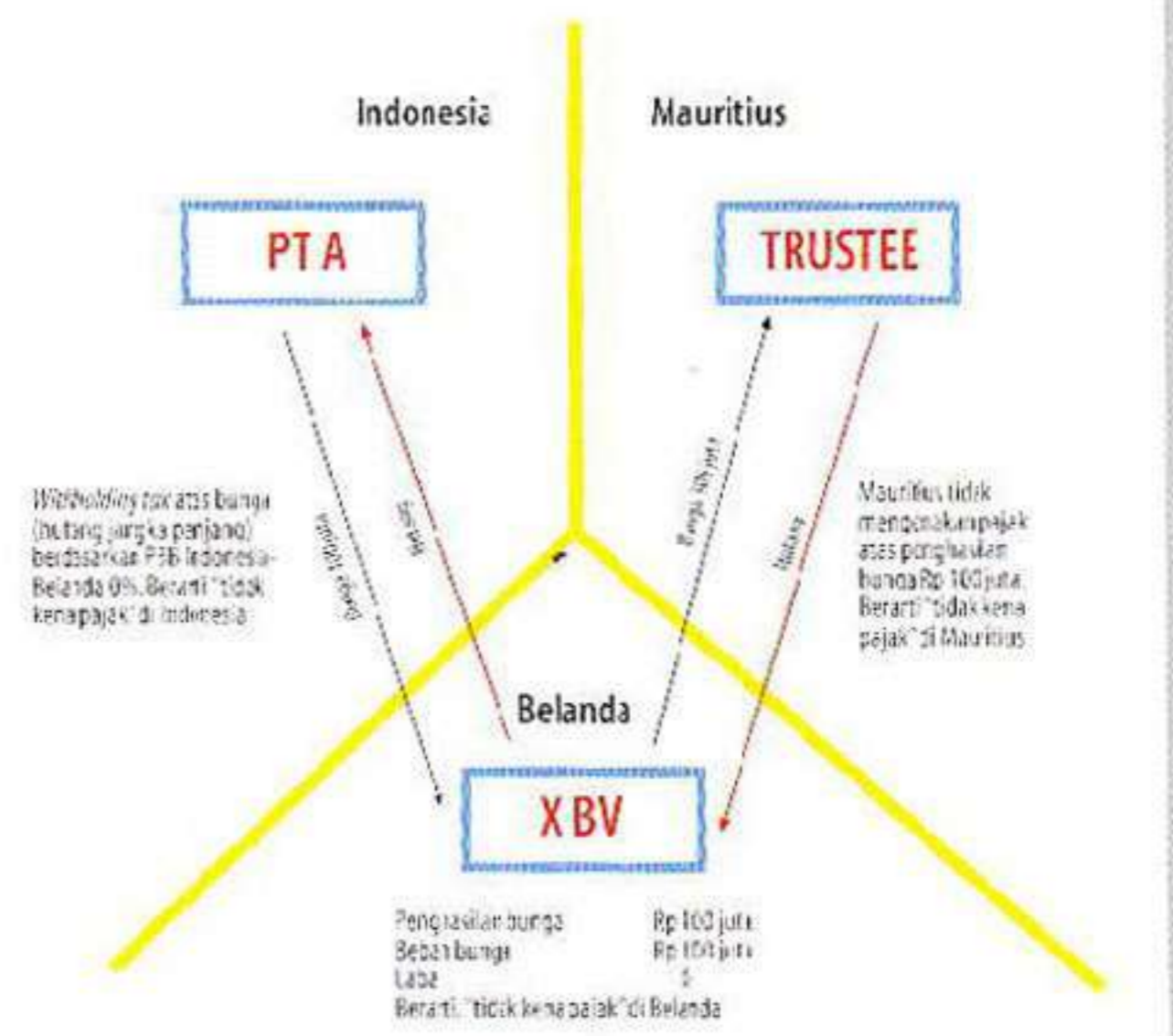
sebesar Rp 100.000.000 ke *Trustee* yang berkedudukan di Mauritius. Sebagai akibat dari transaksi tersebut maka dapat ditarik kesimpulan:

- Atas penghasilan bunga dari hutang jangka panjang sebesar Rp 100.000.000 tidak akan dipajaki oleh Indonesia.
- Belanda dalam hal ini juga tidak memajaki atas penghasilan bunga (Rp 100.000.000 – Rp 100.000.000).
- Kemudian, penghasilan bunga sebesar Rp 100.000.000 tersebut yang diterima oleh *Trustee* di Mauritius tidak dipajaki atau dipajaki dengan tarif yang rendah oleh Mauritius.

Atas contoh kasus seperti tersebut di atas dapat dikatakan bahwa X BV bukan penerima penghasilan sebenarnya atau *beneficial owner* dari penghasilan bunga tersebut. Dengan kata lain, contoh kasus tersebut di atas dapat dikatakan sebagai *treaty shopping* seperti yang dinyatakan oleh Charles I Kingson sebagai berikut ini:

"When a source country (Indonesia) agrees by treaty to give up taxing an item of income, it generally does so because it expects the residence country (Netherlands) to tax it. If the residence country (Netherlands) does not (pass the income entirely or almost entirely to the third party [Mauritius]), the treaty becomes a convention for the avoidance of any taxation".

Kasus tersebut di atas juga bertentangan dengan tujuan dari diadakannya P3B, yaitu untuk menghindari terjadinya pemajakan berganda (*double taxation*) dan juga jangan sampai transaksi tersebut tidak kena pajak di negara



6. (Rao), *Abusive Application of International Tax Agreements-Preceding of a Seminar held in Munich*, Kluwer Law International, 2000, hal. 22
 7. IIFD, *Case & Tax Treaty Law*.

manapun (*double non-taxation*)⁸ yang juga dapat diartikan bahwa Wajib Pajak harus dikenakan pajak atas *cross border income* paling tidak di salah satu negara.⁹

P3B DAN TREATY SHOPPING

OECD telah memberikan jalan keluar untuk mencegah penyalahgunaan P3B dengan beberapa alternatif seperti (i) *look-through approach*, (ii) *the channel approach*, (iii) *the limitation on benefits approach*, dan (iv) *bonafide test*.¹⁰ Sejalan dengan hal tersebut, Mahkamah Agung di India dalam putusannya menyatakan bahwa jika Otoritas Pajak India ingin menyatakan bahwa negara pihak ketiga atau *non-resident country* tidak berhak untuk mendapatkan fasilitas yang disediakan dalam P3B, maka negara harus mengadopsi ketentuan *Limitation on Benefits* seperti yang terdapat dalam P3B India-JSA.¹¹ Maksud diadakan ketentuan *Limitation on Benefits* tersebut adalah dalam rangka untuk mencegah penyalahgunaan P3B oleh Wajib Pajak yang tidak berwenang dan dalam rangka untuk kepastian hukum bagi

direnegosiasi kembali rata-rata sekitar 14 tahun.¹² Hal ini bisa terjadi karena suatu renegosiasi memerlukan adanya kepentingan bersama dari dua negara yang mengadakan renegosiasi P3B tersebut. Oleh karena itu, keinginan sepihak untuk memasukkan ketentuan anti penghindaran pajak dalam P3B banyak menemui kendala dalam praktiknya.

SAAR DAN TREATY SHOPPING

Banyak negara pada umumnya telah memiliki ketentuan khusus anti penghindaran pajak (*Specific Anti Avoidance Rule/SAAR*) untuk mencegah praktik *treaty shopping* dalam UU pajak domestik mereka.¹⁴ Di Indonesia, dalam RUU PPh yang sedang dibahas di DPR, ketentuan untuk mencegah praktik *treaty shopping* masih belum dimuat. Ketentuan mengenai pencegahan *treaty shopping* melalui ketentuan *beneficial owner* saat ini masih melalui Surat Edaran No 04/PI.34/2005 yang bukan merupakan sumber hukum yang mengikat bagi Wajib Pajak dan Pengadilan Pajak. Di lain pihak, meskipun ketentuan khusus anti penghindaran pajak (SAAR) sudah diatur dalam ketentuan pajak domestik



"Treaty shopping adalah suatu skema untuk mendapatkan fasilitas penurunan tarif (reduced rate) yang diberikan P3B oleh Subyek Pajak yang tidak berhak untuk mendapatkan fasilitas penurunan tarif tersebut."

Darussalam, SE, Ak, MSi, LLM Int. Tax

Wajib Pajak. Sehubungan dengan ketentuan *Limitation on Benefits*, P3B Indonesia saat ini mempunyai pasal *Limitation on Benefits* hanya dengan USA. Akan tetapi, untuk dapat memasukkan (renegosiasi)¹² Pasal tersebut dalam P3B yang masih berlaku saat ini adalah sesuatu yang sangat sulit karena dalam praktik jangka waktu berlakunya P3B sampai

di suatu Negara tetapi tidak cukup efektif untuk menangkal praktik *treaty shopping* seperti yang dinyatakan oleh Arnold¹³. Untuk menangkal praktik penghindaran pajak perlu adanya kombinasi antara ketentuan umum anti penghindaran pajak (*General Anti Avoidance Rule/GAAR*) dan ketentuan khusus anti penghindaran pajak (*Specific Anti Avoidance Rule/SAAR*).¹⁶

8. West, *Abusive Application of International Tax Agreement—Preceding of a Seminar Held in Munich*, Kluwer Law International, 2000, hal. 5.

9. Pendapat Hakim Pengadilan Tinggi India atas sengketa Union of India v Azadi Bachao Andolan.

10. Rachmanto Surahma, *Bunga Rampai Perpajakan*, Jakarta, Salemba Empat, 2007, hal. 13.

11. Pendapat Mahkamah Agung yang memantapkan putusan Pengadilan Tinggi India atas sengketa Union of India v. Azadi Bachao Andolan.

12. Korea berkeinginan untuk renegosiasi P3B dengan Malaysia untuk mengeluarkan labuan sebagai pihak yang dapat memaknakan fasilitas yang disediakan P3B Malaysia-Korea untuk mencegah praktik *treaty shopping* serta memasukkan pasal *limitations on benefits*. Deloitte, Korea Tax Alert, 2005.

13. Jacques Sasseville, *Die Zukunft des Internationalen Steuerrechts*, Linde Verlag, 1999, hal. 55.

14. Kerster & Eicke, *Treaty Shop: Ti you Drop*, Germany, tax Notes International, 2007.

15. Tidak cukup kuat dapat diartikan bahwa dalam pembuatan UU Pajak sangat sulit untuk memprediksi skema-skema khusus penghindaran pajak yang akan dilakukan oleh wajib pajak di kemudian hari. Sehingga jika UU telah menutup peluang skema no 1-5, maka wajib pajak akan menciptakan skema 6-10 untuk lolos dari SAAR.

16. Guenther/Guenter, *Tax Avoidance and The Rule of Law*, IJID Publications, 1997, hal. 38.

GAAR DAN TREATY SHOPPING

Pasal 1 Paragraf 22 OECD *Commentary* menyatakan bahwa ketentuan anti penghindaran pajak domestik seperti "*substance over form principle*", "*economic substance*", dan ketentuan umum anti penghindaran pajak (*General Anti Avoidance Rule/GAAR*) tidak bertentangan dengan P3B. Akan tetapi, sudah ada kesepakatan antara negara anggota OECD bahwa penerapan GAAR ini harus dilaksanakan dengan hati-hati agar jangan sampai terjadi pemajakan berganda. Penerapan ketentuan GAAR hanya bisa dilaksanakan jika sudah terdapat bukti yang sangat jelas bahwa P3B telah disalahgunakan. Ketentuan GAAR dapat dikembangkan melalui UU Pajak Penghasilan atau dikembangkan oleh Pengadilan Pajak melalui putusan-putusannya. Salah satu doktrin yang dikembangkan oleh pengadilan di banyak negara dalam menangkal praktik *treaty shopping* yaitu melalui *step transaction doctrine*. Ketentuan tentang *step transaction doctrine* tersebut telah dikembangkan di Pengadilan Pajak AS (*US Tax Court*). Pengadilan Pajak AS menyatakan bahwa suatu rangkaian

- *The end result test*, jika terdapat serangkaian (beberapa) skema transaksi yang telah dirancang dari awal dengan maksud untuk mencapai suatu tujuan tertentu, maka beberapa skema transaksi tersebut hanya akan dianggap sebagai satu kesatuan (*single*) transaksi.
- *The mutual interdependence test*, jika terdapat serangkaian (beberapa) skema transaksi yang saling berkaitan, maka beberapa transaksi tersebut hanya akan dianggap sebagai satu kesatuan (*single*) transaksi.

KESIMPULAN

Di dalam Pasal pasal P3B terdapat ketentuan untuk menangkal agar suatu P3B tidak disalahgunakan oleh Wajib Pajak yang tidak berhak, seperti pasal *Limitation on Benefits*. Akan tetapi, untuk memasukkan Pasal pasal tersebut ke dalam P3B yang masih berlaku bukanlah perkara yang mudah. Ketentuan anti penghindaran pajak domestik diperkenankan sepanjang terdapat bukti yang jelas bahwa telah terjadi penyalahgunaan P3B. SAAR

"GAAR dapat dikembangkan melalui UU Pajak Penghasilan atau melalui keputusan Pengadilan Pajak sebagai pelengkap dari SAAR."

Danny Septriadi, SE, MSi, LLM Int. Tax



transaksi yang serara formal dibuat terpisah akan dibatalkan dan dijadikan sebagai satu transaksi yang tidak terpisahkan. Selain itu, dalam rangka untuk menangkal *complex series of transaction* yang tidak mempunyai tujuan bisnis selain daripada untuk menghindari pajak, Pengadilan Pajak AS memberikan tiga (3) macam alat uji untuk mengaplikasikan *step transaction doctrine* sebagai berikut:

- *Binding commitment test*, jika terdapat serangkaian (beberapa) skema transaksi (*series of transaction*), di mana dalam skema transaksi pertama terdapat suatu persyaratan yang mengharuskan untuk menjalankan skema transaksi selanjutnya, maka skema transaksi selanjutnya tersebut akan dianggap tidak ada.

merupakan salah satu penangkal praktik *treaty shopping*, tetapi masih dirasakan belum lengkap. Oleh karena itu dibutuhkan GAAR yang dapat dikembangkan melalui UU Pajak Penghasilan atau melalui keputusan Pengadilan Pajak sebagai pelengkap. Menurut Arnold, dalam beberapa kasus GAAR harus dapat meng-*override* SAAR. Jika tidak maka para pelaku penghindar pajak akan memanfaatkan kelemahan teknis dari UU pajak. Akan tetapi, hal ini bukan berarti bahwa GAAR kedudukannya selalu di atas daripada SAAR.¹⁷ ●

17. Graeme Cooper, *Tax Avoidance and The Rule of Law*, BFD Publications, 1997, hal. 38.

ARZETTI BILBINA SETIAWAN

Pajak Itu Kewajiban

J ejak langkah Arzetti Bilbina Setiawan di dunia modeling telah mantap tercetak. Kini siapa yang tak mengenal perempuan bertinggi 175 cm ini. Bahkan Zetti, begitu ia disapa, telah merentangkan karirnya melampaui dunia yang mengantarnya ke hadapan publik. Kini ia tidak hanya sebagai model, tetapi juga pengajar, pesinetron, dan presenter.

Saat ini ia aktif menjadi pemandu beberapa acara televisi. "Sekarang saya jadi presenter untuk acara keagamaan di O Channel dan acara tentang properti di Metro TV. Untuk acara yang di O Channel syutingnya live dan aku harus berangkat jam setengah empat pagi dari rumah," ungkapnya.

Bagi sebagian orang mungkin meninggalkan rumah pada pukul setengah empat pagi menjadi siksaan tersendiri. Namun tidak bagi Arzetti. Ia justru menikmatinya. "Alhamdulillah hidupku malah jadi teratur. Salat subuh tidak pernah lewat dan aku masih sempat menyiapkan keperluan anak-anak dan memandikan mereka ketika pulang syuting. Habis itu aku melanjutkan beraktivitas lagi," jelasnya.

Tidak hanya itu ia juga mengaku mendapat hikmah lainnya. "Itu acara keagamaan, jadi aku juga mendapat banyak pelajaran tentang Islam. Alhamdulillah pengetahuanku tentang agama juga bertambah," ujar istri Acitya Setiawan ini.

Zetti dan keluarga memang sangat tekun mendalami Islam. "Setiap Jumat malam kita ada pengajian," sambung kelahiran Lampung, 4 September 1974 ini. Malah saat ini ia sedang antang-ancang untuk mengenakan jilbab. "Insya Allah saya ingin pakai jilbab. Keluarga juga sangat mendukung. Doakan ya," tutur Zetti.

Selain menjadi presenter, ibu Bagas dan Dimas ini juga menjadi juri *Mamamia*. Di samping itu ia juga menjadi pengajar di *Kawanku Modelling*. Ia memang memiliki seabrek kegiatan, namun baginya keluarga tetap nomor satu. "Buat saya keluarga ya nomor satu. Setiap kali ada waktu untuk menemani anak-anak dan suami tentu saya akan bersama mereka," katanya. Dengan prinsip ini Zetti tidak pernah mematok waktu khusus untuk keluarganya. "Kalau saya seharian ada di kantor dan anak-anak sedang tidak ada kegiatan, pasti akan saya ajak," lanjutnya.

WARGA TAAT PAJAK

Arzetti tak hanya ibu yang baik, tetapi juga warga negara yang baik. Selama ini ia mengaku tidak pernah lalai dengan urusan pajak. "Pajak merupakan tanggung jawab kita sebagai warga negara. Tanpa pajak tentunya pembangunan dan roda perekonomian akan sulit berjalan," ujarnya bijaksana.

Selama ini Zetti tidak menangani sendiri pajaknya. "Pendapatan kita kan berdasarkan gaji. Nah gaji yang diterima itu sudah dipotong pajak. Penghasilan yang saya terima adalah penghasilan bersih yang sudah dipotong pajak. Jadi saya sudah tidak pusing lagi dengan perhitungan pajaknya," begitu paparnya.

Meski ia selalu taat membayar pajak, Zetti bukanlah orang yang pusing memikirkan kemana pajaknya dibelanjakan oleh negara. Baginya membayar pajak adalah kewajiban setiap warga negara dan ada orang lain yang berkewajiban membelanjakannya secara benar untuk kemaslahatan bersama. "Saya enggak mau pusing memikirkan kemana larinya pajak yang saya bayarkan. Kalau kita sudah memberi ya sudah. Tidak perlu ciungkit-ungkit lagi. Toh sudah ada orang yang berkewajiban mengelolanya," ungkap Zetti sambil tersenyum mengakhiri obrolan siang hari itu. (SEKAR AYU)

Bagi model senior ini pajak adalah kewajiban seorang warga negara. Namun ia tidak mau pusing-pusing memikirkan kemana pajak itu dibelanjakan. Toh sudah ada orang yang berkewajiban mengurusnya. "Marilah kita melaksanakan kewajiban kita masing-masing dengan benar," begitu katanya.





Dahulu, sebutan (gelar profesi) "Akuntan" secara otomatis diberikan kepada lulusan Universitas Negeri tertentu, sedangkan lulusan universitas lainnya harus mengikuti UNA (Ujian Nasional Akuntansi). Kini, sebutan "Akuntan" hanya diberikan kepada lulusan Pendidikan Profesi Akuntansi (PPAk.) sesuai dengan Keputusan Mendiknas No. 179/U/2001. Sebutan (gelar profesi) "Akuntan" adalah syarat untuk mengikuti Ujian Sertifikasi Akuntan Publik.

Penyelenggara PPAk. adalah Universitas yang telah mendapat rekomendasi dari IAI (Ikatan Akuntan Indonesia). PPAk.-FEUI adalah penyelenggara PPAk. yang pertama (sejak Maret 2003) dan terbesar di Indonesia. Telah mendaftarkan 1.505 orang untuk mengikuti ujian saringan masuk PPAk.-FEUI dan 579 mahasiswa telah selesai mengikuti pendidikan dan lulus sebagai Akuntan beregister.

PPAk.-FEUI, mempunyai kelebihan dalam hal lokasi, akses ke dunia kerja dan staf pengajar yang berkualitas dan berdedikasi tinggi yang berasal dari kalangan praktisi dan akademisi.

PPAk.-FEUI *Charting the Accounting World*

KURIKULUM

Kurikulum PPAk berjumlah 27 SKS yang terdiri dari 7 mata ajar wajib dan 2 mata ajar pilihan.

Mata Ajar Wajib

1. Etika Bisnis dan Profesi
2. Lingkungan Bisnis dan Hukum Komersial
3. Pasar Modal dan Manajemen Keuangan
4. Pelaporan dan Akuntansi Keuangan
5. Akuntansi Manajemen dan Biaya
6. Perpajakan
7. Praktik Audit

Mata Ajar Pilihan

1. Manajemen Perpajakan
2. Konsultasi dan Audit Internal
3. Audit Sistem Informasi
4. *Forensic Accounting and Investigative Audit*
5. Manajemen Strategik

WAKTU KULIAH & MASA STUDI

Kelas Reguler*	Masa Studi	Lokasi
1. Pagi	2 Semester	Salemba
2. Malam	2 Semester	Salemba
3. Jum'at Sabtu	3 Semester	Salemba

(*) Kelas dibuka jika jumlah peserta yang lulus seleksi minimum 20 orang



Pembelian dan Pengembalian Formulir 05 November 2007 – 05 Desember 2007

FORMULIR PENDAFTARAN & INFORMASI LEBIH LANJUT
Gedung FEUI Salemba Lt. 2. Jl. Salemba Raya No.4 Jakarta 10430
Telp. (021) 3190 7848 ext. 412, 449-451 ; Fax. (021) 3900 703

Up. Sdr. Imam, Dian, Meri, Budi

<http://www.fe.ui.ac.id/programprofesi>

Email : ppak@fe.ui.ac.id

TINDAK PIDANA PAJAK dan KEJAHATAN KORPORASI

► Oleh **Budi Wiyanto, SH, MBT**

Beberapa saat yang lalu di media massa ramai beredar kabar mengenai tindak pidana pajak yang diduga dilakukan oleh perusahaan-perusahaan yang berada di bawah bendera Asian Agri Grup. Dalam majalah Tempo tanggal 20 Mei 2007 antara lain disebutkan bahwa perusahaan-perusahaan tersebut diduga telah membuat biaya fiktif, menjual produk murah ke perusahaan afiliasi, dan merekayasa pembukuan agar perusahaan di Indonesia selalu rugi untuk mengecilkan jumlah pajak yang harus dibayar ke negara. Kerugian negara akibat perbuatan tersebut diperkirakan mencapai Rp 786 milyar.

Apabila apa yang disangkakan dalam kasus tersebut di atas benar, siapakah yang dapat dimintai pertanggungjawaban atas perbuatan tersebut. Apakah para pegawai yang melakukan rekayasa pembukuan atau direksi yang memerintahkannya atau pemegang saham yang menyuruhnya atau perusahaan itu sendiri sebagai badan hukum yang dapat memiliki hak dan kewajiban?

Bahwa pihak yang dapat dipidana mestinya adalah pihak yang dapat dimintai pertanggungjawaban atas perbuatannya. Sedangkan pihak yang dapat dimintai pertanggungjawaban atas perbuatannya tersebut mestinya adalah pihak yang mempunyai hak dan kewajiban. Tidak adil apabila pihak yang tidak mempunyai hak dan kewajiban dimintai pertanggungjawaban. Pihak yang mempunyai hak dan kewajiban biasa disebut subjek hukum.

SUBJEK HUKUM DAN SUBJEK HUKUM PIDANA

Pada awalnya dalam dunia hukum hanya dikenal subjek hukum berupa orang pribadi (*natural person*) sebagai penyanggah hak dan kewajiban. Perusahaan belum dipandang sebagai subjek hukum yang berdiri sendiri lepas dari pemiliknya. Perusahaan pada waktu itu

lebih ditekankan sebagai bentuk kerjasama atau asosiasi daripada untuk tujuan pemanfaatan modal sebagaimana korporasi pada saat ini.¹ Pemilik perusahaan bertanggung jawab sepenuhnya atas setiap perbuatan yang dilakukan oleh perusahaan.

Para penyusun Kitab Undang-undang Hukum Pidana (KUHP) Belanda yang diberlakukan mulai 1 September 1886 antara lain menerima asas "*societas universitas delinquere non potest*" yang artinya badan-badan hukum tidak dapat melakukan perbuatan pidana. Dalam memori penjelasan KUHP Belanda dimaksud disebutkan bahwa suatu perbuatan pidana hanya dapat dilakukan oleh orang pribadi (*natuurlijke persoon*). Pemikiran fiksi tentang sifat badan hukum (*rechtspersoonlijkheid*) yang dapat menyanggah hak dan kewajiban tidak berlaku pada hukum pidana.²

KUHP Belanda ini kemudian juga diterapkan di Indonesia yang waktu itu merupakan daerah jajahannya dengan beberapa perubahan. Setelah Indonesia merdeka, KUHP itu tetap berlaku dengan beberapa tambahan dan perubahan. Usaha untuk menyusun sendiri KUHP yang digali dari bumi Indonesia dengan memerhatikan perkembangan dunia modern di bidang hukum pidana sudah dilakukan namun sampai saat ini usaha tersebut belum selesai. Dengan demikian, KUHP yang berlaku sekarang adalah KUIF yang disusun pada abad 19 di Belanda dengan beberapa tambahan dan perubahan. Dalam KUHP yang berlaku sekarang belum dikenal korporasi sebagai subjek hukum pidana.

Pada masa sebelum Revolusi Industri di mana bentuk-bentuk usaha masih sangat sederhana, hal ini tidaklah

1. M. Arief Amrullah, *Kejahatan Korporasi, Edisi Pertama Jilid 1*, Jakarta, Bayumedia, 2006, hal. 47.

2. Schaffmeister, D., Keijzer, N., dan Sutorius, E., *Hukum Pidana*, I. E. Sahetapy (Editor penerjemah), Yogyakarta, Liberty, 2003, hal. 272 - 273.

menjadi masalah karena pemilik usaha bertanggung jawab sepenuhnya atas apa yang dilakukan oleh perusahaan.³ Dalam perkembangan selanjutnya, bentuk-bentuk usaha semakin kompleks. Pada perseroan terbatas misalnya, pemiliknya tidak bertanggung jawab atas utang-utang yang dibuat oleh perusahaan kecuali sebatas saham yang dimilikinya. Apabila perseroan terbatas tersebut melanggar ketentuan pidana maka tidak ada yang dapat dimintai pertanggungjawaban karena perseroan tersebut bukan merupakan subjek hukum pidana.⁴

Untuk mengatasi hal ini, para ahli hukum kemudian mengusulkan agar korporasi dapat diakui sebagaimana orang pribadi. Dengan diakui sebagai subyek hukum maka korporasi dapat menyanggah hak dan kewajiban.⁵ Hal ini membawa konsekuensi bahwa perusahaan juga dapat melakukan perbuatan hukum baik perbuatan yang sesuai dengan hukum seperti mengikat kontrak, membeli properti, mengajukan gugatan di depan pengadilan maupun melakukan perbuatan yang melanggar hukum seperti perusakan lingkungan, praktek perdagangan yang monopolistik, penipuan konsumen, dan sebagainya.

KEJAHATAN KORPORASI

Salah satu definisi mengenai kejahatan korporasi (*corporate crime*) adalah kejahatan yang dilakukan oleh korporasi atau oleh orang-orang yang dapat diidentifikasi dengan korporasi atau entitas bisnis lainnya.⁶ Ada pula definisi lain sebagaimana ditulis oleh Peter Grabosky dan John Braithwaite yang menyatakan bahwa kejahatan korporasi adalah tindak pidana yang dilakukan oleh korporasi atau agen-agenya terhadap publik, lingkungan, kreditor, investor, atau kompetitor.⁷

Pembicaraan atas kejahatan korporasi tidak akan lepas dari pembicaraan mengenai kejahatan kerah putih (*white collar crime*). Edwin Sutherland mendefinisikan kejahatan kerah putih sebagai kejahatan yang dilakukan dalam hubungannya dengan jabatan/pekerjaan oleh orang yang terhormat dan mempunyai kedudukan sosial relatif tinggi.⁸ Kejahatan korporasi merupakan bagian dari kejahatan kerah putih karena biasanya pelaku kejahatan korporasi adalah mereka yang mempunyai status sosial tinggi.

Menurut Joseph E. Sheley yang dikutip oleh Singgih, dalam bukunya *"Kejahatan Korporasi Yang Mengerikan"*,

kejahatan korporasi dibagi dan didefinisikan dalam 6 kategori yaitu:⁹ (i) *defrauding the stock holders*, misalnya perusahaan tidak melaporkan besarnya keuntungan yang sebenarnya kepada pemegang saham, (ii) *defrauding the public*, misalnya mengelabui publik mengenai mutu dan bahan produknya, (iii) *defrauding the government*, misalnya membuat laporan pajak yang tidak benar, (iv) *endangering employees*, misalnya tidak memerhatikan keselamatan kerja karyawannya, (v) *illegal intervention in the political process*,



Salah satu definisi mengenai kejahatan korporasi (*corporate crime*) adalah kejahatan yang dilakukan oleh korporasi atau oleh orang-orang yang dapat diidentifikasi dengan korporasi atau entitas bisnis lainnya.

seperti berkolusi dengan partai politik melalui sumbangan kampanye, dan (vi) *endangering the public welfare*, seperti proses produksi yang menimbulkan kerusakan lingkungan. Masih banyak lagi pembagian kejahatan korporasi menurut para ahli.

Data mengenai besarnya kerugian akibat kejahatan yang dilakukan oleh korporasi di Indonesia belum tersedia. Di Amerika Serikat, FBI memperkirakan kerugian akibat kejahatan karena pencurian-perampokan rata-rata 3,8 milyar dolar per tahun, sementara kerugian akibat kejahatan korporasi berkisar antara 200 sampai 500 milyar dolar per tahun¹⁰. Dari angka yang disajikan di atas tergambar betapa besar kerugian yang diakibatkan oleh kejahatan korporasi dibandingkan dengan kejahatan yang dilakukan oleh orang pribadi. Mengingat hal yang demikian, wajar apabila korporasi juga dimintai pertanggungjawaban atas perbuatan yang telah dilakukannya.

Ketentuan yang mengatur bahwa korporasi dapat dimintai pertanggungjawaban pidana di Belanda mulai sejak diberlakukannya amendemen KUHP Belanda pada

3. http://en.wikipedia.org/wiki/Juridic_person, diakses Selasa 17 Juli 2007.

4. http://en.wikipedia.org/wiki/Juridic_person, *Op. Cit.*

5. http://en.wikipedia.org/wiki/Corporate_crime, diakses Selasa 17 Juli 2007.

6. Peter Grabosky dan John Braithwaite, *"Corporate Crime in Australia"* 1987.

7. http://en.wikipedia.org/wiki/White-collar_crime, diakses Selasa 17 Juli 2007.

8. Eddy Rinaldy, *Resensi Buku: Kejahatan Korporasi Yang Mengerikan*, Singgih, Jakarta: Pusat Studi Hukum Bisnis Fakultas Hukum Universitas Pelita Harapan, Jakarta.

9. <http://ptitoyoadhi.wordpress.com/2004/2/10/kejahatan-korporasi/>, diakses Rabu 6 Juni 2007.

10. Schaffmeister, D., Keizer, N., dan Sutorius E. 2003. *Ibid.*, hal. 213.

tahun 1976 yang menyatakan bahwa perbuatan pidana dapat dilakukan oleh perorangan dan oleh badan hukum. Apabila suatu perbuatan pidana dilakukan oleh badan hukum, tuntutan pidana dapat dilakukan dan pidana serta tindakan yang tersedia dalam Undang-undang dapat dijatuhkan kepada badan hukum atau terhadap mereka yang memerintahkan perbuatan serta terhadap mereka yang telah secara nyata memimpin melakukan perbuatan yang dilarang tersebut, atau terhadap keduanya.¹¹

Memang dalam KUHP yang sekarang berlaku, korporasi bukanlah merupakan subjek hukum pidana. Namun, dalam rancangan KUHP 1999 – 2000 dinyatakan bahwa subjek hukum pidana tidak hanya dibatasi pada manusia alamiah (*natural person*) tetapi juga mencakup manusia hukum (*juridical person*) yang lazim disebut korporasi. Perlu pula ditambahkan bahwa Undang-undang pidana khusus di luar KUHP dan Undang-undang administrasi yang bersanksi pidana juga mengenal korporasi sebagai subjek hukum pidana. Contoh Undang-undang tersebut misalnya Undang-undang mengenai tindak pidana pencucian uang, Undang-undang mengenai tindak pidana ekonomi, Undang-undang tentang tindak pidana korupsi, Undang-undang perbarukan, dan sebagainya.

TINDAK PIDANA PAJAK

Undang-undang Nomor 6 tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang nomor 16 tahun 2000 (untuk selanjutnya disebut Undang-undang KUP) merupakan Undang-undang administrasi yang mengandung sanksi pidana. Sanksi pidana dalam Undang-undang tersebut diatur dalam Bab VIII Pasal 38–43. Untuk memudahkan pembahasannya, di bawah ini dikutipkan beberapa Pasal, yaitu:

1. Pasal 38

"Setiap orang yang karena kealpaannya:

- a. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau
- b. menyampaikan Surat Pemberitahuan, tetapi isinya tidak benar atau tidak lengkap, atau melampirkan keterangan yang isinya tidak benar, sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, dipidana dengan pidana kurungan paling lama 1 (satu) tahun dan atau denda paling tinggi 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

2. Pasal 39 ayat (1)

"Setiap orang yang dengan sengaja:

- a. tidak mendaftarkan diri, atau menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2; atau
- b. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan; atau
- c. menyampaikan Surat Pemberitahuan dan atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap; atau
- d. menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29; atau
- e. memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar; atau
- f. tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lainnya; atau
- g. tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut, sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara, dipidana dengan pidana penjara paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling tinggi 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar".

3. Pasal 43 ayat (1)

Ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 38 dan Pasal 39 berlaku juga bagi wakil, kuasa, atau pegawai dari Wajib Pajak, yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan

Menarik untuk diperhatikan, kedua Pasal tersebut sama sekali tidak menyebutkan kata-kata "Wajib Pajak" tetapi justru menggunakan kata-kata "setiap orang". Namun demikian, perbuatan-perbuatan yang dirumuskan dalam kedua Pasal tersebut adalah perbuatan-perbuatan yang dilakukan oleh Wajib Pajak. Yang berkewajiban untuk mendaftarkan diri untuk mendapatkan NPWP atau pengukuhan PKP, menyampaikan SPT, menyelenggarakan pembukuan, memperlihatkan pembukuan, dan menyetorkan pajak adalah Wajib Pajak. Dengan demikian yang dimaksud dengan "orang" dalam rumusan kedua Pasal tersebut adalah "Wajib Pajak". Mengingat bahwa yang termasuk Wajib Pajak adalah orang pribadi dan badan maka berdasarkan UU KUP, badan atau korporasi juga termasuk pihak yang dapat

11. M. Anif Amullah, *Ibid*, hal. 222.

Jadi, walaupun tidak pidana pajak termasuk dalam lingkup kejahatan korporasi, pihak yang dapat dimintai pertanggungjawaban atas tindak pidananya tersebut tetaplah orang pribadi.



dimintai pertanggungjawaban pidana.

Apabila dicermati lebih jauh, ternyata sanksi pidana yang diancamkan dalam kedua Pasal tersebut adalah "pidana kurungan/penjara **dan** denda". Dengan rumusan yang demikian, kesannya pidana tersebut ditujukan kepada orang pribadi, bukan korporasi karena korporasi tidak dapat dikurung atau dipenjara. Penggunaan kata-kata "dan" pada kedua Pasal tersebut mengandung arti bahwa pengenaan sanksi pidana hanya kurungan saja atau penjara saja atau denda saja tidak dimungkinkan. Apabila demikian maka sanksi yang dijatuhkan haruslah berupa kurungan **plus** denda atau penjara **plus** denda. Hal ini berarti sanksi pidana tersebut tidak dapat dijatuhkan terhadap korporasi melainkan hanya dapat dijatuhkan terhadap orang pribadi.

Dalam kasus-kasus tindak pidana pajak yang telah diajukan ke pengadilan, belum pernah ada kasus yang tersangkanya adalah korporasi. Walaupun Wajib Pajak yang disidik adalah Wajib Pajak Badan, pada umumnya yang menjadi tersangkanya adalah pengurusnya.

Kembali ke pertanyaan-pertanyaan pada awal tulisan ini maka yang mungkin dijadikan tersangka atas tindak pidana

pajak seperti tersebut di atas adalah (i) direks, karena sesuai Pasal 32 ayat (1) huruf a UU KUP dalam menjalankan hak dan memenuhi kewajiban perpajakan, Wajib Pajak diwakili oleh pengurus apabila Wajib Pajaknya adalah Wajib Pajak Badan, atau (ii) karyawan bagian akunting yang membuat pembukuan yang tidak benar karena sesuai Pasal 43 ayat (1), orang yang membantu melakukan tindak pidana dapat pula dipidana sesuai Pasal 38 atau 39, atau (iii) pemegang saham, apabila yang bersangkutan menyuruh melakukan tindak pidana pajak karena sesuai Pasal 43 ayat (1), orang yang menyuruh melakukan tindak pidana pajak dapat pula dipidana sesuai Pasal 38 atau 39. Sedangkan korporasinya sendiri kemungkinan kecil dijatuhi pidana karena tidak adanya ketentuan yang mengatur sanksi terhadap korporasi.

Jadi, walaupun tindak pidana pajak termasuk dalam lingkup kejahatan korporasi, pihak yang dapat dimintai pertanggungjawaban atas tindak pidananya tersebut tetaplah orang pribadi baik sebagai pengurus atau pun pihak yang menyuruh, membantu, atau ikut serta melakukan perbuatan pidana.

Dampak Jika Pasal *Independent Personal Services* dalam P3B Indonesia diasimilasikan dalam Pasal *Permanent Establishment*



► Oleh **Darussalam, SE, Ak, MSi, LLM Int.Tax**
Danny Septriadi, SE, MSi, LLM Int.Tax

Model-model Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (selanjutnya disebut P3B) menganut *scholar system* dalam membagi hak pemajakan. Dalam Model P3B yang dibuat oleh OECD (selanjutnya disebut OECD Model) maupun yang dibuat oleh PBB (selanjutnya disebut UN Model) membagi hak pemajakan antara negara sumber (*source country*) dan negara di mana Wajib Pajak yang memperoleh penghasilan tersebut terdaftar sebagai Wajib Pajak Dalam Negeri (*residence country*) berdasarkan:

1. jenis-jenis penghasilan (*dividend, interest, royalty, immovable property, capital gains, and other income*) dan
2. penerima penghasilan (*artists/sportsmen, independent personal services, employment income, and directors' fees*).

Oleh karena itu, masing-masing Pasal dalam P3B mempunyai ketentuan tersendiri dalam membagi hak pemajakan atau membatasi pengenaan pajak penghasilan oleh negara sumber.

Berdasarkan pendapat dari para ahli perpajakan yang tergabung dalam OECD (*Working Party* yang dibentuk oleh *Committee on Fiscal Affairs of the OECD* pada tahun 1996), Pasal 14 yang mengatur mengenai *independent personal services* (selanjutnya disebut Pasal 14) dihapuskan dan

diasimilasikan ke dalam Pasal 7 yang mengatur tentang *Permanent Establishment* atau Bentuk Usaha Tetap (selanjutnya disebut Pasal 7). Penghapusan ini dilakukan dalam OECD Model tahun 2001. Adapun alasan yang dipakai untuk menghapuskan Pasal 14 tersebut oleh para ahli perpajakan yang tergabung dalam OECD adalah bahwa tidak ada perbedaan yang mendasar antara "karakterisasi penghasilan" yang diterima atau diperoleh oleh Wajib Pajak Orang Pribadi (selanjutnya disebut WPOP) seperti yang diatur dalam Pasal 14 OECD Model dan yang diterima oleh Wajib Pajak badan (selanjutnya disebut WP badan) seperti yang diatur dalam Pasal 7 OECD Model. Penghapusan Pasal 14 tersebut tentunya menimbulkan pertanyaan tentang bagaimana negara-negara yang tergabung dalam OECD melakukan penyesuaian atas P3B-nya.¹ Di lain pihak berdasarkan analisis Tian Xu², penghapusan Pasal 14 OECD Model tersebut belum tentu dapat diterapkan di UN Model.

Berkaitan dengan penghapusan Pasal 14 tersebut,

1. JWJ de Kort, *Why Article 14 (Independent Personal Services) was Deleted from the OECD Model Tax Convention*, dalam *Intertax, Kluwer Law International* 2001, hal. 75.

2. J. David B. Oliver, *The Future Relevance of Article 14*, dalam *Intertax, Kluwer Law International*, 2001, hal. 204.

3. Tian Xu, *Observation on Form: Article 14 of the OECD MC and the Ramification of its Deletion*, dalam *Permanent Establishment in International Tax Law* edited by Hans Jørgen Aghner and Martin Zenger, Linde Verlag Wien, 2003, hal. 226.

pertanyaannya adalah apa pengaruh penghapusan Pasal 14 tersebut bagi kepentingan Indonesia kelak dalam menghadapi negosiasi atau renegosiasi P3B?

Pasal 14 OECD Model dan UN Model

Pasal 14 OECD Model maupun UN Model mengatur pemajakan atas penghasilan lintas batas negara (*cross-border*) dari *independent personal services*. Penghasilan *independent personal services* ini adalah penghasilan yang diperoleh oleh WPKP yang melakukan pekerjaan bebas yang didasarkan pada keahlian profesional yang dimilikinya. Jadi sifat dari pekerjaan mereka tidak didasarkan atas hubungan pekerjaan antara pemberi kerja dan karyawannya. Yang dimaksud dengan *professional services* berdasarkan Pasal 14 (2) OECD Model maupun UN Model adalah *independent scientific, literary, artistic, educational* atau *teaching activities, independent physician, lawyer, engineer, architect, dentist, dan accountant*. Pasal 14 (1) OECD Model maupun UN Model sama-sama memberikan hak kepada negara sumber (*source country*) untuk dapat mengenakan pajak atas penghasilan yang diterima oleh profesional yang merupakan Wajib Pajak Luar Negeri

Pajak badan (selanjutnya disebut perusahaan) yang **menjalankan usaha** (*business income*) di negara lain. Adapun bunyi dari Pasal 7 OECD Model maupun UN Model adalah sebagai berikut:

Laba perusahaan dari suatu Negara pihak pada Persetujuan hanya akan dikenakan pajak di Negara tersebut kecuali jika perusahaan tersebut menjalankan usahanya di Negara pihak lainnya pada Persetujuan melalui suatu bentuk usaha tetap yang berada di sana.

Apabila perusahaan dari suatu negara pada pihak Persetujuan dalam menjalankan usahanya di negara lainnya (negara pada pihak Persetujuan lainnya) melalui pegawai-pegawainya atau orang lain yang dipekerjakan oleh perusahaan tersebut maka alat uji benentuan untuk apakah perusahaan tersebut memiliki Bentuk Usaha Tetap (*Permanent Establishment*) atau tidak diatur dalam Pasal 5 ayat (3b) UN Model seperti berikut ini:

Pemberian jasa-jasa, termasuk jasa konsultasi, yang dilakukan oleh suatu perusahaan melalui pegawai-pegawai atau orang lain yang dipekerjakan oleh perusahaan tersebut

Persyaratan Negara Sumber untuk Dapat Menganakan Pajak atas Penghasilan dari <i>Independent Personal Services</i>	
OECD Model	UN Model
a. Jika Wajib Pajak memberikan jasa melalui Tempat Tetap (<i>fixed base rule</i>) yang tersedia secara rutin di negara sumber.	b. Jika Wajib Pajak memberikan jasa melalui Tempat Tetap (<i>fixed base rule</i>) yang tersedia secara rutin di negara sumber; <u>atau</u>
	c. Jika Wajib Pajak memberikan jasa melebihi dari 183 hari (<i>183 days rule</i> atau <i>time test</i>) di Negara Sumber; <u>atau</u>
	d. Jika pembayaran atas imbalan jasa tersebut dibebankan (<i>Borne Rule</i>) di Negara Sumber <u>dan</u> melebihi dari jumlah tertentu.

dengan persyaratan seperti tercantum dalam tabel di atas.

Jadi kalau kita perhatikan persyaratan di atas maka UN Model memberikan kesempatan lebih besar kepada negara sumber untuk dapat mengenakan pajak atas penghasilan dari *independent personal services* melalui tiga alat uji yaitu (i) *fixed base rule*, (ii) *183 days rule*, dan (iii) *borne rule*. Sedangkan OECD Model hanya memberikan satu alat uji agar negara sumber dapat mengenakan pajak atas penghasilan dari *independent personal services* yaitu alat uji *fixed base rule*.

Pasal 7 OECD Model dan UN Model, serta Pasal 5 (3b) UN Model

Pasal 7 OECD Model maupun UN Model mengatur tentang pemajakan laba usaha yang diterima **Wajib**

untuk tujuan tersebut, tetapi hanya apabila kegiatan-kegiatan tersebut berlangsung di Negara Pihak lainnya pada Persetujuan (untuk proyek yang sama atau yang berhubungan) untuk suatu masa atau masa-masa yang berjumlah lebih dari enam bulan dalam periode dua belas bulan.

Dengan demikian jika Pasal 14 diasimilasikan di dalam Pasal 7 maka pemajakan atas penghasilan dari *independent personal services* diatur dalam Pasal 7 dan alat uji untuk apakah negara sumber dapat memajaki penghasilan dari *independent personal services* akan tunduk dalam Pasal 5 ayat (3b) yaitu **hanya** melalui **time test rule**.

Pentingnya "Borne Rule Principle" dalam Pasal 14 UN Model (sebelum dihapus dalam UN Model 2001) untuk diadopsi dalam P3B Indonesia.

Jika dibandingkan dengan Pasal 5 ayat (3b) UN Model mengenai *furnishing of services* yang hanya memberikan hak pemajakan berdasarkan *time test rule*, maka Pasal 14 (1) memberikan hak pemajakan lebih banyak ke negara sumber yaitu melalui tiga alat uji. Salah satu alat uji yang penting yaitu *borne rule principle*. Dengan *borne rule principle* tersebut, negara sumber tetap dapat memajaki penghasilan dari *independent personal services* meskipun pemberi jasa dalam melakukan jasanya tidak datang ke negara sumber atau melebihi dari *time test* maka hak pemajakan bagi negara sumber tidak hilang jika imbalan jasa tersebut "**dibebankan**" di negara sumber. Alasan diadakannya "*borne rule*" tersebut adalah karena penghasilan kena pajak negara sumber akan terkikis atau tererosi oleh imbalan jasa yang dibayarkan di negara sumber, sehingga sudah sepantasnya negara sumber memperoleh kompensasi

sebagian pajak.

Dari 53 P3B yang berlaku, P3B Indonesia hanya mempunyai Pasal yang identik dengan Pasal 14 (1c) UN Model (Pasal yang mengatur tentang *borne rule principle*) yaitu hanya dengan negara Pakistan, Thailand, dan Venezuela.

Mengenai usulan dihapuskannya Pasal 14 yang terkait dengan *borne rule principle* (Pasal 14 ayat (1c)) untuk digabung ke Pasal 7, bagi Indonesia saat ini tidak banyak memperoleh manfaatnya, karena Pasal 14 ayat (1c) hanya terdapat di P3B untuk tiga negara tersebut di atas.

Di bawah ini adalah contoh Pasal mengenai *independent personal services* dalam P3B Indonesia yang mencantumkan prinsip "*borne rule*" (P3B Indonesia-Pakistan) dan yang tidak mencantumkan prinsip "*borne rule*" (P3B Indonesia-Norwegia).

Pasal Independent Personal Services	
P3B Indonesia – Pakistan	P3B Indonesia – Norwegia
<p style="text-align: center;">Ayat (1)</p> <p>Income derived by a resident of a Contracting State in respect of professional services or other activities of an independent character shall be taxable only in that State except in one of the following circumstances, when such income may also be taxed in the other Contracting State:</p> <p>a) if he has a fixed base regularly available to him in the other Contracting State for the purpose of performing his activities; in that case, only so much of the income as is attributable to that fixed base may be taxed in that other Contracting State; or</p> <p>b) if his stay in the other Contracting State is for a period or periods amounting to or exceeding in the aggregate 90 days in any twelve-month period; in that case only so much of the income as is derived from his activities performed in that other Contracting State may be taxed in that other Contracting State; or</p> <p>c) if the remuneration for his activities in the other Contracting State is paid by a resident of that Contracting State or is borne by a permanent establishment or a fixed base situated in that Contracting State, in that case, only so much of the remuneration as derived therefrom may be taxed in that other Contracting State.</p> <p style="text-align: center;">Ayat (2)</p> <p>The term "professional services" includes especially independent scientific, literary, artistic, educational or teaching activities as well as the independent activities of physicians, lawyers, engineers, architects, dentists, and accountants.</p>	<p style="text-align: center;">Ayat (1)</p> <p>Income derived by an individual who is a resident of a Contracting State in respect of professional services or other activities of an independent character shall be taxable only in that State. However, such income may also be taxed in the other Contracting State if:</p> <p>a) the individual is present in the other State for a period or periods exceeding in the aggregate 90 days in any period of twelve months; or</p> <p>b) the individual has a fixed base regularly available to him in that other State for the purpose of performing his activities; but only so much thereof as is attributable to services performed in that other State.</p> <p style="text-align: center;">Ayat (2)</p> <p>The term "professional services" includes especially independent scientific, literary, artistic, educational or teaching activities as well as the independent activities of physicians, lawyers, engineers, architects, dentists and accountants.</p>

"UN Model memberikan kesempatan lebih besar kepada Negara sumber untuk dapat mengenakan pajak atas penghasilan dari *Independent Personal Services* melalui tiga alat uji."

Ketentuan tentang Time Test 183 hari dalam Pasal Independent Personal Services dan Time Test enam bulan dalam furnishing of Services Permanent Establishment (PE)

Baik Pasal *Independent Personal Services* maupun Pasal *Furnishing of Services PE* dalam UN Model memberikan hak pemajakan kepada negara sumber jika pemberian jasa dilakukan selama jangka waktu 183 hari atau 6 bulan dilakukan oleh WPLN. Perbedaannya adalah penerima penghasilan untuk *independent personal services* adalah Wajib Pajak Orang Pribadi (WPOP). Sedangkan penerima penghasilan untuk *Furnishing of Services PE* adalah Wajib Pajak badan (WP badan).

Di bawah ini adalah pengaruh atas penghapusan Pasal 14 terhadap P3B Indonesia jika Indonesia ikut mengadopsi penghapusan Pasal tersebut dalam kebijakan P3B-nya dikemukakan hari.

1. Jika Pasal 14 diasimilasikan dengan Pasal 5 ayat (3b) maka hak pemajakan Indonesia akan berkurang karena *time test* hak untuk mengenakan pajak menjadi bertambah lama.

Negara	Pasal 14 Independent Personal Services	Pasal 5 ayat (3b) Furnishing of services PE
Belgia	91 hari	183 hari
Bulgaria	91 hari	120 hari
Filipina	90 hari	183 hari
Polandia	91 hari	120 hari
Vietnam	90 hari	6 bulan

2. Jika Pasal 14 diasimilasikan dengan Pasal *Royalty & Furnishing of Services of PE*, maka Indonesia mempunyai hak untuk mengenakan pajak atas jasa yang diberikan oleh *independent professional* meskipun WPLN tersebut tidak datang atau dalam pemberian jasa kedatangannya tidak melewati *time test* di Indonesia.

Negara	Pasal 14 Independent Personal Services	Pasal 5 ayat (3b) Furnishing of Services
Jerman	120 hari	7.5 %
Luxemburg	91 hari	10%
Pakistan	90 hari	15%
Swiss	183 hari	5%
Venezuela	90 hari	10%

3. Jika Pasal 14 diasimilasikan dengan Pasal 5 ayat (3b) maka hak pemajakan Indonesia akan bertambah karena *time test* hak untuk mengenakan pajak menjadi berkurang.

Negara	Pasal 14 Independent Personal Services	Pasal 5 ayat (3b) Furnishing of Services PE
Brunei	183 hari	3 bulan
Jordania	90 hari	1 bulan
Tunisia	120 hari	3 bulan
Ukraina	183 hari	4 bulan

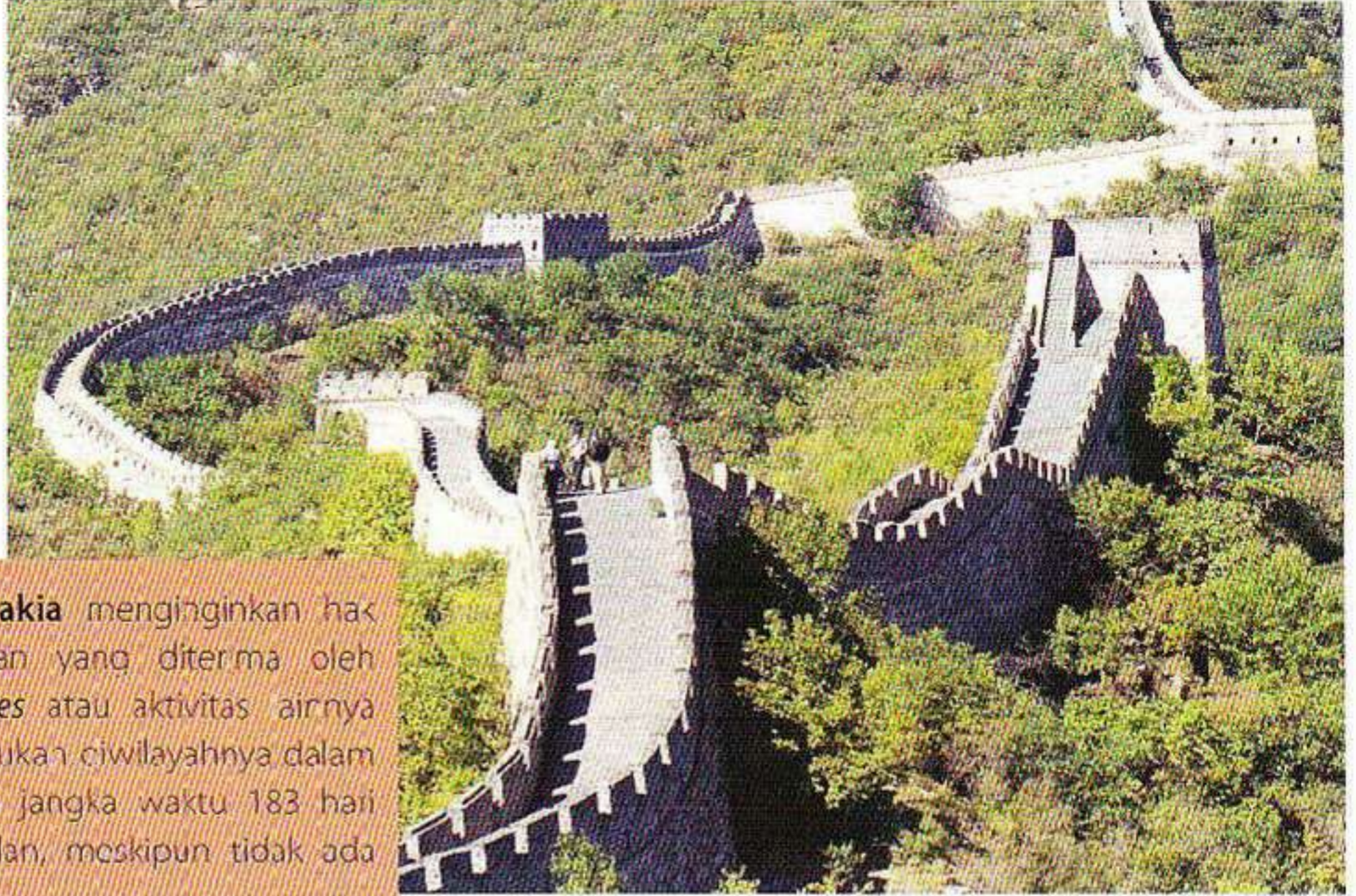
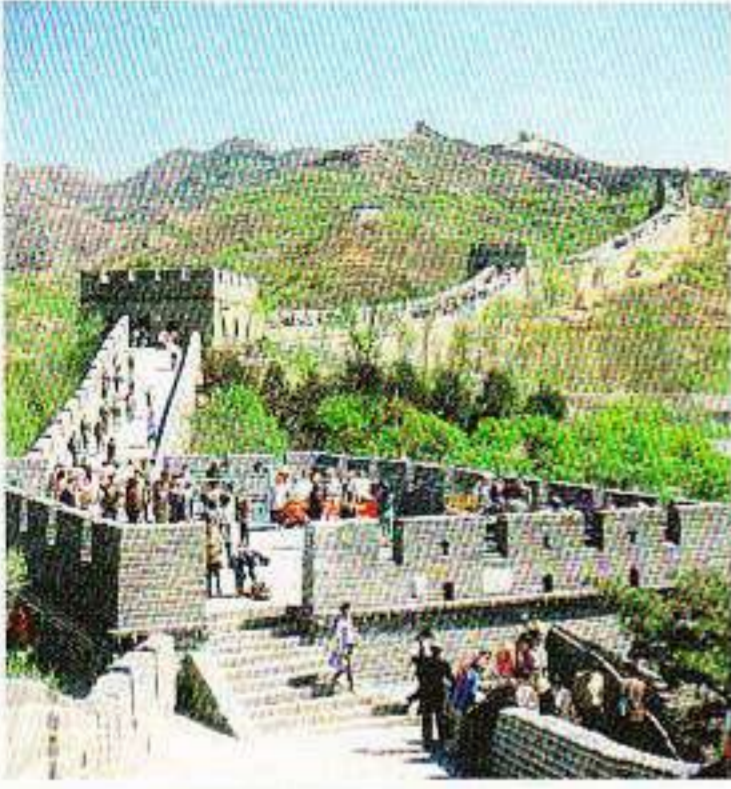
Reservations⁴ by Non-Members Countries

Van der Bruggen⁵ berpendapat bahwa negara berkembang pada umumnya akan kehilangan hak pemajakan jika mengikuti inisiatif dari OECD tanpa memberikan *reservation*. Oleh karena itu beberapa negara berkembang memberikan reaksinya atas penghapusan Pasal *Independent Personal Services* tersebut. Berikut ini beberapa contoh posisi yang diambil oleh beberapa negara berkembang terkait dengan penghapusan Pasal 14 tersebut:

1. **Brazil** memberikan *reservation* terhadap Pasal ini. Saat negosiasi P3B, Brazil menginginkan hak untuk dapat mengenakan pajak atas pembayaran *Independent Personal Services*.

⁴ Negara yang membolehkan *reservation* tidak tuncuk pada text Uji OECD Model dan interpretasi yang terdapat dalam *commentary*

⁵ Edwin van der Bruggen, *Developing Countries and the Removal of Article 14 from the OECD Model*, dalam *Bulletin International Fiscal Documentation*, 2001, hal. 695.



2. **China, Rumania, dan Slovakia** menginginkan hak untuk memajaki penghasilan yang diterima oleh *independent personal services* atau aktivitas airnya yang bersifat bebas jika dilakukan diwilayahnya dalam jangka waktu atau melebihi jangka waktu 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan, meskipun tidak ada tempat tetap (*fixed base*).

3. **Malaysia dan Vietnam** menginginkan hak untuk memajaki penghasilan yang diterima oleh *independent personal services* atau aktivitas lainnya yang bersifat bebas jika dilakukan diwilayahnya dalam jangka waktu atau melebihi jangka waktu 183 hari dalam jangka waktu 12 bulan.

4. **Malaysia** menginginkan hak untuk memajaki penghasilan yang diterima oleh *independent personal services* atau aktivitas lainnya yang bersifat bebas jika penghasilan yang diterima melebihi jumlah tertentu.

5. **Filipina** menginginkan hak untuk memajaki penghasilan yang diterima oleh *independent personal services* atau aktivitas lainnya yang bersifat bebas jika dilakukan diwilayahnya dalam jangka waktu atau melebihi jangka waktu 120 hari dalam jangka waktu 12 bulan.

6. **Thailand** menginginkan hak untuk memajaki penghasilan yang diterima oleh *independent personal services* atau aktivitas lainnya yang bersifat bebas jika dilakukan diwilayahnya dalam jangka waktu atau melebihi jangka waktu tertentu, yang akan dinegosiasikan, dalam jangka waktu 12 bulan.



KESIMPULAN DAN SARAN

1. *Borne rule principle* sudah dihapus dalam Pasal 14 OECD Model 2000 maupun UN Model 2001 dan hanya sedikit P3B Indonesia yang menganut prinsip ini, sehingga asimilasi Pasal 14 ke Pasal 7 tidak mempunyai banyak pengaruh bagi Indonesia.
2. P3B Indonesia pada umumnya sudah mengakomodasi Pasal 5 ayat (3b) UN Model yang mengatur mengenai *time test* atas pemberian jasa. Hal ini sebenarnya sudah sejalan dengan Pasal 14 yang juga mengatur mengenai *time test* atas pemberian jasa. Akan tetapi, asimilasi Pasal 14 ke Pasal 7 bisa berdampak menguntungkan atau merugikan Indonesia karena perbedaan *time test* untuk dapat mengenakan pajak atas penghasilan dari *furnishing services* yang diatur dalam Pasal 5 ayat (3b) dengan beberapa negara tertentu bisa menguntungkan atau merugikan Indonesia.
3. Beberapa negara sudah memberikan posisinya atas Pasal-pasal dan *Commentary* yang diterbitkan oleh OECD dalam rangka mempertahankan hak pemajakannya. Indonesia diharapkan di masa mendatang juga dapat memberikan *observations* dan *reservations* agar dapat dimasukkan dalam OECD Model dalam *positions Non-Members Country*.



Hasibuan Bawazier and Pramono is a Tax and Business Consulting Firm that was established in October 2003. We provide Tax Compliance Services, Non Dispute Liaison, Dispute Resolution, Tax and Business Advisories and Back Office Support.

We combine our services with 2 (two) formations:

- Thinking Internationally and
- Operating Locally

With these formations, we will become a prominent Firm that can serve both national and multinational companies, which expect no less than a quality, client-driven solutions to their tax and Business issues. Our industry experience includes Services, Manufacturing, Mining Transportation, Banking, Trading and Telecommunication.



For more information about us, how our services can meet your expectation, contact us at :

OUR OFFICE

Hasibuan Bawazier and Pramono (HB&P)

Wirausaha Building 7th Floor

Jl. HR Rasuna Said Kav. C-5, Jakarta - 12940

Phone # +62 21 527 6990; Fax # +62 21 527 6991

Email : info@hbnp.co.id

Menyoal Kepastian Hukum Terhadap Perlakuan PPh Atas Dividen yang Diterima atau Diperoleh Koperasi

► Oleh **Dwi Ratih Hartina, S.Sos¹**

1. Penulis adalah alumnus jurusan S1 Ekstensi Administrasi Fiskal RSP (II) tahun 2007.



PENDAHULUAN

Koperasi adalah badan usaha yang beranggotakan orang-orang atau badan hukum dengan melancarkan kegiatannya berdasarkan prinsip Koperasi sekaligus sebagai gerakan ekonomi rakyat yang berdasarkan asas kekeluargaan. Sebagai gerakan ekonomi rakyat dan merupakan salah satu pilar ekonomi, Koperasi perlu mendapatkan perhatian yang serius dari pemerintah. Dalam upayanya, pemerintah dalam hal ini Kementerian Koperasi dan Usaha Kecil dan Menengah dituntut untuk dapat menghasilkan program dan kebijakan yang dapat mendukung tumbuh dan berkembangnya Koperasi.

KERANGKA PEMIKIRAN

Undang-undang perpajakan adalah seperangkat peraturan yang terdiri dari Undang-undang beserta peraturan pelaksanaannya. Undang-undang pajak harus memberikan kepastian tentang siapa yang wajib membayar pajak, apa yang menyebabkan Subjek Pajak harus membayar pajak, berapa pajak yang harus dibayar, dan bagaimana pajak yang terutang harus dibayar. Penyusunan Undang-undang pajak yang baik menurut Victor Thuronyi harus memenuhi kriteria yaitu mudah dipahami, diorganisasikan dengan hukum pajak yang lain, efektif dalam pelaksanaannya, dan konsisten dalam penggabungannya dengan hukum yang lain.²

Mansury menyebutkan bahwa pengenaan pajak didasarkan pada dua syarat, yaitu Subjek Pajak dan Objek Pajak. Koperasi merupakan Subjek Pajak yang oleh Undang-undang pajak diberi kewajiban perpajakan. Agar dapat menjalankan kewajiban Pajak Penghasilan khususnya

dividen yang diterima atau diperoleh Koperasi sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku, maka ketentuan dalam Undang-undang tidak boleh memberikan keragu-raguan dan tidak menimbulkan ambiguitas yang pada akhirnya akan membingungkan Wajib Pajak.

Perlakuan Pajak Penghasilan atas Dividen yang Diterima atau Diperoleh Koperasi

Koperasi merupakan Subjek Pajak berdasarkan Pasal 2 ayat 1 huruf a Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah tiga kali terakhir dengan Undang-undang Nomor 17 Tahun 2000 (selanjutnya disebut UU PPh). Badan sebagaimana dijelaskan dalam memori penjelasan Pasal 2 ayat 1 huruf a UU PPh, adalah sekumpulan orang dan atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun tidak melakukan usaha yang meliputi Perseroan Terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, Badan Usaha Milik Negara atau Daerah dengan nama dan dalam bentuk apapun, firma, kongsi, Koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi yang sejenis, lembaga, bentuk usaha tetap dan bentuk badan lainnya termasuk reksadana.

Sebagai Subjek Pajak Penghasilan, Koperasi memiliki kewajiban dalam bidang perpajakan seperti badan-badan hukum lainnya. Hal ini berarti, Koperasi mempunyai kewajiban untuk melaporkan penghasilan yang diperolehnya. Pengertian penghasilan berdasarkan Pasal 4 ayat (1) UU PPh adalah setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat dipakai untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama

¹ Statistik Perkoperasian 2006 <http://www.depkop.go.id>, diunduh pada tanggal 23 Februari 2007.

² Victor Thuronyi, *Tax Law Design and Drafting, Chapter 3 Drafting Tax Legislation*, volume I, International Monetary Fund, 1996, hsl. 2.



dan dalam bentuk apapun.

Seperti halnya bentuk badan usaha yang lain, dalam menjalankan kegiatan usahanya Koperasi memperoleh berbagai jenis penghasilan. Penghasilan yang diterima Koperasi diantaranya ada yang berupa dividen. Dividen merupakan Objek Pajak Penghasilan berdasarkan Pasal 4 ayat (1) huruf g UU PPh, yang berbunyi dividen, dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk dividen dari perusahaan asuransi kepada pemegang polis dan pembagian sisa hasil usaha Koperasi. Dividen merupakan pembagian keuntungan atau laba dari perusahaan kepada investornya (pemegang saham). Dilihat dari mengalirnya tambahan kemampuan ekonomis kepada Wajib Pajak, dividen dikategorikan sebagai penghasilan yang diperoleh dari modal atau *passive income*.

Indonesia menganut sistem klasikal (*Classical System*), penghasilan yang bersumber dari perseroan (*corporate source income*) dikenakan dua kali yaitu pada tingkat perseroan dan pada tingkat pemegang saham (saat dibagikan sebagai dividen). Sebagaimana ditetapkan dalam Pasal 4 ayat (1) UU PPh, yang menjadi Objek Pajak adalah penghasilan yaitu setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, yang dapat untuk konsumsi atau untuk menambah kekayaan Wajib Pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apapun, termasuk dividen.

Dividen yang diterima antar perusahaan dalam hal perpajakan terdapat pengenaan pajak secara dua kali, yaitu dikenakan pajak di perusahaan pembayar, dividen itu akan diputar lagi dalam badan usaha tersebut dan dikenakan pajak pada saat dividen dibayarkan kepada pemegang saham selain badan usaha tersebut. Hal ini disebut dengan *economic double taxation* yaitu terjadi ketika penghasilan yang sama dikenakan pajak dua kali di dalam Subjek Pajak yang berbeda.³

Untuk menghindari pengenaan pajak secara dua kali, sistem pemajakan atas dividen yang diterima antar perusahaan (*intercorporate dividend*) dapat ditentukan melalui kebijakan pajak. Kebijakan pajak adalah salah satu bentuk kebijakan negara di bidang perpajakan. Kebijakan negara didefinisikan oleh Thomas R. Dye sebagai apapun yang dipilih oleh pemerintah untuk dilakukan atau tidak dilakukan (*whatever government choose to do or not to do*).⁴ Marsury menjelaskan bahwa dalam sistem perpajakan terdapat tiga unsur pokok, yaitu kebijakan perpajakan (*tax policy*), Undang-undang perpajakan (*tax laws*), dan administrasi perpajakan (*tax administration*), di mana ketiganya saling mempengaruhi dan berhubungan satu sama lain.⁵

3. Klaus Yogi, *Principles of Tax Treaty Law, in Course Material*, Vienna, Vienna University of Economic and Business Administration, 2004, hal. 1.

4. Thomas R. Dye, *Understanding Public Policy*, Englewood Cliffs NJ, Prentice Hall, Inc., 1985, hal.3.

5. R. Marsury, *Panduan Konsep Utama Pajak Penghasilan Indonesia, Jilid 1*, Jakarta, Bina Peng

Pemungutan pajak terdapat dalam Pasal 23A Undang-undang Dasar 1945, yang berbunyi "Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan Undang-undang." Mertokusumo menjelaskan dalam bukunya bahwa Undang-undang itu sendiri adalah hukum, karena berisi kaedah hukum untuk melindungi kepentingan manusia.⁶ Perumusan makna Undang-undang pajak harus memberikan kepastian tentang siapa yang wajib membayar pajak, apa yang menyebabkan Subjek Pajak harus membayar pajak, berapa pajak yang harus dibayar, dan bagaimana pajak yang terutang harus dibayar.

Integrasi atas keringanan dividen di Indonesia, dilakukan dengan cara mengecualikan penghasilan dividen sebagai Objek Pajak (*dividend exemption system*) yang diatur dalam Pasal 4 ayat (3) huruf f UU PPh mengenai dividen yang diterima antar perusahaan (*intercorporate dividends*), yaitu:

Yang tidak termasuk Objek Pajak adalah dividen atau bagian laba yang diterima atau diperoleh perseroan terbatas sebagai Wajib Pajak dalam negeri, Koperasi, Badan Usaha Milik Negara, atau Badan Usaha Milik Daerah, dari penyertaan modal pada badan usaha yang didirikan dan bertempat kedudukan di Indonesia dengan syarat:

- 1) dividen berasal dari cadangan laba yang ditahan; dan
- 2) bagi Perseroan Terbatas, Badan Usaha Milik Negara dan Badan Usaha Milik Daerah yang menerima dividen, kepemilikan saham pada badan yang memberikan dividen paling rendah 25% (dua puluh lima persen) dari jumlah modal yang disetor dan harus mempunyai usaha aktif diluar kepemilikan saham tersebut.

Berdasarkan ketentuan dalam batang tubuh Pasal 4 ayat (3) huruf f UU PPh tersebut dapat dinyatakan bahwa, dividen khususnya yang diterima atau diperoleh Koperasi ditetapkan sebagai penghasilan yang tidak termasuk Objek Pajak Penghasilan (*non taxable income*) apabila memenuhi dua persyaratan yaitu:

1. dividen berasal dari penyertaan modal pada badan usaha yang didirikan dan bertempat kedudukan di Indonesia; dan
2. dividen yang diterima atau diperoleh Koperasi tersebut berasal dari cadangan laba ditahan (*retained earnings*).

Persyaratan dalam batang tubuh Pasal 4 ayat (3) huruf f UU PPh tersebut, jika dihadapkan dengan dalam memori penjelasannya terdapat perbedaan. Sebab dalam memori

penjelasan Pasal 4 ayat (3) huruf f UU PPh ditegaskan sebagai berikut:

"berdasarkan ketentuan ini, dividen yang dananya berasal dari laba setelah dikurangi pajak dan diterima atau diperoleh perseroan terbatas sebagai Wajib Pajak dalam negeri, Koperasi dan Badan Usaha Milik Negara atau Badan Usaha Milik Daerah, dari penyertaannya pada badan usaha lainnya yang didirikan dan bertempat kedudukan di Indonesia, dengan penyertaan sekurang-kurangnya 25% (dua puluh lima persen) dan penerima dividen tersebut memperoleh penghasilan dari usaha riil diluar penghasilan yang berasal dari penyertaan tersebut, tidak termasuk Objek Pajak."

Memori penjelasan Pasal 4 ayat (3) huruf f UU PPh tersebut menyatakan bahwa, dividen khususnya yang diterima atau diperoleh Koperasi ditetapkan sebagai penghasilan yang tidak termasuk Objek Pajak Penghasilan (*non taxable income*) apabila memenuhi persyaratan, yaitu:

1. kepemilikan saham pada badan yang memberikan dividen paling rendah 25% dari jumlah modal disetor; dan
2. memiliki usaha aktif di luar kepemilikan saham tersebut; dan
3. dividen berasal dari penyertaan modal pada badan usaha yang didirikan dan bertempat kedudukan di Indonesia; dan
4. dividen yang diterima atau diperoleh Koperasi tersebut berasal dari cadangan laba ditahan (*retained earnings*).

Dengan demikian, persyaratan tentang dividen yang bukan Objek Pajak yang diterima atau diperoleh Koperasi dalam batang tubuh Pasal 4 ayat (3) huruf f UU PPh tersebut berbeda dengan memori penjelasannya. Perbedaan ini tentunya menimbulkan ketidakpastian bagi Koperasi sebagai Wajib Pajak.

Sebagai suatu ketentuan hukum, ketentuan dalam Undang-undang seharusnya tidak boleh memberikan keragu-raguan. Batang tubuh dengan memori penjelasannya seharusnya satu pengertian. Penyempitan atau perluasan materi tidak boleh dilakukan dalam memori penjelasan, memori penjelasan hanya berfungsi menjelaskan ketentuan dalam batang tubuh. Memori penjelasan sifatnya hanya menjelaskan, apabila penjelasan itu berbeda dengan apa yang ada di dalam batang tubuh, maka seharusnya mengacu pada batang tubuh. Memori penjelasan tidak boleh menambah dan merubah arti ketentuan yang ada di dalam batang tubuh.

⁶ Pariwara, 1994, hal. 37.

⁶ Sudikne Mertokusumo, *Mengenal Hukum Suatu Pengantar*, Yogyakarta, Liberty, 2002, hal. 88.

Setiap pemungutan pajak yang dilakukan oleh pemerintah harus mempunyai dasar hukum. Penerapan asas legalitas dalam bidang perpajakan dimaksudkan untuk memberikan perlindungan hukum bagi warga masyarakat sebagai Wajib Pajak.⁷ Kepastian hukum dapat diciptakan dengan menerapkan aturan yang jelas, tidak memberikan penafsiran lain. Undang-undang harus disusun sedemikian rupa sehingga tidak memberikan peluang kepada siapapun untuk memberikan interpretasi yang lain daripada yang dikehendaki oleh pembuat Undang-undang.

KESIMPULAN DAN SARAN

Undang-undang perpajakan adalah seperangkat peraturan yang terdiri dari Undang-undang beserta peraturan pelaksanaannya. Penyempitan atau perluasan materi tidak boleh dilakukan dalam memori penjelasan. Akan tetapi, ketentuan persyaratan di dalam memori penjelasan

Pasal 4 ayat (3) huruf f UU PPh mengenai dividen khususnya yang diterima atau diperoleh Koperasi ditetapkan sebagai penghasilan yang tidak termasuk Objek Pajak Penghasilan (*non taxable income*), tidak serasi dengan ketentuan di dalam batang tubuhnya. Penentuan persyaratan dalam memori penjelasan Pasal 4 ayat (3) huruf f UU PPh menambah ketentuan yang tidak ditetapkan dalam batang tubuhnya. Hal tersebut seharusnya tidak diperkenankan di dalam penyusunan peraturan perundang-undangan.

Maka dari itu, penyusunan peraturan perundang-undangan antara batang tubuh dengan memori penjelasannya harus ditetapkan secara konsisten, sehingga tidak memberikan peluang kepada siapapun untuk memberikan interpretasi yang lain daripada yang dikehendaki oleh pembuat Undang-undang. Adapun orang-orang yang terlibat dalam penyusunan Undang-undang pajak, yaitu seseorang yang harus mengerti hukum, praktisi negara, dan ahli dalam pembuatan Undang-undang pajak. ●

7. Laupatin Marsuni, *Hukum dan Kebijakan Perpajakan di Indonesia*, Yogyakarta, UII Press, 2006, hal.19.

Persyaratan Dividen yang Diterima atau Diperoleh Koperasi agar ditetapkan sebagai bukan Objek PPh berdasarkan Pasal 4 ayat (3) huruf f UU PPh

Kesimpulan dalam batang tubuh:

1. dividen berasal dari penyertaan modal pada badan usaha yang didirikan dan bertempat kedudukan di Indonesia; dan
2. dividen yang diterima atau diperoleh Koperasi tersebut berasal dari cadangan laba ditahan (*retained earnings*).



Kesimpulan dalam memori penjelasan:

1. kepemilikan saham pada badan yang memberikan dividen paling rendah 25% dari jumlah modal disetor; dan
2. memiliki usaha aktif di luar kepemilikan saham tersebut; dan
3. dividen berasal dari penyertaan modal pada badan usaha yang didirikan dan bertempat kedudukan di Indonesia; dan
4. dividen yang diterima atau diperoleh Koperasi tersebut berasal dari cadangan laba ditahan (*retained earnings*).





Penanganan Konfirmasi Pajak Masukan yang Dinyatakan "Tidak Ada"

Untuk memastikan apakah Pajak Masukan yang diklaim oleh pihak pembeli memang dapat dikreditkan atau tidak biasanya Petugas Pajak melakukan prosedur pemeriksaan yang biasanya disebut dengan klarifikasi atau lebih dikenal dengan istilah konfirmasi untuk menyakinkan apakah Pajak Masukan yang diklaim tersebut oleh si penjual sudah dilaporkan dalam SPT-nya sebagai Pajak Keuaran. Sering dalam praktek terjadi bahwa hasil konfirmasi dinyatakan "**tidak ada**". Apabila hal ini terjadi apa argumentasi yang bisa diberikan oleh pihak pembeli agar Pajak Masukan yang memang telah dipungut oleh penjual tersebut tetap dapat dikreditkan oleh pihak pembeli. Berikut ini adalah argumentasi yang bisa disampaikan:

1. PPN adalah **pajak tidak langsung**, artinya secara yuridis legal antara:

- pihak yang memikul beban pajak (destinataris pajak); dengan
- pihak yang bertanggung jawab atas pembayaran pajak ke kas negara adalah pihak yang berbeda.

Dengan demikian, apabila pihak pembeli telah dipungut PPN oleh penjual, pada hakekatnya sama dengan telah membayar pajak tersebut ke kas negara. Oleh karena itu, apabila PPN tersebut tidak dibayarkan ke kas negara, maka **tanggung jawab sepenuhnya berada pada pihak penjual**.

2. Pasal 33 UU KUP menyatakan bahwa:

Pembeli atau penerima jasa sebagaimana dimaksud dalam Undang-undang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa Pajak Penjualan atas Barang Mewah bertanggung jawab secara renteng atas pembayaran pajak, sepanjang tidak dapat menunjukkan bukti pembayaran pajak.

Pasal 33 UU KUP tersebut jelas menyatakan bahwa pembeli akan bertanggung jawab secara renteng sepanjang tidak dapat menunjuk bukti pembayaran pajak. Dengan kata lain, apabila pihak penjualan tidak menyetorkan pajak yang dipungutnya (Pajak Keluaran) ke Kas Negara, pihak pembeli tetap dapat mengkreditkan Pajak Masukan-nya sepanjang dapat membuktikan bahwa dia telah membayar pajak. Adapun yang dimaksud dengan **bukti pembayaran pajak adalah "Faktur Pajak"**, hal ini tampak dalam bunyi Pasal 1 angka 23 UU PPN 1984 sebagai berikut ini:

Faktur Pajak adalah bukti pungutan pajak yang dibuat oleh Pengusaha Kena Pajak karena penyerahan Barang Kena Pajak atau penyerahan Jasa Kena Pajak atau oleh Direktorat Jenderal Bea dan Cukai karena impor Barang Kena Pajak.

3. Berdasarkan butir 1.4.2.1. Keputusan Dirjen Pajak Nomor: KEP-754/PJ./2001 tanggal 26 Desember 2001 yang menyatakan bahwa dalam hal Faktur Pajak tidak atau belum dipertanggungjawabkan sebagai Pajak Keluaran oleh PKP Penjual, maka KPP tempat PKP Penjual terdaftar diharuskan segera menerbitkan surat tegoran kepada PKP Penjual agar dalam jangka waktu paling lambat 7 (tujuh) hari sejak tanggal surat tegoran dan PKP harus melaksanakan kewajiban perpajakannya sesuai dengan ketentuan yang berlaku. Apabila sampai batas waktu yang ditetapkan pada surat tegoran PKP Penjual tidak mempertanggungjawabkannya, maka KPP wajib menerbitkan Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar/Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar Tambahan.

4. Berdasarkan butir 1.4.1.3.2 Keputusan Dirjen Pajak Nomor: KEP-754/PJ./2001 tanggal 26 Desember 2001 yang menyatakan bahwa apabila jawaban konfirmasi menyatakan "tidak ada" dengan penjelasan bahwa

Faktur Pajak tersebut belum dilaporkan oleh PKP Penjual dan KPP dimana PKP Penjual telah menerbitkan SKPKB/SKPKBT atas Faktur Pajak yang belum dilaporkan PKP Penjual tersebut maka Faktur Pajak tersebut dapat diperhitungkan sebagai Pajak Masukan yang dapat dikreditkan.

5. Berdasarkan alasan-alasan seperti tersebut di atas, maka apabila dalam jawaban konfirmasi Faktur Pajak dinyatakan "tidak ada", maka yang seharusnya bertanggung jawab atas pembayaran PPN adalah pihak penjual. Dengan demikian, surat ketetapan pajak (SKPKB/SKPKBT) diterbitkan atas nama PKP Penjual. Apabila pajak kurang dibayar beserta sanksinya dalam surat ketetapan pajak dimaksud ternyata tidak dapat ditagih kepada PKP Penjual (objek sita juga tidak ada), maka pembeli bertanggung jawab renteng atas pembayaran pajak tersebut **sepanjang** tidak dapat menunjukkan bukti pembayaran pajak tersebut. -REDAKSI-

**Place Your Advertisement
Here.**

for information please contact:
021- 450 6738



Kapan Saat Terutang PPh Pasal 26 atas Bunga?

► Oleh **Darussalam, SE, Ak, MSi, LLM Int.Tax**
Danny Septriadi, SE, MSi, LLM Int.Tax

RINGKASAN PERMASALAHAN:

Berdasarkan hasil pemeriksaan pajak, terdapat Objek Pajak atas biaya bunga ke Wajib Pajak Dalam Negeri/WPDN (selanjutnya disebut sebagai *resident*) USA yang belum dipotong PPh Pasal 26. Atas temuan tersebut, Ditjen Pajak menerbitkan ketetapan pajak kurang bayar. Wajib Pajak mengajukan banding atas ketetapan pajak tersebut dengan alasan bahwa berdasarkan ketentuan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (selanjutnya disebut sebagai P3B) antara Indonesia-USA, Indonesia baru mempunyai hak pemajakan atas bunga yang bersumber dari Indonesia kepada *resident* USA pada saat bunga tersebut dibayarkan. Dasar yang dipakai oleh Wajib Pajak adalah bunyi Pasal 11 ayat (1) dari OECD Model (yang menjadi salah satu model dari P3B) sebagai berikut ini:

Interest arising in Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

Wajib Pajak mengartikan kata "**paid**" dalam OECD Model tersebut sebagai "**dibayar**" atau "**cash basis**" sehingga Wajib Pajak berkesimpulan bahwa pemajakan atas bunga kepada *resident* USA tersebut baru terutang pada saat dibayarkan (*cash basis*).

PENDAPAT MAJELIS:

Dalam resume Putusan Pengadilan Pajak Nomor: Put.01969/PP/M.VII/13/2003¹, Majelis menyatakan bahwa bunga tersebut dibayarkan kepada USA yang memiliki P3B dengan Indonesia, maka ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan di Indonesia menjadi tidak berlaku dan ketentuan pemajakan atas pembayaran bunga ke luar negeri tersebut didasarkan kepada P3B. Berdasarkan uraian di atas, Majelis berkesimpulan bahwa karena bunga tersebut dibayarkan kepada *resident* USA yang memiliki P3B dengan Indonesia, maka Indonesia baru punya hak untuk memajaki bunga yang bersumber dari Indonesia pada saat bunga tersebut dibayarkan.

PENDAPAT PENULIS:

Untuk menganalisis putusan tersebut di atas kita harus melihat dahulu bagaimana kedudukan dan peran P3B terhadap ketentuan pajak domestik dari suatu negara. P3B adalah suatu perjanjian antar negara yang mempunyai fungsi untuk membagi hak pemajakan antar negara sumber dan negara *resident* atas penghasilan yang diperoleh oleh Wajib Pajak dari dua negara yang mengadakan perjanjian. Kemudian, P3B membatasi ketentuan pajak negara

¹ Resume Putusan Pengadilan Pajak yang diterbitkan oleh Sekretariat Pengadilan Pajak, 2004, hal. 117.

domestik. Terakhir, P3B tidak mengatur saat pengenaan pajak, pengenaan pajak diatur dalam ketentuan pajak domestik dari negara yang mengadakan perjanjian.² Meskipun di banyak negara P3B kedudukannya lebih tinggi daripada Undang-undang pajak domestik, tetapi ketentuan pajak yang terakhir yang diterbitkan dapat saja meng-*override* P3B dalam hal-hal tertentu dengan alasan konstitusi. Meskipun hal ini melanggar hukum internasional tetapi beberapa negara seperti USA seringkali melakukan *tax treaty override* untuk menutup peluang Wajib Pajak melakukan penghindaran pajak.³ Berdasarkan hal-hal tersebut di atas, penulis berbeda pendapat dengan Putusan Majelis yang menyatakan bahwa:

1. karena Indonesia mempunyai P3B dengan USA maka ketentuan perundang-undangan pajak di Indonesia menjadi tidak berlaku;
2. ketentuan tentang saat pemajakan bunga ke luar negeri berdasarkan P3B;
3. Indonesia baru punya hak untuk memajaki bunga yang bersumber dari Indonesia pada saat bunga tersebut dibayarkan.

Adapun argumentasi yang penulis sampaikan adalah sebagai berikut:

P3B hanya membagi hak pemajakan dan bukan mengatur saat terutang nya pajak. Dengan demikian, isu mengenai kapan saat terutang nya pajak diatur dalam Undang-undang pajak domestik. Jadi tidak tepat jika dikatakan bahwa dengan adanya P3B maka Undang-undang pajak domestik menjadi tidak berlaku. Contoh cara mengaplikasikan P3B adalah sebagai berikut: Misalnya salah satu WPDN Indonesia membayar bunga sebesar Rp. 100.000.000 ke *resident* USA maka akan terutang pajak berdasarkan PPh Pasal 26 yaitu sebesar 20%. Akan tetapi, karena ada Pasal 12 ayat (2) P3B Indonesia USA maka hak pemajakan Indonesia

dibatasi menjadi maksimum 10%. Jadi, tahap pertama dalam mengaplikasikan P3B adalah (i) apakah Undang-undang pajak domestik Indonesia mengenakan PPh atas pembayaran bunga ke luar negeri? Jika jawabannya adalah ya, maka tahap berikutnya adalah (ii) apakah hak pemajakan negara sumber (dalam kasus ini adalah Indonesia) dibatasi oleh P3B? Jika jawabannya adalah ya, maka maksimum tarif pengenaan pajak berdasarkan ketentuan domestik yaitu sebesar 20% dibatasi menjadi 10%. Sedangkan pertanyaan tentang kapan saat terutang nya pembayaran bunga ke USA tersebut tunduk dengan ketentuan Undang-undang domestik Indonesia yaitu PPh Pasal 26 yang menyatakan bahwa:

Atas penghasilan tersebut di bawah ini, dengan nama dan dalam bentuk apapun, yang **dibayarkan** atau yang **terutang** oleh badan pemerintah, Subyek Pajak dalam negeri, penyelenggara kegiatan, bentuk usaha tetap, atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya kepada Wajib Pajak luar negeri selain bentuk usaha tetap di Indonesia, dipotong pajak sebesar 20% (dua puluh persen) dari jumlah bruto oleh pihak yang wajib membayarkan :

- a.
- b. bunga, termasuk premium, diskonto, dan imbalan sehubungan dengan jaminan
- c.⁴

Dengan demikian, saat pemotongan pajak atas bunga yang dibayarkan ke luar negeri berdasarkan Pasal 26 ayat (1) UU PPh tersebut adalah pada saat bunga tersebut **dibayarkan** atau **terutang**. Jadi, apabila Wajib Pajak sudah membebarkan biaya bunga tersebut sebagai pengurang penghasilan kena pajak maka seharusnya sudah terutang PPh Pasal 26.

2. Bryan J. Arnold, *International Tax Primer*, Kluwer Law International, 2002, hal 3.
3. Michael Lang, *Tax Treaty Interpretation*, Linde Verlag-Wien, 2001.

4. Bunyi dari Pasal 26 ayat (1) UU No. 10 Tahun 1994 (UU PPh yang berlaku pada saat terjadinya transaksi).

"P3B hanya membagi hak pemajakan dan bukan mengatur saat terutang nya pajak."



Bugar saat Puasa

Semua orang tentu tahu bahwa puasa dapat membersihkan jiwa kita, sehingga kita akan kembali paca fitrahnya seperti bayi yang baru lahir. Namun tidak semua orang tahu bahwa puasa sangat berguna bagi tubuh kita.

Tak terasa bulan Ramadhan telah hadir di hadapan kita. Rasanya ungkapan *Time Flies* tidak berlebihan. Waktu serasa terbang dan melesat begitu cepat. Setahun berlalu bagai sekedipan mata, dan bulan Ramadhan telah sampai di hadapan kita lagi.

Bagi umat Muslim, bulan Ramadhan berarti menjalankan ibadah puasa sebulan penuh. Berpuasa berarti kita wajib menahan lapar, haus, dan hawa nafsu. Kita tidak boleh makan dan minum sejak matahari terbit di ufuk timur dan tenggalan di barat. Kita tentunya sudah hafal hal ini sejak kecil.

Puasa akan membersihkan jiwa kita dengan ibadah yang kita jalankan. Namun, sebenarnya puasa tidak hanya membersihkan jiwa kita, tetapi juga tubuh kita. Dengan berpuasa, kita mengistirahatkan organ-organ pencernaan. Dengan demikian organ-organ tersebut dapat membersihkan dirinya dan membentuk zat-zat baru yang kita butuhkan.

Tidak hanya itu, puasa juga meningkatkan proses pembersihan dan pelepasan racun dari usus, ginjal dan kandung kemih, paru-paru, serta

kulit. Karenanya, kata-kata kembali suci seperti bayi yang baru dilahirkan sangat tepat. Dengan segala proses yang ada didalamnya, kita akan hadir sebagai manusia yang baru dengan jiwa yang bersih dan tubuh yang prima.

Namun, "pembersihan" tersebut baru akan tercapai bila kita melakukan puasa dengan cara yang benar. Ada beberapa hal yang perlu diperhatikan bila kita ingin mendapatkan tubuh yang prima di akhir masa puasa dan tetap bugar selama menjalankan puasa. Berikut ini adalah beberapa hal tersebut.

1. JANGAN LANGSUNG TIDUR SETELAH SAHUR.

Langsung tidur setelah sahur akan berdampak pada metabolisme pencernaan. Saat kita tidur, tubuh menjadi sangat rileks. Dengan begitu gerakan usus menjadi sangat lambat. Padahal sebelumnya kita makan sampai lambung penuh. Akibatnya metabolisme pencernaan terganggu, karena makanan terus menerus berada di dalam usus.

2. PERHATIKAN JENIS KONSUMSI

Selama berpuasa cadangan glikogen kita akan diambil. Hal inilah yang membuat kita sering merasa lemas dan mengantuk saat berpuasa. Namun, hal tersebut tidak akan terjadi bila cadangan yang ada cukup.

Karenanya pada saat sahur disarankan mengkonsumsi makanan dengan kadar lemak yang cukup tinggi, agar pengosongan lambung lebih lambat, jadi kita tidak mudah merasa lapar. Akan lebih baik bila kita menambah asupan protein dan lemak, serta mengurangi konsumsi karbohidrat. Hindari pula makanan yang terlalu asam atau pedas, karena dapat menyebabkan iritasi pada lambung.

3. KONSUMSI MAKANAN BERSERAT

Bagi Anda yang terbiasa mengkonsumsi vitamin dan suplemen dianjurkan untuk tidak mengkonsumsinya saat sahur, kecuali vitamin C. Sekadar informasi vitamin B Kompleks akan menyebabkan kita merasa lapar terus menerus. Perbanyaklah konsumsi makanan berserat yang banyak terdapat pada buah dan sayur.

4. JANGAN TERBURU-BURU SAAT BERBUKA PUASA

Saat berbuka puasa makanlah secara bertahap agar lambung tidak "kaget", cengan demikian kerja lambung tidak terlalu berat. Untuk meringankan kerja pencernaan, kunyahlah makanan dengan baik.

5. BERBUKALAH DENGAN YANG HANGAT

Jangan langsung minum air dingin atau es, karena perut akan kembung akibat produksi asam lambung berlebih. Biasakanlah berbuka dengan minuman yang hangat. Setelah itu beristirahatlah selama satu jam sebelum menyantap makanan berat. Tujuannya untuk memberikan keseimbangan paca pencernaan yang telah kosong seharian.

6. BEROLAHRAGA

Tetaplah berolahraga selama puasa, karena hal ini dapat mendukung proses pembersihan tubuh. Olahraga juga akan membantu relaksasi tubuh, membersihkan dan mencegah gejala keracunan. Sauna atau mandi uap setelah berolahraga juga baik, karena hal tersebut dapat membantu dalam proses pembuangan racun.

Selamat menunaikan ibadah Puasa!

MENGUASAI DUA BAHASA

Sebuah kantor konsultan pajak memasang iklan untuk rekrutmen pegawai. Persyaratan harus bisa mengetik, bisa mengoperasikan komputer, dan harus menguasai minimal dua bahasa. Terakhir disebutkan bahwa perusahaan tersebut dalam perekrutan pegawai tidak akan melakukan diskriminasi (*Equal Opportunity Employer*). Tidak lama kemudian datang seekor anjing masuk ke kantor tersebut dengan maksud melamar. Manajer yang melihat sangat terkejut dan berkata, "Saya tidak bisa merekrut kamu, karena kamu tidak bisa mengetik". Mendengar hal ini anjing tersebut segera mulai memperlihatkan kebolehannya mengetik dengan menggunakan mesin ketik. Manajer tersebut kaget, tetapi kemudian berkata lagi kepada anjing tersebut, "Saya tetap tidak dapat merekrut kamu, karena posisi yang dibutuhkan harus mampu mengoperasikan komputer". Anjing tersebut kemudian langsung mendekati komputer dan mulai mengoperasikan komputer dengan sempurna. Manajer tersebut kembali terkejut dan kemudian berkata, "Kita tetap tidak mungkin merekrut Anda". Anjing tersebut menunjukkan kalimat "*Equal Opportunity Employer*". Manajer tersebut berkata, bahwa dia paham dengan kalimat tersebut dan menambahkan bahwa posisi ini hanya bisa diberikan kepada yang menguasai minimal dua bahasa. Anjing tersebut melihat kepada manajer tersebut dengan tersenyum dan berkata "Meong".



KONSULTAN PAJAK YANG SERAKAH

Tabrakan hebat telah terjadi dan polisi segera datang ke lokasi kejadian. Dia melihat seorang lelaki yang ternyata seorang konsultan pajak sedang terluka parah dan mobil yang rusak berat. Tetapi polisi tersebut heran, meskipun teruka parah dia menngisi kondisi mobil yang baru saja dibeli rusak berat. Kemudian polis menyarankan agar lelaki tersebut segera beristirahat sambil menunggu bantuan ambulans. Tidak berapa lama kemudian ambulans datang dan lelaki tersebut segera diangkat untuk diberikan pertolongan. Saat hendak diangkat, petugas menyadari bahwa lengan konsultan pajak tersebut ternyata sudah putus akibat kecelakaan tersebut. Saat menuju ke rumah sakit, diberitahukanlah kondisi tangan yang sebenarnya kepada konsultan pajak tersebut. Mendengar hal itu, konsultan pajak tersebut menngis sekeras-kerasnya "Sudah mobilku rusak berat, jam tangan mewahku juga hilang".

APA LAGI?

Seorang manajer pajak dari suatu perusahaan bertanya kepada pelamar wanita: "Apakah saudara mempunyai bakat air yang tidak dimiliki oleh pelamar lainnya?" Wanita itu berkata bahwa dia telah banyak memenangkan banyak hadiah dari teka-teki silang dan permainan kata-kata. "Kelihaannya cukup bagus", kata manajer pajak tersebut, "tapi kami membutuhkan seseorang yang cerdas saat jam kerja". "Oh, kata wanita pelamar tersebut, "Saya memang me akukannya juga pada saat jam kerja."

FIKSI

Seorang auditor baru saja mengaudit biaya-biaya operasional dari departemen sales dan marketing. Setelah selesai melakukan audit, kertas kerjanya dimasukkan dalam file yang berhuruf F yang mempunyai arti FIKSI.

TOLONG

Seorang pencuri merampok dan mengikat kasir dari satu perusahaan. Setelah berhasil membobol brankas dan mengambil uang, perampok berniat kabur. Akan tetapi, perampok tersebut mendengar bisikan dari kasir tersebut. "Tolong, pembukuannya dibawa juga. Karena saya ada selisih sebesar Rp 100 juta!"



Penyelesaian Sengketa Pajak atas Restitusi PPN di Ukraina

Di Ukraina, hak Wajib Pajak dilanggar jika klaim restitusi PPN melebihi waktu 40 (empat puluh) hari sejak SPT FPN dimasukkan dan surat permohonan restitusi diajukan. Oleh karena itu, Mahkamah Agung di Ukraina memberikan arahan kepada *administrative court* bahwa jika terjadi sengketa pajak yang melibatkan Otoritas Pajak, maka *administrative court* berwenang untuk memaksa Otoritas Pajak untuk memberikan putusan restitusi PPN jika telah melewati jangka waktu tersebut di atas. Lebih lanjut, disebutkan bahwa hak Pengusaha Kena Pajak yang memohon restitusi PPN (selanjutnya disebut pemohon restitusi PPN) tidak boleh dikaitkan dengan tidak disetornya atau dilaporkannya PPN Keluaran oleh rekanan bisnis Pengusaha Kena Pajak tersebut (selanjutnya disebut sebagai pemotong PPN).¹ Dengan kata lain, sesuai dengan filosofi PPN sebagai pajak tidak langsung, apabila pemohon restitusi PPN telah mempunyai bukti bahwa PPN-nya telah dipotong oleh pihak pemotong PPN, maka apabila pihak pemotong PPN tersebut tidak menyetorkan ke kas Negara maka pihak pemohon restitusi PPN tidak dapat dimintai pertanggungjawabannya.



¹ Tax Notes International, Court Issues Guidance on Settlement of VAT Refund Disputes, March 19, 2007, hal. 1072.



Vladimir Putin akan memangkas prosedur restitusi PPN dalam usulan perubahan Undang-undang Pajak Rusia untuk Tahun 2008-2010

Para Pengusaha Kena Pajak di Rusia ternyata merasa dipusingkan juga dengan prosedur restitusi PPN. Akan tetapi, Pemerintah Rusia cukup tanggap memperhatikan keluhan para Pengusaha Kena Pajak tersebut. Tidak tanggung-tanggung, Presiden Rusia Vladimir Putin langsung turun tangan akan memangkas prosedur restitusi PPN yang banyak menyulitkan Pengusaha Kena Pajak.¹

¹ Tax Notes International, Putin Proposes Tax Changes for 2008-2010, March 19, 2007, hal. 1072.



Pengadilan Pajak di Brazil membatalkan ketetapan pajak yang diterbitkan kepada Wajib Pajak yang tidak melakukan pemotongan pajak (*withholding tax*)

Pihak Otoritas Pajak di Brazil menerbitkan keetapan pajak kepada Teksid do Brasi Ltda yang tidak melakukan pemotongan atas pembayaran kepada Wajib Pajak dalam negeri orang pribadi. Karena tanggung jawab atas pemotongan pajak tersebut ada di tangan pihak pemberi penghasilan, maka Otoritas Pajak menerbitkan ketetapan pajak atas pajak yang tidak dipotong ditambah sangsi denda. Ketetapan pajak diterbitkan satu tahun berikutnya sejak pembayaran terjadi. Akan tetapi, pengadilan pajak di Brazil yang disebut sebagai *Taxpayers*

Council membatalkan putusan tersebut dengan pendapat bahwa *withholding tax* adalah merupakan pajak dibayar dimuka (kredit pajak) bagi pihak penerima penghasilan yang paling bertanggung jawab untuk melaporkan penghasilan yang diterima dalam SPT nya dan membayar beban pajak atas penghasilan tersebut. Menurut *Taxpayers Council*, ketetapan pajak hanya dapat diterbitkan jika tahun diterbitkannya sama dengan tahun dilakukannya pembayaran yang merupakan objek dari *withholding tax*. Karena dalam kasus ini antara tahun pembayaran dan tahun diterbitkannya ketetapan pajak tidak sama atau dengan kata lain tahun pembayaran mendahului tahun diterbitkannya ketetapan pajak, maka ketetapan pajak tersebut menjadi tidak berlaku. Hal ini disebabkan karena kredit pajak tersebut tidak dapat dikreditkan karena telah melewati tahun pajak. Ketentuan ini tidak berlaku apabila pembayaran tersebut ditujukan kepada Wajib Pajak luar negeri.¹

¹ Tax Notes International, Tax Court Overturns Withholding Tax Assessment, February 7, 2005, hal 154.

Tax Administration goes global

Untuk menangkal skema penghindaran pajak internasional yang tidak diperkenankan (*unacceptable tax avoidance*) telah dibentuk *Joint International Tax Shelter Information* (JITSIC) yang didirikan di Washington DC pada tahun 2004 dan di London pada tahun 2007. Kantor tersebut saat ini diwakili oleh petugas pajak dari negara-negara Australia, UK, Kanada, USA, dan Jepang. Tujuan dari dibentuknya JITSIC tersebut adalah untuk mendapatkan pertukaran informasi yang *real-time* serta untuk mengembangkan database skema *aggressive tax planning*.¹



¹ Tax Notes International, Multinational Anti Tax Avoidance Task Force Takes Shape, May 3, 2007, hal 476; Tax Notes International, Tax Administration Goes Global, February 26, 2007, hal 513, dan BFD Tax News Service, International Tax Shelter Information Centre, May 23, 2007.

Ir. Airlangga Hartarto, MBA., MMT.

Airlangga Hartarto lahir di Surabaya 1 Oktober 1962. Saat ini Airlangga menjabat sebagai Ketua Asosiasi Emiten Indonesia (AEI) periode 2005-2008. Serta menjadi Ketua Umum Persatuan Insinyur Indonesia (PII) periode (2006-2009) dan Anggota Dewan Pembina Alumni Kanisius.

Sebagai tindak lanjut Inpres No. 6 Tahun 2007, pemerintah saat ini membuat draft peraturan pelaksana untuk memberikan insentif kepada perusahaan *go public* berupa penurunan tarif PPh Badan. Sebagai Ketua AEI, Airlangga memberikan penjelasan bahwa usulan AEI adalah agar persyaratan kepemilikan saham publik *floating* sebesar 15% diberikan penurunan tarif 2,5-3% dan untuk kepemilikan saham publik *floating* sebesar 30% diberikan penurunan tarif sebesar 5%. Permintaan ini didasarkan data yang dimiliki AEI bahwa rata-rata kepemilikan saham publik *floating* berada pada kisaran 30-40%. Akan tetapi draft peraturan pelaksana tersebut mewajibkan persyaratan yang sangat ketat yang harus dipenuhi yaitu syarat kepemilikan saham publik *floating* sebesar 40% akan diberikan penurunan tarif 2,5-3% dan untuk kepemilikan saham publik *floating* sebesar diatas 50% diberikan penurunan tarif 5%. Persyaratan tersebut dikhawatirkan akan kontra produktif atau dengan kata lain mungkin akan mengakibatkan tidak meningkatkan daya tarik perusahaan tertutup untuk masuk ke pasar modal dan juga terbatasnya perusahaan *go public* yang dapat menikmati insentif yang diberikan oleh pemerintah, ujar Airlangga.

Terkait dengan usulan RUU PPh yang saat ini sedang dalam pembahasan di DPR, AEI mengajukan usulan tentang penghapusan pajak berganda ekonomis atas dividen. Sebaiknya pemajakan atas penghasilan dividen yang diperoleh oleh orang pribadi sebagai pemegang saham hanya dikenakan sekali saja yaitu di tingkat *corporate* (perusahaan), sehingga di tingkat orang pribadi sebagai pemegang saham dikenakan PPh Final dengan tarif 0%. Kebijakan ini sudah lama ditunggu-tunggu oleh para investor khususnya pemegang saham orang pribadi. Airlangga memberikan penjelasannya.

Berbicara mengenai *Corporate Social Responsibility* (CSR) dalam RUU PT, Airlangga memberikan komentarnya bahwa ia tidak setuju karena *social responsibility* sangat berbeda artinya dengan *mandatory* dan *obligation*. Hal ini tidak sesuai dengan *world best practice*. Dan untuk perusahaan publik, CSR akan dimasukkan sebagai *disclosure* dalam laporan keuangan, Airlangga menambahkan.

PENDIDIKAN:

- SMA Kanisius, Jakarta, 1981
- Fakultas Teknik Mesin, UGM Yogyakarta 1987
- AMP Wharton School, University of Pennsylvania, Philadelphia, USA 1993
- Master of Business Administration (MBA), Monash University, Australia 1996
- Master of Management Technology (MMT), Melbourne Business School University of Melbourne, Australia 1997



Apa kata
Pakar Pemasaran Dunia
tentang

MAJALAH

MARKETING

Inspiring The Leadership

I hope that MARKETING Magazine can be a valuable reference for its readers.

Jack Trout
Pakar Positioning Dunia



Excellent Publication!

Prof. Bernd Schmitt
Penemu konsep Experiential Marketing



Majalah MARKETING is awesome!

John Tschohl
Pakar Service Dunia



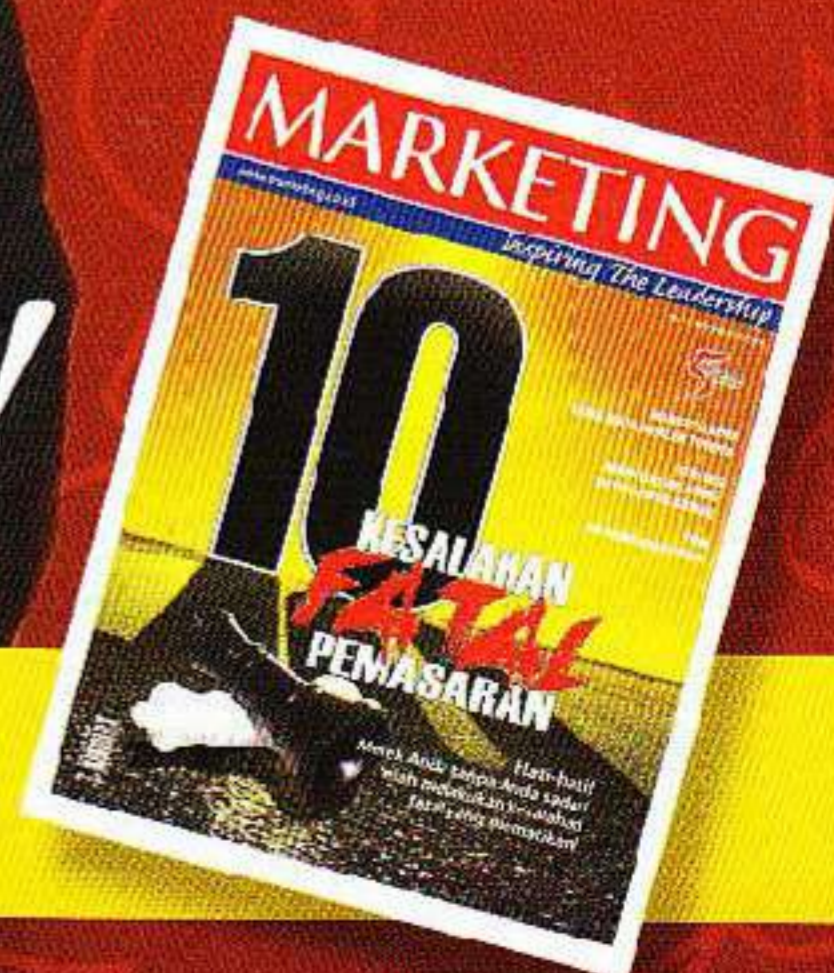
Majalah MARKETING perform a valuable service to the marketing community.

Prof. Paul Patterson
Dekan University of New South Wales



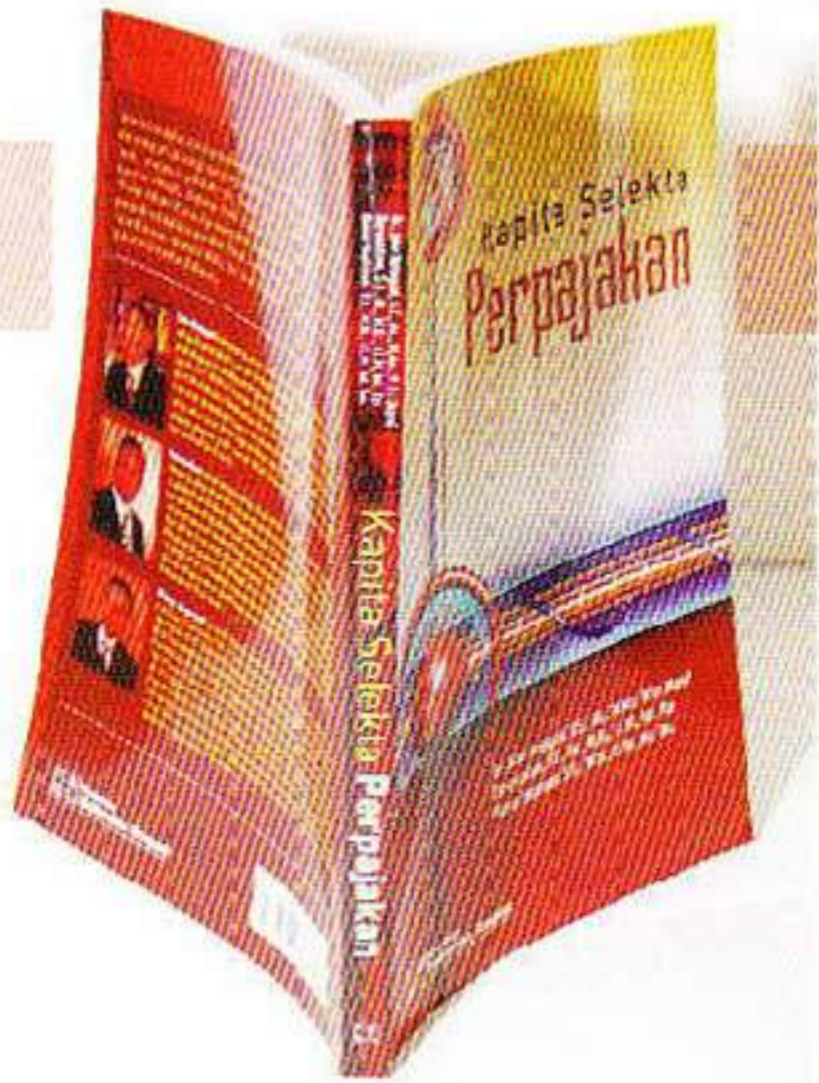
Inspiring The Leadership!

www.marketing.co.id



IKLAN / LANGGANAN :

021-45857040 / 70300056



Judul : Kapita Selekt Perpaajakan
 Penulis : John Hutagaol,
 Darussalam,
 Ganry Septriadi
 Penerbit : Salemba Empat
 Cetakan : Desember 2006
 Tebal : (308) hal.
 Harga : Rp 49.900

KAPITA SELEKTA PERPAJAKAN

Buku ini membahas isu-isu perpajakan terkini atas sistem pemajakan persercan dan orang pribadi sebagai pemegang sahamnya, subjek pajak, minyak dan gas bumi, reorganisasi perseroan yang berupa *spin-off*, *split-off*, dan *split-up*, transaksi derivatif, *Employee Stock Option* (ESOP), *e-commerce*, *Transfer Pricing*, *Advance Pricing* (APA), konsep Bentuk Usaha Tetap (BUT), pengaruh pajak dalam pemilihan bentuk usaha, *Beneficial Owner*, kedudukan Surat Keterangan Domisili (SKD), *Tax Treaty Negotiation*, dan analisis terhadap kebijakan perpajakan Indonesia.

Dalam buku ini, ketiga penulis berharap agar terjadi evolusi proses pembelajaran perpajakan yang selama ini hanya mempelajari "teknik perhitungan" dari ketentuan positif Undang-undang Pajak Indonesia, merjaci proses pembelajaran perpajakan dengan cara mempelajari konsep perpajakan melalui pendekatan antardisiplin ilmu dan perbandingan dengan negara lain.

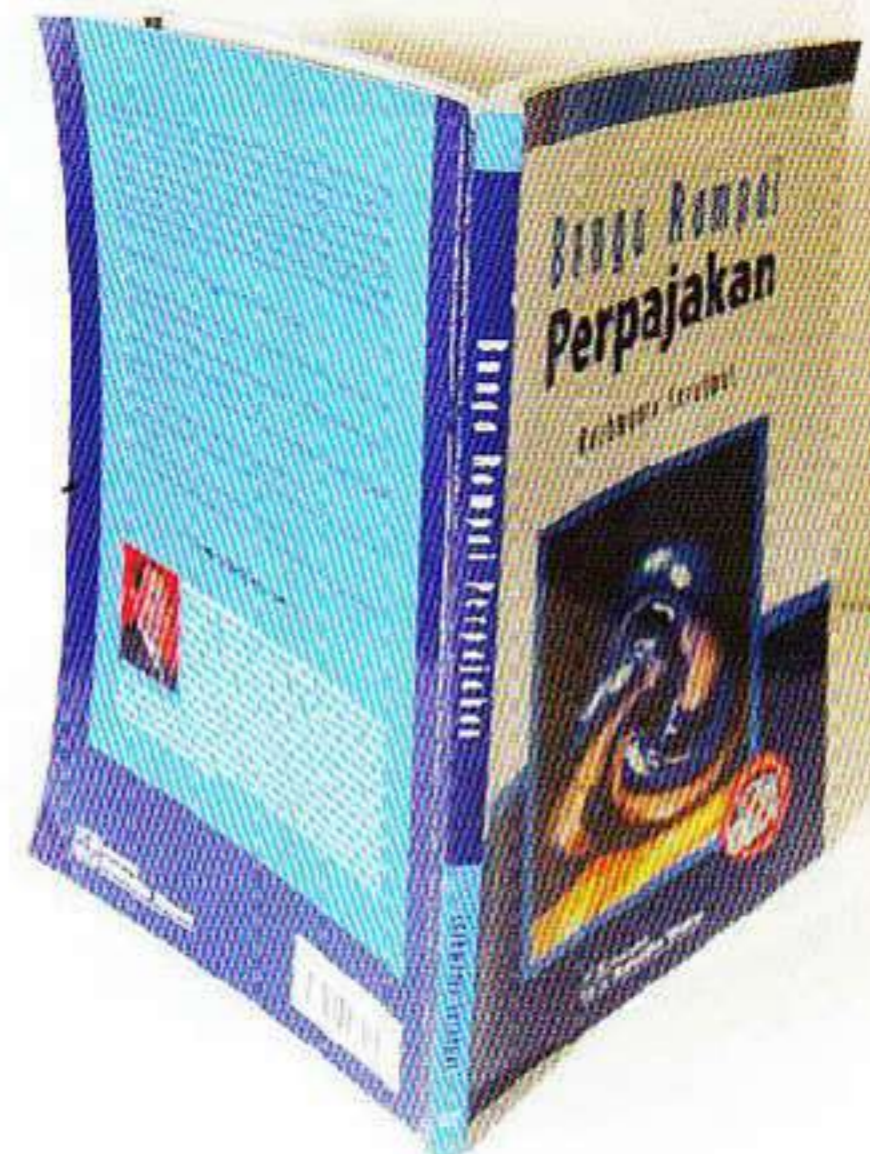
BUNGA RAMPAI PERPAJAKAN

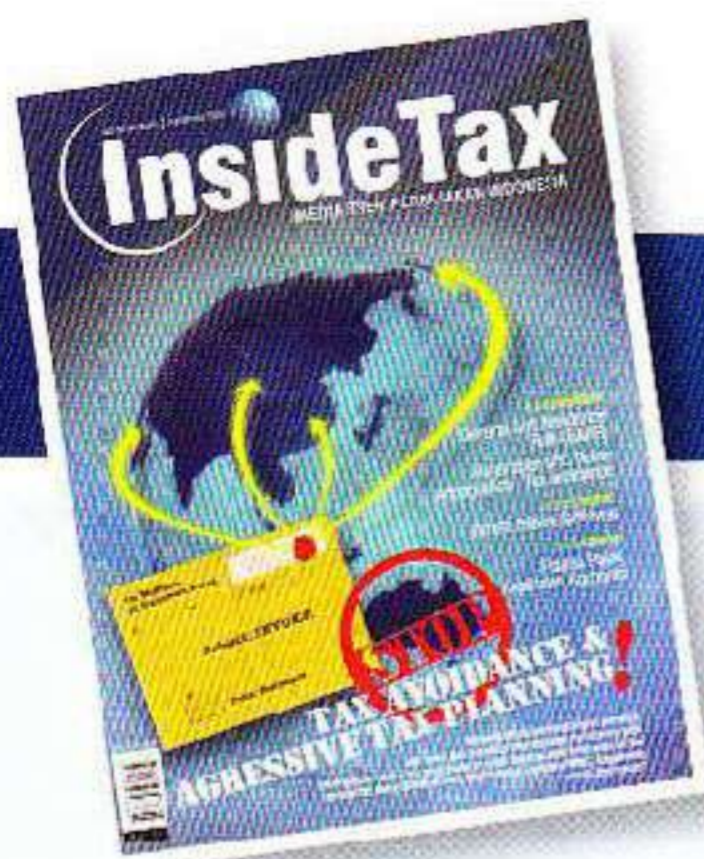
Topik-topik yang terdapat dalam kumpulan makalah ini merupakan topik khusus yang membahas mengenai perlakuan pajak yang berbeda dengan ketentuan yang berlaku umum pada industri-industri tertentu. Oleh sebab itu, membaca kumpulan makalah ini tentunya membantu pembaca untuk mengetahui hal-hal baru, khususnya yang tidak didapatkan dalam kepustakaan yang ada. Kumpulan makalah ini juga mencakup masalah-masalah yang berkaitan dengan persetujuan penghindaran pajak berganda, yang bagi kebanyakan orang merupakan topik yang masih asing, terutama mengenai bagaimana memberi interpretasi yang benar terhadap ketentuan tertentu dan interaksinya dengan Undang-undang domestik.

Beberapa topik yang dibahas dalam kumpulan makalah ini adalah:

- Perkembangan terkini dari OECD Model Menyangkut Pertukaran Informasi dan Pengaruhnya terhadap P3B Indonesia
- Masalah Penentuan *Beneficial Owner* dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda
- Tarif Pemotongan Pajak Penghasilan yang Berlaku
- Masalah *Double Non taxation* dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Indonesia
- Perlakuan Pajak Penghasilan atas Kabel dan Pipa Bawah Laut
- Menyimak Kebijakan Pajak Penghasilan dalam Undang-undang Nomor 22 tahun 2001 (UU Migas)
- Kebijakan Perpajakan di Bidang Pertambangan Umum
- Fasilitas Pajak *Tax Holiday* Apakah Benar Efektif Untuk Menarik Investor Luar Negeri?

Judul : Bunga Rampai Perpaajakan
 Penulis : Rachmanto Surahmat
 Penerbit : Salemba Empat
 Cetakan : I, Mei 2007
 Tebal : (184) hal.
 Harga : Rp 39.800





Trendsetter Perpajakan Indonesia

Siapa yang wajib membaca Inside Tax?

Sasaran umum dari majalah ini adalah para Wajib Pajak dan calon Wajib Pajak. Sedangkan sasaran khususnya adalah akuntan internal dan eksternal, pegawai Direktorat Jenderal Pajak, konsultan pajak, praktisi dan akademisi bidang hukum, akuntansi, keuangan dan perpajakan, dan pembuat kebijakan pajak.

Mengapa Inside Tax wajib dibaca?

Majalah ini wajib dibaca karena membahas kebijakan, hukum, dan administrasi perpajakan di Indonesia dengan pendekatan antar disiplin ilmu serta perbandingan dengan negara lain. Kemudian majalah ini juga akan mengkaji putusan-putusan pengadilan pajak di luar negeri yang relevan dengan perpajakan di Indonesia.

Mengapa pemahaman pajak harus melalui antar disiplin ilmu?

Perpajakan tidak hanya menyangkut masalah ilmu akuntansi saja. Tetapi perpajakan harus dibahas dari sudut pandang ilmu hukum, ilmu ekonomi, ilmu administrasi, ilmu politik serta ilmu kebijakan sosial. Pembahasan yang antar disiplin ilmu akan memperkaya pengetahuan perpajakan para pembaca.

Apa pentingnya bagi pembaca mengetahui perpajakan negara lain?

Di seluruh dunia, Wajib Pajak dan Otoritas Pajak selalu berlawanan arah

dalam melakukan tindakan sehubungan dengan pajak. Wajib Pajak akan berusaha untuk meminimalkan beban pajaknya, di lain pihak Otoritas Pajak akan berusaha untuk memaksimalkan penerimaan pajak untuk negara. Oleh karena itu, semua tindakan yang dilakukan oleh Wajib Pajak dan Otoritas Pajak di luar negeri sangat relevan untuk dipelajari oleh pembaca di Indonesia.

Apakah informasi di Inside Tax dapat dipercaya?

Informasi di Inside Tax sangat dapat dipercaya karena dikomandani oleh Darussalam SE, Ak. M.Si (Administrasi & Kebijakan Pajak-UI), LL.M (European & International Taxation-Tilburg University, Belanda & Katholieke Universiteit Leuven, Belgia) dan Danny Septriadi SE, M.Si (Administrasi dan Kebijakan Pajak-UI), LL.M (International Taxation-Vienna University of Economics and Business Administration, Austria) yang merupakan akademisi dan praktisi perpajakan yang mempunyai pengetahuan mendalam perbandingan hukum pajak internasional. Serta didukung oleh ribuan artikel dan ratusan buku perbandingan perpajakan internasional yang diterbitkan oleh penerbit yang telah mempunyai reputasi internasional. Kemudian majalah ini juga didukung oleh para kontributor pilihan yang mempunyai pengetahuan dan pengalaman praktik pajak yang terpercaya. Dengan demikian, majalah Inside Tax ini akan menjadi "trendsetter" perkembangan perpajakan Indonesia.

Apakah harga Inside Tax mahal?

Majalah ini tidak sekedar hanya memberikan informasi deskriptif peraturan pajak saja tetapi juga dianalisis

secara mendalam dan dibandingkan dengan praktik dan ketentuan perpajakan negara lain. Dengan demikian, dibandingkan dengan manfaat yang diperoleh dengan berlangganan majalah ini maka pengeluaran rupiah pelanggan akan menjadi tidak mahal. Dengan kata lain, kami akan memberikan manfaat yang berlipat ganda atas investasi yang telah dikeluarkan oleh pelanggan.

Bagaimana Inside Tax dapat diperoleh?

Dengan cara berlangganan maka Majalah Inside Tax ini akan datang dihadapan pelanggan yang terhormat. Cara berlangganan dapat mengisi formulir yang tersedia di Majalah Inside Tax ini, melalui website kami di www.dannidarussalam.com, atau melalui sms ke nomor 0856 9112 8839. Untuk informasi lebih lanjut hubungi nomor telepon (021) 450 6738 dengan Ferry atau Ratih.

Kapan Inside Tax terbit?

Inside Tax terbit setiap bulan pada minggu pertama

Bagaimana cara mengirim kritik dan saran ke majalah Inside Tax?

Kritik dan saran dapat dikirimkan melalui website kami yaitu www.dannidarussalam.com. Atau dapat mengirimkan surat dengan alamat DANNYDARUSSALAM TAX CENTER Rukan Artha Gading Niaga E/25, Lt.1, Kelapa Gading, Jakarta Utara 14310, melalui fax dengan nomor (021) 4584 2713, atau dapat pula melalui www.dannidarussalam.com.

**NANTIKAN
 EDISI PERDANA KAMI
 di Minggu Pertama November 2007**

Kupas Tuntas Cross-border Transfer Pricing

- Transfer Pricing di Indonesia: Real or Myth?
- Berbagai Skema Transfer Pricing: E-Commerce, Captive Insurance, Hybrid Financial, Artificial Loss dan....
- Proses Penyelesaian Sengketa Transfer Pricing: Apakah Hanya Keberatan dan Banding? Atau Ada Cara Lain?
- Beban Pembuktian Transfer Pricing Ada di Pihak Mana? WP atau DJP?
- Cross-border Royalty & Management Fee: Perbandingan di Berbagai Negara
- Bagaimana Pengaruh Putusan Pengadilan Pajak Luar Negeri dan Pendapat Ahli Perpajakan International atas Interpretasi Hukum Pajak Internasional dalam Sistem Pengadilan Pajak dan Otoritas Pajak Indonesia?
- Pentingnya Definisi Hubungan Istimewa dalam Rangka untuk Mendapatkan Keringanan Pajak Berganda Ekonomis

Ya! Mohon dicatat sebagai pelanggan



DATA PELANGGAN

Nama : _____
 Jabatan : _____
 Perusahaan : _____, Bagian: _____
 Alamat Kirim : _____
 : _____
 Kota : _____ Kode Pos : _____
 Telepon : _____ Fax. _____
 HP : _____
 E-mail : _____
 : _____

PEMBAYARAN TRANSFER BANK KE :
 BCA KCP Ruko Artha Gading
AC. 8400031020
 a/n PT DIMENSI INTERNASIONAL TAX
 serta cantumkan nama lengkap pelanggan

Informasi hubungi :

- SMS: 0856 9212 8839, ketik: Nama#Alamat Lengkap
- Email: insidetax@dannydarussalam.com
- www.dannydarussalam.com
- Ferry/Ratih Telp. 021 450 6738 Fax. 021 4584 2713

MAJALAH dikirim setelah bukti pembayaran dan formulir berlangganan ini diterima.

*)Jika ada perubahan alamat kirim yang dituju, segera hubungi kami!



HARGA BERLANGGANAN:
 1 Tahun (12 Edisi): Rp 300.000

DISC20%
RP 240.000
 (perorangan)

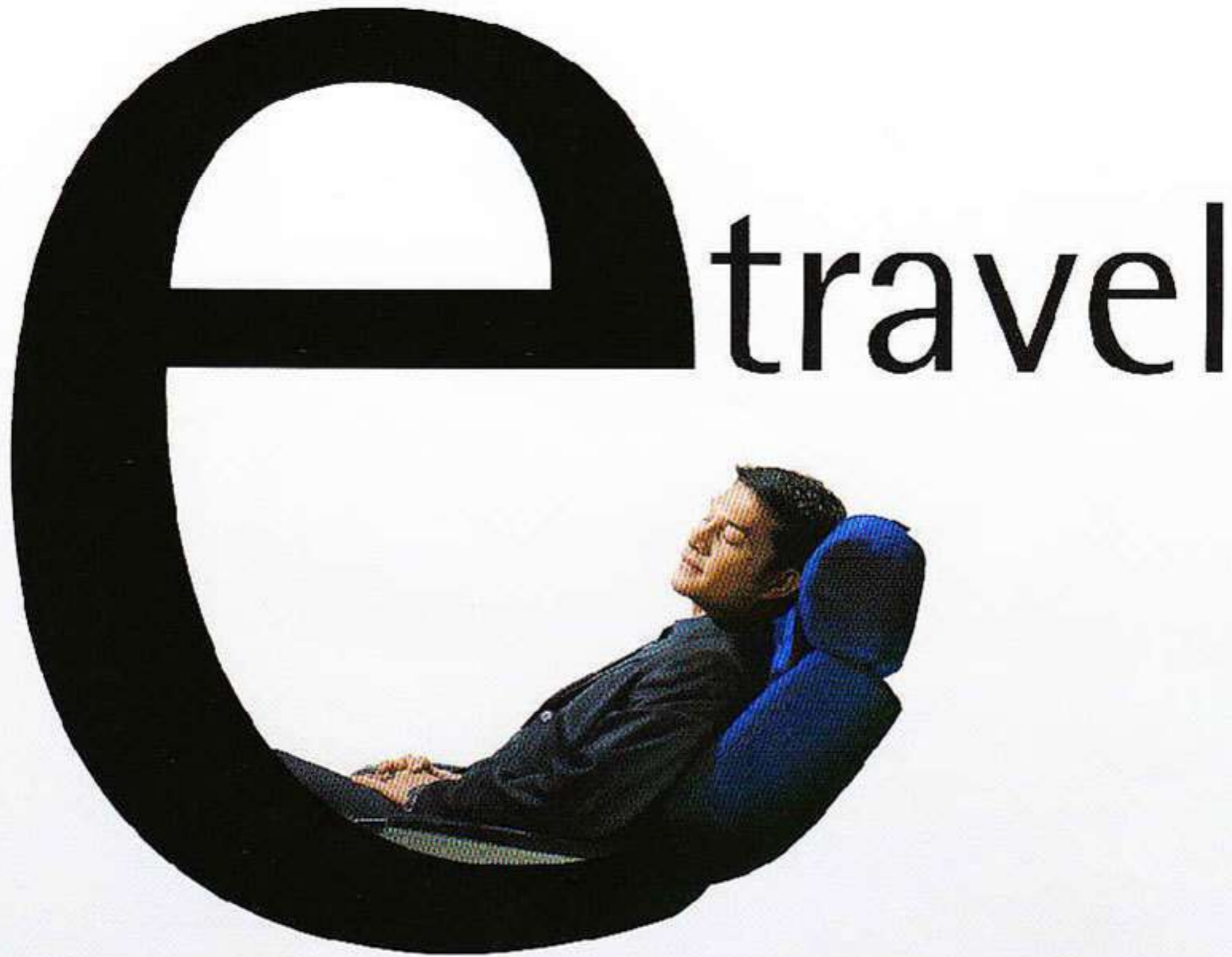
DISC10%
RP 270.000
 (perusahaan)

Khusus berlaku untuk pembayaran pada bulan September 2007

Kirim formulir ini dan bukti pembayaran ke no fax. **021 4584 2713** atau email: **insidetax@dannydarussalam.com**

Era kenyamanan baru dari Garuda Indonesia

e travel



easy booking

Booking/Reservasi lebih mudah melalui call center 24 jam 7 hari seminggu di nomor 0 807 1 807 807 atau (021) 2351 9999



epayment

Bayar tiket lebih mudah dan cepat melalui beragam fasilitas online payment untuk kenyamanan Anda.



eticket

Dengan e-ticket (tiket elektronik atau tiket tanpa kertas) data penerbangan Anda tersimpan aman sehingga Anda terhindar dari tiket hilang atau tertinggal.



easy check-in

Garuda Indonesia menyediakan beragam pilihan layanan check-in untuk kemudahan Anda, termasuk layanan Telephone Check-in mulai dari 24 jam hingga 4 jam sebelum keberangkatan.



enjoy flight

Selanjutnya nikmatilah penerbangan penuh kenyamanan dari Garuda Indonesia.



24 jam Akses Pelanggan (Pulsa Lokal)
0 807 1 807 807
atau (021) 2351 9999

www.garuda-indonesia.com

New Ford Escape VVT Break Free with the Real SUV



New Ford Escape VVT, arti sebuah kebebasan yang sesungguhnya. Profil baru yang gagah dan sporty, didukung mesin baru Duratec 2.3L dengan Variable Valve Timing (VVT) & Drive by Wire (ETCS) yang efisien, menjadikannya partner terbaik Anda untuk perkotaan maupun berpetualang. Desain interior yang modern, lengkap dengan Sun Roof dan Automatic AC memberikan sentuhan eksklusif selama perjalanan Anda. Tunggu apalagi, segera hubungi Dealer Ford terdekat untuk menguji ketangguhan New Ford Escape VVT "The Real SUV".

**Harga mulai Rp. 259 juta
On The Road Jakarta**



www.ford.co.id

Make Every Day Exciting

Ford Superstore: Ford Jak-Tim, 021-8300313, Ford Jak-Sel, 021-75914308, Ford Jak-Pus, 021-6306508, Kelapa Gading, 021-4523988, Ford Jak-Bar, 021-5663127, Ford Denpasar Gatot Soebroto, 0361-262263, 0361-262270, Teuku Umar, 0361-265461, Ford Medan, 061-6641818, Rantau Prapat, 067-427405, 427515, Banda Aceh, 0651-48818, Ford Padang, 075-1-37112, Ford Pekanbaru, 0761-857500, Ford Palembang, 0711-373357, Ford Banjarmasin, 0511-3271000, Ford Balikpapan, 0542-872848, Ford Samarinda, 0541-737070, Ford Makassar, 0411-422999, 0411-811888, Ford Manado, 0431-821821, Ford Sorong, 0951-332281, Ford Jayapura, 0967-523673. Service Network: Bandung, 022-737181, Semarang, 024-3517185, Cirebon, 0231-203313, Timika, 0901-323356.