

Edisi 15 | Mei-Juni 2013

InsideTax

MEDIA TREN PERPAJAKAN

DI BALIK SUAP PAJAK



Pajak Internasional atas Transaksi Software
Alternatif Penyelesaian Sengketa Pajak
Dasar Pengenaan Pajak Dalam PMK No. 38/2013
Penyalahgunaan Tax Haven

ISSN: 1978-5836



9 771978 583642

Rp 30.000

inside**CONTENT**

Edisi 15 | Mei-Juni 2013

- 4** **Inside Greetings**
- 7** **Inside Journal**
- 14** **Inside Profile**
Drs. Kismantoro Petrus, M.B.A.
- 16** **Inside Event**
- 24** **Newsflash Domestic**
- 26** **Inside Review**
Alternatif Penyelesaian Sengketa Pajak
(Studi Komparasi dengan Amerika Serikat)
- 32** **Inside Event**
- 34** **Tax Enlightenment**
- 42** **Newsflash International**
- 48** **Inside Profile**
David Hamzah Damian
- 50** **Inside Court**
Pajak Internasional atas Penghasilan dari
Kegiatan Keartisan
- 55** **Inside Event**
Seminar Permanent Establishment dan Seminar
Transfer Pricing
- 61** **Inside Library**
- 62** **Inside Review**
Penggelap Pajak, Awas!
- 66** **Inside Intermezzo**



8 **InsideHeadline:** Korupsi Pajak



18 **InsideReportase:** Tax Haven



36 **InsideReview:**
Pajak Internasional atas Transaksi Software



56 **InsideRegulation:**
PMK 38 dan 39 Tahun 2013

Diterbitkan oleh:
DANNY DARUSSALAM TAX Center
PT Dimensi Internasional Tax

PEMIMPIN UMUM
Darussalam

WAKIL PEMIMPIN UMUM
Danny Septriadi

PEMIMPIN REDAKSI
B. Bawono Kristiaji

REDAKSI
Ganda Christian Tobing
Toni Febriyanto
Yanuar F. Abiyunus
Hiyashinta Klise

FOTOGRAFI DAN DESAIN
Ronny Fhyzar
Nurizzah Millati Shaffiyah

REKENING BANK
BCA KCP Ruko Artha Gading
A/C: 8400031020
A/N: PT Dimensi Internasional Tax

ALAMAT REDAKSI
Menara Satu Sentra Kelapa Gading
Lantai 6 Unit #0601
Jl. Bulevar Kelapa Gading LA3 No.1
Summarecon, Kelapa Gading
Jakarta Utara 14240
Indonesia
www.dannydarussalam.com/insidetax



Komunitas Pajak yang Terhormat.

Pertama-tama kami memohon maaf jika Inside Tax edisi ke-15 ini terlambat hadir di tangan anda. Kami menyadari bahwa masih terdapat banyak kekurangan redaksi pada sisi distribusi serta pemasaran. Hal ini akan kami perbaiki pada edisi-edisi selanjutnya.

Pada tiga bulan terakhir, kita kembali dikejutkan oleh terungkapnya beberapa kasus penyuapan yang melibatkan baik Wajib Pajak maupun otoritas pajak. Masih segar dalam ingatan kita, betapa menggemparkannya kasus Gayus Tambunan dan diikuti oleh kasus-kasus lainnya yang terjadi dalam beberapa tahun belakangan ini. Masih segar juga dalam ingatan kita, adanya komitmen tinggi dan upaya keras dari Direktorat Jenderal Pajak untuk mencegah berulangnya modus serupa. Tapi, apa daya, suap pajak sepertinya merupakan praktik yang sulit untuk diberantas.

Hal ini mendorong redaksi untuk mengangkat isu dan kajian seputar suap pajak sebagai headline. Tema ini dipilih bukan untuk menghakimi rapor reformasi birokrasi di Direktorat Jenderal Pajak. Namun, justru sebagai kontemplasi: mengapa dan bagaimana suap pajak dapat terjadi.

Pada edisi kali ini, pembaca juga akan disuguhi artikel-artikel berbobot lainnya. Meningkatnya perhatian global atas aliran penghasilan ke *tax haven* akan dibahas dalam artikel yang ditulis oleh Kristian Agung Prasetyo. Selain itu, terdapat ulasan mengenai berbagai alternatif yang dapat dipertimbangkan dalam penyelesaian sengketa pajak. Artikel yang ditulis oleh Prihanto Suryandoro itu juga menyajikan komparasi penyelesaian sengketa di Amerika Serikat. Artikel lainnya dari Yusuf W. Ngantung mengkaji perlakuan pajak atas transaksi software dari perspektif pajak internasional.

Sama halnya dengan edisi sebelumnya, Inside Tax juga hadir dengan rubrik-rubrik menarik. Sebagai contoh, putusan pengadilan pajak mengenai penghasilan yang diterima oleh pekerja seni, alur pemeriksaan pajak yang dikemas secara menarik, reportase mengenai pemanfaatan *tax haven* dan kerugian-kerugian yang ditimbulkannya, ataupun analisis mendalam mengenai ketentuan pajak domestik terkini.

Sebagai penutup, kami mengajak pembaca untuk secara aktif berkontribusi dalam diskusi ilmiah mengenai perpajakan di Indonesia. Salah satunya dengan mengirimkan buah pemikiran dalam bentuk tulisan kepada redaksi Inside Tax.

Lagi-lagi, tanggung jawab untuk mereduksi informasi asimetri dalam dunia perpajakan bukan hanya milik kami, namun juga milik seluruh komunitas pajak yang terhormat.



B.Bawono Kristiaji



insidereaders

Secara keseluruhan, tampilan dan konten dari majalah ini sangat baik dan sangat layak untuk menjadi bahan bacaan utama bagi praktisi pajak seperti konsultan, aparat pajak, staf pajak, atau bahkan mahasiswa yang menekuni bidang perpajakan. Dengan materi-materi beragam dan berbeda dari yang sudah ada, boleh dibilang Inside Tax ini mengupas sisi lain dari perpajakan yang bisa mempertajam pemahaman kita tentang dunia perpajakan.

Kalau saya boleh berharap di edisi ke depannya, tulisan-tulisan yang terkait dengan pajak internasional dan transfer pricing selayaknya menjadi ciri utama dari majalah ini mengingat masih kurangnya bahan bacaan terkait materi seperti ini dalam Bahasa Indonesia. Kajian tentang kelembagaan otoritas pajak juga layak dikedepankan dengan mendasarkan pada best practice di luar negeri karena saya yakin masalah-masalah seperti kepatuhan yang rendah dan tax ratio yang rendah lebih disebabkan kapasitas DJP yang kurang memadai untuk menangani masalah penerimaan pajak yang sangat strategis di republik ini.

Saya ucapkan selamat atas kelahiran kembali majalah ini dan semoga menjadi majalah yang menjadi rujukan utama praktik perpajakan di Indonesia.

Dudi Wahyudi
Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pajak.

Redaksi:

Terima kasih atas harapan dan sarannya.

Informasi Berlangganan dan Pemasangan Iklan

Untuk berlangganan dan pemasangan iklan, Anda dapat menghubungi:
Eny, 021 29385758, 021 29385759 (fax) atau dengan mengirimkan *e-mail* ke:
marketing.insidetax@dannydarussalam.com.

Inside Tax terbit dwibulanan setiap minggu ketiga.

Wartawan dan staf Majalah Inside Tax selalu dibekali tanda pengenal dan tidak diperkenankan menerima atau meminta imbalan dari narasumber.

DANNY DARUSSALAM Tax Center

(PT Dimensi Internasional Tax)
Menara Satu Sentra Kelapa Gading
Lantai 6 Unit #601
Jl. Bulevar Kelapa Gading LA3 No. 1
Summarecon, Kelapa Gading,
Jakarta, 14240
Indonesia.

Majalah Inside Tax menerima artikel, berita, saran, surat pembaca, dan siaran pers terkait dengan topik perpajakan. Materi disertai identitas, alamat, serta foto penulis dan dikirim ke e-mail: insidetax@dannydarussalam.com



Majalah inside menarik untuk dibaca, ulasan yang dibahas secara mendalam dan bagus untuk praktisi pajak, bahasa cukup sederhana dan mudah dimengerti.

Perbanyak jumlah edisi terbit dalam setahun dan lebih gencar dalam mempromosikan dan me-masarkan majalah Inside Tax, sehingga lebih banyak orang yang mendapat manfaat dan pengetahuan dari majalah tersebut.

Angeline
Universitas Tarumanagara

Redaksi:

Terima kasih atas saran dan masukannya. Kami akan terus memperbaiki upaya distribusi dan pemasarannya.

Mohon ada foto tentang kegiatan Petugas Pajak dalam melaksanakan tugasnya.

Aprinto Berlianto
Direktorat Jenderal Pajak

Redaksi:

Inside Tax edisi ke-15 ini telah dimuat kegiatan Direktorat P2 Humas DJP saat melakukan sosialisasi dan edukasi perpajakan (Ngobras).

Sesuai dengan kompetensi SDDTC sebagai *tax consultant specialist* di *international tax* dan *transfer pricing*, saya menyarankan agar Inside Tax membahas sekitar 70% tentang *international tax* dan *transfer pricing*, 20% peraturan pajak domestik yang terkait dengan *international tax* dan *transfer pricing* serta sisanya 10% tentang peraturan pajak domestik terkini yang sedang banyak dibicarakan oleh Wajib Pajak.

Adapun dasar usulan saya karena ke depannya masalah *international tax* dan *transfer pricing* akan menjadi *concern* pihak otoritas pajak di Indonesia. Jika tantangan ini dapat diambil Inside Tax maka saya yakin Inside Tax akan menjadi pionir dan rujukan para Wajib Pajak nantinya.

Mudah-mudahan Inside Tax dapat sukses ke depannya.

Suharto Sugiarto
PT Capsugel Indonesia

Redaksi:

Pada dasarnya, masih banyak isu perpajakan di luar *transfer pricing* dan *international tax* yang memerlukan kajian serta diskusi. Walau demikian, terima kasih atas sarannya. Akan kami pertimbangkan untuk menambah bobot kedua topik tersebut dalam isi Inside Tax berikutnya.

Majalahnya bagus, ilmiah dan memberikan info yang berguna.

Dini Triasrini
KPP PMA 2

Redaksi:

Terima kasih.

Saya berharap Inside Tax yang baru *reborn* ini bisa menjembatani informasi terkini antara pemangku kepentingan dunia perpajakan dan Wajib Pajak, khususnya masyarakat secara luas.

Pada edisi ke-14, redaksi menyuguhkan analisis yang mudah dicerna pembaca, salah satunya dengan adanya berbagai skema dan bagan. Di sisi lain, menurut hemat saya, keberadaan analisis dan literatur yang dituangkan oleh redaksi akan semakin berkualitas dan tentunya netral (sebagaimana umumnya karakteristik media-konsumsi-publik) apabila dikaitkan dengan pendapat pihak-pihak yang terkait dengan topik yang diangkat. Sehingga, selain mendapatkan pemahaman kuat dari analisis redaksi, pembaca juga dapat menilai keberadaan atau peran masing-masing kepentingan atas suatu kebijakan perpajakan di Indonesia.

Akhir kata, semoga Inside Tax berhasil menyeimbangkan pendistribusian informasi, sehingga permasalahan informasi asimetris semakin terkikis seperti kesadaran yang mengawali terahirnya kembali majalah ini. Selamat berjuang mencerdaskan bangsa, Inside Tax! Semoga kelak dapat menjadi majalah dalam garda terdepan dunia perpajakan yang tak bosan mendidik. Seperti kata pepatah, kewajiban mereka yang terdidik pada dasarnya adalah mendidik. Salam.

Tiura Herlinda
PT Prima Wahana Caraka

Redaksi:

Terima kasih atas sarannya. Kami akan lebih banyak menggali pendapat pihak-pihak lain terkait topik yang akan diangkat.

DDTC's Contributions to International Journals

Indonesia: New Guidance for Transfer Pricing Audit Procedures

Cindy Kikhonia Febby, S.Sos., DANNY DARUSSALAM Tax Center.

The new guidance which came into force from July 1, 2013 provides more clarity to the Indonesian taxpayer on transfer pricing audit process as well as additional information that taxpayers should keep ready when preparing and entering into transfer pricing audit. However, certain information such as those relating to supply chain management can be challenging, as the taxpayer may find it difficult to get details on broader group information.

On May 30th, 2013, Indonesia's Director General of Taxes (DGT) commenced new Guidelines for Audits of Taxpayers with Special Relationships which cover in PER-22/PJ/2013 (hereinafter: PER-22). PER-22 replaces the previous guidance commenced by the DGT in 1993 with respect to transfer pricing audits (Decree of the Directorate General of Taxes number KEP-01/PJ.07/1993). The implementation date for this new regulation is July 1st, 2013.

PER-22 is divided into four chapters i.e. first chapter, provides guidance in respect of the international trading situation of multinational companies and how the affiliated transaction will be audited. The second part of this guidance provides that the phase of transfer pricing assessment is divided into two stages i.e the preparation stage and the implementation stage. This section clearly elucidate the implementation stages with the detailed explanation concerning characterization of the taxpayer transaction, selecting transfer pricing method, and how to apply the arm's length principle. The third chapter of PER-22 outlined the five transfer pricing method (Comparable Uncontrolled Price, Resale Price Method, Cost Plus Method and Transactional Net Margin Method and Profit Split Method) with the brief example on the application of each method. The fourth chapter provides guidance on the treatment of

special transaction such as transfer pricing for intra group services, transfer pricing for intangible and interest payment.

PER-22 specifically states several points that Indonesian taxpayers should consider, these points are as follows:

- Detailed additional information that will be required to be provided during a transfer pricing audit;
- Providing the information on the supply chain relevant to the taxpayer's business and the profitability of each of the entities (including foreign related parties) participating in the supply chain;
- Shorter timelines to provide information on audit assesment (7 days);
- The use of profit split method;
- Increased focus on thin capitalization (debt to equity ratios);
- Use of segmented financial data; and
- The use of additional financial ratios (profit level indicators).

PER-22 requires six forms to be completed by taxpayers and provided to the Tax Auditor during an audit. These forms will be required to be provided by taxpayers within seven working days from the date of request by the auditor. The six forms are address:

No	Form	Information Required
1	Transactions with related parties	Requires the details of related party transaction which comprises information relating to transacting parties, amount, and method used (similar with Form 3A disclosure).
2	Segmented financial statements	Requires the segmented financial data of the taxpayer.
3	Supply chain management analysis	Requires to identifying the supply chain for taxpayer business.
4	Functions, assets and risks analysis	This form contains the detailed checklist relating to of taxpayer's functions performed, assets used and risks assumed.
5	Entity characterization form	Concluding about the characterization of the taxpayer.
6	Comparability analysis form	Requires details on the comparability of the selected comparable companies.

WWTPR Worldwide Transfer Pricing Reporter

Home e-Journal e-News Alerts Write With Us Subscribe Contact Us

Latest News

Indonesia: New guidance for transfer pricing audit procedures
 Cindy Kikhonia Febby, S.Sos., DANNY DARUSSALAM Tax Center.

The new guidance which came into force from July 1, 2013 provides more clarity to the Indonesian taxpayer on transfer pricing audit process as well as additional information that taxpayers should keep ready when preparing and entering into transfer pricing audit. However, certain information such as those relating to supply chain management can be challenging, as the taxpayer may find it difficult to get details on broader group information.

On May 30th, 2013, Indonesia's Director General of Tax (DGT) commenced new Guidelines for Audits of Taxpayers with Special Relationships which cover in PER-22/PJ/2013 (hereinafter: PER-22). PER-22 replaces the previous guidance commenced by the DGT in 1993 with respect to transfer pricing audits (Decree of the Directorate General of Taxation number KEP-01/PJ.07/1993). The implementation date for this new regulation is July 1st, 2013.

PER-22 is divided into four chapters i.e. first chapter, provides guidance in respect of the international trading situation of multinational companies and how the affiliated transaction will be audited. The second part of this guidance provides that the phase of transfer pricing assessment is divided into two stages i.e the preparation stage and the implementation stage. This section clearly elucidate the implementation stages with the detailed explanation concerning characterization of the taxpayer transaction, selecting transfer pricing method, and how to apply the arm's length principle. The third chapter of PER-22 outlined the five transfer pricing method (Comparable Uncontrolled Price, Resale Price Method, Cost Plus Method and Transactional Net Margin Method and Profit Split Method) with the brief example on the application of each method. The fourth chapter provides guidance on the treatment of special transaction such as transfer pricing for intra group services, transfer pricing for intangible and interest payment.

PER-22 specifically states several points that Indonesian taxpayers should consider, these points are as follows:

- Detailed additional information that will be required to be provided during a transfer pricing audit;
- Providing the information on the supply chain relevant to the taxpayer's business and the profitability of each of the entities (including foreign related parties) participating in the supply chain;
- Shorter timelines to provide information on audit assesment (7 days);
- The use of profit split method.

This new regulation provides more detailed guidance for Indonesian taxpayers on the transfer pricing audit process as well as additional requirements that taxpayers need to consider when preparing for and entering into a transfer pricing audit. However, the form relating to supply chain management can be challenging for taxpayers. In this form, taxpayers are required to identify the value chain for their business, the name of companies (whether located in Indonesia or overseas) that perform each of the functions identified in the value chain and the net operating profit of each of the companies performing the functions. Indonesian taxpayers may have difficulty in completing this form due to their inability to access broader group information. Further the information on supply chain may also be used by the tax authorities to evaluate whether profit split method can be applied in the case of the taxpayer.

Although PER-22 has begun to provide better guidance for Indonesian taxpayers, but it is still necessary to have more detailed comprehensive information that will provide more certainty for the taxpayer. IT



Korupsi Pajak

Penyebab dan Pencegahan

■ B. Bawono Kristiaji dan Ganda Christian Tobing¹

Pajak dan korupsi adalah dua hambatan penting dalam perkembangan aktivitas usaha, khususnya di negara berkembang. Lalu, bagaimana jika korupsi justru berada dalam sistem perpajakan? Bagaimanakah bentuk korupsi pajak tersebut?"

1. Pendahuluan

Pajak dan korupsi adalah dua hambatan penting dalam perkembangan aktivitas usaha, khususnya di negara berkembang.² Lalu, bagaimana jika korupsi justru berada dalam sistem perpajakan? Bagaimanakah bentuk korupsi pajak tersebut? Menurut Mauro, korupsi pajak dapat berupa upaya penggelapan pajak atau penyalahgunaan dalam menetapkan jumlah pajak yang terutang.³

Lebih lanjut lagi, korupsi pajak juga salah satu kendala bisnis yang dihadapi oleh banyak perusahaan.

Dari *enterprise survey* yang dilakukan oleh World Bank selama periode 2002 hingga 2012⁴, angka persentase korupsi pajak semakin menurun dari 31.6% (periode survei 2002-2006) hingga 10.7% (periode survei 2010-2012).⁵ Dari 137 negara yang pernah disurvei, persentase perusahaan yang pernah diminta untuk melakukan pembayaran informal kepada otoritas pajak (korupsi pajak) berkisar antara 0% (tidak ada perusahaan yang melakukan korupsi pajak), misalkan di Malaysia; hingga 70.1% (sebanyak 70.1% perusahaan di negara tersebut mengaku pernah diminta melakukan suap pada saat

1 B. Bawono Kristiaji adalah *Partner, Tax Research and Training Services* di DANNY DARUSSALAM Tax Center dan Ganda Christian Tobing adalah *Manager, Tax Research and Training Services* di DANNY DARUSSALAM Tax Center.

2 Toke S. Aidt, "Corruption, Institutions, and Economic Development," *Oxford Review on Economic Policy* 25, no. 2 (2009): 271-291.

3 Paolo Mauro, "The Effects of Corruption on Growth, Investment, and Government Expenditure: A Cross-Country Analysis," dalam *Corruption and Global Economy*, 83-107.

4 Pertanyaan yang diajukan adalah: "pernahkah perusahaan Anda diharapkan atau diminta untuk memberi suatu 'hadiah' maupun pembayaran informal pada saat bertemu dengan otoritas pajak?" Pembayaran informal tersebut dapat dikategorikan sebagai suap, yang termasuk juga ke dalam suatu tindak korupsi.

5 Penting untuk dicatat bahwa pada setiap periode survei, tidak seluruh negara terlibat. Dengan demikian, angka tersebut kurang valid untuk diperbandingkan antar waktu. Angka rata-rata tiap periode sangat dipengaruhi oleh negara-negara yang dilakukan survei.

bertemu dengan otoritas pajak) yaitu di Bangladesh.

Selain itu, jika sebagian besar dari kita menganggap bahwa korupsi pajak hanya banyak ditemui di negara berkembang saja; seperti itu tidaklah benar. Negara seperti Portugal, Turki, dan Korea Selatan pun memiliki angka suap pajak yang cukup besar dan berada di atas rata-rata dunia.⁶ Sayangnya, survei tidak mencakup banyak negara-negara maju, seperti: Jerman, Amerika Serikat, Inggris, Jepang, ataupun Kanada.

Untuk kasus Indonesia, rata-rata perusahaan yang pernah diminta untuk menyuap pajak hanya sebesar 12.6%. Angka tersebut merupakan rata-rata dua survei yang dilakukan di Indonesia, yaitu 11.22% (survey tahun 2003) dan 14% (survey tahun 2009). Hasil penelitian lain yang dilakukan oleh Transparency International Indonesia menunjukkan menurunnya angka indeks suap pajak dari tahun 2006 sebesar 23% menjadi 14% pada tahun 2008.⁷

Lalu, apakah temuan tersebut dapat dikaitkan dengan maraknya temuan atas korupsi pajak di Indonesia selama 5 tahun terakhir? Hal ini masih dapat diperdebatkan, tapi yang pasti beberapa lembaga publik memang memiliki permasalahan korupsi dan suap lebih banyak dari lembaga pemerintah lainnya. Lembaga seperti cukai dan kepabeanan, lembaga pemungut pajak serta kepolisian merupakan sektor yang rawan adanya suap dan korupsi.⁸ Tulisan ini akan menelusuri penyebab, indikasi, implikasi, serta upaya untuk mencegah terjadinya korupsi pajak.

2. Definisi dan Jenis-Jenis Korupsi

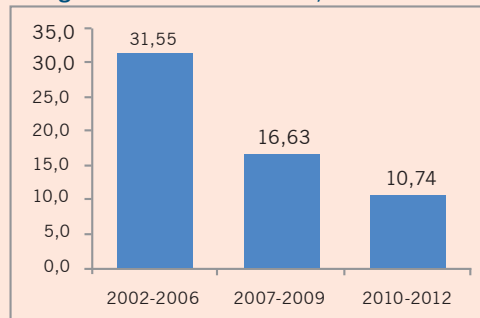
Memilih definisi yang tepat dalam mengartikan korupsi merupakan titik awal dalam melakukan analisis atas penyebab dan pencegahan korupsi dalam sistem perpajakan. Karena itu, kita perlu menggali pemahaman atas definisi korupsi secara umum, untuk kemudian diletakkan dan diskusikan dalam konteks sistem perpajakan. Untuk membatasi luasnya definisi korupsi, Penulis hanya akan menggunakan dua definisi umum korupsi yang telah cukup luas dikenal

berpartisipasi dalam suatu aktivitas publik dan terdapat penyalahgunaan kewenangan publik dari keterlibatan pegawai tersebut.¹² Dari definisi korupsi ini, segala bentuk suap yang diberikan kepada otoritas pajak untuk melakukan atau tidak melakukan suatu tindakan, dapat dinyatakan sebagai salah satu bentuk korupsi.

Berdasarkan kedua definisi korupsi di atas, tindak korupsi dapat dipetakan melalui model "*principal-agent*" (*principal-agent model*), yang menjelaskan hubungan antara negara (*principal*) dan pegawai publik (*agent*).

Dalam hal ini, pegawai publik berperan sebagai agen negara, dan karena itu, diberikan mandat dan kewenangan untuk bertindak atas nama negara. Dengan kata lain, pegawai publik bertindak untuk kepentingan negara, bukan untuk kepentingan pribadinya. Namun perlu dicatat, sebagai agen negara, peran pegawai publik hanyalah perantara dalam relasi negara dan masyarakat, sehingga pegawai publik seharusnya tidak mendistorsi relasi tersebut melalui penyalahgunaan kewenangan yang diberikan kepadanya untuk tujuan kepentingan pribadi.

Gambar 1 - Tren Suap Pajak di Berbagai Negara Semakin Menurun, 2002 - 2012



Sumber: diolah dari World Bank, *Enterprise Surveys*, internet, dapat diakses melalui <http://www.enterprisesurveys.org/>.

dan digunakan dalam berbagai literatur tentang korupsi.⁹ Pertama, definisi yang digunakan oleh Robert Klitgaard.¹⁰ Menurutnya, korupsi dapat didefinisikan melalui formula: $C = M + D - A$. Definisi korupsi dari Klitgaard ini menekankan tiga faktor yang membuka peluang terjadinya korupsi dalam suatu sistem, yaitu kekuatan monopoli (M) dari pegawai publik, diskresi (D) yang dimiliki oleh pegawai publik, dan akuntabilitas (A) dari pegawai publik tersebut.

Kedua, definisi yang diberikan oleh World Bank yakni, "*the abuse of public office for private gain*."¹¹ Dalam definisi ini, aktivitas korupsi terjadi jika pegawai di sektor publik

Penjelasan tentang korupsi di atas merupakan penjelasan umum tentang korupsi secara umum di sektor administrasi publik. Tidak dapat dipungkiri pula bahwa korupsi juga dapat terjadi di sektor publik lainnya, misalnya dalam ranah yudisial, institusi penegak hukum, maupun sektor privat. Deskripsi tentang perbedaan korupsi di sektor publik dengan korupsi di sektor privat ini dapat dilihat dalam Gambar 2. Dari gambar tersebut, korupsi dalam lingkup administrasi publik dapat dibedakan menjadi tiga bagian, yaitu: korupsi dalam administrasi penerimaan negara, korupsi dalam administrasi pengeluaran negara, dan korupsi yang terkait dengan pengawasan atas aktivitas bisnis dan penyusunan regulasi administratif atas aktivitas bisnis tersebut. Fokus dari artikel ini adalah mengkaji tentang korupsi yang

6 Secara rata-rata, terdapat 20% perusahaan di setiap negara yang pernah diminta atau diharapkan memberikan suatu imbalan atau pembayaran informal kepada otoritas pajak atas survei yang dilakukan selama tahun 2002 hingga 2012.

7 Lihat Transparency International Indonesia, "Indeks Persepsi Korupsi di Indonesia 2006: Survei diantara Pelaku Bisnis di 32 Kota di Indonesia"; dan Transparency International Indonesia, "Mengukur Tingkat Korupsi di Indonesia: Indeks Persepsi Korupsi Indonesia 2008 dan Indeks Suap"

8 Lihat berbagai studi World Bank di beberapa negara, misalkan di Rusia, Pakistan, Ukraina, Hungaria, serta Lebanon.

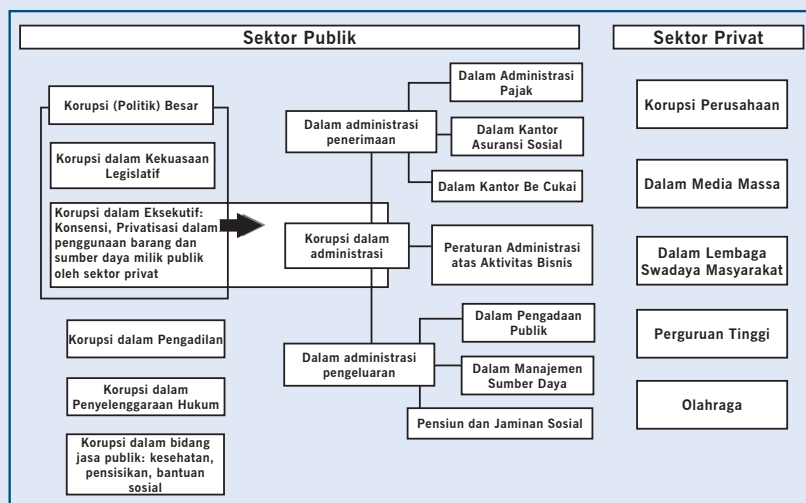
9 Lihat lebih lanjut tinjauan atas berbagai definisi korupsi dalam Jens Chr. Andvig dan Odd-Helge Fjeldstad, "Corruption: A Review of Contemporary Research," *CMI Reports*, (2001): 5-8.

10 Robert Klitgaard, "International Cooperation Against Corruption," *Finance and Development*, (1998): 4.

11 World Bank, "Helping Countries Combat Corruption: The Role of World Bank," *PREM Notes World Bank*, (1997): 8.

12 Namun perlu diperhatikan, hal ini tidak berarti bahwa korupsi hanya semata-mata terjadi di sektor publik. Korupsi juga dapat terjadi di sektor privat, misalnya korupsi dalam pengadaan barang di suatu perusahaan.

Gambar 2 - Pohon Korupsi



Sumber: Konstantin V. Pashev, *Monitoring of Tax Corruption in Transition Economies: Evidence from Bulgaria*, 326.

terjadi dalam administrasi di sektor penerimaan negara, khususnya dalam administrasi perpajakan.

Sedangkan, jika ditinjau dari skalanya, korupsi di sektor administrasi publik dapat dipetakan menjadi dua tipe yaitu, *petty corruption* dan *grand corruption*. *Petty corruption* merupakan tipe korupsi yang secara umum terjadi dalam implementasi suatu regulasi¹³, melibatkan pegawai publik yang golongannya tergolong rendah¹⁴, dan juga dikenal secara luas sebagai korupsi di level birokrat¹⁵. Sementara *grand corruption* berkaitan dengan pembuatan peraturan maupun kebijakan. Secara hierarki birokrat, *grand corruption* dilakukan oleh penyelenggara negara yang memiliki jabatan yang tinggi.¹⁶ *Grand corruption* umumnya dikenal juga dengan *political corruption*¹⁷ karena berhubungan dengan fungsi legislasi dari lembaga legislatif maupun eksekutif.

Dari kedua tipe korupsi tersebut, suatu tindak korupsi dapat dibedakan menjadi beberapa jenis, antara lain: suap (*bribery*), penyelewengan atau penggelapan (*embezzlement*), pemerasan atau pungutan liar (*extortion*), dan patron kekerabatan (*patronage*).¹⁸ Suap dapat dilakukan dengan tujuan tertentu, di antaranya: mengubah atau membatalkan suatu kewajiban tertentu, memastikan pegawai publik tidak memperlakukan kegiatan ilegal yang dilakukan oleh masyarakat, mempercepat suatu administrasi atau prosedur penyediaan jasa publik tertentu, dan memengaruhi pengambilan putusan atau penetapan peraturan tertentu. Sedangkan penyelewengan atau penggelapan dapat terjadi jika pegawai publik melakukan kesalahan yang disengaja dalam mengklasifikasikan jenis barang impor, terlibat dalam penggunaan faktur fiktif, dan lain sebagainya. Pemerasan dapat dilakukan dengan memanfaatkan ketidaktahuan masyarakat atas suatu peraturan tertentu. Sementara, jenis korupsi berupa patron kekerabatan terjadi dalam bentuk nepotisme.

Dari penjelasan tentang definisi umum dan jenis-jenis korupsi di atas,

definisi korupsi pajak dapat diletakkan dalam konteks pelaksanaan dan penyusunan peraturan perpajakan. Dalam konteks ini, korupsi pajak dapat diartikan sebagai suatu tindakan penyalahgunaan kewenangan publik yang berkaitan dengan pelaksanaan atau penyusunan peraturan perpajakan untuk kepentingan pribadi. Dengan demikian, segala bentuk suap atau pemberian lainnya yang diberikan kepada administrasi perpajakan untuk melakukan atau tidak melakukan suatu tindakan yang berhubungan dengan pelaksanaan suatu peraturan dapat digolongkan sebagai tindakan korupsi. Definisi korupsi pajak tersebut juga mencakup pengaruh pemberian suap dalam memengaruhi penyusunan suatu peraturan tertentu yang menguntungkan pemberi suap. Penting untuk dicatat bahwa konteks korupsi pajak dalam definisi ini tidak mencakup pengertian korupsi dalam administrasi pajak yang berhubungan dengan pengadaan barang dalam administrasi perpajakan, nepotisme, dan tindakan lainnya yang tidak berhubungan dengan peraturan perpajakan.

Tidak dapat dipungkiri bahwa hukum pajak, terutama ketentuan mengenai prosedur administrasi perpajakan, melimpahkan kewenangan kepada otoritas pajak yang menyebabkan kedudukan otoritas pajak lebih superior terhadap Wajib Pajak. Kewenangan tersebut di antaranya termasuk, tetapi tidak terbatas pada: (i) melakukan pemeriksaan; (ii) menetapkan pajak yang terutang; (iii) melakukan penagihan pajak; (iv) menyita aset; (v) mengenakan sanksi administrasi; (vi) memblokir rekening; (vii) melelang aset yang disita; (viii) melakukan penyidikan tindak pidana pajak; (ix) mempertukarkan informasi dengan otoritas lain; (x) meminta dan memperoleh informasi dari Wajib Pajak; dan (xi) menyetujui permohonan cicilan atas pokok atau sanksi pajak.¹⁹

3. Penyebab Korupsi Pajak

Pada dasarnya, permasalahan korupsi tidak dapat dilepaskan dari adanya permintaan individu pemberi suap kepada pegawai publik untuk

¹⁹ Victor van Kommer dan Matthijs Allink, *Handbook for Tax Administration* (Amsterdam: IBFD, 2012), 118.

¹³ Odd-Helge Fjeldstad, "Revenue Administration and Corruption," U4 Anti-Corruption Resource Centre, (2005): 4.

¹⁴ Konstantin Pashev, "Monitoring of Tax Corruption in Transition Economies," dalam *Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies*, ed. Robert W. McGee (New York: Springer, 2008), 325

¹⁵ Vito Tanzi, "Corruption Around the World: Causes, Consequences, Scope, and Cures," *IMF Working Paper*, (1998): 9; juga Birokrasi yang tidak efektif berkorelasi positif dengan tingginya tingkat korupsi. Lihat Ahmed Riahi-Belkaoui "Bureaucracy, Corruption and Tax Compliance", dalam *Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies*, ed. Robert W. McGee (New York: Springer, 2008), 3-9

¹⁶ Anwar Shah dan Mark Schacter, "Combating Corruption: Look Before You Leap," *Finance and Development*, (2004): 41.

¹⁷ Vito Tanzi, *Op.Cit.*, 9.

¹⁸ Odd-Helge Fjeldstad. *Op. Cit.* 4-5; Lihat juga Gerald McLinden, "Integrity in Customs", dalam *Custom Modernization Handbook*, ed. Luc De Wulf dan Jose B. Sokol (Washington: World Bank, 2005), 70-71; Mahesh C. Purohit, "Corruption in Tax Administration", dalam *Performance Accountability and Combating Corruption*, ed. Anwar Shah (Washington: World Bank, 2007), 285.

melakukan korupsi dan adanya penawaran korupsi dari pegawai publik tersebut. Dalam pola korupsi umumnya, pemberi suap merupakan pihak yang meminta pegawai publik untuk menyalahgunakan wewenang yang dimilikinya, sehingga pemberi suap memperoleh manfaat dari penyalahgunaan kewenangan tersebut. Di sisi lain, pegawai publik memiliki sesuatu yang dapat “dijual” (kewenangan untuk memutuskan sesuatu) yang dikompensasi dengan keuntungan dari kepemilikan kewenangan tersebut. Dengan kata lain, tindak korupsi terjadi karena adanya faktor permintaan (*demand*) dan penawaran (*supply*).²⁰

Sebagaimana konteks permintaan dan penawaran pada umumnya, harga suap yang disepakati oleh pemberi dan penerima suap merupakan “harga keseimbangan” dari interaksi antara permintaan dan penawaran korupsi. Dalam prosesnya, penentuan harga suap terbentuk dari kekuatan daya tawar dalam kesepakatan suap. Pegawai publik cenderung memiliki posisi tawar yang lebih tinggi karena pemberi suap tidak akan memperoleh manfaat dari pemberian suap tanpa ada kesediaan pegawai publik untuk melakukan korupsi.²¹ Dengan demikian, pegawai korup bertindak sebagai *price maker*, sedangkan Wajib Pajak pemberi suap bertindak sebagai *price taker*. Harga suap yang disepakati merupakan jumlah tertentu dari manfaat yang diperoleh misalnya karena percepatan suatu prosedur pajak tertentu atau nilai pokok pajak dan nilai sanksi yang bisa dikurangi dengan pemberian suap tersebut.

Di luar kedua pihak tersebut, negara juga dapat memengaruhi hubungan antara pemberi suap dan penerima suap melalui kebijakan-kebijakan yang menciptakan lingkungan dan insentif untuk terjadinya praktik suap. Undang-undang perpajakan yang multitafsir dan memberikan diskresi yang luas kepada otoritas pajak membuka peluang untuk aktivitas korupsi tersebut. Misalnya, karena banyaknya surat penegasan yang diterbitkan oleh otoritas pajak yang seringkali tidak konsisten antara

satu surat penegasan dengan surat penegasan lainnya maupun antara surat penegasan dengan undang-undang perpajakan. Atau, Wajib Pajak sama sekali tidak mengetahui hak dan kewajiban perpajakannya, sehingga berdampak pada diskresi pegawai otoritas pajak untuk menetapkan pajak yang terutang.

“Dengan kata lain, tindak korupsi terjadi karena adanya faktor permintaan (*demand*) dan penawaran (*supply*).”

Penjelasan di bawah ini akan menguraikan faktor-faktor utama penyebab korupsi dalam sistem perpajakan.

3.1. Permintaan Korupsi

Sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya, hubungan antara permintaan dan penawaran korupsi dapat diibaratkan layaknya suatu jasa yang ditawarkan oleh pegawai publik bagi masyarakat yang meminta jasa tersebut. Untuk itu, bagian ini akan mendiskusikan untuk apa Wajib Pajak meminta “jasa” tersebut.

3.1.1. Korupsi yang Berhubungan dengan Ketidakepatuhan

Dari teori ketidakepatuhan pajak yang diuraikan oleh Allingham dan Sandmo²², terdapat empat pilihan bagi Wajib Pajak yang memengaruhi keputusan tersebut: (i) besarnya penghasilan; (ii) tarif pajak; (iii) risiko pemeriksaan; dan (iv) sanksi. Dalam teori ini, pilihan Wajib Pajak untuk patuh atau tidak patuh ditentukan oleh manfaat dan biaya (*benefit and cost*) dari perilaku tersebut. Manfaat bagi Wajib Pajak pemberi suap diukur dari besarnya pajak yang dibayar (penghasilan dan tarif pajak), dengan membandingkan pilihan terefisien antara jumlah pajak yang dibayar jika tidak memberikan suap dan jumlah pajak yang dibayar jika memberikan suap.

Sementara, biaya diukur dari kemungkinan perilaku tidak patuh tersebut terdeteksi melalui pemeriksaan dan sanksi yang dikenakan jika ketidakepatuhan tersebut terdeteksi. Wajib Pajak pemberi suap dapat mereduksi kemungkinan dilakukannya pemeriksaan dengan memberikan suap agar pegawai

pajak tidak melakukan pemeriksaan terhadap laporan pajaknya. Atau, jika pemeriksaan telah dilakukan dan ketidakepatuhan tersebut terdeteksi, Wajib Pajak pemberi suap dapat mereduksi nilai sanksi tersebut dengan memberikan suap. Besarnya sanksi yang dikenakan juga dapat menyebabkan Wajib Pajak memilih memberikan suap sebagai jalan untuk meminimalisasi pengeluaran untuk sanksi tersebut karena umumnya jumlah nominal suap lebih kecil dibandingkan nilai nominal sanksi itu sendiri.

3.1.2. Korupsi yang Berhubungan dengan Biaya Kepatuhan

Jika pemberian suap pada bagian sebelumnya merupakan biaya yang berhubungan langsung dengan nilai pokok pajak; pada bagian ini akan diuraikan pemberian suap yang berhubungan dengan biaya untuk mematuhi peraturan perpajakan.²³ Relasi antara korupsi dengan biaya kepatuhan ini dipengaruhi oleh tingginya biaya kepatuhan yang ditanggung Wajib Pajak, sehingga mendorong ia untuk memberikan suap. Dua faktor utama penyebab tingginya biaya kepatuhan adalah: (i) inefisiensi administrasi perpajakan; dan (ii) tidak konsistennya peraturan perpajakan.²⁴

Inefisiensi administrasi perpajakan tercermin dari prosedur administratif yang panjang sehingga menghabiskan banyak waktu dan biaya bagi Wajib Pajak dalam memahami dan memenuhi

22 Michael G. Allingham dan Agnar Sandmo, “Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis,” *Journal of Public Economics*, (1972): 323-338; Lihat juga B. Bawono Kristiaji, Toni Febriyanto, dan Yanuar Falak Abiyunus, “Memahami Ketidakepatuhan Pajak,” *Inside Tax*, Edisi 14 (2013): 6-14.

23 Lihat penjelasan lebih lanjut tentang biaya kepatuhan pajak dalam Cedric Sandford, “General Report: Administrative and Compliance Costs of Taxation,” *International Fiscal Association*, (1989): 19-40.

24 Pashev, *Op.Cit.*, 333.

20 *Ibid.*

21 Pashev, *Op.Cit.*, 337.

kewajiban perpajakannya. Misalnya, Wajib Pajak yang mengajukan restitusi PPN sedang menghadapi kesulitan likuiditas keuangan dan menghendaki proses restitusi dilakukan sesuai dengan waktu yang ditentukan. Untuk memperoleh restitusi sesuai waktunya ini, Wajib Pajak terdorong untuk memberikan suap kepada pegawai yang berwenang atas proses restitusi tersebut.

Di sisi lain, ketidakkonsistenan peraturan pajak dapat menimbulkan perbedaan perlakuan terhadap Wajib Pajak yang berada dalam kondisi yang sama atau persamaan perlakuan terhadap Wajib Pajak yang berada dalam kondisi yang berbeda. Hal ini dapat menyebabkan Wajib Pajak yang patuh berada dalam kondisi yang tidak jauh berbeda dengan Wajib Pajak lain yang tidak patuh. Misalnya, Wajib Pajak yang secara tidak sengaja melakukan kekeliruan administratif, namun perbuatan tersebut tidak bermaksud curang dan juga tidak menyebabkan kerugian negara, terancam dikenakan sanksi administratif yang sama besarnya dengan mereka yang berbuat curang dan sengaja merugikan negara dalam perbuatan tersebut. Menurut Richard K. Gordon, sanksi seharusnya dikenakan atas perilaku lalai atau sengaja yang berakibat kepada pajak yang terutang kurang dibayar.²⁵ Tingginya biaya kepatuhan atas perbuatan Wajib Pajak yang tidak berakibat pada kurangnya pembayaran pajak menimbulkan motivasi bagi Wajib Pajak untuk memberikan suap agar terhindar dari besarnya sanksi yang dihadapi.

3.1.3. Korupsi yang Berhubungan dengan Pembuatan Peraturan Tertentu

Permintaan korupsi dapat disebabkan oleh motivasi Wajib Pajak untuk memengaruhi penyusunan peraturan yang berdampak pada aktivitasnya. Meskipun korupsi dalam penyusunan peraturan ini dapat dianggap sebagai bagian dari *political corruption*, namun peran dan partisipasi administrasi pajak sebagai pihak yang akan

25 Richard K. Gordon, "Law of Administration and Procedure", dalam *Tax Law Design and Drafting*, ed. Victor Thuronyi (Washington: IMF, 1996), 117.



melaksanakan peraturan tersebut tidak dapat diabaikan begitu saja. Misalnya, permintaan Wajib Pajak untuk mengubah suatu peraturan yang sebelumnya membatasi jumlah tertentu dari suatu jenis biaya dalam menghitung penghasilan kena pajak menjadi peraturan tanpa pembatasan jumlah biaya yang lebih menguntungkan Wajib Pajak tersebut.

3.2. Penawaran Korupsi

Jika permintaan untuk melakukan korupsi adalah inisiatif dari Wajib Pajak, sebaliknya penawaran untuk melakukan korupsi berasal dari inisiatif pegawai otoritas pajak. Perlu diperhatikan, walaupun korupsi seringkali diasosiasikan dengan institusi publik tempat pelaku korupsi menjabat, namun yang menjadi pelaku korupsi adalah individu, dan bukan institusi tersebut.

Dengan mengabaikan faktor etika organisasi, keputusan pegawai publik untuk terlibat dalam korupsi ditentukan oleh manfaat dan biaya dari keterlibatannya tersebut. Dari sisi manfaat, rendahnya remunerasi pegawai dan tingginya nilai suap mencerminkan besarnya utilitas yang bisa diperoleh pegawai dari keterlibatannya dalam korupsi. Sementara dari sisi biaya, rendahnya kemungkinan korupsi terdeteksi dan kecilnya biaya sanksi jika terbukti melakukan korupsi menyebabkan tingginya kecenderungan pegawai untuk terlibat dalam korupsi. Namun, permasalahan rendahnya remunerasi bukan satu-satunya penyebab korupsi di otoritas pajak. Bagian berikut ini akan menguraikan faktor-faktor utama penyebab korupsi dari sisi otoritas pajak.

3.2.1. Permasalahan Standar Etika

Korupsi akan tumbuh subur ketika tidak terdapat standar moral dan etika secara spesifik kepada otoritas pajak. Permasalahan moral dan etika dipengaruhi oleh banyak faktor, di antaranya: pendidikan, agama, dan bahkan gender.²⁶ Permasalahan ini juga berhubungan dengan permasalahan kultur yang umumnya terjadi di negara-negara berkembang. Di sana, relasi sosial berupa hubungan kekeluargaan, suku, dan haluan politik berpengaruh kepada keputusan pegawai otoritas untuk melakukan korupsi. Dari beberapa contoh negara di benua Afrika, Fjeldstad menyatakan bahwa pegawai pajak seringkali memiliki tanggung jawab atau solidaritas sosial kepada kerabat dan kelompok sosialnya dan adanya kewajiban mendistribusikan penghasilannya kepada kerabat dan kelompok sosialnya.²⁷

Permasalahan standar moral dan etika juga terbentuk dari persepsi umum bahwa korupsi masih banyak terjadi di sektor publik. Penyebab lain dari permasalahan standar moral dan etika juga dapat tercipta dari pengaruh dan tekanan lingkungan yang korup yang mendorong pegawai yang bersih berubah menjadi pegawai korup.

3.2.2. Remunerasi

Permasalahan remunerasi yang rendah sebagai salah satu faktor

26 Jorge Martinez-Vasquez, F. Javier Arze, dan Jameson Boex, "Corruption, Fiscal Policy, and Fiscal Management," *USAID*, (2004): 50

27 Odd-Helge Fjeldstad, Ivar Kolstad, dan Siri Lange, "Autonomy, Incentives, and Patronage: A Study Corruption In the Tanzania and Uganda Revenue Authorities," (Bergen: CMI Reports, 2003).

4. Terbukanya kesempatan untuk melakukan korupsi tidak bisa dilepaskan dengan kompleksitas dan ketidakkonsistenan peraturan perundang-undangan perpajakan.

penyebab tingginya korupsi secara luas telah diakui oleh banyak pihak. Secara umum disebutkan bahwa semakin rendah remunerasi pegawai, semakin tinggi motivasi pegawai untuk melakukan korupsi. Survei di beberapa negara juga menyebutkan rendahnya remunerasi pegawai berkorelasi positif dengan tingginya korupsi. Oleh karena itu, menaikkan remunerasi dipilih sebagai jalan keluar dari permasalahan ini.²⁸ Singapura merupakan salah satu contoh negara yang memberikan remunerasi yang relatif tinggi kepada pegawai publik dan memiliki indeks korupsi yang rendah.

Namun demikian, kenaikan remunerasi tidak dapat dipandang sebagai satu-satunya penyebab korupsi. Hal ini disebabkan, motivasi pegawai untuk terlibat korupsi tidak hanya sekedar disebabkan untuk memenuhi kebutuhannya (*not only partly due to need*), tetapi juga faktor keserakahan pegawai tersebut (*but partly due to greed*).²⁹ Kenaikan remunerasi juga dapat menyebabkan tingginya nilai suap yang diminta. Tingginya nilai suap yang diminta merupakan konsekuensi kenaikan remunerasi tersebut terhadap risiko yang ditanggung pegawai jika korupsi tersebut terdeteksi.

3.2.3. Kemungkinan Terdeteksi dan Besarnya Sanksi

Selain permasalahan remunerasi dan standar etika, keputusan pegawai otoritas pajak untuk terlibat dalam

korupsi dapat dilihat dari faktor kemungkinan korupsi tersebut terdeteksi dan besarnya sanksi yang dihadapi. Kedua hal ini harus dilihat secara bersamaan karena perilaku korupsi tidak akan terpengaruh oleh tingginya kemungkinan tindakan tersebut terdeteksi tanpa adanya sanksi yang signifikan, atau sebaliknya, tingginya sanksi akan tidak berguna jika tingkat kemungkinan tindak korupsi tersebut terdeteksi rendah. Kemungkinan aktivitas korupsi dapat dideteksi sangat berkaitan dengan kontrol institusi atas aktivitas korupsi dalam institusi tersebut.

3.3. Terbukanya Kesempatan untuk Korupsi

Terlepas dari bagaimana interaksi antara faktor permintaan dan penawaran dapat menyebabkan korupsi, namun satu hal yang pasti, Wajib Pajak dan pegawai otoritas pajak tidak akan bersepakat untuk melakukan korupsi jika tidak ada kesempatan untuk melakukan hal tersebut. Terbukanya kesempatan untuk melakukan korupsi tidak bisa dilepaskan dengan kompleksitas dan ketidakkonsistenan peraturan perundang-undangan perpajakan. Selain itu, luasnya diskresi yang dimiliki oleh pegawai otoritas pajak juga dapat membuka kesempatan untuk terjadinya korupsi. Berikut ini akan diuraikan permasalahan-permasalahan yang umumnya membuka kesempatan terjadinya korupsi dalam sistem perpajakan.

3.3.1. Kompleksitas Peraturan Perpajakan

Peraturan perpajakan yang kompleks dan tidak jelas dapat menimbulkan multiinterpretasi yang berujung pada korupsi. Pegawai pajak dapat mengambil keuntungan dari ketidakjelasan undang-undang, peraturan pelaksana, dan prosedur pelaksanaan peraturan tersebut dengan meminta suap atau melakukan pemerasan terhadap Wajib Pajak. Sedangkan, pertimbangan Wajib Pajak atas besarnya sanksi yang dihadapi dan waktu yang dihabiskan untuk menyelesaikan perbedaan interpretasi dan aplikasi peraturan tersebut melalui proses penyelesaian sengketa

membuka kesempatan peluang terjadinya korupsi.³⁰

3.3.2. Luasnya Diskresi

Dalam hukum pajak, diskresi merupakan keleluasaan yang dimiliki oleh otoritas pajak untuk menilai secara subjektif penerapan suatu peraturan maupun keleluasaan dalam menginterpretasikan peraturan perpajakan.³¹ Diskresi timbul dari kewenangan yang diberikan oleh undang-undang perpajakan kepada otoritas pajak atau juga karena ketidakjelasan dan ketidakpastian dari peraturan perpajakan itu sendiri. Semakin besar diskresi yang dimiliki oleh otoritas pajak, semakin besar kesempatan yang dimiliki pegawai otoritas pajak untuk menciptakan kondisi yang memengaruhi Wajib Pajak untuk memberikan suap.³² Suap dalam hal ini dapat didefinisikan sebagai transfer dari Wajib Pajak yang tidak patuh kepada otoritas pajak yang berwenang di mana nilai transfer tersebut sama-sama memberikan keuntungan.³³

Luasnya diskresi otoritas pajak dapat dilihat dari misalnya, diskresi yang dimiliki oleh pegawai otoritas pajak untuk memutuskan apakah perbuatan Wajib Pajak termasuk dalam cakupan pelanggaran di ranah administratif atau pidana. Selain itu, diskresi juga dapat timbul dari keleluasaan untuk memilih Wajib Pajak yang diperiksa, memutuskan diterima atau tidak diterimanya permohonan cicilan atau penurunan nilai angsuran dari Wajib Pajak, pemberian insentif pajak, penyelesaian sengketa dan sebagainya. Diskresi tersebut juga menciptakan dorongan dari Wajib Pajak untuk memengaruhi kewenangan tersebut secara langsung.

(Bersambung ke halaman 44-47)

30 Aminur Rahman, "Tackling Corruption through Tax Administration Reform," *Business Taxation*, (2009): 2.

31 Ana Paula Dorado, "The Delicate Balance: Revenue Authority Discretion and the Rule of Law—Something Thoughts in a Legal Theory and Comparative Perspective," dalam *The Delicate Balance: Tax, Discretion and the Rule of Law* ed. Chris Evans, Judith Freedman, dan Richard Krever (Amsterdam: IBFD, 2011), 30.

32 Mahesh C. Purohit, *Op. Cit.*, 287.

33 Antonio Acconcia, Marcello D'Amato, dan Riccardo Martina, "Corruption and Tax Evasion with Competitive Bribes," *CSEF Working Paper*, no. 112, (Desember 2003).

28 Odd-Helge Fjeldstad, "Revenue Administration and Corruption," *Op. Cit.*, 10 dan Vito Tanzi, "Corruption Around the World: Causes, Consequences, Scope and Cures," *Op. Cit.*, 17.

29 Vito Tanzi, *Ibid*, 16.



Drs. Kismantoro Petrus, M.B.A.

“Pendidikan pajak sebaiknya bisa dimasukkan ke dalam kurikulum sekolah seperti pendidikan antikorupsi yang sudah bisa dimasukkan ke setiap jenjang studi... Pendidikan pajak lebih menekankan kepada peserta didik tentang pentingnya pajak untuk membangun negeri ini.”

Tanggal 6 Mei lalu, tim redaksi Inside Tax bertamu ke kantor pusat Direktorat Jenderal Pajak (DJP). Kedatangan kami ke sana tak lain adalah untuk berbincang dengan Bapak Kismantoro, Direktur Penyuluhan, Pelayanan, dan Hubungan Masyarakat DJP. Dalam kesempatan yang berharga tersebut, tim redaksi dan Pak Kismantoro banyak memperbincangkan perkembangan dunia perpajakan Indonesia saat ini. Berikut rangkumannya:

Pentingnya Pendidikan Pajak

Saat ditanyakan mengenai kondisi perpajakan Indonesia, hal pertama yang diutarakan Pak Kismantoro adalah tentang pemahaman pajak masyarakat Indonesia. Beliau menekankan bahwa kepatuhan pajak sangat dipengaruhi oleh pemahaman masyarakat akan pajak. Pemahaman tersebut sangat erat kaitannya dengan tingkat pendidikan dan jangkauan informasi tentang pajak. Menurutnya, pemerataan tingkat pendidikan dan penyebaran informasi pajak belum berjalan dengan baik.

Beliau menambahkan, pendidikan tentang pajak seharusnya dilakukan sedini mungkin. Sayangnya, pendidikan pajak baru bisa dinikmati oleh mereka yang duduk di bangku kuliah, itupun hanya jurusan tertentu saja yang berhubungan dengan pajak. Menurutnya, pendidikan pajak sebaiknya bisa dimasukkan ke dalam kurikulum sekolah seperti pendidikan antikorupsi yang sudah bisa dimasukkan ke setiap jenjang studi. Terkait hal tersebut, DJP telah memberi usulan kepada Kementerian Pendidikan Nasional (Kemendiknas) untuk memasukkan pajak sebagai salah satu materi pelajaran di sekolah.

Namun, hal tersebut tidak berarti anak-anak sekolah sudah diajari cara menghitung pajak. Pendidikan pajak lebih menekankan kepada peserta didik tentang pentingnya pajak untuk membangun negeri ini. Seperti yang kita ketahui, pajak digunakan untuk membiayai berbagai keperluan negara dan hajat hidup orang banyak. Dengan ditanamkannya pemahaman

tersebut sejak dini, diharapkan mereka akan melihat pajak sebagai wujud kecintaan rakyat terhadap negaranya (nasionalisme).

Tidak Bisa Sendirian

Perpajakan Indonesia menganut sistem *self-assessment*. Ini artinya kewajiban penghitungan, penyetoran, dan pelaporan pajak berada di tangan Wajib Pajak, sehingga DJP hanya bertugas melakukan pembinaan dan pengawasan saja. Walaupun begitu, DJP tentu tidak bisa sendirian dalam melakukan tugasnya. Hal ini diakibatkan oleh ketersediaan sumber daya manusia yang sangat terbatas, terutama dalam hal penyuluhan.

Hal itulah yang membuat DJP memerlukan dukungan dari pihak lain untuk menjalankan tugasnya. Misalnya, dalam menjalankan tugas pembinaan dan penyuluhan pajak, DJP bekerjasama dengan pihak lain seperti *tax center* yang terdapat di berbagai perguruan tinggi. Selain itu, DJP juga bekerjasama dengan media massa baik cetak maupun elektronik. Dengan begitu, penyebaran informasi tentang pajak dapat dilakukan dengan lebih efektif, bahkan sampai kepada mereka yang sebelumnya tidak terjangkau oleh sosialisasi dari DJP.

Selain itu, Pak Kismantoro juga menekankan bahwa dalam mengawasi kepatuhan Wajib Pajak, DJP tidak dapat mengandalkan informasi dalam Surat Pemberitahuan (SPT) yang masuk saja. DJP memerlukan basis data dan



Bapak Kismantoro bersalaman dengan Pemimpin Redaksi Majalah Inside Tax, B. Bawono Kristiaji.

informasi yang jauh lebih lengkap untuk menguji kebenaran SPT yang dilaporkan tersebut. Dengan basis data yang baik, DJP juga dapat menjangkau potensi-potensi pajak yang sebelumnya tidak dilaporkan sama sekali. Untuk mendapatkan basis data yang komprehensif, tentu DJP memerlukan dukungan dari berbagai pihak. Bantuan tersebut bisa berasal dari lembaga pemerintahan lainnya maupun pihak swasta.

Kerjasama dengan lembaga pemerintahan lain dapat dilakukan, khususnya dengan unit-unit di

pemerintah daerah (pemda). Dengan kerjasama ini, diharapkan pemerintah daerah dapat mendukung DJP dalam melakukan pengawasan kepatuhan perpajakan sekaligus penggalan potensi pajak.

Harapan untuk Inside Tax

Sebagai penutup, Pak Kismantoro berharap agar Inside Tax sebagai media tren perpajakan dapat membantu DJP dalam memberikan informasi perpajakan yang menjangkau seluruh komponen masyarakat. Beliau juga berharap agar informasi atau opini perpajakan yang dimuat dalam Inside Tax merupakan informasi objektif, kritis, namun tidak memihak. Dengan demikian, Inside Tax dapat menjadi media terdepan yang mampu mewujudkan masyarakat melek pajak. ¹¹

Nama : Drs. Kismantoro Petrus, M.B.A.
Tempat, tanggal Lahir : Yogyakarta, 7 April 1954

Riwayat Jabatan :

- Direktur Penyuluhan, Pelayanan, dan Hubungan Masyarakat (2012-sekarang);
- Kepala Kantor Wilayah DJP Sumatera Selatan dan Kepulauan Bangka Belitung (2011-2012);
- Kepala Pusat Pengolahan Data dan Dokumen Perpajakan (2008-2011).

Riwayat Pendidikan :

- S2 Business Administration - Saint Louis University, Amerika Serikat;
- S1 Akuntansi Fakultas Ekonomi - Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta.



Peserta In-House Training



Pengajar In-House Training dari Kiri: Ganda Christian Tobing, B. Bawono Kristiaji, dan Yusuf W. Ngantung



Herry Sumardjito, Kepala Kanwil DJP Jakarta Khusus, saat memberikan sambutan

In-House Training

Kantor Wilayah DJP Jakarta Khusus

Berempat di Aula Gedung A Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak RI, tanggal 1 Juli 2013 lalu, Kantor Wilayah DJP Jakarta Khusus mengundang DANNY DARUSSALAM Tax Center untuk menjadi narasumber *In-House Training* (IHT) dengan tema “Memahami Skema Penghindaran Pajak oleh Multi Nasional *Enterprise* (MNE)”. Peserta IHT yang hadir adalah para Kepala Bidang, Kepala KPP, Kepala Seksi Pengawasan dan Konsultasi, Fungsional Pemeriksa Pajak, Penelaah Keberatan, dan *Account Representative* (AR) di lingkungan Kantor Wilayah DJP Jakarta Khusus.

Acara IHT dimulai dengan sambutan oleh Herry Sumardjito, Kepala Kantor Wilayah DJP Jakarta Khusus. Pemberian materi IHT dibagi menjadi 3 sesi, pada sesi pertama Darussalam, *Managing Director* memberikan pengantar berupa pemahaman tentang perbedaan mendasar antara konsep *tax planning* dan *tax avoidance*. Dalam memaparkan materinya, Darussalam memberikan beberapa contoh skema *tax planning* dan *tax avoidance* yang biasa dilakukan oleh MNE. Selain itu, beliau juga memberikan berbagai saran bagaimana cara menanggulangi perilaku *Aggressive Tax Planning*, seperti SAAR dan GAAR. Pemaparan kemudian dilanjutkan oleh Yusuf W. Ngantung, *Manager of International Tax Advisory and Corporate Restructuring Services* yang menjelaskan contoh kasus skema penghindaran pajak yang dilakukan oleh Starbucks dan Vodafone.

Ganda Christian Tobing, *Manager of Tax Research and Training Services*, kemudian melanjutkan penjelasan tentang skema penghindaran pajak melalui *Controlled Foreign Corporation* (CFC) serta menjelaskan ketentuan antipenghindaran pajak atas CFC (*CFC Rule*) berdasarkan *OECD Model* dan ketentuan domestik di Indonesia. Pemaparan pada sesi pertama ditutup oleh Yusuf yang menjelaskan tentang skema penghindaran pajak melalui *treaty shopping* dan ketentuan antipenghindaran pajak atas *treaty shopping*, seperti *beneficial owner* dan *limitation*

on benefits, serta mengulas mengenai *re-characterization of income*.

Pembahasan pada sesi kedua kemudian beralih ke isu *transfer pricing*. B. Bawono Kristiaji, *Partner of Tax Research and Training Services*, memaparkan tentang penyebab munculnya praktik manipulasi *transfer pricing* oleh MNE di seluruh dunia. Menurutnya, hal ini disebabkan perbedaan tarif pajak di negara tempat MNE beraktivitas yang mendorong mereka untuk melakukan manipulasi tersebut melalui penciptaan suatu harga artifisial. Kristiaji juga menjelaskan skema penghindaran pajak melalui *transfer pricing* pada perusahaan komoditas, *toll* dan *contract manufacturer*, transaksi pemberian jasa, transaksi aset tidak berwujud, hingga restrukturisasi usaha. Selain itu, Kristiaji menjelaskan skema pendanaan internal melalui *thin capitalization* yang juga seringkali digunakan berbagai entitas MNE untuk melakukan penghindaran pajak.

Pada sesi ketiga, Yusuf menjelaskan skema penghindaran pajak melalui merger dan akuisisi, serta skema penghindaran pajak melalui transaksi *hybrid financial instruments*. Selanjutnya, Tobing memberikan saran untuk menanggulangi skema penghindaran pajak melalui *hybrid financial instruments*, seperti mengoptimalkan mekanisme *exchange of information* dengan negara lawan transaksi dan menekankan prinsip *substance over form* atas suatu transaksi utang. Di akhir sesi ketiga, Tobing menjelaskan tentang karakteristik transaksi derivatif serta skema penyalahgunaan transaksi derivatif untuk tujuan penghindaran pajak. Hingga akhir acara, IHT ini berjalan dengan hangat karena para peserta sangat antusias mengajukan pertanyaan yang kritis, tanggapan, ataupun *sharing* kasus-kasus yang sering mereka temukan saat bertugas. Di akhir acara, DANNY DARUSSALAM Tax Center memberikan hadiah berupa buku *Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Perspektif Pajak Internasional* bagi lima orang peserta yang paling aktif saat IHT berlangsung. ^{IT}

Direktorat Jenderal Pajak Ngobrol Santai (Ngobras) dengan Wartawan



(ki-ka) Chandra Budi, Rustiyono, Nany Nur Aini, dan Oktria Hendrardji.


Pada tanggal 19 April 2013, Direktorat Penyuluhan, Pelayanan dan Hubungan Masyarakat DJP menyelenggarakan acara sosialisasi perpajakan yang dikemas dalam tema “Ngobras” atau ngobrol santai.

Acara ini berisi edukasi pajak dan diskusi yang hangat antara pejabat DJP dengan wartawan. Acara dibuka oleh Chandra Budi, Kepala Seksi Hubungan Eksternal DJP. Hadir sebagai narasumber yaitu: Nany Nur Aini, Kepala Subdit Kepatuhan Internal, Oktria Hendrardji, Kepala Subdit Peraturan PPN Perdagangan, Jasa, dan Pajak Tidak Langsung Lainnya, dan Rustiyono, Kepala Seksi Internalisasi Kepatuhan.

Pada sesi edukasi dan sosialisasi tersebut, Nany Nur Aini mengawalinya dengan memaparkan materi tentang Sistem Kepatuhan Internal DJP. Menurutnya, sistem kepatuhan tersebut dapat dibangun melalui dua tindakan, yaitu preventif dan reaktif.


Selanjutnya, Oktria Hendrardji membawakan materi tentang perpanjangan waktu penerapan penomoran faktur pajak dalam Peraturan Dirjen Pajak Nomor Per-8/PJ/2013. Peraturan tersebut menunda penerapan penomoran faktur pajak menjadi paling lambat 1 Juni 2013 atau diperpanjang dua bulan dari ketentuan sebelumnya, yaitu 1 April 2013.

Dalam kesempatan tersebut, Oktria juga memaparkan tentang kebijakan fasilitas PPN bagi pengusaha pabrikan emas. Kebijakan tersebut tertuang dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 38 Tahun 2013, dan mulai diberlakukan pada 1 Maret 2013. Dalam aturan tersebut, DPP bagi penyerahan emas perhiasan oleh pengusaha pabrikan emas ditentukan sebesar 20% dari harga jual atau nilai penggantian, sebelum dikalikan tarif PPN 10%. Dalam bahasa yang sederhana, tarif efektifnya menjadi 2%.

Setelah seluruh pemaparan selesai dilakukan, acara dilanjutkan dengan diskusi dan tanya jawab dengan wartawan. 

Diskusi Sekretariat Komite Pengawas Perpajakan dengan DANNY DARUSSALAM Tax Center

Pada tanggal 22 April 2013 lalu, tim dari Sekretariat Komite Pengawas Perpajakan berkunjung ke kantor DANNY DARUSSALAM Tax Center untuk berdiskusi mengenai tugas dan fungsi Komite Pengawas Perpajakan serta peran konsultan pajak dalam pembinaan Wajib Pajak di Indonesia.

Diskusi diawali dengan pembahasan mengenai pemetaan para pemangku kepentingan perpajakan di Indonesia yang di antaranya meliputi Komite Pengawas Perpajakan dan konsultan pajak. Setiap pemangku kepentingan tersebut memiliki peran dan tanggung jawab yang akan menentukan sejauh mana interaksi perilaku di antara mereka dapat menentukan situasi perpajakan yang akan terbangun. Penting untuk dicatat, bahwa dalam memperjuangkan kondisi pajak yang ideal, setiap pihak tidak dapat berjalan sendiri-sendiri. Masing-masing pihak memerlukan pihak lainnya untuk menjamin terwujudnya kondisi tersebut. 



Depan (ki-ka): B. Bawono Kristiaji, Herry Setyawan, dan Danny Septriadi bersama tim Sekretariat Komite Pengawas Perpajakan.



TAXHAVEN

■ Yanuar Falak Abiyunus¹

“Sebagian besar dari permasalahan kemiskinan di Afrika terkait dengan penyalahgunaan tax haven. Permasalahan ini menyebabkan para diktator dapat menyembunyikan triliunan USD (tanpa diketahui otoritas pajak). Jika kita tidak mengerti tentang tax haven, kita tidak akan pernah mengerti sejarah dunia modern.”

Nicholas Shaxson, Jurnalis

PENDAHULUAN

Tax haven, the “black hole” of illicit money.

Global Financial Integrity (GFI) pada bulan Desember 2012 memperlihatkan data statistik tentang dana ilegal yang mengalir ke luar dari negara-negara berkembang (*illicit financial flows*). Angka yang ditunjukkan dalam laporan tersebut cukup mencengangkan. Di sana, disebutkan bahwa negara-negara berkembang telah kehilangan total USD 5,86 triliun selama rentang waktu 2001-2010.² Disinyalir, aliran dana ilegal ini berhubungan erat dengan pemanfaatan *offshore*³ tax haven (selanjutnya: *tax haven*).

¹ Yanuar Falak Abiyunus adalah *Researcher, Tax Research and Training Services* di DANNY DARUSSALAM Tax Center.

² Dev Kar dan Sarah Freitas, *Illicit Financial Flows From Developing Countries: 2001-2010* (Global Financial Integrity, 2012), 16.

³ Kata “*offshore*” digunakan untuk menjelaskan bisnis atau investasi yang dijalankan di luar negara tempat seseorang atau suatu perusahaan menjadi subjek pajak dalam negeri (SPDN)-nya.

Lalu, berapa total aset yang disembunyikan di *tax haven*? Tahun 2010, jumlah aset yang disembunyikan di lebih dari delapan puluh *tax havens* mencapai USD 21 triliun hingga USD 32 triliun. Termasuk USD 331 miliar yang berasal dari Indonesia.⁴ Perlu dicatat bahwa angka tersebut hanya mengacu pada aset keuangan saja, tidak termasuk aset lain seperti *real estate*, kapal pesiar, emas batangan, dan sebagainya. Tentu saja, jumlahnya akan lebih besar jika semua aset diperhitungkan.

Terkait dengan isu penggelapan pajak, kerahasiaan informasi yang dimiliki *tax haven* memungkinkan Wajib Pajak untuk tidak melaporkan kekayaan atau penghasilannya secara keseluruhan, sehingga pajak yang dikenakan dapat diminimalkan. Hal tersebut secara tidak langsung menjadi penghambat pengentasan kemiskinan serta penyediaan barang dan jasa publik bagi negara-negara berkembang. Sebagai ilustrasi, setiap USD 100 juta yang dapat “diselamatkan” oleh negara berkembang bisa digunakan untuk:⁵

- Perawatan bagi lebih dari 600.000 orang penderita HIV/AIDS.
- Pemberian 50–100 juta *Artemisinin-based Combination Therapy* (ACT) untuk penyakit malaria.
- Imunisasi untuk empat juta anak-anak.
- Sekitar 250.000 saluran air untuk rumah tangga.
- Pembangunan jalan dua lajur sepanjang 240 kilometer.

APA ITU TAX HAVEN?

Jawaban dari pertanyaan ini harus kita pahami sebelum kita membahas penyalahgunaannya lebih dalam. Untuk menentukan apakah suatu yurisdiksi merupakan *tax*

⁴ Untuk lebih jelasnya, lihat Tax Justice Network, “The Price of Offshore Revisited” (Juli, 2012).

⁵ Angka-angka tersebut dihitung berdasarkan standar biaya regional Afrika. Selengkapnya, lihat Laporan dari Perserikatan Bangsa-Bangsa (PBB) dan The World Bank yang berjudul *Stolen Asset Recovery (StAR) Initiative: Challenges, Opportunities, and Action Plan*, 2007.

Tabel 1 - Sepuluh Besar Negara dengan Rata-Rata Aliran Dana Ilegal Terbesar Tahun 2001-2010 (Dalam Miliar USD)

Peringkat	Negara	Rata-rata
1	Cina	274
2	Meksiko	47.6
3	Malaysia	28.5
4	Arab Saudi	21.0
5	Rusia	15.2
6	Filipina	13.8
7	Nigeria	12.9
8	India	12.3
9	Indonesia	10.9
10	Uni Emirat Arab	10.7

Sumber : Dev Kar dan Sarah Freitas, *Illicit Financial Flows From Developing Countries: 2001-2010* (Global Financial Integrity, 2012), 16.

Tabel 2 - Sepuluh Besar Negara dengan Jumlah Aset Keuangan Terbesar di Tax Haven tahun 2010 (Dalam Miliar USD)

Peringkat	Negara	Jumlah Aset Keuangan di Tax Haven
1	Cina	1.189
2	Rusia	798
3	Korea	779
4	Brazil	520
5	Kuwait	496
6	Meksiko	417
7	Venezuela	406
8	Argentina	399
9	Indonesia	331
10	Arab Saudi	308

Sumber: Tax Justice Network, *The Price of Offshore Revisited* (July 2012), 6.

haven atau bukan, kita bisa melihat apakah yurisdiksi tersebut memiliki karakteristik-karakteristik dari sebuah *tax haven*. Karakteristik *tax haven* menurut *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) adalah sebagai berikut:⁶

1. Memiliki tarif pajak yang rendah atau tidak ada pajak sama sekali;
2. Tidak memiliki skema pertukaran informasi. Ini memungkinkan mereka yang memanfaatkan

⁶ OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* (Paris: OECD Publications, 1998), 23.

tax haven tidak terdeteksi oleh otoritas pajak;

3. Tidak adanya transparansi dalam proses legislasi, proses hukum, dan administrasi dalam yurisdiksi tersebut.
4. Tidak adanya persyaratan substansi ekonomi dalam pendirian perusahaan.⁷ Hal ini menyebabkan perusahaan dapat didirikan untuk mendapatkan manfaat pajak saja, tanpa benar-benar memiliki kegiatan bisnis.

Selain keempat kriteria tersebut, masih banyak lagi kriteria lain yang digunakan, misalnya: kemudahan dalam penggunaan *special vehicles company* (SVC),⁸ kemudahan dalam mendirikan perusahaan, longgarnya pengawasan, dan kemudahan-kemudahan pajak yang hanya tersedia bagi SPDN yurisdiksi itu saja.⁹ Penentuan apakah suatu yurisdiksi termasuk *tax haven* juga dapat ditinjau dari sudut pandang ekonomi, seperti ‘orientasi bisnis dari yurisdiksi tersebut lebih mengutamakan subjek pajak luar negeri (SPLN) daripada subjek pajak dalam negeri (SPDN)’.¹⁰

Banyaknya kriteria tersebut membuat banyak pula versi dari daftar *tax haven* itu sendiri. Bahkan, setiap negara dapat membuat daftar *tax haven*-nya masing-masing. Namun, daftar yang sering dirujuk oleh berbagai negara adalah daftar yang dimiliki oleh OECD.

Dari sekian banyak kriteria yang ada, terdapat dua hal utama yang dapat menggambarkan *tax haven*, yaitu memiliki tarif pajak rendah (atau tidak memungut pajak sama sekali) dan memiliki aturan kerahasiaan informasi.

⁷ Kriteria ini kemudian dihilangkan pada tahun 2001 karena sulitnya menentukan apakah sebuah bisnis dapat dikatakan substansial atau tidak. Lihat OECD, *The OECD’s Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report* (Paris, OECD Publishing, 2001), 10.

⁸ SVC merujuk pada perusahaan yang didirikan hanya dengan tujuan untuk menikmati fasilitas pajak.

⁹ Tax Justice Network, *Identifying Tax Havens and Offshore Finance Centres*, 4.

¹⁰ Ahmed Zoromé, *Concept of Offshore Financial Centers: In Search of an Operational Definition* (Washington DC: IMF, 2007), 4.

CONTOH TAX HAVEN

Dari banyak negara yang sering disebut sebagai *tax haven*, di bawah ini kami berikan dua di antaranya yang banyak digunakan untuk menyembunyikan aset dan menghindari pajak. Berikut penjelasannya:

British Virgin Islands (BVI)

The Virgin Islands, yang lebih dikenal sebagai British Virgin Islands (BVI), adalah sebuah yurisdiksi dalam wilayah kekuasaan Kerajaan Inggris. BVI berlokasi di Karibia, sebelah Timur Puerto Rico.

Di BVI, tidak terdapat bayak pajak yang biasanya dikenakan di negara-negara lain, seperti: pajak atas keuntungan penjualan aset (*capital gains*), pajak penghasilan, pajak warisan (*inheritance tax*), dan pajak penjualan. Selain itu, BVI juga memiliki aturan kerahasiaan informasi. Sehingga, sulit untuk mengidentifikasi siapa pemilik sebenarnya dari perusahaan yang didirikan di sana. Karena kerahasiaannya tersebut, Tax Justice Network (TJN) menempatkan BVI pada peringkat ke-11 negara dengan tingkat kerahasiaan tertinggi di dunia.¹¹

BVI merupakan *tax haven* yang cukup populer. Ini terbukti dengan angka pertumbuhan jumlah perusahaan tiap tahunnya yang terus meningkat. Dalam satu dekade, pertumbuhan jumlah perusahaan meningkat drastis dari 1.000 per tahun menjadi 34.000 per tahun.¹²

Cook Islands

Secara geografis, Cook Islands cenderung terisolasi, Cook Islands berlokasi di antara Selandia Baru dan Hawaii. Populasinya hanya 20.000 orang saja dan jumlahnya terus menurun. Namun, hal itu berbanding terbalik dengan jumlah perusahaan yang didirikan di sana. Di Cook Islands, terdapat sekitar 15.000 entitas asing, dan jumlahnya masih terus bertambah

dalam beberapa tahun terakhir.¹³ Sebagai salah satu yurisdiksi yang sering disebut sebagai *tax haven*, Cook Islands tidak memungut pajak apapun dari perusahaan asing dan *trust*¹⁴.

Mirip dengan BVI, Cook Islands juga memiliki aturan tentang kerahasiaan informasi bagi pemilik aset dari luar negeri. Peraturan bank di Cook Islands menjamin kerahasiaan pemilik rekening bank yang berasal dari luar negeri. Kerahasiaan ini mencakup juga transaksi seperti *online banking*, kartu kredit, dan transaksi bank via telepon atau *fax*.¹⁵

Selain dua yurisdiksi tersebut, tentu masih banyak lagi *tax haven* lainnya di seluruh dunia. Namun, seperti yang telah dijelaskan di atas, kebanyakan dari mereka memiliki fasilitas yang mirip, yaitu kerahasiaan data dan tarif pajak yang rendah.

PENYALAHGUNAAN TAX HAVEN

Base Erosion and Profit Shifting

Di era globalisasi ini, Wajib Pajak berusaha membuat skema tertentu untuk memaksimalkan keuntungannya. Salah satu usaha yang dilakukan adalah membuat perencanaan pajak (*tax planning*) yang melibatkan beberapa yurisdiksi. Tentu saja, dengan fasilitas-fasilitas yang ditawarkannya, *tax haven* menjadi pilihan yang menarik untuk dimasukkan ke dalam skema *tax planning* perusahaan tersebut.

Dengan skema *tax planning* tertentu, penghasilan yang diperoleh Wajib Pajak di suatu negara dapat dipindahkan (*profit shifting*) ke negara *tax haven*. Perpindahan penghasilan tersebut tentu saja mengakibatkan tergerusnya dasar pemajakan suatu negara (*base erosion*) tempat Wajib

Pajak berdomisili. Padahal, Wajib Pajak tersebut memperoleh penghasilan sekaligus menikmati barang publik dan segala fasilitas umum (yang tentunya dibiayai oleh pajak) di negara tempat dia berdomisili, namun penghasilan yang dia terima justru dialihkan ke *tax haven*, sehingga dia hanya membayar pajak yang kecil (atau tidak sama sekali) di negara domisilinya. Dengan kata lain, Wajib Pajak tersebut menjadi *free riders* saja di negaranya.¹⁶

Illicit Financial Flows

Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya, *tax haven* juga menjadi muara bagi aliran uang ilegal. Setiap tahunnya, sekitar USD 1 hingga 1,6 triliun dana ilegal mengalir keluar dari seluruh dunia. Setengah dari jumlah tersebut berasal dari negara-negara berkembang.¹⁷ Aliran dana ilegal ini biasanya dihasilkan oleh tiga jenis aktivitas, yaitu: tindakan kriminal, perdagangan gelap, dan korupsi. Tabel 3 merinci aliran dana ilegal tersebut.

Dengan memanfaatkan fasilitas kerahasiaan *tax haven*, ditambah dengan skema *tax planning* tertentu¹⁸, dana ilegal tersebut dapat mengalir dengan aman tanpa terdeteksi oleh otoritas yang berwenang.

Penyalahgunaan Lainnya

Tidak sampai di sana saja, sebuah tim investigasi bernama the *International Consortium of Investigative Journalists* (ICIJ) berhasil membongkar modus penyalahgunaan lain dari *tax haven*. Investigasi tersebut dinamakan "*Secrecy for Sale: Inside The Global Offshore Money Maze*" dan didasarkan pada temuan data elektronik termasuk dua juta *e-mail* yang berhubungan dengan sepuluh negara *tax haven*. Berikut adalah beberapa penyalahgunaan *tax haven* -baik untuk tujuan pajak maupun bukan- berdasarkan investigasi tersebut:

13 Lee Hadnum, *The World's Best Tax Havens* (United Kingdom: Taxcafe UK Ltd., 2010), 45.

14 *Trust* adalah sebuah bentuk kerjasama yang memungkinkan satu pihak mempercayakan orang lain (*trustee*) dalam mengelola harta (*property*) yang manfaatnya dirasakan oleh orang lainnya (*beneficiaries*).

15 Offshore Company Formation, "Tax Haven Cook Islands," Internet, dapat diakses melalui http://www.offshorecompanyformation.pro/tax_haven_cook_islands/

16 OECD, *Op. Cit.*, 14.

17 Raymond W. Baker, *CAPITALISM'S ACHILLES HEEL: Dirty Money and How to Renew the Free-Market System* (New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2005), 172.

18 Misalnya saja, *invoice* dari eksportir dikirim ke sebuah kantor di *tax haven*. Kemudian, *invoice* tersebut dimodifikasi dengan harga yang jauh lebih rendah sebelum dikirim ke importir.

Pemborongan Properti di London

Delapan puluh persen dari 72 apartemen mewah di London (yang harganya bisa mencapai GBP 136 juta per unit) terjual kepada perusahaan-perusahaan yang kebanyakan berlokasi di BVI. Mengapa berbisnis properti di London begitu menarik untuk dilakukan melalui *tax haven*? Beberapa teknik memungkinkan pembelian properti dilakukan tanpa dikenakan pajak dan dengan kerahasiaan yang terjamin. Tiga celah pajak (*loophole*) yang sering dimanfaatkan untuk mendukung hal itu adalah:

1. Tidak ada pajak atas *capital gains* (keuntungan penjualan aset).

Perusahaan yang didirikan di luar Inggris tidak dikenakan pajak atas *capital gains* atas aset yang berada di Inggris.

2. Tidak ada pajak atas warisan (*inheritance tax*).

Jika aset yang diwariskan dimiliki sebuah perusahaan di *tax haven*, aset tersebut tidak dikenai pajak warisan.

3. Tidak ada Bea Meterai.

Ini dapat dilakukan dengan membuat skema pemindahan aset secara tidak langsung, yaitu dengan mengalihkan saham dari perusahaan pemilik aset. Dengan begitu, Bea Meterai sebesar 5% dapat dihindari. Jika perusahaan pemilik aset tersebut tidak didirikan di Inggris (dalam konteks ini, didirikan di *tax haven*), pajak atas transaksi pengalihan saham sebesar 0,5% juga dapat dihindari.

Jual beli barang mewah

Seorang jurnalis asal Puerto Rico, Hector Feliciano, mengatakan bahwa penggunaan *tax haven* untuk mempermudah jual-beli barang antik merupakan hal yang lumrah untuk dilakukan oleh orang-orang super kaya.

Tabel 3 - Aliran Dana Ilegal dari Aktivitas Ilegal di Seluruh Dunia, Tahun 2000/2001 (dalam miliar USD)

Sumber dana ilegal	Minimal	Maksimal
Narkoba	120	200
Barang Palsu	80	120
Uang Palsu	3	3
Perdagangan Manusia	12	15
Jual Beli Senjata Ilegal	6	10
Penyelundupan	60	100
Tindakan Melawan Hukum	50	100
Kriminal (total)	331	548
Permainan Harga	200	250
<i>Transfer Mispricing</i>	300	500
Transaksi Palsu	200	250
Komersial (total)	700	1000
Korupsi	30	50
TOTAL	1.061	1.599

Sumber: Raymond W. Baker, *CAPITALISM'S ACHILLES HEEL: Dirty Money and How to Renew the Free-Market System* (New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2005), 172.

Salah satunya melibatkan sebuah museum lukisan terkenal di Spanyol bernama Thyssen - Bornemisza Museum of Art. Sebagian dari koleksi lukisan tersebut adalah milik kolektor bernama Bornemisza. Jika ditelusuri, koleksi Bornemisza ternyata dimiliki melalui perusahaan-perusahaannya di *tax haven*.

Lukisan-lukisan tersebut dibeli melalui sebuah *trust* di Cook Islands. Sedangkan Bornemisza melaporkan aset lukisannya di Swiss. Aturan yang dimiliki Swiss memungkinkan aset-aset yang dimiliki oleh *trust* dikecualikan dari pajak. Jelas, ini memberi keuntungan pajak bagi Bornemisza.

Namun, Bornemisza membantah jika penggunaan *tax haven* semata-mata hanya dilatarbelakangi motif penggelapan pajak. Kepemilikan barang seni melalui *tax haven* yang memiliki aturan kerahasiaan informasi membantu mencegah terhambatnya perpindahan barang seni tersebut akibat peraturan-peraturan yang berlaku di berbagai negara.

Transaksi peralatan militer

Di tahun 2003 lalu, *the Guardian*

mengungkapkan informasi mengenai se-buah perusahaan Inggris bernama British Aerospace Engineering (BAE) yang memiliki hubungan rahasia dengan perusahaan di BVI. Perusahaan-perusahaan di *tax haven* tersebut digunakan untuk menyalurkan dana ratusan juta GBP yang digunakan untuk pembayaran rahasia dalam mendapatkan kontrak jual-beli senjata berskala internasional.

Satu dekade kemudian, investigasi ICIJ dan *the Guardians* mengungkap fakta lainnya tentang penyalahgunaan *tax haven* untuk urusan militer, selain kasus BAE di atas. Dalam investigasi ini, disebutkan nama Louthean Nelson, pemilik dari Gamma Group, perusahaan yang bergerak di bidang pengintaian berbasis komputer. Secara rahasia, perusahaan ini menjual teknologi perang mereka ke berbagai negara di Timur Tengah dan negara-negara ASEAN. Disinyalir, transaksi-transaksi tersebut dilakukan melalui sebuah entitas bernama Gamma Group International Ltd. yang didirikan di BVI.

PENGGUNA TAX HAVEN

Investigasi ICIJ juga berhasil membongkar para pengguna *tax haven*. Dari 130.000 orang pengguna *tax haven* yang berhasil diidentifikasi oleh ICIJ, berikut adalah beberapa di antaranya:



Bidzina Ivanishvili.
Perdana Menteri Georgia.

Orang terkaya di Georgia ini memiliki kekayaan bersih mencapai USD 5 miliar. Dia merupakan direktur dari Bosherton Overseas Corp. di BVI. Saat dikonfirmasi, pihak Ivanishvili mengklaim bahwa dia sama sekali tidak terkait dengan perusahaan di *tax haven* tersebut.



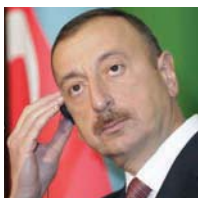
Fabio Ghioni.
Hacker asal Italia.

Pria yang dikenal sebagai se orang hacker ini merupakan mantan kepala keamanan informasi di Telecom Italia yang ditangkap pada tahun 2007. Penangkapan tersebut terkait dengan pembobolan data rahasia milik 4000 orang, termasuk politisi dan jurnalis. Hasil verifikasi ICIJ menunjukkan alamat seorang pendiri perusahaan bernama Constant Surge Investments Ltd. yang terletak di BVI sama dengan lokasi kediaman Ghioni di Milan.



Denise Rich.
Penulis lagu asal Amerika Serikat.

Dia dikenal sebagai penulis dari lagu-lagu populer seperti yang di-nyanyikan oleh Sister Sledge dan Celine Dion. Berdasarkan investigasi ICIJ, dia merupakan *settlor* dan *beneficiary* dari The Dry Trust dan direktur dari DTD Ltd., keduanya didirikan di Cook Islands.



Keluarga penguasa Azerbaijan.

Ilham Aliyev adalah presiden Azerbaijan. Dia mewarisi kekuasaan ayahnya yang berlangsung sejak 1960. Ilham Aliyev dan istrinya merupakan direktur dari Rosamund International Ltd. Sedangkan kedua anaknya juga diketahui memiliki perusahaan di *tax haven*. Seluruh perusahaan milik anggota keluarga tersebut didirikan di BVI.

Tentu, masih panjang daftar nama pengguna *tax haven* dari berbagai belahan dunia ini. Mereka terdiri dari berbagai latar belakang seperti politisi, pebisnis, kolektor barang antik, dan orang-orang super kaya lainnya. Terlepas dari untuk apa mereka menggunakan *tax haven*, namun jika dibiarkan, bukan tidak mungkin daftar tersebut akan terus bertambah, begitu juga dengan kerugian-kerugian yang diakibatkan.

Kerahasiaan tidak lagi dapat diterima. Kita harus melawannya. Jika aturan-aturan (tentang kerahasiaan) justru membiarkannya terjadi, maka kita harus mengubah aturan-aturan itu!"
Pascal Saint-Amans, direktur OECD

REAKSI DUNIA

Terbongkarnya fakta-fakta tentang *tax haven* menuai reaksi keras dari para pemimpin dunia. Isu penggelapan pajak (*tax evasion*) yang menggerus pendapatan negara tentu harus segera diatasi. Kerahasiaan informasi, yang banyak menjadi akar permasalahan atas hal ini, kini tidak lagi dapat diterima. Tindakan harus segera diambil oleh negara-negara yang tidak ingin aliran dana yang seharusnya disuntikkan ke dalam ekonomi mereka justru terbang ke *tax haven* begitu saja.

Menyadari kerugian-kerugian tersebut, berbagai organisasi dunia mulai melakukan tindakan. Misalnya saja, di tahun 2004, OECD dengan dukungan G-20 serta UN Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters menyepakati adanya *internationally agreed tax standard* atas pertukaran informasi antarnegara.¹⁹ Berdasarkan standar internasional yang telah disepakati tersebut, informasi Wajib Pajak dapat dipertukarkan antarnegara. Hal ini tentu bertolak belakang dengan prinsip kebanyakan *tax haven* yang memiliki kerahasiaan informasi.

Selain standar di atas, masih banyak lagi standar lain yang memaksa *tax haven* untuk bekerja sama. Negara-negara yang tidak memenuhi standar tertentu biasanya dikategorikan ke dalam sebuah *blacklist*. William F. Wechsler menyebut metode ini sebagai "*name and shame method*".²⁰ Negara

dalam *blacklist* akan mendapatkan sanksi atas ketidakmauannya untuk bekerjasama. Dengan melihat *blacklist* ini, negara-negara lainnya akan terlebih dahulu mengevaluasi lebih dalam sebelum menjalin kerjasama dengan negara-negara dalam *blacklist* tersebut.

Secara bilateral, kesadaran dunia akan pentingnya pertukaran informasi dapat dilihat dari jumlah *Tax Information Exchange Agreement* (TIEA) bilateral yang terus meningkat. Di antara negara-negara G-20 saja, jumlah TIEA yang ditandatangani terus meningkat dari 44 pada tahun 2008 menjadi 524 per tanggal 26 Juni 2010. Lihat Gambar 1.

Secara unilateral, untuk mencegah skema tertentu dalam menghindari pajak, tiap negara dapat menerapkan *General Anti Avoidance Rules* (GAAR) dan/atau *Specific Anti Avoidance Rules* (SAAR) dalam peraturan perpajakan domestiknya. Terkait dengan kerahasiaan informasi, setiap negara juga perlu menerapkan peraturan yang secara spesifik mengatur tentang keterbukaan informasi. Contoh negara yang telah menerapkannya adalah Amerika Serikat dengan aturan yang bernama *Foreign Account Tax Complimentary Act* (FATCA). Aturan ini memaksa institusi keuangan asing untuk membuka informasi mengenai rekening investor yang berinvestasi di Amerika.²¹

PENUTUP

Reaksi dunia yang mulai menekan praktik penyalahgunaan *tax haven* perlahan membuat negara-negara yang awalnya tidak kooperatif kini mulai menerapkan keterbukaan informasi.²² Hal

Bill Clinton dari Sekretariat Kementerian Keuangan Amerika Serikat. Dia menyarankan agar negara-negara yang memenuhi kriteria *tax haven* diberi ancaman apabila tekanan saja tidak cukup. Lihat William F. Wechsler, "Follow the Money," *FOREIGN AFF*, (Juli-Agustus 2001): 40.

²¹ Aturan FATCA mewajibkan Wajib Pajak dengan aset keuangan yang jumlahnya melebihi batas tertentu dan tersimpan di luar negeri untuk melaporkan aset-aset tersebut kepada otoritas pajak Amerika Serikat atau *Internal Revenue Services* (IRS). Lihat detail penerapan peraturan ini di situs resmi dari otoritas pajak Amerika Serikat [http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-\(FATCA\)](http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-(FATCA)).

²² Indikatornya dapat dilihat dari laporan tahunan

¹⁹ OECD, "The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters Amended by the 2010 Protocol," 2011, 31. Seperti dikutip dalam Deborah, "Transparansi Perpajakan dan Pertukaran Informasi: Studi Perbandingan di Indonesia, Singapura, dan Hong Kong," *Inside Tax* 14, (Maret/April 2013), 41.

²⁰ William F. Wechsler adalah penasihat khusus

tersebut didukung oleh berbagai investigasi dari organisasi-organisasi di dunia, seperti GFI, TJN, dan ICIJ, yang terus menerus membongkar penyalahgunaan *tax haven* dan menuangkannya dalam laporan-laporan yang dapat diakses publik.

Beberapa negara juga telah mulai melakukan investigasi secara serius berdasarkan informasi dalam laporan-laporan tersebut.²³ Misalnya, investigasi otoritas pajak atas dugaan penggelapan pajak dengan menggunakan skema tertentu (misalnya, dengan suatu skema yang disebut *Double Irish with a Dutch Sandwich*²⁴) yang diduga dilakukan oleh perusahaan-perusahaan multinasional kelas dunia. Sebut saja perusahaan-perusahaan dalam grup Google, Starbucks, Vodafone, Amazon, Facebook, dan lainnya.

Terbongkarnya skema penghematan pajak tersebut menuai reaksi keras dari masyarakat dunia. Berbagai bentuk protes telah terjadi di berbagai belahan dunia. Bila tidak membenahi diri, bukan tidak mungkin keuntungan perusahaan-perusahaan tersebut akan terus menurun seiring dengan reputasi yang terganggu.

* * *

Investigasi atas penyalahgunaan *tax haven* dan kerugian yang ditimbulkan tidak mengecualikan

yang dikeluarkan oleh *Global Forum on Transparency and Exchange of Informations for Tax Purposes* yang melibatkan negara-negara baik OECD maupun di luar OECD. Mereka mengevaluasi sistem administrasi dan hukum dari berbagai negara dalam hal transparansi dan pertukaran informasi dan mengategorikan negara-negara berdasarkan evaluasi yang dibuatnya tersebut. Setiap tahunnya, jumlah negara yang termasuk kategori "tidak menerapkan standar internasional" semakin berkurang.

23 Kimberley Porteous, Michael Hudson and Emily Menkes "Release of Offshore Records Draws Worldwide Response," Internet, dapat diakses melalui <http://www.icij.org/blog/2013/04/release-offshore-records-draws-worldwide-response>. Dalam laporan tersebut dijelaskan tentang respon para pemimpin dunia atas hasil investigasi yang dilakukan oleh ICIJ.


24 Skema ini memanfaatkan dua buah perusahaan yang berada di Irlandia dan sebuah perusahaan yang berada di Belanda. Penghasilan dialirkan sedemikian rupa dan pada akhirnya bermuara di *tax haven*. Dengan begitu, total pajak penghasilan perusahaan dapat dikurangi. Lihat http://www.nytimes.com/interactive/2012/04/28/business/Double-Irish-With-A-Dutch-Sandwich.html?_r=0 untuk memahami skema ini lebih lanjut.

Indonesia.²⁵ Telah dijelaskan pada bagian pendahuluan bahwa dana ilegal yang mengalir keluar dari Indonesia mencapai USD 10,9 miliar per tahun. Sedangkan secara total, hingga 2010, aset keuangan dari Indonesia berada di *tax haven* dari Indonesia berjumlah USD 331 miliar. Angka-angka ini menempatkan Indonesia dalam sepuluh besar negara yang dananya paling banyak mengalir ke *tax haven*.²⁶

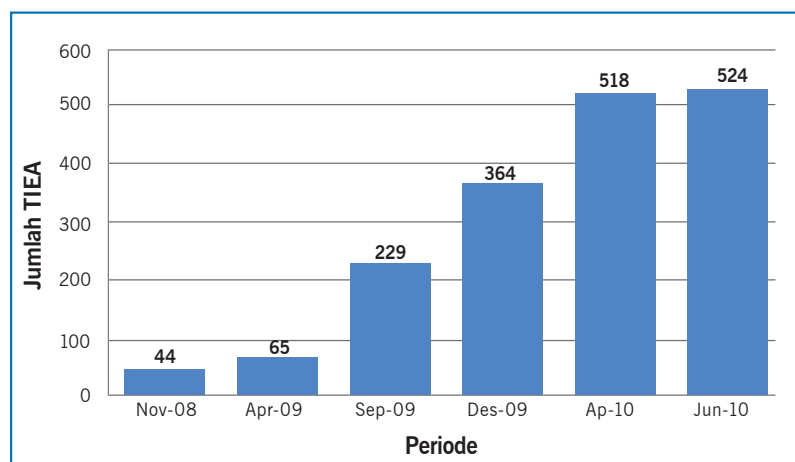
Dengan nilai tukar Rp 9.500/USD, dana ilegal dari Indonesia yang berada di *tax haven* kini jumlahnya mencapai Rp 3.145 triliun, atau dua kali lipat lebih dari penerimaan negara dalam RAPBN-P Indonesia tahun 2013.²⁷ Jika diasumsikan bahwa sepertiga saja dari aset tersebut dapat dipajaki, dan pajak dikenakan dengan tarif tertinggi untuk orang pribadi, 30%, maka uang pajak yang dapat masuk ke kas negara mencapai Rp 283 triliun!

Besarnya kerugian yang dialami Indonesia akibat penyalahgunaan

tax haven seharusnya membuat pemerintah memberikan perhatian lebih terhadap masalah ini. Penggalan informasi aset-aset yang tersembunyi di *tax haven* tentu-nya berpotensi memberikan penerimaan pajak yang besar bagi negara sekaligus dapat membongkar transaksi-transaksi ilegal lainnya yang melanggar hukum.

Dalam memerangi penyalahgunaan *tax haven*, kita bisa belajar dari bagaimana negara-negara lain di dunia melakukannya, baik itu dilakukan secara unilateral, bilateral maupun multilateral. Selain itu, pemerintah juga dapat bekerja sama dengan pihak lain di luar otoritas, seperti Lembaga Swadaya Masyarakat (LSM) atau organisasi lainnya. Dengan begitu, yang diperoleh dari Indonesia (baik secara legal atau ilegal) tidak lepas begitu saja ke *tax haven*, tanpa terdeteksi, apalagi dipajaki. 

Gambar 1 - Jumlah TIEA yang Ditandatangani antara negara-negara G-20



Sumber: OECD, *Tax Co-operation 2010 Towards A Level Playing Field* (Paris: OECD Publications, 2010), 4.

25 Nicky Hager, "Billionaires Among Thousands of Indonesians Found in Secret Offshore Documents," Internet, dapat diakses melalui <http://www.icij.org/offshore/billionaires-among-thousands-indonesians-found-secret-offshore-documents>. Laporan tersebut juga menyebutkan beberapa nama dari para pengguna *Tax Haven* dari Indonesia.

26 Lihat kembali Tabel 1 dan Tabel 2 dalam tulisan ini.

27 Republik Indonesia, "Nota Keuangan dan Rancangan APBN Perubahan 2013", Internet, dapat diakses melalui <http://www.anggaran.depkeu.go.id/dja/edef-konten-view.asp?id=955>



Sepuluh Perusahaan Tambang Tak Bayar Pajak

Tempo.co

JAKARTA. Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK) menyatakan, 50% perusahaan tambang yang beroperasi di Indonesia tidak membayar royalti dan pajak. Ketua KPK Abraham Samad mengatakan tunggakan perusahaan tambang itu merugikan masyarakat. "Khususnya masyarakat pedalaman yang tinggal di sekitar lokasi tambang," katanya.

Seharusnya, jika perusahaan-perusahaan tambang tersebut taat membayar pajak dan royalti, uang itu bisa digunakan untuk membantu masyarakat. "Saya percaya uang dari pajak dan royalti bisa mengurangi angka masyarakat yang hidup di bawah garis kemiskinan," ucapnya.

Penunggakan pajak dan royalti dari perusahaan tambang, lanjut Samad, terjadi sejak ditetapkannya kebijakan otonomi daerah. "Otonomi daerah menjadi alat pemerintah dan penguasa daerah dalam rangka memperkaya diri mereka," kata Samad.

Pertambangan, kata Samad, termasuk cakupan bidang sumber daya alam yang menjadi satu dari tiga fokus pengejaran KPK. Ketiga fokus tersebut adalah sumber daya alam, ketahanan pangan, dan pajak. ^{IT}

Target Penerimaan PPh Turun Terbanyak

Harian Kontan

JAKARTA. Pendapatan negara tahun ini dipastikan tak akan sesuai target awal, yaitu Rp 1.529,67 triliun. Dalam Rancangan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (RAPBN-P) 2013, pemerintah mengoreksi penerimaan negara menjadi Rp 1.488,33 triliun.

Penerimaan pajak selama ini menjadi andalan utama penerimaan negara, selain cukai dan pinjaman. Berdasarkan data RAPBN-P 2013, penerimaan pajak tahun ini diperkirakan turun dari Rp 1.192,99 triliun menjadi Rp 1.139,35 triliun.

Turunnya target ini lantaran pajak penghasilan (PPh) di sektor non-minyak dan gas (migas) susut dari yang sebelumnya Rp 513,5 triliun menjadi Rp 459,98 triliun. Begitu juga Target PPh sektor migas yang berkurang dari Rp 71,4 triliun menjadi Rp 70,8 triliun. Penurunan target pendapatan juga terjadi pada pajak lain-lain dari dalam negeri yang berkurang dari Rp 6,3 triliun menjadi Rp 5,4 triliun.

Chatib Basri, Menteri Keuangan, menjelaskan, revisi target pajak dilakukan karena belum pulihnya kondisi global yang akhirnya ikut mendorong turunnya harga komoditas. ^{IT}



Pajak Impor Bisa Dikurangi

Kompas.com

JAKARTA. Pajak impor bajaj atau angkutan lingkungan bisa dikurangi. Syaratnya, Pemerintah Provinsi DKI Jakarta harus memastikan bajaj menjadi bagian dari alat transportasi publik yang akan dikembangkan di Ibu Kota. Oleh karena itu, Pemprov DKI perlu menjelaskan gambaran tersebut ke Direktorat Jenderal Pajak sebelum ada pemotongan pajak impor bajaj.

"Pemotongan pajak impor bajaj bisa saja dilaksanakan. Namun, Dinas Perhubungan Provinsi DKI Jakarta sebaiknya harus memastikan terlebih dulu bahwa bajaj merupakan bagian dari alat transportasi umum yang akan dikembangkan," kata Pelaksana Tugas Kepala Badan Kebijakan Fiskal Kementerian Keuangan Bambang Permadi Soemantri Brodjonegoro, Senin (27/5), di Jakarta.

Bambang siap membicarakan aspirasi Pemprov DKI Jakarta yang menginginkan keringanan pajak impor bajaj. Pembicaraan harus pula melibatkan Kementerian Perindustrian dan Kementerian Perhubungan.

Kementerian Keuangan, kata Bambang, tidak keberatan dengan permintaan keringanan pajak impor bajaj. Syaratnya, bajaj yang akan diimpor benar-benar menjadi bagian dari sistem transportasi yang akan dikembangkan di Jakarta dan harus berbahan bakar gas. ^{IT}





Utang Pajak Batavia Air Capai Rp 369 Miliar

Harian Kontan

JAKARTA. Proses pailit PT Metro Batavia (Batavia Air) tampaknya tidak berjalan mulus. Pasalnya, hitung-hitungan soal jumlah utang maskapai itu ternyata bermasalah.

Kantor Pajak Madya Jakarta Pusat melayangkan bantahan atas nilai utang pajak Batavia Air ke Hakim Pengadilan Niaga Jakarta Pusat. Berdasarkan berkas keberatan Kantor Pajak, nilai utang pajak Batavia Air adalah sebesar Rp 369 miliar. Perhitungan utang pajak Batavia Air tahun 2012 ini berdasarkan surat perintah pemeriksaan tertanggal 29 November 2012 sebelum adanya kepailitan.

Angka utang pajak ini beda jauh dengan pengakuan kurator dan Batavia Air, yaitu sebesar Rp 46 miliar. Jumlah ini merupakan tagihan PPh pasal 21, 25, PPN, dan sanksi administrasi. Adapun tagihan pajak tahun 2010 sebesar Rp 323 miliar tidak diakui oleh kurator.

Atas dasar perbedaan hitungan itu, kantor pajak melakukan pemeriksaan. Namun, sampai batas waktu tujuh hari sejak diterimanya surat pemberitahuan hasil pemeriksaan, Batavia Air tidak pernah memberikan tanggapan. Turman M, Panggabean, salah satu kurator Batavia Air masih enggan memberikan komentar perihal bantahan dari kantor pajak ini karena merasa belum menerima berkasnya. **IT**

Kantor Pajak Mengincar Pajak Sektor Properti

Harian Kontan

JAKARTA. Untuk mencapai target penerimaan pajak, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) akan terus menggelar intensifikasi perpajakan. Salah satunya adalah dengan melakukan intensifikasi di sektor properti.

Kantor pajak akan memeriksa kepatuhan perusahaan properti dalam membayar pajak, terutama saat bertransaksi dengan konsumen. Pemeriksaan akan berlangsung mulai Juni atau Juli 2013.

Direktur Jenderal Pajak Fuad Rahmany menjelaskan bahwa pemeriksaan ini dilakukan karena kantor pajak melihat ada indikasi perusahaan properti sengaja menghitung besarnya pajak dengan tidak benar. DJP mensinyalir kesalahan ini menyebabkan kebocoran penerimaan pajak hingga Rp 30 triliun. **IT**



Marak Penyimpangan PPh 21, Ditjen Pajak Periksa 10.000 Perusahaan

Kompas.com

JAKARTA. Direktorat Jenderal Pajak (DJP) memeriksa setidaknya 10.000 perusahaan di seluruh Indonesia. Hal ini dilakukan menyusul maraknya penyimpangan pembayaran pajak penghasilan karyawan (PPh Pasal 21) oleh perusahaan.

Kepala seksi Hubungan Eksternal DJP, Chandra Budi, mengungkapkan, pihaknya mencium beberapa modus penyimpangan pembayaran PPh Pasal 21. Akibatnya, jumlah PPh Pasal 21 yang disetorkan perusahaan lebih kecil dari jumlah yang dipotong dari karyawan.

Saat ini, banyak perusahaan yang menyetorkan PPh 21 lebih rendah dari yang mereka potong dari karyawannya. DJP mencatat, hanya sekitar 70% dari PPh Pasal 21 yang disetorkan, sedangkan sisanya tetap dipegang oleh perusahaan yang bersangkutan.

Modus lain yang juga ditemukan adalah tantiem atau bonus untuk jajaran direksi dilaporkan ke petugas pajak sebagai dividen atau bagi hasil laba perusahaan. Otomatis, pajak yang harus dibayar perusahaan menjadi lebih kecil jika bonus direksi dilaporkan sebagai dividen.

DJP juga menemukan bahwa status karyawan kerap kali dimanipulasi agar PPh Pasal 21 yang dibayar tidak terlalu besar. Sebagaimana diketahui, ada perbedaan besaran pembayaran pajak antara karyawan tetap dan karyawan kontrak. **IT**



Sampai Mei, Laporan SPT Mencapai 9,4 Juta

Harian Kontan

JAKARTA. Pemerintah optimis kesadaran masyarakat untuk taat membayar pajak tahun ini lebih baik dari tahun lalu. Hal ini terlihat dari kepatuhan masyarakat untuk menyerahkan Surat Pemberitahuan (SPT) tahun 2012. Hingga awal Mei lalu, penyerahan SPT baik orang pribadi maupun badan usaha ke Direktorat Jenderal Pajak (DJP) sudah mencapai 9,44 juta SPT.

Kantor pajak mengklaim angka ini sudah di atas target yang dibuat oleh Direktorat Jenderal Pajak sebelumnya. Sekadar catatan, Direktur Jenderal Pajak Fuad Rahmany pernah menyebut target pelaporan SPT hingga akhir tahun 2013 bisa tembus mencapai 9 juta. Mengingat di 2012 lalu, jumlah SPT Tahun Pajak 2011 yang dilaporkan sebanyak 8,90 juta.

Melihat pencapaian ini Kepala Seksi Hubungan Eksternal DJP, Chandra Budi, optimistis jumlahnya akan terus bertambah lagi. "Angka ini akan bertambah karena ini masih berlangsung terus hingga akhirnya per 31 Desember 2013 nanti," katanya. **IT**





Alternatif Penyelesaian Sengketa Pajak (Studi Komparasi dengan Amerika Serikat)

■ Prihanto Suryandoro¹

“Tren proses penyelesaian sengketa pajak di banyak negara menunjukkan terbukanya ruang bagi upaya alternatif penyelesaian sengketa pajak selain melalui keberatan dan banding.”

A. Pendahuluan

Sengketa pajak antara Wajib Pajak (WP) dengan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) terjadi dalam beberapa tahapan. Menurut Sukiatto Oyong, Ketua Ikatan Konsultan Pajak Indonesia (IKPI), sengketa pajak diawali pada proses pelaksanaan pemeriksaan pajak. Pada tahap ini, perbedaan penafsiran antara DJP dan WP seringkali tidak terselesaikan dengan baik, sehingga berujung pada diterbitkannya Surat Ketetapan Pajak Kurang Bayar (SKPKB) untuk WP. Lebih lanjut, Oyong menjelaskan, keengganan aparat DJP menerima penafsiran WP lebih disebabkan oleh adanya persepsi atau kekhawatiran mereka bahwa mereka bakal dianggap merugikan negara.²

Kemudian, sengketa yang timbul pada tahap pemeriksaan tersebut dibawa untuk diselesaikan di tahap keberatan. Namun, menurut Winarto Suhendro (saat itu menjabat Wakil Sekretaris Pengadilan Pajak), dampak dari kasus Gayus yang dihukum karena menerima keberatan WP, telah menyebabkan aparat pajak lain ketakutan dalam menerima keberatan WP. Akibatnya, sengketa pajak terus mengalir ke Pengadilan Pajak.³

Haryadi Sukamdani dari Kamar Dagang Indonesia berpendapat bahwa setelah kasus Gayus, banyak putusan Pengadilan Pajak yang merugikan WP. Menurut

Haryadi, sepertinya ada ketakutan pada Hakim Pengadilan Pajak untuk memenangkan WP karena akan dianggap merugikan negara. Sebaliknya, jika DJP kalah, umumnya DJP langsung mengajukan Peninjauan Kembali (PK) ke Mahkamah Agung (MA) sehingga sengketa pajak menumpuk di MA.⁴ Haryadi juga menyatakan, kalangan pelaku usaha pada dasarnya tidak menginginkan adanya sengketa pajak karena hanya akan membuang waktu dan biaya serta berdampak pada kredibilitas perusahaan. Darussalam menambahkan, proses banding telah menjadi bisnis bagi konsultan pajak karena membuka peluang bagi mereka untuk memperoleh penghasilan lebih besar jika sengketa dibiarkan berlarut-larut.⁵

Pajak Harus Adil,” Kontan Online, (Oktober 2012), Internet, dapat diakses pada <http://nasional.kontan.co.id/news/kadin-penyelesaian-sengketa-pajak-harus-adil>.

3 Rakyat Merdeka Online, “Petugas Ketakutan, 8516 Kasus Sengketa Pajak Menumpuk,” *TAF Consulting*, (November 2011), Internet, dapat diakses pada http://www.tafconsulting.co.id/index.php?option=com_content&view=article&id=12460:petugas-ketakutan-8516-kasus-sengketa-pajak-numpuk.

4 *Jurnas.com*, “Kadin: Independensi DJP Terus Merosot,” *Jurnas.com*, Oktober 2012, Internet, dapat diakses pada http://www.jurnas.com/news/73465/Kadin:_Independensi_DJP_Terus_Merosot/1/Nasional/Hukum.

5 *Harian Kontan*, “Sengketa Pajak Menumpuk, Beleid Pengadilan Pajak Perlu Direvisi,” *Ortax.org*, (Juni 2012),

1 Penulis berkerja di Direktorat Jenderal Pajak. Tulisan ini merupakan pendapat pribadi dan tidak mewakili institusi tempat penulis bekerja. Penulis mengucapkan terima kasih kepada Danny Septriadi atas diskusinya selama proses penulisan artikel ini.

2 Dea Chadiza Syafina, “Kadin: Penyelesaian Sengketa

Dari berbagai pendapat di atas, dapat disimpulkan bahwa panjangnya proses penyelesaian sengketa dapat menyebabkan sengketa pajak menjadi *never ending story*. Oleh karena itu, diperlukan aturan untuk mencegah proses penyelesaian sengketa yang berlarut-larut. DJP dan WP sendiri sebenarnya pernah melakukan upaya alternatif penyelesaian sengketa melalui proses mediasi dalam sengketa pajak bernilai Rp 500 miliar.⁶ Akan tetapi, tidak dapat dipastikan apakah proses mediasi dalam sengketa ini sama dengan proses mediasi yang melibatkan pihak ketiga yang tidak berkepentingan sebagai mediator sebagaimana dikenal dalam aturan penyelesaian sengketa pada umumnya.

Sementara itu, tren proses penyelesaian sengketa pajak di banyak negara menunjukkan terbukanya ruang bagi upaya alternatif penyelesaian sengketa pajak selain melalui keberatan dan banding.⁷ Pesan penting dari tren penerapan alternatif penyelesaian sengketa pajak ini adalah sengketa pajak bukan hanya harus diselesaikan secara adil dan imparial (tidak memihak kedua belah pihak yang bersengketa), tetapi juga harus dicegah sedini mungkin agar DJP

dan WP terhindar dari proses penyelesaian sengketa yang berlarut-larut serta memakan banyak waktu, biaya, dan tenaga bagi kedua belah pihak.

B. Adakah Alternatif Upaya Penyelesaian Sengketa Pajak Dalam Sistem Perpajakan Indonesia?

Untuk mengetahui sejauh mana ketersediaan alternatif penyelesaian sengketa pajak di Indonesia, berikut merupakan berbagai tahapan penyelesaian sengketa pajak secara umum:

1. Penyelesaian sengketa pajak sebelum WP menyampaikan Surat Pemberitahuan (SPT)

Model penyelesaian sengketa seperti ini belum diatur dalam sistem perpajakan di Indonesia.

2. Penyelesaian sengketa pajak setelah WP menyampaikan SPT

Pada dasarnya, penyelesaian sengketa dimaksud dikelompokkan menjadi dua, yaitu pada tahapan penelitian/verifikasi oleh *Account Representative* (AR) dan tahapan pemeriksaan oleh *Fungsional Pemeriksa Pajak*.

dan umumnya berakhir dengan pemberitahuan kekurangan pembayaran pajak. Dalam kondisi normal, AR akan menghimbau WP untuk melakukan pembetulan atas SPT tersebut.

b. Tahap pemeriksaan oleh Fungsional Pemeriksa Pajak

Dalam tahap pemeriksaan, apabila WP tidak setuju dengan hasil pembahasan akhir (*closing conference*), WP memiliki hak untuk mengajukan pengujian keyakinan kualitas (*quality assurance*) kepada Kepala Kantor Wilayah Pajak (Kanwil) tempat WP terdaftar. Atas permintaan *quality assurance* tersebut, Kanwil akan merespon dengan membentuk tim yang disebut dengan "*Tim Quality Assurance*". Dalam hal WP tidak setuju dengan hasil *quality assurance* yang dituangkan dalam SKP, WP dapat melanjutkan upaya penyelesaian sengketa ke tahap keberatan.

3. Penyelesaian sengketa pajak pada tahap upaya keberatan

Ketentuan penyelesaian sengketa di beberapa negara, seperti, Jepang, Australia, dan Amerika Serikat, memungkinkan WP untuk menempuh upaya alternatif secara bersamaan dengan upaya keberatan. Di Indonesia upaya lain dimaksud tidak dimungkinkan karena saat ini ketentuan penyelesaian sengketa di tahap administratif di Indonesia hanya mengenal upaya keberatan dan bukan keberatan.⁸ Karena substansinya tidak jauh berbeda dengan upaya keberatan, menurut penulis, upaya bukan keberatan bukan merupakan jalan keluar bagi WP.

4. Penyelesaian sengketa pajak pada tahap upaya hukum banding

Sebagaimana halnya pada tahapan keberatan; dalam tahapan banding, upaya alternatif penyelesaian sengketa tidak dikenal secara formal. Memang, dalam persidangan di

“**S**udah saatnya, sistem penyelesaian sengketa pajak memperkenalkan upaya alternatif penyelesaian sengketa yang bersifat lebih fleksibel atau luwes, baik itu pada tahap sebelum WP menyampaikan SPT, tahap setelah WP melaporkan SPT, tahap keberatan, dan tahap banding.”

Internet, dapat diakses pada <http://www.ortax.org/ortax/?mod=berita&page=show&id=12368&q=&hlm=32>.

6 Tabloid Kontan, "Ada Transfer Pricing dalam Pemisahan Bisnis Toyota?" *Tabloid Kontan*, 1-7 April 2013.

7 Marc Levey dan Anuschka Bakker, *Transfer Pricing Dispute and Resolution* (Amsterdam, IBFD, 2011).

a. Tahap penelitian/verifikasi oleh AR

Lazimnya, sengketa timbul setelah WP menyampaikan data atau informasi melalui SPT yang kemudian diteliti oleh AR

8 Upaya bukan keberatan mengacu pada prosedur dalam Pasal 36 UU Ketentuan Umum dan Tatacara Perpajakan (KUP).

Pengadilan Pajak dikenal praktik rekonsiliasi (uji bukti) antara pemohon banding (WP) dengan terbanding (DJP) terkait dengan data dan/atau informasi serta dokumen atau bukti-bukti pembukuan atas perintah majelis hakim. Namun, praktik demikian tidak dikenal secara yuridis formal, sehingga tidak dapat disebut sebagai alternatif penyelesaian sengketa di pengadilan.

Memperhatikan penjelasan di atas, sudah saatnya, menurut penulis, sistem penyelesaian sengketa pajak memperkenalkan upaya alternatif penyelesaian sengketa yang bersifat lebih fleksibel atau luwes, baik itu pada tahap sebelum WP menyampaikan SPT, tahap setelah WP melaporkan SPT, tahap keberatan, dan tahap banding. Dengan diperkenalkannya upaya-upaya alternatif dimaksud, diharapkan sengketa/perselisihan pajak dapat diselesaikan secepat dan semaksimal mungkin, sehingga pada akhirnya sengketa yang

berkelanjutan dan tagihan pajak yang demikian besar dapat dikurangi.

C. Upaya Alternatif Penyelesaian Sengketa Pajak

Dalam sistem peradilan di luar pajak (peradilan umum), upaya penyelesaian sengketa melalui keberatan maupun bukan keberatan dapat dipersamakan dengan upaya litigasi atau pengadilan yang tingkat formalitasnya sangat tinggi karena terikat dengan aturan-aturan acara tertentu. Misalnya, pemenuhan berbagai persyaratan formal agar permohonan penyelesaian sengketa dapat diproses lebih lanjut di tahap keberatan maupun banding.

Karakter lain yang sama adalah adanya sifat perselisihan dalam prosesnya, diperlukannya penyajian alat bukti yang disertai dengan argumentasi, pihak yang memutuskan sengketa sudah ditetapkan (tidak

dipilih oleh para pihak yang bersengketa), dan hasil akhirnya berupa keputusan. Berbagai karakter tersebut cenderung menunjukkan kelemahan dalam proses penyelesaian sengketa. Misalnya, pihak yang kalah akan menempuh upaya lanjutan untuk mencari keadilan dengan menempuh prosedur yang tidak fleksibel karena ruang lingkup yang terbatas. Selain itu, karakteristik proses penyelesaian sengketa seperti ini juga menghabiskan waktu yang panjang dan biaya yang tidak sedikit.

Untuk mengatasi kelemahan-kelemahan dimaksud, sistem peradilan di luar pajak menggunakan penyelesaian sengketa di luar pengadilan (non-litigasi) yang dikenal dengan *Alternative Dispute Resolution* (ADR). Pengertian di luar pengadilan bukan berarti sama sekali di luar sistem, namun merupakan suatu sub-sistem dari sistem yang lebih besar.

Penyelesaian sengketa di luar pengadilan dapat mengambil salah satu dari beberapa bentuk berikut ini:⁹

1. Konsultasi (*consultation*) merupakan bentuk penyelesaian sengketa yang dilakukan secara tertutup dengan cara meminta pendapat dan nasihat-nasihat tertentu. Namun, pendapat atau nasihat tersebut tidak bersifat mengikat kepada para pihak yang bersengketa.
2. Negosiasi (*negotiation*) merupakan bentuk penyelesaian sengketa yang paling sederhana karena tidak perlu melibatkan orang lain atau pihak ketiga. Penyelesaian sengketa melalui negosiasi ini merupakan perundingan atau pertemuan langsung yang dilakukan oleh para pihak yang bersengketa tanpa keterlibatan pihak ketiga sebagai penengah.

⁹ Rachmadi Usman, *Mediasi di Pengadilan dalam Teori dan Praktik* (Jakarta: Sinar Grafika, 2012), 10-25; Lihat juga Pasal 1 angka 10 dan Pasal 6 Undang-Undang Nomor 30 Tahun 1999 Tentang Arbitrase dan Alternatif Penyelesaian Sengketa.



1. Tahapan Sebelum Pemeriksaan (Pre-Audit Phase)

Pada tahapan ini, beberapa program alternatif yang bisa diikuti oleh WP antara lain adalah:

- a. Program Jaminan Kepatuhan (*Compliance Assurance Program*)
Bentuknya adalah kerjasama antara WP sebagai peserta program dengan tim dari IRS untuk melakukan identifikasi dan sekaligus mencari jalan keluar terhadap isu-isu pajak yang berpotensi menjadi sengketa sebelum WP menyampaikan SPT Tahunan. Dengan cara ini, tingkat kemungkinan dilakukannya pemeriksaan atas SPT Tahunan tersebut menjadi semakin rendah.
- b. Program Penyelesaian Isu yang Dipercepat (*Accelerated Issue Resolution Program*)
Program ini disusun untuk mempercepat penyelesaian isu-isu serupa yang berdampak kepada beberapa tahun pajak. WP yang memenuhi syarat untuk ikut dalam program ini adalah WP yang tergabung dalam program IRS untuk koordinasi industri (*IRS's coordinated industry*).

2. Tahapan Pemeriksaan (Examination Division Phase)

Beberapa program alternatif yang ditawarkan oleh IRS pada tahapan pemeriksaan, diantaranya adalah:

- a. Pemeriksaan yang Fokus pada Isu Terbatas dan Tertentu (*Limited Issue Focused Examination-LIFE*)
Program pemeriksaan ini merupakan proses alternatif atas pemeriksaan yang lazimnya dikenal. Proses pemeriksaan pajak dalam program ini langsung berfokus pada isu perpajakan yang memiliki risiko kepatuhan paling tinggi.
- b. Arahan Awal atas Isu-Isu yang Kemungkinan Besar akan Diajukan Keberatan/Banding (*Early Referral Appeals*)
Program ini mengizinkan WP untuk meminta dilakukannya

3. Mediasi (*mediation*) merupakan penyelesaian sengketa oleh para pihak yang bersengketa dengan meminta bantuan pada pihak netral yang tidak memiliki kewenangan memutus. Pihak netral yang diminta bantuannya disebut juga mediator, biasanya bersifat pasif. Tugasnya hanya sebatas menjalankan fungsi-fungsi prosedural atau sebagai fasilitator.

4. Konsiliasi (*conciliation*) yaitu cara penyelesaian sengketa sebagaimana pada mediasi, hanya saja konsiliator berperan lebih aktif dalam menjalankan fungsinya, seperti: mencari bentuk-bentuk penyelesaian sengketa dan menawarkannya kepada para pihak.

5. Penilai ahli yaitu cara penyelesaian sengketa dengan melibatkan pihak ketiga yang bersifat netral yang dimintai pendapat atau nasihat tertentu, sehingga dapat membantu menyelesaikan perbedaan pendapat diantara para pihak yang bersengketa.

Lantas, dapatkah berbagai alternatif penyelesaian sengketa di luar pengadilan tersebut diterapkan dalam proses penyelesaian sengketa pajak?

Dalam pandangan penulis, studi perbandingan prosedur penyelesaian sengketa di Amerika Serikat di bawah ini dapat membantu dalam memberikan pemahaman atas tren penyelesaian sengketa pajak di negara lain. Studi ini juga bertujuan untuk merekomendasikan kebijakan penyelesaian sengketa pajak berdasarkan perlakuan yang adil dan imparial serta dengan proses yang tidak memakan banyak waktu, biaya dan tenaga.

D. Studi Perbandingan Penyelesaian Sengketa Pajak di Amerika Serikat¹⁰

Sistem perpajakan Amerika Serikat bertujuan untuk mencegah dan mengurangi sengketa pajak sedini dan sebanyak mungkin. Oleh karena itu, *Internal Revenue Service* (IRS), otoritas pajak Amerika Serikat, menawarkan sebanyak mungkin program penyelesaian sengketa kepada WP. Beberapa program pencegahan sengketa ditawarkan pada tahap sebelum WP mengisi dan melaporkan SPT. Berikut ini adalah beberapa diantara program dimaksud:

¹⁰ Materi Kursus, "Summer School of Transfer Pricing Programme," *Universidade Católica Portuguesa*, (2012). Bahan tidak dipublikasikan. Dalam materi tersebut, penjelasan mengenai penyelesaian sengketa pajak di Amerika Serikat tidak hanya mengacu pada kasus *transfer pricing*.

pemindahan proses penyelesaian ke tahapan keberatan untuk permasalahan tertentu yang ditemukan di awal proses pemeriksaan. Permasalahan tersebut kemungkinan besar tidak dapat diselesaikan di tahap pemeriksaan. Untuk isu-isu yang tidak diminta untuk dipindahkan, tetap dilanjutkan dengan proses pemeriksaan.

- c. Program Penyelesaian Isu Pajak Industri Khusus (*Industry Issue Resolution Program*)
Program yang memperkenankan WP untuk meminta IRS menerbitkan aturan atas isu-isu perpajakan yang seringkali disengketakan dalam industri tertentu.

3. Tahapan Keberatan/Banding (*Internal Revenue Service - IRS Appeals Office*)

Pada tahapan ini, sengketa pajak diselesaikan oleh unit tertentu dari IRS (*IRS Appeals Office*). Meskipun pihak yang bersengketa dan pihak yang memutus berada dalam satu lembaga (IRS), unit yang memutus harus bersikap adil, independen dan imparsiil. Secara teori hukum, proses dimaksud termasuk ke dalam proses pengadilan (litigasi). Hanya saja, dikarenakan prosesnya yang tidak murni, proses seperti ini sering juga disebut dengan istilah peradilan semu (*quasi-litigation*). Pada tahapan ini, IRS menyediakan banyak program penyelesaian sengketa dengan tujuan untuk menghindari kasus-kasus pajak yang berkepanjangan atau berlarut-larut. Di samping itu, program-program ini juga bertujuan mengurangi piutang pajak yang jumlahnya signifikan dan dapat menimbulkan permasalahan dalam penagihannya. Berikut ini beberapa contoh program yang dimaksud:

- a. **Proses Penyelesaian Keberatan Sebagaimana Lazimnya Dikenal**
Fungsi dari *IRS Appeals Office* adalah menyelesaikan sengketa pajak tanpa melalui proses pengadilan dengan berdasar pada perlakuan yang adil dan imparsiil. Proses keberatan dimulai dengan disampaikannya

surat pemberitahuan kekurangan pembayaran pajak kepada WP. Surat dimaksud berisi pemberitahuan tentang koreksi dan pemberian kesempatan kepada WP untuk menanggapi. Karena pemberitahuan tersebut harus ditanggapi oleh WP dalam jangka waktu 30 hari, surat ini dikenal dengan sebutan “30-day letter”.

b. **Mediasi yang Tidak Mengikat**

WP maupun *IRS Appeals Office* keberatan dapat meminta diadakannya mediasi yang tidak mengikat untuk sengketa yang belum terselesaikan dalam proses keberatan sebagaimana lazimnya dikenal. Dalam praktiknya, mediasi dilakukan dengan cara perundingan penyelesaian dengan bantuan mediator yang netral dan tidak memihak. Mediator tidak mempunyai kewenangan untuk menyelesaikan dan memutuskan. Semua proses bersifat rahasia dan sukarela.

c. **Abitrase yang Mengikat**

Program arbitrase yang mengikat bertujuan untuk merekonsiliasi perbedaan fakta dalam sengketa

yang akan diputuskan di tahapan keberatan. Arbitrase tidak dapat diajukan atas isu-isu hukum dan isu-isu yang memerlukan bantuan dari pihak *competent authority* (misalnya: *Mutual Agreement Procedure*).

4. **Competent Authority**

Dalam tahapan ini, WP dapat mengajukan pembahasan isu-isu yang berhubungan dengan penerapan pajak berganda ke suatu unit yang khusus menangani isu-isu perpajakan internasional. Kedudukan unit ini sama dengan unit keberatan, namun isu-isu yang ditangani berbeda. Berikut adalah beberapa prosedur yang merupakan kewenangan dari unit dimaksud:

a. **Prosedur Standar yang Dilakukan oleh *Competent Authority***

Apabila penerapan ketentuan perpajakan di Amerika Serikat dan negara lain menyebabkan timbulnya penerapan pajak berganda, WP dapat mengajukan dilaksanakannya prosedur *Competent Authority* berupa *Mutual Agreement Procedure* sebagaimana yang disediakan



oleh Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda.

b. Penyelesaian Sengketa Melalui Arbitrase yang Mengikat Berdasarkan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda

Dalam beberapa Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda, proses *Mutual Agreement Procedure* yang tidak terselesaikan dalam kurun waktu yang telah ditentukan, harus dilanjutkan dengan penggunaan arbitrase yang putusannya mengikat kedua otoritas pajak. Menariknya, meskipun hasil keputusan arbitrase mengikat kedua otoritas, namun apabila WP tidak setuju dengan hasil keputusan tersebut, WP berhak untuk mengajukan proses penyelesaian sengketa melalui bersengketa di pengadilan.

5. Penyelesaian Sengketa Pajak Melalui Pengadilan (*Litigation Settlement*)¹¹

WP dapat memilih salah satu dari tiga lembaga pengadilan yang tersedia di tingkat pertama lembaga yudikatif. Ketiga pengadilan tersebut antara lain: (i) *US Tax Court*; (ii) *US District Court*; dan (iii) *US Court Of Federal Claims*. Perbedaan utama diantara ketiga pengadilan tersebut adalah untuk *US Tax Court*, WP tidak harus melunasi kekurangan pajak yang disengketakan. Sementara, untuk *US District Court* dan *US Court Of Federal Claims*, WP diharuskan untuk melunasi kekurangan pajak yang disengketakan. Tidak hanya di tahapan administratif, ketiga pengadilan tersebut juga menyediakan langkah alternatif berupa proses mediasi bagi para pihak yang bersengketa. Dalam proses bersengketa di *US Tax Court*, otoritas pajak diwakili oleh pengacara yang merupakan bagian dari IRS. Sedangkan, dalam *US District Court* dan *US Court Of Federal Claims*, IRS diwakili oleh pengacara dari Departemen Hukum (*Department of Justice*).

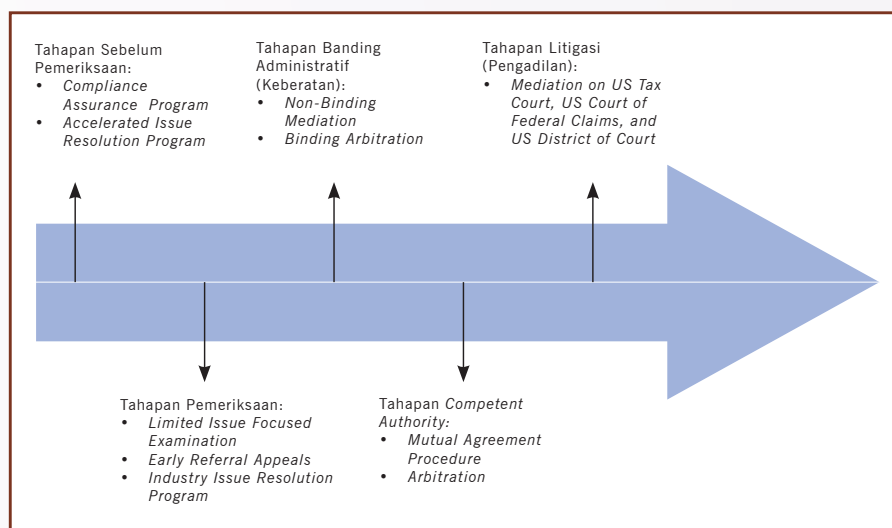
Jika WP atau IRS tidak setuju dengan hasil putusan dari ketiga pengadilan tersebut, maka proses penyelesaian sengketa dapat diteruskan ke *Court of Appeals* atau *US Federal Court of Appeals*. *Court of Appeals* akan menampung hasil putusan *US Tax Court* dan *US District Court*. Sementara, *US Federal Court of Appeals* merupakan lembaga yang memeriksa hasil putusan pengadilan *US Court Of Federal Claims*. Apabila hasil dari putusan *Court of Appeals* atau *US Federal Court of Appeals* belum memuaskan, WP atau IRS dapat membawa sengketa tersebut ke Mahkamah Agung (*Supreme Court*).

sengketa permasalahan fakta terus mengalir ke Pengadilan Pajak.

Kemudian, perlu dipertimbangkan untuk menerapkan proses mediasi pajak. Mediasi pajak adalah alternatif penyelesaian sengketa untuk menghindari “*all or nothing dispute*”. Keunggulan lain dari mediasi adalah semua sengketa masalah fakta dapat diselesaikan di tingkat ini. Dengan kata lain, hanya sengketa interpretasi hukum (*questions of law*) yang harus diselesaikan di tingkat Pengadilan Pajak.

Terakhir, saat ini proses penyelesaian sengketa pajak di

Gambar 1 - Alternatif Penyelesaian Sengketa Pajak di Amerika Serikat



E. Penutup

Dalam tulisan ini, penulis melakukan kajian perbandingan sistem penyelesaian sengketa pajak di Indonesia dengan Amerika Serikat. Menurut penulis, Indonesia tidak harus mengikuti sistem penyelesaian seperti di Amerika Serikat dengan sama persis, namun dapat disesuaikan dengan situasi dan kondisi yang relevan. Beberapa perbaikan yang perlu dilakukan adalah memastikan personel yang kompeten di bidang perpajakan dan mempunyai kecakapan diplomasi sebagai bagian dari tim *Quality Assurance*. Tim ini akan menjadi filter yang ketat agar jangan sampai

Pengadilan Pajak adalah upaya hukum terakhir (selain upaya hukum luar biasa melalui Peninjauan Kembali ke Mahkamah Agung) yang diperkenankan oleh undang-undang. Di masa mendatang, perlu dipikirkan, agar hak WP untuk mengajukan banding ke pengadilan bukan merupakan upaya hukum terakhir karena hak WP untuk mengajukan upaya hukum atas sengketa pajak harus terjamin. Oleh karena itu, Pengadilan Pajak perlu membuka ruang bagi para pihak yang bersengketa untuk melakukan proses mediasi meskipun permohonan banding telah diajukan. ¹¹

11 Lihat juga Darussalam, “Kedudukan Pengadilan Pajak Di Berbagai Negara,” *Ortax.org*, (Agustus 2009), Internet, dapat diakses pada <http://www.ortax.org/ortax/?mod=issue&page=show&id=41&hlm=1>.



Pembicara dari kiri: David Hamzah Damian, Rachmanto Surachmat, Djangkung Sudjarwadi, dan Gerits Parlaungan Tampubolon

Tax Seminar and Training (TST) 2013 Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia

Pada tanggal 19 Juni 2013, bertempat di Hotel J.W. Marriott, Jakarta, Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia (FEUI) mengadakan sebuah seminar yang membahas beragam aspek terkait dengan *tax planning*, *tax avoidance*, dan *tax evasion*. Sub topik yang di bahas mulai dari pemahaman dasar, perkembangan di dunia global, peran pengadilan pajak, hingga diskusi mengenai penerapan *General Anti Avoidance Rules* (GAAR) di Indonesia. Seminar ini merupakan bagian dari rangkaian *Tax Seminar and Training* (TST) FEUI yang diadakan setiap tahun. Bagian selanjutnya dari acara TST ini adalah *training* yang berlangsung pada tanggal 26 dan 27 Juni di Hotel Borobudur, Jakarta.

Pada sesi pertama seminar, David Hamzah Damian dari DANNY DARUSSALAM Tax Center serta Gerits Parlaungan Tampubolon dari Direktorat Jenderal Pajak menyajikan materi mengenai pemahaman dasar atas konsep *tax planning*, *tax avoidance*, dan *tax evasion*.

David memberikan materi dengan mengambil sudut pandang internasional. Dalam paparan materinya, beliau banyak mengambil contoh kasus dari berbagai negara di dunia. Misalnya, isu penerapan GAAR yang menjadi perdebatan di India hingga kasus transaksi terkait skema penghindaran pajak yang melibatkan salah satu perusahaan di Indonesia. Dari paparan tersebut, David berkesimpulan bahwa kepastian hukum sangatlah penting

dalam menentukan apakah suatu *tax avoidance* dapat diterima ataupun tidak oleh otoritas pajak. Di sisi lain, Gerits, memaparkan hal senada tentang dasar-dasar *tax planning*, *tax avoidance*, dan *tax evasion*, namun dengan mengambil sudut pandang regulasi yang ada di Indonesia.


Pada sesi kedua, Rachmanto Surachmat dari Ernst and Young membahas perkembangan isu *tax planning*, *tax avoidance*, dan *tax evasion* secara global. Menurutnya, isu yang sedang hangat dibicarakan di dunia terkait *tax planning*, *tax avoidance*, dan *tax evasion* adalah *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). Rachmanto kemudian menjelaskan bagaimana seharusnya negara-negara menghadapi BEPS, termasuk dengan menerapkan GAAR maupun SAAR.

Pada sesi ketiga, Djangkung Sudjarwadi dari pengadilan pajak menyampaikan pesan mengenai perlunya melakukan perbaikan dalam hukum pajak domestik maupun *tax treaty* agar dapat memberikan kepastian hukum baik bagi otoritas pajak maupun wajib pajak. Pada sesi keempat atau sesi penutup, seluruh pembicara dalam seminar ini bersama-sama mendiskusikan wacana penerapan GAAR di Indonesia.

Bagian *training* mengupas lebih dalam tentang skema-skema yang sering dilakukan perusahaan-perusahaan dalam *tax planning*. Dalam *training* tanggal 27 Juni, DANNY DARUSSALAM Tax Center diwakili oleh

Yusuf W. Ngantung sebagai pembicara dalam pembahasan tentang praktik *treaty shopping* di banyak negara.

Dalam menyampaikan materi, Yusuf banyak mengadopsi pandangan internasional dan menampilkan contoh skema penghindaran pajak melalui praktik *treaty shopping*. Praktik *treaty shopping* ini sangat berkaitan dengan istilah *beneficial ownership* dalam konteks *tax treaty*. Dalam *training* ini, Yusuf juga memberikan beberapa studi kasus dari pengadilan pajak ataupun pengadilan perdata di berbagai negara terkait isu *beneficial ownership*. Dari berbagai studi kasus tersebut, alumnus Leiden University ini menekankan faktor keleluasaan (diskresi) dan pengendalian atas dana yang diterima sebagai faktor utama dalam menguji konsep *beneficial owner*.

Secara keseluruhan, seminar dan *training* ini berlangsung hangat dengan peserta yang secara aktif memberikan pertanyaan-pertanyaan kritis dari kasus yang mereka temukan di lapangan. 

David Hamzah Damian





(ki-ka) Romi Irawan dan Danny Septriadi dari DANNY DARUSSALAM Tax Center.

Center for Investment Finance & Economic Studies (CIFES) Workshop: Advanced Transfer Pricing

Bertempat di Hotel Sultan, Jakarta, CIFES mengundang DANNY DARUSSALAM Tax Center untuk menjadi pembicara dalam *workshop* dengan tema “Advanced Transfer Pricing”. *Workshop* yang diadakan pada tanggal 21 April 2013 ini dihadiri oleh lebih dari empat puluh perusahaan multinasional dari berbagai sektor.

Dalam *workshop* ini, dikupas tuntas peraturan perpajakan mengenai *transfer pricing*. Peraturan

tersebut yaitu Peraturan Direktur Jenderal Pajak No. PER-32/PJ/2011 dan No. PER-69/PJ/2010.

PER-32/PJ/2011 mengatur tentang kewajiban Wajib Pajak dalam membuat *transfer pricing documentation*, sedangkan PER-69/PJ/2010 mengatur tentang *advance pricing agreement* (APA). Selain membahas kedua topik tersebut, *workshop* ini juga membahas mengenai *mutual agreement procedure* (MAP).

Acara ini diawali oleh *keynote speaker*, Profesor Gunadi, yang merupakan Direktur Pemeriksaan, Direktorat Jenderal Pajak (DJP) tahun 2006-2008. Kemudian, acara dilanjutkan dengan pemaparan oleh Joko Galungan dari DJP perihal *update* peraturan dan implementasi *transfer pricing* di Indonesia serta aplikasi APA dan MAP. Pada sesi terakhir, pemaparan diberikan oleh Danny Septriadi dan Romi Irawan dari DANNY DARUSSALAM Tax Center. ^{IT}

UNIVERSITAS INDONESIA: PENGUKUHAN GURU BESAR PAJAK PEREMPUAN PERTAMA DI INDONESIA

Universitas Indonesia (UI) mengukuhkan Haula Rosdiana sebagai Guru Besar bidang Ilmu Kebijakan Pajak dari Fakultas Ilmu Sosial dan Ilmu Politik (FISIP). Prof. Haula merupakan guru besar perempuan pertama bidang perpajakan di Indonesia. Upacara pengukuhan guru besar dipimpin oleh Ketua Dewan Guru Besar UI Prof. Biran Affandi, SpOG (K) di Balai Sidang UI kampus Depok pada Rabu, 12 Juni 2013.

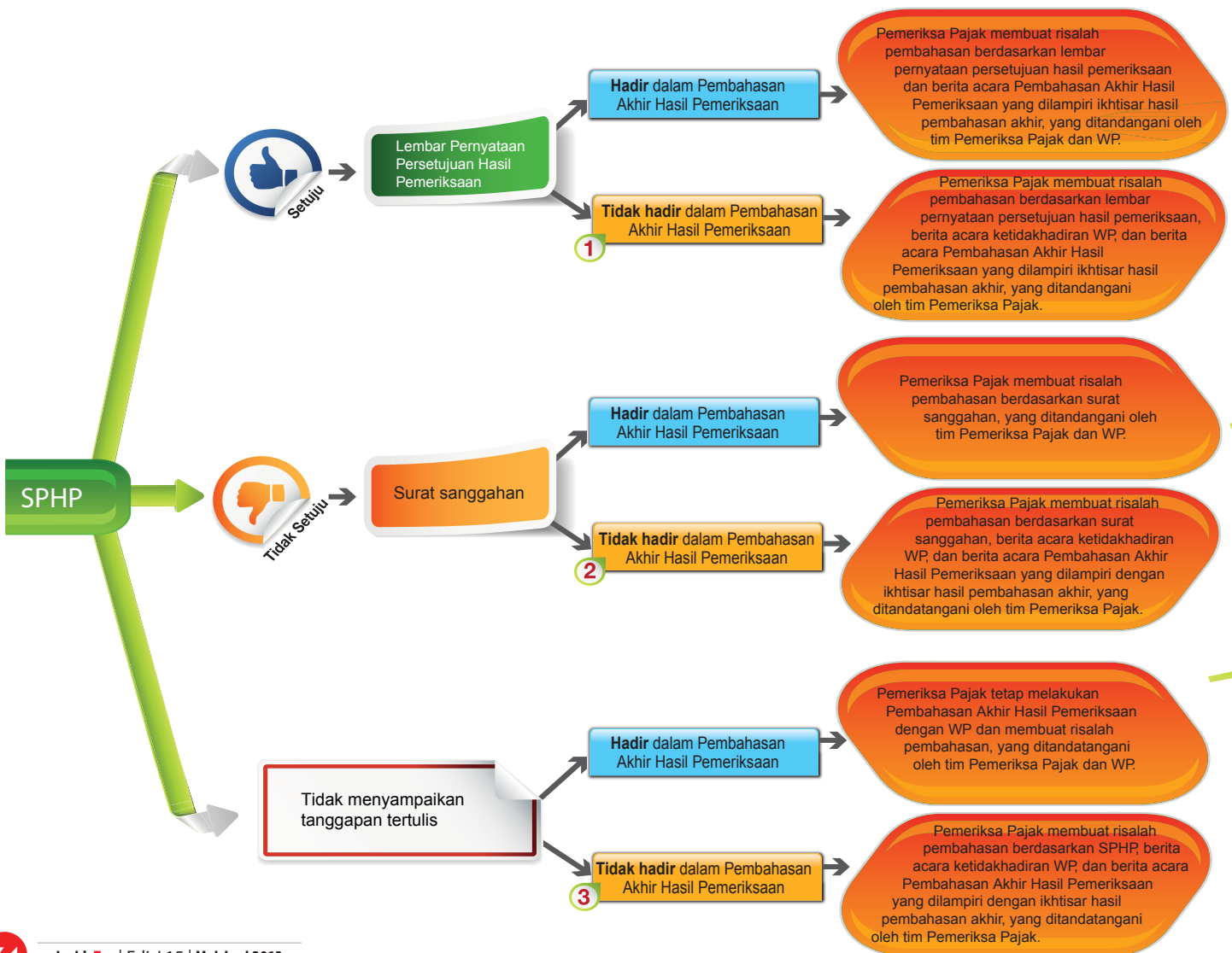
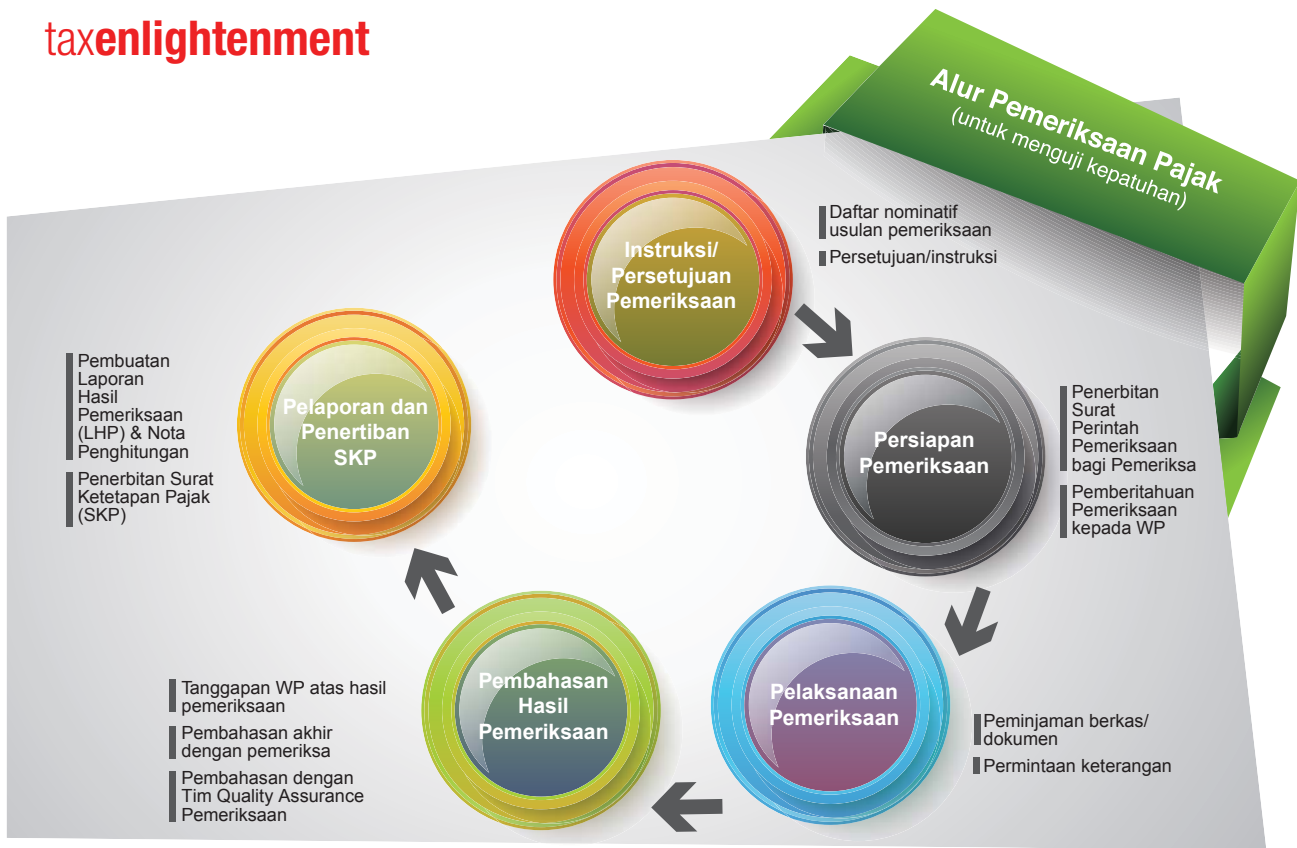
Dalam pengukuhan sebagai Guru Besar UI, Prof. Haula membawakan pidato berjudul *Spektrum Teori Perpajakan untuk Pembangunan Sistem Perpajakan*

Indonesia Menuju Persaingan Pajak Global. Dalam pidatonya, Prof. Haula menyampaikan gagasannya tentang rekonstruksi teori *supply side tax policy* dan *cost of taxation* (khususnya *compliance costs*, *administrative costs* dan *policy costs*) serta konstruksi *cost of state levies*.

Menurutnya, teori perpajakan b u k a n l a h sekedar filosofi melainkan harus menjadi pondasi untuk membangun sistem p e r p a j a k a n

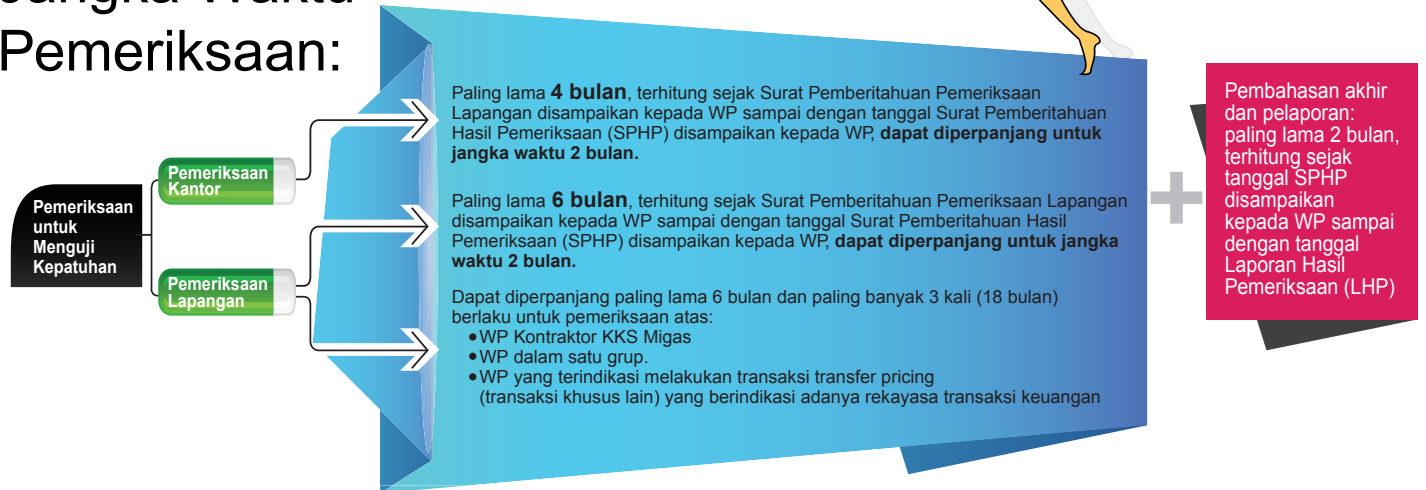
secara komprehensif, holistik, dan imparial. Pemahaman yang kurang tepat, apalagi pengabaian konsep dan teori perpajakan dalam mendesain sistem perpajakan, dapat menyebabkan berbagai permasalahan, baik dari sisi masyarakat sebagai pembayar pajak, maupun dari sisi pemerintah, serta negara secara keseluruhan. ^{IT}





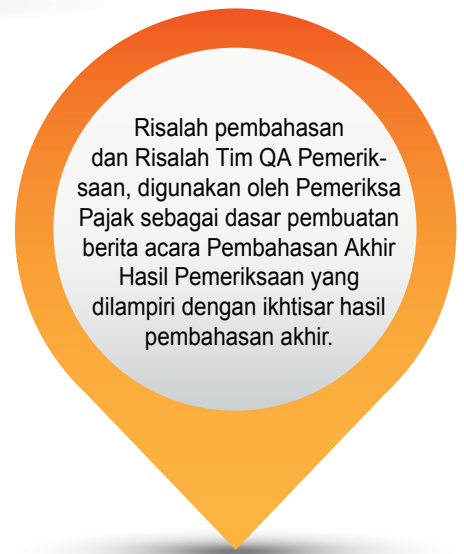


Jenis dan Jangka Waktu Pemeriksaan:



Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan

Dalam hal WP hadir dalam Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan, maka pajak yang terutang dalam SKP dihitung sesuai dengan Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan.



Dalam hal WP "TIDAK HADIR" dalam Pembahasan Akhir Hasil Pemeriksaan, maka pajak yang terutang dalam SKP dihitung:

1. Sesuai dengan lembar pernyataan persetujuan hasil Pemeriksaan;
2. Berdasarkan SPHP dengan jumlah yang tidak disetujui sesuai dengan surat sanggahan Wajib Pajak;
3. Berdasarkan SPHP, Wajib Pajak dianggap menyetujui hasil Pemeriksaan.



Pajak Internasional atas Transaksi *Software*

■ Yusuf Wangko Ngantung¹

*“Penggunaan software secara internal, sebagai suatu pembayaran atas pembelian salinan dari suatu produk yang dilindungi oleh hak cipta (copy of a copyrighted product), **harus dibedakan** dengan suatu pembayaran atas transfer hak (rights).”*

1. Pendahuluan

Pesatnya perkembangan teknologi telah memberikan pengaruh pada kehidupan kita sehari-hari. Seiring dengan perkembangan tersebut, industri teknologi informasi dan komunikasi (TIK) telah menjadi salah satu industri yang mengalami tingkat pertumbuhan ekonomi tertinggi di dunia.² Salah satu produk dari perkembangan teknologi tersebut adalah *software* yang tingkat mobilitas transaksinya cukup tinggi.

¹ *Manager, International Tax Advisory and Corporate Restructuring Services* di DANNY DARUSSALAM Tax Center.

² Untuk memperlihatkan signifikansi ekonomi industri *software*, lihat laporan oleh OECD Directorate for Science, Technology and Industry (Committee for Information, Computer and Communications Policy), “The Software Sector a Statistical Profile for Selected OECD Countries,” (Januari 1998). Laporan ini diarsipkan dalam berkas DSTI/CCP/AH (97)4/REV1.

Namun, dari sudut pandang perpajakan, transaksi *software* merupakan hal yang relatif baru. Tidak mengherankan pula bahwa transaksi *software* lintas batas negara sering menimbulkan sengketa interpretasi peraturan perpajakan, khususnya penentuan jenis penghasilan yang didapat atas transaksi *software* tersebut. Penentuan jenis penghasilan ini akan berdampak kepada hak pemajakan suatu negara. Isu perpajakan internasional atas transaksi *software* adalah apakah penghasilan dari transaksi *software* selalu merupakan penghasilan royalti?

Untuk itu, dalam artikel ini akan dibahas mengenai interpretasi dan klasifikasi jenis penghasilan atas transaksi *software* untuk tujuan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B).

2. Klasifikasi Transaksi *Software* sebagai Royalti

Pengertian royalti dalam P3B pada umumnya mengikuti model yang dikembangkan oleh *Organization for Economic Co-operation and Development* (OECD) maupun model yang dikembangkan oleh *United Nations* (UN). Kedua model tersebut mendefinisikan penghasilan royalti sebagai berikut:

“The term “royalties” as used in this article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, or films or tapes used for radio or television broadcasting, any patent, trademark, design or model, plan, secret formula or process, or information

2.1 “Use, or the Right to Use”

Rumusan kata-kata ‘use, or the right to use’, menyiratkan bahwa definisi royalti tidak dapat mencakup suatu transaksi pengalihan hak milik.⁴ Dengan kata lain, pasal royalti dalam suatu P3B hanya dapat diterapkan terhadap penggunaan atau hak menggunakan suatu aset. Namun, perlu diketahui, cara penggunaan *software* **berbeda** dengan penggunaan aset tidak berwujud tradisional lainnya, misal hak cipta buku. Perbedaan cara menggunakan tersebut terutama terletak dalam cara mereproduksinya. Oleh karena itu, pertanyaannya adalah **penggunaan atau hak menggunakan *software*** seperti apa yang dapat diklasifikasikan sebagai royalti?

Menurut Paragraf 12.2 OECD *Commentaries* tahun 2010 atas Pasal 12 (Pasal Royalti), karakter suatu pembayaran atas transaksi *software* ditentukan oleh sifat legal (*legal nature*) yang diterima oleh pembeli *software* tersebut. Pendapat yang sama juga diberikan oleh Alejandro García Heredia.⁵ Menurutnya, jenis *software*, seperti: Windows, OSX Lion, atau Linux, atau sarana transfer *software*, seperti: mengunduh, *compact-disc*, atau media lainnya bukan merupakan hal yang relevan untuk mengklasifikasikan penghasilan *software* sebagai royalti. Hal yang penting untuk dipertimbangkan adalah **sifat legal (*legal nature*)** yang melekat dalam transaksi *software*.

Lebih lanjut, OECD *Commentaries* menjelaskan bahwa transaksi *software* yang dapat diklasifikasikan sebagai royalti adalah penggunaan atau hak untuk menggunakan “suatu hak yang dilindungi oleh hak cipta” (*copyright rights*). Yaitu, apabila *software* tersebut digunakan untuk **tujuan eksploitasi** komersial. Lebih lanjut, transaksi tersebut juga harus dibedakan dengan lisensi *software*

4 Pasal 12 OECD *Commentaries* 2010, Paragraf 8.2; dan Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: Danny Darussalam Tax Center, 2010), 165.

5 Alejandro García Heredia, “Software Royalties in Tax Treaties: Should Copyright Rights Be Considered in the OECD Commentary on Article 12,” *Bulletin For International Taxation* (Juni 2005): 229.



concerning industrial, commercial or scientific experience.” [dengan penambahan penekanan.

Berdasarkan definisi di atas, penghasilan royalti diartikan sebagai segala bentuk pembayaran sehubungan dengan **penggunaan atau hak untuk menggunakan “hak cipta” atas karya sastra, kesenian atau karya ilmiah**. Kata-kata selanjutnya hanya memberikan beberapa contoh dan penegasan mengenai hal-hal yang termasuk dalam pengertian definisi tersebut. *Software* tidak termasuk dalam uraian contoh-contoh tersebut. Namun, tidak tertutup kemungkinan bahwa transaksi *software* termasuk dalam pengertian ‘use of, or the right to use, any copy right’.

Menurut Dale Pinto,³ permasalahan yang timbul dalam

3 Dale Pinto, *E-Commerce and Source-Based Income Taxation*, Doctoral Series 6 (Amsterdam: IBFD Publications BV, 2003), 152.

mengklasifikasikan transaksi *software* sebagai royalti, sebagaimana dibahas dalam Laporan OECD berjudul “*Tax Treatment of Software*” pada tahun 1992, adalah bagaimana **menginterpretasikan** kata-kata ‘use of, or the right to use, any copyright’. Perlu diketahui bahwa laporan tersebut adalah salah satu penelitian pertama di dunia yang membahas isu perpajakan internasional atas *software*.

Berdasarkan uraian di atas, penggunaan atau hak menggunakan (*use, or the right to use*) *software* seperti apa yang termasuk dalam pengertian royalti?

- Apakah penggunaan atau hak menggunakan “hak cipta” yang terdapat dalam *software* (*copyright in the software*)? atau
- Penggunaan atau hak menggunakan *software* yang dilindungi oleh hak cipta (*copyright-protected software*)?

tanpa adanya suatu transfer *copyright rights*, yaitu dalam hal *software* tersebut hanya digunakan secara internal.

Berbeda dengan penggunaan atau hak menggunakan *copyright rights* untuk tujuan eksploitasi komersial, penggunaan *software* secara internal pada umumnya hanya memperbolehkan pengguna untuk mereproduksi *software* tersebut ke dalam suatu media penyimpanan, misalnya disimpan dalam *hard disk*, agar pengguna dapat mengoperasikan *software* tersebut. Dengan demikian, penggunaan *software* untuk tujuan internal, transfer *copyright rights* tidak terjadi.

Nirav Shah⁶ menjelaskan penggunaan *software* secara internal, sebagai suatu pembayaran atas pembelian salinan dari suatu produk yang dilindungi oleh hak cipta (*copy of a copyrighted product*), **harus dibedakan** dengan suatu pembayaran atas transfer hak (*rights*). Sebagaimana diuraikan di atas, definisi royalti dalam P3B merujuk pada penggunaan atau hak menggunakan segala jenis hak cipta (*use, or the right to use, any copyright*) dan **bukan** pada penggunaan atau hak menggunakan suatu produk yang dilindungi hak cipta (*copyrighted work*). Oleh karena itu, pembayaran atas penggunaan *software* secara internal tidak dapat diklasifikasikan sebagai royalti.

2.2 “Copyright”

Lebih lanjut, apa yang dimaksud dengan “hak cipta” atau “*copyright*”? Jawaban dari pertanyaan ini dapat membantu untuk mendalami perbedaan antara penggunaan suatu *software* untuk tujuan eksploitasi komersial atau secara internal.

Pertama, setiap negara mempunyai ketentuan hukum mengenai hak atas kekayaan intelektual (HAKI atau *copyright law*) yang berbeda-beda. Hal ini pun diakui oleh OECD⁷ sebagai salah satu kesulitan dalam menginterpretasikan royalti untuk tujuan perpajakan internasional.

Kedua, ketentuan perpajakan atas transaksi *software* yang dikembangkan oleh OECD maupun oleh negara-negara lain.⁸ Pengertian

“Berbeda dengan penggunaan atau hak menggunakan *copyright rights* untuk tujuan eksploitasi komersial, penggunaan *software* secara internal pada umumnya hanya memperbolehkan pengguna untuk mereproduksi *software* tersebut ke dalam suatu media penyimpanan, . . .”

“*copyright*” sebagaimana dimaksud dalam perpajakan tidak harus sama dengan pengertian “*copyright*” sebagaimana dimaksud dalam undang-undang tentang hak atas kekayaan intelektual maupun undang-undang non-pajak lainnya.

Terkait dengan “*copyright*”, pengertian “*copyright*” tidak didefinisikan dalam P3B, namun OECD *Commentaries*⁹ memberikan beberapa contoh, yaitu:

- Hak untuk mereproduksi dan mendistribusikan *software* kepada publik; atau
- Hak untuk memodifikasi dan mempertunjukkan *software* kepada publik.

Dalam konteks Indonesia, pengertian “*copyright*” tidak didefinisikan dalam ketentuan peraturan perpajakan. Akan tetapi, apabila kita lihat dalam Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2002

tentang Hak Cipta (UU 19/2002), program komputer termasuk ciptaan yang dilindungi. Tetapi, menurut UU 19/2002, pembuatan salinan cadangan suatu program komputer yang dilakukan semata-mata untuk digunakan sendiri **bukan merupakan pelanggaran hak cipta**. Hal ini sejalan dengan pengertian *copyright* sebagaimana dijelaskan dalam OECD *Commentaries*,¹⁰ yaitu bahwa:

“Payments made for the acquisition of partial rights in the copyright (without the transferor fully alienating the copyright rights) will represent a royalty where the consideration is for granting of rights to use the program in a manner that would, without such license, constitute an infringement of copyright.”

Rumusan di atas dapat diartikan, suatu pembayaran terkait dengan pembelian lisensi hak cipta yang terdapat dalam *software* (tanpa pengalihan hak milik sepenuhnya atas hak cipta tersebut) dapat diklasifikasikan sebagai royalti, jika lisensi tersebut mencakup pemberian hak-hak untuk menggunakan suatu program, yang seandainya digunakan tanpa lisensi, merupakan pelanggaran hak cipta.

Dengan demikian, dari sudut pandang hukum Indonesia, seharusnya pemberian lisensi *software* untuk menggunakan *software* semata-mata untuk kepentingan sendiri tidak dapat diklasifikasikan sebagai royalti. Hal ini disebabkan karena penggunaan atau hak menggunakan *software* semata-mata untuk digunakan sendiri bukan merupakan pelanggaran hak cipta.

Berbeda dengan Indonesia, di Amerika Serikat dan Australia, definisi “*copyright*” terdapat dalam ketentuan domestik perpajakan mereka.

6 Nirav Shah, “Tax Treatment of Software License Payments – An Indian Perspective,” *Asia-Pacific Tax Bulletin* (Juli 2003): 206.

7 Pasal 12 OECD *Commentaries* 2010, Paragraf 14.

8 Dale Pinto, *Op.Cit.*, 151.

9 Pasal 12 OECD *Commentaries* 2010, Paragraf 13.1.

10 *Ibid.*

Di Amerika Serikat, sebagaimana disebut oleh Thelosen,¹¹ US Reg § 1.861-19 mengatur pengertian “copyright” sebagai berikut:

- *right to make copies for purposes of distribution to the public;*
- *the right to prepare derivative computer programs based upon the copyrighted computer program;*
- *the right to make a public performance of the computer program/publicly display the program.*

Sedangkan di Australia, *Taxation Ruling 93/12*, tanggal 29 November 2006 mengatur pengertian “copyright” sebagai berikut:

- *the right to modify, adapt or copy (by license or assignment);*
- *sale of a copy of a program or contract for the creation or modification of software.*

11 R.A.W. Thelosen, “Straight-Through Processing: Difficulties in Applying the Royalties Article of OECD Model,” *Bulletin For International Taxation* (Juni 2010): 311.

Dari rumusan-rumusan di atas, terlihat bahwa penggunaan *software* untuk kepentingan internal bukan merupakan penggunaan “copyright” sebagaimana disyaratkan dalam definisi royalti. Namun, perlu diperhatikan bahwa variasi dalam penggunaan *software* yang muncul akibat perkembangan teknologi, dapat menyebabkan konflik kualifikasi di dalam P3B. Hal ini disebabkan karena ketentuan interpretasi sebagaimana diatur dalam Pasal 3 ayat (2) P3B mengatur jika suatu terminologi tidak didefinisikan dalam P3B, terminologi tersebut dapat diartikan menurut ketentuan peraturan domestik masing-masing negara yang mengadakan P3B.

3. Studi Kasus

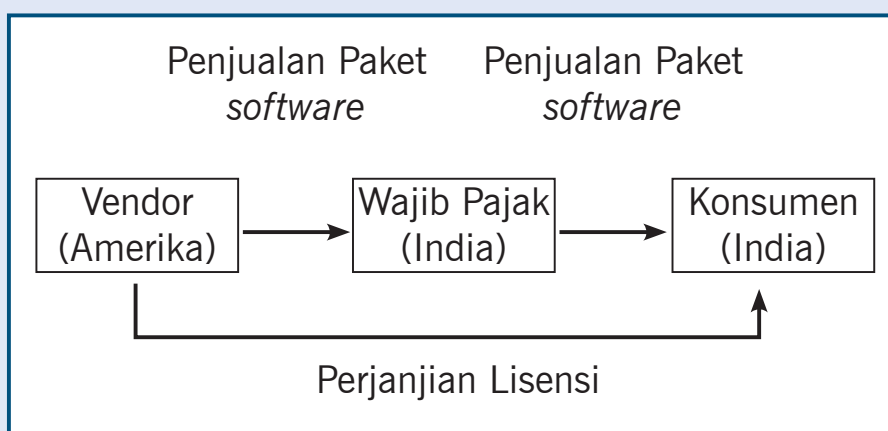
Berikut adalah beberapa studi kasus yang dapat membantu memahami interpretasi royalti terkait dengan transaksi *software* yang terjadi dalam praktik. Dalam kasus *Reliance Industries v. ACIT* (2006) di India, hakim dihadapkan dengan isu interpretasi royalti terkait dengan

software. Kasus tersebut dapat digambarkan pada Gambar 1.

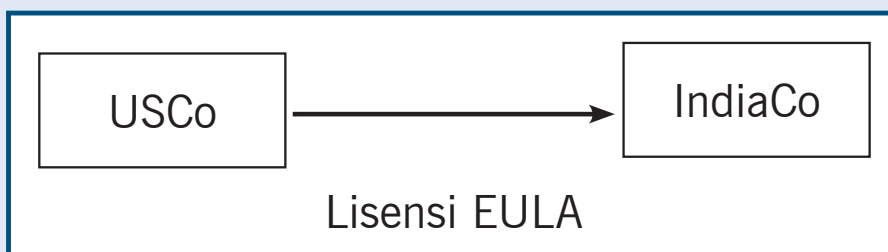
Dalam kasus tersebut, Wajib Pajak merupakan distributor berbagai paket *software* di India. Paket-paket *software* tersebut diimpor oleh Wajib Pajak dari berbagai pemasok di Amerika untuk kemudian dijual kembali kepada pengguna akhir. Isunya, apakah pembayaran yang dilakukan oleh Wajib Pajak India kepada pemasok (vendor Amerika) merupakan royalti sebagaimana dimaksud dalam P3B India-Amerika?

Dalam putusannya, hakim membedakan antara hak menjual produk yang dilindungi hak cipta (*right over copyrighted material*) dan hak atas hak cipta yang terdapat dalam *software* tersebut (*right over property contained in copyright in software*). Wajib Pajak dalam kasus ini hanya mendapatkan **hak untuk menjual produk *software***. Dengan demikian, transaksi ini dapat dipersamakan dengan transaksi jual-beli biasa, tanpa terjadinya suatu **transfer hak cipta**. Oleh karena itu,

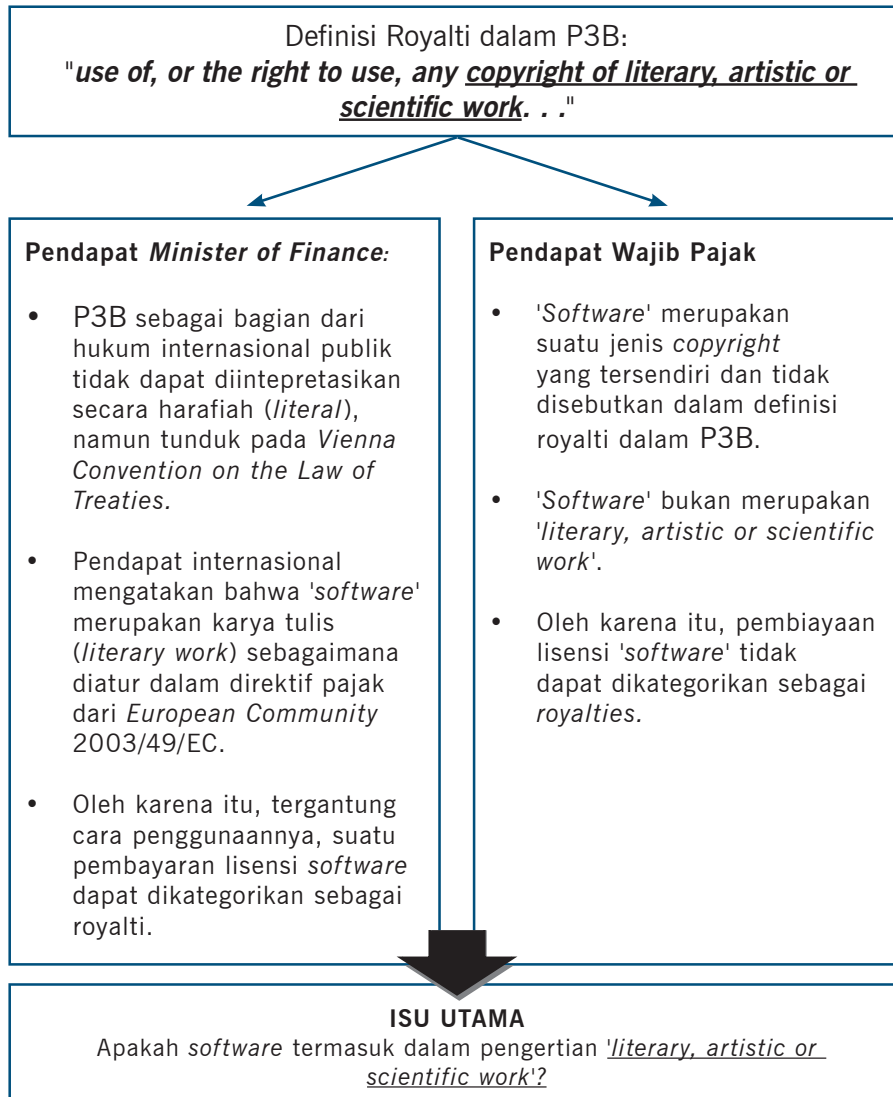
Gambar 1 - Interpretasi Penghasilan atas Transaksi *Software*



Gambar 2 - Perjanjian Lisensi *Software*



Gambar 3 - Isu dalam Kasus P. Bank Polski S.A.



hakim memutuskan bahwa transaksi ini tidak dapat dikategorikan sebagai royalti.

Pada kasus lainnya, yaitu *Reliance Industries v. DDIT* (2010) di India, hakim dihadapkan dengan isu perjanjian lisensi *software* untuk pengguna akhir (*End User License Agreement*, disingkat dengan EULA). Kasus tersebut dapat digambarkan pada Gambar 2.

Lisensi EULA tersebut mencakup hak untuk menggunakan *software* untuk kepentingan diri sendiri dan tidak termasuk hak untuk menduplikasikan atau menyajikannya kepada publik. Isunya, apakah pembayaran IndiaCo kepada USCo terkait dengan lisensi EULA tersebut merupakan royalti?

Dalam putusannya, hakim mempertimbangkan hak-hak apa saja yang didapatkan oleh IndiaCo. Turut dipertimbangkan juga beberapa preseden kasus di India terkait isu yang sama. Akhirnya, hakim memutuskan, walaupun *software* yang ditransaksikan dilindungi oleh hak cipta, namun substansi dari transaksi tersebut adalah transaksi jual-beli produk biasa. Berdasarkan perjanjian lisensi EULA, hakim menyimpulkan bahwa dalam transaksi tersebut IndiaCo tidak mendapatkan hak menggunakan "*copyright*" sebagaimana disyaratkan definisi royalti dalam P3B Amerika-India.

Berbeda dengan di India, dalam kasus *P. Bank Polski S.A.* (2008)¹²

12 Judgement of the Supreme Administrative Court

di Polandia, hakim dihadapkan dengan pendekatan yang lain dalam menginterpretasikan transaksi *software* terkait dengan definisi royalti dalam P3B. Isu dalam kasus ini dapat digambarkan pada Gambar 3.

Hakim tingkat pertama mempertimbangkan Pasal 3 ayat (2) P3B Irlandia-Polandia yang mengatur bahwa peraturan domestik dapat dijadikan acuan dalam menginterpretasikan suatu terminologi yang tidak didefinisikan dalam P3B. Dalam ketentuan domestik Polandia, *software* bukan merupakan karya tulis (*literary work*) maupun karya ilmiah (*scientific work*). Oleh karena itu, hakim memutuskan bahwa pembayaran atas *software* tidak dapat dikategorikan sebagai royalti dalam konteks P3B Irlandia-Polandia.

Dalam upaya hukum selanjutnya, *Minister of Finance* (MoF) menambahkan argumennya dengan ketentuan internasional lainnya yaitu, *Paris Act to the Berne Convention* di mana disebutkan bahwa pengertian *literary works* disamakan seperti *software*. Namun, hakim tingkat kedua, menolak argumen tersebut dan mempertahankan keputusan hakim tingkat pertama dengan alasan apabila *software* disamakan seperti (*like*) *literary work* maka sebaliknya *software* bukan merupakan *literary work*.

Menurut Hanna Litwińczuk,¹³ pendapat MoF yang lebih tepat. Sebab, hakim dalam putusannya tidak mempertimbangkan "*context*" sebagaimana disyaratkan dalam Pasal 3 ayat (2) P3B. "*Context*" interpretasi dalam hal ini mengacu pada VCLT dan pendapat internasional. Namun, posisi hakim dalam keputusannya menunjukkan bahwa pengadilan di Polandia menerapkan pendekatan yang terlalu harafiah (*formalistic*).

NSA II FSK 1182/08, sebagaimana diuraikan oleh Hanna Litwińczuk, "Poland: Payments for Copyright of Computer Software as Royalties," dalam *Tax Treaty Case Law around the Globe*, ed. Michael Lang (Vienna: Linde Verlag GmbH, 2011), 279 – 295.

13 *Ibid.*, 295.

4. Kesimpulan

Untuk tujuan perpajakan internasional, pembayaran atas transaksi *software* diklasifikasikan sebagai royalti apabila terdapat penggunaan atau hak menggunakan “hak cipta” yang terdapat dalam *software* (*use of or the use of “copyright” in the software*). Penggunaan atau hak menggunakan “hak cipta” atau “*copyright*” dapat berupa

antara lain hak untuk mereproduksi, mempertunjukkan kepada publik, hak untuk memodifikasi, dan hak untuk membuat program turunan untuk tujuan eksploitasi komersial. Sedangkan atas penggunaan atau hak menggunakan “produk” *software* yang dilindungi oleh hak cipta (*copyright-protected software*) untuk digunakan sendiri tidak dapat diklasifikasikan sebagai royalti. ^{IT}



“You can scour the globe for tax knowledge, or find it all in one place.”

You may go around the world to find the best tax experts, to look for world-class courses, and even to find the finest resources of taxation, or save your time and energy by acquiring it all in one place:
DANNY DARUSSALAM Tax Research and Training Center.

In here, we have all the latest knowledge it takes, served in specially designed courses and seminars. The selected lecturers are experts holding international certifications and attended various courses and seminars of taxation from around the globe. We are also supported by library containing more than a thousand books and journals of taxation, and strengthened by online international databases.

Just sit back and relax, let the knowledge finds you.
Visit www.dannydarussalam.com



DANNY DARUSSALAM
Tax Center

Indonesian Tax Firm, Worldwide Knowledge

INTERNASIONAL



Apple Hindari Pajak USD 30 Miliar

AMERIKA SERIKAT - Kongres

Amerika Serikat (AS) menuntut Apple Inc. untuk mempertanggungjawabkan penggunaan struktur pajak globalnya yang tak biasa. Dalam memorandum setebal 40 halaman, Subkomite Investigasi Permanen Senat AS (*United States Senate Homeland Security Permanent Subcommittee on Investigations*) mengidentifikasi tiga anak usaha Apple yang tak membayar pajak. Ketiga perusahaan tersebut berada di Irlandia dan AS.

Salah satu dari tiga perusahaan tersebut mengelola gerai ritel Apple di seluruh Eropa. Perusahaan yang memiliki alamat di Cork, Irlandia ini tak membayar pajak sejak 2009-2012. Jika dijumlahkan, nilainya mencapai USD 29,9 miliar atau sebesar 30% dari keuntungan global Apple. "Apple telah mengeksploitasi perbedaan aturan pajak di Irlandia dan AS," tulis laporan Senat. Namun, staf subkomite ini mengatakan, Apple tidak melanggar hukum apapun dan selalu menunjukkan sikap kerjasama dalam investigasi ini. Tak hanya di AS, masalah penghindaran pajak menimpa banyak perusahaan multinasional yang kini diselidiki oleh parlemen di berbagai negara. ^{IT}

Harian Kontan

Eric Schmidt: Google Dukung Reformasi Pajak Internasional

INGGRIS - Komisiaris eksekutif Google, Eric Schmidt mengatakan, pihaknya mendukung reformasi sistem perpajakan internasional agar lebih sederhana dan transparan. Schmidt menyatakan sikapnya dalam menanggapi tekanan politik di Inggris agar Google membayar pajak korporasi yang lebih besar.

Ketua Komisi Akuntabilitas Publik Parlemen Inggris, Margaret Hodge, dalam sidang dengar pendapat, Kamis (16/5) menuduh Google berbuat jahat, licik dan tidak etis dalam menjalankan bisnisnya di Inggris. Sebelumnya, Perdana Menteri David Cameron juga menuduh praktik bisnis Google di Inggris tidak bermoral. Komentar ini mereka lontarkan karena rendahnya setoran pajak korporasi Google untuk transaksi bisnis yang berlangsung di Inggris.

Pada tahun 2011, omzet penjualan iklan Google di Inggris bernilai 3,2 miliar poundsterling (sekitar Rp 47,7 triliun), tetapi perusahaan itu hanya membayar pajak korporasi sebesar enam juta poundsterling (sekitar Rp 89,5 miliar), jumlah yang amat rendah bila dibandingkan dengan tingkat pajak korporasi sebesar 28%. Google mengatakan, sebagian besar kontrak penjualan iklannya disahkan di Republik Irlandia, sehingga perusahaan itu tidak berkewajiban membayar pajak di Inggris. ^{IT}

kompas.com



HSBC Hadapi Tuduhan Pencucian Uang di Argentina

ARGENTINA - Pemerintah Argentina menuduh HSBC memfasilitasi pencucian uang dan penggelapan pajak dengan nilai hingga ARS 392 juta atau sekitar Rp 746 miliar. Otoritas pajak negara telah mengajukan tuntutan pidana terhadap HSBC.

Pihak HSBC mengatakan akan bekerjasama dengan penyelidikan. "Kami berkomitmen untuk bekerjasama dengan pihak berwenang untuk memastikan tinjauan menyeluruh dan solusi yang tepat dari masalah ini," ujar juru bicara HSBC, Lysette Bravo.

Kepala Badan Pajak Argentina, Ricardo Echagaray mengatakan HSBC juga membantu klien menghindari pajak ARS 224 juta. Pencucian uang merupakan tindakan menyamarkan uang hasil tindak pidana, sehingga uang tidak lagi dihubungkan dengan tindak pidana tersebut.

HSBC sebelumnya mengaku telah mengambil langkah-langkah untuk memperketat operasinya. Tahun lalu, HSBC menganggarkan USD 290 juta untuk meningkatkan sistem pencegahan pencucian uang. ^{IT}

republika.co.id



Tax Treaty antara Hong Kong dan Qatar Ditandatangani

HONG KONG
- Perwakilan pemerintah Hong Kong dan Qatar pada tanggal 13 Mei 2013 menandatangani *tax treaty* atau Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B). Setelah diratifikasi, P3B itu akan menjadi yang ke-29 bagi Hongkong.

Di Hong Kong, P3B tersebut mulai berlaku efektif bagi tahun pajak yang dimulai tanggal 1 April. Pemberlakuan P3B dengan Qatar akan membuat tarif pajak atas dividen dan bunga yang dibayarkan antar kedua negara tersebut menjadi 0%, sedangkan tarif pajak atas royalti menjadi 5%.¹¹

KPMG Tax Newsflash



Presiden Bayern Munich Tersandung Kasus Pajak

JERMAN - Akhir Mei lalu, klub sepak bola raksasa Eropa, Bayern Munich baru saja merayakan *treble* yang mereka peroleh untuk pertama kalinya dalam sejarah klub. Namun, tahukah anda, Uli Hoeness, presiden klub tersebut, kini sedang tersandung kasus penggelapan pajak. Kasus itu terkait dengan harta pribadinya yang tersimpan secara rahasia di rekening bank di Swiss.

Sebenarnya, bulan Januari 2013, Hoeness secara sukarela telah melaporkan kekayaannya di rekening bank tersebut. Bersama laporan itu, Hoeness juga membayar pajak sejumlah EUR 3 juta plus 6% untuk sanksi bunganya. Jika melapor secara sukarela, sebenarnya Wajib Pajak di Jerman bisa terhindar dari prosedur hukum. Sayangnya, otoritas pajak Jerman menganggap pelaporan Hoeness tidak cukup.

Sehubungan dengan kekayaannya di Swiss, Hoeness hanya melaporkan saldo akhir tahun nya saja, sedangkan informasi yang diinginkan oleh otoritas pajak adalah informasi mendetail dari setiap transaksi yang dilakukan. Karenanya, otoritas pajak mulai Maret 2013 melanjutkan investigasi atas kekayaan Hoeness tersebut. Apabila terbukti menggelapkan pajak, Hoeness terancam hukuman baik denda maupun penjara.¹¹

Tax Analyst

Aset Bvlgari Disita untuk Investigasi

ITALIA - Otoritas Keuangan Italia menyatakan bahwa mereka telah menyita aset senilai EUR 46 juta yang dimiliki oleh eksekutif dari perusahaan mode Bvlgari. AFP melaporkan bahwa tindakan penyitaan ini dilakukan terhadap aset yang berbentuk rekening bank, polis asuransi, kepemilikan saham, dan *real estate*.

Aset tersebut tercatat sebagai milik Paolo dan saudaranya Nicola Bulgari, yang merupakan pemegang saham Bvlgari. Aset tersebut juga dimiliki oleh bos Bvlgari yaitu Maurizio Valentini dan pendahulunya Francesco Trapani. Trapani sendiri adalah keponakan Paolo dan Nicola.

Keempatnya dituduh telah menghindari pajak dengan menggunakan dokumen palsu untuk transaksi penjualan senilai EUR 3 miliar melalui perusahaan yang berbasis di Belanda dan Irlandia. Otoritas Italia juga menjelaskan bahwa dana yang terlibat dalam skema tersebut diduga ditransfer pula melalui perusahaan di Swiss yang dikendalikan oleh keempat terdakwa.¹¹

money.cnn.com

(Sambungan dari halaman 13)

3.3.3. Kontak Langsung antar Wajib Pajak dan Pegawai Otoritas Pajak

Semakin sering kontak langsung dan interaksi antara Wajib Pajak dan pegawai otoritas pajak, semakin besar peluang terjadinya korupsi.³² Prosedur kerja yang melibatkan banyak interaksi dan kontak langsung antara Wajib Pajak dan pegawai otoritas pajak merupakan pintu bagi kesepakatan untuk melakukan korupsi. Perbaikan prosedur kerja dengan mengurangi kontak langsung antara Wajib Pajak dan pegawai otoritas pajak terbukti mampu mengurangi tingkat korupsi pajak di Rusia dan Latvia.³³

3.3.4. Akuntabilitas

Di negara-negara dengan tingkat korupsi di sektor publik yang rendah, terdapat hubungan kausal yang kuat dan positif antara akuntabilitas lembaga publik dengan kontrol atas kewenangan pegawai publik.³⁴ Sebaliknya, rendahnya akuntabilitas lembaga publik cenderung terjadi di negara-negara yang memiliki tingkat korupsi yang tinggi. Akuntabilitas ini sangat bergantung pada bagaimana otoritas pajak melakukan pengawasan atas kinerja lembaganya, termasuk memonitor kinerja divisi-divisi di otoritas pajak yang rawan dengan aktivitas korupsi.

4. Implikasi Korupsi Pajak

Secara umum, suap ataupun korupsi sering dikaitkan dengan pertumbuhan ekonomi di suatu negara. Perdebatan utama atas hubungan keduanya, bermuara atas dua hal:

korupsi sebagai mesin pelumas bagi percepatan pertumbuhan ekonomi atau korupsi yang justru memperlambat (mereduksi) pertumbuhan ekonomi. Oleh Leff ataupun Huntington, suap sebagai salah satu bentuk korupsi justru dianggap sebagai alat pelumas pertumbuhan.³⁵ Argumen tersebut tidaklah salah karena birokrasi pemerintahan yang kaku dan lamban yang menghambat aktivitas bisnis perlu untuk diberikan suatu pelumas yang berupa suap. Adanya suap dan korupsi (*speed money*) justru akan memangkas suatu hambatan dalam ekonomi. Pendapat ini didukung pula oleh Quah yang berpendapat bahwa di Asia, terdapat suatu kecenderungan bahwa hambatan bisnis atau birokrasi dapat direduksi dengan suap dan korupsi sehingga justru melancarkan mesin perekonomian.³⁶

Hal ini diakibatkan oleh rendahnya belanja publik di sektor pendidikan dan kesehatan yang akhirnya mempengaruhi tingkat pendapatan atau kesejahteraan masyarakat di masa yang akan datang.³⁹

Lalu bagaimana dengan korupsi pajak? Pada jangka panjang, dampak korupsi terhadap pertumbuhan ekonomi akan menyebabkan rendahnya penerimaan pajak di masa yang akan datang.⁴⁰ Secara empiris, hal ini diperkuat oleh penelitian yang dilakukan Tanzi dan Davoodi di 97 negara. Hasil penelitian tersebut menunjukkan korelasi negatif yang kuat antara korupsi dan berbagai jenis pajak, terutama pajak penghasilan (PPH) dan pajak pertambahan nilai (PPN).⁴¹ Studi yang dilakukan di negara-negara berkembang menunjukkan bahwa lebih dari setengah dari pajak yang seharusnya dipungut tidak dapat ditelusuri keberadaannya oleh otoritas pajak karena perilaku korupsi dan penggelapan pajak.⁴² Penerimaan pajak cenderung turun di negara dengan tingkat korupsi yang tinggi. Salah satu alasannya disebabkan oleh adanya pembayaran suap untuk mengurangi kewajiban pajak. Selain itu, ketidakpatuhan pajak akan semakin banyak ditemui pada negara dimana suap pajak dianggap lumrah.⁴³

Ditinjau dari dampaknya pada perilaku perpajakan, korupsi dalam sistem perpajakan juga dapat diibaratkan seperti sebuah

Tabel 1 - Rata-rata Jumlah Pertemuan dengan Otoritas Pajak Selama Setahun, 2010*

Asia dan Pasifik	1.8
Indonesia	0.2
Amerika Tengah dan Latin	1.4
Afrika	3.1
Eropa Timur dan Asia Tengah	1.7
Dunia	1.9

*) data tahun 2010 atau terakhir tersedia (2009 atau 2011)

Pendapat yang bertentangan diungkapkan oleh Shleifer dan Vishny, yang berargumen bahwa korupsi akan cenderung memperlambat pertumbuhan ekonomi.³⁷ Hal ini didukung oleh Mauro yang justru dapat membuktikan secara empiris adanya suatu hubungan kausalitas antara korupsi dan pencapaian pertumbuhan pada jangka panjang secara negatif.³⁸

35 Dua karya klasik mengenai hal ini dapat dilihat pada Nathaniel H. Leff. "Economic Development through Bureaucratic Corruption" *American Behavioural Scientist* 8, (November 1964); dan Samuel P. Huntington. *Political Order in Changing Societies* (Virginia: Yale University Press, 1968).

36 Jon S.T. Quah, "Causes and Consequences of Corruption in Southeast Asia: A Comparative Analysis in Indonesia, the Philippines and Thailand," *Asian Journal of Public Administration* 25, no.2 (Desember 2003): 235-266.

37 Andrei Shleifer dan Robert W. Vishny, "Corruption," *NBER Working Paper Series*, no. 4372 (1993).

38 Paolo Mauro, "Corruption and Growth," *The*

Quarterly Journal of Economics 110, no. 3 (Agustus, 1995): 681-712.

39 Vito Tanzi dan Hamid Davoodi, "Corruption, Public Investment, and Growth," *IMF Working Paper WP/97/139* (1997).

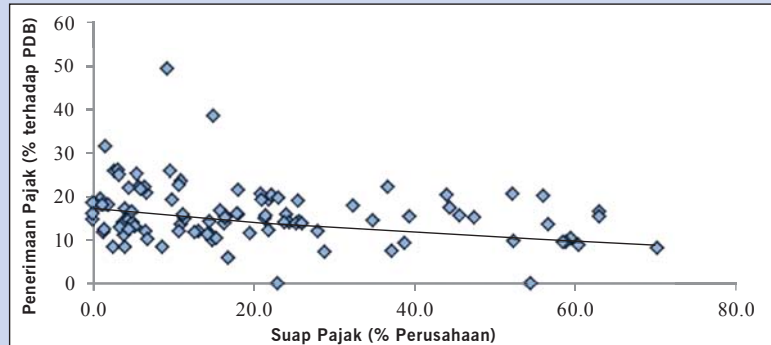
40 Odd-Helge Fjeldstad dan Bertil Tungodden, "Fiscal Corruption: A Vice or Virtue?" *CMI Working Paper*, (2001): 13.

41 Vito Tanzi dan Hamid Davoodi, "Corruption, Growth, and Public Finances," *IMF Working Paper*, (2000).

42 Farzana Nawaz, "Exploring the Relationship Between Corruption and Tax Administration," *U4 Anti-Corruption Resource Centre*, (2010): 2.

43 David Jouffaian, "Bribes and Business Tax Evasion," *The European Journal of Comparative Economics* 6, no. 2, (2009): 227-244.

Gambar 3 - Keterkaitan antara Suap Pajak dan Penerimaan Pajak, 1992 - 2011



Sumber: diolah dari World Bank, World Development Indicators
Catatan: penerimaan pajak tidak mencakup social contribution

personal gain), namun menaikkan remunerasi bukan merupakan satu-satunya “obat” mencegah korupsi. Oleh karena itu, strategi pencegahan korupsi tidak dapat dilandaskan pada satu “obat” terhadap satu penyebab saja, tetapi harus melibatkan “obat” lain yang lebih komprehensif yang dapat mencegah terjadinya korupsi dalam sistem perpajakan secara menyeluruh. Dalam hal ini, memberantas korupsi hingga ke titik nol adalah suatu kemustahilan. Tetapi, meminimalkan peluang terjadinya korupsi adalah suatu kewajiban bagi seluruh pemangku kepentingan dalam sistem perpajakan.

Pada umumnya, terdapat beberapa langkah yang dapat dipergunakan dalam mencegah korupsi pajak. Langkah-langkah tersebut adalah sebagai berikut:

(i) Memperbaiki peraturan perpajakan yang multiinterpretasi

Kesempatan untuk melakukan korupsi pajak terbuka ketika terdapat perbedaan interpretasi antara WP dan otoritas pajak yang dapat berujung pada sengketa pajak. Sengketa pajak yang menimbulkan ketidakpastian hukum, serta memakan banyak waktu dan biaya, ditambah dengan besarnya sanksi yang dihadapi oleh Wajib Pajak jika menempuh prosedur penyelesaian sengketa sesuai undang-undangan perpajakan dapat mendorong Wajib Pajak memberikan suap untuk menyelesaikan permasalahan tersebut. Gabungan antara ketidakjelasan peraturan perpajakan dan luasnya diskresi yang dimiliki oleh pegawai otoritas pajak membuka pintu bagi kesepakatan korupsi.

Sebaliknya, peraturan perpajakan yang jelas dan tidak multiinterpretasi akan mempermudah Wajib Pajak dan pegawai otoritas pajak dalam menetapkan pajak yang terutang dan akan menghindari kedua belah pihak dari sengketa pajak. Dengan demikian, diperlukan evaluasi atas peraturan perundang-undangan perpajakan yang multiinterpretasi agar sengketa pajak dapat diminimalkan sekaligus menutup pintu untuk melakukan korupsi.

virus yang menular karena dapat melahirkan korupsi-korupsi lainnya (*corruption may corrupt*). Korupsi akan cenderung menempatkan Wajib Pajak jujur dalam keadaan yang tidak menguntungkan dan mendorongnya untuk melakukan penggelapan pajak. Selain itu, sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya, virus korupsi juga bisa menginternalisasi pegawai jujur, sehingga mengubah perilakunya menjadi pegawai korup. Hal ini berangkat dari adanya suatu kecemburuan dari baik Wajib Pajak maupun pegawai otoritas pajak yang jujur atas adanya kondisi perilaku korup yang justru memperoleh keuntungan lebih. Terlebih ketika perilaku korup tersebut tidak dikenakan sanksi dan menjadi suatu kebiasaan yang telah dimaklumi.

Implikasi korupsi pajak dapat juga berpengaruh kepada struktur perpajakan.⁴⁴ Hal ini umumnya terjadi pada kasus-kasus korupsi yang berhubungan dengan perumusan peraturan perpajakan atau pemberian insentif perpajakan. Pada kedua kasus ini, perilaku korupsi dapat menyebabkan desain struktur perpajakan yang tidak efisien, diskriminatif, dan justru menciptakan hambatan bagi kegiatan usaha. Akibatnya, perilaku korupsi menghambat pertumbuhan ekonomi dan pada jangka panjang akan menurunkan penerimaan negara.

Pada akhirnya, korupsi tidak hanya berdampak pada pertumbuhan ekonomi, tapi juga distribusi pendapatan dan kemiskinan. Korupsi dapat membuat sistem perpajakan menjadi bias sehingga mengakibatkan meningkatnya penggelapan pajak buruknya administrasi pajak, serta banyaknya pengecualian yang tidak proporsional yang tidak berpihak kepada kelompok masyarakat kecil. Akibatnya, penerimaan pajak menurun dan mengurangi progresivitas sistem pajak, yang pada akhirnya meningkatkan kesenjangan pendapatan.⁴⁵

5. Upaya Mencegah Korupsi

Interaksi antara satu penyebab dengan penyebab lainnya menghasilkan permasalahan korupsi yang semakin kompleks. Menurut Tanzi, kekeliruan terbesar dalam mencegah timbulnya korupsi pajak adalah mengandalkan strategi pencegahan yang hanya berfokus kepada satu penyebab saja.⁴⁶ Misalnya, ketika rendahnya gaji pegawai publik dikatakan sebagai penyebab utama timbulnya korupsi. Namun faktanya, setelah gaji dinaikkan, peristiwa korupsi masih relatif banyak ditemukan. Dari fakta ini, kita bisa melihat bahwa walaupun tujuan utama setiap tindak korupsi oleh pegawai publik adalah mendapatkan keuntungan finansial pribadi (*financial*

45 Sanjeev Gupta, Hamid Davoodi, dan Rosa Alonso-Terme, “Does Corruption Affect Income Inequality and Poverty,” *IMF Working Paper WP/98/76* (Mei 1998).

46 Vito Tanzi, *Op., Cit.*, 30

44 Farzana Nawaz, *Op., Cit.*, 3

Pembatasan kontak personal antara Wajib Pajak dengan pegawai otoritas pajak dapat dilakukan dengan mengoptimalkan pusat pemrosesan data (*data processing center*), yang berfungsi untuk mengidentifikasi, mengkonsolidasi, serta menganalisis data utang pajak, pembayaran pajak, sanksi, dan data lainnya."

(ii) Simplifikasi sistem perpajakan

Menurut Martinez Vasquez dan McNabb⁴⁷, masifnya korupsi pajak di Rusia dan negara-negara pecahan Uni Soviet lainnya pada tahun 1990-an lebih disebabkan oleh kompleksitas dan tidak transparannya peraturan perpajakan. Dalam konteks korupsi pajak, simplifikasi sistem perpajakan bertujuan untuk menyederhanakan struktur tarif pajak, mengurangi fasilitas pembebasan dan perlakuan khusus lainnya, mengurangi prosedur perpajakan yang berbelit-belit, memudahkan Wajib Pajak untuk mengikuti prosedur perpajakan yang telah ditentukan, serta menurunkan biaya kepatuhan Wajib Pajak, sehingga menutup dorongan bagi Wajib Pajak untuk memberikan suap.⁴⁸

(iii) Mengurangi diskresi

Salah satu strategi yang ampuh dalam mengurangi aktivitas korupsi dalam sistem perpajakan adalah membatasi diskresi dan kewenangan otoritas pajak.⁴⁹ Ruang bagi diskresi otoritas pajak untuk menilai secara subjektif atau menginterpretasikan peraturan perpajakan harus dibatasi dengan perbaikan peraturan perpajakan. Pembatasan diskresi dapat diformulasikan secara bersamaan dengan perbaikan peraturan perpajakan yang multitafsir dan simplifikasi sistem perpajakan.⁵⁰ Oleh karena itu mereformasi peraturan perundang-undangan perpajakan merupakan langkah ampuh dalam mereduksi permintaan dan penawaran korupsi. Langkah pembatasan diskresi yang dapat ditempuh adalah membatasi pendelegasian kewenangan membentuk peraturan pajak kepada pemerintah atau otoritas pajak.⁵¹

47 Jorge Martinez-Vasquez dan Robert McNabb, "The Tax Reform Experiment in Transitional Countries," *National Tax Journal*, (2000): 273.

48 Jorge Martinez-Vasquez, F. Javier Arze, dan Jameson Boex, *Op.Cit.*, 94-95.

49 Richard Goode, *Government Finance in Developing Countries* (Washington D.C: Brooking Institution, 1984) sebagaimana dikutip dalam Richard M. Bird, "Managing Tax Reform," *Bulletin for International Taxation*, (2004): 53.

50 Odd-Helge Fjeldstad, Ivar Kolstad, dan Siri Lange, *Op.Cit.*

51 Lihat penjelasan lebih lanjut mengenai pembatasan kekuasaan untuk mengenakan pajak dalam Darussalam dan Danny Septriadi, "Membatasi Kekuasaan untuk

(iv) Memperbaiki prosedur administratif perpajakan

Perbaikan prosedur administratif perpajakan untuk mencegah korupsi dapat ditempuh dengan meningkatkan transparansi dan memperbaiki pelayanan. Transparansi merupakan hal yang krusial bagi otoritas pajak dalam membangun kepercayaan publik. Hal ini dapat diraih ketika peraturan perundang-undangan perpajakan dapat diakses Wajib Pajak secara mudah dan diterapkan secara konsisten kepada semua Wajib Pajak.⁵²

Perbaikan pelayanan kepada Wajib Pajak merupakan syarat utama dalam menyusun strategi pencegahan korupsi pajak. Di Bulgaria, 23% pemberian suap oleh Wajib Pajak berkaitan dengan percepatan prosedur administratif dan restitusi PPN.⁵³ Sedangkan, strategi pencegahan korupsi pajak di Bolivia menunjukkan minimnya kontak antara Wajib Pajak dan otoritas pajak dalam layanan proses restitusi PPN yang berdampak pada penurunan angka korupsi dalam restitusi PPN di Bolivia.⁵⁴ Perlu diperhatikan, ketika prosedur yang ditempuh oleh Wajib Pajak dalam memenuhi kewajiban perpajakannya tidak murah, mudah, dan sederhana untuk diaplikasikan, Wajib Pajak termotivasi untuk memberikan suap agar kewajiban perpajakannya dapat segera terpenuhi. Untuk mencegah korupsi yang timbul dari permasalahan ini, diperlukan pembatasan kontak personal antara Wajib Pajak dengan pegawai otoritas pajak.

Pembatasan kontak personal antara Wajib Pajak dengan pegawai otoritas pajak dapat dilakukan dengan mengoptimalkan pusat pemrosesan data (*data processing center*), yang berfungsi untuk mengidentifikasi, mengkonsolidasi, serta menganalisis data utang pajak, pembayaran

Mengenakan Pajak: Tinjauan Akademis terhadap Kebijakan, Hukum, dan Administrasi Pajak di Indonesia," (Jakarta: Grasindo, 2006).

52 Roy W. Bahl dan Richard M. Bird, "Tax Policy in Developing Countries: Looking Back and Forward," *National Tax Journal*, (2008), 291.

53 Konstantin Pashev, *Op.Cit.*, 334.

54 Juan Carlos Zuleta, "Combating Corruption in the Revenue Service: the Case of VAT Refund in Bolivia," *CMI Report*, (2008).

pajak, sanksi, dan data lainnya. Pemberitahuan atas hasil analisis otoritas pajak terkait data kewajiban pajak Wajib Pajak maupun prosedur perpajakan yang akan ditempuh harus dilakukan melalui korespondensi, tidak memerlukan kontak langsung antara pegawai otoritas pajak dan Wajib Pajak. Penggunaan teknologi dan sistem informasi juga berperan banyak dalam meminimalkan kontak antara Wajib Pajak dengan pegawai otoritas pajak.⁵⁵ Sebagai contoh, perbaikan sistem informasi atas kepemilikan bumi dan bangunan di India ternyata mampu menurunkan angka korupsi pajak di sektor tersebut.⁵⁶



6. Penutup

Di Indonesia, anggapan mengenai uang pajak yang dikorupsi seringkali disalahartikan dengan bocornya uang pajak yang telah dikumpulkan. Anggapan ini sebenarnya tidak tepat karena uang pajak yang telah dikumpulkan pada dasarnya akan langsung masuk ke dalam kas negara dan bukan ke pihak otoritas pajak.⁵⁷ Kebocoran uang pajak justru seringkali terjadi pada saat ditemukannya Wajib Pajak yang tidak patuh. Ketidapatuhan ini akan mengacu pada penilaian yang dilakukan oleh pegawai otoritas pajak yang berwenang. Penilaian tersebut pada umumnya juga mengindikasikan nilai pajak terutang ataupun sanksi. Namun, adanya kolusi dan suap yang dilakukan Wajib Pajak dapat mengakibatkan adanya tindakan dari pegawai otoritas pajak yang bertentangan dengan kewenangannya atau tidak tepat.

Beberapa kasus korupsi yang melibatkan pegawai otoritas pajak dan Wajib Pajak merupakan petunjuk bagi para pemangku kepentingan kebijakan untuk mengidentifikasi penyebab timbulnya korupsi dalam sistem perpajakan dan memformulasikan strategi pencegahannya. Hal ini dapat dimulai dari pemetaan risiko timbulnya korupsi dalam sistem perpajakan.

Dari penjelasan di atas, risiko timbulnya korupsi tidak dapat dilepaskan dengan kesempatan dan motivasi dari pelaku korupsi. Terbukanya kesempatan untuk melakukan korupsi terutama disebabkan oleh lemahnya peraturan perundang-undangan perpajakan sebagai aturan main dalam relasi antara Wajib Pajak dengan otoritas pajak. Peraturan perpajakan yang multiinterpretasi berujung pada banyaknya sengketa. Misalnya, sengketa yang timbul karena perbedaan tentang penetapan jumlah biaya yang diperbolehkan sebagai pengurang dalam menghitung penghasilan kena pajak.

Di sisi lain, banyaknya waktu yang dihabiskan dalam proses sengketa pajak dan upaya mencegah banyaknya biaya yang timbul dari ketidakpastian hasil sengketa, telah menciptakan motivasi bagi Wajib Pajak untuk menyelesaikan perbedaan interpretasi tersebut dengan memberikan suap. Lebih lanjut lagi, perpaduan antara ketidakjelasan dan ketidakpastian peraturan perpajakan dengan luasnya diskresi memberikan ruang bagi pegawai otoritas pajak untuk melakukan interpretasi secara subjektif. Akibatnya, peluang untuk meminta suap ataupun melakukan pemerasan semakin terbuka.

Keterbukaan atau transparansi pegawai otoritas pajak dalam menentukan besarnya utang pajak yang harus dibayar oleh Wajib Pajak

turut berpengaruh pada aktivitas korupsi. Pada prinsipnya, Wajib Pajak memerlukan kepastian hukum dalam pemenuhan kewajiban perpajakannya. Ketika Wajib Pajak berupaya untuk memperbaiki pemenuhan kewajiban perpajakannya, misalnya melalui penyampaian pembetulan Surat Pemberitahuan dalam proses penyidikan, pegawai otoritas pajak seharusnya beritikad baik untuk memberitahukan posisi otoritas pajak atas jumlah utang pajak yang seharusnya dibayar oleh Wajib Pajak dan menghentikan proses penyidikan tersebut. Upaya dan itikad Wajib Pajak untuk memperbaiki pemenuhan kewajiban perpajakannya seharusnya menjadi dasar rasional bagi desain peraturan perpajakan yang memberikan kepastian hukum ketika Wajib Pajak berupaya untuk melaksanakan kewajiban perpajakannya.

Sebagai penutup, menarik untuk mencermati dua perkembangan berikut. Pertama, area penerimaan negara merupakan salah satu fokus sektor strategis Komisi Pemberantasan Korupsi (KPK), terutama atas penerimaan pajak. Kedua, upaya dan konsistensi reformasi birokrasi yang dilakukan oleh otoritas pajak Indonesia, termasuk adanya sistem kontrol internal, *whistle blower system*, perbaikan administrasi perpajakan, dan sebagainya. Kedua hal tersebut seharusnya menciptakan optimisme bahwa tidak lama lagi korupsi pajak di Indonesia dapat dikikis habis. **IT**

55 Richard M. Bird dan Eric M. Zolt, "Technology and Taxation in Developing Countries: From Hand to Mouse," *National Tax Journal*, (2008): 803.

56 *Ibid*; Lihat juga Mahesh C. Purohit, *Op.Cit.*, 295.

57 Lihat rubrik *Inside Enlightenment* di *Inside Tax* Edisi 14, Maret 2013 mengenai "Alur Uang Pajak".

David Hamzah Damian

David Hamzah Damian atau yang akrab disapa David, memulai karirnya di DANNY DARUSSALAM Tax Center pada tahun 2009. Pria kelahiran tahun 1980 tersebut saat ini



menjabat sebagai *Partner, Tax Compliance and Litigation Services*. Di usianya yang relatif muda tersebut, David telah banyak menangani berbagai kasus sengketa pengadilan pajak, memberikan advis seputar isu kepatuhan pajak pada banyak perusahaan multinasional, dan diberikan kesempatan oleh DANNY DARUSSALAM Tax Center untuk mengikuti berbagai kursus dan seminar internasional di berbagai negara.

Pada Inside Tax edisi kali ini, redaksi berkesempatan untuk menggali pendapatnya mengenai isu penghindaran pajak yang dilakukan oleh berbagai perusahaan multinasional.

Penghindaran Pajak, Dilarang atau Diperbolehkan?

Untuk menjawab pertanyaan ini, David mengacu pada pendapat beberapa ahli, seperti Paulus Merks yang secara tegas menyatakan bahwa penghindaran pajak merupakan kegiatan yang legal, dan pendapat dari Frans Vanistendael yang menyatakan bahwa *“tax avoidance is perfectly legal, because most countries recognize the right of the taxpayer to arrange his affairs in such a way as to pay less tax”*. Namun, tambahnya, di banyak negara, penghindaran pajak dibedakan menjadi dua, yaitu penghindaran pajak yang diperkenankan (*acceptable tax avoidance*) dan penghindaran pajak yang tidak diperkenankan (*unacceptable tax avoidance*).

Dalam mengklasifikasikan apakah suatu transaksi akan diklasifikasikan sebagai penghindaran pajak yang diperkenankan atau tidak diperkenankan, David menambahkan bahwa masing-masing negara mempunyai sudut pandang yang

berbeda. David mengutip pendapat Brian J. Arnold yang mengatakan bahwa, pengklasifikasian antara penghindaran pajak yang diperkenankan dan yang tidak diperkenankan merupakan suatu hal yang penting untuk diatur dalam ketentuan antipenghindaran pajak di suatu negara. Hal ini disebabkan tidak semua penghindaran pajak melanggar hukum, namun juga tidak ada negara yang dapat mentolerir penghindaran pajak tanpa batas.

Ketentuan Antipenghindaran Pajak

Untuk menangkal skema penghindaran pajak, David menjelaskan bahwa banyak negara membuat ketentuan antipenghindaran pajak yang dibagi menjadi dua kelompok:

- i. *Specific Anti Avoidance Rules (SAAR)*, yaitu ketentuan antipenghindaran pajak yang bersifat spesifik untuk mencegah suatu skema penghindaran pajak tertentu. Seperti: skema penghindaran pajak melalui *transfer pricing, thin capitalization, treaty shopping*, dan *controlled foreign corporation (CFC)*; dan
- ii. *General Anti Avoidance Rules (GAAR)*, yaitu ketentuan antipenghindaran pajak yang bersifat umum, untuk mencegah transaksi yang semata-mata bertujuan untuk menghindari pajak dan tidak mempunyai motif bisnis.

David juga menekankan bahwa alangkah baiknya jika SAAR dan GAAR dikombinasikan dalam menangkal skema penghindaran pajak.

Ketentuan Antipenghindaran Pajak di Indonesia

Menurutnya, ketentuan antipenghindaran pajak dapat dinyatakan dalam ketentuan peraturan perundang-undangan atau dikembangkan dari lembaga yudikatif melalui preseden dan doktrin. Ia mencontohkan Perancis, Inggris dan Amerika Serikat

sebagai negara yang mengembangkan ketentuan anti-penghindaran pajak melalui bentuk doktrin dan preseden. Sementara Australia, Belgia, Jerman, Singapura, Cina dan Selandia Baru adalah contoh negara yang memuat ketentuan anti-penghindaran pajak dalam undang-undang.

Untuk Indonesia sendiri, menurutnya, saat ini belum mempunyai ketentuan anti-penghindaran pajak yang bersifat umum (GAAR). Ketentuan perpajakan Indonesia hanya mengatur anti-penghindaran pajak yang bersifat spesifik (SAAR), seperti:

- i. *Transfer pricing*, di Pasal 18 ayat (3) dan ayat (4) UU PPh (Pajak Penghasilan);
- ii. Penjualan saham melalui *conduit company* di Pasal 18 ayat (3b) UU PPh;
- iii. Penjualan atau pengalihan saham perusahaan *conduit company* di Pasal 18 ayat (3c) UU PPh;
- iv. *Limitation on benefits* pada PER-61/2009 dan PER-62/2009 sebagaimana diubah dengan PER-24/2010 dan PER-25/2010; dan
- v. *Business purposes test* terkait dengan pengambilalihan kompensasi kerugian atas transaksi penggabungan usaha dalam PMK 43/2008.

Namun, untuk melihat perlu tidaknya Indonesia mengembangkan GAAR untuk menangkal skema-skema penghindaran pajak yang semakin agresif tersebut, David mengajak kita untuk terlebih dahulu melihat perdebatan yang terjadi di India saat berencana meluncurkan GAAR pada tanggal 1 April 2012 lalu.

Saat itu, pemerintah India menyatakan bahwa tujuan utama dari kodifikasi GAAR dalam UU Pajak Penghasilan India adalah pembatasan bentuk-bentuk penghindaran pajak secara agresif yang digunakan oleh Wajib Pajak dan konsultannya. Terhadap bentuk-bentuk penghindaran pajak tersebut, Pemerintah India menyimpulkan bahwa hal tersebut dapat menimbulkan subsidi silang bagi pihak yang kaya, yang akhirnya menghasilkan ketidakadilan horizontal. Atas dasar pemikiran

tersebut, Pemerintah India akhirnya mengkodifikasi GAAR dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan India.

Rencana ini memunculkan kritik dari seorang praktisi pajak terkemuka di India, Nishith Desai. Nishith menyatakan bahwa rencana GAAR yang memberikan kekuasaan tidak terbatas bagi otoritas pajak India untuk menganulir transaksi, mengatur kembali, mengkarakterisasi, dan mengalokasikan arus penghasilan, akan mengabaikan perbedaan mendasar antara penghindaran pajak dan penggelapan pajak. Nishith juga mengkhawatirkan beban pembuktian yang sepenuhnya berada pada Wajib Pajak, tanpa mewajibkan otoritas pajak India untuk mendapatkan bukti yang kompeten. David juga mengutip pendapat Chetan Rajput dan Siddarth Kaul yang menyatakan bahwa rencana penerapan GAAR di India seharusnya dilengkapi dengan ketentuan dokumentasi oleh Wajib Pajak untuk membuktikan bahwa transaksi yang dilakukannya tidak semata-mata untuk tujuan penghindaran pajak. GAAR juga dapat menimbulkan kesan negatif dari para investor jika penerapan GAAR tersebut menimbulkan senyawa yang berlebihan.

GAAR untuk Indonesia

Sebagai penutup, sekali lagi David menegaskan pendapat Brian J. Arnold yang mengatakan bahwa tidak semua penghindaran pajak melanggar hukum, dan umumnya tidak ada negara yang dapat mentolerir penghindaran pajak tanpa batas. Untuk itu, dalam rangka menjaga agar penerimaan pajak tidak terkikis dari skema penghindaran pajak yang semakin agresif, ada baiknya Indonesia mempertimbangkan untuk mempunyai GAAR.

Menurutnya, proses perumusan GAAR memerlukan diskusi dengan Wajib Pajak dan melakukan studi komparatif dengan banyak negara. Indonesia dapat belajar dari perdebatan yang terjadi di India. Proses perumusan Undang-undang Pajak Penghasilan India dikritisi karena beberapa hal. Pertama, penyusunan rancangan undang-undang dilakukan tanpa melalui diskusi publik. Kedua, kesimpulan terkait manfaat dan efektivitas rancangan undang-undang dibuat tanpa didukung oleh analisis hukum, ekonomi, dan statistik secara komparatif (dengan negara lain) dan mendalam. ¹¹

Biodata

Nama: David Hamzah Damian

Tempat, Tanggal Lahir: Jakarta, 10 Juni 1980

Jabatan: *Partner, Tax Compliance and Litigation Services*

Pendidikan:

- Sarjana Ilmu Administrasi Fiskal – Universitas Indonesia;
- Kandidat Magister Ilmu Administrasi dan Kebijakan Fiskal – Universitas Indonesia.

Seminar dan Kursus Internasional:

- “Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings”, diselenggarakan oleh IBFD di Singapura (2010);
- “Annual International Taxation Conference”, diselenggarakan oleh Foundation for International Taxation, Mumbai, India (2011);
- “Tax Treaties Seminar”, diselenggarakan oleh Tax Academy of Singapore and the Institute for Austrian and International Tax Law, Vienna University of Economics and Business Administration, Singapura (2011);
- “Asia Pacific Branch – Singapore Conference 2012”, diselenggarakan oleh the Chartered Institute of Taxation, Singapura (2012);
- “Tax Risk Management”, diselenggarakan oleh IBFD, Singapura (2012);
- “The Amsterdam Centre for Tax Law Winter Course on International Tax Law”, diselenggarakan oleh the Amsterdam Centre for Tax Law of the University of Amsterdam, Belanda (2013);
- “Summer School of Value Added Tax Programme”, diselenggarakan oleh Universidade Católica Portuguesa, Lisbon, Portugal (2013).

Sertifikasi:

- Certificate in Principles of International Taxation dari Chartered Institute of Taxation, Inggris;
- Sertifikasi Konsultan Pajak C.

Pajak Internasional atas Penghasilan dari Kegiatan Keartisan

■ Darussalam dan Ganda Christian Tobing¹

Kajian perpajakan internasional atas penghasilan dari kegiatan keartisan lintas batas sangat jarang dibahas dalam berbagai artikel maupun literatur perpajakan di Indonesia. Padahal, banyak perusahaan Indonesia yang mendatangkan artis maupun olahragawan internasional. Mereka didatangkan untuk melakukan kegiatan keartisan, kegiatan olahraga, maupun menjadi bintang iklan dari suatu produk di Indonesia. Selain itu, tidak sedikit perusahaan Indonesia yang membayar sejumlah penghasilan atas kegiatan keartisan atau olahragawan yang dilakukan di luar Indonesia. Karena itu dalam edisi ini, penulis membahas putusan Pengadilan Pajak atas pemajakan penghasilan yang diperoleh oleh *Miss Universe 2005*, Natalia Glebova, dari kegiatannya sebagai bintang iklan.²

Fakta Sengketa

Pada September 2005, bertempat di Jakarta, pemohon banding dan *Trump Model Management LLC* (TMM), resident Amerika Serikat, sepakat untuk menandatangani perjanjian kerjasama dalam mempromosikan produk minuman

ringan, dengan menggunakan jasa Natalia Glebova, *Miss Universe 2005*, sebagai bintang iklan. Atas pembuatan iklan yang dibintanginya tersebut, Natalia Glebova menerima imbalan sebesar USD 100,000 dari total pembayaran kepada pemohon banding kepada TMM sebesar USD 120,000. Pokok sengketa dalam putusan ini adalah penghasilan sejumlah USD 100,000 yang diperoleh TMM atas nama Natalia Glebova.

Menurut pemohon banding, pembayaran yang dilakukannya kepada TMM yang bertindak sebagai agen dari *Miss Universe L.P., LLP* (*employer* dari Natalia Glebova) merupakan pembayaran atas jasa promosi kepada TMM. Dengan demikian, penghasilan tersebut bukan merupakan objek pemotongan PPh Pasal 26 karena termasuk dalam penghasilan dari laba usaha (*business profits*), dan dapat dikenakan pajak di Indonesia sepanjang TMM memiliki Bentuk Usaha Tetap di Indonesia.

Tindakan pemohon banding yang tidak memotong PPh Pasal 26 atas pembayaran penghasilan kepada TMM tersebut dikoreksi oleh Direktorat Jenderal Pajak (DJP). Dalam argumennya, DJP menyatakan bahwa pembayaran yang dilakukan oleh pemohon banding kepada TMM merupakan penghasilan yang diatribusikan kepada Natalia Glebova, sehingga penghasilan tersebut termasuk dalam cakupan penghasilan atas kegiatan keartisan. Selanjutnya, DJP menegaskan bahwa ketentuan pemajakan atas penghasilan tersebut tunduk pada Pasal

¹ Darussalam adalah *Managing Director* di DANNY DARUSSALAM Tax Center. Ganda Christian Tobing adalah *Manager, Tax Research and Training Services* di DANNY DARUSSALAM Tax Center. Penulis mengucapkan terima kasih kepada Yusuf W. Ngantung atas diskusinya selama proses penulisan artikel ini.

² Putusan Pengadilan Pajak Nomor: PUT. 28833/PP/M. VII/13/2011. Putusan dapat diakses pada www.sitepp.depkeu.go.id. Pembahasan dalam artikel ini terbatas pada isi putusan yang dipublikasikan oleh Sekretariat Pengadilan Pajak dalam akses internet tersebut.

17 ayat (1) dan (2) P3B Indonesia dan Amerika Serikat.

Pasal 17 ayat (1) dan (2) P3B Indonesia dan Amerika Serikat berbunyi sebagai berikut:

Ayat (1)
 “Notwithstanding Articles 15 (Independent Personal Services) and 16 (Dependent Personal Services), income derived by public entertainers, such as theatre, motion picture, radio or television artistes, and musicians, and by athletes, from their personal activities as such may be taxed in the contracting states in which those activities are exercised if the gross amount of such remuneration, including expenses reimbursed to him or borne on his behalf, exceeds in the aggregate 2,000 United States dollars or its equivalent in Indonesian rupiahs in any consecutive 12-months.”

Ayat (2)
 “Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or athlete in his capacity as such accrues not to the entertainer or athlete himself but is diverted to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Article 8 (Business Profits) and Article 15 (Independent Personal Services), be taxed in the contracting state in which the activities of the entertainer or athlete are exercised.”

Sedangkan klausa perjanjian antara pemohon banding dan TMM yang dibuka dalam persidangan adalah sebagai berikut:

Agreement

- A. Mr. X as the President Director of PT LLL (pemohon banding), a company duly established and existing under the laws of the Republic Indonesia, having its domicile in Jakarta, 10270, Indonesia (hereinafter referred to as “First Party”), and
- B. Mrs. S, as the Vice President of TMM, a company duly incorporated under the laws of New York, having its domicile in 91 Fifth Avenue, 3rd New York,

NY 10003 (hereinafter referred to as “First Party”).

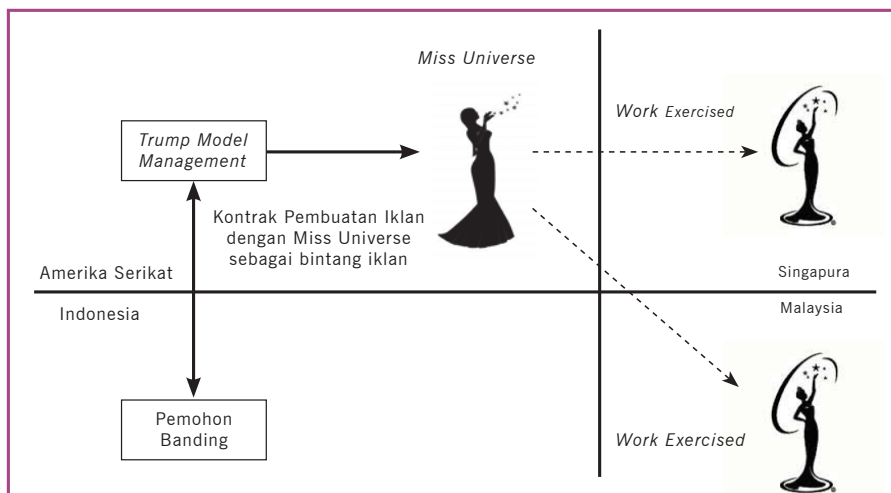
RECITALS

A. Whereas the First Party has been engaged by PT RRR (the “Client”) to produce a new commercial advertising material for the Client’s product “YYY” (the “product”), therefore the First Party in this matter is acting on behalf of the Client.

Article 2 The Engagement

1.1. The First Party engages the Second Party and the Second Party accept the engagement to arrange Miss Universe 2005 to deliver the Work for the Advertising Material. **The Work shall take place in Malaysia or Singapore** or any other location as determined and agreed in writing by the Parties thereto.

Gambar 1 - Skema Transaksi



Catatan: status resident dari Miss Universe Natalia Glebova tidak dinyatakan dalam putusan.

- B. Whereas, the Second Party is the Agent of Miss Universe L.P., LLP, the employer of Miss Natalia Glebova, in her capacity as a Miss Universe 2005.
- C. Whereas, the First Party wishes to engage Miss Universe 2005 in the production of advertising material of the product and the Second Party accepts the engagement pursuant to the (e-mail/letter) dated September 12th 2005.

Article 1 Definition

Advertising material shall mean the finished advertising material for media usage such as television, print ad, magazine and a newspaper, posters, press, cinema and point of sale, as described in Schedule 1 of the agreement.

Fakta sengketa di atas dapat diilustrasikan dalam Gambar 1

Putusan Pengadilan

Dalam putusannya, Pengadilan Pajak mengambil kesimpulan dari hasil penelitian dan pertimbangannya atas perjanjian pembuatan iklan antara pemohon banding dan TMM, sebagai berikut:

- a. TMM adalah agen dari Miss Universe L.P., LLP, dan bertindak sebagai lembaga yang menaungi kegiatan-kegiatan Miss Universe;
- b. Pemohon banding berniat untuk melibatkan Miss Universe 2005, Natalia Glebova, dalam suatu kegiatan promosi produk. TMM menyepakati keterlibatan Natalia Glebova dalam kapasitasnya sebagai Miss Universe dalam pembuatan iklan produk tersebut;
- c. Natalia Glebova merupakan pihak



Miss Universe 2005, Natalia Glebova.

yang menerima penghasilan dari kegiatan promosi produk pemohon banding.

Berdasarkan pertimbangan tersebut, Pengadilan Pajak memutuskan bahwa imbalan yang diterima oleh Natalia Glebova tersebut merupakan penghasilan yang berhubungan dengan kegiatannya sebagai seorang artis yaitu *Miss Universe 2005*. Oleh karena itu, atas penghasilan tersebut harus dipotong PPh Pasal 26 dengan tarif 20%.

Komentar

Dari putusan ini, penulis mencatat setidaknya tiga hal yang dapat diperdebatkan jika putusan ini dipergunakan sebagai preseden dalam sengketa serupa di masa yang akan datang, sekaligus sebagai analisis atas pasal pemajakan atas penghasilan dari kegiatan keartisan dalam P3B.

Pertama, karakteristik penghasilan dari kegiatan keartisan. Metode yang dipergunakan dalam P3B dalam membagi hak

pemajakan atas suatu penghasilan adalah dengan menggolongkan penghasilan tersebut berdasarkan suatu penggolongan tertentu (*schedular income*).³ Untuk itu, dalam menentukan hak pemajakan suatu negara, perlu terlebih dahulu ditentukan jenis penghasilan yang timbul dari transaksi antara pemohon banding dengan TMM. Dengan demikian, dalam sengketa ini, diperlukan pengujian apakah kegiatan Natalia Glebova memenuhi persyaratan kegiatan keartisan sehingga dikenakan pajak berdasarkan ketentuan pemajakan atas penghasilan dari kegiatan keartisan dalam P3B.

Dalam sengketa ini, Pengadilan Pajak, tanpa memberikan penjelasan terhadap interpretasi atas terminologi kegiatan keartisan, secara implisit menyatakan bahwa Natalia Glebova diperlakukan sebagai artis karena terkait dengan gelar *Miss Universe* yang disandangnya. Perlu diperhatikan, pengertian kegiatan keartisan tidak didefinisikan dalam *OECD Commentary* maupun *UN Commentary*. *OECD Commentary* dan *UN Commentary* hanya menjelaskan bahwa cakupan kegiatan yang termasuk dalam pengertian kegiatan keartisan diantaranya adalah pihak-pihak yang menjalankan pertunjukan, aktor film, dan aktor televisi komersial. Unsur terpenting dalam mengartikan kegiatan keartisan adalah adanya unsur *entertain* dalam kegiatan tersebut.

Hal lainnya yang perlu diperhatikan, pemajakan atas penghasilan dari kegiatan keartisan lebih menekankan pada kegiatannya dibandingkan dengan profil subjeknya. Atau dengan kata lain, meskipun seseorang telah dikenal secara luas sebagai artis, namun hanya atas penghasilan yang diperolehnya dari kegiatan keartisan yang tunduk pada pasal pemajakan atas penghasilan dari kegiatan keartisan. Lalu, apakah penghasilan

yang diperoleh Natalia Glebova dari kegiatannya menjadi bintang iklan suatu produk termasuk dalam penghasilan dari kegiatan keartisan?

Untuk tujuan pemajakan penghasilan dari kegiatan keartisan di Amerika Serikat, seseorang yang dikontrak untuk mengiklankan suatu produk tidak dapat dianggap sedang menjalankan kegiatan keartisan atau *entertainer*.⁴ Menurut otoritas pajak Amerika Serikat (IRS), tujuan utama dari kontrak mengiklankan produk tersebut adalah untuk mempromosikan dan menjual produk, sehingga pasal pemajakan yang tepat diterapkan atas penghasilan dari kegiatan individu tersebut sebagai bintang iklan adalah pasal pemajakan atas penghasilan dari *independent personal services* atau *dependent personal services*. Hal senada juga dinyatakan oleh Roy Saunders. Menurutnya, pembayaran kepada seorang artis untuk mengucapkan sedikit kata untuk merek produk yang diiklankan di televisi tidak termasuk dalam kategori pembayaran penghasilan atas kegiatan keartisan.⁵

Berbeda dengan ketentuan di Amerika Serikat, Paragraf 9 dari *Commentary* atas Pasal 17 ayat (1) *OECD Model* menyatakan bahwa pemajakan atas penghasilan yang diperoleh seseorang dari kegiatannya mengiklankan suatu produk tunduk kepada Pasal 17 ayat (1).⁶ Dengan demikian, *double taxation* dapat terjadi jika dua negara dalam suatu P3B menerapkan pasal pemajakan yang berbeda atas suatu penghasilan akibat dari perbedaan karakterisasi penghasilan di antara kedua negara.

Kedua, hal penting yang tampaknya tidak digali lebih banyak dalam persidangan adalah

⁴ Dick Molenaar, *Taxation of International Performing Artistes* (Amsterdam: IBFD, 2005), 87-88.

⁵ Roy Saunders, "The International Performer," *Journal of the International Tax Planning*, (2000) sebagaimana dikutip dalam Monika Taferner, "Source versus Residence Principle Artistes and Sportsmen," dalam *Source versus Residence in International Tax Law*, ed. Hans Jorgen Aigner dan Walter Loukota (Wien: Linde Verlag, 2006), 271.

⁶ Lihat juga Klaus Vogel, *On Double Taxation Convention* (The Netherlands: Kluwer Law International, 1998), 972.

³ Darussalam, John Hutagaol, Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: Danny Darussalam Tax Center, 2010), 55-56. Lihat juga penjelasan mengenai *schedular income* dalam Klaus Vogel, "The Schedular Structure of Tax Treaties," *Bulletin for International Taxation*, (2002): 260-261.

mekanisme penerapan Pasal 17 dan kaitannya dengan status *resident* dari penerima penghasilan. Dalam hal ini, Pengadilan Pajak tidak melakukan konstruksi hukum atas penerapan masing-masing ayat dalam Pasal 17 P3B Indonesia dan Amerika Serikat. Padahal, penerapan masing-masing ayat dari Pasal 17 memiliki mekanisme khusus, terutama jika penghasilan dari kegiatan keartisan tersebut dibayarkan kepada subjek pajak lain selain individu yang melakukan kegiatan keartisan.

Selain itu, karena tidak dibukanya fakta persidangan yang dapat memverifikasi status *resident* dari Natalia Glebova, maka tidak tertutup kemungkinan akan terdapat kondisi pemajakan yang melibatkan tiga negara (*triangular situation*) jika Natalia Glebova bukan merupakan *resident* dari Amerika Serikat. Dalam *triangular situation*, terbuka kemungkinan akan ada dua dasar hukum pemajakan yang dapat digunakan yaitu, ketentuan P3B negara sumber dan negara domisili Natalia Glebova maupun ketentuan P3B negara sumber dan negara domisili TMM.

Berbeda dengan Pasal 17 ayat (1) OECD Model dan UN Model, Pasal 17 ayat (1) P3B Indonesia dan Amerika Serikat tidak menyertakan pasal pemajakan atas *business profits* sebagai pasal yang penerapannya dibatasi oleh Pasal 17 ayat (1). Dengan tidak dibatasinya penerapan pasal pemajakan atas *business profits* terhadap penghasilan yang termasuk dalam cakupan Pasal 17 ayat (1), apakah pendapat pemohon banding bahwa penghasilan ini seharusnya tunduk pada pasal pemajakan atas *business profits* dapat dibenarkan? Penjelasan atas hal ini dapat diuraikan sebagai berikut.

Dalam struktur OECD Model dan UN Model, Pasal 17 dirancang untuk memajaki penghasilan yang diterima oleh seorang individu dari kegiatan keartisan atau olahraga yang dilakukannya. Dalam hal penghasilan langsung diterima atau diperoleh oleh individu tersebut, pemajakan atas penghasilan tersebut tunduk pada Pasal 17 ayat (1). Dengan demikian, P3B yang diterapkan adalah P3B antara negara domisili individu yang melakukan kegiatan keartisan dan negara tempat kegiatan dilakukan.

Akan tetapi, jika penghasilan individu yang berasal dari kegiatan keartisan tersebut dibayarkan kepada

demikian, terlepas dari negara mana yang menjadi negara domisili individu yang menjalankan kegiatan keartisan, namun jika pihak yang memperoleh penghasilan atas kegiatan individu dari kegiatan keartisan tersebut adalah subjek pajak lainnya, pemajakan atas penghasilan tersebut tunduk pada Pasal 17 ayat (2) P3B antara negara domisili subjek pajak lainnya dengan negara tempat kegiatan dilakukan. Oleh karena fakta sengketa menunjukkan TMM sebagai pihak yang memperoleh penghasilan atas kegiatan keartisan yang dilakukan oleh Natalia Glebova, maka sesuai dengan mekanisme penerapan Pasal 17 yang dijelaskan di atas, pemajakan atas penghasilan dari kegiatan keartisan tersebut pada dasarnya tunduk pada Pasal 17 ayat (2).

K e t i g a , permasalahan penentuan suatu negara sebagai negara sumber. Ketentuan Pasal 17 ayat (1) dan (2) OECD Model,

UN Model maupun P3B Indonesia dan Amerika Serikat menyatakan bahwa penghasilan yang diperoleh seorang individu dari kegiatan keartisan dikenakan pajak di negara tempat kegiatan tersebut dilakukan. Terkait dengan penghasilan seorang individu yang diperoleh dari kegiatan keartisan yang dilakukan di lebih dari satu negara, Vogel berpendapat bahwa penghasilan tersebut dapat dibagi secara *pro rata* berdasarkan volume kegiatan di setiap negara tempat kegiatan tersebut dilakukan.⁷

Dari fakta sengketa di atas, Pasal 2 perjanjian antara pemohon banding dan TMM menyebutkan bahwa pengerjaan kegiatan iklan dilakukan di Malaysia atau Singapura atau tempat lainnya yang ditentukan oleh pihak-pihak yang mengadakan kontrak. Sedangkan, Indonesia disebut sebagai tempat dibuatnya

Dalam struktur OECD Model dan UN Model, Pasal 17 dirancang untuk memajaki penghasilan yang diterima oleh seorang individu dari kegiatan keartisan atau olahraga yang dilakukannya.”

subjek pajak lain (*accrues not to the entertainer or athlete himself but is diverted to another person*), maka pemajakan atas penghasilan tersebut tunduk pada Pasal 17 ayat (2). Perlu diperhatikan, penerapan Pasal 17 ayat (2) ini membatasi penerapan pasal pemajakan atas *business profits*. Lantas, P3B manakah yang berlaku dalam penerapan Pasal 17 ayat (2) ini? Apakah P3B antara negara domisili subjek pajak lainnya tersebut dengan negara sumber tempat kegiatan dilakukan? Ataukah, P3B antara negara domisili individu yang menjalankan kegiatan keartisan dengan negara sumber tempat kegiatan dilakukan?

Paragraf 11.1 *Commentary* atas Pasal 17 OECD Model menyatakan, P3B yang berlaku dalam kondisi demikian adalah P3B antara negara domisili subjek pajak lainnya tersebut dengan negara tempat kegiatan dilakukan. Dengan

⁷ *Ibid*, 982.

kontrak antara pemohon banding dengan TMM dan juga negara tempat pembayar penghasilan (pemohon banding) berdomisili. Jika dalam faktanya, kegiatan pembuatan iklan tidak dilakukan di Indonesia, lalu negara manakah yang seharusnya menjadi negara sumber penghasilan?

Menarik untuk membandingkan permasalahan *jurisdiction to tax* bagi negara sumber penghasilan dalam penerapan pasal pemajakan atas penghasilan dari kegiatan keartisan dan olahraga, dengan putusan pengadilan di Inggris atas sengketa *Andre Agassi v. Robinson* (HMIT).⁸ Dalam sengketa ini, Andre Agassi, seorang petenis profesional, adalah pemilik dari *Agassi Enterprise Inc* dan juga karyawan dari perusahaan tersebut. *Agassi Enterprise Inc* mengadakan kontrak kerjasama dengan *Nike Inc* dan *Head Sports Inc* terkait penggunaan produk kedua perusahaan tersebut sebagai peralatan olahraga (misalnya pakaian, raket, atau sepatu) Andre Agassi. Atas penggunaan produknya sebagai peralatan olahraga Andre Agassi, *Nike Inc* dan *Head Sports Inc* membayar sejumlah penghasilan (*endorsement income*) kepada *Agassi Enterprise Inc*. *Agassi Enterprise Inc*, *Nike Inc* dan *Head Sports Inc* bukan merupakan *resident* Inggris. Pokok permasalahan dalam sengketa ini, apakah *endorsement income* yang diperoleh *Agassi Enterprise Inc* dari penggunaan peralatan olahraga yang diproduksi di luar Inggris dapat dikenakan pajak di Inggris, jika peralatan olahraga tersebut digunakan oleh Andre Agassi selama bertanding dalam kejuaraan Wimbledon Terbuka di Inggris?

Sengketa ini telah melalui tiga tingkatan pengadilan di Inggris yaitu *High Court*, *Court of Appeal* dan *House of Lords*.⁹ Dalam putusan *High Court*, Inggris selaku negara tempat Andre Agassi bertanding dinyatakan berhak mengenakan pajak atas bagian *endorsement income* yang dibayarkan oleh *Nike Inc* dan *Head Sports Inc*, terlepas



Mantan petenis profesional nomor satu dunia, Andre Agassi.

dari bagaimana cara otoritas pajak Inggris menagih pajak atas penghasilan tersebut. Sedangkan, *Court of Appeal* memutuskan bahwa bagian dari pembayaran *endorsement income* dari *Nike Inc* dan *Head Sports Inc* kepada *Agassi Enterprise Inc* tidak dikenakan pajak di Inggris, karena dalam sengketa ini, pembayar penghasilan (*Nike Inc* dan *Head Sports Inc*) harus merupakan *resident* Inggris agar penghasilan tersebut dapat dikenakan pajak di Inggris. Sebaliknya, *House of Lords* menggunakan ketentuan pemajakan domestik di Inggris yang berlaku atas setiap penghasilan yang berasal dari aktivitas komersial yang dilakukan di yurisdiksi Inggris sebagai ketentuan yang diterapkan atas bagian *endorsement income* yang dibayarkan oleh *Nike Inc* dan *Head Sports Inc*. *House of Lords* memutuskan Inggris berhak mengenakan pajak atas *endorsement income* tersebut karena tempat dilakukannya kegiatan yang menghasilkan *endorsement income* berada di yurisdiksi Inggris.

Dari penjelasan dan perbandingan kasus di atas, dapat disimpulkan bahwa pasal pemajakan atas penghasilan dari kegiatan keartisan

ditujukan kepada penghasilan yang diterima oleh individu dari kegiatan keartisan yang dilakukannya. Pasal ini secara khusus membatasi pasal pemajakan atas penghasilan yang juga diterima oleh individu dalam *independent personal services* dan *dependent personal services*. Selain itu, hak pemajakan bagi negara sumber atas penghasilan dari kegiatan keartisan lebih besar dibandingkan dengan hak pemajakan negara sumber atas penghasilan dari *independent personal services* dan *dependent personal services* yang mensyaratkan ambang batas (*threshold*) tertentu bagi hak pemajakan negara sumber. Namun demikian, terdapat kesulitan dalam praktik bagi negara tempat kegiatan dilakukan dalam pengenaan pajak atas penghasilan dari kegiatan keartisan yang diperoleh individu yang merupakan *resident* dari negara lain (*non-resident*). Hal ini terjadi jika pembayaran penghasilan dilakukan di luar negara tempat kegiatan dilakukan, meskipun terdapat kaitan ekonomis (*economic attachment*) yang erat antara penghasilan tersebut dengan negara tempat dilakukannya kegiatan. ¹¹

⁸ Dick Molenaar, *Op. Cit.*, 106-107, 116-117.

⁹ *House of Lords* memiliki kedudukan pengadilan yang lebih tinggi dibandingkan *High Court* dan *Court of Appeal*.



Seminar *Permanent Establishment* dan Seminar *Transfer Pricing* DANNY DARUSSALAM Tax Center

Sebagai institusi berbasis ilmu pengetahuan, DANNY DARUSSALAM Tax Center selalu berkomitmen untuk menjadi yang terdepan dalam ilmu perpajakan baik dari ranah domestik maupun internasional. Salah satu perwujudannya adalah dengan menyelenggarakan berbagai seminar dan kursus dengan pilihan tema yang sedang hangat diperbincangkan di dunia Internasional, namun tetap relevan dengan perkembangan perpajakan domestik Indonesia.

DANNY DARUSSALAM Tax Center menyelenggarakan seminar dengan tema “International Taxation of Permanent Establishment (PE)” pada tanggal 14 Mei 2013. Tema ini dipilih karena pemahaman mengenai hal tersebut sangat penting, baik dari sisi Wajib Pajak maupun Otoritas Pajak. Hal ini terlihat dari OECD *Guidelines* dan UN *Model*

yang mensyaratkan adanya PE atau Bentuk Usaha Tetap (BUT) dari sebuah perusahaan agar negara sumber dapat memajaki laba usaha dari perusahaan tersebut.

Seminar ini mengupas tuntas definisi PE, jenis-jenisnya, hingga pengalokasian laba PE yang berhak dipajaki oleh negara sumber. Para peserta disugahi pembahasan yang mendalam, namun mudah dipahami mengenai seluk beluk PE. Selain itu, diskusi dalam seminar ini berlangsung hangat dengan peserta yang aktif bertanya tentang kasus-kasus yang sering ditemui dalam praktik. Sebagai penyaji materi, Ganda Christian Tobing dari divisi *Tax Research and Training* dan Yusuf Wangko Ngantung dari divisi *Tax Compliance and Litigation*. Keduanya secara bergantian memberikan penjelasan komprehensif dan menjawab seluruh pertanyaan peserta hingga tuntas.

Selain seminar yang berkaitan dengan pajak internasional, sebelumnya, DDTC juga mengadakan seminar bertema “Transfer Pricing for Services, Cost Contribution Arrangements (CCA), and Intercompany Financing” pada bulan Maret 2013. Pembicara dalam seminar ini adalah B. Bawono Kristiaji dari divisi *Tax Research and Training*, serta Untoro Sejati dan Muhammad Fahrial dari divisi *Transfer Pricing*.

Di dalamnya, dibahas secara mendalam tentang bagaimana mengidentifikasi biaya terkait pemberian jasa antarperusahaan, CCA, dan pembiayaan intragrup yang dilakukan antara pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa. Selain itu, peserta juga diberikan penjelasan komprehensif tentang bagaimana mengukur kewajaran dari biaya-biaya yang dikeluarkan tersebut. Lebih lanjut, pengajar juga menyugahi peserta dengan kepatuhan pajak terkait *transfer pricing* berdasarkan ketentuan internasional (OECD *Guidelines*, UN TP *Manual*, dan komparasi dengan negara-negara lain) maupun ketentuan yang berlaku di Indonesia.

Kesungguhan DDTC sebagai institusi berbasis ilmu pengetahuan dibuktikan dengan menyediakan pengajar-pengajar berkualitas yang telah mengikuti beragam pendidikan, pelatihan, dan seminar di luar negeri. Materi-materi yang disajikan disusun dari berbagai literatur dan jurnal ilmiah berkelas dunia yang di antaranya tersedia di perpustakaan DDTC, sesuai dengan komitmen DDTC sebagai “Indonesian Tax Firm, Worldwide Knowledge.” ^{IT}

Info lengkap tentang *course* dan seminar, *in-house training*, serta dokumentasi dan testimoni peserta atas *event* kami dapat anda akses di www.dannydarussalam.com



Peraturan Menteri Keuangan Nomor 38/PMK.03/2013 dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 39/PMK.011/2013

Pada edisi kali ini, redaksi mengulas dua peraturan perpajakan terbaru terkait dengan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) dan Pajak Penghasilan (PPH). Pertama, PMK-38/PMK.03/2013 mengenai objek PPN yang menggunakan nilai lain sebagai dasar pengenaan pajak (DPP) atas penyerahan emas perhiasan oleh pengusaha pabrikan emas perhiasan dan atas penyerahan pengurusan transportasi (*freight forwarding*). Kedua, PMK-39/PMK.011/2013 mengenai kewajiban pemotongan dan/atau pemungutan PPh yang dilakukan oleh kontraktor pertambangan kepada pihak lain atau lawan transaksinya.

A. Nilai Lain Sebagai Dasar Pengenaan Pajak atas Penyerahan Emas Perhiasan dan Penyerahan Jasa Pengurusan Transportasi (*Freight Forwarding*)

Bedasarkan Undang-Undang Nomor 42 Tahun 2009 Tentang Pajak Pertambahan Nilai (PPN) Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah (PPnBM), terdapat lima jenis DPP untuk menghitung PPN terutang, yaitu Harga Jual, Penggantian, Nilai Impor, Nilai Ekspor dan Nilai Lain. Pasal 8A Ayat (2) UU tersebut secara khusus

mengatur bahwa Nilai Lain sebagai DPP diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan. Tujuan ditetapkannya Nilai Lain sebagai DPP, yaitu untuk menjamin rasa keadilan, terutama karena sulitnya menetapkan Harga

Jual, Penggantian, Nilai Impor, dan Nilai Ekspor sebagai DPP ataupun karena penyerahan suatu Barang Kena Pajak (BKP) sangat dibutuhkan oleh masyarakat banyak.

Tabel 1 - Objek PPN yang Menggunakan DPP Nilai Lain (PMK-75/PMK.03/2010)

No.	Objek PPN	DPP Nilai Lain
1	Pemakaian sendiri BKP/JKP	Harga Jual/Penggantian setelah dikurangi laba kotor
2	Pemberian cuma-cuma BKP/JKP	Harga Jual/Penggantian setelah dikurangi laba kotor
3	Penyerahan media rekaman suara atau gambar	Perkiraan harga jual rata-rata
4	Penyerahan film cerita	Perkiraan hasil rata-rata per judul film
5	Penyerahan produk hasil tembakau	Harga jual eceran
6	BKP berupa persediaan dan/atau aktiva yang menurut tujuan semula tidak untuk diperjualbelikan, yang masih tersisa pada saat pembubaran perusahaan	Harga pasar wajar
7	Penyerahan BKP dari pusat ke cabang atau sebaliknya dan/atau penyerahan BKP antar cabang	Harga pokok penjualan atau harga perolehan
8	Penyerahan BKP melalui pedagang perantara	Harga yang disepakati antara pedagang perantara dengan pembeli
9	Penyerahan BKP melalui juru lelang	Harga lelang
10	Penyerahan jasa pengiriman paket	10% dari jumlah yang ditagih atau jumlah yang seharusnya ditagih
11	Penyerahan jasa biro perjalanan atau jasa biro pariwisata	10% dari jumlah tagihan atau jumlah yang seharusnya ditagih

Sebelumnya, pemerintah telah mengatur mengenai DPP Nilai Lain melalui PMK-75/PMK.03/2010, yang kemudian diubah dengan PMK-38/PMK.03/2013. Berdasarkan PMK-75/PMK.03/2010 terdapat sebanyak 11 objek PPN, baik berupa barang kena pajak (BKP) maupun jasa kena pajak (JKP) yang menggunakan DPP Nilai Lain untuk menghitung PPN terutang, lihat Tabel 1.

Dengan terbitnya PMK-38/PMK.03/2013 terdapat 2 tambahan objek PPN yang menggunakan DPP Nilai Lain, yaitu:

1. Penyerahan emas perhiasan oleh pabrik emas perhiasan; dan
2. Penyerahan jasa pengurusan transportasi (*freight forwarding*).

Tujuan pemerintah mengeluarkan kebijakan DDP Nilai Lain pada kedua objek PPN tersebut, yaitu untuk memberikan kepastian hukum serta kemudahan bagi pengusaha kena pajak (PKP) yang melakukan kegiatan usaha di bidang pabrikan emas perhiasan (termasuk jasa perbaikan, modifikasi emas perhiasan, dan jasa-jasa lain yang berkaitan dengan emas perhiasan) dan PKP yang melakukan jasa *freight forwarding*.

A.1. Tarif efektif PPN dan Pajak Masukan (PM) Tidak Dapat Dikreditkan

Adapun ketentuan DPP Nilai Lain untuk penyerahan emas perhiasan yang dilakukan oleh pabrikan emas perhiasan ditetapkan sebesar 20% dari harga jual emas perhiasan atau nilai penggantian. Artinya, apabila dikalikan dengan tarif PPN sebesar 10%, tarif efektif PPN menjadi 2%. Sementara itu, ketentuan DPP Nilai Lain untuk jasa *freight forwarding* yang di dalam tagihan jasanya terdapat biaya transportasi (*freight charges*) ditetapkan sebesar 10% dari jumlah yang ditagih atau seharusnya ditagih, sehingga tarif efektif PPN menjadi 1%.

Namun, perlu dicatat PM yang berhubungan dengan penyerahan emas perhiasan yang dilakukan oleh pabrikan emas perhiasan dan penyerahan jasa pengurusan



transportasi (*freight forwarding*) oleh pengusaha jasa pengurusan transportasi, tidak dapat dikreditkan dan juga tidak dapat dibiayakan dalam menghitung PPh. Hal ini dikarenakan dalam penetapan besarnya Nilai Lain tersebut telah diperhitungkan PM atas perolehan BKP dan/atau JKP dalam rangka usaha tersebut.

A.2. PPN atas Penyerahan Emas Perhiasan oleh Pabrikan Emas Perhiasan

Industri pabrikan emas memiliki keunikan tersendiri dibandingkan dengan industri lainnya. Keunikan tersebut dapat ditemukan dalam transaksinya seringkali menerapkan sistem barter (tukar menukar). Perhitungannya pun unik karena lebih sering menggunakan unit satuan gram daripada menggunakan satuan mata uang. Misalnya, sebuah pabrikan emas menjual perhiasan emas kepada distributor. Emas tersebut memiliki bobot 10 gram dengan kandungan 18 karat. Dengan kata lain, emas murni yang terkandung dalam perhiasan tersebut adalah 75% nya atau 7,5 gram. Untuk membayarnya, pihak distributor memberikan emas murni seberat 7,5 gram ditambah sekian gram emas sesuai kesepakatan. Misalnya, berdasarkan kesepakatan yang dibuat, pihak distributor emas perhiasan akan membayar 7,7 gram emas, artinya selisih 0,2 gram emas itu menjadi ongkos pembuatan emas yang dikerjakan pabrikan emas.

Karena keunikan sistem transaksinya dan kesulitan dalam

penetapan harga jual atau nilai pengantiannya, serta sebagai upaya mendorong perkembangan industri pabrikan emas di tanah air, pemerintah lantas memberikan kemudahan dalam rangka penyederhanaan (*simplifikasi*) pemungutan PPN atas penyerahan emas perhiasan. Aturan ini terdapat dalam Pasal 2 huruf I PMK -38/PMK.03/2013 yang berbunyi sebagai berikut:

“untuk penyerahan emas perhiasan termasuk penyerahan jasa perbaikan dan modifikasi emas perhiasan serta jasa-jasa lain yang berkaitan dengan emas perhiasan, yang dilakukan oleh pabrikan emas perhiasan adalah 20% (dua puluh persen) dari harga jual emas perhiasan atau nilai penggantian.”

Lebih lanjut, penting untuk membedakan siapa subjek pajak yang melakukan penyerahan emas perhiasan. Hal ini dikarenakan antara penyerahan emas perhiasan yang dilakukan oleh pabrikan emas perhiasan dengan penyerahan emas perhiasan yang dilakukan oleh toko emas perhiasan memiliki perbedaan dalam pemungutan PPN yang terutang dan mekanisme pengkreditan pajak masukannya.

Menurut Keputusan Dirjen Pajak Kep-321/PJ/2012 Tentang Klasifikasi Lapangan Usaha Wajib Pajak, usaha pabrikan emas perhiasan masuk ke dalam kelompok Industri Barang Perhiasan dari Logam Mulia Untuk Keperluan Pribadi (32112), yaitu:



“Kelompok ini mencakup **usaha pembuatan barang-barang perhiasan** yang bahan utamanya dari logam mulia (emas, platina dan perak) untuk keperluan pribadi, seperti cincin, kalung, gelang, giwang, bross, ikat pinggang dan kancing, termasuk bagian dan perlengkapannya...”

Sedangkan berdasarkan KMK-83/KMK.03/2002 Tentang PPN atas Penyerahan Emas Perhiasan oleh Pengusaha Toko Emas Perhiasan, yang dimaksud dengan pengusaha toko emas perhiasan adalah:

“**Orang pribadi** yang melakukan kegiatan **usaha dibidang penyerahan emas perhiasan**, berdasarkan pesanan maupun penjualan langsung, baik hasil produksi sendiri maupun pihak lain, yang **memiliki karakteristik pedagang eceran.**”

Hal ini diperkuat dengan Keputusan Dirjen Pajak KEP-321/PJ/2012, yang mengategorikan pengusaha Toko Emas Perhiasan ke dalam kelompok Pedagang Eceran Barang Perhiasan (47735), yaitu sebagai berikut:

“Kelompok ini mencakup **usaha perdagangan eceran khusus barang perhiasan** baik terbuat dari batu mulia, berlian, intan, batu aji, serbuk dan bubuk intan, batu permata, batu permata tiruan, logam mulia ataupun

bukan logam mulia, seperti cincin, kalung, gelang, giwang (anting-anting), tusuk konde peniti, bross, ikat pinggang dan kancing dari logam mulia (platina, emas dan perak).”

Berdasarkan penjelasan di atas, sudah jelas perbedaan antara pabrikan emas perhiasan dengan pengusaha toko emas perhiasan. Pabrikan emas perhiasan adalah pengusaha yang kegiatan usahanya berupa pembuatan barang-barang perhiasan berbahan utama emas, memiliki skala usaha menengah hingga besar, serta melayani pembelian dalam jumlah (partai) yang besar. Sedangkan toko emas perhiasan adalah penjual emas perhiasan dengan karakteristik pedagang eceran yang melakukan penyerahan kepada konsumen akhir.

A.2.1. Ilustrasi Perlakuan PPN atas Penyerahan Emas oleh Pabrikan Emas

Pabrikan emas di Surabaya menjual perhiasan emas dengan berbagai model kepada *retailer* perhiasan emas yang berlokasi di Jakarta seharga Rp 300 juta. Dalam mekanisme normal, perhitungan PPN emas perhiasan dihitung 10% dari harga jual Rp 300 juta, yaitu sebesar Rp 30 juta.

Dengan adanya ketentuan baru mengenai Nilai Lain untuk

menghitung DPP, maka perhitungan PPN adalah sebagai berikut: DPP PPN sebesar Rp 60 juta (20% x Rp 300 juta), sehingga PPN terutang yang ditanggung *retailer* emas perhiasan hanya sebesar Rp 6 juta (10% x Rp 60 juta). Dengan begitu, *retailer* hanya mengeluarkan dana sejumlah Rp 306 juta untuk membeli sejumlah perhiasan tersebut. Sedangkan bagi pabrikan emas, PM yang dikeluarkan untuk menghasilkan emas perhiasan tidak dapat dikreditkan artinya tidak berlaku mekanisme pengkreditan PK-PM.

A.2.2 Ilustrasi Perlakuan PPN atas Penyerahan Emas oleh Toko Emas Perhiasan

Ketentuan mengenai besarnya PM yang dapat dikreditkan atas penyerahan emas perhiasan secara eceran telah diatur secara khusus dalam PMK-79/PMK.03/2010, yaitu dengan menggunakan pedoman penghitungan pengkreditan PM sebesar 80% dari Pajak Keluaran (PK). Misalnya, sebuah toko emas perhiasan yang berlokasi di Jakarta menjual secara eceran cincin emas kepada konsumen akhir seharga Rp 3 juta. Atas penyerahan emas tersebut terutang PPN dengan tarif 10% yaitu sebesar Rp 300 ribu (dicatat sebagai PK oleh pengusaha toko emas).

Jadi, besar PM yang dapat dikreditkan oleh pengusaha toko emas perhiasan sebesar Rp 240 ribu dan PPN yang masih wajib disetorkan sebesar Rp 60 ribu (2% dari DPP, mekanisme normal pengkreditan PK-PM).

A.2 PPN atas Penyerahan Jasa *Freight Forwarding*

Sebelum membahas lebih lanjut mengenai pengenaan PPN atas jasa *freight forwarding*, terlebih dahulu dijelaskan pengertian jasa *freight forwarding*. Jasa *freight forwarding* telah didefinisikan dalam Keputusan Menteri Perhubungan Nomor KM 10 Tahun 1988 tentang Jasa Pengurusan Transportasi. Berdasarkan KepMenhub tersebut, yang dimaksud dengan jasa *freight forwarding* adalah:

“kegiatan usaha yang ditujukan untuk mewakili kepentingan Pemilik Barang, untuk mengurus semua kegiatan yang diperlukan bagi terlaksananya pengiriman dan penerimaan barang melalui transportasi darat, laut dan udara yang dapat mencakup kegiatan penerimaan, penyimpanan, sortasi, pengepakan, penandaan pengukuran, penimbangan, pengurusan penyelesaian dokumen, penerbitan dokumen angkutan, klaim asuransi, atas pengiriman barang serta penyelesaian tagihan dan biaya-biaya lainnya berkenaan dengan pengiriman barang-barang tersebut sampai dengan diterimanya barang oleh yang berhak menerimanya.”

Dari definisi tersebut, jasa *freight forwarding* mencakup serangkaian

kegiatan pengiriman barang yang dilakukan hingga diterimanya barang oleh pihak yang berhak menerimanya (mencakup jasa *freight* dan *non-freight*). Sedangkan orang atau badan hukum yang melaksanakan pekerjaan *freight forwarding* adalah seorang *freight forwarder*. Berikut beberapa contoh jasa-jasa yang disediakan oleh *freight forwarder*:

1. Jasa pengurusan dokumen *customs clearance* ekspor-impor (*non-freight*);
2. Jasa pengiriman barang domestik *door to door* (*freight*);
3. Jasa penanganan dan pengiriman barang impor *door to door* (*freight* dan *non-freight*);
4. Jasa penanganan dan pengiriman barang ekspor (*freight* dan *non-freight*);
5. Jasa pengepakan dan pengemasan barang (*non-freight*);
6. Jasa penanganan barang pindahan rumah tangga & kantor (*freight* dan *non-freight*);
7. Jasa pengurusan perizinan dan dokumentasi ekspor-impor (*non-freight*);
8. Jasa angkutan barang dengan truk, kontainer, atau boks (*freight*);
9. Jasa lainnya yang terkait. (*non-freight*).

Dari uraian tentang jasa-jasa yang disediakan oleh *freight forwarder* di atas, dapat disimpulkan bahwa tiga kegiatan utama dari *freight forwarder*, yaitu:

- a. Kegiatan mengurus jasa *freight* saja;
- b. Kegiatan mengurus jasa *freight* dan kegiatan jasa lainnya (*freight* dan *non-freight*); dan
- c. Kegiatan mengurus jasa *non-freight* saja.

Penggunaan Nilai Lain sebagai DPP PPN untuk jasa *freight forwarding* dalam ketentuan Pasal 2 huruf m PMK No.38/2013 berbunyi sebagai berikut:

“untuk penyerahan jasa pengurusan transportasi (*freight forwarding*) yang didalam tagihan jasa pengurusan

transportasi tersebut terdapat biaya transportasi (*freight charges*) adalah 10% (sepuluh persen) dari jumlah yang ditagih atau seharusnya ditagih.”

Dari bunyi ketentuan tersebut, dapat dijelaskan bahwa persyaratan utama penggunaan DPP Nilai Lain untuk jasa *freight forwarding* sebesar 10% adalah adanya biaya transportasi (*freight charges*) dalam tagihan jasa pengurusan transportasi. Atau secara *argumentum a contrario*, apabila tidak terdapat biaya transportasi dalam tagihan jasa *freight forwarding*, DPP Nilai Lain sebesar 10% ini tidak dapat digunakan.

Berdasarkan pemaparan yang telah dijelaskan, dapat disimpulkan bahwa PMK-38/PMK.03/2013 yang mengatur tentang penetapan DPP Nilai Lain berupa penyerahan emas perhiasan oleh pabrikan emas perhiasan dan penyerahan jasa *freight forwarding* merupakan kebijakan yang bertujuan untuk meningkatkan daya saing kedua industri tersebut. Selain itu, upaya penyederhaan (simplifikasi) mekanisme pemungutan PPN yang semakin memudahkan para pelaku usaha diharapkan dapat mendorong mereka untuk lebih patuh menjalankan kewajiban perpajakannya, yang pada akhirnya akan berimbas pada meningkatnya penerimaan pajak.

B. Kewajiban Pemotongan dan/atau Pemungutan Pajak Penghasilan (PPh) kepada pihak lain oleh Kontraktor Pertambangan

Berdasarkan ketentuan dalam Pasal 33A Undang-Undang PPh, Wajib Pajak yang menjalankan usaha di bidang pertambangan berdasarkan Kontrak Bagi Hasil, Kontrak Karya, atau Perjanjian Kerjasama Pengusahaan Pertambangan, pajaknya dihitung berdasarkan ketentuan dalam kontrak atau perjanjian kerjasama tersebut sampai dengan berakhirnya kontrak atau perjanjian kerjasama dimaksud.

“Atau secara *argumentum a contrario*, apabila tidak terdapat biaya transportasi dalam tagihan jasa *freight forwarding*, DPP Nilai Lain sebesar 10% ini tidak dapat digunakan.”

Misalkan, sebuah Perjanjian Karya Pengusahaan Pertambangan Batubara (PKP2B) ditandatangani pada tahun 1999. Dalam perjanjian tersebut, kontraktor harus memenuhi kewajiban-kewajiban pajaknya, termasuk kewajibannya sebagai pemungut/pemotong pajak sesuai dengan UU PPh 1994 dan peraturan-peraturan yang berlaku pada waktu ditandatanganinya perjanjian tersebut. Pada tahun 2010, kontraktor tersebut mempergunakan jasa teknik dari subkontraktornya. Karena perjanjian ini bersifat *lex specialis* dari undang-undang perpajakan, pihak kontraktor akan mengikuti aturan pemotongan PPh berdasarkan ketentuan UU PPh 1994, dengan memotong PPh Pasal 23 sebesar 15% dari perkiraan penghasilan neto atas imbalan jasa teknik tersebut. Namun, jika mengikuti aturan pemotongan PPh yang berlaku pada saat kewajiban pemotongan dilakukan, subkontraktor sebagai penerima penghasilan seharusnya hanya dipotong PPh Pasal 23 dengan tarif sebesar 2% dari jumlah bruto atas imbalan jasa teknik sesuai dengan ketentuan yang diatur dalam UU PPh 2008.

Lebih lanjut, dengan mempertimbangkan keadilan dalam pelaksanaan pemotongan dan/atau pemungutan PPh yang dilakukan pemegang kontrak pertambangan sebagaimana dicontohkan di atas, Menteri Keuangan menerbitkan PMK-39/PMK.011/2013 tentang Kewajiban Pemotongan dan/atau Pemungutan Pajak Penghasilan yang Terutang Kepada Pihak Lain oleh Perusahaan yang Terikat dengan Kontrak Bagi Hasil, Kontrak Karya, atau Perjanjian Kerjasama Pengusahaan Pertambangan, yang diundangkan pada 27 Februari 2013. Hal-hal yang diatur dalam PMK ini, adalah sebagai berikut:

1. Wajib Pajak yang terikat kontrak atau perjanjian kerjasama Pengusahaan Pertambangan wajib melakukan pemotongan dan/atau pemungutan PPh yang terutang atas jasa yang disediakan oleh pihak lain, misalkan subkontraktor;
2. Pemotongan dan/atau pe-

mungutan tersebut harus dilakukan sesuai dengan ketentuan sesuai dengan ketentuan peraturan perundang-perundangan perpajakan pada saat kewajiban pemotongan dan/atau pemungutan dilakukan;

3. PPh yang telah dipotong dan/atau dipungut merupakan pelunasan pajak dalam tahun pajak berjalan bagi Wajib Pajak yang dipotong dan/atau dipungut PPh, kecuali untuk penghasilan yang dikenakan pajak final; dan
4. Ketentuan ini mulai berlaku setelah 60 hari terhitung sejak tanggal diundangkan.

Ide dasar dan substansi dari PMK ini adalah menempatkan pihak yang memiliki kemampuan ekonomis sebagai pihak yang dibebani kewajiban PPh. Pihak yang memiliki kemampuan ekonomis dan dibebani kewajiban PPh adalah pihak yang menerima penghasilan, atau dalam hal ini lawan transaksi dari pemegang kontrak pertambangan. Dengan kata lain, kewajiban PPh adalah kewajiban pajak subjektif yang melekat pada subjek hukum yang menerima penghasilan, dan tidak dimaksudkan untuk dilimpahkan kepada pihak lainnya. Dengan demikian, besaran tarif pajak dan DPP sebagai komponen kewajiban pajak dari penerima penghasilan haruslah didasarkan pada ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku terhadap penerima penghasilan tersebut.

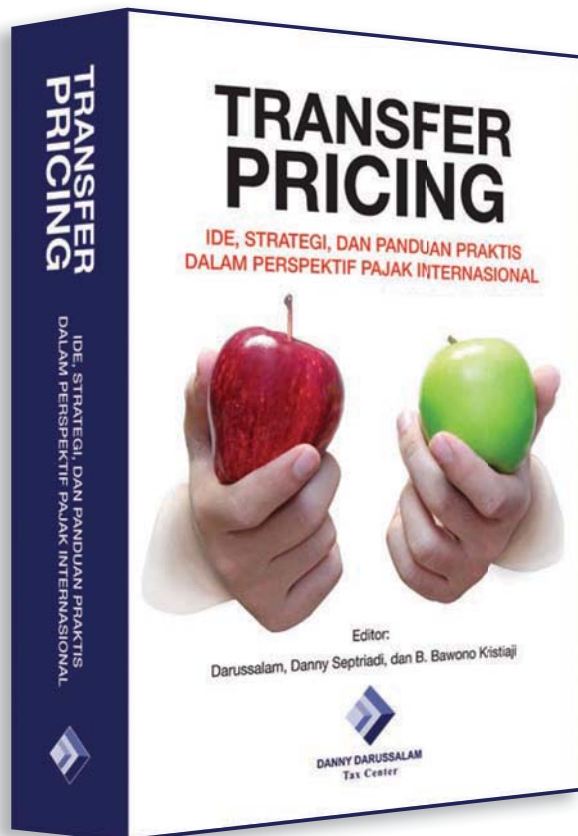
Kewajiban pajak secara ekonomis ini perlu dibedakan dengan kewajiban administratif dalam bentuk *withholding*. Dalam mekanisme *withholding*, pihak yang ditunjuk sebagai *withholding agent* (pemotong) bukan merupakan pihak yang memiliki kapasitas ekonomi atas penghasilan yang dipotong tersebut atau bukanlah pihak yang dibebani kewajiban pajak atas penghasilan tersebut. Kewajiban *withholding*

Meski demikian, pengaturan ketentuan ini melalui PMK ini dapat menimbulkan permasalahan hukum. Hal ini disebabkan, Perjanjian Kontrak Pertambangan merupakan *lex specialis* terhadap undang-undang perpajakan, sehingga ketentuan dalam PMK ini dapat dianggap melebihi ketentuan peraturan perundang-undangan di atasnya.”

agent hanyalah melakukan pemotongan pajak atas suatu penghasilan, sedangkan besaran tarif dan dasar pengenaan pajak atas penghasilan yang dipotong tersebut mengikuti ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku bagi penerima penghasilan.

Perlu diperhatikan bahwa Perjanjian Kontrak Pertambangan hanya mengikat pihak pemegang kontrak dan pemerintah. Oleh karena itu, kewajiban PPh bagi pihak yang bukan merupakan pemegang kontrak tidak didasarkan pada Perjanjian Kontrak Pertambangan, melainkan pada ketentuan umum yang berlaku dalam UU PPh. Dengan demikian, sudah seharusnya besaran tarif dan DPP atas pemotongan pajak terhadap suatu penghasilan yang dibayarkan oleh pemegang kontrak kepada pihak yang bukan merupakan pemegang kontrak, didasarkan pada ketentuan perpajakan yang berlaku kepada penerima penghasilan pada saat kewajiban pemotongan tersebut dilakukan.

Meski demikian, pengaturan ketentuan ini melalui PMK ini dapat menimbulkan permasalahan hukum. Hal ini disebabkan, Perjanjian Kontrak Pertambangan merupakan *lex specialis* terhadap undang-undang perpajakan, sehingga ketentuan dalam PMK ini dapat dianggap melebihi ketentuan peraturan perundang-undangan di atasnya. Untuk itu, akan lebih baik jika dilakukan revisi pasal perpajakan dalam Perjanjian Kontrak Pertambangan, sehingga ide dasar dari ketentuan ini dapat diselaraskan dengan hierarki peraturan perundang-undangan. ¹¹



Judul	: TRANSFER PRICING: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional
Editor	: Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji
Penerbit	: DANNY DARUSSALAM Tax Center
Jumlah Halaman	: xiv+724 (Hard Cover)

dalam perspektif pajak internasional yang diperlukan dalam kajian atas *transfer pricing*. Ketiga aspek tersebut terangkum secara proporsional dalam tiap bab pembahasan. Setiap pembahasan dalam buku ini disusun dari berbagai literatur, pengalaman penulis dalam melakukan analisis *transfer pricing*, serta hasil interaksi

penulis dengan praktisi dan akademisi yang telah diakui kepakarannya. Dalam buku ini terdapat lebih dari tiga ratus literatur, yang terdiri dari dokumen resmi atau peraturan pajak, putusan pengadilan di negara lain, buku perpajakan maupun buku bidang keilmuan lainnya, dan jurnal perpajakan internasional yang telah terakreditasi dan dikenal secara luas.

Buku ini juga dijiwai oleh perspektif *transfer pricing* secara global sehingga penulisannya menggunakan metode komparasi antar negara. Hal ini dikarenakan *transfer pricing* merupakan suatu isu dalam transaksi internasional sehingga analisis *transfer pricing* tidak dapat dilakukan hanya dengan pendekatan ketentuan pajak domestik saja. Agar pembahasan setiap pokok permasalahan tidak keluar dari arus utama diskusi *transfer pricing* secara global, buku ini menggunakan OECD *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration* versi 2010 dan juga kajian akademis, data penelitian, pandangan praktisi, produk hukum dan kasus-kasus

pengadilan pajak di berbagai negara sebagai acuan dalam penulisan.

Buku ini terdiri dari 30 bab dan dibagi ke dalam 8 bagian. Empat bab dalam bagian pertama membahas konsep dasar *transfer pricing*. Empat bab pada bagian kedua membahas secara terstruktur mengenai kajian mengenai analisis fungsi dan kesebandingan. Bagian ketiga mengenai metode analisis *transfer pricing* dibahas secara mendalam dalam tiga bab. Empat bab mengenai isu dalam pengukuran *arm's length* merupakan pokok bahasan dalam bagian keempat. Bagian kelima yang terdiri dari empat bab membahas isu *transfer pricing* atas transaksi khusus. Sedangkan tiga bab pada bagian keenam mengkaji isu strategi perusahaan dalam *transfer pricing*. Empat bab mengenai aspek prosedural dan hukum menjadi pokok bahasan pada bagian ketujuh. Pada bagian kedelapan, kajian mengenai refleksi dan perkembangan kontemporer diuraikan secara mendalam dalam empat bab. Singkatnya, seluruh isu *transfer pricing* untuk tujuan perpajakan dibahas dalam buku ini.

Secara keseluruhan, buku ini sangat bermanfaat bagi kalangan bisnis, otoritas pajak, pengadilan pajak, pengambil kebijakan fiskal, praktisi, maupun kalangan akademisi. Tidak hanya itu, buku ini juga dapat dijadikan “jembatan” atas pemahaman isu *transfer pricing* di masa mendatang karena sifatnya yang tidak hanya terpaku pada ketentuan yang statis. ^{IT}

Berawal dari minimnya diskusi dan kajian ilmiah mengenai *transfer pricing* di Indonesia, DANNY DARUSSALAM Tax Center kembali menerbitkan buku bertema *transfer pricing* dengan judul “Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional”. Buku ini bertujuan memberikan gambaran secara lengkap dan mendalam mengenai isu *transfer pricing* untuk tujuan perpajakan dengan tetap berpijak pada kaidah-kaidah akademis. Penerbitan buku ini tidak terlepas dari semangat tim penulis DANNY DARUSSALAM Tax Center untuk tidak terjebak dalam pembahasan konseptual yang kurang mempertimbangkan aplikasi yang realistis, dan pembahasan aplikasi yang kurang memerhatikan perkembangan konseptualnya.

Secara gagasan dasar, buku ini merupakan perpaduan mengenai ide, strategi, dan panduan praktis



Penggelap Pajak, Awas!!

■ Kristian Agung Prasetyo¹

“The avoidance of taxes is the only intellectual pursuit that still carries any reward.”

John Maynard Keynes

Erosi atau Tsunami?

Kata-kata Keynes di atas muncul kembali di ingatan saya ketika membaca berita yang dilansir oleh Sydney Morning Herald beberapa waktu yang lalu. Pada edisi *online*, salah satu surat kabar terkemuka Australia itu melansir pernyataan Nick Leeder, *managing director* Google Australia dan Selandia Baru, yang menyatakan bahwa pihak Google tidak merasakan adanya ‘kepunan’ otoritas pajak, walaupun otoritas pajak di berbagai negara lain telah mengambil tindakan atas skema penghematan pajak yang dilakukan oleh beberapa perusahaan multinasional.² Dia melanjutkan bahwa Google siap bekerja sama dengan Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) terkait dengan hal ini.

Pernyataan ini sebenarnya muncul sebagai reaksi atas pidato

Assistant Treasurer, David Bradbury di Institute of Chartered Accountants (ICAA) National Tax Conference di Sydney akhir November tahun lalu. Pada saat itu, Bradbury menyatakan bahwa Google Australia hanya membayar pajak penghasilan sebesar AUD 74.176 pada tahun 2011. Padahal, jumlah penghasilan Google dari iklan yang diperoleh di Australia diperkirakan melebihi AUD 1 miliar. Bradbury lalu melanjutkan bahwa *tax saving* itu bisa diperoleh dengan menggunakan teknik *double Irish Dutch sandwich*.³ Teknik ini memungkinkan penghasilan yang diperoleh Google di Australia dialirkan ke anak perusahaannya di Irlandia.⁴

3 Teknik *double Irish Dutch sandwich* adalah sebuah teknik penghindaran pajak yang digunakan oleh perusahaan besar, yang menggunakan kombinasi anak perusahaan di Irlandia dan Belanda untuk mengalihkan keuntungan kepada yurisdiksi pajak rendah atau tidak ada (*tax haven*). Teknik ini biasa dilakukan dengan cara mengalirkan penghasilan ke anak perusahaan di Irlandia, kemudian penghasilan tersebut dialirkan ke sebuah perusahaan Belanda dan dialirkan lagi ke perusahaan kedua di Irlandia yang berkantor pusat di negara-negara *tax haven*. Teknik ini memungkinkan perusahaan besar tersebut dapat mengurangi tarif pajak penghasilan badan mereka secara keseluruhan. Definisi *double Irish Dutch sandwich* dapat dilihat pada <http://www.investopedia.com/terms/d/double-irish-with-a-dutch-sandwich.asp>.

4 David Bradbury, “Towards a Fair, Competitive and

Ketika menggali lebih dalam, ternyata Amazon menghadapi masalah serupa. Di Prancis, pemerintah Prancis meminta Amazon membayar USD 252 juta atas kekurangan pembayaran pajak (termasuk bunga dan sanksi lainnya untuk tahun 2006 sampai 2010).⁵ Amazon mengalirkan keuntungannya melalui Luxembourg untuk meminimalkan pembayaran pajak. Kasus lain, di Inggris, Starbucks setuju membayar GBP 20 juta kepada HM Revenue and Customs (otoritas pajak Inggris).⁶ Starbucks Inggris sendiri tahun lalu mengalami kerugian karena adanya pembayaran-pembayaran ke Belanda – tempat biji kopi dipanggang – dan Swiss, tempat mereka membeli biji kopi. Lalu di Selandia Baru, juru bicara

Sustainable Corporate Tax Base,” ICAA National Tax Conference, (November 2012), Internet, dapat diakses melalui: <http://assistant.treasurer.gov.au/DisplayDocs.aspx?doc=speeches/2012/013.htm&pageID=005&min=djba&Year=&DocType>.

5 Tom Bergin, “Amazon receives \$252 million back tax claim” *Reuters*, (November 2012), Internet, dapat diakses melalui <http://www.reuters.com/assets/print?aid=USBRE8AB0XB20121112>.

6 Simon Neville dan Jill Treanor, “Starbucks to pay £20m in tax over next two years after customer revolt,” *The Guardian*, (Desember 2012), Internet, dapat diakses melalui <http://www.guardian.co.uk/business/2012/dec/06/starbucks-to-pay-10m-corporation-tax>.

1 Penulis bekerja sebagai Widyaiswara Muda di Pusdiklat Pajak. Tulisan ini merupakan pendapat pribadi dan tidak mewakili institusi tempat penulis bekerja.

2 Peter Cai, “We are not under siege on tax, Google claims,” *The Sydney Morning Herald*, (Februari 2013), Internet, dapat diakses melalui: <http://www.smh.com.au/business/we-are-not-under-siege-on-tax-google-claims-20130220-2erlx.html>.

Partai Buruh, David Clark, mengungkapkan bahwa Facebook hanya membayar pajak sebesar USD 14.497 pada tahun 2011 di Selandia Baru.⁷ Padahal, penghasilannya diperkirakan mencapai miliaran USD.

Di Indonesia, penulis memperkirakan adanya kasus serupa. Pada tahun 2005, Jusuf Anwar- saat itu menjabat Menteri Keuangan - seperti dikutip DetikFinance menyatakan bahwa terdapat 750 perusahaan PMA yang tidak membayar pajak dengan alasan rugi.⁸ Kerugian ini dicurigai oleh Drajad Wibowo sebagai akibat adanya pembelian peralatan yang mahal atau biaya eksplorasi yang dibuat mahal. Yang paling fenomenal barangkali adalah kasus Asian Agri. Dalam kasus tersebut, Mahkamah Agung (MA) memutuskan Suwir Laut dan Asian Agri harus membayar IDR 2,5 triliun.⁹ Mereka ditengarai memindahkan keuntungannya ke Hong Kong, British Virgin Islands, dan Macau.¹⁰

Berbagai perilaku seperti itu jelas mengakibatkan berkurangnya penerimaan pajak. Pada contoh Google Australia misalnya, Australia tidak berhasil mengenakan pajak atas penghasilan Google yang diperoleh di Australia karena penghasilannya diakui di Irlandia. Di Indonesia, penghasilan Asian Agri yang berpotensi dikenakan pajak di sini malah hilang karena berpindah ke negara lain. Kegiatan seperti ini

7 Tom Pullar-Strecker, "Doors closing on tax dodge schemes," *Taranaki Daily News Online*, (Januari 2013), Internet, dapat diakses melalui <http://www.stuff.co.nz/taranaki-daily-news/business/8174026/Doors-closing-on-tax-dodge-schemes>.

8 Dadan Kuswaraharja, "Ngaku Rugi, 750 PMA Tak Bayar Pajak Selama 5 Tahun Lebih," *Detik Finance*, (Desember 2005), Internet, dapat diakses melalui <http://finance.detik.com/read/2005/11/21/164657/483116/4/ngaku-rugi-750-pma-tak-bayar-pajak-selama-5-tahun-lebih>.

9 Erlangga Djumena, "MA Putuskan Asian Agri Harus Bayar Denda Rp 2,5 Triliun," *Kompas.com*, (Desember 2012), Internet, dapat diakses melalui <http://bisniskeuangan.kompas.com/read/2012/12/28/14211659/MA.Putuskan.Asian.Agri.Harus.Bayar.Denda.Rp.2.5.Triliun>.

10 AsiaViews, "Catch me, I'll expose you," *Asiaviews.org*, (Desember 2010), Internet, dapat diakses melalui <http://www.asiaviews.org/headlines/1-headlines/1914-headlinealias1914?tmpl=component&print=1&page=>.

SAAR merupakan ketentuan anti-penghindaran pajak yang bersifat khusus untuk mencegah suatu skema transaksi penghindaran pajak tertentu."

mengakibatkan tererosinya basis pengenaan pajak.

Lalu Bagaimana?

Terkait dengan hal di atas, sebenarnya aparat perpajakan tidak tinggal diam. Di dalam peraturan pajak penghasilan, dikenal ketentuan tentang *anti-avoidance rule*, yang bertujuan untuk membatalkan atau mengurangi manfaat pajak yang diperoleh akibat dilakukannya tindakan seperti yang disebutkan di atas. Secara umum, ada dua jenis *anti-avoidance rules*, yaitu:¹¹

1. Specific Anti-Avoidance Rules (SAAR)

SAAR merupakan ketentuan antipenghindaran pajak yang bersifat khusus untuk mencegah suatu skema transaksi penghindaran pajak tertentu. Contohnya antara lain:

a. Controlled foreign companies (CFC)

CFC pada hakikatnya memasukkan penghasilan yang diperoleh anak perusahaan di luar negeri sebagai penghasilan induk perusahaan. Di Indonesia, Menteri Keuangan diberikan kewenangan untuk menetapkan bahwa Wajib Pajak dalam negeri sudah menerima dividen dari perusahaan di luar negeri yang dikontrolnya meskipun sesungguhnya tidak ada aliran uang secara riil.

b. Treaty shopping

Treaty shopping terjadi manakala ada Wajib Pajak yang memperoleh manfaat atas pengurangan tarif *withholding tax* karena mengalirkan dana melalui perusahaan perantara. Misalnya PT WK akan diberikan

11 Darussalam, John Hutagaol and Danny Septiardi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010).

pinjaman dari suatu kreditor di Mauritius. Karena tidak ada Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) antara Indonesia dan Mauritius, pembayaran bunga dari PT WK ke Mauritius akan dikenakan pajak secara penuh. Untuk menghindari hal ini, maka si kreditor bisa mendirikan perusahaan di Singapura. Pinjaman lalu diberikan ke perusahaan di Singapura yang kemudian meneruskannya ke PT WK. Jadi secara legal, yang terjadi adalah pinjam-meminjam uang antara Indonesia dengan Singapura, padahal secara nyata uang mengalir dari Mauritius. Pajaknya pun lebih rendah karena memanfaatkan P3B antara ketiga negara ini. Peraturan *anti treaty shopping* pada dasarnya membuat manfaat P3B tidak bisa dinikmati karena perusahaan Singapura bukanlah pihak yang seharusnya menikmati pembayaran bunga (disebut *beneficial owner*).

c. Thin capitalisation

Modal untuk pendirian perusahaan dapat diperoleh dengan menjual saham atau pinjaman. Jika modal diperoleh dari penjualan saham, perusahaan harus membayar dividen kepada pemodal yang dananya diambil dari laba bersih. Namun, apabila modalnya berasal dari dana pinjaman, perusahaan harus membayar bunga kepada kreditor. Jadi, semakin besar biaya bunga, semakin kecil penghasilan kena pajak. Peraturan *thin capitalisation* pada intinya akan membatalkan pembayaran bunga yang besarnya di atas jumlah tertentu.

d. Transfer pricing

Dalam konteks perpajakan, *transfer pricing* biasanya berupa manipulasi harga produk sedemikian rupa hingga sebagian besar biaya terkumpul di negara yang pajaknya tinggi dan sebagian besar keuntungan dikumpulkan di negara-negara yang kecil – atau bahkan tidak ada – pajaknya. Pada umumnya, peraturan *transfer pricing* mensyaratkan transaksi afiliasi harus sesuai

dengan harga wajar (disebut dengan *arm's length price*).

2. General Anti-Avoidance Rules (GAAR)

Berbeda dengan SAAR, GAAR bisa berlaku pada semua jenis transaksi. GAAR yang dianggap paling matang adalah yang dimiliki oleh Australia.¹² Mereka pertama kali mengenalkan aturan ini hampir seabad silam (1915), dan pada saat ini yang berlaku adalah apa yang disebut dengan *Part IVA ITAA 1936* yang diundangkan pada tahun 1981. *Part IVA* ini pada dasarnya menentukan 2 hal:

- i. Ada atau tidaknya manfaat pajak (*tax benefit*) dari suatu transaksi; serta
- ii. Mendalami apakah manfaat pajak tersebut hanyalah satu-satunya tujuan atau motif transaksi tersebut dilakukan.

OECD Bertindak

Melihat betapa agresifnya perusahaan multinasional mengeksploitasi pajak, kelompok G20¹³ dalam komunike Los Cabos menyuarakan pentingnya upaya memerangi *base erosion* dan *profit shifting* (BEPS) ini.¹⁴ Seberapa parahkah 'kerusakan' yang ditimbulkan BEPS? Laporan OECD yang diberi judul *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (disingkat BEPS) menyebutkan bahwa pengaruh BEPS memang besar. Sebagai ilustrasi pada tahun 2010, total *inflow foreign direct investment* (FDI) di Barbados, Bermuda, dan British Virgin Island (5,11% dari keseluruhan *inward* FDI global) lebih banyak dibandingkan dengan FDI ke Jerman (4,77%) atau



Jepang (3,76%). Padahal ketiga negara tersebut dikenal sebagai negara *tax haven*. Pada tahun yang sama, ketiga negara kecil ini juga menanamkan modal (*outward* FDI) sebesar 4,54% yang ternyata lebih banyak dibandingkan dengan *outward* FDI Jerman yang hanya sebesar 4,28% dari keseluruhan *outward* FDI global.¹⁵

Selain itu, tingginya porsi investasi asing melalui *special purpose entity* (SPE) dalam *inward investment* di beberapa negara juga menarik untuk disimak.¹⁶ Catatan OECD menunjukkan bahwa pada tahun 2011, aliran investasi yang masuk ke Luxembourg mencapai lebih dari USD 2 triliun, yang USD 95% di antaranya dilakukan melalui SPE. Belanda juga tidak kalah hebat. Pada tahun yang sama, negara ini berhasil menarik investasi lebih dari USD 3,2 triliun, dengan USD 2,6 triliun lebih dialirkan melalui SPE.

OECD menggarisbawahi bahwa prinsip perpajakan yang sekarang digunakan nampaknya kurang bisa mengikuti perkembangan bisnis karena masih mengikuti kaidah yang dibuat sejak tahun 1920-an.¹⁷ Saat

ini banyak perusahaan multinasional yang meninggalkan model usaha yang berada pada satu negara tertentu dan mengadopsi bentuk usaha global. Akibatnya, mungkin saja basis produksi suatu perusahaan berada jauh dari lokasi konsumen perusahaan tersebut. Perubahan ini mengakibatkan berubahnya pula teknik minimalisasi biaya usaha – termasuk pajak – dengan memanfaatkan semaksimal mungkin penyebaran lokasi usaha. Padahal, di sisi lain peraturan perpajakan terkait transaksi *cross border* relatif tidak mengalami perubahan yang berarti. Jadi, peraturan perpajakan yang didesain untuk memajaki usaha yang sifatnya terbatas di negara tertentu harus berhadapan dengan strategi perusahaan yang menihilkan batas wilayah negara.

Laporan BEPS juga menyebutkan bahwa konsep perpajakan seperti *jurisdiction to tax*, *leverage*, *transfer pricing*, dan *anti avoidance* nampaknya tidak cukup untuk menghadapi strategi bisnis modern. Contohnya P3B, yang sebenarnya dirancang untuk mengatasi *double taxation*, justru bisa menimbulkan *double non-taxation*.¹⁸ Selain itu, terdapat pula berbagai strategi lain untuk meminimalkan pajak. Misalnya dengan membentuk cabang di negara dengan tarif pajak rendah, menggunakan *hybrid entity* dan *hybrid financial instruments*, memanfaatkan *conduit company*,

12 Ernst and Young, *GAAR rising: Mapping tax enforcement's evolution* (Ernst and Young, 2013).

13 G-20 atau "Kelompok dua puluh ekonomi utama" adalah kelompok sembilan belas negara dengan perekonomian terbesar di dunia ditambah dengan Uni Eropa. Secara resmi, G-20 dinamakan *The Group of Twenty (G-20) Finance Ministers and Central Bank Governors*.

14 Rob Thomas, "Base erosion and profit shifting: an evolving focus of the G20 and OECD," *Global Tax Policy and Controversy Briefing* (Desember 2012), Internet, dapat diakses melalui http://tmagazine.ey.com/wp-content/uploads/2012/12/TPC_DEC2012_Low_res.pdf.

15 Data lengkap terkait arus masuk (*inward*) dan arus keluar (*outward*) FDI global dapat dilihat pada laporan IMF *Coordinated Direct Investment Survey* (CDIS), Internet, dapat diakses melalui <http://cdis.imf.org/>.

16 OECD mendefinisikan SPE sebagai entitas yang mempunyai ciri: jumlah pegawainya sedikit sekali atau bahkan tidak ada, secara fisik keberadaannya tidak signifikan, aset dan kewajibannya terdiri atas investasi dari dan ke negara lain, dan usahanya terdiri atas *group financing* atau kegiatan *holding*.

17 OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (Paris: OECD Publishing, 2013).

18 *Double non-taxation* terjadi apabila perusahaan multinasional memanfaatkan P3B untuk menghindari pengenaan pajak di dua negara *treaty partner* sekaligus.

menggunakan transaksi derivatif, serta mengadopsi teknik *transfer pricing* untuk memindahkan penghasilan ke negara lain.

Di dalam laporan ini, OECD menyatakan bahwa BEPS hanya bisa diatasi dengan menggunakan upaya-upaya multilateral. Untuk itu, OECD mengusulkan untuk membuat *action plan* yang antara lain mencakup:

1. Perbaikan aturan *transfer pricing*;
2. Perbaikan atas ketentuan *jurisdiction to tax* termasuk kemungkinan revisi P3B;
3. Pembuatan aturan *anti avoidance rules* yang lebih efektif; dan
4. Pembuatan aturan terkait dengan transaksi keuangan antarperusahaan dalam satu kelompok usaha.

Posisi Indonesia

Bagaimana dengan Indonesia? Apakah kita harus menyambut inisiatif OECD dan G20 ini dengan respon positif? Jawabannya tergantung pada arah mana yang akan kita tempuh. Dalam hal ini setidaknya ada dua kemungkinan:

1. Jika kita ingin mengikuti strategi yang ditempuh Singapura, Belanda, atau Luxembourg, inisiatif OECD terkait BEPS di atas mungkin kurang menguntungkan. Mengapa? Target utama OECD dalam beberapa bulan ke depan adalah berusaha untuk memperkecil peluang terjadinya *tax avoidance*. Padahal, negara seperti Belanda, Luxembourg, atau Bermuda bisa menjadi magnet bagi investor asing karena mereka menawarkan kemudahan-kemudahan dalam rezim keuangan mereka bagi siapa saja yang mau “mengalirkan” penghasilan melalui yurisdiksi mereka. Menurut penelusuran Weyzig, ditemukan bahwa banyak FDI yang dengan sengaja dialirkan melalui Belanda untuk mengurangi besarnya *withholding tax*.¹⁹

19 Francis Weyzig, “Tax Treaty Shopping: Structural Determinants of Foreign Direct Investment Routed Through The Netherlands,” *International Tax and Public Finance* 1, (2012).

Hal ini dikarenakan Belanda mempunyai jaringan P3B yang luas.²⁰ Oleh karena itu, tidak berlebihan jika Belanda dikenal sebagai negara yang berfungsi layaknya *tax haven* bagi perusahaan multinasional.²¹ Bahkan di sana terdapat 20.000 *mailbox companies*²² yang sebagian besar induk perusahaannya berada di negara-negara seperti, Netherlands Antilles, British Virgin Islands, atau Cayman Islands. Makanya tidak mengherankan jika Mongolia membatalkan P3B-nya dengan Belanda.²³ Apabila memang Indonesia menghendaki adanya aliran investasi masuk dari sektor jasa yang berorientasi ekspor, inisiatif BEPS kelihatannya harus dipandang dengan respon negatif. Karena pada dasarnya, salah satu daya tarik utama untuk menyerap investasi asing di sektor usaha seperti ini adalah dengan pemberian insentif perpajakan.²⁴

2. Namun demikian, terdapat kemungkinan bahwa Indonesia memang menghendaki investasi asing yang masuk itu bergerak di sektor riil. Ciri utama investor seperti ini adalah mereka melakukan belanja modal dalam jumlah besar. Bentuknya bisa pabrik, pembelian mesin, pembuatan konstruksi kilang minyak, dan lain-lain. Investor semacam ini lebih berorientasi jangka panjang. Bagi mereka, iklim investasi yang memadai, infrastruktur yang baik, jalan yang bagus, ketersediaan tenaga listrik dan gas, serta kepastian hukum menjadi pertimbangan utama. Inilah yang disebut dengan *enabling*

20 Dokumen yang dilansir Deloitte menyatakan bahwa pada saat ini Belanda mempunyai P3B dengan sekitar sembilan puluh negara di seluruh dunia.

21 Michiel van Dijk dan Francis Weyzig, “The Global Problem of Tax Havens: The Case of the Netherlands,” *SOMO Tax Briefing Paper*, (Januari 2007)..

22 *Mailbox company* merujuk pada perusahaan yang tidak memiliki karyawan dan tidak memiliki substansi bisnis. *Mailbox company* biasanya didirikan hanya untuk menikmati fasilitas pajak.

23 “Mongolië pikt het niet meer en zegt belastingverdrag met Nederland op,” *nrc.nl*, (Februari 2013), Internet, dapat diakses melalui <http://www.nrc.nl/nieuws/2013/02/27/mongolie-pikt-het-niet-meer-en-zegt-belastingverdrag-met-nederland-op/>.


24 Jeffrey Owens, “Competition for FDI and the Role of Taxation: the Experience of South Eastern European Countries,” *Societa Italiana di Economia Pubblica*, no. 316 (April 2004), Internet, dapat diakses melalui <http://www.unipv.it/websiep/wp/316.pdf>.

conditions.²⁵

Kalau pertimbangan ini yang dipilih, maka BEPS perlu disambut dengan suka cita. Apalagi, saat ini kemampuan Indonesia dalam menghadapi penghindaran pajak penghasilan relatif kurang baik. Dari sisi regulasi misalnya, sampai saat ini Indonesia belum mempunyai peraturan *thin capitalisation* seiring dengan ditundanya Keputusan Menteri Keuangan Nomor 254/KMK.01/1985. Ketentuan mengenai *tax haven* yang dijanjikan Darmin Nasution – saat itu menjabat Dirjen Pajak – sejak 2009 sampai sekarang tidak kunjung muncul. Apalagi negara kita belum memiliki GAAR.²⁶

Simpulan

Secara rasional, direksi perusahaan mempunyai tanggung jawab untuk memaksimalkan nilai aset pemegang saham. Salah satunya bisa dicapai dengan meminimalkan beban pajak. Oleh karena itu, praktik-praktik *tax avoidance* banyak dilakukan. Dalam konteks ini, OECD kemudian mengeluarkan laporannya atas aktivitas BEPS. Mereka menyebutkan bahwa ada beberapa konsep perpajakan yang tidak mampu menghadapi tuntutan perkembangan dunia usaha, misalnya konsep *permanent establishment* dan *transfer pricing*.

Bagi Indonesia, laporan ini bagai dua sisi mata uang. Jika Indonesia menginginkan masuknya investasi asing dari sektor jasa yang berorientasi ekspor seperti Belanda, inisiatif OECD kurang menguntungkan. Namun, jika kita berkehendak untuk memperoleh investasi asing pada sektor riil dan sumber daya alam, inisiatif OECD harus disambut dengan tangan terbuka. Bagaimana dengan pendapat Anda? 

25 W. Steven Clark, “Corporate Tax Incentives for Foreign Direct Investment,” *OECD – Global Forum on International Investment* (Desember 2002), Internet, dapat diakses melalui <http://www.oecd.org/dataoecd/54/58/2764532.pdf>.

26 Suhendra, “RI Segera Tetapkan Negara Tax Haven,” *DetikFinance*, Internet, dapat diakses melalui <http://finance.detik.com/read/2009/04/24/163651/1120953/4/ri-segera-tetapkan-negara-tax-haven->.



Sejalan dengan misi kami untuk memberikan edukasi pajak kepada masyarakat Indonesia, Inside Tax mengadakan lomba menulis artikel pajak, dengan ketentuan sebagai berikut:

1. Tema tulisan adalah (pilih salah satu):
 - a. Mengikis Informasi Asimetri dalam Perpajakan Indonesia
 - b. Meredam Praktik Mafia Pajak di Indonesia
 - c. Menuju *Tax Ratio* Indonesia yang Ideal
 - d. Peran Konsultan Pajak dalam Dunia Perpajakan Indonesia
2. Format tulisan: Huruf *Times New Roman* 11 pt, spasi 1.15, dan margin normal.
3. Panjang tulisan antara 2.500 hingga 4.500 kata.
4. Format dokumen adalah *Microsoft Word Document* (.doc)
5. Penulis wajib mencantumkan sumber yang dijadikan referensi dalam membuatnya.

Artikel dikirimkan melalui *e-mail* ke insidetax@dannydarussalam.com dengan subjek "Lomba Menulis Artikel Inside Tax edisi 15". Harap mencantumkan nama lengkap, institusi, alamat lengkap, serta nomor yang dapat dihubungi. Artikel paling lambat kami terima pada tanggal **2 Agustus 2013** pukul 24.00.

Penilaian artikel didasarkan pada kriteria sebagai berikut:

1. Orisinalitas;
2. Kedalaman analisis dan referensi yang digunakan;
3. Struktur dan gaya penulisan;
4. Aktual dan bermanfaat.

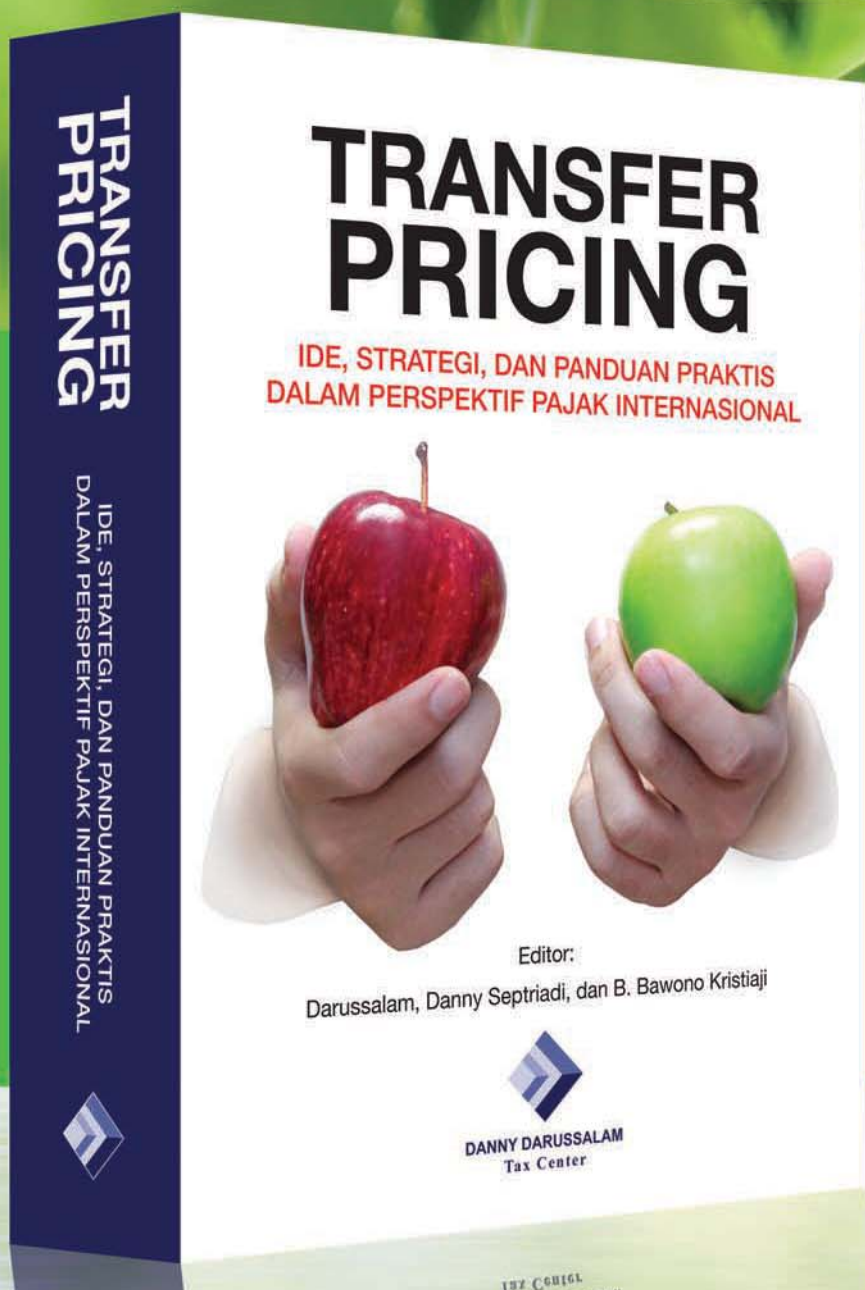
Artikel terbaik akan kami muat dalam Inside Tax. Penulis akan mendapatkan hadiah berupa buku *Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional* secara gratis serta diskon 50% untuk salah satu kegiatan *training* DANNY DARUSSALAM Tax Center di tahun 2013.

Berikut ini adalah tiga pemenang quiz SUDOKU yang memperoleh buku *Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional* dari DANNY DARUSSALAM Tax Center:

1. Tiura Herlinda (PT Prima Wahana Caraka)
2. Suharto Sugiarto (PT Capsulgel Indonesia)
3. Angeline (Universitas Tarumanagara)

Selamat kepada para pemenang, buku akan dikirimkan ke alamat masing-masing.

MILIKI SEGERA!



Secara gagasan dasar, buku ini merupakan perpaduan mengenai ide, strategi, dan panduan praktis dalam perspektif pajak internasional yang diperlukan dalam kajian atas *transfer pricing*. Ketiga aspek tersebut terangkum secara proporsional dalam tiap bab pembahasan. Buku ini disusun dari berbagai literatur, hasil interaksi dengan praktisi dan akademisi yang telah diakui kepakarannya, serta pengalaman para penulis dalam melakukan analisis *transfer pricing*.

Buku ini terdiri dari 30 bab yang mencakup hampir seluruh isu dalam *transfer pricing*, mulai dari konsep *arm's length principle*, tahapan analisis kewajaran *transfer pricing*, transaksi atas aset tidak berwujud, aspek prosedural dan hukum, hingga perkembangan kontemporer. Dengan demikian, buku ini dapat dijadikan referensi bagi kalangan bisnis, otoritas pajak, pengadilan pajak, pengambil kebijakan fiskal, konsultan dan praktisi, serta kalangan akademisi.

Harga
Rp 200.000,00

*harga belum termasuk ongkos kirim

Info Pemesanan Hubungi:
Eny atau Mita
Phone: +6221 2938 5758
E-mail: services@dannydarussalam.com
Subject: "Pre Order Buku TP"

DANNY DARUSSALAM Tax Center
(PT Dimensi Internasional Tax)
Menara Satu Sentra Kelapa Gading, Lantai 6 Unit #0601
Jl. Bulevar Kelapa Gading LA3 No. 1, Summarecon
Kelapa Gading, Jakarta Utara 14240, Indonesia
Phone: +62 21 2938 5758
Fax: +62 21 2938 5759
Website: www.dannydarussalam.com



PERTAMA DI ASIA PASIFIK !!!
INNSIDE[®]
 BY MELIÄ



DEVELOPED BY: SARASWANTILAND | OPERATED BY MELIA HOTEL INTERNATIONAL

KAMI BAYARKAN ANGSURAN ANDA*

KONDOTEL HARGA MULAI 700 JUTAAN. KEUNTUNGAN MULAI 60 JUTAAN / TAHUN
 ANGSURAN HANYA 50 JUTAAN / TAHUN. KREDIT LUNAS, UANG KEMBALI
 LOKASI STRATEGIS: HANYA 5 MENIT DARI BANDARA & 10 MENIT KE PUSAT KOTA

* SYARAT DAN KETENTUAN BERLAKU



GRAHA INDOLAND LOCATION
 JL. RING ROAD UTARA, MAGUWOHARJO - YOGYAKARTA



DELUXE TYPE | 28 M²

DESAIN SIMPLE SERTA ELEGAN DENGAN MEMADUKAN NILAI ESTETIKA, FUNGSI DAN KEMEWAHAN HUNIAN MERUPAKAN ACUAN DI SETIAP UNIT GRAHA INDOLAND. SEBUAH HUNIAN CANTIK YANG AKAN MEMPRESENTASIKAN GAYA HIDUP MODERN ANDA BERSAMA KELUARGA.

THE TOUCH OF BEAUTY IN EVERY DETAIL

MARKETING OFFICE: JL. PALAGAN TENTARA PELAJAR KM 7. YOGYAKARTA
 PHONE. 0274-4462345. FAX: 0274-888800, WEBSITE: www.grahaindoland.com

0274-4932020