

Edisi 38 | Mei 2016

# InsideTax

MEDIA TREN PERPAJAKAN

## Aksi BEPS: Menangkal Penggerusan Basis Pajak

Beramai-ramai  
Melawan Praktik BEPS

Format Baru Dokumentasi  
*Transfer Pricing*

Kesiapan Aksi BEPS  
di Indonesia

Tantangan Aksi BEPS  
di Negara Berkembang





# Inside**CONTENTS**

Edisi 38 | Mei 2016

## 17 Inside**REVIEW**

- 17 BEPS Action 1: BEPS dan Isu Pemajakan Ekonomi Digital
- 25 BEPS Action 2: Menetralisasi *Hybrid Mismatch Arrangement*
- 33 BEPS Action 4: Membatasi Biaya Bunga Pinjaman Afiliasi
- 39 BEPS Action 5: Menangkal *Harmful Tax Practice*
- 50 BEPS Action 6: Menutup Celah Penyalahgunaan *Tax Treaty*
- 59 BEPS Action 7: Mencegah Penghindaran Status BUT
- 70 BEPS Action 13: Tiga Pendekatan Dokumentasi *Transfer Pricing*
- 81 BEPS Action 14: Menyelesaikan Sengketa dengan *Mutual Agreement Procedure*
- 92 BEPS Action 15: Instrumen Multilateral Proyek BEPS

## 47 Tax**ENLIGHTENMENT**

- 47 Kriteria Negara *Tax Haven* dan *Offshore Financial Centers*
- 48 Daftar Negara *Tax Haven* dan *Offshore Financial Centers*
- 56 *Tax Treaty* Indonesia dari Masa ke Masa
- 65 *Mandatory Disclosure Rules*: Mengantisipasi Perencanaan Pajak yang Agresif
- 66 Sekilas tentang BEPS Action 11
- 68 Tren Perdagangan Global dan Isu *Transfer Pricing* dalam Proyek BEPS
- 76 Format Baru Dokumentasi *Transfer Pricing*
- 78 Perubahan Ketentuan *Transfer Pricing* di Indonesia
- 98 *Automatic Exchange of Information*: Daftar Negara yang Berkomitmen

## 118 Inside**EVENT**

### Inside**HEADLINE** 5

Beramai-ramai Melawan Praktik BEPS



### Inside**PROFILE** 100

Prof. Kees Van Raad, *Chairman of the International Tax Center (ITC) Leiden*: Tantangan Aksi BEPS di Negara Berkembang

### Inside**NEWSFLASH** 112

### Inside**LIBRARY** 116

### Inside**TRAVELING** 128

Belajar BEPS dan Sejarah ke Anak Benua

### Inside**STORIETTE** 131

Seteguk Surga

### Inside**INTERMEZZO** 134



### Komunitas pajak yang terhormat,

Sejak April lalu, dunia dihebohkan oleh kemunculan suatu dokumen finansial yang disebut dengan *Panama Papers*. Dokumen finansial tersebut mengungkap daftar nama pesohor ternama yang menyimpan aset finansialnya di Panama, salah satu negara *tax haven*. Sebelumnya dokumen serupa juga terkuak pada tahun 2013, yang disebut *Offshore Leaks*.

Pada intinya kedua dokumen tersebut mengindikasikan bahwa penyimpanan aset di negara *tax haven* seringkali dilakukan perusahaan dan individu untuk menghindari suatu hukum tertentu. Misal, karena asetnya berasal dari aktivitas ilegal atau untuk menghindari pajak, meskipun tidak menutup kemungkinan adanya tujuan bisnis. Oleh sebab itu, tidak heran jika kebocoran dokumen tersebut mengundang respons yang luar biasa dari masyarakat dunia.

Dalam edisi ini, *InsideTax* secara khusus mengangkat persoalan *base erosion and profit shifting* (BEPS) yang telah menjadi agenda besar negara-negara *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OECD) dan *the Group of Twenty* (G20). Sejak 2013, OECD dan G20 bersama-sama merancang 15 *Action Plan* untuk menangkalkan praktik BEPS yang dianggap memberikan dampak ekonomi luar biasa, khususnya bagi negara-negara berkembang. Salah satu aksi berkaitan dengan isu *Panama Papers*, yaitu BEPS Action 5 yang membahas tentang praktik sistem pajak yang berbahaya (*harmful*). 5 Oktober 2015, laporan final (*final report*) dari kelima belas aksi tersebut dirilis dan implementasinya ke depan masih dibahas hingga saat ini.

*InsideTax* Edisi ini mengulas masing-masing aksi yang disajikan dalam rubrik *InsideReview*. Terdapat beberapa aksi yang tidak dibahas, yaitu aksi 3 (*CFC rules*), 8-10 (*transfer pricing*), 11 (*measuring and monitoring BEPS*), dan 12 (*mandatory disclosure rules*). Dikarenakan oleh kedalaman materi dari aksi-aksi tersebut, ulasannya akan dibuat secara terpisah ke dalam bentuk *working paper*. Meskipun demikian, redaksi tetap menyajikan beberapa infografis yang memberikan gambaran singkat mengenai aksi-aksi tersebut. Kerangka besar keseluruhan isu proyek BEPS juga dibahas dalam *InsideHeadline*.

Ulasan tersebut dilengkapi opini dari para pakar perpajakan internasional ternama, antara lain: Kees Van Raad, Peter H. Blessing, dan T.P. Ostwal. Selain itu, redaksi juga mewawancarai Gunawan Pribadi, Kepala Bidang Kebijakan Perpajakan Internasional, Badan Kebijakan Fiskal, Kementerian Keuangan. Simak pula rubrik-rubrik lain yang tidak kalah menarik dan dapat menambah wawasan pembaca sekalian.

Semoga edisi ini dapat memberikan pemahaman yang lebih baik tentang rekomendasi yang diusulkan dalam proyek BEPS dalam menangkalkan praktik penghindaran pajak, dan bagaimana seharusnya aksi-aksi tersebut direspons oleh pemerintah Indonesia yang merupakan anggota G20. Akhir kata, selamat membaca dan semoga terinspirasi.

- Awwaliatul Mukarromah -

#### PEMIMPIN UMUM

Darussalam

#### WAKIL PEMIMPIN UMUM

Danny Septriadi

#### KOORDINATOR PELAKSANA

B. Bawono Kristiaji

#### PEMIMPIN REDAKSI

Awwaliatul Mukarromah

#### REDAKSI

Dienda Khairani

Retno Megawati

Suci Noor Aeny

#### DESAIN & ILUSTRASI

M. Faiz Rabbani

R. Hafinudin Syahronie

Robet

Tati Pertiwi

#### KEUANGAN

Dewi Permatasari

#### PEMASARAN

Eny Marlina

#### 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 - #0602 - #0606)

Jl. Bulevar Kelapa Gading LA3 No. 1

Summarecon, Kelapa Gading,

Jakarta Utara, Indonesia 14240

+6221 2938 5758

+6221 2938 5759

insidetax@dannydarussalam.com

dannydarussalam.com/inside-tax

Majalah InsideTax

DDTCIndonesia

Diterbitkan oleh:

DANNY DARUSSALAM  
**TAXCenter**

(PT Dimensi Internasional Tax)



# Beramai-ramai Melawan Praktik BEPS

Banyak negara gerah dengan praktik penghindaran, penggelapan, dan perencanaan pajak yang agresif (*Base Erosion and Profit Shifting/BEPS*). Ini strategi yang disiapkan untuk mencegahnya.

Oleh:  
Dienda Khairani & Suci Noor Aeny





DIENDA KHAIRANI



SUCI NOOR AENY

Dienda Khairani dan Suci Noor Aeny adalah *Researcher, Tax Research & Training Services* di DANNY DARUSSALAM Tax Center

“Untuk merespons BEPS, penting bagi suatu negara menyadari bagaimana pengaruh sistem pajak domestik terhadap negara lain dan juga bagaimana pengaruh peraturan pajak negara lain terhadap sistem pajak domestik.”

Sejak Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) merumuskan rencana aksi *Base Erosion and Profit Shifting/ BEPS* pada 2013, banyak negara mulai menyiapkan strategi yang lebih komprehensif untuk mencegah praktik penghindaran, penggelapan, dan perencanaan pajak yang agresif.

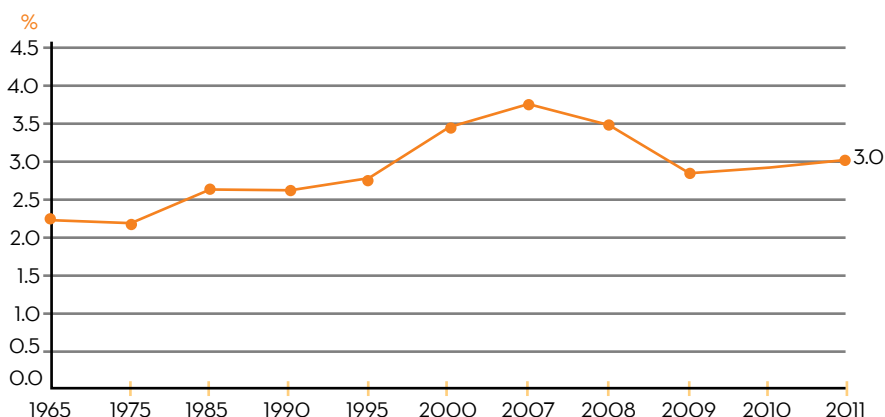
Praktik yang disinyalir dilakukan oleh perusahaan multinasional, khususnya yang beroperasi di negara-negara berkembang ini ditengarai akan membahayakan penerimaan pajak suatu negara. Hal ini menjadi perhatian karena penerimaan pajak adalah komponen penting dari pendapatan pemerintah untuk meningkatkan pertumbuhan ekonomi. Selain itu, negara berkembang pada umumnya masih sangat bergantung pada penerimaan Pajak Penghasilan (PPH) Badan, sehingga dampak dari BEPS akan lebih dirasakan oleh negara berkembang dibandingkan dengan negara maju.<sup>1</sup>

Di negara-negara OECD, PPH Badan menyumbang 3% dari total Produk Domestik Bruto (PDB) dan 10% dari total penerimaan pajak secara global.<sup>2</sup> Pendapatan dari PPH Badan sebagai bagian dari PDB meningkat nilainya dari waktu ke waktu sejak tahun 1965

1. Lihat di "Inside Observations on the BEPS Project," *International Tax Review*, 2015: 3. Dapat diakses di link <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3514495/InsideobservationsontheBEPSPROJECT.html>.

2. OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (OECD Publishing, 2013). Dapat diakses di <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>

Gambar 1 - Persentase PPh Badan terhadap PDB di Negara-negara OECD



Sumber: OECD, "Tax Revenue Trends, 1965-2011," Revenue Statistics, (2012).  
Dapat diakses di [http://dx.doi.org/10.1787/rev\\_stats-2012-3-en-fr](http://dx.doi.org/10.1787/rev_stats-2012-3-en-fr)

sampai tahun 2007. Tren positif ini berbalik ketika terjadi krisis ekonomi pada tahun 2008 dan 2009, kemudian kembali pulih pada tahun 2010. Pada Gambar 1 dapat dilihat tren persentase dari PPH Badan terhadap PDB di negara OECD.

Dalam laporan OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (2013) disimpulkan bahwa tidak ada satu pun aturan pajak yang dengan sendirinya dapat menumpukkan praktik BEPS. Adanya ketidakterpaduan antara aturan perpajakan domestik dan aturan perpajakan bilateral (*tax treaty*) di suatu negaralah yang akhirnya dimanfaatkan oleh perusahaan multinasional untuk menghindari pajak (*tax avoidance*). *Tax avoidance* seringkali dikaitkan dengan perencanaan pajak atau *tax planning*. Meskipun tidak terdapat aturan yang dilanggar (dengan mencari *loopholes*

dalam aturan perpajakan), skema *tax planning* yang dilakukan untuk menghindari pajak dianggap sebagai perbuatan *unacceptable*.<sup>3</sup>

Standar pajak internasional seringkali tidak sejalan dengan iklim bisnis global yang kerap kali mengalami perubahan. Selain itu, kelangkaan informasi yang relevan di tingkat administrator pajak dan pembuat kebijakan juga memberikan kesempatan

3. Pernyataan yang diungkapkan Pierre Moscovici, Commissioner for Economic and Financial Affairs, Taxation and Customs, tercatat dalam European Commission - Press release tentang Fair Taxation: Commission presents new measures against corporate tax avoidance, Brussels, 28 Januari 2016. "Billions of tax euros are lost every year to tax avoidance – money that could be used for public services like schools and hospitals or to boost jobs and growth. Europeans and businesses that play fair end up paying higher taxes as a result. This is unacceptable and we are acting to tackle it. Today we are taking a major step towards creating a level-playing field for all our businesses, for fair and effective taxation for all Europeans".

bagi perusahaan multinasional untuk melakukan praktik BEPS.<sup>4</sup> Berdasarkan perhitungan OECD, terdapat estimasi bahwa sekitar 4%-10% potensi penerimaan PPh Badan hilang dari total penerimaan PPh Badan secara global dalam setiap tahunnya, dengan perkiraan nilai sebesar 100-240 miliar USD.<sup>5</sup>

## Lanskap Pajak Global Sebelum Proyek BEPS

Globalisasi bukan lagi hal yang baru, namun integrasi ekonomi global baru meningkat dengan pesat dalam beberapa tahun terakhir. Dalam era globalisasi, persaingan untuk mendorong investasi asing juga semakin intens karena perusahaan dibebaskan mengadopsi strategi global dan berinvestasi di negara yang dapat memberikan keuntungan.<sup>6</sup> Arus aktivitas ekonomi global ditandai oleh beberapa hal: (i) perpindahan modal dan tenaga kerja antarnegara; (ii) perpindahan lokasi usaha dari negara yang *high cost* ke negara yang *low cost*; (iii) terjadinya kesepakatan perdagangan bebas antarnegara; (iv) perkembangan teknologi dan komunikasi; (v) semakin pentingnya manajemen risiko; dan (vi) adanya pengembangan serta perlindungan *intellectual property*. Arus tersebut memberikan dampak yang signifikan terhadap perubahan struktur dan manajemen perusahaan multinasional, sehingga menciptakan kondisi untuk pengembangan strategi global yang mengarah pada tujuan untuk memaksimalkan keuntungan dan meminimalkan biaya, termasuk biaya pajak.

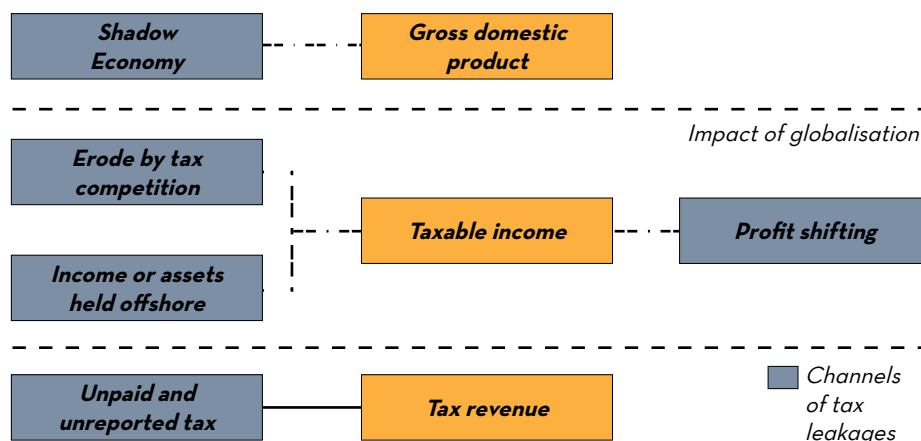
Pada saat yang sama, perkembangan peraturan perpajakan terhadap keuntungan perusahaan global tidak banyak mengalami perubahan. Hal ini menimbulkan pertanyaan besar di kalangan pemerintahan dunia, yakni apakah peraturan perpajakan baik domestik maupun internasional dapat berjalan mengimbangi kecepatan

4. OECD, *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (OECD Publishing, 2015): 4-5. Dapat diakses di [www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf).

5. *Ibid.*

6. B. Bawono Kristiaji, "Incentives and Disincentives of Profit Shifting in Developing Countries," (*Master thesis.*, Tilburg University, 2015), 35.

## Gambar 2 - Dampak Globalisasi dan Kerangka Penghindaran Pajak di Negara Berkembang



Sumber: Alex Cobham, "Tax Evasion, Tax Avoidance, and Finance Development," *Queen Elizabeth House Working Paper 192*, (2005): 16, dikutip dalam B. Bawono Kristiaji, "Incentives and Disincentives of Profit Shifting in Developing Countries," (*Master thesis.*, Tilburg University, 2015), 35.

perkembangan globalisasi dan digitalisasi ekonomi perusahaan-perusahaan multinasional?

Gagasan bahwa globalisasi telah mengikis penerimaan pajak di negara-negara berkembang didukung oleh Cobham (2005). Berkaitan dengan perpajakan di negara-negara berkembang, globalisasi menghasilkan kesenjangan potensi pajak melalui tiga saluran kebocoran, yaitu: pendapatan yang hilang karena adanya kompetisi pajak, pendapatan atau aset yang diletakkan di luar negeri, dan pergeseran laba.<sup>7</sup> Gambar 2 akan mengilustrasikan dampak dari globalisasi dan kerangka penghindaran pajak di negara berkembang.

Aturan hukum domestik, Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dan instrumen hukum internasional lainnya seperti yang diterapkan oleh European Union (EU), menjadi landasan yang berfungsi sebagai pedoman bagi banyak negara dalam pembentukan perangkat regulasi untuk perlakuan pajak aktifitas *cross-border*. Dalam pemeriksaan isu yang berkaitan dengan BEPS, terdapat sejumlah prinsip yang dapat menjadi acuan. Beberapa prinsip

7. Dalam perekonomian tertutup, negara-negara berkembang juga menghadapi dua kebocoran pajak potensial yaitu: shadow economy dan pajak yang belum dibayar (penggelapan), seperti yang dibahas oleh Alex Cobham, "Tax Evasion, Tax Avoidance, and Finance Development," *Queen Elizabeth House Working Paper 192*, (2005): 8-11.

ini antara lain termasuk yuridiksi pemajakan, *transfer pricing*, *leverage*, dan *anti-avoidance*.<sup>8</sup>

Pada rencana aksi ini terdapat beberapa titik-titik penekanan (*key pressure point*) fokus skema penghindaran pajak yang pada akhirnya berpotensi menggerus basis pemungutan pajak dan tertuang dalam *Addressing BEPS*, antara lain:<sup>9</sup>

1. Ketidaksesuaian antarnegara mengenai entitas dan karakteristik instrumen, biasa disebut dengan *hybrid mismatch arrangement*, yang mengambil keuntungan karena perbedaan perlakuan hukum domestik untuk menciptakan penghasilan yang lepas dari pemajakan atau dipajaki dengan tarif yang rendah;
2. Penggunaan konsep pembatasan yurisdiksi pemajakan dari P3B untuk mencegah pemajakan atas barang dan jasa digital;
3. Penggunaan pembiayaan utang dan struktur keuangan *intra-group* lainnya;
4. Berbagai aspek dari *transfer pricing* yang bersinggungan dengan risiko, aset tidak berwujud (*intangibles*) dan pembagian kepemilikan

8. OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting, Op.Cit.*, 33.

9. *Ibid.*, 48.

dalam grup, yang menyebabkan penghasilan dipajaki di negara yang berbeda dari negara tempat di mana nilai dari kegiatan ekonomis tersebut terjadi;

5. Kurang efektifnya ketentuan-ketentuan anti penghindaran pajak seperti *general anti avoidance rules* (GAAR), pengaturan *controlled foreign company* (CFC Regime), ketentuan pegecilan modal (*thin-cap rules*) dan anti- *treaty shopping*; serta
6. Adanya rezim pemerintahan yang memberikan keistimewaan perlakuan pajak.

Tidak ada cara singkat untuk mengatasi masalah BEPS. OECD menempatkan proyek BEPS untuk mendukung upaya negara-negara dalam memastikan efektivitas dan keadilan dari aturan pajak yang berlaku, juga pada saat yang bersamaan, menyediakan iklim bisnis yang mendukung.<sup>10</sup>

Kegagalan kolaborasi antarnegara dalam mengatasi skema BEPS akan mengakibatkan timbulnya tindakan sepihak dari masing-masing negara yang akan berisiko merusak kerangka kerja yang telah disepakati bersama untuk membangun yurisdiksi pajak dan menangani *double taxation* yang terjadi. Namun demikian, ada juga konsekuensi dari penerapan aksi BEPS ini, yaitu akan muncul kemungkinan memperbesar ketidaksesuaian (*mismatches*) aturan, meningkatnya *dispute*, ketidakpastiaan dunia bisnis, pertempuran negara yang berlomba untuk menjadi pemotong pajak, atau kompetisi *race to the bottom* terkait tarif PPh Badan.<sup>11</sup>

Sebaliknya, jika kolaborasi negara-negara dalam mencegah masalah BEPS berhasil, maka akan memperkuat upaya yang telah dilakukan oleh masing-masing negara guna melindungi basis perpajakan domestik, namun tetap melindungi perusahaan multinasional dari ketidakpastian hukum dan pajak berganda. Oleh karena itu, penting untuk menanggapi BEPS dengan serius melalui cara yang koheren dan

seimbang dengan memperhitungkan perspektif industri terutama bagi negara *emerging* dan negara berkembang.<sup>12</sup>

Dalam pembahasan kali ini, penulis akan memperkenalkan kerangka besar dari BEPS mulai dari penjelasan mengapa rencana aksi BEPS dibagi menjadi 3 elemen, *overview* ke-15 aksi, *magnitude of BEPS*, standar minimum, alternatif aksi yang menjadi *concern* bagi negara berkembang, sampai dengan reaksi beberapa negara yang harus diterapkan oleh negara-negara.

### 3 Elemen dan Overview Aksi BEPS

Aksi BEPS bertujuan memelihara dan memperkuat kerangka berbasis konsensus yang sudah ada. Aksi BEPS menetapkan 15 Aksi untuk mengatasi masalah pajak internasional secara komprehensif dan terkoordinasi. Terdapat 3 elemen atau prinsip dasar dalam pengelompokan Aksi BEPS (lihat Gambar 3), di mana ketiga elemen tersebut memiliki keterkaitan satu sama lain, yaitu: koherensi dalam perpajakan kegiatan lintas batas, substansi ekonomi dalam aturan pajak internasional, serta transparansi dan kepastian.<sup>13</sup>

1. *Coherence*: koherensi dalam perpajakan internasional diperlukan untuk melengkapi standar guna mencegah terjadinya pajak berganda dengan dibentuk standar baru yang dirancang untuk menghindari *double non taxation*.
2. *Substance*: saat ini aturan pajak harus dimodifikasi untuk menyesuaikan aturan pajak dengan substansi ekonomi. Adanya keterlibatan negara-negara ketiga dalam rangka bilateral yang dibentuk oleh mitra perjanjian menempatkan beban pada 3 aturan yang ada, khususnya ketika dilakukan melalui perusahaan cangkang yang memiliki substansi ekonomi sedikit atau bahkan tidak ada.
3. *Transparency and Certainty*: dalam mencegah praktik BEPS

12. *Ibid.*

13. International Tax Review, "Inside Observations on the BEPS Project," *Op.Cit.*, 1.

“Tidak ada cara singkat untuk mengatasi masalah BEPS. OECD menempatkan proyek BEPS untuk mendukung upaya negara-negara dalam memastikan efektivitas dan keadilan dari aturan pajak yang berlaku, juga pada saat yang bersamaan, menyediakan iklim bisnis yang mendukung.”

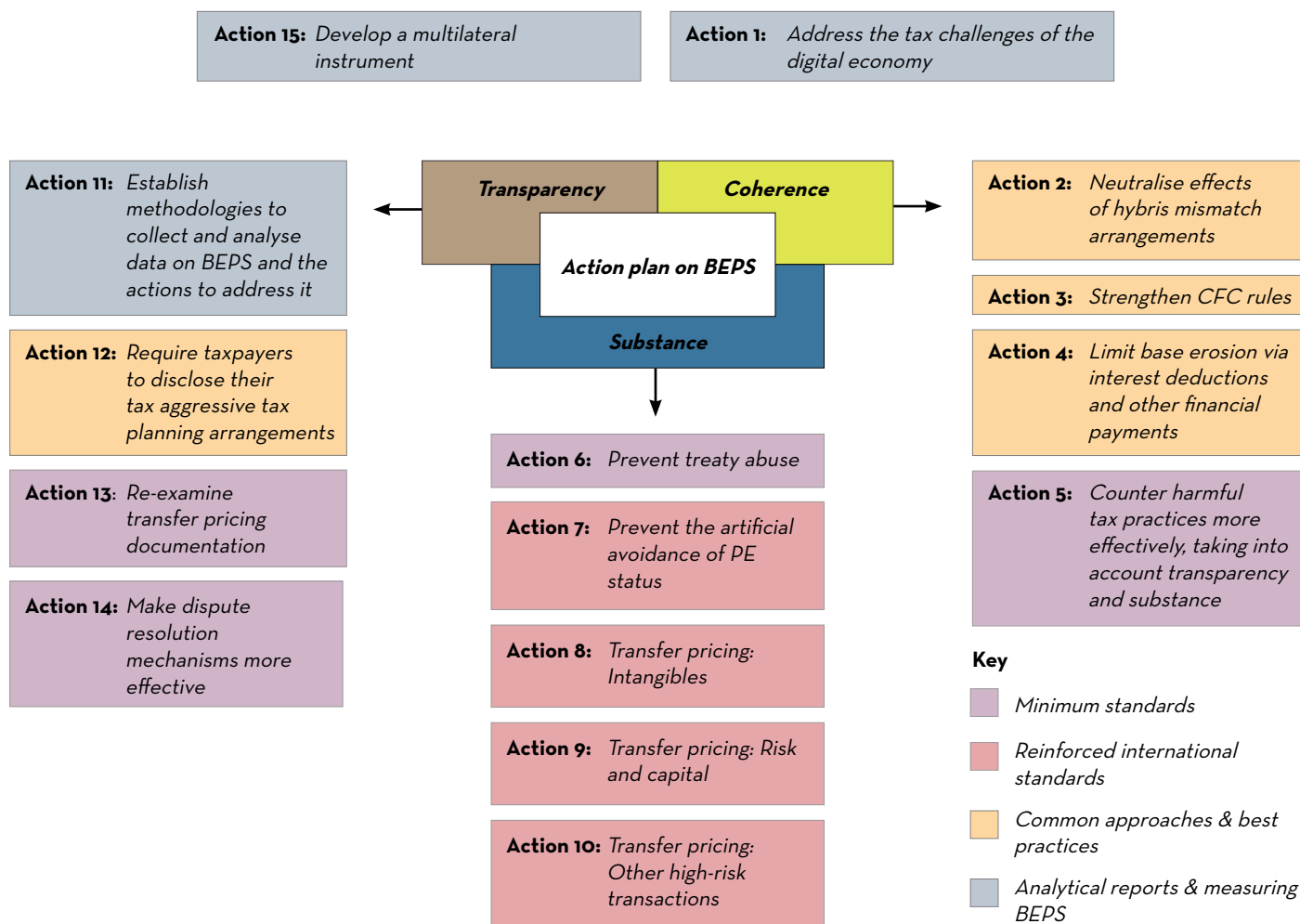
dibutuhkan transparansi serta pengumpulan data yang lebih luas dalam menganalisis dampak dan besarnya BEPS. Selanjutnya, mensyaratkan Wajib Pajak (WP) untuk melaporkan penyusunan *aggressive tax planning* mereka dan ketentuan mengenai *transfer pricing documentation* (TP Doc), dan memberikan informasi melalui basis *country-by-country reporting*, akan membantu pemerintah dalam mengidentifikasi area risiko dan dapat fokus pada strategi pemeriksaan. Lihat Gambar 3.

10. *Ibid.*

11. *Ibid.*



Gambar 3 - Pembagian 15 Aksi BEPS ke dalam 3 Elemen



Sumber: International Tax Review, "Foreword", Des, 15, 2015 dapat di akses di <http://www.internationaltaxreview.com/Article/3514484/Foreword.html>

## Standar Minimum

Kesepakatan telah dibentuk oleh negara-negara anggota OECD dan G20 khususnya untuk melaksanakan standar minimum dalam Aksi BEPS yang bertujuan untuk mengatasi masalah dalam penghindaran pajak. Oleh karena itu, menyadari pentingnya penyamarataan, semua negara anggota OECD dan G20 berkomitmen untuk secara konsisten mengimplementasikan dalam mencegah *treaty shopping*, memerangi praktik pajak yang berbahaya dan meningkatkan penyelesaian sengketa.<sup>14</sup> Selain itu, diharapkan pula agar negara-negara di luar OECD dan G20 secara bersama-sama melindungi dasar pengenaan pajak negaranya. Dari total ke-15 Aksi BEPS, negara anggota OECD dan G20

diwajibkan untuk menerapkan standar minimum dari Aksi BEPS, yaitu: Aksi BEPS 5, 6, 13, dan 14.

- Aksi 5: *Counter Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*. Permasalahan yang coba diatasi dalam rencana aksi ini adalah mengenai adanya *harmful tax competition*. Termasuk dalam praktik *harmful tax competition* adalah jika suatu negara tersebut tidak mengenakan pajak atau memiliki tarif pajak yang rendah, memberikan fasilitas *ring fencing*, tidak transparan dan tidak secara efektif melakukan pertukaran informasi. Selain itu, rencana aksi ini juga bertujuan untuk mengatasi pengoperasian bisnis tanpa aktivitas yang substansial.

- Aksi 6: *Preventing Treaty Abuse*. Aksi BEPS 6 mengusulkan untuk mengutarakan pertimbangan yang relevan dalam menjelaskan mengapa negara-negara harus keberatan ketika bernegosiasi dengan *tax treaty* yang memiliki pajak yang rendah atau tanpa *tax jurisdiction*. Negara berkembang harus memiliki pemahaman yang jelas mengenai biaya yang harus dikeluarkan dan manfaat yang bisa dicapai dari negosiasi *tax treaty*.
- Aksi 13: *Re-examine Transfer Pricing Documentation*. Adanya ketentuan CbCR dan TP Doc akan relevan sebagai alat manajemen risiko bagi negara-negara berkembang terutama yang berkaitan dengan persoalan bentuk usaha tetap (BUT) atau *Permanent Establishment* (PE), atau

14. *Ibid.*, 3.

dengan adanya TP Doc ini dapat mengurangi kebutuhan pelaporan tertentu dari WP. Manfaat lain, dapat memberikan keseragaman standar (*uniformity*) sehingga bisa melakukan pemeriksaan secara efektif. Indonesia membutuhkan legislasi yang mengatur tentang mekanisme bagaimana otoritas pajak memperoleh informasi-informasi yang diperlukan dalam menerapkan aksi ini. Mempertimbangkan isu beban kepatuhan pajak (*compliance burden*) yang harus dipikul oleh WP dan manfaat yang dapat diperoleh oleh otoritas pajak.

- Aksi 14: *Make Dispute Resolution Mechanism More Effective.* OECD mempertimbangkan perlunya meningkatkan efektivitas penyelesaian sengketa perpajakan internasional sehingga dapat meningkatkan kepastian dan prediktibilitas bagi dunia usaha. Hasil dari aksi BEPS dapat saja menimbulkan ketidakpastian dalam hal interpretasi dan aplikasi, sehingga OECD memasukkan upaya peningkatan efektivitas mekanisme penyelesaian sengketa melalui *mutual agreement procedure* (MAP) dan arbitrase. Oleh karena itu, OECD merekomendasikan

standar minimum MAP, yang terdiri dari:

1. Memastikan MAP diaplikasikan dengan *good faith* dan diselesaikan tepat waktu
2. Memastikan aplikasi proses administrasi dapat mempromosikan pencegahan dan penyelesaian sengketa *tax treaty*
3. Memastikan WP dapat mengakses MAP ketika memenuhi syarat.

### Magnitude dari BEPS

Perusahaan multinasional memiliki berbagai saluran yang digunakan

### Kotak 1: Overview Aksi BEPS 1-15

<p><b>Aksi 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy</b></p>	<p>Karakter dari ekonomi digital menimbulkan tantangan pemajakan bagi otoritas pajak. Isu yang dibahas dalam aksi ini adalah untuk mengatasi isu BEPS yang secara substansial terjadi di era ekonomi digital. Hal yang hendak dicapai adalah suatu konsensus tentang koordinasi pemajakan di antara negara-negara yang menjadi negara pasar dari produk-produk ekonomi digital dan negara-negara tempat <i>ultimate parent company</i> dari perusahaan digital berada.</p>
<p><b>Aksi 2: Neutralise the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements</b></p>	<p>Ketidakcocokan aturan pajak negara dalam memperlakukan entitas dan instrumen dapat memungkinkan perusahaan untuk mengklaim biaya ekonomi atau mengurangi pendapatan kena pajaknya. Tindakan ini akan menghasilkan perjanjian dan ketentuan hukum domestik untuk menetralkan skema ini.</p>
<p><b>Aksi 3: Strengthen Controlled Foreign Company (CFC) Rules</b></p>	<p>Salah satu sumber kekhawatiran dari praktik BEPS adalah kemungkinan pembentukan entitas <i>offshore</i> dan memindahkan pendapatan ke entitas <i>offshore</i> tersebut untuk menghindari pajak. Aturan CFC yang kuat dapat mengatasi masalah ini termasuk pendapatan yang dialirkan ke entitas <i>offshore</i> dari pendapatan entitas induk.</p>
<p><b>Aksi 4: Limit Base Erosion via Interest Deductions and Other Financial Payments</b></p>	<p>Beberapa perusahaan menggunakan bunga yang berlebihan untuk mengikis laba fiskal, atau menggunakan utang (yang menghasilkan pengurangan beban bunga) untuk membiayai produksi sehingga pendapatan yang diterima perusahaan dapat dikenakan pajak yang lebih sedikit. Tindakan ini akan menghasilkan rekomendasi mengenai praktik-praktik terbaik dalam mendesain aturan untuk mencegah BEPS melalui penggunaan beban bunga dan pembayaran keuangan lainnya.</p>
<p><b>Aksi 5: Counter Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance</b></p>	<p>Persaingan tarif pajak pada akhirnya akan menciptakan persaingan antar negara yang berlomba-lomba untuk memberikan tarif pajak terendah. Seperangkat aturan telah disetujui untuk membantu negara-negara terkait kedaulatan dalam penentuan kebijakan pajak, tindakan ini diharapkan dapat turut membenahi <i>harmful tax practice</i> yang terjadi.</p>
<p><b>Aksi 6: Prevent Treaty Abuse</b></p>	<p>Dalam raktiknya, banyak terjadi penyalahgunaan <i>tax treaty</i>. Penyalahgunaan <i>tax treaty</i> ini salah satunya dilakukan melalui penggunaan perusahaan perantara agar dapat terhindar dari pengenaan pajak. Aksi ini ditujukan agar <i>tax treaty</i> tidak disalahgunakan atau dimanfaatkan oleh pihak-pihak yang tidak berhak menerima manfaat dari keberadaan suatu <i>tax treaty</i>.</p>
<p><b>Aksi 7: Prevent the Artificial Avoidance of Permanent Establishment (PE) Status</b></p>	<p>Keberadaan suatu BUT menentukan bagaimana hak pemajakan yang akan dimiliki oleh negara sumber. Pada umumnya, <i>tax treaty</i> mensyaratkan bahwa negara sumber dapat mengenakan pajak apabila telah terbentuk BUT di negara tersebut. Di satu sisi, cakupan kategori BUT sendiri masih didefinisikan secara sempit sehingga membuka peluang untuk menghindari pajak melalui penghindaran terbentuknya status BUT.</p>

<p><b>Aksi 8-10: <i>Assure that Transfer Pricing Outcomes are in Line with Value Creation</i></b></p>	<p>Perusahaan multinasional yang memiliki afiliasi perusahaan yang tersebar di berbagai negara seringkali mengalihkan fungsi, risiko, dan aset ke anak-anak perusahaannya dengan skema transfer pricing dengan tujuan untuk meminimalkan beban pajak. Aksi ini salah satunya bertujuan agar pajak dikenakan atas transaksi-transaksi afiliasi yang seharusnya dikenakan pajak di negara atau lokasi nilai substansi ekonomi tersebut diciptakan (value creation).</p>
<p><b>Aksi 11: <i>Measuring and Monitoring BEPS</i></b></p>	<p>Aturan lebih lanjut dikhususkan untuk mengukur skala dan dampak BEPS, dan untuk memantau dampak dari tindakan yang diambil dalam mengatasi hal tersebut. Aksi 11 akan mengidentifikasi alat untuk memonitor dan mengevaluasi efektivitas dan dampak ekonomi dari tindakan yang diambil untuk mengatasi BEPS.</p>
<p><b>Aksi 12: <i>Require Tax Payer to Disclose their Aggressive Tax Planning Arrangements</i></b></p>	<p>Dalam Aksi 12 ini OECD menekankan isu bahwa dasar dari setiap upaya untuk mengatasi permasalahan <i>aggressive tax planning</i> adalah ketersediaan informasi. Dengan tersedianya informasi yang tepat sasaran, tepat waktu, dan komprehensif, maka otoritas pajak dapat melakukan deteksi awal atas skema <i>aggressive tax planning</i>. Implikasinya, otoritas pajak dapat mengidentifikasi risiko dan resolusi atas skema tersebut.</p>
<p><b>Aksi 13: <i>Re-examine Transfer Pricing Documentation</i></b></p>	<p>Persyaratan dokumentasi <i>transfer pricing</i> yang pertama kali diperkenalkan sejak tahun 1994 di Amerika Serikat telah menyebar luas di berbagai negara dan menjadi salah satu prioritas utama dalam agenda kepatuhan pajak perusahaan multinasional. Namun, masih terdapat perbedaan antara satu negara dengan negara lain mengenai jenis dan detail informasi yang harus disediakan oleh WP, sehingga untuk menghindari adanya informasi asimetris antara WP dan otoritas pajak, OECD menganggap perlu untuk merevisi ketentuan <i>transfer pricing documentation</i>. Menanggapi hal tersebut, rekomendasi yang diberikan oleh OECD yaitu dengan membuat standarisasi <i>transfer pricing documentation</i> melalui pendekatan tiga tingkat yaitu: <i>master file</i>, <i>local file</i> dan <i>Country-by-Country Reporting</i></p>
<p><b>Aksi 14: <i>Make Dispute Resolution Mechanism More Effective</i></b></p>	<p>Proses penyelesaian sengketa pajak internasional dinilai masih belum efektif dan memberikan kepastian hukum bagi wajib pajak, sehingga secara tidak langsung mengganggu iklim investasi. Dalam aksi ini, OECD berupa untuk membuat proses pelaksanaan sengketa melalui mekanisme <i>mutual agreement procedure</i> dan arbitrase dapat berjalan secara efektif.</p>
<p><b>Aksi 15: <i>Develop a Multinational Instrument</i></b></p>	<p>Instrumen multilateral dikembangkan sebagai upaya untuk mengimplementasikan seluruh aksi BEPS yang lain. Hal ini dikarenakan aksi-aksi BEPS membutuhkan suatu perubahan pada <i>tax treaty</i> dan ketentuan domestik yang tidak dapat dilakukan dalam waktu singkat. Untuk itu dibutuhkan suatu instrumen yang disepakati secara multilateral untuk memodifikasi perjanjian pajak bilateral yang sudah ada, agar aksi-aksi BEPS dapat dijalankan tanpa bertentangan atau tumpang tindih dengan ketentuan yang sudah ada.</p>

Sumber: OECD, "BEPS Frequently Asked Questions," 2-3. Dapat dilihat di <http://www.oecd.org/ctp/BEPS-FAQsEnglish.pdf> dan diolah kembali oleh penulis.

untuk menggeser profitnya yang biasa dikenal dengan nama *profit shifting strategies*.<sup>15</sup> Dua strategi *profit shifting* yang populer, yaitu: manipulasi *transfer price* dan *debt shifting*. *Profit shifting strategies* sensitif terhadap perbedaan tarif pajak. Berbagai penelitian empiris, baik secara global, multinasional Amerika, multinasional Jerman, dan di EU telah memperlihatkan bahwa semakin tinggi perbedaan tarif pajak antara satu negara dengan negara

mitra, maka akan menyebabkan laba yang dilaporkan oleh perusahaan semakin kecil.

Dalam memerangi pergeseran laba, ada kecenderungan di antara negara-negara untuk menetapkan aturan penghindaran anti-pajak. Aturan ini dapat dibagi menjadi dua jenis: *Specific Anti-Avoidance Rule* (SAAR) dan *General Anti-Avoidance Rule* (GAAR). SAAR dimaksudkan untuk fokus pada praktik penghindaran pajak (individu) tertentu, seperti aturan *transfer pricing*,

aturan pembatasan bunga<sup>16</sup>, dan lain-lain. Saat ini, SAAR menjadi salah satu elemen kunci dalam desain kebijakan pajak di abad 21. Di sisi lain, GAAR memiliki perspektif yang lebih luas mengenai pajak dengan mengandalkan pada substansi transaksi.<sup>17</sup>

16. Lihat Chloe Burnett, "Intra-Group Debt at the Crossroads: Stand-Alone versus Worldwide Approach," *World Tax Journal*, vol. 6, no.1 (2014): 43.

17. GAAR memberikan kesempatan bagi otoritas pajak untuk mengesampingkan apapun skema yang berpotensi dapat mengurangi kewajiban pajak. Meski GAAR dikritik banyak ilmuwan terkait dengan efek ketidakpastian, beberapa negara sudah mulai menerapkannya pada aturan domestik mereka. Lihat di Judith Freedman,

15. Kimberly A. Clausing, "Multinational Firm Tax Avoidance and Tax Policy," *National Tax Journal* LXII, no. 4 (2009): 703-725.

Tabel 2 - Perbandingan Besaran *Profit Shifting*

No.	Penelitian	Ruang Lingkup Analisis	Periode Analisis	Hasil
1.	Hines and Rice (1994)	<i>US multinationals (pre-tax profit)</i>	1982	2.3
2.	Huizinga and Laeven (2008)	<i>European Multinationals (EBIT)</i>	1999	1.3
3.	De Mooij and Ederveen (2008)	<i>Estimation on Europe based on average previous empirical studies before 2005 (various levels and forms)*</i>	Sebelum 2005	1.2
4.	Heckemeyer and Overesch (2013)	<i>Consensus estimate (various levels and forms)*</i>	Sebelum 2013	0.8
5.	Dischinger (2010)	<i>European affiliates (pre-tax profit)</i>	1995 - 2005	0.7
6.	Dischinger, Knoll, and Riedel (2014)	<i>European multinationals, only between parent and their low-tax affiliates (pre-tax profit)</i>	1995 - 2005	0.5
7.	Lohse and Riedel (2013)	<i>European multinationals (EBIT)</i>	1999 - 2009	0.4
8.	B. Bawono Kristiaji (2015)	<i>Developing Countries</i>	2005 - 2013	1.2

Keterangan: \*) Meta-analisis didasarkan pada berbagai penelitian yang menggunakan EBIT, laba sebelum pajak, EBIT / aset, dll sebagai variabel dependen.

Sumber: B. Bawono Kristiaji, "Incentives and Disincentives of Profit Shifting in Developing Countries", (Master thesis., Tilburg University, 2015), 35.

Dalam penelitian yang dilakukan oleh Kristiaji (2015), dijelaskan beberapa perbandingan penelitian-penelitian terdahulu yang mengukur perbandingan besaran *profit shifting* dengan koefisien perbedaan tarif pajak perusahaan terhadap laba yang dilaporkan. Meskipun hasil regresi dari penelitian tidak sebanding karena adanya perbedaan metodologi yang digunakan, periode analisis, ruang lingkup analisis, cakupan negara, tingkat keuntungan, dan lain-lain; hasilnya tampak serupa. Tabel 2 akan menjelaskan perbandingan besaran *profit shifting* berdasarkan hasil penelitian empiris sebelumnya.

Pada umumnya estimasi untuk menghitung *profit shifting* dilihat dari data mikro yang berdasarkan pada bagaimana peranan perbedaan tarif pajak suatu negara dapat memengaruhi suatu perusahaan untuk mengurangi laba yang dilaporkan. Sebagai contoh, berdasarkan prinsip elastisitas, hasil penelitian dari Kristiaji (2015), dapat dikatakan bahwa 1% perbedaan tarif pajak di suatu negara akan mengurangi 1,2% dari laba yang dilaporkan oleh perusahaan. Sebagai contoh, perbedaan tarif pajak Indonesia dengan Singapura sebesar 8%, hal ini berarti terdapat

kecenderungan pada perusahaan di Indonesia untuk melarikan labanya sebesar 9,6% (1,2% x 8%) ke Singapura, sehingga total laba yang dilaporkan di Indonesia hanya sebesar 90,4% dari total keseluruhan laba. Keuntungan yang diperoleh dari adanya perbedaan penetapan tarif pajak inilah yang menjadi pemicu perusahaan untuk melakukan *profit shifting* ke negara yang memiliki tarif pajak yang lebih rendah, karena akan memperkecil pajak yang harus ditanggung oleh perusahaan.

### Fokus Aksi bagi Negara Berkembang

Mengingat pentingnya masalah BEPS bagi negara-negara berkembang, dari ke-15 BEPS *action plan* yang dilaporkan dalam *final report* OECD, disimpulkan sembilan pembahasan yang menjadi *concern* bagi negara berkembang tertuang dalam Financing for Development Office (FfDO) *project*.<sup>18</sup> *Project* yang digagas oleh UN ini akan melengkapi pekerjaan OECD dengan pembahasan fokus aksi perlindungan basis pajak bagi negara berkembang, yang belum disebutkan dalam laporan

OECD. Kesembilan pembahasan yang diputuskan menjadi fokus dapat dilihat di Tabel 3.

Kesembilan bahasan tersebut tidak menyertakan *transfer pricing*. Bukan karena *transfer pricing* tidak menjadi *concern*, akan tetapi malah justru merupakan masalah yang besar. Oleh karena itu UN membuat pembahasan mengenai *transfer pricing* secara terpisah, yaitu dalam United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries.<sup>19</sup>

Untuk merespons secara efektif tantangan BEPS, maka penting bagi suatu negara untuk menyadari bagaimana pengaruh sistem pajak domestik terhadap negara lain dan juga bagaimana pengaruh peraturan pajak negara lain terhadap sistem pajak domestik.<sup>20</sup>

Berikut penjelasan mengenai aksi mana saja yang menjadi fokus bagi negara berkembang yang ditercantum dalam UN *Handbook*:

19. Hal ini juga dijelaskan dalam UN Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries. Bahwa pembahasan didalam *Chapter 1: Protecting the Tax Base of Developing Countries: an Overview*, tidak termasuk penjelasan aksi terkait *transfer pricing*, yang mana dalam hal ini penjelasan mengenai kaitan antara *transfer pricing* dan BEPS dibuat dalam cetakan revisi dari "United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries".

20. Hugh J. Ault dan Brian J. Arnold, "Protecting the Tax Base of Developing Countries: an Overview," dalam *United Nation Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*, ed. Alexander Trepelkov, Harry Tonino dan Dominika Halka, (New York: United Nation, 2015), 8.

"Analysis GAAR: Challenging Assumptions" [www.taxjournal.com](http://www.taxjournal.com), 27 September 2010; atau lihat di Rebecca Prebble dan John Prebble, "Does the Use of General Anti-Avoidance Rules to Combat Tax Avoidance Breach Principles of the Rule of Law? A Comparative Study," *Saint Louis University Law Journal*, 55, no. 21 (2010): 21-46.

Tabel 3 - Fokus Utama Negara Berkembang dalam UN Handbook

No	Concern
1.	<i>Neutralizing the effects of hybrid transactions</i>
2.	<i>Limiting the deduction of interest and other financing expenses</i>
3.	<i>Base protection issues involving permanent establishments</i>
4.	<i>Protecting the tax base in the digital economy</i>
5.	<i>Transparency and disclosure</i>
6.	<i>Preventing treaty abuse</i>
7.	<i>Preserving the taxation of capital gains by source countries</i>
8.	<i>Services</i>
9.	<i>Tax incentives</i>
+	<i>Transfer Pricing</i>

Sumber: Hugh J. Ault and Brian J. Arnold, "Protecting the Tax Base of Developing Countries: an Overview," dalam *United Nation Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*, ed. Alexander Trepelkov, Harry Tonino dan Dominika Halka, (New York: United Nation, 2015), 7.

### Neutralizing the effects of hybrid transactions<sup>21</sup>

Dalam banyak kasus, transaksi lintas batas bisa saja mendapat perlakuan yang berbeda di dua negara (*hybrid*). Hal ini dapat terjadi karena perbedaan peraturan pajak domestik antara satu negara dengan negara lain.

Ketidakpaduan pengaturan perlakuan perpajakan ini tentunya dapat mengakibatkan pengenaan pajak berganda (*double taxation*) atau mungkin sebaliknya, tidak dikenakan pajak di negara mana pun (*double non-taxation*). Perbedaan ketentuan yang terjadi inilah yang kemudian dimanfaatkan oleh para penghindar pajak untuk mendapatkan posisi terbaik dari kewajiban fiskalnya, yaitu dengan memodifikasi transaksi atau entitas yang menyebabkan perlakuan pajak yang inkonsisten dari dua negara yang berbeda, sehingga menghasilkan tidak adanya pengenaan pajak atau dikenakan pajak dengan tarif yang sangat rendah atas transaksi tersebut (*hybrid mismatch arrangement*).

### Limiting the deduction of interest and other financing expenses

Pemanfaatan *third party* dan *related party interest*, merupakan teknik penggeseran laba yang paling

sederhana dalam perencanaan pajak internasional.<sup>22</sup> Biasanya, skema ini bermaksudkan pembebanan biaya bunga berlebihan yang bertujuan untuk mengikis dasar pengenaan pajak di negara sumber melalui pembayaran bunga yang berlebihan kepada subjek pajak di negara yang tidak mengenakan pajak atau mengenakan pajak yang rendah atas penghasilan bunga dan sejenisnya.<sup>23</sup> Sebagian besar negara memajaki utang dan modal secara berbeda, sehingga tercipta bias pajak yang disebabkan oleh pembiayaan melalui utang.<sup>24</sup>

Terdapat berbagai pendekatan yang diajukan dalam laporan OECD, namun di antaranya yang menjadi *key elements* dari pendekatan yang direkomendasi adalah dengan menerapkan penggunaan *group ratio rule* yang sejalan dengan *fixed ratio rule*. Dengan demikian akan memungkinkan suatu entitas dengan pembebanan biaya bunga di atas *fixed ratio* suatu negara untuk mengurangi beban bunganya sampai dengan *net interest/EBITDA ratio* di grup *worldwide*.<sup>25</sup>

22. *Ibid.*, 11.

23. Rene Offermanns dan Boyke Baldwiesing, "Anti Base Erosion for Intra-Group Financing," dalam *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures*, ed. Madalina Cotrut (Amsterdam: IBFD, 2015).

24. Hugh J. Ault dan Brian J. Arnold, *Op.Cit.*, 11.

25. OECD, *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4-2015 Final report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (Paris: OECD Publishing, 2015). <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en>.

Namun, karena banyaknya respons yang diajukan dalam aksi ke-4 ini, justru memunculkan sejumlah pertanyaan bagi negara berkembang. Untuk menetapkan aturan yang tepat dalam pemotongan bunga, negara berkembang perlu menyeimbangkan antara pentingnya menarik minat investasi ke dalam negeri dan pada saat yang bersamaan tetap melindungi basis pemajakan.

Selain itu, pertimbangan implementasi praktis juga harus diperhitungkan. Contohnya, pendekatan berbasis global tentunya akan membutuhkan informasi substansial dari yurisdiksi lain. Sebaliknya, fokus pada pinjaman *related-party* dalam konteks aturan *thin-cap* memiliki tantangan administrasi yang lebih sedikit, meskipun bisa juga jadi subjek manipulasi oleh WP yang akan mengurangi efektivitas. Demikian pula penggunaan *withholding tax* pada pembayaran bunga *outbond* terutama untuk *unrelated lenders*.<sup>26</sup>

### Base protection issues involving PE

Konsep BUT memainkan peranan penting dalam menentukan yurisdiksi perpajakan karena berkaitan dengan basis pemajakan dari sebuah negara. Sehubungan dengan kegiatan usaha, keberadaan suatu BUT diperlukan untuk memungkinkan negara sumber memajaki pendapatan BUT tersebut, dan juga memungkinkan negara residen untuk membebaskan pendapatan.

Salah satu masalah utama yang dihadapi administrasi pajak di berbagai negara berkembang adalah ketika telah menemukan suatu bentuk BUT. Negara berkembang biasanya belum memiliki atribut perundang-undangan yang tepat, tidak memiliki aturan atau tidak mengetahui bagaimana cara mendeteksi BUT buatan (artifisial). Oleh karena itu, tak heran perdebatan tentang aksi 7 bagi negara berkembang menimbulkan masalah *source-country taxation* dan sangat sulit untuk membatasi penghindaran yang dilakukan dengan membentuk suatu BUT artifisial.<sup>27</sup>

26. Hugh J. Ault dan Brian J. Arnold, *Op.Cit.*, 15.

27. Adolfo Martín Jimenez, "Preventing Avoidance of Permanent Establishment Status," dalam Alexander Trepelkov, Harry Tonino dan Dominika Halka, (New York:

21. *Ibid.*, 9-10.

### **Protecting the tax base in the digital economy**

Ekonomi digital tidak hanya membawa sejumlah peluang, tetapi juga tantangan baru dan 'aturan main' di pasar global. Posisi negara di panggung global sangat bergantung pada bagaimana kemampuan negara tersebut untuk beradaptasi dengan kondisi baru. Ekonomi digital membawa satu set manfaat baru yang akan mengurangi kesenjangan antara negara kaya dan miskin. Negara berkembang dalam hal ini memiliki kesempatan untuk mengubah ekonomi dan dapat berkontribusi pada pengembangan ekonomi digital.

Meski pengembangan ekonomi digital memiliki nilai tambah yang tinggi, negara berkembang masih harus menghadapi berbagai kendala. Di antaranya akses terhadap teknologi terbaru, infrastruktur telekomunikasi yang tersedia, belum adanya budaya melek komputer, serta berbagai faktor budaya dan sosial ekonomi. Namun demikian, dengan adanya kebijakan yang jelas, rencana serta tujuan yang pasti, negara berkembang akan dapat melompati tantangan ini dan menjawab tuntutan pasar global secara efektif.<sup>28</sup>

### **Transparency and disclosure**

Dalam rangka menilai sejauh mana pengikisan basis pemajakan dan penggeseran laba yang terjadi, penting bagi otoritas pajak negara berkembang memiliki akses pada informasi yang bersifat mendasar dan struktural dari aktivitas bisnis ataupun transaksi yang dijalankan oleh WP di wilayah negara tersebut. Akses tersebut akan mencakup transparansi atas aktivitas bisnis yang dilakukan WP dan kemudahan pengungkapan informasi. Fungsi utama transparansi dan pengungkapan informasi antara lain adalah untuk membantu yurisdiksi untuk mengkaji dan menghitung jumlah pajak yang sebenarnya terutang atas investasi yang ditanamkan. Isu pajak yang umum terjadi terkait pembahasan

United Nation., 2015): 338.

28. Vujica Lazovic, "The Digital Economy in Developing Countries-Challenges and Opportunities," dalam *Information and Communication Technology, Electronics and Microelectronics (MIPRO)*, 37th International Convention: 2014.

ini adalah dalam konteks *transfer pricing* dan *base-eroding payments*.<sup>29</sup>

Adanya *automatic exchange of information* (AEOI) memang dapat berpotensi meningkatkan pendapatan bagi negara berkembang. Namun demikian, terdapat masalah teknis dan kebijakan penting yang dihadapi. Dalam Model Competent Authority Agreement (CAA) yang berlaku saat ini, fasilitas pertukaran informasi yang diberikan berbasiskan asas timbal balik. Kedua yurisdiksi harus mampu mendapatkan dan bertukar informasi yang diperlukan. Akan tetapi, banyak negara berkembang yang belum atau mungkin tidak memiliki kapasitas hukum dan administrasi yang memadai untuk memperoleh informasi dari lembaga keuangan lokal di negaranya. Oleh karena itu baik kiranya bagi negara berkembang untuk mengimplementasikan transparansi secara bertahap agar bisa bertukar informasi dengan negara lain sembari mengembangkan kapasitas negara untuk dapat memberikan informasi yang memadai.<sup>30</sup>

Masalah kedua adalah terbatasnya kepemilikan P3B dan perjanjian *exchange of information* (EoI) oleh negara berkembang, sementara hal tersebut adalah syarat bagi suatu negara untuk mendapatkan pertukaran informasi. Salah satu cara untuk memperluas jaringan pertukaran informasi secara otomatis adalah dengan memanfaatkan "*Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*" dan sudah banyak negara berkembang yang memanfaatkan mekanisme yang ada dalam konvensi multilateral ini.<sup>31</sup>

### **Preventing treaty abuse**

Perjanjian pajak menawarkan sejumlah keuntungan bagi WP, terutama sehubungan dengan pengurangan tarif pajak berdasarkan negara sumber. Selain itu, tujuan adanya pengurangan tarif pajak juga dimaksudkan untuk mendorong investasi lintas batas. Namun, masih saja terdapat WP

29. Hugh J. Ault dan Brian J. Arnold, *Op.Cit.*, 22.

30. *Ibid.*, 26.

31. *Ibid.*

“**P**osisi negara di panggung global sangat bergantung pada bagaimana kemampuan negara tersebut beradaptasi dengan kondisi baru.”

yang mencari keuntungan dengan melakukan penyalahgunaan dari perjanjian tersebut.

Terdapat sejumlah teknik untuk menangani penyalahgunaan perjanjian pajak, termasuk:<sup>32</sup>

1. SAAR dan GAAR dalam hukum domestik;
2. *Judicial anti-abuse doctrines*;
3. SAAR dalam perjanjian;
4. GAAR dan "*Limitation on Benefits*" (LOB) *rules* dalam perjanjian;
5. Interpretasi tujuan ketentuan perjanjian pajak.

Aturan LOB yang kompleks dimaksudkan untuk mengatasi sejumlah transaksi pembiayaan yang rumit yang biasanya bukan merupakan masalah dalam negara berkembang. Meskipun demikian, beberapa jenis LOB disederhanakan agar berfokus pada terbatas sejumlah kriteria objektif untuk memastikan bahwa WP, selain teknis menjadi penduduk, juga memiliki kontak substansial dengan yurisdiksi. GAAR yang diusulkan di *America Nations Convention Model* juga dapat dipertimbangkan untuk negara berkembang dalam menangani penyalahgunaan perjanjian pajak.<sup>33</sup>

### **Preserving the taxation of capital gains by source countries**

FDI di negara berkembang biasanya didirikan oleh perusahaan asing dalam

32. *Ibid.*, 27-28.

33. *Ibid.*, 33.

bentuk anak perusahaan atau cabang. Apabila *operating aset* dimiliki anak perusahaan atau induk perusahaan di luar negeri, maka negara mempunyai hak untuk mengenakan pajak atas *capital gains* yang diperoleh baik berdasarkan ketentuan domestik maupun *tax treaty*. Dalam praktiknya apabila terjadi penjualan aset secara langsung, misalnya seperti ketika investor asing hendak menjual saham anak perusahaan domestik atau saham yang dimiliki oleh anak perusahaan asing yang memiliki cabang usaha di suatu negara, maka dapat menimbulkan penghindaran pajak di negara sumber. Hal ini dapat terjadi karena peraturan domestik tidak memiliki ketentuan khusus yang dapat mengakomodasi ketentuan *capital gains* tersebut.<sup>34</sup>

Terdapat banyak peraturan yang membatasi hak negara sumber untuk memajaki *capital gains* atas penjualan saham perusahaan di mana aset tersebut berada atau harta tidak bergerak yang ada di negara sumber. Pasal 13 (5) dari UN Model Convention menyebutkan bahwa negara sumber berhak memajaki *capital gains* yang diperoleh perusahaan apabila persentase kepemilikan saham perusahaan

domestik telah melebihi persentase yang ditentukan. Ketentuan *anti-abuse* pada *tax treaty* dapat digunakan untuk melindungi hak pemajakan negara sumber atas *capital gains* yang berasal dari penjualan saham perusahaan asing atau domestik.

### Services

Penggunaan pembayaran jasa untuk mengikis basis pajak dari negara-negara berkembang merupakan permasalahan yang melibatkan beberapa jenis jasa dan ketentuan baik hukum domestik maupun *tax treaty*. Ketentuan hukum domestik di negara-negara berkembang akan memengaruhi pendapatan dari jasa yang bervariasi. Beberapa negara memberlakukan pajak atas semua layanan bisnis yang disediakan oleh *non-residents* atau *resident* di suatu negara. Negara lain mengenakan pajak hanya jika seorang *non-residen* memiliki *PE* tetap di negaranya. Beberapa negara mengenakan pajak atas penghasilan dari jasa dengan cara pemotongan pajak berbasis nilai *gross* akhir, sementara beberapa negara lain mengenakan berdasarkan nilai neto.

Terdapat beberapa hal yang perlu diperhatikan negara berkembang di antaranya, harus mempertimbangkan hati-hati terkait dengan jenis jasa yang dikenakan pajak. Negara juga harus berhati-hati dalam mempertimbangkan tarif pajak *withholding* yang digunakan. Selain itu penting juga untuk memiliki mekanisme pengumpulan informasi untuk mengidentifikasi kapan dan di mana jasa akan dilakukan, juga mekanisme pengumpulan pajak yang tepat.<sup>35</sup>

### Tax incentives

Insentif pajak secara luas digunakan oleh negara berkembang maupun negara maju untuk menarik investasi asing. Perusahaan multinasional dianggap telah memanfaatkan insentif pajak tertentu

35. Brian J. Arnold, "Taxation of income from services," dalam Alexander Trepelkov, Harry Tonino dan Dominika Halka, (New York: United Nation, 2015), 83.

dengan tujuan mengikis basis pajak yang seharusnya terutang. Namun demikian, negara berkembang akan cenderung lebih rentan mengalami pengikisan basis pajak karena kebutuhannya terhadap investasi asing lebih besar dibandingkan dengan negara-negara maju.

Masalah utama yang dihadapi negara-negara berkembang adalah bagaimana merancang dan mengelola insentif pajak untuk investasi asing dalam rangka memaksimalkan efektivitas mereka.

### Transfer pricing

Seperti yang telah dijelaskan sebelumnya, *transfer pricing* telah dibahas secara khusus dalam *UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*. Hal ini dikarenakan *transfer pricing* merupakan suatu komponen penting dan dibutuhkan penjelasan yang lebih mendetail. Panduan UN mengenai *transfer pricing* tersebut berisikan mengenai respons terhadap kebutuhan serta menjelaskan kebijakan dan aspek administrasi pajak dalam menerapkan *transfer pricing* pada transaksi yang dilakukan oleh perusahaan multinasional.

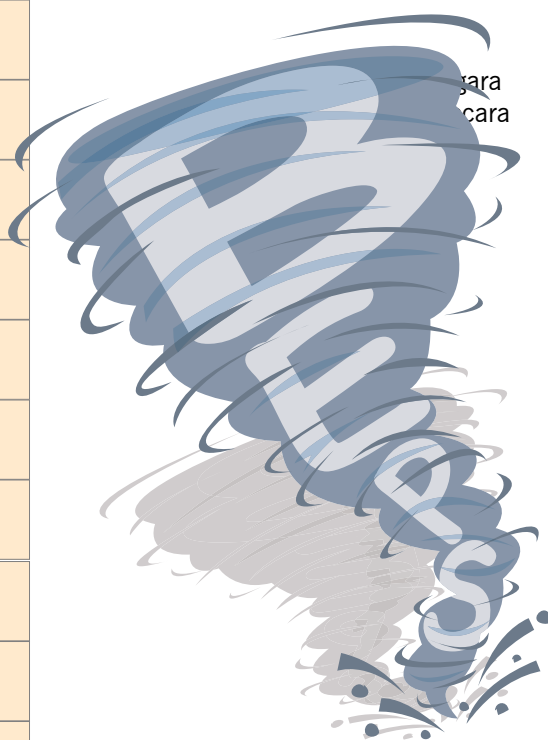
Beberapa kesimpulan penting yang didapat dari *UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries* antara lain: konsisten dengan *arm's length principle*, berpedoman pada ide mendasar dalam penerapan *arm's length yang fleksibel*, memberikan penjelasan yang terbatas atas transaksi tertentu (jasa, pinjaman, aset tidak berwujud, CCA, dan restrukturisasi bisnis), fokus pada peningkatan kapasitas dan administrasi pajak, menggunakan pertimbangan yang tinggi dalam menentukan beban administrasi, lebih menekankan pada hal-hal yang bersifat practical dan membuat banyak penjelasan melalui ilustrasi, dan lebih berfokus pada isu- isu transfer pricing di negara-negara berkembang.<sup>36</sup>

## Reaksi Negara-Negara Terhadap BEPS

Menanggapi isu BEPS, beberapa

36. Berdasarkan analisis DANNY DARUSSALAM TAX Center 2014. Lihat Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji, *Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*, Edisi Revisi (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2016).

34. *Ibid.*



negara telah mengambil sikap atas aksi yang disampaikan dalam laporan final yang dirilis OECD. Beberapa negara ada yang mengubah aturan domestik yang berlaku di negaranya, dan ada pula yang mengeluarkan aturan baru untuk menangkalkan praktik BEPS ini. Beberapa di antaranya menyatakan akan mengkaji hal yang menjadi *concern* negara tersebut, dan beberapa telah mengimplementasikan dengan membuat bentuk peraturan baru.

Pemerintah Inggris menerbitkan aturan "*Diverted Profits Tax*" yang oleh beberapa kalangan disebut sebagai *google tax*<sup>37</sup> di penghujung tahun 2014. Upaya ini dilakukan untuk mencegah penghindaran status BUT di Inggris dan mencegah pemberian *tax benefit* bagi perusahaan yang kurang atau tidak memiliki substansi ekonomi di Inggris.

Pada pertengahan 2015, Australia merilis draf aturan pencegahan penghindaran pajak yaitu *tax integrity multinational anti-avoidance law*.<sup>38</sup> Targetnya adalah perusahaan multinasional yang memperoleh laba dari penjualan di Australia tetapi membukukan laba tersebut di negara lain yang mengenakan tarif pajak rendah dan atas transaksi yang dilakukan dengan tujuan utama atau salah satu tujuannya untuk memperoleh *tax benefit*.

Sementara itu, Tiongkok mengeluarkan beberapa seri aturan pencegahan penghindaran pajak sejak BEPS *Action Plan* diluncurkan.<sup>39</sup> Misalnya, aturan pelaksana atas GAAR, pengalihan saham secara tidak langsung (*offshore indirect transfer*), penyalahgunaan P3B, dan aturan pelaksana *transfer pricing* terutama terkait pembayaran royalti, *location specific advantage*, dan *benefit test* pada *intragroup services*.

Sebagai negara yang menjadi partisipan aktif dalam BEPS *Project*,

peraturan legislatif Swedia banyak yang telah dipengaruhi oleh BEPS *Project*. Contohnya pada peraturan mengenai *hybrids* yang tercantum dalam aksi BEPS ke 2, telah diberlakukan terhitung 1 Januari 2016. Karena Swedia juga merupakan negara anggota European Union (EU) disebutkan juga bahwa tertanggal 28 Januari 2016 terdapat pemberlakuan paket kebijakan *anti tax-avoidance* yang diberlakukan EU, oleh karenanya kebijakan ini diberlakukan juga bagi Swedia.<sup>40</sup>

Lain lagi dengan Afrika, bagi negara ini penting untuk terlebih dahulu mengorganisir lembaga regional seperti ATAF untuk dapat berpartisipasi mengimplementasikan OECD BEPS. Selain itu, Afrika juga menyatakan minatnya memanfaatkan kesempatan ini dalam rangka meningkatkan kapasitas otoritas pajak Afrika dan menciptakan sistem pajak yang lebih efektif.<sup>41</sup>

## Penutup

BEPS merupakan sebuah produk yang timbul dari era globalisasi, karena kebutuhan perusahaan multinasional yang ingin mendapatkan keuntungan yang lebih besar dengan didukung oleh adanya interaksi peraturan antarnegara yang tidak terkoordinasi.

Meskipun bukan negara anggota OECD, Indonesia termasuk negara yang turut memprakarsai OECD/G20 BEPS *Project*. Menyadari betapa besarnya dampak yang ditimbulkan oleh BEPS, baik Indonesia maupun beberapa negara lainnya telah mengambil sikap atas aksi yang disampaikan dalam laporan final yang dirilis OECD pada akhir 2015 lalu. Namun demikian, lagi-lagi negara berkembang harus memperhatikan kondisi ekonomi domestik dan menyesuaikan berbagai aksi ini dengan kebijakan yang berlaku di masing-masing negara.

Pemerintah harus menyadari bahwa isu BEPS sangat membahayakan

“Lagi-lagi negara berkembang harus memperhatikan kondisi ekonomi domestik dan menyesuaikan berbagai aksi ini dengan kebijakan yang berlaku di masing-masing negara.”

penerimaan negara dan memerlukan perhatian khusus. Dalam rangka memerangi praktik BEPS, Indonesia dapat mempertimbangkan untuk mengkaji kembali efektifitas peraturan *anti-tax avoidance* yang telah diberlakukan, dan juga penting untuk memiliki semacam mekanisme pengumpulan informasi untuk mengidentifikasi transaksi pembayaran, juga mekanisme pengumpulan pajak yang tepat. Tidak lupa penguatan lembaga otoritas pajak merupakan esensi utama untuk keberhasilan memerangi BEPS.

Selain itu, untuk dapat merespons secara efektif tantangan BEPS, penting bagi suatu negara untuk menyadari bagaimana pengaruh sistem pajak domestik terhadap negara lain dan juga bagaimana pengaruh peraturan pajak negara lain terhadap sistem pajak domestik. Oleh karena itu, masih banyak pekerjaan rumah yang harus dikerjakan Indonesia terkait pengimplementasian aksi BEPS ke dalam kebijakan pajak domestik. ◉

37. Robert Peston, "Who wins from Google Tax?" *BBC News*, Internet, dapat diakses melalui <http://www.bbc.com/news/business-30420571>, diakses pada 26 Januari 2016

38. "Tax Integrity: Multinational Anti-avoidance Law." Internet, dapat diakses melalui <http://www.treasury.gov.au/ConsultationsandReviews/Consultations/2015/Tax-Integrity-Law>.

39. Jinyan Li, "China and BEPS: From Norm-Taker to Norm-Shaker." *Bulletin for International Taxation*, IBFD 2015.

40. Anna Hankó Faragó, "Sweden: Reaction to the Final OECD BEPS Package", *International Transfer Pricing Journal*, vol. 23 no.3, April 2016.

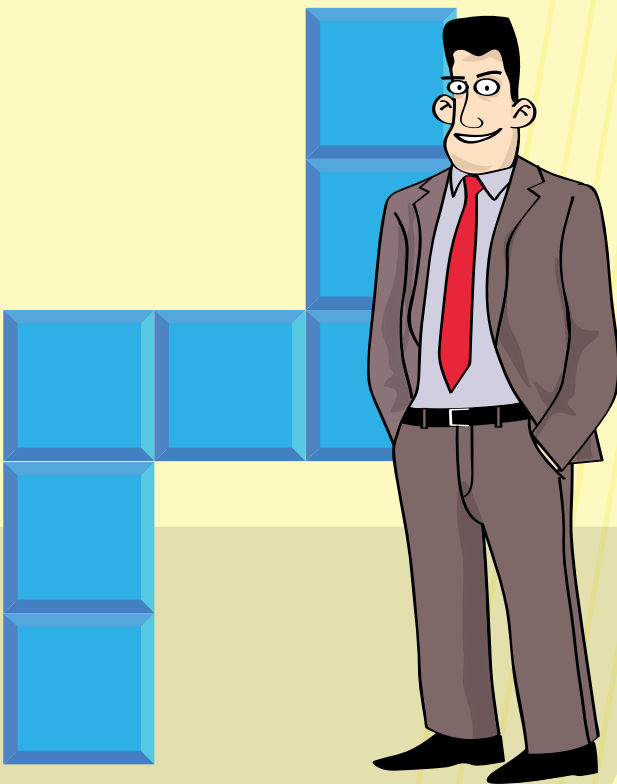
41. Annet Wanyana Oguttu, "OECD's Action Plan on Tax Base Erosion and Profit Shifting: Part 1 - What Should Be Africa's Response?" *Bulletin for International Taxation*, IBFD (2015).



# BEPS Action

# 1

## BEPS dan Isu Pemajakan Ekonomi Digital



- Sekilas tentang Ekonomi Digital
- Tantangan Pemajakan di Era Ekonomi Digital
- Rekomendasi dalam BEPS Action 1
- Tantangan Penerapan Rekomendasi BEPS Action 1 di Indonesia

Ditulis oleh:



**Gallantino Farman**

*Researcher, Tax Research and  
Training Services DANNY  
DARUSSALAM Tax Center*

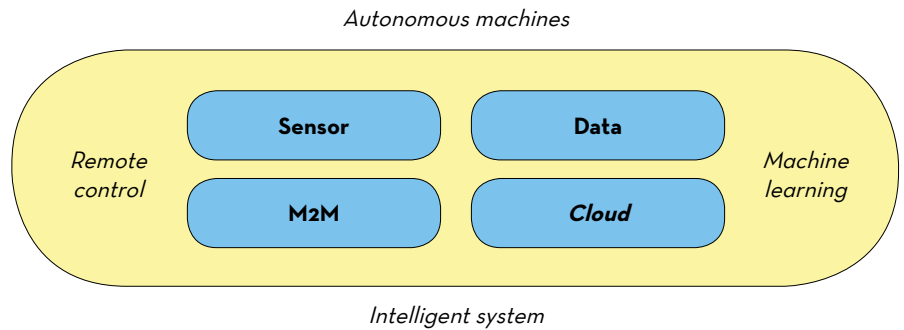
Bertumbuhnya ekonomi digital menghadirkan tantangan tersendiri bagi dunia perpajakan global. Karakter dari ekonomi digital yang disokong oleh aset tidak berwujud, penggunaan data secara masif, dan inovasi model bisnis menimbulkan tantangan pemajakan dalam ekonomi digital, yaitu berupa penentuan alokasi laba dan permasalahan penghindaran pajak melalui skema *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) yang bahkan telah menimbulkan fenomena *stateless income*.<sup>1</sup> Sebagai pemain besar dalam industri ekonomi digital, skema BEPS perusahaan multinasional menimbulkan reaksi di banyak negara dan menjadi pusat perhatian media.

Di bulan Oktober 2015, OECD dan G20 telah merilis laporan terkait proyek BEPS, salah satunya mengenai tantangan pemajakan di era ekonomi digital dengan judul "*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 : 2015 Final Report*" (selanjutnya disebut BEPS Action 1).<sup>2</sup> Laporan ini bersifat tidak mengikat kepada negara-negara OECD dan G20 sebagai pendukung proyek BEPS, meskipun OECD dan G20 mengharapkan koordinasi antarnegara dalam pengimplementasiannya.

Secara luas, beberapa isu terkait tantangan pemajakan di era ekonomi digital beririsan dengan isu dalam Aksi lain seperti Aksi 3, 7, dan 8-10. Tidak hanya itu, titik sentral dari seluruh isu yang dibahas dalam proyek BEPS adalah upaya untuk mengatasi isu BEPS yang secara substansial terjadi di era ekonomi digital. Hal yang hendak dicapai adalah terciptanya suatu konsensus tentang koordinasi pemajakan di antara negara-negara yang menjadi negara pasar dari produk-produk ekonomi digital dan negara-negara tempat *ultimate parent company* dari perusahaan digital berada.

Dirilisnya BEPS Action 1 pada Oktober 2015 tidak berarti pekerjaan

Gambar 1 - Main Enablers of the Internet of Things



Sumber: OECD, *OECD Digital Economy Outlook* (Paris: OECD Publishing, 2015). Dapat diakses di <http://dx.doi.org/10.1787/9789264232440-en>.

untuk mengatasi isu pemajakan dalam ekonomi digital telah berakhir. OECD dan G20 akan meneruskan pekerjaannya untuk memonitor pelaksanaan dan membuat laporan hasil *monitoring* BEPS Action 1 terkait ekonomi digital ini pada 2020. Meski demikian, beberapa negara belakangan ini sudah bereaksi dengan mengubah aturan domestiknya dengan memperkenalkan pemajakan khusus untuk transaksi digital tertentu.

Artikel ini membahas isu tantangan pemajakan dalam ekonomi digital, termasuk isu Pajak Penghasilan (PPH) Badan dan Pajak Pertambahan Nilai (PPN). Penulis juga membahas model bisnis dari para pemain besar dalam ekonomi digital dan skema transaksi yang unik serta implikasinya terhadap perpajakannya. Pada bagian akhir, turut dibahas pula isu-isu pemajakan dalam ekonomi digital di Indonesia.

### Sekilas tentang Ekonomi Digital

Pesatnya perkembangan ekonomi digital belakangan ini tidak dapat dilepaskan dari pengaruh perkembangan teknologi informasi dan komunikasi (TIK). TIK meliputi seluruh kegiatan yang terkait dengan pemrosesan, manipulasi, pengelolaan, pemindahan, dan informasi antar media komunikasi. Bagaimana teknologi dapat memengaruhi ekonomi? Untuk melihat hal tersebut, kita perlu mengetahuinya berkaca pada awal revolusi industri sekitar 200 tahun lalu. Ekonomi dunia secara signifikan disokong oleh kemajuan teknologi. Semenjak revolusi industri, pertumbuhan ekonomi dunia telah dipengaruhi oleh inovasi teknologi. Mulai dari mesin uap, sampai ditemukannya listrik, telepon, mobil,

pesawat, komputer, dan internet. Tiap inovasi dari teknologi telah membawa dampak positif bagi produktivitas dan pertumbuhan ekonomi. Inovasi sangat cepat terjadi, mau tidak mau ekonomi juga harus lebih cepat beradaptasi. Karakter dan nilai ekonomi yang selama ini dibentuk berubah secara fundamental dalam ekonomi digital.<sup>3</sup>

Banyak industri yang mengadopsi TIK untuk menaikkan produktivitas, memperluas pasar, dan mengurangi biaya operasional dalam usahanya.<sup>4</sup> Internet, salah satu inovasi dari TIK menjadi basis model bisnis baru dalam era terkini. Internet membuat dunia menjadi tanpa batas, siapa pun dapat terhubung kemana pun. Internet memperkenalkan cara baru berkomunikasi, mempermudah mengelola suatu informasi, bahkan menata ulang rantai bisnis. Adopsi ini dilakukan terhadap model bisnis yang diterapkan oleh perusahaan multinasional, sektor-sektor usaha kecil menengah (UKM), dan bisnis pemula (*start-ups*).

Begitu internet berkembang, ada keinginan untuk menghubungkan lebih banyak "*things*". Internet dan jaringannya menciptakan *Internet of Things* (IoT), yaitu kemampuan yang digunakan untuk memfasilitasi serangkaian kegiatan: (i) *machine-to-machine* (M2M) *communication*; (ii) *cloud computing*; (iii) analisis *big-data*, serta (iv) *sensor* dan *actuators* (Lihat Gambar 1).

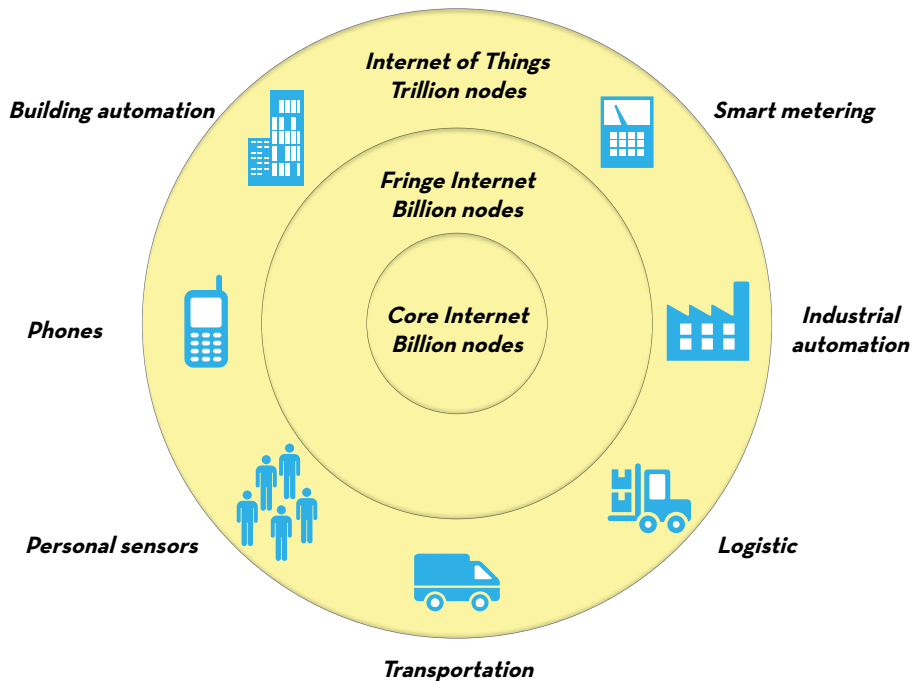
1. Edward Kleinbard, "Stateless Income," *Florida Tax Review* 11, No. 9 (2011): 701. Dapat diakses di [http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business\\_Taxation/Docs/WP1208.pdf](http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/WP1208.pdf)

2. OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 : 2015 Final Report* (Paris: OECD Publishing, 2015). Dapat diakses di <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

3. Hans-Dieter Zimmerman, "Understanding the Digital Economy: Challenges for new Business Models," *AMCIS 2000 Proceedings Paper* 402, (2000): 729.

4. Ganda C. Tobing dan Gallantino Farman, "Pajak Dunia Bisnis-Digital," *Majalah InsideTax*, Edisi 25 (November 2015): 8.

Gambar 2 - Visi Internet of Things



Sumber: Zach Shelby dan Carsten Bormann, *6LoWPAN: The Wireless Embedded Internet* (Inggris: John Wiley & Sons, 2009): 4.

IoT terus berkembang dan penggunaannya secara kolektif bertujuan untuk menciptakan sebuah masa depan yang serba pintar (*"smart everything"*).<sup>5</sup> IoT memberikan kesempatan bagi siapa pun dan di mana pun untuk mengumpulkan dan menganalisis informasi dari hampir segala hal. IoT akan lebih mendekatkan masyarakat, proses, data, dan *things* dengan membangun jaringan yang lebih berharga, memiliki kapabilitas baru, kaya akan pengalaman, dan penuh dengan *special opportunities* untuk bisnis, individu, dan negara. Lihat visi IoT pada Gambar 2.

Untuk melihat perkembangan IoT lebih jauh dan adopsinya oleh sektor ekonomi, penulis mengulas secara singkat dua model bisnis yang populer dari berbagai model bisnis dalam spektrum ekonomi digital yang luas dan inovatif, yaitu *electronic commerce* (*e-commerce*) dan *internet/online advertising*.

*E-commerce* dapat diartikan sebagai penggunaan internet yang memfasilitasi transaksi yang melibatkan

produksi, distribusi, penjualan, dan pengiriman barang dan jasa di sebuah pasar terbuka.<sup>6</sup> *E-commerce* adalah tulang punggung dari ekonomi digital.<sup>7</sup> Dalam bisnis *e-commerce*, tiga model yang sering digunakan adalah: (i) *business-to-business models* (B2B); (ii) *business to consumer models* (B2C); dan (iii) *consumer to consumer models* (C2C). Dalam B2B, transaksi dilakukan untuk aktivitas bisnis seperti *outsourcing support function* untuk lini bisnis *online trading*. Sedangkan B2C merupakan model bisnis yang paling umum digunakan di mana transaksi dilakukan secara digital sehingga dapat memotong *supply chain* yang panjang dari rantai bisnis tradisional. Sementara dalam C2C, *intermediaries* berperan untuk memfasilitasi portal tempat penjual dan pembeli untuk melakukan transaksi atau saling berbagi (*sharing economy*).<sup>8</sup>

6. Arthur Cockfield et. al, *Taxing Global Digital Commerce* (Belanda: Kluwer Law International, 2013), 11-12.

7. Aleksandra Bal dan Carlos Gutierrez, "Taxation of the Digital Economy," dalam *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures*, ed. Madalina Cotrut (Amsterdam: IBFD, 2015), 254.

8. Berkat kemajuan teknologi, *sharing economy* telah meringankan biaya transaksi, meningkatkan ketersediaan informasi, dan meningkatkan keamanan, serta lebih dapat diandalkan. Belakangan ini telah banyak berkembang aplikasi yang inovatif dengan model

*Online advertising* menggunakan internet sebagai medium untuk target dalam menyampaikan pesan dari iklan kepada *audiens* (*customers*). Berbeda dengan *traditional advertising*, *online advertising* memberikan lebih banyak manfaat. Contohnya, adanya fitur layanan informasi dan hasil analisis *online advertising* dalam melakukan segmentasi *customers*.

Pada umumnya, bisnis *online advertising* dijalankan dengan model *display ads* di mana pemasang iklan membayar untuk menampilkan iklan yang tersambung ke suatu konten tertentu. Model bisnis *online advertising* juga sering dijalankan melalui beriklan di *search engine*, di mana pengiklan membayar untuk dapat tampil dalam pencarian di internet. Beberapa pemain dalam industri *online advertising* antara lain: (i) *web publishers* yang mengintegrasikan iklan ke dalam bentuk *online*; (ii) *advertisers* yang memproduksi materi iklan yang akan ditampilkan secara *online*; dan (iii) perusahaan *intermediaries* yang mencakup *search engines*, perusahaan-perusahaan media, dan *vendor* teknologi. Jejaring internet ini juga didukung pertukaran dan pengumpulan data. Data ini dianalisis, dikombinasikan, dan diproses sehingga menghasilkan profil pelanggan *online*. Profil penggunaan *online advertising*, misalnya, informasi tentang jumlah klik (*clicks*), demografi pelanggan dan lain sebagainya.

Keragaman model bisnis dalam era ekonomi digital saat ini dapat digambarkan dari bagaimana suatu perusahaan menghasilkan pendapatan (Lihat Tabel 1). Dari beragamnya model bisnis ini, muncul berbagai karakteristik dari ekonomi digital sehingga sangat memungkinkan relevan dari perspektif pajak.

## Tantangan Pemajakan di Era Ekonomi Digital

Isu pemajakan pada ekonomi digital bukanlah isu yang baru. Pada pertengahan tahun 1990-an,

5. OECD, *Measuring the Digital Economy: A New Perspective* (Paris: OECD Publishing, 2014), 26. Dapat diakses di <http://dx.doi.org/10.1787/9789264221796-en>.

bisnis yang berbeda-beda, yang mampu menyediakan barang dan jasa seperti mobil, tempat tinggal (singgah), makanan, pakaian, dan bahkan jet pribadi.

Tabel 1 - Keragaman Bentuk Penghasilan

Revenue Models	Penjelasan
<i>Advertising-based revenues</i>	Terdapat berbagai versi pada model bisnis ini. Salah satunya menyediakan konten digital dalam bentuk <i>space</i> (ruang) iklan berbayar di sebuah <i>website</i> atau <i>platform</i> (aplikasi) yang dapat diakses melalui internet. Selain itu, iklan berbayar juga disediakan oleh <i>platform</i> media sosial.
<i>Digital content purchases or rentals</i>	Penyedia konten digital menghasilkan pendapatan dari konsumen yang membayar untuk setiap <i>item</i> yang diunduh melalui internet secara langsung. Penjualan dan penyewaan <i>e-books</i> , video klip, musik, aplikasi dan permainan ( <i>online games</i> ), serta barang digital lainnya masuk ke dalam kategori ini.
<i>Selling of goods</i>	Toko virtual ( <i>online retailer</i> ) yang menjual barang-barang berwujud ( <i>tangibles</i> ) melalui website resminya atau pasar digital ( <i>online marketplace</i> ) di internet. Tidak hanya itu, barang-barang tidak berwujud ( <i>virtual item</i> ) yang diperjual-belikan dalam aplikasi dan <i>online games</i> juga termasuk ke dalam kategori ini.
<i>Subscription-based revenues</i>	Pada model bisnis ini, pendapatan diperoleh dari biaya berlangganan yang dibayarkan oleh konsumen untuk sebuah konten digital secara berkala. Konten digital yang dimaksud adalah berita, <i>streaming musik &amp; video</i> , dan sebagainya. Juga termasuk pembayaran rutin untuk pelayanan dan pemeliharaan sebuah aplikasi atau <i>software</i> , seperti <i>anti-virus</i> yang harus diupdate melalui internet.
<i>Selling of services</i>	Model bisnis ini bergerak di bidang jasa tertentu. Contoh jasa yang dapat disediakan secara <i>online</i> saat ini adalah jasa hukum, jasa keuangan (perantara), jasa konsultasi, biro perjalanan (pariwisata), <i>digital agency</i> dan sebagainya.
<i>Licensing content and technology</i>	Jasa yang disediakan lebih terspesifikasi (secara khusus), yaitu jasa pembuatan konten digital (jurnal dan publikasi), algoritma, <i>software</i> khusus, dan konten berteknologi tinggi ( <i>artificial intelligence</i> ) dengan lisensi.
<i>Selling of user data and customized market research</i>	Segala sesuatu yang berkaitan dengan jual beli penyediaan <i>database</i> , analisis <i>database</i> , telematika, dan data yang diperoleh untuk tujuan penelitian. Penyedia layanan internet (ISP) termasuk ke dalam kategori ini.
<i>"Hidden" fees and loss leaders</i>	Model bisnis ini sudah dikenal secara tradisional. Pada kategori ini suatu barang/jasa dijual dengan harga rendah atau gratis, kemudian kerugian tersebut ditutupi dengan menjual barang/jasa pelengkap. Atas barang/jasa pelengkap tersebut dikenakan biaya yang cukup tinggi sehingga menjadi keuntungan bagi penyedia. Contoh, <i>online banking</i> , yang menawarkan diskon untuk pembelian dengan kartu kredit. Namun setiap bulannya dikenakan biaya administrasi yang lebih tinggi untuk penggunaan kartu kredit tersebut.

Sumber: OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, (Paris: OECD Publishing, 2015). Dapat diakses di <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

akademisi, praktisi, dan organisasi internasional di bidang perpajakan telah mewacanakan tantangan yang berasal dari perdagangan global melalui *e-commerce*.<sup>9</sup> Isu-isu yang diulas di era tersebut masih relevan dengan tantangan yang dihadapi di masa sekarang. Isu ini dapat dipetakan menjadi dua kelompok yaitu isu dalam PPh dan PPN.

Dalam laporan sebelumnya pada tahun 2013, OECD mengidentifikasi 4 elemen PPh yang timbul dari penggunaan skema BEPS dalam ekonomi digital, yaitu sebagai berikut:<sup>10</sup>

9. Arthur Cockfield, "BEPS and Global Digital Taxation," *Tax Notes International*, (September 2014): 934; Lihat diantaranya Reuven Avi Yonah, "International Taxation of Electronic Commerce," *Tax Law Review*, (1997); Charles Kingson, "The David Tillinghast Lecture: Taxing the Future," *Tax Law Review*, (1996); OECD, "Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions," *OECD Report by the Committee on Fiscal Affairs*, (1998).

10. OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2014 Deliverable* (Paris: OECD

1. Minimalisasi pemajakan di negara pasar. Cara yang dapat dilakukan adalah menghindari *taxable presence* dengan melakukan interaksi melalui *website* atau cara digital lainnya, sehingga tidak menimbulkan Bentuk Usaha Tetap (BUT) di negara lain. Cara lainnya adalah dengan meminimalisasi laba yang teralokasi ke fungsi, aset, dan risiko di negara pasar.
2. Menghindari *withholding tax* atau pengenaannya yang rendah. Cara yang dapat dilakukan adalah memanfaatkan P3B sehingga dapat menurunkan tarif *withholding tax* atas royalti.
3. Level pemajakan yang rendah di negara penerima penghasilan. Cara yang dapat dilakukan

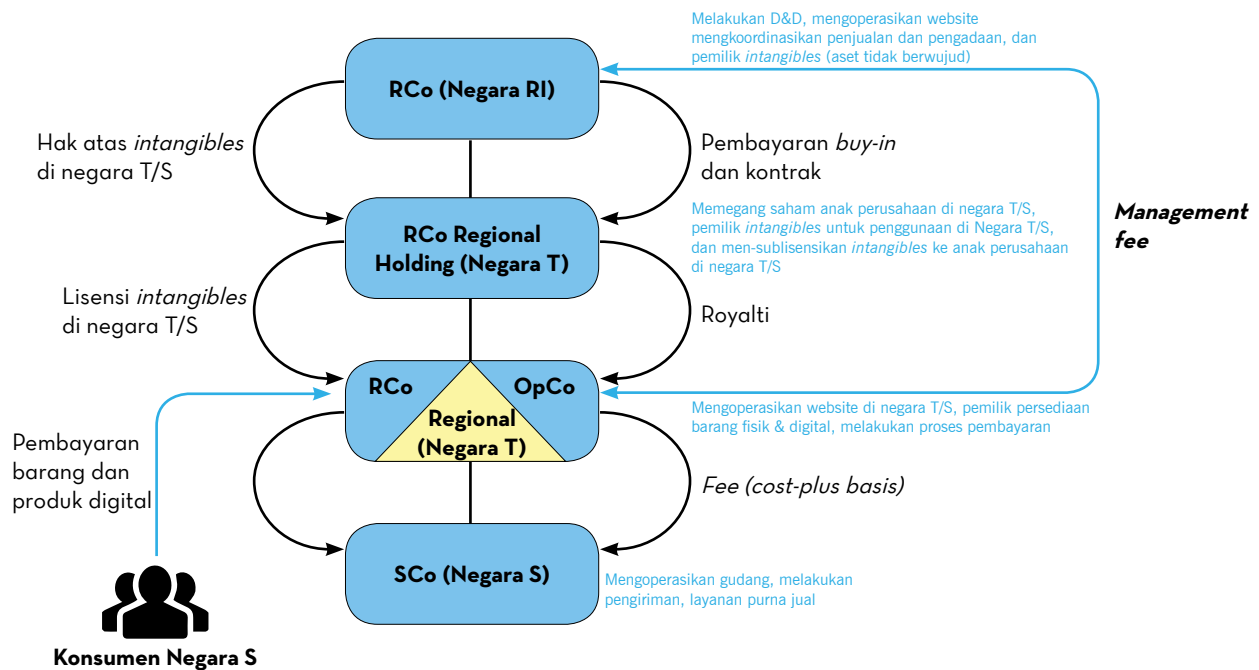
Publishing, 2014). Dapat Diakses di <http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>

adalah mendirikan perusahaan *intermediaries* di negara yang memberikan fasilitas pajak dan mengalokasikan laba ke negara tempat *intermediaries* ini.

4. Level pemajakan yang rendah di negara *ultimate parent*. Cara yang dapat dilakukan adalah memanfaatkan kelemahan dari aturan *Controlled Foreign Company* (CFC) di negara *ultimate parent*.

Sementara, isu PPN dalam meliputi mekanisme pengenaan PPN atas konsumsi jasa digital di mana jasa tersebut dilakukan di luar negeri. Hal ini seiring dengan prinsip destinasi dalam PPN, di mana PPN dikenakan di tempat barang atau jasa dikonsumsi. Misalnya, penyediaan konten digital secara *online*, konten digital dapat diakses melalui komputer atau telepon seluler yang terhubung ke internet. Secara umum, apabila konten digital

Gambar 3 - Online Retailer



Sumber: OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report* (Paris: OECD Publishing, 2015), 169.

tersebut dikonsumsi oleh individu maka pemenuhan kewajiban PPN-nya cenderung tidak efektif. Contoh ini juga menunjukkan bahwa PPN dapat menyebabkan penyedia jasa digital secara domestik akan mendapat tekanan dari kompetitor di luar negeri.

Contoh isu pemajakan dalam era ekonomi digital adalah sebagai berikut:

RCo Group adalah sebuah perusahaan multinasional bergerak di bidang penjualan produk secara *online* berupa produk/barang fisik dan produk digital. Produknya dijual melalui *website*. Barang fisik dikirimkan melalui jasa pengiriman independen dan produk digital dapat diunduh dari *website* ke komputer konsumen. RCo Group ini menjalankan bisnis *online*

yang fungsi kerjanya tersebar di negara R, T, dan S seperti yang terlihat dalam Gambar 3. Konsekuensi perpajakan dari bisnis tersebut dapat dilihat pada Tabel 2.

### Rekomendasi dalam BEPS Action 1

Untuk membahas tantangan

Tabel 2: Konsekuensi Perpajakan

Jenis Pajak	Negara S	Negara T	Negara R
<b>Pajak Langsung (Direct Tax)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Berdasarkan profil risiko dan fungsi SCo yang terbatas (jasa yang bersifat rutin ke RCo Regional Opco), maka penghasilan kena pajaknya sangat minim.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Negara T mengenakan <i>corporate tax</i> atas profit yang diperoleh RCo Regional Holding. (Karena ketentuan tertentu di Negara T, RCo berhak atas tarif yang lebih rendah pada umumnya untuk penghasilan berupa royalti).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Negara R mengenakan <i>corporate income tax</i> yang diterima oleh RCo, termasuk <i>buy-in payment</i> atas transfer pengadaan barang tidak berwujud (<i>intangible</i>) dari RCo Regional Holding.</li> </ul> <p>Namun, karena tidak adanya rekam jejak (<i>trade record</i>) dari keikutsertaan RCo (RCo <i>performance</i>) pada saat transaksi, maka RCo dapat mengambil posisi bahwa nilai <i>intangible</i> tersebut sangat rendah, maka jumlah keuntungan yang sebenarnya (<i>actual amount</i>) yang menjadi objek pajak akan menjadi sangat kecil.</p>

<p><b>Pajak Langsung (Direct Tax)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Seluruh penghasilan yang diperoleh dari penjualan produk secara <i>online</i> kepada konsumen di negara S diperlakukan sebagai penghasilan RCo Regional OpCo).</li> </ul> <p>Karena tidak ada kehadiran fisik (<i>physical presence</i>) RCo Regional OpCo di negara S dan tidak ada interaksi langsung SCo kepada konsumen di negara S, maka negara S tidak mengenakan pajak atas penghasilan tersebut. (Tidak ada hak pemajakan bagi negara S berdasarkan ketentuan domestik maupun <i>tax treaty</i> yang berlaku (ketiadaan BUT di negara S)).</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Negara T mengenakan <i>corporate tax</i> atas profit yang diperoleh RCo Regional OpCo dari aktivitas penjualan secara <i>online</i>.</li> </ul> <p>Profit tersebut hampir seluruhnya di-<i>offset</i> untuk membayar royalti kepada RCo Regional Holding atas hak penggunaan <i>intangible</i> dalam mengoperasikan <i>website</i> dan <i>management fee</i> kepada RCo atas jasa <i>co-ordinating sales and procurement</i>.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>RCo juga menerima pembayaran tahunan (<i>annual payment</i>) dari RCo Regional Holding atas <i>cost-sharing arrangement</i> yang jumlahnya bisa lebih kecil dari jumlah royalti yang diterima RCo Regional Holding.</li> </ul> <p>Berdasarkan ketentuan domestik di Negara R, RCo berhak atas R&amp;D <i>tax credit</i> yang secara signifikan mengurangi pajak terutangnya.</p>
<p><b>Pajak Tidak langsung (VAT)</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Perlakuan VAT <i>Business to Business</i> (B2B);</li> <li>Perlakuan VAT <i>Business to Consumer</i> (B2C) di negara S. Terdapat perbedaan perlakuan atas produk fisik dan digital: <ul style="list-style-type: none"> <li>Suplai barang fisik dari RCo Regional OpCo yang disimpan di gudang SCo yang dikirimkan ke konsumen di negara S dikenakan VAT di negara S;</li> <li>Suplai barang fisik dikirimkan langsung ke konsumen dari luar negeri (negara T), maka untuk negara eksportir dikenakan VAT dengan tarif 0% dan untuk negara importir dikenakan VAT sesuai ketentuan (negara S);</li> <li>Suplai produk digital kepada konsumen akhir di negara S, pada prinsipnya harus dikenakan VAT di negara S berdasarkan <i>destination principle</i>.</li> </ul> </li> </ul> <p>Cukup sulit bagi Negara S mengenakan VAT atas suplai ini, hal ini dikarenakan penyuplai (<i>supplier</i>) barang adalah <i>non-resident</i> di negara S dan memungut pajak dari konsumen akhir adalah hal yang tidak efektif. Beberapa yurisdiksi ada yang mengatur ketentuan bahwa <i>non-resident supplier</i> (penjual) untuk mendaftarkan diri dan membayar pajak yang dipungut, namun hal tersebut menjadi tantangan bagi otoritas pajak untuk meningkatkan kepatuhan pajak.</p>		

pemajakan dalam ekonomi digital, OECD mendirikan *Task Force on the Digital Economy* (TFDE) di mana negara-negara non-anggota OECD dapat berpartisipasi bersama negara anggota OECD untuk mengembangkan suatu *report* yang mengidentifikasi isu-isu yang muncul dalam ekonomi digital dan merancang opsi untuk mengatasinya. Laporan sementara dari TDFE telah dirilis pada bulan September 2014 dan diikuti oleh *deliverables report* di Oktober 2015. Untuk menghasilkan *deliverable report* ini, TDFE melakukan konsultasi dengan berbagai *stakeholders* dan menerima *input* dari dunia bisnis, kelompok masyarakat pemerhati ekonomi digital, akademisi, termasuk *input* dari negara berkembang.

Secara umum, opsi yang dirancang untuk mengatasi tantangan pemajakan di era ekonomi digital adalah sebagai berikut:<sup>11</sup>

1. Opsi untuk mengubah ketentuan pengecualian BUT terutama untuk memastikan bahwa status pengecualian BUT ini hanya tersedia bagi kegiatan yang bersifat pelengkap atau penunjang (*preparatory or auxiliary activities*). Opsi ini dilakukan bersama dengan rekomendasi BEPS Action 7 dan disinkronisasi dengan BEPS Action 15;
2. Pemungutan PPN dalam transaksi lintas batas terutama dalam B2C. Rekomendasi yang ditawarkan adalah menerapkan *International VAT/GST guidelines* dan mengadopsi mekanisme pembayaran PPN dalam *guidelines* tersebut;
3. Perluasan hak pemajakan dalam ekonomi digital dengan merekomendasikan aturan tentang *nexus* baru dalam pemajakan ekonomi digital melalui *significant economic presences*, *withholding tax* atas setiap transaksi produk digital, dan melakukan pemungutan untuk transaksi digital tertentu.

Relevansi dalam rekomendasi tentang aturan *nexus* baru dikaitkan dengan jasa atau barang digital yang

banyak digunakan atau dikonsumsi di negara sumber, pembayaran yang substansial dari pengguna jasa atau barang digital sehubungan dengan kewajiban kontraktual antara perusahaan digital dengan pengguna jasa yang berada di negara sumber, jumlah kontrak yang signifikan terkait penyediaan barang atau jasa digital antara perusahaan penyedia barang atau jasa digital dengan konsumen di negara sumber, atau adanya kantor cabang (*branch*) dari perusahaan penyedia barang atau jasa digital yang melakukan fungsi pemasaran dan konsultasi terhadap *resident* di negara sumber. Proposal lainnya yang diajukan oleh OECD adalah pengenaan *withholding tax* atas pembayaran transaksi barang atau jasa digital tertentu yang dilakukan oleh orang pribadi kepada penyedia barang atau jasa digital di luar negeri. Oleh karena umumnya pembayaran dilakukan melalui kartu kredit atau media elektronik lainnya, maka OECD menyarankan agar pemotongan pajak tersebut dilakukan oleh institusi keuangan.<sup>12</sup>

Selain itu, BEPS Action 1 ini juga merekomendasikan pelaksanaan pemungutan pajak atas transaksi digital tertentu. Pungutan ini disebut dengan *equalization levy*.<sup>13</sup> Langkah ini nampaknya akan dilakukan oleh beberapa negara. Misalnya, India yang memperkenalkan *equalization levy* di tahun 2016 ini yang ditujukan untuk pembayaran atas aktivitas *online advertising* ke luar negeri. Namun perlu diperhatikan bahwa perlakuan pungutan ini berbeda dengan pajak penghasilan.

Dalam hal PPN, isu yang timbul adalah memastikan efektivitas mekanisme pembayaran PPN atas konsumsi barang dan jasa digital. Cara yang dapat digunakan untuk menangkal isu PPN atas konsumsi jasa digital ini adalah mewajibkan penyedia jasa digital yang berdomisili di luar negeri untuk mendaftarkan diri dan mengadministrasikan kewajiban

“Cara yang dapat digunakan untuk menangkal isu PPN atas konsumsi jasa digital ini adalah mewajibkan penyedia jasa digital yang berdomisili di luar negeri untuk mendaftarkan diri dan mengadministrasikan kewajiban PPN-nya di negara konsumen.”

11. OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 : 2015 Final Report, Op.Cit.*, 136-138.

12. OECD, “Public Discussion Draft BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy”, (24 Maret – 14 April 2014): 66-67.

13. OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 : 2015 Final Report, Op.Cit.*, 115-117.

PPN-nya di negara konsumen. Untuk menghindari biaya kepatuhan yang tinggi, otoritas pajak dapat menerapkan *threshold* dalam pendaftaran dan pengadministrasian kewajiban PPN oleh penyedia jasa digital yang berdomisili di luar negeri. Agar mekanisme ini berjalan dengan efektif, otoritas pajak juga harus meningkatkan kerjasama internasional melalui pertukaran informasi (*exchange of information*), bantuan penagihan (*assistance in recovery and collection of tax*) dan pemeriksaan bersama (*simultaneous audit*).<sup>14</sup>

## Penutup: Tantangan Penerapan Rekomendasi BEPS Action 1 di Indonesia

Terkait dengan penerapan BEPS Action 1 ini, akan terdapat implikasi munculnya suatu dorongan bagi pemerintah Indonesia untuk menambah atau mengubah beberapa ketentuan dalam rangka mengatasi isu BEPS dalam era ekonomi digital. Misalnya, tentang aturan mengenai pengecualian BUT dalam P3B. Dalam ketentuan domestik yang berhubungan dengan BUT, Indonesia perlu mengubah ketentuan dalam Pasal 2 ayat (5) Undang-Undang PPh, dengan mengubah definisi BUT melalui perluasan cakupan BUT yang sudah ada.<sup>15</sup>

Perluasan definisi BUT dalam UU PPh dapat mempertimbangkan *volume* yang signifikan dari penjualan jasa atau barang digital di Indonesia, pembayaran yang substansial dari pengguna jasa atau barang digital sehubungan dengan kewajiban kontraktual antara perusahaan digital dengan pengguna jasa yang berada di Indonesia, dan jumlah kontrak yang signifikan terkait penyediaan barang atau jasa digital antara perusahaan penyedia barang atau jasa digital dengan konsumen di Indonesia.

Belakangan ini, isu BUT dan ekonomi

14. Kerangka atau instrumen kerja sama tersebut dapat didasarkan pada *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* yang diinisiasi oleh negara anggota OECD dan G20.

15. Darussalam dan Ganda Christian Tobing, "Rencana Aksi Base Erosion Profit Shifting dan Dampaknya terhadap Peraturan Pajak di Indonesia," *DDTC Working Paper*, no. 0714 (2014).

digital tidak hanya menjadi *concern* di bidang pemajakan saja. Kementerian Komunikasi dan Informatika (Menkominfo) pun telah menerbitkan Surat Edaran Menteri Komunikasi dan Informatika Nomor 3 Tahun 2016 tentang Penyediaan Layanan Aplikasi dan/atau Konten Melalui Internet. Dalam Surat Edaran ini, Menkominfo mensyaratkan penyediaan layanan *over the top* (OTT) asing untuk wajib memiliki BUT di Indonesia. Pendirian BUT ini didasarkan pada peraturan perundang-undangan pajak. Perlu dicatat bahwa sampai saat ini konsep BUT dalam pajak merupakan konsep *brick and mortar*, sehingga penyedia layanan OTT diwajibkan untuk mendirikan suatu tempat usaha tetap di Indonesia. Meskipun demikian, perlu diingat bahwa suatu tempat usaha tetap dapat dikecualikan sebagai BUT berdasarkan P3B.

Aturan lainnya terkait dengan mekanisme *withholding tax* atas pembayaran barang atau jasa digital yang dilakukan oleh orang pribadi kepada penyedia jasa di luar negeri dengan menggunakan kartu kredit atau media pembayaran elektronik lainnya. Untuk memastikan efektivitas *withholding tax* atas pembayaran melalui kartu kredit atau media pembayaran elektronik lainnya ini, ketentuan tentang subjek pemotong Pasal 26 UU PPh perlu diubah dengan memperluas kewajiban institusi keuangan untuk melakukan pemotongan dalam kondisi adanya pembayaran barang atau jasa digital yang dilakukan oleh orang pribadi kepada penyedia jasa di luar negeri. Agar lebih memberikan kepastian, perubahan ketentuan pemotongan tersebut juga disertai dengan karakteristik penghasilan yang timbul dari pembayaran tersebut. Cara yang dapat ditempuh adalah mencantumkan secara eksplisit penghasilan dari pembayaran barang atau jasa digital yang dilakukan oleh orang pribadi kepada penyedia jasa di luar negeri sebagai objek pemotongan PPh Pasal 26.

Dengan semakin berkembangnya TIK yang disertai dengan bertumbuhnya pelaku usaha di bidang ini, penghasilan yang timbul dari transaksi yang dilakukan oleh pelaku usaha di

“D engan semakin berkembangnya TIK yang disertai dengan bertumbuhnya pelaku usaha di bidang ini, penghasilan yang timbul dari transaksi yang dilakukan oleh pelaku usaha di bidang ini perlu diperjelas sehingga dapat memberikan kepastian dan prediktabilitas bagi pelaku usaha.”

bidang ini perlu diperjelas sehingga dapat memberikan kepastian dan prediktabilitas bagi pelaku usaha. Misalnya, kepastian atas karakteristik penghasilan yang diperoleh oleh perusahaan yang bergerak di bidang penyediaan *cloud computing*. Untuk menjamin kepastian hukum, maka karakteristik penghasilan yang timbul dari usaha tersebut perlu diatur dengan aturan setingkat undang-undang.

Sedangkan untuk memastikan efektivitas pembayaran PPN atas konsumsi jasa digital di mana jasa digital tersebut dilakukan di luar negeri dan dikonsumsi oleh orang pribadi di dalam negeri sehingga tercakup dalam objek PPN dalam Pasal 4 ayat (1) huruf e Undang-Undang PPh, maka diperlukan perubahan aturan tentang kewajiban pengadministrasian PPN. Ketentuan yang dapat diubah adalah kewajiban melaporkan usaha dan kewajiban memungut, menyetor dan melaporkan pajak yang terutang dalam Pasal 3A UU PPh. ◉



# BEPS Action 2

## Menetralisasi *Hybrid Mismatch Arrangement*



- Konsep dan Gambaran Umum *Hybrid Mismatch Arrangement*
- Dasar Alasan Terjadinya *Hybrid Mismatch Arrangement*
- *Foreign Tax Generator*
- Rekomendasi atas *Hybrid Mismatch Arrangement*
- Pandangan Para Ahli
- Penutup

Ditulis oleh:



**Anggi P.I Tambunan**

*Manager, Tax Compliance & Litigation Services, DANNY DARUSSALAM Tax Center*

Terkuaknya “Panama Papers” ke publik yang dikaitkan dengan mekanisme penghindaran pajak melalui negara *tax havens* bukanlah merupakan barang baru bagi para peneliti perpajakan dunia. Diketahui bahwa selama 50 tahun terakhir, penghindaran pajak dengan memanfaatkan negara *tax havens* telah mengalami peningkatan signifikan.<sup>1</sup> *Tax havens* hanya merupakan satu dari sekian banyak mekanisme penghindaran pajak yang mengakibatkan tergerusnya basis pemungutan pajak (*base erosion*), sehingga dapat merugikan negara. Selain itu, hal ini juga diindikasikan akan berdampak negatif terhadap persaingan usaha, efisiensi, transparansi dan keadilan.<sup>2</sup>

Untuk merespons berbagai praktik penghindaran pajak yang terjadi tersebut, negara-negara yang tergabung dalam G20 sejak beberapa tahun lalu telah berkerjasama dengan memberikan mandat kepada OECD untuk melakukan analisis teknik penghindaran pajak yang digunakan oleh para penghindar pajak.<sup>3</sup>

Fokus dari seluruh rencana aksi untuk menangkal praktik *base erosion and profit shifting* (BEPS Action Plan) adalah untuk menyelaraskan peraturan pajak internasional yang selama ini masih memberikan ruang bagi perusahaan multinasional untuk memodifikasi aturan perpajakan dengan tujuan agar tidak dikenakan pajak di mana pun atau dikenakan pajak dengan tarif yang sangat rendah.

Salah satu dari 15 BEPS Action Plan yang telah disusun, pada urutan kedua merupakan upaya yang ditujukan untuk menetralkan akibat dari ketidaksesuaian antarnegara mengenai entitas dan karakteristik instrumen yang disebut sebagai “*Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*” (BEPS Action 2). Lebih

lanjut, pada BEPS Action 2 ini terdapat banyak kondisi dan situasi atas adanya *hybrid mismatch arrangement* yang dapat disebabkan karena karakteristik transaksi maupun entitas. Adapun tulisan ini akan berfokus mengenai usulan dalam BEPS Action 2.

### Konsep dan Gambaran Umum Hybrid Mismatch Arrangement

Harris (2015) memberikan pengertian “*hybrid arrangement*” dari frasa “*hybrid mismatch arrangement*” yang mengacu pada dua negara yang tidak sepakat atas klasifikasi atau karakteristik beberapa fitur dari aturan yang memiliki pengaruh fundamental terhadap tujuan pajak penghasilan.<sup>4</sup> Lebih lanjut, IBFD International Glossary tidak memberikan pengertian langsung kepada *hybrid arrangement*, namun memberikan pengertian atas “*hybrid transaction*” yang memiliki arti suatu transaksi yang dikualifikasikan berbeda untuk tujuan perpajakan di dua negara.<sup>5</sup> Sejalan dengan penggambaran Harris dan IBFD Glossary, Stewart memberikan pengertian atas *hybrid transaction* yang merujuk pada karakteristik terpisah dari tiap-tiap negara berdasarkan ketentuan domestik negaranya.<sup>6</sup>

Lebih lanjut, pengertian “*mismatch*” merujuk pada perbedaan pandangan dari dua negara terhadap suatu aturan yang menimbulkan hasil yang inkonsisten apabila dilihat secara keseluruhan.<sup>7</sup> Bertolak dari pandangan ini, tidak seluruhnya *hybrid arrangement* menimbulkan ketidaksesuaian (*mismatch*), karena terkadang hasilnya tidak selalu menimbulkan hasil yang inkonsisten.<sup>8</sup> Menurut OECD, keberadaan *mismatch* diperoleh melalui perbandingan perlakuan perpajakan berdasarkan ketentuan masing-masing negara yang melakukan transaksi.<sup>9</sup>

OECD tidak memberikan definisi yang baku mengenai pengertian atas *hybrid mismatch arrangement* sebagai sebuah frasa yang utuh. Namun demikian OECD memberikan gambaran bahwa *hybrid mismatch arrangement* memiliki satu atau beberapa elemen dasar berikut:<sup>10</sup>

1. *Hybrid Entities*: entitas yang untuk tujuan perpajakan diperlakukan sebagai entitas transparan di satu negara dan non-transparan di negara lainnya;
2. *Hybrid Instrument*: instrumen yang untuk tujuan perpajakan diperlakukan secara berbeda di negara-negara yang terlibat dalam transaksi tersebut, biasanya di satu negara dianggap sebagai utang dan di negara lainnya dianggap sebagai penyertaan modal; dan
3. *Hybrid Transfer*: suatu aturan yang untuk tujuan perpajakan diperlakukan sebagai pengalihan kepemilikan atas suatu aset di suatu negara, namun tidak bagi negara yang lain. Pada umumnya negara lain menganggap sebagai penjaminan utang.
4. *Dual Resident Entities*: entitas yang menjadi subjek pajak dalam negeri untuk tujuan perpajakan di dua negara yang berbeda;

Berdasarkan beberapa pengertian dan petunjuk di atas, secara sederhana dapat ditarik benang merah mengenai pengertian *hybrid mismatch arrangements* atau *hybrid transaction* sebagai suatu transaksi atau aturan yang dikategorikan berbeda untuk tujuan perpajakan oleh dua negara atau lebih yang didasarkan pada ketentuan domestik di masing-masing negara tersebut sehingga menimbulkan hasil yang inkonsisten yang berdampak pada posisi kewajiban fiskal yang sangat rendah atau tidak dikenakan pajak sama sekali di negara manapun bagi wajib pajak (WP).

### Dasar Alasan Terjadinya Hybrid Mismatch Arrangement

Kembali kepada konsep awal dari hukum pajak internasional, bahwa

1. Brian J Arnold dan Michael J. McIntyre, *International Tax Primer: Second Edition* (The Hague: Kluwer law International, 2002), 137.

2. OECD, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, BEPS Action 2: 2015 Final Report* (Paris: OECD Publishing, 2015).

3. Hugh J. Ault dan Brian J Arnold, “Protecting The Tax Base of Developing Countries: an Overview,” dalam *United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*, ed. Alexander Trepelkov, Harry Tonino dan Dominika Halka, United Nations (United Nations: New York, 2015), 3.

4. Peter A. Haris, “Neutralizing Effects of Hybrid Mismatch Arrangements,” dalam Alexander Trepelkov, Harry Tonino dan Dominika Halka, *Op.Cit.*, 189.

5. IBFD Tax Glossary.

6. Miranda Stewart, “Abuse and Economic Substance in A Digital BEPS World,” *Bulletin for International Taxation*, (June/July (2015)).

7. Peter A. Haris, *Op.Cit.*, 189.

8. *Ibid.*

9. OECD, *Op.Cit.*, Paragraf 10.

10. OECD, “Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues,” *OECD Report* (2012): 7.

hukum pajak internasional berpegangan kepada ketentuan-ketentuan perpajakan yang berlaku di antara negara-negara berdasarkan ketentuan domestiknya, yang kemudian bersinggungan karena adanya transaksi yang terjadi secara lintas batas (*cross border*).<sup>11</sup> Ketentuan pajak domestik dari masing-masing negara dikembangkan tanpa mempertimbangkan dengan matang bagaimana transaksi tersebut akan diberlakukan oleh negara lain. Wajar saja, mengingat sistem perpajakan yang ada merupakan produk kebijakan awal abad ke-20 di mana ketika itu transaksi lintas batas masih sangat sedikit terjadi.<sup>12</sup>

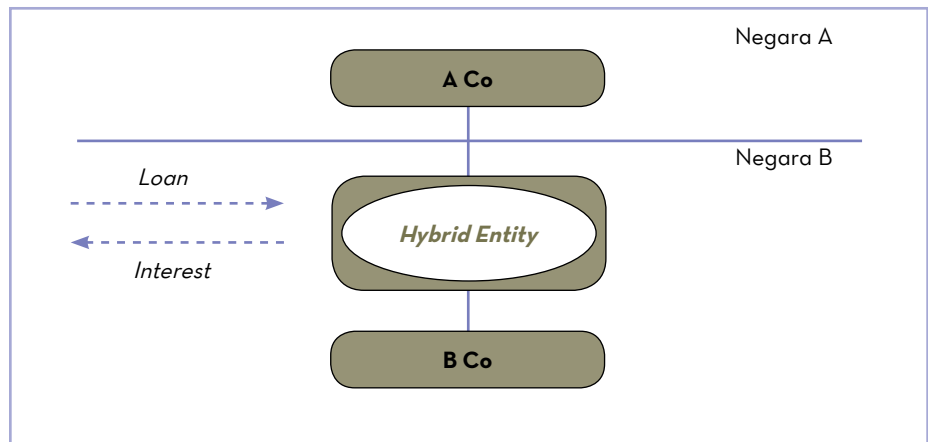
Ketidakpaduan pengaturan perlakuan perpajakan antara satu dengan yang lainnya tentunya dapat mengakibatkan pengenaan pajak berganda (*double taxation*) atau mungkin sebaliknya, tidak dikenakan pajak di negara mana pun (*double non-taxation*). Perbedaan ketentuan yang terjadi di antara satu negara dengan negara lainnya inilah yang kemudian dimanfaatkan oleh para penghindar pajak untuk mendapatkan posisi terbaik dari kewajiban fiskalnya, yaitu dengan memodifikasi transaksi atau entitas yang menyebabkan perlakuan pajak yang inkonsisten dari dua negara yang berbeda sehingga menghasilkan tidak adanya pengenaan pajak atau dikenakan pajak dengan tarif yang sangat rendah atas transaksi tersebut (*hybrid mismatch arrangement*). Adapun kewajiban fiskal yang sangat rendah atau tidak dikenakan pajak sama sekali di negara mana pun atas *hybrid mismatch arrangement* dapat diperoleh dari salah satu kondisi-kondisi berikut:

1. Skema Pengurangan Berganda (*Double Deduction Scheme*): suatu aturan di mana pengurangan penghasilan (pengakuan biaya) untuk tujuan perpajakan dilakukan di dua negara yang berbeda;
2. Skema Pengakuan Pengurangan dan Non-Inklusi (*Deduction/No Inclusion Schemes*): suatu

11. Lihat Kevin Holmes, *International Tax Policy and Double Tax Treaties: An Introduction to Principle and Application* (IBFD, 2007).

12. Angharad Miller dan Lynne Oats, "Principles of International Taxation," *Tottel Publishing* (2006):19.

**Gambar 1 - Skema Penggunaan Perusahaan Pembiayaan di Negara dengan Tarif Pajak Rendah**



Sumber: OECD, "Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues," OECD Report, (2012).

aturan yang menghasilkan adanya pengakuan biaya di satu negara, biasanya dianggap sebagai biaya bunga, namun tidak dianggap sebagai penghasilan di negara lain;

3. Pengumpul Kredit Pajak Luar Negeri (*Foreign Tax Credit Generators*): suatu aturan yang mendapatkan kredit pajak luar negeri yang seharusnya tidak diterima, setidaknya tidak dalam tingkatan yang sama, atau tanpa adanya kesesuaian dengan penghasilan yang diterima di negara lain.

Untuk lebih menjelaskan kondisi-kondisi di atas, penulis memberikan ilustrasi dalam contoh-contoh kasus di bawah ini:<sup>13</sup>

### **Double Deduction Scheme (DD)**

A Co merupakan sebuah induk perusahaan di Negara A yang secara tidak langsung memiliki anak perusahaan B.Co yang beroperasi di Negara B. Adapun antara A.Co dan B.Co terdapat entitas *hybrid (hybrid entity)* yang diperlakukan sebagai entitas transparan oleh negara A yang berakibat pada tidak dikenakannya pajak di Negara A, namun dianggap sebagai entitas non-transparan di Negara B yang berakibat pemajakan harus diakui di Negara B. *Hybrid entity* dimiliki seluruhnya oleh A.Co, sedangkan B.Co dimiliki seluruhnya oleh *hybrid*

*entity*. Dengan demikian B.Co dimiliki seluruhnya oleh A.Co. *hybrid entity* kemudian meminjam uang dari pihak ketiga dan menggunakan pinjaman tersebut sebagai penyertaan modal di B.Co (atau digunakan untuk membeli saham B.Co dari pemilik sebelumnya). Atas pinjaman tersebut *hybrid entity* melakukan pembayaran bunga. Skema tersebut dapat digambarkan dalam Gambar 1.

Berdasarkan ketentuan Negara B, *hybrid entity* akan dikenakan pajak penghasilan. Pembayaran bunga yang dilakukan kepada pihak ketiga dapat diakui sebagai biaya yang mengurangi penghasilan untuk dikenakan pajak. Sebaliknya dikarenakan Negara A memperlakukan *hybrid entity* sebagai transparan, maka kewajiban perpajakannya akan digabungkan (dikonsolidasikan) dengan pemiliknya, yaitu A.Co, sehingga biaya bunga yang telah dilakukan oleh *hybrid entity* dianggap dilakukan oleh A.Co dan berdampak pada A.Co dapat melakukan pembebanan atas biaya bunga tersebut. Contoh ini menunjukkan bahwa terjadi pengakuan biaya berganda di dua negara yang berbeda atas satu transaksi yang sama.

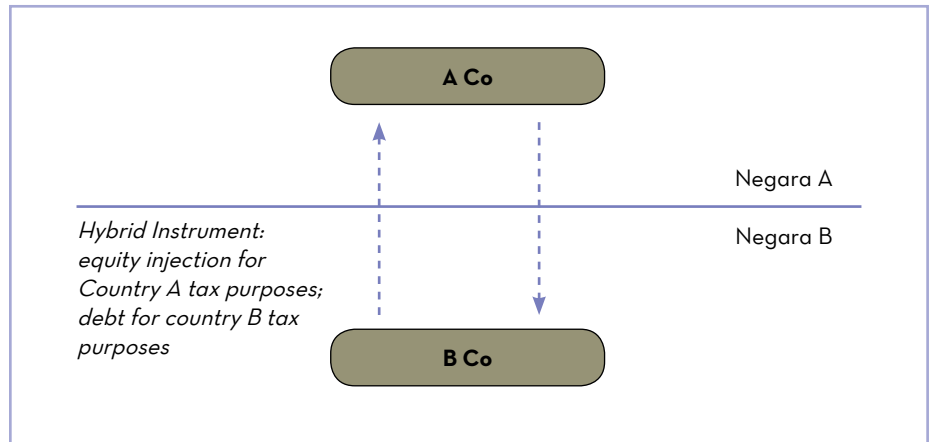
### **Deduction/No Inclusion (D/NI)**

B.Co yang merupakan WP dalam negeri dari Negara B, mendapatkan pembiayaan dari A.co yang merupakan WPDN Negara A, di mana instrumen pembiayaan tersebut diklasifikasikan

13. OECD, "Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues," *Op.Cit.*, 9.

sebagai penyertaan modal di Negara A namun dianggap sebagai utang di negara B. Jika terjadi pembayaran atas instrumen ini, maka pembayaran tersebut akan dianggap sebagai pembayaran bunga oleh Negara B berdasarkan ketentuan domestiknya. Akan tetapi, Negara A akan memperlakukan pembayaran tersebut untuk tujuan perpajakan sebagai dividen, di mana dividen tersebut dibebaskan dari pengenaan pajak di Negara A. Sebagai hasilnya, terdapat pengakuan biaya di negara A namun tidak dikenakan pajak di Negara B. Dapat digambarkan dalam Gambar 2.

Gambar 2 - Skema *Deduction/No Inclusion (D/NI)*



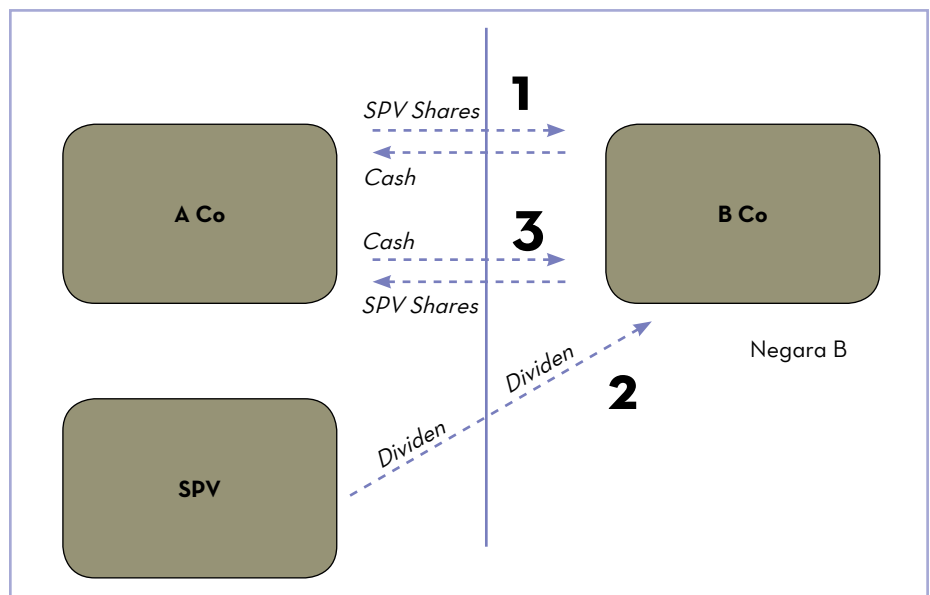
Sumber: OECD, "Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues," OECD Report, (2012).

**Foreign Tax Generator**

Ciri tersendiri dari Skema *foreign tax generator* adalah penggunaan *hybrid transfer* dari *equity instrument*. Hal yang umum dilakukan untuk menciptakan *hybrid transfer* dari *equity instrument* adalah dengan perjanjian penjualan dan pembelian kembali saham, di mana transaksi ini diperlakukan sebagai penjualan dan pembelian kembali saham di satu negara, namun di negara lain diperlakukan sebagai pinjaman dengan saham sebagai jaminan aset.

B.Co yang berlokasi di Negara B akan melakukan pembiayaan kepada A Co yang berlokasi di Negara A. A.Co membentuk sebuah *special purpose vehicle* (SPV) di Negara A. A.Co kemudian melakukan perjanjian repo dengan B.Co di mana A.Co menjual saham preferen dari SPV kepada B.Co dan menerima kas dari transaksi tersebut. Pada saat yang bersamaan A.Co juga berjanji akan membeli kembali saham tersebut pada waktu yang ditentukan dengan harga yang juga telah disepakati. Selanjutnya atas transaksi tersebut, SPV melakukan pembayaran dividen kepada B.Co dengan tarif yang tetap. Berdasarkan perjanjian repo tersebut, B.Co berhak menyimpan dividen tersebut, yang mana merupakan imbalan atas transaksi repo yang dilakukannya dengan A.co. Terlepas dari transaksi penjualan dan pembelian kembali atas saham SPV, SPV menerima penghasilan dari pihak ketiga dan membayarkan PPh Badan terutang kepada Negara A. Lihat Gambar 3.

Gambar 3 - Skema *Foreign Tax Generator*



Sumber: "Hybrid Mismatch Arrangements: Tax Policy and Compliance Issues," OECD Report, (2012).

A, transaksi repo tersebut dianggap sebagai utang dari B.Co kepada A.co, di mana saham dari SPV dianggap sebagai jaminan utang. Dengan demikian, A.Co tetap dianggap sebagai pemilik saham dan penerima penghasilan dividen dari SPV. Terhadap hal ini, Negara A membebaskan pengenaan pajak atas pembayaran dividen yang diterima oleh B.Co atau ketentuan kredit pajak luar negeri tidak langsung memperkenankan A.Co untuk mengklaim kredit pajak atas PPh Badan yang telah dibayar SPV. Selanjutnya, karena transaksi repo tersebut dianggap sebagai utang, A.Co kemudian melakukan pengakuan biaya bunga dengan nilai yang sama dengan

pembayaran dividen kepada B.Co.

Di sisi lain untuk tujuan perpajakan, Negara B memperlakukan perjanjian repo sebagai penjualan dan pembelian kembali biasa. Sehingga terhadap B Co, atas dividen yang muncul karena kepemilikan saham di SPV. Negara B memiliki ketentuan kredit pajak luar negeri tidak langsung yang memperkenankan B Co untuk mengklaim kredit pajak atas PPh Badan yang telah dibayar SPV. Skema ini menghasilkan pemajakan di Negara B, namun diimbangi dengan kredit pajak luar negeri tidak langsung yang dibayarkan SPV atas pembayaran dividen.

Tabel 1 - Tabel Rekomendasi Hukum Domestik (Part I)

Ketidaksesuaian (Mismatch)	Aransemen	Rekomendasi	Rekomendasi Ketentuan		
			Respons	Aturan Defensif	Cakupan
D/NI	Instrumen keuangan <i>hybrid</i>	Tidak diberikan pembebasan atas pembayaran dividen yang diakui sebagai biaya	Menolak pengakuan biaya dari pembayar	Dianggap sebagai penghasilan normal	Perusahaan afiliasi dan rancangan terstruktur
	Menolak pembayaran yang dilakukan oleh entitas <i>hybrid</i>	-	Menolak pengakuan biaya dari pembayar	Dianggap sebagai penghasilan normal	Grup pengendali dan rancangan terstruktur
	Pembayaran balik kepada entitas <i>hybrid</i> ( <i>reverse hybrid</i> )	Perbaiki ketentuan investasi luar negeri: Membatasi perlakuan atas perusahaan <i>intermediary</i> sebagai perusahaan transparan ketika investor dari luar negeri dianggap sebagai perusahaan non-transparan	Menolak pengakuan biaya dari pembayar	-	Grup pengendali dan rancangan terstruktur
DD	Pembayaran yang dapat dibiayakan yang dilakukan oleh entitas <i>hybrid</i>	-	Menolak pengakuan biaya dari induk perusahaan	Menolak pengakuan biaya dari pembayar	Tidak ada batasan atas respons, aturan defensif berlaku atas Grup Pengendali dan aransemen terstruktur
	Pembayaran yang dapat dibiayakan yang dilakukan oleh <i>dual-resident</i>	-	Menolak pengakuan biaya dari WPDN Negeri	-	Tidak ada batasan atas respons
Indirect D/NI	<i>Imported mismatch arrangement</i>	-	Menolak pengakuan biaya dari pembayar	-	Anggota dari grup pengendali dan rancangan terstruktur

Sumber: OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, BEPS Action 2: 2015 Final Report (Paris: OECD Publishing, 2015).

### Rekomendasi atas Hybrid Mismatch Arrangement

Menjawab ketiga skema di atas, BEPS Action 2 memberikan beberapa rekomendasi yang dibagi menjadi dua bagian besar yaitu rekomendasi terhadap hukum domestik (*Part I*) dan rekomendasi terhadap permasalahan *tax treaties* (*Part II*). Adapun rekomendasi ditujukan agar mendorong WP lebih sederhana dan transparan dalam melakukan investasi lintas batas.<sup>14</sup>

Rekomendasi dari *Part I* merupakan serangkaian aturan domestik yang

terhubung dengan pengaturan domestik di negara lain untuk mengatur mengenai perlakuan perpajakan atas suatu instrumen transaksi atau entitas. Aturan-aturan tersebut berupa aturan utama (*Primary Rule*) dan aturan lanjutan (*Secondary Rule*) atau disebut juga aturan defensif (*Defensive Rule*). Kedua aturan ini digunakan secara otomatis dan berurutan, hal ini dilakukan agar menghindari lebih dari satu negara mengaplikasikan aturan pada satu rancangan yang sama serta untuk menghindari adanya pemajakan berganda.

Rekomendasi terhadap hukum aturan utama (*Primary Rule*) adalah satu negara menolak memberikan pengakuan biaya atas suatu

pembayaran yang bukan merupakan objek pajak di negara mitra (D/NI) atau pembayaran tersebut juga diakui sebagai biaya di negara mitra (DD). Apabila aturan utama ini tidak dapat diaplikasikan, maka negara mitra dapat menggunakan aturan lanjutan (*Secondary Rule*), di mana negara tersebut akan menganggap pembayaran tersebut sebagai objek pajak atau menolak duplikasi pengakuan biaya tergantung sifat dasar dari ketidaksesuaian (*mismatch*) yang muncul. Tabel 1 menggambarkan secara umum atas rekomendasi *Part I*.

Selanjutnya pada rekomendasi *Part II* ditujukan untuk memastikan bahwa *hybrid instrument* dan entitas *hybrid*, sebagaimana juga terhadap

14. Pascal Saint-Amans dan Raffaele Russo, "The BEPS Package: Promise Kept, Bulletin for International Taxation," *IBFD* (April, 2016).

entitas yang menimbulkan *dual-resident*, tidak digunakan hanya untuk mendapatkan keuntungan dari *tax treaty* serta keberadaan *tax treaty* tidak mencegah berlakunya perubahan ketentuan domestik sebagaimana direkomendasikan di *Part I*.

*Part II* memiliki 3 bagian tujuan sesuai dengan kondisi ketidaksesuaian (*mismatch*) yaitu pertamanya ditujukan untuk mengatasi permasalahan ketidaksesuaian yang muncul karena adanya *dual resident*. Adapun *dual-resident* yang dimaksud adalah, untuk tujuan perpajakan, satu entitas dianggap sebagai WP dalam negeri di lebih dari satu negara yang terlibat transaksi. Hal ini ditujukan untuk mencegah adanya skema lainnya dari penghindaran pajak yang menggunakan *dual-resident*. Meskipun demikian, pengaturan ini tetap memperhatikan rekomendasi yang tertera di dalam BEPS Action 6 yang secara khusus ditujukan untuk mengatasi permasalahan *dual-resident* namun dengan pendekatan kasus per kasus.

Bagian selanjutnya ditujukan kepada penggunaan *tax treaty* terhadap entitas *hybrid*. Adapun entitas *hybrid* di sini dimaksudkan pada kondisi suatu entitas yang tidak dianggap sebagai subjek yang dikenakan pajak di satu atau kedua negara yang memiliki *tax treaty*. Bagian ini merekomendasikan agar OECD Model Tax Convention memiliki seperangkat aturan baru dan penjelasan detail yang tertuang dalam OECD *Commentary* untuk memastikan bahwa *benefit* dari *tax treaty* tidak diberikan terhadap entitas ini terhadap penghasilan yang seharusnya dikenakan apabila entitas ini merupakan WP di salah satu negara berdasarkan ketentuan domestik negara tersebut.

Bagian terakhir menyoroti potensi permasalahan *tax treaty* yang mungkin muncul akibat rekomendasi yang dilakukan di *Part I*. Bagian ini memastikan bahwa *tax treaty* tidak akan mencegah aplikasi dari perubahan ketentuan domestik sebagaimana tertuang dalam *Part I* serta potensi permasalahan yang mungkin muncul atas pengejawantahan *Part I*, terutama terhadap pasal non-diskriminasi.

## Pandangan Para Ahli

Terhadap ketentuan-ketentuan yang direkomendasikan, bukan tidak mungkin bahwa suatu negara telah lebih dulu memiliki ketentuan atas *hybrid mismatch arrangement*, sehingga tidak perlu lagi mengimplementasikan rekomendasi yang diajukan oleh BEPS Action.<sup>15</sup> Salah satu negara tersebut adalah Swiss,<sup>16</sup> di mana negara tersebut telah memiliki ketentuan domestik yang disebut "*Beteiligungsabzug*" atau "*Reduction Pour Participation*".<sup>17</sup> Namun demikian, rekomendasi yang diajukan dalam BEPS Action 2 memiliki jangkauan yang lebih luas sehingga perubahan dalam ketentuan domestik tetap dibutuhkan.<sup>18</sup>

Lebih lanjut, para ahli juga berpendapat bahwa diberlakukannya BEPS Action 2 ini tidak akan menyurutkan daya tarik suatu negara, dalam konteks perpajakan, untuk menarik investasi asing.<sup>19</sup> Semisal, walaupun Swiss memiliki hak untuk menolak namun tetap membiarkan adanya pengakuan biaya suatu pembayaran di negaranya (tidak memberlakukan *primary rule*), hal ini tidak akan menjadi daya tarik bagi Swiss, dikarenakan negara mitralah yang akan kemudian memajaki pembayaran tersebut (negara mitra memberlakukan *defensive rule*). Bahkan apabila Swiss memiliki tarif pajak yang lebih rendah dari negara mitra, dengan menolak mengakui biaya atas pembayaran aturan *hybrid* justru akan lebih menguntungkan WP dikarenakan biaya tersebut akan diakui di negara mitra yang memiliki tarif pajak yang lebih tinggi.

Seluruh BEPS Action 1-15 ditujukan agar dapat membangun kapasitas dan kewenangan dari otoritas pajak untuk

dapat bekerja satu sama lain.<sup>20</sup> Sejalan dengan itu, khusus untuk BEPS Action 2 ini OECD mengakui bahwa koordinasi antarnegara dalam pelaksanaan dan penggunaan ketentuan atas *hybrid mismatch* merupakan hal yang sangat penting untuk memastikan bahwa ketentuan tersebut efektif, dan meminimalkan kewajiban dan biaya kepatuhan bagi WP maupun otoritas pajak.

## Penutup

*Hybrid mismatch arrangement* merupakan salah satu cara dari teknik penghindaran pajak yang dapat mengakibatkan negara mengalami kerugian karena tergerusnya basis penerimaan pajak. Menyikapi hal ini, melalui BEPS Action 2 yang telah diterbitkan, terdapat rekomendasi yang diharapkan dapat diadopsi oleh negara-negara di dunia, khususnya dapat diterapkan oleh negara-negara anggota OECD dan G20. Hasil akhir yang diharapkan adalah transaksi atas *hybrid mismatch arrangement* dapat dinetralkan, sehingga basis pemajakan setiap negara dapat terjaga sekaligus menjaga persaingan usaha, efisiensi, transparansi dan keadilan yang sehat.

Di satu sisi, negara-negara di dunia berlomba-lomba berbenah atas sistem perpajakannya sehingga memiliki daya tarik dalam menarik minat investasi luar negeri. Namun demikian, para ahli perpajakan melihat bahwa implementasi dari BEPS Action 2 tidak akan mengurangi daya tarik bagi negara yang terlibat. Lebih lanjut, OECD juga mengakui bahwa keberhasilan dari BEPS Action 2 ini sangat tergantung pada koordinasi antarnegara dalam pelaksanaannya. Oleh karena itu sangat ditekankan adanya kerjasama yang lebih baik antarnegara dalam meratifikasi perubahan peraturan perpajakan sesuai dengan rekomendasi dari BEPS Action 2 ini. ☺

15. Robert Danon dan Christoph Schelling, "Switzerland in a Post-BEPS World," *Bulletin for International Taxation*, (2015).

16. Uni Eropa pada dasarnya juga telah memiliki ketentuan *anti-hybrid* namun baru sebatas transaksi *hybrid financial instrument* yang berlaku antara induk dan anak perusahaan sebagaimana diatur dalam Parent-Subsidiary Directive (2011/96). Lihat Christoph Marchgraber, "Cross-Border Tax Arbitrage, The Parent-Subsidiary Directive (2011/96) and Double Tax Treaty Law," *Bulletin For International Taxation* (2016).

17. *Ibid.*

18. *Ibid.*

19. *Ibid.*

20. Miranda Stewart, *Op.Cit.*

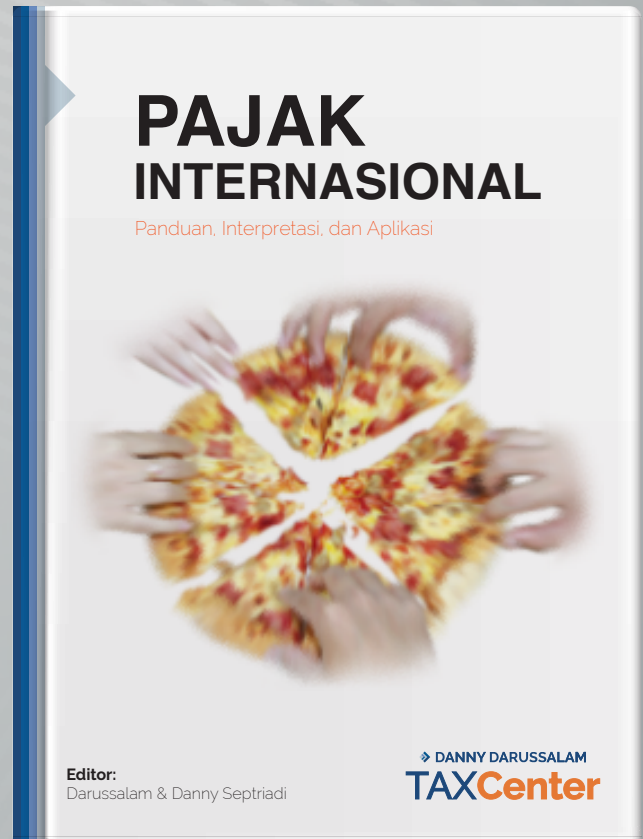
# PESAN SEKARANG JUGA!

**1<sup>st</sup>**  
IN  
INDONESIA

**EXCLUSIVE FOR YOU!**

**TERBIT MEI 2016**

Pemesanan tersedia di DANNY  
DARUSSALAM Tax Center.  
Harga menarik!



**Dapatkan rahasia kemudahan cara interpretasi dan pengaplikasian suatu Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B)!**

Buku Pajak Internasional ini terdiri dari 27 bab yang membahas konsep pajak internasional dalam perspektif UU PPh Indonesia, model dan aplikasi P3B, serta interpretasi pasal demi pasal dalam P3B. Buku ini juga mengupas perkembangan terkini dalam pajak internasional.

Disusun oleh tim penulis yang terdiri dari 7 (tujuh) praktisi DANNY DARUSSALAM Tax Center yang memiliki latar belakang pendidikan pajak internasional dari beberapa universitas terkemuka di luar negeri, seperti Katholieke Universiteit Leuven, Leiden University, Tilburg University, dan Vienna University of Economics and Business.

**Pemesanan Buku DANNY DARUSSALAM Tax Center Hubungi:**  
Eny Marlina / Ana Lailatul

+62 21 2938 5758

+62 21 2938 5759

[www.dannydarussalam.com](http://www.dannydarussalam.com)

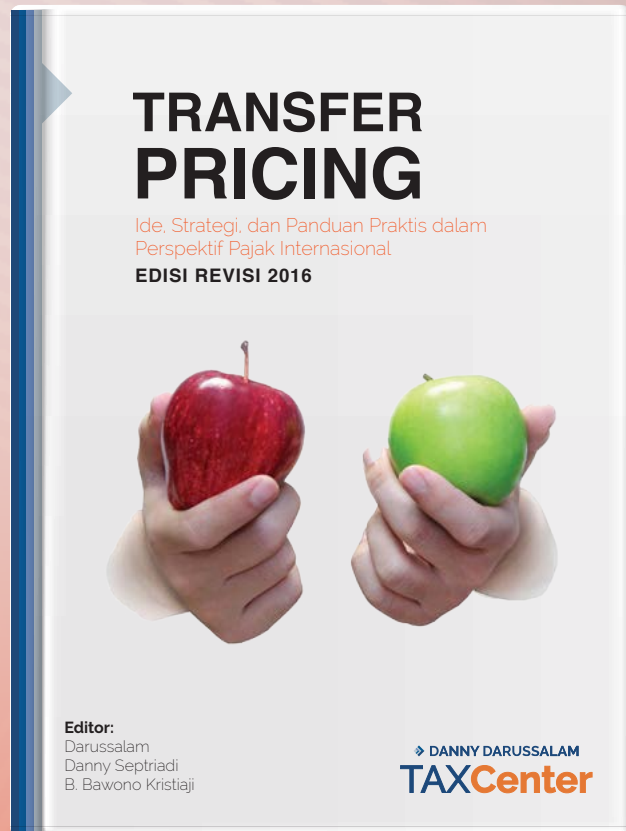
# PESAN SEKARANG JUGA!



**EXCLUSIVE FOR YOU!**

**TERBIT 2016**

Pemesanan hanya tersedia di  
DANNY DARUSSALAM Tax Center.  
Harga menarik!



**Dapatkan perkembangan terkini mengenai ide, strategi dan panduan praktis transfer pricing terkait perkembangan peraturan domestik dan internasional!**

Edisi revisi ini merupakan versi update dari buku Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional. Dalam buku ini, DANNY DARUSSALAM Tax Center memberikan update terkait dengan kebijakan transfer pricing di negara berkembang, pendanaan internal, intangibles, analisis fungsional, dokumentasi transfer pricing, dan sebagainya. Selain itu, terdapat satu bab baru mengenai OECD/G20 BEPS Project.

Pengembangan buku ini disusun berdasarkan pengalaman dan hasil interaksi penulis dengan para ahli transfer pricing yang telah diakui kepakarannya secara global. Selain itu, edisi revisi ini juga mengacu dengan kurikulum terkini yang didapatkan penulis dari berbagai universitas terkemuka di luar negeri, seperti Catholic University of Portugal, Duke University, Leiden University, Maastricht University, Tilburg University dan Vienna University of Economics and Business.

**Pemesanan Buku DANNY DARUSSALAM Tax Center Hubungi:**

Eny Marliana / Ana Lailatul

+62 21 2938 5758

+62 21 2938 5759

[www.dannydarussalam.com](http://www.dannydarussalam.com)



# BEPS Action

# 4

**Membatasi Biaya Bunga  
Pinjaman Afiliasi**



- Skema *Tax Planning* melalui Pembebanan Bunga
- *Anti-Tax Avoidance Rules*
- Rekomendasi BEPS Action 4
- Penutup

**Ditulis oleh:**



**Ganda C. Tobing**

*Senior Manager, Tax Compliance  
& Litigation/International Tax  
Services DANNY DARUSSALAM  
Tax Center*

**S**kema pembayaran bunga di antara perusahaan afiliasi yang bertujuan untuk memindahkan penghasilan dari negara dengan tarif pajak tinggi ke negara dengan tarif pajak rendah menghasilkan beban pajak yang paling efisien yang dapat memberikan nilai tambah bagi aktivitas *financing* grup perusahaan multinasional. Perbedaan tarif pajak antarnegara dapat dimanfaatkan dalam rangka menurunkan tarif pajak efektif grup perusahaan dari aktivitas *financing*.

Penentuan yurisdiksi lokasi utang, ekuitas, biaya bunga, dan penghasilan bunga memiliki peran yang signifikan dalam mengefisienkan beban pajak pada skema *cross-border financing* grup perusahaan multinasional. Efisiensi diperoleh dengan menstrukturkan penerima penghasilan bunga berada di negara dengan tarif pajak rendah atau di negara-negara yang memberikan fasilitas penurunan tarif pajak atas penghasilan yang diperoleh perusahaan dalam negeri yang melakukan jasa keuangan. Sementara itu, pembayar penghasilan berada di negara dengan tarif pajak yang tinggi.

Di samping itu, perbedaan perlakuan pajak antara bunga dan dividen, di mana bunga dapat dibebankan sebagai pengurang penghasilan sedangkan dividen tidak bisa dijadikan sebagai pengurang penghasilan, menyebabkan pengusaha cenderung untuk lebih memilih skema pendanaan melalui utang. Grup perusahaan juga bisa mengikis dasar pengenaan pajak melalui pendanaan dari eksternal untuk membiayai kegiatan grup dalam melakukan *cross border acquisition*. Secara sederhana, skema *tax planning* dalam aktivitas *financing* grup perusahaan multinasional meliputi dua kondisi, yaitu diperbolehkannya biaya bunga sebagai pengurang dan adanya perbedaan tarif pajak antar negara.

Skema *tax planning* melalui pembebanan biaya bunga yang berlebihan bertujuan untuk mengikis dasar pengenaan pajak di negara sumber melalui pembayaran bunga yang berlebihan kepada subjek pajak di negara yang tidak mengenakan pajak atau mengenakan pajak yang rendah

atas penghasilan bunga dan sejenisnya.<sup>1</sup> Dalam *cross-border financing*, mendirikan perusahaan pembiayaan di negara yang memberikan beban pajak yang sangat ringan adalah syarat wajib untuk mencapai efisiensi beban pajak. Beban pajak yang lebih ringan dapat diperoleh dari tarif yang rendah atau fasilitas pembebasan pemajakan atas penghasilan bunga di negara penerima penghasilan.

Isu pembebanan biaya bunga yang berlebihan (*excessive interest*) merupakan isu yang sudah sejak lama dibahas,<sup>2</sup> jauh sebelum proyek *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) diinisiasi oleh G20 dan OECD yang menempatkannya sebagai salah satu *action plan* (rencana aksi) dalam mencegah praktik *base erosion*. Dalam aksi ini, OECD dan G20 merekomendasikan pembatasan beban bunga dengan menggunakan pendekatan *fixed interest to profit approach* yang membatasi beban bunga sebesar persentase tertentu dari laba sebelum bunga, pajak, depresiasi dan amortisasi (EBITDA). Dalam kondisi tertentu, persentase beban bunga yang melebihi batas tertentu beban bunga yang ditetapkan sebagai pengurang masih bisa diperkenankan menjadi pengurang apabila tidak melebihi batas rasio secara grup perusahaan.

Artikel ini membahas skema *base erosion* yang umumnya dilakukan oleh grup perusahaan multinasional melalui skema *intragroup financing*. Selain itu, artikel ini juga membahas mengenai ketentuan pencegahan penghindaran pajak terkait dengan *intra-group financing*. Pada akhir tulisan, penulis membahas rekomendasi BEPS Action 4 dan dampaknya bagi peraturan pajak di Indonesia.

## Skema Tax Planning melalui Pembebanan Bunga

Terdapat beberapa skema *base*

1. Rene Offermanns dan Boyke Baldwiesing, "Anti Base Erosion for Intra-Group Financing," dalam *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures*, ed. Madalina Cotrut (Amsterdam: IBFD, 2015).

2. Lihat OECD, *Thin Capitalization Report*, (1987); lihat juga Johanna Hey, "Base Erosion and Profit Shifting and Interest Expenditure," *Bulletin for International Taxation* (Juni/Juli, 2014): 332.

**“P**erbedaan perlakuan pajak antara bunga dan dividen, di mana bunga dapat dibebankan sebagai pengurang penghasilan sedangkan dividen tidak bisa dijadikan sebagai pengurang penghasilan, menyebabkan pengusaha cenderung untuk lebih memilih skema pendanaan melalui utang.”

*erosion* yang dapat digunakan sebagai contoh untuk menggambarkan erosi dasar pengenaan pajak karena pembebanan biaya yang berlebihan.<sup>3</sup>

Salah satunya dengan mendirikan perusahaan pembiayaan di negara dengan tarif pajak rendah untuk memberikan utang kepada perusahaan di negara dengan tarif pajak tinggi sehingga menghasilkan beban pajak yang lebih efisien dalam skema *intra-group financing*. Ilustrasi pada Gambar 1, mengilustrasikan penggunaan perusahaan pembiayaan di negara dengan tarif pajak rendah.

Dari Gambar 1, Negara C merupakan negara dengan tarif pajak 10%. Sedangkan Negara A dan

3. Rene Offermanns dan Boyke Baldwiesing, *Op.Cit.*

Negara B merupakan negara dengan tarif pajak sama, yaitu 25%. Jika A Co langsung memberikan pinjaman kepada PT B maka penghasilan dari skema transaksi pembiayaan seperti ini mengakibatkan pajak yang netral bagi grup perusahaan karena beban bunga menjadi biaya pengurang di Negara B yang mengenakan pajak dengan tarif 25%, sementara penghasilan dikenakan pajak di Negara A sebagai penerima penghasilan dengan tarif yang sama sebesar 25%. Untuk menghindari timbulnya kewajiban pajak efektif sebesar 25% dari pembiayaan langsung, perusahaan dapat mendirikan anak perusahaan di negara yang mengenakan pajak dengan tarif yang rendah atas penghasilan dari aktivitas finansial.

Oleh karena itu, A Co mendirikan dan memberikan modal kepada C Ltd yang merupakan anak perusahaan di Negara C. C Ltd kemudian memberikan pinjaman kepada PT B dari dana yang ditempatkan oleh A Co di C Ltd. Dalam skema ini, tarif pajak efektif menurun sebesar 15% karena beban bunga atas utang menjadi beban pengurang di Negara B dengan tarif pajak 25% tetapi penghasilan terkait beban bunga yang diterima di Negara C dikenakan pajak sebesar 10%.

### Anti-Tax Avoidance Rules

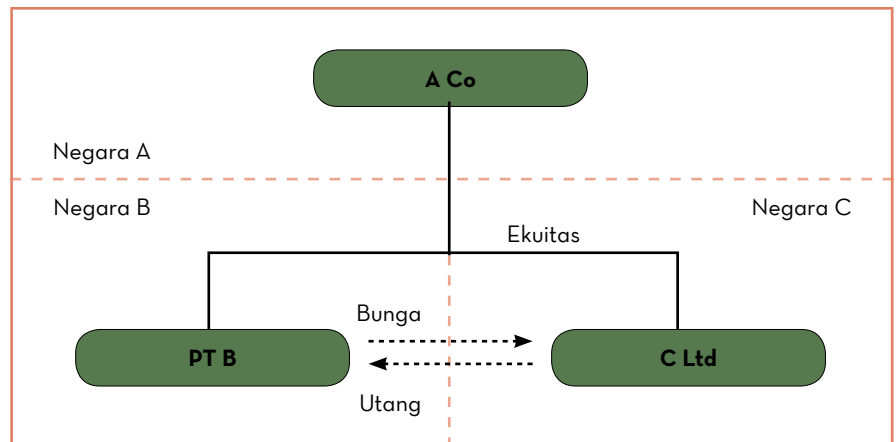
Wajib Pajak (WP) perlu mempertimbangkan ketentuan *anti-tax avoidance* yang ada di suatu negara sebelum merancang suatu struktur *financing* yang dapat memberikan beban pajak paling efisien dan mampu memberikan nilai tambah bagi perusahaan.

Ketentuan *anti-tax avoidance* yang terkait dengan skema pembiayaan ini antara lain adalah sebagai berikut:

#### A. Aturan tentang *Thin Capitalization*;<sup>4</sup>

*Thin capitalization* menghasilkan beban bunga yang berlebihan di suatu negara yang dapat mengikis dasar pengenaan pajak di negara tersebut. Sedangkan penghasilan terkait beban

**Gambar 1 - Skema Penggunaan Perusahaan Pembiayaan di Negara dengan Tarif Pajak Rendah**



Sumber: Ilustrasi dikutip dari Rene Offermanns dan Boyke Baldwiesing, "Anti Base Erosion for Intra-Group Financing," dalam *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures*, ed. Madalina Cotrut (Amsterdam: IBFD, 2015).

bunga tersebut dikenakan pajak di negara penerima dengan tarif pajak yang lebih rendah.

Ketentuan tentang *thin capitalization* di Negara B (lihat gambar 1) bertujuan untuk membatasi beban bunga yang diperbolehkan sebagai pengurang di Negara B atas utang yang diberikan oleh C Ltd. Banyak negara yang sudah mengatur beban bunga yang diperbolehkan sebagai pengurang, termasuk Indonesia.

Berikut ini beberapa aturan *thin capitalization* di kancah internasional:

#### 1. *Stand-Alone Approach*<sup>5</sup>

Ketentuan tentang *stand-alone approach* terkait dengan seberapa besar kemampuan *subsidiary* menerima utang dan tingkat bunganya dengan mengasumsikan *subsidiary* sebagai bagian dari grup perusahaan dibandingkan dengan tingkat kemampuan *subsidiary* menerima utang dan tingkat bunga dari pihak ketiga tetapi *subsidiary* bukan bagian dari grup perusahaan. Jika utang yang diterima ternyata lebih besar daripada utang yang dihitung melalui *stand-alone approach*, maka bunga atas utang yang melebihi kewajaran tersebut

tidak diperbolehkan sebagai pengurang.

#### 2. *Worldwide Ratio Approach*<sup>6</sup>

Ketentuan ini membandingkan antara rasio utang dan modal suatu perusahaan dengan rasio utang dan modal dari grup perusahaan. Peraturan ini biasanya berfungsi sebagai *the last resort* bagi perusahaan atau dikombinasikan dengan aturan *thin capitalization* lainnya dalam menentukan jumlah beban bunga sebagai pengurang.

#### 3. *Debt to Equity Ratio Approach*<sup>7</sup>

Ketentuan ini seperti yang diterapkan di Indonesia yaitu, membatasi beban bunga melalui rasio utang dan modal suatu perusahaan. Misalnya, rasio yang ditetapkan adalah 4: 1, maka beban bunga yang melebihi perbandingan 4: 1 tidak dapat dibebankan sebagai pengurang.

#### 4. *Fixed Ratio* atau *Interest to Profit Ratio*<sup>8</sup>

Ketentuan ini membatasi jumlah beban bunga sebagai pengurang berdasarkan persentase tertentu

4. *Ibid.*; Lihat juga: Johanna Hey, Op.Cit.; Emilio Cencerrado Millan dan Maria Teresa Soler Roch, "Limit Base Erosion via Interest Deduction and Others," *Intertax* 43, (2015).

5. Lihat penerapan *stand-alone* basis dalam konteks *intra-group financing* dalam Bawono Kristiaji dan Muhammad Fahrial, "Pendanaan Internal," dalam *Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*, ed. Darussalam, Danny Septiadi, dan Bawono Kristiaji (Jakarta: Danny Darussalam Tax Center, 2013).

6. Lihat lebih lanjut, Chloe Burnett, "Intra-Group Debt at the Crossroads: Stand-Alone versus Worldwide Approach," *World Tax Journal*, IBFD (Februari, 2014).

7. Lihat di antaranya OECD, "Thin Capitalization Legislation: A Background Paper for Tax Administration," *Initial Draft*, (Agustus 2012).

8. Lihat di antaranya Edoardo Traversa, "Interest Deductibility and the BEPS Action Plan: nihil novi sub sole?," *British Tax Review*, (2013).

dari laba sebelum biaya pajak, bunga, dan penyusutan (EBITDA). Misalnya, Jerman yang menetapkan rasio 30% dari jumlah EBITDA sebagai batasan beban bunga yang diperbolehkan sebagai pengurang.

#### 5. Hybrid Approach

Ketentuan ini menggabungkan beberapa ketentuan di atas secara bersamaan. Misalnya, negara yang memiliki *debt to equity approach* dan *arm's length interest rate*, atau *worldwide ratio approach* dengan *debt to equity approach*.

Fitur lain dari *thin capitalization rules* di berbagai negara adalah daya jangkau aturan terkait apakah aturan *thin capitalization rules* diterapkan hanya atas pembayaran bunga kepada kreditor di negara dengan tarif pajak rendah, atau aturan diterapkan hanya untuk pembayaran bunga ke luar negeri baik kepada kreditor yang berdomisili di negara yang memiliki tarif pajak rendah maupun tarif pajak tinggi, atukah aturan *thin capitalization* diterapkan terhadap pembayaran bunga kepada kreditor di luar negeri maupun domestik.

Namun, ketentuan *thin capitalization rules* juga mendapat kritikan apalagi jika aturan ini diterapkan secara kaku (*rigid*). Misalnya dalam *debt to equity approach*, perusahaan yang didirikan dengan tujuan yang *bona fide* dan mempunyai substansial dapat dianggap melanggar hukum pajak karena jumlah utang dan modal melebihi batas yang ditentukan dalam *fixed debt to equity rules*.

Telah banyak negara yang memiliki aturan domestik tentang pembatasan pembebanan biaya bunga.<sup>9</sup> Namun, ketentuan antara satu negara dengan negara lainnya tidaklah identik dan bervariasi.<sup>10</sup> Meskipun aturan pembatasan beban bunga di banyak negara memiliki tujuan yang sama, yaitu melindungi basis pemajakan negara penerima pinjaman, namun instrumen hukum yang digunakan untuk mencapai tujuan tersebut berbeda antara satu

negara dengan negara lainnya, dan acapkali berinteraksi dengan bidang hukum lainnya seperti hukum perdata dan hukum perseroan.<sup>11</sup>

#### B. General Anti Avoidance Rules (GAAR);

Beberapa negara menggunakan ketentuan umum pencegahan penghindaran pajak untuk menangkalkan skema *base erosion* dalam aktivitas *intra-group financing*. Namun, ketentuan GAAR ini terlalu umum sehingga kurang berjalan efektif dalam mencegah skema *base erosion* melalui beban bunga yang berlebihan. Karena itu, banyak pihak mengusulkan agar ketentuan GAAR ini sebaiknya dikombinasikan dengan ketentuan lainnya.

Dalam penerapannya di beberapa negara, seperti Kanada, Hakim Pengadilan menggunakan tiga tahap pengujian untuk menerapkan GAAR. Pertama, apakah terdapat *tax benefit* dari transaksi atau seri transaksi. Selanjutnya, menentukan apakah transaksi atau seri transaksi yang dilakukan bertujuan untuk mendapatkan *tax benefit*. Terakhir, apakah transaksi atau seri transaksi dapat dianggap sebagai penyalahgunaan (*abuse*) berdasarkan peraturan yang berlaku.

#### C. CFC Rules

Ketentuan CFC di Negara A (lihat gambar 1) merupakan ketentuan yang dapat memitigasi risiko *base erosion*. Hal ini dikarenakan melalui *CFC rules* penghasilan yang diperoleh perusahaan pembiayaan (C Ltd) di Negara C ditambahkan sebagai penghasilan kena pajak di perusahaan induk (A Co) dan dikenakan pajak di Negara A.

#### D. Anti-Tax-Haven Rules

Beberapa negara menerbitkan peraturan tentang perlakuan pajak atas pembayaran kepada *tax haven countries* dan daftar negara-negara yang dianggapnya sebagai *tax haven countries*. Pembayaran bunga kepada perusahaan pembiayaan yang didirikan di *tax haven countries* dapat ditolak

“Meskipun aturan pembatasan beban bunga di banyak negara memiliki tujuan yang sama, namun instrumen hukum yang digunakan untuk mencapai tujuan tersebut berbeda antara satu negara dengan negara lainnya.”

sebagai pengurang. Di Belgia, WP Belgia yang melakukan pembayaran kepada WP di *tax haven countries* wajib membuktikan pembayaran tersebut adalah wajar dan memiliki motif bisnis.

#### E. Pembatasan Biaya Bunga terkait Penghasilan yang Dibebeaskan dari Pengean Pajak

Beberapa negara lainnya juga menerapkan aturan pembatasan pembebanan biaya bunga terhadap transaksi-transaksi tertentu.<sup>12</sup> Misalnya, tidak diperbolehkannya pembebanan biaya bunga terhadap pinjaman yang disediakan oleh perusahaan A kepada perusahaan B, di mana kedua perusahaan tersebut masih dalam grup perusahaan yang sama, dan pinjaman tersebut digunakan oleh perusahaan B untuk mengakuisisi suatu perusahaan atau menambah kontribusi modal di perusahaan lain yang masih berada dalam grup perusahaan yang sama.

#### Rekomendasi BEPS Action 4

Untuk menangkalkan skema *base erosion* melalui pembebanan bunga yang berlebihan, OECD dan G20 merilis rencana aksi dalam proyek BEPS sebagai berikut:

“Develop recommendations regarding best practices in the design of rules to prevent base erosion through the use of interest expense, for example through the use of related-party and third-party debt to achieve excessive

9. Clement Fuest, et.al, “Profit Shifting and Aggressive Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform,” *World Tax Journal*, IBFD, (Oktober, 2013): 318.

10. Chloe Burnett, *Op.Cit.*, 46.

11. Lihat di antaranya Nazly Siregar dan Eddy Utama Tambunan, “Thin Capitalization and Secondary Adjustments,” *Asia Pacific Tax Bulletin* (September/Oktober, 2013): 342-343.

12. Edoardo Traversa, *Op.Cit.*, 612.

*interest deductions or to finance the production of exempt or deferred income, and other financial payments that are economically equivalent to interest payments. The work will evaluate the effectiveness of different types of limitations. In connection with and in support of the foregoing work, transfer pricing guidance will also be developed regarding the pricing of related party financial transactions, including financial and performance guarantees, derivatives (including internal derivatives used in intra-bank dealings), and captive and other insurance arrangements. The work will be co-ordinated with the work on hybrids and CFC rules.”*

Pada umumnya, negara sumber akan berupaya untuk memastikan bahwa pemajakan atas penghasilan dan beban bunga dilakukan secara sebanding dan sesuai dengan peraturan yang bertujuan melawan perilaku *aggressive tax planning*, atau peraturan pencegahan penghindaran lainnya seperti *anti-wholly artificial arrangement*.<sup>13</sup> Selain itu, hal lain yang menjadi pertimbangan BEPS Action 4 adalah *inter-nation equity* dalam rangka memastikan bahwa alokasi penghasilan dan beban di antara negara dilakukan secara *fair*. Konsekuensinya, beban bunga tidak boleh dikurangkan lebih dari sekali dan penghasilan terkait beban tersebut harus diakui di suatu negara sehingga *double deduction* maupun *double non-taxation* tidak terjadi.

Dalam rekomendasinya atas permasalahan pembebanan biaya

13. Johanna Hey, *Op.Cit.*, 338.

bunga,<sup>14</sup> OECD dan G20 menyarankan penggunaan aturan *fixed ratio* yang membatasi jumlah bersih beban bunga<sup>15</sup> sebagai pengurang (*interest net deduction*) berdasarkan persentase tertentu dari EBITDA. Aturan ini menurut OECD dan G20 sebaiknya diterapkan kepada entitas dalam grup perusahaan multinasional. OECD dan G20 lebih lanjut merekomendasikan rasio persentase dari EBITDA sebesar 10% sampai dengan 30%. Pendekatan *fixed ratio* ini dapat ditambah dengan pendekatan *group ratio* apabila suatu entitas melebihi batasan *fixed ratio*. Dengan aturan ini, maka entitas yang memiliki jumlah beban bunga bersih di atas *fixed ratio* untuk dapat membebaskan biaya bunga bersih sampai dengan tingkat rasio beban bunga bersih/EBITDA dari grup perusahaannya.

Selain itu, OECD dan G20 juga memberi rekomendasi untuk menghindari dampak aturan pembatasan beban bunga ini terhadap perusahaan-perusahaan yang berisiko rendah untuk melakukan skema *base erosion*. Rekomendasi bagi perusahaan yang memiliki risiko rendah tersebut adalah:

1. Aturan tentang ambang batas tingkat beban bunga bersih yang dianggap rendah. Apabila suatu grup memiliki lebih dari dua entitas di suatu negara, OECD dan G20 merekomendasikan agar aturan

14. OECD, *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4-2015 Final Report*, OECD-G20 BEPS Project (Paris: OECD Publishing, 2015), 11.

15. Jumlah bersih beban bunga mengacu pada beban bunga yang melebihi penghasilan bunga.

tentang ambang batas ini diterapkan terhadap jumlah total beban bunga bersih dari entitas-entitas yang ada di negara tersebut;

2. Pengecualian bagi bunga yang dibayar kepada pihak ketiga untuk utang yang dipergunakan untuk membiayai proyek-proyek yang bermanfaat bagi publik;
3. Diperbolehkannya kompensasi bagi jumlah beban bunga yang melebihi batas rasio.

#### A. Fixed Ratio Rule

Dalam *fixed ratio rule* atau *interest to profit ratio*, suatu entitas diperbolehkan mengurangi beban bunga sampai mencapai tingkat tertentu dari EBITDA. Ketentuan ini dapat diberlakukan bagi semua entitas baik grup perusahaan multinasional maupun grup perusahaan domestik. Aturan *fixed ratio* ini cenderung mudah diterapkan oleh WP dan diadministrasikan oleh otoritas pajak. Namun, *fixed ratio* ini mengabaikan perbedaan tingkat kebutuhan pembiayaan antara satu sektor usaha dengan sektor lainnya. Misalnya, tingkat permodalan untuk sektor perbankan dan asuransi.

Perhitungan jumlah biaya bunga yang tidak diperbolehkan sebagai pengurang dilakukan dengan cara sebagai berikut: i) menghitung besarnya EBITDA. EBITDA dihitung dengan menambahkan kembali jumlah pajak dari beban bunga secara bersih dan depresiasi serta amortisasi ke penghasilan kena pajak. Penghasilan yang dibebaskan dari pengenaan pajak bukan merupakan bagian dari EBITDA; ii) menerapkan *benchmark fixed ratio* ke

Tabel 1 - Fixed Ratio Rule

Keterangan	Single Entity		Grup	
	A Co	B Co	Total	A Co + B Co
Laba Kena Pajak sebelum menerapkan <i>Fixed Ratio</i>	70	10	80	80
+ Beban Bunga Bersih	+10	+50	+60	+60
+ Depresiasi dan Amortisasi	+20	+40	+60	+60
= EBITDA	100	100	200	200
X Benchmark Fixed Ratio	X 15%	X 15%		X 15%
Maximum Allowable Deduction	15	15		30
Interest Expense Disallowed	0	35	35	30

nilai EBITDA. Hasil dari langkah kedua ini menentukan jumlah maksimum dari biaya bunga yang diperbolehkan jadi pengurang; dan iii) membandingkan jumlah maksimum biaya bunga dengan jumlah aktual beban bunga.

Contoh penerapan *fixed ratio rule* dengan persentase sebesar 15% dapat dilihat seperti dalam Tabel 1 di bawah ini.

## B. Group Ratio Rule


Sebagaimana yang telah dijelaskan sebelumnya, penggunaan *fixed ratio rule* tidak mempertimbangkan perbedaan tingkat kebutuhan pembiayaan di antara berbagai sektor usaha. Oleh karena itu, apabila ketentuan yang diterapkan untuk membatasi biaya bunga hanyalah *fixed ratio rule*, maka grup perusahaan yang memiliki rasio beban bunga bersih kepada pihak ketiga terhadap EBITDA yang jauh di atas *fixed ratio* tidak akan mampu untuk mengurangi seluruh biaya bunga kepada pihak ketiga. Untuk mengurangi dampak *fixed ratio rule* terhadap grup-grup perusahaan yang pembiayaannya banyak dilakukan dengan utang, OECD dan G20 merekomendasikan untuk mengkombinasikan *fixed ratio* dengan *group ratio*. Dengan begitu, grup-grup perusahaan yang pembiayaannya banyak dilakukan dengan utang tersebut diperbolehkan untuk membebaskan biaya bunga yang melebihi batasan dalam *fixed ratio* berdasarkan rasio keuangan grup. Dengan demikian, hanya terhadap biaya bunga yang jumlahnya melebihi *fixed ratio* dan *group ratio* saja yang tidak boleh dibebankan sebagai pengurang.

Perhitungan jumlah bersih biaya bunga yang diperbolehkan sebagai pengurang berdasarkan *group ratio* dilakukan melalui dua cara. Pertama, menghitung jumlah bersih beban bunga kepada pihak ketiga terhadap EBITDA dalam grup. Nilai jumlah bersih beban bunga kepada pihak ketiga dan nilai EBITDA diambil dari laporan keuangan konsolidasi. Setelah nilai jumlah bersih beban bunga kepada pihak ketiga dan EBITDA ditetapkan, maka langkah selanjutnya adalah menghitung rasio jumlah bersih beban bunga kepada pihak ketiga terhadap EBITDA. Rasio ini kemudian

diterapkan kepada setiap entitas dalam grup perusahaan multinasional dalam rangka menentukan batasan jumlah beban bunga yang diperbolehkan berdasarkan *group ratio rule*.

Sebagai contoh, Negara A menerapkan *fixed ratio rule* dengan rasio *benchmark* sebesar 20% atas EBITDA senilai Rp30 miliar. Dengan demikian, A Co yang merupakan wajib pajak di Negara A diperbolehkan membebaskan biaya bunga sebesar Rp6 miliar. Selain menerapkan *fixed ratio rule*, Negara A juga menerapkan *group ratio rule*. Apabila jumlah beban bunga bersih kepada pihak ketiga dari grup A Co adalah Rp100 miliar dan EBITDA grup adalah sebesar Rp400 miliar, maka *group ratio* adalah sebesar 25%. A Co kemudian menerapkan *group ratio* terhadap EBITDA-nya sebesar Rp 30 miliar sehingga A Co diperbolehkan membebaskan biaya bunga hingga sebesar Rp7,5 miliar. Jika total biaya bunga bersih A Co adalah Rp10 miliar maka Rp7,5 miliar di antaranya diperbolehkan sebagai pengurang, sedangkan Rp2,5 miliar tidak diperbolehkan sebagai pengurang.

## Penutup

Implikasi dari BEPS Action 4 sangat berkaitan erat dengan Pasal 18 Ayat (1) UU PPh. Saat ini, Kementerian Keuangan telah menerbitkan PMK-169/PMK.03/2015 tentang Penentuan Besarnya Perbandingan antara Utang dan Modal Perusahaan untuk Keperluan Penghitungan Pajak Penghasilan (PMK-169). Namun apabila pemerintah mengikuti rekomendasi *BEPS Action Plan* ini maka kemungkinan besar PMK-169 ini dapat diubah dengan memberlakukan *fixed ratio rule*. Meskipun demikian, perlu diingat bahwa *BEPS Action 4* ini bukan merupakan bagian dari *Action* yang menjadi standar minimum yang diikuti oleh negara-negara pendukung proyek BEPS. 

“**S**kema *tax planning* melalui pembebanan biaya bunga berlebihan, bertujuan untuk mengikis dasar pengenaan pajak di negara sumber melalui pembayaran bunga berlebihan kepada subjek pajak di negara yang tidak mengenakan pajak atau mengenakan pajak yang rendah atas penghasilan bunga dan sejenisnya.”

# BEPS Action

Menangkal *Harmful Tax Practice*



# 5

- Penentuan Suatu Sistem Pajak sebagai *Harmful Tax Practices*
- Ketentuan Aktivitas Substansial
- Mekanisme Transparansi dan *Tax Rulings*
- Kerangka Kerja untuk Menerapkan Pertukaran Informasi Secara Otomatis
- Penutup

Ditulis oleh:



**Puput Bayu Wibowo**

Senior Specialist, Tax Compliance  
& Litigation Services DANNY  
DARUSSALAM Tax Center

**P**raktik perencanaan pajak yang agresif (*aggressive tax planning*) merupakan bagian dari isu *base erosion and profit shifting* (BEPS) yang menjadi agenda negara-negara anggota OECD dan G20. Istilah BEPS digunakan oleh negara-negara G20 dan OECD untuk menjelaskan penghindaran pajak yang dilakukan oleh banyak perusahaan multinasional dengan memindahkan keuntungan usahanya melalui skema *transfer mispricing* ke negara yang menerapkan tarif pajak rendah atau nol.<sup>1</sup>

Dalam OECD *Report* tahun 1998 disebutkan bahwa *tax haven* dan *preferential tax regime* secara tidak langsung telah membantu upaya penghindaran pajak dalam sistem pajak internasional.<sup>2</sup> Kerahasiaan merupakan hal utama yang berperan penting bagi keberlangsungan kedua sistem tersebut. Bahkan, tingkat kerahasiaan di suatu negara dapat dijadikan dasar untuk menggolongkan suatu negara sebagai negara *tax haven*. Beberapa negara diketahui memiliki kebijakan kerahasiaan bank yang cukup tinggi, seperti Swiss, Liechtenstein, Bahama, Cayman Island dan Singapura.

Kebijakan kerahasiaan bank dan tarif pajak rendah yang diterapkan oleh beberapa negara dianggap sebagai modus yang cukup populer untuk dapat menarik wajib pajak (WP) yang hendak menyembunyikan aset atau laba, sehingga berakibat hilangnya potensi penerimaan pajak di negara lain.

Dengan demikian, tidak mengherankan apabila keberadaan *tax haven* dan *preferential tax regime* dianggap membahayakan negara-negara lain (*harmful tax practice*).

Untuk mengatasi hal tersebut, negara-negara G20 dan OECD telah merancang langkah penyelesaian yang dituangkan dalam BEPS Action 5. Fokus dari BEPS Action 5 ini adalah bagaimana praktik *harmful tax practice* dapat diatasi secara efektif melalui transparansi dan substansi. BEPS Action 5 ini juga menjadi salah satu *standard minimum* untuk diterapkan di

negara-negara yang akan mengadopsi aksi-aksi dalam proyek BEPS.

Dalam kesempatan ini, penulis akan memaparkan mengenai konstruksi utama BEPS Action 5 dan implikasinya terhadap Indonesia.

### Penentuan Suatu Sistem Pajak sebagai Harmful Tax Practices

Dalam BEPS Action 5 ini OECD dan G20 memutuskan untuk merombak kembali usaha penangkalan yang pernah dilakukan sebelumnya (*revamp the work on harmful tax practices*) sebagaimana termuat dalam OECD *Report* tahun 1998.<sup>3</sup> Adapun hal-hal yang dibahas dalam BEPS Action 5 ini di antaranya, yaitu:

1. Dimulai dari laporan *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* di tahun 1998. BEPS Action 5 dimaksudkan untuk memperbaiki laporan-laporan tersebut untuk disesuaikan dengan keadaan masa ini;
2. *Legal framework* dalam menentukan apakah *preferential tax regime* dianggap berbahaya (*harmful*);
3. Persyaratan aktivitas yang substansial terkait *Intellectual Property* (IP) *regime* dan *non-IP regime*;
4. *Legal framework* dalam peningkatan transparansi atas *tax rulings* dan pertukaran informasi secara otomatis.

Lebih lanjut, *harmful tax practices* dapat diidentifikasi melalui konsep-konsep berikut:

#### Tax Havens

Dalam OECD *Report* tahun 1998 telah disebutkan bahwa tidak ada definisi pasti dari *tax haven*.<sup>4</sup> Namun, secara umum *tax haven* diartikan sebagai suatu negara atau wilayah yang memberikan atau mengenakan tarif pajak rendah atau nol (tidak mengenakan pajak) kepada perusahaan asing dengan tujuan untuk menarik modal masuk ke negara tersebut.<sup>5</sup>

Masih dalam *report* yang sama, OECD menetapkan empat kriteria untuk mengkategorikan bahwa suatu negara tergolong sebagai *tax haven countries*, yaitu:

1. Menerapkan tarif pajak rendah atau nol;
2. Tidak adanya pertukaran informasi;
3. Tidak adanya transparansi;
4. Tidak adanya persyaratan aktivitas substansial.

#### Preferential Tax Regime

Terdapat tiga tahap untuk menentukan apakah sebuah sistem pajak di suatu negara dapat dianggap sebagai sistem pajak preferensial (istimewa) yang berbahaya, yaitu:<sup>6</sup>

1. Mempertimbangkan apakah sebuah sistem termasuk ke dalam lingkup kerja dari *Forum Harmful Tax Practice* (FHTP) dan apakah hal tersebut dapat dianggap sebagai *regime* preferensial. Proses penentuan tersebut dapat dilihat melalui dua hal berikut ini:

##### a. Lingkup kerja FHTP

Berdasarkan OECD *Report* tahun 1998, tujuan dari FHTP adalah mengubah kerangka kerja dalam praktik *harmful tax practice* untuk mencapai beberapa tujuan, yaitu:<sup>7</sup>

- Meningkatkan transparansi;
  - Mewajibkan pertukaran informasi atas peraturan yang terkait dengan sistem preferensial;
  - Memerlukan aktivitas yang substansial bagi setiap sistem preferensial.
- b. Perlakuan pajak istimewa

Untuk menentukan sistem pajak yang dianggap preferensial diperlukan suatu ketentuan preferensi pajak yang dapat dijadikan sebagai pembanding. Preferensi pajak yang diberikan

1. Bret Wells dan Cym Lowell, 2013, "Tax Base Erosion: Reformation of Section 482's Arm Length Standard," *Florida Tax Review*, no. 737 (2013).

2. OECD, "Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue," *OECD Report* (1998).

3. Yariv Brauner, "BEPS: An Interim Evaluation," *World Tax Journal*, (Februari, 2014): 25.

4. OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, *Op.Cit.*, 23.

5. Ronen Palan, Richard Murphy, Christian Chavagneuz,

*Op.Cit.*, 30-31.

6. OECD, "Countering Harmful Tax Practices More Effectively Taking into Account Transparency and Substance," *OECD Report* (2015).

7. OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, *Op.Cit.*, Paragraf 6 and 8.



“Negara dengan tarif pajak yang rendah tidak serta merta dapat diartikan bahwa sistem pajak di negara tersebut bersifat *harmful*.”

oleh suatu negara dapat melalui berbagai bentuk seperti pengurangan tarif pajak atau basis pemajakan.

2. Mempertimbangkan empat faktor utama dan delapan faktor lainnya yang dimuat dalam OECD *Report* tahun 1998 untuk menentukan apakah sistem pajak preferensial tersebut termasuk ke dalam lingkup kerja FHTP yang berpotensi membahayakan negara lain. Adapun keempat faktor utama tersebut meliputi:

- a. Sistem tersebut mengenakan tarif pajak efektif yang rendah atas penghasilan yang berasal dari kegiatan jasa keuangan dan kegiatan jasa lainnya;
- b. Memberikan fasilitas *ring-fencing*;<sup>8</sup>

- c. Sistem tersebut kurang memiliki transparansi (misalnya rincian aturan atau aplikasi yang tidak jelas, atau terdapat pengawasan peraturan yang tidak memadai dalam pengungkapan laporan keuangan);
- d. Tidak adanya pertukaran informasi yang efektif.

Delapan faktor lainnya pada umumnya hanya untuk menguraikan secara lebih rinci beberapa prinsip dan asumsi yang terdiri dari:

- a. Definisi terhadap basis pemajakan;
- b. Kegagalan untuk mematuhi prinsip-prinsip *transfer pricing* internasional;
- c. Sumber penghasilan asing dibebaskan dari pemajakan di negara domisili;
- d. Tarif pajak atau basis pajak yang dapat dinegosiasikan;
- e. Adanya ketentuan kerahasiaan;
- f. Akses ke jaringan yang luas atas P3B;
- g. Suatu sistem dijadikan sebagai sarana untuk meminimalisir pajak;
- h. Suatu sistem mendorong operasional bisnis untuk meraih pajak dan tidak melibatkan aktivitas bisnis yang substansial.

Dengan demikian, hal pertama yang dapat dilihat untuk menentukan apakah suatu sistem pajak berpotensi membahayakan negara lain adalah tarif pajak yang diterapkan. Negara dengan tarif pajak yang rendah tidak serta merta dapat diartikan bahwa sistem pajak di negara tersebut bersifat *harmful*.<sup>9</sup> Penilaian terhadap sistem pajak tersebut harus berdasarkan faktor-faktor secara keseluruhan baik dari empat faktor kunci utama maupun delapan faktor lainnya.

3. Mempertimbangkan dampak ekonomi dari sebuah sistem pajak untuk memastikan apakah sistem yang berpotensi membahayakan

negara lain tersebut memang berbahaya.

a. Suatu sistem yang teridentifikasi memiliki potensi bahaya (berdasarkan faktor-faktor yang telah disampaikan sebelumnya) dapat dianggap tidak berbahaya apabila tidak menimbulkan dampak ekonomi yang merugikan. Atas kondisi tersebut dapat dirumuskan dua pertanyaan sebagai berikut:

1. Apakah dalam suatu sistem pajak cenderung terjadi penggeseran aktivitas dari satu negara ke negara yang memberikan sistem pajak istimewa, daripada menghasilkan aktivitas baru yang signifikan?
2. Apakah keberadaan dan tingkat aktivitas di negara domisili sebanding dengan jumlah investasi atau pendapatan?

Atas praktik sistem pajak preferensial yang dilakukan, negara yang bersangkutan diberi kesempatan untuk mengeliminasi sistem tersebut atau menghapus fitur yang menimbulkan efek berbahaya.<sup>10</sup>

Dari pembahasan di atas, *tax haven* dan *preferential tax regime* memiliki *term* yang ternyata tidak berbeda jauh, dari mulai rendah atau tidak adanya tarif pemajakan di suatu negara, tidak adanya transparansi maupun pertukaran informasi sampai tidak adanya aktivitas substansial di negara tersebut. Oleh sebab itu, dapat dikatakan keduanya hanya berbeda istilah tetapi substansi atas ciri dari kedua sistem tersebut ternyata sama.

### Ketentuan Aktivitas Substansial

BEPS Action 5 secara khusus membahas tentang ketentuan aktivitas yang substansial bagi setiap yurisdiksi yang menerapkan sistem pajak preferensial. Apabila dilihat dari konteks proyek BEPS yang lebih luas, maka ketentuan ini bermanfaat untuk

8. *Ibid*, 27. *Ring fencing* adalah suatu fasilitas pajak tertentu yang khusus ditujukan kepada wajib pajak luar negeri. WP dalam negeri tidak dapat memanfaatkan fasilitas pajak ini.

9. Jeffrey Owens, "How the BEPS Project Should Tackle Harmful Tax Competition," *International Tax Review*, (November, 2013).

10. OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, *Op.Cit*, Paragraf 96.

menyelaraskan sistem perpajakan dengan memastikan bahwa laba fiskal tidak dapat dialihkan dari negara di mana nilai ekonomi diciptakan.<sup>11</sup>

Sebelumnya pembahasan tentang aktivitas yang substansial sudah termasuk kerangka OECD 1998 *Report*. BEPS Action 5 ini juga membahas mengenai perlakuan pajak terhadap penghasilan tertentu yang timbul dari IP, sehingga pembahasan mengenai substansial ekonomi ini meliputi semua aspek sistem pajak preferensial, termasuk non-IP *regime*. Penjelasan lebih lanjut mengenai aktivitas substansi dalam konteks IP dan non-IP akan diuraikan di bawah ini.

#### A. Aktivitas Substansial dalam Konteks IP Regime

FHTP menetapkan tiga pendekatan berbeda sebagai syarat aktivitas substansial dalam IP *regime*, yaitu:

1. Pendekatan *value creation* atau penciptaan nilai

Pendekatan ini mengharuskan WP untuk melakukan aktivitas pengembangan secara signifikan.

2. Pendekatan *transfer pricing*

Pendekatan ini memungkinkan suatu sistem untuk memberikan manfaat atas penghasilan yang bersumber dari IP apabila WP berada pada yurisdiksi di mana fungsi signifikan dijalankan sekaligus merupakan yurisdiksi yang menyediakan sistem tersebut. Selain itu WP juga merupakan pemilik sah, pengguna, dan penanggung risiko atas aset yang muncul untuk memperoleh *tax benefit*. Beberapa negara mendukung pendekatan *transfer pricing* karena konsisten terhadap peraturan pajak internasional, tetapi mereka juga menghawatirkan pendekatan *nexus* (pendekatan ketiga), termasuk mempertanyakan kesesuaian dengan peraturan Uni Eropa.

3. Pendekatan *nexus*

Pendekatan ini semacam keterkaitan secara ekonomis antara penghasilan dengan perekonomian

### Gambar 1 - Kalkulasi Perhitungan Pendekatan Nexus atas Manfaat Pajak dari Penghasilan yang Diterima

$$\frac{\text{Qualifying expenditures incurred to develop IP asset}}{\text{Overall expenditures incurred to develop IP asset}} \times \text{Overall income from IP asset} = \text{Income receiving tax benefits}$$

Sumber: BEPS Action Plan 5 Final Report: Revamp of the work on harmful tax practices, 25.

di suatu negara. Pendekatan ini dikembangkan dalam konteks IP regime yang memungkinkan WP untuk mendapatkan keuntungan dari IP hanya sebatas jika WP itu sendiri yang mengeluarkan biaya penelitian dan pengembangan (R&D) yang menimbulkan penghasilan.

Dari ketiga pendekatan di atas, yang menjadi fokus dari FHTP maupun beberapa negara G20 adalah pendekatan *nexus*.

Dalam penerapannya, pendekatan *nexus* menggunakan pengeluaran untuk merepresentasikan aktivitas dan membangun prinsip tersebut. Hal ini dikarenakan IP *regime* didesain untuk mendorong kegiatan R&D dan pertumbuhan lapangan kerja. Tujuan dari ketentuan aktivitas substansial untuk memastikan bahwa WP mendapatkan manfaat atau keuntungan dari IP ini.

Tujuan dari pendekatan *nexus* ini untuk memberikan manfaat atau keuntungan hanya pada penghasilan yang didapat dari IP ketika aktivitas R&D yang sebenarnya dilakukan oleh WP itu sendiri.

Apabila perusahaan hanya mempunyai satu aset IP yang kemudian dikembangkan, maka berdasarkan pendekatan *nexus* semua penghasilan yang didapat aset IP tersebut diperkenankan untuk dianggap telah memenuhi syarat sebagai manfaat atau keuntungan. Setelah model bisnis perusahaan menjadi rumit, pendekatan *nexus* juga akan menjadi lebih rumit, karena pendekatan tersebut harus dapat menentukan hubungan antara penghasilan dan pengeluaran (biaya). Gambar 1 merupakan contoh kalkulasi perhitungan untuk menerapkan pendekatan *nexus* atas manfaat pajak

dari penghasilan yang diterima:

Suatu yurisdiksi mungkin akan memperlakukan perhitungan ini sebagai *rebuttable presumption*. Dengan tidak adanya informasi lain dari WP, yurisdiksi tersebut akan menentukan manfaat pajak atas penghasilan yang diterima berdasarkan perhitungan di atas. WP harus dapat membuktikan dan mendefinisikan lebih jauh panduan yang telah diberikan oleh FHTP, bahwa menurut panduan dari FHTP suatu penghasilan diperbolehkan untuk menjadi manfaat atau keuntungan yang didapat dari IP. Hal ini dapat terjadi apabila WP dapat menunjukkan hubungan langsung antara penghasilan dan pengeluaran (biaya-biaya yang diperbolehkan) untuk mengembangkan aset IP tersebut.

Berikut ini adalah panduan untuk menerapkan pendekatan *nexus* berdasarkan perhitungan di atas:<sup>12</sup>

1. Yang dikategorikan sebagai WP

- WP dalam negeri;
- Bentuk Usaha Tetap (BUT) lokal dari perusahaan asing di luar negeri.

2. Aset IP

Di bawah pendekatan *nexus*, aset IP yang memenuhi kualifikasi untuk dianggap sebagai manfaat pajak adalah paten dan aset IP lainnya. Namun pemasaran terkait aset IP seperti contohnya *trademark* tidak memenuhi kualifikasi sebagai manfaat pajak.

3. Yang dikategorikan sebagai pengeluaran (biaya)

Yang diperbolehkan menjadi biaya adalah biaya yang dikeluarkan

11. OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively Taking into Account Transparency and Substance*, Op.Cit, 23.

12. *Ibid.*, 25-32.

Tabel 1 - Hasil Identifikasi IP *Regime* di Beberapa Negara

No.	Negara	Regime (Sistem)	Hasil / kesimpulan
1	Belgia	Penghasilan <i>Paten - deduction</i>	Dengan pendekatan nexus, sistem ini dianggap tidak konsisten baik sebagian atau seluruhnya dengan mengacu pada <i>substantial activity factor</i> pada OECD <i>Report</i> tahun 1998
2	Cina	Pengurangan tarif pajak untuk perusahaan baru dan besar di bidang teknologi	
3	Kolombia	<i>Software regime</i>	
4	Perancis	Pengurangan tarif pajak untuk <i>capital gains</i> dan penghasilan dari hak lisensi IP	
5	Hungaria	IP <i>regime</i> untuk royalti dan <i>capital gains</i>	
6	Israel	<i>Regime</i> perusahaan pilihan	
7	Italia	<i>Patent box</i>	
8	Luksemburg	Pembebasan sebagian atas penghasilan yang berasal dari IP tertentu	
9	Belanda	<i>Innovation Box</i>	
10	Portugal	Pembebasan sebagian atas penghasilan yang berasal dari IP tertentu	
11	Spanyol	Pembebasan sebagian atas penghasilan yang berasal dari <i>Intangible Assets</i> tertentu	
12	Spanyol - Bagian Negara Basque	Pembebasan sebagian atas penghasilan yang berasal dari <i>Intangible Assets</i> tertentu	
13	Spanyol - Navara	Pembebasan sebagian atas penghasilan yang berasal dari <i>Intangible Assets</i> tertentu	
14	Swiss - Canton, Nidwalden	<i>License Box</i>	
15	Turki	Pengembangan kawasan teknologi	
16	Inggris	<i>Patent box</i>	

Sumber: BEPS Action Plan 5 Final Report: Revamp of the work on harmful tax practices, 63.

oleh WP sebagaimana ketentuan nomor 1 di atas. Biaya tersebut harus secara langsung berhubungan dengan aset IP. Yurisdiksi akan memberitahukan definisi atas biaya apa saja yang dapat diperbolehkan dan memastikan bahwa biaya yang dikeluarkan hanya atas kegiatan R&D.

#### 4. Seluruh pengeluaran (biaya)

Seluruh pengeluaran ini maksudnya adalah ketika biaya ini sudah ditotal sebagai pengeluaran, terlebih dahulu harus dianggap sebagai bagian dari biaya yang diperbolehkan. Hal ini berarti bahwa seluruh biaya yang tidak termasuk ke dalam kategori biaya yang diperbolehkan sebagaimana poin 3 dianggap tidak termasuk ke dalam seluruh pengeluaran, sehingga tidak mempengaruhi jumlah penghasilan yang dapat diambil manfaatnya dari *regime* IP.

#### 5. Seluruh penghasilan

Terbatas pada seluruh penghasilan yang didapat dari IP, di antaranya adalah royalti, keuntungan saham dan penghasilan lain yang berasal dari penjualan aset IP.

Berdasarkan hasil survei yang dilakukan oleh FHTP terhadap 43 negara terdapat 16 negara yang diidentifikasi ke dalam IP *regime*. Tabel 1 akan menjelaskan mengenai IP *regime* di suatu negara dan hasil survei apakah IP *regime* di negara tersebut memiliki potensi untuk membahayakan negara lain atau tidak.

Dari ke enam belas negara di atas, dalam konteks IP *regime* dinyatakan tidak konsisten dengan pendekatan nexus, ke enam belas negara tersebut akan menerima tinjauan dari FHTP untuk kemungkinan mengubah fitur dari sistem mereka.

### Aktivitas Substansial dalam Konteks Non-IP *regime*

Dalam BEPS Action 5 ini tidak hanya persyaratan aktivitas substansial terkait IP *regime* saja yang dibahas, tetapi semua sistem pajak preferensial, termasuk non-IP *regime*. Ketika menerapkan IP *regime*, aktivitas yang substansial mensyaratkan harus

terdapat hubungan antara pengeluaran biaya, aset IP dan penghasilan dari IP. Sedangkan ketika diterapkan pada sistem lain khususnya non-IP *regime*, aktivitas substansial juga mensyaratkan harus dapat membangun hubungan antara penghasilan dan inti bisnis dari aktivitas yang menghasilkan pendapatan tersebut.

Sebagaimana yang tertuang dalam OECD *Report* tahun 1998, inti bisnis dari non-IP *regime* adalah aktivitas bisnis yang bersifat *mobile* seperti pembiayaan atau jasa keuangan

dan jasa lainnya.<sup>13</sup> Sistem ini tidak mensyaratkan ketentuan apapun atas biaya dan penghasilan, karena aktivitas jasa dapat dilihat sebagai kontribusi langsung terhadap penghasilan yang menerima manfaat.

Berbagai jenis kegiatan yang mungkin diperlukan untuk jenis preferensial lainnya khususnya non-IP *regime*, yaitu:<sup>14</sup>

13. OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, Op.Cit., 8.

14. OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively Taking into Account Transparency and*

Tabel 2 - Hasil Identifikasi *Non-IP Regime* di Beberapa Negara

No	Negara	Regime (sistem)	Hasil / kesimpulan
1	Argentina	<i>Regime</i> promosi untuk industri <i>software</i>	Tidak berbahaya ( <i>not harmful</i> )
2	Australia	<i>Regime</i> saluran penghasilan dari asing	Tidak berbahaya ( <i>not harmful</i> )
3	Brasil	PADIS - Industri semikonduktor	Tidak berbahaya ( <i>not harmful</i> )
4	Kanada	<i>Regime</i> bisnis asuransi jiwa	Berpotensi berbahaya tetapi sebenarnya tidak berbahaya
5	Cina	Pengurangan tarif pajak untuk perusahaan jasa teknologi	Tidak berbahaya ( <i>not harmful</i> )
6	Kolombia	<i>Regime</i> investasi portfolio asing	Tidak berbahaya ( <i>not harmful</i> )
7	Yunani	<i>Offshore engineering</i> dan konstruksi	Diubah
8	India	Pemotongan sehubungan penghasilan tertentu yang berasal dari unit perbankan dan jasa keuangan internasional	Tidak berbahaya ( <i>not harmful</i> )
9	India	Ketentuan khusus sehubungan unit yang baru didirikan di zona ekonomi khusus	Tidak berbahaya ( <i>not harmful</i> )
10	India	ketentuan khusus yang berkaitan dengan penghasilan perusahaan pelayaran - skema pajak tonase	Tidak berbahaya ( <i>not harmful</i> )
11	India	Pemajakan atas laba dan keuntungan dari bisnis asuransi jiwa	Tidak berbahaya ( <i>not harmful</i> )
12	Indonesia	<i>Regime</i> perusahaan terbuka	Dalam peninjauan
13	Indonesia	<i>Regime investment allowance</i>	Dalam peninjauan
14	Indonesia	<i>Regime</i> kawasan ekonomi khusus	Dalam peninjauan
15	Indonesia	<i>Regime tax holiday</i>	Dalam peninjauan
16	Jepang	Kawasan khusus untuk pengembangan daya saing internasional	Tidak berbahaya ( <i>not harmful</i> )
17	Jepang	Langkah-langkah untuk promosi penelitian dan pengembangan	Tidak berbahaya ( <i>not harmful</i> )
18	Latvia	<i>Regime</i> pemajakan atas <i>shipping</i>	Tidak berbahaya ( <i>not harmful</i> )
19	Luksemburg	<i>Private asset management company</i>	Tidak berbahaya ( <i>not harmful</i> )
	Luksemburg	Perusahaan investasi dalam resiko modal	Tidak berbahaya ( <i>not harmful</i> )
20	Afrika Selatan	Perusahaan di kantor pusat	Berpotensi berbahaya tetapi sebenarnya tidak berbahaya
	Afrika Selatan	Pembebasan atas penghasilan sehubungan penggunaan kapal dalam jalur internasional	Tidak berbahaya ( <i>not harmful</i> )
21	Swiss - Cantonal	Perusahaan pembantu	Dalam proses penghapusan
	Swiss - Cantonal	Perusahaan campuran	Dalam proses penghapusan
	Swiss - Cantonal	Perusahaan induk	Dalam proses penghapusan
	Swiss - Cantonal	<i>Regime</i> Komisaris	Dalam proses penghapusan
22	Turki	<i>Regime</i> shipping	Tidak berbahaya ( <i>not harmful</i> )

Sumber: BEPS Action Plan 5 Final Report: Revamp of the work on harmful tax practices, 64.

1. *Headquarters regimes*;
2. Distribusi dan pusat pelayanan;
3. Pembiayaan atau penyewaan;
4. Pengelolaan dana hibah;
5. Perbankan dan asuransi;
6. *Shipping regimes*; dan
7. *Holding company regimes*;

Dalam hal ini, inti dari persyaratan aktivitas yang substansial terkait *IP*

*regimes* adalah melihat terlebih dahulu empat faktor utama yang telah dibahas pada poin di atas, serta lingkup kerja dari FHTP yang mengkategorikan bahwa hal tersebut berpotensi berbahaya. Dan tiga pendekatan yang digunakan khususnya pendekatan *nexus* yang memiliki kriteria-kriteria untuk dapat diaplikasikan.

Sedangkan untuk *non-IP regime* juga memiliki pendekatan yang sama di mana suatu aktivitas dapat dikatakan substansial apabila penghasilan yang

diperoleh berasal dari biaya yang dikeluarkan, namun dalam *non-IP regime* ini tidak mensyaratkan untuk membuktikan penghasilan yang diperoleh, karena inti bisnis dari *non-IP regime* ini bersifat *mobile* seperti *financing* dan jasa lainnya.

Berdasarkan hasil survei FHTP terhadap 43 *preferential regime*, 22 di antaranya tergolong dalam *non-IP regime*. Berikut ini adalah hasil penelitian atas ke-22 negara tersebut (lihat tabel 2).

Dari laporan Tabel 2 di atas, posisi negara Kanada dan Afrika berpotensi *harmful*, sedangkan untuk Yunani dianggap berbahaya sehingga harus diubah terkait sistem yang diberlakukan di negara tersebut. Adapun posisi Indonesia masih dalam proses peninjauan dari FHTP atau OECD.

## Mekanisme Transparansi dan Tax Rulings

Selain membahas tentang aktivitas yang substansial, prioritas kedua dalam BEPS Action 5 ini adalah tentang peningkatan transparansi melalui pertukaran informasi<sup>15</sup> (*tax rulings*) terkait *preferential regime*. Kurangnya transparansi dalam pengoperasian sebuah sistem atau proses administrasi dapat menimbulkan ketidaksesuaian dalam perlakuan pajak, contohnya *double taxation* atau bahkan *double non-taxation* (tidak dipajaki di kedua belah pihak), sehingga pertukaran informasi (ketentuan/peraturan) di antara negara-negara perlu diimplementasikan.

Lebih jauh, dalam BEPS Action 5 ini, jika diartikan dari kalimat 'meningkatkan transparansi melalui pertukaran *tax rulings*' yang merefleksikan bahwa peningkatan transparansi tersebut harus dapat dilakukan secara otomatis dan tidak harus diminta oleh salah satu pihak dalam kondisi suatu negara memerlukan informasi dari perusahaannya yang berada di negara lain atau sebaliknya.<sup>16</sup>

FHTP mempunyai 2 langkah terkait peningkatan transparansi tersebut, yaitu:

1. Langkah pertama adalah berfokus pada pengembangan kerangka kerja untuk mewajibkan secara otomatis pertukaran informasi peraturan perpajakan. Hal ini memungkinkan negara lainnya untuk mengecek apakah peraturan atau putusan tersebut berimplikasi terhadap

perlakuan pajak untuk WP di negara mereka.

2. Langkah berikutnya adalah FHTP akan fokus pada penerapan dari kerangka kerja transparansi dan pertukaran informasi. Langkah ini mempunyai 2 tujuan:

- a. Untuk mengidentifikasi keputusan atau peraturan tersebut apakah berpotensi berbahaya sebagaimana yang termasuk dalam kategori OECD *Report* tahun 1998; dan
- b. Untuk mengidentifikasi apakah keputusan/peraturan tersebut menjadi pemicu diwajibkannya pertukaran informasi secara otomatis.

Satu hal yang mungkin bisa menjadi ganjalan dari FHTP dalam menerapkan pertukaran informasi secara otomatis, adalah tidak adanya hubungan antara pemerintah dan WP tertentu untuk menerapkan keputusan atau peraturan yang berlaku.

## Kerangka Kerja untuk Menerapkan Pertukaran Informasi Secara Otomatis

Tujuan dari kerangka kerja ini adalah untuk mencari keseimbangan antara pertukaran informasi relevan yang dilakukan untuk kepentingan administrasi pajak dan atas pertukaran informasi tersebut tidak menjadikan beban administrasi yang tidak perlu atas satu pihak yang memberikan informasi maupun pihak selanjutnya yang menerima informasi. Kerangka kerja ini mempunyai empat langkah terkait permasalahan yang ada:

1. Kapan kewajiban pertukaran informasi secara otomatis timbul?

Kewajiban untuk secara otomatis melakukan pertukaran informasi muncul adalah saat ketentuan atau putusan yang terkait dengan sistem preferensial. Oleh karena itu, kewajiban juga akan berlaku untuk setiap keputusan (sebagaimana didefinisikan) *preferential regime* yang belum dikaji atau yang telah ditinjau tetapi berpotensi atau benar-benar berbahaya.

2. Dengan siapa pertukaran informasi dilakukan?

“**K**urangnya transparansi dalam pengoperasian sebuah sistem atau proses administrasi dapat menimbulkan ketidaksesuaian dalam perlakuan pajak, contohnya *double taxation* atau bahkan *double non-taxation*.”

15. OECD, "Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information," *OECD Common Reporting* (2014); OECD, "Declaration of Automatic Information," *OECD Report* (2014); OECD, "Declaration of Automatic Exchange of Information in Tax Matters," *OECD Report* (2014).

16. OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively Taking into Account Transparency and Substance*, Op.Cit, 44.

- a. Negara sumber penghasilan;
- b. Negara domisili yang berafiliasi dengan perusahaan induk;
- c. Negara domisili dari *beneficial owner*, dalam banyak kasus akan menjadi perusahaan induk;
- d. Dalam ketentuan kasus *transfer pricing*:
  - Negara di mana perusahaan terkait yang terlibat dalam transaksi *cross-border* yang mencakup ketentuan atau peraturan WP atau yang menjalankan usaha melalui BUT; dan
  - Dalam hal ketentuan atau peraturan mengalokasikan keuntungan antara kantor pusat dan BUT asing, negara di mana kantor pusat berkedudukan pajak atau negara di mana BUT berada, tergantung pada negara yang diberikan peraturan atau putusan.

### 3. Informasi apa yang harus dipertukarkan?

Tergantung apakah ada atau tidak adanya ketentuan atau peraturan yang relevan yaitu ketentuan *transfer pricing*.

### 4. Dasar hukum apa yang menjadi dasar pertukaran informasi dilakukan secara otomatis?

Dasar hukum yang dapat digunakan adalah beberapa instrumen hukum internasional seperti instrumen pertukaran informasi bilateral yang relevan, instrumen internasional yang didesain secara khusus untuk administrasi khususnya masalah pajak seperti MAC (*Convention on Mutual Administrative in Tax Matters*), dan European Union Law (Council Directive 2011/16).<sup>17</sup>

Ketentuan domestik juga bisa digunakan sebagai dasar hukum di beberapa negara, namun jika tidak memiliki kerangka hukum terkait pertukaran informasi tersebut, ketentuan MAC dapat menjadi kerangka hukum di mana negara dapat mempertimbangkan untuk

Tabel 3 - Informasi yang Wajib Ditukar

Apa putusan atau ketentuan yang dicakup?	Dengan negara mana informasi perlu ditukar?
Putusan terkait <i>preferential regime</i> <i>Shipping company regimes</i> , perbankan dan asuransi, pembiayaan atau penyewaan, pengelolaan dana hibah, <i>headquarters regimes</i> , distribusi dan pusat pelayanan, IP <i>regimes</i> , <i>holding company regimes</i> , dan sistem lainnya yang teridentifikasi sebagai <i>preferential regime</i> oleh FHTP	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Negara domisili dari pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa (di atas 25% akan berlaku), yang mana WP melakukan transaksi diberikan perlakuan istimewa;</li> <li>2. Negara domisili atas: induk perusahaan terakhir dan Induk perusahaan madya (menengah)</li> </ol>
Aturan perpajakan di antara dua negara yaitu <i>advance pricing agreement</i> (APA) dan aturan unilateral lintas batas lainnya (seperti ATR) mencakup <i>transfer pricing</i> atau penerapan <i>transfer pricing principles</i>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Negara domisili dari pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa yang mana WP melakukan transaksi yang diatur dengan APA atau peraturan perpajakan di antara dua negara;</li> <li>2. Negara domisili atas: Induk perusahaan terakhir dan Induk perusahaan madya (menengah)</li> </ol>
Aturan perpajakan di antara dua negara memberikan suatu aturan unilateral kepada wajib pajak atas laba kena pajak dalam negara yang memberikan aturan	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Negara domisili dari pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa yang mana WP masuk melakukan transaksi yang diatur oleh aturan;</li> <li>2. Negara domisili atas: induk perusahaan terakhir dan Induk perusahaan madya (menengah)</li> </ol>
Aturan mengenai PE ( <i>Permanent Establishment</i> )	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Negara domisili dari kantor pusat atau negara dari PE; dan</li> <li>2. Negara domisili atas: induk perusahaan terakhir dan Induk perusahaan madya (menengah)</li> </ol>
Aturan mengenai hubungan istimewa	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Negara domisili dari pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa untuk melakukan pembayaran (secara langsung maupun tidak langsung);</li> <li>2. Negara domisili dari <i>beneficial owner terakhir</i></li> </ol>

Sumber: BEPS Action Plan 5 Final Report: Revamp of the work on harmful tax practices, 53.

merevisi kebijakan bilateral (seperti bilateral konvensi pajak atau instrumen pertukaran informasi mengenai perpajakan)<sup>18</sup>.

Tabel 3 menunjukkan informasi yang wajib ditukar oleh masing-masing negara.

## Penutup

Secara keseluruhan, upaya untuk menyelesaikan masalah yang diakibatkan oleh BEPS menurut sudut pandang penulis adalah penting untuk segera dilakukan dalam rangka

mendukung terciptanya stabilitas keuangan global. Permasalahan yang coba diatasi dalam BEPS Action 5 ini adalah terkait penentuan apakah sebuah sistem pajak preferensial dianggap *harmful*, kegiatan bisnis yang substansial, transparansi dan pertukaran informasi, walaupun tujuan serupa juga diberlakukan di BEPS Action 6, 8, 9 dan 10, akan tetapi tujuan dan penerapan BEPS Action 5 dapat memainkan peranan penting untuk menentukan apakah suatu sistem pajak dianggap *harmful* atau tidak. ☺

17. OECD, *BEPS Action Plan 5 Final Report: Revamp of the work on harmful tax practice*, 46-92.

18. *Ibid.*, 46-92.

# Kriteria Negara *Tax Haven* & *Offshore Financial Centers*

## FSF-IMF

1. Tidak memungut pajak atau memungut pajak yang kecil atas pendapatan hasil investasi atau bisnis
2. Tidak ada mekanisme *withholding tax*
3. Adanya sistem inkorporasi dan lisensi yang mudah dan fleksibel
4. Adanya sistem pengawasan yang mudah dan fleksibel
5. Penggunaan yang mudah atas kepercayaan dan sarana perusahaan lainnya
6. Tidak memerlukan kehadiran fisik dari institusi finansial atau struktur perusahaan
7. Diperbolehkannya *high level client* yang memiliki kekuatan hukum atas kerahasiaan yang tidak dapat ditembus
8. Tidak tersedianya perlakuan insentif yang sama untuk subjek pajak dalam negeri

Sumber: Tax Justice Network, "Identifying Tax Havens and Offshore Finance Centres," (207): 8-9. Internet, diakses pada 27 April 2016 melalui [http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Identifying\\_Tax\\_Havens\\_Jul\\_07.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Identifying_Tax_Havens_Jul_07.pdf).

## OECD

1. Tidak memungut pajak atau memungut pajak dalam nominal tertentu saja (tidak berdasarkan presentase)
2. Tidak ada mekanisme *exchange of information*
3. Tidak adanya transparansi dalam pemungutan pajak
4. Tidak adanya persyaratan harus ada aktivitas substansial

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

## European Union (EU)

1. Tidak adanya transparansi dalam sistem pemajakan
2. Tidak adanya mekanisme pertukaran informasi
3. Tidak menerapkan sistem pajak secara adil (*fair competition*) dalam tatanan pajak internasional

Sumber : EU Business, "Tax Evasion and Avoidance," dapat diakses melalui <http://www.eubusiness.com/topics/finance/tax-evasion>

## Tax Justice Network (TJN)

1. TJN secara tidak langsung menyepakati kriteria *tax haven* yang ditetapkan oleh OECD, oleh karena itu semua negara *tax haven* yang dikategorikan oleh OECD masuk ke dalam daftar negara *tax haven* menurut TJN
2. Negara yang memfasilitasi penghindaran pajak dengan menerapkan pajak yang rendah dan fitur kerahasiaan
3. TJN juga mengkategorikan negara-negara anggota OECD yang menerapkan *harmful preferential tax regimes* sebagai negara *tax haven*
4. TJN memperluas cakupan daftar negara *tax haven* dengan melakukan *reputation test* terhadap negara-negara yang disinyalir sebagai *tax haven* melalui suatu pengkajian terhadap *tax planning website* dan dokumentasi ketentuan pajak di negara tersebut

Sumber: Tax Justice Network; Identifying Tax Havens and Offshore Finance Centres, (2007): 8-9. [http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Identifying\\_Tax\\_Havens\\_Jul\\_07.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Identifying_Tax_Havens_Jul_07.pdf).

## Gravelle

Gravelle tidak memberikan kriteria dalam menetapkan negara *tax haven*, namun mengacu pada daftar negara *tax haven* menurut OECD, Tax Justice Network, Darmapala dan Hines, dan *Government Accountability Office (GAO) Report*

Sumber: Jane G. Gravelle, "Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion," Congressional research Service Report, No. 7-5700/R40623 (2013).

# Daftar Negara Tax Haven & Offshore Financial Centers

Dari 193\*\* negara yang ada di dunia, dapat disimpulkan sekitar

**16% - 34%** teridentifikasi sebagai negara *tax haven*

Diketahui berdasarkan perhitungan matematis dalam daftar negara yang teridentifikasi sebagai *tax haven*: 16% (31 dari 193 negara di dunia) sampai dengan 34% (67 dari 193 negara di dunia)

#### Keterangan:

**EU** : European Union  
**OECD** : Organisation for Economic Co-operation and Development  
**FSF - IMF** : Financial Stability Forum - International Monetary Fund  
**TJN** : Tax Justice Network

\* Kategori negara *Offshore Financial Centers* (pusat keuangan dana luar negeri)

\*\*Berdasarkan data United Nations (UN) terdapat 193 negara yang berdaulat di dunia, tidak termasuk Palestina dan Vatikan.

#### Sumber:

- Tax Justice Network, "Identifying Tax Havens and Offshore FinanceCentres," (2007): 8-9.
- European Union (EU), "EU Releases World Tax Havens Blacklist," EU bussines (2013). <http://www.eubusiness.com/newseu/economy-politics.120>.
- Jane G. Gravelle, "Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion, Congressional research Service Report, No. 7-5700/R40623 (2013).

Negara	OECD (2000)	*FSF-IMF (2000)	TJN (2005)	EU (2013)	Gravelle (2013)
Afrika Selatan			✓		
Amerika Serikat (New York)			✓		
Andorra	✓	✓	✓	✓	✓
Anguilla	✓	✓	✓	✓	✓
Antigua and Barbuda	✓	✓	✓	✓	✓
Aruba	✓	✓	✓		✓
Bahama	✓	✓	✓	✓	✓
Bahrain	✓	✓	✓		✓
Barbados		✓	✓	✓	✓
Belanda			✓		
Belgia			✓		
Belize	✓	✓	✓	✓	✓
Bermuda	✓	✓	✓	✓	✓
British Virgin Island	✓	✓	✓	✓	✓
Brunei				✓	
Cayman Island	✓	✓	✓	✓	✓
Cook Islands	✓	✓	✓	✓	✓
Costa Rica		✓	✓	✓	✓
Cyprus	✓	✓	✓	✓	✓
Dominica	✓	✓	✓		✓
Dubai			✓		
Gibraltar	✓	✓	✓		✓
Grenada	✓	✓	✓	✓	✓
Guernsey, Sark and Alderney	✓	✓	✓	✓	✓
Hong Kong		✓	✓	✓	✓
Hungaria			✓		
Inggris (City of London)			✓		
Irlandia		✓	✓		
Islandia			✓		✓
Isle of Man	✓	✓	✓		✓
Israel (Tel Aviv)			✓		
Italia (Campione d'Italia & Trieste)			✓		
Jerman (Frankfurt)			✓		
Jersey	✓	✓	✓		✓
Libanon		✓	✓		✓
Liberia	✓		✓		✓
Liechtenstein	✓	✓	✓	✓	✓
Luksemburg		✓	✓		✓
Makau		✓	✓		✓
Malaysia (Labuan)		✓	✓		
Maldives			✓	✓	✓
Malta	✓	✓	✓		✓
Marshall Islands	✓	✓	✓	✓	✓
Mauritius	✓	✓	✓	✓	✓
Monaco	✓	✓	✓	✓	✓
Montserrat	✓	✓	✓	✓	✓
Nauru	✓	✓	✓	✓	✓
Netherlands Antilles	✓	✓	✓		✓
Niue	✓	✓	✓	✓	✓
Northern Mariana Islands			✓		
Palau		✓			
Panama	✓	✓	✓	✓	✓
Portugal (Madeira)			✓		
Rusia (Ingushetia)			✓		
Samoa	✓	✓	✓		✓
San Marino				✓	✓
Sao Tome e Principe			✓		
Seychelles	✓	✓	✓		✓
Singapura		✓	✓		✓
Somalia			✓		
Spanyol (Melilla)			✓		
St Kitts and Nevis				✓	✓
St Vincent and the Grenadines	✓	✓	✓	✓	
St. Lucia					✓
St. Vincent and Grenadine					✓
Swiss		✓	✓		✓
Taiwan (Taipei)			✓		
Tonga			✓		✓
Turkish Rep. of Northern Cyprus			✓		
Turks and Caicos Islands			✓	✓	✓
Uruguay			✓		
US Virgin Islands	✓		✓	✓	✓
Vanuatu	✓	✓	✓	✓	✓
Yordania					✓
<b>Jumlah</b>	<b>34 negara</b>	<b>43 negara</b>	<b>67 negara</b>	<b>31 negara</b>	<b>50 negara</b>



## Keep going international...

Memberikan sumbangsh bagi kemajuan ilmu pengetahuan khususnya di bidang perpajakan, merupakan komitmen yang selalu dipegang teguh oleh DANNY DARUSSALAM Tax Center (DDTC).

DDTC kembali berpartisipasi dalam penerbitan sebuah edisi keempat buku THE TAX DISPUTES AND LITIGATION REVIEW terbitan Law Business Research Limited, penerbit yang menjadi pemenang di berbagai penghargaan dalam *international business law* dan *international legal markets*.

Buku ini akan membekali para praktisi pajak dengan kerangka dasar isu sengketa pajak yang terjadi di berbagai yurisdiksi. Pada edisi ke-4 ini, setiap babnya akan menyajikan kerangka hukum terkait proses bersengketa dari tahap upaya administrasi sampai upaya hukum di berbagai negara, termasuk Indonesia. Khusus untuk Indonesia penulis dari Danny Darussalam Tax Center melengkapi analisisnya dengan berbagai perkembangan terkini secara kebijakan dan perkembangan putusan-putusan Mahkamah Agung terkait penyelesaian sengketa perpajakan di Indonesia.

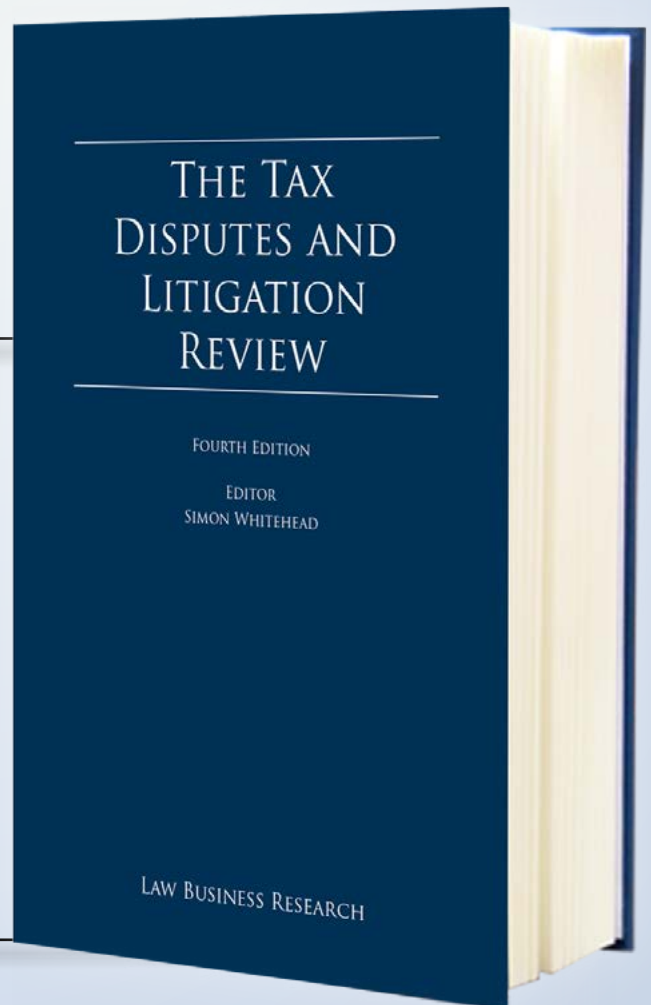
THE  
LAW REVIEWS  
Expert panel 2015



ditulis oleh:

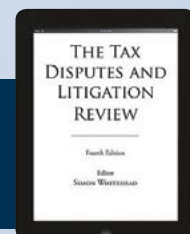
**David Hamzah Damian**

Partner Tax Compliance & Litigation Services  
DANNY DARUSSALAM Tax Center



Unduh e-Book dan PDF:

THE TAX DISPUTES AND LITIGATION REVIEW  
EDITOR: SIMON WHITEHEAD, JOSEPH HAGE AARONSON LLP  
EDITION 4



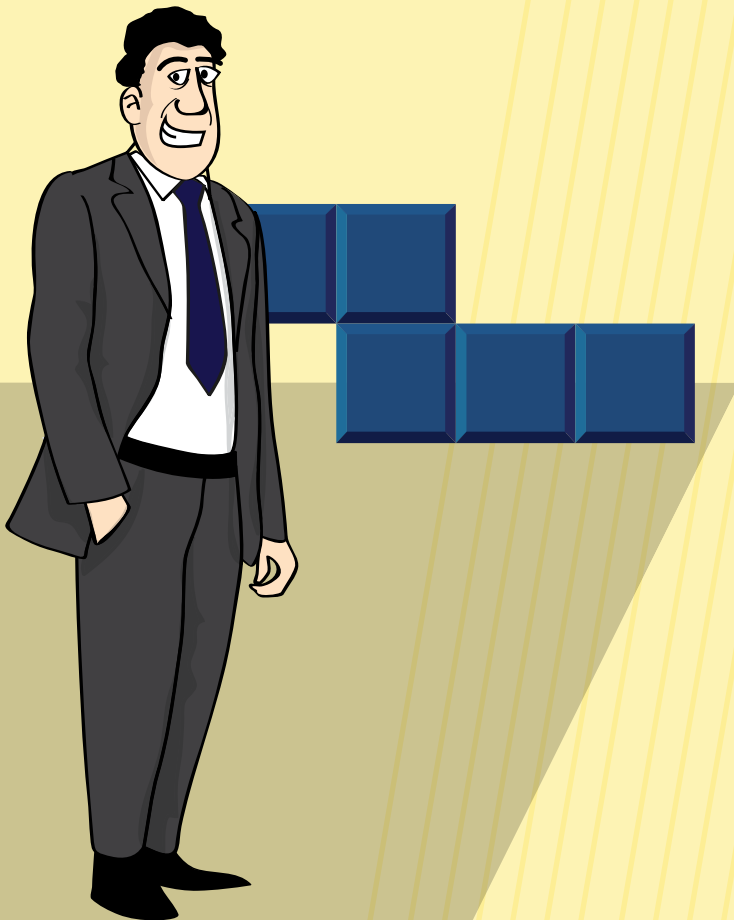
Compatible dengan komputer, laptop, iPads, smartphone dan alat baca elektronik lainnya  
Email ke [Enquiries@TheLawReviews.co.uk](mailto:Enquiries@TheLawReviews.co.uk) untuk informasi tentang judul atau mengalami masalah dalam mengunduh.

UNDUH DI SINI

# BEPS Action

# 6

## Menutup Celah Penyalahgunaan *Tax Treaty*



- Sejarah Isu Penyalahgunaan P3B dalam OECD *Commentaries*
- Jenis-jenis Penyalahgunaan P3B menurut BEPS Action 6
- Instrumen Hukum yang Sesuai untuk Mencegah Penyalahgunaan P3B: Ketentuan *Anti-Abuse* dalam P3B dan hukum domestik?
- Senjata Baru bagi Otoritas Pajak untuk Memerangi Praktik *Treaty Shopping*
- *Limitation on Benefits Clause*
- *Principal Purpose Test*
- Penutup

Ditulis oleh:



**Yusuf W. Ngantung**

Senior Manager, Transfer Pricing/  
International Tax Services  
DANNY DARUSSALAM Tax  
Center

Saat ini, isu mengenai pajak sudah tidak asing lagi diberitakan oleh media. Terutama pada tahun 2010-2011, berbagai media terkemuka telah menarik perhatian publik terhadap skema-skema penghindaran pajak yang dilakukan oleh berbagai perusahaan multinasional terkenal, seperti Google, Apple, Starbucks, dan Microsoft.<sup>1</sup> Tidak mengherankan apabila tidak lama kemudian penghindaran pajak atau yang umumnya disebut dengan isu *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) menjadi salah satu agenda prioritas negara-negara anggota G20.<sup>2</sup> Sebagai tindak lanjutnya, kelompok G20 telah memberikan mandat kepada OECD untuk melaporkan bagaimana isu penghindaran pajak dapat terjadi dalam sistem perpajakan internasional yang berlaku<sup>3</sup> dan mencari solusi serta rencana aksi atas permasalahan ini.<sup>4</sup>

Menurut OECD, penyalahgunaan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) atau "*tax treaty abuse*" merupakan salah satu sumber permasalahan utama terjadinya praktik BEPS. Oleh karena itu, OECD telah merancang suatu rencana aksi yang secara khusus didedikasikan kepada isu penyalahgunaan P3B ini yang tertuang pada rencana aksi 6 yang berjudul: *The Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*.

Dalam konteks ini, OECD telah menerbitkan *deliverable* atas rencana aksi 6 tersebut pada bulan September 2014, yaitu berupa laporan interim<sup>5</sup>, yang kemudian telah difinalisasikan pada bulan Oktober 2015<sup>6</sup> (selanjutnya

disebut dengan BEPS Action 6). BEPS Action 6 ini terdiri dari 3 bagian utama, yaitu : a) peraturan P3B atau peraturan hukum domestik untuk menangkali penyalahgunaan P3B; b) penjelasan bahwa P3B tidak ditujukan untuk menghasilkan situasi *double non-taxation*; dan c) kebijakan pajak bagi negara-negara sebagai pertimbangan sebelum menutup suatu P3B.

Perlu diperhatikan juga bahwa isu penyalahgunaan P3B bukan merupakan hal yang baru. OECD sebelumnya telah membahas penyalahgunaan P3B pada OECD *Commentaries* 1977<sup>7</sup> dan lebih lanjut pada revisi OECD *Commentaries* 2003.<sup>8</sup> Tulisan ini sendiri akan memberikan pandangan kritis terhadap BEPS Action 6, baik dari sisi sejarah maupun dari sisi kontennya.

### Sejarah Isu Penyalahgunaan P3B dalam OECD *Commentaries*

Pada periode 1977 sampai dengan 2003, OECD *Commentaries* secara jelas menekankan bahwa tujuan diadakannya suatu P3B adalah untuk memajukan dan memfasilitasi perdagangan dan investasi lintas batas negara, yaitu dengan menghilangkan perpajakan berganda. Walaupun demikian, OECD *Commentaries* menambahkan bahwa P3B seharusnya tidak digunakan untuk membantu terjadinya penghindaran ataupun pengelakan pajak. Mengenai seperti apa bentuknya dan bagaimana cara menangkalnya, OECD *Commentaries* 1977 menyarankan agar negara-negara yang mengadakan P3B membuat ketentuan *anti-abuse rule*-nya sendiri dalam undang-undang domestik. Namun, OECD *Commentaries* 1977 juga menyarankan bagi negara-negara yang bermaksud mengadakan *anti-abuse* domestik tersebut, untuk menyebutkan dalam P3B bahwa ketentuan-ketentuan dalam P3B tidak bertentangan dengan ketentuan *anti-*

*abuse* domestik yang dimaksud.<sup>9</sup>

Hal ini berarti bahwa, OECD *Commentaries* 1977 secara tidak langsung mengakui bahwa konflik antara ketentuan P3B dan ketentuan *anti-abuse* domestik dapat saja terjadi, sehingga apabila tidak terdapat ketentuan khusus dalam P3B yang mengatur mengenai penerepan *anti-abuse* domestik maka sesuai dengan prinsip *pacta sunt servanda*<sup>10</sup> yang diutamakan adalah ketentuan P3B. Secara singkat, hal ini berarti bahwa dalam ketiadaan pengaturan khusus di dalam P3B, peraturan *anti-abuse* domestik tidak dapat diterapkan.

Dalam OECD *Commentaries* 2003, OECD mengubah pandangannya terhadap penyalahgunaan P3B secara fundamental. Pandangan OECD *Commentaries* 2003 tersebut dapat dirangkum sebagai berikut:<sup>11</sup>

1. Untuk pertama kalinya OECD *Commentaries* menyebutkan bahwa pencegahan terjadinya penghindaran atau pengelakan pajak merupakan salah satu tujuan yang utama diadakannya suatu P3B. Apabila dikaitkan dengan Pasal 31 (1) *Vienna Convention on the Law of Treaties* (VCLT) yang pada esensinya menyebutkan bahwa tujuan dan maksud diadakannya suatu perjanjian internasional harus turut diperhitungkan dalam interpretasi,<sup>12</sup> maka hal ini berarti

9. Paragraf 7 OECD Commentary on Art. 1 (1977) menyebutkan: "The purpose of double taxation conventions is to promote, by eliminating international double taxation, exchanges of goods and services, and the movement of capital and persons; they should not, however, help tax avoidance or evasion. True, taxpayers have the possibility, double taxation conventions being left aside, to exploit the differences in tax levels as between States and the tax advantages provided by various countries' taxation laws, but it is for the States concerned to adopt provisions in their domestic laws to counter possible manoeuvres. Such States will then wish, in their bilateral double taxation conventions, to preserve the application of provisions of this kind contained in their domestic laws."

10. Asas hukum yang menyatakan bahwa setiap perjanjian menjadi hukum yang mengikat para pihak yang melakukan perjanjian. Asas ini menjadi dasar hukum internasional (termasuk didalamnya P3B) dan termaktub dalam Pasal 26 *Vienna Convention on the Law of Treaties* 1969 (VCLT).

11. OECD Commentary on Art. 1 (2003), Paragraf 7 -26.

12. B.J. Arnold dan S. van Weeghel, "The Relationship between Tax Treaties and Domestic Anti-Abuse Measures," dalam *Tax Treaties and Domestic Law*, ed. G. Maisto (Amsterdam: IBFD, 2006), 90.

1. Sebagai contoh lihat: Duhigg & D. Kocieniewski, "How Apple Sidesteps Billions in Taxes," *New York Times*, (28 April 2012); J. Drucker, "Google Revenues Sheltered in No-Tax Bermuda Soar to \$10 Billion," *Bloomberg*, (10 Desember 2012); R. Waters, "Microsoft's Foreign Tax Planning Under Scrutiny," *Financial Times*, (7 June 2011); dan E.D. Kleinbard, "Through a Latte, Darkly: Starbucks's Stateless Income Planning," *Tax Notes* (24 June 2013): 1515-1535. Lihat juga kumpulan berita-berita Bloomberg *The Great Corporate Tax Dodge* di <http://topics.bloomberg.com/the-great-corporate-tax-dodge/>

2. G20 Leaders' Declaration at Los Cabos, Mexico (18-19 June 2012), poin 48.

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

4. OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, (Paris: OECD Publishing, 2013).

5. OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (Paris: OECD Publishing, 2014).

6. OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in*

*Inappropriate Circumstances, Action 6 - Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, (Paris: OECD Publishing 2015). Selanjutnya disebut BEPS Action 6.

7. OECD Income and Capital Model Convention Commentary (1977).

8. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital Commentary (2003).

bahwa suatu transaksi *abusive* dapat menjadi dasar untuk menolak penerapan suatu P3B.

2. Paragraf dalam OECD *Commentary* (1977) yang menyebutkan saran OECD bagi negara-negara agar memuat ketentuan khusus dalam P3B untuk mengatur mengenai ketentuan *anti-abuse* domestik telah dihapus.
3. OECD memberikan penjelasan mengenai dua isu fundamental terkait dengan penyalahgunaan (*abuse*) dan P3B, yaitu: Apakah penerapan P3B harus tetap dijalankan dalam transaksi *abusive* dan apakah ketentuan *anti-abuse* domestik bertentangan dengan ketentuan P3B. Terkait dengan hal ini, OECD menjelaskan bahwa pada dasarnya terdapat 2 jenis negara, yaitu (i) negara yang menganggap transaksi *abusive* merupakan penyalahgunaan P3B itu sendiri; dan (ii) negara yang menganggap transaksi *abusive* merupakan penyalahgunaan hukum domestik. Bagi kelompok negara (i), menurut OECD, tidak terdapat isu lagi untuk menolak penerapan suatu P3B sebab dengan interpretasi yang tepat (baca: penerapan Pasal 31 (1) VCLT, sebagaimana dibahas di atas) negara-negara tersebut mempunyai perangkat dan dasar hukum yang cukup. Sedangkan bagi kelompok negara (ii), OECD menjelaskan bahwa negara-negara tersebut dapat menolak penerapan P3B dengan ketentuan *anti-abuse* domestik sepanjang ketentuan tersebut mengatur mengenai penetapan fakta dan bukan mengatur mengenai timbulnya utang pajak. Dengan demikian, sepanjang ketentuan *anti-abuse* domestik tersebut mengatur mengenai penetapan fakta, maka tidak terdapat konflik dengan ketentuan P3B.
4. Menurut OECD, ketentuan *General Anti-Avoidance Rule* (GAAR) dan/atau doktrin yudisial seperti *substance over form* merupakan ketentuan *anti-abuse* domestik yang mengatur mengenai penetapan fakta, sehingga ketentuan *anti-abuse* domestik yang sedemikian rupa tidak menimbulkan konflik dengan

P3B. Sebagai tambahan, OECD juga menyebutkan bahwa peraturan *Controlled Foreign Corporation* (CFC) tidak menimbulkan konflik dengan ketentuan P3B.

5. OECD tidak memberikan definisi mengenai penyalahgunaan P3B, namun hanya memberikan panduan umum bahwa penerapan P3B dapat ditolak ketika terdapat dua elemen dasar yaitu: (i) ketika maksud dan tujuan utama dilakukannya suatu transaksi adalah untuk mendapatkan posisi pajak yang lebih menguntungkan (elemen subjektif); dan (ii) mendapatkan posisi pajak yang lebih menguntungkan tersebut bertentangan dengan maksud dan tujuan ketentuan P3B yang relevan (elemen objektif).
6. OECD memberikan penjelasan bahwa walaupun ketentuan GAAR sudah dapat menolak penerapan P3B pada transaksi *abusive*, namun hal ini tidak berarti bahwa ketentuan *Specific Anti-Abuse Rule* (SAAR) tidak dibutuhkan. Bahkan, OECD memberikan beberapa contoh SAAR, seperti *look-through approach*, *subject-to-tax*, dan *limitation on benefits* (LOB) yang dapat digunakan oleh para pihak yang merumuskan P3B dalam menutup suatu P3B dengan negara lain.

Walaupun OECD telah memberikan pandangan dan sarannya atas isu penyalahgunaan P3B, namun fakta bahwa penyalahgunaan P3B yang dibahas kembali dalam rencana aksi BEPS menunjukkan bahwa OECD *Commentary* (2003) belum mencukupi. Hal ini dapat disebabkan karena adanya ketidaksetujuan dari berbagai negara<sup>13</sup> maupun rendahnya tingkat implementasi di negara-negara lain. Selain itu, revisi OECD *Commentary* (2003) dapat memberikan isu interpretasi dan menimbulkan ambiguitas terutama terkait dengan P3B yang ditutup sebelum tahun 2003.<sup>14</sup> Akademisi berpandangan

13. Dalam hal ini perlu dicatat bahwa terdapat 5 negara anggota OECD yang memuat *observation* terkait dengan OECD *Commentary* on Art. 1, yaitu: Belgia, Irlandia, Luksemburg, Belanda, dan Swiss.

14. B.J. Arnold, "Tax Treaties and Tax Avoidance: The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model," *Bulletin for International Taxation* (June 2004):

bahwa OECD *Commentary* (2003) kurang mempunyai nilai sebagai materi interpretasi. Hal ini karena OECD *Commentary* (2003) merupakan perubahan signifikan (baca: bukan penjelasan atas suatu hal yang sebelumnya sudah disepakati), sehingga hal-hal yang dimuat dalam OECD *Commentary* (2003) tersebut belum pernah dipertimbangkan oleh para pihak yang merumuskan perjanjian dalam P3B yang ditutup sebelum tahun 2003.<sup>15</sup>

## Jenis-jenis Penyalahgunaan P3B menurut BEPS Action 6

Mempertimbangkan latar belakang pembahasan penyalahgunaan P3B dalam OECD *Commentaries*, OECD kembali membahas penyalahgunaan P3B dalam BEPS Action 6.

Untuk menetapkan cara yang tepat dalam menangkal penyalahgunaan P3B, maka kali ini OECD dalam BEPS Action 6 mengklasifikasikan penyalahgunaan P3B menjadi dua tipe utama, yaitu (i) kasus-kasus di mana wajib pajak (WP) menghindari pembatasan-pembatasan yang ditentukan dalam P3B itu sendiri; dan (ii) kasus-kasus di mana WP menghindari penerapan hukum domestik dengan ketentuan P3B.<sup>16</sup>

Penyalahgunaan P3B tipe (i) adalah terkait skema-skema penghindaran pajak melalui *treaty shopping*<sup>17</sup> dan *rule shopping*<sup>18</sup> yang meliputi penyalahgunaan ketentuan *resident*, kepemilikan, ketentuan *time test* dan cakupan atau karakteristik jenis penghasilan.

259-260; B.J. Arnold dan S. van Weeghel, *Op.Cit.*, 117; dan L. de Broe, *International Tax Planning International Tax Planning and Prevention of Abuse* (Amsterdam: IBFD, 2008), 400-401.

15. J.F. Avery Jones, "The Effects of Changes in the OECD Commentaries after a Treaty is Concluded," *Bulletin for International Taxation* (March, 2002): 102-109.

16. OECD, BEPS Action 6, Paragraf 15.

17. "Treaty Shopping", IBFD Glossary: *Treaty shopping has been described as the situation where a person who is not entitled to the benefits of a tax treaty makes use – in the widest meaning of the word – of an individual or of a legal person in order to obtain those treaty benefits that are not available directly.*

18. "Rule shopping", IBFD Glossary: *Expression sometimes used in the context of international tax planning to refer to the exploitation of a characteristic of a particular tax jurisdiction (such as a particular rule or legal provision – or absence thereof) in order to achieve a more tax-efficient outcome to a given transaction.*

**Tabel 1 - Perbandingan antara Tipe-Tipe Penyalahgunaan P3B**

	Tipe (i)	Tipe (ii)
Penjelasan dalam BEPS Action 6	<i>"Cases where a person tries to circumvent limitations provided by the treaty itself."</i>	<i>"Cases where a person tries to circumvent the provisions of domestic tax law using treaty benefits."</i>
Contoh	<i>Treaty shopping dan rule shopping</i>	<i>Thin Capitalization Rule (fixed ratio) dalam hukum domestik melawan arm's length principle dalam P3B,</i>  <i>CFC dalam hukum domestik melawan Pasal 7 P3B</i>

**Tabel 2 - Instrumen Hukum dalam BEPS Action 6**

	Tipe (i)	Tipe (ii)
Instrumen hukum	<i>Anti-abuse rule dalam P3B</i>	<i>Anti-abuse rule dalam hukum domestik ditambah saving clause yang dimuat dalam P3B</i>
Contoh	<i>LOB clause</i> <i>Principal purpose test</i>	<i>Thin Capitalization rule</i> <i>CFC rule</i> <i>Exit tax/departure tax rule</i>

Lebih lanjut, BEPS Action 6 menjelaskan penyalahgunaan P3B tipe (ii) sebagai situasi di mana WP menggunakan strategi penghindaran dengan memperbesar biaya yang dapat dikurangkan dari penghasilan kena pajak dan/atau mengesker laba kena pajak ke negara lain untuk mendapatkan perlakuan pajak yang lebih baik (umumnya disebut dengan isu *transfer mispricing*). Oleh karena itu, OECD menyatakan bahwa penyalahgunaan P3B tipe (ii) merupakan penyalahgunaan hukum domestik dan tidak serta merta disebabkan oleh penerapan P3B. Contoh penyalahgunaan P3B tipe (ii) adalah ketika suatu negara telah menerapkan ketentuan *anti-abuse* domestik (seperti *thin capitalization rule*, *CFC* dan *exit tax rules*), namun WP menerapkan P3B (yang mempunyai kedudukan lebih tinggi dari hukum domestik, sesuai prinsip *pacta sunt servanda*) untuk menetralkan ketentuan *anti-abuse* domestik tersebut.<sup>19</sup>

Menurut penulis, identifikasi mengenai apa yang dimaksud dengan penyalahgunaan P3B serta tipe-tipenya sebagaimana dibahas di atas, akan

mempunyai konsekuensi yang sangat penting untuk menentukan cara yang tepat dalam menangkali tindakan tersebut.

### Instrumen Hukum yang Sesuai untuk Mencegah Penyalahgunaan P3B: Ketentuan *Anti-Abuse* dalam P3B dan hukum domestik?

Mempertimbangkan tipe-tipe penyalahgunaan P3B di atas, BEPS Action 6 menjelaskan bahwa apabila cara untuk menangkali penyalahgunaan P3B tipe (i) diatur dalam suatu ketentuan *anti-abuse* dan dimuat dalam P3B, maka akan menjadi lebih baik dan efektif.<sup>20</sup> Selanjutnya BEPS Action 6 memuat beberapa proposal mengenai *anti-abuse rule* sebagai berikut: (i) *limitation on benefits (LOB) clause*; (ii) *principal purpose test (PPT)* dan lain-lain. Perlu diperhatikan bahwa sebagian besar pembahasan BEPS Action 6 adalah mengenai penyalahgunaan P3B tipe (i), hal ini mungkin dikarenakan oleh fakta bahwa penyalahgunaan P3B tipe (i) cenderung berkaitan langsung dengan penerapan P3B. Berbeda

halnya dengan penyalahgunaan P3B tipe (ii) yang cenderung berkaitan dengan permasalahan ketentuan hukum domestik.<sup>21</sup>

Oleh karena itu, tidak mengherankan apabila OECD menyarankan dibuatnya suatu ketentuan *anti-abuse* domestik terhadap penyalahgunaan P3B tipe (ii).<sup>22</sup> Walaupun demikian, penyalahgunaan P3B tipe (ii) juga menyangkut interaksi hukum domestik dengan ketentuan P3B, sebab penyalahgunaan P3B tipe (ii) justru terjadi ketika WP menghindari ketentuan domestik dengan menerapkan P3B. Oleh karena itu, walaupun penyalahgunaan P3B merupakan isu hukum domestik, namun BEPS Action 6 juga mengusulkan dimuatnya suatu *saving clause* dalam Pasal 1 P3B. *Saving clause* akan mengatur, bahwa ketentuan *anti-abuse* domestik tetap dapat diberlakukan sejalan dengan ketentuan P3B pada situasi tertentu. Adapun instrumen hukum yang dibahas dalam BEPS Action 6 dapat dirangkum seperti pada Tabel 2.

### Senjata Baru bagi Otoritas Pajak untuk Memerangi Praktik *Treaty Shopping*

Sebagaimana telah dibahas di atas, isu *treaty shopping* dan *rule shopping* merupakan fokus daripada BEPS Action 6. Sebelumnya isu *treaty shopping* dan *rule shopping* telah sering diserang oleh berbagai otoritas pajak di dunia dengan menggunakan peraturan *beneficial ownership* yang terdapat dalam P3B dan interpretasi terhadap makna *beneficial ownership* itu sendiri.<sup>23</sup> Dalam berbagai sengketa tersebut istilah *beneficial ownership* telah di-interpretasikan secara berbeda-beda oleh pengadilan di berbagai negara dan menghasilkan kemenangan yang tidak selalu konsisten antara WP dengan otoritas pajak, sehingga hal ini telah menimbulkan ketidakpastian dan

19. L. de Broe dan J. Luts, "BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse," *Intertax* 43, no. 2 (2015): 125.

20. OECD, BEPS Action 6, Paragraf 16.

21. Penyalahgunaan P3B tipe (i) dibahas dalam 61 halaman (Paragraf 15-52) dibandingkan dengan penyalahgunaan P3B tipe (ii) yang 'hanya' dibahas dalam 13 halaman (Paragraf 53-67).

22. OECD, BEPS Action 6, Paragraf 53.

23. Tinjauan lengkap atas berbagai kasus *beneficial ownership* dapat ditemukan dalam A.M. Jiménez, "Beneficial Ownership: Current Trends," *World Tax Journal* (February, 2010): 35-63; dan J. Gooijer, "Beneficial Ownership: Judicial Variety in Interpretation Counteracted by the 2012 OECD proposals?," *Intertax* 42, no. 4 (2014): 204 - 217.

ambiguitas terhadap interpretasi istilah *beneficial ownership*.

Lebih lanjut pada tahun 2011 dan 2012, OECD menerbitkan *Discussion Draft on Beneficial Ownership* yang kemudian difinalkan dan dimuat dalam *OECD Commentary* (2014). Dalam *OECD Commentary* final tersebut, cakupan penerapan *beneficial ownership* telah dibatasi secara signifikan dimana istilah *beneficial ownership* dikaitkan dengan substansi kontraktual (terdapat atau tidaknya kewajiban kontraktual)<sup>24</sup> dan bukan pada substansi ekonomi (terdapatnya kantor, pegawai, bisnis aktif, dan lain-lain).

Saat ini dengan diterbitkannya BEPS Action 6, OECD memberikan otoritas pajak 3 senjata baru untuk memerangi praktik *treaty shopping* atau *rule shopping* yaitu:

1. Usulan untuk mengubah judul P3B dengan menyebutkan bahwa pencegahan terjadinya penghindaran atau pengelakan pajak merupakan salah satu tujuan yang utama diadakannya suatu P3B;<sup>25</sup>
2. Usulan dimuatnya klausul LOB; dan
3. Usulan dimuatnya klausul PPT.

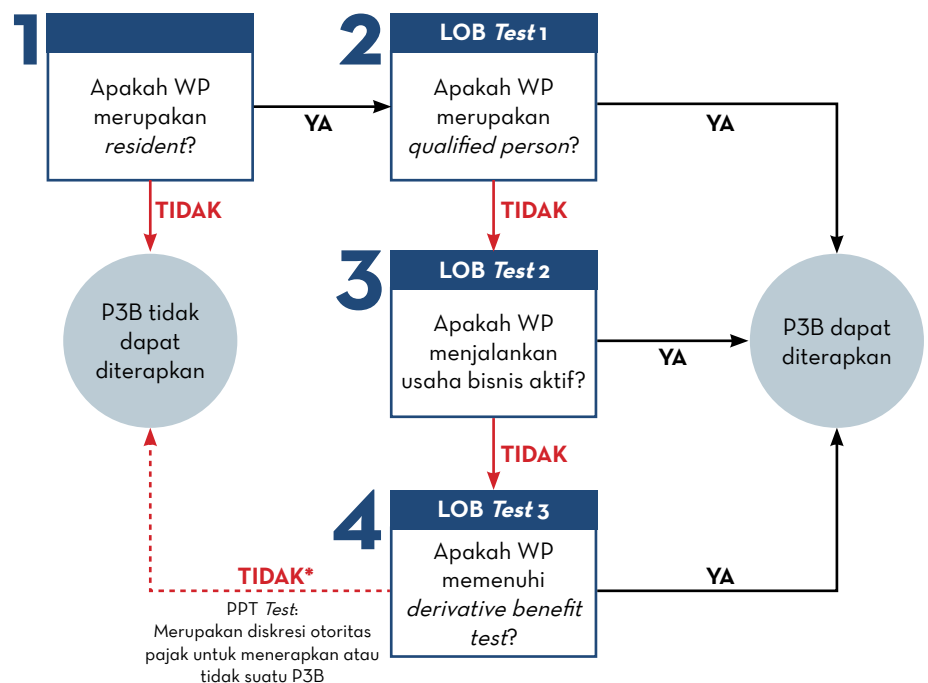
Bahkan BEPS Action 6 mewajibkan negara-negara menjadikan ketiga elemen tersebut sebagai *minimum standard* untuk memerangi praktik *treaty shopping*, setidaknya dengan mengubah judul P3B untuk menjelaskan bahwa tujuan diadakannya suatu P3B termasuk untuk mencegah terjadinya penghindaran dan pengelakan pajak.<sup>26</sup> Sedangkan terkait usulan LOB dan PPT, negara-negara diberikan hak sepenuhnya untuk mengimplementasikannya dalam P3B. Terkait hal ini, negara-negara dapat menerapkan LOB dan PPT secara kombinasi atau dapat juga menerapkan salah satunya saja.

24. OECD Commentary (2014) on Art. 10, Paragraf 12.4.

25. Perubahan pada judul P3B akan mengubah cara melakukan interpretasi P3B sebab berdasarkan Pasal 31 (1) VCLT maka tujuan dan maksud diadakannya suatu perjanjian internasional harus turut diperhitungkan dalam interpretasi. Hal ini berarti bahwa perubahan judul tersebut dapat berfungsi sebagai *general anti-abuse rule*.

26. OECD, BEPS Action 6, Paragraf 22.

Gambar 1 - Mekanisme LOB Test



### Limitation on Benefits Clause

Klausul LOB sudah lama diterapkan oleh kebijakan P3B Amerika.<sup>27</sup> Bagi OECD, klausul LOB juga bukan merupakan hal yang baru, sebab klausul LOB telah diusulkan sebelumnya dalam Paragraf 20 OECD Commentary (2003). Dengan demikian, dalam konteks BEPS Action 6, OECD sebenarnya hanya mengusulkan agar klausul LOB sebagaimana tertulis dalam OECD Commentary dipindahkan ke dalam *text* OECD Model itu sendiri.

Pada intinya, klausul LOB mengatur mengenai pihak yang berhak menerapkan P3B, yaitu sama halnya dengan Pasal 1 OECD Model. Namun dengan dimuatnya klausul LOB, maka pihak-pihak yang dapat menerapkan P3B, selain harus memenuhi kriteria *resident* juga harus memenuhi beberapa hal berikut ini:

- a. Mempunyai aktivitas bisnis yang sesungguhnya; atau
- b. Mempunyai keterkaitan dengan negara domisili yang mencukupi; atau

27. United States Model Income Tax Convention, Pasal 22.

- c. Mempunyai motivasi bisnis yang beritikad baik.

Kriteria a), b), dan c) diatas merupakan esensi dari klausul LOB yang kemudian diatur secara lebih rinci dengan berbagai *test* yang disusun secara sistematis dan runut. Adapun rangkumannya<sup>28</sup> dapat dilihat pada Gambar 1 dan Tabel 3.

### Principal Purpose Test

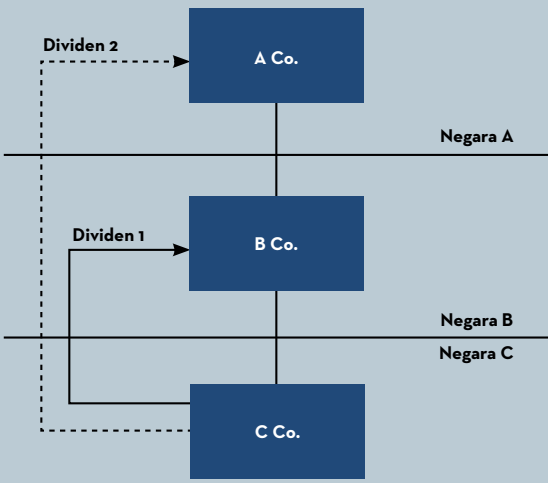
BEPS Action 6 selanjutnya juga mengusulkan ketentuan mengenai PPT.<sup>29</sup> PPT merupakan ketentuan GAAR yang mempunyai cakupan yang cukup luas, sehingga dapat dikatakan apabila P3B memuat ketentuan PPT ini, maka hal ini sama saja berarti bahwa penerapan P3B sebetulnya sepenuhnya merupakan diskresi otoritas pajak.<sup>30</sup>

28. LOB clause pada faktanya merupakan rangkaian peraturan yang cukup kompleks dan rumit. Hal ini dibuktikan antara lain dari jumlah halaman yang diperlukan BEPS report untuk membahas penerapan LOB clause ini. Selain itu LOB clause disebutkan sebagai "awesomely complex and dense construct of mind numbing complexity" oleh L. de Broe dan J. Luts, "BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse," *Intertax* 43, no. 2 (2015): 128. Oleh karena keterbatasan tempat maka pembahasan dalam artikel ini hanya akan mencakup pembahasan secara garis besarnya saja.

29. OECD, BEPS Action 6, Paragraf 26.

30. E. Pinetz, "Final Report on Action 6 of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative: Prevention of Treaty Abuse," *Bulletin for International*

Tabel 3 - Penjelasan Mengenai Mekanisme LOB Test

	Penjelasan umum
LOB Test 1: <i>Qualified person</i>	Merupakan individu, institusi pemerintah, perusahaan yang terdaftar dalam bursa, insitusi lainnya yang disebutkan secara eksplisit dalam P3B (seperti lembaga dana pensiun, lembaga amal dan lain-lain, badan yang memenuhi <i>ownership</i> dan <i>base erosion test</i> (lebih dari 50% saham perusahaan dimiliki oleh <i>qualified person</i> dan tidak lebih dari 50% penghasilan kotor perusahaan dibayarkan kepada <i>non-qualified person</i> )
LOB Test 2: <i>Active business test</i>	Penerima penghasilan menjalankan usaha bisnis aktif dan penghasilan yang diterima merupakan penghasilan yang mempunyai keterkaitan dengan usaha bisnisnya tersebut.  Perlu diperhatikan bahwa kegiatan manajemen investasi ( <i>holding company</i> ) tidak dapat memenuhi kriteria ini kecuali kegiatan tersebut terkait dengan industri perbankan, asuransi dan sekuritas yang dilakukan oleh bank atau institusi sejenisnya.
LOB Test 3: <i>Derivative benefit test</i>	Penerapan P3B dapat tetap diberikan apabila perusahaan dimiliki secara langsung maupun tidak langsung oleh <i>equivalent beneficiaries</i> , yaitu sebagaimana dapat digambarkan dengan contoh sebagai berikut:   <p>Merujuk pada gambar diatas maka apabila dividen 1 dikenakan pajak sama apabila dividen tersebut dibayarkan kepada A Co. (yaitu dividen 2), maka <i>derivative benefit test</i> telah terpenuhi dan B Co. berhak menerapkan P3B antara Negara B dan C.</p>

Menurut akademisi, ketentuan PPT tersebut tidak membantu secara efektif dalam pencegahan terjadi nya penghindaran pajak, melainkan justru memicu meningkatnya ketidakpastian hukum.<sup>31</sup>

## Kesimpulan

Fakta bahwa penyalahgunaan P3B dibahas kembali oleh OECD dalam BEPS Action 6, di mana sebelumnya OECD telah membahasnya dalam OECD

*Commentaries* (2003), menunjukkan bahwa otoritas pajak belum memiliki perangkat hukum yang memadai untuk memerangi penyalahgunaan P3B.

Dalam BEPS Action 6, terlihat bahwa OECD mengusulkan agar ketentuan *anti-abuse* dimuat dalam P3B (sebelumnya telah disampaikan dalam OECD *Commentary* dan ketentuan domestik), sehingga diharapkan bahwa ketentuan *anti-abuse* tersebut dapat diterapkan secara lebih efektif.

Walaupun demikian, penulis mengkhawatirkan bahwa penerapan usulan klausul LOB akan sangat sulit diterapkan, terutama oleh negara-negara

berkembang yang otoritas pajaknya belum mempunyai kapasitas yang mencukupi. Penulis memperkirakan bahwa lebih banyak negara akan memilih penerapan PPT, terutama karena kemudahan penerapannya. Namun perlu diperhatikan bahwa cakupan PPT terlalu luas, sehingga memberikan diskresi yang cukup besar kepada otoritas pajak. Dengan demikian apabila PPT diterapkan maka akan terjadi ketidakseimbangan atas pembagian beban pembuktian antara WP dan otoritas pajak. Pada akhirnya penerapan PPT akan menimbulkan banyak sengketa.

Lebih lanjut, usulan BEPS Action 6 untuk mengubah judul P3B, menurut penulis sebenarnya hal tersebut hanya merupakan perubahan visual semata, tanpa disertai perubahan substantif. Fakta bahwa saat ini, pencegahan atas penghindaran atau pengelakan pajak merupakan salah satu tujuan utama diadakannya suatu P3B, namun tidak berarti setiap P3B harus diinterpretasikan untuk mencapai tujuan tersebut. Tujuan dan maksud diadakannya suatu P3B hanya merupakan salah satu faktor yang perlu dipertimbangkan dalam interpretasi P3B. Apabila *text* P3B sudah cukup jelas maka interpretasi *purposive* tersebut tidak perlu diterapkan.

Pertanyaan, apakah usulan BEPS Action 6 akan menjadi perangkat yang efektif dalam memerangi penyalahgunaan P3B bergantung pada kesediaan negara-negara untuk mengimplementasikannya. Pada akhirnya negara-negara perlu memutuskan, apakah usulan BEPS Action 6 ini akan dimasukkan dalam *multilateral instrument* sebagaimana dimaksud dalam BEPS Action 15.<sup>32</sup>

32. *Multilateral instrument* bertujuan untuk merubah P3B yang sudah berlaku secara sinkron dan bersama-sama dengan P3B yang lainnya, sehingga implementasi rencana aksi BEPS dapat berjalan secara efektif. Apabila tidak terdapat *multilateral instrument* tersebut maka negara-negara perlu melakukan negosiasi ulang atas kurang lebih 3000 P3B yang berlaku saat ini, sehingga akan memakan waktu yang cukup lama. Lebih lanjut menurut BEPS Action 15, isu penyalahgunaan P3B merupakan salah satu isu yang sesuai untuk dilakukan implementasinya melalui *multilateral instrument*.

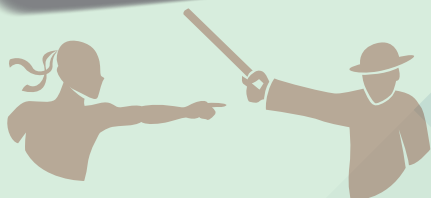
*Taxation* (January/February 2016): 116.

31. M. Lang, "BEPS Action 6: Introducing and Anti-abuse Rule in Tax Treaties," *Tax Notes International* (May 19, 2014): 663.

# TAX TREATY INDONESIA DARI MASA KE MASA



## Masa penjajahan (Hindia Belanda)



### 1934

Pemerintah Hindia Belanda mengeluarkan *Statsblaad* Tahun 1934 Nomor 291 tentang pencegahan pajak berganda atas pendapatan dari luar negeri

### 1938

Kerajaan Belanda melakukan pertukaran nota (*Exchange of Notes*) tentang pencegahan pajak berganda dengan Kanada yang juga berlaku di Indonesia

### Setelah Indonesia Merdeka



### 1970-1980

Indonesia menandatangani P3B dengan 4 negara

• Belanda • Belgia • Inggris • Kanada

### 1981-1990

Indonesia menandatangani P3B dengan 21 negara

- Prancis
- Thailand
- Filipina
- Denmark
- Malaysia
- Austria
- Saudi Arabia
- Selandia Baru
- Swedia
- Swiss
- Korea Selatan
- Finlandia
- Jerman
- Norwegia
- Pakistan
- Singapura
- Jepang
- Italia
- India
- Hungaria
- Amerika

### 1991-2000

Indonesia menandatangani P3B dengan 29 negara

- Bulgaria
- Australia
- Tunisia
- Polandia
- Luksemburg
- Sri Lanka
- Republik Ceko
- Uni Emirat Arab
- Taiwan
- Spanyol
- Aljazair
- Yordania
- Uzbekistan
- Ukraina
- Mongolia
- Rumania
- Vietnam
- Venezuela
- Turki
- Kuwait
- Afrika Selatan
- Mauritius
- Sudan
- Rusia
- Seychelles
- Slovakia
- Brunei Darussalam
- Mesir
- Suriah

### 2001-Sekarang

Indonesia menandatangani P3B dengan 12 negara

- Tiongkok
- Korea Utara
- Meksiko
- Republik Kroasia
- Suriname
- Portugal
- Bangladesh
- Iran
- Qatar
- Hongkong
- Papua Nugini
- Maroko

P3B dengan Mauritius dihentikan pada tahun 2005

**Total ada 65 tax treaty**



# InsideTax

MEDIA TREN PERPAJAKAN

Tersedia di  
**SCOOP**  
— Faster • Smarter —



@SCOOPToday



SCOOOP



[www.getSCOOP.com](http://www.getSCOOP.com)



[support@apps-foundry.com](mailto:support@apps-foundry.com)





Kini Majalah **InsideTax** tersedia di:



**MAJALAH  
INDONESIA**  
[www.majalah.id](http://www.majalah.id)

Pasang Aplikasi Majalah Indonesia di handphone atau tablet anda melalui Google Play Store atau Apple Store secara GRATIS. Lalu cari majalah dengan kode **Inside(spasi)Tax**



# BEPS Action

Mencegah Penghindaran  
Status BUT

# 7

- Penghindaran Artifisial Status BUT
- Rekomendasi dalam BEPS Action 7
- Penutup



Ditulis oleh:



**Khisi Armaya Dhora**

*Senior Specialist, Premiere Tax  
Controversy Services DANNY  
DARUSSALAM Tax Center*

Bentuk Usaha Tetap (BUT) merupakan konsep yang digunakan oleh Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dalam membagi hak pemajakan atas laba usaha ketika suatu perusahaan dari satu negara melakukan kegiatan usaha di negara lainnya. Tanpa adanya BUT di negara sumber, maka negara sumber tidak dapat mengenakan pajak atas laba usaha yang diperoleh subjek pajak luar negeri yang bersumber di negara tersebut.<sup>1</sup> Adanya hal ini, maka tidak mengherankan apabila isu mengenai penentuan apakah suatu perusahaan yang menjalankan kegiatan usahanya di negara sumber mempunyai BUT di sumber tersebut atau tidak, menjadi salah satu isu yang banyak didiskusikan dalam perpajakan internasional.

Adapun OECD, sebagai salah satu organisasi internasional yang *concern* terhadap kebijakan pajak internasional, telah mengkaji isu mengenai BUT ini sejak tahun 1990.<sup>2</sup> Sebagai bentuk nyata dari pentingnya isu mengenai BUT ini bagi dunia perpajakan internasional, OECD kemudian menuangkan definisi dari BUT ke dalam satu pasal tersendiri yang terdapat pada OECD *Model Double Tax Convention* (OECD Model), yaitu dalam Pasal 5. Definisi dalam Pasal 5 inilah yang selama ini diadopsi oleh banyak P3B yang berlaku saat ini sebagai pedoman dalam menentukan ada tidaknya BUT dari suatu perusahaan yang melaksanakan kegiatan usahanya di negara lain. Dengan kata lain, definisi BUT yang terdapat dalam P3B merupakan hal yang sangat penting dalam menentukan apakah suatu perusahaan asing harus membayar pajak di negara lainnya atau tidak.<sup>3</sup>

Akan tetapi, seiring dengan peningkatan arus globalisasi dan digitalisasi ekonomi dalam beberapa

dekade terakhir, telah memicu terciptanya model bisnis global perusahaan multinasional yang didesain sedemikian rupa, untuk suatu tujuan yaitu menghindari timbulnya BUT di negara sumber untuk menghindari adanya beban pajak tambahan yang dikenakan di negara sumber atas adanya BUT tersebut.

Ironisnya, skema yang digunakan untuk melakukan penghindaran pajak dengan memanfaatkan status BUT ini merupakan skema yang terbentuk dari adanya *gap* dan kelemahan di dalam aturan tentang BUT pada P3B yang berlaku selama ini. Hal ini menimbulkan kesulitan bagi otoritas pajak untuk menjerat pihak-pihak yang melakukan praktik penghindaran pajak yang dilakukan dengan menggunakan skema tersebut.

Mempertimbangkan hal tersebut, negara-negara yang tergabung dalam G20 mendeklarasikan aksi bersama dengan *Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)* suatu proyek yang disebut dengan *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* (proyek BEPS) yang terdiri dari 15 (lima belas) aksi, yang mana aksi ketujuh dalam proyek BEPS (selanjutnya disebut BEPS Action 7) ini menyerukan adanya peninjauan dan pembaharuan atas definisi BUT yang ada saat ini dengan kalimat sebagai berikut:<sup>4</sup>

“Develop changes to the definition of PE to prevent the artificial avoidance of PE status in relation to BEPS, including through the use of commissionaire arrangements and the specific activity exemptions. Work on these issues will also address related profit attribution issues.”

Adapun peninjauan dan pembaharuan atas definisi ini dilakukan sebagai upaya untuk mencegah penggunaan strategi penghindaran pajak tertentu yang memanfaatkan definisi BUT yang ada. Selain itu,

perubahan definisi BUT ini juga diperlukan untuk mencegah eksploitasi ketentuan pengecualian untuk definisi BUT yang saat ini disediakan oleh Pasal 5 ayat (4) dari OECD Model, yang mana hal ini merupakan sebuah isu yang sangat relevan dalam ekonomi digital.

Dalam artikel ini, akan dibahas mengenai salah satu isu dalam BEPS Action 7 serta rekomendasi dan solusi apa yang diberikan oleh OECD dalam *final report* 2015 untuk menjawab isu sehubungan dengan BUT tersebut.

## Penghindaran Artifisial Status BUT

Terdapat tiga ketentuan mengenai BUT dalam OECD Model yang menjadi fokus peninjauan dan pembaharuan dalam BEPS Action 7, yaitu:

1. Ketentuan Pasal 5 ayat (5) dan ayat (6) OECD Model yang membahas mengenai BUT agen. Peninjauan dan pembaharuan atas ketentuan ini dilatarbelakangi dengan adanya isu penghindaran artifisial status BUT yang dilakukan dengan memanfaatkan celah yang terdapat pada ketentuan Pasal 5 ayat (5) dan ayat (6), yaitu dengan menggunakan *commissioner arrangements* (skema komisioner).
2. Ketentuan Pasal 5 ayat (4) OECD Model yang merupakan ketentuan pengecualian dari aturan BUT. Peninjauan dan pembaharuan atas ketentuan ini dilatarbelakangi dengan adanya isu penghindaran artifisial status BUT yang dilakukan perusahaan dengan melakukan kegiatan yang bersifat persiapan dan/atau penunjang, misal dengan fragmentasi kegiatan usaha;
3. Ketentuan Pasal 5 ayat (3) OECD Model mengenai BUT konstruksi. Peninjauan dan pembaharuan atas ketentuan ini dapat dikatakan sebagai respons dari adanya isu penghindaran status BUT konstruksi yang dilakukan perusahaan dengan memisah-misah (*splitting up*) kontrak proyek konstruksi menjadi beberapa bagian sebagai upaya untuk menyalahgunakan ketentuan pengecualian yang diatur dalam Pasal 5 ayat (3) OECD Model.

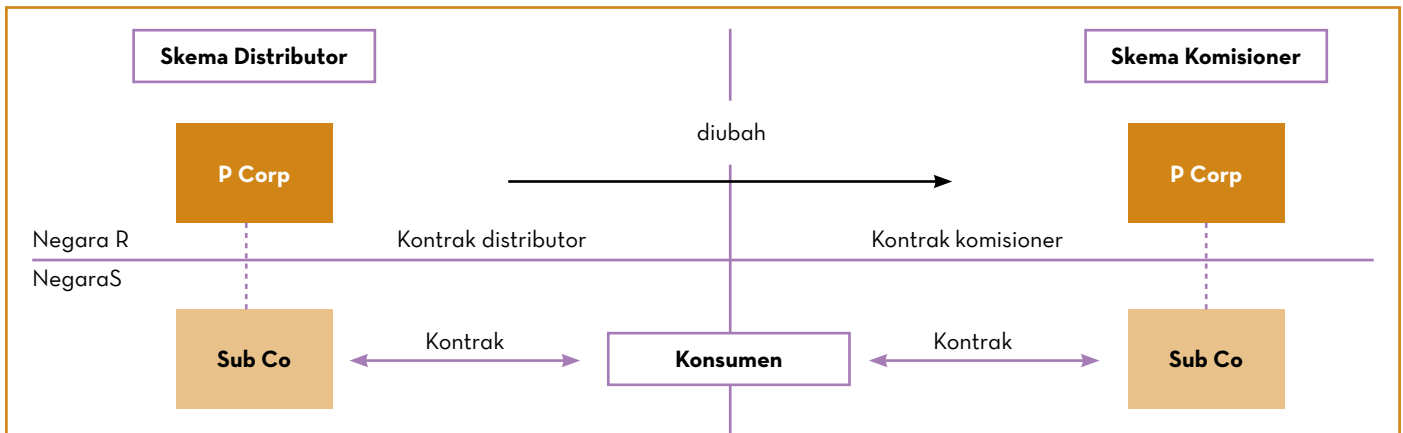
1. Darussalam dan Ganda C. Tobing, “Rencana Aksi *Base Erosion Profit Shifting* dan Dampaknya Terhadap Peraturan Pajak di Indonesia,” *DDTC Working Paper 0714*, (Juni 2014): 13.

2. Richard Collier, “BEPS Action Plan, Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status,” *British Tax Review* (Mei 2013): 1.

3. OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (Paris: OECD Publishing, 2015). Dapat diakses melalui <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>.

4. Pertimbangan untuk peninjauan dan pembaharuan atas definisi BUT ini pertama kali terdapat dalam BEPS *Action Plan* yang dipublikasikan pada bulan Juli 2013 sebagai kelanjutan dari terbitnya reportase mengenai “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*” pada Februari 2013. Dalam perjalanannya, BEPS *Action Plan* ini mengalami beberapa kali revisi (memiliki beberapa *discussion draft*), sebelum pada akhirnya BEPS *Final Report* dipublikasikan pada bulan Oktober 2015.

Gambar 1 - Metode Penghindaran Status BUT dengan Skema Komisioner



Sumber: Diolah oleh penulis

Salah satu isu kontroversial penghindaran artifisial BUT yang menjadi latar belakang adanya peninjauan dan pembaharuan atas definisi BUT sebagaimana diuraikan dalam BEPS Action 7 adalah penghindaran status BUT dengan skema komisioner. Hal ini dapat dicontohkan pada beberapa kasus BUT di beberapa negara, misalnya Zimmer<sup>5</sup> dan Dell<sup>6</sup>.

Adapun penjelasan mengenai penghindaran status BUT dengan skema komisioner dapat dilihat seperti Gambar 1.

Ketika suatu perusahaan asing menjual barang hasil produksinya di negara lainnya (negara sumber) melalui suatu distributor lokal, distributor lokal ini akan dianggap menimbulkan BUT berupa BUT agen dari perusahaan asing tersebut, yang mana hal ini didasarkan pada definisi BUT yang terdapat dalam Pasal 5 ayat (5) OECD Model. Timbulnya status BUT dari penjualan yang dilakukan melalui distributor lokal ini dapat dijelaskan dengan adanya fakta bahwa distributor lokal tersebut telah memenuhi semua elemen dari pengertian BUT agen, yaitu:

1. Di negara sumber, distributor lokal tersebut bertindak atas nama perusahaan asing yang diwakilkannya (*principal*); dan
2. Distributor lokal tersebut mempunyai otoritas untuk menandatangani, membuat, dan menutup kontrak atas nama *principal*, yang mana hal ini dilakukan secara berkesinambungan.

Dengan adanya fakta tersebut, tidaklah mengejutkan apabila banyak perusahaan yang semula melakukan penjualan melalui distributor lokal, kemudian mengubah skema penjualannya untuk menghindari timbulnya status BUT di negara sumber. Adapun cara yang umum dilakukan untuk menghindari timbulnya BUT di negara sumber adalah dengan mengubah skema penjualan dari skema distributor menjadi skema komisioner, di mana skema perubahan status dari distributor dan komisioner ini tidak diperlakukan sebagai BUT.

Skema perubahan status dari distributor menjadi komisioner dapat diilustrasikan sebagai berikut:<sup>7</sup>

P Corp merupakan subjek pajak dalam negeri di Negara R, yang memiliki anak perusahaan yaitu Sub Co yang merupakan subjek pajak dalam negeri di Negara S. Hingga tahun 2013, Sub Co merupakan distributor bagi produk-produk dari P Corp, di mana Sub Co membeli produk dari P Corp

dan kemudian menjual produk tersebut di Negara S. Di tahun 2013, skema distributor tersebut diubah menjadi kontrak komisioner.

Berdasarkan kontrak komisioner ini, Sub Co akan bertindak sebagai agen bagi P Corp dalam penjualan produk-produk milik P Corp di Negara S. Dalam kontrak komisioner ini, Sub Co akan menerima pesanan produk, mengikuti tender penawaran produk, menandatangani kontrak penjualan dengan pihak pelanggan untuk produk P Corp, dan memiliki otoritas untuk melakukan negosiasi harga termasuk pemberian potongan harga dan jangka waktu pembayaran tanpa memerlukan persetujuan P Corp.

Di negara-negara *civil law* yang mengakui adanya *indirect representation*<sup>8</sup>, kontrak tersebut akan mengkategorikan Sub Co sebagai komisioner, yang mana komisioner secara legal dan ekonomis dianggap sebagai agen independen<sup>9</sup> atau pihak yang bertindak atas namanya sendiri,

5. Pierre-Jean Douvier dan Xenia Lordkipanidze, "Zimmer Case: The Issue of the Deemed Existence of a Permanent Establishment Based on a Status as a Commissionaire," *Bulletin for International Taxation*, (2010): 266-269; J. Clifton Fleming Jr. "A Note on the Zimmer Case and the Concept of Permanent Establishment" dalam *Tax Treaty Case Law around the Globe*, ed. Michael Lang et al (Vienna: Linde Verlag, 2011), 107-112.

6. Joachim M. Bjerke dan Simen S. Sogaard, "Dell Wins Important Agency Permanent Establishment Case," *International Transfer Pricing Journal*, (2012): 176-178.

7. OECD, "Revised Proposals Concerning the Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment)," (19 Oktober 2012): 34.

8. *Indirect representation* dapat diartikan sebagai bentuk keagenan di mana pihak agen membuat kontrak dengan pihak ketiga atas nama agen sendiri yang terikat secara langsung dengan pihak ketiga tersebut. Setelah kontrak tersebut dibuat, agen memindahkan tanggung jawab tersebut kepada *principal* melalui suatu perjanjian terpisah. Lihat Darussalam, John Hutagaol, dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Perpajakan Internasional* (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2010), 107-108.

9. IBFD *Glossary* mendefinisikan istilah komisioner sebagai berikut: "Istilah yang digunakan di negara-negara *civil law* untuk merujuk pada agen, yang dalam banyak kasus, bertindak atas nama sendiri dan bukan atas nama *principal*. Komisioner merupakan contoh dari konsep *indirect representation* yang berlaku pada negara-negara *civil law* karena pada umumnya, komisioner tidak mengikat *principal*-nya.

namun untuk kepentingan dan/atau perwakilan pihak lain. Dengan adanya hal ini, maka P Corp dianggap tidak memiliki BUT di Negara S karena sebagaimana diatur dalam Pasal 5 ayat (5) dan ayat (6) OECD Model, agen independen tersebut tidak termasuk cakupan definisi BUT.<sup>10</sup>

Sedangkan di negara-negara yang tidak mengenal adanya *indirect representation* ini, setiap kontrak yang ditandatangani oleh Sub Co dan pihak pelanggannya akan memuat ketentuan bahwa kontrak tersebut secara eksklusif dilakukan antara Sub Co dan pihak pelanggan, sehingga tidak mengikat pihak lain termasuk P Corp. Dalam perjanjian terpisah, P Corp menyetujui untuk mengganti setiap biaya yang dikeluarkan oleh Sub Co terkait dengan kontrak antara Sub Co dengan pihak pelanggan. P Corp juga akan mengontrol jenis-jenis produk yang akan dijual melalui Sub Co.

Dengan tidak terikatnya P Corp atas kontrak yang dibuat oleh Sub Co menyebabkan salah satu elemen BUT keagenan yang diatur dalam Pasal 5 ayat (5) OECD Model tidak terpenuhi, sehingga P Corp akan dianggap tidak memiliki BUT keagenan di Negara S. Hal ini terjadi meskipun secara ekonomi, dengan adanya penggantian biaya dan kontrol atas produk yang dilakukan oleh P Corp, P Corp seharusnya dapat dianggap terikat dengan kontrak-kontrak yang ditandatangani oleh Sub Co dan pihak pelanggan.

Selain melalui skema komisioner sebagaimana dijelaskan di atas, strategi lain yang juga digunakan untuk menghindari timbulnya BUT keagenan Pasal 5 ayat (5) juga dapat dilakukan dengan memanfaatkan perbedaan lokasi atau tempat negosiasi dan penutupan kontrak. Yaitu, situasi di mana kontrak yang secara substansi dinegosiasikan di suatu negara, tidak ditutup di negara tersebut, melainkan diselesaikan atau diotorisasi di negara lainnya.

Uraian mengenai skema komisioner dan strategi penghindaran artifisial

status BUT di atas memperlihatkan dengan jelas bahwa skema komisioner dan strategi lainnya tersebut bertujuan untuk mengikis dasar pengenaan pajak di negara tempat dilakukannya penjualan (di negara sumber). Oleh karenanya, perubahan kata-kata dari Pasal 5 ayat (5) dan ayat (6) dibutuhkan untuk mengatasi terjadi penghindaran tersebut.<sup>11</sup>

## Rekomendasi dalam BEPS Action 7

BEPS Action 7 mengenai pencegahan penghindaran artifisial dari status BUT telah memperluas aturan untuk mendefinisikan suatu BUT guna mempermudah negara-negara dalam menentukan ada tidaknya BUT di negara sumber.<sup>12</sup> Adapun langkah yang diambil adalah berupa penurunan ambang batas BUT yang berdampak pada hak pemajakan yang lebih banyak bagi negara sumber.<sup>13</sup>

Pada bulan Oktober 2015, OECD merilis *final report* dari BEPS Action 7 yang menyajikan *mixed bag*<sup>14</sup> dari usulan perubahan Pasal 5 OECD Model dan *Commentary*-nya. Pada dasarnya, usulan yang terdapat dalam *final report* ini merupakan usulan yang sebelumnya telah diuraikan dalam *public discussion draft BEPS Action Plan* mengenai aksi ke-7 (pencegahan penghindaran artifisial dari status BUT) yang dirilis pada tanggal 31 Oktober 2014.

Terkait dengan isu penghindaran artifisial BUT dengan skema komisioner yang dijelaskan pada poin 2 di atas, berikut adalah usulan yang terdapat dalam *final report* BEPS Action 7 sebagai solusi dan rekomendasi atas isu tersebut.

Usulan yang tertuang dalam BEPS Action 7 terkait dengan skema komisioner adalah mengubah interpretasi BUT agen, sehingga skema perubahan status distributor

menjadi komisioner yang tanpa diikuti atau dengan sedikit perubahan dalam kegiatan operasional di negara sumber dapat diinterpretasikan sebagai BUT keagenan. Selain usulan tersebut, langkah lanjutan yang diambil oleh OECD adalah melakukan revisi atas penjelasan tentang elemen-elemen BUT agen, khususnya terkait pengujian atas otoritas untuk menandatangani kontrak atas nama pihak *principal* (*authority to conclude contracts in the name of enterprise*).

Melalui pengujian tersebut, akan terlihat apakah kontrak yang ditandatangani oleh perantara dan pihak pelanggan mengikat pihak *principal* atau tidak. Secara legal, pihak *principal* tidak terikat kepada pihak pelanggan berdasarkan kontrak yang ditandatangani oleh perantara dan pihak pelanggan. Akan tetapi, secara ekonomis pihak *principal* dianggap terikat dengan kontrak-kontrak yang ditandatangani oleh perantara dan pihak pelanggan. Dengan memperluas interpretasi terhadap elemen bentuk usaha agen, pihak *principal* akan dianggap memiliki BUT agen di negara sumber.

Kedua usulan di atas, tercermin dari 4 (empat) alternatif yang ditawarkan dalam *public discussion draft BEPS Action Plan* yang dirilis pada tanggal 31 Oktober 2014. Empat alternatif tersebut disebut dengan Alternatif A, Alternatif B, Alternatif C, dan Alternatif D. Adapun masing-masing alternatif ini menyebabkan adanya perubahan dari bunyi ketentuan Pasal 5 ayat (5) yang mengatur elemen dari BUT agen. Perubahan tersebut, yaitu menghilangkan persyaratan bahwa tindakan agen harus atas nama *principal* dan sebagai gantinya elemen yang menentukan ada tidaknya BUT agen adalah dengan melihat apakah kegiatan "secara berkesinambungan (*habitually*)" yang dilakukan agen akan menimbulkan kontrak yang akan dilakukan oleh *principal* atau tidak<sup>15</sup>. Jika ya, *principal* dianggap memiliki BUT agen dan sebaliknya. Jika tidak, *principal* dianggap tidak memiliki BUT. Berikut adalah penjelasan dari masing-

11. *Ibid.*

12. Alexander Lewis, "BEPS Action 7 Makes PE Avoidance Trickier, Satck Says," *Tax Notes Int'l*, 842 (Maret 2016).

13. Yariv Brauner, "BEPS: An Interim Evaluation," *World Tax Journal*, IBFD, (Februari 2014): 29.

14. Ajay Gupta, "BEPS Action 7 (Artificial Avoidance of PE Status): A Mixed Bag of PE Recommendations," *Tax Notes Int'l*, 80 (Oktober 2015).

15. Ajay Gupta, *Op.Cit.*

10. Rijkelle Betten dan Monia Nooum, "Permanent Establishment in International Tax Structuring," dalam *International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures*, ed. Madalina Cotrut (The Netherlands: IBFD, 2015), 44.

masing alternatif:<sup>16</sup>

1. Alternatif A: menambahkan referensi untuk kontrak penyediaan barang atau jasa oleh perusahaan; mengganti kalimat “conclude contracts” dengan “enganges with specific person in a way that results in the conclusion of contracts”;
2. Alternatif B: menambahkan referensi untuk kontrak penyediaan barang atau jasa oleh perusahaan; mengganti kalimat “conclude contracts” dengan “concludes contracts, or negotiates the material elements of contracts”;
3. Alternatif C: mengganti kalimat “contracts in the name of the enterprise” by “contracts which, by virtue of the legal relationship between that person and the enterprise, are on the account and risk of the enterprise”; mengganti kalimat “conclude contract” dengan “engages with specific persons in a way that results in the conclusion of contracts”;
4. Alternatif D: mengganti kalimat “contracts in the name of the enterprise” dengan “contracts which, by virtue of the legal relationship between that person and the enterprise, are on the account and risk of the enterprise”; mengganti kalimat “conclude contracts” dengan “concludes contracts, or negotiates the material elements of contracts”.

Terdapat lebih dari 800 komentar yang dihasilkan atas Alternatif A sampai D di atas, di mana dalam pembahasan yang dilaksanakan pada Mei 2015, Working Party 1 menyimpulkan bahwa Alternatif B merupakan alternatif terbaik dibandingkan dengan alternatif lainnya. Adapun kesimpulan ini menghasilkan 300 komentar dari pelaku usaha, yang mana sebagian besar komentar tersebut “mengeluhkan” adanya subjektivitas yang melekat dalam mendefinisikan apa yang merupakan “unsur-unsur materi kontrak”. Sebagai tanggapan dari komentar ini, BEPS Action 7 memutuskan untuk mengubah kalimat dalam Pasal 5 ayat (5) tanpa

menggunakan kalimat yang diusulkan dalam Alternatif B. Sebagai gantinya mempersyaratkan bahwa agen secara berkelanjutan memainkan peran *principal* untuk menutup kontrak, yang mana penutupan kontrak tersebut dilakukan tanpa adanya modifikasi materi oleh *principal*. Dengan demikian, penutupan kontrak tersebut harus dilakukan tanpa adanya perubahan materi oleh *principal*.

Setelah melalui proses yang panjang, maka untuk mencegah terjadinya penghindaran status BUT dengan skema komisioner ini, BEPS Action 7 mengusulkan untuk mengubah rumusan Pasal 5 ayat (5) OECD Model. Untuk lebih memahami perubahan yang diusulkan dalam BEPS Action 7 atas Pasal 5 ayat (5), Tabel 1 menunjukkan perbedaan Pasal 5 ayat (5) yang berlaku saat ini dengan usulan Pasal 5 ayat (5) dalam BEPS Action 7:

Berdasarkan Tabel 1, dapat disimpulkan bahwa untuk “melawan” penghindaran status BUT dengan skema komisioner ini, BEPS Action 7 melakukan perubahan elemen-elemen BUT agen yang tertuang dalam Pasal 5 ayat (5) OECD Model, yaitu:

1. Agen adalah *person* yang bertindak atas nama *principal* (*dependent agent*);
2. *Person* tersebut merupakan pihak yang mempunyai otoritas untuk menutup kontrak secara berkesinambungan; dan
3. Kontrak tersebut ditutup atas nama *principal* (subjek pajak luar negeri).

Adapun berdasarkan usulan Pasal 5 ayat (5) BEPS Action 7, maka elemen-elemen BUT agen menjadi sebagai berikut:

1. Agen adalah *person* yang bertindak atas nama *principal*;

**Tabel 1 - Perbedaan antara Pasal 5 ayat (5) yang Berlaku Saat ini dengan Usulan Pasal 5 ayat (5) dalam BEPS Action 7**

Pasal 5 ayat (5) OECD Model	Usulan Pasal 5 ayat (5) dalam BEPS Action 7
<p><i>Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person – other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies – is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.</i></p>	<p><i>Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2 but subject to the provisions of paragraph 6, where a person is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and, in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are:</i></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. <i>in the name of the enterprise, or</i></li> <li>2. <i>for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or</i></li> <li>3. <i>for the provision of services by that enterprise,</i></li> </ol> <p><i>that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.</i></p>

Sumber: Diolah oleh Penulis dari peraturan terkait.

16. OECD, “BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status,” *Public Discussion Draft* (31 Oktober 2014).

2. *Person* tersebut merupakan pihak yang mempunyai otoritas untuk menutup kontrak secara berkesinambungan, atau memainkan peran *principal* dalam memimpin proses penutupan kontrak, yang mana secara rutin kontrak tersebut ditutup tanpa adanya modifikasi yang dilakukan oleh *principal*. Dengan demikian, kontrak dapat ditutup tanpa adanya negosiasi dari isi kontrak. Oleh karenanya, ketika *person* atas nama *principal* menerima semua penawaran yang dibuat pihak ketiga berkenaan dengan standar kontrak, maka kontrak tersebut dianggap ditutup oleh *principal*;
3. Kontrak tersebut ditutup baik atas nama *principal* (subjek pajak luar negeri) ataupun tidak. Dengan demikian, dalam hal ini, penutupan kontrak bisa saja tidak dilakukan oleh *person* yang secara kontraktual memang berkewajiban melakukan penutupan kontrak tersebut, melainkan secara efektif dilakukan oleh *principal* melalui pengalihan properti yang dimiliki atau jasa yang disediakan oleh *principal*. Oleh karenanya, meskipun secara legal kontrak tersebut tidak ditandatangani oleh *principal*, melainkan oleh *person* yang bertindak sebagai perantara, namun secara ekonomis penandatanganan kontrak tersebut dilakukan oleh *principal*. Artinya, kontrak tersebut telah mengikat *principal*.

Selain hal di atas, tambahan lainnya terkait dengan BUT agen dalam BEPS Action 7 adalah ketentuan bahwa kontrak dapat dianggap ditutup di negara di mana semua elemen dan detail dari kontrak tersebut dinegosiasikan di negara tersebut, meskipun penandatanganan dari kontrak tersebut dilakukan di negara lain.<sup>17</sup> Adapun ketentuan ini muncul sebagai bentuk “perlawanan” dari skema penghindaran status BUT yang dilakukan dengan memanfaatkan perbedaan lokasi atau tempat negosiasi dan penutupan kontrak.

Selain usulan untuk mengubah rumusan Pasal 5 ayat (5) OECD Model, Alternatif A sampai Alternatif D dalam *draft BEPS Action Plan* juga memperkuat persyaratan “agen independen” dengan mengubah kalimat Pasal 5 ayat (6) menjadi sebagai berikut:

- a. *“Paragraph 5 shall not apply where the person acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State carries on business in the first-mentioned State as an independent agent and acts for the enterprise in the ordinary course of that business. Where, however, a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to any such enterprise.”*
- b. *“For the purposes of this Article, a person is closely related to an enterprise if, based on all the relevant facts and circumstances, one has control of the other or both are under the control of the same persons or enterprises. In any case, a person shall be considered to be closely related to an enterprise if one possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest in the other (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company’s shares or of the beneficial equity interest in the company) or if another person possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company’s shares or of the beneficial equity interest in the company) in the person and the enterprise.”*

## Penutup

BEPS Action 7 memperlihatkan bahwa ketentuan BUT yang terdapat dalam OECD Model, yang mana ketentuan ini banyak diadopsi oleh banyak P3B, mempunyai beberapa gap dan kelemahan yang telah menimbulkan

“**T**anpa adanya mekanisme pembaharuan P3B, perubahan model P3B hanya akan membuat kesenjangan antara isi model dan isi P3B yang sebenarnya lebih luas.”

isu penghindaran artifisial status BUT. Atas tantangan yang dihadapi oleh P3B saat ini serta berpedoman pada usulan yang diberikan oleh BEPS Action 7, maka diperlukan suatu pembaruan substansi atas P3B. Hal ini dilakukan sebagai bentuk sinkronisasi terhadap model P3B, sehingga isu-isu yang muncul dari waktu ke waktu dapat diatasi dengan cepat.

Tanpa adanya mekanisme pembaharuan P3B ini, perubahan model P3B hanya akan membuat kesenjangan antara isi model dan isi P3B yang sebenarnya lebih luas. Hal ini jelas bertentangan dengan tujuan politik untuk memperkuat sistem saat ini dengan mengakhiri BEPS, yang mana sebagian besar adalah dengan cara memodifikasi P3B. Hal ini perlu dilakukan tidak hanya untuk mengatasi BEPS, tetapi juga untuk menjamin keberlanjutan kerangka konsensual untuk menghilangkan pajak berganda.

Pembaharuan atas P3B di atas juga berlaku bagi Indonesia yang merupakan salah satu negara anggota G20 yang telah berkomitmen untuk mengimplementasikan hasil dari BEPS Action 7. Oleh karena itu, implementasi atas hasil dari aksi ini dilakukan dengan mengubah ketentuan P3B Indonesia dengan negara mitra. Adapun perubahan dalam pasal BUT yang ada pada P3B sebagai hasil dari aksi ini akan bergantung pada kesepakatan dalam instrumen multilateral sebagaimana yang dinyatakan dalam aksi kelima belas proyek BEPS.<sup>18</sup>

17. Usulan Perubahan terhadap Paragraf 32.4 OECD Commentary atas Pasal 5. Lihat OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, Op.Cit.*

18. Darussalam dan Ganda C. Tobing, *Op.Cit.*, 24.



# Mandatory Disclosure Rules

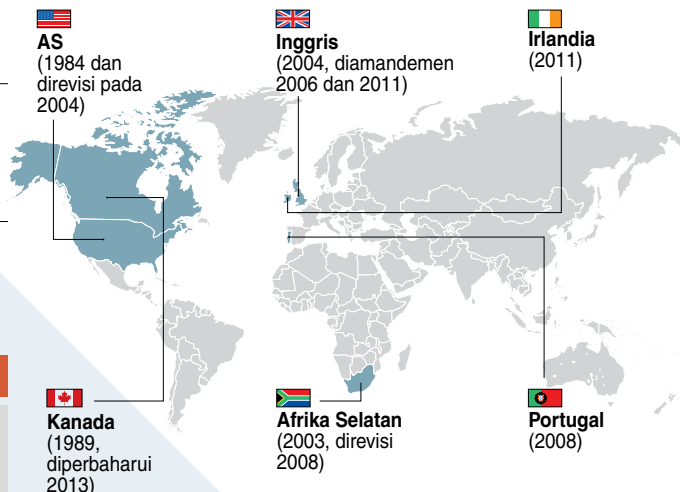
MENGANTISIPASI PERENCANAAN PAJAK AGRESIF

Dalam *final report* BEPS Action 12, OECD mengusulkan **Mandatory Disclosure Rules (MDR)** sebagai upaya untuk melawan perencanaan pajak agresif.

## Tujuan MDR:

- 1 untuk mendapatkan informasi lebih awal mengenai perencanaan pajak yang berpotensi menjadi skema penghindaran pajak;
- 2 untuk mengidentifikasi lebih awal mengenai skema yang diterapkan pengguna (penerima manfaat) serta promotor skema penghindaran pajak;
- 3 untuk dijadikan sebagai alat pencegah (*deterrent*) serta dapat mengurangi aktivitas promosi dan penggunaan skema penghindaran pajak.

## Beberapa Negara yang Telah Menerapkan:



## Keberhasilan Penerapan MDR di Inggris

UK Disclosure of Tax Avoidance Schemes (DOTAS) telah mempercepat respons pemerintah untuk menanggulangi skema-skema perencanaan pajak yang dirasa agresif.

925 dari 2366 skema yang diungkapkan di tahun 2013 telah berhasil dicegah.

## Perbandingan Mandatory Disclosure Rules dengan Ketentuan Lainnya

Komponen Perbandingan	MDR	Rulings	Kewajiban Pelaporan Tambahan	Survei	Pengurangan Sanksi untuk Pengungkapan Lebih Awal	Cooperative Compliance
<b>1. Pihak yang memiliki kewajiban pelaporan</b>						
Wajib Pajak (WP)	Semua WP	Semua WP	Semua WP	Sebagian WP	Semua WP	Sebagian WP
Pihak Ketiga	Promotor <sup>a</sup>	Tidak	Tidak	Tidak	Tidak	Tidak
<b>2. Apa yang harus dilaporkan</b>						
Tipe Transaksi	Penghindaran Pajak: Pada area yang sudah diketahui, maupun area baru yang berpotensi masuk ke kategori penghindaran pajak	Tidak didesain secara khusus untuk menangkap perilaku penghindaran pajak <sup>b</sup>	Kemungkinan tidak ditargetkan untuk skema penghindaran pajak atau hanya pada skema tertentu	Area khusus yang risikonya sudah diketahui	Dapat diterapkan pada semua penghindaran dan penggelapan pajak	Perencanaan pajak atau penghindaran pajak dilakukan oleh WP dalam program
Informasi tentang Promotor	Ya <sup>c</sup>	Tidak	Tidak	Tidak	Tidak	Tidak
<b>3. Efek</b>						
Kepastian untuk Wajib Pajak	Tidak	Ya, transaksi tertentu	Tidak	Tidak	Tidak	Ya
Pencegahan Skema Penghindaran Pajak Agresif <sup>d</sup>	Ya	Ya	Ya	Ya	Ya	Ya
Pencegahan Terjadinya Penghindaran Pajak	Ya	Tidak	Tidak	Tidak	Tidak	Tidak
Pemilihan Waktu	Dapat memperoleh informasi pada tahap lebih awal	Dapat memperoleh informasi pada tahap lebih awal	Secara umum menjadi bagian dari proses penyampaian SPT, tidak ada deteksi lebih awal	Waktu bervariasi, tidak menyediakan deteksi lebih awal	Waktu bervariasi, terbatasnya deteksi lebih awal	Dapat memperoleh informasi pada tahap lebih awal
Sifat Pelaporan	Wajib	Sukarela	Wajib	Wajib	Sukarela	Sukarela

Catatan:

- Terminologi promotor mengacu pada hal yang luas guna mencakup seluruh pihak baik yang mempromosikan skema penghematan pajak (*tax shelter*) ataupun penghindaran pajak, serta perantara yang memfasilitasi dan merancang hal-hal yang perlu dilaporkan.
- Beberapa negara menyatakan pendapat bahwa ketentuan *rulings* mereka menyediakan informasi mengenai penghindaran. Hal ini belum diuji tetapi komentar yang dibuat dalam laporan BEPS ini berhubungan dengan bagaimana ketentuan *rulings* yang umum diterapkan di negara-negara yang terlibat dalam proyek penyusunan ini.
- Informasi tentang promotor diperoleh kecuali dalam keadaan yang sangat terbatas di mana hanya diperoleh dari laporan WP.
- Meskipun tingkat efek jera sulit untuk diukur, MDR mungkin memiliki efek jera yang lebih kuat dari ketentuan lain karena MDR secara khusus menargetkan pada skema perencanaan pajak agresif dan wajib pajak dapat menduga bahwa pengungkapannya akan diteliti oleh otoritas pajak dengan maksud untuk mengambil tindakan awal dalam mengatasi risiko kebijakan atau penerimaan pajak.

# SEKILAS TENTANG BEPS ACTION 11

BEPS Action 11 berusaha untuk mengukur dampak fiskal dan non-fiskal dari praktik BEPS, serta untuk memantau implementasi rekomendasi OECD dalam menangkal strategi perencanaan pajak agresif yang menimbulkan kerugian penerimaan pajak.

Secara umum, BEPS Action 11 mencakup hal-hal berikut



## KRITERIA UNTUK MENGUKUR DATA

### CAKUPAN (COVERAGE)/ KETERWAKILAN DATA

Penentuan cakupan atau sampel data yang akan digunakan untuk analisis. Sebagian besar data terbatas pada individu dan tidak ada database global yang komprehensif tentang aktivitas MNE.

### KEGUNAAN PEMISAHAN AKTIVITAS BEPS DAN EKONOMI NYATA

Estimasi pemisahan aktivitas BEPS dari aktivitas ekonomi nyata. (data national account dan statistik makroekonomi masih mencampurkan keduanya). Dibutuhkan *firm-level* data untuk memberikan informasi lebih banyak terkait hal ini.

### KEMAMPUAN UNTUK FOKUS PADA AKTIVITAS BEPS SECARA SEPESIFIK

Menelusuri perilaku BEPS secara spesifik dari data finansial dan data pajak. Sebagian besar strategi BEPS tidak dapat diamati secara langsung melalui laporan finansial karena bentuk legalnya yang beragam.

### TINGKAT KERINCIAN

Serinci apa data yang digunakan untuk dianalisis dari laporan keuangan dan pajak perusahaan multinasional.

### AKTUALITAS

Informasi yang tepat waktu (aktual) dapat membantu otoritas pajak untuk merespon isu BEPS yang terus berkembang.

### AKSES TERHADAP INFORMASI

Ketersediaan data pajak perusahaan multinasional bagi otoritas pajak. Dari survei OECD, hanya 8 dari 37 negara responden yang dapat menyediakan data perpajakan perusahaan multinasional.

## KETERSEDIAAN SUMBER DATA

### MAKRO

- ☒ *National Accounts* (NA)
- ☒ Neraca pembayaran
- ☒ *Foreign Direct Investment* (FDI)
- ☒ Perdagangan
- ☒ Penerimaan Pajak Penghasilan (PPH) Badan

### MIKRO

- ☒ Data perdagangan bea dan cukai
- ☒ Informasi keuangan perusahaan dari publik/database berbayar (*proprietary database*)
- ☒ Informasi keuangan perusahaan dari database pemerintah
- ☒ Informasi SPT PPh Badan
- ☒ Informasi pemeriksaan pajak
- ☒ Detail spesifik mengenai informasi pajak perusahaan

# 6 INDIKATOR PERILAKU BEPS

## Ketidakterkaitan antara aktivitas finansial dan ekonomi nyata

1. Konsentrasi terhadap FDI dan kaitannya dengan PDB

## Perbedaan tingkat laba pada perusahaan multinasional terkemuka (250 teratas)

2. Perbedaan antara tingkat laba dan tarif pajak efektif
3. Perbedaan tingkat laba di mana perusahaan multinasional beroperasi (*low-tax location vs worldwide*)

## Perbedaan tarif pajak efektif antara perusahaan multinasional dan perusahaan independen yang sebanding

4. Perbedaan tarif pajak efektif pada afiliasi perusahaan multinasional dan perusahaan independen dengan karakteristik serupa (*similar*)

## Pengalihan laba (*profit shifting*) melalui transaksi harta tidak berwujud

5. Konsentrasi pada pembayaran royalti terkait aktivitas R&D

## Pengalihan laba melalui bunga

6. Rasio biaya bunga dan pendapatan perusahaan multinasional yang berafiliasi di *high-tax location*.

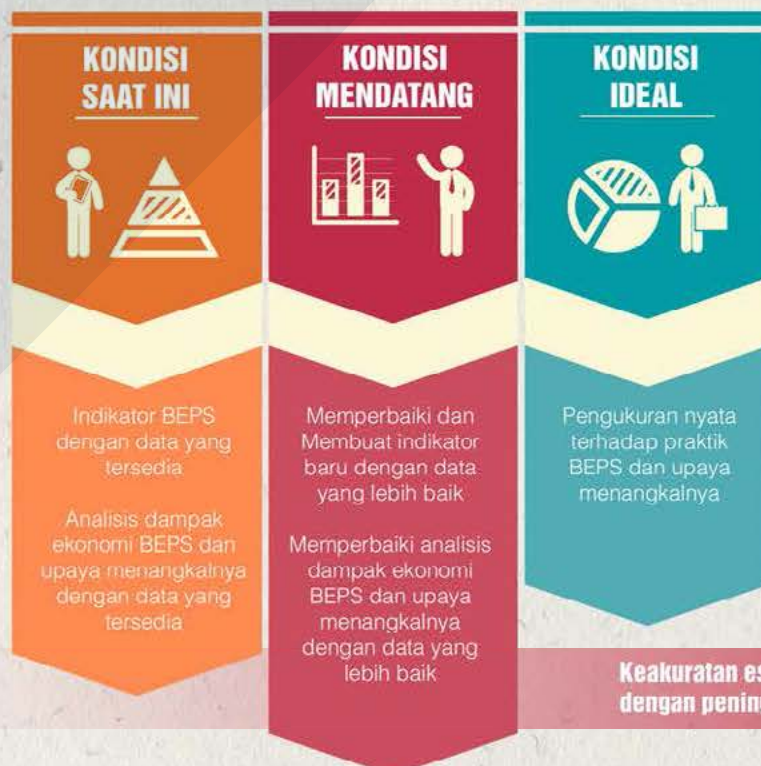
## BEST PRACTICE PENGGUNAAN DATA UNTUK ANALISIS BEPS

### JERMAN

The Deutsche Bundesbank menyediakan *Micro Database on Direct Investment (MiDi)* yang berisi sensus terhadap afiliasi-afiliasi perusahaan perusahaan luar negeri di Jerman. *Database* tersebut terdiri dari *unconsolidated/consolidated* neraca keuangan perusahaan, variabel kepemilikan (afiliasi dan induk perusahaan), neraca keuangan total dari afiliasi dan induk perusahaan, dan saham atas aset dan kewajiban *non-resident*.

### AMERIKA SERIKAT

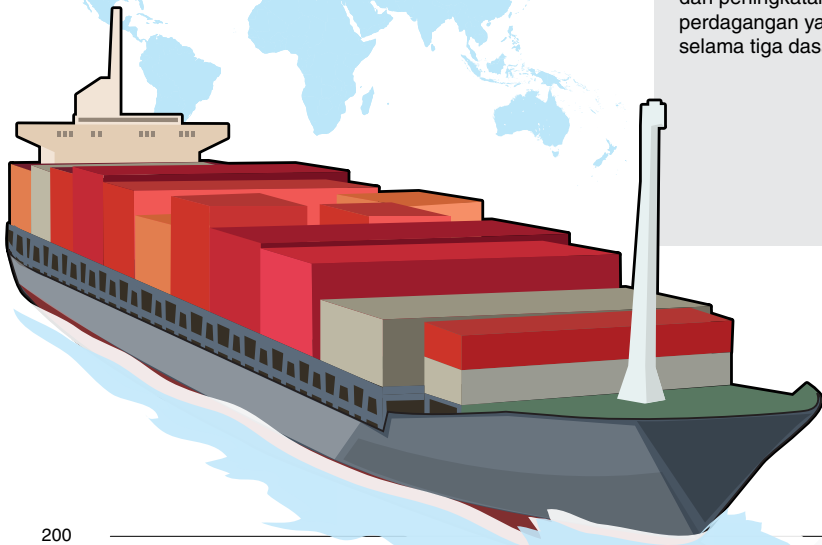
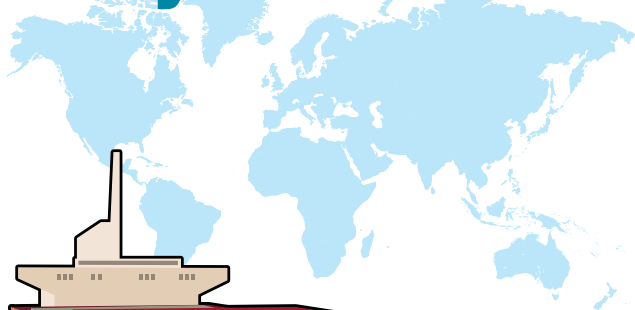
The United States Bureau of Economic Analysis (BEA) melakukan survei kepada perusahaan induk AS dan afiliasinya di berbagai negara, serta anak-anak perusahaan yang berada di AS yang dimiliki oleh perusahaan induk di luar AS. Survei tersebut ada yang dilakukan secara tahunan dan untuk informasi yang lebih detail dilakukan setiap lima tahun.



## PERJALANAN KE DEPAN PENGUKURAN BEPS

# Tren Perdagangan Global dan Isu *Transfer Pricing* dalam

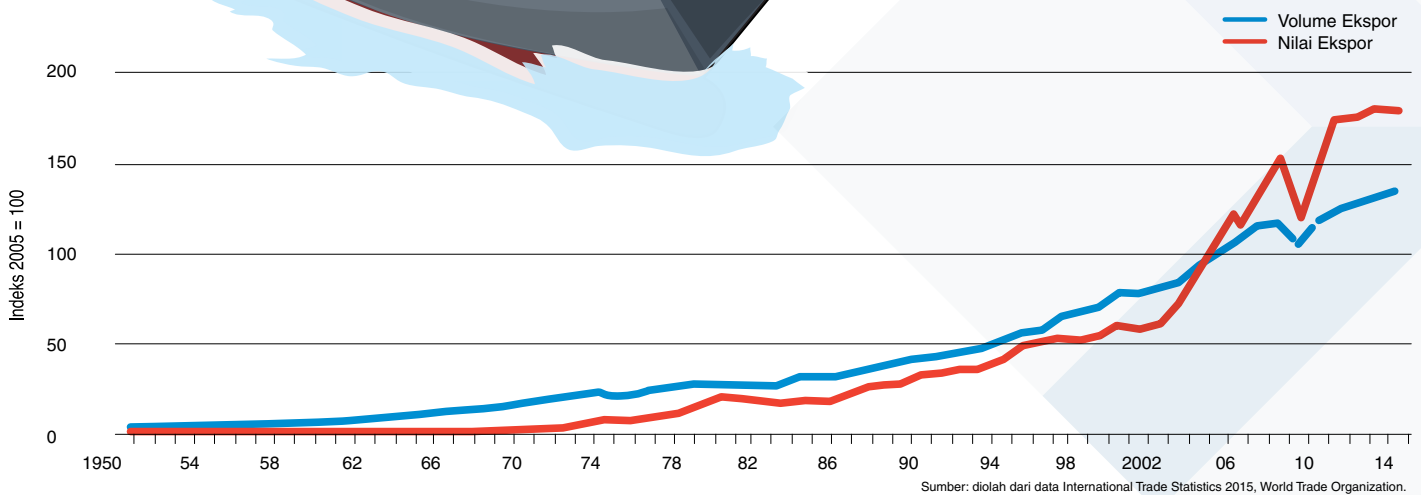
## Proyek BEPS



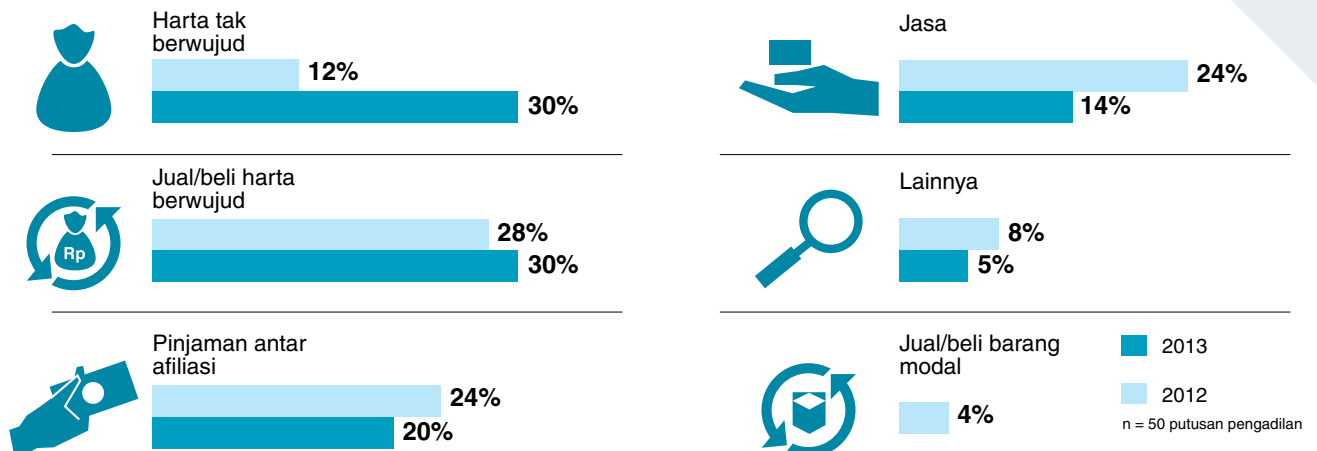
Dinamika lingkungan bisnis internasional memiliki peran yang besar atas meningkatnya transaksi lintas negara serta berkembangnya jumlah dan aktivitas perusahaan multinasional. Hal ini dapat dilihat dari peningkatan volume perdagangan yang cukup drastis selama tiga dasawarsa terakhir.

Menurut UNCTAD *World Investment Report* (2008), transaksi intra-perusahaan multinasional diperkirakan memiliki peran sebesar **dua pertiga** dari total lalu lintas barang dan jasa global. Dapat disimpulkan, semakin besarnya transaksi perdagangan internasional yang dilakukan oleh perusahaan terafiliasi maka potensi *transfer pricing* juga semakin besar.

### Transaksi Barang Perdagangan Global (1950 – 2014)

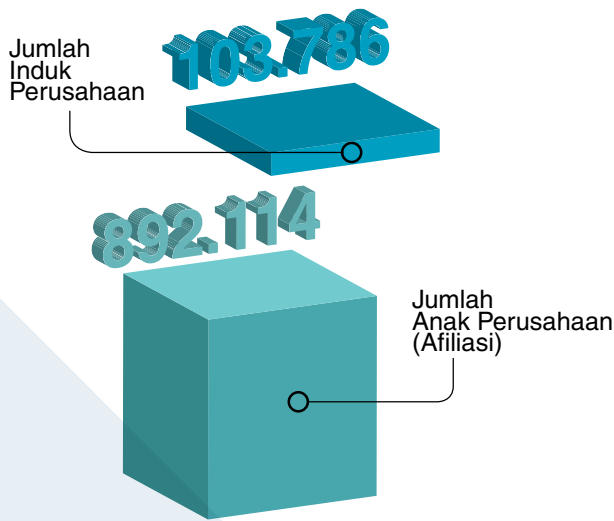


### Sengketa *Transfer Pricing* di Indonesia berdasarkan Tipe Transaksinya Tahun 2012-2013



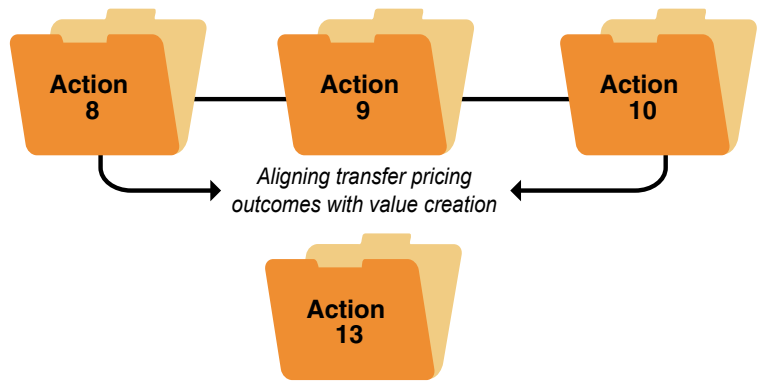
Sumber: Analisis DDTIC 2014

## Jumlah Induk Perusahaan dan Afiliasi di Dunia (2010)



Sumber: Dikutip dari Annex table 34, World Investment Report (2011)

Dalam proyek BEPS, OECD memasukkan isu *transfer pricing* ke dalam 4 aksi, yaitu:

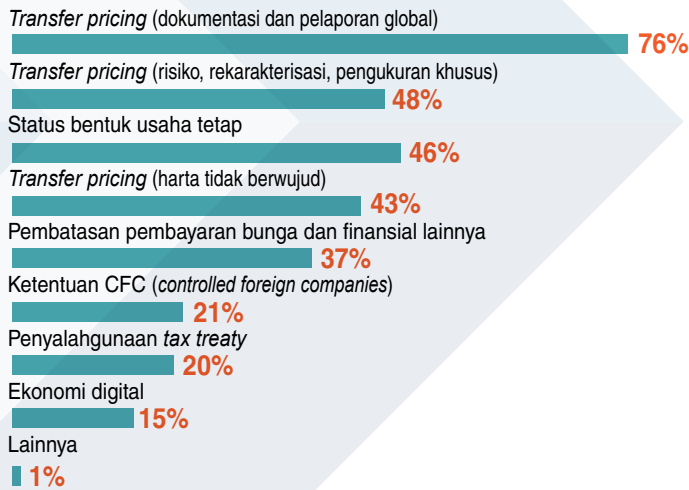


## Isu BEPS Manakah yang Anda Pilih untuk Dijadikan *Concern* bagi Anda



Menurut survei, isu *transfer pricing* menjadi isu yang paling banyak mengambil perhatian perusahaan.

Sumber: International Tax Review, "BEPS: Are you Prepared?" (2015). [http://www.tpweek.com/assets/pdf/General\\_Report-TPW\\_BEPS\\_Survey.pdf](http://www.tpweek.com/assets/pdf/General_Report-TPW_BEPS_Survey.pdf)

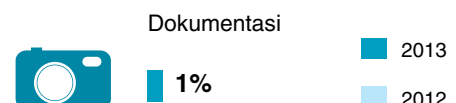
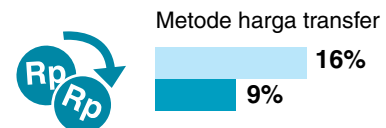
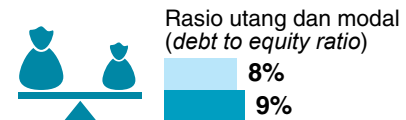
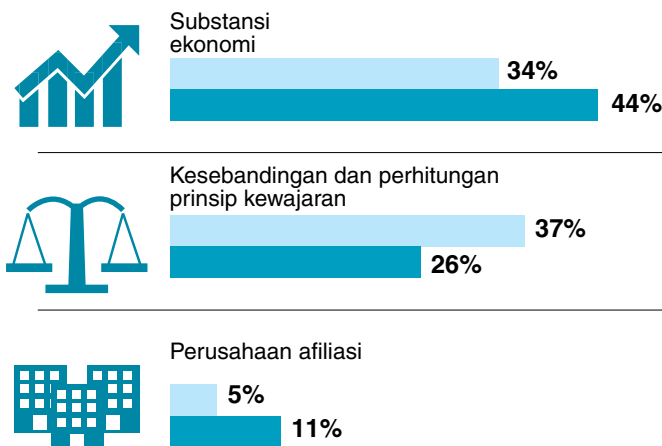


## Implikasi Proyek BEPS Terhadap OECD *Transfer Pricing (TP) Guidelines*

Aksi BEPS	Implikasi pada OECD terhadap OECD TP Guidelines	Keterangan
Aksi 8, 9, 10	Revisi Bab 1 (Paragraf 1.33 – dan selanjutnya)	Pedoman penerapan <i>Arm's Length Principle</i> (ALP): bahwa transaksi secara aktual lebih diutamakan daripada kontraktual, analisis risiko dan imbal hasil, <i>location savings</i> , dan sebagainya
	Tambahan (revisi) pada Bab 2	Pertimbangan khusus pada transaksi komoditas: dukungan dan pedoman teknis untuk <i>profit split method</i>
	Revisi Bab 6 (semua)	Harta tak berwujud: definisi, kepemilikan, kesebandingan, valuasi dan sebagainya
	Revisi Bab 7 dan 8 (semua)	Jasa: <i>benefit test</i> , <i>charging</i> (penetapan harga), penerapan <i>safe harbour</i> pada <i>low value added services</i> , dan sebagainya. <i>Cost Contribution Arrangements</i> (CCA): skema, <i>buy-in buy-out</i> dan sebagainya
Aksi 13	Revisi Bab 5 (semua)	<i>TP Documentation</i> : konten, bahasa, prosedur administratif, pendekatan 3 tingkat ( <i>three tier approach</i> ), dan sebagainya

Sumber: Analisis DDTC 2015

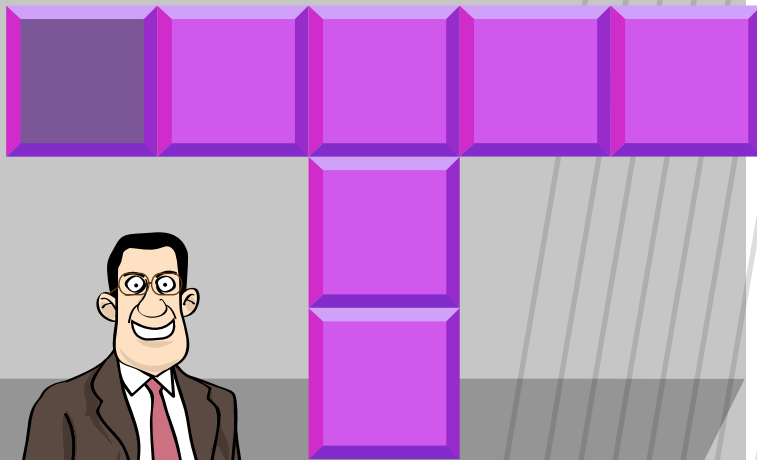
## Sengketa *Transfer Pricing* di Indonesia berdasarkan Area Pemeriksaannya Tahun 2012-2013



Sumber: Analisis DDTC 2014

# BEPS Action

Tiga Pendekatan  
Dokumentasi *Transfer Pricing*



# 13

- Dokumentasi *Transfer Pricing*: Tujuan dan Panduan
- TP *Doc* dan *Country-by-Country Reporting*
- Implementasi dan Komparasi dari Berbagai Negara
- Persyaratan TP *Doc* di Indonesia Saat Ini
- Penutup

Ditulis oleh:



**Romi Irawan**

*Partner, Transfer Pricing Services*  
DANNY DARUSSALAM  
Tax Center

## Dokumentasi *Transfer Pricing*: Tujuan dan Panduan

Dalam ranah *transfer pricing*, dokumentasi *transfer pricing* atau *transfer pricing documentation* (TP *Doc*) sudah tidak asing lagi baik bagi Wajib Pajak (WP) dan pihak otoritas pajak. Bagi WP, khususnya yang melakukan transaksi dengan afiliasinya, TP *Doc* dijadikan sebagai alat untuk mendemonstrasikan bagaimana mereka mengaplikasikan *arm's length principle* atau prinsip kewajaran dan kelaziman harga dalam transaksi dengan afiliasinya. Sebaliknya, bagi otoritas pajak, TP *Doc* dijadikan sebagai sumber informasi utama dalam menilai kewajaran dan kelaziman atas transaksi yang dilakukan oleh WP dengan afiliasinya.

Hingga saat ini sudah banyak pihak otoritas pajak di berbagai negara telah mengeluarkan ketentuan dan panduan mengenai TP *Doc*, termasuk Indonesia. Ketentuan dan panduan mengenai TP *Doc* itu sendiri telah berevolusi seiring berjalannya waktu. Selama ini, dikenal suatu panduan dari OECD mengenai TP *Doc* di dalam "*OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*" (OECD TP *Guidelines*) yang diadopsi oleh banyak negara. Dikeluarkan pertama kali pada tahun 1995 hingga pada akhirnya di tahun 2013 lalu, melalui inisiatif dari negara-negara G20, OECD menerima mandat untuk memperbaharui panduan TP *Doc* yang telah ada melalui suatu *Base Erosion and Profit Shifting Project* (Proyek BEPS). Upaya tersebut dituangkan ke dalam suatu laporan berjudul "*Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: 2015 Final Report*" (selanjutnya disebut BEPS Action 13).<sup>1</sup>

Banyak pertanyaan yang timbul dari berbagai kalangan mengenai latar belakang masuknya topik ini ke dalam proyek BEPS. Salah satunya dikarenakan oleh adanya pendapat dari berbagai kalangan dan dari pihak otoritas pajak khususnya, mengenai

peran dan efektifitas dari TP *Doc* sebagai sumber informasi atas penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman harga. Dalam beberapa sumber, disebutkan bahwa meskipun panduan dan ketentuan mengenai TP *Doc* telah ada sejak lama dan telah berevolusi, namun banyak anggapan bahwa ketentuan TP *Doc* yang ada hingga saat ini dinilai belum dapat memberikan panduan yang cukup, terutama mengenai detail informasi apa saja yang harus ada di dalam sebuah TP *Doc* untuk memenuhi tujuan sebenarnya.<sup>2</sup>

Pada akhirnya, informasi yang ada pada TP *Doc* yang dipersiapkan oleh WP, saat ini dianggap belum cukup untuk menggambarkan bagaimana prinsip kewajaran dan kelaziman harga diterapkan. Lebih lanjut, bagi pihak otoritas pajak informasi tersebut belum cukup untuk dijadikan acuan dalam melakukan *risk assessment* dan mendeteksi ada atau tidaknya praktik *profit shifting*. Oleh karena itu, topik ini dijadikan sebagai salah satu agenda dalam proyek BEPS. Mengingat peran sentralnya dalam isu *transfer pricing*, tidak mengherankan apabila sejak akan dikeluarkannya rencana aksi ini banyak kalangan yang mulai menerka dampak apa yang akan timbul apabila panduan ini akan diterapkan di masa mendatang. Mengingat adanya perubahan fundamental dalam rencana aksi ini, maka perlu bagi kita untuk memahami kerangka yang direkomendasikan oleh OECD di dalam BEPS Action 13.2.

### BEPS Action 13: TP *Doc* dan *Country-by-Country Reporting*

Bagian ini akan mengupas rekomendasi yang terdapat dalam BEPS Action 13 terkait dengan panduan TP *Doc* dan *Country-by-Country Reporting* (CbCR). Dalam rencana aksinya, OECD mengeluarkan revisi atas panduan TP *Doc* yang terdapat dalam *Chapter V OECD TP Guidelines*.

#### A. Pengantar

Tujuan dari *Chapter V* mengenai panduan TP *Doc* adalah untuk memberikan panduan bagi *tax administrations* dalam menyusun sebuah ketentuan atau prosedur pengungkapan

dan pendokumentasian informasi yang akan digunakan untuk melakukan *risk assessment* atas transaksi yang dilakukan oleh WP dengan pihak afiliasinya. Selain itu, panduan ini juga dapat digunakan bagi WP sebagai panduan dalam pengungkapan dan pendokumentasian informasi yang relevan dalam menjustifikasi kewajaran dan kelaziman transaksi dengan afiliasinya.

Ditinjau dari sejarahnya, pada saat panduan dalam *Chapter V OECD TP Guidelines* diadopsi pertama kali tahun 1995, OECD mengakui bahwa ada beberapa keterbatasan dalam panduan yang mereka keluarkan. Beberapa contohnya antara lain: i) tidak adanya penjelasan detail mengenai jenis informasi apa yang harus diungkapkan oleh WP; dan ii) hubungan antara proses dokumentasi yang harus dilakukan oleh WP dengan sanksi administrasi dan *burden of proof*. Penekanan OECD pada saat itu lebih kepada dibutuhkan persamaan persepsi dari otoritas pajak dan WP dalam proses pendokumentasian *transfer pricing* agar tidak menimbulkan beban yang berlebihan bagi WP, dengan tetap mempertimbangkan kecukupan informasi yang dibutuhkan oleh pihak otoritas dalam menilai penerapan prinsip kewajaran dan kelaziman harga atas transaksi WP dengan afiliasinya.

Sejak saat itu ketentuan mengenai TP *Doc* mulai diadopsi di berbagai negara dengan panduan dalam OECD TP *Guidelines* sebagai acuan utamanya. Ketentuan di beberapa negara pun disesuaikan dengan kebutuhan dan kondisi di masing-masing negara. Dalam perjalanannya, semakin maraknya isu *transfer pricing* yang ditandai dengan gencarnya aktifitas otoritas pajak dalam menangani isu *transfer pricing* dan semakin meningkatnya kompleksitas transaksi lintas batas, menyebabkan semakin tingginya *compliance cost* (biaya kepatuhan) bagi WP terkait dengan pemenuhan ketentuan TP *Doc*. Walaupun ketentuan ini telah berumur lebih dari 20 tahun, namun bagi otoritas pajak, dokumentasi yang disusun oleh WP sering dianggap tidak memberikan informasi yang memadai bagi mereka dalam melakukan proses *risk assessment* dan memahami bagaimana prinsip kewajaran dan kelaziman harga diterapkan dalam transaksi afiliasi WP.

1. Lihat OECD, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: 2015 Final Report*, OECD/G-20 Base Erosion and Profit Shifting Project (Paris: OECD Publishing, 2015). Dapat diakses di <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report-9789264241480-en.htm>

2. OECD, "Public Consultation: White Paper on Transfer Pricing Documentation," (30 Juli 2013): 17.

## B. Tujuan dari Ketentuan TP Doc

Dengan adanya beberapa perkembangan mengenai peran dan tujuan TP Doc yang telah dijelaskan sebelumnya, dalam revisi *Chapter V* OECD TP *Guidelines* kembali ditegaskan tujuan dari ketentuan TP Doc adalah untuk memberikan panduan yang dapat digunakan oleh WP dalam menyusun sebuah dokumentasi yang relevan, akurat dan konsisten.<sup>3</sup> WP diharapkan dapat memberikan informasi yang berguna dan relevan bagi pihak otoritas yang selanjutnya akan digunakan oleh otoritas sebagai acuan dalam melakukan *risk assessment* dan *transfer pricing audit*. Selain itu, dalam ketentuan tersebut pihak otoritas juga harus mempertimbangkan beban (*cost of compliance*) yang timbul dari ditetapkannya ketentuan tersebut. Karena isu *transfer pricing* merupakan isu *cross-border*, OECD juga menekankan perlunya keselarasan antara ketentuan di sebuah negara dengan negara lainnya.

Lebih lanjut, berikut ini adalah tiga tujuan dasar dan peran TP Doc yang dijelaskan dalam revisi *Chapter V* OECD TP *Guidelines*:

1. Untuk memastikan bahwa WP sudah melakukan semua langkah-langkah yang diperlukan sesuai persyaratan yang ada dalam penentuan kewajaran dan kelaziman harga transaksi dengan afiliasi dalam pelaporan transaksinya;
2. Untuk memberikan informasi yang dibutuhkan oleh otoritas untuk melakukan *transfer pricing risk assessment*;
3. Untuk memberikan informasi yang berguna bagi otoritas pajak dalam melakukan pemeriksaan terhadap transaksi afiliasi yang dilakukan WP, walaupun tidak menutup kemungkinan dalam proses tersebut WP harus menyediakan informasi tambahan terkait dengan informasi dalam TP Doc yang telah diberikan sebelumnya.

## C. Three-Tiered Approach dalam TP Doc

Untuk dapat mencapai tujuan dari dokumentasi *transfer pricing* yang dijelaskan pada bagian sebelumnya,

3. Martin Lagarden, "New Transfer Pricing Documentation Requirements for Companies: Routes to Simplification?," *International Transfer Pricing Journal*, (2016): 54.

OECD memperkenalkan sebuah pendekatan yang dinamakan dengan *three-tiered approach* yang terdiri dari:

### 1. Master file

Merupakan standardisasi informasi yang relevan untuk seluruh entitas yang terlibat dalam sebuah grup multinasional termasuk gambaran kegiatan usaha secara global, *global transfer pricing policies* dan alokasi penghasilan secara global, termasuk persebaran aktifitas ekonomi dalam sebuah grup multinasional.<sup>4</sup>

Prinsip *prudent business judgement* disarankan dalam hal bagaimana WP menentukan sampai sejauh apa cakupan informasi yang akan diberikan, karena pada dasarnya tujuan dari *master file* hanya untuk memberikan *high-level overview* atas kegiatan dan kebijakan global grup multinasional kepada seluruh pihak otoritas di mana grup multinasional menjalankan usahanya.

Lima kategori informasi yang dibutuhkan dalam hal ini terdiri dari: a) struktur organisasi; b) deskripsi kegiatan bisnis; c) keberadaan *intangibles assets*; d) kegiatan pendanaan internal (*financial activities*); dan e) posisi laba/rugi dan posisi pembayaran pajak.

### 2. Local file

Berbeda dengan *master file* yang merupakan *high-level overview*, bagian ini mencakup detail *overview* atas transaksi dengan afiliasi yaitu analisis penentuan harga wajar termasuk informasi laporan keuangan, analisis kesebandingan dan pemilihan metode *transfer pricing*.<sup>5</sup>

### 3. Country-by-Country Report (CbCR)

Merupakan sebuah format atau *template* informasi atas beberapa indikator seperti total pendapatan, laba sebelum pajak, pembayaran pajak dan beberapa indikator ekonomi lainnya seperti jumlah karyawan, penyertaan modal, laba ditahan, dan *tangible assets* di setiap negara

di mana grup multinasional tersebut menjalankan usahanya.<sup>6</sup>

Hingga saat ini, tercatat ada beberapa negara yang akan menggunakan indikator-indikator selain yang disebutkan di atas diantaranya Argentina, Brazil, China, Kolombia, India, Meksiko, Afrika Selatan dan Turki, yang akan menggunakan indikator seperti pembayaran bunga atas pendanaan internal, pembayaran royalti dan pembayaran *service fees* kepada pihak afiliasi.

Perlu dicatat bahwa CbCR perannya bukan untuk menggantikan analisis kewajaran dan kelaziman harga,<sup>7</sup> melainkan hanya digunakan untuk mendeteksi ada atau tidaknya praktik *profit shifting*. Informasi di dalamnya juga bukan dimaksudkan untuk digunakan sebagai sumber untuk penerapan prinsip alokasi laba menggunakan *global formulary apportionment* oleh pihak otoritas.<sup>8</sup>

CbCR akan dijadikan salah satu bentuk informasi yang dapat dipertukarkan dalam kerangka *automatic exchange of information* melalui mekanisme yang diatur dalam *Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, *bilateral tax treaties* atau *tax information exchange agreements* (TIEAs). Implementasi dari CbCR itu sendiri akan dimulai pada awal tahun fiskal 1 Januari 2016 untuk perusahaan multinasional dengan *total annual consolidated group revenue* sebesar 750 juta euro atau lebih. Selain itu OECD juga mengagendakan proses *reassessment* atas implementasi CbCR pada tahun 2020 mendatang.

Berikut merupakan perbandingan struktur *Chapter V* OECD TP *Guidelines* yang ada saat ini dan rekomendasi dalam BEPS Action 13 mengenai panduan TP Doc.

## D. Compliance Issues

6. Lihat lampiran III Chapter V – Country-by-Country Report dalam OECD, *Ibid*.

7. Stephan Rasch, Katharina Mank dan Susanne Tomson, "Country-by-Country Reporting," *International Transfer Pricing Journal*, IBFD (2016): 149.

8. Ramazan Bicer dan Mehmet Erginay, "Turkish Perspective on OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting," *International Transfer Pricing Journal*, IBFD (2015): 59.

4. Lihat Lampiran I Chapter V – Master File dalam OECD, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: 2015 Final Report, Op.Cit*.

5. Lihat lampiran II Chapter V – Local File dalam OECD, *Ibid*.



Tabel 1 - Perbandingan Struktur *Chapter V OECD TP Guidelines*

OECD TP Guidelines - 2010	BEPS Action 13-2015
A. <i>Introduction</i>	A. <i>Introduction</i>
B. <i>Guidance on documentation rules and procedures</i>	B. <i>Objectives of TP Doc requirements</i>
C. <i>Useful information for determining transfer pricing</i>	C. <i>A Three-Tiered Approach to TP Doc</i>
D. <i>Summary of recommendations on documentation</i>	D. <i>Compliance issues</i>
	E. <i>Implementation</i>
	<i>Annex I to Chapter V. TP Doc - Master File</i>
	<i>Annex II to Chapter V. TP Doc - Local File</i>
	<i>Annex III to Chapter V. TP Doc - Country-by-Country Report</i>
	<i>Annex IV to Chapter V. Country-by-Country Reporting Implementation Package</i>

Sumber: Diolah oleh penulis.

Beberapa isu terkait dengan implementasi pendekatan TP *Doc* yang direkomendasikan oleh OECD, terutama CbCR, menjadi salah satu topik pembahasan yang ramai dibicarakan sejak pendekatan ini diperkenalkan pada September 2014 yang lalu.<sup>9</sup> Sebagai salah satu prinsip utama dan tujuan OECD dalam merumuskan rencana aksinya, isu transparansi menjadi salah satu isu yang sering dikaitkan dengan rencana implementasi CbCR. Transparansi yang dimaksud dalam hal ini menurut OECD adalah upaya untuk menyediakan informasi dengan cara yang lebih efisien bagi pihak otoritas dalam upayanya untuk mendeteksi dan mencegah praktik *profit shifting*, dan bukan diartikan bahwa informasi di dalamnya akan menjadi konsumsi publik, termasuk media dan dijadikan bahan kajian bagi para akademisi.<sup>10</sup>

Sementara itu, banyak kalangan yang berpendapat bahwa informasi dalam CbCR harus tersedia bagi publik<sup>11</sup>, dengan demikian hal tersebut akan mengembalikan kepercayaan publik terhadap rezim perpajakan internasional yang ada saat ini. Namun sekali lagi OECD menegaskan bahwa informasi tersebut tidak akan dijadikan konsumsi publik dan OECD juga menyarankan otoritas pajak untuk menjamin kerahasiaan dan menyediakan kerangka legal untuk melindungi informasi WP.<sup>12</sup>

Perubahan lainnya dalam revisi *Chapter V OECD TP Guidelines* mengenai TP *Doc* dan merupakan salah satu hal yang tidak dijelaskan di dalam versi sebelumnya, yaitu masalah sanksi administrasi bagi WP dalam pemenuhan ketentuan TP *Doc* di negaranya. Dalam hal ini, sanksi tersebut akan dikenakan apabila WP tidak dapat memberikan informasi yang dibutuhkan atau keterlambatan penyampaian atas dokumentasi yang dimaksud kepada pihak otoritas.

9. Lihat OECD, "Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting," OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (Paris: OECD Publishing, 2014).

10. Yariv Brauner, "Transfer Pricing in BEPS: First Round-Business Interests Win (Bu, Not in Knock-Out)," *Intertax*, (2015): 79.

11. Yariv Brauner, "BEPS: An Interim Evaluation," *World Tax Journal*, (2014): 35.

12. OECD, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: 2015 Final Report, Op.Cit.* (2015), Paragraf 57.

Meskipun OECD mendukung adanya sanksi, namun OECD menekankan pertimbangan khusus harus diberikan apabila WP tidak dapat memberikan informasi yang memang tidak dimiliki oleh WP atau WP tidak mempunyai akses untuk memperoleh informasi tersebut.<sup>13</sup> Sampai saat ini sudah banyak negara yang mengenakan sanksi bagi WP yang tidak dapat memenuhi ketentuan TP *Doc* di negaranya. Adapun tujuan dikenakannya sanksi tersebut adalah untuk memberikan insentif kepada WP yang patuh dan dirancang untuk memberikan perlakuan yang berbeda bagi WP yang patuh dan tidak patuh.

### Implementasi dan Komparasi dari Berbagai Negara

Sejak dikeluarkannya versi final pada Oktober 2015 yang didahului dengan diluncurkannya "Action 13: 2014 Deliverables, Guidance on TP *Doc* and CbCR", dapat dilihat respons dari berbagai negara dan langkah-langkah yang akan ditempuh terkait dengan salah satu rencana aksi ini. Secara umum, banyak negara-negara di dunia ini yang menyambut baik adanya rencana aksi ini dan menaruh ekspektasi tinggi terhadap efektifitas penerapannya.

Berikut adalah ringkasan dari perkembangan terkini di berbagai negara, baik negara-negara anggota OECD dan yang bukan merupakan negara anggota

OECD terkait dengan isu ini. Dalam bagian ini, akan dapat dilihat bagaimana ketentuan ini diadopsi di mana mayoritas ketentuan di negara-negara tersebut mengikuti rekomendasi OECD yang dituangkan dalam BEPS Action 13.

#### A. Australia

Jauh sebelum OECD mengeluarkan rencana aksi ke-13, yaitu sejak tahun 2013 atau lebih tepatnya pada 26 November 2013, *Australian Taxation Office* (ATO) mengeluarkan ketentuan yang dinamakan *International Structuring and Profit Shifting (ISAPS) Initiative* yang ditujukan kepada 86 WP.<sup>14</sup>

Ketentuan tersebut memuat ketentuan pengungkapan informasi dengan menggunakan format serupa dengan format dalam CbCR. Adapun informasi ini digunakan oleh ATO untuk melakukan *risk assessment* dan untuk meningkatkan pemahaman mereka atas seluk-beluk aspek operasional WP.

Dalam ringkasan "Budget 2015/16", pemerintah Australia mengumumkan akan mengimplementasikan CbCR dan kewajiban bagi WP untuk mempersiapkan *master file* dan *local file* setiaptahunnya.<sup>15</sup>

14. Lihat AU: ATO, "Base Erosion and Profit Shifting Presentation by Deputy Commissioner Mark Konza," (26 Nov. 2013). Dapat diakses di <https://www.ato.gov.au/media-centre/speeches/other/base-erosion-and-profit-shifting/>.

15. Lihat AU: ATO, "Country-by-Country Reporting and Transfer Pricing Documentation," dapat diakses di <https://www.ato.gov.au/business/international-tax-for-business/in-detail/transfer-pricing/country-by-country-reporting-and-transfer-pricing-documentation/>

13. *Ibid.*, Paragraf 42.

Ketentuan ini mulai berlaku efektif pada tahun pajak yang dimulai pada atau setelah 1 Januari 2016 dan kewajiban ini jatuh pada WP dengan *global annual income* sebesar 1 miliar dolar Australia (AUD) atau lebih. Kemudian dokumentasi yang dimaksud wajib diberikan kepada ATO dalam kurun waktu 12 bulan setelah berakhirnya periode tahun pajak.

## B. Tiongkok

Pada tanggal 17 September 2015, *Chinese State Administration of Taxation* (SAT) mengeluarkan draf diskusi yang berjudul "*Implementation of Special Tax Adjustment*"<sup>16</sup> yang berisikan rencana untuk mengimplementasikan rekomendasi-rekomendasi yang terdapat dalam proyek BEPS. Salah satunya adalah implementasi *three-tiered documentation approach* yang diusung oleh OECD, yang terdiri dari *master file*, *local file* dan *special reporting requirement* yaitu CbCR. Ketentuan CbCR akan diberlakukan bagi perusahaan multinasional dengan *total consolidated group revenue* sebesar RMB 5 miliar atau lebih. Namun, hingga saat ini belum diketahui kapan ketentuan ini akan berlaku secara efektif.

## C. Denmark

Kementerian Keuangan Denmark mengumumkan bahwa *three-tiered approach* untuk TP Doc akan diterapkan untuk periode yang dimulai pada atau setelah 1 Januari 2016.<sup>17</sup> Ketentuan ini berlaku bagi perusahaan dengan *total consolidated turnover* sebesar DKK 5.6 miliar dan bagi perusahaan yang *ultimate parent-nya* merupakan subjek pajak dalam negeri (*tax resident*) di Denmark. Pengumuman ini dilakukan pada 19 November 2015 dan telah disepakati dalam *New Budget Agreement* tahun 2016.<sup>18</sup>

16. CN: Guo Shui Fa [2015] No.2 (draft Circular 2). Lihat American Chamber of Commerce in Shanghai, "New Transfer Pricing Regulations: Managing Your Compliance Risk," (9 Feb. 2009). Dapat diakses di <http://www.amcham-shanghai.org/NR/rdonlyres/A56ACEEB-9CE4-4BB9-AB32-E23F64355F4A/9339/>

17. Kroman Reumert, "Denmark: Proposal on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting," (28 September 2015). Dapat diakses di <https://www.kromannreumert.com/Nyheder/2015/09/Denmark-Proposal-on-transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting>.

18. Lihat "Government Presents New Budget Agreement for 2016," CPH Post (19 Nov. 2015). Dapat diakses di <http://cphpost.dk/general/>

## D. Prancis

Pada tanggal 17 Desember 2015, Parlemen Prancis menyetujui ketentuan CbCR yang termasuk di dalam rancangan *Finance Bill* 2016, di mana ketentuan ini berlaku mulai tahun buku 1 Januari 2016 atau setelahnya.<sup>19</sup> WP mempunyai waktu hingga 12 bulan sejak berakhirnya tahun buku untuk mempersiapkannya, kemudian laporan tersebut akan dijadikan salah satu informasi yang akan dipertukarkan dengan negara-negara mitra yang memiliki kesepakatan pertukaran informasi secara otomatis dengan Prancis. Selain itu bagi perusahaan yang tidak dapat memenuhi kewajiban yang diatur di dalam ketentuan ini, maka penalti atau denda maksimal sebesar EUR 100,000 akan dikenakan bagi perusahaan tersebut.

## E. Irlandia

Pemerintah Irlandia meluncurkan *draft legislation* terkait dengan CbCR pada 22 Oktober 2015 yang berlaku wajib bagi perusahaan yang memiliki induk di Irlandia dengan nilai *consolidated annualized group revenue* sebesar EUR 750 Juta atau lebih dan berlaku mulai tahun pajak 1 Januari 2016 atau setelahnya.<sup>20</sup>

## F. Meksiko

Rancangan ketentuan CbCR yang terdapat dalam *Budget Proposals 2016* yang diajukan oleh Kementerian Keuangan Meksiko, telah disahkan oleh pemerintah Meksiko (*Chamber of Deputies*) pada 29 Oktober 2015 yang lalu dan akan berlaku bagi perusahaan dengan *earning* sebesar EUR 750 juta atau lebih.<sup>21</sup>

## G. Belanda

Pada tanggal 15 September 2015, pemerintah Belanda mengeluarkan rancangan modifikasi atas *Corporate Income Tax Act* termasuk modifikasi

government-presents-new-budget-agreement-for-2016.html.

19. Lihat FR: Agence France Trésor, "Indicative State Financing Programme for 2016," (17 Desember, 2015). Dapat diakses di [http://www.aft.gouv.fr/articles/indicative-state-financing-programme-for-2016\\_12545.html](http://www.aft.gouv.fr/articles/indicative-state-financing-programme-for-2016_12545.html).

20. Lihat "IE: STATUTORY INSTRUMENTS. S.I. No. 629 of 2015". Dapat diakses di <http://www.revenue.ie/en/practitioner/law/statutory/si-629-2015.pdf>.

21. Stephan Rasch, Katharina Mank dan Susanne Tomson, *Ibid*.

atas ketentuan TP Doc yang diselaraskan dengan rekomendasi BEPS Action 13.<sup>22</sup>

Ketentuan tersebut menyebutkan bahwa persyaratan baru mengenai TP Doc yang terdiri dari *master file*, *local file* dan CbCR akan ditetapkan mulai pada tahun pajak 1 Januari 2016 atau setelahnya.

Terdapat ambang batas yang berbeda untuk masing-masing jenis dokumentasi yang disebutkan di atas. Perusahaan dengan nilai total *consolidated group turnover* melebihi EUR 50 juta, hanya wajib menyiapkan *master* dan *local file*; dan kewajiban terkait dengan CbCR jatuh kepada perusahaan dengan nilai total *consolidated group turnover* EUR 750 juta atau lebih. Apabila perusahaan tersebut tidak dapat memenuhi kewajiban terkait dengan CbCR sebagaimana disebutkan di atas, maka tindakan tersebut akan dikategorikan sebagai *criminal offense* yang akan mengakibatkan dikenakannya denda atau penalti hingga ancaman kurungan maksimum selama empat tahun

## H. Polandia

Perubahan terhadap ketentuan TP Doc di Polandia berlaku efektif sejak 1 Januari 2016.<sup>23</sup> Dalam ketentuan ini, perusahaan dengan *revenue* atau *expenses* melebihi EUR 20 juta diwajibkan untuk menyiapkan *master file*. Untuk perusahaan dengan *consolidated income* lebih dari EUR 750 juta, akan diwajibkan untuk menyiapkan CbCR. Kewajiban ini harus dipenuhi dalam kurun waktu tiga bulan sejak berakhirnya periode tahun pajak dan dimulai dari tahun pajak 2016. Seperti yang disebutkan di atas, ketentuan ini berlaku sejak 1 Januari 2016 dan perubahan-perubahan dari ketentuan ini, jika ada, akan berlaku efektif mulai 1 Januari 2017.

## I. Spanyol

Ketentuan CbCR dan perubahan atas persyaratan TP Doc berlaku efektif sejak 1 Januari 2015 dengan dikeluarkannya revisi undang-undang perpajakan di

22. J. Jefferis, "Netherlands Introduce CbCR," TP Week (21 September 2015).

23. Lihat "PL: 22 ustawy z podpisem prezydenta Andrzeja Dudy," (26 Oktober 2015). Dapat diakses di <http://www.prezydent.pl/aktualnosci/wydarzenia/art,55,22-ustawy-z-podpisem-prezydenta-andrzeja-dudy.html>.

24. F. Carreño dan M. Sánchez-Briñas, "Proposal for Country-by-Country Reporting," *International Transfer Pricing Journal*, IBFD (2015).

Spanyol (*Spanish Corporate Income Tax Law*).<sup>24</sup> Pada 11 Juli 2015, ketentuan ini diubah kembali melalui *Royal Decree 634/2015*. Di dalam ketentuan yang baru, kewajiban CbCR berlaku mulai periode tahun pajak 1 Januari 2016 atau setelahnya dan berlaku bagi perusahaan yang memiliki *total consolidated group turnover* sebesar EUR 750 juta atau lebih.

## J. Inggris

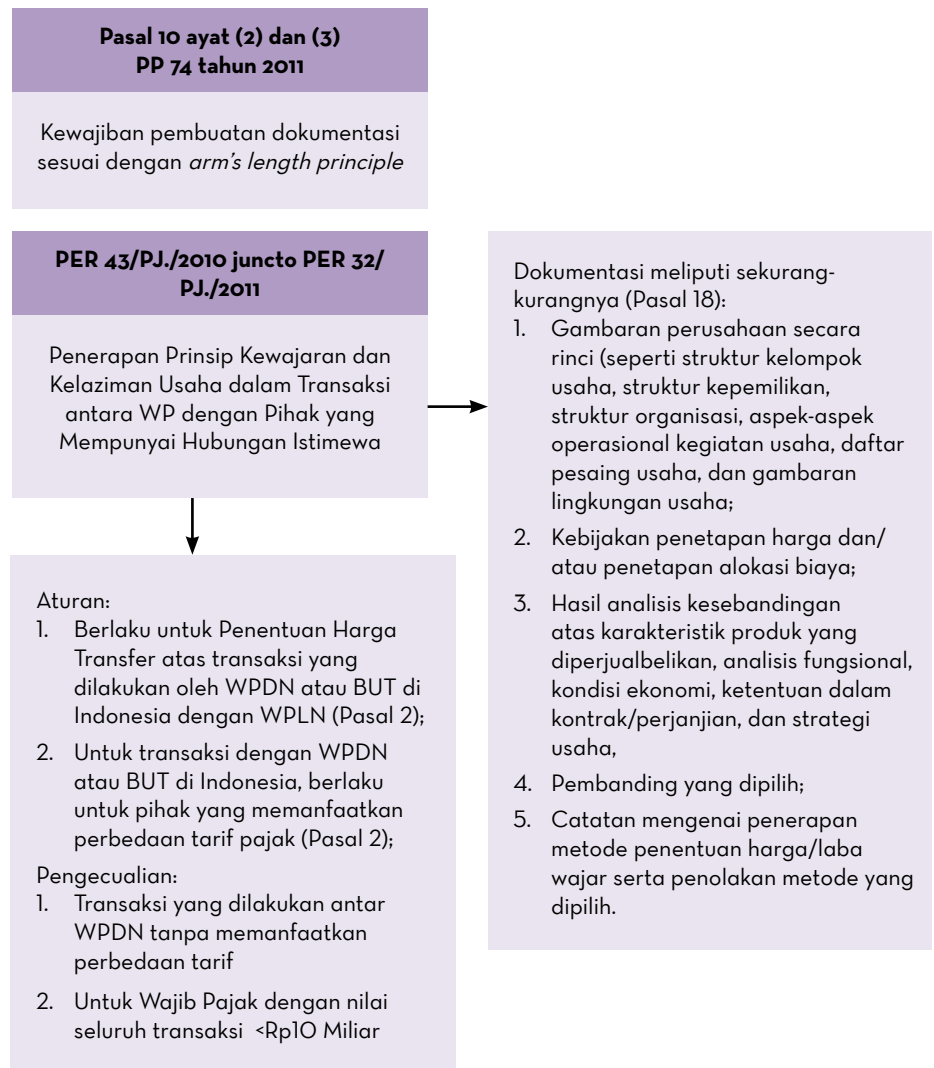
Inggris tercatat sebagai negara pertama yang menyatakan komitmennya untuk mengadopsi ketentuan CbCR melalui pernyataan dari pemerintah pada 20 September 2014. Beberapa perubahan dan legislasi terkait dengan implementasinya telah dimasukkan ke dalam *Finance Act 2015* dan mulai berlaku efektif untuk periode tahun pajak yang dimulai pada 1 Januari 2016.<sup>25</sup>

## Persyaratan TP Doc di Indonesia Saat Ini

Di satu sisi dengan adanya perubahan atas persyaratan informasi dalam TP Doc akan menimbulkan beban tambahan bagi perusahaan multinasional. Namun, sebaliknya hal ini juga dapat dijadikan sebuah kesempatan untuk memberikan informasi yang memadai bagi otoritas dan sebagai alat untuk mendemonstrasikan penerapan prinsip kewajaran dalam sebuah perusahaan multinasional.

Dari sudut pandang bisnis, semakin kompleksnya aktivitas perusahaan multinasional pasti akan diikuti juga dengan semakin tingginya persyaratan yang harus dipenuhi sebagai hasil dari meningkatnya upaya pihak otoritas pajak agar praktik penghindaran. Saat ini, ketentuan persyaratan TP Doc di Indonesia diatur dalam Pasal 10 Peraturan Pemerintah No. 74 tahun 2011 tentang Kewajiban Pembukuan (PP-74) dan aturan dalam Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-43/PJ/2010 jo PER-32/PJ/2011 yang berkaitan dengan dokumentasi *transfer pricing* (PER-43 jo PER-32). Detail persyaratan TP Doc yang selama ini berlaku dapat dilihat pada Gambar 1.

Gambar 1 - Persyaratan TP Doc di Indonesia



Sumber: Diolah oleh Penulis dari peraturan terkait.

Indonesia sendiri sebagai salah satu negara anggota G20 telah menyatakan komitmennya untuk akan mengadopsi rekomendasi yang terdapat dalam rencana aksi ini meskipun tidak mengikuti *timeline* implementasi yang terdapat dalam rencana aksi ini. Untuk mengimplementasikan rekomendasi ini, nantinya akan sangat mungkin terdapat modifikasi peraturan terkait pemeriksaan *transfer pricing* maupun format dari TP Doc itu sendiri, yang dalam hal ini berkaitan dengan Pasal 10 PP-74 dan PER-43 jo PER-32.

## Penutup

Dengan adanya perubahan dalam panduan TP Doc, kita akan memasuki babak baru dalam ranah *transfer pricing*. Ditinjau dari tujuannya, hal ini merupakan

sebuah langkah besar dalam upaya untuk menyamakan perspektif antara WP dan pihak otoritas pajak dalam menyelesaikan permasalahan *transfer pricing*. Mengingat isu *transfer pricing* merupakan permasalahan pengungkapan fakta (*fact-intensive case*), peran informasi sangat krusial dalam setiap permasalahan *transfer pricing* dan apabila rekomendasi ini dijalankan secara konsisten, maka kita dapat berharap sengketa *transfer pricing* dapat dihindari dan resolusi atas sengketa *transfer pricing* dapat dicapai dengan lebih efektif dan efisien. Persyaratan CbCR yang telah mulai diadopsi oleh beberapa negara merupakan bukti bahwa tidak ada halangan untuk mengimplementasikan ketentuan tersebut ke dalam ketentuan domestik, termasuk jika diadopsi dalam ketentuan domestik di Indonesia.

25. Lihat "UK: HMRC, Policy Paper, Country-by-Country Reporting," (10 Desember 2014). Dapat diakses di <https://www.gov.uk/government/publications/country-by-country-reporting>.

# FORMAT BARU

## Dokumentasi *Transfer Pricing*

### MASTER FILE TEMPLATE

ORGANIZATIONAL STRUCTURE	BUSINESS DESCRIPTION	INTANGIBLES	INTERCOMPANY FINANCIAL ACTIVITIES	FINANCIAL & TAX POSITIONS
Structure chart: • Legal ownership • Geographic location	Important drivers of business profit	Overall strategy description	Financing arrangements for (related and unrelated) lenders	Annual consolidated financial statements
	Supply chain of: • Five largest products /services by turnover • Products/services generating more than 5% of sales	List of important intangibles and legal owners	Identification of financing entities	List and description of existing unilateral APAs and other tax rulings
	Main geographic markets of above products	List of important intangible agreements	Details of financial transfer pricing policies	
	List and brief description of important service arrangements	R&D and intangible transfer pricing policies		
	Functional analysis of principal contributions to value creation by individual entities	Details of important transfers		
	Business restructuring /acquisitions/divestitures during fiscal year			



### MASTER FILE

Berisi informasi gambaran usaha grup perusahaan, termasuk sifat operasi bisnis secara global, kebijakan *transfer pricing*, alokasi pendapatan global dan kegiatan ekonominya dalam rangka membantu otoritas pajak untuk melakukan evaluasi terhadap adanya risiko *transfer pricing*.



### LOCAL FILE

Berisi informasi lebih rinci terkait transaksi dalam perusahaan. Dalam rangka melengkapi *master file* dan membantu untuk meyakinkan bahwa perusahaan telah memenuhi prinsip kewajaran.

Disampaikan oleh perusahaan multinasional secara langsung kepada otoritas pajak lokal



### COUNTRY-BY-COUNTRY REPORTING (CbCR)

Berisi informasi menyeluruh mengenai alokasi pendapatan secara global, pajak yang dibayar, dan indikator lokasi kegiatan ekonomi antar wilayah hukum pajak dimana grup perusahaan melakukan usaha.\*

\*Seluruh grup MNE diharuskan membuat CbCR setiap tahun, kecuali grup MNE yang penghasilan gabungan dalam satu tahun pajak kurang dari EUR 750.000.000 atau setara dalam mata uang domestik.

Disampaikan di negara di mana *ultimate parent entity* menjadi subjek pajak dalam negeri (*tax resident*)



### LOCAL FILE TEMPLATE

LOCAL ENTITY	CONTROLLED TRANSACTIONS	FINANCIAL INFORMATION
Structure chart: • Management structure • Local organization chart • Details on individuals to whom local management reports	Structure chart: • Description of material controlled transactions and context in which they take place • Identification of associated enterprises party to controlled transactions and relationship • Functional analysis • Transfer pricing methods used • Comparables and details of methodology	Local entity financial statements
Description of business and business strategy pursued	Amounts of intra-group payments and receipts for controlled transactions (i.e., products, services, royalties, interest, etc.)	Reconciliation to show how financial data used in applying the transfer pricing method ties to the financial statements
Details of business restructurings and/or intangible transfers	Unilateral and bilateral/multilateral APAs and other tax rulings related to the controlled transactions	Summary of relevant financial data for comparables and sources from which data was obtained
Key competitors		R&D and intangible transfer pricing policies
		Details of important transfers

Dan disebarakan melalui *automatic exchange of information* sesuai dengan mekanisme *government-to-government*.

- *Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*
- *Bilateral Tax Treaties*, atau
- *Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)*.

# TUJUAN CbCR

- Transparansi dan akuntabilitas
- Perspektif lokal atas perusahaan multinasional
- Profil bisnis dan pertanggung-jawaban terhadap lingkungan.

Diperkenalkan oleh Richard Murphy (2009), dikampanyekan oleh *Tax Justice Network* dan diadopsi oleh *Publish What You Pay*.

## CbCR



# CbCR TEMPLATE

TAX JURISDICTION	REVENUES			PROFIT (LOSS) BEFORE INCOME TAX	CASH TAX PAID (CIT and WTH)	CURRENT YEAR TAX ACCRUAL	STATED CAPITAL	ACCUMULATED EARNINGS	TANGIBLE ASSETS OTHER THAN CASH EQUIVALENTS	CURRENT YEAR TAX ACCRUAL
	UNRELATED PARTY	RELATED PARTY	TOTAL							
1.										
2.										
3.										
Etc.										

# TIMELINE IMPLEMENTASI MENURUT OECD

## FASE PERSIAPAN

OECD merilis BEPS Action 13 Final Report: *Transfer Pricing Documentation* pada 05 Oktober 2015

1 JANUARI 2016

## FASE IMPLEMENTASI PEDOMAN TP DOC BARU

Global Master File

Local File

31 DESEMBER 2016

## FASE PENGAWASAN BERKELANJUTAN

Finalisasi Local File

Penyampaian CbCR pertama kali

31 DESEMBER 2017

## SUMBER

OECD, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13: 2015 Final Report*, OECD/G-20 Base Erosion and Profit Shifting Project (Paris: OECD Publishing, 2015).

Dapat di akses di <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report-9789264241480-en.htm>

# Perubahan Ketentuan *Transfer Pricing* di Indonesia



**Indonesia** merupakan salah satu negara di Asia yang paling awal memiliki ketentuan *transfer pricing*. Meskipun telah sejak lama mencantumkan ketentuan *transfer pricing* dalam undang-undang perpajakannya (melalui UU No. 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan), namun panduan tentang penerapannya baru diterbitkan lebih dari dua dasawarsa sejak diterbitkannya undang-undang tersebut. Berikut historis beserta catatan penting mengenai ketentuan *transfer pricing* di Indonesia.

Sumber: Disarikan dari Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawono Kristiaji, *Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*, Edisi Revisi (Jakarta: DANNY DARUSSALAM Tax Center, 2016, akan terbit) dengan sedikit perubahan.

Telah secara eksplisit menyatakan prinsip kewajaran sebagai acuan otoritas pajak dalam melakukan koreksi

**UU No. 10 Tahun 1994**  
tentang Perubahan Kedua atas  
UU No. 7 Tahun 1983 tentang PPh

Mengatur definisi hubungan istimewa. Belum menyebut secara eksplisit prinsip kewajaran (*arm's length principle*) sebagai acuan

**UU No. 7 Tahun 1983**  
tentang Pajak Penghasilan (PPh)

1983

1994

1993

**Surat Edaran Dirjen Pajak No. SE- 04/PJ.7/1993**  
tentang Petunjuk Penanganan Kasus-kasus *Transfer Pricing*

**Keputusan Dirjen Pajak No. KEP-01/PJ.7/1993**  
tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak terhadap WP yang mempunyai Hubungan Istimewa

Tidak menyediakan pedoman atau panduan jelas bagi WP dalam menerapkan prinsip kewajaran. Belum memerhatikan konsensus internasional yang menempatkan analisis dan faktor-faktor kesebandingan sebagai "nyawa" dari penerapan *arm's length principle*

Ketentuan *transfer pricing* dimodifikasi dengan penambahan ketentuan *Advance Pricing Agreement (APA)*, namun masih belum ada panduan jelas bagi Wajib Pajak dalam menerapkan prinsip kewajaran

**UU No. 17 Tahun 2000**  
tentang Perubahan Ketiga atas UU  
No. 7 Tahun 1983 tentang PPh

2000

Sebagai pedoman bagi Pemeriksa Pajak untuk kemudahan dan keseragaman pemeriksaan terhadap WP yang mempunyai hubungan istimewa

**SE-04/PJ.7/1993**  
Dicabut dan dinyatakan tidak berlaku

**SE - 50/PJ/2013**  
Petunjuk Teknis Pemeriksaan terhadap WP yang Mempunyai Hubungan Istimewa

**Peraturan Dirjen Pajak No. PER-22/PJ/2013,**  
tentang Pedoman Pemeriksaan Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa dan Peraturan Dirjen Pajak No. PER-23/PJ/2013 tentang Standar Pemeriksaan

2013

**Peraturan Pemerintah No. 80 Tahun 2007**  
tentang Tata Cara Pelaksanaan Hak dan Kewajiban Perpajakan Berdasarkan UU KUP

2007

WP diberikan tambahan beban untuk mendokumentasikan penerapan prinsip kewajaran atas transaksi hubungan istimewa yang dilakkan, namun langkah-langkah penerapannya belum diterbitkan

2010

**Peraturan Dirjen Pajak No. PER-43/PJ/2010**  
tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi antara Wajib Pajak dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa

Awal diterbitkannya panduan bagi WP dan otoritas pajak dalam penerapan prinsip kewajaran dalam transaksi hubungan istimewa

2011

**Peraturan Dirjen Pajak No. PER-32/PJ/2011**  
tentang Perubahan Atas Peraturan Dirjen Pajak No. PER-43/PJ/2010

Panduan penerapan *arm's length principle* relatif di dalamnya banyak mengadopsi petunjuk dan rekomendasi dalam OECD *Guidelines* 2010, dalam bentuk lebih sederhana

2009

**UU No. 36 Tahun 2008**  
tentang Perubahan Keempat atas UU No. 7 Tahun 1983 tentang PPh

- Secara eksplisit ditentukan metode-metode apa saja yang digunakan dalam penerapan prinsip kewajaran dalam transaksi hubungan istimewa
- Di tahun 2009, WP diwajibkan mengungkapkan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, transaksi hubungan istimewa yang dilakukan, informasi analisis kesebandingan dan penentuan harga wajar dalam SPT PPh Badan.  
(Kewajiban ini tidak diimbangi dengan panduan dalam melakukan analisis kesebandingan dan penentuan harga wajar)

13 th Annual Asia-Pacific Tax Forum  
**International Conference  
on Tax, Investment  
and Business**

**23<sup>rd</sup> May 2016:**  
Dhanapala Building  
Ministry of Finance Republic of Indonesia

**24<sup>th</sup> - 25<sup>th</sup> May 2016:**  
Aryaduta Hotel

**SPEAKERS**

**H.E. Jusuf Kalla**

Vice President of Republic of Indonesia

- **Zulkifli Hasan**  
Speaker of People's Consultative Assembly
- **Prof. Bambang P.S. Brodjonegoro**  
Minister of Finance,  
Republic of Indonesia
- **Rosan P. Roeslani**  
Chairman of Indonesian  
Chamber of Commerce and Industry
- **Oliver Salmon**  
Oxford Economics
- **Dr. Arisetyanto Nugroho, MM**  
Rector of Mercu Buana University
- **Prof. Didik J. Rachbini**  
Institute for Development  
of Economics and Finance
- **Dr. Fadel Muhammad**  
Vice Chairman of Commission VII  
House of Representatives Indonesia
- **Michael Evans**  
University of Melbourne
- **Prof. Lee Burns**  
University of Sydney
- **Ahmadi Noor Supit**  
Chairman of Commission XI  
House of Representatives Indonesia

● **Registration and Fees**

**IDR 3 Million**

**\* 50% off for first 50  
participants**

**Contact Person**

**Ariyo DP Irhamna (+62 82111954090)**

Jl. Batu Merah No.45, Pejaten Timur, Jakarta, 12510

Phone. 021-7901001 Fax. 021-79194018

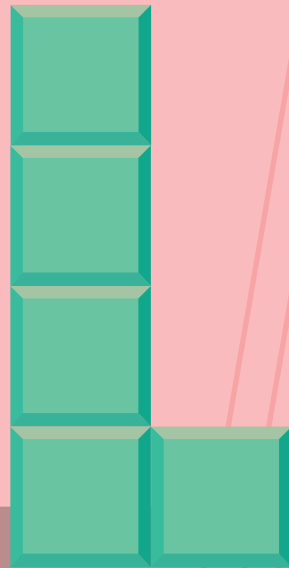
Email: ariyo.irhamna@indef.or.id, indef@indef.or.id

**www.ictib2016.com**



# BEPS Action

Menyelesaikan Sengketa dengan  
*Mutual Agreement Procedure*



# 14

- Gambaran Umum BEPS Action 14
- Rangkaian Tindakan BEPS Aksi 14 dan MAP di Indonesia
  - A. Rangkaian Tindakan yang Sudah Diterapkan
  - B. Rangkaian Tindakan yang Sebagian Sudah Diterapkan
  - C. Rangkaian Tindakan yang Belum Diterapkan

Ditulis oleh:



**Dr. Yeni Mulyani**

*Senior International Tax Analyst,*  
Tax Research & Training Services  
DANNY DARUSSALAM  
Tax Center

**M**utual Agreement Procedure (MAP) yang lebih dikenal dalam bahasa Indonesia sebagai Prosedur Persetujuan Bersama memegang peranan penting dalam penyelesaian permasalahan perpajakan internasional. MAP diatur dalam Pasal 25 OECD Model Convention sebagai suatu mekanisme yang dapat ditempuh tidak hanya untuk menyelesaikan permasalahan *transfer pricing*, tetapi juga permasalahan lainnya yang menyangkut penerapan dan interpretasi dari *tax treaty* atau Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B).

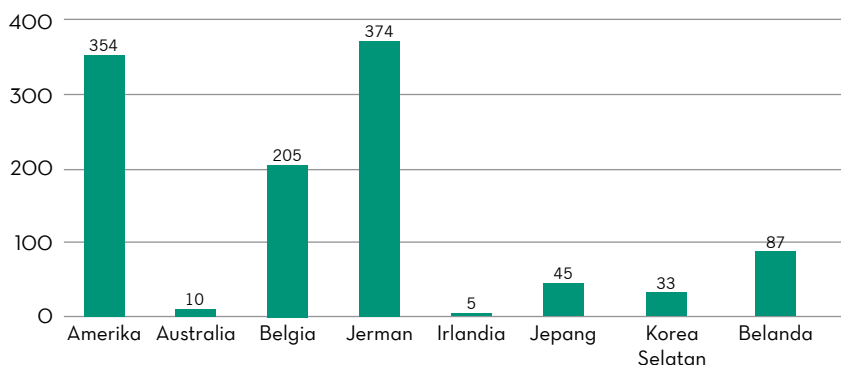
Mayoritas P3B yang ada sekarang ini, termasuk P3B Indonesia dengan negara *tax treaty partner*, mencantumkan Pasal 25 OECD Model Convention mengenai MAP. Sampai saat ini, Indonesia memiliki 65 P3B di mana hanya terdapat satu P3B yang tidak memiliki Pasal 25, yaitu P3B dengan negara Saudi Arabia.<sup>1</sup> P3B Indonesia dan Saudi Arabia memang berbeda dengan P3B pada umumnya, karena cakupan P3B tersebut hanya meliputi pengecualian perpajakan dalam bidang transportasi udara.<sup>2</sup>

Implementasi Pasal 25 OECD Model Convention dan hasilnya berbeda-beda di setiap negara. Terdapat beberapa negara yang sangat produktif menghasilkan MAP, namun ada pula yang tidak begitu produktif. Gambar 1 menggambarkan jumlah permohonan MAP pada tahun 2014 di beberapa negara OECD.

Dari Gambar 1 diketahui jumlah pengajuan MAP di setiap negara tidaklah sama. Sayangnya tidak ada data yang tersedia yang dapat diakses oleh publik mengenai jumlah MAP yang sedang dalam proses atau telah diselesaikan di Indonesia, sehingga tidak mudah untuk mengetahui sejauh mana perkembangan program MAP di Indonesia dibandingkan dengan negara-negara lain.

Ada berbagai macam faktor yang dapat memengaruhi berhasil tidaknya program MAP di suatu negara. Termasuk di antaranya jumlah sumber daya manusia dan pengalaman

**Gambar 1 - Jumlah Permohonan MAP di Beberapa Negara OECD 2014**



Sumber: OECD, "Mutual Agreement Procedure Statistics for 2014," dapat diakses di <http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2014.htm>.

otoritas pajak dalam menangani kasus MAP, khususnya di negara-negara berkembang.<sup>3</sup> OECD dan negara-negara G20 merumuskan serangkaian tindakan yang dapat ditempuh agar MAP dapat dilaksanakan dengan lebih efektif dan efisien dalam dokumen yang dikenal dengan nama "Making Dispute Mechanism Resolution More Effective, Action 14: 2015 Final Report" (selanjutnya disebut BEPS Action 14).<sup>4</sup>

Indonesia sebagai negara anggota G20 diharapkan untuk turut mendukung dan menerapkan langkah-langkah yang dituangkan dalam BEPS Action 14. Namun demikian, kondisi dan situasi di Indonesia tentu saja berbeda dengan negara-negara OECD dan G20 lainnya. Oleh karena itu, setidaknya masih terdapat dua hal yang menjadi pertanyaan: i) apakah langkah-langkah yang dituangkan dalam BEPS Action 14 tersebut akan dapat diterapkan di Indonesia? dan ii) apakah dampak atau konsekuensinya bagi Indonesia?

Dalam tulisan ini, penulis mengulas rangkaian tindakan yang dipaparkan dalam BEPS Action 14 tersebut dan bagaimanakah korelasi dan implementasinya terhadap pelaksanaan MAP di Indonesia, serta sejauh manakah Indonesia dapat berkomitmen untuk melaksanakan aksi tersebut.

3. C. Protto, "Mutual Agreement Procedure in Tax Treaties: Problems and Needs in Developing Countries and Countries in Transition," *Intertax* 42, No. 3 (2014): 176.

4. OECD, "Making Dispute Mechanism Resolution More Effective Action 14: 2015 Final Report," OECD/G-20 Base Erosion and Profit Shifting Project (Paris: OECD Publishing, 2015). Dapat diakses di <http://www.oecd.org/tax/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report-9789264241633-en.htm>

## Gambaran Umum BEPS Action 14

Secara umum rangkaian tindakan yang dibahas dalam BEPS Action 1 sampai dengan Action 15 mencakup langkah-langkah untuk mencegah *base erosion* dan praktik *transfer pricing*. Namun demikian, tindakan-tindakan yang ditujukan untuk menanggulangi permasalahan penghindaran pajak ini tidak seharusnya berdampak pada kegiatan wajib pajak (WP) yang sudah patuh, apalagi sampai menimbulkan ketidakpastian terhadap WP yang sudah patuh tersebut. Untuk itu BEPS Action 14 memegang peranan penting sebagai suatu mekanisme yang dapat ditempuh oleh WP guna memberi kepastian bahwa hak-hak WP atas manfaat P3B dapat dilaksanakan.

Dalam BEPS Action 14 dijelaskan bahwa tujuan diimplementasikannya rangkaian tindakan yang dirumuskan dalam dokumen tersebut oleh setiap negara adalah untuk memberi kepastian bahwa:<sup>5</sup> 1) kewajiban sebagaimana dituangkan dalam P3B terkait MAP dilaksanakan atas dasar niat baik (*good faith*) dan MAP dapat dilaksanakan tepat waktu; 2) proses administrasi dilaksanakan guna mendukung pencegahan dan penyelesaian permasalahan yang menyangkut P3B secara tepat waktu; dan 3) WP yang sudah memenuhi persyaratan dapat mengajukan permohonan MAP.

Untuk mencapai ketiga tujuan tersebut maka dirumuskan serangkaian tindakan. Terdapat 28 rangkaian

1. Lihat <http://ketentuan.pajak.go.id/index.php?r=treaty>

2. Lihat <http://ketentuan.pajak.go.id/index.php?r=treaty/rinci&idcrypt=o5k%3D&lang=0>

5. *Ibid.*

tindakan yang kemudian dibagi ke dalam dua kelompok: 1) langkah-langkah atau rangkaian tindakan minimal yang harus dilakukan oleh suatu negara atau disebut juga sebagai *minimum standard*; dan 2) langkah tambahan yang dikelompokkan sebagai *best practice*, yang juga diharapkan dapat diterapkan oleh setiap negara.

Tabel 1 menggambarkan ketiga tujuan tersebut dan langkah-langkah apa saja yang harus dilakukan untuk mencapai tujuan tersebut.

## Rangkaian Tindakan BEPS

### Action 14 dan MAP di Indonesia

Secara umum, dari 28 rangkaian tindakan yang dirumuskan dalam BEPS Action 14, ada yang berupa tindakan yang sudah dilaksanakan dalam program MAP di Indonesia. Ada yang “langsung” dapat diadopsi oleh Indonesia dan ada pula tindakan yang belum dapat diadopsi secara langsung karena masih memerlukan penyempurnaan atau perbaikan oleh OECD. Dari rangkaian tindakan yang “langsung” dapat diadopsi itu juga tidak serta merta dapat secara otomatis

diterapkan karena ada beberapa tindakan yang memerlukan waktu dan proses untuk melaksanakannya. Misalnya saja tindakan yang berhubungan dengan perubahan atau penambahan pasal tertentu dalam P3B.

Dari 28 rangkaian tindakan tersebut, sebesar 39% (11 langkah) sudah diterapkan, dan dari 17 *minimum standard* yang harus dilaksanakan terdapat 41% (7 langkah) yang sudah diterapkan dalam program MAP di Indonesia. Dengan demikian masih terdapat ruang untuk melakukan perbaikan agar MAP di Indonesia

**Tabel 1 - Rangkaian Tindakan dalam BEPS Action 14**

Tujuan	<i>Minimum Standard</i>	<i>Best Practice</i>
1. Kepastian bahwa permasalahan P3B dapat diselesaikan tepat waktu	<ol style="list-style-type: none"> <li>Mencantumkan Pasal 25 Paragraf 1 sampai 3 dalam P3B;</li> <li>MAP digunakan untuk menyelesaikan sengketa sehubungan dengan penerapan aturan mengenai <i>anti abuse</i>;</li> <li>Menetapkan waktu untuk menyelesaikan MAP;</li> <li>Meningkatkan hubungan antarfiskus dan saling bekerja sama;</li> <li>Membuat laporan MAP;</li> <li><i>Peer review</i> sehubungan dengan pelaksanaan <i>minimum standard</i>;</li> <li>Memberikan posisi yang jelas tentang arbitrase MAP</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Mencantumkan Pasal 9 Paragraf 2 dalam P3B</li> </ol>
2. Kepastian bahwa proses administrasi dilaksanakan guna mendukung pencegahan dan penyelesaian permasalahan yang menyangkut P3B secara tepat waktu	<ol style="list-style-type: none"> <li>Memublikasikan aturan dan prosedur pelaksanaan MAP;</li> <li>Mempublikasikan MAP <i>profile</i>;</li> <li>Memastikan bahwa staf yang bertanggungjawab melaksanakan MAP memiliki kewenangan untuk menyelesaikan permasalahan MAP sebagaimana tertuang dalam P3B;</li> <li>Memastikan bahwa kinerja staf yang melaksanakan MAP tidak dinilai berdasarkan jumlah audit pajak atau target pengumpulan pajak;</li> <li>Memastikan cukup tersedianya sarana pendukung untuk menyelenggarakan MAP;</li> <li>Penegasan bahwa proses pemeriksaan pajak tidak menghalangi WP untuk mengajukan MAP;</li> <li>Adanya aturan <i>roll back</i> untuk bilateral <i>advance pricing arrangement</i> (APA).</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>Terdapat proses pendukung yang memadai agar otoritas pajak dapat menjalankan tugasnya;</li> <li>Mengembangkan “<i>global awareness</i>” tentang permasalahan pajak internasional kepada pegawai pajak terkait;</li> <li>Terdapat bilateral APA;</li> <li>Kemungkinan diterapkannya MAP untuk kasus yang sama</li> </ol>

Tujuan	Minimum Standard	Best Practice
3. Kepastian bahwa WP yang memenuhi persyaratan dapat mengajukan permohonan MAP	<p>15. Otoritas pajak terkait pelaksanaan MAP harus diberitahu apabila ada permohonan MAP, demikian pula apabila permohonan tersebut diterima atau ditolak;</p> <p>16. Dalam pedoman MAP harus dijelaskan informasi dan dokumentasi apa saja yang diperlukan untuk mengajukan MAP;</p> <p>17. Mencantumkan Pasal 25 Paragraf 2 dalam P3B</p>	<p>6. Penundaan pembayaran pajak pada saat WP mengajukan MAP;</p> <p>7. Ketentuan yang menyebutkan bahwa WP memiliki kebebasan untuk menyelesaikan permasalahan sengketa pajaknya;</p> <p>8. Ketentuan yang menjelaskan mengenai hubungan MAP dan hukum domestik serta <i>judicial remedies</i>;</p> <p>9. WP yang <i>bona fide</i> dapat mengajukan MAP;</p> <p>10. Ketentuan MAP meliputi juga masalah bunga dan denda;</p> <p>11. Tersedianya multilateral MAP dan APA</p>

Sumber: Disarikan dari OECD, "Making Dispute Mechanism Resolution More Effective, Action 14: 2015 Final Report," OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (Paris: OECD Publishing, 2015).

berjalan dengan lebih efektif dan efisien.

#### A. Rangkaian Tindakan yang Sudah Diterapkan.

Di antara rangkaian tindakan yang disebutkan dalam Tabel 1, terdapat 11 langkah yang sudah diterapkan dalam program MAP di Indonesia. Empat langkah dari 11 langkah tersebut adalah langkah-langkah yang dikelompokkan sebagai *best practice*. Rangkaian tindakan yang sudah dilaksanakan tersebut adalah:

##### 1. Mencantumkan Pasal 25 Paragraf 1 sampai 3 dalam P3B

BEPS Action 14 menjelaskan, Pasal 25 OECD *Model Convention* mengenai MAP harus diadopsi sebagai bagian integral dari suatu P3B.<sup>6</sup> Paragraf 1 sampai 3 memberikan mekanisme penyelesaian sengketa perpajakan di luar mekanisme yang terdapat atau ditawarkan dalam hukum domestik. Ketiga paragraf tersebut memegang peranan penting terutama untuk memberikan kepastian kepada WP untuk mendapatkan manfaat sebagaimana yang tertuang dalam P3B. Pada hakikatnya pemenuhan hak-hak WP yang diatur dalam P3B harus dilaksanakan dengan niat baik (*good faith*) dan tidak dihalangi karena berbenturan dengan

peraturan perpajakan domestik.

Pasal 25 OECD *Model Convention* terdiri dari 5 paragraf. Paragraf 1 sampai dengan 3 berbunyi sebagai berikut:<sup>7</sup>

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

2. *The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State,*

*with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.*

3. *The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.*

Pengaturan MAP dalam P3B Indonesia selain tercantum dalam Pasal 25 juga dapat ditemui dalam Pasal 24 atau 26 P3B. Misalnya, ketentuan mengenai MAP dalam P3B dengan negara Bulgaria dan Kanada dapat ditemukan dalam Pasal 24, sementara P3B dengan negara Pakistan tercantum dalam Pasal 26. Seluruh pasal mengenai MAP dalam P3B Indonesia mencantumkan Paragraf 1 sampai dengan 3 sebagaimana tertulis dalam Pasal 25 OECD *Model Convention*.<sup>8</sup>

Selanjutnya dijelaskan pula

6. *Ibid.*, 15-16.

7. OECD Model Convention on Income and Capital: Condensed Version 2014.

8. *Ibid.*, no.9.

bahwa Paragraf 1 sampai dengan 3 ini dapat diadopsi ke dalam P3B baik secara keseluruhan maupun dengan variasi sepanjang tidak menyimpang dari OECD *Model Convention* dan penjelasannya. Kalimat yang tercantum dalam P3B Indonesia mengenai MAP secara umum bunyinya sama dengan kalimat yang terdapat dalam Pasal 25 OECD *Model Convention*.<sup>9</sup>

Dalam sistem hukum perpajakan di Indonesia, sengketa perpajakan internasional selain dapat diselesaikan melalui MAP dapat juga diselesaikan melalui jalur keberatan yang diajukan kepada Direktorat Jenderal (Ditjen) Pajak dan banding ke Pengadilan Pajak (PP). Tidak ada data yang dapat diakses oleh publik mengenai sengketa pajak yang diproses melalui MAP. Sebaliknya, ada beberapa contoh sengketa pajak yang berkaitan dengan penerapan P3B di PP, di mana salah satu pertimbangan dalam keputusan pengadilan pajak adalah *good faith*, yaitu: PUT-40633/PP/M. XIII/13/ 2012 dan PUT. 29050/PP/M.III/ 13/2011.<sup>10</sup> Keduanya melibatkan P3B antara Indonesia dan Belanda. Hakim PP dalam putusannya mengabulkan WP untuk mendapatkan manfaat dari P3B dengan mempertimbangkan antara lain Pasal 31 ayat (1) *Vienna Convention* mengenai pelaksanaan suatu *treaty* yang harus dilandasi atas *good faith*.

Hakim PP dalam kedua putusan tersebut juga menegaskan bahwa sebagai anggota suatu perjanjian (*treaty*) tidak boleh menggunakan ketentuan undang-undang dalam negeri sebagai alasan untuk tidak menerapkan suatu perjanjian. Ini adalah aturan yang tertulis dalam Pasal 27 *Vienna Convention on the Law of Treaties* 1969.

Dapat disimpulkan, para hakim PP dalam membuat putusan pada

kedua kasus tersebut telah sejalan dengan *spirit* dari OECD *Model Convention* bahwa P3B harus dilaksanakan dengan *good faith* dan tidak dihalangi oleh penerapan aturan domestik.

## 2. Meningkatkan hubungan antarotoritas pajak dan saling bekerja sama

BEPS Action 14 menjelaskan, agar MAP dapat berjalan dengan efektif maka otoritas pajak diharapkan untuk bergabung dan berperan aktif di dalam suatu forum yang bernama *Forum Tax Administration MAP Forum* (FTA MAP Forum).<sup>11</sup> FTA MAP Forum adalah forum khusus yang dibentuk sebagai wadah di mana para otoritas pajak dapat saling berdiskusi, berbagi pengalaman dan ide untuk meningkatkan kinerja antarotoritas pajak di seluruh dunia. Anggota FTA otomatis menjadi anggota FTA MAP Forum. FTA dibentuk pada tahun 2002 dengan keanggotaan yang terdiri dari 46 negara OECD dan negara non-OECD, termasuk negara anggota G20. Anggota FTA ini termasuk di antaranya Indonesia, Amerika Serikat, Australia, Austria, Argentina, Belgia, Brazil, Belanda, India, Jepang, Korea, dan Malaysia.<sup>12</sup>

## 3. Memublikasikan aturan dan prosedur pelaksanaan MAP

BEPS Action 14 menjelaskan bahwa otoritas pajak harus membuat dan memublikasikan informasi dan panduan mengenai MAP kepada publik secara jelas dan mudah dimengerti. Informasi atau panduan mengenai MAP termasuk di dalamnya mengenai tata cara pengajuan permohonan MAP. Hendaknya informasi ini dapat diakses dengan mudah oleh WP misalnya melalui *website* otoritas pajak atau kementerian keuangan.<sup>13</sup>

Indonesia, dalam hal ini Ditjen Pajak, mengeluarkan peraturan mengenai MAP pada tahun 2010 yaitu dengan ditandatanganinya

Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-48/PJ/2010 tentang Tata Cara Pelaksanaan Prosedur Persetujuan Bersama (MAP) Berdasarkan P3B (PER-48). Kemudian pada tahun 2014, Kementerian Keuangan mengeluarkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 240/PMK.03/2014 tentang Prosedur Persetujuan Bersama yang mengatur mengenai tata cara pengajuan MAP secara rinci (PMK-240). Kedua peraturan ini dapat diakses oleh WP melalui *website* Ditjen Pajak ([www.pajak.go.id](http://www.pajak.go.id)).

## 4. Memastikan bahwa staf yang bertanggungjawab melaksanakan MAP memiliki kewenangan untuk menyelesaikan permasalahan MAP sebagaimana tertuang dalam P3B

BEPS Action 14 menjelaskan, dalam petunjuk internal pelaksanaan MAP harus diatur kewenangan petugas yang melaksanakan MAP. Dalam hal ini petugas yang diberi tanggungjawab untuk melaksanakan MAP diberi kewenangan untuk mengambil keputusan dalam menyelesaikan sengketa pajak melalui MAP sebagaimana dimandatkan dalam P3B guna menghindari pengenaan pajak berganda.<sup>14</sup> Kewenangan ini dalam arti bahwa petugas yang bertanggungjawab menyelenggarakan MAP dalam mengambil keputusan tidak memerlukan persetujuan atau pertimbangan dari petugas yang melakukan audit.

Dalam PMK-240 terdapat dua tahapan proses penanganan MAP yang melibatkan dua "tim" yang berbeda.

Pertama, dalam Pasal 10 ayat (1) huruf b PMK-240 dijelaskan bahwa Direktur Peraturan Perpajakan II (PP2) membuat usulan tim pelaksanaan MAP kepada Dirjen Pajak. Tugas tim pelaksanaan MAP diuraikan dalam pasal 22 ayat (2). Huruf f Pasal tersebut menyebutkan bahwa salah satu tugas tim pelaksanaan MAP adalah melakukan pembahasan

9. *Ibid.*, no.9.

10. Risalah keputusan Pengadilan Pajak dapat diakses online melalui [website www.setpp.depkeu.go.id](http://www.setpp.depkeu.go.id) khusus untuk Putusan Pengadilan Pajak No. PUT-29050/PP/M.III/13/2013 pernah diulas secara khusus dalam kaitannya dengan isu *beneficial ownership* oleh G.C. Tobing, "Beneficial Ownership Case," *InsideTax*, Ed.14 (Maret 2013): 58-61.

11. OECD, *Op.Cit.*, no.7, 16.

12. OECD, *Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing* (Paris: OECD Publishing, 2012), 4.

13. OECD, *Op.Cit.*, no.7, 18.

14. *Ibid.*, no.15.

“**B**EPS Action 14 mensyaratkan adanya ketentuan *roll-back* dalam bilateral APA sebagai salah satu langkah dalam rangkaian tindakan *minimum standard* untuk kasus tertentu.”

dengan unit terkait di lingkungan Ditjen Pajak. Hasil kerja dari tim pelaksanaan MAP ini berupa rekomendasi atau *position paper* yang disampaikan kepada Direktur PP2 untuk kemudian disampaikan kepada Dirjen Pajak.

Kedua, tahap berikutnya adalah pelaksanaan MAP dengan negara mitra, yang dilakukan oleh Direktur PP2 sebagai *competent authority*. Dirjen pajak menunjuk delegasi perundingan MAP yang dipimpin oleh Direktur PP2. Kewenangan Direktur PP2 meliputi antara lain memperpanjang jangka waktu konsultasi (Pasal 25 ayat (6)), menghentikan pelaksanaan MAP (Pasal 26), dan menyepakati MAP (Pasal 27 (1)). Dengan kata lain, dalam pelaksanaan MAP, Direktur PP2 sebagai pemimpin delegasi mempunyai kewenangan untuk memutuskan permasalahan MAP. Namun demikian, sulit diprediksi sejauh mana pembahasan yang dilakukan oleh tim pelaksanaan MAP dengan unit terkait, dalam hal ini pemeriksa pajak memengaruhi hasil keputusan tim pelaksanaan MAP.

##### 5. Penegasan bahwa proses pemeriksaan pajak tidak menghalangi WP untuk mengajukan MAP

Dalam BEPS Action 14 dijelaskan, perlu adanya penegasan dalam petunjuk pelaksanaan MAP bahwa penyelesaian sengketa pajak melalui *domestic resolution* tidak menghalangi WP untuk mengajukan proses MAP.<sup>15</sup> Harus ada ketentuan

dalam petunjuk pelaksanaan MAP yang mengatur bagaimana hubungan antara audit pajak dan proses pelaksanaan MAP. Misalnya apabila MAP diajukan setelah proses keberatan selesai, maka dalam hal ini perlu dipertimbangkan apakah keputusan hasil keberatan tersebut tidak menyimpang dari pemajakan yang seharusnya tidak terjadi sehubungan dengan penerapan aturan dalam P3B.

Isu ini dibahas dalam peraturan pelaksanaan MAP di Indonesia, khususnya dalam Pasal 29 PMK-240 yang mengatur mengenai pelaksanaan MAP yang diajukan sehubungan dengan putusan keberatan. Khususnya dalam ayat (3) dalam pasal tersebut disebutkan bahwa apabila MAP disepakati setelah putusan keberatan diputuskan, maka akan dilakukan pembetulan atas surat keputusan keberatan tersebut. Dengan catatan WP tidak melakukan banding atau permohonan bandingnya dicabut.

##### 6. Adanya aturan *roll-back* untuk bilateral APA

BEPS Action 14 mensyaratkan adanya ketentuan *roll-back* dalam bilateral APA sebagai salah satu langkah dalam rangkaian tindakan *minimum standard* untuk kasus tertentu, dengan mengingat batas waktu berlakunya APA di mana kondisi dan situasi pada tahun-tahun sebelumnya adalah sama.<sup>16</sup>

Berbeda dengan aturan APA pendahulunya yang dikeluarkan tahun 2010, yaitu Peraturan Dirjen Pajak Nomor PER-69/PJ/2010 tentang Kesepakatan Harga Transfer (PER-69), di mana Pasal 12 ayat (2) PER-69 menyebutkan secara khusus aturan mengenai *roll-back* yang intinya menyatakan bahwa APA dapat diberlakukan untuk tahun pajak sebelum naskah APA ditandatangani.

Peraturan yang terbaru mengenai APA yaitu Peraturan Menteri Keuangan Nomor 7/PMK.03/2015 tentang Tata Cara Pembentukan dan Pelaksanaan Kesepakatan Harga

Transfer (PMK-7) tidak mengatur secara jelas mengenai aturan *roll-back* untuk bilateral APA. Pasal 19 ayat (1) PMK-7 menegaskan bahwa APA diterapkan sejak tahun pajak saat naskah ditandatangani. Artinya APA hanya berlaku untuk transaksi yang akan datang. Namun demikian, untuk bilateral APA sebagaimana tertera dalam ayat (2) dari Pasal 19 PMK-7, waktu penerapannya lebih fleksibel, yaitu sesuai dengan waktu yang disepakati oleh Indonesia dan negara *treaty partner*.

Kemudian, Pasal 20 ayat (2) PMK-7 juga menyebutkan bahwa *roll-back* untuk bilateral APA dapat dimungkinkan. Pasal tersebut mengatur mengenai waktu pelaporan untuk APA di mana naskah kesepakatan APA mencakup tahun pajak sebelum tahun ditandatanganinya APA.

Hanya saja dalam PMK-7 ini tidak terdapat aturan yang menjelaskan kondisi atau persyaratan apa saja yang harus dipenuhi untuk diberlakukannya *roll-back*.

##### 7. Otoritas pajak terkait pelaksanaan MAP harus diberi tahu apabila ada permohonan MAP, demikian pula apabila permohonan tersebut diterima atau ditolak

Dalam BEPS Action 14 dijelaskan ada dua langkah untuk mencapai tujuan tersebut, yaitu:<sup>17</sup>

i) mengubah kalimat dalam Pasal 25 ayat 1 P3B; atau ii)

apabila P3B tidak memungkinkan MAP diajukan pada salah satu negara penandatanganan P3B, maka notifikasi atau konsultasi bilateral dapat dilakukan dalam hal otoritas pajak berpendapat bahwa keberatan WP tidak dapat dipertimbangkan.

Berbeda dengan peraturan MAP menurut PER-48, PMK-240 memaparkan proses MAP yang lebih detail dan transparan termasuk aturan mengenai notifikasi pelaksanaan MAP kepada negara mitra. Dalam Pasal 9 PMK-240 disebutkan bahwa apabila Ditjen Pajak menerima permintaan pelaksanaan MAP dari WP, maka

15. *Ibid.*, no.7, 19-20.

16. *Ibid.*, no.7, 21.

17. *Ibid.*, no.7, 22-23.

Ditjen Pajak akan memberitahukan kepada WP dan menyampaikan permintaan tersebut kepada otoritas pajak negara mitra. Tetapi apabila permintaan tersebut ditolak, Direktur PP2 hanya akan memberikan surat pemberitahuan kepada WP.

## 8. Memiliki program bilateral APA

Dalam salah satu rangkaian tindakan *best practice* yang diuraikan dalam BEPS Action 14, dijelaskan pentingnya memiliki program APA.<sup>18</sup> APA dibuat untuk menjamin tidak adanya sengketa *transfer pricing* yang mengakibatkan timbulnya pajak berganda.

Aturan APA di Indonesia dapat ditemukan dalam Pasal 18 ayat (3a) Undang-Undang PPh. Dalam penjelasannya disebutkan bahwa APA mencakup unilateral dan bilateral APA. Pada tahun 2010 Ditjen Pajak mengeluarkan peraturan khusus mengenai pelaksanaan APA (PER-69) dan lima tahun kemudian Kementerian Keuangan menerbitkan peraturan tentang APA melalui PMK-7.

## 9. Ketentuan yang menyebutkan bahwa WP memiliki kebebasan untuk menyelesaikan permasalahan sengketa pajaknya.

Menyimpang dari apa yang sudah diatur dalam penyelesaian sengketa pajak berdasarkan aturan domestik, BEPS Action 14 menjelaskan bahwa MAP harus ditawarkan sebagai alternatif solusi penyelesaian sengketa pajak. WP diberi kebebasan untuk memilih jalur yang dapat diambil untuk menyelesaikan sengketa pajak.<sup>19</sup>

Berbeda dengan aturan mengenai pelaksanaan MAP dalam PER-48, di mana pengajuan tidak dapat dilaksanakan bersamaan dengan proses pengajuan keberatan atau banding, Pasal 5 ayat (1) huruf a dan b PMK-240 memberi kebebasan kepada WP untuk menyelesaikan sengketa pajaknya baik itu melalui MAP dan/atau keberatan, bahkan pada saat melakukan banding.

## 10. Ketentuan yang menjelaskan mengenai hubungan MAP dan

## hukum domestik serta *judicial remedies*.

BEPS Action 14 menjelaskan, diperlukannya aturan yang menjelaskan hubungan antara MAP dan penyelesaian sengketa pajak domestik guna memberikan kejelasan bagi WP. Penjelasan dimaksud termasuk di dalamnya mengenai batas waktu pengajuan antara MAP dan domestik, serta korelasi di antara keduanya.<sup>20</sup>

PMK-240 dalam hal ini memuat aturan sehubungan dengan tata-cara pengajuan MAP dan hubungan dengan proses keberatan dan banding. Aturan dimaksud di antaranya termasuk Pasal 5, Pasal 5 ayat (3), Pasal 29, dan Pasal 30.

## 11. WP yang *bona fide* dapat mengajukan MAP

Yang dimaksud dalam BEPS Action 14 di sini adalah WP yang melakukan perubahan SPT yang diperlukan untuk tahun pajak sebelumnya, misalnya dalam rangka menyesuaikan harga transaksi yang dilakukan antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa, atau memperbaiki besarnya laba usaha yang dialokasikan kepada BUT.<sup>21</sup> WP tersebut harus tetap dapat mengajukan MAP dengan asumsi bahwa WP yang melakukan perubahan tersebut melakukannya dengan niat baik (*good faith*).

Hal ini sudah diakomodasi dalam Pasal 5 ayat (1) huruf c PMK-240 yang menyebutkan bahwa MAP juga dapat diajukan bersamaan pada saat WP melakukan pengurangan atau pembatalan SKP yang tidak benar.

## B. Rangkaian Tindakan yang Sebagian Sudah Diterapkan

Terdapat tujuh rangkaian tindakan yang sebagian sudah dilaksanakan dalam program MAP di Indonesia. Dari ketujuh rangkaian tindakan tersebut satu di antaranya, langkah yang terakhir, adalah langkah *best practice*. Ada beberapa alasan mengapa ke tujuh rangkaian tindakan

tersebut dikelompokkan sebagai telah dilaksanakan sebagian, antara lain: i) walaupun secara teori rangkaian tindakan tersebut sudah ada pengaturannya di Indonesia namun pada praktiknya belum dilaksanakan; ii) langkah tersebut tidak terdapat di setiap P3B; dan/atau iii) langkah tersebut sudah diatur di Indonesia tetapi berbeda dengan apa yang dicantumkan dalam BEPS Action 14.

Dua langkah yang berkenaan dengan penerapan pasal tertentu dalam P3B yang tidak terdapat di setiap P3B Indonesia adalah: i)

mencantumkan kalimat kedua Pasal 25 Paragraf 2 OECD *Model Convention* dalam P3B; dan

ii) mencantumkan Pasal 9 Paragraf 2 OECD *Model Convention* dalam P3B.

Mayoritas P3B di Indonesia tidak mencantumkan kalimat kedua dari Pasal 25 Paragraf 2 OECD *Model Convention*.<sup>22</sup>

BEPS Action 14 menjelaskan perlunya kalimat kedua Pasal 25 Paragraf 2 OECD *Model Convention* dicantumkan dalam P3B.<sup>23</sup> Hal ini untuk menjamin pelaksanaan MAP, yang pada intinya mengatur bahwa batasan waktu yang diatur dalam hukum domestik tidak seharusnya menghalangi pelaksanaan MAP yang telah disepakati. Kalimat tersebut berbunyi sebagai berikut:

*“Any agreement reached shall be implemented notwithstanding the time limits in the domestic law of the Contracting States”.*

Begitu pula halnya dengan langkah yang berkenaan dengan penerapan Pasal 9 Paragraf 2 OECD *Model Convention*, di mana tidak semua P3B mencantumkan ketentuan pasal tersebut. Dalam BEPS Action 14<sup>24</sup> dijelaskan perlunya pencantuman

22. Terdapat 17 P3B yang mencantumkan kalimat kedua dari Pasal 25 Paragraf 2 OECD *Model Convention*, yaitu P3B dengan negara: Amerika Serikat, Australia, Bangladesh, Denmark, Finlandia, Jerman, Hong Kong, Hungaria, India, Jepang, Kuwait, Norwegia, Pakistan, Singapura, Slovakia, Korea Selatan, dan Swedia. Pada dua P3B dengan negara Meksiko dan Afrika Selatan, kalimat yang dicantumkan tidak persis sama dengan OECD *Model Convention*. P3B secara lengkap bisa dibaca di *website* Ditjen Pajak: [www.pajak.go.id](http://www.pajak.go.id) atau di [dannydarusalam.com/tax-treaty-compare](http://dannydarusalam.com/tax-treaty-compare)

23. OECD, *Op.Cit.*, no.7, 26-28.

24. *Ibid.*, no.7, 29.

18. *Ibid.*, no.7, 30.

19. *Ibid.*, no.7, 32.

20. *Ibid.*, no.7, 32-33.

21. *Ibid.*, no.7, 33-37.

“**D**alam praktiknya, apabila terjadi sengketa pajak akibat penerapan kedua peraturan tersebut, WP biasanya akan mengambil mekanisme penyelesaian sengketa pajak baik melalui keberatan atau banding.”

Pasal 9 Paragraf 2 karena penafsiran atas Pasal 9 yang berbeda-beda. Sebagian negara menafsirkan bahwa dengan tidak dicantumkannya Pasal 9 Paragraf 2 dalam P3B, maka tidak ada kewajiban dari negara tersebut untuk melakukan *corresponding adjustment* atau melakukan proses MAP. Namun demikian, mayoritas negara-negara menafsirkan bahwa apabila terjadi pajak berganda sebagai akibat dari penerapan Pasal 9 ayat (1), hal ini tidak selaras dengan tujuan dari P3B itu sendiri, oleh karena itu harus dapat diselesaikan melalui MAP. Untuk menjamin kepastian bagi WP, maka sebaiknya Paragraf 2 dari Pasal 9 ini dicantumkan dalam P3B.

Sebagian besar P3B Indonesia mencantumkan Pasal 9 Paragraf 2 OECD *Model Convention*, namun demikian terdapat 23 P3B<sup>25</sup> yang tidak mencantumkan ketentuan tersebut.

Tidak ada posisi resmi Indonesia dalam hal penafsiran pasal ini. Namun demikian, dari berita di beberapa media bahwa Indonesia berupaya untuk menyelesaikan permasalahan *transfer pricing* dengan negara Jepang

melalui MAP<sup>26</sup>, dapat disimpulkan bahwa Indonesia termasuk ke dalam mayoritas negara yang menafsirkan bahwa MAP dapat dilaksanakan tanpa harus dicantumkannya Pasal 9 Paragraf 2 OECD *Model Convention*.

Rangkaian tindakan dalam BEPS Action 14 yang sudah diatur di Indonesia namun dalam pelaksanaannya berbeda atau tidak sama persis seperti yang dijelaskan dalam BEPS Action 14, yaitu: i) MAP digunakan untuk menyelesaikan sengketa sehubungan dengan penerapan aturan mengenai *anti abuse* atau penyalahgunaan P3B; ii) menetapkan waktu untuk menyelesaikan MAP; dan iii) memastikan bahwa kinerja staf yang melaksanakan MAP tidak dinilai berdasarkan jumlah audit pajak atau target pengumpulan pajak.

Sehubungan dengan tindakan MAP yang digunakan untuk menyelesaikan sengketa sehubungan dengan penerapan aturan mengenai *anti abuse* atau penyalahgunaan P3B, BEPS Action 14 menjelaskan bahwa tindakan yang dimaksud pada langkah ini adalah langkah yang terkait dengan apa yang disebut dengan *Principle Purposes of Transaction* (PPT) yang dibahas dalam BEPS Action 6. Di mana fasilitas atau kemudahan yang ditawarkan dalam P3B tidak seharusnya diberikan kepada WP yang salah satu alasan dari transaksinya semata-mata untuk mendapatkan manfaat dari P3B.<sup>27</sup>

Sebagaimana dijelaskan dalam *Commentary* Pasal 25 OECD *Model Convention* bahwa dalam hal ini manfaat P3B oleh WP dapat ditolak dengan dicantumkannya aturan mengenai *anti abuse*. Namun demikian, apabila penolakan ini kemudian menjadi sengketa pajak, maka seharusnya ada mekanisme untuk menyelesaikan sengketa tersebut. Dalam hal ini MAP atau arbitrase dapat digunakan untuk menyelesaikan permasalahan sengketa tersebut.

Sebagaimana telah diuraikan diatas, bahwa MAP tidak semata-mata digunakan hanya untuk menyelesaikan

masalah sengketa pajak yang timbul karena praktik *transfer pricing*, namun juga dapat dipergunakan untuk menyelesaikan permasalahan pajak internasional lainnya sehubungan dengan penerapan dan interpretasi P3B. Termasuk juga kasus dalam hal penolakan terhadap manfaat atau penerapan P3B kepada WP.

Peraturan di Indonesia mengenai MAP sejalan dengan apa yang tertera dalam Pasal 25 OECD *Model Convention*. Bisa dilihat pada Pasal 1 PMK-240 mengenai definisi MAP yang menjelaskan bahwa MAP adalah suatu prosedur administrasi yang mengacu pada P3B guna menyelesaikan permasalahan yang timbul dalam penerapan atau interpretasi P3B. Lebih lanjut Pasal 7 ayat 1 PMK-240 menyebutkan rincian hal-hal apa saja yang dapat diajukan MAP, termasuk di antaranya untuk sengketa pajak karena penerapan ketentuan yang tidak sesuai dengan P3B. Dengan demikian secara teori permasalahan sebagaimana dibahas dalam BEPS Action 14 ini juga seharusnya dapat diselesaikan melalui MAP.

Indonesia memiliki beberapa aturan domestik yang mengatur mengenai pencegahan penyalahgunaan P3B atau *anti abuse* antara lain dalam PER-61/PJ/2009 dan PER-62/PJ/2009. Dalam praktiknya, apabila terjadi sengketa pajak akibat penerapan kedua peraturan tersebut, WP biasanya akan mengambil mekanisme penyelesaian sengketa pajak baik melalui keberatan atau banding. Sebagai contoh beberapa kasus sehubungan dengan PER-61/PJ/2009 dan PER-62/PJ/2009 yang sudah diputuskan oleh Pengadilan Pajak adalah: Put.55368/PP/M. VIA/13/2014, Put.60278/PP/M. IIIB/13/2015, dan Put.59571/PP/M. XA/13/2015.<sup>28</sup>

Tindakan berikutnya adalah menetapkan waktu untuk menyelesaikan MAP. Waktu yang diperlukan untuk melaksanakan MAP tergantung dari beberapa faktor, termasuk di antaranya seberapa rumit kasus yang terlibat, jumlah tenaga administrasi yang tersedia untuk

25. 23 P3B yang tidak mencantumkan Pasal 9 Paragraf 2 OECD *Model Convention*, yaitu P3B dengan negara: Austria, Belgia, Ceko, Filipina, Hungaria, Inggris, Itali, Jepang, Jerman, Kanada, Malaysia, Norwegia, Prancis, Romania, Rusia, Saudi Arabia, Selandia Baru, Singapura Spanyol, Swiss, Thailand, Tunisia, Venezuela.

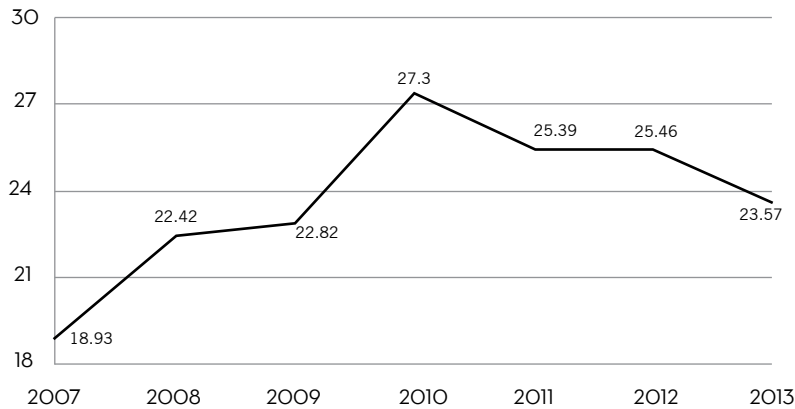
26. Menkeu Perintahkan Usut *Transfer Pricing*,” *Harian Kontan* (16 April, 2013) dan “Pemerintah Berantas *Transfer Pricing*,” *Suara Merdeka* (16 April, 2013).

27. OECD, *Op.Cit.*, no.7, 14-15.

28. Risalah putusan Pengadilan Pajak dapat diakses secara *online* melalui: [www.setpp.depkeu.org.id](http://www.setpp.depkeu.org.id)



**Gambar 2 - Rata-rata Waktu Penyelesaian MAP di Negara OECD 2007-2013**



menangani kasus MAP, dan sarana pendukung MAP lainnya. Namun demikian, BEPS Action 14 mengutip Pasal 25 OECD *Model Convention* yang menentukan bahwa batasan waktu penyelesaian MAP adalah dua tahun.<sup>29</sup> Batasan waktu ini diperlukan guna memberikan kepastian kepada WP bahwa sengketa pajak yang diajukan melalui MAP tidak akan berlarut-larut tanpa adanya suatu keputusan.

Dalam praktiknya, sebagaimana dapat dilihat pada Gambar 2, rata-rata waktu penyelesaian MAP di negara-negara OECD bervariasi dari tahun ke tahun. Sejak tahun 2007 sampai 2013, rata-rata waktu penyelesaian MAP di negara anggota OECD cenderung menurun, dari 27 bulan (2010) menjadi 24 bulan (2013). Dengan kata lain MAP cenderung dapat diselesaikan dengan lebih cepat. Data ini juga menunjukkan bahwa waktu 2 tahun sebagaimana disebutkan dalam Pasal 25 Paragraf 5 OECD *Model Convention* untuk menyelesaikan MAP sesuai dengan rata-rata waktu penyelesaian MAP di negara-negara OECD.

Di Indonesia, waktu penyelesaian sengketa pajak melalui MAP yang diatur dalam Pasal 25 ayat 5 PMK-240 adalah tiga tahun. Apabila Indonesia akan mengadopsi waktu penyelesaian MAP menjadi dua tahun, maka harus dipertimbangkan bahwa kondisi di Indonesia secara umum berbeda dengan negara anggota OECD. Faktor-faktor seperti pengalaman, kemampuan dan/atau sarana pendukung lainnya

untuk melaksanakan MAP harus menjadi pertimbangan.

Selain itu dari itu BEPS Action 14 juga menjelaskan bahwa dalam aturan internal pelaksanaan MAP perlu ditegaskan bahwa indikator keberhasilan fungsi dari petugas penyelenggara MAP tidak seharusnya dinilai berdasarkan jumlah dari audit yang dihasilkan atau jumlah penerimaan pajak yang terkumpul.<sup>30</sup> Indikator keberhasilan kinerja para petugas penyelenggara MAP dapat dinilai berdasarkan hal-hal berikut ini: i) jumlah kasus MAP yang dapat diselesaikan; ii) konsistensi penerapan P3B dalam menyelesaikan sengketa pajak melalui MAP; dan iii) waktu yang diperlukan dalam menyelesaikan sengketa MAP.

Dua langkah terakhir yang dikategorikan dalam rangkaian tindakan dalam BEPS Action 14 yang sudah diatur di Indonesia namun dalam pelaksanaannya berbeda atau tidak sama persis seperti yang dijelaskan dalam BEPS Action 14 adalah:<sup>31</sup> i) memastikan cukup tersedianya sarana pendukung untuk menyelenggarakan MAP; dan ii) dalam pedoman MAP harus dijelaskan informasi dan dokumentasi apa saja yang diperlukan untuk mengajukan MAP.

Terkait dengan tersedianya sarana pendukung yang memadai agar otoritas dapat menjalankan tugasnya, antara lain berkaitan dengan jumlah petugas yang memadai, tersedianya dana yang

mencukupi dan program pendukung lainnya. Sulit untuk menganalisa apakah hal ini sudah dilaksanakan karena keterbatasan informasi. Ukuran memadai juga sangat subjektif, tergantung kebutuhan tiap negara.

Sementara langkah yang kedua walaupun PMK-240 sudah memuat aturan mengenai informasi dan dokumentasi berkaitan dengan proses pengajuan MAP, FTA *Forum* akan membuat suatu panduan mengenai informasi dan dokumen MAP yang mengatur secara rinci. Hal ini untuk menghindari permohonan pelaksanaan MAP oleh WP ditolak dengan alasan informasi atau dokumen yang tidak lengkap.

### C. Rangkaian Tindakan yang Belum Diterapkan

Ada beberapa langkah yang diuraikan dalam BEPS Action 14 yang belum dilaksanakan dalam program MAP di Indonesia karena berbagai macam alasan. Terdapat rangkaian tindakan yang masih merupakan agenda yang akan ditindaklanjuti oleh OECD dalam *update OECD Model Convention* yang akan datang, sehingga pelaksanaannya masih tertunda. Langkah-langkah tersebut adalah: i) memublikasikan MAP *profile*; ii) ketentuan MAP meliputi masalah bunga dan denda; dan iii) terdapat proses pendukung yang memadai agar otoritas pajak dapat menjalankan tugasnya.

Dalam rangka transparansi, diharapkan setiap negara membuat MAP *profile* yang antara lain berisi misalnya informasi mengenai alamat untuk mengajukan MAP dan *link* aturan MAP. BEPS Action 14 juga menjelaskan agar MAP *profile* ini ditampilkan dalam *website* tersendiri yang didesain khusus untuk MAP.<sup>32</sup> OECD berkoordinasi dengan FTA MAP *Forum* akan membuat *template* mengenai MAP *profile* yang dapat dipergunakan atau menjadi acuan bagi setiap negara.

Langkah yang berkenaan dengan bunga dan denda juga akan menjadi agenda dalam *update tax treaty* Pasal 25 *Commentary* yang berikutnya.<sup>33</sup> Sedangkan langkah nomor 3 di atas

29. OECD, *Op.Cit.*, no.7, 15-16.

30. *Ibid.*, no.7, 19.

31. *Ibid.*, no.7, 19 dan 26.

32. *Ibid.*, no.7, 18.

33. *Ibid.*, no.7, 37.

berkaitan dengan kalimat pertama dalam Pasal 25 Paragraf 3 P3B yang berbunyi “*to resolve by mutual agreement any difficulties or doubt as to the interpretation or application of the Convention*”.

Pasal tersebut memberikan kekuasaan pada otoritas pajak untuk menyelesaikan sengketa pajak. Dijelaskan dalam BEPS Action 14 bahwa otoritas pajak hendaknya berperan aktif untuk melaksanakan pasal tersebut.<sup>34</sup> Misalnya saja dengan membuat suatu aturan petunjuk pelaksanaan yang berlaku umum dan tidak semata-mata ditujukan kepada WP yang menyelesaikan sengketa pajak melalui MAP. Langkah ini ditujukan sebagai amendemen pada *update Commentary* Pasal 3 dan 25 OECD *Model Convention* yang berikutnya.

Terdapat rangkaian tindakan yang belum diatur dalam peraturan pelaksanaan MAP di Indonesia, yang apabila diadopsi di Indonesia perlu dikaji lebih mendalam korelasinya dengan hukum perpajakan Indonesia, seperti misalnya Undang-Undang PPh. Langkah-langkah tersebut adalah: i) kemungkinan diterapkannya MAP untuk kasus yang sama; dan ii) tersedianya multilateral MAP dan APA.

Dalam kasus tertentu, pemeriksaan yang dilakukan untuk transaksi tertentu mungkin saja relevan diterapkan pada kasus tahun-tahun sebelumnya. Oleh karena itu, pengajuan permohonan MAP untuk tahun berjalan mungkin juga dapat diterapkan pada tahun-tahun sebelumnya dengan catatan kondisi dan situasi tahun yang dimaksud tidak terdapat perbedaan. Hal ini untuk menghindari duplikasi pengajuan MAP untuk kasus yang sama. Namun, perlu diingat bahwa penerapan pasal ini harus memperhatikan batas waktu sebagaimana yang tercantum dalam Pasal 25 Paragraf 1.

Demikian pula dengan multilateral MAP dan APA. Tidak mudah untuk melakukan kesepakatan multilateral MAP ataupun APA. Di negara China misalnya, APA dapat diajukan untuk unilateral, bilateral dan multilateral. Namun demikian, dalam laporan tahunan APA untuk tahun 2014,

diketahui bahwa sepanjang 2005-2014 dari 113 APA yang ditandatangani, tidak ada satu pun yang berbentuk multilateral.<sup>35</sup>

Terdapat rangkaian tindakan dalam BEPS Action 14 yang belum dilaksanakan (karena masih baru) sebagai konsekuensi dari partisipasi Indonesia untuk menerapkan rangkaian tindakan dalam proyek BEPS, yaitu berupa: i) membuat laporan MAP; ii) *peer review* sehubungan dengan pelaksanaan *minimum standard*; iii) memberikan posisi yang jelas tentang arbitrase MAP; dan iv) mengembangkan “*global awareness*” tentang permasalahan pajak internasional kepada pegawai pajak terkait.

Dalam rangka transparansi, sejak tahun 2006 OECD telah menerbitkan data statistik mengenai pelaksanaan MAP. Selama ini data yang tersedia adalah data dari negara-negara OECD. Data di luar negara OECD sangat terbatas yaitu hanya meliputi negara: Argentina, China, Latvia dan Afrika Selatan.<sup>36</sup>

Untuk Indonesia, sampai saat ini tidak ada data statistik atau laporan mengenai pelaksanaan MAP yang dapat diakses oleh publik. Berdasarkan survei Ernst & Young tahun 2014, disebutkan bahwa saat ini Ditjen Pajak sedang menangani kasus sengketa *transfer pricing* melalui MAP dengan berbagai negara dalam jumlah yang banyak.<sup>37</sup>

BEPS Action 14 juga menguraikan masalah arbitrase yang diatur dalam Pasal 25 Paragraf 5 OECD *Model Convention*.<sup>38</sup> Tidak setiap negara dapat mengadopsi Pasal 25 Paragraf 5 OECD *Model Convention* tersebut. Catatan kaki atau *footnote* nomor 65 dari *Commentary* Pasal 25 tersebut menyebutkan bahwa suatu negara tidak perlu membuat suatu reservasi apabila kewajiban untuk menyelenggarakan arbitrase tidak dimungkinkan sehubungan dengan

hukum domestiknya. Karena tidak adanya keharusan untuk melakukan reservasi dalam P3B, hal ini dapat menimbulkan ketidakjelasan atas posisi suatu negara apakah arbitrase dimungkinkan atau tidak. Oleh karena itu OECD akan membuat perubahan pada *Commentary* Pasal 25 tersebut dengan menambahkan alternatif solusi apabila arbitrase tidak dimungkinkan di suatu negara.

Salah satu kritik terhadap aturan MAP adalah bahwa dalam Pasal 25 Paragraf 2 OECD *Model Convention* kata yang digunakan adalah “*endeavour*”, yang memiliki makna bahwa setiap negara akan berusaha semampunya untuk menghasilkan suatu kesepakatan. Kata ini dapat ditafsirkan bahwa tidak ada kewajiban bagi satu negara untuk mencapai suatu kesepakatan melalui MAP. Hal ini menimbulkan ketidakpastian bagi WP. Oleh karena itu, Pasal 25 Paragraf 5 OECD *Model Convention* memberikan jalan keluar berupa proses arbitrase manakala MAP tidak dapat diselesaikan dalam waktu dua tahun.

Selain itu proses arbitrase ini dapat dilihat sebagai suatu tindakan *deterrent* atau unsur “pemaksa” bagi suatu negara untuk mencapai kesepakatan melalui MAP. Karena apabila tidak tercapai kesepakatan, mau tidak mau jalur arbitrase harus ditempuh.

Dari 65 P3B yang dimiliki Indonesia saat ini, hanya satu P3B dengan negara Meksiko yang memiliki aturan mengenai arbitrase yang tercantum dalam Pasal 25 Paragraf 5. P3B ini berlaku efektif sejak tanggal 1 Januari 2005.<sup>39</sup>

Apabila kita perhatikan kedua pasal arbitrase dalam OECD *Model Convention* dan P3B antara Indonesia dan Meksiko terdapat perbedaan yang signifikan. Dalam P3B Indonesia dengan Meksiko disebutkan bahwa yang dapat mengajukan proses arbitrase adalah otoritas pajak sementara dalam OECD *Model Convention* pihak yang dapat mengajukan adalah WP. Dalam hal ini Indonesia mengadopsi Pasal 25 Paragraf 5 UN *Model Convention* bukan OECD *Model Convention*.

35. State Administration of Taxation-People's Republic of China, “China Advance Pricing Arrangement: Annual Report,” (2014): 20.

36. OECD, “Mutual Agreement Procedure Statistics for 2014,” dapat diakses di <http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2014.htm>

37. Ernst & Young, “2014 Global Transfer Pricing Tax Authority Survey: Perspective, Interpretations and Regulatory Change,” *EY*, (2014): 43.

38. OECD, *Op.Cit.*, no.7, 17.

39. Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-08/PJ.3/2004 tentang Pemberitahuan Berlakunya Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) antara Pemerintah Republik Indonesia dengan Pemerintah Meksiko Serikat.

34. *Ibid.*, no.7, 29-30.

Namun demikian tidak ada penjelasan lebih lanjut bagaimanakah sistematisa arbitrase untuk menyelesaikan permasalahan perpajakan ini akan ditindaklanjuti atau dilaksanakan. PMK-240 sama sekali tidak menyebutkan tata cara mengenai proses arbitrase. Sebaliknya dalam hal MAP tidak mencapai kesepakatan dalam waktu yang ditentukan maka berdasarkan Pasal 25 ayat 6 PMK-240 diatur bahwa solusinya adalah dengan memperpanjang jangka waktu tersebut sesuai dengan kesepakatan dengan otoritas negara yang terkait.

Negara-negara yang berkomitmen untuk melaksanakan *mandatory binding arbitration* dalam P3B-nya adalah: Australia, Amerika Serikat, Austria, Belgia, Kanada, Prancis, Jerman, Irlandia, Italia, Jepang, Luksemburg, Belanda, Selandia Baru, Norwegia, Polandia, Slovenia, Spanyol, Swedia, Swiss, dan Inggris.<sup>40</sup>

Sementara itu, yang dimaksud dalam “*global awarness*” ini adalah suatu modul untuk *training* para otoritas pajak, resminya disebut “*Global Awareness Training Module*” yang dikembangkan oleh FTA MAP Forum untuk meningkatkan kesadaran para auditor pajak bahwa setiap kegiatan audit pajak yang berhubungan dengan transaksi internasional WP akan mempengaruhi *tax base* WP secara global yang dampaknya juga akan dirasakan oleh negara lain, selain itu juga dapat mengakibatkan timbulnya pajak berganda.<sup>41</sup>

Yang terakhir, sebagai bagian dari rangkaian tindakan yang belum dilaksanakan adalah langkah mengenai penundaan pembayaran pajak pada saat WP mengajukan permohonan MAP. OECD dalam BEPS Action 14 berpendapat bahwa pemungutan pajak untuk WP yang mengajukan MAP hendaknya ditunda, karena apabila WP diharuskan untuk membayar pajak yang terhutang sebagai persyaratan untuk mengajukan MAP, dikhawatirkan WP akan dihadapkan pada masalah keuangan, terutama *cash flow*.<sup>42</sup> Apabila kedua negara yang terlibat dalam proses

MAP sama-sama mengharuskan WP untuk melakukan pembayaran pajak terlebih dahulu, maka akan terjadi pembayaran pajak berganda. Selain itu, dikhawatirkan otoritas pajak juga akan mengalami dilema dalam melakukan proses MAP yang dapat menyebabkan hilangnya *good faith* dalam melakukan negosiasi MAP, karena otoritas pajak dibebani pemikiran kemungkinan harus mengembalikan uang WP yang sudah dibayarkan.

Sebaliknya dalam Pasal 6 PMK-240, WP yang mengajukan proses MAP tetap memiliki kewajiban untuk membayar pajak yang terutang dalam SKP atau SK Keberatan, dan proses penagihan tetap berjalan. Aturan ini sejalan dengan Undang-Undang KUP mengenai proses keberatan dan banding, di mana kewajiban untuk membayar pajak terutang tidak tertunda karena kedua proses tersebut.<sup>43</sup>

Apabila Indonesia akan mengadopsi langkah ini, selain perlu diperhatikan korelasi dan konsistensinya dengan Undang-Undang PPh. Faktor lain yang perlu dipertimbangkan juga adalah ketersediaan sarana dan prasana untuk mendukung program MAP, karena apabila persyaratan ini dihilangkan kecenderungan WP untuk mengajukan permohonan MAP akan meningkat drastis.

## Penutup

Dari sekian banyak rangkaian tindakan yang diuraikan dalam BEPS Action 14, satu tindakan yang paling banyak menjadi perdebatan adalah tindakan sehubungan dengan arbitrase (*mandatory binding arbitration*). Hal ini dikarenakan masih terdapatnya perbedaan yang lebar antara kepentingan negara maju dan negara berkembang. Seperti yang sudah disebutkan sebelumnya, tidak satu pun negara berkembang yang berkomitmen untuk melaksanakan *mandatory binding arbitration*. Selain itu kemampuan dan pengalaman negara berkembang dalam melaksanakan arbitrase tidak seimbang

dibandingkan dengan negara maju.

Indonesia belum memberikan respons resmi terkait pelaksanaan BEPS Action 14 tersebut. Negara lain seperti misalnya India dan Cina, sudah menyatakan sikapnya untuk tidak akan melaksanakan *mandatory binding arbitration*. India pada dasarnya menyatakan keberatan atas pelaksanaan *mandatory binding arbitration* karena akan berdampak pada hak kedaulatan negara India.<sup>44</sup> Sementara Cina menyatakan akan mendukung semua rangkaian tindakan dalam BEPS Action 14 kecuali tindakan mengenai arbitrase.<sup>45</sup> Apabila Indonesia akan mengikuti langkah India dan Cina, akan timbul pertanyaan atas ketidak konsistenan dengan aturan arbitrase yang tercantum dalam P3B Indonesia dan Meksiko.

Keberhasilan pelaksanaan rangkaian tindakan yang dituangkan dalam BEPS Action 14, dalam hal ini khususnya terkait dengan langkah arbitrase, sangat tergantung dari dukungan dan komitmen setiap negara. Sangat sulit untuk berhasil apabila tindakan ini hanya didukung oleh satu pihak, yaitu negara maju saja. Sebab, pada umumnya transaksi ekonomi lintas negara melibatkan ekspor-impor modal yang dilakukan oleh negara maju dan negara berkembang. Namun demikian, “memaksakan” suatu kebijakan kepada negara lain yang belum siap juga bukan suatu solusi yang tepat. Oleh karena itu, akan sangat menarik untuk mencermati respons dan tindakan yang akan diambil oleh negara-negara berkembang terhadap *mandatory binding arbitration*. ☺

40. OECD, *Op.Cit.*, no.7, 10.

41. *Ibid.*, no.7, 30.

42. *Ibid.*, no.7, 31.

43. Penjelasan Pasal 25 ayat (3a) UU KUP menyatakan bahwa persyaratan pengajuan keberatan bagi WP adalah harus melunasi terlebih dahulu sejumlah kewajiban perpajakannya yang telah disetujui WP pada saat pembahasan akhir hasil pemeriksaan. Pelunasan tersebut harus dilakukan sebelum WP mengajukan keberatan.

44. S. Harding, “Indian Government and Taxpayers Split over OECD’s Plans to Make Tax Arbitration Binding,” *International Tax Review*, (September, 2014): 30.

45. Price Waterhouse Coopers, “China Announced Her Stance on BEPS and Her Location Plans,” *News Flash*, no. 41 (2015).

# BEPS Action

Instrumen Multilateral  
Proyek BEPS



# 15

- Pengembangan Instrumen Internasional sebagai Aksi Ke-15 Proyek BEPS
- Tantangan Teknis Terkait dengan Penyusunan dan Pelaksanaan Instrumen Multilateral
- Penutup

Ditulis oleh:



**Deborah**

*Senior Manager, Tax Compliance  
& Litigation Services DANNY  
DARUSSALAM Tax Center*

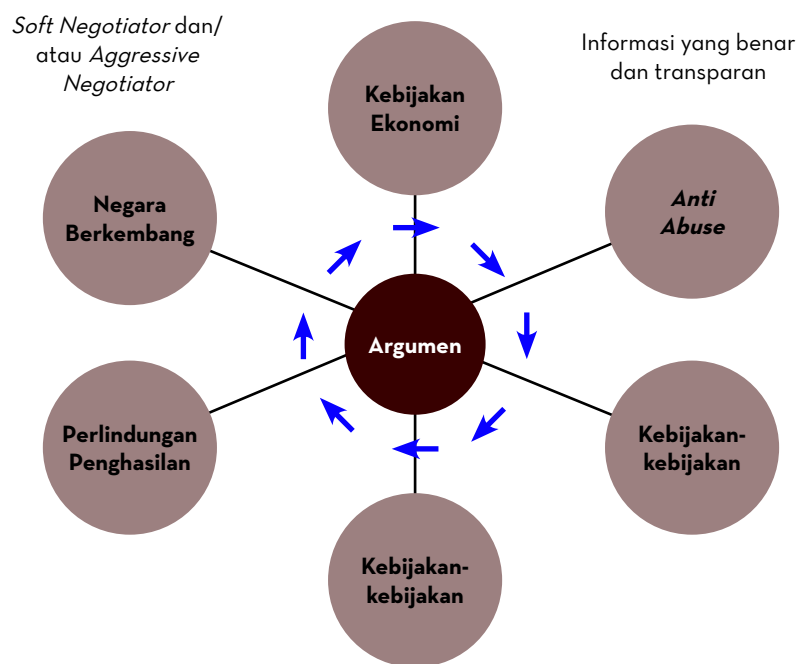
Sebelum membahas bagaimana OECD merumuskan rencana aksi ke-15 terkait pengembangan instrumen multilateral yang pada akhirnya dapat digunakan untuk memodifikasi ketentuan-ketentuan yang terdapat dalam perjanjian bilateral suatu Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B), perlu diketahui bahwa dalam proses perumusan P3B itu sendiri dilakukan melalui serangkaian proses negosiasi yang dalam praktiknya memerlukan waktu yang cukup panjang. Misalnya saja, proses negosiasi P3B antara Swedia dan Portugal yang dimulai pada tahun 1960 dan pada akhirnya baru ditandatangani pada tahun 2002.<sup>1</sup> Gambar 1 akan menjelaskan mengenai ilustrasi dari proses negosiasi P3B.

Namun di lain pihak, terdapat dorongan politik yang sangat kuat dari negara-negara di belahan dunia untuk dapat segera memerangi praktik *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). Berkat dorongan tersebut, setelah hampir dua tahun berdiskusi, akhirnya OECD bersama negara-negara anggota G20 berhasil mengeluarkan aksi-aksi untuk memerangi praktik BEPS.

Lebih lanjut, rangkaian aksi BEPS dapat berjalan efektif seiring dengan disesuaikannya perubahan-perubahan dalam ketentuan P3B yang sudah ada sebelumnya. Ilustrasi mengenai perumusan instrumen multilateral dapat dilihat pada Gambar 2.

Di sisi lain, mengingat dibutuhkan waktu yang cukup lama untuk melakukan renegotiasi ketentuan P3B, sedangkan aksi untuk memerangi BEPS harus segera dilaksanakan, maka OECD mengeluarkan laporan perihal pengembangan metode untuk mengimplementasikan instrumen multilateral.<sup>2</sup> Laporan tersebut dirilis OECD pada Oktober 2015 lalu dengan judul "*Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15: 2015 Final Report*" (selanjutnya disebut BEPS Action 15). Instrumen multilateral tersebut

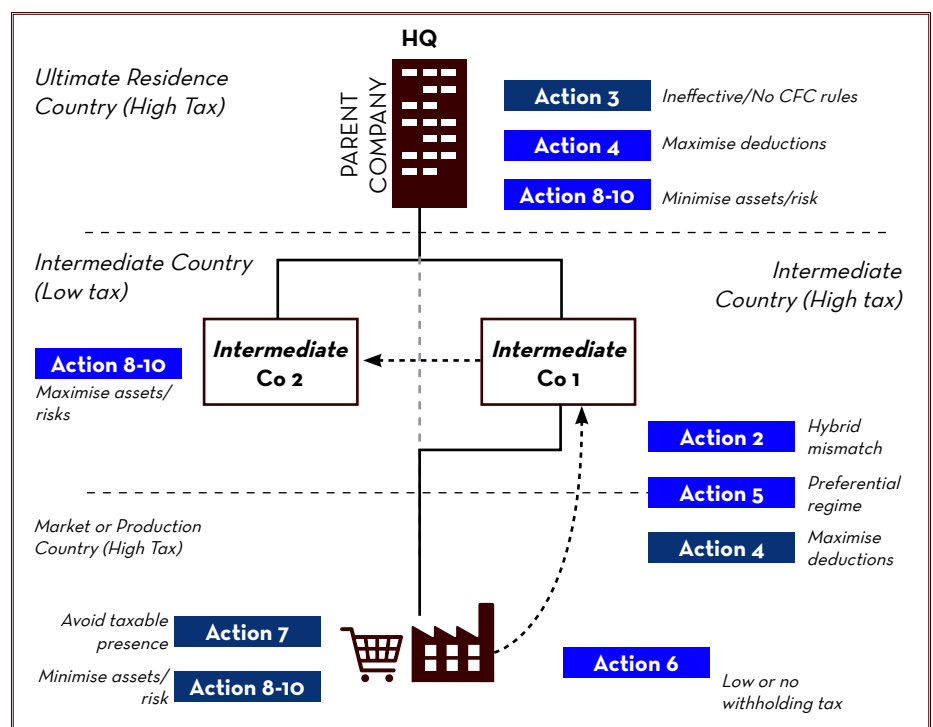
Gambar 1 - Ilustrasi Proses Negosiasi P3B



Proses negosiasi P3B memerlukan waktu yang cukup panjang

Sumber: Diolah dari Odd Hengsle, "How to Conduct Tax Treaty Negotiations," *Papers on Selected Topics in Negotiation of Tax Treaties for Developing Countries*, Paper No. 4-N (Mei 2013): 1-21.

Gambar 2 - Ilustrasi Perumusan Instrumen Multilateral terkait Implementasi Proyek BEPS



BEPS dapat secara efektif ditangkal apabila aksi-aksi yang berhasil dirumuskan oleh OECD dituangkan dalam ketentuan P3B yang ada. Namun bagaimana caranya?

Sumber: diolah dari Pascal Saints-Amans, "The BEPS Package: Promise Kept," *Bulletin for International Taxation* 70, no. 4 (2016): 240.

1. Danny Septriadi, "Tax Treaty Negotiation," dalam *Tax Treaty Policy and Development*, ed. Markus Stefaner dan Mario Züger (Vienna: Linde Verlag Wien, 2005), 97.

2. Lee A. Sheppard, "Right Degree of Flexibility Key in BEPS Multilateral Instrument," *Tax Notes International* (9 Juni 2014): 906.

terbuka bagi pemerintah-pemerintah di berbagai negara yang secara sukarela berpartisipasi di dalamnya.<sup>3</sup>

Untuk itu, tulisan ini akan melakukan kajian perihal BEPS Action 15 yang dikeluarkan OECD dan bagaimana rekomendasi OECD atas isu tersebut. Kemudian di bagian akhir, menarik juga untuk diulas tentang apa saja tantangan-tantangan teknis terkait dengan penyusunan dan pelaksanaan instrumen multilateral itu sendiri.

## Pengembangan Instrumen Internasional sebagai Aksi Ke-15 Proyek BEPS

Agar proyek BEPS berhasil dengan baik, maka aksi-aksi untuk memerangi BEPS harus diterapkan secara konsisten oleh negara-negara tepat pada waktunya.<sup>4</sup> Misalnya untuk segera memasukkan ketentuan *anti-treaty abuse*, perubahan definisi *permanent establishment*, perubahan ketentuan *transfer pricing*, serta ketentuan-ketentuan mengenai *hybrid mismatch*.<sup>5</sup>

Lebih lanjut, seperti yang diuraikan sebelumnya, bahwa memerlukan waktu yang sangat panjang untuk dapat memberlakukan aksi-aksi BEPS tersebut, apabila aplikasinya dengan cara melakukan renegotiasi ketentuan-ketentuan P3B yang sudah ada. Sampai saat ini, terdapat kurang lebih 3.000 P3B yang berlaku di dunia.<sup>6</sup>

Owens mengestimasi untuk mengamandemen OECD *Model Tax Convention* agar selaras dengan proyek BEPS sendiri saja membutuhkan waktu paling sedikit selama empat tahun. Lebih lanjut, sedangkan untuk memasukkan perubahan-perubahan tersebut ke dalam P3B, Owens memperkirakan akan memakan waktu kira-kira antara lima sampai dengan lima belas tahun.<sup>7</sup>

3. Lee A. Sheppard, "New Analysis: Action 15: Multilateral Instrument to Implement BEPS," *Tax Notes International* (19 Oktober 2015): 1.

4. Lihat juga Pascal Saints-Amans, "The BEPS Package: Promise Kept," *Bulletin for International Taxation* 70, No. 4, (2016): 240-241.

5. Dirk Broekhuijsen dan Henk Vording, "The Multilateral Tax Instrument: How to Avoid a Stalemate on Distributional Issues?" *British Tax Review*, no. 1 (2016): 39-61.

6. *Ibid.*

7. Angharad Miller dan Alan Kirkpatrick, "The Use of Multilateral Instruments to Achieve the BEPS Action 15

Tantangan dalam renegotiasi P3B ini dapat dilihat dalam kasus yang terjadi pada P3B Jerman dan Tiongkok. Setelah proses renegotiasi selesai dilakukan, kedua negara ini justru menandatangani penundaan pemberlakuan hasil renegotiasi dan mereka tidak akan melakukan perubahan yang substantif dalam P3B tersebut sampai dengan tahun 2040.<sup>8</sup> Hal ini menunjukkan bahwa untuk melakukan renegotiasi P3B merupakan hal yang tidak mudah mengingat terdapatnya kepentingan-kepentingan dari kedua belah pihak yang mengadakan perjanjian.

Untuk itu, apabila setiap negara-negara memutuskan untuk mengimplementasikan proyek BEPS melalui modifikasi P3B, masalah waktu merupakan hal yang paling tidak dapat terelakan. Dengan demikian, untuk menghindari terlaksananya aksi-aksi dalam proyek BEPS ini secara berlarut-larut, maka mengadopsi instrumen multilateral merupakan alternatif solusi bagi negara-negara bersangkutan. Mengingat pentingnya instrumen ini, Amerika Serikat pun turut berpartisipasi dalam menyusun instrumen multilateral atas BEPS Action 15 ini.<sup>9</sup>

Banyak kalangan juga menilai bahwa instrumen multilateral ini akan berfungsi sebagai sarana yang efektif untuk menerapkan langkah 1 sampai dengan 14 dari proyek BEPS itu sendiri.<sup>10</sup> Kemudian, dari sudut pandang hukum, instrumen ini berfungsi untuk tercapainya keseimbangan dalam membahas berbagai tantangan teknis dan politik<sup>11</sup> dalam memerangi praktik BEPS.

Sebagai informasi, proses negosiasi instrumen multilateral ini akan dilanjutkan sampai dengan tanggal 31 Desember 2016 mendatang. Terdapat sekitar 90 negara yang berpartisipasi dalam negosiasi tersebut.<sup>12</sup>

Agenda." *British Tax Review*, no. 5 (2013): 682-691.

8. Rolf Eicke, "A BEPS Multilateral Instrument – Practical Solution or Elusive Pipe Dream?," *Tax Notes International*, no. 76 (10 November 2014).

9. J.P. Finet, "U.S. Will Participate in Drafting Multilateral Instrument," *Tax Notes International*, (26 Oktober 2015).

10. Rolf Eicke, *Op.Cit.*

11. *Ibid.*

12. Alfred Storck, *et.al*, "Global Transfer Pricing Conference "Transfer Pricing in a Post-BEPS World,"

**“T**erminologi “modifikasi” lebih tepat digunakan dalam konteks proyek BEPS dibandingkan dengan terminologi “amandemen”. Hal ini disebabkan tidak perlunya amandemen yang harus dilakukan pada masing-masing P3B yang ada.

## Tantangan Teknis Terkait dengan Penyusunan dan Pelaksanaan Instrumen Multilateral

Lang berpendapat bahwa dalam instrumen multilateral yang sedang dikembangkan terdapat modifikasi-modifikasi yang seharusnya diperkenalkan dalam instrumen tersebut yaitu hal-hal yang dijelaskan dalam Tabel 1.

Namun pertanyaannya adalah bagaimana agar modifikasi-modifikasi tersebut dapat dirumuskan dalam instrumen multilateral hingga berdampak pada P3B yang sudah ada, hingga akhirnya tujuan dari proyek ini bisa tercapai dengan optimal. Untuk itu, pada sub bab ini akan dibahas mengenai tantangan teknis apa saja yang dapat terjadi dalam perumusan instrumen multilateral.

### A. Terminologi “Modifikasi” Lebih Tepat daripada “Amandemen”

Tujuan utama dari proyek BEPS adalah untuk mengembangkan dan mengimplementasikan kebijakan baru untuk menangkal praktik BEPS atas negara-negara yang tertarik untuk terlibat di dalamnya. Instrumen

*International Transfer Pricing Journal* 23, no. 3 (2016): 8.

Gambar 1 - Beberapa Modifikasi dalam OECD Model/terkait dengan Instrumen Multilateral

No	Keterangan	Terdapat dalam
1.	Ketentuan baru untuk menentukan struktur <i>dual residence</i> dan <i>transparent entities</i> dalam konteks perjanjian <i>hybrid mismatch</i> .	Pasal 2 OECD Model
2.	Modifikasi konsep <i>permanent establishment</i> untuk identifikasi strategi-strategi untuk menghindari status <i>permanent establishment</i> , seperti halnya: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Pengaturan mengenai komisioner;</li> <li>• Pengecualian-pengecualian atas aktivitas yang dapat menimbulkan <i>permanent establishment</i>;</li> <li>• Terkait pemecahan kegiatan dan kontrak.</li> </ul>	Pasal 5 OECD Model
3.	Memperkenalkan ketentuan-ketentuan anti-abuse untuk menghindari pemberian treaty benefits dalam keadaan penyalahgunaan P3B yang terdiri dari:	
	• Ketentuan <i>limitation on benefit</i> dan/atau <i>principle purpose test</i> ;	Pasal X OECD Model
	• <i>Saving clause</i> ;	Pasal 1 OECD Model
	• Ketentuan <i>tie breaker</i> untuk <i>dual resident persons</i> ;	Pasal 4.3. OECD Model
	• Transaksi pembagian dividen	Pasal 10.2. OECD Model
4.	Memperbaiki mekanisme <i>dispute resolution</i> yang terdiri dari:	
	• Standar-standar minimum yang disetujui ( <i>agreed minimum standards</i> );	Pasal 25 ayat (1) sampai dengan (3) OECD Model
	• Ketentuan baru mengenai <i>Mutual Agreement Procedure</i> yang mengikat untuk 20 negara (atau lebih) yang telah menyetujuinya.	

Sumber: diolah dari Michael Lang, "Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Treaties BEPS Action 15," *Institute for Austrian and International Tax Law* (Mumbai, Desember 2015): 4-5.

multilateral ini tidak dimaksudkan untuk menterminasi jaringan P3B yang terbentuk saat ini. Justru perjanjian bilateral dalam P3B yang sudah ada tetap akan terus berperan penting dalam melanjutkan tujuan-tujuan yang hendak dicapai dalam kerjasama internasional untuk tujuan pajak.

Pada konteks hukum internasional, apabila terdapat dua perjanjian yang mengatur hal yang sama, maka perjanjian yang lebih baru akan mengalahkan perjanjian yang sudah ada sebelumnya (akan diuraikan lebih lanjut dalam butir penjelasan berikutnya). Dengan demikian, tanpa adanya perubahan terhadap setiap perjanjian bilateral, instrumen multilateral yang baru dirancang akan beroperasi secara tumpang tindih dalam memodifikasi ketentuan P3B yang ada.<sup>13</sup>

Dengan demikian, terminologi "modifikasi" lebih tepat digunakan dalam konteks proyek BEPS dibandingkan dengan terminologi "amandemen". Hal ini disebabkan tidak perlunya amandemen yang harus dilakukan pada masing-masing P3B yang ada. Sebaliknya, P3B yang ada

akan diubah secara otomatis oleh instrumen multilateral.

### B. Hubungan antara Instrumen Multilateral dan P3B

Terdapat dua cara untuk menjawab pertanyaan bagaimana hubungan antara instrumen multilateral dengan P3B. Pertama adalah dengan mendefinisikannya secara eksplisit dalam instrumen multilateral. Atau kedua, dengan cara mendefinisikannya melalui sumber hukum kebiasaan dalam perjanjian internasional (*international customary law*), yaitu *Vienna on the Law of Treaties* (VCLT)<sup>14</sup> yang tercantum dalam Pasal 30 ayat (3) yang menyebutkan bahwa dalam hal terdapat dua aturan yang berlaku dalam waktu yang sama, maka yang digunakan adalah aturan yang ditetapkan setelahnya (*Lex Posterior Derogat Legi Priori*). Dengan demikian, ketentuan-ketentuan yang berlaku dalam P3B akan terus digunakan hanya sebatas dengan ketentuan-ketentuan yang sejalan dengan perjanjian multilateral.

14. VCLT merupakan suatu hukum kebiasaan internasional dan hukum publik internasional yang telah diakui dan dilaksanakan sebagai kebiasaan dalam masyarakat hukum internasional.

Namun, untuk tujuan memberikan kejelasan serta transparansi, menjadi penting ketika hubungan antara instrumen multilateral dengan P3B yang ada secara eksplisit didefinisikan. Hal ini dapat dilakukan dengan memasukkan klausul kesesuaian (*compatibility clause* atau biasa disebut juga dengan *conflict clause*) pada instrumen multilateral.<sup>15</sup>

Lebih lanjut lagi, memasukkan *compatibility clause* merupakan hal yang umum dilakukan ketika terdapat proses negosiasi dalam suatu perjanjian di mana perjanjian lain. sebelumnya juga sudah berlaku. Hal ini telah dilakukan pada beberapa kasus di mana ketentuan-ketentuan dalam instrumen multinasional telah menggantikan ketentuan-ketentuan yang terdapat dalam P3B yang saat ini berlaku, terutama ketika dalam hal-hal yang cukup kompleks.

Negara-negara yang terlibat dalam negosiasi instrumen multilateral ini dapat menentukan kapan instrumen ini akan diberlakukan, misalnya saja, setelah dilakukannya proses ratifikasi.

13. OECD, "Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaty," *OECD Report*, (2014): 31.

15. OECD, *Op.Cit.*, 31-32.

“Terdapat dua cara untuk menjawab pertanyaan bagaimana hubungan antara instrumen multilateral dengan P3B. Pertama adalah dengan mendefinisikannya secara eksplisit dalam instrumen multilateral. Atau kedua, dengan cara mendefinisikannya melalui sumber hukum kebiasaan dalam perjanjian internasional.”

### C. Mekanisme Penyisihan (*Opt-Out*) dan Pemilihan (*Opt-In*) sebagai Keleluasaan bagi Negara-negara yang Mengadakan Perjanjian

Pihak-pihak yang diijinkan untuk mengecualikan atau mengubah akibat hukum dari ketentuan-ketentuan tertentu baik keseluruhan atau sebagian, dapat melakukannya melalui mekanisme *opt-out*, formulasi atau reservasi, atau penggunaan mekanisme lain seperti pengurangan, keringanan, dan pembatasan.

Dalam kasus di mana mekanisme *opt-out* tidak secara eksplisit diatur, formulasi/reservasi memungkinkan untuk dilakukannya *opt-out* atas beberapa ketentuan dalam perjanjian. Reservasi di sini diartikan sebagai pernyataan sepihak yang dibuat oleh negara, ketika menandatangani, menerima atau menyetujui instrumen multilateral, di mana hal ini dimaksudkan untuk mengecualikan atau mengubah akibat hukum dari ketentuan-ketentuan yang diperjanjikan (sebagaimana dapat dilihat dalam Pasal 19 sampai dengan 23 VCLT).

Reservasi seharusnya tidak dilarang dan tidak boleh juga bertentangan dengan maksud dan tujuan dibuatnya perjanjian. Apabila instrumen multilateral tidak mengatur,

pada prinsipnya memungkinkan untuk memformulasikan reservasi pada ketentuan-ketentuan substantif. Namun, untuk mencegah *opt-out* dari ketentuan inti, instrumen multilateral dapat merumuskan reservasi hanya untuk ketentuan-ketentuan tertentu dengan ditetapkannya apa saja yang diperbolehkan untuk direservasi.<sup>16</sup>

Lebih lanjut, mekanisme *opt-in* didefinisikan sebagai ketentuan bahwa pihak-pihak dalam perjanjian dapat menerima kewajiban, namun tidak menerima secara eksplisit, maka ketentuan tersebut tidak secara otomatis berlaku bagi pihak tersebut. Tujuan dari mekanisme itu adalah untuk memungkinkan bagi pihak-pihak yang siap berkomitmen untuk melakukan tindakan lebih lanjut untuk terpenuhinya tujuan dari perjanjian tersebut.<sup>17</sup>

### D. Bagaimana Pemberlakuan Instrumen Multilateral Terkait BEPS Action 15 ke dalam Ketentuan Domestik: Ditinjau dari Sudut Pandang Indonesia<sup>18</sup>

Setelah instrumen multilateral berhasil dirumuskan, pertanyaan yang kemudian muncul adalah bagaimana instrumen tersebut dapat diberlakukan ke dalam peraturan perundang-undangan domestik. Sebagaimana Indonesia yang memiliki dasar hukum perjanjian internasional yang mana di dalamnya mengatur mengenai pengesahan suatu perjanjian internasional oleh Pemerintah Republik Indonesia. Adapun peraturan tersebut termaktub dalam bunyi Pasal 9 ayat (1) UU Perjanjian Internasional yang berbunyi sebagai berikut:

*“Pengesahan perjanjian internasional oleh Pemerintah RI dilakukan sepanjang dipersyaratkan oleh perjanjian internasional tersebut.”*

16. *Ibid.*, 43-44.

17. *Ibid.*, 46.

18. Analisis mendalam perihal pemberlakuan Perjanjian Internasional ke dalam Ketentuan Domestik Indonesia dapat dilihat dalam Darussalam, “Pertukaran Informasi Perbankan secara Otomatis untuk Tujuan Perpajakan dengan Negara Mitra Perjanjian dalam Perspektif Pajak Internasional dan Domestik,” *DANNY DARUSSALAM Tax Center*, (2015). Dapat diakses di <http://dannyydarussalam.com/wp-content/uploads/2015/10/Pertukaran-Informasi-Perpajakan-Nasabah-Asing-UNPAR-2.pdf>

Lebih lanjut lagi, selain itu dalam Pasal 15 UU Perjanjian Internasional berbunyi sebagai berikut:

*“Selain perjanjian internasional yang perlu disahkan dengan undang-undang atau keputusan Presiden, Pemerintah Republik Indonesia dapat membuat perjanjian internasional yang berlaku setelah penandatanganan atau pertukaran dokumen perjanjian/nota diplomatik, atau melalui cara-cara lain sebagaimana disepakati oleh para pihak pada perjanjian tersebut”*

Berdasarkan ketentuan di atas, Pemerintah Indonesia dapat membuat perjanjian internasional sebagai pelaksanaan teknis dari suatu induk perjanjian internasional, yang akan berlaku setelah penandatanganan atau pertukaran dokumen perjanjian/nota diplomatik atau cara lain sebagaimana disepakati oleh para pihak dalam perjanjian tersebut.

Dengan demikian, menurut ketentuan di atas pemberlakuan instrumen multilateral berdasarkan BEPS Action 15 dalam konteks Indonesia, akan bergantung dari bunyi persyaratan yang akan diatur dalam instrumen multilateral itu sendiri.

### Penutup

Dalam menyusun instrumen multilateral untuk mengamandemen kurang lebih 3.000 P3B adalah merupakan hal yang sangat kompleks. Untuk itu, perbedaan mekanisme dan prinsip dalam hukum publik internasional dapat membantu proses modifikasi. Solusi lainnya yang dapat digunakan untuk mencapai hasil sama halnya dengan instrumen multilateral adalah negara-negara yang berkomitmen untuk melakukan sinkronisasi renegotiasi dan perubahan atas seluruh jaringan P3B yang ada. Solusi tersebut telah efektif sebelumnya dalam kasus-kasus di mana adanya kepentingan politik (misalnya pemberlakuan standar pertukaran informasi untuk tujuan pajak sebagaimana diatur dalam Pasal 26 OECD Model). ◉



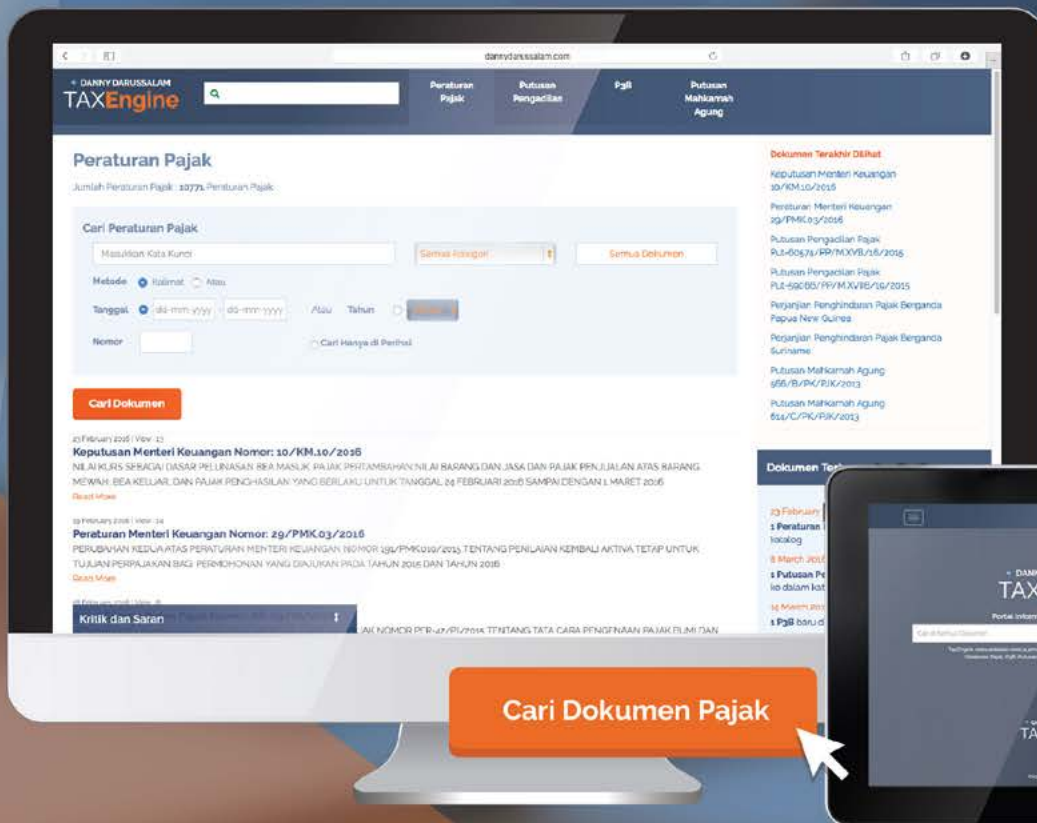
# COBA SEKARANG!

## DANNY DARUSSALAM

# TAXEngine

### Portal Peraturan Perpajakan Indonesia






- ◆ TAXEngine adalah sebuah aplikasi berbasis web yang akan menjawab kebutuhan para praktisi, akademisi dan pemerhati pajak di Indonesia.
- ◆ Bekerja layaknya mesin pencari, simpel dan mudah.



### Terdiri dari:

-  10.000 PERATURAN PERPAJAKAN
-  65 TAX TREATY
-  8.000 PUTUSAN PENGADILAN PAJAK
-  800 PUTUSAN MAHKAMAH AGUNG

### Keunggulan TAXEngine:


-  GRATIS mencari semua jenis dokumen pajak dan hanya perlu registrasi.
-  Berusaha LENGKAP agar menjadi yang terdepan.
-  Selalu terUPDATE secara otomatis dan user friendly.
-  ZERO INSTALLATION dan hanya menggunakan browser.
-  Teknologi OFFLINE yang sedang dikembangkan saat tidak ada internet.

# Automatic Exchange of Information: Daftar Negara yang Berkomitmen



**98** negara


berkomitmen  
mengimplementasikan  
AEOI

 **55** Negara  
per 2017

Sebagai upaya mengatasi persoalan penggelapan pajak (*tax evasion*) dan mendorong peningkatan kepatuhan pajak, sejak tahun 2013 OECD dan G20 telah merencanakan dan menyusun suatu standar pertukaran informasi (AEOI) untuk perpajakan secara global.\*



 **43** Negara per 2018

 **2** Negara Belum Berkomitmen

Sumber: OECD."AEOI: Status of Commitments" (Data Per 14 April 2016)

\*Informasi mengenai standar global AEOI dapat dilihat pada link berikut <http://bit.ly/1PWPP6K>



Foto: escoladireito.org

# TANTANGAN AKSI BEPS DI NEGARA BERKEMBANG

KEES VAN RAAD

“Indonesia masih perlu memperhatikan permasalahan administrasi pajak dalam negeri. Masih banyak penggelapan pajak yang marak terjadi di dalam negeri.”

**B**ase Erosion and Profit Shifting (BEPS) merupakan satu masalah yang tidak hanya dapat merugikan Indonesia, namun juga negara-negara berkembang lainnya. Problematika ini ditanggapi oleh negara-negara anggota G20 yang berkomitmen untuk melanjutkan reformasi regulasi keuangan global, terutama guna menanggulangi praktik ilegal dalam perpajakan internasional.

Pada pertengahan 2013, G20 bersama dengan OECD mulai meluncurkan proyek BEPS yang laporannya telah difinalisasi pada awal Oktober 2015 lalu. Adanya aksi-aksi untuk menangkal praktik BEPS tersebut akan memicu suatu perubahan terhadap sistem perpajakan internasional. Hal itu dikarenakan implementasi dari aksi BEPS tersebut akan mendorong pemerintah di suatu negara untuk mengkaji ulang berbagai peraturan domestik dan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B).

Seiring dengan tujuan dari pemanfaatan aksi tersebut, Prof. Kees van Raad berpendapat bahwa proyek BEPS akan banyak mengeliminasi *tax abuse* yang marak terjadi pada transaksi lintas batas yang dilakukan oleh perusahaan multinasional. Kees ditemui redaksi di sela kegiatannya sebagai pembicara pada ITC-SEA

Executive Program in International Tax Law BEPS Seminar yang diselenggarakan di Malaysia pada Desember 2015 lalu.

## Finalisasi Aksi BEPS

Setidaknya terdapat dua poin penting yang perlu dicatat dalam *output* finalisasi aksi BEPS yang disetujui pada akhir tahun 2015 lalu. Di antaranya adalah implementasi *output* aksi BEPS dan penandatanganan instrumen multilateral.

Pria yang merupakan profesor hukum pajak internasional di Universitas Leiden ini menegaskan bahwa upaya memerangi *tax abuse* yang dimaksud dalam aksi BEPS, bukan ditujukan untuk menghilangkan persoalan tersebut secara menyeluruh atau hilang sama sekali, melainkan lebih ke arah untuk mengurangi dan menangkal praktik dari *tax abuse* itu sendiri. Implementasi dari aksi BEPS ke dalam reformasi regulasi, menurut Kees merupakan salah satu langkah yang baik bagi setiap negara karena berpeluang untuk menutup celah-celah yang dapat menghilangkan potensi penerimaan pajak.

Di waktu yang bersamaan, negara-negarayangakanmengimplementasikan rangkaian aksi tersebut juga harus tetap

waspada karena *extra effort* dari pihak otoritas pajak dan pihak pemerintah untuk menyesuaikan peraturan domestik dan juga P3B akan sangat dibutuhkan. Secara keseluruhan, menurut Kees, implementasi aksi BEPS akan membantu memperbaiki sistem pajak internasional.

## Tantangan bagi Negara Berkembang

Tantangan terbesar yang menjadi hambatan bagi negara berkembang adalah bagaimana dapat mengimplementasikan aksi BEPS ini secara utuh dan benar-benar diaplikasikan ke dalam peraturan domestik. Menurut Kees, Indonesia masih perlu memperhatikan permasalahan administrasi pajak dalam negeri. Masih banyak penggelapan pajak yang marak terjadi di dalam negeri. Jika permasalahan administrasi domestik belum dapat ditanggulangi, menurut dirinya akan masih sangat sulit untuk mengaplikasikan aturan baru, seperti aksi BEPS ini secara benar.

Permasalahan *tax gap* juga menjadi pekerjaan rumah yang besar bagi Indonesia dan juga bagi negara berkembang lainnya. Kemudian, dengan adanya tugas untuk mengimplementasikan aksi BEPS ke



dalam peraturan domestik tentunya akan menjadi pekerjaan rumah tambahan yang harus dilakukan. Oleh sebab itu menurut Kees, Indonesia harus memiliki keberanian, pengetahuan, dan kegigihan yang cukup kuat untuk menyelesaikan tantangan ini.

### Memperbaharui Peraturan Jadi Kunci

Dinamisnya dunia usaha terutama pada area *Foreign Direct Investment* (FDI) di negara berkembang memerlukan aturan yang dapat mengakomodasi kebutuhannya. Dengan adanya aksi BEPS, menurut

Kees akan memberikan “senjata” bagi negara untuk mendorong investor asing membayar kewajiban mereka kepada negara sumber secara adil.

Dengan menyesuaikan aturan domestik terhadap panduan yang dikeluarkan OECD ini, akan mempersempit ruang gerak bagi para pelaku penghindaran pajak karena aturan pajak yang ada semakin ketat. Namun demikian, menurut Profesor yang juga seorang Wakil Hakim di Pengadilan Pajak Belanda, yang terpenting adalah dalam hal pelaksanaannya. Indonesia harus dapat memastikan bahwa hukum yang telah

disesuaikan dengan *guidelines* dalam aksi BEPS dapat dilaksanakan secara tepat.

Untuk itulah, menurut pria yang juga merupakan penasihat Loyens & Loeff (Biro hukum (pajak) berbasis internasional di Belanda) menekankan bahwa *monitoring* dan memilah pendekatan terbaik merupakan salah satu hal penting untuk dapat mengimplementasikan *guidelines* ini secara tepat.

### Integrasi Proyek BEPS dan Kerangka Kerja EU

Selain adanya proyek BEPS yang diusung oleh OECD dan G20, European Commission (EC) sebagai lembaga eksekutif bagi negara European Union (EU) juga merancang serangkaian aksi serupa untuk menangkal praktik BEPS. Kees berpendapat bahwa aksi-aksi BEPS yang dikeluarkan oleh OECD tidak berbenturan dengan apa yang sudah diatur oleh EC. Sebab, rencana aksi BEPS dalam hal ini hanya berupa *guidelines* yang nantinya dapat kembali disesuaikan dengan aturan domestik masing-masing negara.

Meski demikian, “Apa yang telah diterapkan oleh EU dapat menjadi *role model* bagi negara-negara lainnya,” tutur Kees.

### Tantangan bagi Otoritas Pajak

Pada kenyataannya, implementasi ketentuan baru dalam peraturan domestik maupun P3B akan sangat sulit untuk dilakukan. Terkait dengan rekomendasi aksi BEPS yang masih berupa pedoman yang tidak mengikat, akan menjadi tantangan besar bagi otoritas pajak. Kees menyatakan bahwa dirinya berharap agar otoritas pajak dapat meyakinkan pemerintah di negaranya untuk dapat mengimplementasikan aksi ini dan mencegah semakin maraknya praktik penghindaran pajak internasional. ☺

- Dienda Khairani -



Foto: www.hubbis.com

# SISI LAIN IMPLEMENTASI AKSI BEPS

T.P. OSTWAL

“**P**erusahaan yang memiliki budaya dan perilaku yang tidak baik akan cenderung untuk melakukan *aggressive tax planning* yang bisa saja mengarah pada penggelapan pajak.”

Awal Desember 2015 lalu menjadi ajang bagi para pengamat dan praktisi pajak untuk bergabung dalam konferensi internasional yang menghadirkan tokoh-tokoh besar di bidang perpajakan. Acara seminar yang diselenggarakan oleh Foundation for International Taxation (India) tersebut membahas topik seputar proyek *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) yang diusung oleh OECD/G20. Dalam kesempatan tersebut, redaksi berhasil mewawancarai T.P. Ostwal sebagai salah satu pakar di bidang perpajakan internasional yang hadir dalam agenda tersebut.

Sebagai sosok yang telah pengalaman selama 31 tahun di bidang keuangan dan pajak internasional, Ostwal terlibat aktif dalam penanganan masalah pajak atas transaksi lintas-batas, khususnya di bidang teknologi, perangkat lunak, telekomunikasi dan industri *real estate*. Baru-baru ini, Ostwal ditunjuk sebagai anggota dari kelompok ahli oleh United Nation (UN) untuk mengembangkan metodologi *transfer pricing* dan dokumentasi untuk negara-negara berkembang. Merupakan suatu kehormatan bagi tim redaksi majalah InsideTax dapat berbincang dan berdiskusi langsung dengan Ostwal mengenai pandangan dirinya tentang BEPS dan pengaruhnya

terhadap negara berkembang.

## Signifikansi BEPS terhadap Negara Berkembang

Banyak pengamat perpajakan yang telah mengakui bahwa sistem perpajakan internasional saat ini sangat buruk, terutama yang berkaitan dengan Pajak Penghasilan (PPh) Badan. Sebuah upaya besar telah dimulai untuk memperbaikinya. Upaya tersebut digerakkan oleh negara-negara maju, namun akan memberikan implikasi yang besar bagi negara-negara berkembang. Hal ini dikarenakan, pada umumnya negara berkembang sangat bergantung pada penerimaan yang berasal dari PPh Badan.

BEPS merupakan praktik yang dapat menggerus kebocoran pajak suatu negara. Ditemukannya bukti bahwa perusahaan multinasional dengan sengaja menghindari kewajiban pajaknya dengan cara mengalihkan keuntungan perusahaan ke negara lain yang menerapkan tarif pajak lebih rendah atau tarif pajak nol. Praktik seperti ini menimbulkan persepsi bahwa BEPS telah mengakibatkan pemerintah kehilangan potensi penerimaan pajak yang bersumber dari PPh Badan.

Namun demikian, berbeda dengan apa yang diungkap oleh pria yang

memiliki nama lengkap Tilokchand Punamchand Ostwal ini. Ostwal menuturkan bahwa tidak ada kaitannya antara praktik BEPS dengan penerimaan PPh Badan suatu negara yang lazim dijadikan primadona penerimaan pajak di negara berkembang.

Ostwal berpendapat bahwa sebenarnya hal ini lebih berkaitan dengan budaya dan perilaku perusahaan.

Tren penghindaran pajak yang marak terjadi nampaknya juga tercermin dari bagaimana budaya dan perilaku perusahaan yang berinvestasi di negara tersebut. Perusahaan yang memiliki budaya dan perilaku yang tidak baik akan cenderung untuk melakukan *aggressive tax planning* yang bisa saja mengarah pada penggelapan pajak. Ostwal juga menyampaikan bahwa sebelum isu BEPS terangkat dan menjadi populer, sudah banyak perusahaan yang melakukan penghindaran pajak dengan cara mencari celah di negara yang peraturan perpajakannya masih lemah.

## Akankah Proyek BEPS Mampu Meningkatkan Pajak Perusahaan?

Negara-negara yang penegakan peraturannya masih lemah, memicu

perusahaan untuk semakin gencar dalam mencari celah agar dapat meminimalkan beban pajaknya. Aksi BEPS yang dibentuk oleh OECD dan negara G20 dimaksudkan untuk dapat mencegah perusahaan melakukan penghindaran pajak, sehingga secara tidak langsung akan meningkatkan penerimaan pajak. Dengan cara ini, perusahaan tidak dapat lagi mengelak dari kewajiban membayar pajak. Namun sebaliknya, pria yang tahun ini genap berusia 62 tahun, memiliki pandangan yang berbeda akan pertanyaan di atas.

Menurut Ostwal, pengendalian penghindaran pajak melalui aksi BEPS justru malah akan berpotensi menambah jumlah sengketa pajak. Bagaimana tidak, dengan diimplementasikannya pedoman aksi BEPS, maka akan banyak bermunculan bukti-bukti perusahaan mana saja yang telah melakukan praktik BEPS. Membludaknya sengketa pajak akan memaksa perusahaan-perusahaan untuk mencari kuasa hukum atau jasa konsultan pajak terbaik agar dapat memenangkan kasus sengketa tersebut. Hal ini tentu saja akan menghabiskan banyak waktu dan biaya baik dari pihak Wajib Pajak (WP) maupun otoritas. Jika persentase potensi kemenangan ada di pihak pemerintah/negara, tentu saja akan menguntungkan, namun sebaliknya jika persentase keuntungan ada di pihak WP maka negara akan merugi, karena usaha yang dilakukan selama ini jadi sia-sia.

Seperti yang terjadi di India contohnya, terdapat sekitar 70% kasus sengketa *transfer pricing* di mana 94% dari kasus sengketa tersebut dimenangkan oleh WP, dan hanya 6% yang dapat dimenangkan oleh otoritas pajak. Selain itu, dari 6% kasus yang dimenangkan pun harus melalui proses yang panjang dan menyulitkan. Sama halnya di Indonesia, mayoritas sengketa pajak yang terjadi di Pengadilan Pajak banyak dimenangkan oleh WP. Kemenangan ini tentunya menimbulkan kerugian yang tidak sedikit bagi negara. Tidak hanya harus mengembalikan kelebihan pembayaran, namun negara

harus membayar imbalan sebesar 2% per bulan dari nominal pajak hingga kurun waktu maksimal 24 bulan, hal ini diatur dalam Pasal 27 A UU KUP.

*“Sebaiknya peningkatan penerimaan pajak negara tidak perlu dilakukan dengan cara-cara yang menyulitkan baik dari sisi otoritas pajak maupun WP. Pihak otoritas pajak hanya perlu menciptakan suasana yang baik dan menjaga hubungan baik dengan WP. Dengan melakukan hal tersebut akan muncul kepercayaan dari WP, sehingga dengan sendirinya WP akan memenuhi kewajiban membayar pajak dan akan lebih banyak inflow dalam meningkatkan penerimaan negara,”* tegas pria juga merupakan seorang Profesor di University of Mumbai.

### Sisi Lain Proyek BEPS

BEPS ternyata bukanlah persoalan yang sederhana. Kompleksitas permasalahannya bukan hanya karena melibatkan pergesekan peraturan perpajakan di antara yurisdiksi yang berbeda, namun juga karena adanya faktor tarik-menarik kepentingan antarnegara dan bisnis itu sendiri.

Pria yang juga bekerja sebagai *Senior Partner* di T.P. Ostwal & Associates mengutarakan pendapatnya mengenai pengaplikasian proyek BEPS yang menurutnya kurang memberikan manfaat bagi negara berkembang, termasuk bagi India dan Indonesia. Sebaliknya, adanya proyek BEPS justru akan menguntungkan negara maju terutama yang tergabung dalam OECD dan anggota G20.

Negara berkembang membutuhkan modal asing (*foreign direct investment*) untuk melakukan pembangunan di negaranya. Salah satu cara yang dapat dilakukan untuk menarik minat para pemodal asing adalah dengan memberikan insentif pajak, baik melalui penurunan tarif atau fasilitas-fasilitas pajak lainnya yang menguntungkan. Modal asing yang masuk sebagai investasi akan membuat negara menjadi lebih berkembang dengan melakukan pembangunan

**“P**enghindaran pajak melalui Aksi BEPS justru malah akan berpotensi menambah jumlah sengketa pajak.”

infrastruktur dan menggerakkan konsumsi perekonomian, sehingga akan meningkatkan pertumbuhan ekonomi.

Untuk itu, negara-negara berkembang cenderung berlomba-lomba untuk menurunkan tarif pajaknya demi menarik investasi asing. Tarif pajak yang rendah akan menarik perusahaan-perusahaan untuk mentransfer dananya dan diinvestasikan di negara yang mengenakan tarif pajak yang lebih rendah. Selain itu, dari sisi perusahaan juga akan diuntungkan karena dapat memperluas pangsa pasar dan menekan biaya operasional. Dari situlah muncul isu BEPS karena perusahaan semakin agresif dalam melakukan perencanaan pajaknya atau bahkan melakukan penghindaran pajak.

Menurut Ostwal, negara-negara maju khususnya negara-negara yang termasuk dalam anggota OECD dan G20 yang merasa dirugikan dengan adanya praktik BEPS inilah yang mencetuskan rencana aksi untuk melawan praktik BEPS yang selama ini telah menyebabkan kebocoran pajak. Tujuannya untuk mengembalikan dana yang seharusnya dapat dikenakan pajak oleh negara asal (*home country*) perusahaan. Sedangkan bagi negara berkembang yang dijadikan sebagai negara tujuan untuk menyimpan dana investasi akan merasa dirugikan karena akan kehilangan dana investasi asing dengan dibentuknya proyek BEPS ini, sehingga negara dengan tarif pajak yang rendah akan kehilangan sumber pendapatan dari pihak asing yang secara otomatis akan menghambat pertumbuhan ekonomi dan pembangunannya. ☉

- Suci Noor Aeny -



THE 17<sup>th</sup>  
**TST**  
TAX SEMINAR AND TRAINING

## "International Tax Planning in Indonesia in The Era of Transparency"

### SEMINAR



13<sup>th</sup> JUNE 2016



Hotel Borobudur, Jakarta\*

### TRAINING



14<sup>th</sup> - 15<sup>th</sup> JUNE 2016



Hotel Borobudur, Jakarta\*

#### DISCUSS ABOUT

- Current issues on International Tax
- International Tax Planning
- BEPS Action Plan
- Transfer Pricing

**NEW INSIGHTS,  
NETWORKING,  
AND TAX  
EXPERIENCE**

For further information  
and registration :

**TIMOETIUS / 082210172780**

**FERTY SIREGAR / 089656928627**

information.the17thtst@gmail.com



@TST\_FEB\_UI

[www.tstfebui.com](http://www.tstfebui.com)

\*on confirmation



OFFICIAL PARTNERS



OFFICIAL MEDIA PARTNERS

**Stabilitas**

MEDIA PARTNERS



[studentjob.co.id](http://studentjob.co.id)

SPONSORED BY



**Oishi**



progressive  
thinking

people  
transformation

passion  
to lead

synergy  
through  
teamwork





foto: prnews.com

# TANTANGAN PAJAK EKONOMI DIGITAL

PETER H. BLESSING

“Penerapan pajak atas ekonomi digital, baik dalam lingkup ketentuan pajak domestik maupun bilateral (*tax treaty*) membutuhkan suatu kepastian hukum (*certainty*) dan kesederhanaan (*simplicity*) dalam praktiknya.”

Saat ini, geliat para pelaku ekonomi digital semakin berkembang pesat dalam dunia bisnis. Aktivitas ekonomi digital yang terjadi secara lintas batas negara dalam praktiknya menimbulkan suatu tantangan tersendiri bagi otoritas pajak di suatu negara, terutama terkait dengan perlakuan pajaknya. Dalam upaya menjawab tantangan tersebut, negara-negara anggota G20 dan OECD pun telah mencantumkan isu ekonomi digital ini dalam OECD BEPS Aksi 1.

Persoalan mengenai pajak atas aktivitas bisnis di dunia digital inilah yang menjadi topik perbincangan secara langsung antara redaksi dengan Peter H. Blessing yang saat ini tengah menjabat sebagai *Partner* di Washington National Tax (KPMG) Amerika Serikat. Perbincangan dilakukan sesuai Blessing menyampaikan materi presentasinya dalam agenda *Jubilee Conference Programme* (India) pada Desember 2015 lalu. Berikut ringkasannya.

## Perkembangan Isu Pajak atas Aktivitas Ekonomi Digital

Peter menuturkan, isu pajak atas aktivitas ekonomi digital telah sejak lama menjadi perhatian sebelum munculnya BEPS Aksi 1 yang dirilis oleh OECD dan G20. Sebelumnya, tahun 2001 terdapat suatu laporan yang berjudul “*Report of the Indian High-Powered Committee on Electronic*

*Commerce*” yang menyimpulkan bahwa penerapan prinsip dan aturan perpajakan yang ada saat ini terhadap transaksi *e-commerce* tidak dapat memberikan kepastian (*certainty*) atas beban pajak, serta berpengaruh pada distribusi pendapatan pajak antara negara domisili dan negara sumber.

Proyek OECD terkait *e-commerce* selama tahun 1997-2005 telah menghasilkan beberapa laporan yang di antaranya membahas tentang bagaimana konsep Bentuk Usaha Tetap (BUT) dari bisnis *e-commerce*, atribusi laba dari BUT yang melibatkan transaksi *e-commerce*, serta penerapan *tax treaty* yang berlaku saat ini dalam mengakomodasi perlakuan pajak atas transaksi *e-commerce*. Baru setelah itu, OECD membentuk *Task Force on Digital Economy* yang akhirnya menghasilkan laporan final OECD BEPS Aksi 1 “*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*”. Perlu dicatat pula, di tahun 2013 Komisi Uni Eropa pun ikut membentuk “*Commission Expert Group*” untuk persoalan pajak atas ekonomi digital.

Selama bertahun-tahun, kemajuan teknologi informasi dan komunikasi telah merevolusi model bisnis perusahaan masa kini, terlepas dari besar ukurannya. Dalam bisnis ritel misalnya, pelanggan sekarang dapat memesan produk secara *online*. Dalam manufaktur, proses produksi sekarang

dapat dipantau melalui sistem secara otomatis. Bahkan dalam bisnis kesehatan, sekarang dimungkinkan untuk melakukan diagnosis melalui *remote* dengan teknologi tertentu. “*Model bisnis baru dalam ekonomi digital ini sebagian besar ditandai dengan adanya mobilitas dari aset tidak berwujud (intangibles), para pengguna, dan fungsi bisnis itu sendiri,*” kata pria yang pernah menjabat sebagai Chair of the New York State Bar Association Tax Section (2010).

## Tantangan: Pajak Langsung dan Tidak Langsung

Menurut pria yang sempat mengajar sebagai Profesor Hukum di Columbia Law School ini, ekonomi digital telah menciptakan suatu inovasi dalam proses bisnis dan memperbaiki cara perusahaan dalam menjalankan bisnisnya. Namun di sisi lain, hal itu juga ikut menantang konsep tradisional dari BUT (*permanent establishment*) dan PPN (*value added tax*), di mana dapat menghasilkan suatu pendapatan yang *stateless*, pergeseran pendapatan secara artifisial, dan penghindaran PPN.

Sebagai contoh, aturan pajak saat ini mensyaratkan suatu batasan tertentu mengenai kehadiran fisik (*physical presence*) dari suatu bisnis sebelum labanya dikenakan pajak. Saat ini aktivitas penjualan sudah

banyak dilakukan secara *online*, di mana perusahaan luar negeri (bukan subjek pajak dalam negeri) secara signifikan telah mengandalkan *website* atau aplikasi *mobile* untuk berjualan, sehingga di saat yang sama akan mengurangi ketergantungan atau kebutuhan kehadiran secara fisik di lokasi tujuan pasarnya. Dengan kata lain, perusahaan tersebut dapat terhindar dari pengenaan pajak. Selain itu, dengan adanya fungsi bisnis yang semakin *mobile*, perusahaan dapat mengalokasikan suatu fungsi dan risiko tertentu dengan mudah ke yurisdiksi yang memberikan keuntungan pajak (*favorable tax regimes*).

Dalam laporan final BEPS untuk Aksi 1, pengenaan pajak tidak langsung (VAT/GST) dalam bisnis digital bukan hanya dilakukan atas *Business to Business* (B2B) tetapi juga termasuk kepada *Business to Customer* (B2C). Pengenaan VAT/GST dikenakan berdasarkan *destination principle*, di mana pajak dikenakan di negara produk tersebut dikonsumsi. Dalam rekomendasinya, untuk B2B, vendor luar negeri yang menjual produknya ke suatu negara dikenakan pajak yang kewajibannya dibebankan kepada pihak pembeli lokal di negara tersebut (*self-assessment*).

Untuk B2C, Blessing berpendapat, pengenaan pajak tidak langsung akan tidak efektif karena sulitnya menjangkau para konsumen yang tersebar di banyak negara. Rekomendasi yang diberikan, para *vendor* luar negeri diwajibkan untuk melakukan registrasi di negara lokal (tujuan pasar) dan menjadi pengusaha kena pajak, atau dapat pula menunjuk pihak perantara untuk memungut pajak tersebut (*intermediary*). "*Pajak untuk B2C ini juga tentunya akan mencakup produk-produk digital seperti pengunduhan musik, video dan lainnya, sehingga efektifitas sistem pengenaan pajak atas bisnis ini sangatlah penting,*" jelas pria yang mendapatkan gelar LL.M. in taxation dari New York University School of Law.

“OECD dalam laporannya tidak menyatakan adanya pajak atas ekonomi digital secara spesifik. Hal tersebut dikarenakan sulitnya untuk menjadikan ekonomi digital sebagai sektor yang terpisah dari sektor ekonomi pada umumnya.”

Blessing menekankan, OECD dalam laporannya tidak menyatakan adanya pajak atas ekonomi digital secara spesifik. Hal tersebut dikarenakan sulitnya untuk menjadikan ekonomi digital sebagai sektor yang terpisah dari sektor ekonomi pada umumnya. Sebagai gantinya, OECD lebih fokus kepada aksi-aksi lain dalam menjawab tantangan ekonomi digital ini. Aksi lainnya meliputi Aksi 7 (*permanent establishment*), Aksi 8-10 (*transfer pricing*), dan Aksi 3 (*CFC rules*). "*Permasalahan lain dalam ekonomi digital ini adalah mengenai nexus dari aktivitas digital yang dilakukan, data, dan karakteristik pendapatan yang diperoleh,*" tutur Blessing.

### Perlakuan Pajak atas Ekonomi Digital Masih Perlu Dikaji

Pendekatan-pendekatan yang ditawarkan dalam laporan final BEPS masih diperdebatkan. Perubahan yang mungkin terjadi ke depan akan banyak berpengaruh pada sebagian besar industri digital. Oleh sebab itu, menurut Blessing, penerapan pajak atas ekonomi digital ini, baik dalam lingkup

ketentuan pajak domestik maupun bilateral (*tax treaty*) membutuhkan suatu kepastian hukum (*certainty*) dan kesederhanaan (*simplicity*) dalam praktiknya. "*Persoalan digital ekonomi ini secara langsung akan membuat suatu perubahan dalam alokasi hak pemajakan, karena memang aktivitasnya dapat melibatkan dua atau lebih negara,*" kata pria yang pernah mendapat penghargaan sebagai "Best Lawyers of America 2012".

Dari opsi-opsi pajak digital yang disebutkan dalam laporan final BEPS (seperti *digital nexus, withholding tax, or excise taxes*), pada kenyataannya masih membutuhkan kajian lebih lanjut untuk dapat diterapkan secara praktis. OECD melalui *Task Force*-nya akan terus memantau perkembangan ekonomi digital dan telah meng-agendakan untuk membuat suatu laporan yang akan dipublikasikan di tahun 2020. "*Meskipun demikian, otoritas pajak sebaiknya tetap berupaya untuk mencari solusi atas tantangan ekonomi digital ini dari sekarang,*" tutup Blessing. ☺

- Awwaliatul Mukarromah -

# KESIAPAN AKSI BEPS DI INDONESIA

GUNAWAN PRIBADI

“Seluruh 15 rencana aksi BEPS yang ada menjadi *concern* bagi Indonesia karena masing-masing rencana aksi BEPS tersebut memang telah didesain sesuai dengan keperluan dan penting untuk diterapkan. Namun demikian, pemerintah tetap memiliki *timeline* dalam menentukan rencana aksi BEPS mana yang dapat diimplementasikan terlebih dulu.”



**B**EPS yang merupakan singkatan dari *Base Erosion and Profit Shifting*, telah berkembang menjadi isu global sejak beberapa tahun silam. Negara-negara G20 dan Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) bereaksi dengan melakukan konsensus internasional dan sepakat untuk melakukan perlawanan terhadap praktik BEPS. Pada akhir tahun 2015, OECD baru saja menyelesaikan *framework* yang berisi langkah-langkah antisipasi dan penanganan terhadap praktik BEPS yang menjadi permasalahan global. *Framework* ini terdiri dari 15 rencana aksi BEPS yang direkomendasikan bagi negara-negara dunia untuk selanjutnya diakomodasi dengan peraturan domestik. Indonesia sebagai salah satu negara anggota G20 turut serta mendukung pelaksanaan rencana aksi BEPS ini.

Untuk dapat mengaplikasikan dan bersinergi dengan rencana aksi BEPS, Indonesia perlu melakukan penyesuaian terhadap ketentuan regulasi domestik. Terkait dengan isu tersebut, tim redaksi InsideTax berkesempatan untuk mewawancarai salah seorang praktisi dari Badan Kebijakan Fiskal (BKF), yaitu Gunawan Pribadi, yang saat ini menjabat sebagai Kepala Bidang Kebijakan Pajak Internasional. Sebagai informasi, BKF merupakan instansi pada Kementerian Keuangan yang bertanggung jawab dalam penyusunan rekomendasi kebijakan fiskal di Indonesia.

## Memahami BEPS

Dalam diskusi tentang BEPS, hal pertama yang menjadi perhatian Gunawan adalah mengenai interpretasi istilah BEPS. Gunawan mengingatkan bahwa istilah BEPS perlu dibedakan, yakni antara BEPS sebagai suatu masalah perpajakan dan BEPS *project* yang merupakan upaya-upaya untuk mengatasi masalah BEPS tersebut. Sebagai masalah perpajakan, BEPS merupakan istilah yang digunakan oleh G20 dan OECD untuk menjelaskan skema perencanaan pajak (*tax planning*) yang biasanya dilakukan oleh perusahaan multinasional untuk mengalihkan keuntungan usahanya ke negara-negara tertentu dengan tujuan

memperkecil jumlah pajak yang harus dibayar. Dalam rangka mengatasi permasalahan BEPS tersebut, negara-negara anggota G20 dan OECD, organisasi-organisasi internasional, dan beberapa negara lainnya sepakat untuk bekerja sama melalui BEPS *Project*.

Merujuk pada kajian OECD, Gunawan menyampaikan bahwa kerugian global akibat praktik BEPS ini berkisar antara USD100 miliar hingga USD240 miliar atau sekitar 4% hingga 10% dari jumlah Pajak Penghasilan (PPH) Badan global. Sebagai negara dengan jumlah *Foreign Direct Investment* (FDI) yang relatif besar, Indonesia patut diduga turut mengalami kerugian akibat BEPS yang relatif besar juga. Apabila hal tersebut benar, maka kerugian Indonesia dapat berkisar 4% hingga 10%. Dengan demikian, potensi penerimaan pajak yang hilang karena praktik BEPS ini dapat mencapai Rp40 triliun hingga Rp100 triliun.

Praktik BEPS biasanya melibatkan perusahaan multinasional, negara dengan *preferential tax regime*, dan jaringan *tax treaty*. Oleh karena itu, menurut pria yang pernah menjadi *Senior Advisor* di World Bank ini, pemerintah perlu memberikan perhatian lebih kepada perusahaan multinasional yang pemegang sahamnya berada di negara yang mempunyai *preferential tax regime* dan negara tersebut mempunyai *tax treaty* dengan Indonesia.

Sebagai negara dengan populasi terbesar ke-4 dan menduduki peringkat 16 dalam (*Gross Domestic Product*) GDP nominal dunia, Indonesia merupakan salah satu negara tujuan investasi yang menarik bagi investor dari negara-negara lain. Negara-negara maju seperti Amerika Serikat (AS), Inggris, dan Jepang merupakan contoh negara-negara yang mempunyai FDI di Indonesia dalam jumlah yang relatif besar. Meskipun demikian, FDI di Indonesia banyak juga yang berasal dari negara-negara kecil seperti Singapura, Mauritius, British Virgin Islands, dan Seychelles.

Jika ditinjau lebih mendalam, negara seperti Seychelles yang merupakan *treaty partner* Indonesia, adalah negara kecil yang kurang memiliki atensi dalam dunia investasi

global. Menanggapi hal ini, Gunawan melontarkan pertanyaan “*Apakah benar para investor ini merupakan penduduk Seychelles yang sesungguhnya?*”. Gunawan menduga bahwa tidak semua investor yang berasal dari Seychelles ini merupakan penduduk Seychelles yang sesungguhnya. Bisa saja Seychelles hanya dijadikan sebagai tempat pendirian *Special Purpose Company* (SPC). Jika benar demikian, maka SPC tersebut seharusnya tidak berhak menikmati manfaat *tax treaty*.

## Implikasi BEPS bagi Indonesia

Gunawan menuturkan, praktik BEPS di Indonesia ditengarai sudah terjadi sejak dulu. Fenomena ribuan perusahaan Penanaman Modal Asing (PMA) yang melaporkan rugi sehingga tidak membayar pajak penghasilan (PPH) selama bertahun-tahun dapat menjadi petunjuk adanya praktik BEPS. Para PMA yang tidak membayar PPH tersebut patut diduga telah mengalihkan keuntungannya ke negara lain agar tidak terutang pajak di Indonesia. Bagaimana mungkin perusahaan yang rugi selama bertahun-tahun masih bisa bertahan untuk beroperasi.

Secara umum, Gunawan berpendapat bahwa BEPS *project* dengan 15 rencana aksinya dapat memberikan manfaat bagi Indonesia. Sebagai contoh, pada tahun 2015 yang lalu, pemerintah berhasil menerbitkan peraturan mengenai *Debt Equity Ratio* (DER) yang berkaitan dengan *thin capitalization rule* tanpa menimbulkan gejolak yang berarti. Sebagaimana diketahui bahwa sebelum BEPS menjadi isu global, peraturan mengenai DER ini pernah diterbitkan pada tahun 1984, namun kemudian ditarik kembali pada tahun 1985.

“*Peraturan mengenai DER tersebut sejalan dengan thin capitalization rule yang ada dalam rencana aksi BEPS yang ke-4. Jadi, kalau kita menerapkan itu berarti Indonesia sudah menerapkan salah satu concern dalam rencana aksi BEPS,*” tegas pria yang pernah menjabat sebagai Kepala Seksi di KPP Badan dan Orang Asing II, Ditjen Pajak (DJP).

Gunawan menambahkan, dengan preseden ini, BEPS *project*

dapat dijadikan momentum yang tepat untuk menerbitkan peraturan-peraturan terkait BEPS lainnya. Hasil dari BEPS *project* dapat dijadikan bahan pertimbangan dan rujukan bagi peraturan-peraturan domestik. Seluruh 15 rencana aksi BEPS yang ada menjadi *concern* bagi Indonesia karena masing-masing rencana aksi BEPS tersebut memang telah didesain sesuai dengan keperluan dan penting untuk diterapkan. Namun demikian, pemerintah tetap memiliki *timeline* dalam menentukan rencana aksi BEPS mana yang dapat diimplementasikan terlebih dulu. Untuk rencana aksi BEPS yang ketentuannya sudah diterapkan dalam peraturan yang telah diterbitkan pemerintah, maka pemerintah dapat melakukan penyempurnaan berdasarkan rekomendasi rencana aksi BEPS. Misalnya, ketentuan mengenai *Controlled Foreign Company (CFC) rule* yang sudah diterbitkan oleh pemerintah dapat dikaji kembali untuk dicari kekurangannya dan kemudian memperbaikinya. Begitu juga dengan rencana aksi BEPS mengenai *transfer pricing (TP)* dan *permanent establishment (PE)* yang juga menjadi perhatian bagi pemerintah.

“Kami tidak hanya memandang wajib tidaknya penerapan rencana aksi yang direkomendasikan oleh BEPS *project*, tetapi lebih jauh kami mengkaji benefit apa yang dapat diperoleh Indonesia dari implementasi rencana aksi BEPS tersebut. Secara umum, kami percaya BEPS *project* memberikan manfaat yang besar bagi Indonesia. Pemerintah perlu mengimplementasikan rencana aksi BEPS,” tutur Gunawan.

### Peran BKF dalam Implementasi Aksi BEPS

Penerapan rencana aksi BEPS di Indonesia melibatkan beberapa pihak yang berkepentingan. Gunawan menyebutkan terdapat beberapa institusi yang berperan dalam penerapan rencana aksi BEPS, yakni: (i) BKF sebagai *tax policy unit*; (ii) DJP sebagai *tax administration unit*; dan (iii) Staf Ahli Menteri Keuangan bidang Kebijakan Penerimaan Negara sebagai koordinator dari kedua instansi tersebut. Selain instansi-instansi dalam



Kementerian Keuangan tersebut, masih ada institusi-institusi lain yang berperan dalam perumusan peraturan domestik terkait rekomendasi rencana aksi BEPS. Misalnya, Otoritas Jasa Keuangan (OJK) yang memiliki kewenangan mengatur lembaga jasa keuangan, khususnya yang terkait dengan pelaksanaan *exchange of information (Eol)*.

Khusus mengenai permasalahan perpajakan internasional, Menteri Keuangan selaku *competent authority* Indonesia menunjuk beberapa *competent authority* di bawahnya, yakni: (i) BKF yang menangani masalah *tax treaty*; (ii) DJP yang menangani masalah *exchange of information (Eol)* dan *mutual agreement procedure (MAP)*; dan (iii) Staf Ahli Menteri Keuangan bidang Kebijakan Penerimaan Negara yang menangani keseluruhan masalah perpajakan internasional. Dalam menjalankan tugas dan fungsinya, ketiga lembaga tersebut saling berkoordinasi dan bekerja sama. Sebagai contoh, dalam pertemuan-pertemuan yang diselenggarakan oleh OECD terkait dengan BEPS *project*

ini, ketiga instansi tersebut saling berkoordinasi untuk menentukan delegasi Republik Indonesia yang akan menghadiri pertemuan tersebut.

### Perlunya Infrastruktur Hukum dan Koordinasi Antarlembaga

Ketidakpastian hukum di Indonesia seringkali menimbulkan keraguan bagi masyarakat untuk berpartisipasi dalam suatu kebijakan. Masyarakat memerlukan jaminan hukum untuk melindungi haknya. Kebijakan yang tidak disertai kepastian hukum dapat menjadikannya sebagai suatu wacana yang tidak berdasar.

Oleh karena itu, kehadiran payung hukum yang jelas dan tegas dalam penerapan aksi BEPS menjadi hal krusial dan fundamental.

Gunawan mencontohkan, untuk mengimplementasikan rencana aksi BEPS yang terkait dengan pertukaran informasi, pemerintah perlu menyesuaikan beberapa ketentuan hukum yang sudah ada, khususnya mengenai *bank secrecy*. Prosedur

yang ideal untuk membuka akses data perbankan guna keperluan perpajakan adalah dengan melakukan amandemen UU Perbankan. Namun, apakah pemerintah dapat memastikan bahwa hasil perubahan UU tersebut akan sesuai dengan kebutuhan dan dapat diselesaikan tepat waktu? “Melakukan amandemen undang-undang di Indonesia itu ibaratnya seperti mau memutar arah kapal induk, tidak bisa dilakukan dengan seketika dan instan karena perlu ancang-ancang yang cukup jauh,” papar Gunawan.

Gunawan juga membandingkan kultur pemerintahan di Indonesia dengan negara lain seperti Inggris dan AS. Berdasarkan studi yang pernah dilakukannya, Gunawan mengatakan seluruh elemen pemerintahan di Inggris cukup proaktif dan harmonis dalam mendukung penerapan kebijakan Eol. Dalam tempo yang tidak terlalu lama, Inggris berhasil mengharmonisasikan ketentuan domestiknya dengan standar pertukaran informasi internasional, dimulai dari amandemen undang-undang hingga perumusan aturan-aturan pelaksanaannya. Sebelumnya, AS sudah terlebih dulu menginisiasi *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA). Kebijakan pemerintah AS ini dilatarbelakangi adanya kasus *money laundering* UBS di Swiss. Selain itu, ada pula kasus Enron yang melibatkan Arthur Anderson. Melalui kebijakan FATCA ini, pemerintah AS berharap akan dapat memperoleh informasi dari negara-negara mitra mengenai *account* warga negara AS yang berada di luar negeri.

Kebijakan pertukaran data dan informasi terkait perpajakan memang dapat memberikan manfaat ekonomis maupun politis bagi negara-negara yang menerapkannya. Tetapi kemunculan kebijakan Eol di Indonesia menimbulkan perbedaan pandangan di antara lembaga-lembaga yang berkepentingan. Implementasi kebijakan Eol tidak dapat dilepaskan dari sistem dan prinsip-prinsip perbankan. Hingga saat ini, UU Perbankan Indonesia masih menjunjung tinggi prinsip kerahasiaan data nasabah. Hal ini dikhawatirkan akan menghambat jalannya proses pertukaran informasi secara otomatis seperti FATCA yang akan mulai

diterapkan pada September 2016 dan *Common Reporting Standard* (CRS) akan diterapkan pada September 2018.

Terkait dengan kebijakan Eol dan keterbatasan dalam UU Perbankan, OJK sebagai lembaga yang berwenang dalam menyelenggarakan sistem pengaturan dan pengawasan di sektor jasa keuangan bersama pemerintah terus berusaha mencari jalan tengah atas permasalahan ini. Menurut Gunawan, dalam jangka pendek, opsi amandemen UU Perbankan tidak memungkinkan untuk dilakukan. Hal untuk dapat dilakukan adalah mencari ruang dalam UU Perbankan yang dapat digunakan sebagai dasar pengaturan lebih lanjut. Hasilnya, saat ini telah terbit Peraturan Menteri Keuangan nomor PMK-60/PMK.03/2014 tentang Tata Cara Pertukaran Informasi sebagaimana telah diubah terakhir dengan PMK-125/PMK/010/2015 dan Peraturan OJK Nomor 25 Tahun 2015 tentang Penyampaian Informasi Nasabah Asing terkait Perpajakan kepada Negara Mitra atau Yurisdiksi Mitra.

### Multilateral Instrument untuk Melawan BEPS

Praktik *harmful tax practice* dan *preferential tax regime* merupakan bagian dari BEPS. Kecenderungan negara-negara untuk berkompetisi memberikan tarif pajak yang rendah dengan maksud menarik investor asing ke negaranya. Begitu pula dengan *preferential tax regime* yang sengaja dilakukan oleh sejumlah negara agar para investor asing menempatkan aset di negaranya. Praktik-praktik seperti ini secara tidak langsung akan merugikan negara lain.

Rencana aksi BEPS yang ke-5 dimaksudkan untuk memberikan rekomendasi dalam menangkali *harmful tax practice* dan *preferential tax regime*. Sebelumnya, OECD memberikan kuesioner pada negara-negara partisipan untuk mendapatkan gambaran yang cukup detail mengenai sistem perpajakan di masing-masing negara, termasuk kebijakan insentif perpajakannya. “Bisa jadi ini juga merupakan *assessment* bagi OECD untuk menilai apakah suatu negara

*mempunyai potensi harmful tax practice* maupun *preferential tax regime*,” papar Gunawan.

BEPS project juga menaruh perhatian pada harmonisasi jaringan *tax treaty* dunia sebagai salah satu alat untuk melawan praktik BEPS. Harmonisasi jaringan *tax treaty* dunia dituangkan dalam rencana aksi BEPS project yang ke-15, yang berjudul *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*. Kedudukan *multilateral instrument* ini nantinya akan berada di atas *bilateral agreement* atau *tax treaty* antara dua negara. Dengan kata lain, *multilateral instrument* ini merupakan alat untuk mengubah suatu *tax treaty* tanpa perlu renegosiasi. “Pada beberapa ketentuan, jika *multilateral instrument* mengatur berbeda dari yang sudah diatur dalam *bilateral treaty*, maka ketentuan dalam *multilateral instrument* akan menggantikan ketentuan dalam *bilateral treaty*. Adapun jika *bilateral treaty* belum mengatur hal tersebut, maka ketentuan dalam *multilateral instrument* akan ditambahkan dalam *bilateral treaty*,” tutur Gunawan.

Lebih lanjut, *multilateral instrument* tidak hanya bertujuan untuk menghindari terjadinya pajak berganda (*double taxation*) tetapi juga *double non-taxation*. Meskipun demikian, rekomendasi OECD ini masih menimbulkan pertanyaan terkait dengan adanya pilihan atau reservasi dari tiap-tiap negara pada pasal-pasal *multilateral instrument*. Permasalahan dapat timbul apabila dua negara yang terikat *bilateral treaty* ternyata membuat reservasi yang berbeda. “Saat ini kami masih fokus ke analisis tentang pengaruh pasal-pasal *multilateral instrument* bagi Indonesia dan posisi apa yang perlu diambil oleh Indonesia. Mengenai masih adanya potensi dis-harmonisasi dalam *multilateral instrument*, kami masih menunggu alternatif solusi yang akan diusulkan oleh OECD,” tanggap Gunawan. ☺

- Retno Megawati -

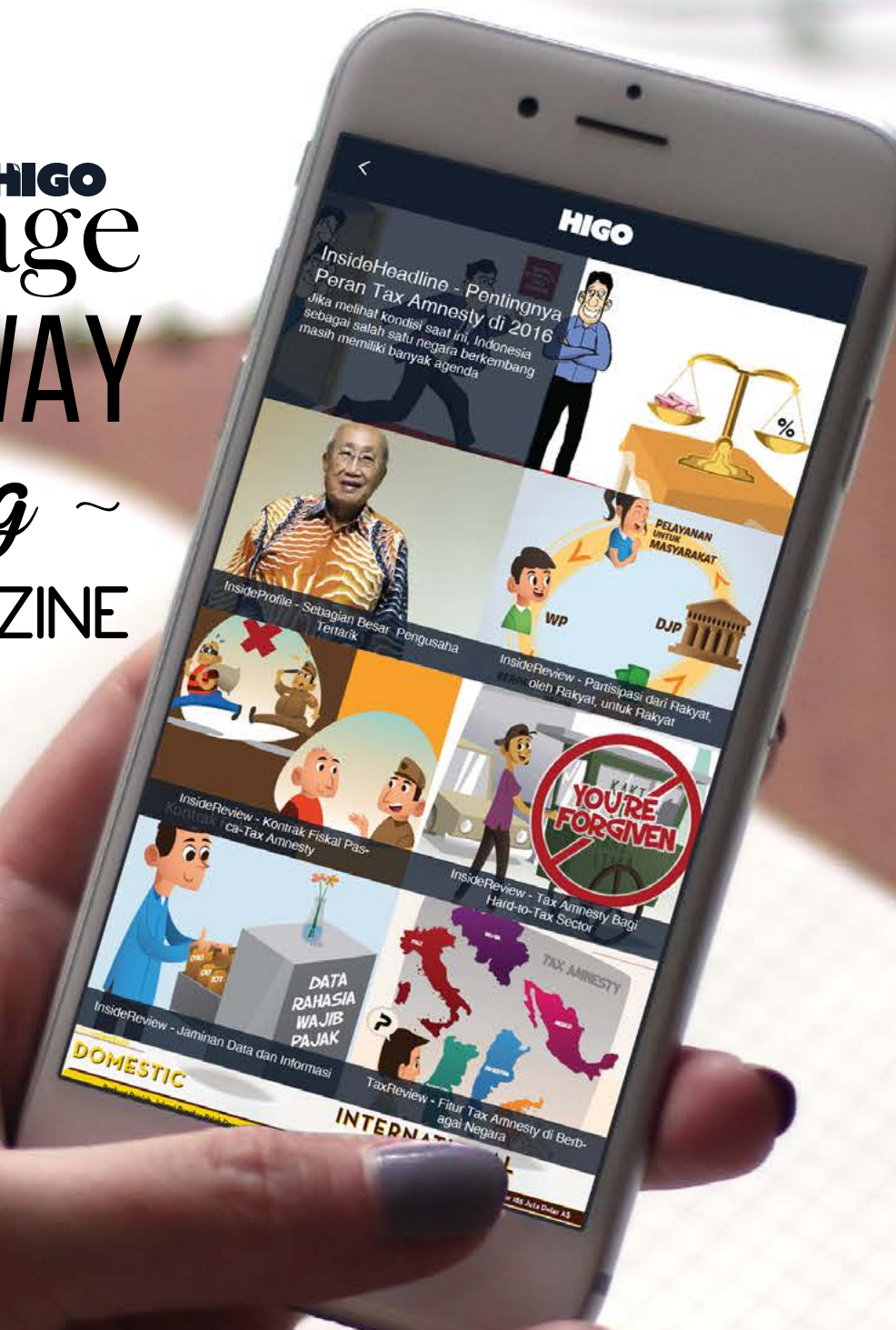
SCAN HERE



InsideTax magazine is now available on HIGO



# #TilesPage <sup>HIGO</sup> THE NEW WAY ~ of reading ~ DIGITAL MAGAZINE



# Domestic Dom



## 803 WNI MASUK DALAM SKANDAL PANAMA PAPERS

-Tempo.co-

Gemparnya skandal Panama Papers menguatkan dugaan bahwa banyak orang dan korporasi telah mendirikan *paper company* di luar negeri. Dokumen Mossack Fonseca pertama kali bocor ke reporter koran Jerman *Suddeutsche Zeitung* pada awal 2015. Dokumen itu dikirimkan bertahap melalui komunikasi yang terenkripsi. Sebanyak 11,5 juta dokumen Mossack yang bocor tersebut ditelisik oleh 370 jurnalis dari 76 negara, yang ikut dalam *The International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ)* sejak setahun lalu.

Panama Papers menyebutkan sebanyak 899 orang dan perusahaan di Indonesia memiliki perusahaan cangkang di beberapa kawasan surga pajak. Dari jumlah tersebut, sebanyak 803 berupa nama pemegang saham, 10 perusahaan, 28 perusahaan yang didirikan untuk tujuan tertentu, dan 58 nama pihak terkait. [▶](#)



## PAJAK REITS DIPANGKAS JADI 0,5%

- detikFinance -

Pemerintah memangkas tarif Pajak Penghasilan (PPH) final atas selisih antara nilai harga pokok penjualan (HPP) dengan nilai penjualan aset (*capital gain*) dalam transaksi Dana Investasi Real Estate (DIRE) atau dikenal juga dengan REITs (Real Estate Investment Trusts) menjadi 0,5%, dari sebelumnya 5%. Selain itu, tarif Bea Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan (BPHTB) yang saat ini juga sebesar 5%, dipangkas menjadi 1%.

Kebijakan pemangkasan tarif PPH REITs tersebut merupakan salah satu poin dari paket kebijakan ekonomi jilid XI yang diluncurkan oleh pemerintah dengan tujuan untuk menciptakan iklim dunia usaha yang lebih kondusif.

Dengan adanya penyesuaian tarif ini, diharapkan banyak kalangan pengusaha properti yang mau berinvestasi di sektor REITs, sehingga sektor properti dan infrastruktur lainnya bisa semakin tumbuh di Indonesia dan dapat bersaing dengan negara tetangga dalam hal investasi REITs. [▶](#)







## PAJAK INCAR DATA TRANSAKSI KARTU KREDIT

-Kontan.co.id-

Pemerintah terus berupaya melakukan ekstensifikasi pajak dalam rangka mengejar target penerimaan negara, di antaranya dengan mendorong penggunaan basis data yang lebih lengkap. Otoritas pajak akan menggunakan data transaksi kartu kredit sebagai salah satu alat untuk mengejar pajak.

Hal ini didukung oleh Kementerian Keuangan yang telah menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan (PMK) Nomor 39/PMK.03/2016 tentang rincian jenis data dan informasi serta tata cara penyampaian data dan informasi yang berkaitan dengan perpajakan. Peraturan tersebut mewajibkan perbankan nasional untuk melaporkan transaksi kartu kredit nasabah kepada Direktorat Jenderal (Ditjen) Pajak.

Pengenaan pajak dari transaksi kartu kredit bertujuan untuk



mendapatkan *profiling* Wajib Pajak Orang Pribadi (WPOP). Menteri Keuangan (Menkeu), Bambang Brodjonegoro menjelaskan bahwa nantinya yang akan dilihat adalah perbandingan antara profil belanja perorangan dengan pendapatannya. Jika perbandingan transaksi belanja kartu kredit lebih besar dari jumlah pendapatan tiap bulannya maka akan dilakukan pemeriksaan kembali atas pajak orang pribadi tersebut. ▢



## 24 WAJIB PAJAK INI SUMBANG PAJAK TERBESAR TAHUN 2015

-republika.co.id-

Ditjen Pajak memberikan apresiasi dan penghargaan kepada 24 penyumbang pajak terbesar di tahun 2015. Apresiasi ini diberikan untuk 23 Wajib Pajak (WP) badan dan satu orang WPOP. Pemberian penghargaan ini dibagi menjadi empat kategori yaitu WP besar satu sampai WP besar empat. 24 WP tersebut telah berkontribusi terhadap penerimaan sebesar 10% dari target penerimaan pajak tahun lalu sebesar Rp1.294 triliun.

Berikut daftar 24 WP dengan kontribusi pajak terbesar 2015: PT Bank Central Asia Tbk, PT Astra Sedayu Finance, The Hongkong and Shanghai Banking Corp Ltd, PT Adaro

Indonesia, PT Kaltim Prima Coal, PT Newmont Nusa Tenggara, PT Toyota Motor Manufacturing Indonesia, PT Astra Daihatsu Motor, PT Unilever Indonesia Tbk, PT Krama Yudha Tiga Berlian Motors, PT Samsung Electronics Indonesia, PT Jawa Power, PT Pertamina (Persero), PT Semen Indonesia (Persero) Tbk, PT Bio Farma (Persero), PT Kimia Farma (Persero), PT Pupuk Indonesia (Persero), PT Perkebunan Nusantara III, Bank Indonesia, PT Telekomunikasi Selular (Telkomsel), PT Bank Mandiri (Persero) Tbk, PT Bank Rakyat Indonesia (Persero) Tbk, PT Bank Negara Indonesia (Persero) Tbk, dan Ir. Arifin Panigoro. ▢



## PERUBAHAN TARIF PROGRESIF KONTAINER DI PELABUHAN TANJUNG PRIOK

- Viva.co.id -

Penerapan tarif progresif sebesar 900% untuk kontainer, menimbulkan reaksi keras dari dunia usaha. Merespons hal tersebut, pemerintah berencana mengubah tarif progresif ini. Tarif dasar *storage* peti kemas di Pelabuhan Tanjung Priok sebesar Rp27.200 untuk peti kemas berukuran 20 kaki dan Rp 54.400 per peti kemas berukuran 40 kaki.

Rencananya, mereka akan mengenakan tarif dasar sebesar Rp27.200 per kontainer yang diinapkan di pelabuhan pada hari pertama. Lalu tarifnya naik 500% pada hari kedua, 750% pada hari ketiga, dan hari keempat dikenakan biaya penalti 900%.

Cara hitung pengenaan tarif akan diubah dengan menggunakan sistem jam, bukan dengan sistem kalender. Apabila di akhir pekan, tarifnya pun akan diatur secara khusus. Ketika barang datang pada hari Jumat, maka perhitungannya akan lompat ke hari Senin. Sehingga pada hari libur tidak dikenakan denda. ▢

**OTORITAS PAJAK AUSTRALIA IDENTIFIKASI 800 WAJIB PAJAK TERKAIT "PANAMA PAPERS"**

- uk.reuters.com -

Otoritas pajak Australia, The Australian Tax Office (ATO) melakukan investigasi kemungkinan terjadinya *tax evasion* terhadap lebih dari 800 orang kaya yang menjadi klien dari salah satu firma hukum yang ada di Panama. Sebelumnya, muncul laporan kebocoran yang berisi lebih dari 11,5 juta dokumen yang berasal dari firma hukum Mossack Fonseca yang berada di negara *tax haven* Panama. Dokumen yang disebut sebagai "Panama Papers" tersebut tengah dalam investigasi berbagai lembaga internasional.

ATO menyatakan bahwa saat ini mereka telah mengidentifikasi lebih dari 800 orang Wajib Pajak (WP) di mana 120 orang di antaranya berhubungan dengan penyedia jasa luar negeri yang berlokasi di Hongkong. Untuk kepentingan pengecekan data laporan tersebut,



ATO bekerjasama dengan Australian Federal Police, The Australian Crime Commission, dan Anti-Money Laundering Regulator AUSTRAC.

Dari 800 orang tersebut beberapa di antaranya merupakan WP yang sebelumnya telah menjalani investigasi

dan lainnya merupakan WP yang telah melaporkan asetnya pada ATO melalui Project DO IT (*Disclose Offshore Income Today*). Project DO IT merupakan program pengungkapan aset sukarela yang digagas oleh pemerintah Australia pada akhir tahun 2014 lalu.

**OBAMA MENYERUKAN REFORMASI PAJAK INTERNASIONAL DI TENGAH PENGUNGKAPAN PANAMA PAPERS**

- theguardian.com -



Dalam sebuah pertemuan yang tidak direncanakan sebelumnya di Gedung Putih, Obama menjelaskan bahwa kebocoran Panama Papers yang terungkap merupakan isu penghindaran pajak yang penting untuk ditindaklanjuti. Obama mengatakan, Panama Papers menunjukkan penghindaran pajak secara besar-besaran yang melibatkan 500 perusahaan dan menimbulkan perputaran uang triliunan dolar dari seluruh dunia. Upaya penghindaran pajak ini berpengaruh pada masyarakat biasa, karena selama

ini penerimaan negara lebih banyak ditanggung oleh mereka yang berasal dari kalangan ekonomi menengah.

Obama mengadakan pertemuan tersebut dalam rangka mengeluarkan peraturan baru untuk mencegah tindakan inversi perusahaan, yang mana perusahaan akan memindahkan induknya di luar negeri untuk menghindari pajak. Saat ini Pemerintah AS sedang mendalami laporan yang berasal dari kebocoran jutaan dokumen milik firma hukum Mossack Fonseca yang berkedudukan di Panama.



## PERDAGANGAN GELAP BARANG-BARANG MEWAH TIONGKOK TERANCAM REZIM PAJAK BARU

- uk.reuters.com -

Pemerintah Tiongkok menaikkan tarif pajak atas pembelian barang-barang mewah dari luar negeri dan menindak tegas penyelundup yang membawa banyak barang-barang mewah di dalam kopernya (biasa disebut daigou). Hal ini dilakukan untuk mendorong perilaku belanja di dalam negeri dan membekukan perdagangan gelap yang digunakan untuk menghindari pajak.

Untuk memberantas praktik daigou, pemerintah Tiongkok memperberat hukuman atas pernyataan yang tidak benar tentang isi koper dan

memperketat pengawasan petugas Bea dan Cukai. Petugas telah menangkap banyak wisatawan Tiongkok yang membawa koper berisi barang-barang mewah di bandara dan segera mengenakan pajak terhadap mereka. Pemerintah akan menaikkan tarif pajak untuk beberapa jenis barang baik yang diimpor melalui pembelian *online* atau dibawa oleh daigou. Tarif pajak atas jam tangan mewah dari luar negeri akan naik dari 30% menjadi 60%, sedangkan untuk perhiasan akan naik dari 10% menjadi 15%. ☐



## PEMERINTAH INDIA LUNCURKAN KALKULATOR PAJAK

- newindianexpress.com -



Departemen Teknologi dan Informasi India telah meluncurkan inovasi baru berupa kalkulator pajak. Kalkulator ini berfungsi bagi para Wajib Pajak (WP) untuk memudahkan pengecekan kewajiban pajak tahunan mereka. Kalkulator pajak didesain dengan berbasis *online* yang terhubung pada *website* otoritas pajak India. Selain itu kalkulator ini juga berfungsi untuk membantu WP menghitung jumlah pajak yang terutang. Dengan demikian, pelaporan PPh dari WP pribadi dan badan sudah dapat diaktivasi.

Sistem dalam kalkulator pajak telah diperbaharui dan disesuaikan dengan tarif terbaru yang digunakan untuk menghitung pajak. Fasilitas tersebut dapat digunakan oleh WP baik pribadi maupun badan. Meskipun demikian, otoritas pajak mengingatkan WP untuk tidak mengandalkan kalkulator pajak dalam menghitung PPh yang tergolong rumit dan membutuhkan ketentuan berbeda yang mungkin belum diatur dalam kalkulator pajak. ☐



## PEMERINTAH SELANDIA BARU TIDAK AKAN MENGALOKASIKAN SUGAR TAX

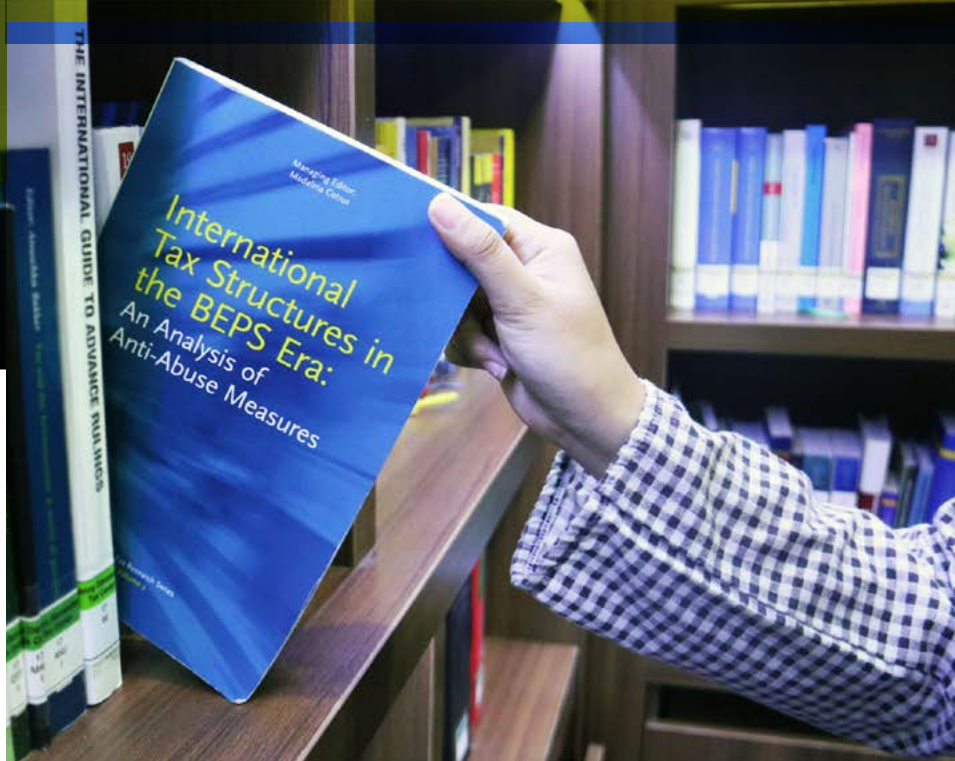
- radionz.co.nz -



Meskipun telah menerima surat terbuka dari 74 orang profesor kesehatan yang menyarankan untuk mengenakan pajak atas makanan dan minuman yang mengandung gula, pemerintah Selandia Baru tetap pada keputusannya untuk tidak menerapkan kebijakan pajak atas gula (*sugar tax*). Para profesor mengatakan bahwa tingkat obesitas pada anak-anak di Selandia Baru menempati peringkat 4 tertinggi di dunia, bahkan setiap tahun lebih dari 5000 anak yang berusia di bawah 8 tahun memerlukan operasi untuk mencabut gigi yang rusak.

Isu pengenaan pajak ini menimbulkan pendapat yang berbeda-beda dari berbagai kalangan. Juru bicara Green Party Health, Kevin Hague mengatakan bahwa bukti yang ditunjukkan oleh para ahli kesehatan terbaik di Selandia Baru mengenai bahaya gula sudah cukup kuat, sehingga pemerintah seharusnya dapat segera menerapkan kebijakan tersebut.

Hal yang berbeda diungkapkan Menteri Kesehatan Selandia Baru, Jonathan Coleman yang mengatakan pemerintah tidak akan mempertimbangkan kebijakan pajak atas gula karena tidak ada bukti pasti bahwa kebijakan tersebut dapat mengurangi tingkat obesitas pada anak-anak. Sebagai gantinya, pemerintah Selandia Baru telah menyiapkan 22 strategi untuk mengubah perilaku melalui pola kesehatan dan sistem pendidikan. ☐

**Judul Buku:**

International Tax Structures in the BEPS Era: An Analysis of Anti-Abuse Measures

**Editor:**

Madalina Cotrut

**Penerbit:**

IBFD Publishing

**Tahun Terbit:**

2015

**Jumlah Halaman:**

324

Buku yang ditulis oleh para peneliti di IBFD ini secara garis besar mengulas persoalan terkait dengan praktik BEPS dan seberapa jauh *anti-abuse measures* yang telah diterapkan oleh otoritas pajak di berbagai negara. Buku ini juga dapat dianggap sebagai suatu pelengkap untuk memahami rekomendasi-rekomendasi yang tertuang dalam proposal proyek BEPS OECD/G20, karena memberikan informasi mengenai konsep-konsep dasar dan struktur perpajakan internasional saat ini, serta kaitannya dengan proyek BEPS tersebut.

Secara garis besar, buku ini dibagi ke dalam empat bagian yang terdiri dari 10 bab. Pada bagian pertama, penulis memberikan gambaran umum mengenai strategi *tax planning* apa saja yang paling sering digunakan untuk praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*), dengan terlebih dahulu menjelaskan definisi yang jelas mengenai konsep *tax avoidance* dan *tax evasion*. *Tax avoidance* pada prinsipnya bersifat legal (*lawful*) karena dilakukan dengan memanfaatkan kelemahan ketentuan perpajakan yang berlaku, kontras dengan *tax evasion*

yang dilakukan semata-mata untuk menghindari pajak dengan cara-cara yang melanggar hukum. Penulis juga menyatakan dalam bukunya bahwa “*tax evasion carries an element of dishonesty*”.

Persoalan yang seringkali menjadi bahasan utama dalam struktur perpajakan internasional seperti pemanfaatan bentuk usaha tetap (BUT) dan eksploitasi pada ketentuan *transfer pricing* yang terjadi saat ini, dapat ditemukan pada bagian kedua buku ini. Ketentuan mengenai definisi BUT yang berlaku saat ini, terutama yang tercantum dalam perjanjian bilateral (*tax treaty*), dianggap memberikan definisi yang sempit, sehingga memberikan celah-celah kepada wajib pajak untuk menghindari pajak.

Lebih lanjut, penulis mengungkapkan bahwa penerapan prinsip kewajaran (*arm's length principle*) menjadi isu penting dalam rangka mewujudkan transparansi yang lebih baik, mengingat semakin banyak otoritas pajak yang memeriksa transaksi-transaksi antarafiliasi (*intra-group transaction*). Hal ini pun menjadi perhatian OECD dan G20 sehingga untuk isu *transfer pricing* dibuat ke dalam beberapa aksi BEPS, antara lain aksi 8, 9, 10, dan 13.

Sedangkan pada bagian ketiga, penulis mengarahkan pembaca untuk fokus pada isu struktur pajak dalam

aktivitas pembiayaan. Dalam hal ini, disajikan perkembangan terkini mengenai skema-skema pembiayaan terkait dengan *intra-group debt financing* maupun transaksi-transaksi yang melibatkan *hybrid instrument* dan *hybrid entity mismatches*. Terakhir, pada bagian keempat, pembaca diberikan suatu analisis mengenai struktur perencanaan pajak yang sering digunakan dalam model bisnis tertentu, antara lain berkaitan dengan *supply chain management*, pengalihan dan eksploitasi *intellectual property* (IP), ekonomi digital, dan *holding companies*.

Secara keseluruhan, buku ini dapat memberikan gambaran secara utuh mengenai isu BEPS. Pertama, setiap bab dalam buku ini menggambarkan suatu kajian mendalam yang dilakukan oleh penulis, tidak hanya terhadap proposal yang dikeluarkan oleh OECD, tetapi juga terhadap ketentuan pajak domestik maupun internasional saat ini. Pendekatan ini dapat menyediakan pembaca suatu gambaran yang utuh dan jelas mengenai bagaimana proposal BEPS OECD nantinya akan diimplementasikan. Kedua, buku ini juga memberikan analisis mendalam terhadap *anti-avoidance rules* yang berlaku, baik yang diatur dalam ketentuan pajak domestik maupun *tax treaty*, serta bagaimana keduanya akan berinteraksi dengan proposal OECD. ◻

- Awwaliatul Mukarromah -

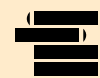


5<sup>th</sup> Floor  
**NOW**  
Unit #501

## » DANNY DARUSSALAM **TAXLibrary**

**A Place that Connect You with Worldwide Tax Knowledge**

You can access, read, discover your ideas, and enjoy it  
beyond your expectation



has more than 1.500 collection of books, journals, and international bulletins of taxation



free wi-fi



open for public: Monday to Friday, from 9am until 5pm



for your convenience, inform us before coming.  
contact:  
Ms. Eny +62 21 2938 5758 (ext. 143)  
email: [eny@dannydarussalam.com](mailto:eny@dannydarussalam.com)

**You Are What You Read, aren't You?**



VISIT OUR LIBRARY



## Penguatan Perpajakan Nasional dalam Mendorong Kemandirian Bangsa

### Seminar Perpajakan IAI Kompartemen Akuntan Pajak

Perekonomian Indonesia yang terus tumbuh seharusnya berdampak optimal terhadap pendapatan sektor perpajakan. Penguatan sektor perpajakan nasional dalam meningkatkan realisasi penerimaan negara sangat penting untuk mendukung komitmen kemandirian bangsa dalam membangun perekonomian yang memiliki daya saing strategis dan iklim investasi kondusif di tingkat global. Diperlukan regulasi yang komprehensif, strategi penerimaan pajak yang mumpuni, kesadaran Wajib Pajak (WP) yang makin tinggi, hingga penegakan hukum yang kuat, agar target penerimaan pajak bisa tercapai.

Masuknya revisi Undang-Undang tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (KUP) dan RUU tentang Pengampunan Pajak sebagai prioritas dalam Program Legislasi Nasional 2016 merupakan indikasi positif

keseriusan pemerintah mengejar target penerimaan pajak. Sebagai bentuk tindak lanjut, pemerintah tentunya harus menyiapkan berbagai peraturan teknis untuk mendukung pemberlakuan kedua RUU tersebut. Atas pemikiran itulah, Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Sektor Pajak (IAI KAPj) menyelenggarakan Seminar Perpajakan dengan tema besar "Prospek Perekonomian Indonesia dan Regulasi Perpajakan 2016" yang bertempat di Balai Kartini, Jakarta Selatan, Kamis (10/3/2016).

Menghadirkan narasumber dari profesional pajak seperti Prof. John Hutagaol (Direktur Peraturan II DJP), Aviliani (Ekonomi Indonesia), Darussalam (Pengamat Perpajakan/*Managing Partner* DANNY DARUSSALAM Tax Center), Suryadi Sasmita (Wakil Ketua Asosiasi Pengusaha Indonesia), Jon Erizal (Wakil

Ketua Komisi XI DPR), dan Permana Adi Saputra yang menjadi moderator acara.

Pertumbuhan ekonomi dunia tahun 2015 sekitar 2,9% dan di tahun 2016 ini diproyeksikan akan naik menjadi 3,4%. Naiknya target pertumbuhan ekonomi juga berimbas pada kenaikan target pajak di tahun 2016 yang mencapai 1.360 triliun rupiah, atau sekitar 75% dari target pendapatan negara sebesar Rp1.822,5 triliun. Terdapat sejumlah tantangan untuk mengejar target penerimaan pajak ini. Tantangan pertama, yaitu kondisi perekonomian Indonesia yang tak lepas dari kondisi perekonomian global. John mengatakan, Indonesia punya peluang yang lebih baik seiring dengan meningkatkannya rasa optimistis akan membaiknya perekonomian global. Meski demikian, pemerintah tetap perlu waspada karena ekonomi pada



4 kawasan yakni Amerika, Uni Eropa, Jepang, dan China yang merupakan pengendali perekonomian dunia, masih belum menunjukkan perbaikan yang signifikan.

Tantangan lain yang dihadapi Indonesia untuk mencapai target penerimaan pajak adalah kurangnya tenaga perpajakan. "Saat ini pegawai pajak kita harus mengawasi banyak WP. 1 orang pegawai pajak harus mengawasi kurang lebih 800 orang WP. Apakah dapat optimal kalau satu orang mengawasi begitu banyak WP?" ujar John.

Sebagai ekonom Indonesia, Aviliani turut andil memberikan penjelasannya mengenai dampak ekonomi global terhadap sektor perpajakan di Indonesia. Menurut Aviliani, saat ini semua negara sedang mengalami *imbalance* salah satu contohnya yaitu Tiongkok yang memproyeksikan pertumbuhan ekonominya mengalami penurunan, dari 6,8% menjadi 6,3%. Ini artinya kondisi global saat ini masih belum ada perbaikan, tetapi pertumbuhan ekonomi dunia saat ini berpusat kepada negara berkembang. Oleh karena itu, diharapkan agar Indonesia jangan sampai salah langkah dalam membuat kebijakan perpajakan.


Sampai saat ini tercatat jumlah orang kaya di dalam negeri sekitar 50 juta orang, namun dari total tersebut yang membayar pajak hanya sekitar 25 juta orang. Sedangkan 100 juta orang lainnya adalah kalangan menengah. Dengan angka ini, seharusnya 50 juta orang kaya tersebut bisa menjadi WP yang memenuhi kewajiban pajaknya

secara benar. Tetapi realitanya kalangan kaya ini tidak semua membayar pajak. Melihat hal ini, pemerintah melalui Direktorat Jenderal (Ditjen) Pajak perlu mengoptimalkan pemungutan pajak atas orang kaya. Terkait hal tersebut, Aviliani menyetujui agar pemerintah dan DPR sebaiknya mempercepat pemberlakuan kebijakan *tax amnesty*. Alasannya adalah jika *tax amnesty* tidak diterapkan dalam waktu dekat, maka sejumlah negara yang kerap dijadikan sebagai tempat untuk menyimpan aset orang Indonesia, akan mempersiapkan strategi untuk 'melawan' kebijakan *tax amnesty*.

Berbicara mengenai *tax amnesty*, Darussalam sebagai pengamat perpajakan juga mendukung penuh agar kebijakan *tax amnesty* dapat segera terlaksana. "Tahun 2016 tidak ada lagi isu besar di bidang perpajakan selain pengampunan pajak. *Tax amnesty* harus dilakukan di tahun 2016, kalau tidak di 2016 lebih baik tidak usah dilakukan sama sekali," tutur Darussalam.

Mengapa *tax amnesty* menjadi hal yang penting untuk diterapkan? Pertama adalah pengampunan pajak yang diterapkan di negara-negara lain tidak terpisahkan dari reformasi perpajakan secara menyeluruh. Kedua adalah isu keadilan, *tax amnesty* banyak diberitakan melanggar prinsip keadilan, padahal jika persepsi akan keadilan ini dibalik, justru WP yang selama ini sudah patuh akan merasa dirugikan karena hanya WP yang patuh saja yang dibebankan untuk membayar pajak. Ketiga, isu *tax amnesty* tidak

bisa dilepaskan dengan keinginan untuk memperluas basis pajak, dalam hal ini adalah data WP. Keempat, pertukaran informasi (*exchange of information*) untuk tujuan pajak dalam level internasional akan dimulai di tahun 2017, dan hingga saat ini sudah ada 96 negara yang berkomitmen untuk saling bertukar informasi perbankan untuk tujuan perpajakan.

Mewakili WP, Suryadi Sasmita turut andil dalam mengisi acara untuk menyuarakan aspirasi dari para pengusaha di Indonesia. Menurut Suryadi, tarif pajak yang dikenakan untuk WP badan saat ini masih termasuk dalam kategori yang tinggi dan memberatkan perusahaan. Oleh karena itu, Suryadi berharap agar tarif PPh Badan dapat segera diturunkan. Sebagai penutup, John Enrizal menyampaikan bahwa sebagai Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) khususnya di komisi XI yang memiliki ruang lingkup di bidang keuangan, perencanaan pembangunan, dan perbankan sangat mendukung penuh ekstensifikasi yang dilakukan oleh Ditjen Pajak untuk mencapai peningkatan penerimaan pajak. Terutama terkait dengan kebijakan *tax amnesty* yang pelaksanaannya masih dalam pembahasan di DPR. Selain fokus terhadap penerimaan pajak, komisi XI bersama Menteri Keuangan juga sedang membahas undang-undang yang berkaitan dengan penerimaan negara bukan pajak (PNBP) agar dapat menjadi sentral dalam meningkatkan penerimaan negara. 

- Suci Noor Aeny -

## Seminar Eksklusif DANNY DARUSSALAM Tax Center

Pergerakan ekonomi yang dinamis nampaknya memengaruhi struktur perpajakan untuk senantiasa berubah. Wajib Pajak (WP) sebagai salah satu pihak yang berada dalam sistem pajak dituntut untuk terus memperbaharui dan mengaplikasikan segala bentuk perubahan terutama dalam ketentuan perpajakan. DANNY DARUSSALAM Tax Center (DDTC) sebagai salah satu *stakeholder* perpajakan menunjukkan perhatiannya atas permasalahan tersebut melalui penyelenggaraan seminar eksklusif yang bertajuk “Strategi Mempersiapkan dan Menghadapi Pemeriksaan Pajak & *Transfer Pricing*”. Bertempat di Hotel Mercure Serpong Alam Sutera Tangerang (17/03/2016), diselenggarakan secara gratis bagi para WP Badan. ◉



## Beracara di Pengadilan Pajak

Perdana di Indonesia, DANNY DARUSSALAM Tax Academy (DDTax Academy) resmi membuka program baru berupa *practical course*. Melalui misi untuk mencerahkan dan memperkuat pendidikan pajak masyarakat Indonesia serta keinginan luhur untuk menjadi pusat pelatihan pajak yang berkontribusi positif terhadap sistem perpajakan Indonesia, DDTax Academy memberikan pelatihan di bidang perpajakan yang akan memenuhi harapan para peserta sesuai dengan *tagline* yang diangkat “*Your Trusted Professional Tax Training Center*”.

Pelatihan yang diadakan pada tanggal 5-6 April 2016 ini mengangkat tema *Legal Proceeding in The Tax Court Course*, atau pelatihan mengenai Tata Cara Beracara di Pengadilan Pajak. Pelatihan ini juga memberikan kesempatan kepada para peserta untuk terjun langsung merasakan bagaimana situasi ketika benar-benar beracara di Pengadilan Pajak dengan adanya fasilitas *moot court* yang disediakan oleh DDTax Academy. ◉





## Mengupas Strategi Pengisian SPT PPh Badan

Dalam rangka mempersiapkan dan menghitung Pajak Penghasilan (PPh) Badan 2015, DDTax Academy menyelenggarakan pelatihan untuk memberikan pengetahuan dan pemahaman yang mendalam bagi para peserta terkait pengisian SPT PPh Badan. Bertempat di ruang pelatihan DDTax Academy, Kelapa Gading Jakarta Utara (13-14 April 2016), peserta yang terdiri dari praktisi perpajakan dan karyawan di beberapa perusahaan swasta diberikan pemaparan mengenai konsep dasar dan regulasi yang terkait dengan pembuatan SPT PPh Badan. Selain itu, para peserta juga ajarkan untuk melakukan praktik pengisian SPT PPh Badan yang dimulai dari menyiapkan perhitungan kertas kerja sampai mengunggahnya ke dalam aplikasi e-SPT. ◉



## Menimba Ilmu Dokumentasi *Transfer Pricing*



A danya isu penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan multinasional melalui transaksi lintas batas negara dengan pihak afiliasi menuntut perusahaan multinasional agar dapat membuktikan kewajaran nilai transaksi tersebut melalui *Transfer Pricing Documentation (TP Doc)*. Persoalan *TP Doc* ini seringkali menimbulkan sengketa antara otoritas pajak dengan WP. Untuk itu DDTax Academy menunjukkan perhatiannya dengan menyelenggarakan *practical course* mengenai *TP Doc* dalam mencari pembeding yang sesuai dengan perusahaan. ◉



# Menjemput Medali ke Jantung Eropa



**B**. Bawono Kristiaji, Partner di DANNY DARUSSALAM Tax Center (DDTC), meraih penghargaan Confédération Fiscale Européenne (CFE) Award *Albert J. Radler Medal 2015* atas tesisnya yang berjudul “*Incentives and Disincentives of Profit Shifting in Developing Countries*” yang terpilih sebagai tesis pajak terbaik se-Eropa.

Penghargaan bergengsi itu diterima Kristiaji pada acara CFE Forum 2016 dan Konferensi Tahunan Pajak Internasional CFE di Brussels, Belgia, Kamis malam (21/04/2016) waktu setempat. Penghargaan tersebut sekaligus menjadi *award* yang pertama kali diterima oleh peneliti pajak dari luar Eropa.

Dalam tesisnya, Kristiaji mengurai bagaimana kebijakan pajak penghasilan badan akan memengaruhi perilaku pengalihan laba (*profit shifting*) perusahaan multinasional di negara-negara berkembang (untuk lebih lanjut lihat Kotak 1).

“Tesis Kristiaji sangat mendalam dan relevan dengan situasi terkini. Simpulan-simpulannya sangat tajam. Tesis ini berhasil menggabungkan pendekatan ekonomi dan hukum, sehingga bisa dijadikan acuan dalam perumusan kebijakan perpajakan, baik untuk negara maju maupun negara berkembang,” demikian pernyataan resmi juri.

Anggota tim juri dalam ajang kompetisi tahunan se-Eropa tersebut adalah mantan Presiden CFE Stephen D.G. Coleclough, Ketua Bidang Hukum Pajak International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) Michael Lang, dan Ketua Bidang Akademik IBFD Pasquale Pistone.

Kristiaji meraih master pajak dari School of Economics and Management, Tilburg University, Belanda, di bawah program beasiswa DDTC. Setiap tahun, DDTC memberikan beasiswa penuh kepada karyawannya untuk mengambil S2 pajak di universitas-universitas terbaik Eropa.

Penghargaan tahunan itu dinamai *Albert J. Radler Award* untuk mengenang jasa Radler, salah seorang tokoh pajak modern di Eropa yang meninggal pada 2012. “Terima kasih, semoga penghargaan ini bisa menginspirasi,” kata Kristiaji saat memberikan sambutan dalam acara penghargaan tersebut.

CFE adalah organisasi para profesional dan konsultan pajak terbesar di Eropa yang didirikan pada 1959 di Brussels. CFE beranggotakan 26 organisasi nasional dari 21 negara di Eropa, yang merepresentasikan lebih dari 100.000 profesional pajak di benua tersebut. ☺

- Bastanul Siregar -



## Kotak 1 - Insentif dan Disinsentif Pengalihan Laba di Negara Berkembang

Praktik pengalihan laba telah menarik perhatian berbagai pihak, baik pemerintah, organisasi internasional, aktivis sosial, maupun media. Hal ini menjadi isu yang penting, karena mengakibatkan hilangnya potensi penerimaan pajak negara melalui pemanfaatan celah sistem pajak internasional. Dalam praktiknya, negara berkembang ditengarai menjadi pihak yang lebih banyak dirugikan (Fuest, Hebous, dan Riedel, 2011). Namun, persoalan pengalihan laba di negara berkembang belum pernah dikaji secara mendalam, terutama dari segi penyebab, skala, dampak, maupun cara mengantisipasinya.

Berangkat dari kekosongan akan studi mengenai hal tersebut, tesis ini berupaya mengupas perilaku pengalihan laba dan faktor-faktor yang memotivasinya. Ruang lingkup tesis ini dibatasi pada praktik penghindaran laba yang sensitif terhadap perbedaan tarif pajak antarnegara, yaitu: manipulasi *transfer price* dan pinjaman afiliasi yang berlebihan (*thin cap*).

Dalam praktiknya, sistem pajak internasional saat ini membuka peluang akan adanya praktik pengalihan laba. Peluang tersebut tercermin dari 3 elemen: *jurisdiction to tax*, pendekatan akuntansi terpisah (*separate accounting approach*), dan perlakuan terhadap pembayaran bunga. Pada elemen pertama, setiap otoritas pajak negara memiliki kewenangan dalam menentukan desain sistem pajak mereka sendiri. Hal ini mendorong terciptanya perbedaan sistem pajak antarnegara sehingga mendorong terjadinya pengalihan laba perusahaan multinasional.

Kedua, pendekatan akuntansi terpisah menyebabkan diperlakukannya perusahaan multinasional yang sejatinya merupakan satu entitas ekonomi sebagai perusahaan-perusahaan yang terpisah secara legal. Ditambah lagi, sistem ini mempersulit otoritas pajak suatu negara dalam mengakses informasi afiliasi perusahaan yang berlokasi di yurisdiksi yang berbeda, sehingga semakin memotivasi suatu perusahaan multinasional mengalihkan laba ke perusahaan afiliasinya. Dan yang ketiga, oleh karena biaya bunga dapat mengurangi penghasilan kena pajak, perusahaan akan terdorong untuk mendanai anak perusahaan mereka dengan utang yang berlebihan.

Selain ketiga hal di atas, dorongan untuk melakukan pengalihan laba juga diperbesar oleh adanya perbedaan tarif PPh Badan dan juga akses terhadap *tax haven* yang menciptakan insentif untuk melakukan pengalihan laba. Untuk mengatasi hal ini, banyak negara berusaha menciptakan disinsentif dengan membuat ketentuan anti penghindaran pajak yang dimaksudkan untuk mengurangi motivasi perusahaan dalam mengalihkan laba ke negara lain.

Lalu mengapa pengalihan laba harus diperhatikan secara serius? Penting untuk diketahui bahwa pendanaan pembangunan di negara berkembang justru banyak ditopang oleh penerimaan dari PPh Badan. Sayangnya, arus globalisasi justru semakin menyulitkan negara berkembang memaksimalkan penerimaan PPh Badan. Setidaknya terdapat tiga potensi kebocoran penerimaan pajak di negara berkembang yang disebabkan oleh globalisasi, mulai dari akibat kompetisi pajak, *offshore tax evasion*, serta pengalihan laba.

### Pengaruh Kebijakan PPh Badan terhadap Perilaku Pengalihan Laba Perusahaan

Dalam meneliti perilaku perusahaan dalam melakukan pengalihan laba, penelitian ini melibatkan 8000 anak perusahaan di 29 negara berkembang selama kurun waktu 2005-2013 (9 tahun). Penelitian yang dilakukan berfokus pada besaran praktik pengalihan laba berdasarkan pengaruh dari insentif (perbedaan tarif PPh Badan antarnegara) dan disinsentif (ketentuan anti penghindaran pajak) yang ada. Adapun data yang digunakan adalah data laporan keuangan yang diambil dari ORBIS *database*.

Variabel dependen yang diuji adalah indikator *earning before interest expense* (EBIT) maupun laba sebelum pajak. Sedangkan variabel independen yang dilihat pengaruhnya adalah: perbedaan tarif PPh Badan (sebagai insentif) dan juga efektivitas suatu negara dalam implementasi ketentuan *transfer pricing* dan *interest limitation rules* (sebagai disinsentif).

Hasil analisis menunjukkan bahwa setiap perbedaan tarif PPh Badan sebesar 1% (lebih besar) antara anak perusahaan dengan induknya di negara lain akan menyebabkan penurunan laba yang dilaporkan sebesar 1,2% dari laba sesungguhnya. Hal ini jelas mengkhawatirkan, terlebih jika kita mempertimbangkan temuan global, yakni hanya sebesar 0,8% perbedaan laba yang dilaporkan dari aktualnya untuk setiap 1% perbedaan tarif PPh Badan (Heckemeyer dan Overesch, 2013). Selain itu, studi yang dilakukan di negara-negara Eropa justru menunjukkan tren yang menurun (Lohse dan Riedel, 2013).

Dari sisi analisis pengaruh peraturan anti penghindaran pajak, ditemukan bahwa berbagai ketentuan tersebut tidak mampu mengikis insentif pengalihan laba. Dari hasil perhitungan peran *transfer pricing rule* dan *interest limitation rule* sebagai disinsentif terhadap strategi pengalihan laba, ditemukan bahwa peraturan-peraturan tersebut di negara berkembang hanya mampu mengurangi insentif (sebagai disinsentif) untuk melakukan pengalihan laba sebesar 72%.

Rendahnya efektivitas peraturan-peraturan tersebut ditengarai disebabkan terutama oleh faktor administrasi pajak yang kurang efektif. Oleh karena itu, harus dibedakan antara memiliki ketentuan anti penghindaran pajak di satu sisi, dan kapasitas untuk menerapkan ketentuan tersebut secara efektif di sisi yang lain.

Di antara skema *transfer price* dan *thin capitalization* tersebut, manipulasi *transfer price* merupakan praktik yang lebih dominan dilakukan. Hal ini sesuai dengan studi yang dilakukan oleh Heckemeyer dan Overesch (2013). Dominasi praktik ini disebabkan oleh tiga kondisi berikut: (i) anak perusahaan yang didirikan di negara berkembang cenderung melakukan operasi bisnis yang terbatas dan tidak memerlukan ekspansi bisnis yang signifikan, sehingga pembiayaan melalui pinjaman cenderung rendah; (ii) tingginya frekuensi transfer teknologi dan aset *intangible* kepada anak perusahaan di negara berkembang meningkatkan peluang perusahaan multinasional untuk memanipulasi harga dan substansi dari transaksi tersebut; dan (iii) sulitnya penerapan *arm's length principle* di negara berkembang karena keterbatasan data pembandingan.

### Apa yang Harus Dilakukan?

Untuk menekan insentif strategi pengalihan laba terhadap anak perusahaan di negara berkembang, sebenarnya otoritas pajak di negara berkembang dapat menurunkan tarif PPh Badan mereka. Namun, hal tersebut tidak rasional terlebih mengingat ketergantungan yang tinggi dari penerimaan PPh Badan serta kebutuhan pembiayaan pembangunan. Di sisi lain, harmonisasi tarif pajak di level global bukan sesuatu yang realistis mengingat adanya kedaulatan pajak dan keengganan untuk bekerjasama. Di tengah kedua hambatan ini, maka hal yang paling dapat dilakukan adalah secara aktif menyerukan mengenai kerjasama multilateral dalam rangka memerangi praktik *harmful tax competition*.

Selain itu, negara berkembang harus memiliki ketentuan anti penghindaran pajak yang mudah diaplikasikan, sesuai dengan kondisi, namun juga selaras dengan konsensus internasional. Dalam konteks *transfer pricing*, rekomendasi OECD/G20 BEPS *Project* dapat dipertimbangkan terutama karena adanya suatu relaksasi aplikasi *arm's length principle* dan juga upaya menitikberatkan kepada *value creation*. Lebih lanjut lagi, format baru *transfer pricing documentation* yang berpijak pada aspek transparansi perlu untuk diadopsi.

Untuk *interest limitation rules*, negara berkembang dapat mempertimbangkan rekomendasi BEPS Aksi 4. *Interest limitation rules* di negara berkembang sebaiknya mencakup aturan yang bersifat *fixed ratio* seperti batasan utang dengan modal yang kemudian dikombinasikan dengan penerapan pengujian kewajaran (*arm's length principle*). Hal ini dimaksudkan agar kesederhanaan implementasi tetap mempertimbangkan kenyataan bisnis.

Hasil penelitian ini juga merekomendasikan negara berkembang untuk mulai membenahi persoalan administrasi pajak. Hal ini dapat dilakukan melalui pelatihan, pendidikan, hingga dukungan data dan informasi yang bisa dipergunakan dalam mencegah aktivitas pengalihan laba. Selain itu, diperlukan juga strategi penegakkan hukum yang berbasis pada risiko, atau dengan kata lain, penilaian atas transaksi yang berpotensi menyebabkan pengalihan laba. Negara berkembang juga perlu mulai melakukan studi mengenai perhitungan dan monitoring aktivitas pengalihan laba.

Sebagai penutup, penting untuk menggarisbawahi bahwa perbaikan lanskap pajak internasional sangatlah bergantung pada aksi multilateral. Oleh karena itu, inisiasi untuk mempertimbangkan pengatasan masalah pengalihan laba secara terintegrasi sangat dibutuhkan. Dengan adanya koordinasi yang efektif antarnegara, maka celah-celah sistem pajak antarnegara yang selama ini dimanfaatkan untuk melakukan praktik pengalihan laba dapat tertutup, sehingga mempersempit ruang kesempatan pengalihan laba dan menyulitkan para pelakunya untuk melanjutkan praktik tersebut.

Sumber:

Disarikan dari B. Bawono Kristiaji, "Incentives and Disincentives of Profit Shifting in Developing Countries," (Master Thesis, Tilburg University, 2015).

[Download Thesis](#)

# Ayo, jadi kontributor di Majalah InsideTax!

Selain karya Anda akan di baca oleh ribuan orang, kontributor juga akan mendapat insentif berupa uang tunai dan merchandise menarik.

Yuk bikin karya berikut:

**InsideREVIEW:** tulisan dengan tema yang sangat dibebaskan namun mendalam, baik pajak domestik maupun internasional, tetapi mengutamakan tema-tema (isu) yang sedang hangat di dunia perpajakan dengan disertai sumber referensinya.

**InsideREGULATION:** tulisan dengan tema mengikuti perkembangan terkini (update) peraturan perpajakan di Indonesia atau peraturan yang menarik untuk dibahas dengan disertai sumber referensinya.

**InsideSTORIETTE:** tulisan berisi cerita pendek bertemakan pajak. Biasanya diangkat dari pengalaman penulis atau dapat juga bersifat fiksi.

**Students'CORNER: (a)** tulisan berupa opini mahasiswa atas suatu isu perpajakan yang sedang hangat atau **(b)** Ulasan liputan event perpajakan yang diselenggarakan oleh mahasiswa dan InsideTax sebagai media partner.

**Kriteria penilaian artikel: orisinalitas dan belum pernah dipublikasikan di media lainnya, kedalaman analisis dan referensi yang digunakan, struktur dan gaya penulisan, serta aktual dan bermanfaat.**

**Format tulisan:**

- Huruf times new roman 11 pt; spasi 1,15; dan margin normal; Jumlah kata:
  - 2.500 hingga 3.000 untuk InsideREVIEW;
  - 2000 hingga 2500 untuk InsideREGULATION;
  - 750 hingga 1250 untuk InsideSTORIETTE;
  - maksimum 2000 untuk Students'CORNER poin (a);
  - maksimum 500 untuk Students'CORNER poin (b);
- Artikel dikirimkan dalam format Ms.Word Document (doc atau docx);
- Sertakan identitas, foto diri, dan nomor telfon yang dapat kami hubungi.

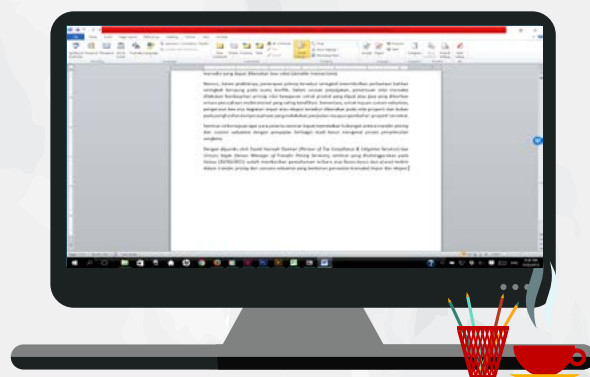
Inside Review

Inside Regulation

Storiette

Students'Corner

**BUAT KARYA**



↓  
kirim ke [insidetax@dannydarussalam.com](mailto:insidetax@dannydarussalam.com)

**SELEKSI & EDITING**



Setelah seleksi, artikel yang terpilih akan Redaksi review seperlunya tanpa menghilangkan makna atau maksud yang ingin Anda sampaikan.

↓  
**INSENTIF**



Rp750.000

Rp750.000

Rp350.000

(a) Rp350.000

(b) Rp150.000



# TAXES 2016:

## “Technopreneur as a Business Inovation”



Ditulis oleh:



**Heny Kusuma Ningrum**

Mahasiswi Fakultas Ekonomi  
Universitas MH Thamrin

**B**elajar dari organisasi merupakan salah satu yang biasa dipelajari oleh Himpunan Mahasiswa Akuntansi Perpajakan (HIMA-AKP) Fakultas Ekonomi, Universitas MH Thamrin, yang menyalurkan aspirasi dari kegiatan mahasiswa. Lebih lanjut HIMA-AKP juga berfungsi sebagai wadah untuk meningkatkan kemampuan mahasiswa dalam bidang akuntansi dan perpajakan serta memfasilitasi anggota dalam bidang akademik maupun non-akademik.

Kali ini HIMA-AKP menyelenggarakan sebuah seminar interaktif dengan nama “TAXES” (*Tax Accounting Exposes*

*Economic Science*). Acara ini terbuka untuk mahasiswa/i, siswa/i, dan umum yang bertempat di Auditorium Utama Gedung LIPI (09/04/2016) lalu. Pada tahun ini, TAXES menyelenggarakan tema “*Technopreneur as A business Inovation*”

*Technopreneur* merupakan penggabungan dari dua kata yaitu teknologi dan *entrepreneur*. Perekonomian suatu negara akan berkembang dengan pesat apabila ditopang oleh aktifitas wirausaha. Di era teknologi informasi saat ini, semakin membuka peluang bagi masyarakat Indonesia untuk berwirausaha. Namun,

globalisasi teknologi belum sepenuhnya dimanfaatkan secara optimal oleh pelaku usaha. Padahal pemanfaatan teknologi, informasi, dan jaringan internet semakin mudah dijangkau. Kondisi saat ini merupakan kesempatan emas untuk membantu para pelaku Usaha Kecil Menengah (UKM) mengadaptasi layanan berbasis teknologi untuk menjalankan usaha secara *online*, sehingga terciptalah ragam peluang baru yang menguntungkan. Apalagi dengan keterlibatan Indonesia dalam Masyarakat Ekonomi Asean (MEA), Indonesia membutuhkan banyak *technopreneur* yang mampu memanfaatkan teknologi secara tepat guna meningkatkan daya saing bisnisnya menghadapi pesaing-pesaing lain dari kawasan ASEAN. Karena *technopreneur* di Indonesia bisa menjadi penyokong pembangunan nasional serta mendukung kemandirian bangsa.

TAXES 2016 menghadirkan Aris Ananda (Penulis & Praktisi Kreativitas) yang mengajarkan bagaimana memulai suatu usaha dengan menggunakan teknologi yang canggih. Selanjutnya ada Edvan Muhammad Kautsar (*Motivator, Entrepreneur, & Author*) yang mengajarkan pembentukan



*mindset* dan menanamkan pola pikir untuk menjadi seorang *entrepreneur*. Selain itu ada juga Teguh Adi Wibowo (Perwakilan *community & coordinator seller* "incubator Bukalapak.com") yang memberikan pengetahuan secara langsung tentang seluk beluk *entrepreneur*, dan yang terakhir ada Dini Utami Putri (*Owner Sushi Rakyat*) yang membagi pengalaman tentang usahanya.

Dengan diadakannya kegiatan seminar tahunan ini, yang mengangkat masalah pendidikan dan pengembangan SDM di Indonesia diharapkan kedepannya dapat membangun sinergi antara perkembangan teknologi, dunia pendidikan, penguatan SDM dan pengembangan *entrepreneur* dan *technology*. ☺

- Heny Kusuma Ningrum -



## Belajar BEPS dan Sejarah ke Anak Benua



Siapa yang tidak pernah dengar akronim BEPS? *Base Erosion & Profit Shifting* (BEPS) dan rencana aksinya yang menjadi agenda dari negara-negara anggota OECD dan G20, dibahas dalam perayaan 20 tahun usia Foundation for International Taxation (FIT) di Mumbai (India). Setiap tahunnya, FIT mengadakan konferensi atau seminar pajak internasional yang dihadiri oleh para peserta dari berbagai penjuru dunia.

Akhir tahun 2015 lalu, penulis berkesempatan untuk menghadiri seminar pajak internasional yang bertajuk “*BEPS and Beyond BEPS – The Impact and Next Steps*”. Melalui *human resources development program* (HRDP), DANNY DARUSSALAM Tax Center (DDTC) memberikan beasiswa penuh kepada penulis untuk menggali isu BEPS lebih dalam. Uniknya, program HRDP kali ini didampingi langsung oleh Darussalam selaku *Managing Partner* DDTC. Seminar ini

diadakan selama 3 hari yang terdiri dari 15 diskusi panel dengan lebih dari 80 pembicara tersohor di bidang pajak internasional yang berasal dari seluruh dunia.

Pada hari pertama, seminar dibuka dengan sambutan hangat dari Prof. Roy Rohatgi selaku dewan pengawas FIT kepada para pembicara dan peserta. Seminar ini tidak hanya membicarakan proyek dan rekomendasi BEPS, tetapi juga bagaimana mengatasi dampaknya. Dalam salah satu diskusi panel, Prof. Jeffrey Owens memimpin diskusi dengan membahas dampak praktik BEPS di negara berkembang. Diskusi tersebut juga diikuti oleh beberapa profesor lainnya seperti Graeme Cooper, Pasquale Pistone, Sol Piccioto, Kees van Raad, Richard Vann dan Mukesh Butani.

Singkat cerita, seminar pada hari kedua hanya membahas hal-hal yang relevan dari aksi-aksi dalam proyek BEPS untuk diterapkan di India. “Tidak

kelima belas aksi harus kita (India) implementasikan,” ucap salah seorang panelis yang merupakan otoritas pajak India. Sampailah pada hari terakhir, yaitu hari ketiga. Diskusi panel masih dilanjutkan dengan membahas dampak dari aplikasi aksi BEPS terhadap negara maju, negara berkembang, dan beberapa negara yang dianggap sebagai “*emerging countries*” (seperti Rusia, India, dan Afrika Selatan). Seminar ini pun ditutup oleh Prof. Roy Rohatgi yang menyimpulkan bahwa proyek BEPS ini akan sukses apabila negara-negara maju dan berkembang dapat mengimplementasikan setiap aksi yang relevan dari proyek BEPS di negaranya. Implementasi tersebut tentunya dijalankan secara transparan dan substansial, serta dapat dibuatkan dasar hukum yang penuh kepastian di kemudian hari, agar tidak hanya berdasarkan rekomendasi saja.

Penulis sendiri bertanya-tanya, bagaimana situasi dan kondisi seminar







Darussalam dan Prof. Jeffrey Owens



Gallantino dan Prof. Roy Rohatgi



Bayu dan Prof. Sol Picciotto

apabila diceritakan secara lengkap ke dalam rubrik InsideTRAVELING ini. Jujur saja, penulis sampai bingung bagaimana menuangkannya dalam bentuk kata. Bagi penulis, seminar pajak internasional ini menjadi ajang pembelajaran yang berkelas karena diisi oleh Prof. Michael Lang, Prof. Parthasarathi Shome, Dr. Ramon Dwarkasing, dan masih banyak nama para pakar pajak terkenal lainnya.

Peserta yang berasal dari berbagai penjuru dunia pun terlihat begitu aktif berpartisipasi dalam setiap panel diskusi. Hal ini tidak mengherankan, melihat dari daftar pesertanya saja penulis sudah dibuat minder dengan kehadiran orang-orang sekelas 'Jenderal Bintang Empat'. Dengan kata lain, sederet nama pimpinan beberapa firma pajak (hukum), termasuk Darussalam, memenuhi daftar peserta. Dikatakan

seru, iya. Dikatakan serius, tentu. Seru dan serius, itulah yang penulis rasakan ketika menghadiri diskusi yang dipenuhi 'jagoan' pajak internasional ini.

### Sisi Lain

Kunjungan penulis ke negeri Barata tentunya menjadi pelajaran dan pengalaman berharga yang tak akan terlupakan. Untuk pertama kalinya,



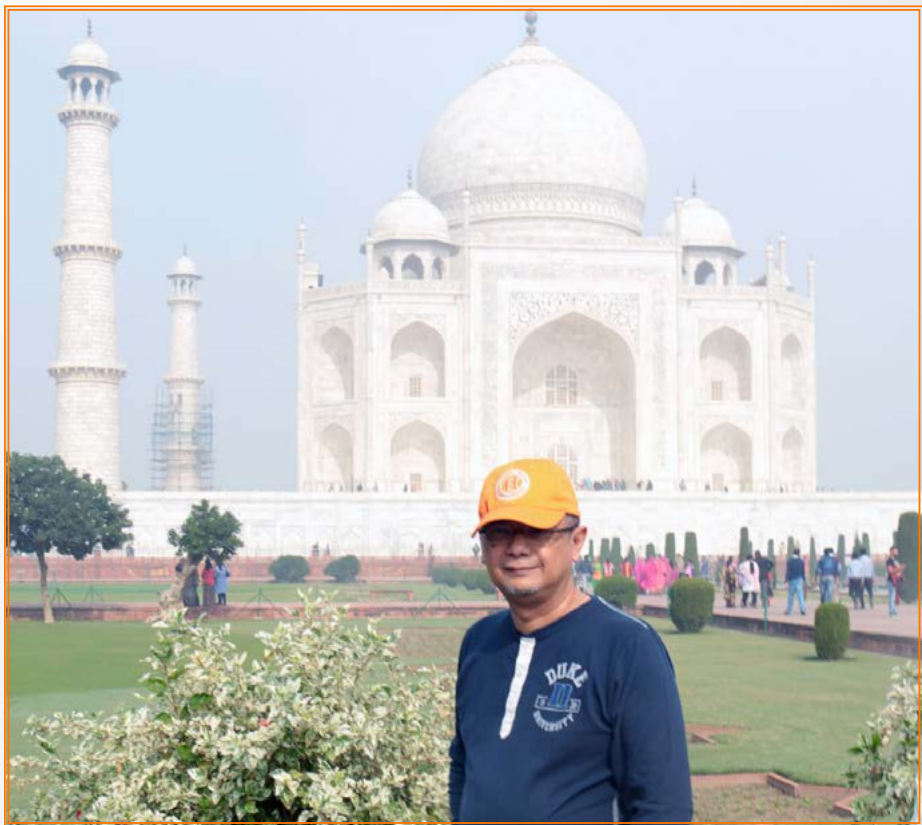
penulis menginjakkan kaki di dataran dengan populasi terpadat kedua di dunia dan negara yang memiliki *tax ratio* lebih tinggi 5 persen dibandingkan Indonesia pada tahun 2015. Sesampainya di Mumbai, penulis takjub melihat keramaian kota yang dikenal sebagai pusat perekonomian India. Mumbai tercatat menyumbang 6 persen PDB India, kota yang begitu padat ini sangat dikenal sebagai *Hollywood of India* (Bollywood).

Tak lupa penulis menyempatkan diri untuk berkeliling kota Mumbai dengan ditemani oleh pemandu wisata setempat. Penulis berhenti di beberapa objek wisata yang juga ramai dikunjungi oleh turis lokal, seperti Qutub Minar, Humayun's Tomb, dan Gate of India. Penulis pun memanjakan lidah dengan aneka santapan yang kaya akan rempah sepanjang kunjungan wisata.

Keesokan harinya penulis diajak berkunjung ke salah satu keajaiban dunia. Tidak lain tidak bukan, yaitu Taj Mahal, sebuah mahakarya yang dibangun oleh kerajaan Mughal pada era 1600. Makam istri yang paling dicintai Raja Shah Jahan ini didirikan di tepi sungai Yamuna, anak sungai Gangga yang dianggap sebagai sungai suci di India. Bagi penulis, kunjungan ini merupakan kunjungan yang sangat mengesankan karena pemandu wisata bercerita kisah kehebatan raja Mughal saat itu. Sesaat sebelum singgah di Taj Mahal, penulis diajak 'patroli' menjaga Agra Fort, salah satu benteng pertahanan milik kerajaan Mughal.

Penulis tidak akan pernah melupakan setiap momen dalam perjalanan ini. Penulis dapat belajar langsung mengenai pajak internasional dengan para profesor dan mengupas tuntas isu paling 'laris' di kancah pajak internasional, yaitu BEPS. Sekaligus, jalan-jalan! Namun, penulis menyadari kesempatan ini tidak datang dengan sendirinya atau muncul begitu saja. Dorongan dan motivasi untuk mengikuti program HRDP yang diberikan oleh DDTC menjadi semangat bagi penulis untuk terus berkontribusi memberikan yang terbaik. ☺

- Gallantino Farman & Puput Bayu Wibowo -



# Seteguk Surga



Matahari terlihat menggantung di ujung barat, sinarnya yang mulai meredup membiaskan nuansa jingga pada permukaan Laut Karibia yang sejernih batu pirus itu. Beberapa camar masih sibuk melayang di atas riak air laut yang bergulung-gulung maju-mundur mendekati dan menjauhi bibir pantai, menyisakan gurat-gurat pasir putih basah yang bergelombang. Langit benar-benar

cerah sore ini, tidak ada sedikitpun awan yang menutupi pulau eksotis ini. Dalam cuaca seperti ini, sangat cocok untuk berpesiar dengan kapal yang ramai berderet di George Town Harbour, berkendara dengan kap mobil terbuka di sepanjang West Bay Road atau sekedar berjalan kaki menyusuri Camana Bay sambil menikmati segelas *iced americano*.

Rambut hitam arang sebahu yang selalu beraroma *rosemary* atau *vanillawood* milik wanita itu kini berkibar lembut diterpa angin pantai yang menjadi primadona di garis Pantai Karibia. Mata cantiknya yang anggun memandang teduh gulungan ombak yang meninggalkan buih putih di bibir pantai yang berjarak cukup jauh darinya. Wajahnya tetap sama seperti lima tahun lalu ketika ia datang ke pulau yang didominasi oleh bank dan perusahaan multinasional ini.

“Ini *macchiato* kesukaanmu.” Seorang pria berpostur tinggi dan tegap dengan kaus kasual berwarna pastel menyodorkan sebuah gelas. Tapi wanita itu tidak bergeming.

“Sarah,” ia memanggil istrinya itu dengan lembut.

“Ah, ya.” Wanita itu tersadar dan tersenyum pada pria bermata cokelat itu sambil menerima gelas *macchiato* yang masih terasa hangat.

“Apakah kau memikirkannya lagi?” tanya pria itu setelah menyeruput *americano*-nya.

“Mungkin kita tidak harus berlibur kemari, jika membuatmu terus bersedih karena memikirkan peristiwa tersebut.”

Wanita itu tertawa ringan, dan menepuk pundak pria yang lebih tinggi darinya itu.

“Aku memang memikirkannya, tapi aku baik-baik saja.”

Namun, ada sengatan pahit di hati Sarah. Bagaimana bisa ia baik-baik saja setelah kehilangan keluarga terakhir yang ia miliki. Dan meskipun hal itu telah tersapu gelombang zaman, nyatanya waktu tidak mampu mengikis ingatannya tentang hari ketika itu terjadi.

\*\*\*

Aroma alkohol langsung menyeruak ketika Sarah melangkahkan kaki ke dalam ruangan berukuran seluas lapangan basket. Ia mendekati sebuah meja mahoni yang penuh dengan botol *vodka*, *whisky* dan *wine* sambil

“Peduli apa orang-orang kecil itu denganku, dengan yang dilakukan orang-orang di atas mereka? Ketika mereka sibuk bergulat dengan kehidupan. Mereka sendiri yang sudah melelahkan. Toh, mereka tak paham urusan seperti ini.”

mengeluarkan sebuah botol dari *satchel*-nya. Seorang lelaki berusia dua puluh lima tahun yang duduk di belakang meja itu tersenyum. Bau alkohol memenuhi kemejanya yang telah kusut.

“Akhirnya kau datang, *big sister*.” Suaranya terasa seperti di atas angin, dalam dan tenang.

Sarah meletakkan botol yang terasa seperti besi panas di tangannya dan tepat di depan adiknya dengan keras. Menimbulkan bunyi gemertak pada kaca yang melapisi meja. Adrian menatap botol itu dengan datar, sedetik kemudian ia mengalihkan pandangannya pada sepasang mata cokelat di hadapannya.

“Aku tahu kau gila, Adrian. Tapi ini? Kau bisa dipenjara seumur hidup karena benda ini!”

“Jeli sekali hingga kau menemukan botol ini.” Adrian terkekeh.

Botol anggur itu memiliki sebuah label yang sekilas terlihat seperti komposisi dalam bahasa Jerman. Namun semua huruf itu adalah kalimat yang dienskripsi dalam Sandi *Vigenere*.

“Penghindaran pajak pabeian, konspirasi dengan pejabat pajak, transaksi-transaksi kotor yang kau katakan dari bisnis itu, dan yang lebih gila lagi aset kotor sebesar 130 miliar rupiah yang kau cuci dengan memanfaatkan negara *tax haven* dengan perusahaan bayangan yang kau akuisisi itu. Demi Tuhan, Adrian Haidar, namamu ada di dalam sini bersama empat ratus dua puluh tujuh orang mafia pajak yang sibuk mencuci uang haram dari kantong pemerintah.” Ia mengeluarkan semua amarah yang ditahannya sejak berangkat dari bandara. Namun raut wajah Adrian tidak berubah, ia bersandar pada meja mahoni dengan santai.

“Kau selalu cerdas, Kak. Cepat sekali kau menguraikan sandi-sandi pada *chip* itu. Kau benar, akulah yang mencuci semua uang itu. Setiap alur pencucian uang mulai dari *placement*, *layering* hingga *integration* itu aku yang merencanakan metodenya dan setiap langkahnya aku yang melakukannya.”

Lidahnya mengucapkan semua kalimat itu dengan fasih, seakan bukan hal besar untuk dibebankan.

“Ya Tuhan.” Setiap inci tubuh Sarah terasa kehilangan tenaga. Tangannya yang mengepal terlepas, kakinya menegang dan mengendur, rona wajah yang memerah karena amarah tiba-tiba kehilangan warnanya. Tangannya mencari tumpuan pada kursi setelah darahnya yang telah memuncak di ubun-ubun terasa jatuh ditarik habis dari kepalanya.

“Mengapa kau lakukan ini, Adrian?” Suaranya terdengar parau. “Apa yang kau lakukan dengan semua uang itu? Hartamu sebagai pengusaha sudah lebih dari cukup bagimu untuk pensiun. Apalagi yang kurang?”

“Cukup?” Matanya menyiratkan senyum asing. “Ternyata gelar Doktor tidak menghilangkan kenaifanmu itu, Kak. *Let me tell you, dear sister*. Manusia itu serakah dan aku adalah manusia. Mengapa aku harus puas dengan segenggam beras bila aku bisa menguasai lumbung padi? Mengapa aku harus puas dengan seteguk air bila aku bisa mendapatkan danau? Mengapa aku harus puas dengan gubuk bila aku bisa memiliki istana? Aku memiliki semua pendukung, kekuasaan, kemampuan dan kesempatan. Sia-sia sekali jika harus ku abaikan. Ini adalah surga!”

“Meskipun surgamu itu harus dibangun di atas neraka orang lain? Orang-orang bersusah payah memenuhi kewajiban pajak mereka, infrastruktur negara dibangun dari uang rakyat, pendidikan, kesehatan, transportasi dan semua kebutuhan publik dipenuhi dari pajak yang mereka bayarkan. Berapa nyawa yang telah kau renggut karena keserakahanmu itu? Kau tidak tahu dan bahkan tidak mau tahu.”

Adrian tertawa.

“Terlalu lama berada di sisi malaikat membuatmu menjadi salah satu dari mereka.”

“Peduli apa orang-orang kecil itu denganku, dengan yang dilakukan orang-orang di atas mereka? Ketika mereka sibuk bergulat dengan

kehidupan mereka sendiri yang sudah melelahkan. Toh, mereka tak paham urusan seperti ini. Mereka seperti bayi, cukup diberi mainan dan permen dan mereka akan tenang. Dan para petinggi mereka itu juga rakus, sangat mudah memperdaya mereka. Lihatlah, semuanya telah tersedia, sistem yang lemah, pejabat yang serakah, masyarakat apatis dan ini, *tax haven country* tanpa perjanjian ekstradisi. Bukankah ini sempurna?”

Setiap kalimat yang keluar dari mulut saudara sedarah satu-satunya yang ia miliki di dunia itu terasa seperti pukulan besi panas yang menghantam kepalanya. Lelaki tinggi itu berjalan menuju kursinya yang berat dan kemudian mendudukinya.

“Mari kita berhenti pura-pura tidak ada persoalan yang lebih penting daripada diskusi filsafat moral ini. Sekarang, mari tegaskan posisi kita masing-masing, apakah kau datang sebagai jaksa atau sebagai seorang kakak?”

“Apakah hanya itu yang ada dalam pikiranmu?!” Sarah berteriak. “Apa kau hanya memikirkan dirimu sendiri? Setidaknya, jika kau tidak peduli tentang orang lain, tidak bisakah kau mengasihani dan almarhum orang tua kita? Ayah adalah hakim, Ibu seorang pengacara. Dan kakakmu ini jaksa, pekerjaannya menuntut dan menangkap orang-orang yang mengkhinai negara. Sekarang aku harus menyeretmu ke tangan pengadilan? Nama keluarga kita akan menjadi lumpur dan kau tidak memiliki sedikitpun penyesalan atas dosa-dosamu ini?”

Ia menatap Adrian tepat lurus di kedua bola matanya, masih mencoba menemukan setitik cahaya dalam mata yang telah ditelan kegelapan itu. Namun, hanya satu kalimat yang keluar dari mulut Adrian dan itu telah lebih dari cukup untuk mengakhiri percakapan ini.

“Penyesalan tidak membuatku terbebas dari hukum.”

Sarah tertegun sebentar, sesaat pandangan matanya kabur, perlahan mengusap wajahnya yang telah kacau

dengan air mata sia-sia yang menangi dosa-dosa adiknya.

“Aku harus menghukummu. Hanya dengan menyerahkanmu, hanya dengan begitu, maka orang lain yang terlibat bisa dihukum.”

Dan ketika ia mengucapkan kalimat itu, akhir dari percakapan ini telah ditentukan.

\*\*\*

Rona jingga di kaki langit semakin memudar seiring tenggelamnya matahari di ujung barat, menandakan malam telah beranjak turun menggantikan sore yang teduh. Angin pantai semakin kuat membuat kulit berdesir karena dinginnya angin malam.

Sarah meneguk tetes terakhir *macchiatonya* yang mulai dingin.

“Apakah kau menyesalkan pilihan yang kau ambil?” tanya suaminya.

“Entahlah.” Sarah menyandarkan kepalanya di bahu suaminya, matanya tetap menerawang pada air laut yang beriak-riak karena gelombang.

“Saat itu aku masih seorang gadis muda yang naif dengan ambisi dan idealisme tinggi di awal karir yang cemerlang. Aku sangat bersemangat untuk menuntut semua pelaku penyelewengan pajak itu. Namun, realita mengharuskanku menyeret adikku sendiri untuk dipenggal di depan publik yang akan mengolok-olok keluarga kami. Saat itulah idealismeku rasanya memakan separuh harga diri dan jiwaku. Tapi aku adalah jaksa dan aku telah mengambil sumpah. Jadi ketika palu pengadilan diketuk, itu tidak hanya memutuskan hukuman penjara untuk dirinya, tapi juga memutuskan hubungan kami sebagai seorang saudara. Apakah menangkap empat ratus dua puluh tujuh tersangka penyelewengan pajak sebanding dengan kehilangan seorang saudara, Faldo?”

Faldo memegang kedua bahu Sarah setelah melepaskan sandaran istrinya itu dari bahunya dengan lembut. Ia menatapnya lekat-lekat.

“Ada beberapa pernyataanmu yang harus kita luruskan sebelum

kita menentukan jawaban dari pertanyaanmu. Pertama, kau tidak naif, ambisius dan idealis. Kau hanya polos, optimis dan berpandangan normatif. Kedua, kesalahan adikmulah yang menyeretnya ke tangan pengadilan, bukan dirimu. Ketiga, keluargamu tidak akan pernah diolok-olok karena yang kau lakukan telah menyelamatkan negara dengan meringkus puluhan lusin tersangka Korupsi Kolusi dan Nepotisme (KKN) dan orang-orang harus berterima kasih atas keteguhanmu itu. Keempat, ketukan palu pengadilan tidak memutuskan hubunganmu dengan adikmu, tapi memutuskan hubungan adikmu dengan kejahatan. Dan terakhir, yang paling penting, kau tidak kehilangan adikmu, tapi mendapatkan kembali adikmu dalam arti yang sebenarnya.”

“Itu bukan beberapa, kau mengoreksi semua pernyataanku. Ini mengesalkan.”

“Itu karena kau terlalu cepat mengambil kesimpulan.”

Faldo mencubit pipi Sarah yang kemerahan, membuatnya tertawa.

“Angin malam tidak baik untuk kesehatan.”

Ia menggandeng tangan Sarah dan berjalan beriringan menyusuri West Bay Road. ☀

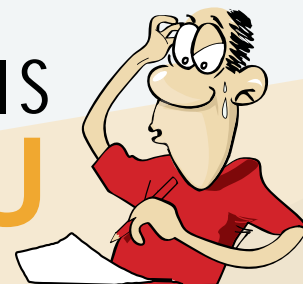
Ditulis oleh:



**Fatikha Faradina**

Pelajar SMAN 1 Blora

# WORDOKU



Pembaca setia InsideTax, InsideINTERMEZZO kali ini menghadirkan Kuis WORDOKU berhadiah.

**Aturan main:**

Kalian bisa menemukan 13 kata atau lebih yang berhubungan dengan InsideTax Edisi Spesial BEPS (dapat berupa istilah, nama *profile* dan singkatan yang lazim digunakan dalam Bahasa Inggris) dari huruf-huruf yang tersusun secara acak ini. Jawaban dapat ditemukan pada sisi vertikal, horizontal, ataupun diagonal (atas-bawah, bawah-atas, kanan-kiri, atau kiri-kanan). Temukan katanya, dan dapatkan hadiah menarik dari kami.

**Contoh: PROFIT SHIFTING**

Yang dapat menemukan kata paling banyak dialah pemenangnya.

**Hadiah:**

Merchandise menarik dan pulsa senilai Rp50ribu dari DDTC untuk 3 (tiga) orang pemenang.

P	X	L	H	A	R	M	F	U	L	T	A	X	R
E	R	I	I	Q	D	P	I	K	A	P	L	S	A
N	S	O	D	T	I	A	S	Z	E	B	I	G	F
G	G	W	F	M	G	D	S	C	O	K	E	T	O
H	N	A	V	I	I	Z	D	F	I	K	V	P	U
I	I	N	J	D	T	A	W	R	O	Y	A	O	S
N	C	R	O	Q	A	S	Q	T	P	C	S	N	B
D	I	B	Z	H	L	B	H	Z	L	V	I	H	H
A	R	V	C	K	E	J	R	I	K	R	O	F	D
R	P	S	O	R	C	Q	E	C	F	C	N	R	S
A	R	Y	O	B	O	S	S	K	U	T	X	W	Q
N	E	I	E	K	N	I	H	Y	B	R	I	D	W
P	F	T	C	N	O	V	M	T	G	Q	O	N	A
A	S	D	D	G	M	B	N	D	W	E	F	S	G
J	N	E	S	U	Y	T	A	X	A	T	I	O	N
A	A	K	U	R	B	N	E	V	A	H	X	A	T
K	R	X	Z	H	Q	R	S	T	E	I	J	U	Y
S	T	R	E	A	T	Y	A	B	U	S	E	T	D



**Format Pengiriman:**

- Nama lengkap dan foto diri
- Scan identitas diri dalam bentuk pdf/jpeg
- Asal instansi/organisasi/perguruan tinggi
- Alamat lengkap, nomor telepon yang bisa dihubungi, dan akun twitter
- Attachment jawaban kuis (dalam bentuk .docx/hasil scan)
- Berikan komentar/kritik/saran Anda untuk InsideTax
- Ukuran kaos (S, M, L, atau XL).

Jawaban paling lambat dikirimkan pada tanggal 20 Juni 2016, pukul 00.00 WIB ke [insidetax@dannydarussalam.com](mailto:insidetax@dannydarussalam.com)

**SELAMAT! Inilah Pemenang Kuis SUDOKU Edisi 37:**



**Tino Sutiawan**  
**Politeknik Keuangan Negara STAN**  
 "Majalah inside Tax selalu menarik untuk dibaca karena dapat menambah wawasan saya mengenai info-info terbaru perpajakan... Terus Berkarya dan Terima Kasih Inside Tax."  
 @tinopashter



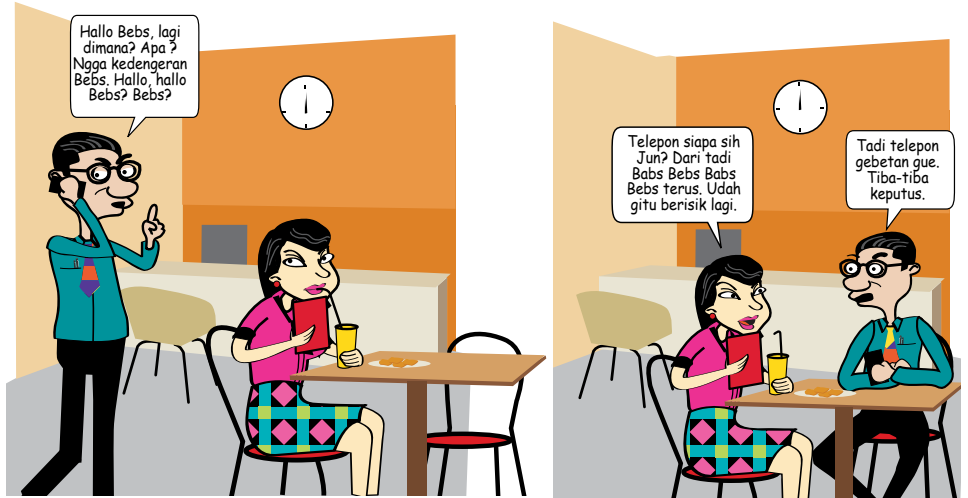
**Anton Libria Wiantoko**  
**Perum Bulog**  
 "Informasi yang diberikan selalu up date. Menambah wawasan bagi pengguna majalah InsideTax. Di sini sulit untuk cari majalah yang berhubungan dengan pajak. Tapi semenjak ada insideTax, mudah diaksesnya dan gratis mendapatkannya. Terimakasih InsideTax."  
 @AntonLibriaW

"Selamat untuk Tino dan Anton karena telah menjawab Kuis SUDOKU dengan benar. Hadiah berupa satu buah kaos dan pulsa senilai 50 ribu akan dikirimkan ke alamat dan nomor handphone kalian."

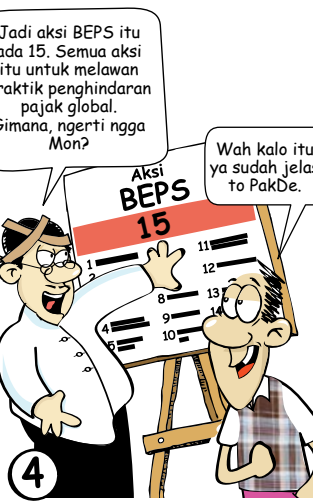
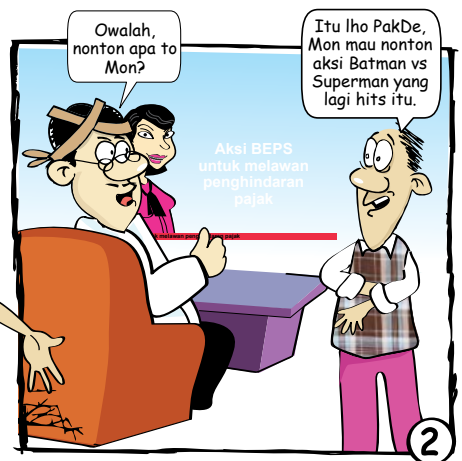
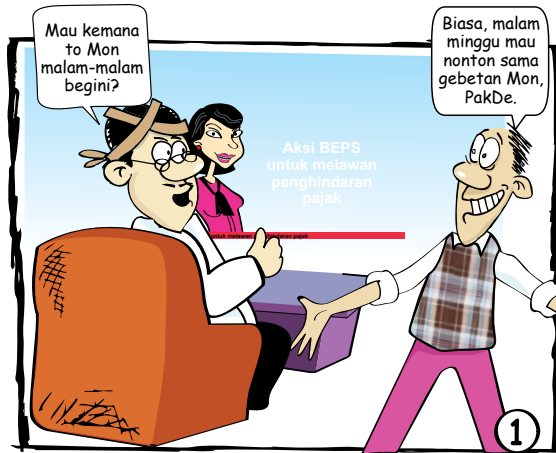
-Redaksi -

# Juno & Clara

## Beps or BEPS ?



### Aksi BEPS vs Aksi Superman



# The Forum on Economic and Fiscal Policy

## INVITATION



# CONFERENCE "BEYOND TAX POLICY"

FRIDAY, 13 MAY 2016

venue:  KIT | Royal Tropical Institute  
Amsterdam, the Netherlands

The Forum on Economic and Fiscal Policy ([www.fefp.org](http://www.fefp.org)) is a non-profit, fully independent international think tank based in The Hague, Netherlands - Europe. Our mission is to improve the quality of global economic and fiscal policy with open and fact-based research, analysis and debate from a multistakeholder perspective in an informal setting. The Forum convenes the most relevant actors from all sectors -business, government, academia and civil society- in a high-level, informal environment of dialogue and science.



# CONFERENCE PROGRAMME

12 MAY 2016: FEFP Meeting in Van Gogh Museum (only for the Members of the Forum of Economic and Fiscal Policy)

13 MAY 2016: INTERNATIONAL CONFERENCE " BEYOND TAX POLICY" in the Royal Tropical Institute in Amsterdam, the Netherlands

The official conference programme will be published very soon on our website [www.fefp.org](http://www.fefp.org)  
There are only few seats available. Therefore we recommend you to register before 30 April 2016.

The following Members of the Forum of Economic and Fiscal Policy will speak at the Conference:

**Dr. Ruud de Mooij**, Deputy Division Chief Tax Policy at the International Monetary Fund IMF in Washington (invited guest speaker, key note address)

**Mr. Heinz Zourek**, Director-General until 1/1/2016 of the Directorate General Taxation & Customs of the European Commission

**Dr. Parthasarathi Shome**, Chairman of the International Tax Research and Analysis Foundation, India, former Advisor / Minister of State to the Indian Finance Minister

**Ms. Monica Bhatia**, Head of the OECD Global Forum on Transparency and Exchange of Information

**Ms Belema Obuoriforibo**, Director of the IBFD in the Netherlands

**Prof. Dr. Marcos Aurelio Valadao**, Professor of Tax Law at the Catholic University of Brazil

**Mr. Michael Lennard**, Chief International Tax Cooperation and Trade, Financing for Development Office, United Nations, New York

**Mr. D.P. Naban**, Senior Partner of Lee Hishammuddin, Allen & Gledhill, Malaysia

**Prof. Dr. Sol Picciotto**, Professor at Lancaster University, United Kingdom,

**Mr. Bawono Kristiaji**, Partner of Danny Darussalam Tax Center, Indonesia, Albert J. Radler Medal 2015

**Prof. Dr. Mick Moore**, Professor at Sussex University, CEO of International Centre for Tax and Development, United Kingdom

**Dr. Ednaldo Silva**, Founder and Managing Director of RoyaltyStat LLC, United States

**Ms. Farah Karimi**, Director Oxfam Novib

**Commonwealth Association of Tax Administrators**, speaker to be announced

**Dr. Ramon Dwarkasing**, Chairman of the Forum on Economic and Fiscal Policy, the Netherlands



Click here:

[Conference Agenda  
and Registration Form](#)

# » DANNY DARUSSALAM TAXCenter

## Our Research Team

### “Trusted Tax Information from Trusted Tax Experts”

DANNY DARUSSALAM TAX Center is an independent tax consultant who has specialized in the field of transfer pricing, international taxation, tax litigation compliance & services, and tax research & knowledge development. Our team consists of multidisciplinary specialists, professionals, experts, and researchers.

We have proven our quality and our reputation in our field because we are not only tax firm dealing with tax services, but also a research and knowledge-based firm.



**B. Bawono Kristiaji**

Partner of Tax Research & Training Services at DANNY DARUSSALAM Tax Center.

- » Master's Degree in International Business Tax and Economics (MSc. IBT) at School of Economics and Management, Tilburg University, the Netherlands under scholarship from DANNY DARUSSALAM Tax Center.
- » Advanced Diploma in International Taxation from Chartered Institute of Taxation, United Kingdom.
- » Winner of CFE Award Albert J. Rädler Medal 2015, best thesis on European Taxation awarded by the Confédération Fiscale Européenne (CFE) entitled “Incentives and Disincentives of Profit Shifting in Developing Countries” in academic year 2014/2015 at School of Economics and Management, Tilburg University, the Netherlands.



**Adri A.L. Poesoro**

Chief Economist at DANNY DARUSSALAM Tax Center.

- » PhD in economics at Claremont Graduate University in Claremont, California, USA.



**Yeni Mulyani**

Senior International Tax Analyst at DANNY DARUSSALAM Tax Center.

- » Ph.D in International Transfer Pricing, University of New South Wales, Australia.



**Denny Vissaro**

Fiscal Economist at DANNY DARUSSALAM Tax Center.

- » Master of Arts in Economics of Development, with Global Economy concentration International Institute of Social Studies (ISS) of Erasmus University Rotterdam



**Gallantino Farman**

Bachelor Degree in Fiscal Administration, the University of Indonesia.



**Dienda Khairani**

Bachelor Degree in Fiscal Administration, the University of Indonesia.



**Awwaliatul Mukarromah**

Bachelor Degree in Fiscal Administration, the University of Indonesia.



**Suci Noor Aeny**

Bachelor Degree in Accounting, the University of Indonesia



**Retno Megawati**

Bachelor Degree in Taxation, Brawijaya University

*“DANNY DARUSSALAM Tax Center committed to provide tax information and consultation based on research from experts.”*

» DANNY DARUSSALAM

# TAXAcademy

Your Trusted Professional Tax Training Center

Programs  
May - June 2016



## Fundamental of International Tax and Transfer Pricing – Student Class

This course offers participants with knowledge and full-insight in the fundamental concepts of international tax law and transfer pricing. It aims at providing the participants with the basic features of the international taxation and transfer pricing rules as developed by the Model (OECD, UN, and US Regulation) and also Indonesian regulations. [More...](#)

### Date & time:

Every Tuesday & Thursday  
Start on 3 May - Finish on 21 Jul 2016  
09.30 a.m. - 12.00 p.m.

### Investment:

IDR3.000.000,-

## Transfer Pricing Dispute Resolution: MAP & APA

This seminar will focus with the overview of the MAP and APA procedures related to Indonesian tax regulations and tax treaty, the advantages and disadvantages of a MAP and APA and understanding and managing the MAP and APA application process in Indonesia. [More...](#)

### Date & time:

Tuesday, 10 May 2016  
9.00 a.m. - 05.00 p.m.

### Investment:

IDR3.000.000,-

## E-Tax Invoice Application

This course is designed specially to offers a comprehensive guide to understand the regulation to applying e-Tax invoice application, such as how to starts using e-Tax invoice application, which transactions are required to issue a Tax Invoice by e-Tax Invoice Application, when e-Tax Invoice should be issued, how is the obligation in using digital signature in e-Tax Invoice, how to report the e-Tax invoice, etc. [More...](#)

### Date & time:

Tuesday, 17 May 2016  
09.30 a.m. - 12.00 p.m.

### Investment:

IDR2.000.000,-

## Strategy for Tax Audit, Objection and Appeal

This course is designed to discuss all the matters regarding to audit, objection and appeal process and also provide the strategy to ensure the taxpayer's position of the disputes and how to prevent potential disputes since the very beginning of the process. [More...](#)

### Date & time:

Thursday, 2 June 2016  
09.00 a.m. - 05.00 p.m.

### Investment:

IDR2.000.000,-

All training programs in DDTax Academy will be presented in Bahasa Indonesia and held in DDTax Academy:

Menara Satu Sentra Kelapa Gading, 5th Floor, Unit #0501  
Jl. Bulevar Kelapa Gading LA3 No. 1  
Jakarta Utara 14240, Indonesia  
Phone: +622129385758 | Fax: +622129385759

For more information regarding administrative policies, or for further assistance, please contact:

Eny Marlina:  
Mobile +628158980228 | Email: eny@dannydarussalam.com  
Ana Lailatul:  
Mobile: +6282114239142 | Email: ana\_lailatul@dannydarussalam.com