

January 2023

## CROSS-BORDER TRANSFER PRICING SEBAGAI TINDAKAN TAX AVOIDANCE

Elleanor Rigby Bangun  
elleanorigby@gmail.com

Follow this and additional works at: <https://scholarhub.ui.ac.id/dharmasiswa>



Part of the [Administrative Law Commons](#), [Banking and Finance Law Commons](#), [Bankruptcy Law Commons](#), [Business Organizations Law Commons](#), [Civil Law Commons](#), [Civil Procedure Commons](#), [Computer Law Commons](#), [Conflict of Laws Commons](#), [Constitutional Law Commons](#), [Construction Law Commons](#), [Contracts Commons](#), [Courts Commons](#), [Criminal Law Commons](#), [Criminal Procedure Commons](#), [Family Law Commons](#), [Government Contracts Commons](#), [Health Law and Policy Commons](#), [Human Rights Law Commons](#), [Insurance Law Commons](#), [International Law Commons](#), [International Trade Law Commons](#), [Internet Law Commons](#), [Jurisprudence Commons](#), [Law and Economics Commons](#), [Law and Philosophy Commons](#), [Law and Politics Commons](#), [Law of the Sea Commons](#), [Legal History Commons](#), [Legislation Commons](#), [Marketing Law Commons](#), [Military, War, and Peace Commons](#), [Oil, Gas, and Mineral Law Commons](#), [Organizations Law Commons](#), [Other Law Commons](#), [Privacy Law Commons](#), [Public Law and Legal Theory Commons](#), [Religion Law Commons](#), [Rule of Law Commons](#), [Social Welfare Law Commons](#), [State and Local Government Law Commons](#), [Supreme Court of the United States Commons](#), [Taxation-Federal Commons](#), [Taxation-Federal Estate and Gift Commons](#), [Taxation-Transnational Commons](#), [Tax Law Commons](#), [Torts Commons](#), [Transnational Law Commons](#), [Transportation Law Commons](#), [Water Law Commons](#), and the [Workers' Compensation Law Commons](#)

### Recommended Citation

Rigby Bangun, Elleanor (2023) "CROSS-BORDER TRANSFER PRICING SEBAGAI TINDAKAN TAX AVOIDANCE," *"Dharmasiswa" Jurnal Program Magister Hukum FHUI*: Vol. 2, Article 39.  
Available at: <https://scholarhub.ui.ac.id/dharmasiswa/vol2/iss3/39>

This Article is brought to you for free and open access by the Faculty of Law at UI Scholars Hub. It has been accepted for inclusion in "Dharmasiswa" Jurnal Program Magister Hukum FHUI by an authorized editor of UI Scholars Hub.

---

## CROSS-BORDER TRANSFER PRICING SEBAGAI TINDAKAN TAX AVOIDANCE

### Cover Page Footnote

Imam Santoso, 'Advance Pricing Agreement Dan Problematika Transfer Pricing Dari Perspektif Perpajakan Indonesia', *Akuntansi & Keuangan* 6, no. 2 (2004): 123–39. Zain Mohammad, *Manajemen Perpajakan* (Jakarta: Salemba Empat, 2008). hlm. 334-335 Tony Marsyahrul dan Sudarmanto, *Pengantar Perpajakan* (Jakarta: Gramedia Widia Sarana Indonesia, 2005). hlm. 30-31 Safri Nurmantu, *Pengantar Perpajakan* (Jakarta: Granit, 2005). hlm. 164-165 Marsyahrul dan Sudarmanto, *Pengantar Perpajakan*. hlm. 32-33 Pohan, *Pedoman Lengkap Pajak Internasional Konsep, Strategi dan Penerapan*. hlm. 3 Hubungan yang erat amtaranegara dan aktivitas yang memberikan penghasilan (economic attachment) dapat dipastikan tidak akan membiarkan praktik pengenaan pajak berganda (double taxation) tersebut berlangsung karena akan merugikan wajib pajak dan negara yang bersangkutan. Dalam perspektif perekonomian atau perencanaan jangka panjang, pembiaran semacam itu akan merugikan negara yang bersangkutan karena para investor asing yang keputusan investasinya semata-mata didasarkan pada profit motive akan hijrah/meninggalkan negara tersebut ke negara lain yang dapat memberikan return on investment yang lebih tinggi. Pohan, *Pedoman Lengkap Pajak Internasional Konsep, Strategi dan Penerapan*. hlm. 3 B. Raksaka Mahi dkk., *Kebijakan Perpajakan: Optimalisasi Insentif dan Kesenambungan Fiskal* (Jakarta: Gramedia, 2018). hlm. 60 Branch Profit Tax (BPT) adalah Penghasilan Kena Pajak sesudah dikurangi pajak dari suatu Bentuk Usaha Tetap/BUT (Pasal 1 ayat (1) PMK-14.03/2011) Production Sharing Contract (PSC) atau dikenal dengan istilah production sharing agreement merupakan bentuk kerjasama antara investor dan negara dalam proses pencarian mineral di lapisan bawah tanah dan sekarang ini secara aktif digunakan di lebih dari 40 negara. Topan Meiza Romadhon, "Pengaturan Production Sharing Contract Dalam Undang-Undang Minyak dan Gas," *Jurnal Hukum* 16, no. 1 (Januari 2009): 88-105. Anthony Tiono dan R. Arja Sadjiarto, "Penentuan Beneficial Owner untuk Mencegah Penyalahgunaan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda," *Tax & Accounting Review* 3, no. 2 (2013). Parjiono, Fitra Faisal Hastiadi, dan Irwanda Wisnu Wardhana Wardhana, *Kebijakan Multilateral dan Pembangunan Ekonomi Indonesia*, Badan Kebijakan Fiskal (Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 2018). hlm. 122 Gaurav Shukla, "Tax Effects of Treaty Shopping and OECD's BEPS Implications," *Sage Journals* 9, no. 2 (2020): 85-93. There are three categories of strategic tax behaviors: tax evasion, tax avoidance, and licit tax savings. - Tax evasion can be synthetically defined as intentional illegal behaviors, i.e., behaviors involving a direct violation of tax law, in order to escape payment of taxes. - Tax avoidance can be defined as all illegitimate (but not necessarily illegal) behaviors aimed at reducing tax liability. These behaviors do not violate the letter of the law but clearly its spirit. A typical example of tax avoidance is the fictitious conversion of ordinary income into nontaxable capital gains. - Licit tax savings can be defined as commonly accepted form of tax behaviors that contradict neither the law nor its spirit and are intended to reduce the tax burden. This category can also be referred to as "legitimate tax planning." Reuven Avi-Yonah, Omri Marian, dan Nicola Sartori, *Global Perspectives on Income Taxation Law: Global Perspectives on Income Taxation Law* (New York: Oxford University Press, 2011). hlm. 101-102 Eric J. Bartelsman dan Roel M. W. J. Beetsma, "Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD countries," *Elsevier* 87, no. 9-10, *Journal of Public Economics* (September 2003): 2225-2252. Imam Santoso, 'Advance Pricing Agreement Dan Problematika Transfer Pricing Dari Perspektif Perpajakan Indonesia', *Jurnal Akuntansi & Keuangan* vol. 6, no. 2 (2004): 123–39. Santoso, "Advance Pricing Agreement dan Problematika Transfer Pricing dari Perspektif Perpajakan Indonesia." DPR RI, "Potensi Penerimaan Pajak dengan Minimalisir Praktek Transfer Pricing," *Biro Analisa Anggaran dan Pelaksanaan APBN* (2011). Tokyo District Court 2011, "Japan vs Cayman Islands Corp, 2008, Tokyo District Court 2011 ( Gyou ) nr 370," t.t. "Japan vs Adobe Systems Co., October 2008, Tokyo High Court," *TPguidelines.Com*, last modified 30 Oktober 2008, diakses 5 November 2020, <https://tpguidelines.com/japan-vs-adobe-systems-co-october-2008-tokyo-high-court/>. "Disebut terlibat Transfer Pricing Adaro, Siapa Coaltrade?," *CNBC Indonesia*, t.t., diakses 1 Januari 2020, <https://www.cnbcindonesia.com/news/>

---

20190704205102-4-82830/disebut-terlibat-transfer-pricing-adaro-siapa-coaltrade. "Disebut terlibat Transfer Pricing Adaro, Siapa Coaltrade?" "Disebut terlibat Transfer Pricing Adaro, Siapa Coaltrade?" Sindy Stefani, "Termasuk Indonesia, Google dan Microsoft Mangkir Bayar Pajak Rp41 Triliun," IDXchannel.com, diakses 27 Oktober 2020, <https://www.idxchannel.com/market-news/termasuk-indonesia-google-dan-microsoft-mangkir-bayar-pajak-rp41-triliun>. Stefani, "Termasuk Indonesia, Google dan Microsoft Mangkir Bayar Pajak Rp41 Triliun." Stefani, "Termasuk Indonesia, Google dan Microsoft Mangkir Bayar Pajak Rp41 Triliun." Phyllis Lai Lan Mo, *Tax Avoidance and Anti-Avoidance measures in Major Developing Economies* (London: Praeger Publishers, 2003). Renita Rachma Dewi dan Elia Mustikasari, "Analisis Penanganan Manipulasi Transfer Pricing Perpajakan Dalam Menjawab Tantangan Global," *E-jurnal Akuntansi* 30, no. 2 (Februari 2020): 460-473. Amalia, Kuswandi, dan Putri. Amalia, Kuswandi, dan Putri, "Analisis Yuridis Manipulasi Transfer Pricing Sebagai Kejahatan Pajak oleh Perusahaan Multinasional di Indonesia." Dewi dan Mustikasari, "Analisis Penanganan Manipulasi Transfer Pricing Perpajakan Dalam Menjawab Tantangan Global." Peace Kanne Natalia, "Transfer Pricing Scheme as A Tool for Tax Avoidance at Multinational Company in Indonesia," *Pekbis Jurnal* 11, no. 1 (2019): 76-84. Natalia, "Transfer Pricing Scheme as A Tool for Tax Avoidance at Multinational Company in Indonesia." Moeljono, "Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penghindaran Pajak." Moeljono, "Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penghindaran Pajak." Moeljono, "Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penghindaran Pajak." Natalia, "Transfer Pricing Scheme as A Tool for Tax Avoidance at Multinational Company in Indonesia." OECD, *Promoting Transparency and Exchange of Information For Tax Purposes*, 2017. Hadi Setiawan, "Transfer Pricing dan Risikonya Terhadap Penerimaan Negara" (t.t.), diakses 13 Februari 2020, <https://www.kemenkeu.go.id/>. "Japan - The Transfer Pricing Law Review - Edition 4 - TLR - The Law Reviews," diakses 19 Desember 2020, <https://thelawreviews.co.uk/edition/the-transfer-pricing-law-review-edition-4/1229054/japan>. DDTCNews, "Apa Itu Advance Pricing Agreement?," Apa Itu Advance Pricing Agreement?, diakses 18 Desember 2020, <https://news.ddtc.co.id/apa-itu-advance-pricing-agreement-15179>. DDTCNews, "Apa Itu Mutual Agreement Procedure?," Apa Itu Mutual Agreement Procedure?, diakses 18 Desember 2020, <https://news.ddtc.co.id/apa-itu-mutual-agreement-procedure-17574>. DDTCNews, "Apa Itu Mutual Agreement Procedure?" Dewi dan Mustikasari. Ito dkk., "Japan Releases 2019 Tax Reform Outline." Mazars, "Transfer Pricing Rules 2020 - Mazars - Japan," diakses 14 Desember 2020, <https://www.mazars.jp/Home/Services/Tax-Services/Transfer-Pricing-Rules-2020>. "Japan Shows How We Could Stop Corporations from Evading Taxes by Using Tax Havens," *Canadians for Tax Fairness*, last modified 12 Juli 2013, diakses 18 Desember 2020, <https://www.taxfairness.ca/en/news/japan-shows-how-we-could-stop-corporations-evading-taxes-using-tax-havens>. "Japan Shows How We Could Stop Corporations from Evading Taxes by Using Tax Havens." "Japan Shows How We Could Stop Corporations from Evading Taxes by Using Tax Havens." Hashidate Kenji, Michihiro Matsumoto, dan Makoto Sato, "Transfer Pricing in Japan: Preview," *Thomson Reuters Practical Law* (2017). "Japan Shows How We Could Stop Corporations from Evading Taxes by Using Tax Havens." "Japan Shows How We Could Stop Corporations from Evading Taxes by Using Tax Havens." Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawuno Kristiaji, *Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional* (Jakarta: Danny Darussalam Tax Center, 2013). Setiawan, "Transfer Pricing dan Risikonya Terhadap Penerimaan Negara."

## **CROSS-BORDER TRANSFER PRICING SEBAGAI TINDAKAN TAX AVOIDANCE**

**Elleanor Rigby Bangun**

Fakultas Hukum Universitas Indonesia  
Korespondensi: [elleanorrigby@gmail.com](mailto:elleanorrigby@gmail.com)

### **Abstrak**

*Transfer Pricing* merupakan istilah yang digunakan untuk menggambarkan penetapan harga transaksi yang terjadi antara perusahaan-perusahaan yang berada di berbagai negara dan merupakan bagian dari grup multinasional yang sama. Tentunya, transaksi yang melewati batas negara (*cross-border*) mempunyai dampak atas pajak internasional, terutama apabila perusahaan multinasional tersebut berhadapan dengan dua negara atau lebih yang memiliki sistem pemungutan pajak yang berbeda. Sehingga, untuk menghindari adanya pajak berganda/*double taxation*, maka dibentuknya Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B/*Tax Treaty*). Tetapi, bervariasinya manfaat dari P3B antar negara justru mendorong investor atau perusahaan-perusahaan menyalahgunakan (*abuse*) perjanjian tersebut untuk mendapatkan manfaat ataupun insentif yang paling menguntungkan. Perbuatan itu dapat dikategorikan sebagai perbuatan melawan hukum apabila semata-mata dilakukan untuk menghindari pajak/*tax avoidance* melalui manfaat-manfaat P3B yang bertentangan dengan tujuan dibentuknya P3B itu sendiri. Dalam penelitian ini akan ditelusuri bagaimana pengaruh dan dampak *cross-border transfer pricing* terhadap penerimaan negara, bagaimana perpajakan internasional dan nasional terutama di Indonesia mengatur kegiatan *transfer pricing*, mengetahui bagaimana hal tersebut menjadi peluang bagi individu/perusahaan dalam melakukan tindakan *tax avoidance* serta bagaimana penanganan dan kebijakan yang ideal dalam memaksimalkan pendapatan negara dari tindakan *tax avoidance* melalui *cross-border transfer pricing* tersebut dengan membandingkannya terhadap kebijakan Jepang.

Kata Kunci: *Transfer Pricing, Tax Avoidance, Pajak Internasional*

### **Abstract**

*Transfer Pricing* refers to pricing transaction within and between enterprises situated in different countries and belong to the same multinational group. *Cross-border transaction* inevitably affects international taxation, especially when multinational enterprises encounter two or more countries that apply different tax collection systems. Consequently, a *Tax Treaty* (Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda/P3B) is made to resolve issues involving double taxation. However, since the *Tax Treaty's* benefits vary by country, the investors or companies tend to abuse the agreement in order to gain the most profitable benefits or incentives. Abusing the benefits of *Tax Treaty* (P3B) could be categorized as an act against the law if solely done to avoid tax since it contradicts with the purpose of why the *Tax Treaty* (P3B) was made. This research examines the effects and impacts of *cross-border transfer pricing* on state revenue, how the international and national taxations rule the *transfer pricing* activities especially in Indonesia, understanding opportunities for individuals/companies to perform tax avoidance and the ideal policy and handling to optimize state revenue from tax avoidance through *cross-border transfer pricing* compared to Japan's policy.

Keywords: *Cross-border Transfer Pricing, Tax Avoidance, International Taxation.*

## **I. PENDAHULUAN**

Globalisasi ekonomi telah menyebabkan peningkatan transaksi internasional atau *cross-border transaction*. Arus barang, orang, jasa dan modal (investasi) antar negara telah meningkat berlipat ganda. Saat ini arus modal dan dana dari satu negara ke negara lain lebih besar dari sebelumnya. Lahirnya *General Agreement on Trade and Tariff (GATT)* dan *World Trade Organisation (WTO)* mengurangi hambatan arus barang, jasa dan modal negara.

Perusahaan-perusahaan tidak lagi membatasi operasinya hanya di negara sendiri, akan tetapi menambah ke mancanegara dan menjadi perusahaan multinasional dan transnasional.<sup>1</sup> Badan usaha dapat didirikan dengan modal asing, kepemilikan saham pada suatu entitas/badan di mancanegara (*go global*), pendirian perwakilan cabang usaha di mancanegara, dan pinjaman oleh kreditur asing bagi debitur dengan domisili yang berlainan negara. Selain itu, proses globalisasi juga dapat meliputi barang tidak berwujud (*intangible asset*), seperti pemanfaatan Teknologi dan Ilmu Pengetahuan yang melibatkan badan usaha di beberapa negara. Hal ini dapat dilihat dengan semakin banyaknya aktivitas oleh industri manufaktur Indonesia yang menggunakan hak paten dan teknologi di negara-negara lain.

Dikotomi antara hukum domestik dan internasional menimbulkan beberapa masalah dalam perpajakan internasional. Transaksi yang melintasi batas negara (*cross-border*) dapat

---

<sup>1</sup> Imam Santoso, 'Advance Pricing Agreement Dan Problematika Transfer Pricing Dari Perspektif Perpajakan Indonesia', *Akuntansi & Keuangan* 6, no. 2 (2004): 123-39.

memberikan dampak yang signifikan terhadap perpajakan internasional, terutama apabila perusahaan multinasional tersebut berhadapan dengan dua negara atau lebih yang memiliki sistem pemungutan pajaknya yang berbeda-beda atau dengan perkataan lain pertimbangan yang menyangkut perhitungan pajak akan sangat memengaruhi keputusan manajemen dalam penentuan harga transfer antarunit perusahaan multinasional.<sup>2</sup>

Adanya kebebasan dari setiap negara berdaulat untuk menentukan asas pengenaan pajak mengakibatkan adanya kemungkinan terjadi pemberlakuan dua atau lebih sistem/tata hukum dari negara-negara yang berlainan terhadap suatu objek pajak tertentu pada saat yang sama. Dengan demikian, terjadi benturan antara kaidah-kaidah hukum yang berbeda. Dalam hal seperti itulah dikatakan terjadi pajak ganda internasional<sup>3</sup> atau *double taxation*.

*Double taxation* atau pajak berganda tersebut tentu saja sangat memberatkan Wajib Pajak, sehingga sering dikatakan bahwa dampak *double taxation* itu sangat merusak bagi wajib pajak maupun bagi negara yang bersangkutan. Bagi negara, dalam jangka pendek mungkin penerimaan negara bertambah, akan tetapi dalam jangka menengah dan jangka panjang, negara tersebut akan ditinggalkan oleh para investor yang merasakan pembebanan pajak yang sampai dua kali atau lebih. Para investor akan mencari negara-negara yang rendah pembebanan pajaknya atau sama sekali tidak dikenakan pajak. Negara-negara yang tarif pajaknya rendah atau sama sekali tidak mengenakan pajak atas penghasilan sering disebut sebagai negara-negara surganya para wajib pajak (*tax haven countries*).<sup>4</sup>

Mengingat bahwa pajak ganda itu menyebabkan adanya ketidakadilan, beban pajak yang tidak seharusnya mengganggu iklim kompetisi dan sebagainya, maka diperlukan upaya untuk meniadakan pajak ganda itu sendiri. Upaya ke arah itu dapat dilakukan melalui berbagai cara dan dengan menggunakan berbagai metode yang dianggap paling sesuai dengan tuntutan kebutuhan dari negara yang bersangkutan<sup>5</sup>. Hal tersebut mendorong adanya pengaturan hukum dan fiskal internasional antara negara-negara yang lebih kompleks serta penguatan koordinasi antarnegara dalam ekonomi dunia yang semakin meningkat. Dampak langsungnya adalah meningkatnya perhatian pemerintah untuk membuat kebijakan perpajakan antara bangsa-bangsa yang dituangkan dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) atau *tax treaty*.<sup>6</sup>

Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B/*tax treaty*)<sup>7</sup> adalah suatu persetujuan yang dibentuk oleh dua negara/yuridiksi dalam rangka mengeliminasi pengenaan pajak berganda atas suatu penghasilan yang sama.<sup>8</sup> Model internasional *tax treaty* adalah model yang dikeluarkan oleh *Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)* dan *United Nation (UN)*. *Tax treaty* biasanya terdiri dari 30 (tiga puluh) Pasal yang terbagi atas beberapa bab, yakni *Scope of Agreement*, *General Definitions*, *Taxation of Income*, *Method for Elimination of Double Taxation*, *Special Provisions*, dan *Final Provisions*. Dalam bab *Taxation of Income* diatur pembagian hak perpajakan

---

<sup>2</sup> Zain Mohammad, *Manajemen Perpajakan* (Jakarta: Salemba Empat, 2008). hlm. 334-335

<sup>3</sup> Tony Marsyahrul dan Sudarmanto, *Pengantar Perpajakan* (Jakarta: Gramedia Widia Sarana Indonesia, 2005). hlm. 30-31

<sup>4</sup> Safri Nurmantu, *Pengantar Perpajakan* (Jakarta: Granit, 2005). hlm. 164-165

<sup>5</sup> Marsyahrul dan Sudarmanto, *Pengantar Perpajakan*. hlm. 32-33

<sup>6</sup> Pohan, *Pedoman Lengkap Pajak Internasional Konsep, Strategi dan Penerapan*. hlm. 3

<sup>7</sup> Hubungan yang erat antarnegara dan aktivitas yang memberikan penghasilan (*economic attachment*) dapat dipastikan tidak akan membiarkan praktik pengenaan pajak berganda (*double taxation*) tersebut berlangsung karena akan merugikan wajib pajak dan negara yang bersangkutan. Dalam perspektif perekonomian atau perencanaan jangka panjang, pembiaran semacam itu akan merugikan negara yang bersangkutan karena para investor asing yang keputusan investasinya semata-mata didasarkan pada *profit motive* akan hijrah/meninggalkan negara tersebut ke negara lain yang dapat memberikan *return on investment* yang lebih tinggi. Pohan, *Pedoman Lengkap Pajak Internasional Konsep, Strategi dan Penerapan*. hlm. 3

<sup>8</sup> B. Raksaka Mahi dkk., *Kebijakan Perpajakan: Optimalisasi Insentif dan Kestinambungan Fiskal* (Jakarta: Gramedia, 2018). hlm. 60

atas suatu penghasilan. Pengaturan terkait penurunan tarif BPT<sup>9</sup> dan pengecualian atas PSC<sup>10</sup> biasanya terletak pada Pasal *Dividends* atau dimasukkan dalam Protokol yang merupakan bagian tidak terpisahkan dari *tax treaty* tersebut.

Manfaat P3B bagi wajib pajak antara negara mitra P3B bertujuan untuk meningkatkan transaksi lintas Negara antara kedua negara mitra P3B. Bervariasinya manfaat P3B antar negara mendorong investor menyalahgunakan (*abuse*) perjanjian untuk mendapatkan manfaat ataupun insentif yang paling menguntungkan. Perbuatan itu dapat dikategorikan sebagai perbuatan melawan hukum apabila semata-mata dilakukan untuk menghindari pajak melalui manfaat-manfaat P3B yang bertentangan dengan tujuan dibentuknya P3B itu sendiri.<sup>11</sup>

Banyak perusahaan, ketika memiliki beban pajak yang tinggi akan cenderung mendorong manajemen untuk mengatasi hal tersebut dengan berbagai cara, salah satunya dengan melakukan manajemen pajak. Manajemen pajak adalah sarana memenuhi kewajiban perpajakan dengan benar tetapi jumlah pajak yang harus dibayar dapat ditekan serendah mungkin untuk memperoleh laba dan likuiditas yang diharapkan. Bentuk dari manajemen pajak salah satunya adalah perencanaan pajak yang salah satu bentuknya adalah penghindaran pajak.<sup>12</sup> Penghindaran pajak atau *tax avoidance* dapat menjadi tindakan ilegal jika terdapat unsur penggelapan pajak atau *tax evasion* di dalamnya.

Dalam *Black's law dictionary*, *tax avoidance* atau penghindaran pajak dilakukan dengan meminimalkan kewajiban pajak dengan memanfaatkan peluang perencanaan pajak yang tersedia secara hukum. Penghindaran pajak dapat dikontraskan sebagai penggelapan pajak atau *tax evasion* dimana jika melakukan pengurangan kewajiban pajak dengan menggunakan cara-cara ilegal sebagaimana dikemukakan Gaurah:

*"The minimization of one's tax liability by taking advantage of legally available tax planning opportunities. Tax avoidance may be contrasted with tax evasion, which entails the reduction of tax liability by using illegal means."*<sup>13</sup>

Dalam upaya untuk mendefinisikan penghindaran pajak (*tax avoidance*), maka titik awalnya haruslah mengenai konsep dari strategi perilaku pajak (atau strategi agresif perencanaan pajak), dimana tindakan yang dirancang oleh pelaku pajak semata-mata untuk meminimalkan kewajiban pajak yang legalitasnya dipertanyakan.<sup>14</sup> Contoh khas dari penghindaran pajak adalah dilakukannya konversi fiktif pendapatan biasa menjadi keuntungan modal yang tidak kena pajak.

---

<sup>9</sup> *Branch Profit Tax* (BPT) adalah Penghasilan Kena Pajak sesudah dikurangi pajak dari suatu Bentuk Usaha Tetap/BUT (Pasal 1 ayat (1) PMK-14.03/2011)

<sup>10</sup> *Production Sharing Contract* (PSC) atau dikenal dengan istilah *production sharing agreement* merupakan bentuk kerjasama antara investor dan negara dalam proses pencarian mineral di lapisan bawah tanah dan sekarang ini secara aktif digunakan di lebih dari 40 negara. Topan Meiza Romadhon, "Pengaturan Production Sharing Contract Dalam Undang-Undang Minyak dan Gas," *Jurnal Hukum* 16, no. 1 (Januari 2009): 88-105.

<sup>11</sup> Anthony Tiono dan R. Arja Sadjiarto, "Penentuan Beneficial Owner untuk Mencegah Penyalahgunaan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda," *Tax & Accounting Review* 3, no. 2 (2013).

<sup>12</sup> Parjiono, Fitra Faisal Hastiadi, dan Irwanda Wisnu Wardhana Wardhana, *Kebijakan Multilateral dan Pembangunan Ekonomi Indonesia*, Badan Kebijakan Fiskal (Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 2018). hlm. 122

<sup>13</sup> Gaurav Shukla, "Tax Effects of Treaty Shopping and OECD's BEPS Implications," *Sage Journals* 9, no. 2 (2020): 85-93.

<sup>14</sup> *There are three categories of strategic tax behaviors: tax evasion, tax avoidance, and licit tax savings.*

- *Tax evasion can be synthetically defined as intentional illegal behaviors, i.e., behaviors involving a direct violation of tax law, in order to escape payment of taxes.*
- *Tax avoidance can be defined as all illegitimate (but not necessarily illegal) behaviors aimed at reducing tax liability. These behaviors do not violate the letter of the law but clearly its spirit. A typical example of tax avoidance is the fictitious conversion of ordinary income into nontaxable capital gains.*
- *Licit tax savings can be defined as commonly accepted form of tax behaviors that contradict neither the law nor its spirit and are intended to reduce the tax burden. This category can also be referred to as "legitimate tax planning."*

Eric J. Bartelsman dan Roel M.W.J Beetsma memberikan bukti dalam papernya yang berjudul "*Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD countries*" dimana dijelaskan bahwa semakin tinggi tarif pajak suatu negara maka pendapatan negara dari pajak penghasilan perusahaan terutama *Multi National Enterprise* mengalami penurunan. Hal tersebut dikarenakan perusahaan Multinasional melakukan *profit shifting* atau *income shifting* (melalui *transfer pricing*).<sup>15</sup>

Menurut Tsurumi, dalam Gunadi, *transfer pricing* adalah harga yang diperhitungkan untuk keperluan pengendalian manajemen atas transfer barang dan jasa antarpusat *responsibilities profit* atau *cost*. Dalam arti yang lebih luas, *transfer pricing* termasuk penentuan harga antara beberapa entitas, yang secara hukum pemilikinya bisa sama ataupun berbeda.<sup>16</sup>

Sementara, Jerry M. Rosenberg mengungkapkan bahwa *transfer pricing* adalah: "*the price charged by one segment of an organization for a product or service it supplies to another part of the same firm*". Rosenberg dalam hal ini mendefinisikan *transfer pricing* sebagai harga yang ditentukan oleh satu bagian dari sebuah organisasi atas penyerahan barang atau jasa yang dilakukannya kepada bagian lain dari organisasi yang sama.<sup>17</sup>

Memperhatikan deskripsi diatas, kiranya jelas bahwa *transfer pricing* adalah hal yang lazim digunakan dalam manajemen suatu perusahaan, terutama perusahaan yang memiliki sejumlah pusat pertanggungjawaban yang berbeda. Tetapi dilain pihak *transfer pricing* juga sering dikaitkan suatu rekayasa manipulasi harga secara sistematis dimana digunakan sebagai suatu praktik bisnis yang tidak baik, yaitu pengalihan atas penghasilan kena pajak (*taxable income*) dari suatu perusahaan yang dimiliki oleh perusahaan multinasional ke negara-negara yang tarif pajaknya rendah dalam rangka untuk mengurangi total beban pajak dari group perusahaan multinasional tersebut, maka inilah eksese negatif dari praktik *transfer pricing* tersebut.<sup>18</sup>

*Japan vs Cayman Islands Corp, 2008, Tokyo District Court 11 (Gyou) ne 370*<sup>19</sup> merupakan salah satu contoh kasus mengenai *transfer pricing* dengan pemanfaatan *tax haven*. Dalam kasus ini penilaian pajak berdasarkan aturan CFC Jepang (*anti-tax haven rules*) telah diterapkan ke anak perusahaan Grup Jepang di Kepulauan Cayman. Menurut aturan CFC Jepang, pendapatan yang timbul dari anak perusahaan asing yang berlokasi di negara bagian atau teritori dengan tarif pajak yang jauh lebih rendah dianggap timbul sebagai pendapatan dari perusahaan induk ketika bisnis utama anak perusahaan tersebut memegang saham atau hak kekayaan intelektual. Namun, aturan CFC tidak berlaku jika anak perusahaan tersebut memiliki substansi yang masuk akal secara ekonomi untuk menjalankan bisnis di anak perusahaan yang berada di yuridiksi pajak rendah.

Contoh selanjutnya adalah kasus antara *Japan vs Adobe Systems Co., October 2008, Tokyo High Court*. Kasus ini bermula ketika perusahaan *Adobe System Co.* yang merupakan anak perusahaan dari *Adobe Systems Inc* di Jepang menerima remunerasi dari grup perusahaan Belanda

---

Reuven Avi-Yonah, Omri Marian, dan Nicola Sartori, *Global Perspectives on Income Taxation Law: Global Perspectives on Income Taxation Law* (New York: Oxford University Press, 2011). hlm. 101-102

<sup>15</sup> Eric J. Bartelsman dan Roel M. W. J. Beetsma, "Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD countries," *Elsevier* 87, no. 9-10, *Journal of Public Economics* (September 2003): 2225-2252.

<sup>16</sup> Imam Santoso, 'Advance Pricing Agreement Dan Problematika Transfer Pricing Dari Perspektif Perpajakan Indonesia', *Jurnal Akuntansi & Keuangan* vol. 6, no. 2 (2004): 123-39.

<sup>17</sup> Santoso, "Advance Pricing Agreement dan Problematika Transfer Pricing dari Perspektif Perpajakan Indonesia."

<sup>18</sup> DPR RI, "Potensi Penerimaan Pajak dengan Minimalisir Praktek Transfer Pricing," *Biro Analisa Anggaran dan Pelaksanaan APBN* (2011).

<sup>19</sup> Tokyo District Court 2011, "Japan vs Cayman Islands Corp, 2008, Tokyo District Court 2011 ( Gyou ) nr 370," t.t.

dan Irlandia untuk promosi dan pemasaran perangkat lunak Adobe yang dijual di Jepang. Dalam kasus ini terdapat beban pembuktian terkait keabsahan metode *transfer pricing* yang diterapkan.<sup>20</sup>

Di Indonesia, adanya temuan dari Global Witness mengenai indikasi penghindaran pajak melalui *transfer pricing* yang dilakukan oleh PT. Adaro Energy Tbk dengan memindahkan sejumlah laba yang didapatkan dari batu bara yang ditambang di Indonesia ke jaringan perusahaan luar negerinya. Menurut laporan Global Witness: Jaringan Perusahaan Luar Negeri Adaro ini mengungkapkan sejak 2009-2017 Adaro melalui salah satu anak perusahaannya di Singapura, Coaltrade Services International, telah mengatur sedemikian rupa sehingga mereka bisa membayar pajak US\$ 125 juta<sup>21</sup> dolar lebih rendah daripada yang seharusnya dibayarkan di Indonesia. Dengan memindahkan sejumlah besar uang melalui suaka pajak, Adaro berhasil mengurangi tagihan pajaknya di Indonesia yang berarti mengurangi pemasukan bagi pemerintah Indonesia sebesar hampir US\$ 14 juta<sup>22</sup> setiap tahunnya yang sekiranya bisa digunakan untuk kepentingan umum.<sup>23</sup>

Perusahaan multinasional sering melakukan praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) di negara-negara maju dan berkembang. Seperti yang dilansir oleh IDXChannel, tiga perusahaan teknologi raksasa AS seperti Google, Facebook, dan Microsoft melakukan praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) di negara-negara maju dan berkembang, salah satunya di Indonesia. Dilansir The Guardian, Senin (26/10/2020), penelitian yang dilakukan oleh ActionAid International menunjukkan, perusahaan-perusahaan itu memanfaatkan celah sistem perpajakan global agar bisa menghindari pajak. Nilainya mencapai USD2,8 miliar<sup>24</sup> atau setara Rp41 triliun<sup>25</sup> per tahun. "Kehilangan potensi pajak itu bisa digunakan untuk menggaji lebih dari 700.000 guru baru atau 850.000 guru sekolah dasar" ungkap David Archer, Juru Bicara ActionAid International<sup>26</sup>. Tetapi dia menyebutkan tak ada bukti perusahaan-perusahaan itu melanggar aturan pajak. Yang jelas, hal ini menunjukkan kegagalan sistem pajak global memaksa perusahaan multinasional untuk membayar pajak dari negara-negara dimana mereka memperoleh penghasilan. Menurut Archer, nilai pajak USD2,8 miliar hanyalah fenomena puncak gunung es. Dana tersebut kemudian lebih besar lagi dan potensial untuk mereformasi layanan publik.<sup>27</sup>

Kerusakan yang diakibatkan oleh ketidakpatuhan pajak bersifat multidimensi. Jelas sekali mengurangi pendapatan pemerintah dan sebaliknya meningkatkan pendapatan perusahaan tersebut. Hal ini selanjutnya akan mengakibatkan terjadinya persaingan harga yang tidak sehat, karena wajib pajak yang tidak patuh akan lebih mampu menurunkan harga produknya. Akhirnya, ketidakpatuhan pajak dapat menyebabkan struktur tarif pajak aktual/yang sebenarnya berbeda secara signifikan dari struktur pajak yang dibayar. Hal ini kemungkinan besar akan menggagalkan tujuan dari kebijakan publik pemerintah dan merusak efektivitas mekanisme kontrol pemerintah dalam mengimbangi upaya untuk menjaga keadilan ekonomi. Sehingga, pemerintah perlu menegakan kebijakan yang tegas untuk menangkalkan kegiatan ilegal

---

<sup>20</sup>"Japan vs Adobe Systems Co., October 2008, Tokyo High Court," *TPguidelines.Com*, last modified 30 Oktober 2008, diakses 5 November 2020, <https://tpguidelines.com/japan-vs-adobe-systems-co-october-2008-tokyo-high-court/>.

<sup>21</sup>"Disebut terlibat Transfer Pricing Adaro, Siapa Coaltrade?," *CNBC Indonesia*, t.t., diakses 1 Januari 2020, <https://www.cnbcindonesia.com/news/20190704205102-4-82830/disebut-terlibat-transfer-pricing-adaro-siapa-coaltrade>.

<sup>22</sup>"Disebut terlibat Transfer Pricing Adaro, Siapa Coaltrade?"

<sup>23</sup>"Disebut terlibat Transfer Pricing Adaro, Siapa Coaltrade?"

<sup>24</sup>Sindy Stefani, "Termasuk Indonesia, Google dan Microsoft Mangkir Bayar Pajak Rp41 Triliun," *IDXchannel.com*, diakses 27 Oktober 2020, <https://www.idxchannel.com/market-news/termasuk-indonesia-google-dan-microsoft-mangkir-bayar-pajak-rp41-triliun>.

<sup>25</sup>Stefani, "Termasuk Indonesia, Google dan Microsoft Mangkir Bayar Pajak Rp41 Triliun."

<sup>26</sup>Stefani, "Termasuk Indonesia, Google dan Microsoft Mangkir Bayar Pajak Rp41 Triliun."

<sup>27</sup>Stefani, "Termasuk Indonesia, Google dan Microsoft Mangkir Bayar Pajak Rp41 Triliun."



ini serta untuk meningkatkan pajak pemenuhan. Memahami tindakan pencegahan ini dan menetapkan kebijakan atas hal tersebut juga akan membantu manajemen perusahaan multinasional dalam perencanaan pajak yang lebih baik serta menciptakan kepatuhan akan kebijakan pemerintah.<sup>28</sup>

Dalam penelitian ini akan ditelusuri bagaimana pengaruh *cross-border transfer pricing* terhadap penerimaan negara, bagaimana perpajakan internasional mengatur mengenai *transfer pricing* serta bagaimana hal tersebut menjadi peluang bagi individu/perusahaan dalam melakukan tindakan *tax avoidance*. Dalam menentukan apakah tindakan *tax avoidance* yang dilakukan ilegal atau tidak maka perlu ditelusuri bagaimana skema penghindaran pajak/*Tax avoidance* tersebut dilakukan juga menyoroiti bagaimana dampak dari tindakan *tax avoidance* melalui *cross-border transfer pricing* terhadap penerimaan negara dan bagaimana penanganan dan kebijakan yang dilakukan dalam memaksimalkan pendapatan negara dari perusahaan multinasional.

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan di atas, maka dapat ditarik beberapa rumusan masalah yang akan menjadi inti pembahasan dari penulisan ini yaitu sebagai berikut:

1. Bagaimana kebijakan yang mengatur tentang *cross-border transfer pricing* di Indonesia?
2. Bagaimana dampak dari tindakan *tax avoidance* melalui *cross-border transfer pricing* terhadap penerimaan negara dan bagaimana dikotomi antara peran Nasional dan Internasional?
3. Bagaimana kebijakan ideal yang mengatur tentang *cross-border transfer pricing* di Indonesia dengan melihat praktek di Jepang?

## II. PEMBAHASAN

### A. Kebijakan *Tax Avoidance* melalui *Transfer Pricing* dalam Perpajakan Indonesia

Permasalahan manipulasi dalam *transfer pricing* tidak hanya mencakup perusahaan domestik, melainkan perusahaan multinasional yang mampu menjadikan anak perusahaan atau grup perusahaannya sebagai *transit place* untuk memanipulasi harga dan pajak.<sup>29</sup> Pemerintah Indonesia sudah mulai menanggapi adanya praktik manipulasi *transfer pricing* sejak tahun 1993 melalui SE-04/PJ.7/1993, kemudian satu tahun berikutnya dibuat peraturan dengan KMK-650/KMK.04/1994 tentang daftar *tax haven countries*. Kemudian setelah 16 tahun dibuatlah peraturan perundang-undangan terkait hal tersebut melalui Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan. Kemudian Kementerian Keuangan Republik Indonesia menetapkan peraturan Nomor 22/PMK.03/2020 Tentang Tata Cara Pelaksanaan Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement*).<sup>30</sup>

Dalam Pasal 22 angka (7) Peraturan Kementerian Keuangan Republik Indonesia Nomor 22/PMK.03/2020, peraturan ini hanya menjelaskan apabila ada tindakan pidana di bidang perpajakan pihak Direktur Jenderal Pajak hanya melakukan penghentian proses dan memberikan pemberhentian tertulis APA dan tidak ada sanksi yang diberikan terhadap pihak yang terlibat. Aturan APA yang berlaku di Indonesia oleh penulis dianggap tidak optimal dalam menangani praktik manipulasi *transfer pricing*. Tidak ada aturan yang jelas mengenai penindakan praktik tersebut. Berdasarkan adanya modus-modus operandi manipulasi *transfer pricing* yang terjadi di Indonesia, maka penulis berpendapat bahwa posisi APA harus lebih dipertegas mengingat begitu banyak hal-hal yang harus dipenuhi agar setiap perlakuan perpajakan yang sesuai dengan Surat Edaran sejak tahun 1993 menjadi valid untuk diterapkan terhadap indikasi ketidakwajaran *transfer pricing*. Peraturan-peraturan di Indonesia terkait *transfer pricing* memiliki

---

<sup>28</sup> Phyllis Lai Lan Mo, *Tax Avoidance and Anti-Avoidance measures in Major Developing Economies* (London: Praeger Publishers, 2003).

<sup>29</sup> Renita Rachma Dewi dan Elia Mustikasari, "Analisis Penanganan Manipulasi Transfer Pricing Perpajakan Dalam Menjawab Tantangan Global," *E-jurnal Akuntansi* 30, no. 2 (Februari 2020): 460-473.

<sup>30</sup> Amalia, Kuswandi, dan Putri.

kekosongan hukum dalam penindakan manipulasi *transfer pricing*. Tidak ada keterangan sanksi yang jelas mengenai pihak-pihak yang terlibat melakukan manipulasi *transfer pricing*.<sup>31</sup>

Penanganan masalah manipulasi *transfer pricing* pajak dan perpajakan secara umum di Indonesia, masih membutuhkan kerja keras pemerintah dan masyarakat dalam mematuhi dan menyadari wajib pajak. Di antara program yang dijadikan untuk menyadarkan wajib pajak masyarakat, termasuk agar tidak terjadi manipulasi *transfer pricing* adalah program *tax amnesty* yang telah dijalankan tahun 2016-2017.<sup>32</sup>

## B. Skema *Transfer Pricing* sebagai alat *Tax Avoidance*/Penghindaran Pajak

Pada mulanya *transfer pricing* dilakukan oleh perusahaan untuk menilai kinerja antar divisi perusahaan, tetapi dalam prakteknya *transfer pricing* sudah dipakai sebagai alat penghindaran pajak (*tax avoidance*). Manipulasi *transfer pricing* merupakan salah satu sarana yang paling sering dilakukan perusahaan multinasional untuk melakukan praktik penghindaran pajak, dengan beberapa alasan, diantaranya tarif pajak di Indonesia cukup tinggi jika dibandingkan dengan beberapa negara lain, terdapat kekosongan peraturan perpajakan, adanya celah atau peraturan perpajakan yang kurang jelas sehingga perusahaan multinasional seringkali melakukan *tax planning* untuk memperkecil pajak yang dibayar dengan menggunakan skema *transfer pricing*.

Skema *transfer pricing* sebagai alat *tax avoidance*/penghindaran pajak yang sering dilakukan perusahaan multinasional di Indonesia yaitu:<sup>33</sup>

1. *Intangible Property*
2. Perikatan *Contractual Agreement*
3. *Understate* Penjualan
4. *Overstate* biaya
5. Memakai konsultan pajak dengan memanfaatkan *loopholes* yang ada

Manipulasi *transfer pricing* bisa dilakukan oleh suatu perusahaan dalam satu grup yang beroperasi di negara-negara yang memiliki perbedaan sistem pajak. Manipulasi tersebut melibatkan aktivitas penetapan harga yang tidak wajar, skema transaksi dan struktur usaha artifisial. Hal tersebut bisa mengecilkan profit setelah pajak (*after tax profit*) karena menggerus basis pajak dan mengalihkan laba ke perusahaan di negara lain. *Transfer pricing* dapat memberi peluang bagi wajib pajak untuk memanipulasi besar kewajiban pajaknya. *transfer pricing* ini dapat disalahgunakan untuk mencoba mengecilkan atau men-*shifting profit* yang seharusnya menjadi bagian membayar pajak, padahal potensi penerimaan pajak dari perusahaan multinasional sangat besar.<sup>34</sup>

## C. Dampak *Tax Avoidance* melalui *Cross-border Transfer Pricing* Terhadap Penerimaan Negara

Di Indonesia, penerimaan pajak oleh negara selama ini terus mengalami peningkatan, namun peningkatan tersebut tidak sesuai yang ditargetkan oleh pemerintah, sehingga potensi pajak tidak dapat maksimal. Berikut gambaran antara target dan realisasi penerimaan pajak periode tahun 2014-2019<sup>35</sup>

<sup>31</sup> Amalia, Kuswandi, dan Putri, "Analisis Yuridis Manipulasi Transfer Pricing Sebagai Kejahatan Pajak oleh Perusahaan Multinasional di Indonesia."

<sup>32</sup> Dewi dan Mustikasari, "Analisis Penanganan Manipulasi Transfer Pricing Perpajakan Dalam Menjawab Tantangan Global."

<sup>33</sup> Peace Kanne Natalia, "Transfer Pricing Scheme as A Tool for Tax Avoidance at Multinational Company in Indonesia," *Pekbis Jurnal* 11, no. 1 (2019): 76-84.

<sup>34</sup> Natalia, "Transfer Pricing Scheme as A Tool for Tax Avoidance at Multinational Company in Indonesia."

<sup>35</sup> Moeljono, "Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penghindaran Pajak."

**Tabel 1.**  
**Fenomena Target dan Realisasi Penerimaan Pajak di Indonesia 2014-2019 (dalam Trilyun)<sup>36</sup>**

Tahun	Target	Realisasi	%	Rasio Pajak
2014	1.072,00	981,90	91,60%	13,70%
2015	1.294,30	1.055,61	81,56%	11,60%
2016	1.355,00	1.105,00	81,55%	10,80%
2017	1.283,60	1.147,59	89,40%	10,70%
2018	1.424,00	1.315,90	92,41%	11,60%
2019*	1.786,38	1.173,89	65,71%	12,10%

Keterangan

\*Per Oktober 2019

Pada tabel diatas terlihat bahwa realisasi penerimaan pajak, terus mengalami peningkatan, namun peningkatan tersebut tidak konsisten tetapi cenderung fluktuatif. Peningkatan yang ideal dan konsisten, karena seiring naiknya pertumbuhan ekonomi dan rasio pertumbuhan penduduk sehingga wajib pajak seharusnya terus bertambah, disamping itu wajib pajak telah terdata di Dirjen Pajak. Target penerimaan, yang tidak dapat direalisasikan berakibat pada semakin menurunnya angka rasio pajak, dimana sejak tahun 2015 sampai tahun 2018 rasio pajak terus menurun. Menurunnya angka rasio pajak ini dapat di jadikan indikator bahwa penerimaan pajak mengalami penurunan. Rasio pajak menunjukkan kemampuan pemerintah dalam mengumpulkan pendapatan pajak atau menyerap kembali Produk Domestik Bruto (PDB) dari masyarakat dalam bentuk pajak. Semakin tinggi rasio pajak suatu negara, maka semakin baik kinerja pemungutan pajak negara tersebut.

Pada tahun 2014, rasio penerimaan pajak terhadap PDB (*tax ratio*) mencapai 13,70%. Merupakan pencapai angka tertinggi dalam kurun waktu lima tahun terakhir. Angka tersebut terus menurun dan pada tahun 2017 merupakan angka rasio pajak terendah (10,70%). Semakin menurunnya angka rasio tersebut menunjukkan bahwa pendapatan negara yang berasal dari pajak belum optimal, angka ideal rasio pajak bagi bagi negara negara dengan pendapatan menengah, seperti Indonesia adalah 19%. Tidak tercapainya target penerimaan pajak dan semakin menurunnya rasio pajak, dapat dijadikan sebagai indikator terjadinya konflik kepentingan antara perusahaan sebagai pembayaran pajak untuk maksimalisasi keuntungan dengan biaya pajak rendah sebaliknya, pemerintah sebagai penerima pajak menginginkan pembayaran pajak yang tinggi<sup>37</sup>.

Juga, Direktorat Jendral Pajak menyebutkan bahwa tingkat kepatuhan pelaporan pajak dari perusahaan multinasional justru menurun dari 89% tahun 2004 menjadi 83% tahun 2015. Fakta lainnya yang lebih menarik perhatian adalah banyak perusahaan multinasional yang melaporkan kerugian pada SPT PPh Badan. Pada tahun 2013 perusahaan multinasional yang melaporkan SPT PPh Badan rugi berjumlah 515, meningkat sebesar 79 atau 18,12% dari jumlah tahun 2012 sebesar 436 perusahaan.<sup>38</sup>

Penghindaran pajak dapat merampas sumber daya yang seharusnya tersedia untuk mendukung pembangunan berkelanjutan melalui investasi di bidang infrastruktur, Kesehatan dan barang-barang umum lainnya. Sementara globalisasi telah membawa banyak peluang dan

<sup>36</sup> Moeljono, "Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penghindaran Pajak."

<sup>37</sup> Moeljono, "Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penghindaran Pajak."

<sup>38</sup> Natalia, "Transfer Pricing Scheme as A Tool for Tax Avoidance at Multinational Company in Indonesia."

kemajuan, sisi gelapnya mencakup kemudahan yang lebih besar dimana individu dapat mengalihkan pendapatan dan aset di luar negeri dan tidak terlihat oleh otoritas pajak.<sup>39</sup>

## D. Kebijakan yang Dapat dilakukan untuk menghindari *Tax Avoidance Transfer Pricing*

Untuk mencegah dan mengurangi praktik penghindaran pajak, pemerintah Indonesia telah menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor: 125/PMK.010/2015 tentang Tata Cara Pertukaran Informasi (*Exchange of Information*). Menurut Pasal 1 ayat (8), pertukaran informasi atau *Exchange of Information (EOI)* adalah pertukaran informasi mengenai hal-hal yang berkaitan dengan masalah perpajakan sebagai pelaksana P3B, TIEA (*Tax Information Exchange Agreement*), Konvensi, Persetujuan Pejabat yang Berwenang yang Bersifat Multilateral atau Bilateral (*Multilateral or Bilateral Competent Authority Agreement/IGA*), atau perjanjian bilateral dan multilateral lainnya, untuk mencegah penghindaran pajak (*tax avoidance*), pengelakan pajak (*tax evasion*), dan/atau penyalahgunaan P3B oleh pihak-pihak yang tidak berhak.

Selanjutnya hal yang dapat dilakukan oleh pemerintah dalam hal ini Kementerian Keuangan dan Direktorat Jenderal Pajak untuk memitigasi dan meminimalkan risiko kehilangan penerimaan negara akibat dari praktik *abuse of transfer pricing* adalah:<sup>40</sup>

1. Memperkuat sumber daya manusia yang ahli dalam bidang *transfer pricing*. Untuk itu pelatihan-pelatihan tentang *transfer pricing* harus semakin diperbanyak dan cakupan pegawai yang diberi pelatihan juga harus lebih banyak khususnya untuk petugas pajak yang bertugas di KPP-KPP tempat terdapatnya perusahaan multinasional. Pelatihan ini tidak hanya diberikan kepada fungsional pemeriksa pajak tetapi juga kepada *Account Representative*, kepala seksi, termasuk kepala kantor pelayanan pajak.
2. Memperkuat institusi yang khusus mengurus tentang *transfer pricing*. Saat ini, di DJP hanya ada satu unit khusus yang menangani *transfer pricing*. Itu pun hanya setingkat seksi, yaitu seksi *transfer pricing* yang berada dibawah Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan, Subdirektorat pemeriksaan Transaksi Khusus. Menurut penulis, hal tersebut belum mencukupi, mengingat jumlah potensi kehilangan penerimaan pajak yang ada sangat besar (Rp1.3000 triliun/tahun). Oleh karena itu, setidaknya unit yang khusus mengurus *transfer pricing* adalah setingkat Eselon III, sehingga unit ini mempunyai *resources* yang lebih besar dan lebih kuat termasuk dalam merumuskan aturan-aturan tentang *transfer pricing* yang sangat dinamis sesuai dengan perkembangan zaman pada saat ini.
3. Meningkatkan kualitas dan kuantitas *database* serta *accessibility* terhadap *database* tersebut. Direktorat Jenderal Pajak harus meningkatkan ketersediaan *database* yang ada selama ini baik dari kualitas maupun kuantitasnya. Selain itu hal yang paling penting adalah ketika *database* tersebut telah tersedia maka harus dapat diakses dengan mudah oleh petugas pajak terutama oleh petugas pajak yang berada di KPP-KPP tempat terdapatnya perusahaan multinasional.
4. Menerapkan *Advance Pricing Agreement (APA)* dengan Wajib Pajak maupun dengan negara lain. Keuntungan utama APA adalah menghindari sengketa *transfer pricing* di masa mendatang.<sup>41</sup> OECD Guidelines mendefinisikan APA sebagai suatu skema yang telah disusun sebelumnya terhadap suatu transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan berdasarkan kriteria yang tepat (seperti metode, perbandingan dan penyesuaian, serta asumsi-asumsi terhadap kondisi yang akan datang) untuk

---

<sup>39</sup> OECD, *Promoting Transparency and Exchange of Information For Tax Purposes*, 2017.

<sup>40</sup> Hadi Setiawan, "Transfer Pricing dan Risikonya Terhadap Penerimaan Negara" (t.t.), diakses 13 Februari 2020, <https://www.kemenkeu.go.id/>.

<sup>41</sup> "Japan - The Transfer Pricing Law Review - Edition 4 - TLR - The Law Reviews," diakses 19 Desember 2020, <https://thelawreviews.co.uk/edition/the-transfer-pricing-law-review-edition-4/1229054/japan>.

menentukan harga transfer antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut untuk periode waktu tertentu.<sup>42</sup>

5. Menerapkan *Mutual Agreement Procedure (MAP)* dengan negara lain dengan lebih intensif. Secara sederhana, MAP merupakan alternatif bagi wajib pajak untuk menyelesaikan sengketa yang menimbulkan pemajakan berganda, atau apabila terdapat indikasi bahwa tindakan otoritas negara mitra menyebabkan pengenaan pajak yang tidak sesuai dengan P3B atau sengketa *transfer pricing*.

Rumusan ketentuan MAP dalam Pasal 25 ayat 1 OECD Model berbunyi sebagai berikut:

*"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."*<sup>43</sup>

Dari rumusan tersebut dapat ditarik kesimpulan. Pertama apabila subjek pajak orang pribadi dan badan dikenakan pajak yang tidak sesuai dengan ketentuan P3B, subjek pajak tersebut dapat mengajukan prosedur persetujuan Bersama (MAP). Kedua, MAP adalah solusi (remedy) penyelesaian sengketa 'spesial' di luar ranah penyelesaian sengketa domestic, seperti keberatan atau banding. MAP dianggap special karena merupakan proses konsultasi dan bukan litigasi. Hal ini juga ditekankan dalam Paragraf 8 dari *commentary* atas Pasal 25 OECD Model yang berbunyi *"in any case, the mutual agreement procedure is clearly a special procedure outside the domestic law..."*<sup>44</sup>

Selain itu, upaya pemerintah dalam menangani masalah *transfer pricing* dan perpajakan melalui reformasi perpajakan yang mencakup pada keorganisasiannya, sumber daya manusia, proses bisnis, data, teknologi informasi dan regulasi. Perlunya reformasi ini disebabkan Indonesia mengalami *tax ratio* rendah dibandingkan negara Asia Tenggara lainnya seperti Thailand 16,5%, Malaysia 14,4%, Filipina 13,67, Singapura 14,29 dan Kamboja 15,35. Sedangkan Indonesia masih 11,5% tahun 2018.<sup>45</sup>

## E. Kebijakan Terkait dengan *Tax Avoidance* dan *Cross-border Transfer Pricing* di Jepang

Dalam *transfer pricing*, ruang lingkup benda tak berwujud (*intangibles subject*) pada aturan penetapan *transfer pricing* didefinisikan sebagai property yang berbeda dari *tangible property* (properti berwujud) atau aset keuangan dan investasi, dimana imbalannya akan dibayarkan untuk pengalihan atau sewa guna dilakukan antara pihak yang tidak terkait.<sup>46</sup> Juga, *transfer pricing* diatur dalam ketentuan Undang-Undang Penetapan Harga Transfer Jepang yang ditentukan dalam Pasal 66-4 Undang-Undang Tindakan Perpajakan Khusus (*Act on Special Measures Concerning Taxation*). Pasal 66-4 menetapkan prinsip umum tentang *transfer pricing*, dimana perusahaan Jepang melakukan transaksi berwujud dan tidak berwujud dengan orang yang terafiliasi dengan asing, dan jika perusahaan tersebut telah membayar lebih atau menerima kurang dari harga wajar (*arm's length price*), maka untuk tujuan dalam UU Perpajakan Perusahaan (*The Corporate Tax Law*), transaksi afiliasi luar negeri tersebut dianggap tidak dilakukan dengan harga wajar (*arm's length*

---

<sup>42</sup> DDTCNews, "Apa Itu Advance Pricing Agreement?," *Apa Itu Advance Pricing Agreement?*, diakses 18 Desember 2020, <https://news.ddtc.co.id/apa-itu-advance-pricing-agreement-15179>.

<sup>43</sup> DDTCNews, "Apa Itu Mutual Agreement Procedure?," *Apa Itu Mutual Agreement Procedure?*, diakses 18 Desember 2020, <https://news.ddtc.co.id/apa-itu-mutual-agreement-procedure-17574>.

<sup>44</sup> DDTCNews, "Apa Itu Mutual Agreement Procedure?"

<sup>45</sup> Dewi dan Mustikasari.

<sup>46</sup> Ito dkk., "Japan Releases 2019 Tax Reform Outline."

*price*). Jadi, dalam keadaan ini harga yang dibayarkan atau diterima oleh perusahaan Jepang dapat disesuaikan untuk tujuan pajak penghasilan sehingga mencerminkan harga yang wajar.<sup>47</sup>

Jepang menunjukkan bagaimana kita bisa menghentikan perusahaan untuk menghindari pajak melalui *tax havens*. Jepang memiliki Undang-Undang yang disebut *The Tax Haven Counter Measure Law* (Undang-Undang Penghitung Pajak Haven). Ini berlaku untuk anak perusahaan Jepang manapun di Yuridiksi pajak rendah/*tax havens* dengan tarif 20% atau kurang dari 20%. Berdasarkan Undang-Undang ini, induk perusahaan dikenai pajak atas penghasilan yang belum didistribusikan dari anak perusahaan asing tersebut. Dengan cara ini, perusahaan Jepang tidak dapat mendirikan anak perusahaan untuk memegang hak cipta, paten, sewa, dan lain-lain di negara *tax haven* yang kemudian menyewakannya kembali kepada induk perusahaan dengan biaya tertentu dan dengan demikian dapat menurunkan laba kena pajak mereka yang ada di Jepang.<sup>48</sup> Jepang juga memiliki konsep "*economic logic*" yang sering digunakan untuk menolak perlakuan khusus kepada perusahaan yang berada di negara *tax havens*. Dalam konsep ini, jika bisnis dapat dijalankan secara wajar di Jepang, "*economic logic*" dari mereka yang berada di luar negeri kurang maka hal tersebut tidak mungkin.

Tetapi ada beberapa pengecualian. Misalnya, jika anak perusahaan berada di negara dengan tarif pajak lebih dari 20%, pendapatan dapat dikecualikan hanya jika:<sup>49</sup>

- a. Perusahaan memiliki staf, aset, dan tempat untuk menjalankan bisnis;
- b. Manajemen, pengendalian dan tata Kelola dilakukan di negara tersebut; dan
- c. Transaksi dengan pihak terkait kurang dari 50% dari semua transaksi.

Pendekatan ini secara efektif melarang sambil tetap mengizinkan perusahaan untuk tetap mendirikan bisnis yang sah bahkan di negara-negara dengan tarif pajak perusahaan yang lebih rendah.

Perusahaan multinasional Jepang dibatasi secara efektif dari penggunaan *tax havens* dengan memiliki undang-undang yang pertama kali diberlakukan pada akhir tahun 70-an. Namun perusahaan Jepang tetap mampu bersaing secara global. Juga, Cina memperlakukan perusahaan multinasionalnya dengan cara yang sama.

Tarif pajak perusahaan Jepang berada pada kisaran 38-39% jauh lebih tinggi daripada AS, Inggris, dan sebagian besar negara OECD lainnya. Godaan untuk menghindari membayar tarif pajak ini akan sangat kuat bagi perusahaan yang berada di Jepang dan tanpa Undang-Undang seperti itu, Jepang mungkin akan mengalami banyak kesulitan untuk mengumpulkan apa yang seharusnya menjadi haknya.<sup>50</sup>

*Loans* antara induk dan anak perusahaan berbasis *tax havens* merupakan cara dalam memainkan permainan ini. Penetapan *transfer pricing*, di mana komoditas atau barang dijual ke anak perusahaan/perusahaan afiliasi yang berbasis *tax havens* yang kemudian menjualnya ke pelanggan akhir dengan harga yang jauh lebih tinggi adalah stratefi yang digunakan untuk mengurangi laba dan pajak yang dibayarkan dan Jepang telah menunjukkan bahwa ad acara yang lebih baik untuk secara efektif membatasi *tax avoidance* perusahaan yang menggunakan *tax havens*. yang kurang adalah kemauan politik untuk menghadapi penyalahgunaan pajak perusahaan (*corporate tax abuse*).<sup>51</sup>

---

<sup>47</sup> Mazars, "Transfer Pricing Rules 2020 - Mazars - Japan," diakses 14 Desember 2020, <https://www.mazars.jp/Home/Services/Tax-Services/Transfer-Pricing-Rules-2020>.

<sup>48</sup> "Japan Shows How We Could Stop Corporations from Evading Taxes by Using Tax Havens," *Canadians for Tax Fairness*, last modified 12 Juli 2013, diakses 18 Desember 2020, <https://www.taxfairness.ca/en/news/japan-shows-how-we-could-stop-corporations-evading-taxes-using-tax-havens>.

<sup>49</sup> "Japan Shows How We Could Stop Corporations from Evading Taxes by Using Tax Havens."

<sup>50</sup> "Japan Shows How We Could Stop Corporations from Evading Taxes by Using Tax Havens."

<sup>51</sup> "Japan Shows How We Could Stop Corporations from Evading Taxes by Using Tax Havens."

Badan Perpajakan Nasional Jepang juga mengeluarkan pemberitahuan melingkar untuk interpretasi Undang-Undang yang relevan serta pedoman penegakan lainnya, seperti:<sup>52</sup>

- a. Arahan komisararis tentang penyelenggaraan *transfer pricing* (Pedoman Administratif)
- b. Studi kasus referensi penerapan perpajakan *transfer pricing*
- c. Prosedur kesepakatan Bersama (pedoman administrative).

Pedoman ini memberikan:

- a. *The examination policy*.
- b. Hal-hal yang perlu diperhatikan pada prosedur *Advance Pricing Arrangement (APA)*.
- c. Metode perhitungan harga wajar terkait transaksi harta tak berwujud.
- d. Prosedur kesepakatan Bersama (*Mutual Agreement procedure*).

Semua hal diatas merupakan hal yang penting dari sudut pandang praktis sebagai pedoman administrasi tentang *transfer pricing*. Di dalam Pasal 66-4.15 Undang-Undang tentang Tindakan Khusus Mengenai Perpajakan (*Act on Special Measures Concerning Taxation*) diatur ketika suatu perusahaan melakukan transaksi dengan entitas terafiliasi asing pada tahun kerja tertentu, perusahaan tersebut harus mengungkapkan nama entitas terafiliasi asing tersebut dan lokasi kantor pusat atau utamanya, serta informasi lain yang ditentukan oleh peraturan Kementerian Keuangan terkait, dengan melampirkan dokumen yang memberikan informasi tersebut ke formulir SPT final untuk tahun kerja yang bersangkutan.

## F. Analisis Kebijakan *Tax Avoidance* Melalui *Cross-Border Transfer Pricing* di Indonesia yang Ideal

Berdasarkan Pasal 23A UUD 1945 menyatakan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dalam undang-undang. Maka diperlukannya peraturan perundang-undangan khusus mengenai *transfer pricing* dan masalah *tax havens* di Indonesia untuk menunjukkan kepastian hukum dan meminimalkan bahkan menghilangkan celah hukum yang dapat digunakan pihak-pihak/perusahaan untuk menghindari pajak di Indonesia seperti yang dilakukan negara Jepang yang mempunyai *The Tax Haven Counter Measure Law* (Undang-Undang Penghitung Pajak Haven) dan juga pada 2019 Jepang telah melakukan Reformasi Pajak dan ketentuan utama bagi wajib pajak perusahaan multinasional meliputi *earnings stripping rules*, *transfer pricing*, *controlled foreign corporation (CFC) rules*, dan *research and development (R&D) tax credit*. Mengatur *transfer pricing* dalam ketentuan Undang-Undang Penetapan Harga Transfer Jepang yang ditentukan dalam Pasal 66-4 Undang-Undang Tindakan Perpajakan Khusus (*The Special Taxation Measures Law/STML*). Indonesia tidak memiliki regulasi yang khusus menangani *cross-border transfer pricing*. Regulasi di Indonesia hanya mengikuti Pasal 18 UU PPh dan Peraturan Menteri Keuangan dan sebagian besar Peraturan Menteri Keuangan yang mengatur *transfer pricing* juga kurang dikembangkan mengikuti perkembangan jaman. Seharusnya, dikarenakan *transfer pricing* bukan merupakan kegiatan yang sederhana dikarenakan dapat menjadi skema penghindaran pajak dan sangat berpengaruh terhadap penerimaan negara terutama dalam sektor pajak, maka pemerintah perlu mengeluarkan Undang-Undang mengenai hal ini seperti Jepang yang telah mengeluarkan Undang-Undang Tindakan Perpajakan Khusus yang berisi mengenai ketentuan utama bagi wajib pajak perusahaan multinasional.

Undang-Undang yang dimiliki oleh Jepang yang disebut *The Tax Haven Counter Measure Law* (Undang-Undang Penghitung Pajak Haven) menyatakan bahwa perusahaan Jepang tidak dapat mendirikan anak perusahaan untuk memegang hak cipta, paten, sewa, dan lain-lain di negara *tax haven* yang kemudian menyewakannya kembali kepada induk perusahaan dengan

---

<sup>52</sup> Hashidate Kenji, Michihiro Matsumoto, dan Makoto Sato, "Transfer Pricing in Japan: Preview," *Thomson Reuters Practical Law* (2017).

biaya tertentu dan dengan demikian dapat menurunkan laba kena pajak mereka yang ada di Jepang.<sup>53</sup>

Tetapi ada beberapa pengecualian. Misalnya, jika anak perusahaan berada di negara dengan tarif pajak lebih dari 20%, pendapatan dapat dikecualikan hanya jika perusahaan memiliki staf, aset, dan tempat untuk menjalankan bisnis; manajemen, pengendalian dan tata Kelola dilakukan di negara tersebut; dan transaksi dengan pihak terkait kurang dari 50% dari semua transaksi.<sup>54</sup>

Pendekatan ini secara efektif melarang sambil tetap mengizinkan perusahaan untuk tetap mendirikan bisnis yang sah bahkan di negara-negara dengan tarif pajak perusahaan yang lebih rendah/*tax havens*. Sedangkan di Indonesia tidak mengatur secara khusus dan tegas mengenai hal tersebut sehingga regulasi di Indonesia kurang efektif dalam menghindari perusahaan cangkang/perusahaan fiktif. Indonesia hanya mengatur mengenai transaksi hubungan istimewa yang diatur dalam Pasal 18 ayat (4) UU PPh tetapi dalam Pasal tersebut hanya berisi pembatasan dalam bertransaksi antar pihak yang memiliki hubungan istimewa saja.

Berdasarkan undang-undang perpajakan Jepang, pandangan yang berlaku adalah bahwa otoritas pajak Jepang tidak harus memasuki peradilan dalam menyelesaikan sengketa dengan Wajib Pajak, tidak hanya untuk kasus *transfer pricing*, tetapi juga untuk setiap sengketa pajak. Hal ini didasarkan pada gagasan bahwa undang-undang perpajakan harus diterapkan secara tidak memihak, tanpa otoritas pajak yang menjalankan kebijakannya sendiri. Juga dalam praktiknya, selama pemeriksaan pajak, otoritas pajak Jepang juga dapat melakukan kesepakatan dengan Wajib Pajak. Wajib Pajak secara sukarela mengubah pengembalian pajak asli ke jumlah pajak yang ditunjukkan oleh otoritas pajak. Setelah berdiskusi, jika Wajib Pajak dan otoritas pajak sepakat di jalan tengah dan Wajib Pajak membuat pengajuan korektif sesuai dengan kesepakatan Bersama, maka kasus tersebut akan ditutup secara efektif. Meskipun hal ini bukan 'penyelesaian' dalam arti hukum, tetapi hasil akhirnya serupa. Hal ini menunjukkan besarnya keinginan untuk menyelesaikan sengketa secara efisien dan efektif. Jika dibandingkan dengan proses penyelesaian sengketa secara tradisional, alternatif proses penyelesaian sengketa menawarkan jangka waktu penyelesaian sengketa yang lebih cepat dan berguna untuk menghindari biaya penyelesaian sengketa selanjutnya.<sup>55</sup>

### III. KESIMPULAN

1. Pemerintah Indonesia sendiri mulai memperhatikan praktik *transfer pricing* pada tahun 1993, itupun hanya diatur secara singkat melalui SE-04/PJ.7/1993 yang kemudian disusul dengan KMK-650/KMK.04/1994 tentang daftar *tax haven countries*. Setelah itu baru pada tahun 2009 (setelah 16 tahun), Indonesia lebih serius memperhatikan praktik *transfer pricing* melalui UU Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan. Untuk mencegah dan mengurangi praktik penghindaran pajak, pemerintah Indonesia telah menerbitkan Peraturan Menteri Keuangan Nomor : 125/PMK.010/2015 tentang Tata Cara Pertukaran Informasi (*Exchange of Information*). Menurut Pasal 1 ayat (8), pertukaran informasi atau *Excange of Information (EOI)* adalah pertukaran informasi mengenai hal-hal yang berkaitan dengan masalah perpajakan sebagai pelaksana P3B, TIEA (*Tax Information Exchange Agreement*), Konvensi, Persetujuan Pejabat yang Berwenang yang Bersifat Multilateral atau Bilateral (*Multilateral or Bilateral Competent Authority Agreement/IGA*), atau perjanjian bilateral dan multilateral lainnya.

---

<sup>53</sup> "Japan Shows How We Could Stop Corporations from Evading Taxes by Using Tax Havens."

<sup>54</sup> "Japan Shows How We Could Stop Corporations from Evading Taxes by Using Tax Havens."

<sup>55</sup> Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawuno Kristiaji, *Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional* (Jakarta: Danny Darussalam Tax Center, 2013).





2. Tindakan *Tax Avoidance* dengan melakukan *abuse of transfer pricing* sangat berpotensi menyebabkan risiko berkurangnya pendapatan negara dari sisi penerimaan pajak. Rumor menyebutkan bahwa potensi jumlah penerimaan pajak yang hilang akibat praktik *abuse of transfer pricing* mencapai Rp1.300 triliun/tahun dan dapat merampas sumber daya yang seharusnya tersedia untuk mendukung pembangunan berkelanjutan melalui investasi di bidang infrastruktur, kesehatan dan barang-barang umum lainnya. Selain itu, tindakan ini juga dapat menimbulkan persaingan harga yang tidak sehat karena wajib pajak yang tidak patuh akan lebih mampu menurunkan harga produknya.
3. Jepang menunjukkan bagaimana kita bisa menghentikan perusahaan untuk menghindari pajak melalui *tax havens*. Jepang memiliki Undang-Undang yang disebut *The Tax Haven Counter Measure Law* (Undang-Undang Penghitung Pajak Haven). Dengan cara ini, perusahaan Jepang tidak dapat mendirikan anak perusahaan untuk memegang hak cipta, paten, sewa, dan lain-lain di negara *tax haven* yang kemudian menyewakannya kembali kepada induk perusahaan dengan biaya tertentu yang dapat menurunkan laba kena pajak mereka yang ada di Jepang.  
Tetapi ada beberapa pengecualian. Misalnya, jika anak perusahaan berada di negara dengan tarif pajak lebih dari 20%, pendapatan dapat dikecualikan hanya jika:
  - a. Perusahaan memiliki staf, aset, dan tempat untuk menjalankan bisnis;
  - b. Manajemen, pengendalian dan tata Kelola dilakukan di negara tersebut; dan
  - c. Transaksi dengan pihak terkait kurang dari 50% dari semua transaksi.Pendekatan ini secara efektif melarang sambil tetap mengizinkan perusahaan untuk tetap mendirikan bisnis yang sah bahkan di negara-negara dengan tarif pajak perusahaan yang lebih rendah/*tax havens*. Sedangkan di Indonesia tidak mengatur secara khusus dan tegas mengenai hal tersebut sehingga regulasi di Indonesia kurang efektif dalam menghindari perusahaan cangkang/perusahaan fiktif.
4. KMK-650/KMK.04/1994 ini tidak menyebutkan apapun tentang *tax haven*, tapi lampirannya memuat daftar 32 negara yang dianggap sebagai *tax haven*. Dan itu adalah satu-satunya daftar *tax haven* yang pernah kita miliki. Serta, kurang maksimalnya peraturan di Indonesia mengenai *cross-border transfer pricing* juga perlu diperhatikan. Berdasarkan Pasal 23A UUD 1945 menyatakan bahwa pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dalam undang-undang. Maka diperlukannya peraturan perundang-undangan khusus mengenai *transfer pricing* dan masalah *tax havens* di Indonesia untuk menunjukkan kepastian hukum dan meminimalkan bahkan menghilangkan celah hukum yang dapat digunakan pihak-pihak/perusahaan dalam menghindari pajak di Indonesia. Regulasi yang baik juga akan membantu manajemen perusahaan multinasional dalam melakukan perencanaan yang lebih baik serta menciptakan kepatuhan akan kebijakan pemerintah.
5. Untuk mencegah dan mengurangi praktik penghindaran pajak, pemerintah Indonesia dapat memperkuat pertukaran informasi atau *Exchange of Information (EOI)* mengenai hal-hal yang berkaitan dengan masalah perpajakan sebagai pelaksana P3B, TIEA (*Tax Information Exchange Agreement*), Konvensi, Persetujuan Pejabat yang Berwenang yang Bersifat Multilateral atau Bilateral (*Multilateral or Bilateral Competent Authority Agreement/IGA*), atau perjanjian bilateral dan multilateral lainnya, untuk mencegah penghindaran pajak (*tax avoidance*), pengelakan pajak (*tax evasion*), dan/atau penyalahgunaan P3B oleh pihak-pihak yang tidak berhak.



Kemudian hal yang dapat dilakukan oleh pemerintah dalam hal ini Kementerian Keuangan dan Direktorat Jenderal Pajak untuk memitigasi dan meminimalkan risiko kehilangan penerimaan negara akibat dari praktik *abuse of transfer pricing* adalah:<sup>56</sup>

- a. Memperkuat sumber daya manusia yang ahli dalam bidang *transfer pricing*. Untuk itu pelatihan-pelatihan tentang *transfer pricing* harus semakin diperbanyak dan cakupan pegawai yang diberi pelatihan juga harus lebih banyak khususnya untuk petugas pajak yang bertugas di KPP-KPP tempat terdaptarnya perusahaan multinasional. Pelatihan ini tidak hanya diberikan kepada fungsional pemeriksa pajak tetapi juga kepada *Account Representative*, kepala seksi, termasuk kepala kantor pelayanan pajak.
  - b. Memperkuat institusi yang khusus mengurus tentang *transfer pricing*. Saat ini, di DJP hanya ada satu unit khusus yang menangani *transfer pricing*. Itu pun hanya setingkat seksi, yaitu seksi *transfer pricing* yang berada dibawah Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan, Subdirektorat pemeriksaan Transaksi Khusus. Menurut penulis, hal tersebut belum mencukupi, mengingat jumlah potensi kehilangan penerimaan pajak yang ada sangat besar (Rp1.3000 triliun/tahun). Oleh karena itu, setidaknya unit yang khusus mengurus *transfer pricing* adalah setingkat Eselon III, sehingga unit ini mempunyai *resources* yang lebih besar dan lebih kuat termasuk dalam merumuskan aturan-aturan tentang *transfer pricing* yang sangat dinamis sesuai dengan perkembangan zaman pada saat ini.
  - c. Meningkatkan kualitas dan kuantitas *database* serta *accessibility* terhadap *database* tersebut. Direktorat Jendral Pajak harus meningkatkan ketersediaan *database* yang ada selama ini baik dari kualitas maupun kuantitasnya. Selain itu hal yang paling penting adalah ketika *database* tersebut telah tersedia maka harus dapat diakses dengan mudah oleh petugas pajak terutama oleh petugas pajak yang berada di KPP-KPP tempat terdaptarnya perusahaan multinasional.
  - d. Menerapkan *Advance Pricing Agreement (APA)* dengan Wajib Pajak maupun dengan negara lain.
  - e. Menerapkan *Mutual Agreement Procedure (MAP)* dengan negara lain dengan lebih intensif.
6. Dengan mengaplikasikan regulasi yang sama dengan *The Tax Haven Counter Measure Law* (Undang-Undang Penghitung Pajak Haven) yang dimiliki oleh Jepang maka Indonesia tidak perlu menggunakan daftar *blacklist tax havens* yang diatur dalam KMK-650/KMK.04/1994. Indonesia tetap dapat mengizinkan perusahaan mendirikan bisnis di negara-negara *tax havens* dengan menerapkan regulasi yang berisikan syarat pengecualian seperti yang dilakukan oleh perusahaan Jepang. Sehingga tidak perlu tindakan peminimalan ekspansi pasar perusahaan tetapi dengan syarat Indonesia harus memperkuat serta meningkatkan pengawasan, pemeriksaan serta *Exchange of Information* terhadap tindakan *transfer pricing*.

## Daftar Pustaka

### Buku

- Avi-Yonah, Reuven, Omri Marian, dan Nicola Sartori. *Global Perspectives on Income Taxation Law: Global Perspectives on Income Taxation Law*. New York: Oxford University Press, 2011.
- DPR RI. "Potensi Penerimaan Pajak dengan Minimalisir Praktek Transfer Pricing." *Biro Analisa Anggaran dan Pelaksanaan APBN* (2011).
- Mahi, B. Raksaka, A. Rinto Pudyantoro, Dofia A. Damayanty, dan Hadi Setiawan. *Kebijakan Perpajakan: Optimalisasi Insentif dan Kesinambungan Fiskal*. Jakarta: Gramedia, 2018.

---

<sup>56</sup> Setiawan, "Transfer Pricing dan Risikonya Terhadap Penerimaan Negara."

- Marsyahrlul, Tony, dan Sudarmanto. *Pengantar Perpajakan*. Jakarta: Gramedia Widia Sarana Indonesia, 2005.
- Mo, Phyllis Lai Lan. *Tax Avoidance and Anti-Avoidance measures in Major Developing Economies*. London: Praeger Publishers, 2003.
- Mohammad, Zain. *Manajemen Perpajakan*. Jakarta: Salemba Empat, 2008.
- Nurmantu, Safri. *Pengantar Perpajakan*. Jakarta: Granit, 2005.
- OECD. *Promoting Transparency and Exchange of Information For Tax Purposes*, 2017.
- Parjiono, Fitra Faisal Hastiadi, dan Irwanda Wisnu Wardhana Wardhana. *Kebijakan Multilateral dan Pembangunan Ekonomi Indonesia*. Badan Kebijakan Fiskal. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 2018.
- Pohan, Chairil Anwar. *Pedoman Lengkap Pajak Internasional Konsep, Strategi dan Penerapan*. Jakarta: Gramedia, 2019.
- Tiono, Anthony, dan R. Arja Sadjiarto. "Penentuan Beneficial Owner untuk Mencegah Penyalahgunaan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda." *Tax & Accounting Review* 3, no. 2 (2013).
- Tokyo District Court 2011. "Japan vs Cayman Islands Corp, 2008, Tokyo District Court 2011 ( Gyou ) nr 370," t.t..

## Artikel

- Amalia, Mia, Kuswandi, dan Puspa Dwini Putri. "Analisis Yuridis Manipulasi Transfer Pricing Sebagai Kejahatan Pajak oleh Perusahaan Multinasional di Indonesia." *Jurnal Prosiding FH Suryakencana* (2020): 186-194.
- Bartelsman, Eric J., dan Roel M. W. J. Beetsma. "Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD countries." *Elsevier* 87, no. 9-10. *Journal of Public Economics* (September 2003): 2225-2252.
- Dewi, Renita Rachma, dan Elia Mustikasari. "Analisis Penanganan Manipulasi Transfer Pricing Perpajakan Dalam Menjawab Tantangan Global." *E-jurnal Akuntansi* 30, no. 2 (Februari 2020): 460-473.
- Feinschreiber, Robert, dan Margaret Kent. "Japan's Directive on Transfer Pricing Operations." *Trade Journals Riverviews* 11, no. 7 (2010): 19-42.
- Harimurti, Fadjar. "Aspek Perpajakan Dalam Praktik Transfer Pricing." *Jurnal Ekonomi dan Kewirausahaan* 7, no. 1 (April 2007): 53-61.
- Ito, Hiroaki, Chris Finnerty, Kaz Parsch, Bee-Khun Yap, dan Jonathan Stuart-Smith. "Japan Releases 2019 Tax Reform Outline." *Journal of International Taxation, Boston* 30, no. 3 (2019): 9-10.
- Kenji, Hashidate, Michihiro Matsumoto, dan Makoto Sato. "Transfer Pricing in Japan: Preview." *Thomson Reuters Practical Law* (2017).
- Moeljono. "Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Penghindaran Pajak." *Jurnal Penelitian Ekonomi dan Bisnis* 5, no. 1 (2020): 103-121.
- Natalia, Peace Kanne. "Transfer Pricing Scheme as A Tool for Tax Avoidance at Multinational Company in Indonesia." *Pekbis Jurnal* 11, no. 1 (2019): 76-84.
- Romadhon, Topan Meiza. "Pengaturan Production Sharing Contract Dalam Undang-Undang Minyak dan Gas." *Jurnal Hukum* 16, no. 1 (Januari 2009): 88-105.
- Santoso, Imam. "Advance Pricing Agreement dan Problematika Transfer Pricing dari Perspektif Perpajakan Indonesia." *Jurnal Akuntansi & Keuangan* 6, no. 2 (2004): 123-139.
- Shukla, Gaurav. "Tax Effects of Treaty Shopping and OECD's BEPS Implications." *Sage Journals* 9, no. 2 (2020): 85-93.

Sikka, Prem, dan Hugh Willmott. "The dark side of transfer pricing: Its role in tax avoidance and wealth retentiveness." *Elsevier* 21, no. 4. *Critical Perspectives on Accounting* (April 2010): 342-356.

## Internet

- Darussalam, Danny Septriadi, dan B. Bawuno Kristiaji. *Transfer Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*. Jakarta: Danny Darussalam Tax Center, 2013.
- DDTCNews. "Apa Itu Advance Pricing Agreement?" *Apa Itu Advance Pricing Agreement?* Diakses 18 Desember 2020. <https://news.ddtc.co.id/apa-itu-advance-pricing-agreement-15179>.
- Mazars. "Transfer Pricing Rules 2020 - Mazars - Japan." Diakses 14 Desember 2020. <https://www.mazars.jp/Home/Services/Tax-Services/Transfer-Pricing-Rules-2020>.
- Setiawan, Hadi. "Transfer Pricing dan Risikonya Terhadap Penerimaan Negara" (t.t.). Diakses 13 Februari 2020. <https://www.kemenkeu.go.id/>.
- Stefani, Sindy. "Termasuk Indonesia, Google dan Microsoft Mangkir Bayar Pajak Rp41 Triliun." *IDXchannel.com*. Diakses 27 Oktober 2020. <https://www.idxchannel.com/market-news/termasuk-indonesia-google-dan-microsoft-mangkir-bayar-pajak-rp41-triliun>.
- "Disebut terlibat Transfer Pricing Adaro, Siapa Coaltrade?" *CNBC Indonesia*, t.t. Diakses 1 Januari 2020. <https://www.cnbcindonesia.com/news/20190704205102-4-82830/disebut-terlibat-transfer-pricing-adaro-siapa-coaltrade>.
- "Japan - The Transfer Pricing Law Review - Edition 4 - TLR - The Law Reviews." Diakses 19 Desember 2020. <https://thelawreviews.co.uk/edition/the-transfer-pricing-law-review-edition-4/1229054/japan>.
- "Japan Shows How We Could Stop Corporations from Evading Taxes by Using Tax Havens." *Canadians for Tax Fairness*. Last modified 12 Juli 2013. Diakses 18 Desember 2020. <https://www.taxfairness.ca/en/news/japan-shows-how-we-could-stop-corporations-evading-taxes-using-tax-havens>.
- "Japan vs Adobe Systems Co., October 2008, Tokyo High Court." *TPguidelines.Com*. Last modified 30 Oktober 2008. Diakses 5 November 2020. <https://tpguidelines.com/japan-vs-adobe-systems-co-october-2008-tokyo-high-court/>.



UNIVERSITAS  
INDONESIA

*Veritas, Probitas, Justitia*

**DHARMASISYA**  
JURNAL HUKUM MAGISTER HUKUM  
FAKULTAS HUKUM  
UNIVERSITAS INDONESIA

# ***DHARMASISYA***

Jurnal Program Magister Hukum Fakultas Hukum Universitas Indonesia

Volume 2 Nomor 3 (September 2022) 1557-1574

e-ISSN: 2808-9456