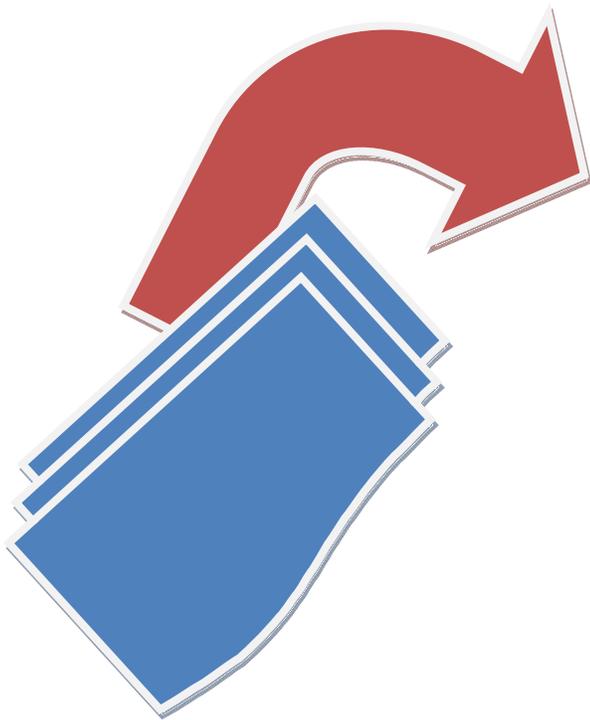


Rimba Belantara Mengelabuhi Negara

Sisi Gelap Penghindaran Pajak Sektor Kehutanan dan Perkebunan

Oleh Yustinus Prastowo



Rimba Belantara Mengelabui Negara **Sisi Gelap Penghindaran Pajak Sektor Kehutanan dan Perkebunan¹**

Oleh Yustinus Prastowo²

Abstrak

Sektor kehutanan dan perkebunan adalah primadona bagi pengusaha untuk menghasilkan keuntungan yang sangat besar. Seharusnya sektor ini juga menyumbang penerimaan pajak yang besar karena margin laba yang cukup tinggi. Faktanya *tax ratio* sektoral – yaitu perbandingan penerimaan pajak sektoral disbanding PDB sektoral – justru menunjukkan sektor kehutanan dan perkebunan paling rendah, hanya sekitar 1,25%. Ini jauh di bawah rerata *tax ratio* nasional yang mencapai 12,7%. Potensi pajak yang hilang per tahun mencapai Rp 150-200 trilyun dan patut diduga disebabkan praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang massif dan tidak dapat diterima (*unacceptable*). Skema-skema perencanaan pajak internasional yang umum dipraktikkan menjadi alat utama yang menunjang pelarian keuntungan dan pengelakan pajak di Indonesia. Mengingat karakter yang canggih dan keterlibatan jejaring global, jalan keluar paling efektif adalah meningkatkan kerjasama internasional melalui pertukaran informasi dan pemerkuatan tekanan publik terhadap Multinational Companies (MNCs), selain upaya domestik menyusun kebijakan dan perangkat hukum yang baik.

1. Pendahuluan

Wajah industri kehutanan Indonesia adalah miniatur dari kelamnya sejarah perbudakan, keprimitifan politik, dan kolonialisme yang mewarnai sejarah dunia.³ Sektor kehutanan adalah jejak paling jelas bahwa Orde Reformasi tak lain sebagai bablasan Orde Baru. Indonesia adalah negara dengan luas hutan terbesar ketiga di dunia setelah Brazil dan Republik Kongo dan merupakan negara eksportir kayu terbesar di dunia. Begitu masifnya ekspor kayu Indonesia, volumenya bahkan melebihi total ekspor seluruh Negara Afrika dan Amerika Latin.⁴ Kisah lain mirisnya pengelolaan hutan Indonesia adalah penggunaan hutan sebagai alat patronase politik di era Orde Baru. Eksploitasi hutan selama 32 tahun pemerintahan Soeharto dan berlanjut pada periode Reformasi di satu sisi menciptakan konglomerasi dan sumber penerimaan untuk menopang pemerintahan Orde Baru. Di sisi lain kerusakan hutan yang amat parah, kemiskinan yang akut, dan kerugian kerugian negara pada tahun 2006 sekitar USD 2 milyar.

Hingga saat ini praktis tidak ada kebijakan sektor kehutanan yang komprehensif dan visioner. Selain karena hutan sudah semakin menipis (deforestasi) akibat alih lahan yang tidak terkendali untuk memberi asupan pada industri lain termasuk perkebunan, Otonomi Daerah juga ikut andil dalam membiakkan desentralisasi korupsi. Pembalakan liar (*illegal logging*),

¹ Disiapkan untuk Jurnal ICW.

² Peneliti Kebijakan Perpajakan Perkumpulan Prakarsa dan Komisi Anggaran Independen (KAI) Jakarta.

³ Mohammed Basir Salau, *The West African Slave Plantation*, Palgrave MacMillan, 2011.

⁴ Human Rights Watch, “Wild Money” *The Human Rights Consequences of Illegal Logging and Corruption in Indonesia’s Forestry Sector*, 2006 Report.

pencucian uang (*money laundering*), pelarian uang haram (*illicit transfer*) dan pengelakan pajak (*tax evasion*) merupakan praktik jamak para pengusaha di sektor kehutanan. Bertolak dari kondisi ini, kita didesak untuk segera melakukan penataan ulang terhadap rancang bangun kebijakan fiskal agar mampu mengoptimalkan pajak sebagai piranti untuk mengendalikan liarnya perusakan hutan. Selain sisi penerimaan (*revenue side*) melalui peningkatan penerimaan pajak dari sektor kehutanan dengan berfokus padaantisipasi praktik *transfer pricing*, pelarian keuntungan (*profit shifting*), dan berbagai modus lainnya, pajak dapat dipertimbangkan sebagai piranti kebijakan (fungsi *regulerend*) yang efektif melalui penciptaan mekanisme insentif-disinsentif yang sejalan dengan arsitektur politik nasional. Paparan berikut hanya akan mengiris kompleksitas sektor kehutanan dari sisi pajak yang mencakup kontribusi penerimaan pajak dan modus-modus penghindaran pajak. Pajak ternyata menjadi wajah lain karut marutnya pengelolaan dan penegakan hukum di sektor kehutanan ini.

2. Aspek Perpajakan Sektor Kehutanan dan Perkebunan

Secara umum tidak ada perlakuan perpajakan khusus terhadap bidang kehutanan dan perkebunan. Pajak-pajak yang terkait dengan sektor ini antara lain:

Tabel I Jenis Pajak, Tarif, dan Dasar Hukum

No	Jenis Pajak	Tarif	Objek	Dasar Hukum
1	Pajak Penghasilan (PPh)	25% dan 22% (<i>go public</i>)	Penghasilan yang diterima/diperoleh dalam satu tahun pajak	UU No. 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan stdd UU No. 36 Tahun 2008
2	PPh Pasal 21	Tarif Pasal 17 UU PPh	Pembayaran gaji, upah, honorarium, kepada orang pribadi	s.d.a
3	PPh Pasal 23	2%	Pembayaran atas persewaan harta dan jasa lain	s.d.a
4	PPh Pasal 26		Pembayaran	s.d.a
5	PPh Pasal 4 ayat (2)	10%	Persewaan tanah dan/atau bangunan	s.d.a
6	Pajak Pertambahan Nilai (PPN)	10%	Penyerahan Barang Kena Pajak/Pemanfaatan Jasa Kena Pajak	UU No. 8 Tahun 1983 tentang PPN dan PTLL stdd UU No. 42 Tahun 2009
7	Pajak Bumi dan Bangunan (PBB)	0,5%	Bumi dan/atau Bangunan, termasuk sektor pertambangan, kehutanan, perkebunan	UU No. 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan/atau Bangunan stdd UU No 12 Tahun 1994
8	Bea Perolehan Hak atas Tanah dan/atau Bangunan (BPHTB)	5%	Perolehan hak atas tanah dan/atau bangunan	UU No 21 Tahun 1997 tentang Bea Perolehan atas Tanah dan/atau Bangunan stdd UU 20 Tahun 2000
9	Bea Keluar	2%-40%	Ekspor kulit dan kayu, biji kakao, kelapa sawit, Crude Palm Oil (CPO), dan produk turunannya, dan bijih (<i>raw material</i> atau <i>ore</i>) mineral.	PMK No. 75/PMK.011/2012

Hal yang secara khusus harus diperhatikan di sektor kehutanan dan perkebunan adalah perlakuan PPN terhadap wajib pajak sebagai perusahaan terpadu (*integrated company*). Sebagaimana diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 78/PMK.03/2010 tentang Pedoman Penghitungan Pengkreditan Pajak Masukan Bagi Pengusaha Kena Pajak yang Melakukan Penyerahan yang Terutang Pajak dan Penyerahan yang Tidak Terutang Pajak, Pengusaha Kena Pajak harus melakukan penghitungan kembali Pajak Masukan yang dapat dikreditkan dalam hal terdapat penyerahan yang terutang dan penyerahan yang tidak terutang PPN. Perbedaan penafsiran antara Direktorat Jenderal Pajak dan Wajib Pajak tentang hal ini sudah banyak yang berujung pada sengketa di Pengadilan Pajak dan berkekuatan hukum tetap melalui putusan Mahkamah Agung.

3. Analisis Penerimaan Pajak Sektor Kehutanan dan Perkebunan

Penerimaan pajak (termasuk penerimaan pajak perdagangan internasional dan bea cukai) dalam APBN 2013 ditargetkan sebesar Rp 1.178,9 trilyun atau sekitar 78% dari total penerimaan APBN. *Tax ratio* 2013 ditetapkan 12,7% atau naik sekitar 0,4% dibanding *tax ratio* tahun 2012. Penerimaan pajak masih didominasi Pajak Penghasilan (PPh) dan Pajak Pertambahan Nilai (PPN).

Tabel II Perbandingan Penerimaan Pajak dan Jenis Pajak terhadap Produk Domestik Bruto

Dlm. Trilyun Rp.

Uraian	2008	% thd PDB	2009	% thd PDB	2010	% thd PDB	2011	% thd PDB	2012	% thd PDB
PDB	4.952		5.614		6.253		7.006			
Penerimaan Pajak*)	659	13,3	619	11,03	743	11,88	839	11,98		
PPh Badan	273	5,51	262	4,67	303	4,85	348	4,97		
PPh Orang Pribadi	55	1,11	55	0,98	59	0,94	66	0,94		
PPN	210	4,24	194	3,45	262	4,19	309	4,41		

*) tax ratio

Sumber: Nota Keuangan dan RAPBN 2013, Kementerian Keuangan, diolah

Apabila penerimaan pajak hanya diklasifikasikan pada penerimaan pajak yang menjadi kontribusi Direktorat Jenderal Pajak (di luar pajak perdagangan internasional dan bea cukai) dan dibandingkan secara sektoral, akan tampak dalam tabel berikut.

Tabel III Data Penerimaan Pajak Menurut Sektor Tahun 2008-2012 (Rp. Trilyun)

No	Klasifikasi Lapangan Usaha	Tahun					% Thd PDB	Tax Ratio
		2008	2009	2010	2011	2012		
1	Pertanian, Peternakan, Kehutanan & Perikanan	13.1	14.2	13.7	14.6	14.9	14.44%	1.25%
2	Pertambangan dan Penggalian	68.4	33.7	58.3	71.2	60.7	11.78%	6.26%
3	Industri Pengolahan	134.0	160.3	178.9	225.9	248.4	23.94%	12.59%
4	Listrik, Gas dan Air Bersih	6.3	6.5	9.4	11.4	8.8	0.79%	13.47%
5	Konstruksi	18.1	20.1	23.1	29.0	27.8	10.45%	3.23%
6	Perdagangan, Hotel dan Restoran	67.4	70.7	85.2	106.1	118.1	13.90%	10.31%
7	Pengangkutan dan Komunikasi	33.2	29.9	33.5	37.0	39.1	6.66%	7.12%
8	Keuangan, Real Estate & Jasa	71.5	79.8	92.2	98.1	107.6	7.26%	17.97%
9	Jasa-jasa	26.0	30.3	29.7	34.9	37.4	10.78%	4.21%
	TOTAL	438.0	445.5	523.9	628.2	662.8	14.44%	

Sumber: Perkumpulan Prakarsa:2013

Tabel IV Data PDB Menurut Sektor atas Harga Berlaku Tahun 2008-2012 (Rp. Triliun)

No	Klasifikasi Lapangan Usaha	Tahun				
		2008	2009	2010	2011	2012
1	Pertanian, Peternakan, Kehutanan & Perikanan	716.7	857.2	985.5	1,091.5	1,190.4
2	Pertambangan dan Penggalian	541.3	592.1	719.7	879.5	970.6
3	Industri Pengolahan	1,376.4	1,477.5	1,599.1	1,806.1	1,972.9
4	Listrik, Gas dan Air Bersih	40.9	46.7	49.1	56.8	65.1
5	Konstruksi	419.7	555.2	660.9	754.5	861.0
6	Perdagangan, Hotel dan Restoran	691.5	744.5	882.5	1,024.0	1,145.6
7	Pengangkutan dan Komunikasi	312.2	353.7	423.2	491.3	549.1
8	Keuangan, Real Estate & Jasa Perusahaan	368.1	405.2	466.6	535.2	598.5
9	Jasa-jasa	481.9	574.1	660.4	784.0	888.7
	TOTAL	4,948.7	5,606.2	6,446.8	7,422.8	8,241.9

Kontribusi sektor pertanian, peternakan, kehutanan dan perikanan hanya berkisar Rp 13-14 triliun dalam lima tahun terakhir atau hanya 2,25% dari total penerimaan pajak. Dan apabila dibandingkan dengan kontribusi sektor ini terhadap PDB, maka *tax ratio* sektor ini adalah 1,25%, sangat jauh di bawah sektor lain khususnya (1) Keuangan dan Jasa Perusahaan, (2) Listrik, Gas dan Air Bersih, (3) Industri Pengolahan, dan (4) Perdagangan, Hotel dan Restoran. Padahal proporsi sektor pertanian, peternakan, kehutanan dan perikanan terhadap total PDB sekitar 14,44%, berada di atas Sektor Keuangan dan Jasa Perusahaan (7,26%), Listrik, Gas dan Air Bersih (0,79%), Perdagangan, Hotel, dan Restoran (13,90%), dan hanya berada di bawah Industri Pengolahan (23,94%). Atau dengan kata lain, sektor ini adalah sektor terbesar kedua dalam PDB tetapi sekaligus sektor dengan *tax ratio* terkecil. Ini menunjukkan sektor kehutanan dan perkebunan adalah kawasan paling gelap yang perlu mendapat perhatian khusus agar penerimaan pajak dapat dioptimalkan.

Secara teoretik pendekatan yang umum dilakukan untuk menghitung besarnya potensi pajak adalah *tax gap* yaitu selisih antara kewajiban pajak yang seharusnya dengan pajak yang dibayar⁵ (IRS; Toder, 2007). *Tax gap* dibedakan menjadi tiga: *non-filing gap* yaitu *tax gap* yang terjadi karena pajak yang terutang tidak dibayar karena wajib pajak tidak menyampaikan SPT, *underreporting gap* yaitu pajak dilaporkan dalam SPT dan berada di bawah yang seharusnya, *underpayment gap* yaitu potensi pajak yang hilang akibat wajib pajak menyampaikan SPT tetapi tidak membayar pajak yang seharusnya terutang. Jika patok-banding (*benchmark*) yang digunakan untuk mengukur rasio penerimaan pajak ideal adalah *tax ratio* Negara sebaya yang berkisar 16-17%, *tax ratio* terendah Negara anggota OECD 17%, *tax ratio* optimal untuk mencapai prasyarat menjadi negara maju (*developed country*), dibutuhkan *tax ratio* sebesar 25–30% atau dalam standar UN Millenium Project *tax ratio* setidaknya 24%.⁶ Kalkulasi teoretik sektor kehutanan dan perkebunan apabila didekati dengan *tax ratio* nasional 12,7% seharusnya berkontribusi sekitar Rp 150 triliun, jauh di atas penerimaan pajak sekarang Rp 14 triliun dan apabila didekati dengan *tax ratio* negara sebaya 16% setara dengan Rp 200 triliun.

4. Modus-modus Penghindaran Pajak Sektor Kehutanan dan Perkebunan

Berdasarkan fakta sektor kehutanan dan perkebunan sebagai bagian dari sektor pertanian, kehutanan, peternakan, dan perikanan dalam nomenklatur Badan Pusat Statistik belum menunjukkan kontribusi signifikan terhadap penerimaan pajak. Dengan demikian patut diduga sektor kehutanan dan perkebunan adalah sektor yang kemungkinan besar melakukan pengelakan pajak (*tax evasion*) atau setidaknya penghindaran pajak (*tax avoidance*) melalui skema perencanaan pajak internasional (*international tax planning*). Bagaian ini akan menelisik lebih

⁵ Eric Toder, *What is the Tax Gap?*, Tax Notes, October 22, 2007.

⁶ Richard M. Bird and Eric M. Zolt dalam *Redistribution via Taxation: the Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries*, 2010 dan OECD dalam *OECD's Current Tax Agenda 2011*, OECD, April 2011, hlm. 24.

jauh skema-skema yang kemungkinan besar digunakan para wajib pajak sektor kehutanan dan perkebunan mengemplang pajak.

a. *Tax Avoidance* dan *Tax Evasion*

Secara konseptual kita harus membuat perbedaan terhadap dua istilah teknis terkait penghindaran pajak yaitu *tax avoidance* (penghindaran pajak) dan *tax evasion* (pengelakan pajak). Literatur perpajakan internasional dan OECD setidaknya menyepakati tiga prinsip umum untuk menguji keabsahan skema perencanaan pajak⁷:

1. Kebebasan kontrak dan kepastian hukum (*freedom of contract and legal certainty*).
Yaitu prinsip yang menjamin eksistensi sebuah entitas tidak sekedar dimaksudkan untuk mencapai tujuan-tujuan partikular tertentu, misalnya mendapat manfaat *tax treaty* padahal bukan pemilik manfaat yang sebenarnya (*beneficial owners*), melalui *pass-through company* atau *special purpose vehicle*.
2. Prinsip melanggar hukum (*principle of abusive of law/rights*).
Prinsip ini mengandung pengertian bahwa skema atau strategi perencanaan pajak tidak sejak awal dimaksudkan untuk semata-mata mendapatkan manfaat berupa efisiensi pajak tanpa mempertimbangkan tujuan-tujuan bisnis lainnya.
3. Substansi melampaui bentuk (*substance-over-form*).
Suatu entitas atau skema tertentu pertama-tama dan terutama tidak dinilai dari penampakan formal atau legal semata melainkan dari substansi berupa maksud dan tujuan dan praktik nyata yang dijalankan. Artinya apa yang nyata-nyata dilakukan mengalahkan apa yang secara formal dimaksudkan.

Meski para ahli belum bersepakat tentang definisi baku dan perbedaan tegas kedua istilah itu, setidaknya dari literatur dan diskursus perpajakan dapat dibuat perbedaan yang membantu. Raffaele Russo memberi pendapat *tax evasion* adalah

*the taxpayer avoids the payment of tax without avoiding the tax liability, so that he escapes the payment of tax that is unquestionably due according to the law of the taxing jurisdiction and even breaks the letter of the law.*⁸

Ahli perpajakan internasional, Roy Rohatgi menyatakan *tax evasion* adalah

*An intention to avoid payment of tax where there is actual knowledge of liability. It usually involves deliberate concealment of the facts from the revenue authorities, and is illegal.*⁹

Berdasarkan pendapat Russo dan Rohatgi tersebut, pengelakan pajak setidaknya memiliki ciri-ciri: (1) menghindari pembayaran pajak, (2) kewajiban pajak tetap ada, dan (3) illegal atau melanggar hukum. Rohatgi kemudian memerinci praktik-praktik pengelakan pajak yang jamak terjadi:

⁷ Raffaele Russo et.al, *Fundamentals of International Tax Planning*, IBFD, 2007, hlm. 49-61.

⁸ Raffaele Russo et.al, *Fundamentals of International Tax Planning*, IBFD, 2007, hlm. 58-60.

⁹ Roy Rohatgi, *Basic International Taxation Vol.II Practice*, Taxmann, 2007, hlm. 139-140..

- Kekeliruan wajib pajak melaporkan aktivitas yang terutang pajak kepada otoritas pajak.
- Kekeliruan tidak melaporkan jumlah pajak terutang yang sebenarnya.
- Mengklaim pengurangan pajak yang sebenarnya tidak ada atau melampaui yang seharusnya ada.
- Secara keliru mengklaim fasilitas yang tidak diperuntukkan baginya.
- Meninggalkan suatu Negara dengan meninggalkan kewajiban pajak tanpa niat untuk melunasinya.
- Kegagalan melaporkan sumber-sumber penghasilan sebagai objek pajak, laba atau keuntungan lain yang secara umum sudah diketahui sebagai kewajiban pajak.

Neck dan Schneider (2011) melakukan penelitian yang menunjukkan korelasi positif bahwa praktik-praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang awalnya legal namun dipraktikkan terus-menerus dan meluas dapat mendorong pihak lain untuk melakukan pengelakan kewajiban perpajakannya.¹⁰ Nasyaduk dan McGee (2007) mengelaborasi lebih jauh untuk beranjak dari paradigma ekonomi-hukum semata dan mengidentifikasi beberapa motif lain yang secara filosofis menjustifikasi pertanyaan etis, apakah pengelakan pajak itu dapat dibenarkan.¹¹

Untuk dapat memahami dengan jernih perbedaan tipis penghindaran pajak dan pengelakan pajak, kita perlu memahami konsep *tax avoidance* sehingga dapat melakukan penafsiran *a contrario*. Roy Rohatgi dan Paulus Merks dengan tegas menyatakan bahwa *tax avoidance* bukanlah *tax evasion*. Hakim Reddy yang memutus kasus *McDowell & Co vs CTO* tahun 1985 mengatakan bahwa “*tax avoidance is not tax evasion. Many have to try to formulate an exact definition but still unclear enough.*” Black’s Law Dictionary mendefinisikan *tax avoidance* sebagai “*The minimisation of one’s tax liability by taking advantage of legally available tax planning opportunities.*” Sedangkan OECD agak berhati-hati memberi penjelasan:

An arrangement of a taxpayer’s affairs that is intended to reduce his liability and that although the arrangement could be strictly legal is usually in contradiction with the intent of the law it purports to follow.

Lebih jauh, para ahli membedakan penghindaran pajak yang diterima (*acceptable tax avoidance*) dan penghindaran pajak yang tidak diterima (*unacceptable tax avoidance*). OECD bahkan menegaskan salah satu tujuan utama *tax treaty* adalah mencegah *tax avoidance*.¹² Penghindaran pajak tidak dapat diterima jika transaksi nyata dan legal tetapi mengandung motif kepura-puraan dan struktur pajak yang palsu.¹³ Sebaliknya, penghindaran pajak dapat diterima – dan umumnya disebut *tax planning* (perencanaan pajak) – apabila tujuan mengurangi kewajiban pajak melalui

¹⁰Reinhard Neck and Friedrich Schneider, “Tax Avoidance vs Tax Evasion on Some Determinant of the Shadow Economy”, *International Tax and Public Finance*, Vol. 19, 2012, hlm. 104-117.

¹¹ Irina Nasyaduk and Robert McGee, “The Ethics of Tax Evasion Lesson for Transition Economies”, dalam Collin Read and Greg N. Gregoriou (eds.), *International Taxation Handbook Policy, Practice, Standards, Regulation*, Elsevier, 2007, hlm. 291-306. Pemaparan lebih detail lihat Robert McGee, *Taxation and Public Finance in Transition and Developing Countries*, Springer, 2008.

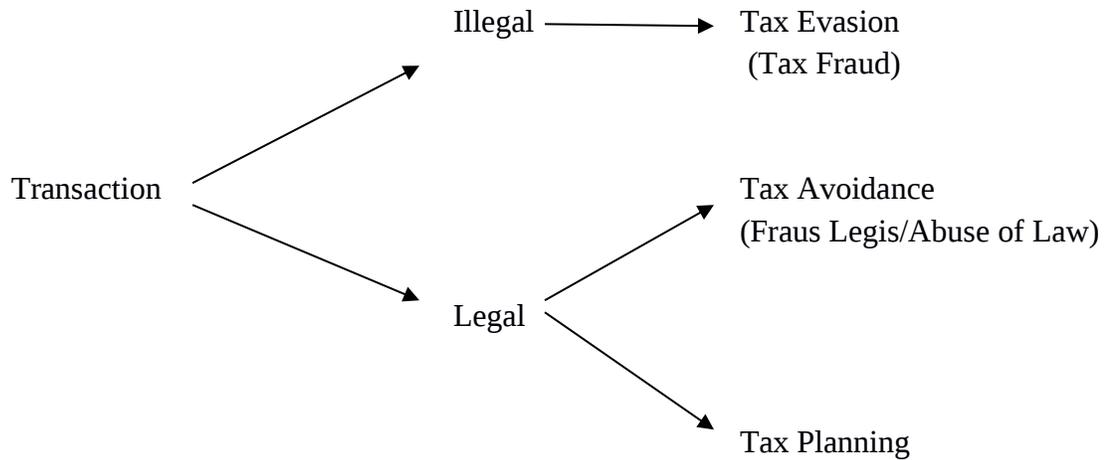
¹² Raffaele Russo et.al, *Fundamentals of International Tax Planning*, IBFD, 2007, h.53-54.

¹³ Roy Rohatgi, *Basic International Taxation Vol.II Practice*, Taxmann, 2007, hlm. 145.

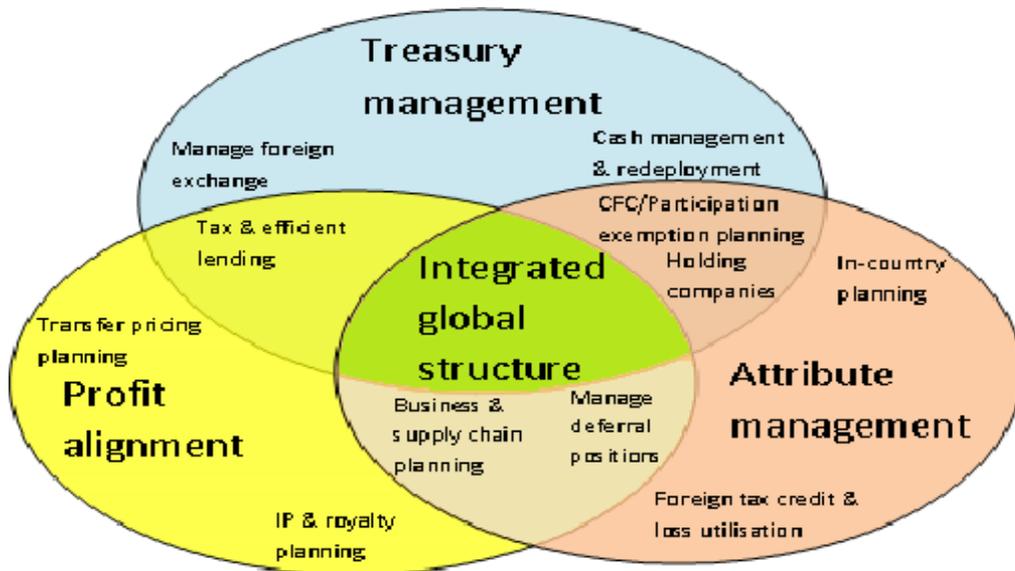
perpindahan atau bukan-perpindahan orang, transaksi atau dana dan aktivitas lain sejalan dengan maksud Undang-undang.

b. Model dan Desain Tax Planning

Berdasarkan pembahasan mengenai perbedaan *tax evasion*, *tax avoidance* dan *tax planning*, kita dapat memahami perbedaan tersebut dalam skema berikut.



Pembahasan kali ini akan befokus pada perencanaan pajak internasional (*cross-border*) dan bukan domestik. Perencanaan pajak kini menjadi sebagai salah satu *driver* perkembangbiakan multi-national companies (MNCs) sebagaimana tampak dalam diagram berikut.¹⁴



¹⁴ PricewaterhouseCooper LLP. All rights reserve, 2007. Dikutip dari Raffaele Russo et.al., hlm. 83.

Multi-nasional companies (MNCs) yang semakin terintegrasi dan mengglobal (*integrated global structure*) pada umumnya melakukan perencanaan pajak dalam tiga wilayah:

- *Profit alignment*, yaitu hal-hal yang terkait dengan tempat bisnis usaha MNCs timbul dan dipajaki.
- *Tax and attribute management*, yaitu aksi mengambil untung dari karakteristik MNCs dan sistem perpajakan negara tempat MNCs beroperasi.
- *Treasury management*, yaitu strategi pemindahan uang kas ke yurisdiksi lain dan dimanfaatkan kembali ke negara tempat pemegang saham berada.

Secara ringkas, praktik perencanaan pajak internasional dapat dirangkum dalam tabel berikut.

Tabel V Kategori, Model, dan Instrumen Tax Planning

No.	Kategori	Model	Instrumen Tax Planning
1	Hasil	1. <i>no (or lower) double taxation</i> ; 2. <i>no (or lower) single taxation/double non-taxation</i> ; 3. <i>negative taxation</i>	- aplikasi kredit pajak - pemanfaatan <i>tax treaty</i> - pemanfaatan <i>tax haven</i> - <i>international offshore financial centre</i>
2	Waktu	<i>Temporary vs permanent tax savings</i>	- <i>tax deferral</i> (pemanfaatan penundaan pembayaran)
3	Aktivitas Ekonomi	<i>Substantive vs formal tax planning</i>	- <i>subject migration</i> (perpindahan subjek pajak ke luar negeri). - <i>Object migration</i> (perpindahan objek pajak ke luar negeri) - <i>Subject and object migration</i> (perpindahan subjek dan objek pajak sekaligus)
4	Pemanfaatan Tax Treaty	<i>Double tax treaty vs non tax treaty planning</i>	- <i>subsidiary/permanent establishment set up</i> - <i>residence issue</i> - <i>cash-loan transfer</i>
5	Driver	<i>Financial profit vs Functional profit</i>	- <i>transfer pricing scenario</i> - <i>profit migration via Effective Tax Rate (ETR)</i>
6	Strategi	<i>Profit migration vs jurisdictional</i>	- <i>profit migration</i> melalui pemanfaatan perbedaan <i>tax rate</i> - <i>jurisdictional</i> dengan memanfaatkan <i>tax benefit</i> di dalam negeri

Aktivitas perencanaan pajak internasional yang lazim dipraktikkan antara lain:

1. Holding activities, yaitu menciptakan Holding sebagai kendali manajemen di *low tax rate jurisdiction*.

2. Financing activities, misalnya transaksi intra-group dan hybrid.
3. Derivative Instruments, misalnya memanfaatkan future/forward, option, swaps.
4. Intellectual Property Management untuk menghasilkan nilai (value) dan royalti.
5. Supply Chain Management.

c. Model-model Anti-Tax Avoidance Rules

Untuk mencegah terjadinya praktik penghindaran pajak yang berpotensi merugikan penerimaan negara, otoritas pajak di banyak negara memberlakukan kebijakan anti penghindaran pajak (*anti-avoidance rule*). Kebijakan anti-penghindaran pajak dibagi dalam dua kelompok¹⁵:

1. Specific Anti Avoidance Rules (SAAR), yaitu ketentuan anti-penghindaran pajak yang bersifat spesifik untuk mencegah suatu skema penghindaran pajak tertentu. Termasuk dalam SAAR adalah *transfer pricing*, *thin capitalization*, *treaty shopping*, dan *controlled foreign corporation* (CFC).
2. General Anti Avoidance Rules (GAAR), yaitu ketentuan anti-penghindaran pajak yang bersifat umum, untuk mencegah transaksi yang semata-mata bertujuan menghindari pajak dan tidak mempunyai motif bisnis. Pada umumnya dikodifikasi pada hukum umum dan dipandu dua prinsip utama: *motive test* untuk menguji tujuan bisnis dan *artificially test* yang menerapkan *substance over form rule*.

Indonesia sendiri sudah memiliki SAAR sebagaimana diatur dalam UU PPh yaitu:

- i. *Thin capitalization* yaitu penetapan rasio wajar antara modal dan pinjaman yang diatur Pasal 18 ayat (1) UU PPh.
- ii. *Controlled Foreign Corporation* (CFC) rule yang memberi kewenangan kepada Menteri Keuangan untuk menentukan saat diperolehnya dividen atas penyertaan terhadap badan usaha di luar negeri, yang diatur dalam Pasal 18 ayat (2) UU PPh.
- iii. *Transfer Pricing* sebagaimana diatur dalam Pasal 18 ayat (3) dan ayat (4) UU PPh.
- iv. Penjualan saham melalui *conduit company* yang diatur Pasal 18 ayat (3b) UU PPh.
- v. Penjualan atau pengalihan perusahaan *conduit company* yang diatur Pasal 18 ayat (3c) UU PPh.
- vi. *Limitation on benefits* yang diatur PER-61/PJ/2009 dan PER-62/PJ/2009 sebagaimana diubah dengan PER-24/PJ/2010 dan PER-25/PJ/2010.

d. Skema Tax Planning Wajib Pajak Sektor Kehutanan dan Perkebunan di Indonesia

Wajib Pajak sektor Kehutanan dan Perkebunan di Indonesia, berdasarkan analisis *tax ratio* sektoral dan *tax gap* mengindikasikan praktik *tax evasion* dan *tax avoidance* yang cukup massif.

¹⁵ Roy Rohatgi (2007), Kevin Holmes, *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, IBFD, 2007, dan David Hamzah Damian dalam *Inside Tax*, Edisi 15, mei-Juni 2013, hlm. 48-49.

Meskipun harus berhati-hati untuk mengkategorikan praktik dan skenario yang dilakukan sebagai pengelakan pajak (*tax evasion*), Putusan Mahkamah Agung Nomor 2239 K/PID.SUS/2012 terhadap Suwir Laut dan Asian Agri Group dapat menjadi pijakan untuk mengkonstruksi skema yang dikembangkan wajib pajak sektor ini. Dengan asumsi “pemain besar” sektor kehutanan dan perkebunan adalah MNCs atau sekurang-kurangnya perusahaan yang terintegrasi, cukup pasti tiga wilayah perencanaan pajak – *profit alignment*, *tax and attribute management*, dan *treasury management* dimanfaatkan.

Setidaknya ada tiga model yang kemungkinan besar dipilih dan dipraktikkan oleh wajib pajak sektor kehutanan dan perkebunan melakukan penghindaran pajak:

1. *Controlled Foreign Corporation (CFC)* dan *International Restructuring*

Skema dasar yang banyak dimanfaatkan perusahaan untuk menghindari pajak domestik (Indonesia) adalah mendirikan perusahaan di negara lain, melalui:

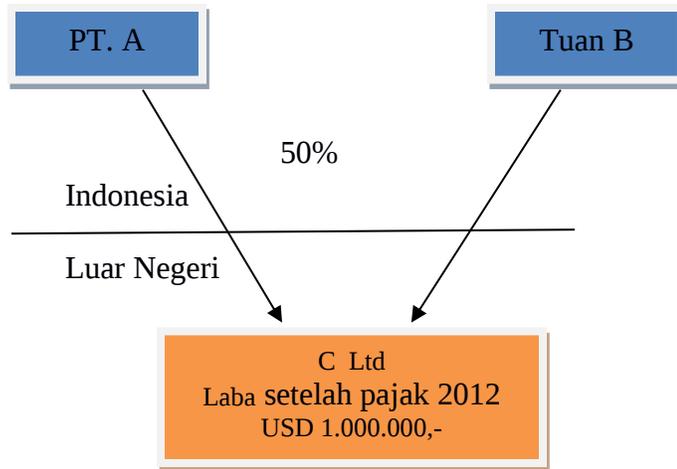
- Perpindahan subjek pajak dan objek pajak yang pada umumnya dilakukan ke negara yang menerapkan tarif pajak rendah (*low tax jurisdiction*). Bahkan tidak jarang perusahaan Indonesia dengan sengaja memindahkan kepemilikan ke *tax havens country* yang selain menerapkan tarif pajak rendah juga memberi perlindungan kerahasiaan (*financial secrecy*). Jika ditelusuri lebih lanjut, keterkaitan perusahaan di Indonesia dengan pemegang saham di British Virgin Island (BVI), Cayman Islands Mauritius, Bahamas, dll cukup banyak. Palan dan Murphy (2010) mencatat bahwa Cayman Islands adalah pusat keuangan terbesar keenam di dunia dan tujuh dari 12 negara tujuan investasi MNCs dari AS adalah negara *tax haven*. Juga tercatat FDI ke Cina pada 2007 mayoritas berasal dari Negara tax haven seperti BVI, Cayman Islands, Samoa, dan Mauritius.¹⁶ FDI ke Indonesia pun terindikasi mayoritas berasal dari Singapura dan Mauritius, selain UK, Jepang, dan Taiwan.¹⁷
- Pemindahan kantor pusat atau pendirian Holding company (Holdco) di negara yang selain menerapkan tarif pajak rendah juga menerapkan *territory system* – yang memajaki penghasilan yang diterima di wilayahnya dan tidak mengenakan pajak atas repatriasi keuntungan, seperti Singapura dan Hongkong.
- Skema CFC yang membentuk afiliasi juga memungkinkan perusahaan Indonesia memarkir keuntungan di luar negeri (*tax deferral*) melalui transaksi intra-group maupun pengalihan fungsi penghasil laba (*profit-centre*) di luar negeri. Ambang batas penyertaan (*ownership threshold*) paling rendah 50% dipandang terlalu tinggi dibandingkan negara lain yang sudah menurunkan ambang batas untuk menjaring lebih banyak perusahaan yang terindikasi melakukan *tax deferral*.

¹⁶ Ronen Palan, Richard Murphy, dan Christian Chavagneux, *Tax Havens How Globalization Really Works*, Cornell University, 2010.

¹⁷ http://www.bkpm.go.id/contents/news_detail/114801/Domestic+and+Foreign+Direct+Investment+Realization++Quarter+III+and+January+%E2%80%93+September+of+2012, diakses 3 Agustus 2013.

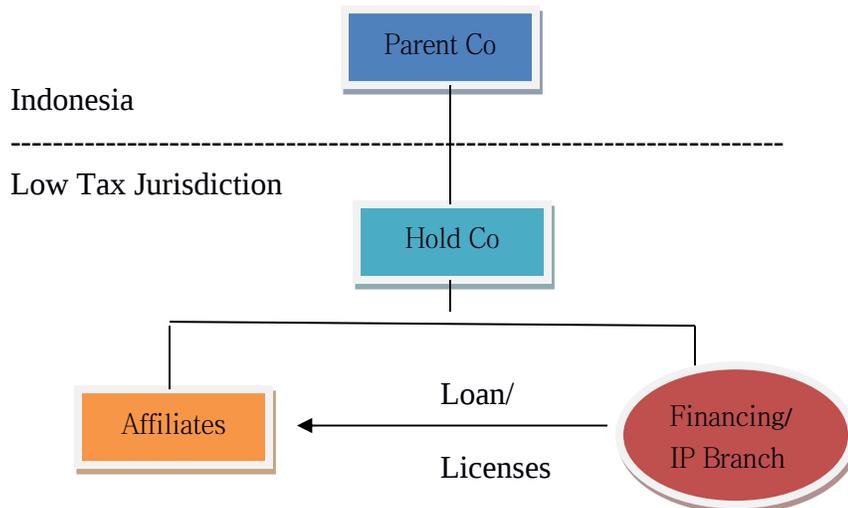
- Ketidakterersediaan data akibat minimnya *exchange of information* (EoI) juga menjadi penghambat Ditjen Pajak menjangkau lebih jauh skema transaksi yang bersifat multi-tiers.

Diagram CFC Rules



Keterangan: PT. A baik sendiri maupun bersama-sama menguasai paling rendah 50% C Ltd. Indonesia berhak menentukan saat dibagikannya dividen atas laba tahun 2012 sebesar USD 1.000.000,- meskipun secara nyata belum dibagikan.

Diagram Pembentukan Holding Company

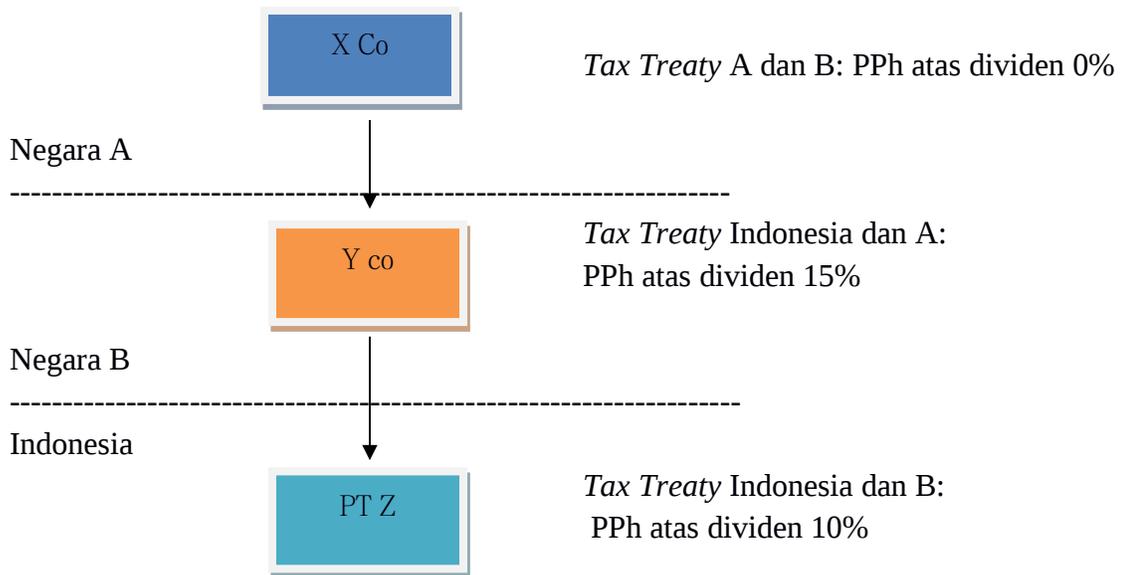


Keterangan: Holdco digunakan untuk melakukan kontrol manajemen, alokasi profit dan biaya, serta mendesain skema *loan/interest* yang mengenakan PPh atas bunga paling rendah.

2. Conduit Company

Perusahaan antara (*conduit*) atau *special purpose vehicle* adalah skema yang sering digunakan oleh perusahaan Indonesia untuk memperoleh keuntungan dari perbedaan sistem perpajakan (*worldwide vs territory*) dan tarif pajak. Di samping itu *conduit* atau SPV digunakan untuk memperoleh keuntungan dari *tax treaty* dengan memanfaatkan perbedaan tarif pajak sesuai *treaty*.

Skema Conduit

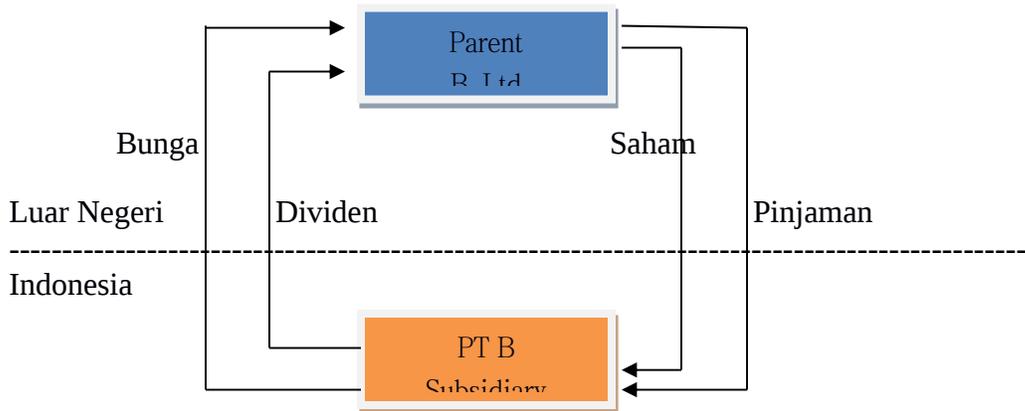


Keterangan: Karena tarif PPh dividen Indonesia-A sebesar 15%, maka PT Z membentuk *conduit* di Negara B sehingga menghemat PPh atas dividen sebesar 5%. Skema *conduit* ini juga dapat digunakan oleh *beneficial owner* untuk melakukan transaksi penjualan saham/pengalihan asset perusahaan.

3. Thin Capitalization (Debt to Equity Ratio)

Thin capitalization memanfaatkan perbedaan perlakuan pajak antara pembebanan biaya bunga dan tarif PPh atas bunga (skema *debt*/pinjaman) dan dibandingkan dengan tarif PPh atas dividen (skema *equity*/modal). Perusahaan Indonesia akan melakukan pembiayaan dari luar negeri (intra-group) memanfaatkan skema: memaksimalkan pinjaman agar perusahaan Indonesia dapat membebaskan biaya bunga yang massif sehingga menekan profit. Hal ini dikarenakan PPh atas pembayaran bunga dan dividen ke luar negeri.

Diagram Debt to Equity/Thin Capitalization



Keterangan: B Pte Ltd memilih memberi pinjaman dan PT B berhak membebankan biaya bunga, memotong PPh atas bunga, dan B Pte Ltd akan mencatat pendapatan bunga dengan tarif pajak yang lebih rendah dan berhak mengkreditkan PPh yang dipotong Indonesia.

4. *Transfer Pricing*

Transfer Pricing adalah istilah dan konsep yang amat populer digunakan oleh publik namun seringkali mengecoh. Pada awalnya istilah ini bersifat netral dan pada umumnya digunakan akuntansi manajemen untuk mengkoordinasikan produksi dan keputusan harga jual dalam segmen bisnis yang berbeda.¹⁸ Survei Ernst & Young menunjukkan motif utama praktik *transfer pricing* adalah maksimalisasi kinerja perusahaan (73%) dan optimalisasi pengaturan pajak (68%).¹⁹ *Transfer pricing* adalah kebijakan penentuan harga transfer antar-perusahaan dalam satu kelompok usaha (*intra-group*).²⁰ Teknik ini menjadi perhatian otoritas pajak dan lembaga multilateral seperti OECD karena berpotensi menjadi praktik *aggressive tax avoidance and doing harmful for tax system* sehingga perlu dibuat metode penilaian harga transfer yang didasarkan pada prinsip kewajaran dan kelaziman usaha (*arm's length principle*).²¹ Raymond Baker (2005) meyakini bahwa 70% pelarian modal menggunakan skema *transfer pricing* dan 77% MNCs mengakui *transfer pricing* adalah strategi utama mereka.²² Meskipun belum ada kalkulasi yang spesifik mengenai kerugian negara dari praktik *transfer pricing*, jika didasarkan pada putusan Mahkamah Agung terhadap kasus Asian Agri Group yang

¹⁸ Moritz Hiemann and Stefan Reichelstein "Transfer Pricing in Multinational Corporations: An Integrated Management- and Tax Perspective", dalam Wolfgang Schön dan Kai A. Konrad, (eds.), *Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economic*, Springer: 2012, hlm.3.

¹⁹ Ibid, hlm. 3.

²⁰ Robert Feinsreiber, *Transfer Pricing Methods An Application Guide*, Joh Wiley & Sons, 2004, hlm. 3

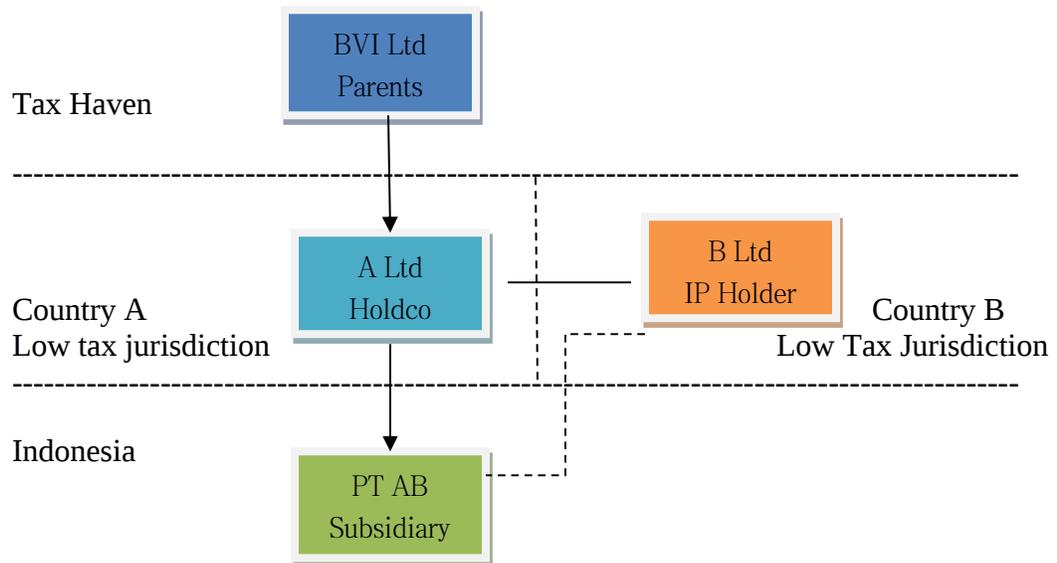
²¹ Organization for Economic Cooperation and Development, *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, last updated 22 July 2010.

²² Raymond W. Baker, *Capitalism's Achilles heel: Dirty money and how to renew the free-market system*, London: John Wiley and Sons, 2005.

menimbulkan kerugian negara sebesar Rp 1,25 trilyun selama 5 tahun pajak dan rendahnya *tax ratio* sektoral sektor kehutanan dan perkebunan, praktik *transfer pricing* patut diduga menjadi *driver* utama.

Praktik dan langkah-langkah *transfer pricing* yang umum dilakukan perusahaan di sektor kehutanan dan perkebunan yang memiliki afiliasi di Indonesia antara lain:

- a. Desain usaha (*structuring*) dan memilih *financial driver* melalui pembentukan entitas di yurisdiksi yang menerapkan *low rate tax* atau memberi perlindungan pajak (*tax havens*) dan kerahasiaan keuangan (*financial secrecy*). Entitas di *tax haven* atau *low rate jurisdiction* ini umumnya berbentuk Holding Company.
- b. Memanfaatkan perbedaan tarif pajak antara Indonesia dan negara lain yang menerapkan tarif rendah dan perlindungan pajak/kerahasiaan keuangan melalui pembentukan struktur-struktur usaha baru berdasarkan fungsi (*functional driver*). Indonesia – negara dengan tarif pajak cukup tinggi, sumber daya alam dan manusia yang melimpah, sistem keuangan dan administrasi yang masih rapuh – dijadikan pusat operasi dan biaya (*cost and operation center*).



Berdasarkan diagram di atas, BVI Ltd adalah *parent company* yang didirikan di *tax haven country* dan *beneficial owners* adalah *resident* Indonesia. Perlindungan informasi di *tax haven* menjamin data mereka dirahasiakan. Kemudian BVI Ltd membentuk Holdco di Negara A yang menerapkan tarif pajak rendah sebagai pusat kendali manajemen yang akan membebankan biaya jasa manajemen, biaya marketing, dan lainnya kepada PT AB – anak perusahaan di Indonesia. B Ltd, didirikan di Negara B yang juga menerapkan tarif pajak rendah sebagai pemegang kendali *Intellectual Property* (IP) dan sejenisnya, yang akan menjalankan fungsi

teknis dan membebankan biaya ke PT AB. B Ltd juga berperan *sebagai financial center* yang akan mengatur pinjaman dan pembebanan bunga/royalti, ke unit lain.

- c. Perusahaan Indonesia dalam usaha terintegrasi (*integrated company*) dapat mengatur harga jual ke afiliasi secara semena-semena atau setidaknya dapat mengambil harga terendah dalam kisaran wajar. Penelitian Human Rights Watch menunjukkan adanya manipulasi data penjualan produk kayu dibandingkan laporan negara-negara pembeli (importir) sebagai selisih laporan eksportir di Kementerian Keuangan dan laporan FAO di negara importer yang diduga merugikan penerimaan pajak sebesar USD 138 juta/tahun.²³
- d. Prinsip *arm's length* dalam standar *transfer pricing* mendasarkan pada dua hal: (1) ketersediaan *comparable companies* (perusahaan pembanding), (2) hasil pengujian yang jatuh di dalam *range* (kisaran) wajar. Untuk mencapai dua hal tersebut tidaklah sulit bagi perusahaan multinasional untuk memenuhi keduanya. Pengalaman perusahaan besar di AS yang sebagian besar memenangkan sengketa pajak di pengadilan AS sangat ditunjang ketersediaan data perusahaan pembanding dan analisis pra-penerapan kebijakan penentuan harga transfer. Reuven S. Avi-Yonah, pakar hukum pajak internasional mengatakan faktor Big Four Accounting Firm amat menentukan dalam menyediakan data pembanding.²⁴
- e. Kelemahan besar pendekatan *arm's length* adalah tidak memperhitungkan alokasi dan kontribusi profit secara proporsional melainkan hanya mendasarkan pada kewajaran penentuan harga atau tingkat keuntungan. Hal ini menimbulkan problem ketidakadilan karena negara berkembang (*developing countries*) sangat berpotensi dirugikan dengan praktik ini. Perencanaan pajak yang canggih melalui penciptaan struktur fungsional yang kompleks (*integrated company*), desain transaksi yang rapi, dan dukungan konsultan atau profesional yang kompeten.

5. Kesimpulan dan Rekomendasi

Paparan di atas hanya mengiris sebagian kecil dari rimba persoalan perpajakan Indonesia khususnya sektor kehutanan dan perkebunan. Tentu masih banyak ranah dan sudut pandang kajian yang dapat dielaborasi secara lebih mendalam. Secara umum rendahnya *tax ratio* sektoral dibandingkan sektor lain mengindikasikan betapa sulitnya memajaki sektor ini. Besarnya potensi pajak sektor kehutanan dan perkebunan yang belum dapat dipungut – mencapai Rp 150-200 triliun per tahun – merupakan tantangan tersendiri. Kita tidak saja dihadapkan pada lemahnya

²³ Human Rights Watch, “Wild Money” *The Human Rights Consequences of Illegal Logging and Corruption in Indonesia’s Forestry Sector*, 2006 Report.

²⁴ Reuven S. Avi Yonah, *International Tax as International Law An Analysis of the International Tax Regime*, Cambridge, 2007.

institusi-institusi yang berwenang akibat korupsi dan jebakan kepentingan tetapi juga menghadapi rahang skenario industri global yang amat perkasa.

Berdasarkan data dan analisis yang dilakukan, dapat diusulkan beberapa langkah berikut.

1. Integrasi peta dan data kehutanan dan perkebunan, termasuk pertambangan untuk mendapatkan gambaran utuh dan benar tentang industri ini. Selama ini masih terdapat simpang siur data yang mengakibatkan tidak optimalnya tindakan penagihan pajak. Integrasi data dan peta juga mendukung informasi tentang *beneficial owners*.
2. Perbaiki administrasi perpajakan meliputi data wajib pajak orang pribadi (pengusaha), data perusahaan afiliasi, perijinan yang dikeluarkan, dan data pihak lain yang terkait. Melihat kompleksitas masalah, perlu segera diupayakan gugus tugas (*task force*) lintas-sektor yang menjamin kerja yang transparan, efektif, dan akuntabel. Mandat Pasal 35A UU KUP seyogianya segera dijalankan oleh Presiden sebagai imperatif yang tidak bisa ditawar.
3. Mendorong pemeriksaan dan penyidikan pajak yang menyeluruh terhadap seluruh wajib pajak sektor kehutanan dan perkebunan – khususnya praktik *transfer pricing* dan *international restructuring* - untuk memperoleh kepastian hukum khususnya praktik *transfer pricing*. Agar langkah ini efektif, perlu dilibatkan kementerian/lembaga terkait termasuk Badan Pemeriksa Keuangan, PPATK dan di bawah supervisi langsung KPK.
4. Mendorong ditingkatkannya kerjasama perpajakan internasional melalui kerjasama bilateral, regional/kawasan ASEAN dan Asia Pasifik, dan multilateral melalui OECD, PBB, G-20 untuk meningkatkan transparansi dan akuntabilitas. Hal strategis yang dapat dilakukan adalah pertukaran informasi yang mengikat (*binding exchange of information*) terkait data hasil hutan, data pengusaha/pelaku usaha, transaksi keuangan, pendirian entitas usaha. Langkah strategis lain yang sekarang perlu didorong adalah revisi *arm's length approach* oleh OECD melalui akomodasi Formulary Apportionment approach yang didukung *country-by-country-reporting* sehingga menjamin alokasi yang lebih adil bagi negara berkembang dan tempat operasi bisnis utama dijalankan. Di samping itu inisiatif OECD melalui Action Plan Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) perlu diinisiasi.²⁵
5. Perumusan Specific Anti-Avoidance Rules (SAAR) melalui kodifikasi *motive test* dan *substance over form rule* dalam Undang-undang Indonesia dan pembuatan aturan pelaksanaan terhadap General Anti-Avoidance Rules (GAAR) untuk mencegah massifnya praktik penghindaran pajak yang tidak diijinkan (*unaccepted tax avoidance*), misalnya penurunan *threshold CFC rules* paling rendah menjadi 25%, penentuan rasio wajar *Debt to Equity* untuk mencegah *thin capitalization*.

²⁵ <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>, diakses 3 Agustus 2013.