

UPAYA PENINGKATAN EFEKTIVITAS ADMINISTRASI PERPAJAKAN DALAM MEMINIMALISASI AKTIVITAS *BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING* (BEPS) KORPORASI DI INDONESIA

Raisita Agus Wahyono

Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Gadjah Mada

raisita.agus@gmail.com

Putri Paramita Agritansia

Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Gadjah Mada

pagritansia@ugm.ac.id

Abdul Halim

Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Gadjah Mada

ahali58@ugm.ac.id

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk meneliti dampak yang diharapkan dari implementasi rencana aksi 2, terutama terkait dengan upaya peningkatan efektivitas administrasi perpajakan dalam meminimalisasi aktivitas BEPS korporasi di Indonesia, serta meneliti faktor-faktor pendukung dan penghalang implementasi rencana aksi 2. Untuk mencapai tujuan tersebut, pendekatan kualitatif dipergunakan dalam penelitian ini. Pengumpulan data dilakukan melalui wawancara dan analisis dokumen.

Hasil penelitian menyimpulkan bahwa dampak yang dapat diharapkan dari implementasi rencana aksi 2 tentunya dapat mengatasi penghindaran pajak dengan skema *hybrid mismatch arrangement* dengan tersedianya dasar hukum berupa peraturan sebagai bentuk implementasi rencana aksi 2 yang akan memberikan kekuatan hukum dan kepastian hukum bagi DJP dan WP. Faktor pendukung implementasi rencana aksi 2 yang ditemukan, yaitu (1) posisi Indonesia sebagai anggota G20; (2) dukungan pimpinan DJP dan Kementerian Keuangan berupa tenaga ahli, anggaran, dan pembentukan tim; (3) momentum penyusunan rancangan undang-undang pajak penghasilan yang sedang berlangsung dapat dimanfaatkan untuk memperbaiki peraturan; dan (4) struktur organisasi DJP sudah memadai. Faktor penghalang implementasi rencana aksi 2, yaitu (1) rencana aksi 2 bukan termasuk kelompok mandatori; (2) perhatian, pemahaman, dukungan wajib pajak kurang; (3) rujukan kurang karena masih sedikit negara yang mengimplementasikan; (4) belum ada amanat penyusunan peraturan di undang-undang serta kewenangan penyusunan peraturan bukan di DJP; (5) pembagian jenis KPP dipergunakan wajib pajak menghindari pengawasan sementara waktu; dan (6) pemahaman pegawai terhadap rencana aksi 2 kurang karena kurang sosialisasi.

Kata kunci: implementasi, rencana aksi 2, *hybrid mismatch arrangement*, BEPS, penghindaran pajak

Abstract

This research explores potential impact of the implementation of OECD action plan 2 related with BEPS. In specific, the purpose of this action plan is to increase the effectiveness of tax administration in minimizing BEPS activities globally. This research is relevant for Indonesia to provide evidences on the strengthening and weakening factors of

the implementation of the action plan. This is a qualitative research that employs interviews and document analysis in collecting data.

This study concludes that the potential impact of the implementation of action plan 2 can certainly overcome tax avoidance with a hybrid mismatch arrangement scheme only Indonesia provides firm legal basis related with the particular BEPS practice. Firm legal basis will provide legal strength and legal certainty for DGT and Tax Payers. This study finds that a number of factors are supporting Indonesia in adopting this regulation. Those factors are (1) the position of Indonesia as a member of the G20; (2) official support from the Directorate General of Taxes and Ministry of Finance in the form of experts, budgets, and team formation; (3) the ongoing momentum of drafting an income tax bill to improve regulations; (4) adequate organizational structure the Directorate General of Taxes. The inhibiting factors for the implementation of the action plan 2 are that (1) action plan 2 does not belong to mandatory group; (2) taxpayers lack attention, understanding and support; (3) there are inadequate references because only few countries have implemented it; (4) there is no mandate to formulate regulations in the law and the Directorate General of Taxes does not have the authority to make regulations; (5) the categorization of Tax Service Office is used by taxpayers to avoid temporary monitoring; (6) employees have poor understanding of action plan 2 due to lack of socialization.

Keywords: *implementation, action plan 2, hybrid mismatch arrangements, BEPS, tax avoidance*

PENDAHULUAN

Thompson dkk. (2016) menyatakan bahwa perusahaan multinasional membuka cabang di beberapa negara untuk memberikan keunggulan sesuai kondisi negara tersebut. Berdirinya cabang di negara berbeda menurut Scholes dkk. (2015) akan menyebabkan perusahaan dikenai pajak sesuai peraturan yang berlaku di dua negara tempat perusahaan induk dan cabang berada. Scholes dkk. (2015) menyatakan bahwa setiap negara mempunyai variasi di peraturan perpajakan sehingga memunculkan alternatif untuk perencanaan pajak.

Besarnya biaya pajak yang dikurangkan dari laba memunculkan keinginan penghematan pajak oleh pemilik modal (Chen dkk. 2010). Dyreng dkk. (2010) menyatakan bahwa penghematan biaya pajak penghasilan akan meningkatkan laba setelah pajak. Penghematan pajak dapat dilakukan mulai dari penghindaran pajak (*tax avoidance*) sampai dengan penggelapan pajak (*tax evasion*) (prebble dan prebble, 2008). Penggerusan basis pajak dan pengalihan laba (*Base Erosion and Profit Shifting/BEPS*) merupakan strategi penghindaran pajak yang memanfaatkan perbedaan dan ketidakselarasan peraturan perpajakan di dua atau lebih negara dengan maksud mengalihkan laba ke negara dengan tarif pajak rendah atau nol (OECD, 2013).

BEPS dilaporkan dapat menggerus penerimaan pajak penghasilan badan secara global sebesar USD 100–240 miliar setiap tahunnya atau setara 4–10% penerimaan pajak penghasilan badan global serta menurunkan kepercayaan terhadap sistem perpajakan domestik dan internasional (OECD, 2015a). Crivelli dkk. (2015) menyatakan bahwa negara maju dan negara berkembang juga mengalami kerugian yang sama, bahkan negara berkembang lebih

mengalami kerugian disebabkan BEPS karena lebih bergantung pada pajak penghasilan badan.

Kerugian yang ditimbulkan praktik BEPS mendorong pimpinan di negara-negara yang tergabung dalam G20 mencanangkan Proyek Anti-BEPS (OECD, 2015a). Darussalam dan Danny (2017) menyampaikan bahwa proyek untuk mengatasi BEPS dicanangkan karena ketentuan antipenghindaran pajak di masing-masing negara, tuntutan sistem perpajakan yang adil, transparansi, hingga penggunaan *naming and shaming* belum efektif mengatasi praktik penghindaran pajak. Selain itu, terobosan ketentuan di masing-masing negara juga belum mampu mengatasi penghindaran pajak disebabkan masih ada celah di peraturan pajak masing-masing negara yang dapat dimanfaatkan untuk melakukan penghindaran pajak.

Kerjasama antara negara-negara G20, OECD, dan negara-negara berkembang, serta organisasi internasional seperti IMF, WB, UN, ATAF menghasilkan paket rekomendasi yang disampaikan pada 2015 (OECD, 2015a). Rekomendasi dari OECD terdiri atas 15 rencana aksi dengan salah satunya rencana aksi 2 yang merupakan rekomendasi untuk mengatasi efek dari *hybrid mismatch arrangement* (OECD, 2015a). Haris (2014) menyatakan bahwa *hybrid* merupakan keadaan dua negara tidak sepakat terhadap klasifikasi atau karakterisasi atas transaksi atau instrumennya yang berpengaruh saat pengenaan pajak. Masih dari sumber sama disampaikan jika *mismatch* merupakan perbedaan perlakuan perpajakan yang timbul disebabkan perbedaan klasifikasi atau karakterisasi tersebut. Brauner (2014) menyatakan bahwa rencana aksi 2 merupakan inti dari rekomendasi BEPS karena fokus mengatasi skema dasar BEPS.

Kuzniacki dkk. (2017) memberikan peringatan bahwa penghindaran pajak dengan *hybrid mismatch arrangement* akan semakin bertambah dengan meningkatnya jumlah perusahaan multinasional yang mendirikan cabang di berbagai negara hingga pada titik tertentu hanya kondisi keuangan dan kecerdikan manajemen perusahaan multinasional yang akan membatasinya. *Hybrid mismatch arrangements* menyebar luas dan menyebabkan penggerusan basis pemajakan yang substansial juga menimbulkan efek negatif terhadap kompetisi, efisiensi, transparansi, dan keadilan berusaha (OECD 2015b, 11).

Hybrid mismatch arrangements menggunakan skema eksploitasi perbedaan perlakuan pajak atas suatu *hybrid finansial instrument, hybrid entities, hybrid transfer*, atau *dual resident entities* di dua atau lebih negara sehingga diperoleh hasil tidak dikenai pajak di masing-masing negara termasuk diperolehnya penundaan pengenaan pajak dalam jangka waktu yang lama (OECD, 2015b). *Hybrid mismatch arrangement* mengakibatkan timbulnya (1) pengakuan pengurangan dan pengabaian penghasilan (D/NI), (2) pengurangan berganda (DD), dan (3) pengakuan pengurangan dan pengabaian penghasilan secara tidak langsung (*indirect D/NI*) (OECD, 2015b).

Rencana aksi 2 memberikan rekomendasi mengatasi *hybrid mismatch arrangements* berupa usulan peraturan yang akan memperbaiki peraturan perpajakan domestik dan berupa usulan perubahan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda/P3B (OECD, 2015b). OECD bersama sejumlah negara termasuk Indonesia pada 7 Juni 2017 telah menandatangani *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measure to*

Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI) yang akan mempercepat proses perubahan P3B yang ada (OECD, 2017a). Substansi materi dalam MLI termasuk substansi rekomendasi dalam rencana aksi 2, yaitu substansi terkait perubahan P3B untuk mengatasi *hybrid mismatch arrangement* (OECD, 2017a).

Perbedaan kebijakan, sistem hukum, bentuk peraturan setiap negara menyebabkan perbaikan peraturan domestik harus dilakukan masing-masing negara tidak dapat dilakukan sebagaimana perbaikan substansi pengaturan P3B. Untuk memperbaiki peraturan domestik rencana aksi 2 merekomendasikan peraturan spesifik, peraturan utama, dan peraturan lanjutan/peraturan defensif (OECD, 2015b).

Deloitte (2017) memberikan data bahwa Jepang dan negara-negara anggota Uni Eropa telah mengimplementasikan rencana aksi 2, meskipun ATAD 1 dan ATAD 2 masih akan ditunda pemberlakuannya di negara-negara anggota Uni Eropa. Masih beberapa negara saja yang mengimplementasikan rencana aksi 2 hal ini bisa disebabkan kebebasan keputusan implementasi yang diberikan OECD.

Indonesia dalam hal ini DJP melalui siaran pers Direktur Penyuluhan, Pelayanan dan Hubungan Masyarakat, Direktorat Jenderal Pajak di Yogyakarta pada 11 November 2015 menyampaikan dukungan terhadap proyek yang dimotori OECD dan G20 untuk mengatasi BEPS. Dukungan tersebut dapat dipahami mengingat Indonesia merupakan anggota G20, *key partner* di OECD, anggota *inclusive framework in BEPS*, dan Indonesia menurut laporan yang disusun Ernesto Crivelli yang dianalisis kembali menggunakan *database International Center for Policy and*

Research dan International Center for Taxation and Development menjadi negara ke-11 terbesar mengalami kerugian disebabkan BEPS (Susilo, 2017). Dukungan juga dapat muncul jika memperhatikan pendapat Shaviro (2014) bahwa dengan menerapkan norma yang dapat meningkatkan kesejahteraan global, dalam hal ini Proyek Anti-BEPS, akan mendorong kesejahteraan nasional apabila norma itu telah diadopsi secara multilateral. Namun demikian, sampai dua tahun setelah pernyataan tersebut rencana aksi 2 termasuk satu dari beberapa rencana aksi yang belum diimplementasikan.

Struktur organisasi serta pembagian tugas dan wewenang di DJP saat ini memungkinkan penanganan BEPS dilakukan mulai dari level pengawasan hingga penegakan hukum serta mulai dari AR di KPP dengan fungsi pengawasannya, fungsional pemeriksa di KPP, Kanwil, atau Kantor Pusat DJP dengan melakukan pemeriksaan, dan PK di Kanwil atau Kantor Pusat DJP dengan kewenangannya terkait dengan sengketa pajak. Untuk menangani BEPS mereka membutuhkan peraturan sebagai dasar hukum yang memberi kekuatan dan kepastian hukum saat menjalankan tugas. DJP memang hanya memiliki kewenangan terbatas terkait penyusunan peraturan, tetapi dapat memberikan usulan materi peraturan ke pihak yang berwenang. DJP dapat mengusulkan materi peraturan mengingat DJP merupakan pelaksana peraturan dan unit yang menangani perpajakan secara langsung sehingga mempunyai informasi lebih terkait perpajakan.

Skema BEPS yang sudah sering ditangani oleh DJP mulai dari KPP hingga Kantor Pusat DJP adalah *transfer pricing*. Indonesia juga sudah memiliki peraturan perpajakan yang khusus mengatur

penanganan skema *transfer pricing* ini yang terus diperbaiki setelah ada rekomendasi dari OECD. Setelah rekomendasi OECD berupa rencana aksi untuk mengatasi *transfer pricing* dan beberapa rencana aksi lain diimplementasikan, mungkin sudah saatnya bagi DJP dapat memberikan perhatian lebih pada rencana aksi 2 sebagai salah satu rencana aksi yang belum diimplementasikan. Implementasi rencana aksi 2 akan memberikan dasar hukum yang menyatakan bahwa skema penghindaran pajak dengan *hybrid mismatch arrangement* melanggar ketentuan pajak domestik suatu negara. Ketersediaan dasar hukum memberikan kepastian hukum bagi petugas melakukan koreksi terhadap kasus *hybrid mismatch arrangement* yang ada sehingga akan memunculkan efek jera pada WP. Implementasi akan menutup celah yang dapat dimanfaatkan dengan *hybrid mismatch arrangement* sehingga menjadikan pajak bukan lagi sebagai salah satu alasan menentukan investasi atau melakukan bisnis lintas negara sehingga kompetisi menjadi lebih adil.

Skema yang terkait dengan *hybrid mismatch arrangement* memang belum sering didengar, tetapi potensi munculnya skema tersebut kedepan tetap ada. Total utang luar negeri swasta yang dilaporkan ke Bank Indonesia sebesar USD 171,6 miliar dengan bagian utang dari kelompok peminjam bukan bank sebesar USD 141,3 miliar (Bank Indonesia, 2018) dan lokasi wajib pajak peserta amnesti pajak menaruh harta di negara dengan tarif pajak rendah apabila dipergunakan untuk melakukan penghindaran pajak, maka akan merugikan penerimaan pajak.

Berdasarkan uraian tersebut, identifikasi faktor-faktor pendukung dan penghalang implementasi rencana aksi 2 dan dampak yang diharapkan dari

implementasi rencana aksi 2 terkait dengan efektivitas administrasi perpajakan dalam mengatasi BEPS korporasi di Indonesia perlu dilakukan sehingga dapat ditentukan kebijakan yang terbaik terkait implementasi rencana aksi 2. Dalam mengeksplorasi faktor-faktor pendukung dan penghalang implementasi rencana aksi 2 penelitian yang dilaksanakan oleh Meter dan Horn (1975, 463) serta Sabatier dan Mazmanian (1980, 542) akan dipergunakan sebagai pedoman.

KAJIAN PUSTAKA

Penghindaran Pajak

Penghindaran pajak didefinisikan sebagai upaya meminimalisasi kewajiban pajak dengan memanfaatkan peluang melakukan perencanaan pajak yang secara legal disediakan (Black, 1979). Lebih lanjut dijelaskan bahwa penghindaran pajak berbeda dengan penggelapan pajak (*tax evasion*) dimana penghindaran pajak meminimalisasi kewajiban pajak secara legal, sedangkan penggelapan pajak secara ilegal.

Base erosion and Profit Shifting/BEPS

Basis pajak dari suatu negara adalah orang dan laba yang suatu negara diijinkan untuk mengenakan pajak terhadap orang dan laba tersebut (Goutam, 2014). Sehingga penggerusan basis pajak dijelaskan Goutam (2014) sebagai berkurangnya perusahaan dan jumlah laba di suatu negara yang dapat dikenai pajak penghasilan. Salah satu teknik dasar yang dipergunakan dalam penghindaran pajak menurut UN (2011) adalah pengalihan penghasilan atau laba (*profit shifting*) dari pihak yang dikenai pajak besar ke pihak yang dikenai pajak kecil.

BEPS menurut OECD (2013) terutama terkait dengan interaksi dari peraturan perpajakan yang berbeda-beda

menyebabkan penghasilan tidak dikenai pajak di mana pun dan berkaitan juga dengan pengaturan yang menghasilkan tidak dikenai pajak atau dikenai dengan tarif rendah melalui pengalihan laba dari negara tempat kegiatan menghasilkan laba tersebut terjadi.

Antipenghindaran Pajak

Secara umum untuk mengatasi penghindaran pajak dapat dilakukan oleh suatu negara sendiri atau bersama dengan negara lain (Darussalam dan Danny, 2017). Antipenghindaran pajak dapat berupa antipenghindaran pajak unilateral, antipenghindaran pajak bilateral, dan antipenghindaran pajak multilateral.

Antipenghindaran pajak unilateral berupa peraturan antipenghindaran pajak yang disusun oleh satu negara itu sendiri. Peraturan tersebut dapat berupa peraturan antipenghindaran pajak bersifat spesifik (*specific anti avoidance rule/SAAR*) dan/atau peraturan antipenghindaran pajak bersifat umum (*general anti avoidance rule/GAAR*). SAAR hanya diperuntukkan untuk wajib pajak tertentu atau transaksi tertentu saja. GAAR dapat diterapkan untuk semua jenis transaksi dan pengaturan yang bertujuan menghindari, mengurangi, atau menunda pajak secara tidak benar (UN, 2017). GAAR berpotensi dapat diterapkan untuk semua jenis pembayaran, wajib pajak, atau transaksi.

Antipenghindaran pajak bilateral merupakan usaha mengatasi penghindaran pajak dengan melakukan kerjasama dengan negara lain secara bilateral. Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda/PEB merupakan contoh antipenghindaran pajak bilateral.

Antipenghindaran pajak multilateral merupakan upaya mengatasi penghindaran pajak dengan melakukan kerjasama dengan

negara-negara lain. Rencana aksi dari OECD yang berjumlah 15 merupakan contoh antipenghindaran pajak multilateral. Indonesia memiliki ketiga jenis antipenghindaran pajak tersebut, antipenghindaran pajak unilateral, bilateral, dan multilateral.

Indonesia masih mengandalkan SAAR sebagai alat mengatasi penghindaran pajak. Indonesia tidak mempergunakan doktrin yudisial dan belum memiliki GAAR.

Rencana Aksi Mengatasi BEPS

Ketentuan antipenghindaran pajak di masing-masing negara, tuntutan sistem perpajakan yang adil, transparansi, hingga penggunaan *naming and shaming* ternyata belum efektif untuk mengatasi praktik penghindaran pajak (Darussalam dan Danny, 2017). Selain itu, terobosan ketentuan yang dibuat masing-masing negara juga belum mampu mengatasi penghindaran pajak disebabkan masih ada celah di peraturan pajak masing-masing negara yang dapat dimanfaatkan untuk melakukan penghindaran pajak. Oleh karena itu, G20 memberikan mandat kepada OECD untuk menyusun rekomendasi terkait dengan Proyek Anti-BEPS.

Proyek Anti-BEPS menurut OECD mempunyai 3 tujuan, yaitu (1) berupaya untuk mencegah dan mengurangi tergerusnya penerimaan pajak penghasilan badan, (2) memastikan pajak dikenakan di lokasi tempat aktivitas ekonomi dilakukan dan memberikan kontribusi pada terbentuknya penghasilan, dan (3) merumuskan ulang sistem perpajakan yang lebih adil.

Untuk mencapai tujuan tersebut terdapat 3 prinsip yang dipegang, yaitu (1) menetapkan rezim pajak internasional berdasarkan paradigma kerja sama, (2)

menggunakan pendekatan sistematis dan menyeluruh, dan (3) perlunya mengadopsi solusi baru untuk persoalan yang tidak dapat diatasi dengan norma yang ada.

Elemen yang mendasari proyek ini menurut OECD, yaitu (1) koherensi yang dilaksanakan dengan menselaraskan ketentuan perpajakan setiap negara, (2) menyusun kembali kesesuaian antara hak pemajakan dan substansi ekonomi, dan (3) meningkatkan transparansi perpajakan sehingga pengumpulan informasi dapat dilakukan dengan komprehensif, tepat sasaran, dan tepat waktu diperolehnya.

Rencana aksi dari OECD tersebut dapat dikelompokkan menjadi 4 kelompok, yaitu (1) rencana aksi yang berisi suatu laporan analisis dan upaya memetakan BEPS terdiri dari rencana aksi 1, 11, dan 15, (2) berkaitan dengan pendekatan bersama dan praktek terbaik terdiri dari rencana aksi 2, 3, 4, dan 12, (3) pembuatan standar internasional yang lebih kuat terdiri dari rencana aksi 7, 8, 9, dan 10, (4) standar minimum yang harus diimplementasikan oleh negara anggota OECD dan G20 terdiri dari rencana aksi 5, 6, 13, dan 14.

Rencana Aksi 2-Menetralisir Dampak Hybrid Mismatch Arrangement

Rencana aksi 2 ditujukan untuk menetralisir dampak dari *hybrid mismatch arrangements*. *Hybrid mismatch arrangements* menggunakan skema eksploitasi perbedaan perlakuan pajak atas suatu *hybrid finansial instrument*, *hybrid entities*, *hybrid transfer*, atau *dual resident entities* di dua atau lebih negara sehingga diperoleh hasil tidak dikenai pajak di masing-masing negara termasuk diperolehnya penundaan pengenaan pajak dalam jangka waktu yang lama (OECD, 2015b). *Hybrid mismatch arrangement* yang merupakan skema dasar BEPS akan

mengakibatkan timbulnya (1) pengakuan pengurangan dan pengabaian penghasilan (D/NI), (2) pengurangan berganda (DD), dan (3) pengakuan pengurangan dan pengabaian penghasilan secara tidak langsung (*indirect D/NI*) (OECD, 2015b)

Rencana aksi 2 merekomendasikan peraturan spesifik, peraturan utama, dan peraturan lanjutan/peraturan defensif (OECD, 2015b). Rekomendasi spesifik menyarankan perbaikan peraturan yang akan (1) menolak pemberian pembebasan pajak atas dividen yang diakui sebagai biaya di pihak pembayar, (2) menyusun langkah-langkah supaya kredit pajak yang dipotong di negara sumber tidak dikreditkan dua kali dengan memanfaatkan *hybrid transfer*, (3) membawa hak pemajakan penghasilan *hybrid entities*, seperti penghasilan CFC, ke negara investor, (4) mendorong menerapkan pelaporan informasi dan administrasi yang memadai terkait entitas transparan, dan (5) meningkatkan transparansi perpajakan terutama bagi entitas yang merupakan anggota suatu grup (OECD, 2015b). Peraturan utama, yang seharusnya disusun di negara pembayar, merekomendasikan menolak pengakuan biaya di negara pembayar apabila pembayaran tersebut tidak diakui sebagai objek pajak penghasilan di negara penerima atau diakui juga sebagai biaya di negara penerima (OECD, 2015b). Peraturan defensif, yang seharusnya disusun di negara penerima pembayaran, merekomendasikan pembayaran yang diakui sebagai biaya di negara pembayar dan tidak diakui sebagai penghasilan atau diakui sebagai biaya juga di negara penerima untuk diubah sehingga diakui menjadi penghasilan (OECD, 2015b).

Administrasi Perpajakan

OECD (2017b) menyampaikan fungsi-fungsi utama dari administrasi perpajakan yang ada di suatu negara, yakni pendaftaran (*registration*), pelayanan (*services*), penilaian (*assessment*), pemeriksaan (*verification*), penagihan (*collection*), dan penanganan sengketa (*disputes*).

Faktor-Faktor Berpengaruh Dalam Implementasi Kebijakan Publik

Meter dan Horn (1975) melakukan penelitian dengan mengacu pada penelitian-penelitian terdahulu untuk mengetahui faktor-faktor yang berpengaruh dalam implementasi kebijakan publik. Hasil penelitian tersebut kemudian disempurnakan oleh Sabatier dan Mazmanian (1980) sehingga diketahui beberapa faktor yang berpengaruh terhadap implementasi kebijakan publik. Faktor-faktor yang dapat disarikan dari kedua penelitian tersebut, yaitu (1) kondisi ekonomi: ketersediaan dana, perubahan kondisi ekonomi pihak terkait; (2) kondisi sosial: pemahaman pihak yang menjadi sasaran, perhatian masyarakat, dukungan masyarakat, perubahan kondisi sosial setelah implementasi; (3) kondisi politik: dukungan dari elit politik, pengaruh terhadap elit politik; (4) kondisi teknologi: ketersediaan teknologi yang dibutuhkan; (5) kondisi organisasi pelaksana: kuantitas dan kualitas staf, pembagian tugas dan wewenang, pengaruh organisasi dalam penentuan kebijakan, hubungan organisasi dengan pembuat dan pengawas kebijakan, keterbukaan informasi dari organisasi pelaksana; (6) kondisi peraturan yang ada dan perubahan yang diperlukan serta analisis pihak-pihak yang terkait dan terdampak perubahan peraturan; dan (7) efek nyata dan yang diharapkan dari kebijakan yang diimplementasikan.

Penelitian Terdahulu

Beberapa tulisan terkait dengan rencana aksi 2 dan implementasi rekomendasi di dalamnya telah disusun oleh peneliti terdahulu. Di antara tulisan tersebut adalah tulisan yang disusun Kuzniacki dkk. dengan judul "*Preventing Tax Arbitrage Via Hybrid Mismatches: BEPS Action 2 and Developing Countries.*" Kuzniacki dkk. (2017) telah melakukan survei di beberapa negara berkembang, yakni Colombia, Uruguay, Brazil, dan Afrika Selatan, terkait dengan rencana aksi 2 dengan hasil bahwa negara-negara tersebut belum siap untuk menerapkan rekomendasi di rencana aksi 2. Kuzniacki dkk. merekomendasikan agar negara tersebut untuk (1) menyusun mekanisme pertukaran informasi yang baik terlebih dahulu, (2) meningkatkan kemampuan sumber daya manusia dan menjalin kesepahaman yang lebih antara petugas pajak dan wajib pajak, (3) memperhatikan peraturan yang telah ada dan kegiatan ekonomi yang berjalan sebelum melaksanakan rekomendasi rencana aksi 2.

Tulisan selanjutnya disusun Nikolakakis dkk. dengan judul "*Some Reflections on the Proposed Revisions to the OECD Model and Commentaries, and on the Multilateral Instrument, With Respect to Fiscally Transparent Entities.*" Nikolakakis dkk. (2017) menyampaikan dalam penelitiannya yang berfokus pada perubahan P3B dan penerapan MLI, bahwa rekomendasi rencana aksi 2 tidak dapat menyelesaikan skema penghindaran pajak dengan memuaskan. Penelitian ini amat disayangkan hanya membahas rekomendasi rencana aksi 2 yang mengusulkan perbaikan P3B dan belum membahas rekomendasi yang mengusulkan perbaikan peraturan perpajakan domestik.

Tulisan selanjutnya disusun Darussalam dan Tobing dengan judul "*Rencana Aksi Base Erosion Profit Shifting dan Dampaknya Terhadap Peraturan Pajak di Indonesia.*" Darussalam dan Tobing (2014) menyarankan ke pemerintah Indonesia untuk mempertegas pengertian modal dan utang sebagai bentuk penerapan rencana aksi 2, meskipun pengertian modal telah diatur dalam Pasal 18 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan Nomor 36 Tahun 2008 sehingga memberikan kepastian hukum termasuk kepastian perlakuan terhadap biaya bunga dan dividen yang timbul atas dua instrumen tersebut. lebih lanjut diberikan juga pandangan pentingnya keterbukaan dari perusahaan untuk keberhasilan.

METODE PENELITIAN

Desain Penelitian

Penelitian dilakukan dengan menggunakan metode kualitatif. Penelitian kualitatif dipilih disebabkan sejalan dengan maksud penelitian yang akan mempelajari dan menyajikan tema penelitian dari sudut pandang partisipan. Hasil penelitian akan dilaporkan dalam bentuk naratif dengan deskripsi dan kutipan langsung dari partisipan.

Teknik Pengumpulan Data

Teknik pengumpulan data dilakukan dengan wawancara untuk memperoleh data primer dan studi literatur atau dokumentasi untuk memperoleh data sekunder. Wawancara semi terstruktur dan pertanyaan terbuka dipilih sebagai cara pengumpulan data primer dari partisipan. Wawancara semi terstruktur dipilih karena peneliti akan dapat menggali informasi lebih mendalam dari partisipan karena tidak dibatasi oleh daftar pertanyaan yang kaku dan pertanyaan yang dipakai adalah pertanyaan terbuka.

Penentuan partisipan yang akan diwawancarai dilakukan dengan teknik *purposive sampling*, dengan mendasarkan pada kewenangan yang dimiliki dalam penyusunan peraturan perpajakan dan kebijakan perpajakan, pengetahuan yang dimiliki terkait dengan rencana aksi 2, dan/atau pihak yang diperkirakan terkena dampak dan akan melaksanakan peraturan yang disusun sebagai bentuk implementasi rencana aksi 2. Wawancara dilakukan kepada pihak-pihak berikut ini.

- a. Satu Kepala Seksi Peraturan PPh Badan I, Subdirektorat Peraturan PPh Badan, Direktorat Peraturan Perpajakan II, DJP (R1).
- b. Dua Staf di Direktorat Perpajakan Internasional, DJP (R10 dan R11).
- c. Satu Penelaah Keberatan di Direktorat Keberatan dan Banding (R6).
- d. Tiga Fungsional Pemeriksa di Direktorat Pemeriksaan dan Penagihan (R3, R4, dan R5).
- e. Tiga *Account Representative* di Kantor Pelayanan Pajak Wajib Pajak Besar Dua (R7, R8, dan R9).
- f. Satu Dosen di Politeknik Keuangan Negara STAN (R2)

Pertanyaan wawancara disusun dengan mendasarkan kepada kerangka berfikir di dua penelitian yang telah ada, yaitu penelitian Meter dan Horn (1975) serta Sabatier dan Mazmanian (1980) yang melakukan penelitian terkait faktor-faktor yang berpengaruh terhadap implementasi kebijakan publik. Validitas dan reabilitas instrumen wawancara diuji sebelumnya dengan melakukan *pilot testing* ke beberapa pihak yang memenuhi kriteria sebagai partisipan, tetapi bukan termasuk partisipan yang dipilih sebagai sumber data primer.

Studi literatur atau dokumentasi menghasilkan data publikasi dari DJP maupun Kementerian Keuangan

diantaranya berupa dokumen kasus pajak, siaran pers, atau pernyataan pimpinan DJP atau Kementerian Keuangan di media, peraturan-peraturan, dan rekomendasi OECD berupa rencana aksi 2.

Teknis Analisis Data

Analisis data merupakan proses menganalisis data yang telah dikumpulkan untuk menemukan kesimpulan atas penelitian (Yin, 2011). Analisis data dilakukan dalam dua tahap, yaitu analisis data dokumen dan analisis data hasil wawancara. Analisis data dokumen berupa literatur, publikasi, surat resmi terkait BEPS dan rencana aksi 2 dilakukan untuk memperoleh pemahaman atas fenomena yang diteliti serta menverifikasi data dari sumber berbeda. Analisis data hasil wawancara dilakukan dengan melakukan hal-hal berikut ini..

- a. Melakukan transkripsi hasil wawancara.
- b. Mereduksi data yang tidak relevan.
- c. Menyusun kode berdasarkan informasi dari partisipan.
- d. Menentukan tema dan subtema dari data hasil reduksi yang telah diberi kode.
- e. Menghubungkan tema dan subtema yang saling berkaitan.
- f. Menyusun kesimpulan berdasarkan intepetasi makna dari tema dan subtema untuk menjawab pertanyaan penelitian

Validitas dan Reabilitas Data

Data pada penelitian ini diuji validitasnya dengan menggunakan triangulasi sumber data, triangulasi metode serta *member checking*. Reliabilitas data diperoleh dengan mendokumentasikan selengkap mungkin langkah-langkah dalam

menjalankan proses penelitian yang telah dirancang sebelumnya oleh peneliti.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Dampak yang Diharapkan Dari Implementasi Rencana Aksi 2

1. Kondisi saat ini

Pegawai secara umum masih memahami BEPS sebatas skema *transfer pricing* dan penyalahgunaan P3B. Hampir semua partisipan menyatakan hal tersebut, sebagaimana partisipan berikut.

“...Kasus terkait BEPS masih seputar *transfer pricing*...” (R4).

Pegawai di lapangan seperti AR, fungsional pemeriksa, PK masih belum mempunyai pemahaman yang cukup terkait *hybrid mismatch arrangement* sebagaimana pemahaman pegawai direktorat di kantor pusat yang menangani penetapan kebijakan perpajakan. Hal tersebut disampaikan partisipan berikut.

“...Namun pengetahuan terkait *hybrid mismatch* masih belum mengetahui secara mendalam termasuk fungsional yang lain...” (R3).

Ketimpangan pemahaman tersebut memberikan gambaran juga bahwa belum semua pegawai menyadari kerugian yang bisa disebabkan oleh *hybrid mismatch arrangement*.

Kondisi di atas menyebabkan jumlah kasus terkait dengan *hybrid mismatch arrangement* yang belum banyak ditemukan atau bahkan ada yang menyampaikan belum pernah menemukan. Sebagaimana disampaikan partisipan berikut.

“...Kasus terkait *hybrid mismatch* belum pernah ditemui...” (R3).

Belum ditemukannya kasus terkait terjadi disebabkan dua sebab, yaitu karena

memang tidak ada kasus yang terkait dengan *hybrid mismatch arrangement* terjadi di Indonesia atau belum dilakukan pendalaman transaksi ke arah pembuktian dipakainya *hybrid mismatch arrangement* sebagai skema penghindaran pajak.

Pendalaman transaksi untuk menemukan kasus terkait *hybrid mismatch arrangement* belum dilakukan dapat disebabkan oleh pemahaman pegawai di lapangan terkait dengan *hybrid mismatch arrangement* yang masih kurang. Pegawai di lapangan belum memahami apa yang dimaksud, kriteria, indikasi, dan pengaruh dari *hybrid mismatch arrangement*. Pendalaman kasus juga belum dilakukan disebabkan belum adanya peraturan yang mengatur secara khusus *hybrid mismatch arrangement*. Beberapa peraturan yang telah disusun sebagai bentuk implementasi rencana aksi dari OECD masih terkait dengan rencana aksi lain.

2. Alasan implementasi rencana aksi 2

Pendapat yang menyatakan perlunya mengimplementasikan rencana aksi 2 disebabkan keunggulan rencana aksi 2 dimana dia memberikan rekomendasi yang spesifik dan spesialis untuk kasus tertentu dengan tujuan dapat mengatasi penghindaran pajak yang memanfaatkan *hybrid mismatch arrangement*. Hal tersebut disampaikan partisipan berikut.

“...Hybrid itu kan pada prinsipnya kan asimetri informasi, *treatment* di kita berbeda dengan *treatment* di negara lain sehingga terjadi asimetri informasi dan WP memanfaatkan hal tersebut...Tapi kalau bicara BEPS 2 mau tidak mau harus jadi spesialis karena dia sendiri sudah sesuatu yang spesialis yang penuh dengan detail...” (R11).

Pendapat yang mendukung implementasi juga muncul disebabkan dengan implementasi, maka akan disusun

peraturan di Indonesia yang dapat dipergunakan sebagai dasar melakukan tugas dan koreksi pajak. Dasar koreksi akan memberikan kekuatan lebih bagi pegawai dalam melaksanakan tugas. Hal tersebut disampaikan partisipan berikut.

“...Tentunya demikian, setiap aparat pajak sebagai pelaksana undang-undang beserta peraturan di bawahnya tentu akan lebih yakin dan pasti apabila peraturan telah ada dan jelas, sehingga sebagai pelaksana peraturan akan menjalankan sesuai peraturan yang ada. Akan beresiko di level keberatan dan banding ini apabila peraturannya tidak ada...” (R6).

Setelah peraturan sebagai dasar melaksanakan tugas dan koreksi pajak ada, maka akan memicu pegawai mendalami kasus sehingga akan memicu munculnya kasus yang dapat ditangani. Hal tersebut disampaikan partisipan berikut.

“...Jika ada peraturan, sosialisasi, kejelasan sehingga semua pihak bisa memahami bisa sebagai bahan untuk membaca bahwa skema ini terkait TP atau hybrid untuk kemudian disikapi di lapangan itu akan mungkin terjadi apabila ada peraturan dan sosialisasi yang baik...” (R6).

3. Bentuk peraturan

Rekomendasi yang diberikan OECD dalam rencana aksi 2 merupakan rekomendasi perbaikan peraturan domestik yang ditujukan untuk mengatasi penghindaran pajak yang dilakukan sebagian WP. Peraturan yang disusun sebagai bentuk implementasi memang tidak ditujukan kepada semua WP secara umum, tetapi kepada WP yang melakukan penghindaran pajak dengan menggunakan *hybrid mismatch arrangement*. Hal tersebut disampaikan partisipan berikut.

“...Karena beberapa rekomendasi sifatnya adalah anti penghindaran pajak, bukan aturan yang mengatur norma umum yang berlaku ke semua WP...” (R7).

Rencana aksi 2 berisi rekomendasi yang spesifik sehingga akan lebih baik apabila pengaturannya disusun dengan jelas, lengkap, dan detail. Peraturan yang akan disusun hendaknya mengatur mengenai definisi, kriteria, dokumen yang dibutuhkan, pengujian yang dilakukan, pihak-pihak yang terkait sehingga pegawai dapat mengatasi kasus dengan lebih efektif dan efisien. Hal tersebut disampaikan partisipan berikut.

“...Bagi fungsional sangat penting pada saat peraturan terkait perpajakan internasional disusun itu harus komprehensif atau lengkap, misal masalah kriteria, dokumen yang dibutuhkan, cara pengujiannya, pihak-pihak yang bisa dihubungi karena selama peraturannya belum memadai seperti itu maka di lapangan tidak akan efisien dan efektif...” (R4).

Peraturan dapat disusun dengan jelas, lengkap, dan detail apabila ditingkatkan peraturan pelaksanaan undang-undang. Apabila belum tersedia amanah yang memerintahkan untuk menyusun peraturan pelaksanaan maka sesuai Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 perlu disediakan terlebih dahulu dengan melakukan perubahan undang-undang terutama undang-undang pajak penghasilan. Hal tersebut disampaikan partisipan berikut.

“...Secara regulasi seharusnya ada di primary law syaratnya, tentu harapannya di undang-undang. Memang sudah diupayakan untuk dimasukkan dalam draft undang-undang... Terkait rencana aksi 2 akan kita upayakan untuk dicantolkan di

undang-undang PPh... PP2 lebih ke umum/general ngasih tempat cantolan sedangkan substansi nanti oleh teman-teman di Perpajakan Internasional...” (R1).

Amanah yang akan disusun di dalam undang-undang dapat disusun untuk memberikan mandat penyusunan peraturan antipenghindaran pajak yang bersifat spesifik atau peraturan antipenghindaran pajak yang bersifat umum. Hal tersebut disampaikan partisipan berikut.

“...kalau sekarang kalau kita membuat konstruksi peraturan berdasarkan undang-undang yang ada saat ini agak susah karena tidak ada cantolannya... bahasan mengarah ke munculnya relasi diantara keduanya untuk saling memperkuat dengan SAAR duluan kemudian GAAR yang akan menjadi layer kedua sehingga saling memperkuat dengan begitu WP akan semakin sulit melakukan penghindaran pajak...” (R10).

4. Dampak peraturan yang akan disusun

Tentunya dampak utama yang diharapkan dari peraturan yang akan disusun adalah dapat mengatasi penghindaran pajak dengan memanfaatkan *hybrid mismatch arrangement*. Hal tersebut disampaikan partisipan berikut.

“...meskipun tidak dapat mengatasi semua penghindaran pajak namun celah yang ada akan ditutup dengan BEPS action plan ini...” (R2).

Apabila *hybrid mismatch arrangement* sudah dapat diatasi bahkan dicegah untuk dipergunakan maka WP akan berpikir kembali melakukan penghindaran menggunakan *hybrid mismatch arrangement*. Hal tersebut disampaikan partisipan berikut.

“...Ada pengaruhnya tindakan petugas terhadap perilaku WP dalam melakukan penghindaran pajak...” (R8).

Peraturan yang akan disusun sebagai bentuk implementasi rencana aksi 2 akan dapat mencegah penghindaran pajak dengan *hybrid mismatch arrangement* karena menutup celah yang dipakai WP. Peraturan di atas begitu disusun, maka akan menjadi dasar hukum yang kuat bagi pegawai dalam menjalankan tugas. Dasar hukum tersebut akan menjadi dasar pegawai dalam meneliti dan mengkoreksi transaksi WP serta menetapkan ketetapan pajak ke WP. Dasar hukum menjadi sangat penting di Indonesia yang menganut sistem hukum sipil disebabkan dalam sistem hukum sipil ketetapan pajak harus didasarkan pada hukum positif yang ada. Hal tersebut disampaikan partisipan berikut.

“...Memang AR pun akan dapat melakukan penggalian potensi lebih pasti lagi apabila sudah ada peraturannya dan fungsional pemeriksa juga tinggal mengeksekusi, dengan adanya hukum yang berlaku atau hukum positif maka akan lebih baik lagi. Memang menjadi kebiasaan hukum sipil untuk menganut hukum positif berbeda dengan common law...” (R3).

Tersedianya dasar hukum berupa hukum positif akan menjadikan kepastian hukum lebih pasti. Hal tersebut disampaikan partisipan berikut.

“...Tentunya demikian, setiap aparat pajak sebagai pelaksana undang-undang beserta peraturan di bawahnya tentu akan lebih yakin dan pasti apabila peraturan telah ada dan jelas, sehingga sebagai pelaksana peraturan akan menjalankan sesuai peraturan yang ada. Akan beresiko di level keberatan dan

banding ini apabila peraturannya tidak ada karena yang terjadi akan menimbulkan sengketa padahal kita tidak mempunyai kekuatan hukum yang cukup...” (R6).

Faktor Pendukung Kesuksesan Implementasi Rencana Aksi 2

1. Kondisi Ekonomi

Perkembangan transaksi ekonomi lintas batas negara dan perkembangan ekonomi digital perlu segera mendapat perhatian terkait perpajakannya sehingga dapat dengan segera diambil kebijakan untuk menangkap potensi pajak yang muncul sehingga tidak tertinggal. Perkembangan perpajakan yang lambat akan memunculkan celah yang dapat dimanfaatkan oleh WP untuk melakukan penghindaran pajak.

Indonesia sebagai negara berkembang masih membutuhkan pendanaan untuk membiayai pembangunan dari penerimaan pajak atau modal dari negara lain. Berdasarkan data BKPM nilai penanaman modal asing ke Indonesia terus meningkat dari sebesar Rp 221 triliun pada 2012 menjadi Rp 1.991 triliun pada 2017. Untuk menarik modal masuk ke Indonesia dapat juga dipikat dengan diberikan kepastian, salah satunya kepastian perlakuan perpajakan.

Selain dari kepastian perpajakan tadi Indonesia masih menjadi tujuan investasi karena potensi pasar yang besar. The Global Competitiveness Report 2017-2018 dari World Economic Forum menyampaikan bahwa Indonesia mempunyai pasar besar dengan posisi 9 terbesar di dunia (World Economic Forum 2017). Hal tersebut disampaikan partisipan berikut.

“...saat ini penduduk Indonesia banyak sekali dan berarti banyak juga pengguna

atau potensi pasar yang besar bahkan kita nomor 5 di dunia dengan potensi penetrasi yang masih kecil sehingga masih menyisakan potensi yang besar. Australia itu sepersepuluh Indonesia pasarnya artinya orang jualan ke kita itu benar-benar luar biasa...” (R11).

2. Kondisi Politik

Indonesia merupakan anggota G20 yang memberi mandat kepada OECD untuk menyusun rencana aksi salah satunya rencana aksi 2 juga merupakan anggota *inclusive framework on BEPS* sehingga menjadi hal yang wajar bila sebagai salah satu yang memberikan mandat penyusunan, maka akan mengimplementasikan. Hal tersebut disampaikan partisipan berikut.

“...posisi Indonesia sebagai anggota G20 yang memandatkan ke OECD ... Indonesia juga menjadi anggota *inclusive framework on BEPS* yang beranggotakan negara-negara yang ingin menerapkan rekomendasi BEPS tersebut sehingga jika dilihat dari posisi itu kita sebenarnya ingin menerapkan...” (R11).

Keinginan mengimplementasikan rencana aksi 2 juga diwujudkan dari dukungan pimpinan. Tenaga ahli dari OECD yang menguasai rencana aksi 2 disediakan oleh pimpinan untuk memberikan pemahaman kepada pegawai yang akan menyusun peraturan. Hal tersebut disampaikan partisipan berikut.

“...ya makanya kemarin dari OECD langsung yang kita datangkan karena mereka yang tahu dari awal. Seperti saat perumusan MLI kita juga menghadirkan pihak dari sekretariat yang menyusun MLI...” (R11).

Pembentukan tim penyusun rancangan peraturan dibentuk untuk mempersiapkan bahan analisis pembentukan peraturan terkait rencana aksi 2 atau rekomendasi lain

yang belum diimplementasikan. Anggaran penyusunan juga disediakan bahkan di DJP dianggarkan di dua direktorat, anggaran untuk penyusunan usulan materi undang-undang pajak penghasilan ada di Direktorat Peraturan Perpajakan II dan khusus untuk anggaran penyusunan materi terkait BEPS dengan salah satunya terkait rencana aksi 2 ada di Direktorat Perpajakan Internasional. Hal tersebut disampaikan partisipan berikut.

“...Anggaran tersedia bahkan apabila sampai tahun depan diperlukan akan tersedia. Sedikit unik dalam penyusunan saat ini bahwa anggaran ada di lebih dari satu tempat, disebabkan PMK tupoksi lembaga di Kemenkeu yang menyatakan bahwa kewenangan menyusun peraturan perundangan ada di BKF dengan didukung DJP maka anggaran ada di BKF dan DJP. DJP anggaran malah kemungkinan disiapkan di dua tempat satu di sini dan di Direktorat Perpajakan Internasional...” (R1).

3. Kondisi Hukum

Penelitian sebelumnya oleh Kuzniacki dkk. (2017) menyatakan bahwa perlu memperhatikan kondisi peraturan yang dimiliki oleh suatu negara sebelum memutuskan mengimplementasikan rencana aksi 2. Berdasarkan penelitian diketahui bahwa peraturan perpajakan yang ada saat ini masih belum memadai untuk mengatasi *hybrid mismatch arrangement*.

Meskipun rekomendasi peraturan defensif telah tersedia di peraturan saat ini, yakni di Pasal 4 ayat (1) Undang-Undang Pajak Penghasilan dan beberapa rekomendasi peraturan spesifik seperti peraturan terkait dengan CFC, *Thin Capitalization*, atau *Transfer Pricing* telah disusun, tetapi rekomendasi peraturan utama yang akan memberikan hak

melakukan koreksi bagi Indonesia belum ada. Peraturan utama tersebut akan berguna saat berusaha mengembalikan basis pajak yang dilarikan ke luar negeri. Peraturan yang ada saat ini belum sesuai dengan rekomendasi peraturan utama karena hanya memberi syarat 3M untuk biaya yang dapat dikurangkan, yaitu biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara. Apabila suatu biaya telah memenuhi tiga syarat tersebut, maka dapat dibiayakan meskipun terkait dengan skema *hybrid mismatch arrangement*. Hal tersebut disampaikan partisipan berikut:

“...**Pasal 6 dan 9 kan terkait 3M dan biaya yang dibayarkan biasanya terkait 3M untuk kasus hybrid kan asimetri dimana di sini 3M namun di sana tidak dikenai pajak sehingga muncul deduction non inclusion. Saat bicara pasal 6 dan 9 maka biaya akan valid sesuai ketentuan itu...**” (R11).

Belum adanya peraturan sebagai dasar hukum melakukan koreksi apabila terdapat biaya yang terkait dengan *hybrid mismatch arrangement* perlu segera ditutup dengan penyusunan peraturan yang akan menjadi hukum positif di negara yang menganut *hukum sipil* seperti Indonesia. Ketersediaan hukum positif sebagai dasar hukum akan memberikan kepastian hukum dalam mengatasi *hybrid mismatch arrangement*. Hal tersebut disampaikan partisipan berikut.

“...Memang AR pun akan dapat melakukan penggalan potensi lebih pasti lagi apabila sudah ada peraturannya dan fungsional pemeriksa juga tinggal mengeksekusi, dengan adanya hukum yang berlaku atau hukum positif maka akan lebih baik lagi. Memang menjadi kebiasaan hukum sipil untuk menganut hukum

positif berbeda dengan common law...”
(R3).

Penyusunan hukum positif dapat memanfaatkan program penyusunan rancangan undang-undang pajak penghasilan baru yang sedang berlangsung. Pengaturan *hybrid mismatch arrangement* langsung di dalam undang-undang atau hanya mengatur pemberian amanat penyusunan peraturan pelaksanaan yang belum tersedia dapat dilakukan bersamaan dengan program penyusunan rancangan undang-undang pajak penghasilan. Hal tersebut sudah dilaksanakan pada saat pembahasan materi perpajakan internasional yang akan dimasukkan ke dalam rancangan undang-undang. Hal tersebut disampaikan partisipan berikut.

“...Tapi terkait hybrid mismatch memang sudah menjadi subtopik tersendiri dalam draft undang-undang...” (R1).

4. Kondisi Struktur Organisasi DJP

Struktur organisasi DJP diatur dalam Peraturan Menteri Keuangan Nomor 234/PMK.01/2015 tentang Organisasi dan Tata Kerja Kementerian Keuangan sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 212/PMK.01/2017 sudah memadai untuk mendukung implementasi rencana aksi 2. Hal tersebut disampaikan partisipan berikut.

“...Tidak perlu ada perubahan (struktur organisasi) terkait implementasi aksi 2 ini...” (R7).

Faktor Penghalang Kesuksesan Implementasi Rencana Aksi 2

1. Kondisi Politik

Rencana aksi 2 bukan termasuk dalam kelompok rekomendasi mandatori yang sangat direkomendasikan untuk diimplementasi sehingga keputusan

Indonesia sendiri yang akan menentukan kapan diimplementasikan karena OECD memberikan kebebasan ke masing-masing negara. Hal tersebut disampaikan partisipan berikut.

“...begitu kita bicara BEPS yang 2 dimana ini hanya rekomendasi saja namun yang menarik saat kita bicara BEPS yang 2 ini kita belum punya peraturannya...” (R11).

Indonesia sepertinya masih mengutamakan mengimplementasikan kelompok mandatori mengingat sampai saat ini baru kelompok mandatori yang diimplementasikan sedangkan rencana aksi 2 yang masuk kelompok lain belum.

2. Kondisi Sosial

Penelitian sebelumnya dari Kuzniacki dkk. (2017) menyatakan bahwa pemahaman WP perlu ditingkatkan sebelum memutuskan mengimplementasikan rencana aksi 2 sehingga memunculkan kesepahaman dengan pegawai. Kondisi WP saat ini kurang mendukung implementasi disebabkan perhatian, dukungan, dan pemahaman WP yang masih kurang. Tingkat perhatian, pemahaman, dan dukungan yang kurang akan memicu timbulnya perdebatan, penolakan, atau sengketa atas peraturan sebagai bentuk implementasi. Hal tersebut disampaikan partisipan berikut.

“...Kalau paham atau tidak seharusnya mereka paham dan familiar dengan rencana aksi tersebut namun reaksi yang ditunjukkan seakan-akan mereka belum membaca ... Secara nyata belum terlihat bahwa mereka paham, meskipun bisa jadi betul juga...” (R8).

3. Kondisi Teknologi

Pengaturan akses data diatur dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-60/PJ/2015 tentang Kewenangan Akses Data Direktorat Jenderal Pajak. Pengaturan akses data tersebut memang bertujuan untuk keamanan data, namun demikian

pengaturan tersebut memberikan halangan tersendiri bagi pegawai diposisi tertentu seperti AR atau pemeriksa. Hal tersebut disampaikan partisipan berikut.

“...Kondisi saat ini sebetulnya sudah bagus namun kadang dalam menjalankan tugas dan membutuhkan data maka banyak tempat yang mesti kita telusuri ... Data cukup baik hanya hak akses yang kadang sedikit menjadi kendala meskipun kita memahami bahwa itu untuk keamanan bersama...” (R9).

Pertukaran informasi antarnegara atau EOI yang masih manual juga memberi pengaruh terhadap kesiapan implementasi terlebih pertukaran informasi otomatis atau *automatic* EOI baru dimulai di tahun 2018 ini, hal ini sejalan dengan penelitian sebelumnya dari Kuzniacki dkk, (2017) yang menyarankan untuk memperbaiki terlebih dahulu sistem pertukaran informasi sebelum mengimplementasikan rencana aksi 2.

4. Kondisi Lingkungan

Dalam penyusunan peraturan dapat menjadikan peraturan sejenis di negara lain sebagai tolak ukur, perbandingan, atau benar-benar sebagai contoh yang diadopsi langsung. Hal tersebut disampaikan partisipan berikut.

“...Saat menyusun naskah akademis tentu kita membuat benchmark juga bagaimana negara lain memperlakukan kasus ini sebagai bahan pertimbangan dalam penyusunan peraturan seperti Australia dan Eropa perlakuan di sana seperti apa. Tapi kita sesuaikan tentunya dengan kondisi di Indonesia...” (R11).

Namun demikian, terkait rencana aksi 2 ini baru beberapa negara saja yang telah mengimplementasikan dan dari sedikit negara tersebut ada yang menunda pemberlakuannya sampai beberapa tahun

ke depan, misal ATAD 1 dan ATAD 2 yang ditunda sampai 2020, hal ini disampaikan dalam laporan Deloitte (2017).

5. Kondisi Hukum

PMK Organisasi dan Tata kerja Kementerian Keuangan mengatur bahwa DJP berwenang merumuskan kebijakan perpajakan, tetapi demikian penetapan kebijakan tetap berada di Menteri keuangan. Hal tersebut disampaikan partisipan berikut.

“...PMK tupoksi lembaga di Kemenkeu yang menyatakan bahwa kewenangan menyusun peraturan perundangan ada di BKF dengan didukung DJP...” (R1).

Untuk menyusun peraturan dibutuhkan cantolan atau amanah di peraturan yang lebih tinggi dan saat ini belum ada amanah yang tersedia untuk menyusun peraturan sebagai bentuk implementasi rencana aksi 2. Perbaikan undang-undang pajak penghasilan diperlukan agar tersedia amanah yang dibutuhkan dan sesuai dengan ketentuan di Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan. Hal tersebut disampaikan partisipan berikut.

“...Secara regulasi seharusnya ada di primary law syaratnya, tentu harapannya di undang-undang. Memang sudah diupayakan untuk dimasukkan dalam draft undang-undang... Terkait rencana aksi 2 akan kita upayakan untuk dicantolkan di undang-undang PPh...” (R1).

Perubahan undang-undang melibatkan tidak hanya Kementerian Keuangan sebagai bagian dari badan eksekutif, tetapi juga dapat melibatkan kementerian lain di badan eksekutif disaat pembahasan lintas kementerian sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011. Dalam pengesahannya perubahan undang-undang juga melibatkan badan legislatif yang akan

mebutuhkan waktu pembahasan tambahan bukan hanya karena proses yang panjang, tetapi perlu proses memberikan pemahaman hal teknis yang ada di rencana aksi 2 kepada anggota badan legislatif. Apabila waktu yang dibutuhkan untuk pembahasan semakin lama, maka akan menjadikan materi pembahasan menjadi tidak relevan kembali. Hal tersebut disampaikan partisipan berikut.

“...Proses politik berbeda terjadi di Indonesia sehingga membuat pembahasan lama bisa dari rentang satu tahun sampai sepuluh tahun bisa saja terjadi yang menyebabkan apa yang dibahas dahulu masih relevan namun ketika dibahas kembali diwaktu beda sudah ketinggalan dan tidak relevan lagi...” (R10).

6. Kondisi Struktur Organisasi DJP

Struktur organisasi DJP yang ada sebagaimana diatur melalui Peraturan Menteri Keuangan Nomor 234/PMK.01/2015 tentang Organisasi dan Tata Kerja Kementerian Keuangan dan Peraturan Menteri Keuangan Nomor 210/PMK.01/2017 tentang Organisasi dan Tata Kerja Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak sudah memadai untuk implementasi rencana aksi 2. Namun demikian, masih ada celah yang bisa dimanfaatkan WP melakukan perencanaan pajak. Pembagian KPP menjadi KPP Pratama, KPP Madya, KPP Wajib Pajak Khusus, dan KPP Wajib Pajak Besar dengan jumlah WP yang ditangani dan tingkat pengawasan yang berbeda memberi kesempatan WP menyusun perencanaan dengan mendaftarkan diri di KPP dengan jumlah WP banyak dan pengawasan kurang. Meskipun celah ini hanya bersifat sementara karena penyesuaian tempat terdaftar WP akan dilakukan secara rutin, tetapi tetap perlu menjadi perhatian. Hal tersebut disampaikan partisipan berikut.

“...keengganan WP untuk diawasi secara penuh apabila mereka terdaftar di KPP LTO karena AR di sana mengawasi beberapa WP saja sehingga ada usaha agar terdaftar di KPP Pratama saja...” (R10).

7. Kondisi Pembagian Tugas dan Wewenang DJP

Pembagian tugas dan wewenang yang ada saat ini membuat kewenangan AR terbatas sehingga akan mengurangi kesempatan melakukan pendalaman kasus. Hal tersebut disampaikan partisipan berikut.

“...karena pemeriksa yang dapat meneliti lebih ke dalam lagi mengingat kewenangan AR yang terbatas apalagi sebenarnya posisi AR itu sebenarnya jembatan antara DJP dan WP...” (R6).

8. Kondisi Pegawai DJP

Dengan jumlah pegawai yang banyak serta tersebar diberagam unit dan wilayah di seluruh Indonesia wajar bila memiliki keberagaman. Keberagaman kompetensi dan pengetahuan sudah menjadi hal yang pasti. Keberagaman tingkat pengetahuan dan pemahaman *hybrid mismatch arrangement* dan rencana aksi 2 juga terjadi di antara pegawai hal ini sejalan dengan penelitian sebelumnya oleh Kuzniacki dkk. yang menyatakan bahwa sebelum implementasi, maka perlu ditingkatkan pemahaman pegawai. Saat ini pegawai yang memiliki pemahaman terkait rencana aksi 2 dimiliki pegawai yang memiliki penugasan bersinggungan dengan *hybrid mismatch arrangement* dan rencana aksi 2 (pegawai di Direktorat Peraturan Perpajakan II dan Direktorat Perpajakan Internasional), pernah mengikuti pelatihan, atau memiliki minat pribadi untuk mendalami rencana aksi 2. Pemahaman terkait *hybrid mismatch arrangement* dan rencana aksi 2 belum menjadi pemahaman yang umum dimiliki oleh pegawai baik yang bertugas sebagai AR, PK, atau

fungsional pemeriksa. Hal tersebut disampaikan partisipan berikut.

“...pengetahuan terkait hybrid mismatch masih belum mengetahui secara mendalam termasuk fungsional yang lain...” (R3).

Pemahaman yang kurang tersebut sebetulnya dapat diatasi dengan adanya sosialisasi atau pelatihan, tetapi sayang sosialisasi dan pelatihan khusus terkait *hybrid mismatch arrangement* dan rencana aksi 2 masih belum banyak. Hal tersebut disampaikan partisipan berikut.

“...Namun isu yang dibahas masih di sekitar TP pada waktu itu saat saya ikut sedangkan untuk BEPS action plan yang lain masih belum mendetail...” (R9).

KESIMPULAN

Berdasarkan uraian pembahasan, hasil penelitian dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Dampak implementasi rencana aksi 2 yang diharapkan tentunya adalah dapat mengatasi penghindaran pajak dengan *hybrid mismatch arrangement*. Penghindaran pajak dengan hybrid mismatch arrangement dapat diatasi dengan tersedianya peraturan yang akan menutup celah yang ada dan menjadi dasar hukum yang memberi kepastian hukum pegawai saat melaksanakan tugas mengidentifikasi dan melakukan koreksi transaksi dengan skema *hybrid mismatch arrangement*. Ketersediaan dasar hukum tersebut akan memicu dilakukannya pendalaman transaksi WP sehingga teridentifikasi transaksi penghindaran pajak mempergunakan skema *hybrid mismatch arrangement* untuk kemudian dilakukan koreksi sehingga kasus dapat ditangani. Saat ini kasus terkait *hybrid mismatch*

arrangement masih belum ditemukan selain karena tidak adanya dasar hukum peraturan sebagai landasan koreksi juga karena pemahaman terkait hybrid mismatch arrangement yang masih kurang terutama di AR, fungsional pemeriksa, dan PK.

2. Faktor-faktor pendukung kesuksesan implementasi rencana aksi 2 terdiri atas beberapa kondisi. Kondisi ekonomi yang mendukung implementasi adalah perkembangan ekonomi lintas batas negara dan ekonomi digital beserta efek yang ada membuat perlu segera diambil kebijakan perpajakan agar tidak tertinggal dan bisa menangkap peluang serta posisi Indonesia sebagai negara pengimpor modal perlu memberikan kepastian perpajakan untuk menarik investor. Kondisi politik yang mendukung implementasi adalah posisi Indonesia sebagai anggota G20 yang merupakan pemberi mandat penyusunan rencana aksi dan dukungan pimpinan dalam menyediakan tenaga ahli, anggaran, dan menyusun tim untuk membahas implementasi. Kondisi hukum yang mendukung implementasi adalah kekosongan peraturan terutama dasar hukum melakukan koreksi biaya serta sedang disusunnya rancangan undang-undang pajak penghasilan sehingga dapat memasukkan perbaikan peraturan di dalam rancangan. Kondisi struktur organisasi DJP saat ini sudah memadai untuk mendukung implementasi rencana aksi 2.
3. Faktor-faktor penghalang kesuksesan implementasi rencana aksi 2 terdiri atas beberapa kondisi. Kondisi politik yang menghalangi implementasi adalah posisi rencana aksi 2 yang tidak termasuk dalam kelompok mandatori sehingga bukan menempati urutan awal

dalam implementasi. Kondisi sosial yang menghalangi implementasi adalah tingkat perhatian, pemahaman, dan dukungan WP yang kurang sehingga potensi perdebatan, penolakan, atau sengketa masih ada. Kondisi lingkungan yang menghalangi implementasi adalah masih sedikit negara yang mengimplementasikan rencana aksi 2 untuk dijadikan tolak ukur. Kondisi hukum yang menghalangi implementasi adalah belum adanya amanat yang memberi kuasa disusunnya peraturan dan kewenangan penyusunan dan pengesahan peraturan bukan di DJP membuat proses penyusunan membutuhkan waktu. Kondisi struktur organisasi DJP sudah memadai, tetapi masih ada celah terkait pembagian KPP dan tingkat pengawasan di setiap jenis KPP yang berbeda masih dapat dimanfaatkan WP dengan karakter yang berbeda-beda serta birokrasi EOI yang membutuhkan waktu. Kondisi pembagian tugas dan wewenang yang menghalangi implementasi adalah penempatan pegawai yang tidak sesuai kompetensi dan kewenangan AR yang terbatas akan mengurangi kesempatan melakukan pendalaman kasus. Kondisi pegawai DJP yang menghalangi implementasi adalah pemahaman yang masih kurang karena hanya pegawai di level pembuat kebijakan yang telah memiliki pemahaman cukup sedangkan AR, fungsional pemeriksa, dan PK masih kurang pemahamannya termasuk kurangnya sosialisasi terkait *hybrid mismatch arrangement* dan rencana aksi 2 sehingga membuat ketersediaan data kasus terhambat.

KETERBATASAN DAN SARAN

Terdapat keterbatasan dalam penelitian ini, diantaranya adalah sebagai berikut:

1. Penelitian ini terbatas pada sudut pandang DJP walaupun juga mengakomodir objektivitas sudut pandang dari akademisi sehingga masih kurang komprehensif karena tidak memasukkan sudut pandang pihak eksternal lain seperti dari BKF sebagai penyusun kebijakan perpajakan dan WP sebagai pihak yang akan terkena dampak implementasi.
2. Keterbatasan lain penelitian ini terkait dengan jumlah partisipan wawancara dari perspektif manajemen puncak penyusun kebijakan masih kurang sehingga informasi terbatas atau strategis yang mereka miliki belum tergali, analisis terkait penyusunan kebijakan menjadi kurang komprehensif, dan tidak diperoleh otorisasi untuk mengakses dokumen yang terbatas atau rahasia.
3. penelitian ini masih belum bisa memastikan secara akurat besaran kasus *hybrid mismatch arrangement* atau kerentanan Indonesia terhadap *hybrid mismatch arrangement* meskipun dari kondisi yang ada saat ini kemungkinan terjadi kasus ada.

Berdasarkan keterbatasan tersebut, dapat diberikan saran untuk penelitian berikutnya sebagai berikut:

1. penelitian selanjutnya dapat menambah responden dari eksternal DJP seperti kedua pihak tersebut di atas, yaitu BKF sebagai penyusun kebijakan perpajakan dan WP sebagai pihak yang akan terkena dampak implementasi sehingga akan memberikan sudut pandang yang lebih komprehensif.
2. Penelitian selanjutnya dapat memperbanyak jumlah partisipan wawancara dari perspektif manajemen

puncak penyusun kebijakan sehingga informasi strategis dan terbatas yang hanya dimiliki oleh manajemen puncak dapat diperoleh serta analisis terkait penyusunan kebijakan menjadi lebih komprehensif. Kewenangan yang dimiliki manajemen puncak terkait penentuan kebijakan organisasi dan pemberian kuasa membuka informasi dan dokumen dapat meningkatkan akses terhadap data dokumen.

3. Penelitian selanjutnya disarankan untuk meneliti besaran kasus *hybrid mismatch arrangement* yang terjadi di Indonesia.

DAFTAR PUSTAKA

- Arnold, B. (2008). "A Comparison of Statutory General Anti-Avoidance Rules and Judicial General Anti-Avoidance Doctrines as a Means of Controlling Tax Avoidance: Which is Better?" Dalam P. H. John Avery Jones, *Comparative Perspectives on Revenue Law*. Cambridge: Cambridge University Press. Diakses 18 April 2018 <https://doi.org/10.1017/CBO9780511585951.003>.
- Bank Indonesia. 2018. Statistik Utang Luar Negeri Indonesia. Vol. IX. Februari 2018. Adobe PDF eBook.
- Black, Henry Campbell. 1979. *Black's Law Dictionary*. Edisi Kelima. West Publishing Company. United State of America. Adobe PDF eBook.
- Brauner, Yariv. 2014. *BEPS: an Interim Evaluation*. World Tax Journal.
- Chartered Accountants Australia and New Zealand. 2016. *Addressing Hybrid Mismatch Arrangements*. Chartered Accountants Australia and New Zealand. Adobe PDF eBook.
- Chen, Shuping, Xia Chen, Qiang Cheng, dan Terry Shevlin. 2010. "Are Family Firms More Tax Aggressive Than Non-family Firm?" *Journal of Financial Economics* 95 (2012) 41-61. Diakses pada 7 Februari 2018. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jfineco.2009.02.003>.
- Crivelli, Ernesto, Ruud de Mooij, dan Michael Keen. 2015. "Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries." *IMF Working Paper*. Diakses pada 10 Maret 2018. <https://books.google.co.id/books?id=pIfzCQAAQBAJ&pg=PA1&lpg=PA1&dq=crivelli%2Bmooij%2Bkeen&source=bl&ots=Tl47W4poxu&sig=fIfH0m7LbK1S5t3x2jSM6xOQL9o&hl=en&sa=X&ved=0ahUKEwim4vjmnObZAhUFKo8KHxguAOIQ6AEIWDAG#v=onepage&q=crivelli%2Bmooij%2Bkeen&f=false>.
- Darussalam dan Danny Septriadi. 2017. *Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda: Panduan, Interpretasi, dan Aplikasi*. Penerbit DDTC. Adobe PDF eBook.
- Darussalam dan Ganda C. Tobing. 2014. *Rencana Aksi Base Erosion Profit Shifting dan Dampaknya Terhadap Peraturan Pajak di Indonesia*. Penerbit DDTC. Adobe PDF eBook.
- Deloitte. 2017. "BEPS Actions Implementation Matrix by Country." *Deloitte*. Diakses pada 27 Maret 2018. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-action-2-hybrids-implementation-matrix.pdf>.
- Dharmapala, Dhammika. 2014. "What Do We Know about Base Erosion and Profit Shifting? A Review of The Empirical Literature." *Institutet for Fiscal Studies*. Chichester : John Wiley & Sons Ltd. Diakses pada 10 Mei 2018. <https://doi.org/10.1111/j.1475-5890.2014.12037.x>.
- DJP. 2015. "Siaran Pers: Perangi Penghindaran Pajak Lintas Negara, Ditjen Pajak Adakan Pertemuan dengan 17 Negara Asia-Pasifik." 11 November 2015. Adobe PDF eBook.

- DJP. 2017. *Catatan Awal Tahun: Evaluasi Kinerja 2016 dan Strategi Perpajakan 2017*. DJP. Adobe PDF eBook.
- Dyrenge, Scott D., Michelle Hanlon, dan Edward L. Maydew. 2010. "The Effect of Executive on Corporate Tax Avoidance." *The Accounting Review* Vol. 85. No. 4 (2010) pp. 1163-1189. Diakses pada 7 Februari 2018. <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2010.85.4.1163>.
- Goutam, Swapneshwar. 2015. "Critical Account of the OECD's Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting." *Madras Law Journal*. Vol. 287, 2014. Diakses 19 Desember 2017. <https://ssrn.com/abstract=2544466>.
- Graham, John R., Jana S. Raedy, dan Douglas A. Shackelford. 2012. "Research in Accounting for Income Taxes." *Journal of Accounting and Economics* 53 (2012) 412-434. Diakses pada 7 Februari 2018. <http://dx.doi.org/10.1016/j.jacceco.2011.11.006>.
- Harris, Peter. 2014. "Neutralizing Effect of Hybrid Mismatch Arrangement." Paper on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries, United Nations. Diakses pada 15 Januari 2018. <http://www.un.org/esa/ffd/tax/2014TBP2/>.
- Keputusan Menteri Keuangan Nomor 99/KMK.01/2006 tentang Penelaah Keberatan pada Kantor Wilayah Direktorat Jenderal Pajak yang Mengimplementasikan Organisasi Modern.
- Kuzniacki, Blazej, Alessandro Turina, Thomas Dubut, Addy Mazz, Natalia Quinones, Luis Eduardo Schoueri, Craig West, Pasquale Pistone, dan Frederik Zimmer. 2017. "Preventing Tax Arbitrage via Hybrid Mismatch: BEPS Action 2 and Developing Countries." *WU Internasional Taxation Research Paper Series* No. 2017-03. Diakses pada 9 Februari 2018. <https://ssrn.com/abstract=2941617>.
- Meter, Donald S. Van dan Carl E. Van Horn. 1975. "The Policy Implementation Process: A Conceptual Framework." *Administration and Society*. 6: 445. <https://doi.org/10.1177/009539977500600404>.
- Nikolakakis, Angelo, Stepane Austry, John Avery Jones, Philip Baker, Peter Blessing, Robert Danon, Shefali Goradia, Johann Hattingh, Koichi Inoue, Jurgen Luedicke, Guglielmo Maisto, Toshio Miyatake, Kees van Raad, Richard Vann, dan Bertil Wiman. 2017. "Some Reflection on The Proposed Revisions to The OECD Model and Commentaries, and on The Multilateral Instrument, With Respect to Fiscally Transparent Entities." *Sydney Law School Legal Studies Research Paper* No. 17/59. Diakses pada 9 Februari 2018. <https://ssrn.com/abstract=3005860>.
- OECD. 2008. "OECD Annual Report 2008." *Paris: OECD Publishing*. Adobe PDF eBook.
- OECD. 2013. "Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting." *Paris: OECD Publishing*. Adobe PDF eBook.
- OECD. 2015a. "Explanatory Statement OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project." *Paris: OECD Publishing*. Adobe PDF eBook.
- OECD. 2015b. "OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Action 2: Final Report." *Paris: OECD Publishing*. Adobe PDF eBook.
- OECD. 2017a. "Explanatory Statement to The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measure to Prevent Base Erosion and Profit Shifting" *Paris: OECD Publishing*. Adobe PDF eBook.
- OECD. 2017b. "Tax Administration 2017: Comparative Information on OECD

- and Other Advanced and Emerging Economies.” Paris: OECD Publishing.
http://dx.doi.org/10.1787/tax_admin-2017-en.
- Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-43/PJ/2010 tentang Penerapan Prinsip Kewajaran dan Kelaziman Usaha Dalam Transaksi Antara Wajib Pajak dengan Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa sebagaimana telah diubah dengan Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-32/PJ/2011.
- Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-48/PJ/2010 tentang Tata Cara Pelaksanaan Prosedur Persetujuan Bersama (*Mutual Agreement Procedure*) Berdasarkan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda.
- Peraturan Direktur Jenderal Pajak Nomor PER-22/PJ/2013 tentang Pedoman Pemeriksaan Terhadap Wajib Pajak yang Mempunyai Hubungan Istimewa.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 7/PMK.03/2015 tentang Tata Cara Pembentukan dan Pelaksanaan Kesepakatan Harga Transfer (*Advance Pricing Agreement*).
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 79/PMK.01/2015 tentang Account Representative Pada Kantor Pelayanan Pajak.
- Peraturan Menteri keuangan Nomor 169/PMK.010/2015 tentang Penentuan Besarnya Perbandingan Antara Utang dan Modal Perusahaan untuk Keperluan Penghitungan Pajak Penghasilan.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 234/PMK.01/2015 tentang Organisasi dan Tata Kerja Kementerian Keuangan.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 213/PMK.03/2016 tentang Jenis Dokumen dan/atau Informasi Tambahan yang Wajib Disimpan oleh Wajib Pajak yang Melakukan Transaksi dengan Para Pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa, dan Tata Cara Pengelolaannya.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 39/PMK.03/2017 tentang Tata Cara Pertukaran Informasi Berdasarkan Perjanjian Internasional.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 107/PMK.03/2017 tentang Penetapan Saat Diperolehnya Dividen dan Dasar Perhitungannya Oleh Wajib Pajak Dalam Negeri atas Penyertaan Modal Pada Badan Usaha di Luar Negeri Selain Badan Usaha yang Menjual Sahamnya di Bursa Efek.
- Peraturan Menteri Keuangan Nomor 210/PMK.01/2017 tentang Organisasi dan Tata Kerja Instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak.
- Peraturan Menteri Pendayagunaan Aparatur Negara dan Reformasi Birokrasi Nomor 17 Tahun 2016 tentang Jabatan Fungsional Pemeriksa Pajak.
- Prebble QC, John, dan Zoe M. Prebble. 2008. “Comparing The General Anti-avoidance Rule of Income Tax Law With The Civil Law Doctrine of Abuse of Law.” *Victoria University of Wellington Legal Research Papers* Paper No. 133/2017. Diakses pada 9 Maret 2018 <http://www.victoria.ac.nz/law/research/publications/legal-research-papers>.
- Scholes, Myron S., Mark A. Wolfson, Merie Erickson, Michelle Hanlon, Edward L. Maydew, dan Terry Shevlin. 2016. *Taxes and Business Strategy*. Edisi Kelima. Pearson. Adobe PDF eBook.
- Sabatier, Paul dan Daniel Mazmanian. 1980. “The Implementation of Public Policy: A Framework of Analysis.” *Policy Studies Journal*. Volume 8, isu 4, hal. 538-560. <https://doi.org/10.1111/j.1541-0072.1980.tb01266.x>.
- Shaviro, Daniel N. 2014. *Fixing U.S. International Taxation*. New York: Oxford University Press. Diakses 14

- Mei 2018. <https://books.google.co.id/books?id=DEGeAgAAQBAJ&pg=PA16&lpg=PA16&dq=shaviro%2Bglobal+welfare&source=bl&ots=Wo9W5iu5e4&sig=Ta4ZSUivPbQgFCSJa6iZi-rQ5Oo&hl=en&sa=X&ved=0ahUKEwjervDQrYTbAhVJtI8KHQjMAEMQ6AEIPjAD#v=onepage&q=shaviro%2Bglobal%20welfare&f=false>.
- Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-60/PJ/2015 tentang Kewenangan Akses Data Direktorat Jenderal Pajak.
- Susilo, Richard. 2017. "Indonesia Masuk Peringkat Ke-11 Penghindaran Pajak Perusahaan, Jepang No.3" *Tribunnews*, 20 November. Diakses pada 10 Mei 2018. <http://www.tribunnews.com/internasional/2017/11/20/indonesia-masuk-peringkat-ke-11-penghindaran-pajak-perusahaan-jepang-no3>.
- Suwardjono. 2016. *Teori Akuntansi: Perencanaan Pelaporan Keuangan*. Edisi Ketiga. BPFE-Yogyakarta.
- Thompson, A. Arthur, Margaret A. Peteraf, John E. Gamble, dan A.J. Strickland III. 2016. *Crafting and Executing Strategy*. Edisi Keduapuluh. New York: McGraw-Hill.
- Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah beberapa kali terakhir dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008.
- Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2011 tentang Pembentukan Peraturan Perundang-Undangan.
- United Nations. 2011. Revision of the Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties. United Nations. Diakses 17 April 2018. http://www.un.org/esa/ffd/tax/seventhsession/CRP11_Add1_Tax%20Evasion.pdf
- United Nations. 2017. *United Nations Handbook on Selected Issues in Protecting the Tax Base of Developing Countries*. Edisi Kedua. New York: United Nations. Adobe PDF eBook.
- World Economic Forum. 2017. *The Global Competitiveness Report 2017-2018*. Geneva. Adobe PDF eBook.