

Analisis Sengketa Pajak atas Aset Tidak Berwujud Berupa *Goodwill* di Indonesia

Gusti Ayu Wiharta Mandasari^{1*}, Siti Nuryanah²

^{1,2}Universitas Indonesia

¹gusti.ayu14@ui.ac.id, ²siti.nuryanah@ui.ac.id

*Corresponding Author

Diajukan : 29 Juni 2023

Disetujui : 1 Juli 2023

Dipublikasi : 1 Oktober 2023

ABSTRACT

The receiving party in a merger or acquisition can record goodwill, which is subjectively assessed based on appraiser assumptions. Indonesian regulations on goodwill are limited to Article 11A of the Income Tax Law for amortization. Goodwill is almost always a matter of concern between taxpayers, entities claiming amortization, and the tax authority (Directorate General of Taxes). Differences in perception between taxpayers and the tax authority can lead to tax disputes. Tax disputes result in the same losses for both taxpayers and the tax authority. The disputing parties bear high costs (cost of tax compliance and cost of tax collection) to settle tax disputes. This research aims to analyze the causes of tax disputes related to goodwill and recommend solutions to address the recurrence of disputes. This study is a qualitative research with a case study approach. The research is conducted through triangulation, involving content analysis of tax court verdicts from 2018 to 2022 and interviews with tax consultants and the tax authorities. The research findings indicate that there are two main causes of tax disputes related to goodwill. These are differences in the interpretation of tax regulations and the burden of proof related to income generation, maintenance, and collection activities. Based on these findings, the Directorate General of Taxes needs to standardize interpretation differences and harmonize tax regulations to create clear legal certainty that will minimize disputes between the tax authority and taxpayers.

Keywords: Deductible Expense; Goodwill; Income Tax; Tax Dispute.

PENDAHULUAN

Restrukturisasi perusahaan merupakan suatu fenomena umum dalam dunia bisnis (Serfiyani et al., 2017). Restrukturisasi dilakukan perusahaan sebagai salah satu strategi untuk meningkatkan, mengembangkan dan mengoptimalkan kinerja perusahaan sehingga perusahaan dapat terus bersaing atau paling tidak dapat bertahan (As' ari, 2020). Namun demikian, menurut DDTC (2019) restrukturisasi memiliki risiko yang tinggi karena melibatkan transfer atas kepemilikan aset baik aset berwujud maupun tidak berwujud. Merger dan akuisisi merupakan kegiatan restrukturisasi yang lebih menonjol dari kegiatan restrukturisasi lainnya. Beberapa penelitian menyebut bahwa merger dan akuisisi merupakan salah satu metode yang digunakan oleh perusahaan untuk menghindari kewajiban perpajakannya (Chow et al., 2015 dan Belz et al., 2013 dalam Meda, 2021; Gustina, 2017).

Goodwill sering disebut sebagai aset tidak berwujud yang paling nyata karena hanya dapat diidentifikasi dalam konteks bisnis secara keseluruhan. Satu-satunya cara untuk mengalihkan *goodwill* adalah dengan menjual seluruh bisnis tersebut (Kieso et al., 2017). Menurut Pratama dan Panggiarti (2023) pengukuran terkait jumlah *goodwill* belum memiliki



dasar yang cukup kuat, sehingga penilaian atas *goodwill* cenderung bersifat subjektif dan didasarkan pada kepentingan manajemen. *Goodwill* muncul ketika perusahaan melakukan akuisisi dengan harga yang melebihi nilai wajar aset bersihnya, hal tersebut menunjukkan adanya aset tak berwujud yang belum diidentifikasi. Hal ini dapat mencakup reputasi perusahaan, basis pelanggan ataupun karyawan yang berkualitas. Pihak yang menerima pengalihan aset pada proses merger atau akuisisi dapat mencatat sejumlah *goodwill* dan jumlah tersebut dapat diamortisasi untuk tujuan perpajakan. Amortisasi merupakan salah satu biaya yang diperkenan sebagai pengurang penghasilan bruto. Sebagai pengurang penghasilan bruto, *goodwill* hampir selalu menjadi perhatian antara Wajib Pajak, entitas yang mengklaim penyusutan (amortisasi), dan Otoritas Pajak (Singh dalam Malviya, 2020).

Di Indonesia, ketentuan perpajakan khususnya pajak penghasilan hanya mengatur mengenai amortisasi *goodwill* sebagaimana diatur dalam Pasal 11A Undang-Undang Pajak Penghasilan (UU PPh). Panduan tentang perlakuan perpajakan atas restrukturisasi perusahaan terbit tahun 1999 namun tidak membahas mengenai perlakuan perpajakan atas *goodwill*. Perlakuan perpajakan atas *goodwill* ditemukan dalam surat jawaban DJP nomor S-248/PJ.52/1988 yang tidak mempunyai kekuatan hukum mengikat. Walaupun tidak terdapat penjelasan spesifik pada pasal tersebut maupun pasal lainnya dalam UU PPh terkait definisi dan metode perhitungan *goodwill*, merujuk pada Pasal 28 ayat (7) Undang-Undang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (UU KUP) terkait kewajiban pembukuan atau pencatatan yang harus dilakukan oleh Wajib Pajak, Wajib Pajak harus mengikuti prinsip yang lazim digunakan misalnya berdasarkan Standar Akuntansi Keuangan. Namun demikian, dalam menentukan penghasilan kena pajak, pendekatan akuntansi komersial berbeda dengan pendekatan akuntansi fiskal (Darmayasa, 2019). Menurut Bwoga (2006) dan Sahid et al. (2015) dalam Wahyudi et al. (2017) perbedaan perlakuan antara akuntansi komersial dan akuntansi fiskal dapat menyebabkan terjadinya sengketa pajak.

Konsekuensi adanya perbedaan pandangan antara Wajib Pajak dan Direktorat Jenderal Pajak (DJP) dapat menimbulkan adanya sengketa pajak (Djatmiko, 2016). Berdasarkan statistik berkas sengketa beserta penyelesaian sengketa pajak tahun 2016-2018 yang diperoleh dari Sekretariat Pengadilan Pajak Kementerian Keuangan sebagaimana tampak pada Tabel 1 terlihat bahwa penyelesaian sengketa masih menyisakan 9.887 berkas sengketa yang masih harus diselesaikan.

Tabel 1 Statistik Berkas Sengketa dan Penyelesaiannya Tahun 2016-2022

Terbanding/Tergugat	Tahun							Total
	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	
Dirjen Pajak	7.109	5.553	7.813	12.882	14.660	12.317	11.602	71,936
Dirjen Bea dan Cukai	3.024	3.994	3.574	2.142	1.830	2.804	2.889	20,257
Pemda	21	32	49	24	144	67	218	555
Total Berkas Sengketa	10.154	9.579	11.436	15.048	16.634	15.188	14.709	92.748
Total Penyelesaian Sengketa	12.853	11.231	9.963	10.166	10.128	12.959	15.561	82.861
Total Jumlah Sengketa yang masih harus diselesaikan								9.887

Sumber: Sekretariat Pengadilan Pajak (2023)

Berdasarkan penjelasan di atas dan melihat banyaknya sengketa pajak yang terjadi, perlu dilakukan penelitian untuk mendapatkan kejelasan mengenai perlakuan perpajakan terkait *goodwill*. Penelitian ini bermaksud untuk menganalisis sengketa pajak atas aset tidak berwujud berupa *goodwill* dengan studi kasus putusan Pengadilan Pajak periode 2018-2022. Penelitian ini difokuskan pada faktor penyebab terjadinya sengketa terkait *goodwill* sehingga dapat memberikan rekomendasi solusi untuk mengatasi berulangnya sengketa atas *goodwill*.

STUDI LITERATUR

Berdasarkan penelusuran literatur, terdapat beberapa penelitian terdahulu mengenai determinan *goodwill*, namun masih belum dapat menjelaskan fenomena sengketa pajak *goodwill* yang terjadi di Indonesia. Pertama, penelitian sebelumnya terkait merger dan akuisisi berpengaruh signifikan terhadap pajak penghasilan badan dilakukan oleh Al Azis et al. (2022) dan Mahetsy (2021). Sementara, hasil penelitian oleh Putri et al. (2022) menyatakan bahwa merger dan akuisisi tidak berpengaruh langsung terhadap pajak penghasilan badan jika dilakukan dengan metode *pooling of interest* dengan menggunakan nilai buku. Penelitian-penelitian tersebut fokus kepada perusahaan yang melakukan pengalihan aset, sedangkan penelitian penulis fokus kepada perusahaan yang menerima pengalihan aset. Kedua, penelitian sebelumnya mengenai perlakuan pajak atas beban amortisasi *goodwill* dilakukan oleh Pradana dan Rahayu (2017). Penelitian tersebut dilakukan dengan studi kasus pada PT A yang hasilnya menemukan bahwa *goodwill* yang diamortisasi oleh PT A merupakan beban yang tidak boleh dikurangkan karena berkaitan dengan perolehan penghasilan bukan objek pajak. Walaupun Pradana dan Rahayu (2017) telah melakukan penelitian terhadap perlakuan pajak atas beban amortisasi *goodwill* namun penelitian hanya dilakukan terhadap satu perusahaan, sehingga hasil penelitian tersebut masih belum dapat menjelaskan gambaran secara keseluruhan sengketa pajak *goodwill* yang terjadi di Indonesia. Penelitian oleh penulis menggunakan studi kasus putusan Pengadilan Pajak. Selanjutnya, penelitian oleh Aldeia (2021) menemukan bahwa hanya terdapat satu putusan terkait *goodwill* di Portugal. Penyelesaian sengketa antara perusahaan Portugal dan Otoritas Pajak diselesaikan melalui lembaga arbitrase, sehingga sengketa diselesaikan tanpa perlu putusan dari pengadilan. Berbeda dengan penelitian tersebut yang dilakukan di luar wilayah Indonesia, penelitian penulis fokus pada sengketa pajak atas *goodwill* yang terjadi di Indonesia.

Berdasarkan berbagai penelitian tersebut diatas, penelitian ini berusaha untuk mengisi *research gap* melalui analisis faktor penyebab terjadinya sengketa terkait *goodwill* di Indonesia dengan studi kasus putusan Pengadilan Pajak.

METODE

Penelitian ini menggunakan triangulasi. Triangulasi merupakan metode pengumpulan data yang menggabungkan berbagai metode dan sumber data (Sugiyono, 2018). Tujuan dari penggunaan triangulasi adalah untuk memastikan kredibilitas data sehingga data yang diperoleh menjadi lebih konsisten, komprehensif, dan dapat dipercaya. Triangulasi yang diterapkan dalam penelitian ini merupakan triangulasi metode dan triangulasi data. Triangulasi metode dilakukan dengan melakukan analisis konten dan wawancara sedangkan triangulasi data dalam penelitian ini menggunakan lebih dari satu sumber data dan dalam periode waktu tertentu, yang terdiri dari 1) sumber data putusan pengadilan pajak periode 2018-2022 dengan objek sengketa pajak PPh terkait *goodwill*; 2) sumber data berupa hasil wawancara yang dilakukan dengan pihak fiskus dan Konsultan Pajak; 3) sumber data berupa peraturan perpajakan dan peraturan terkait lainnya mengenai sengketa pajak *goodwill*.

Sumber data penelitian ini menggunakan sumber data primer dan sumber data sekunder. Data primer diperoleh melalui wawancara dengan pihak konsultan pajak yang bertindak sebagai perwakilan dari pihak Wajib Pajak, dan pihak DJP dalam hal ini Direktorat Peraturan Perpajakan II sebagai regulator atau pembuat kebijakan terkait pajak penghasilan (PPh) dan Direktorat Keberatan dan Banding sebagai perwakilan DJP dalam bersengketa di pengadilan. Pemilihan narasumber dalam penelitian ini dilakukan dengan tujuan untuk mendapatkan sudut pandang yang sesuai dengan masing-masing kelompok, sehingga diharapkan hasil dari wawancara bersifat netral, tanpa kecenderungan yang jelas terhadap kelompok tertentu. Sedangkan data sekunder yang digunakan berupa putusan banding Pengadilan Pajak atas sengketa pajak *goodwill* yang terbit tahun 2018-2022. Selain itu, penelitian ini juga menggunakan regulasi, jurnal, buku, serta informasi lainnya pada media elektronik.

Pengumpulan data dilakukan melalui dokumentasi dan wawancara semi terstruktur. Dokumentasi dilakukan dengan 1) mengumpulkan dokumen putusan banding Pengadilan Pajak; 2) mengumpulkan peraturan perpajakan, ketentuan terkait lainnya dan penelitian sebelumnya

mengenai sengketa pajak *goodwill*. Dokumen putusan banding diperoleh dari laman sekretariat pengadilan pajak yang dapat diakses pada <https://setpp.kemenkeu.go.id/risalah/IndexPutusan> dan <https://setpp.kemenkeu.go.id/risalah>. Sedangkan literatur lainnya diperoleh melalui media online maupun cetak. Dalam penelitian ini, wawancara semi terstruktur tergolong dalam kategori in-depth interview, narasumber dapat memberikan pandangan dan pengalaman mereka secara lebih terbuka. Dalam jenis wawancara ini, pertanyaan-pertanyaan telah disiapkan sebelumnya, namun pertanyaan dapat berkembang untuk mengeksplorasi topik secara lebih terperinci berdasarkan tanggapan dan jawaban yang diberikan oleh responden (Sugiyono, 2018).

Tabel 1. Narasumber Penelitian

No	Objek Penelitian	Instansi	Kode
1	Kantor Pusat DJP	Direktorat Peraturan Perpajakan II	Narasumber 1
		Direktorat Keberatan dan Banding	Narasumber 2
2	Konsultan Pajak	Konsultan ABC	Narasumber 3
		Konsultan XYZ	Narasumber 4

HASIL

Berdasarkan hasil analisis konten terhadap 33 putusan sengketa pajak PPh atas *goodwill*, 6% (2 putusan) terkait dengan pokok sengketa koreksi atas penghasilan di luar usaha sehubungan dengan adanya *goodwill* dan sisanya sebesar 94% (31 putusan) mengandung koreksi atas biaya amortisasi *goodwill*. Koreksi atas penghasilan di luar usaha sehubungan dengan adanya *goodwill* dilakukan berdasarkan ketentuan Pasal 4 ayat (1) huruf d UU PPh, Pasal 10 ayat (3) UU PPh, Pasal 10 ayat (5) UU PPh dan Pasal 18 ayat (3) UU PPh. Sementara koreksi atas biaya amortisasi *goodwill* dilakukan berdasarkan Pasal 6 UU PPh, Pasal 9 UU PPh, Pasal 11A UU PPh dan Pasal 28 ayat 7 UU KUP. Kedua koreksi tersebut merupakan sengketa yang termasuk ke dalam sengketa material. Dengan demikian, tidak terdapat sengketa jenis formal atas sengketa terkait *goodwill*.

Secara garis besar penyebab utama koreksi atas penghasilan di luar usaha maupun koreksi atas biaya amortisasi *goodwill* disebabkan oleh: 1) Perbedaan penafsiran antara fiskus dan Wajib Pajak; dan 2) Sengketa pembuktian 3M (Mendapatkan, Memelihara dan Menagih) Penghasilan.

PEMBAHASAN

Perbedaan penafsiran antara fiskus dan Wajib Pajak

Perbedaan penafsiran antara fiskus dan Wajib Pajak terjadi karena kedua belah pihak memiliki cara pandang yang berbeda terhadap suatu ketentuan tertentu dalam peraturan perpajakan. Perbedaan tersebut dipengaruhi karena perbedaan perlakuan antara akuntansi komersil dan akuntansi fiskal. Beberapa penyebab perbedaan penafsiran tersebut, antara lain:

a) *Goodwill* negatif merupakan objek PPh.

Fiskus melakukan koreksi atas keuntungan selisih pengambilalihan bisnis perusahaan lain. Keuntungan tersebut menurut fiskus memenuhi objek PPh Pasal 4 ayat (1) dan harus diakui semuanya di tahun pajak pada saat perolehan. Argumen yang disampaikan Wajib Pajak didasarkan pada Pasal 11A UU PPh dimana tidak diatur definisi terkait *goodwill* serta merujuk ketentuan PSAK 22 yang menyebutkan *goodwill* negatif merupakan pendapatan yang ditangguhkan dan diamortisasi selama 20 tahun. Majelis Hakim mengabulkan permohonan Wajib Pajak dengan pertimbangan karena belum terdapat ketentuan yang mengatur tentang *goodwill* negatif maka Pemohon Banding (Wajib Pajak) dapat menerapkan PSAK 22 dalam rangka memenuhi kewajiban perpajakannya.

Berdasarkan PSAK 22 yang berlaku saat ini, tidak terdapat lagi istilah *goodwill* negatif. Istilah *goodwill* negatif berganti menjadi pembelian dengan diskon. Dalam pembelian dengan

diskon, pihak pengakuisisi mengakui keuntungan dalam laba rugi pada tanggal akuisisi. Narasumber 1 menjelaskan sebagai berikut:

“Untuk keuntungan pembelian dengan diskon atau gain secara akuntansi di PSAK 22 masuk ke akun laba rugi dan diakui pada saat akuisisi. Sedangkan secara pajak tidak ada pengaturan sendiri terkait gain tersebut. Gain diatur pada Pasal 10 ayat (3) UU PPh. Sementara untuk goodwill hanya ada di Pasal 11A.”

b) Koreksi amortisasi atas goodwill berdasarkan PSAK 22

Fiskus melakukan koreksi biaya amortisasi merujuk pada PSAK 22 revisi 2010 tentang kombinasi bisnis bahwa *goodwill* tidak diperkenankan untuk dilakukan amortisasi. Wajib Pajak tidak setuju dengan koreksi fiskus dengan alasan bahwa ketentuan *goodwill* sudah diatur secara khusus dalam UU PPh sesuai dengan Pasal 6 ayat (1), Pasal 9 ayat (1) dan Pasal 11A UU PPh maka PSAK tidak relevan sebagai rujukan pembebanan biaya *goodwill* untuk perhitungan PPh. Majelis hakim sependapat dengan argumentasi dari Wajib Pajak, berdasarkan Pasal 6 ayat (1) dan Pasal 11A ayat (1) UU PPh, *goodwill* dapat dikurangkan sebagai biaya dalam menghitung Penghasilan Kena Pajak, sehingga koreksi Terbanding (fiskus) atas penyesuaian fiskal negatif atas biaya amortisasi *goodwill* tidak dapat dipertahankan.

Narasumber 4 memberikan pandangannya bahwa perbedaan pendapat tersebut dipengaruhi oleh pengalaman, keyakinan dan pengetahuan dari masing-masing individu. Perbedaan pendapat tersebut merupakan bagian dari kehidupan dan tidak dapat dipisahkan dari tujuan yang dimiliki masing-masing pihak yang bersengketa, fiskus memiliki tujuan bagaimana caranya agar penerimaan pajak bertambah, sedangkan dari sisi Wajib Pajak mencari pendapat atau penafsiran yang mendukung supaya dapat membayar pajak lebih kecil atau bahkan tidak sama sekali. Hal tersebut sejalan dengan hasil penelitian Wahyudi et al. (2017) yang menunjukkan bahwa sengketa pajak merupakan suatu proses yang biasa dan wajar terjadi. Lebih lanjut, Narasumber 4 mengatakan ketika telah terjadi sengketa, hanya ada 2 pilihan yang dapat dilakukan yaitu menyelesaikan sengketa di luar pengadilan atau menyelesaikan di dalam pengadilan. Namun demikian, menurutnya sengketa pajak dapat dihindari dengan penegasan dari DJP untuk memberikan kepastian bagi kedua belah pihak.

c) Koreksi amortisasi atas goodwill berdasarkan PSAK 38

Koreksi fiskus atas biaya amortisasi *goodwill* didasarkan pada pencatatan transaksi pengalihan aset menggunakan PSAK 38. PSAK 38 mengatur mengenai kombinasi bisnis entitas sepengendali. Pada dasarnya transaksi kombinasi bisnis entitas sepengendali tidak mengakibatkan perubahan substansi ekonomi kepemilikan atas bisnis yang dipertukarkan sehingga tidak menimbulkan *goodwill*. Hal ini juga diperkuat dengan laporan audit Kantor Akuntan Publik (KAP) yang secara jelas menyatakan tidak terdapat *goodwill* pada bagian neraca Wajib Pajak. Dengan demikian amortisasi *goodwill* yang dilakukan Wajib Pajak tidak dapat dibenarkan. Sementara, Wajib Pajak berargumen bahwa dari sisi pihak yang mengalihkan (lawan transaksi) telah mengakui laba atau keuntungan dari transaksi pengalihan dan sudah terkonfirmasi kebenarannya melalui pemeriksaan pajak oleh KPP terdaftar. Sehingga disisi pihak Wajib Pajak sebagai pihak yang menerima pengalihan seharusnya dapat mengakui *goodwill* sebagai aset tidak berwujud. Menurut Majelis transaksi restrukturisasi yang dilakukan oleh Wajib Pajak merupakan transaksi kombinasi bisnis antara entitas sepengendali, sehingga Majelis berpendapat bahwa lebih tepat bila menggunakan PSAK 38. Dengan demikian tidak terdapat *goodwill*. Majelis berkesimpulan bahwa koreksi yang dilakukan Terbanding telah sesuai dengan ketentuan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.

Berdasarkan penjelasan dari Narasumber 1 berangkat dari pasal 28 ayat (7) UU KUP sepanjang pajak tidak menentukan lain, apa yang disajikan di pembukaan atau laporan keuangan Wajib Pajak pada dasarnya pajak mengikuti pembukuan tersebut. Sehingga jika pada pembukuan Wajib Pajak tidak terdapat *goodwill* sebagaimana PSAK 38 maka secara pajak *goodwill* tidak dapat diakui.

d) Perbedaan pengakuan saat perolehan *goodwill*.

Fiskus melakukan koreksi biaya amortisasi *goodwill* sesuai dengan saat tanggal penyelesaian pembayaran atas akuisisi sebagaimana tercantum dalam addendum kontrak atau perjanjian jual beli maupun tanggal invoice dan faktur pajak. Sedangkan, menurut Wajib Pajak biaya-biaya sehubungan dengan pengambilalihan bisnis harus diakui pada tanggal terjadinya akuisisi sebagaimana diatur didalam kontrak atau perjanjian jual beli. Wajib Pajak menggunakan dasar PSAK 22 (1994) paragraf 19 dan 20 yang menyebutkan bahwa mengenai penentuan tanggal akuisisi merupakan tanggal pada saat kendali atas aktiva dan operasi suatu perusahaan yang secara efektif dialihkan kepada perusahaan pengakuisisi dan tanggal pada saat penerapan metode pembelian dimulai. Hal ini disebabkan karena pada dasarnya akuisisi bisnis telah dilakukan dan telah berlaku secara efektif. Majelis berpendapat, amortisasi harta tidak berwujud sebagaimana disebut dalam Pasal 6 ayat (1) huruf b UU PPh telah jelas mengatur bahwa amortisasi atas harta tidak berwujud dilakukan atas pengeluaran untuk memperoleh hak dan atas biaya lain yang mempunyai masa manfaat lebih dari 1 (satu) tahun sebagaimana dimaksud dalam Pasal 11A UU PPh.

e) Kewenangan fiskus dalam melakukan koreksi

Fiskus dalam melakukan koreksi yang didasarkan pada hubungan istimewa atas transaksi akuisisi bisnis yang terjadi sesuai dengan Pasal 18 ayat (3) UU PPh. Majelis Hakim mengabulkan permohonan Wajib Pajak karena fiskus tidak dapat membuktikan adanya hubungan istimewa antara Wajib Pajak dengan lawan transaksinya sehingga fiskus tidak memiliki kewenangan untuk melakukan koreksi berdasarkan Pasal 18 ayat (3) UU PPh.

Narasumber 4 menyatakan bahwa koreksi fiskus menggunakan Pasal 18 ayat (3) UU PPh karena tentunya melibatkan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa (afiliasi).

“Jadi kalau tentang goodwill merujuk pasal 10 UU PPh tapi kan pasal 10 itu memungkinkan kalau ada hubungan istimewa. Sehingga harus menggunakan harga pasar yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa”.

Sependapat dengan Narasumber 4, Narasumber 3 menambahkan bahwa selain membuktikan adanya hubungan istimewa seharusnya fiskus juga mempertimbangkan adanya motif penghindaran pajak sesuai dengan bunyi penjelasan pasal 18 ayat (3) tersebut. Penjelasan pasal 18 ayat (3) UU PPh menyebutkan bahwa ketentuan dimaksudkan untuk mencegah penghindaran pajak melalui adanya transaksi antara pihak yang memiliki hubungan istimewa. Dengan demikian, apabila fiskus tidak bisa membuktikan adanya motif penghindaran pajak atas transaksi restrukturisasi bisnis, fiskus seharusnya tidak mempunyai wewenang untuk melakukan koreksi.

“Jadi ketika ada kasus restrukturisasi bisnis, DJP langsung menugaskan atau meminta bantuan tim penilai dari DJP untuk langsung melakukan valuasi padahal ya dalam konteks restrukturisasi bisnis itu kan wewenangnya pakai pasal 18 ayat (3). Pasal 18 ayat (3) itu kamu harus buktikan dulu ada penghindaran pajak atau tidak akibat restrukturisasi bisnis tersebut. Apakah memang restrukturisasi bisnis tersebut motifnya itu adalah karena memang pajak atau memang alasannya adalah efisiensi.”

Lebih lanjut, Narasumber 3 menyampaikan bahwa pengalihan bisnis hanya relevan pada transaksi restrukturisasi yang dilakukan antara entitas yang berkedudukan di yurisdiksi atau negara yang berbeda, sedangkan transaksi yang dilakukan oleh Wajib Pajak adalah dengan entitas yang sama-sama berada di Indonesia. Pendapat informan 3 sejalan dengan penelitian Sukartha (2013) yang menyarankan agar motif penghindaran pajak dikedepankan dalam penggunaan wewenang koreksi Pasal 18 ayat (3). Hal ini disebabkan apabila motif penghindaran pajak diabaikan dalam koreksi yang didasari ketentuan Pasal 18 ayat (3) akan mencederai prinsip Pasal 18 ayat (3) itu sendiri.

Sengketa Pembuktian 3M (Mendapatkan, Memelihara dan Menagih) Penghasilan

Sengketa pembuktian merupakan sengketa yang berkaitan dengan apakah biaya *goodwill* yang dibebankan (diamortisasi) berkaitan dengan kegiatan mendapatkan, memelihara dan menagih penghasilan. Oleh karena sengketa ini sifatnya pembuktian, baik Pemohon Banding (Wajib Pajak) dan Terbanding (fiskus) membawa bukti-bukti pendukung yang mendukung pendapat masing-masing sehingga Majelis dapat memberikan penilaian serta keyakinan atas bukti-bukti tersebut sebagaimana ketentuan yang diatur dalam Pasal 78 UU Pengadilan Pajak. Putusan Pengadilan Pajak didasarkan pada hasil penilaian pembuktian, peraturan perundang-undangan perpajakan yang relevan, serta keyakinan hakim. Permasalahan sengketa pembuktian 3M dapat diidentifikasi sebagai berikut:

a) Pembayaran kepada Pemegang Saham

Koreksi biaya amortisasi *goodwill* dilakukan fiskus berkaitan dengan pembayaran yang dilakukan kepada pemegang saham disebabkan karena perusahaan merupakan entitas yang terpisah dari pemiliknya (pemegang saham) sehingga transaksi pembelian usaha dan aset perusahaan dibayarkan atau ditransfer ke rekening pemegang saham tergolong transaksi yang tidak wajar. Menurut Terbanding, berdasarkan Pasal 9 ayat (1) UU PPh biaya tersebut tidak dapat dikurangkan dalam menghitung penghasilan kena pajak. Majelis setuju dengan pendapat dari Terbanding sehingga menolak permohonan banding yang diajukan oleh Wajib Pajak. Selain itu, Majelis juga mempertimbangkan fakta bahwa transaksi tersebut tidak dilakukan penilaian oleh penilai independen. Pemohon Banding sebagai pihak pengakuisisi dalam laporan keuangan yang telah diaudit tidak mengungkapkan deskripsi kualitatif mengenai faktor-faktor yang membentuk *goodwill* yang diakui sebagaimana diatur dalam PSAK 22 (revisi 2010) paragraf PP64.

Sebaliknya, Majelis mengabulkan permohonan Wajib Pajak karena salah satu yang menjadi pertimbangan adalah pembayaran tersebut telah dicatat didalam laporan keuangan yang telah diaudit. Selain itu, fakta bahwa Terbanding tidak melakukan koreksi terhadap biaya amortisasi *goodwill* untuk tahun pajak sebelum dan sesudah tahun sengketa juga menjadi pertimbangan Majelis. Majelis berpendapat bahwa sifat pembayaran kepada pemegang saham yang juga menjabat sebagai presiden direktur perusahaan masih memiliki hubungan langsung atau tidak langsung dengan perusahaan.

Hasil wawancara dengan Narasumber 1 mengkonfirmasi bahwa penggabungan usaha dilakukan antara perusahaan dengan perusahaan sehingga pembayarannya harusnya dilakukan ke rekening perusahaan bukan pemegang saham. Selain itu, Narasumber 1 menjelaskan bahwa terkait dengan pencatatan *goodwill* harus mengikuti ketentuan PSAK sepanjang pajak tidak menentukan lain.

“Kita sistemnya self assessment, ketika ada transaksi penggabungan usaha atau transaksi restrukturisasi ini kan mereka menilai, berapa aset yang disana disajikan di laporan keuangan dikurangi berapa liabilitasnya kemudian dibandingkan berapa nilai imbalan atau konsiderasi yang diterima. Selisihnya itulah yang merupakan goodwill yang seharusnya diakui oleh Perusahaan atau Wajib Pajak”

Narasumber 3 memberikan pendapatnya mengenai apabila audit laporan keuangan dianggap tidak akurat maka seharusnya fiskus menyampaikan ketidakpuasannya pada komite audit yang menaungi profesi tersebut.

“Kalau misalkan DJP bilang audit report salah DJP komplainnya ke dewan audit ke komite etiknya, akan di sidang secara etik. Benar enggak dia melakukan prosedur yang benar atau salah. Komplainnya ke lembaganya yang menaungi profesi itu.”

b) Penghasilan berupa Dividen

Koreksi biaya amortisasi *goodwill* berkaitan dengan penghasilan berupa dividen disebabkan karena terjadi pembelian kepemilikan saham lebih dari 25%. Dari keseluruhan sengketa dengan pokok sengketa ini, Majelis menolak seluruh permohonan Wajib Pajak sehingga mempertahankan koreksi Terbanding atas biaya amortisasi *goodwill*. Majelis mempertimbangkan Pasal 4 ayat (3) huruf f Perubahan Ketiga UU PPh dan Pasal 13 PP 94 Tahun 2010 dalam

keputusannya. Pasal tersebut menyatakan bahwa kepemilikan lebih dari 25% dalam suatu perusahaan akan menghasilkan dividen yang tidak termasuk objek pajak. Oleh karena itu, biaya yang terkait dengan usaha untuk mendapatkan, memelihara dan menagih penghasilan yang bukan objek pajak tidak dapat dikurangkan dalam perhitungan penghasilan kena pajak Wajib Pajak.

Hasil wawancara yang dilakukan dengan Narasumber 1 mengkonfirmasi hal tersebut:

“Jadi kita harus lihat dulu restrukturisasinya yang modelnya seperti apa. Jika memang restrukturisasi itu sifatnya hanya untuk yang penyertaan semacam investasi sehingga biayanya tadi di match kan dengan penghasilannya yang berupa dividen maka memang benar itu tidak bisa dikurangkan (non deductible). Di PP94 disebutkan bahwa untuk pengeluaran pengeluaran atas penghasilan yang memang dikenakan PPh final atau yang bukan merupakan objek pajak, dia tidak bisa dikurangkan. Tetapi itu tidak berlaku untuk semua, harus dipecah lagi, apakah goodwill tadi memang hanya dari proporsi atas penghasilan yang berupa saham tadi atau ada penghasilan yang merupakan objek pajak. Jadi di PP 94 itu juga dijelaskan bahwa dalam hal biaya tersebut tidak bisa di pisahkan secara detail maka nanti harus di proporsikan mana goodwill yang memang untuk penghasilan berupa dividen tadi, mana yang bukan.”

c) Biaya Amortisasi Goodwill Tidak Didukung Bukti yang Valid

Fiskus melakukan koreksi atas biaya amortisasi *goodwill* karena tidak didukung data dan bukti pendukung sehingga kebenarannya tidak dapat diyakini. Hal ini terjadi karena Wajib Pajak tidak memberikan data dan dokumen yang diminta pada saat proses pemeriksaan. Akibatnya, pemeriksa melakukan koreksi karena biaya tidak didukung bukti dan dokumen yang cukup.

Berdasarkan penilaian dari Majelis, transaksi pengambilalihan bisnis telah terbukti benar terjadi dengan adanya akta perjanjian transfer of business, bukti pembayaran, adanya laporan penilaian dari penilai independen, dan laporan keuangan yang telah diaudit. Laporan keuangan tersebut menunjukkan bahwa perlakuan akuntansi yang diterapkan telah sesuai dengan prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku.

Menurut Narasumber 4 masalah pembuktian ini terjadi karena ketidakharmonisan antara peraturan perpajakan dengan UU Pengadilan Pajak mengenai pembuktian. Hal ini dapat dilihat pada Pasal 26A ayat 4 UU KUP dan Pasal 76 UU Pengadilan Pajak. Pada Pasal 26A ayat (4) UU KUP pada intinya mengatur bahwa Wajib Pajak yang mengungkapkan informasi baik berupa catatan, data atau keterangan lain dalam proses keberatan yang tidak diberikan pada saat pemeriksaan tidak dipertimbangkan dalam penyelesaian keberatannya kecuali data dan informasi tersebut pada saat pemeriksaan belum diperoleh Wajib Pajak dari pihak ketiga. Sedangkan, UU Pengadilan Pajak Pasal 76 para pihak tetap dapat mengemukakan hal baru, yang dalam Banding, surat uraian banding, bantahan atau tanggapan, belum diungkapkan. Hal ini dimaksudkan untuk menentukan kebenaran materiil. Senada dengan Narasumber 4, Narasumber 2 memberikan penjelasan bahwa pihaknya telah berupaya untuk mencegah terjadinya sengketa antara Wajib Pajak dengan pemeriksa pajak melalui himbauan kepada pemeriksa pajak agar selalu rigid dalam melakukan peminjaman dokumen, runut dalam mendokumentasikan peminjaman dokumen dan melakukan semua tahapan yang diatur dalam petunjuk teknis pemeriksaan pajak.

KESIMPULAN

Penelitian ini bertujuan menganalisis penyebab terjadinya sengketa pajak terkait *goodwill* yang terjadi di Indonesia melalui putusan Pengadilan Pajak. Berdasarkan hasil penelitian diketahui penyebab terjadinya sengketa pajak terkait *goodwill* antara lain disebabkan karena perbedaan interpretasi terhadap ketentuan tertentu dalam peraturan perpajakan termasuk perbedaan perlakuan antara akuntansi dan pajak. Perbedaan tersebut dipengaruhi oleh pengalaman, keyakinan, pengetahuan dan kepentingan masing-masing pihak yang bersengketa. Selain itu, penyebab sengketa pajak atas *goodwill* karena masalah pembuktian yang berkaitan dengan apakah biaya *goodwill* yang dibebankan (diamortisasi) berkaitan dengan kegiatan 3M (mendapatkan, memelihara dan menagih) penghasilan.

Penelitian ini memiliki beberapa implikasi praktis. Pertama, saat ini panduan tentang perlakuan perpajakan atas restrukturisasi perusahaan terbit tahun 1999 namun tidak membahas mengenai perlakuan perpajakan atas *goodwill*. Perlakuan perpajakan atas *goodwill* ditemukan dalam surat jawaban DJP nomor S-248/PJ.52/1988. Temuan ini dapat menjadi dasar pertimbangan dalam melakukan penyempurnaan atau membuat aturan baru terkait perlakuan perpajakan atas *goodwill* yang lebih sesuai dengan kondisi saat ini.

Kedua, terdapat ketidakharmonisan mengenai pembuktian yang diatur dalam ketentuan perpajakan khususnya pada pasal 26A ayat 4 KUP dan hukum acara Pengadilan Pajak khususnya Pasal 76 UU Pengadilan Pajak. Hal ini dapat menjadi pertimbangan untuk merumuskan kebijakan dalam mempertimbangkan alat bukti baru yang disampaikan dalam proses keberatan atau banding sehingga dapat menghindari sengketa yang menimbulkan kerugian yang tidak perlu bagi wajib pajak dan fiskus.

Ketiga, temuan penelitian dapat memberikan pedoman kepada fiskus dalam melakukan koreksi dengan menggunakan dasar hukum yang kuat dan bukti yang dapat dipertanggungjawabkan. Dengan memiliki dasar hukum yang jelas dan bukti yang kuat, diharapkan bahwa koreksi yang dilakukan fiskus akan lebih akurat. Sedangkan dari persepektif wajib pajak, penelitian ini diharapkan dapat mendorong wajib pajak untuk menggunakan penilai independen dalam menilai harga transaksi pembelian aset sehingga penilaiannya bersifat objektif. Selain itu mendorong wajib pajak untuk dapat mengadministrasikan dokumen transaksi dengan baik. Dengan memiliki administrasi yang baik wajib pajak akan lebih mudah dalam melakukan pembuktian saat dilakukannya pemeriksaan oleh fiskus.

Namun, penelitian ini memiliki keterbatasan pada ruang lingkupnya yang hanya membatasi pada sengketa pajak atas *goodwill* yang berkaitan dengan ketentuan pajak penghasilan. Hal ini disebabkan karena mayoritas sengketa pajak atas *goodwill* menyangkut aspek pajak penghasilan. Penelitian selanjutnya dapat dilakukan dengan mengambil data putusan pajak yang mengandung aspek pajak pertambahan nilai, melibatkan narasumber dari Direktorat Peraturan Perpajakan I sebagai regulator atau pembuat kebijakan terkait PPN, serta melibatkan lebih banyak narasumber dari konsultan pajak sehingga memperoleh informasi yang lebih komprehensif.

REFERENSI

- Al Azis, B. P., Nainggolan, B. R. P., Laksonoputra, N. S., Rahman, H. T., & Wijaya, S. (2022). Penggabungan Usaha Dan Analisis Perpajakan Yang Dilakukan Oleh PT Gunawan Dianjaya Steel Tbk Tahun 2018. *Educoretax*, 2(3), 208–216. <https://doi.org/https://doi.org/10.54957/educoretax.v2i3.264>
- Aldeia, S. (2021). The Goodwill of Business Concentrations. Accounting, Tax, and Arbitral Court Perceptions in Portugal. In *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues* (Vol. 24, Issue 1).
- As' ari, H. (2020). *Pengaruh Restrukturisasi Perusahaan Terhadap Kinerja Perusahaan Grup dan Nongrup di Indonesia*. <https://dspace.uui.ac.id/bitstream/handle/123456789/28344/13931027%20Hasim%20As%27ari.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Darmayasa, I. N. (2019). Preskriptif Ketentuan Umum Perpajakan Dalam Perspektif Akuntansi Pancasila. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 10(1). <https://doi.org/10.18202/jamal.2019.04.10002>
- DDTC. (2019). *Menganalisa Kewajaran dalam Restrukturisasi Bisnis*. <https://news.ddtc.co.id/menganalisis-kewajaran-dalam-restrukturisasi-bisnis--17349>
- Djatmiko, H. (2016). *Problematika Sengketa Pajak Dalam Mekanisme Peradilan Pajak di Indonesia*. Jakarta: Mahkamah Agung RI.
- Gustina, I. (2017). Analisis Kinerja Keuangan Sebelum dan Sesudah Merger dan Akuisisi pada Perusahaan yang Go Public yang Terdaftar di BEI. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan*, 6(1).
- Kieso, D. E., Weygandt, J. J., & Warfield, T. D. (2017). *Akuntansi Keuangan Menengah Edisi IFRS* (Vol. 1). Jakarta: Salemba Empat.

- Mahetsy, W. (2021). *Analisis Merger, Akuisisi Dan Revaluasi Aset Tetap Dalam Restrukturisasi Perusahaan Yang Mempengaruhi Pajak Penghasilan Badan*. Universitas Komputer Indonesia.
- Malviya, S. (2020). *Goodwill not Defined Under I-T Act [Special]*. The Economic Times (Online) Retrieved from <https://www.proquest.com/newspapers/goodwill-not-defined-under-i-t-act-special/docview/2426364879/se-2>
- Meda, R. (2021). *Dua Perusahaan Unicorn Indonesia Melakukan Merger, Apa Konsekuensi Pajak yang Dapat Timbul?* . <https://www.konsultanpajak-surabaya.com/dua-perusahaan-unicorn-indonesia-melakukan-merger-apa-konsekuensi-pajak-yang-dapat-timbul>
- Pradana, A. D., & Rahayu, N. (2017). *Tax Treatment on the Amortization Expenses of Goodwill Arising from Acquisition as Deductible Expenses to Gross Income in the Calculation of Taxable Income*.
- Pratama, A., & Panggiarti, E. K. (2023). Philosophical Asymmetry of Economic Materialism and the Negation of Goodwill: A Theoretical Review. In *JEBA Journal of Economic and Business Analysis*. 2023 (Vol. 1, Issue 1). <https://businessandfinanceanalyst.com>
- Putri, D. A. W., Putra, N. R. K., & Wijaya, S. (2022). Analisis Perpajakan Aksi Korporasi PT Bank Danamon Tbk Tahun 2019. *Educoretax*, 2(4), 249–259. <https://doi.org/https://doi.org/10.54957/educoretax.v2i4.274>
- Sekretariat Pengadilan Pajak. (2023). *Statistik*. <https://setpp.kemenkeu.go.id/statistik>
- Serfiyani, C. Y., Purnomo, R. S. D., & Hariyani, I. (2017). *Restrukturisasi Perusahaan dalam Perspektif Hukum Bisnis pada Berbagai Jenis Badan Usaha*. Yogyakarta: Andi.
- Sugiyono. (2018). *Metode Penelitian Kualitatif (Untuk penelitian yang bersifat: eksploratif, interpretif, interaktif, dan konstruktif)*. Bandung: Alfabeta.
- Sukartha, N. F. V. J. (2013). *Kajian putusan banding tentang sengketa kewajaran harga atas kompensasi penggunaan aset tak berwujud : studi kasus PT. L 'Oreal Indonesia, PT. Ford Motor Indonesia dan PT. Chuhatsu Indonesia*. [Universitas Indonesia]. <https://lib.ui.ac.id/detail?id=20364846>
- Wahyudi, T., Ludigdo, U., & Djamhuri, A. (2017). Sengketa Pajak dalam Perspektif Pemeriksa Pajak (Sebuah Studi Fenomenologi). *Journal of Research and Applications: Accounting and Management*, 2(3), 181. <https://doi.org/10.18382/jraam.v2i3.190>