

ADVANCE PRICING AGREEMENT DAN PROBLEMATIKA TRANSFER PRICING DARI PERSPEKTIF PERPAJAKAN INDONESIA

Iman Santoso

Staf Pengajar Fakultas Ilmu Administrasi – Universitas Indonesia

Senior Tax Manager & Tax Attorney – Ernst & Young Indonesia

Email: Iman.Santoso@id.ey.com

Abstrak: Globalisasi ekonomi telah membawa dampak semakin meningkatnya transaksi internasional. Perusahaan tidak lagi membatasi operasinya hanya di negara sendiri, tetapi merambah ke mancanegara dan menjadi perusahaan multinasional dan transnasional. Perusahaan-perusahaan ini beroperasi melalui anak perusahaan dan cabang-cabangnya di banyak negara. Akibatnya, timbul harga transfer yang disebut *transfer pricing* karena adanya transaksi antarmereka. *Transfer pricing* dapat dilakukan dengan motivasi pajak, yang bertujuan menggeser beban pajak dari negara dengan tarif pajak tinggi ke negara dengan tarif pajak rendah. Pergeseran ini diyakini dapat menghilangkan potensi penerimaan pajak suatu negara. Untuk mencegah praktek *transfer pricing* dengan motivasi pajak ini, Undang-Undang Pajak Penghasilan Indonesia mengatur tentang *Advance Pricing Agreement*, yang adalah kesepakatan harga antara Wajib Pajak dengan aparat pajak mengenai harga jual wajar atas produk yang dihasilkannya kepada pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa.

Kata kunci: *transfer pricing, advance pricing agreement, special relationship, arms length principle.*

Abstract: *Economic globalization impacts to the increase of international transactions. The Company does not boundary their operation within their county anymore, but also extends their business performance abroad and may become multinasional and transnational typed of enterprise. The company then will be operating through its affiliates and branches in many countries. This brings a consequence of a transfer pricing arrangement in their inter-group transactions. Transfer pricing could be conducted among others with taxes motivation, in which the main objective is to transfer the tax burden from the higher rated country to the lower rate jurisdiction. Under this circumstance, some countries may have losses the potential taxes revenue because of such transfer mechanism. To anticipate the conditions outlined above, Indonesian Tax Law introduces a transfer pricing resolution so called Advance Pricing Agreements (APA). APA are short of agreement between the tax authority and the tax payers on the reasonable (fair) selling prices of the product that has been concluded to the parties who has special relationship to justify that the transactions are arms length.*

Keywords: *transfer pricing, advance pricing agreement, special relationship, arms length principle.*

Transfer pricing merupakan isu klasik di bidang perpajakan, khususnya menyangkut transaksi internasional yang dilakukan oleh korporasi multinasional. Dari sisi pemerintahan, *transfer pricing* diyakini mengakibatkan berkurang atau hilangnya potensi penerimaan pajak suatu negara karena perusahaan multinasional cenderung menggeser kewajiban perpajakannya dari negara-negara yang memiliki tarif pajak yang tinggi (*high tax countries*) ke negara-negara yang menerapkan tarif pajak rendah (*low tax countries*). Di pihak lain dari sisi bisnis, perusahaan cenderung berupaya meminimalkan biaya-biaya (*cost efficiency*) termasuk di dalamnya minimalisasi pembayaran pajak perusahaan (*corporate income tax*). Bagi korporasi multinasional, perusahaan berskala global (*multinational corporations*), *transfer pricing* dipercaya menjadi salah satu strategi yang efektif untuk memenangkan persaingan dalam memperebutkan sumber-sumber daya yang terbatas.

Di tengah dua pandangan yang berlawanan tadi, tulisan ini mencoba menguraikan lebih jauh mengenai solusi yang dicoba ditawarkan UU Pajak Penghasilan yang berlaku (UU Nomor 17 Tahun 2000) terhadap isu ketidakwajaran harga transaksi yang berpengaruh signifikan dalam perhitungan pajak, terutama pajak penghasilan (PPh) badan, yaitu: *Advance Pricing Agreement* (APA). APA dijadikan salah satu upaya penanganan rekayasa *transfer pricing* dengan maksud menyelaraskan sistem perpajakan Indonesia dengan perkembangan perpajakan internasional, disamping untuk mengatasi kebuntuan hubungan dengan kurangnya akses data eksternal dan tidak efektifnya *exchange of information* antarnegara khususnya dalam melaksanakan pemeriksaan pajak sehubungan dengan transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa dengan pihak-pihak di luar negeri.

Mekanisme APA memberikan wewenang kepada Direktorat Jenderal Pajak (DJP) untuk menutup kesepakatan harga transfer (APA) dengan wajib pajak yang bersangkutan (unilateral) atau dengan negara terkait (bilateral).

GLOBALISASI DAN TUMBUHNYA KORPORASI MULTINASIONAL

Interdependensi antarnegara yang diikuti dengan semakin pesatnya hubungan perdagangan dan ekonomi khususnya di bidang permodalan telah menimbulkan suatu perkembangan tatanan baru dalam perekonomian dunia, yaitu munculnya unifikasi ekonomi global dengan kecenderungan ke arah regionalisasi maupun globalisasi. Globalisasi, oleh Kavaljit Singh digambarkan sebagai suatu proses 'saling ketergantungan ekonomis yang terus berkembang di antara negara-negara di dunia dengan ciri pertumbuhan transaksi keuangan dan perdagangan internasional yang cepat terutama di antara perusahaan-perusahaan transnasional, gelombang investasi asing langsung (*foreign direct investment*) yang mendapat dukungan luas dari kalangan perusahaan trans nasional, timbulnya pasar global, serta penyebaran teknologi dan berbagai pemikiran sebagai akibat dari ekspansi sistem transportasi dan komunikasi yang cepat dan meliputi seluruh dunia (Singh 1998:3). Globalisasi ekonomi telah membawa dampak semakin meningkatnya transaksi internasional atau *cross border transaction*. Arus barang, orang, jasa, dan permodalan (investasi) antarnegara

telah menjadi berlipat ganda. Saat ini pergerakan modal dan dana dari satu negara ke negara lain menjadi lebih besar dari sebelumnya. Lahirnya *General Agreement on Trade and Tariff* (GATT) dan *World Trade Organisation* (WTO) telah mengurangi kendala-kendala dalam pergerakan barang, jasa dan modal antar negara. Perusahaan-perusahaan tidak lagi membatasi operasinya hanya di negara sendiri, akan tetapi merambah ke manca negara dan menjadi perusahaan multinasional dan transnasional. Mereka beroperasi melalui anak usaha dan cabang-cabangnya di hampir semua negara berkembang dan pasar-pasar yang sedang tumbuh.

Dalam lingkungan perusahaan multinasional, terjadi berbagai transaksi antaranggota yang meliputi penjualan barang dan jasa, lisensi hak dan harta tak berwujud lainnya, penyediaan pinjaman dan sebagainya. Penentuan harga atas berbagai transaksi antar anggota korporasi tersebut dikenal dengan sebutan Dalam lingkungan perusahaan multinasional, terjadi berbagai transaksi antar anggota yang meliputi penjualan barang dan jasa, lisensi hak dan harta tak berwujud lainnya, penyediaan pinjaman dan sebagainya. Penentuan harga atas berbagai transaksi antar anggota dikenal dengan sebutan *transfer pricing* (harga transfer). Di Indonesia, transaksi antaranggota perusahaan multinasional tidak luput dari rekayasa *transfer pricing*, terutama oleh wajib pajak penanaman modal asing (PMA) dan cabang perusahaan asing di Indonesia yang termasuk dalam kategori bentuk usaha tetap (BUT). Sebagian besar perusahaan tersebut bergerak di bidang manufaktur dan mempunyai kaitan internal yang cukup substansial dengan induk perusahaan atau afiliasinya di negara manca. Perusahaan di Indonesia terutama dimanfaatkan sebagai manufaktur barang madya (*intermediate goods*) atau bahan mentah (*raw materials*) mereka. Produk hasil pabrik Indonesia tersebut dipasarkan ke pasar lokal atau diekspor ke negara ketiga (Gunadi 1999:188-189)

Dari segi manajemen, investasi asing langsung (*foreign direct investment*), apakah ia berstatus sebagai perusahaan PMA yang didirikan berdasarkan hukum Indonesia dan berkedudukan di Indonesia maupun cabang dari perusahaan yang didirikan dan berkedudukan di luar negeri Indonesia dengan status BUT di Indonesia, tidak sedikit yang melakukan praktek-praktek *transfer pricing*. Hal ini sejalan dengan yang dikatakan oleh Gunadi, salah seorang direktur pada Direktorat Jenderal Pajak, Departemen Keuangan Republik Indonesia bahwa: "fenomena yang agak memprihatinkan ialah mereka begitu tega membuat Indonesia sebagai loss centre untuk perusahaan multinasionalnya. Operasi di Indonesia selama bertahun-tahun direkayasa untuk selalu rugi sehingga tidak pernah membayar pajak penghasilan badannya". Rekayasa tersebut dilakukan dengan bermacam cara dan tujuan, tergantung pada kebijakan manajemen perusahaan itu. Perusahaan dapat direkayasa untuk terus-menerus dalam keadaan merugi, akan tetapi tetap terjadi pembayaran royalti atau imbalan jasa teknis dan jasa lainnya dari perusahaan Indonesia kepada perusahaan lain di manca negara yang sebenarnya masih berada dalam satu grup perusahaan dengan yang ada di Indonesia. Struktur permodalan perusahaan lebih banyak dibiayai dengan pinjaman dibanding modal sendiri (*thin capitalization*), pembayaran dividen dalam jumlah besar apabila perusahaan memperoleh laba, memanfaatkan celah ketentuan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda

(*treaty shopping*), maupun dengan memanfaatkan *tax heaven countries* (negara-negara dengan beban pajak rendah dibandingkan Indonesia).

Maraknya pertumbuhan dan perkembangan korporasi multinasional sebagai akibat dari internasionalisasi ekonomi, bisnis dan investasi tersebut tidak semata-mata memberikan manfaat yang positif untuk mengantisipasi perbedaan sumber daya dan kemampuan antar negara-negara di dunia, tetapi juga memberikan permasalahan baru bagi otoritas-otoritas fiskal dalam usahanya mengamankan penerimaan negara dari sektor pajak. Masalah baru dibidang perpajakan seiring dengan proses globalisasi dan berkembang pesatnya korporasi multinasional, salah satunya adalah mengenai penentuan tingkat kewajaran harga transaksi antara pihak-pihak dalam dan luar negeri yang mempunyai hubungan istimewa (*related parties*). Istilah *transfer pricing* menjadi begitu populer namun penanganannya belum memperlihatkan hasil yang cukup signifikan dalam struktur penerimaan negara (Suharto 2000:34)

KORPORASI MULTINASIONAL DAN *TRANSFER PRICING*

Pengertian korporasi multinasional oleh Gunadi didefinisikan sebagai perusahaan yang beroperasi di berbagai negara dengan membuka cabang, mengorganisasi anak perusahaan atau melakukan kontrak keagenan (Gunadi 2001) *Transfer pricing* yang dilakukan oleh perusahaan multinasional ini berdasarkan jangkauan geografis operasi perusahaannya tergolong ke dalam *transfer pricing* transnasional. *Transfer pricing* transnasional berkenaan dengan transaksi antardivisi dalam satu entitas hukum atau antarentitas legal dalam satu entitas ekonomi yang meliputi berbagai wilayah, sedangkan *transfer pricing* domestik berhubungan dengan penghitungan harga transfer barang atau jasa antarbadan dalam satu grup korporasi besar atau antardivisi dalam satu korporasi dalam satu wilayah (Gunadi 1999)

Menurut Tsurumi, dalam Gunadi, *transfer pricing* adalah harga yang diperhitungkan untuk keperluan pengendalian manajemen atas transfer barang dan jasa antarpusat responsibilitas *profit* atau *cost* (Gunadi 1999:111). Dalam arti yang lebih luas, *transfer pricing* termasuk penentuan harga antara beberapa entitas, yang secara hukum pemiliknya bisa sama ataupun berbeda (Gunadi 1994:9). Sementara, Jerry M. Rosenberg mengungkapkan bahwa *transfer pricing* adalah: "*the price charged by one segment of an organization for a product or service it supplies to another part of the same firm*" (Rosenburg 183:505). Rosenberg, dalam hal ini mendefinisikan *transfer pricing* sebagai harga yang ditentukan oleh satu bagian dari sebuah organisasi atas penyerahan barang atau jasa yang dilakukannya kepada bagian lain dari organisasi yang sama.

Memperhatikan deskripsi diatas, kiranya jelas bahwa *transfer pricing* adalah hal yang lazim digunakan dalam manajemen suatu perusahaan, terutama perusahaan yang memiliki sejumlah pusat pertanggungjawaban yang berbeda, sebagaimana dikatakan oleh Shapiro dalam Gunadi (1994:42) bahwa dari aspek manajemen keuangan, *transfer pricing* dapat merupakan instrumen perencanaan dan pengendalian mekanisme arus sumber daya entitas ekonomi bagi perusahaan secara keseluruhan. Untuk keperluan perencanaan dan pengendalian manajerial, suatu entitas legal atau entitas ekonomi (beberapa entitas legal yang berada

dalam kepemilikan atau penguasaan yang sama) dapat dipecah menjadi beberapa pusat tanggungjawab (*responsibility center*). Pusat ini dapat berupa divisi, departemen atau suatu entitas legal dalam jaringan entitas ekonomi. Pusat tersebut merupakan suatu lokasi aktivitas yang manajernya mendapat delegasi otoritas pengendalian, dan oleh karenanya mempunyai tanggung jawab atas aktivitas tersebut selama masa tertentu (Gunadi 1994:12). Selanjutnya, Horngren & Foster dalam Gunadi (1994:9) memberikan pengertian tentang empat pusat tanggungjawab, yaitu: (1) Pusat biaya (*cost center*). Suatu pusat tanggungjawab yang manajernya mempunyai pengaruh (dan oleh karenanya bertanggung jawab) atas biaya, yang dapat ditimbulkan oleh suatu center atau investasi yang mendatangkan penghasilan (2) Pusat penghasilan (*revenue center*). Suatu pusat tanggungjawab yang manajernya bertanggung jawab atas pengendalian penghasilan yang diproduksi oleh center-nya (3) Pusat laba (*profit center*).

Suatu pusat tanggungjawab yang manajernya bertanggung jawab untuk mengendalikan biaya maupun penghasilan (4) Pusat investasi (*investment center*). Suatu pusat tanggungjawab yang manajernya mempunyai pengaruh atas biaya, penghasilan dan perencanaan serta pengendalian investasi.

Berdasarkan deskripsi diatas, menurut Gunadi, *cost center* dan *revenue center* hanya bertanggung jawab atas satu hal (biaya atau penghasilan) saja, manajer *profit center* bertanggung jawab atas keduanya, sedangkan manajer *investment center* selain bertanggung jawab atas laba juga bertanggung jawab atas investasi (Gunadi 1994:13)

Dengan dikenalnya entitas dengan beberapa pusat tanggungjawab dalam suatu korporasi multinasional, istilah *transfer pricing* sering disebut juga dengan istilah "*intracompany pricing*", "*intercorporate pricing*", "*interdivisional pricing*" atau "*internal pricing*".

Menurut Gunadi, dengan mempertimbangkan atribut entitas, kita dapat menarik benang merah antara '*intracompany*' dengan '*intercompany*' *transfer*, yang pertama merujuk pada transfer antar divisi pada satu entitas, sedangkan yang lain mengacu pada transfer antar entitas dalam satu keluarga besar perusahaan (Gunadi 1994). Transfer antardivisi pada satu entitas tersebut maksudnya adalah transfer antardivisi dalam satu perusahaan yang terbagi ke dalam beberapa divisi, sedangkan transfer antarentitas dalam satu keluarga besar perusahaan maksudnya adalah transfer yang dilakukan antara perusahaan satu dengan perusahaan lainnya yang masih berada dalam satu grup perusahaan. Korporasi multinasional dengan perusahaan-perusahaan yang berada dalam satu entitas ekonomi adalah perusahaan-perusahaan yang berada di bawah kepemilikan atau penguasaan yang sama dan, kurang lebih, dikendalikan oleh perusahaan induk di kantor pusat. Perusahaan induk ini pula yang berwenang menentukan *transfer pricing* yang berlaku dalam perdagangan internasional antarmereka (anak perusahaan/*subsidiaries*). Dalam hal ini *transfer pricing* merupakan piranti pengukur hak dan kewajiban yang sangat penting diantara *subsidiaries*. Sehingga, secara artifisial, *transfer pricing* dapat menyimpang dari harga yang 'normal' atau 'benar' (Gunadi 1994:14)

Di lain pihak, secara pejoratif istilah *transfer pricing* sering dikaitkan dengan suatu rekayasa manipulasi harga secara sistematis dengan maksud mengurangi laba artifisial, mengupayakan agar perusahaan 'rugi', serta menghindari pajak

atau bea disuatu negara (Gunadi: 1994). Hal serupa juga dikatakan oleh Shapiro, dalam Gunadi, bahwa selain motivasi bisnis, *transfer pricing* multinasional juga dimaksudkan untuk mengendalikan mekanisme arus sumber daya antar anggota group dan maksimalisasi laba setelah pajak (Gunadi 1994:15).

Organizaton for Economic Co-operation and Development (OECD) mendefinisikan *transfer pricing* sebagai harga yang ditentukan dalam transaksi antar anggota group dalam sebuah perusahaan multinasional (seperti transaksi penjualan barang, jasa, pembayaran izin penggunaan hak paten, pinjaman, dan sebagainya) dimana harga transfer yang ditentukan tersebut dapat menyimpang dari harga pasar wajar sepanjang cocok bagi groupnya. Mereka dapat menyimpang dari harga pasar wajar dikarenakan posisi mereka yang berada dalam keadaan bebas untuk mengadopsi prinsip apapun yang tepat bagi korporasinya. *“In a multinational enterprise (MNE) many transactions normally take place between members of the group. The prices charged for such transfers do not necessarily represent a result of the free play of market forces, but may, for a number of reasons and because the MNE is in a position to adopt whatever principle is convenient to it as a group”* (OECD 1979:7).

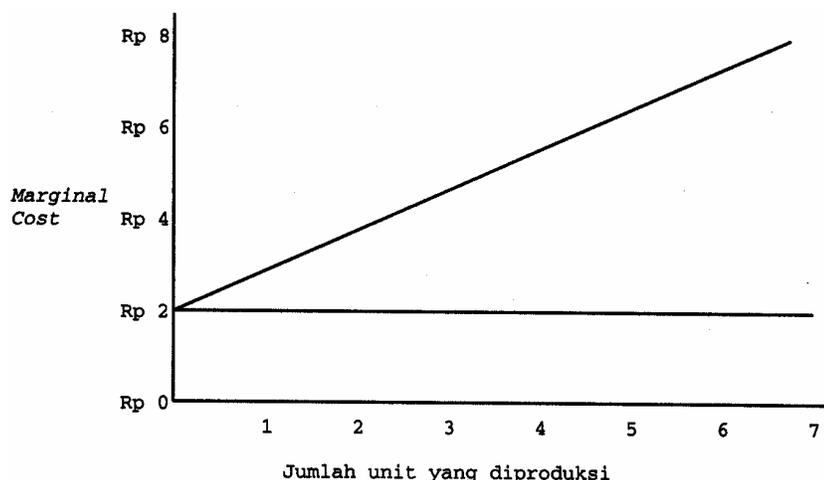
Berdasarkan laporan OECD, faktor pajak dapat menjadi pemicu dilakukannya *transfer pricing* terutama jika tujuan mereka lebih terfokus pada jumlah total laba setelah pajak daripada bentuk dari mana mereka mendapatkan laba tersebut (apakah berbentuk royalti, biaya, imbalan jasa, keuntungan penjualan antardivisi atau dividen dari afliasinya, dll). *“Tax factors may effect the nature and the amount of the payments since it is likely that MNEs will be more concerned with the total of their net earnings after tax than with the forms which these earnings take – whether for example they are received as royalties, cost charges, service fees, profits from intra-group sales or dividends from their affiliates, etc”* (OECD 1979)

KONSEP HARGA TRANSFER DARI PERSPEKTIF EKONOMI DAN MANAJEMEN

Harga transfer atau *transfer pricing* dalam bahasa Inggris yang berasal dari kata *transfer price* sering diartikan sebagai nilai yang melekat pada pengalihan barang dan jasa yang terjadi pada suatu transaksi antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa.

Dari sudut pandang ekonomi, menurut Hirshleifer yang diambil oleh Cox, Howe, dan Boyd, *transfer price should be the marginal cost of the selling division in order to maximize the firm’s profit as a whole* (Cox et al. 1997:20-29). Oleh karenanya, prinsip dasar harga transfer adalah untuk memaksimalkan laba. Sehingga, perusahaan harus secara berkala menjual produk sampai dengan titik dimana tambahan biaya karena adanya tambahan unit yang diproduksi dan dijual, yang disebut *marginal cost* produksi unit yang diproduksi dan dijual, lebih rendah dibanding penghasilan yang diperoleh dari penjualan unit tersebut (*marginal revenue*). Dalam hal penentuan harga untuk perusahaan yang terintegrasi, harga harus ditentukan berdasarkan *marginal cost* produsen, yang secara skematis seperti yang tampak pada gambar 1.

Dari aspek manajemen, Robert dan Govindarajan mendefinisikan bahwa, “the term of transfer pricing is a value placed on a transfer of goods and services between in transaction in which at least one of the two parties involved is a profit center” (Robert and Govindarajan 1998). Sehingga dari perspektif manajemen, *transfer pricing* lebih ditujukan untuk mengukur kinerja divisi, laba perusahaan secara keseluruhan dan otonomi divisi dan menilai motivasi & performance setiap divisi/unit yang bersangkutan dalam rangka mencapai tujuan perusahaan.



(Sumber: Hirshleifer dalam Cox, Howe dan Boyd 1997)

Gambar 1. Marginal Cost Unit Produksi

OTORITAS FISKAL DAN ISU *TRANSFER PRICING*

Meskipun dari sisi korporasi multinasional *transfer pricing* merupakan alat untuk memobilisasi laba usaha untuk tujuan usahanya, otoritas fiskal (aparatur perpajakan) selalu menginginkan transaksi yang terjadi antardivisi atau antarperusahaan dalam satu group tetap mengacu pada harga pasar wajar dan bersifat *arm's length*. Keinginan otoritas fiskal tersebut sebenarnya adalah suatu hal yang lumrah apalagi memperhatikan bahwa definisi harga transfer dalam kerangka isu transfer pricing adalah “the price charged by a company for goods, services or intangible property to a subsidiary or other related company. Since the prices are not negotiated in a free, open market they may deviate from prices agreed upon by non-related trading partners in comparable transactions under circumstances” (Lyon 1996).

Negara berkembang, termasuk Indonesia, menyadari bahwa korporasi multinasional dengan berbagai kelebihannya mempergunakan rekayasa *transfer pricing* untuk mengalihkan potensi pajak Indonesia ke negara lain dengan berbagai dalih, alasan dan justifikasi atas rekayasa tersebut. Oleh karenanya, otoritas fiskal secara subyektif memandang tujuan dilakukannya *transfer pricing* adalah untuk menghindari pajak, terutama terkait dengan isu mengenai

kelayakan alokasi penghasilan, keuntungan dan biaya di antara yurisdiksi pajak yang berbeda-beda dimana korporasi multinasional tersebut beroperasi.

Terkait dengan isu *transfer pricing*, secara umum otoritas fiskal harus memperhatikan dua hal mendasar agar koreksi pajak terhadap dugaan *transfer pricing* mendapat justifikasi yang kuat. Kedua hal prinsipil tadi adalah: (1) afiliasi (*associated enterprises*) atau hubungan istimewa (*special relationship*) dan (2) kewajaran atau *arm's length principle* (Bhakti 2002:30-34).

Afiliasi (*Associated Enterprises*)

Suatu *transfer pricing*, sedikitnya melibatkan dua pihak yang melakukan transaksi, yaitu pihak yang melakukan transfer atau *transferor* dan pihak yang menerima transfer atau *transferee*. Artikel 9 ayat 1 dari OECD *model tax convention* menyebutkan bahwa hubungan istimewa dapat diuji melalui test partisipasi manajemen, penguasaan kendali dan modal perusahaan (OECD 2000): *Where: (a) An enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or (b) The same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,*

Pengertian mengenai hubungan istimewa menurut Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK No.7) adalah sebagai berikut: (a) perusahaan yang melalui satu atau lebih perantara (*intermediaries*), mengendalikan, atau dikendalikan oleh, atau berada di bawah pengendalian bersama, dengan perusahaan pelapor (termasuk *holding companies, subsidiaries* dan *fellow subsidiaries*) (b) perusahaan asosiasi (*associated company*) (c) perorangan yang memiliki, baik secara langsung maupun tidak langsung, suatu kepentingan hak suara di perusahaan pelapor yang berpengaruh secara signifikan, dan anggota keluarga dekat dari perorangan tersebut (yang dimaksudkan dengan anggota keluarga dekat adalah mereka yang dapat diharapkan mempengaruhi atau dipengaruhi perorangan tersebut dalam transaksinya dengan perusahaan pelapor) (d) karyawan kunci, yaitu orang-orang yang mempunyai wewenang dan tanggung jawab untuk merencanakan, memimpin dan mengendalikan kegiatan perusahaan pelapor yang meliputi anggota dewan komisaris, direksi dan manajer dari perusahaan serta anggota keluarga dekat orang-orang tersebut (e) perusahaan di mana suatu kepentingan substansial dalam hak suara dimiliki baik secara langsung maupun tidak langsung oleh setiap orang yang diuraikan dalam (c) atau (d), atau setiap orang tersebut mempunyai pengaruh signifikan atas perusahaan tersebut. Ini mencakup perusahaan-perusahaan yang dimiliki anggota dewan komisaris, direksi atau pemegang saham utama dari perusahaan pelapor dan perusahaan-perusahaan yang mempunyai anggota manajemen kunci yang sama dengan perusahaan pelapor.

Pengertian hubungan istimewa menurut Undang-Undang Pajak Penghasilan No. 17 Tahun 2000 (UU PPh) adalah: hubungan istimewa dianggap ada apabila: (a) Wajib Pajak mempunyai penyertaan modal langsung atau tidak langsung paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada Wajib Pajak lain, atau

hubungan antara Wajib Pajak dengan penyertaan paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada dua Wajib Pajak atau lebih, demikian pula hubungan antara dua Wajib Pajak atau lebih yang disebut terakhir; atau (b) Wajib Pajak menguasai Wajib Pajak lainnya atau dua atau lebih Wajib Pajak berada di bawah penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung; atau (c) terdapat hubungan keluarga baik sedarah maupun semenda dalam garis keturunan lurus dan atau ke samping satu derajat.

Kewajaran (*Arm's Length Principle*)

Syarat kedua dari *harga transfer* adalah kewajaran. Prinsip kewajaran berarti mengacu kepada sesuatu yang dianggap wajar. Masalah yang timbul adalah acuan yang digunakan apakah dapat dikatakan sebanding atau *comparable*. Dalam artikel 9:1 dari OECD *model tax convention* disebutkan juga bahwa (OECD: 2000): "... and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly"

Menyangkut masalah kewajaran, PSAK No.17, menyebutkan, bahwa penguasaan akuntansi suatu pengalihan sumber daya secara normal didasarkan pada suatu harga yang disepakati pihak yang bersangkutan. Harga yang berlaku antara pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa adalah harga pertukaran antara pihak yang *independen (arm's length price)*. Pihak yang mempunyai hubungan istimewa mungkin mempunyai suatu tingkat keluwesan dalam proses penentuan harga, yang tidak terdapat dalam transaksi antara pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Sedangkan menurut UU PPh menyebutkan hal-hal sebagai berikut: "Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa".

Menurut *arm's length principle*, harga-harga transfer seharusnya ditetapkan supaya dapat mencerminkan harga yang disepakati sebagaimana transaksi tersebut dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak terkait yang bertindak secara bebas. Dapat dijelaskan bahwa apabila terjadi transaksi antara perusahaan yang memiliki hubungan istimewa maka kondisi dari transaksi tersebut haruslah sama dengan transaksi antara pihak yang independen, sehingga ketidaksesuaian, dapat menyebabkan dilakukannya koreksi oleh pihak otoritas fiskal.

ADVANCE PRICING AGREEMENT (APA) DAN PENANGANAN KASUS TRANSFER PRICING MENURUT HUKUM POSISTIF PERPAJAKAN INDONESIA

Undang-undang perpajakan Indonesia selama 10 tahun keberadaannya, belum pernah mencantumkan secara eksplisit istilah *transfer pricing* maupun

penanganannya. Isu ini baru mengemuka dan diatur secara eksplisit dengan diterbitkannya Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak (DJP) Nomor: SE-04/PJ.7/1993 tanggal 3 September 1993 tentang Petunjuk Penanganan Kasus *Transfer Pricing* dan Surat Keputusan Direktur Jenderal Pajak No.01/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak Terhadap Wajib Pajak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa. Perhatian lebih terhadap masalah *transfer pricing* ini, membuat pemerintah memasukkan klausul masalah penting ini dalam Paket Perubahan Undang-Undang Pajak Tahun 2000. Pasal 18 ayat (3a) UU PPh menyebutkan bahwa: "DJP berwenang melakukan perjanjian dengan wajib pajak dan bekerja sama dengan pihak otoritas pajak negara lain untuk menentukan harga transaksi antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, yang berlaku selama suatu periode tertentu dan mengawasi pelaksanaannya serta melakukan renegotiasi setelah periode tertentu tersebut berakhir".

Memori penjelasan pasal tersebut menyatakan bahwa: "kesepakatan harga transfer (*Advance Pricing Agreement/APA*) adalah kesepakatan antara wajib pajak dengan DJP mengenai harga jual wajar produk yang dihasilkannya kepada pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa (*related parties*) dengannya. Tujuan diadakannya APA adalah untuk mengurangi terjadinya praktik penyalahgunaan *transfer pricing* oleh perusahaan multi nasional. Persetujuan antara wajib pajak dengan DJP tersebut dapat mencakup beberapa hal antara lain harga jual produk yang dihasilkan, jumlah royalty, dan lain-lain, tergantung pada kesepakatan. Keuntungan dari APA selain memberikan kepastian hukum dan kemudahan penghitungan pajak, fiskus tidak perlu melakukan koreksi atas harga jual dan keuntungan produk yang dijual wajib pajak kepada perusahaan dalam grup yang sama. APA dapat bersifat unilateral, yaitu merupakan kesepakatan antara DJP dengan wajib pajak atau bilateral, yaitu kesepakatan antara DJP dengan otoritas perpajakan Negara lain yang menyangkut wajib pajak yang berada di wilayah yurisdiksinya". Berdasarkan hal tersebut, pengaturan lebih jauh mengenai bagaimana wajib pajak mencapai kesepakatan harga transfer dengan DJP melalui APA menjadi hal yang penting mempertimbangkan resiko koreksi fiskal yang dapat dilakukan oleh pihak otoritas pajak berkenaan dengan indikasi ketidakwajaran harga yang diberlakukan kepada pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa.

Sangat disayangkan bahwa sampai dengan sekarang belum dikeluarkan aturan yang jelas mengenai tindak lanjut APA, namun berdasarkan petunjuk teknis yang telah ada (SE-04/PJ.7/1993 tanggal 3 September 1993), berikut disampaikan beberapa hal terkait dengan isu *transfer pricing* dan penanganannya.

MODUS OPERANDI TRANSFER PRICING

Secara universal transaksi antar wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa yang dikenal dengan istilah *transfer pricing*, dapat mengakibatkan terjadinya pengalihan penghasilan atau dasar pengenaan pajak dan/atau biaya dari satu wajib pajak ke wajib pajak lainnya, yang dapat direkayasa untuk menekan keseluruhan jumlah pajak terhutang atas wajib pajak-wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut. Kekurang wajaran sebagaimana

tersebut di atas dapat terjadi pada: (1) harga penjualan; (2) harga pembelian; (3) alokasi biaya administrasi dan umum (*overhead cost*); (4) pembebanan bunga atas pemberian pinjaman oleh pemegang saham (*Shareholder loan*); (5) pembayaran komisi, lisensi, *franchise*, sewa, royalti, imbalan atas jasa manajemen, imbalan atas jasa teknik dan imbalan atas jasa lainnya; (6) pembelian harta perusahaan oleh pemegang saham (pemilik) atau pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang lebih rendah dari harga pasar; (7) penjualan kepada pihak luar negeri melalui pihak ketiga yang kurang/tidak mempunyai substansi usaha (misalnya *dummy company*, *letter box company* atau *re invoicing center*).

Dengan perkembangan dunia usaha yang demikian cepat, yang sering kali bersifat transnasional dan diperkenalkannya produk dan metode usaha baru yang semula belum dikenal dalam bidang usaha (misalnya dalam bidang keuangan dan perbankan), maka bentuk dan variasi *transfer pricing* dapat menjadi tidak terbatas. Namun demikian dengan pengaturan lebih lanjut ketentuan tentang transaksi antar wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa diharap dapat meminimalkan atau mengurangi praktek penghindaran/penyelundupan pajak dengan rekayasa *transfer pricing* tersebut.

Perlu ditegaskan pula bahwa *transfer pricing* dapat terjadi antar wajib pajak dalam negeri (WPDN) atau antara WPDN dengan pihak Luar Negeri, terutama yang berkedudukan di *tax haven countries* (Negara yang tidak memungut/memungut pajak lebih rendah dari Indonesia). Terhadap transaksi antar wajib pajak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut, undang-undang perpajakan kita menganut azas materiil (*substance over form rule*).

CONTOH KASUS TRANSFER PRICING DAN PERLAKUAN PERPAJAKANNYA

Kasus 1: PT A memiliki 25% saham PT B. Atas penyerahan barang PT A ke PT B, PT A membebankan harga jual Rp 160,- per unit, berbeda dengan harga yang diperhitungkan atas penyerahan barang yang sama kepada PT X (tidak ada hubungan istimewa) yaitu Rp 200,- per unit. Perlakuan perpajakannya adalah: dalam contoh tersebut, harga pasar sebanding (*comparable uncontrolled price*) atas barang yang sama adalah yang dijual kepada PT X yang tidak ada hubungan istimewa. Dengan demikian harga yang wajar adalah Rp 200,- per unit. Harga ini dipakai sebagai dasar perhitungan penghasilan dan/atau pengenaan pajak. Kalau PT A adalah Pengusaha Kena Pajak (PKP), ia harus menyetero kekurangan PPN-nya (dan PPN BM kalau terutang). Atas kekurangan tersebut dapat diterbitkan Surat Ketetapan Pajak (SKP) dan PT A tidak boleh menerbitkan faktur pajak atas kekurangan tersebut, sehingga tidak merupakan kredit pajak bagi PT B.

Kasus 2: PT A memiliki 25% saham PT B. Atas penyerahan barang ke PT B, PT A membebankan harga jual Rp 160,- per unit. PT A tidak melakukan penjualan kepada pihak ketiga yang tidak ada hubungan istimewa. Perlakuan perpajakannya adalah: dalam contoh di atas, maka harga yang wajar adalah harga pasar atas barang yang sama (dengan barang yang diserahkan PT A) yang terjadi antar pihak-pihak yang tidak ada hubungan istimewa. Apabila ditemui kesulitan untuk mendapatkan harga pasar sebanding untuk barang yang sama (terutama karena PT A tidak menjual kepada pihak yang tidak ada hubungan istimewa), maka dapat ditanggulangi dengan menerapkan harga pasar wajar dari

barang yang sejenis atau serupa, yang terjadi antar pihak-pihak yang tidak ada hubungan istimewa. Dalam hal terdapat kesulitan untuk mendapatkan harga pasar sebanding untuk barang yang sejenis atau serupa, karena barang tersebut mempunyai spesifikasi khusus, misalnya *semi finished products*, maka pendekatan harga pokok plus (*cost plus method*) dapat digunakan untuk menentukan kewajaran harga penjualan PT A. Misalnya diketahui bahwa PT A memperoleh bahan baku dan bahan pembantu produksinya dari para pemasok yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Harga pokok barang yang diproduksi per unit adalah Rp 150,- dan laba kotor yang pada umumnya diperoleh dari penjualan barang yang sama antar pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa (*comparable mark up*) adalah 40% dari harga pokok. Dengan menerapkan metode harga pokok plus maka harga jual yang wajar atas barang tersebut dari PT A kepada PT B untuk tujuan penghitungan penghasilan kena pajak/dasar pengenaan pajak adalah Rp 210 {Rp 150+(40% X Rp 150)}.

Kasus 3: PT B menjual kembali barang dibeli dari PT A pada contoh 2 di atas ke pihak yang tidak ada hubungan istimewa dengan harga Rp 250, - per unit. Laba kotor sebanding untuk penjualan barang tersebut adalah 20% dari harga jualnya. Perlakuan perpajakannya adalah: dalam menguji kewajaran harga penjualan dari PT A ke PT B, selain pendekatan harga pokok plus, dapat pula diterapkan pendekatan harga jual minus (*sales minus/resale price method*). Dengan menerapkan metode tersebut maka harga penjualan barang PT A ke PT B yang wajar untuk perhitungan pajak penghasilan/dasar pengenaan pajak adalah Rp 200- [Rp 250,--(20% X Rp 250,-)]. Apabila ternyata terdapat kesulitan dalam memperoleh harga pasar sebanding dan juga sulit menerapkan metode harga jual minus maupun harga pokok plus maka dapat digunakan metode lainnya, misalnya dengan pendekatan tingkat laba perusahaan sebanding (*comparable profits*) atau tingkat hasil investasi (*return on investment*) dari usaha yang sama, serupa atau sejenis. Misalkan diketahui bahwa persentase laba kotor jenis usaha yang sama dengan usaha PT A dari data dunia bisnis adalah 30%. Selanjutnya ternyata bahwa laba kotor yang dilaporkan PT A adalah 15%. Karena terdapat deviasi tingkat laba PT A dari tingkat laba rata-rata tersebut di atas, maka dapat diduga bahwa ada penggeseran laba melalui penjualan dengan harga yang kurang wajar dari PT A ke PT B. Kalau misalnya PT B merupakan pembeli tunggal (monopsoni) barang yang dijual PT A tersebut, laba kotor PT A atas barang tersebut untuk tujuan penghitungan pajak terutang harus dihitung kembali menjadi sebesar 30%.

Kasus 4: H Ltd. Hongkong memiliki 25% saham PT B. PT B mengimpor barang produksi H Ltd dengan harga Rp 3.000,- per unit. Produk tersebut dijual kembali kepada PT Y (tidak ada hubungan istimewa) dengan harga Rp 3.500 per unit. Perlakuan perpajakannya adalah: pada contoh tersebut di atas, pertamanya dicari harga pasar sebanding untuk barang yang sama, sejenis atau serupa atas pembelian/impor dari pihak yang tidak ada hubungan istimewa atau antar pihak-pihak yang tidak ada hubungan istimewa (sama halnya dengan kasus harga penjualan). Apabila ditemui kesulitan, maka pendekatan harga jual minus dapat diterapkan, yaitu dengan mengurangkan laba kotor (*mark up*) yang wajar ditambah biaya lainnya yang dikeluarkan wajib pajak dari harga jual barang kepada pihak yang tidak ada hubungan istimewa. Apabila laba yang wajar

diperoleh adalah Rp. 750, maka harga yang wajar untuk perpajakan atas pembelian barang dari H Ltd di Hongkong adalah Rp 2.750 (Rp 3.500 - Rp 750). Harga ini merupakan dasar perhitungan harga pokok PT B dan selisih Rp. 250 antara pembayaran hutang ke H Ltd di Hongkong dengan harga pokok yang seharusnya diperhitungkan dianggap sebagai pembayaran dividen terselubung.

Kasus 5: Pusat perusahaan (*Head Office*) di luar negeri dari bentuk usaha tetap (BUT) di Indonesia sering mengalokasikan biaya administrasi dan umum (*Overhead cost*) kepada BUT tersebut. Biaya yang dialokasikan tersebut antara lain adalah: (i) Biaya training karyawan BUT di Indonesia yang diselenggarakan kantor pusat di luar negeri; (ii) Biaya perjalanan dinas direksi kantor pusat tersebut ke masing-masing BUT; (iii) Biaya administrasi/manajemen lainnya dari kantor pusat yang merupakan biaya penyelenggaraan perusahaan; dan (iv) Biaya riset dan pengembangan yang dikeluarkan kantor pusat. Perlakuan perpajakannya adalah: alokasi biaya-biaya tersebut di atas diperbolehkan sepanjang sebanding dengan manfaat yang diperoleh masing-masing BUT dan bukan merupakan duplikasi biaya. Biaya kantor pusat yang boleh dialokasikan kepada BUT tidak termasuk bunga atas penggunaan dana kantor pusat, kecuali untuk jenis usaha perbankan, dan royalti/sewa atas harta kantor pusat. Dalam hal berlaku perjanjian penghindaran pajak berganda maka pengalokasian biaya kantor pusat, kepada BUT adalah seperti yang diatur dalam perjanjian tersebut. Kewajaran biaya training di atas dapat diuji dengan membandingkan jumlah biaya training yang sama atau sejenis, yang diselenggarakan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Untuk biaya lainnya, maka besarnya biaya yang dapat dialokasikan dihitung ber dasar faktor-faktor tertentu yang dapat mencerminkan dengan baik proporsi manfaat yang diterimanya, misalnya perbandingan jumlah peredaran.

Kasus 6: H Ltd di Hongkong memiliki 80% saham PT C dengan modal yang belum disetor sebesar Rp 200 juta. H Ltd juga memberikan pinjaman se besar Rp 500 juta dengan bunga 25% atau Rp 125 juta setahun. Tingkat bunga setempat yang berlaku adalah 20%. Perlakuan perpajakannya adalah: penentuan kembali jumlah hutang PT C. Pinjaman sebesar Rp 200 juta dianggap sebagai penyeteran modal terselubung, sehingga besarnya hutang PT C yang dapat diakui adalah sebesar Rp 300 juta (Rp 500 juta - Rp 200 juta). Perhitungan Pajak Penghasilan. Bagi PT C pengurangan biaya bunga yang dapat dibebankan adalah Rp 60 juta (20% X Rp 300 juta) yang berarti koreksi positif penghasilan kena pajak. Selisih Rp 65 juta (Rp 125 juta - Rp 60 juta) dianggap sebagai pembayaran dividen ke luar negeri yang dikenakan Pajak Penghasilan Pasal 26 sebesar 20% atau dengan tarif sesuai dengan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda yang berlaku.

Kasus 7: PT A, perusahaan komputer, memberikan lisensi kepada PT X (tidak ada hubungan istimewa) sebagai distributor tunggal di negara X untuk memasarkan program komputernya dengan membayar royalti 20% dari penjualan bersih. Selain itu PT A juga memasarkan program komputernya melalui PT B di negara B (ada hubungan istimewa) sebagai distributor tunggal dan membayar royalti 15% dari penjualan bersih. Perlakuan perpajakannya adalah: oleh karena program komputer yang dipasarkan PT B sama dengan yang dipasarkan PT X, atas dasar *matching transaction method* untuk tujuan

perpajakan maka royalti di PT B juga harus 20%. Kalau kondisi yang sama tidak diperoleh maka perlu diadakan penyesuaian. Pendekatan demikian disebut *comparable adjustable method* (metode sebanding yang disesuaikan). Contoh tersebut dapat juga digunakan untuk menguji kewajaran *franchise* atau imbalan lain yang serupa dengan itu.

Kasus 8: G GmbH Jerman, perusahaan farmasi, memiliki 50% saham PT B (Indonesia) yang beroperasi di bidang usaha yang sama. G GmbH mensuplai bahan baku dan pembantu kepada PT B dengan harga DM 120 per unit. Selanjutnya didapat informasi, misalnya dari SGS di Jerman, bahwa harga internasional untuk bahan tersebut adalah DM 100 per unit. Perlakuan perpajakannya adalah: harga sebanding untuk bahan tersebut adalah DDM 100 per unit. Untuk bahan farmasi umumnya terdapat paten atas penemuan ramuannya. Kemungkinan tidak terdapat kontrak lisensi yang ditutup antara G GmbH dengan PT B. Kalau dalam praktek perdagangan ternyata pada umumnya terdapat imbalan royalti (tanpa diketahui berapa jumlahnya), maka jumlah sebesar DM 20 dianggap sebagai pembayaran royalti. Di lain pihak kalau diperoleh data bahwa royalti umumnya adalah 10% dari harga maka dapat disimpulkan bahwa royaltinya sebesar DM 10, sedang selisihnya dianggap pembagian dividen.

Kasus 9: PT A memiliki 25% saham PT B. PT A memberikan bantuan teknik kepada PT B dengan imbalan sebesar Rp 500. Imbalan jasa yang sama dengan keadaan yang sama atau serupa adalah Rp 250. Perlakuan perpajakannya adalah: dalam kasus di atas, maka imbalan jasa yang wajar adalah Rp 250.

Kasus 10: PT A memiliki 25% saham PT B. PT B juga merupakan distributor PT A dengan komisi 5% dari harga jual. Di samping itu PT B juga sebagai distributor produk perusahaan lain yang tidak mempunyai hubungan istimewa dengan komisi 9%. Untuk memasarkan produk PT A, diperlukan biaya-biaya promosi dan sebagainya yang menjadi beban PT B. Perlakuan perpajakannya adalah: berdasarkan analisis fungsi, maka besarnya komisi dari PT A sebesar 5% adalah kurang wajar karena sebagai distributor PT B masih menanggung biaya promosi, dsb yang dapat melebihi jumlah komisinya. Di lain pihak diketahui bahwa komisi dari pihak ketiga yang tidak dibebani biaya promosi adalah 9%. Oleh karena itu maka komisi dari PT B yang wajar adalah minimal sebesar 9% ditambah dengan suatu jumlah untuk menutup biaya yang harus dikeluarkan.

Kasus 11: A adalah pemegang 50% saham PT B. Harta perusahaan PT B berupa kendaraan, dibeli A dengan harga Rp 10 juta. Nilai buku kendaraan tersebut adalah Rp 10 juta. Harga pasaran kendaraan sejenis dalam keadaan yang sama adalah Rp 30 juta. Perlakuan perpajakannya adalah: oleh karena harga pasar sebanding untuk kendaraan tersebut adalah Rp 30 juta, maka penghasilan kena pajak PT B dikoreksi positif Rp 20 juta (Rp 30 juta - Rp 10 juta). Sedangkan bagi A selisih harga Rp 20 juta merupakan penghasilan berupa dividen yang oleh PT B harus dipotong PPh Pasal 23 sebesar 15%.

Kasus 12: PT I Indonesia, yang mempunyai hubungan istimewa dengan H Ltd Hongkong, dua-duanya adalah anak perusahaan K di Korea. Dalam usahanya PT I mengeksport barang yang langsung dikirim ke X di Amerika Serikat atas permintaan H Ltd Hongkong. Harga pokok barang tersebut adalah

Rp 100. PT I Indonesia selalu menagih H Ltd dengan jumlah Rp 110. Sedang H Ltd Hongkong menagih X Amerika Serikat. Informasi yang diperoleh dari Amerika Serikat menunjukkan bahwa X membeli barang dengan harga Rp 175. Keterangan lebih lanjut menunjukkan bahwa H Ltd Hongkong hanya berupa *Letter Box Company (re invoicing center)*, tanpa substansi bisnis. Perlakuan perpajakannya adalah: oleh karena tarif pajak perseroan di Hongkong lebih rendah dari Indonesia, maka terdapat petunjuk adanya usaha wajib pajak untuk mengalihkan laba kena pajak dari Indonesia ke Hongkong agar diperoleh penghematan pajak. Dengan memperhatikan fungsi (substansi bisnis) dari H Ltd,, maka perantara transaksi demikian (untuk penghitungan pajak) dianggap tidak ada, sehingga harga jual oleh PT I dikoreksi sebesar Rp 65 (Rp 175 - Rp 110). Kalau fungsi H Ltd adalah sebagai agen yang pada umumnya mendapat laba kotor (komisi) 10%, maka untuk penghitungan Pajak Penghasilan laba sebesar Rp 75 dialokasikan sebagai berikut:

- Untuk H Ltd = Rp 17,50 (10% X Rp 175),

- Untuk PT I = Rp 57,50 (Rp 75 - Rp 17,50).

Harga jual oleh PT I yang wajar adalah Rp 157,50 (Rp 175 - Rp 17,50).

POSISI *ADVANCED PRICING AGREEMENT* (APA) DAN PENGALAMAN INGGRIS

Berdasarkan penjelasan mengenai modus-modus operandi *transfer pricing*, contoh kasusnya dalam praktik di lapangan, dan perlakuan perpajakan yang seharusnya diterapkan, penulis berpendapat bahwa posisi APA harus lebih dipertegas mengingat begitu banyak asumsi-asumsi yang harus dipenuhi agar setiap perlakuan perpajakan yang disarankan di dalam SE-04/PJ.7/1993 tanggal 3 September 1993 menjadi valid untuk diaplikasikan terhadap indikasi ketidakwajaran harga transfer. Tidak adanya tindak lanjut pengaturan atas teknis prosedur pengajuan APA yang disepakati antara wajib pajak dan DJP memungkinkan munculnya sengketa pajak yang berkepanjangan atas penyelesaian kasus transfer pricing yang melelahkan, baik dari segi tenaga, biaya, dan waktu untuk kedua belah pihak.

Meskipun terdapat beberapa kendala yang dihadapi Indonesia sebagai negara berkembang, dalam menerapkan APA, ada baiknya prosedur teknis pengajuan APA diterbitkan dengan berpedoman pada pengalaman-pengalaman negara-negara lain yang telah menerapkannya. Untuk kepentingan tersebut, berikut kami sarikan pengalaman penerapan APA yang terjadi di Inggris (Susan 2000)

Berdasarkan Dewan Pengurus Pajak Dalam Negeri Inggris (*The Board of Inland Revenue/TBIR*), sistem APA dirancang guna menawarkan jalan keluar yang lebih mudah bagi fiskus dan wajib pajak di dalam menyelesaikan kasus-kasus *transfer pricing*. Sedangkan definisi umum dari APA adalah sebuah persetujuan tertulis antara wajib pajak, yang di dalam kasus ini adalah pengusaha, dan TBIR yang secara bersama-sama menentukan di depan suatu metode untuk menyelesaikan kasus-kasus *transfer pricing*. Setelah dicapai persetujuan diantara kedua belah pihak, keduanya memberikan jaminan bahwa

metode tersebut diterima dan akan terus dipergunakan sebagai acuan dalam menentukan harga pasar wajar selama jangka waktu yang telah disepakati.

Sebelum kesepakatan tersebut dicapai, secara garis besar APA memiliki empat tahap negosiasi utama, yaitu: (1) wajib pajak secara sukarela menunjukkan ketertarikannya untuk menerapkan sistem APA dengan cara mengajukan permintaan kepada fiskus; (2) menyampaikan aplikasi permohonan secara formal yang ditandai dengan pemberian informasi yang ekstensif mengenai operasi usaha serta metode *transfer pricing* apa yang dipergunakan guna memperoleh harga pasar wajar, dan mempersiapkan analisis yang mendalam mengenai perusahaan, pasar dan persaingan yang harus dihadapi; (3) dilakukannya evaluasi oleh fiskus dengan cara melakukan audit lunak (*lenient audit*) untuk memastikan apakah semua perhitungan yang diajukan oleh wajib pajak dapat diterima; (4) tercapainya APA diantara kedua belah pihak. Persetujuan ini kemudian akan berlaku selama jangka waktu tertentu, biasanya di dalam keadaan normal, akan berlaku selama 3 (tiga) hingga 5 (lima) tahun, dan apabila kesepakatan telah dicapai, APA dapat dipergunakan guna menyelesaikan kasus-kasus *transfer pricing* yang terjadi saat ini maupun yang terjadi di tahun-tahun sebelumnya.

Mekanisme kontrol yang dilakukan fiskus di dalam penerapan APA adalah dengan cara mewajibkan wajib pajak untuk menyiapkan laporan tahunan dimana di dalamnya wajib pajak memberikan penjelasan mengenai: (i) bagaimana APA yang telah disepakati diterapkan di tahun tersebut; (ii) menyerahkan laporan keuangan yang menunjukkan hasil dari penerapan metode *transfer pricing* yang disepakati; (iii) menyerahkan hasil rekonsiliasi pembukuan yang telah disesuaikan dengan Undang-undang serta bukti pembayaran PPh badan; dan (iv) apabila terdapat kerugian yang dikompensasikan di tahun tersebut, wajib pajak harus dapat mendukungnya dengan data dan alasan yang kuat.

APA tidak akan berlaku lagi dikarenakan dua alasan. Pertama, jika masa berlakunya telah habis dan pihak fiskus sesuai dengan peraturan yang telah ditetapkan, secara formal mencabut kesepakatan tersebut. Kedua, apabila salah satu atau lebih dari persyaratan yang tertuang di dalam persetujuan tersebut tidak dipatuhi oleh salah satu dan/atau kedua belah pihak. Apabila terbukti bahwa APA dibentuk berdasarkan data dan informasi yang menyesatkan, maka dianggap APA juga tidak pernah tercapai. Namun demikian, menyadari semakin cepatnya perubahan yang terjadi di dunia bisnis, APA memberikan fleksibilitas dan kemudahan kepada pihak-pihak yang terkait. Salah satunya adalah dengan memungkinkan adanya revisi dan/atau pembaharuan APA. Revisi terhadap APA diperbolehkan selama telah disepakati dan dicantumkan di dalam persetujuan tersebut. Sedangkan pembaharuan terhadap APA biasanya dilakukan enam bulan sebelum masa berlakunya berakhir. Meski demikian, beberapa perubahan khususnya yang menyangkut perubahan metodologi *transfer pricing* guna menentukan *arm's length price*, akan mengakibatkan wajib pajak untuk mengajukan permohonan baru lagi.

KESIMPULAN

Beberapa hambatan penerapan APA di Indonesia, seperti: (i) kurangnya sumber daya manusia yang memiliki keahlian khusus di bidang *transfer pricing*; (ii) sistem pendataan dan dokumentasi yang masih belum memadai dan terorganisir baik; serta (iii) moralitas otoritas fiskal dan wajib pajak yang masih perlu terus-menerus diperbaiki, kiranya tidak dipakai untuk dijadikan alasan agar tidak meneruskan pembenahan prosedur teknis pengajuan APA yang telah dijadikan salah satu alternatif pencegahan praktik *transfer pricing* pada korporasi multinasional dalam UU Pajak kita.

Pengalaman penerapan APA di negara-negara yang telah lebih dahulu memperkenalkan sistem ini pun harus dipelajari agar implikasinya terhadap korporasi multinasional dan iklim bisnis di Indonesia secara keseluruhan terus membaik. Satu hal yang perlu diingat di dalam penerapan sistem APA ini, bahwasanya bersifat sukarela. Artinya otoritas fiskal Indonesia tidak dapat memaksa atau mewajibkan korporasi multinasional untuk ikut berpartisipasi di dalam program APA ini. Oleh karenanya, keberhasilan sistem APA ini akan sangat tergantung kepada otoritas fiskal untuk membuatnya “menarik”.

DAFTAR PUSTAKA

- Astera Primanto, Bhakti (2002) “Transfer Pricing Suatu Kajian Perpajakan”, *Jurnal Perpajakan Indonesia*, No.7/2002, hal 30-34.
- Borkowski, Susan C (Spring 2000) “Transfer Pricing Advance Pricing Agreements: Current Status by Country”, *Greenvale: The International Tax Journal*.
- Cox, James, F., Howe, Gerry and Boyd, Lynn H (1997), *Transfer Pricing Effects on Locally Measured Organizations*, Industrial Management.
- Gunadi (Agustus 2001), “Pajak Penghasilan 2001” *Berita Pajak* No. 1425/Tahun XXXII/15 Agustus 2000, Hal. 43-44.
- Gunadi (1999), *Pajak Internasional*, Ed. Revisi, Jakarta: LPFEUI.
- Gunadi (1994), *Transfer Pricing: Suatu Tinjauan Akuntansi Manajemen dan Pajak*, Jakarta: Bena Rena Pariwisata.
- Lyon, Susan, M (1996), *International Tax Glossary*, 2nd Ed., Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- OECD Committee on Fiscal Affairs (1979), *Transfer pricing and Multinational Enterprises*, Paris: OECD.
- OECD (2000) Model Tax Convention on Income and on Capital.
- Robert, Anthony N and Govindarajan, Vijay (1998), *Management Control System*, 9th ed, Irwin McGraw-Hill.
- Rosenburg, Jery, M ((1983), *Dictionary of Business and Management*, Second Edition, New York: Jhon Wiley&Sons, Inc.
- Singh, Kavaljit (1998), *Memahami Globalisasi Keuangan*: Yakoma PGI.
- Suharto (November 2000), “Advance Pricing Agreement: Suatu Alternatif Penanganan Transfer Pricing” *Berita Pajak* No. 1430/Tahun XXXII, Hal. 34.

