



UNIVERSITAS INDONESIA

**IMPLIKASI POTENSIAL PELAKSANAAN KOREKSI FISKAL ATAS
PRAKTEK *TRANSFER PRICING* PERUSAHAAN MULTINASIONAL
SEHUBUNGAN DENGAN PERSETUJUAN PENGHINDARAN PAJAK
BERGANDA (P3B): ANALISIS HUKUM P3B ANTARA REPUBLIK
INDONESIA DAN AMERIKA SERIKAT**

SKRIPSI

ANGGI YANUAR SALEH

0505000295

FAKULTAS HUKUM

PROGRAM STUDI HUKUM TENTANG KEGIATAN EKONOMI

DEPOK

JULI 2009



UNIVERSITAS INDONESIA

**IMPLIKASI POTENSIAL PELAKSANAAN KOREKSI FISKAL ATAS
PRAKTEK *TRANSFER PRICING* PERUSAHAAN MULTINASIONAL
SEHUBUNGAN DENGAN PERSETUJUAN PENGHINDARAN
PAJAK BERGANDA (P3B): ANALISIS HUKUM P3B ANTARA
REPUBLIK INDONESIA DAN AMERIKA SERIKAT**

SKRIPSI

**Diajukan sebagai salah satu syarat untuk memperoleh gelar Sarjana Hukum pada
Fakultas Hukum Universitas Indonesia**

ANGGI YANUAR SALEH

0505000295

FAKULTAS HUKUM

PROGRAM STUDI HUKUM TENTANG KEGIATAN EKONOMI

DEPOK

JULI 2009

HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

Skripsi ini adalah hasil karya saya sendiri, dan semua sumber baik yang dikutip maupun dirujuk telah saya nyatakan dengan benar.

Nama : Anggi Yanuar Saleh

NPM : 0505000295

Tanda Tangan :

Tanggal : 9 Juli 2009

HALAMAN PENGESAHAN

Skripsi ini diajukan oleh

Nama : Anggi Yanuar Saleh
 NPM : 0505000295
 Program Studi : Hukum tentang Kegiatan Ekonomi
 Judul Skripsi : Implikasi Potensial Pelaksanaan Koreksi Fiskal atas
 Praktek *Transfer Pricing* Perusahaan Multinasional
 sehubungan dengan Persetujuan Penghindaran Pajak
 Berganda (P3B): Analisis Hukum P3B antara Republik
 Indonesia dan Amerika Serikat

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Sarjana Hukum pada Program Studi Hukum Kegiatan Ekonomi, Fakultas Hukum, Universitas Indonesia

DEWAN PENGUJI

Pembimbing : Indra Muliawan, S.H., LL.M (.....)

Pembimbing : Ranggalawe S., S.H.,LL.M (.....)

Penguji : Rosewitha Irawaty, S.H., MLI (.....)

Penguji : Akhmad Budi Cahyono, S.H., M.H. (.....)

Ditetapkan di : Fakultas Hukum Universitas Indonesia, Depok

Tanggal : 9 Juli 2009

KATA PENGANTAR

Puji syukur saya panjatkan kepada Allah SWT yang telah memberikan saya rahmat dan ridhanya untuk dapat terus berpijak sampai saat ini. Penulisan skripsi ini ditujukan untuk memenuhi salah satu syarat untuk mencapai gelar Sarjana Hukum pada Fakultas Hukum Universitas Indonesia. Bantuan dari berbagai pihak, baik selama masa perkuliahan dan masa penulisan skripsi ini menjadi sangat berarti bagi saya. Oleh karena itu saya mengucapkan terima kasih kepada:

1. Kedua orang tua penulis, Ibu Rosariyati dan Bapak Yakup S. Terima kasih atas segala bimbingan, tuntunan, panutan serta doa yang tak pernah putus diberikan kepada penulis. serta adik-adik yang telah banyak mendoakan penulis Begitu juga pada keempat saudara penulis, Akta Maldin, Atika Septariani, Arga Mandagi, dan Arya Gusman;
2. Yang saya hormati, Bapak Indra Muliawan dan Bapak Ranggalawe S, kedua pembimbing skripsi saya yang telah mengikhhlaskan waktu, tenaga, dan pikiran guna membantu saya dalam penyusunan skripsi ini. Suatu kebanggaan bagi saya dapat dibimbing oleh beliau;
3. Bapak Bayu dan Edward P. Sianipar dari Sub-direktorat Pemeriksaan Transaksi Khusus Direktorat Jenderal Pajak atas informasi berharga yang saya dapatkan;
4. Bapak Akhmad Budi Cahyono, Ibu Rosewitha Irawaty, dan Eka Sri Sunarti selaku penguji;
5. Bapak Andika D, selaku Pembimbing Akademis yang telah banyak memberikan nasehat pada penulis selama menempuh pendidikan di Fakultas Hukum Universitas Indonesia;
6. Segenap guru-guru semasa TK hingga SMA, serta seluruh dosen-dosen Fakultas Hukum Indonesia yang telah banyak memberikan ilmu kepada penulis;
7. Seluruh Staf dan Karyawan Fakultas Hukum Universitas Indonesia yang telah membantu administrasi dari penulisan skripsi ini, khususnya Bapak Sumedi, Bapak Selam, dan Bapak Sardjono;

8. Sahabat-sahabat serta teman seperjuangan penulis, Diah Imelia, Farah Savitri Dompas, Adhyadita Desmeira, Bonggo, Bona, Putri KTM, Amalia Rizky, R.Isnawan, Lucky Irwan, Melissa WN, Sharita NP, Madeyossy P, Herlina Herdian, Tania CUD, Ratih I, Ema Damayanti, Rilis Dhina Argadhikusuma, Anggia Pavianti, Ester Juniar Panggabean, Tuti, Nurachmi, Andris Adhitra, Teguh Suratno, Bayu Puspita, Bagus Radityo, Kosasih, Rizky Beta, dan M. Ihsan Pribadi serta seluruh sahabat yang namanya tidak dapat disebutkan satu-persatu;
9. Kepada semua pihak yang telah memberikan bantuan secara moril maupun materil, baik langsung maupun tidak langsung kepada penulis selama ini, yang mungkin sulit bagi penulis untuk menyebutkannya satu persatu. Namun hal tersebut tidak mengurangi rasa terima kasih saya kepada pihak-pihak tersebut.

Akhir kata, saya percaya Allah SWT pasti akan membalas kebaikan dari segala pihak yang telah ikhlas membantu saya. Semoga skripsi ini dapat memberikan manfaat bagi pengembangan ilmu pengetahuan, dan dapat membantu dalam memberikan informasi kepada mereka yang membutuhkannya.

Depok, 9 Juli 2009

Penulis

**HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI
TUGAS AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIS**

Sebagai sivitas akademik Universitas Indonesia, saya yang bertanda tangan di bawah ini :

Nama : Anggi Yanuar Saleh
NPM : 0505000295
Program Studi : Hukum tentang Kegiatan Ekonomi
Fakultas : Hukum
Jenis Karya : Skripsi

demikian pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia **Hak Bebas Royalti Noneksklusif (Non-exclusive Royalty- Free Right)** atas karya ilmiah saya yang berjudul :

**IMPLIKASI POTENSIAL PELAKSANAAN KOREKSI FISKAL ATAS PRAKTEK
TRANSFER PRICING PERUSAHAAN MULTINASIONAL SEHUBUNGAN
DENGAN PERSETUJUAN PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA (P3B):
ANALISIS HUKUM P3B ANTARA REPUBLIK INDONESIA DAN AMERIKA
SERIKAT**

Beserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Noneksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihmedia/format-kan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (*database*), merawat, dan memublikasikan tugas akhir saya tanpa meminta izin dari saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagai penulis/pencipta dan sebagai pemilik Hak Cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di: Depok

Pada tanggal : 9 Juli 2009

Yang menyatakan,

(Anggi Yanuar Saleh)

ABSTRAK

Nama : Anggi Yanuar Saleh
Program Studi : Hukum tentang Kegiatan Ekonomi
Judul : Implikasi Potensial Pelaksanaan Koreksi Fiskal atas Praktek *Transfer Pricing* Perusahaan Multinasional sehubungan dengan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B): Analisis Hukum P3B antara Republik Indonesia dan Amerika Serikat

Skripsi ini mengetengahkan bagaimana koreksi fiskal yang dilakukan atas praktek *transfer pricing* perusahaan multinasional berpotensi memberikan pengaruh pada Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) antara Republik Indonesia dan Amerika Serikat. Penelitian dilakukan dengan metode studi kepustakaan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa apabila koreksi fiskal untuk menentukan harga pasar wajar dari transaksi pihak-pihak yang memiliki istimewa dilakukan secara tidak konsisten, dimana koreksi perhitungan kembali tidak diikuti dengan koreksi penyesuaian, akan berpotensi menimbulkan pemajakan berganda baik secara ekonomis maupun yuridis sehingga tujuan dari P3B antara Replibuk Indonesia dan Amerika Serikat tidak tercapai.

Kata kunci :

Koreksi Fiskal, Koreksi Perhitungan Kembali, Koreksi Penyesuaian, *Transfer Pricing*, Perusahaan Multinasional, Hubungan Istimewa, Harga Pasar Wajar, P3B, Pemajakan Berganda.

ABSTRACT

Name : Anggi Yanuar Saleh
Study Program : Law on Economic Activity
Title : The Potential Implication of Fiscal Adjustment on Multinational Companies' Transfer Pricing Practice in regards to the Double Taxation Agreement (DTA): Legal Analysis on the DTA between Republic of Indonesia and United States

This mini-thesis envisages about how the fiscal adjustment over multinationals companies transfer pricing practice potentially affects Double Taxation Agreement concluded between Republic of Indonesia and United States of America. This study utilizes the literature research method to reach the answer of aforesaid issue. It shows that inconsistent conduct of fiscal adjustment to set the arm's length price for transaction closed by associated enterprises, in which primary adjustment is not responded with corresponding adjustment, will lead to both economic and juridical double taxation so that the goal of DTA between Republic of Indonesia and United States of America can hardly be accomplished.

Key words:

Fiscal Adjustment, Primary Adjustment, Corresponding Adjustment, Transfer Pricing, Multinational Companies, Associated Enterprises, Arm's Length Price, DTA, Double Taxation.

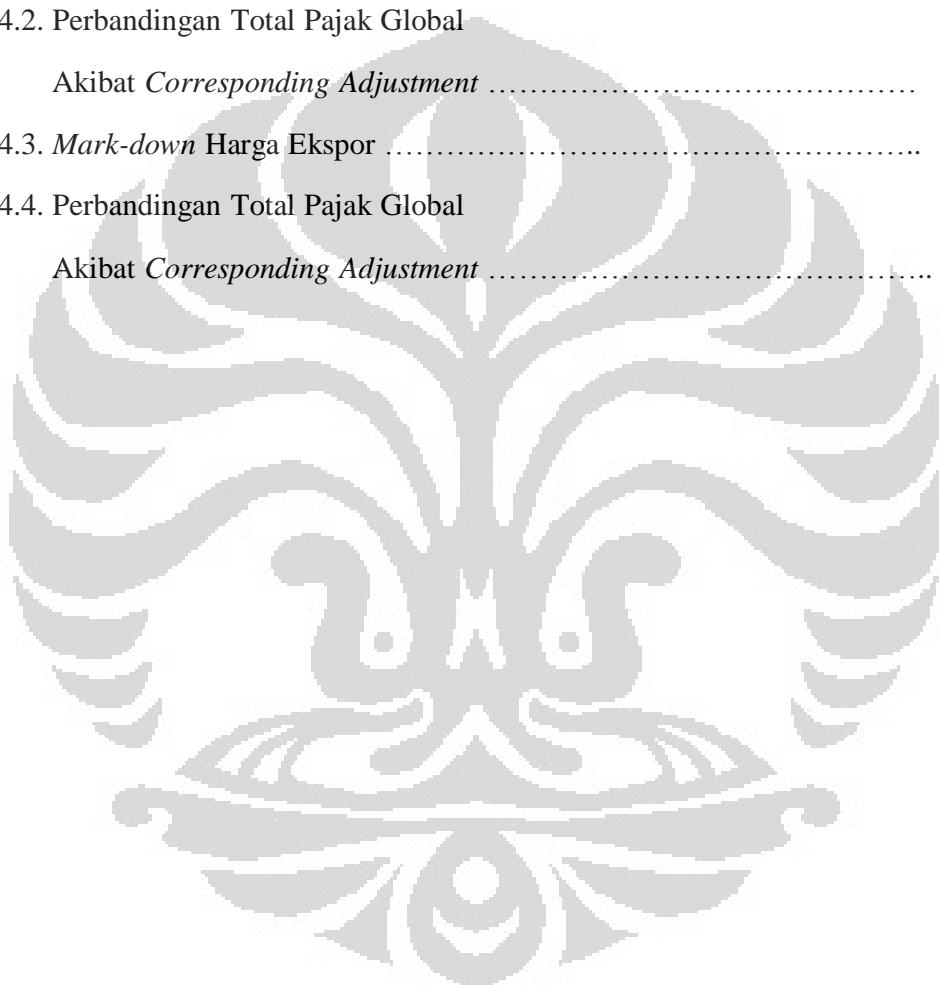
DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL.....	i
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS.....	ii
LEMBAR PENGESAHAN.....	iii
KATA PENGANTAR.....	iv
LEMBAR PERSETUJUAN PUBLIKASI ILMIAH.....	vi
ABSTRAK.....	vii
DAFTAR ISI.....	ix
DAFTAR TABEL	xi
DAFTAR GAMBAR	xii
1. PENDAHULUAN.....	1
1.1 Latar Belakang.....	1
1.2 Pokok Permasalahan.....	10
1.3 Tujuan Penelitian.....	10
1.4 Definisi Operasional.....	11
1.5 Metodologi Penelitian.....	13
1.6 Sistematika Penelitian.....	14
2. PERPAJAKAN DAN KAITANNYA DENGAN TRANSFER PRICING....	17
2.1 Uraian Umum tentang Pajak.....	17
2.1.1 Pengertian Pajak	17
2.1.2 Fungsi Pajak	19
2.1.3 Asas-Asas Pajak	22
2.1.4 Hukum Pajak	24
2.1.4.1 Pengertian Hukum Pajak	24
2.1.4.2 Dasar Hukum Pemungutan Pajak	24
2.1.5 Perlawanan Pajak	26
2.1.6 Pajak Penghasilan	27
2.1.6.1 Subjek Pajak Penghasilan	28
2.1.6.2 Objek Pajak Penghasilan	33
2.1.6.3 Uraian Umum tentang Ketentuan Pajak Internasional	34
2.2 <i>Transfer Pricing</i>	37
2.2.1 Konsep Dasar <i>Transfer Pricing</i>	37
2.2.2 Hubungan Istimewa	39
2.2.3 Prinsip Harga Pasar Wajar	41
2.2.4 Perusahaan Multinasional	43
2.2.5 Tujuan <i>Transfer Pricing</i>	46
2.3 Aspek Perpajakan dalam Transfer Pricing	47

3. KATEGORI DAN MEKANISME <i>TRANSFER PRICING</i>, KOREKSI FISKAL, DAN PERSETUJUAN PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA	50
3.1 Kategori dan Mekanisme <i>Transfer Pricing</i>	50
3.2 Koreksi Fiskal	60
3.3 Pemajakan Berganda Internasional	67
3.3.1 Pengertian Pemajakan Berganda Internasional	67
3.3.2 Faktor-Faktor Pendorong Terjadinya Pemajakan Berganda Internasional	68
3.3.3 Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B)	72
3.3.3.1 Tujuan P3B	72
3.3.3.2 Model P3B	73
3.3.3.3 Kedudukan P3B atas Undang-Undang Domestik	74
3.3.3.4 Ruang Lingkup P3B	76
3.3.3.5 Metode Penghindaran Pajak di dalam P3B	81
4. IMPLIKASI POTENSIAL PELAKSANAAN KOREKSI FISKAL ATAS PRAKTEK <i>TRANSFER PRICING</i> PERUSAHAAN MULTINASIONAL SEHUBUNGAN DENGAN PERSETUJUAN PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA (P3B): P3B ANTARA REPUBLIK INDONESIA DAN AMERIKA SERIKAT	84
4.1 Koreksi Fiskal atas Praktek <i>Transfer Pricing</i> di Indonesia	84
4.1.1 Pengaturan Hubungan Istimewa	86
4.1.2 Pengaturan Harga Pasar Wajar	89
4.2 Implikasi Potensial Pelaksanaan Koreksi Fiskal atas Praktek <i>Transfer Pricing</i> Perusahaan Multinasional sehubungan dengan P3B antara Republik Indonesia dan Amerika Serikat	92
5. PENUTUP.....	105
5.1 Kesimpulan.....	105
5.2 Saran.....	107
6. DAFTAR REFERENSI.....	109
7. LAMPIRAN	

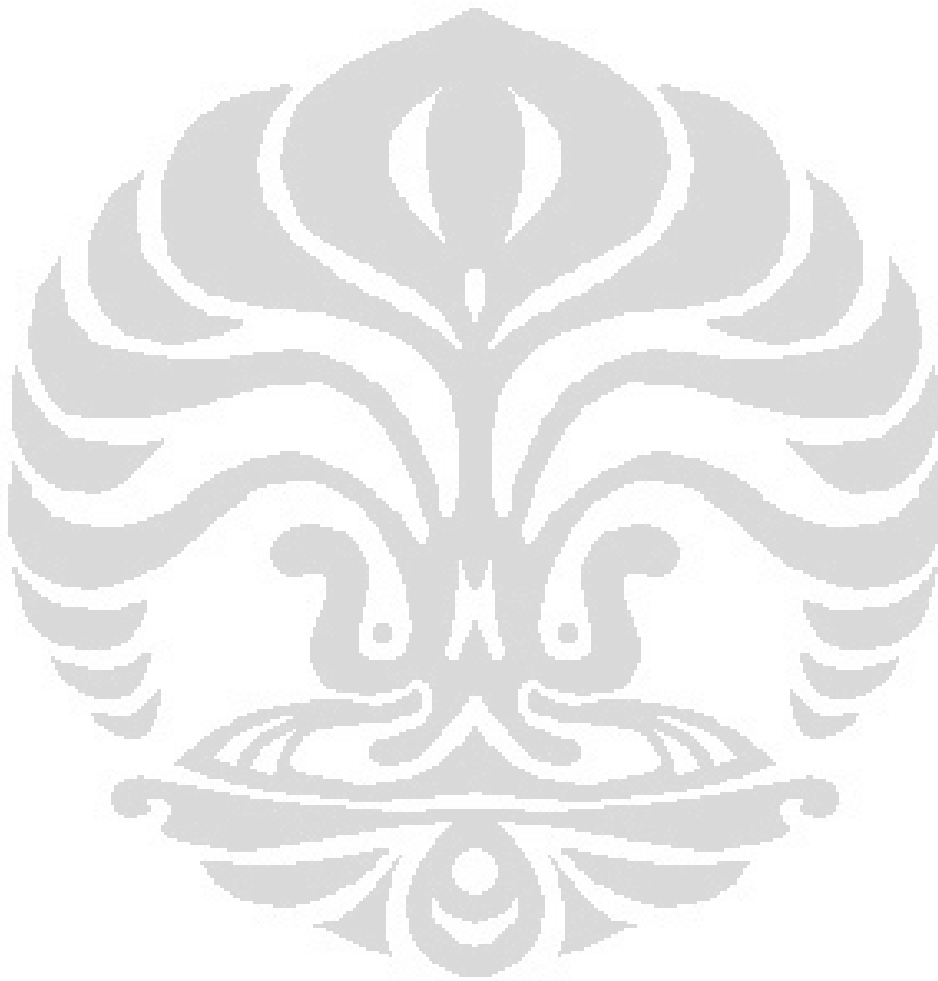
DAFTAR TABEL

Tabel 3.1. <i>Transfer of Intangible</i>	55
Tabel 3.2. <i>Intra-Group Service</i>	57
Tabel 4.1. <i>Mark-up</i> Harga Impor	95
Tabel 4.2. Perbandingan Total Pajak Global <i>Akibat Corresponding Adjustment</i>	100
Tabel 4.3. <i>Mark-down</i> Harga Ekspor	102
Tabel 4.4. Perbandingan Total Pajak Global <i>Akibat Corresponding Adjustment</i>	103



DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1.	47
Gambar 3.1.	66
Gambar 4.1.	96



BAB 1

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang Masalah

Dalam rangka memperbesar keuntungannya, perusahaan-perusahaan multinasional (*Multinational Companies/MNCs*) melakukan investasi di luar negara tempat kedudukannya dengan mengoperasikan cabang atau anak perusahaan (*subsidiary*).¹ Tujuan dari pengoperasian cabang ataupun anak perusahaan ini adalah untuk memperkuat aliansi strategis mereka untuk mempertahankan dan menumbuhkembangkan pangsa ekspor dan impor.² Di sisi lain, adanya investasi antarnegara ini tentu saja menguntungkan negara investor dan negara di mana investor menanamkan modalnya tersebut. Hal ini karena pemerintah negara-negara tersebut dapat memungut pajak yang secara signifikan memang diunggulkan sebagai sumber pemasukan negara selain sektor migas, non-migas, dan pariwisata.³

Pajak merupakan iuran yang dapat dipaksakan oleh pemerintah.⁴ Di Indonesia sendiri, sifat wajib dari pajak dilandasi oleh Pasal 23A UUD 1945 yang menyatakan “Pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-undang.”⁵ Adanya landasaan tersebut berarti bahwa dalam pelaksanaannya pemungutan pajak yang dilakukan pemerintah haruslah berdasarkan undang-undang sehingga hak dan kewajiban otoritas pajak dan wajib pajak menjadi jelas.

¹ Gunadi, *Pajak Internasional*, Edisi Revisi (a), (Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 2007), hal. 221.

² *Ibid.*

³ Rukiah Handoko (Peny), *Penjelasan Umum UU No.10 Tahun 1994 tentang Perubahan atas UU No.7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan Sebagaimana telah diubah dengan UU No.7 Tahun 1991 dalam arah dan tujuan penyempurnaan UU No.7 Tahun 1983 huruf a*, (Jakarta:Lembaga Komunikasi Informasi Perkotaan, 1999), hal.4.

⁴ Rochmat Soemitro, *Pajak dan Pembangunan*, (Bandung: PT Eresco, 1974), hal.8.

⁵ Indonesia, *Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945*, Ps.23A.

Adanya peraturan perundang-undangan perpajakan yang mengatur hak dan kewajiban baik otoritas pajak dan Wajib Pajak tidak serta-merta menjadi jaminan bahwa pelaksanaan pajak berjalan sebagaimana mestinya. Meningkatnya persaingan di era perdagangan bebas secara lumrah mengharuskan banyak perusahaan untuk melaksanakan sistem manajemen yang efektif dan efisien untuk tetap mendapatkan laba yang maksimal sehingga perusahaan dapat terus berjalan. Selain melakukan efisiensi dalam pembiayaan kegiatan operasional perusahaan, upaya lain yang biasa dilakukan adalah dengan mengurangi beban pajak yang ditanggung perusahaan. Pengurangan beban pajak ini lazim dilakukan dengan mekanisme penghindaran pajak (*tax avoidance*) dengan memanfaatkan celah (*loopholes*) yang terdapat dalam suatu peraturan perundang-undangan pajak. Celah yang dimaksud di sini adalah ketiadaan ketentuan perpajakan suatu negara yang tidak mengatur suatu hal tertentu dalam pajak atau yang bersifat tidak memadai, sehingga menimbulkan peluang yang bisa dimanfaatkan untuk melakukan praktek penghindaran pajak.⁶ Meskipun hal seperti ini bisa jadi tidak melanggar hukum, namun sebenarnya bertentangan dengan tujuan dibentuknya peraturan perundang-undangan di bidang perpajakan.⁷ Salah satu metode yang lazim dilakukan oleh perusahaan multinasional dalam skema *tax-avoidance* ini adalah rekayasa harga atau yang umum dikenal dengan *transfer pricing*.

Berdasarkan *United Nations Conference on Trade and Development* (UNCTAD) diperkirakan terdapat sekitar 63.000 perusahaan induk yang mengendalikan sekitar 630.000 perusahaan afiliasi di seluruh dunia.⁸ Meningkatnya catatan merger dan akuisisi pada saat ini juga tentu mempengaruhi tingkat pengendalian oleh perusahaan-perusahaan induk di berbagai belahan dunia. Pada saat ini lebih dari 60% nilai perdagangan di dunia dihasilkan dari

⁶Upaya Menangkal Praktek Penghindaran Pajak, <<http://www.dannydarussalam.com/engine/artikel/art.php?artid=289>>, 22 Februari 2009.

⁷OECD, Glossary of Tax Terms (a). <http://www.oecd.org/document/41/0,3343,en_2649_33753_37685737_1_1_1_1,00.html#MAPdef>, 22 Februari 2009.

⁸ Monica Boss, *International Transfer Pricing: The Valuation of Tangible Assets*, (USA: Kluwer Law International, 2003), hal.5.

transaksi yang berhubungan erat dengan perusahaan multinasional melakukan perhitungan harga, imbalan atau persyaratan dagang (*term of trade*) dengan menggunakan skema *transfer pricing*.⁹

Secara umum *transfer pricing* merupakan jumlah harga atas penyerahan (*transfer*) barang atau imbalan atas penyerahan jasa yang telah disepakati oleh kedua belah pihak dalam transaksi bisnis maupun finansial.¹⁰ Dalam suatu grup perusahaan, *transfer pricing* juga lazim disebut dengan istilah *intercompany pricing*, *intercorporate pricing*, *interdivisional pricing*, atau *internal pricing*.¹¹ *Transfer pricing* dapat bermula dari usaha pengendalian yang dilakukan oleh satu pihak pada pihak lainnya melalui pemilikan, misalnya antara induk dengan anak perusahaan.¹² Karena adanya faktor pengendalian dari perusahaan induk tersebut kepada anak perusahaannya, maka biasanya kebijakan *transfer pricing* merupakan sebuah kebijakan perusahaan multinasional yang bersifat terpusat. Hal ini ditujukan agar kebijakan *transfer pricing* tersebut menjadi salah satu panduan yang serempak bagi para anak perusahaan untuk mencapai tujuan grup perusahaan.¹³

Untuk tujuan ekonomi, *transfer pricing* diartikan sebagai penentuan harga barang atau jasa oleh suatu unit organisasi dari suatu perusahaan kepada unit organisasi lainnya dalam perusahaan yang sama.¹⁴ Strategi *transfer pricing* biasanya dikenakan terhadap produk-produk barang dan jasa yang bersifat antara/baku (*intermediate products*) yang menjadi barang dan jasa yang dipasok oleh

⁹ Darussalam dan Danny Septriadi, *Perusahaan Multinasional, Transfer Pricing, Tax Planning, Tax Avoidance, dan Kepastian Hukum* (a), diedit oleh Darussalam dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Cross Border Transfer Pricing untuk Tujuan Perpajakan*, (Jakarta: Danny Darussalam Tax Center, 2008), hal.2.

¹⁰ Gunadi (a), *op.cit.*, hal.222.

¹¹ *Ibid.*

¹² *Ibid.*

¹³ Larry J. Merville and J. William Petty, "Transfer Pricing for the Multinational Firm", *The Accounting Review*, Vol. 53, No. 4 (Oct., 1978), American Accounting Association, hal. 935. <<http://www.jstor.org/stable/246302>>, 24 Maret 2009.

¹⁴ Gunadi (a), *op.cit.*

divisi penjual ke divisi pembeli.¹⁵ Strategi ini lebih ditekankan pada penjualan produk antar divisi sehingga dapat digunakan sebagai alat untuk menilai kinerja antar anggota atau divisi perusahaan.¹⁶ Hal ini demikian karena dengan mekanisme ini pendapatan dari divisi penjualan dan pendapatan dari divisi pembelian dapat dicatat dan dipantau.¹⁷ Di dalam perpajakan, dimensi ini disebut dengan disebut dengan dimensi netral.¹⁸

Dalam perkembangannya, praktek *transfer pricing* dijadikan sebagai salah satu sarana perusahaan dalam manajemen pajak. Hal inilah yang dinamakan dengan dimensi pejoratif *transfer pricing* dari segi perpajakan.¹⁹ Umumnya, *transfer pricing* dilakukan melalui pengalihan laba dari negara-negara yang tarif Pajak Penghasilan (PPH) tinggi (*high tax countries*) ke negara yang tarif pajaknya rendah (*tax haven countries*).²⁰ Pengalihan laba tersebut dilakukan dengan merekayasa harga secara sistematis yang ditujukan untuk seolah-olah mengurangi keuntungan perusahaan sehingga PPH yang dikenakan terhadap pemasukan menjadi berkurang, dan laba yang didapat oleh anak perusahaan di *tax haven*²¹ akan dikenakan tarif pajak perusahaan yang rendah.

¹⁵ Yenni Mangoting, "Aspek Perpajakan dalam Praktek *Transfer Pricing*" (a), *Jurnal Akuntansi & Keuangan Vol. 2*, No. 1, Mei 2000, hal.70.

¹⁶ *Ibid.*

¹⁷ Henry Simamora, *Akuntansi Manajemen*, (Jakarta : Salemba Empat, 1999), hal.272.

¹⁸ Sugiharto, Koreksi fiskal pajak penghasilan dan koreksi pajak pertambahan nilai terhadap transaksi transfer pricing di PT. "X", (*Skripsi Universitas Kristen Petra, Surabaya, 2002*), hal.5.

¹⁹ *Ibid.*

²⁰ Darussalam dan Danny Septriadi (a), *op.cit.*, hal.2.

²¹ OECD, *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue* (b), 1998, hal.22. Lihat juga Kristian Agung Prasetyo, "Pengaruh *Transfer Pricing* dan *Tax Haven* terhadap Penerimaan Pajak" (a), dalam Darussalam dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Cross Border Transfer Pricing untuk Tindakan Perpajakan*, (Jakarta: Danny Darussalam Tax Center, 2008), hal.51-52.

Menurut OECD, salah satu indikator apakah suatu negara termasuk ke dalam kategori *tax haven* adalah dengan melihat apakah negara itu sudah dikenal luas sebagai *tax haven* atau tidak. Hal inilah yang disebut dengan *reputation test*. OECD juga menambahkan beberapa faktor yang dapat dipergunakan untuk mengindikasikan apakah suatu negara dapat dikategorikan sebagai *tax haven*, yaitu:

1. Tidak ada pajak atau kalau ada tarifnya sangat kecil.
2. Minimnya ketersediaan informasi.
3. Kurang transparan dan biasanya tidak ada kegiatan perusahaan yang signifikan di sana.

Di dalam investasi asing, *transfer pricing* lazim dikatakan sebagai salah satu persoalan pokok.²² Hal ini karena masalah *transfer pricing* melibatkan berbagai permasalahan, antara lain menyangkut bea cukai, ketentuan *anti-dumping*, dan persaingan usaha tidak sehat.²³ Kesemuanya pada umumnya berkaitan dengan *transfer pricing*. Meskipun beberapa perusahaan itu berkeinginan untuk menyesuaikan harga secara wajar dalam satu kebijakan, namun hal itu langsung menimbulkan pertentangan dari perusahaan-perusahaan lainnya. Untuk itulah, mayoritas perusahaan multinasional memandang bahwa *transfer pricing* adalah isu yang paling penting dalam perpajakan internasional.²⁴ Hal ini didukung pula oleh data yang diperoleh dari survei terbaru *Earnst and Young* pada tahun 2007-2008 (*Precision Under Pressure: Global Transfer Pricing Survey 2007-2008*) yang menyatakan hal-hal sebagai berikut:

1. Sebanyak 40% responden mengidentifikasi bahwa permasalahan *transfer pricing* merupakan permasalahan perpajakan yang paling utama dibandingkan dengan permasalahan perpajakan lainnya;
2. Sebanyak 74% responden perusahaan induk dan 81% *subsidiary* menyatakan bahwa permasalahan *transfer pricing* akan menjadi sangat kritikal atau sangat penting dalam dua tahun mendatang;
3. Sebanyak 65% responden perusahaan induk menyatakan bahwa mekanisme dokumentasi *transfer pricing* pada saat ini menjadi lebih penting dibandingkan dua tahun yang lalu;
4. Sebanyak dua pertiga dari reponden perusahaan induk mengalami tingkat kebutuhan yang tinggi akan adanya *transfer pricing resources*;
5. Sebanyak 87% responden meyakini bahwa akan menjalani proses audit *transfer pricing* dalam waktu dua tahun mendatang.²⁵

²² Ralph Folsom, and Michael Wallace Gordon, *International Business Transaction*, (St.Paul Minn: West Group, 1999), hal.1039.

²³ *Ibid.*

²⁴ Hubert Hamaekers, "Arm's Length-How Long?", *International Transfer Pricing Journal*, Maret/April 2001, hal.30.

²⁵ Survei ini dilakukan pada 850 Perusahaan Multinasional yang berada di 24 Negara. Laporan diakses dari <<http://www.ey.com/transferpricingsurvey>>, 21 Februari 2009.

Bagi pemerintah, praktek *transfer pricing* ini berpotensi merugikan negara karena penerimaan pajak suatu negara menjadi berkurang karena telah terjadi pengalihan laba suatu perusahaan dari suatu negara yang tarif pajaknya tinggi ke negara yang tarif pajaknya rendah. *Transfer Pricing* tidak hanya memiliki dampak buruk pengurangan pajak di negara-negara industri saja, tetapi berpengaruh terhadap penerimaan pajak di negara-negara berkembang. Padahal, menurut Alex Cobham, bagi negara-negara berkembang, pajak merupakan sumber pemasukan yang bisa diharapkan untuk menjadi *sustainable*.²⁶ Indikator adanya kebijakan *transfer pricing* di suatu perusahaan multinasional antara lain adalah sebagai berikut:

- a. Perusahaan cenderung merugi dari tahun ke tahun, pembayaran royalti, baik karena *licensing agreement* atau berdasarkan perjanjian lainnya, atau imbalan jasa teknis dalam kerangka *Technical Assistance Agreement* dan sebagainya dari perusahaan di Indonesia kepada induk atau perusahaan serumpun;
- b. Struktur permodalan perusahaan lebih cenderung berupa pinjaman (*thin capitalization*);
- c. Pembayaran dividen dalam jumlah besar ketika melaporkan laba;
- d. Pemanfaatan *treaty shopping* (rekayasa arus dana melalui negara mitra kerja dengan maksud mendapatkan keringanan pajak) karena adanya *tax treaty* dengan beberapa negara dan *tax haven countries* atas aktifitas di Indonesia.²⁷

Dari sebuah penelitian yang dilakukan oleh Profesor Simon J.Pak, seorang ahli keuangan dari *Pennsylvania State University*, dan John S.Zdanowicz, direktur pada Pusat Perbankan dan Lembaga Keuangan dari *Florida International University*, pada tahun 2002 memperkirakan bahwa akibat praktek *transfer*

²⁶ A Cobham, "Tax Evasion, Tax Avoidance, and Development Finance", *Working Paper, Queen Elizabeth House*, 2005, hal.8.

²⁷ Gunadi, *Transfer Pricing: Suatu Tinjauan Akuntansi, Manajemen dan Pajak* (b), (Jakarta: Bina Rena Pariwaea, 1994), hal.17.

pricing yang dilakukan oleh perusahaan multinasional Amerika Serikat, Negara Amerika Serikat kehilangan penerimaan pajak sebesar AS\$ 53 Miliar.²⁸

Jika hal ini dikaitkan dengan kondisi investasi asing di Indonesia, beredarnya modal di Indonesia sendiri sangat bergantung pada keberadaan perusahaan multinasional yang sebagian besar berasal dari Amerika Serikat. Bagi perusahaan multinasional AS, investasi di Indonesia merupakan suatu yang menarik karena adanya berbagai kemudahan dan berbagai insentif investasi.²⁹ Terlebih dengan adanya krisis ekonomi yang melanda Amerika Serikat, para investor mulai menarik dananya dari negara tersebut.³⁰ Para investor ini mencari negara yang aman untuk mengembangkan bisnisnya dalam jangka waktu yang lama.³¹ Negara yang menjadi tempat kajian para investor Amerika adalah Indonesia. Investor tersebut menilai Investasi di kawasan Asia Tenggara termasuk Indonesia masih lebih aman jika dibandingkan dengan Eropa.³²

Walaupun investasi yang dilakukan oleh perusahaan multinasional Amerika Serikat di satu sisi memberikan keuntungan bagi Indonesia, namun dari segi perpajakan, kondisi yang ada tidak jauh berbeda dengan yang ada di Amerika Serikat. Walaupun pada dasarnya anak perusahaan yang berada di Indonesia dan *parent company* yang berada di Amerika Serikat merupakan dua entitas hukum yang terpisah, namun kebanyakan perusahaan multinasional Amerika Serikat tetap memandang bahwa pada dasarnya mereka berada dalam satu organisasi/grup

²⁸ Simon J.Pak dan John S.Zdanowicz, 2002 *US Trade with the World: Estimate of 2001 lost of Federal Income Tax revenue due to over-invoiced imports and under-invoiced exports*. <<http://dorgan.senate.gov/newsroom/extras/pak-zdan.pdf>>, 19 Januari 2009.

²⁹ Pemodal Amerika Puas Investasi di Indonesia <http://bisnis.vivanews.com/news/read/4404-pemodal_amerika_puas_investasi_di_indonesia>, 20 Maret 2009.

³⁰ 25 Perusahaan Amerika Siap Investasi di Indonesia <http://www.kontan.co.id/index.php/Bisnis/news/2618/25_Perusahaan_Amerika_Siap_Investasi_di_Indonesia>, 20 Maret 2009.

³¹ *Ibid.*

³² *Ibid.*

perusahaan.³³ Oleh karena itu, kebijakan *transfer pricing* yang merupakan kebijakan terpusat dalam satu grup cenderung terjadi.³⁴

Jika dihubungkan dengan kondisi di Indonesia sendiri, sebagian besar perusahaan multinasional diindikasikan melakukan praktek *transfer pricing* karena laporan keuangannya selalu merugi sehingga dibebaskan dari kewajiban membayar PPh.³⁵ Pada tahun 2005 saja, terdapat data yang menyatakan bahwa 750 perusahaan penanaman modal asing di Indonesia merugi selama lima tahun berturut-turut sehingga tidak membayar PPh.³⁶ Bahkan, Dradjad H Wibowo, anggota dari Panitia Khusus Perubahan Undang-Undang Perpajakan dari DPR, menyatakan bahwa setidaknya beberapa perusahaan penanaman modal asing dari beberapa negara seperti Korea Selatan, Jepang, Amerika Serikat, Australia, dan beberapa negara Eropa melakukan penyalahgunaan praktek *transfer pricing*.³⁷ Hal ini diindikasikan demikian karena tidak adanya panduan teknis yang komprehensif mengenai prosedur perhitungan akuntansi dan audit dalam *transfer pricing arrangements* yang mereka miliki.

Otoritas pajak di berbagai negara, termasuk di Indonesia, menyadari akan adanya kemampuan dari perusahaan-perusahaan multinasional tersebut untuk memanipulasi transaksi *intra-group* sedemikian rupa yang pada dasarnya berbeda jika dilakukan dengan pihak-pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa atau

³³ Jane O. Burns, "Transfer Pricing Decision in US Multinational Corporation", *Journal of International Business Studies*, Vol. 11, No. 2 (Autumn, 1980), Palgrave Macmillan Journals, hal.23.

³⁴ *Ibid.* Menurut Burns, terdapat beberapa variabel yang menyebabkan perusahaan-perusahaan multinasional AS tersebut melaksanakan kebijakan *transfer pricing*, yaitu: (1) tarif pajak federal di AS, (2) kondisi pasar di negara lain, (3) tarif pajak di negara lain, (4) persaingan usaha di negara lain, (5) laba yang cukup besar untuk perusahaan afiliasi di negara lain, (6) kondisi perekonomian di negara lain, (7) pengetatan kebijakan ekspor dan impor, (8) bea masuk, (9) control harga antar divisi, dan (10) pengendalian nilai tukar mata uang.

³⁵ Darussalam dan Danny Septriadi (a), *op.cit.*, hal.4.

³⁶ The Economist Intelligence Unit Ltd., *Indonesia Risk: Tax Policy Risk* (2006), Dow Jones Reuters Business Interactive LLC <<http://global.factiva.com.dbgw.lis.curtin.edu.au/ha/default.aspx>>, 24 Maret 2009.

³⁷ "PMA Nakal Harus Dikenai Sanksi Pidana Penghindaran Pajak Melalui Pola Pengalihan Keuntungan", Kompas, Jakarta, 28 November 2005, dalam Kristian Agung Prasetyo, "Transfer Pricing Regulation in Indonesia: Some Thought for Reform" (b), *Jurnal Akuntansi Pemerintah*, Vol.3 No.1, Oktober 2008, hal.19.

independen.³⁸ Berbagai macam bentuk perlawanan serta alasan-alasan yang dapat dijadikan bahan pembelaan oleh para wajib pajak yang diduga melakukan praktek tersebut seringkali memberikan hambatan bagi otoritas pajak untuk membuktikan serta mengungkap kasus-kasus yang berkaitan dengan *transfer pricing*. Padahal jika otoritas pajak berhasil mengungkap adanya praktek tersebut, maka hal ini akan berdampak positif bagi penerimaan negara kita dari sektor pajak. Dan untuk menghindari hal seperti ini, otoritas pajak berbagai negara membuat aturan *transfer pricing* yang ketat seperti penerapan sanksi dan hukuman, persyaratan dokumentasi, serta pemeriksaan pajak terhadap perusahaan yang melakukan praktek *transfer pricing*, di mana akan menyebabkan adanya penentuan kembali atau koreksi (*primary adjustment*) atas harga yang ditetapkan oleh para perusahaan multinasional tersebut terhadap *transfer pricing*. Negara-negara diperkenankan untuk melakukan koreksi apabila transaksi yang dilakukan antar perusahaan-perusahaan tersebut sama-sama memiliki hubungan istimewa,³⁹ dan tidak berdasarkan prinsip harga pasar yang wajar.

Karena permasalahan *transfer pricing* tidak hanya melibatkan antara Wajib Pajak dan otoritas pajak suatu negara saja tetapi juga melibatkan dua otoritas pajak dari negara yang berbeda,⁴⁰ apabila koreksi tidak dilakukan dengan semestinya maka akan berdampak menimbulkan permasalahan hukum baru, misalnya mengenai negara mana yang berhak untuk mengenakan Pajak Penghasilan terhadap laba yang dihasilkan oleh perusahaan yang menjalankan usahanya di lebih dari satu negara. Jika dikaitkan dengan kasus *transfer pricing* yang mungkin saja dipraktikkan oleh perusahaan multinasional AS di Indonesia, terdapat Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) antara Indonesia dengan Amerika Serikat yang memperkenankan adanya koreksi *transfer pricing*. Namun jika koreksi ini tidak dilakukan berdasarkan koridor yang berlaku berdasarkan perpajakan internasional, maka adanya koreksi tersebut tentunya akan

³⁸ Daniel Hoi Ki Ho, “*International Transfer Pricing Regulation: Does East Meet West?*”, *Comp. Law*. 2007, 28(7), hal.212-223

³⁹ Rotondaro, Carmine, “The notion of “associated enterprises”: Treaty Issues and domestic Interpretation – An Overview”, *International Transfer Pricing Journal*, IBFD Vol. 7, No. 1, Januari/ Februari 2002, hal.2.

⁴⁰ *Ibid.*

menimbulkan permasalahan hukum terhadap P3B antara Indonesia dengan Amerika Serikat. Hal inilah yang membuat penulis tertarik untuk mengkajinya lebih dalam melalui perspektif hukum.

1.2. Pokok Permasalahan

Berdasarkan latar belakang yang telah disampaikan dalam bagian sebelumnya, terdapat beberapa permasalahan hukum yang akan diketengahkan dalam penelitian ini yaitu sebagai berikut:

1. Bagaimanakah mekanisme dari koreksi fiskal atas praktek *transfer pricing* berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan Indonesia?
2. Bagaimanakah implikasi potensial dari koreksi fiskal atas praktek *transfer pricing* oleh perusahaan multinasional sehubungan dengan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) melalui analisis P3B antara Republik Indonesia dan Amerika Serikat?

1.3. Tujuan Penelitian

Secara umum penelitian yang dilakukan oleh penulis ini bertujuan untuk memperluas pengetahuan, mengobati rasa keingintahuan penulis serta memberikan gambaran pada pembaca mengenai dampak yang mungkin terjadi terhadap Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) jika terjadi adanya koreksi fiskal terhadap praktek *transfer pricing* yang dilakukan oleh perusahaan multinasional. Adapun tujuan khusus dari dilaksanakannya penelitian ini adalah sebagai berikut:

- a. untuk mengetahui mengenai mekanisme koreksi fiskal yang diatur di dalam peraturan perundang-undangan perpajakan Indonesia; dan
- b. untuk mengetahui tentang implikasi yang potensial dapat terjadi dari adanya koreksi fiskal atas transaksi *transfer pricing* yang dilakukan oleh perusahaan multinasional sehubungan dengan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dengan menggunakan analisa P3B antara Indonesia – Amerika Serikat.

1.4. Definisi Operasional

Suatu definisi operasional pada hakekatnya adalah suatu pedoman yang memberikan batasan-batasan dalam pengertian yang akan dipergunakan sebagai dasar penelitian hukum. Adapun batasan-batasan tersebut adalah sebagai berikut:

- a. *Transfer pricing* adalah usaha untuk mengalihkan penghasilan, dasar pengenaan pajak, dan atau biaya dari suatu perusahaan kepada satu atau lebih perusahaan lain melalui transaksi antar perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa, dengan maksud untuk menekan jumlah pajak global yang terutang oleh perusahaan-perusahaan tersebut.⁴¹
- b. Subjek Pajak adalah subjek hukum yang terdiri dari Orang Pribadi; Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan menggantikan yang berhak; Badan; dan Bentuk Usaha Tetap.⁴²
- c. Wajib Pajak adalah Subjek Pajak yang dinyatakan mampu untuk melaksanakan tindakan hukum di masyarakat menurut ketentuan hukum perdata dan memiliki atau terikat oleh obyek yang dikenakan pajak menurut ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku.⁴³
- d. Hubungan istimewa adalah hubungan yang terjadi karena adanya suatu perusahaan dari suatu Negara pihak pada Persetujuan turut berpartisipasi secara langsung maupun tidak langsung dalam manajemen, pengendalian atau modal suatu perusahaan dari Negara pihak lainnya pada Persetujuan, atau terdapat orang/badan yang sama yang turut berpartisipasi secara langsung maupun tidak langsung dalam manajemen, pengendalian, atau

⁴¹ Direktorat Jenderal Pajak, *Modul Pelatihan Transfer Pricing*, (Jakarta: Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak, 1993), hal.1.

⁴² Indonesia, *Undang-Undang tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (a)*, Undang-Undang No.36 Tahun 2008, LN No.133 Tahun 2008, TLN No.4893, Ps.2 ayat (1).

⁴³ Rukiah Handoko, *Buku Ajar Pengantar Hukum Pajak*, (Depok: Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2006), hal. 55.

modal suatu perusahaan dari Negara pihak pada Persetujuan dan suatu perusahaan dari Negara pihak lainnya pada Persetujuan.⁴⁴

- e. Koreksi Fiskal adalah penentuan 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 dengan menggunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independen, metode harga penjualan kembali, metode biaya-plus, atau metode lainnya.⁴⁵
- f. *Primary Adjustment* adalah koreksi fiskal yang pertama kali diterapkan oleh otoritas pajak salah satu negara peserta Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda dengan menggunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independen.⁴⁶
- g. *Corresponding Adjustment* adalah koreksi fiskal yang dilakukan oleh otoritas pajak negara mitra P3B sebagai respon dari adanya *primary adjustment* sehingga alokasi keuntungan di kedua negara menjadi konsisten.⁴⁷
- h. Perusahaan Multinasional adalah perusahaan yang tergabung dalam grup perusahaan multinasional yang merupakan sebuah grup perusahaan-

⁴⁴ OECD Model Tax Convention, Pasal 9 ayat (1) huruf a dan b.

“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,...*”

⁴⁵ *Ibid*, Ps.18 ayat (3).

⁴⁶ OECD, (a). *op.cit*.

⁴⁷ *Ibid*.

perusahaan yang saling memiliki hubungan istimewa, yang didirikan di dua negara atau lebih.⁴⁸

- i. Harga atau nilai wajar/ *arm's length price* adalah hubungan dagang atau hubungan keuangan antara dua perusahaan yang syarat-syaratnya hubungan tersebut menyimpang dari syarat-syarat jika hubungan tersebut dilakukan antara dua perusahaan yang bebas antara yang satu dengan yang lainnya, sehingga jika syarat-syarat tersebut tidak ada maka keuntungan dapat menjadi milik salah satu perusahaan tersebut, namun tidak dapat dimiliki karena adanya syarat-syarat tersebut, dan oleh karena itu dapat dikenakan pajak.⁴⁹
- j. Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) adalah perjanjian pajak antara dua negara bilateral yang mengatur mengenai pembagian hak pemajakan atas penghasilan yang diperoleh atau diterima oleh penduduk dari salah satu atau kedua negara pihak persetujuan.⁵⁰

1.5. Metode Penelitian

Penelitian yang dilakukan ini adalah penelitian hukum normatif melalui studi kepustakaan berupa data sekunder berupa studi kepustakaan. Data-data sekunder yang digunakan di dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Bahan Hukum Primer, yaitu bahan-bahan berupa peraturan perundang-undangan ataupun peraturan yang dikeluarkan pemerintah yang memiliki daya ikat terhadap masyarakat seperti misalnya yang relevan dalam kasus

⁴⁸ *Ibid*

⁴⁹ OECD Model Tax Convention, Pasal 9 ayat (1) huruf b. Lihat juga pengertiannya di *OECD Glossary Tax Terms*. Aturan di dalam ketentuan ini telah disepakati oleh negara-negara anggota OECD untuk menentukan pengertian harga pasar wajar, sehingga jika terjadi praktek *transfer pricing* yang bersifat lintas batas nantinya diharapkan akan terdapat keseragaman.

"...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."

⁵⁰ John Hutagaol, *Kapita Selekta Perpajakan*, (Salemba Empat: Jakarta, 2006), hal.5.

ini adalah seperti, Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Republik Indonesia dengan Amerika Serikat, UU No.36 Tahun 2008 tentang Perubahan Kedua atas UU No.7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor 04/PJ.7/1993 tentang Petunjuk Penanganan Kasus-Kasus *Transfer Pricing* (Seri Tp-1).

2. Bahan Hukum Sekunder, yaitu bahan-bahan yang merefleksikan penggunaan bahan hukum primer seperti misalnya buku-buku, makalah-makalah, skripsi-skripsi, serta berbagai data pendukung lainnya yang mengulas tentang praktek *transfer pricing* di Indonesia, Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dengan model *Organization for Economic Development and Cooperation (OECD)*.
3. Bahan Hukum Tersier yang menunjang bahan hukum primer dan sekunder.

Metode analisis yang penulis gunakan terhadap data-data sekunder di atas adalah metode kualitatif, yaitu analisis data yang dilakukan berdasarkan kualitas data untuk mendapatkan gambaran permasalahan secara dalam dan komprehensif.

Dengan memperhatikan sifat, bentuk serta tujuan penelitian yang saya lakukan ini, maka jenis penelitian yang penulis gunakan adalah sebagai berikut:

1. Deskriptif, yaitu penelitian yang dilakukan untuk memberikan gambaran umum tentang sesuatu.
2. *Problem finding*, yaitu berusaha menemukan dan memecahkan permasalahan yang ada terhadap *transfer pricing* tersebut.
3. Penelitian yang berfokuskan masalah, yaitu penelitian yang hendak memfokuskan pada suatu masalah tertentu.

1.6. Sistematika Penelitian

Sistematika penulisan skripsi ini dibagi ke dalam lima bagian pemaparan (BAB), yaitu:

Bab 1 : Pendahuluan

Bab ini memaparkan mengenai latar belakang masalah yang menjadi dasar penulis mengambil topik ini sebagai subjek penelitian pokok permasalahan, tujuan penelitian, kerangka konseptual, metode penelitian sebagai sarana untuk

mencapai hasil penelitian secara metodologis dan sistematis, dan sistematika penulisan yang merupakan kerangka dasar penelitian.

Bab 2 : Perpajakan dan Kaitannya dengan Transfer Pricing

Bab ini menguraikan mengenai penjelasan umum atas perpajakan dan kaitannya dengan *transfer pricing*. Dalam menjelaskan pajak secara umum diuraikan mengenai definisi, fungsi, asas, pembedaan pajak, perlawanan pajak, PPh, Subjek PPh dan pengecualiannya, Objek PPh, uraian umum tentang ketentuan pajak internasional. Alasan penulis tidak menyetengahkan pembahasan mengenai jenis pajak yang lainnya adalah bahwa pembahasan mengenai *transfer pricing* lebih erat kaitannya dengan PPh dibandingkan dengan jenis pajak lainnya seperti Pajak Pertambahan Nilai (PPN).

Selain itu, di bab ini penulis akan menyetengahkan beberapa bagian yang mengulas konsep *transfer pricing* secara umum mengenai konsep-konsep yang berhubungan dengan praktek *transfer pricing* seperti perusahaan multinasional, hubungan istimewa, serta prinsip Harga Pasar Wajar (*Arm's Length Price*). Selain itu juga akan dijabarkan mengenai tujuan, motivasi dari *transfer pricing*, serta dampak dari praktek *transfer pricing*. Dan yang terpenting di bagian ini adalah akan dibahas mengenai aspek perpajakan dalam praktek *transfer pricing*.

Bab 3 : Kategori dan Mekanisme *Transfer Pricing*, Koreksi Fiskal, dan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B)

Bab ini akan dibagi menjadi tiga bagian. Bagian yang pertama akan menyetengahkan kajian tentang kategori dan mekanisme *transfer pricing* baik ditinjau dari peraturan perpajakan Indonesia dan OECD.

Di bagian kedua, penulis akan mengulas mengenai mengenai koreksi fiskal yang dilakukan oleh otoritas pajak terhadap perusahaan multinasional yang terindikasi melakukan praktek *transfer pricing*.

Sedangkan di bagian ketiga akan diketengahkan mengenai Pemajakan berganda internasional, pengertian pemajakan berganda internasional, penyebab pemajakan berganda internasional, tujuan Perjanjian Penghindaran Pajak,

Berganda (P3B), model P3B, ruang lingkup P3B, dan metode Penghindaran Pajak Berganda dalam P3B.

Bab 4: Implikasi Potensial Pelaksanaan Koreksi Fiskal atas Praktek *Transfer Pricing* Perusahaan Multinasional sehubungan dengan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B): Analisa P3B antara Republik Indonesia dan Amerika Serikat

Bab ini akan membahas tentang pengaturan *transfer pricing* di Indonesia, dan juga akan membahas tentang implikasi potensial pelaksanaan koreksi fiskal atas praktek *transfer pricing* perusahaan multinasional sehubungan dengan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B): analisis P3B antara Republik Indonesia dan Amerika

Bab V : Penutup

Bab ini berisi kesimpulan dan saran mengenai implikasi pelaksanaan koreksi fiskal sehubungan dengan P3B antara Indonesia dan Amerika Serikat. Kesimpulan ini merupakan bentuk uraian terakhir yang penulis sampaikan berdasarkan pembahasan dalam bab-bab sebelumnya. Adapun saran merupakan usulan penulis terhadap hal-hal yang perlu sebagai rekomendasi.

BAB 2

PERPAJAKAN DAN KAITANNYA DENGAN *TRANSFER PRICING*

2.1. Uraian Umum tentang Pajak

2.1.1. Pengertian Pajak

Definisi mengenai apa itu pajak yang diajukan oleh seorang ahli pajak sering kali berbeda dengan definisi yang diajukan oleh ahli pajak lainnya. Prof. P.J.A Adriani yang menyatakan bahwa pajak adalah iuran kepada Negara (yang dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan dengan tidak mendapatkan prestasi kembali, yang langsung dapat ditujuk dan yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum berhubung dengan tugas negara untuk menyelenggarakan pemerintahan.⁵¹

Pengertian pajak di Indonesia diungkapkan juga oleh para ahli pajak Indonesia yaitu R. Santoso Brotodihardjo yang berpendapat bahwa pajak merupakan suatu kewajiban menyerahkan sebagian harta kekayaan ke kas negara disebabkan suatu keadaan, kejadian dan perbuatan yang memberikan kedudukan tertentu, tetapi bukan sebagai hukuman, menurut peraturan yang ditetapkan pemerintah serta dapat dipaksakan, tetapi tidak ada jasa timbal balik dari negara secara langsung, untuk memelihara kesejahteraan umum.⁵²

Selain itu, Prof. Dr. Rochmat Soemitro, S.H. menyatakan bahwa pajak adalah peralihan kekayaan dari pihak rakyat kepada kas negara untuk membiayai pengeluaran rutin dan surplusnya digunakan untuk *public saving* yang merupakan sumber utama untuk membiayai *public investment*.⁵³ Kemudian, di dalam UU Nomor 28 Tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga atas UU Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan disebutkan bahwa pajak adalah kontribusi wajib kepada negara yang terutang oleh orang pribadi atau

⁵¹ P.J.A. Adriani, dalam R.Santoso, Brotodihardjo, *op.cit.*, hal.2.

⁵² R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Edisi Ketiga, (Bandung : PT Eresco.1993), hal.2

⁵³ Rochmat Soemitro, *Pajak dan Pembangunan*, (Bandung: PT Eresco, 1974), hal.8.

badan yang bersifat memaksa berdasarkan undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.⁵⁴

Untuk itu berdasarkan definisi yang penulis jabarkan di atas, berikut merupakan unsur-unsur yang menggambarkan pengertian dari pajak itu:⁵⁵

1. Pajak pada dasarnya adalah suatu iuran, atau kewajiban menyerahkan sebagian kekayaan (pendapatan) kepada negara. Hal ini dapat dikatakan bahwa pemerintah menarik sebagian daya beli rakyat untuk negara;
2. Peralihan iuran tersebut kepada negara adalah bersifat wajib. Hal ini berarti bahwa bila rakyat tidak melakukan pembayaran iuran tersebut, maka dengan sendirinya pemerintah dapat memaksakan. Ini berarti kewajiban tersebut berubah menjadi utang dan dapat ditagih dengan menggunakan surat paksa atau sita;
3. Peralihan iuran ini adalah berdasarkan undang-undang atau peraturan-peraturan yang dibuat pemerintah yang ditujukan untuk umum. Apabila sebuah peralihan iuran tidak berdasarkan suatu undang-undang maka peralihan itu tidaklah sah dan sama saja dengan perampasan hak secara sewenang-wenang;
4. Tidak ada imbalan jasa yang dapat ditunjukkan, yang berarti bahwa antara pembayaran pajak dengan prestasi dari negara tidak berhubungan secara langsung. Prestasi dari negara adalah seperti hak untuk mendapatkan perlindungan dari alat-alat negara, hak untuk menggunakan jalan umum, perairan dan sebagainya. Prestasi-prestasi tersebut tidak dapat ditujukan secara individual kepada pembayar pajak, namun ditujukan secara kolektif atau kepada anggota masyarakat secara keseluruhan. Ini terbukti pada saat orang miskin yang tidak membayar pajak dapat menikmati prestasi dari negara tersebut. Bahkan, orang miskin mungkin lebih memanfaatkan

⁵⁴ Indonesia, *Undang-Undang tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan*, Undang-Undang No.28 Tahun 2007, LN No.133 Tahun 2008, TLN No.4893, Ps.1 angka.1.

⁵⁵ H.Bohari, *Pengantar Hukum Pajak*, (Jakarta: PT. RajaGrafindo Persada, 2006), hal.25-26.

prestasi dari negara tersebut dibandingkan dengan orang kaya, contohnya adalah penggunaan fasilitas kesehatan;

5. Uang yang dikumpulkan sebagai hasil iuran tadi digunakan oleh negara untuk membiayai pengeluaran umum seperti pembangunan jalan dan infrastruktur lainnya, gaji pegawai negeri, ABRI, dan sebagainya.

Dengan demikian, menurut penulis definisi yang paling baik dari beberapa pendapat sarjana yang penulis paparkan di atas adalah definisi pajak dari Prof. Prof. P.J.A. Adriani karena definisi tersebut telah memuat unsur-unsur penting dari pajak seperti diungkapkan di atas. Hal ini sesuai dengan suatu pendapat yang mengemukakan bahwa, sebaik-baiknya suatu definisi adalah apabila definisi tersebut memuat semua ciri yang melekat pada pengertian yang akan dibuatkan pembatasannya, setidaknya ciri-ciri atau unsur-unsur tersebut mendekati kesempurnaan.⁵⁶

2.1.2. Fungsi Pajak

Sampai saat ini ada dua pendapat yang mengangkat mengenai fungsi dari pajak. Pendapat yang pertama merupakan pendapat klasik yang menyatakan bahwa pajak memiliki fungsi *budgeter* dan juga fungsi *regulerend* (mengatur). Pendapat yang kedua merupakan pendapat modern yang menambahkan tiga fungsi lainnya yaitu, untuk menyediakan fasilitas umum (*to provide public goods*), pendistribusian pendapatan dan kekayaan (*redistribution of income and wealth*), untuk mencapai kesejahteraan sosial dan ekonomi (*to promote social and economic welfare*), harmonisasi kebijakan pemerintah dengan kegiatan ekonomi (*harmonization of political wants and economy*), dan stabilitas ekonomi (*stabilization of economy*). Pendapat pertama dianut oleh dua ahli pajak dari Indonesia yaitu Prof. Dr. Rochmat Soemitro, dan R. Santoso Brotodihardjo.⁵⁷ Sedangkan pendapat yang kedua banyak dianut oleh Kath Nightingale,⁵⁸ R. Soetomo dan Richard A. Musgrave.⁵⁹

⁵⁶ R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Edisi Keempat, (Bandung: PT Refika Aditama, 2003), hal.6.

⁵⁷ Rukiah Handoko, *op.cit.*, hal. 17.

Fungsi *budgeter* adalah bahwa pajak merupakan suatu alat (atau suatu sumber) untuk memasukkan uang sebanyak-banyaknya ke dalam kas negara yang pada waktunya akan digunakan untuk membiayai pengeluaran negara.⁶⁰ Pajak-pajak ini terutama akan digunakan untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran rutin, dan apabila setelah itu masih ada sisa (yang lazimnya disebut surplus), maka surplus ini dapat digunakan untuk membiayai investasi pemerintah.⁶¹

Fungsi mengatur menempatkan pajak sebagai suatu alat untuk mencapai tujuan-tujuan tertentu yang letaknya di luar bidang keuangan. Di sini pajak dijadikan sebagai alat untuk melaksanakan kebijaksanaan pemerintah dalam bidang sosial dan ekonomi.⁶² Biasanya fungsi mengatur dari pajak ini banyak ditujukan terhadap sektor swasta.⁶³ Sebagai contoh:

- a. pajak yang tinggi dikenakan terhadap minuman keras untuk mengurangi konsumsi minuman keras; atau
- b. pajak yang tinggi dikenakan terhadap barang-barang mewah untuk mengurangi gaya hidup yang konsumtif; atau
- c. adanya fasilitas pajak yang diberikan kepada perusahaan penanaman modal asing sebagai salah satu jalan menarik investasi asing ke Indonesia.⁶⁴

Penyediaan fasilitas umum, yang berarti bahwa pajak digunakan oleh pemerintah untuk menyediakan fasilitas umum (*public goods*) bagi masyarakat. Menurut Kath, yang dimaksud dengan *public goods* adalah fasilitas yang memiliki karakteristik sebagai berikut:

⁵⁸ Kath Nightingale, *Taxation Theory and Practice*, (Edinburgh: Pearson Education Limited, 2000), hal.3-4.

⁵⁹ Rukiah Handoko, *op.cit.*

⁶⁰ R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Edisi Keempat, *op.cit.* hal. 212.

⁶¹ *Ibid.*

⁶² Mardiasmo, *Perpajakan*, (Bulaksumur: Penerbit ANDI, 2002), hal.1.

⁶³ S. Munawin, *Perpajakan*, (Yogyakarta: Liberty, 1990), hal. 5.

⁶⁴ *Ibid.*

- a. tidak memiliki biaya marginal, yang berarti bahwa peningkatan pengguna suatu fasilitas tidak menyebabkan munculnya biaya tambahan;
- b. tidak ada pengecualian terhadap individu-individu yang ingin mempergunakan fasilitas tersebut;
- c. setiap anggota masyarakat harus mendapatkan bagian penggunaan fasilitas tersebut dengan kadar yang sama, hal ini tidak dapat dipungkiri oleh siapapun.⁶⁵

Pendistribusian pendapatan dan kekayaan, yaitu penyesuaian terhadap distribusi pendapatan dan kekayaan untuk menjamin terpenuhinya apa yang dianggap oleh masyarakat sebagai suatu keadilan distribusi yang adil dan merata. Mekanisme pendistribusian ini adalah dengan melakukan '*transfer of payments and benefits*' dari anggota masyarakat yang memiliki kemampuan secara ekonomis ke masyarakat yang kurang mampu.⁶⁶

Untuk mencapai kesejahteraan sosial dan ekonomi, yang berarti bahwa pajak yang dipungut pemerintah pada dasarnya digunakan untuk membiayai pembangunan sehingga masyarakat mendapatkan hasil dari pembangunan berupa kesejahteraan sosial dan ekonomi.⁶⁷

Harmonisasi kebijakan pemerintah dengan kehidupan perekonomian, yang berarti bahwa pungutan pajak harus serasi dengan politik dan ekonomi. Artinya adalah kepentingan pemerintah yang dituangkan di dalam kebijakan pajak jangan membuat ketegangan atau permasalahan di masyarakat.⁶⁸

Pencapaian stabilitas ekonomi, yaitu bahwa kebijakan anggaran sebagai suatu alat untuk mempertahankan tingkat kesempatan kerja yang tinggi, tingkat

⁶⁵ Kath Nightingale, *op.cit.* hal.3.

⁶⁶ *Ibid.*

⁶⁷ *Ibid.*

⁶⁸ Rukiah Handoko, *op.cit.* hal. 19.

stabilitas yang semestinya dan laju pertumbuhan ekonomi yang tepat dengan memperhitungkan segala akibat terhadap perdagangan dan neraca pembayaran.⁶⁹

2.1.3. Asas-Asas Pajak

Di dalam buku yang berjudul *The Wealth of Nations* (1776), Adam Smith mengatakan bahwa pengenaan pajak yang baik harus memenuhi prinsip-prinsip berikut ini:

- a. harus mencerminkan kemampuan seseorang untuk membayar pajak;
- b. haruslah mengandung kepastian (*certainty*);
- c. harus memberikan kenyamanan baik kepada pembayar pajak dan otoritas pajak (*convenient*);
- d. harus efisien secara administratif dan tidak menimbulkan gangguan ekonomis.⁷⁰

Kemudian keempat prinsip di atas dijabarkan lebih lanjut oleh Kath Nightingale yang menyatakan bahwa pemungutan pajak yang ideal harus memenuhi prinsip-prinsip sederhana, fleksibel, efisien, netral, dan adil.⁷¹ Yang dimaksud dengan sederhana adalah pemungutan pajak harus dilaksanakan secara sederhana sehingga pembayar pajak dapat dengan mudah mengetahui tanggung jawabnya, dan harus dilaksanakan dengan pasti sehingga ia tahu berapa yang harus dibayar, bagaimana mekanisme pembayarannya, dan kapan harus membayar pajaknya.⁷²

Sedangkan yang dimaksud dengan sifat fleksibel adalah bahwa struktur dan tarif pajak seharusnya dengan mudah dapat dirubah tanpa kesulitan untuk

⁶⁹ Richard A. Musgrave dan Peggy B. Musgrave, *Keuangan Negara dalam Teori dan Praktek*, diterjemahkan oleh Drs. Alfonsus Sirait, dkk, (Jakarta: Erlangga, 1999), hal.6.

⁷⁰ Adam Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Volume II, (Indianapolis: Liberty Classics, 1981), hal. 825-828.

⁷¹ Kath Nightingale, *op.cit.* hal.7-8.

⁷² Syarat ini kurang lebih sudah terdapat di dalam peraturan perundang-undangan pajak di Indonesia, seperti contohnya adalah sebagai berikut:

- Bea Meterai yang disederhanakan dari 167 macam tarif menjadi dua macam tarif.
- Tarif PPN yang disederhanakan menjadi satu tari yaitu 10%.

Pajak perseroan untuk badan dan pajak pendapatan untuk perseorangan disederhanakan menjadi pajak penghasilan yang berlaku bagi badan maupun perseorangan.

mengikuti perkembangan zaman, seperti misalnya adalah dasar pengenaan penghasilan tidak kena pajak yang ada di dalam undang-undang PPh;

Pajak juga harus memenuhi asas efisien secara administratif yang berarti biaya untuk melakukan administrasi perpajakan seperti misalnya penagihan, surat-surat agar diusahakan tidak lebih besar dari jumlah pajak yang dipungut karena dapat merugikan pemasukan negara (*administrative cost*). Selain itu, bagi pembayar pajak juga berlaku bahwa sebaiknya biaya-biaya dalam rangka menjadi taat pajak yang baik haruslah lebih kecil dari pajak yang dibayarkan. Seperti misalnya biaya yang dikeluarkan wajib pajak untuk membayar konsultan hukum pajak sebaiknya janganlah lebih besar dari jumlah pajak yang ia bayar. Hal ini disebut sebagai *compliance cost*;

Pajak harus bersifat netral yang berarti bahwa adanya pemungutan pajak tersebut tidak menimbulkan distorsi di perekonomian suatu negara. Seperti misalnya jika pemerintah meningkatkan tarif pajak yang terlalu tinggi untuk PPh badan, maka akan terdapat kemungkinan akan terjadinya keengganan untuk menginvestasikan modalnya di suatu negara ataupun mungkin menarik investasinya.

Yang terpenting juga adalah bahwa pajak harus dapat adil dalam kaitannya dengan beban pajak yang harus ditanggung oleh Wajib Pajak. Pembebanan pajak tidak saja harus dilaksanakan dengan adil, tetapi pemungutan pajak yang dilakukan oleh negara juga harus dapat terlihat adil agar orang-orang tetap mau membayar pajak. Beberapa pihak mengatakan bahwa jika terjadi penyelundupan pajak secara besar-besaran akibat keengganan wajib pajak untuk membayar pajak, yang harus dipersalahkan adalah sistem pemungutan pajak. Hal ini karena sistem tersebut tidak dapat mencerminkan keadilan. Keadilan (*equity*) di dalam pajak dapat dibedakan menjadi dua yaitu:

1. *Horizontal equity*, yang berarti bahwa orang-orang yang memiliki situasi yang sama harus diperlakukan secara sama.
2. *Vertical equity*, yang berarti bahwa orang-orang yang berada dalam situasi yang berbeda dengan orang lain harus diberikan perlakuan secara berbeda

pula seperti misalnya adalah bahwa orang kaya harus membayar pajak lebih banyak dari pada orang miskin.⁷³

2.1.4. Hukum Pajak

2.1.4.1. Pengertian Hukum Pajak

Menurut R. Santoso Brotodihardjo, S.H., hukum pajak adalah keseluruhan dari peraturan-peraturan yang meliputi wewenang pemerintah untuk mengambil kekayaan seseorang dan menyerahkannya kembali kepada masyarakat dengan melalui Kas Negara, sehingga ia merupakan bagian dari hukum publik, yang mengatur hubungan hukum antar negara dan orang atau badan yang berkewajiban membayar pajak.⁷⁴ Sehingga dari definisinya ini hukum pajak menerangkan:

- a. siapa-siapa wajib pajak dan apa kewajiban mereka terhadap pembayaran pajak;
- b. obyek-obyek apa saja yang dikenakan pajak;
- c. timbul dan hapusnya utang pajak;
- d. cara penagihan;
- e. cara mengajukan keberatan dan sebagainya.⁷⁵

2.1.4.2. Dasar Hukum Pemungutan Pajak

Pengertian mengenai pajak dipungut berdasarkan undang-undang adalah bahwa pemungutan pajak baru dapat dilaksanakan apabila sudah ada undang-undang yang mengaturnya. Undang-undang tersebut menjadi dasar hukum negara untuk memungut pajak, sehingga pemungutan pajak tidak menjadi sewenang-wenang. Pendapat bahwa pemungutan pajak haruslah berdasarkan peraturan perundang-undangan sangat erat kaitannya dengan slogan *no taxation without representation* yang mulai pertama kalinya dikembangkan oleh Jonathan Mayhew

⁷⁴ R. Santoso Brotodihardjo, *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*, Edisi Keempat, *op.cit.* hal. 1.

⁷⁵ Eko Lesmana, *Sistem Perpajakan di Indonesia*, Buku Pertama, (Jakarta: Prima Kampus Grafika, 1992), hal. 12 – 13.

pada tahun 1750.⁷⁶ Di Indonesia sendiri, selain dilandasi oleh dilandasi oleh Pasal 23A UUD 1945, sebagai dasar pemungutan pajak diatur sebagian besar dalam undang-undang di bawah ini:

- a. Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan dan segala perubahannya yaitu Undang-Undang Nomor 9 Tahun 1994, Undang-Undang Nomor 16 Tahun 2000, dan Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007.
- b. Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan (UU PPh Tahun 1983) dan segala perubahannya yang meliputi Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994 (UU PPh Tahun 1994), Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 (UU PPh Tahun 2000), dan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 (UU PPh Tahun 2008).
- c. Undang-Undang Nomor 8 Tahun 1993 tentang Pajak Pertambahan Nilai Barang dan Jasa dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 18 Tahun 2000.
- d. Undang-Undang Nomor 21 Tahun 1997 tentang Perolehan Hak atas Tanah dan Bangunan sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 20 Tahun 2000.
- e. Undang-Undang Nomor 18 Tahun 1997 tentang Pajak dan Retribusi Daerah sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 34 Tahun 2000.
- f. Undang-Undang Nomor 12 Tahun 1985 Pajak Bumi dan Bangunan sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang Nomor 12 Tahun 1994.
- g. Undang-Undang Nomor 14 Tahun 2002 tentang Pengadilan Pajak.

⁷⁶No Taxation without Representation', <http://www.conservapedia.com/No_taxation_without_representation>, 7 Februari 2009. Lihat juga Vivian R. Gruder, 'No Taxation Without Representation': *The Assembly of Notables of 1787 and Political Ideology in France*, *Legislative Studies Quarterly*, Vol. 7, No. 2 (May, 1982), hal. 263-279. menurut Vivian, slogan *No Taxation without Representation* yang diperkenalkan di Amerika Serikat bukanlah slogan yang satu-satunya dalam sejarah yang menyatakan bahwa pemungutan perpajakan haruslah berdasarkan peraturan perundang-undangan. Ia menambahkan bahwa di Perancis pada tahun 1787 telah berkembang gerakan yang menyatakan bahwa pemungutan pajak haruslah melalui peraturan perundang-undangan.

- h. Undang-Undang Nomor 19 Tahun 1997 tentang Penagihan Pajak dengan Surat Paksa sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 19 Tahun 2000.

2.1.5. Perlawanan Pajak

Perlawanan pajak diklasifikasikan menjadi dua jenis, yaitu perlawanan pajak secara pasif dan perlawanan pajak secara aktif. Perlawanan pajak secara pasif adalah perlawanan pajak yang sangat erat kaitannya dengan struktur ekonomi, perkembangan intelektual dan moral penduduk serta sistem pemungutan pajak itu sendiri.⁷⁷ Dalam perlawanan pasif ini tidak ada usaha secara nyata dari masyarakat untuk menghambat pemungutan pajak, namun karena masyarakat berada dalam kondisi kurang atau ketidaktahuan mengenai perpajakan maka mereka memutuskan untuk tidak membayar pajak.⁷⁸

Sedangkan di dalam perlawanan pajak secara aktif, wajib pajak melakukan segala macam usaha yang secara langsung ataupun tidak langsung ditujukan kepada otoritas pajak dan bertujuan menghindari pajak.⁷⁹ Dalam perlawanan aktif, secara nyata terdapat usaha dari wajib pajak untuk tidak membayar pajak. Usaha-usaha tersebut dapat dijabarkan sebagai berikut:⁸⁰

- a. penghindaran diri dari pajak (*tax avoidance*), yaitu dengan melakukan perbuatan yang tidak dilarang oleh peraturan perundang-undangan perpajakan,⁸¹ seperti misalnya yang terjadi pada *Inland Revenue Commissioner v Bowater Property Development Ltd* di Inggris pada tahun 1980 di mana pada saat itu Bowater berniat menjual tanah senilai £250.000 ke Milton Pipes Ltd. Ketentuan yang berlaku pada saat itu menyatakan bahwa transaksi jual beli tanah yang mempunyai nilai pembangunan di atas £50.000 harus membayar *development land tax*. Bowater kemudian memecah tanah tersebut menjadi lima bagian dan

⁷⁷S. Munawin, *op.cit.*, hal.7.

⁷⁸*Ibid.*

⁷⁹*Ibid.*

⁸⁰Rukiah Handoko, *op.cit.* hal. 20 - 21.

kemudian menjualnya ke lima perusahaan lain yang masih dalam satu kelompok usaha, masing-masing senilai £36.000. Lalu ke lima perusahaan tersebut menjual masing-masing tanah sebesar £50.000 kepada Milton Pipes Ltd. Di sini secara legal dapat terlihat adanya lima transaksi jual beli tanah, namun secara ekonomis hanya terdapat satu transaksi antara Bowater dengan Milton Pipes Ltd;⁸²

- b. penyelundupan pajak (*tax evasion*) yang merupakan perbuatan yang bertentangan dengan peraturan perundang-undangan pajak. Seperti misalnya importir melakukan laporan palsu mengenai berapa jumlah barang yang ia impor sehingga Pajak Pertambahan Nilai yang ia tanggung menjadi berkurang;
- c. Melalaikan pajak yang berarti bahwa orang-orang yang mampu membayar pajak tidak mau membayar pajak dengan menyembunyikan harta yang ia miliki atau mengalihkannya kepada orang lain, misalnya perusahaan mengalihkan laba yang ia dapat dalam bentuk penanaman modal di perusahaan lain.

2.1.6. Pajak Penghasilan

Pajak Penghasilan (PPH) merupakan pajak langsung yang dipungut oleh pemerintah. Hal ini berarti bahwa beban pajak atas penghasilan menjadi tanggungan wajib pajak yang bersangkutan dan tidak boleh dilimpahkan kepada pihak lain dengan cara memasukkan beban pajak tersebut ke dalam kalkulasi harga penjualan.⁸³ Karena pajak ini merupakan pajak yang dipungut langsung secara periodik terhadap kumpulan penghasilan subjek pajak, maka sudah tentu terdapat peraturan perundang-undangan yang mengatur mengenai pemungutannya sehingga tidak terjadi kesewenang-wenangan. Perlu diketahui sebelum terjadinya reformasi perpajakan pada tahun 1983, pengaturan mengenai PPh terpisah antara yang satu dengan yang lain karena pada waktu itu terdapat pembedaan pengaturan

⁸² *Inland Revenue Commissioner v Bowater Property Development Ltd* (1989) AC 398 (HL)

⁸³ S. Munawin, *op.cit.* hal. 105.

antara Pajak Badan dan Pajak Pendapatan Pribadi seperti misalnya Ordonansi Pajak Perseroan 1925 dan Undang-Undang Pajak Pendapatan 1944.⁸⁴

Namun sejak terjadinya reformasi perpajakan pada tahun 1983, selain terdapatnya penggabungan pengaturan Pajak Pendapatan Pribadi dan Pajak Badan menjadi PPh,⁸⁵ terdapat juga perubahan mendasar di mana undang-undang pajak yang ada telah merubah sistem pemungutan pajak yang lebih memberikan kepercayaan dan tanggung jawab lebih besar kepada wajib pajak untuk menghitung, memperhitungkan, dan menetapkan sendiri besarnya jumlah pajak yang terutang serta membayar dan melaporkan jumlah pajak tersebut.⁸⁶ Tujuan dari penyederhanaan struktur pajak (jenis dan tarif-tarif PPh) ini adalah untuk mempermudah masyarakat untuk mengetahui, mamahami, dan mematuhi pajak.⁸⁷

2.1.6.1. Subjek Pajak Penghasilan

Berdasarkan Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang PPh sebagaimana telah diubah dengan Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008, subjek dari PPh⁸⁸ adalah sebagai berikut:

- a. Orang Pribadi atau Perseorangan baik mereka yang bertempat tinggal di Indonesia maupun di luar Indonesia;
- b. Warisan yang belum terbagi sebagai satu kesatuan, menggantikan yang berhak. Warisan baru menjadi wajib pajak apabila warisan yang belum terbagi itu memberikan penghasilan. Warisan ini mulai menjadi subjek pajak pada saat meninggalnya pewaris, dan berakhir pada saat warisan tersebut dibagi kepada ahli warisnya. Penanggung jawab pembayaran atau

⁸⁴ Ordonansi Pajak Perseroan 1925 mengatur mengenai materi pengenaan dan tata cara pengenaan pajak atas penghasilan dari badan-badan. Sedangkan Ordonansi Pajak Pendapatan 1944 lebih mengatur mengenai pengenaan dan tata cara pengenaan pajak atas penghasilan dari orang-orang pribadi. Dalam ordonansi ini juga diatur mengenai pemotongan pajak oleh pemberi kerja atas penghasilan dari pegawai atau karyawan dari pemberi kerja tersebut.

⁸⁵ R.Mansury, *The Indonesian Income Tax: A Case Study in Tax Reform of a Developing Country*, (Singapore: Asian-Pacific Tax and Investment Research Centre, 1992) hal.22.

⁸⁶ Drs. S. Munawin Akt., *op.cit.* hal. 106.

⁸⁷ R.Mansury, *op.cit.*

⁸⁸ Karena Pajak Penghasilan merupakan pengganti dari Pajak Pendapatan dan Pajak Perseroan maka subjek dari Pajak Penghasilan juga merupakan gabungan dari kedua jenis pajak tersebut. Lihat Drs. S. Munawin Akt., *op.cit.* hal. 107.

pelunasan PPh bagi warisan yang belum dibagi adalah mereka yang menguasai warisan tersebut pada saat itu;⁸⁹

- c. Badan yang merupakan sekumpulan orang dan/atau modal yang merupakan kesatuan baik yang melakukan usaha maupun yang tidak melakukan usaha yang terdiri dari perseroan terbatas, perseroan komanditer, perseroan lainnya, badan usaha milik negara, dan badan usaha milik daerah dengan nama dan dalam bentuk apapun, firma, kongsi, koperasi, dana pensiun, persekutuan, perkumpulan, yayasan, organisasi massa, organisasi sosial politik, atau organisasi lainnya, lembaga, dan bentuk badan lainnya termasuk kontrak investasi kolektif dan bentuk usaha tetap. Badan usaha milik negara dan badan usaha milik daerah merupakan subjek pajak tanpa memperhatikan nama dan bentuknya sehingga setiap unit tertentu dari badan Pemerintah, misalnya lembaga, badan, dan sebagainya yang dimiliki oleh Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan untuk memperoleh penghasilan merupakan subjek pajak. Dalam pengertian perkumpulan termasuk pula asosiasi, persatuan, perhimpunan, atau ikatan dari pihak-pihak yang mempunyai kepentingan yang sama.⁹⁰
- d. Bentuk Usaha Tetap merupakan bentuk usaha yang dipergunakan oleh orang pribadi yang tidak bertempat tinggal di Indonesia, orang pribadi yang berada di Indonesia tidak lebih dari 183 (seratus delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan, dan badan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia untuk menjalankan usaha atau melakukan kegiatan di Indonesia.⁹¹ Bentuk Usaha Tetap ini di dalam sistem perpajakan Indonesia dipersamakan dengan subjek pajak badan.⁹² Bentuk Usaha Tetap ini dapat berupa:

⁸⁹ *Ibid.* hal. 109.

⁹⁰ Indonesia, *Undang-Undang Pajak Penghasilan*, (a), *op.cit.*, Penjelasan Pasal 2 ayat (1) huruf b.

⁹¹ *Ibid.*, Pasal 2 ayat (5).

⁹² *Ibid.*, Pasal 2 ayat (1a)

- a. tempat kedudukan manajemen;
- b. cabang perusahaan;
- c. kantor perwakilan;
- d. gedung kantor;
- e. pabrik;
- f. bengkel;
- g. gudang;
- h. ruang untuk promosi dan penjualan;
- i. pertambangan dan penggalian sumber alam;
- j. wilayah kerja pertambangan minyak dan gas bumi;
- k. perikanan, peternakan, pertanian, perkebunan, atau kehutanan;
- l. proyek konstruksi, instalasi, atau proyek perakitan;
- m. pemberian jasa dalam bentuk apa pun oleh pegawai atau orang lain, sepanjang dilakukan lebih dari 60(enam puluh) hari dalam jangka waktu 12 (dua belas) bulan;
- n. orang atau badan yang bertindak selaku agen yang kedudukannya tidak bebas;
- o. agen atau pegawai dari perusahaan asuransi yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang menerima premi asuransi atau menanggung risiko di Indonesia; dan
- p. komputer, agen elektronik, atau peralatan otomatis yang dimiliki, disewa, atau digunakan oleh penyelenggara transaksi elektronik untuk menjalankan kegiatan usaha melalui internet.⁹³

Berdasarkan peraturan perundang-undangan perpajakan subjek PPh diklasifikasikan menjadi dua yaitu subjek pajak dalam negeri dan subjek pajak luar negeri.⁹⁴ Subjek Pajak dalam negeri meliputi:

⁹³ *Ibid.*, Pasal 2 ayat (5).

⁹⁴ *Ibid.*, Pasal 2 ayat (2).

- a. orang pribadi yang berada di Indonesia lebih dari 183 hari (seratur delapan puluh tiga) hari dalam jangka waktu dua belas bulan, atau orang pribadi yang dalam suatu tahun pajak berada di Indonesia dan mempunyai niat untuk bertempat tinggal di Indonesia;
- b. Badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia,
- c. Bentuk Usaha Tetap.⁹⁵

Subjek pajak orang pribadi dalam negeri menjadi Wajib Pajak Dalam Negeri (WPDN) apabila telah menerima atau memperoleh penghasilan yang besarnya melebihi Penghasilan Tidak Kena Pajak. Subjek pajak badan dalam negeri menjadi WPDN sejak saat didirikan, atau bertempat kedudukan di Indonesia.⁹⁶

Selain itu Subjek Pajak juga dibedakan menjadi Subjek Pajak Luar Negeri yang berarti bahwa Subjek Pajak yang tidak bertempat tinggal, tidak didirikan atau tidak bertempat kedudukan di Indonesia yang memperoleh penerimaan dari Indonesia baik melalui ada atau tidaknya Bentuk Usaha Tetap.⁹⁷ Subjek Pajak menjadi Wajib Pajak Luar Negeri (WPLN) karena menerima dan/atau memperoleh penghasilan yang bersumber dari Indonesia atau menerima dan/atau memperoleh penghasilan yang bersumber dari Indonesia melalui bentuk usaha tetap di Indonesia. Bagi Wajib Pajak luar negeri yang menjalankan usaha atau melakukan kegiatan melalui bentuk usaha tetap di Indonesia, pemenuhan kewajiban perpajakannya dipersamakan dengan pemenuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak badan dalam negeri sebagaimana diatur dalam Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, dan segala perubahannya, serta Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2007 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.⁹⁸

⁹⁵ *Ibid.*, Pasal 2 ayat (3).

⁹⁶ *Ibid.*, Penjelasan Pasal 2 ayat (2).

⁹⁷ *Ibid.* Pasal 2 ayat (4).

⁹⁸ *Ibid.*

Perbedaan yang penting antara Wajib Pajak dalam negeri dan Wajib Pajak luar negeri terletak dalam pemenuhan kewajibannya, antara lain:

- a. Wajib Pajak dalam negeri dikenai pajak atas penghasilan baik yang diterima atau diperoleh dari Indonesia maupun dari luar Indonesia, sedangkan Wajib Pajak luar negeri dikenai pajak hanya atas penghasilan yang berasal dari sumber penghasilan di Indonesia;
- b. Wajib Pajak dalam negeri dikenai pajak berdasarkan penghasilan neto dengan tarif umum, sedangkan Wajib Pajak luar negeri dikenai pajak berdasarkan penghasilan bruto dengan tarif pajak sepadan;
- c. Wajib Pajak dalam negeri wajib menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan PPh sebagai sarana untuk menetapkan pajak yang terutang dalam suatu tahun pajak, sedangkan Wajib Pajak luar negeri tidak wajib menyampaikan Surat Pemberitahuan Tahunan PPh karena kewajiban pajaknya dipenuhi melalui pemotongan pajak yang bersifat final.⁹⁹

Selain pihak-pihak yang diwajibkan untuk membayar PPh, terdapat beberapa pihak yang dikecualikan dari kewajiban menanggung PPh, yaitu:

- a. Kantor perwakilan negara asing;
- b. Pejabat-pejabat perwakilan diplomatik, konsulat dan pejabat-pejabat lain dari negara asing, dan orang-orang yang diperbantukan kepada mereka yang bekerja pada dan bertempat tinggal bersama-sama mereka, termasuk anggota Angkatan Bersenjata Negara asing, dengan syarat bukan warga negara Indonesia, dan di Indonesia tidak melakukan pekerjaan lain atau kegiatan usaha, serta negara yang bersangkutan memberikan perlakuan timbal balik, dalam arti bahwa negara yang bersangkutan juga membebaskan pungutan PPh terhadap wakil-wakil Negara Indonesia yang berada di negaranya. Jika mereka memiliki pekerjaan lain atau usaha maka pengecualian itu gugurnya dengan sendirinya, dan mereka tetap akan dikenakan pajak atas penghasilan yang mereka dapat;

⁹⁹ *Ibid.*

- c. Organisasi-organisasi internasional di mana Indonesia menjadi salah satu anggotanya dan organisasi internasional tersebut tidak menjalankan usahanya atau kegiatan lain untuk memperoleh penghasilan dari Indonesia selain memberikan pinjaman kepada pemerintah yang dananya berasal dari iuran para anggota. Jika terdapat organisasi-organisasi internasional yang tidak memenuhi persyaratan di atas, maka pengaturannya bisa dilakukan lebih lanjut melalui diskresi menteri keuangan.¹⁰⁰

2.1.6.2. Objek Pajak Penghasilan

Objek dari PPh adalah penghasilan yang berarti setiap tambahan kemampuan ekonomis yang diterima atau diperoleh wajib pajak, baik yang berasal dari Indonesia maupun dari luar Indonesia yang dapat dipakai untuk konsumsi atau menambah kekayaan wajib pajak yang bersangkutan, dengan nama dan dalam bentuk apapun yang berasal dari sumber-sumber tertentu.

Sumber mengalirnya kemampuan ekonomis kepada Wajib Pajak pada dasarnya dapat dikelompokkan menjadi:

1. Penghasilan dari pekerjaan, yaitu pekerjaan dalam hubungan kerja dan pekerjaan bebas seperti penghasilan dari praktek dokter, notaris, akuntan publik, aktuaris, pengacara, dan sebagainya; atau
2. Penghasilan dari kegiatan usaha, yaitu kegiatan melalui sarana perusahaan; atau
3. Penghasilan dari modal, baik penghasilan dari modal berupa harta gerak, seperti bunga, deviden, royalti, maupun penghasilan dari modal berupa harta tak bergerak, seperti sewa rumah, termasuk pula penghasilan dari harta yang dikerjakan sendiri, misalnya penghasilan yang diperoleh dari pengerjaan sebidang tanah dan keuntungan penjualan harta atau hak yang tidak dipakai dalam melakukan kegiatan usaha; atau

¹⁰⁰ Indonesia, *Undang-Undang Pajak Penghasilan* (a), Pasal 3 ayat (1).

4. Penghasilan lain-lain, seperti menang lotere, pembebasan utang, pengembalian pajak yang sudah diperhitungkan sebagai biaya, dan lain-lain penghasilan yang tidak termasuk dalam kelompok lain.¹⁰¹

2.1.6.3. Uraian Umum tentang Ketentuan Pajak Internasional

Perlu diketahui bahwa istilah 'ketentuan pajak internasional' adalah istilah yang mengacu pada aspek internasional dari suatu ketentuan perpajakan suatu negara.¹⁰² Menurut P.J.A. Adriani, ketentuan atau hukum pajak internasional adalah suatu kesatuan hukum yang mengupas suatu persoalan yang diatur di dalam peraturan perundang-undangan nasional mengenai:

- a. Pengenaan pajak terhadap orang-orang luar negeri;
- b. Peraturan-peraturan nasional untuk menghindarkan pajak berganda;
- c. Traktat-traktat.¹⁰³

Selain itu, Teicher juga menambahkan pendapat P.J.A. Adriani bahwa selain mengenai ketiga hal di atas, hukum pajak internasional juga termasuk bagian dari hukum bangsa (hukum internasional) yang mencakup:

- a. Peraturan hukum yang mengandung persoalan pajak dalam hukum internasional yang diakui secara umum (seperti misalnya *The Convention on the Elimination of Double Taxation in Connection with the Adjustment of Profits of Associated Enterprises* di Uni Eropa);
- b. Keputusan lembaga peradilan internasional yang memuat soal-soal perpajakan ; dan
- c. Apa yang telah berkembang sebagai hukum pajak dalam masyarakat internasional.

Berdasarkan definisi-definisi di atas, dapat terlihat bahwa ketentuan pajak internasional dapat bersumber dari:

1. Kaedah hukum nasional yang mengandung unsur asing;
2. Kaedah-kaedah yang berasal dari traktat;

¹⁰¹ S. Munawir, *op.cit.*, hal.111.

¹⁰² Gunadi (a), *op.cit.* hal. 7.

¹⁰³ P.J.A. Adriani, di dalam Rochmat Soemitro, *Hukum Pajak Internasional Indonesia: Perkembangan dan Pengaruhnya*, Cetakan I, (Jakarta: Eresco, 1977), hal.5.

3. Hukum Kebiasaan Internasional;
4. Prinsip-prinsip umum hukum ¹⁰⁴;
5. Keputusan hakim di pengadilan nasional ataupun internasional. ¹⁰⁵

Dari pengertian di atas dapat disimpulkan bahwa hampir setiap perundang-undangan perpajakan selalu mempunyai aspek internasional, baik mengenai subjek pajak maupun objek pajak. Dalam hubungan dengan UU PPh, aspek inilah sebagai penentu sejauh mana suatu negara berwenang untuk memajaki penghasilan yang timbul di luar wilayahnya. Aspek internasional ini biasanya tercermin dalam definisi subjek pajak luar negeri, definisi Bentuk Usaha Tetap, penentan penghasilan dari BUT, metode penghindaran pajak berganda yang dianut, dan jenis-jenis penghasilan yang diperoleh subyek pajak luar negeri dari sumber-sumber di dalam negeri yang dikenai PPh melalui pemotongan (*withholding*).¹⁰⁶

Secara umum ketentuan pajak internasional suatu negara mencakup dua hal penting, yaitu bagaimana suatu negara dapat memajaki penghasilan WPDN yang didapat dari luar negeri, dan penghasilan yang diperoleh oleh WPLN dari dalam negeri.¹⁰⁷ Hal ini terkait erat dengan adanya dua asas dalam pemungutan pajak yang dilakukan oleh negara, yaitu asas kebangsaan (*citizenship*), asas

¹⁰⁴ Sebenarnya di dalam Pasal 38 ayat (1) huruf c dari Statuta Mahkamah Internasional disebutkan sebagai berikut: 'Prinsip-prinsip umum hukum yang diterima oleh bangsa yang beradab.' Istilah 'bangsa yang beradab' yang digunakan di dalam pasal tersebut pada dasarnya mengacu pada sistem hukum dari negara-negara yang sudah maju pada saat itu seperti negara-negara di Eropa Barat dan bukan pada konsidi ekonomi dan politik dari suatu negara. Oleh karena itu penggunaan istilah tersebut dapat dikesampingkan. Lihat Martin Dixon, *Textbook on International Law Third Edition*, (London: Blackstone Press Limited, 1996), hal.36.

¹⁰⁵ Pada dasarnya kebanyakan kaedah perpajakan internasional timbul dari kaedah traktat seperti misalnya Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B). Berdasarkan Pasal 1 huruf a Konvensi Wina 1969 tentang Hukum Perjanjian Internasional (*Vienna Convention on the Law of Treaty 1969/ VCLT*) dimaksudkan bahwa pada dasarnya traktat adalah persetujuan tertulis antara dua negara yang diatur oleh hukum internasional. Karena pengatur dari traktat dan ketentuannya adalah hukum internasional, maka sumber-sumber hukum internasional yang tertuang di dalam Pasal 38 ayat (1) Statuta Mahkamah Internasional (*ICJ Statute*) perlu dipergunakan pula.

¹⁰⁶ Rachmanto Surahmat, *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda: Sebuah Pengantar*, (Jakarta: PT Gramedia Pustaka Utama, 2001), hal. 11-12.

¹⁰⁷ Gunadi (a), *op.cit.*

domisili, dan asas sumber penghasilan.¹⁰⁸ Berdasarkan asas yang pertama, kewajiban seseorang untuk membayar PPh sangat ditentukan dengan status seseorang dalam hubungannya dengan negara yang bersangkutan.¹⁰⁹ Seperti contohnya dengan adanya asas kewarganegaraan, Amerika Serikat dapat memajaki orang-orang yang berkewarganegaraan Amerika Serikat di mana pun mereka berada.¹¹⁰ Selain itu ada juga negara-negara yang menggunakan asas tempat tinggal dalam rangka mengenakan pajak bagi orang-orang yang bertempat tinggal di dalam wilayah mereka dalam batas waktu tertentu, seperti misalnya Indonesia (*residence country*). Sedangkan berdasarkan asas sumber, sebuah negara mempunyai hak untuk memungut pajak atas penghasilan yang bersumber dari suatu negara yang memungut pajak (*source country*).¹¹¹ Seperti contohnya adalah Wajib Pajak Luar Negeri yang memperoleh penghasilan dari Indonesia berkewajiban membayar PPh atas pendapatan yang mereka peroleh dari Indonesia karena dengan atau tidak menjalankan usaha melalui Bentuk Usaha Tetap.¹¹²

Adanya perselisihan penerapan asas-asas tersebut di setiap negara akan menyebabkan adanya kemungkinan terjadi pemajakan berganda karena penerapan asas-asas tersebut berkaitan erat dengan negara mana yang paling berhak mengenakan pajak atas suatu penghasilan. Di satu pihak negara domisili merasa paling berhak untuk memajaki, sementara di pihak lain negara tempat kegiatan usaha dilakukan (negara sumber) juga dapat merasa dirinya yang paling berhak memajaki karena penghasilan berasal dari negara tersebut. Sehingga akhirnya hal ini akan menimbulkan kelesuan mobilitas investasi, bisnis dan perdagangan internasional. Oleh karena itu hal tersebut perlu dihilangkan atau diberi keringanan melalui pengaturan di dalam hukum pajak internasional negara-negara pemungut pajak

¹⁰⁸ David R Tillinghast, *Tax Aspects of International Transaction*, (New York: Matthew Bender, 1984), hal. 3.

¹⁰⁹ R. Mansury, *op.cit.* hal.144.

¹¹⁰ Rufus von Thulen Marshal J. Langerm *Income Taxation of Foreign Related Transaction*, Volume I ,(New York: Mattew Bender, 1982), hal. 1-6.

¹¹¹ *Ibid.* hal.146.

¹¹² Indonesia, *Undang-Undang Pajak Penghasilan*, (a), *op.cit.*, Penjelasan Pasal 2 ayat (1) huruf b.

Menurut Gunadi, pada prinsipnya ketentuan pajak internasional disusun untuk mencapai empat tujuan utama yakni: (1) memperoleh bagian penerimaan dari transaksi lintas batas secara adil, (2) meningkatkan keadilan dalam perpajakan, (3) memperkuat daya saing ekonomi domestik, dan (4) tercapainya kenetralan (*neutrality*) yang berarti bahwa suatu kebijakan pajak dari suatu negara jangan berpengaruh terhadap pilihan seseorang untuk bertempat tinggal atau melakukan investasi di dalam negeri ataupun di luar negeri.¹¹³

2.2. *Transfer Pricing*

2.2.1. Konsep Dasar *Transfer Pricing*

Pengertian *transfer pricing* bisa ditinjau dari dua segi, yaitu segi ekonomi dan segi perpajakan.¹¹⁴ Dari segi ekonomi, *transfer pricing* lazim diartikan sebagai harga yang dibebankan atas barang, jasa, harta tak berwujud (*intangibles*) kepada perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa.¹¹⁵ Selain itu *transfer pricing* dapat juga diartikan sebagai suatu harga jual khusus yang dipakai dalam pertukaran antar divisi operasional untuk mencatat pendapatan divisi penjualan, dan biaya divisi pembelian dalam suatu perusahaan.¹¹⁶ Biasanya pelaksanaan *transfer pricing* dalam pengertian seperti ini menggunakan strategi yang berorientasi pada harga pasar, yang berarti bahwa harga penjualan yang terjadi antara divisi penjualan dan divisi pembelian berdasarkan harga yang berlaku di pasaran secara normal untuk produk dan/ atau jasa dengan jenis yang sama (*market-based pricing*).¹¹⁷ Karena harga penjualan yang terjadi ditentukan oleh

¹¹³ *Ibid.* hal.4. Lihat juga Mansury, *op.cit.* hal. 143 di mana ia berpendapat bahwa netralitas merupakan salah satu prinsip utama di dalam pemajakan pendapatan yang WPDN dari luar wilayah suatu negara, ataupun pendapatan yang diperoleh WPLN dari suatu negara pemungut pajak.

¹¹⁴ Seperti diungkapkan sebelumnya di dalam bagian latar belakang masalah bahwa pada dasarnya *transfer pricing* memiliki dua dimensi, yakni dimensi ekonomi (netral), dan dimensi perpajakan (pejoratif). Lihat note #18.

¹¹⁵ Susan M. Lyons, *International Tax Glossary*, Amsterdarm, 1996, hal. 312.

¹¹⁶ Henry Simamora, *op.cit.*

¹¹⁷ Mohammad F. Al-Eryani, Pervaiz Alam, Syed H. Akhter, "Transfer Pricing Determinants of US Multinationals", *Journal of International Business Studies*, Vol. 21, No. 3 (Palgrave Macmillan,1990), hal.410.

harga pasar, maka harga tersebut menjadi objektif dan tidak dimanipulasi.¹¹⁸ Konsekuensinya adalah bahwa divisi penjualan harus mengatur pengeluarannya seefisien mungkin untuk mencegah terjadinya kerugian.

Jika ditinjau dari segi perpajakan, *transfer pricing* dapat diartikan sebagai usaha untuk mengalihkan penghasilan, dasar pengenaan pajak, dan atau biaya dari suatu perusahaan kepada satu atau lebih perusahaan lain melalui transaksi antar perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa, dengan maksud untuk menekan jumlah pajak global yang terutang oleh perusahaan-perusahaan tersebut.¹¹⁹ Strategi yang dijalankan untuk melaksanakan *transfer pricing* dalam pengertian ini adalah strategi yang tidak berdasarkan harga pasar (*nonmarket-based pricing*) melainkan berdasarkan perbedaan tarif pajak.¹²⁰ Sehingga mudah terjadi manipulasi harga antara divisi penjualan dan divisi pembelian. Aplikasi dari manipulasi harga ini adalah adanya pembesaran biaya atau memperkecil penjualan dengan tujuan untuk memperkecil pembayaran pajak.¹²¹ Secara sederhana,¹²² praktek *transfer pricing* dapat dilihat dalam contoh berikut ini,¹²³ di mana suatu perusahaan B di Belgia (dengan tarif PPh sebesar 42%) memproduksi barang dengan harga pokok sebesar Rp1000. Kemudian B ingin menjual produk tersebut ke H yang berada di Hong Kong dengan harga jual sebesar Rp1500. Atas keuntungan sebesar ini B dapat dikenakan PPh sebesar Rp210. Agar PPh yang ditanggung B tidak sebesar itu, maka B memutuskan untuk mendirikan anak perusahaan P di Puerto Rico di mana tarif PPh-nya adalah 0%. Lalu B menjual produknya ke P dengan harga Rp1400. Dari hasil pembelian tersebut P bisa mendapatkan keuntungan sebesar Rp400. Dan karena tarif pajak di Puerto Rico sama dengan 0%, maka beban pajak yang ditanggung adalah sebesar Rp0. Lalu P

¹¹⁸ *Ibid.*

¹¹⁹ Direktorat Jenderal Pajak, *Modul Pelatihan Transfer Pricing*, *op.cit.*

¹²⁰ Mohammad F. Al-Eryani, Pervaiz Alam, Syed H. Akhter, *op.cit.*

¹²¹ Darussalam dan Danny Septriadi (a), *op.cit.* hal.8.

¹²² Pembahasan mengenai mekanisme *transfer pricing* secara lebih mendetil akan difokuskan pada pembahasan bab 3. Di sini penulis hanya memberikan salah satu contoh *modus operandi* dari *transfer pricing* ini.

¹²³ *Op.cit.* hal 8-11. Contoh yang diambil dimodifikasi oleh penulis dengan transaksi, negara, dan tarif pajak yang berbeda.

menjual barang-barang tersebut ke H dengan harga Rp1500, namun barang langsung dikirim dari B yang berada di Belgia. Dari penjualan itu P mendapatkan keuntungan sebesar Rp100. Dan karena tarif PPh di Puerto Rico adalah 0% maka pajaknya adalah Rp0. Sehingga keuntungan yang didapat oleh B adalah Rp500 (Rp400 + Rp100). Sedangkan kalau B tidak mendirikan *letter box company* di Puerto Rico, keuntungan yang didapat B hanya sebesar Rp290 (Rp500 – Rp210). Dari contoh transaksi yang disajikan di atas, dapat disimpulkan bahwa perbedaan tarif pajak antar negara sangat berperan penting sebagai tahap awal untuk melakukan *transfer pricing*.¹²⁴

2.2.2. Hubungan Istimewa

Salah satu hal yang membuat praktek *transfer pricing* menjadi praktek yang potensial untuk dilakukan karena perdagangan internasional terjadi antara perusahaan-perusahaan yang memiliki hubungan istimewa.¹²⁵ Berdasarkan Pasal 9 ayat (1) *OECD Model Tax Convention* disebutkan bahwa yang dimaksud dengan hubungan istimewa adalah suatu hubungan dimana sebuah perusahaan dari salah satu negara peserta P3B terlibat secara langsung ataupun tidak langsung dalam manajemen, pengendalian dan modal dari sebuah perusahaan di negara peserta P3B lainnya; atau orang yang sama terlibat baik secara langsung ataupun tidak langsung dalam manajemen, pengendalian dan modal dari suatu perusahaan yang terletak di negara peserta P3B dan perusahaan lainnya di negara peserta P3B lainnya.

Jika dibandingkan, pengertian hubungan istimewa yang terdapat di dalam Pasal 9 ayat (1) huruf a dan b *OECD Model Tax Convention* berbeda dengan pengertian yang terdapat di dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan Indonesia

¹²⁴ Yenni Mangonting, *op.cit.*, hal 74.

¹²⁵ Lihat bagian defini operasional mengenai pengertian hubungan istimewa (*supra note* #44) berdasarkan *OECD Model Tax Convention*. Perlu diketahui walaupun sebagian negara-negara mengadopsi ketentuan-ketentuan *OECD Model Tax Convention* di dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda yang mereka buat, namun susunan pasal-pasalnya tidaklah selalu sama karena ada kemungkinan negara-negara peserta perjanjian menambahkan ketentuan baru yang mereka buat. Hal ini terjadi pada Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda yang ditutup oleh Republik Indonesia dan Amerika Serikat di mana mengenai hubungan istimewa diatur di dalam pasal yang berbeda yaitu Pasal 9 ayat (1) huruf a dan b *OECD Model Tax Convention*, dan Pasal 10 ayat (2) Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Republik Indonesia – Amerika Serikat.

(UU PPh Tahun 2008) yang menyatakan bahwa hubungan istimewa adalah hubungan yang terjadi antara dua perusahaan karena adanya hal-hal berikut:

- a. Wajib Pajak mempunyai penyertaan modal langsung atau tidak langsung paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada Wajib Pajak lain; hubungan antara Wajib Pajak dengan penyertaan paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada dua Wajib Pajak atau lebih; atau hubungan di antara dua Wajib Pajak atau lebih yang disebut terakhir;
- 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.¹²⁶

Pengertian hubungan istimewa di Amerika Serikat diatur sebagaimana terdapat dalam *US Internal Revenue Code Section 482 (IRC§482)* adalah sebagai berikut:

“In any case of two or more organizations, trades or businesses (whether or not incorporated, whether or not organized in the United States, and whether or not affiliated) owned or controlled directly or indirectly by the same interests...”¹²⁷

Berdasarkan peraturan tersebut, definisi secara terperinci mengenai pengendalian (*control*) tidak diatur. Tetapi di dalam peraturan tersebut terdapat panduan yang menyatakan bahwa istilah ‘pengendalian’ mencakup semua jenis pengendalian, berdasarkan hukum atau tidak, dan bagaimanapun caranya.¹²⁸

Dari kedua pengertian di atas terdapat perbedaan yang cukup signifikan di mana di dalam UU PPh disebutkan secara jelas mengenai persentase saham yang harus dimiliki oleh seseorang untuk dapat dikatakan memiliki kendali atas suatu perusahaan. Sedangkan di dalam *IRC§482* tidak disebutkan mengenai persentase kepemilikan saham di suatu perusahaan agar orang tersebut dapat dikatakan

¹²⁶Indonesia, *Undang-Undang Pajak Penghasilan* (a), Pasal 18 ayat (4).

¹²⁷ Treas, *Internal Revenue Code*, Reg. Sect.1-482

¹²⁸ *Ibid.*, Reg 1.482-1(a)(3).

menjadi pengendali perusahaan. Walaupun begitu, kedua definisi di atas juga memiliki persamaan karena sama-sama cocok dengan definisi yang terdapat di dalam *OECD Model Tax Convention*.¹²⁹

2.2.3. Prinsip Harga Pasar Wajar

Berdasarkan prinsip harga pasar wajar (*arm's length principle*) seharusnya transaksi yang terjadi antar divisi dalam sebuah perusahaan multinasional mengacu pada harga pasar wajar, yaitu harga yang terjadi dalam transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa.¹³⁰ Hal ini juga diatur di dalam Pasal 10 ayat (1) UU PPh Tahun 1994 menyatakan bahwa

“harga perolehan atau harga penjualan dalam hal terjadi jual beli harta yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa sebagaimana dimaksud dalam Pasal 18 ayat (4) adalah jumlah yang sesungguhnya dikeluarkan atau diterima, sedangkan apabila terdapat hubungan istimewa adalah jumlah yang seharusnya dikeluarkan atau diterima.”¹³¹

Berdasarkan ketentuan di atas, suatu harga dalam suatu transaksi yang terjadi antara perusahaan-perusahaan yang saling memiliki hubungan istimewa haruslah sama dengan harga yang terjadi dalam transaksi antar perusahaan yang saling independen. Yang dimaksud dengan hubungan yang saling independen adalah tidak ada pemegang saham mayoritas di perusahaan pertama yang juga memiliki perusahaan kedua; tidak ada pula anggota keluarga pemegang saham mayoritas di perusahaan pertama yang memiliki mayoritas kepemilikan saham di perusahaan kedua; atau tidak ada pengurus di perusahaan pertama yang menjadi pengurus di perusahaan kedua.¹³²

¹²⁹ Yenni Mangonting, *op.cit.*

¹³⁰ Gary Stone, *International Transfer Pricing 2008*, (Price Waterhouse Coopers LLP, 2008), hal.4.

¹³¹ Indonesia, *Undang-Undang tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan* (b), *Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994*, Pasal 10 ayat (1).

¹³² Kristian Agung Prasetyo, “*Transfer Pricing: Adakah Selain Arm's Length?*” (c), di dalam Darussalam dan Danny Sepriadi, *op.cit.* hal. 197.

Secara teoritis, prinsip ini didasarkan atas: (i) transaksi yang sama, dan (ii) dalam kondisi yang sama yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa. Akan tetapi, transaksi dan kondisi yang sama seperti tersebut dalam praktiknya sangatlah jarang atau mungkin tidak pernah terjadi. Oleh karena itu di dalam aplikasinya, penentuan harga pasar wajar didasarkan atas transaksi yang dapat diperbandingkan dan dalam kondisi yang dapat diperbandingkan juga.¹³³ Ada beberapa faktor yang dapat dipertimbangkan saat melakukan perbandingan ini, yaitu:

- a. Karakteristik khusus dari barang dan jasa;
- b. Fungsi-fungsi yang ditanggung oleh setiap perusahaan, seperti aset yang digunakan, dan yang terpenting adalah resiko yang ditanggung oleh masing-masing perusahaan;
- c. Kondisi dan syarat yang ada di dalam kontrak transaksi tersebut;
- d. Kondisi perekonomian dari setiap pasar yang berbeda, seperti misalnya perbedaan pasar yang menjual secara grosir dan pasar yang hanya menjual eceran;
- e. Strategi bisnis yang digunakan, seperti misalnya penetrasi harga pasar ketika harga barang atau jasa melemah.¹³⁴ Prinsip ini telah diadopsi oleh banyak negara dan sudah menjadi standar *de facto* dalam analisis kasus *transfer pricing*.¹³⁵

Di Amerika Serikat, pengaturan mengenai prinsip harga pasar wajar ini terdapat di dalam *IRC§482* yang mengindikasikan hal serupa dengan Pasal 10 ayat (1) UU PPh.¹³⁶ Jika harga yang terjadi antara kedua perusahaan yang berafiliasi

¹³³ Robert Feinschreiber, *Transfer Pricing Methods: An Application Guide*, John Wiley & Sons Inc, hal.41.

¹³⁴ Gary Stone, *op.cit.*, hal.21.

¹³⁵ Rachmanto Surahmat, *op.cit.*, hal.102.

¹³⁶ Di dalam *IRC§482* tidak disebutkan secara eksplisit bahwa harga pasar yang wajar merupakan harga pasar yang berlaku pada transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak saling berafiliasi. Walaupun begitu, di dalam ketentuan tersebut disebutkan bahwa otoritas pajak AS berhak untuk melakukan koreksi fiskal. Pelaksanaan koreksi fiskal ini hanya dapat dilakukan bila mana telah terpenuhinya dua unsur yaitu adanya hubungan istimewa, dan harga barang/jasa tidak berada dalam margin harga pasar yang wajar. Lihat Myron S.Scholes dan Mark A. Wolfson, *Tax and Business Strategy*, (New Jersey: Prentice Hall, 1992), hal.291.

berada di luar harga pasar yang wajar, maka *Internal Revenue Service (IRS)* Amerika Serikat dapat melakukan penyesuaian agar harganya masuk ke dalam margin harga pasar wajar.¹³⁷

2.2.4. Perusahaan Multinasional

Dari segi ekonomi, pengertian perusahaan multinasional dapat dibedakan menjadi dua golongan, yaitu perusahaan multinasional ditinjau dari segi operasional, dan perusahaan nasional ditinjau dari segi kapital.¹³⁸ Ada beberapa pendapat yang mendukung keberadaan golongan pertama seperti David E. Lilienthal yang menyatakan bahwa perusahaan multinasional memiliki 'rumah' di satu negara tetapi melakukan usaha dan juga tunduk pada ketentuan hukum negara-negara lain.¹³⁹ Selain pendapat tersebut, pendapat Louis Turner berpendapat bahwa perusahaan dikatakan perusahaan multinasional jika perusahaan tersebut mempunyai cabang-cabang di luar negeri yang mereka kontrol langsung. Kedua pendapat tersebut sama-sama tidak mementingkan mengenai peran modal, tetapi lebih menekankan pada kegiatan operasional dari perusahaan yang bersifat lintas batas.

Dari definisi-definisi di atas, maka terdapat pola hubungan subordinatif antara perusahaan-perusahaan yang disebut sebagai *parent company* dengan cabang-cabang atau anak perusahaan yang berada di bawah kontrol mereka. Pola hubungan seperti inilah yang dikenal dengan perusahaan multinasional yang juga sesuai dengan pendapat dari Kindleberg yang menyampaikan bahwa gejala perusahaan multinasional timbul ketika perusahaan induk membuka cabang atau anak perusahaan atau perusahaan *joint-venture* di negara lain dengan otonomi terbatas.¹⁴⁰

¹³⁷ Gary Stone, *op.cit.*, hal.124.

¹³⁸ T.Mulya Lubis, *Letak Perusahaan Multinasional dalam Undang-Undang Penanaman Modal Asing*, (Skripsi Sarjana, Fakultas Hukum Universitas Indonesia, Jakarta, 1974), hal.26.

¹³⁹ David E.Lilienthal, *Management of the Multinational Corporation*, dalam *Management and Corporation*, ed. Melvin A. dan G.G. Bach, (New York: Mc Graw Hill, 1960), hal.119.

¹⁴⁰ Charles P. Kindleberg, *American Business Abroad*, (New York: Yale University Press, 1968), hal.179-185.

Selain ditinjau dari segi operasional, perusahaan multinasional juga dapat ditinjau dari segi kapital. Oliver Giscard d'Estaining mendefinisikan bahwa perusahaan multinasional adalah perusahaan yang dimiliki oleh orang-orang dari berbagai kebangsaan.¹⁴¹ Hal ini juga sesuai dengan pendapat Raymond Vernon yang menyampaikan bahwa perusahaan multinasional merupakan klaster perusahaan yang terdiri dari berbagai nasionalitas yang disatukan dengan adanya kepemilikan saham dan penyusunan strategi manajemen perusahaan.¹⁴²

Dari kedua golongan yang disebutkan di atas, golongan pertama di mana perusahaan multinasional ditinjau dari segi kegiatan operasional lebih dapat mengakomodasi keadaan faktual dari perusahaan multinasional dewasa ini karena meluasnya anak perusahaan multinasional di berbagai negara tidak berarti bahwa pemilik perusahaan tersebut menjadi dari berbagai negara juga.

Walaupun secara umum definisi perusahaan multinasional dapat digolongkan menjadi dua jenis, namun sampai saat ini di bidang ilmu ekonomi mengenai istilah perusahaan multinasional belum tercapai kesepakatan, seperti misalnya '*international companies*', '*multinational corporation*', '*multinational enterprises*', '*transnational enterprises*', dan sebagainya. Sedangkan Sunaryati Hartono, salah satu pakar hukum ekonomi Indonesia, lebih cenderung untuk memilih istilah *multinational corporation*. Menurutnya, perusahaan multinasional yang ada di Indonesia adalah:

*“suatu perusahaan yang didirikan di Indonesia, menurut hukum Indonesia, tetapi yang secara organisatoris, manajerial, finansial, kontraktual ataupun strategis, seluruhnya atau sebagian merupakan bagian dari satu kesatuan (unit) ekonomi yang lebih besar yang berpusat di salah satu negara di luar negeri.”*¹⁴³

¹⁴¹ Oliver di dalam T.Mulya Lubis, *op.cit.* hal.28.

¹⁴² Raymond Vernon, *Sovereignty at Bay, Foreign Affairs*, (Oktober, 1968), hal.114. “...*multinational enterprise is a cluster of corporations of diverse nationality joined together by ties of common ownership and responsive to a common management strategy...*”

¹⁴³ Sunaryati Hartono, “Hukum Perseroan Kita dan Pengawasan Terhadap Perusahaan Multinasional”, dalam *Simposium Aspek-Aspek Hukum Perusahaan Multinasional*, (Bandung: Binacipta, 1983), hal.119.

Sampai saat ini pula di dalam peraturan perundang-undangan Indonesia belum diatur mengenai keberadaan perusahaan multinasional, yang ada hanya pengaturan mengenai perusahaan penanaman modal asing di dalam Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2007 tentang Penanaman Modal (UUPM) karena sesungguhnya perusahaan multinasional adalah juga perusahaan penanaman modal asing yang mengalami perkembangan tertentu.¹⁴⁴ Hal ini juga sejalan dengan pendapat Sumantoro yang menyatakan bahwa perusahaan multinasional merupakan fenomena tersendiri dan tidak sama dengan lembaga penanaman modal asing.¹⁴⁵ Menurutnya perusahaan multinasional memiliki karakteristik tersendiri seperti perusahaan induknya besar sekali, manajemen yang bersifat sentralistik, operasi yang dilakukan di berbagai daerah lebih dari satu negara, memiliki mobilitas usaha dari negara satu ke negara lainnya, sehingga tidak ada satu negarapun menjadi tempat kedudukan usahanya secara tetap, di dalam mengejar motif untuk mendapatkan keuntungan yang besar, melaksanakan praktek-praktek seperti *transfer pricing*, menghindari pajak, memiliki kekuasaan oligopolis¹⁴⁶, dan sebagainya.¹⁴⁷

Sedangkan di dalam Pasal 1 angka 3 UUPM disebutkan bahwa penanaman modal asing adalah kegiatan menanam modal untuk melakukan usaha di wilayah negara Republik Indonesia yang dilakukan oleh penanam modal asing, baik yang menggunakan modal asing sepenuhnya maupun yang berpatungan dengan penanam modal dalam negeri.¹⁴⁸ Kemudian di dalam angka 6 juga disebutkan pengertian bahwa yang dimaksud dengan penanam modal asing adalah perseorangan warga negara asing, badan usaha asing, dan/atau pemerintah asing

¹⁴⁴ Alita Suryani, *Status Perusahaan Multinasional di Indonesia: Suatu Tinjauan Hukum Perdata Internasional*, (Skripsi Sarjana Hukum Fakultas Hukum Universitas Indonesia, Jakarta, 1989), hal.38.

¹⁴⁵ Sumantoro, *Kegiatan Perusahaan Multinasional*, (Jakarta: Gramedia, 1987), hal.7.

¹⁴⁶ Oligopolis merupakan keberadaan pasar di mana terdapat sedikit penjual sehingga kedudukan penjual tersebut menjadi sangat besar karena kemampuan dia untuk menentukan harga dan kebijaksanaan-kebijaksanaan pemasaran lainnya.

¹⁴⁷ *Op.cit.*

¹⁴⁸ Indonesia, *Undang-Undang tentang Penanaman Modal*, Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2007, LN No.67 Tahun 2007, TLN No.4724, Ps.1 ayat (3).

yang melakukan penanaman modal di wilayah negara Republik Indonesia.¹⁴⁹ Dari definisi yang disediakan oleh UUPM ini sebenarnya kita bisa melihat perbedaan antara perusahaan multinasional dan perusahaan penanaman modal asing yaitu bahwa perusahaan penanaman modal asing dapat dimiliki hanya oleh warga negara atau pemerintah asing, sehingga tidak terdapat karakteristik dari perusahaan multinasional seperti dimilikinya cabang atau anak perusahaan oleh perusahaan asing.

2.2.5. Tujuan *Transfer Pricing*

Praktek *transfer pricing* yang dilakukan oleh perusahaan multinasional biasanya berdasarkan pada dua tujuan utama,¹⁵⁰ yaitu:

1. Evaluasi Kinerja

Praktek *transfer pricing* digunakan oleh perusahaan untuk menilai tingkat efisiensi kinerja antar divisi (*performance evaluation*) sehingga perusahaan dapat menghitung tingkat keuntungan yang bisa diperoleh perusahaan dari hasil investasi (*return on investment*). Hal ini dipengaruhi kenyataan bahwa sewajarnya sebuah divisi di dalam perusahaan multinasional ingin mendapatkan keuntungan dari aktivitas mereka. Seperti misalnya divisi penjualan yang menginginkan keuntungan dari hasil penjualannya maka divisi tersebut akan menerapkan harga yang tinggi. Di sisi lain, divisi pembelian berharap dapat mendapat keuntungan yang tinggi dengan membeli dengan harga yang murah. Oleh Karen itu, untuk menjembatani hal tersebut dan tetap mendapatkan keuntungan, perusahaan induk akan mengeluarkan kebijakan *transfer pricing* sebagai kebijakan yang tersentral sebagai pedoman dalam melakukan transaksi antar divisi di dalam suatu perusahaan multinasional.

2. Manajemen Pajak

Transfer pricing digunakan oleh perusahaan multinasional untuk mengurangi beban pajak yang harus dibayarkan akibat penghasilan yang

¹⁴⁹ *Ibid.*, Pasal 1 angka 6.

¹⁵⁰ Yenni Mangonting, *op.cit.*

diterima dari berbagai negara (*optimal determination of taxes*). Perusahaan multinasional dapat melihat bahwa dengan adanya perbedaan tarif PPh yang berbeda di setiap negara dapat memberikan keuntungan yang lebih. Keuntungan tersebut biasanya dialihkan oleh perusahaan multinasional ke anak perusahaannya yang berada di negara-negara yang memiliki tarif pajak yang berbeda ataupun *tax haven countries*.

2.3. Aspek Perpajakan dalam *Transfer Pricing*

Seperti telah diungkapkan di bagian sebelumnya bahwa *transfer pricing* bisa saja digunakan oleh perusahaan multinasional untuk mengurangi jumlah pajak yang harus ditanggung dengan cara mengalihkan penghasilan mereka ke anak perusahaan atau cabang mereka yang berada di sebuah negara dengan tarif pajak yang lebih rendah ataupun *tax haven countries* sehingga berkurangnya pemasukan negara. Hal ini senada dengan pendapat dari Alex Cobham yang menyatakan bahwa *transfer pricing* mungkin adalah salah satu metode yang membuat kebocoran penghasilan suatu negara. Perhatikan skema berikut:

Sumber: A.Cobham, *Tax evasion, Tax Avoidance, and Development Finance*, Working Paper, Queen Elizabeth House, 2005.

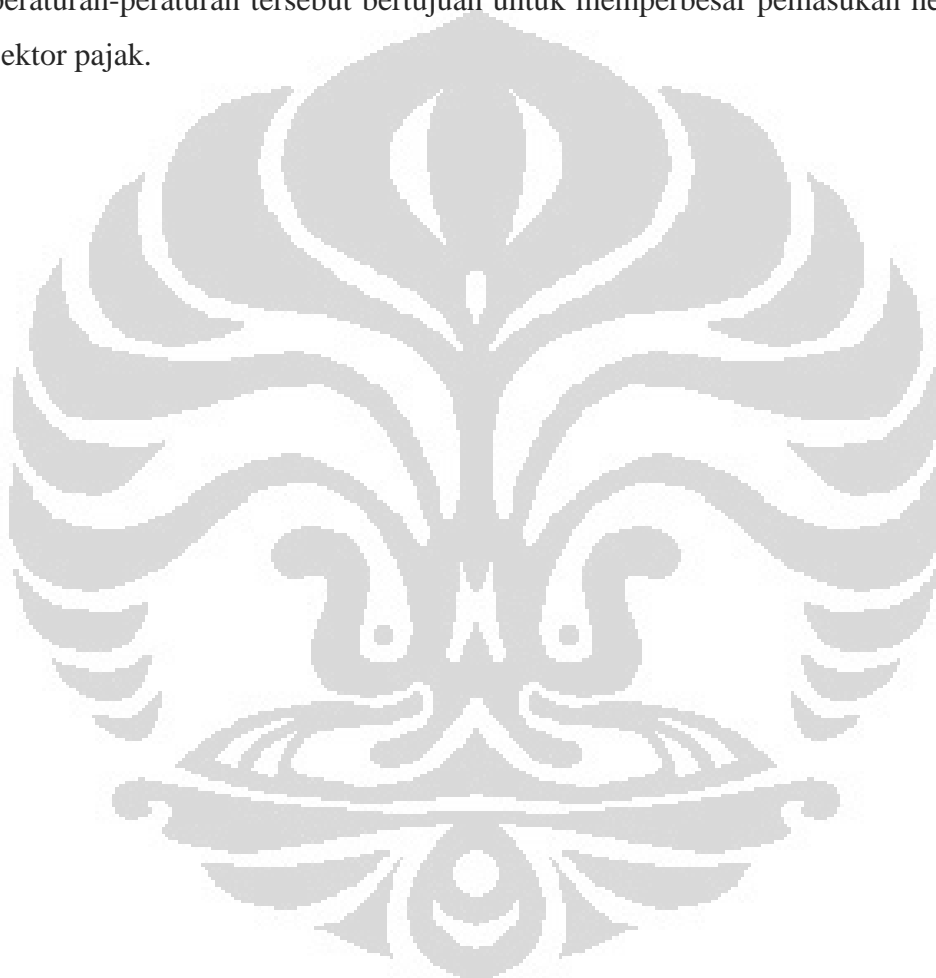
Kristian Agung Prasetyo mencoba untuk mejabarkan bagan di atas. Menurut mereka dari bagan di atas dapat terlihat bahwa penerimaan pajak dapat mengalami kebocoran di beberapa poin, yaitu:

- a. Tidak semua kegiatan yang terjadi di dalam suatu wilayah negara dilaporkan, sehingga penghasilan yang didapat pun tidak dapat diketahui oleh pemerintah. Hal ini dapat terjadi seperti misalnya industri kecil, ataupun pekerjaan terlarang seperti perjudian ataupun pelacuran.
- b. Ada penghasilan yang diperoleh dari aset yang disimpan di daerah *offshore* atau *tax haven*. Daerah seperti ini tidak mengenakan pajak atau pajaknya yang rendah.
- c. Walaupun negara-negara berkembang sering memberikan insentif pajak kepada perusahaan multinasional yang melakukan penanaman modal dalam negeri, perusahaan multinasional biasanya memiliki strategi untuk mengalihkan penghasilan yang ia peroleh di negara berkembang ke negara lain dengan menggunakan salah satu metode *transfer pricing*.
- d. Persaingan dengan negara lain untuk menarik investasi asing, tekanan internasional, liberalisasi perdagangan, serta lobi-lobi dari orang-orang kaya, perusahaan multinasional, dan importir bisa menyebabkan turunnya tarif pajak yang harus mereka tanggung.
- e. Adanya utang pajak yang tidak dibayar oleh Wajib Pajak karena alasan-alasan tertentu.¹⁵¹

Walaupun *transfer pricing* ini potensial menyebabkan kebocoran pada penghasilan pajak suatu negara, namun kenyataannya aktivitas ini masih tetap dipraktikkan. Selain karena praktek *transfer pricing* dianggap mampu mengefisienkan kegiatan operasional suatu grup perusahaan, praktek ini juga tidak dilarang oleh undang-undang perpajakan. Para perusahaan pelaku praktek ini melihat bahwa *transfer pricing* merupakan salah satu bentuk perencanaan pajak yang hanya memanfaatkan celah-celah peraturan perpajakan saja (*tax avoidance*). Peraturan perpajakan yang berhubungan dengan *transfer pricing* yang ada hanya menentang mengenai kebanyakan dari peraturan-peraturan perpajakan

¹⁵¹Kristian Agung Prasetyo, (a), dalam Darussalam dan Danny Septriadi, *op.cit.*, hal.51.

tersebut hanya menerapkan sistem koreksi terhadap dasar pengenaan pajak jika suatu perusahaan benar-benar terindikasi telah melakukan praktek *transfer pricing*. Hal ini disebabkan karena biasanya praktek ini dilakukan bukan dengan nama *transfer pricing* melainkan dengan metode-metode tertentu.¹⁵² Walaupun kegiatan *transfer pricing* ini tidak bertentangan dengan peraturan-peraturan perpajakan yang ada, sebenarnya kegiatan ini bertentangan dengan tujuan dibentuknya peraturan-peraturan perpajakan yang ada karena secara jelas bahwa peraturan-peraturan tersebut bertujuan untuk memperbesar pemasukan negara dari sektor pajak.



¹⁵² Pembahasan mengenai metode-metode *transfer pricing* akan penulis ketengahkan di bab selanjutnya. Lihat *infra note* #166.

BAB 3

Kategori dan Mekanisme *Transfer Pricing*, Koreksi Fiskal, dan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda

3.1. Kategori dan Mekanisme *Transfer Pricing*

Di dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak tentang Petunjuk Penanganan Kasus-Kasus *Transfer Pricing* (SE – 04/PJ.7/1993) dikatakan bahwa praktek *transfer pricing* antara perusahaan yang saling memiliki hubungan istimewa di dalam negeri,¹⁵³ dan juga yang terdapat di luar negeri terutama yang berkedudukan di negara-negara *tax haven*. Jika dikaitkan dengan UU No.17 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga UU No.7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, di Indonesia praktek *transfer pricing* yang dilakukan antara dua perusahaan domestik dapat terjadi karena dipengaruhi oleh sifat progresifitas dari PPh, yang berarti bahwa setiap kenaikan *range* penghasilan maka naik pula persentase tarif pengenaan pajak.¹⁵⁴ Hal tersebut dikarenakan bahwa tarif pajak yang dikenakan atas Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak Badan Dalam Negeri dan bentuk usaha tetap adalah sebagai berikut:

- a. Lapisan penghasilan kena pajak sampai dengan Rp.50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah) dikenakan tarif pajak sebesar 10% (sepuluh persen);

¹⁵³ Antara perusahaan-perusahaan domestik yang saling berafiliasi, kriteria mengenai hubungan istimewa dapat dilihat di dalam Pasal 18 ayat (4) UU No.7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan UU No.36 Tahun 2008. Di dalam Pasal tersebut disebutkan bahwa hubungan istimewa dapat terjadi dalam hal-hal berikut ini:

- a. Wajib Pajak mempunyai penyertaan modal langsung atau tidak langsung paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada Wajib Pajak lain; hubungan antara Wajib Pajak dengan penyertaan paling rendah 25% (dua puluh lima persen) pada dua Wajib Pajak atau lebih; atau hubungan di antara dua Wajib Pajak atau lebih yang disebut terakhir;
- 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.

¹⁵⁴Rimsky K. Judisseno, *Pajak dan Strategi Bisnis*, (Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 1997), hal.45. Lihat juga Indonesia, *Undang-Undang tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan* (c), Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000, Pasal 17 ayat (1).

- b. Lapisan Penghasilan Kena Pajak di atas Rp.50.000.000,00 (lima puluh juta rupiah) sampai dengan Rp.100.000.000,00 (seratus juta rupiah) dikenakan tarif pajak sebesar 15% (lima belas persen);
- c. Lapisan Penghasilan Kena Pajak di atas Rp.100.000.000,00 (seratus juta rupiah) dikenakan tarif pajak sebesar 30% (tiga puluh persen).

Namun jika dikaitkan dengan UU No.36 Tahun 2008 tentang Perubahan Ketiga UU No.7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan, praktek *transfer pricing* antar perusahaan yang saling memiliki hubungan istimewa sepertinya sulit dilakukan dengan dasar progresifitas tarif PPh Wajib Pajak Badan Dalam Negeri dan Bentuk Usaha Tetap. Hal ini dikarenakan sifat progresifitas dari tarif PPh wajib pajak badan dalam negeri telah dihapuskan. Di dalam UU No.36 Tahun 2008 tersebut ditentukan bahwa tarif pajak yang berlaku atas Penghasilan Kena Pajak Wajib Pajak Badan Dalam Negeri dan Bentuk Usaha Tetap dikenakan tarif pajak sebesar 28% (dua puluh delapan persen) untuk semua tingkat penghasilan.¹⁵⁵

Sedangkan praktek *trans-border transfer pricing* merupakan bentuk *tax planning*¹⁵⁶ yang dijalankan oleh perusahaan multinasional karena adanya perbedaan tarif PPh Badan antara negara domisili dengan negara sumber. Namun di beberapa kasus, *transfer pricing* juga melibatkan keberadaan *tax haven* sehingga untung yang didapat melalui *transfer pricing* tidak lagi terpengaruh perbedaan tarif Pajak Penghasilan antara *domicile country* dengan *source country*,

¹⁵⁵ Indonesia, *Undang-Undang Pajak Penghasilan (a)*, Pasal 17 ayat (1) huruf b.

¹⁵⁶ Secara umum *tax planning* didefinisikan sebagai proses mengorganisasi usahawajib pajak atau kelompok wajib pajak sedemikian rupa sehingga utang pajaknya baik pajak penghasilan maupun pajak-pajak lainnya berada dalam posisi yang minimal, sepanjang hal ini dimungkinkan oleh ketentuan peraturan perundang-undangan yang berlaku. Lihat Yenni Mangonting, "Tax Planning: Sebuah Pengantar sebagai Alternatif Meminimalkan Pajak", *Jurnal Akuntansi dan Keuangan* Vol. 1, No. 1, Mei 1999, hal. 45.

melainkan karena adanya perbedaan tarif pajak antara kedua negara itu dengan *tax haven*.¹⁵⁷

Transfer pricing ini dapat dikategorikan dalam beberapa kategori transaksi dengan beberapa mekanismenya seperti penjualan barang berwujud (*tangible properties*), transfer barang tidak berwujud (*intangible properties*), penyerahan jasa (*inter-company service/ intra-group service*), keuangan, persewaan dan leasing (sewa guna usaha), berbagai kontrak, dan bagi-biaya.¹⁵⁸ Berikut merupakan penjelasan dari kategori transaksi beserta beberapa mekanisme *transfer pricing*-nya:

a. Penjualan dan pembelian harta berwujud

Transaksi penjualan dan pembelian harta berwujud (*sales of tangible properties*) ini meliputi semua aset fisik dari bisnis yang berupa (1) persediaan atau inventaris (bahan mentah, barang setengah jadi, barang jadi, dan barang dagangan lainnya), dan (2) mesin dan peralatan, tanah dan bangunan, barang modal dan barang keperluan usaha lainnya.¹⁵⁹ Mekanisme yang lazim diidentifikasi dengan penjualan harta berwujud adalah *price control* yang terdiri dari *mark-up* harga impor barang dan

¹⁵⁷ Kristian Agung, (a), dalam Darussalam dan Danny Septriadi, *op.cit.*, hal.55. Di Indonesia, dahulu terdapat daftar beberapa negara yang dikategorikan sebagai *tax haven*, sebagaimana terlampir di dalam lampiran KMK 650/KMK.04/1994. Namun sejak berlakunya Peraturan Menteri Keuangan Nomor 256/PMK.03/2008 tentang Penetapan saat Diperolehnya Dividen oleh Wajib Pajak atas Penyertaan Modal pada Badan Usaha di Luar Negeri Selain Badan Usaha yang Menjual Sahamnya di Bursa Efek, maka ketentuan KMK 650/KMK.04/1994 beserta lampirannya dinyatakan tidak berlaku lagi.

Mengenai keterlibatan *tax haven* dapat dilihat pada contoh berikut ini: pemilik perusahaan O dan R memutuskan untuk membuat sebuah *holding company* (A) di negara A. A kemudian membeli hak paten teknologi pembuatan botol dari O. A juga kemudian mengakuisisi O sebagai produsen botol, dan R sebagai penjual botol. Misalkan tarif pajak penghasilan badan di negara O dan R adalah 50%, sedangkan di A adalah 0%. Lalu produksi radio O (harga pokoknya adalah Rp500.000) dijual terlebih dahulu ke A dengan harga Rp.500.000. Kemudian A menjual radio tersebut ke O dengan harga sebesar Rp.1000.000. Lalu O menjualnya ke konsumen dengan harga sebesar Rp.1.100.000. Maka dengan demikian:

1. O tidak membayar pajak karena tidak mendapatkan keuntungan dari penjualan radionya, sedangkan R mendapatkan keuntungan 50 ribu karena keuntungan kotornya harus dipotong pajak sebesar Rp50.000.
2. A mendapatkan keuntungan sebesar Rp.500.000, dan tanpa dikenakan pajak karena A berada di *tax haven*.
3. Secara keseluruhan, untung yang didapatkan adalah sebesar Rp550.000, dengan pajak yang telah dibayar sebesar Rp50.000.

¹⁵⁸ Gary Stone, *op.cit.* hal. 4 -18.

¹⁵⁹ *Ibid.*

mark-down harga ekspor barang.¹⁶⁰ *Mark-up* harga impor barang berwujud biasanya dilakukan karena adanya pasar yang bersifat monopoli ataupun oligopoli di suatu negara.¹⁶¹ Perusahaan yang berada di negara dengan tarif PPh yang relatif tinggi mengimpor barang dari perusahaan afiliasi yang berada di negara dengan tarif PPh yang relatif rendah yang kemudian harga impor barang tersebut dinaikan (*over-invoicing*) sehingga perusahaan pengimpor seolah-olah hanya mendapatkan keuntungan kecil saja atau bahkan menderita kerugian akibat mahalanya harga barang tersebut. Selain *mark-up* harga impor barang, *mark-down* harga ekspor barang juga sering dilakukan sebagai salah satu bentuk mekanisme *transfer pricing*. Harga barang yang diekspor dihitung sebesar biaya produksi dan distribusi tanpa adanya suatu keuntungan.¹⁶² Bahkan dapat terjadi bahwa barang tersebut dihitung dengan harga kurang dari biaya produksinya.¹⁶³ Tujuan dari *mark-up* harga barang impor dan *mark-down* harga barang ekspor yaitu agar perusahaan seolah-olah hanya mendapatkan keuntungan yang kecil atau bahkan merugi sehingga nantinya tidak dikenakan pajak.

b. Transfer harta tidak berwujud

Transaksi transfer harta tidak berwujud (*transfer of intangibles*) ini bertujuan untuk mengalihkan penghasilan yang bersumber dari penggunaan harta tidak berwujud kepada perusahaan anak dari perusahaan multinasional yang berada di negara berbeda sehingga penghasilan tersebut tidak akan dikenakan pajak di dalam negeri.¹⁶⁴ Penghasilan yang

¹⁶⁰ Sridhar Krishna, "A Note on Transfer Pricing: Some Theoretical Issues and Empirical Evidence", *Social Scientist*, Vol. 12, No. 5 (Mei 1984), hal. 26.

¹⁶¹ Gunadi (a), *op.cit.* hal.233. Contoh dari pasar ini adalah pasar bahan baku obat-obatan.

¹⁶² *Ibid.*

¹⁶³ *Ibid.*

¹⁶⁴ M. Asqolani, *Controlled Foreign Corporation (CFC) dan Transfer Pricing*, dalam Darussalam dan Danny Septriadi, *op.cit.*, hal.79.

didapat biasanya adalah dalam bentuk royalti sebagai imbalan dari penggunaan harta tidak berwujud.¹⁶⁵

Contoh sederhana dari *transfer of intangibles* adalah bilamana sebuah pemilik harta tak berwujud yang seharusnya memperoleh pembayaran dari pihak pemakai *intangibles* dari dalam maupun luar negeri memanfaatkan keberadaan *letter box company* di negara lain yang memiliki tarif PPh yang rendah, atau *tax havens* sebagai penampung penghasilan yang diperoleh terutama dari negara lain. Misalkan PT. D dari negara D menerima royalti sebesar Rp.1000 dari S Ltd yang merupakan sebuah perusahaan dari S. PT D memiliki anak perusahaan H Ltd di H. Tarif pajak yang harus dibayarkan atas royalti dari luar negeri di negara D adalah sebesar 30%. Hal ini terlalu merugikan jika dibandingkan dengan negara H yang tidak mengenakan pajak atas penghasilan yang diterima dari luar negaranya dan tidak ada *withholding tax*¹⁶⁶ atas deviden. Untuk mendapatkan keuntungan yang lebih, PT D mengalihkan pembayaran royalti ke H Ltd. Sehingga segala pembayaran royalti atas penggunaan *intangibles* yang seharusnya diperoleh PT D di negara D dan dapat dikenakan pajak menjadi perolehan H Ltd dan tidak dikenakan pajak di negara H sehingga D mendapat keuntungan. Untuk lebih jelasnya dapat dilihat pada tabel berikut ini.

¹⁶⁵ Jill C Pagan, dan J Scott Wilkie, "*Transfer Pricing in Global Economy*", di dalam dalam Kristian Agung Prasetyo, (b), *op.cit.* hal. 22.

Perlu diketahui, bahwa royalti merupakan salah satu bentuk *deductible expenses* atau biaya yang dapat digunakan untuk mengurangi penghasilan kena pajak. Di Indonesia, pengaturan mengenai royalti atas penggunaan hak atas kekayaan intelektual ini diatur di dalam Indonesia, *Undang-Undang Pajak Penghasilan*, (a), Pasal 6 ayat (1) huruf a.

¹⁶⁶ Yang dimaksud dengan *withholding tax* adalah pajak yang dipotong oleh pihak yang wajib membayar pajak atas penghasilan dalam nama dan bentuk apapun yang dibayarkan, disediakan untuk dibayarkan, atau telah jatuh tempo pembayarannya oleh badan pemerintah subjek pajak badan dalam negeri, penyelenggara kegiatan, bentuk usaha tetap, atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya kepada Wajib Pajak dalam negeri atau bentuk usaha tetap. Lihat pengertian di dalam Indonesia, *Undang-Undang Pajak Penghasilan*, (a), Pasal 23 ayat (1) huruf a.

Tabel 3.1.
Transfer of Intangibles

	Normal	<i>Transfer of Intangibles</i>
PT D di Negara D		
Penerimaan dari royalty	1000	0
Dividen dari H Ltd	0	0
Penghasilan Kena Pajak (PKP)	1000	0
Tarif PPh (30%)	300	0
Kredit Pajak Luar Negeri	150	0
PPh	150	0
Penghasilan Neto PT D	700	0
H Ltd di Negara H		
Penerimaan	0	1000
<i>Withholding Tax</i> dari Negara S (15%)	0	150
PKP	0	850
Tarif Pajak di Negara H (0%)	0	-
Penghasilan Neto	0	850
Total Penghasilan D Grup	700	850

Dari tabel di atas terlihat bahwa dengan diadakannya *transfer of intangibles* dari PT D ke H Ltd, maka Grup D akan mendapatkan keuntungan lebih besar dibandingkan jika langsung menerima royalti dari S. Namun Negara D tempat PT D berdomisili akan mengalami *potential loss* karena pajak atas penghasilan royalti yang seharusnya bisa dibayarkan oleh D tertahan terlebih dahulu di H Ltd sebesar Rp.150.

Dalam permasalahan transfer harta tak berwujud terdapat juga mekanisme yang disebut dengan andil biaya (*cost sharing arrangements*) dari biaya operasi dan administrasi, yang didasarkan pada pemikiran bahwa grup perusahaan dapat secara bersama-sama membagi pengeluaran penelitian dan pengembangan sistem yang baru yang kemudian memperoleh hak atas hasil penelitian dan pengembangan (*research and*

development).¹⁶⁷ Mekanisme andil biaya ini biasanya dilakukan dengan adanya kesepakatan tertulis sebelum melakukan penelitian dan pengembangan sehingga besarnya biaya dan resiko yang harus ditanggung oleh masing-masing perusahaan menjadi semakin jelas.¹⁶⁸ Namun begitu, bagi perusahaan yang ingin ikut di dalam andil biaya penelitian dan pengembangan ini, perusahaan tersebut dapat memikul sejumlah biaya (*buy-in payment*) yang telah dikeluarkan oleh perusahaan-perusahaan yang telah ikut serta dalam *cost sharing arrangements* dalam kegiatan penelitian dan pengembangan.¹⁶⁹

c. Penyerahan Jasa (*Intra-Group Service*)

Hampir semua perusahaan multinasional pasti melakukan penyerahan jasa bagi anak perusahaannya seperti misalnya pelayanan administratif, teknis, keuangan, dan pelayanan komersial.¹⁷⁰ Penyerahan jasa yang dilakukan dari perusahaan induk ke anak perusahaannya biasanya berbarengan dengan penjualan barang dan/ atau transfer harta tak berwujud. Seperti misalnya dalam transfer paten, maka diperlukanlah jasa legal, akuntansi, teknis, serta pelatihan dari perusahaan induk sehingga mampu menunjang adanya *transfer of knowledge*.¹⁷¹ Pembayaran atas penyerahan jasa oleh anak perusahaan ke perusahaan induk merupakan suatu biaya yang kemudian dapat digunakan untuk mengurangi penghasilan kena pajak sehingga pajak yang dibayar menjadi kecil. Oleh karena itu tentu saja negara di mana anak perusahaan tersebut beroperasi berpotensi kehilangan pajak. Contoh dari praktek penyerahan jasa secara *intra-group* adalah ketika PT. A memiliki penghasilan sebesar Rp100 dan di Indonesia tarif PPh Badan adalah sebesar 28%, Jika penghasilan tersebut dibebankan pajak, maka pajak yang didapatkan oleh Indonesia

¹⁶⁷ *Ibid.* hal.73.

¹⁶⁸ *Ibid.* hal.73-74.

¹⁶⁹ *Ibid.* hal.78.

¹⁷⁰ OECD Transfer Pricing Guidelines, *op.cit.*, Paragraf 7.2.

¹⁷¹ *Ibid.*, Paragraf 7.3.

adalah sebesar Rp28. Hal ini berbeda jika penghasilan sebesar Rp100 tersebut harus dikurangi biaya pembayaran pelayanan yang disediakan oleh perusahaan induk D Ltd yaitu sebesar Rp20.¹⁷² Hal ini dapat mengakibatkan berkurangnya pajak yang diterima oleh Indonesia karena dari penghasilan sebesar Rp100 tersebut Indonesia hanya dapat menetapkan PKP sebesar Rp80. Sehingga pajak yang diterima oleh Indonesia hanyalah sebesar Rp22,4. Sehingga Indonesia berpotensi kehilangan pajak sebesar Rp5,6. Untuk melihat lebih jelas mengenai perbedaan antara transaksi yang dilakukan secara normal dengan adanya *intra-group service* dapat dilihat di dalam tabel berikut ini:

Tabel 3.2.
Intra-Group Service

	Normal	<i>Intra-Group Service</i>
PT A		
Penerimaan	100	0
Tarif PPh (28%)	28	0
PPh	28	0
Penghasilan Neto PT A	72	0
Penerimaan	0	100
Biaya penyerahan jasa	0	20
PKP	0	80
Tarif PPh (28%)	0	22,4
Penghasilan Neto A	0	57,6
Penghasilan dari Biaya Penyerahan Jasa	0	20
Total Penghasilan A Grup	72	77,6

Dari tabel di atas dapat disimpulkan bahwa dengan melakukan pembayaran sebagai imbalan jasa kepada perusahaan afiliasinya sebesar

¹⁷² Indonesia, *Undang-Undang Pajak Penghasilan*, (a), Pasal 6 ayat (1) huruf a angka 3. Di dalam ketentuan ini disebutkan bahwa Penghasilan Kena Pajak ditentukan dari penghasilan bruto dikurangi oleh biaya untuk mendapatkan, menagih, dan memelihara penghasilan, termasuk biaya bunga, sewa dan royalti.

Rp20, maka PT A dapat mengurangi dasar pengenaan PPhnya sehingga beban PPh yang dibayarkan semakin mengecil. Di lain sisi, total penghasilan dari A Group dapat meningkat karena mendapatkan tambahan keuntungan sebesar Rp5,6 sehingga keuntungan yang seharusnya adalah sebesar Rp72 menjadi naik menjadi Rp77,6.

d. Transaksi Finansial

Biasanya transaksi keuangan yang terjadi antar perusahaan yang saling memiliki hubungan istimewa adalah dalam rangka pemenuhan kebutuhan modal operasi. Pemenuhan modal pada perusahaan biasanya dapat bergantung pada pinjaman atau penerbitan saham. Namun, bagi *parent company*, mekanisme pemenuhan modal melalui pinjaman dianggap lebih menguntungkan karena penghasilan dari bunga pinjaman tidak bergantung hanya pada saat anak perusahaan memperoleh keuntungan.¹⁷³ Selain itu, pemberian pinjaman dianggap lebih fleksibel karena ada kemungkinan pinjaman dikonversikan menjadi modal, dan tidak dimungkinkan untuk sebaliknya.¹⁷⁴ Mekanisme pemenuhan modal dengan pembesaran pinjaman ini lazim disebut dengan *thin capitalization*.¹⁷⁵

Begitu juga di dalam skema *transfer pricing*, pemberian pinjaman dari satu perusahaan ke perusahaan lain yang saling memiliki hubungan istimewa dianggap lebih menguntungkan karena pembayaran bunga dari pinjaman tersebut dapat dijadikan biaya pengurangan dasar penghasilan kena pajak.¹⁷⁶ Selain itu, pembayaran bunga tidak dikenakan *withholding tax* seperti pada saat pembayaran dividen.¹⁷⁷

¹⁷³ Magnus Eriksson dan Fredick Richter, *Thin Capitalisation: A Comparison of the Application of Article 9.1 of the OECD Model Tax Convention and the Swedish Adjustment Rules to Thin Capitalisation*, (Master's Thesis in Commercial Law Jönköping University, 2006), hal.11.

¹⁷⁴ *Ibid.*

¹⁷⁵ Gunadi (a), *op.cit.* hal.237.

¹⁷⁶ Gunadi (a), *op.cit.* hal.233

¹⁷⁷ Kristian Agung, (a), dalam Darussalam dan Danny Septriadi, *op.cit.*, hal.55.

e. Alokasi Biaya Administrasi dan Umum

Dengan adanya hubungan istimewa, pihak yang satu dapat saja membebankan biaya-biaya administrasi atau biaya lainnya kepada pihak yang lain secara tidak wajar. Contoh-contoh biaya administrasi dan umum yang dapat dibebankan secara tidak wajar adalah seperti:

- a. Biaya pelatihan karyawan BUT di Indonesia yang diselenggarakan kantor pusat di luar negeri;
- b. Biaya perjalanan dinas direksi kantor pusat tersebut ke masing-masing BUT;
- c. Biaya administrasi/manajemen lainnya dari kantor pusat yang merupakan biaya penyelenggaraan perusahaan;
- d. Biaya riset dan pengembangan yang dikeluarkan kantor pusat.¹⁷⁸
- f. Penjualan kepada pihak luar negeri melalui pihak ketiga yang tidak mempunyai substansi usaha (*letter box company*)

Perusahaan yang tidak mempunyai substansi usaha biasanya didirikan di negara *tax haven* agar keuntungan yang diperoleh kelompok perusahaan dapat menjadi maksimal. Seperti telah disebutkan sebelumnya, mekanisme *transfer pricing* seperti ini dapat dilihat dalam contoh berikut ini,¹⁷⁹ di mana suatu perusahaan B di Belgia (dengan tarif PPh sebesar 42%) memproduksi barang dengan harga pokok sebesar Rp1000. Kemudian B ingin menjual produk tersebut ke H yang berada di Hong Kong dengan harga jual sebesar Rp1500. Atas keuntungan sebesar ini B dapat dikenakan PPh sebesar Rp210. Agar PPh yang ditanggung B tidak sebesar itu, maka B memutuskan untuk mendirikan anak perusahaan P di Puerto Rico di mana tarif PPh-nya adalah 0%. Lalu B menjual produknya ke P dengan harga Rp1400. Dari hasil pembelian tersebut P bisa mendapatkan keuntungan sebesar Rp400. Dan karena tarif pajak di

¹⁷⁸ Departemen Keuangan, *Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak tentang Petunjuk Penanganan Kasus-Kasus Transfer Pricing* (b), SE Nomor 04/PJ.7/1993, butir 3.

¹⁷⁹ *Op.cit.* hal 8-11. Contoh yang diambil dimodifikasi oleh penulis dengan transaksi, negara, dan tarif pajak yang berbeda.

Peurto Rico sama dengan 0%, maka beban pajak yang ditanggung adalah sebesar Rp0. Lalu P menjual barang-barang tersebut ke H dengan harga Rp1500, namun barang langsung dikirim dari B yang berada di Belgia. Dari penjualan itu P mendapatkan keuntungan sebesar Rp100. Dan karena tarif PPh di Peurto Rico adalah 0% maka pajaknya adalah Rp0. Sehingga keuntungan yang didapat oleh B adalah Rp500 (Rp400 + Rp100). Sedangkan kalau B tidak mendirikan *letter box company* di Peurto Rico, keuntungan yang didapat B hanya sebesar Rp290 (Rp500 – Rp210). Dari contoh transaksi yang disajikan di atas, dapat disimpulkan bahwa perbedaan tarif pajak antar negara sangat berperan penting sebagai tahap awal untuk melakukan *transfer pricing*

3.2. Koreksi Fiskal

Di dalam Pasal 9 ayat (1) *OECD Model Tax Convention* disebutkan bahwa otoritas pajak suatu negara berwenang untuk melakukan koreksi fiskal apabila telah terpenuhinya dua syarat berikut ini, yaitu bahwa harga pasar yang ditekankan tidak mencerminkan harga pasar wajar, dan pihak-pihak yang melakukan transaksi mempunyai hubungan istimewa. Jadi walaupun harga yang terjadi bukanlah harga yang sesuai dengan harga pasar, otoritas pajak dari suatu negara tidak berhak untuk melakukan koreksi fiskal apabila pihak-pihak yang melakukan transaksi tersebut tidak memiliki hubungan istimewa. Karena jika terdapat hubungan istimewa, kemungkinan dapat terjadi pelaporan yang tidak sesuai jika transaksi tersebut adalah *uncontrolled transaction*¹⁸⁰.

Jika suatu otoritas pajak berhasil memenuhi persyaratan di atas, maka otoritas pajak berwenang melakukan koreksi fiskal. Tujuan dari koreksi fiskal adalah agar harga yang terjadi dengan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa dapat merefleksikan harga pasar wajar. Untuk menentukan apakah suatu transaksi sudah sesuai dengan prinsip harga wajar, *OECD Transfer Pricing Guidelines* memperkenalkan beberapa metode yang dapat digunakan yaitu

¹⁸⁰ *Uncontrolled transaction* adalah sama dengan transaksi yang dilakukan dengan pihak-pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa.

metode Harga Pasar Sebanding (*Comparable Uncontrolled Price/CUP*), metode Harga Pokok Plus (*Cost Plus*), Metode Harga Penjualan Kembali (*Resale Price*), dan Metode Kuntungan dari Transaksi (*Transactional Profit*).¹⁸¹ Berikut merupakan penjelasannya:

a. Metode Harga Pasar Sebanding

Penggunaan metode Harga Pasar Sebanding (CUP) sangat bergantung pada ketersediaan data pembanding. Penentuan harga pasar wajar dilakukan dengan cara membandingkan antara harga yang diterapkan oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dan pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa.¹⁸² Apabila data pembanding tidak tersedia maka metode ini akan sulit digunakan untuk menentukan harga pasar wajar.¹⁸³ Aplikasi dari metode ini dapat terlihat dalam suatu contoh bilamana PT A dari negara yang memiliki tarif Pajak Penghasilan yang tinggi memproduksi radio dengan total harga produksi sama dengan Rp110 dan menjualnya kepada B Ltd yang merupakan distributor independen sebesar Rp160. Pada saat yang bersamaan, PT A menjual radio tersebut kepada Z Ltd yang merupakan perusahaan afiliasi dari PT A yang berada di negara *tax haven* dengan harga Rp150. Kemudian Z Ltd menjual barang yang dibeli dari PT A kepada konsumen akhir sebesar Rp180. Apabila persyaratan dan kondisi atas penjualan dari PT A kepada B Ltd sama dengan persyaratan dan kondisi atas penjualan dari PT A ke Z Ltd, maka harga penjualan dalam transaksi antara PT A dan B Ltd dapat digunakan sebagai acuan untuk menetapkan harga yang dikenakan PT A kepada Z Ltd. Atas dasar hal tersebut maka PT A akan mendapatkan laba sesuai dengan harga pasar wajar sebesar Rp50 (Rp160 - Rp110), dan Z Ltd akan mendapatkan laba yang wajar sebesar Rp20 (Rp180 - Rp160)

b. Metode Harga Pokok Plus

¹⁸¹ OECD Transfer Pricing Guidelines, Bab II dan Bab III.

¹⁸² *Ibid.*, Para. 2.6.

¹⁸³ *Ibid.*, Para. 2.9.

Berdasarkan metode Harga Pokok Plus (*Cost Plus*), harga pasar wajar ditentukan dengan menambahkan persentase laba kotor terhadap harga pokok penjualan produk dari perusahaan sejenis yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Metode ini diterapkan dalam kondisi-kondisi sebagai berikut (i) barang yang diperjualbelikan oleh pihak-pihak yang saling memiliki hubungan istimewa adalah barang setengah jadi (*semi finished goods*), (ii) perjanjian jual beli jangka panjang, (iii) kegiatan pemberian jasa, dan (iv) perjanjian atas *joint facility*.¹⁸⁴ Berdasarkan pada contoh di paragraf di atas, dengan asumsi bahwa radio tersebut belum mempunyai merek dan Z Ltd akan membuatnya, tidak ada harga pembanding dari perusahaan sejenis, dan margin keuntungan kotor dari perusahaan sejenis adalah sebesar 40%, maka seharusnya penjualan dari PT A ke Z adalah sebesar Rp154 ($Rp110 + (40\% \times Rp110)$). Sehingga laba wajar bagi PT A adalah sebesar Rp44, dan bagi Z Ltd laba wajarnya adalah sebesar Rp26 ($Rp180 - Rp154$).

c. Metode Harga Penjualan Kembali

Dengan menggunakan metode Harga Penjualan Kembali (*Resale Price*) harga pasar wajar ditentukan dengan harga penjualan kembali yang dilakukan oleh perusahaan afiliasi kepada pihak independen dikurangi oleh persentase laba kotor dari perusahaan sejenis yang melakukan transaksi dengan pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Metode ini tepat jika diterapkan di dalam perusahaan yang melakukan pemasaran suatu produk.¹⁸⁵ Berdasarkan contoh pada kedua paragraf di atas, diasumsikan bahwa Z Ltd hanya melakukan penjualan kepada pembeli independen atas radio sebesar Rp180. Pada saat yang sama, sebuah perusahaan sejenis dengan Z Ltd mempunyai margin keuntungan sebesar 10% atas penjualan radio. Dari margin itu kita bisa menghitung harga pasar yang wajar yang seharusnya terjadi antara PT A dan Z Ltd. Dari margin

¹⁸⁴ *Ibid.*, Para 2.32.

¹⁸⁵ *Ibid.*, Para 2.14.

tersebut maka seharusnya harga jual dari PT A ke Z Ltd adalah sebesar Rp162 ($Rp180 - (10\% \times Rp180)$), dan oleh karena itu maka dapat dihitung bahwa keuntungan yang diperoleh PT A adalah sebesar Rp52 ($Rp162 - Rp110$).

d. Metode Keuntungan dari Transaksi

Metode *transactional profit* ini berbeda dengan ketiga metode di atas, karena penggunaan metode ini dilakukan dalam hal tidak ada atau tidak lengkapnya data pembanding.¹⁸⁶ Walaupun begitu, antara metode ini dengan metode *cost plus* dan *resale price* terdapat persamaan yaitu sama-sama menggunakan margin walaupun jenis margin yang digunakan berbeda. Di dalam metode ini, margin yang digunakan adalah margin dari keuntungan bersih (*net profit*), sedangkan margin yang digunakan pada kedua metode sebelumnya adalah dari keuntungan kotor (*gross profit*).¹⁸⁷ Metode ini dibagi menjadi dua, yaitu *profit split* dan *transactional net margin*. Namun, beberapa negara cenderung untuk memilih metode *profit split* karena berhubungan dengan kedua belah pihak secara langsung, dan hasilnya tidak terlalu ekstrim.¹⁸⁸

Penggunaan metode *profit split* digunakan jika transaksi yang satu dengan transaksi yang lainnya antar pihak-pihak yang saling memiliki hubungan istimewa sangat berkaitan.¹⁸⁹ Berdasarkan metode ini, keuntungan total (*consolidated profit*) dari sebuah grup perusahaan dibagi secara proporsional. Sehingga kerugian dan keuntungan yang disebabkan oleh masing-masing pihak dapat diketahui.¹⁹⁰ AWG Group yang terdiri dari AWG di Jerman dan AUK di Inggris merupakan perusahaan yang

¹⁸⁶ Darussalam dan Danny Septriadi, *Konsep Dasar Transfer Pricing* (b), Darussalam dan Danny Septriadi, *op.cit.*, hal.23.

¹⁸⁷ *Ibid.*

¹⁸⁸ Kristian Agung Prasetyo, (b), *Jurnal Akuntansi Pemerintah*, Vol.3 No.1, Oktober 2008, hal.27.

¹⁸⁹ *Ibid.*

¹⁹⁰ *Ibid.*

memiliki total aset sebesar \$20000, dimana AWG memiliki \$15000 dan AUK memiliki \$5000 (maka perbandingan rasio aset AUK dan AWG adalah 1:3). AWG adalah perusahaan yang memproduksi kerangka dari koper yang lebih ringan bila dibandingkan dengan produksi pesaingnya. AWG juga memproduksi kunci yang dipergunakan untuk koper itu. Setelah itu, kedua jenis barang dengan harga pokok \$100 tersebut dijual dengan harga \$150 kepada AUK yang merupakan *subsidiary* di Inggris untuk kemudian dirakit dan dipasarkan di Inggris. Kemudian AUK menjualnya di pasar Inggris sebesar \$250. Dari penjualan tersebut Grup AWG memperoleh keuntungan sebesar \$150. Berdasarkan metode *profit split*, karena rasio aset antara AUK dan dan AWG adalah 1:3, maka rasio keuntungannya pun harus 1:3 (dimana satu bagian keuntungan untuk AUK dan 3 bagian untuk AWG).¹⁹¹ Oleh karena itu keuntungan untuk AUK adalah sebesar \$37.5 per koper ($(1: (1+3)) \times \150), dan keuntungan untuk AWG adalah sebesar \$112,5 per koper ($\$150 - \37.5).

Sedangkan di dalam metode *transactional net margin*, margin keuntungan yang diperoleh oleh suatu perusahaan di dalam suatu transaksi antar pihak yang memiliki hubungan istimewa dibandingkan dengan margin keuntungan yang diperoleh dalam transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang saling independen.¹⁹² Sebagai contoh dari penggunaan transaksi ini adalah bilamana laba bersih dari sebuah perusahaan adalah sebesar \$10, dan penjualan bersih adalah sebesar \$100, maka akan didapat margin keuntungan sebesar 10% ($10/100$). Jika margin keuntungan ini dibandingkan dengan margin keuntungan dari perusahaan sejenis yang berkisar antara 18%, 14%, 12%, 9%, dan 6%, maka angka 10% tersebut masuk dalam interval harga pasar wajar.¹⁹³

¹⁹¹Lorraine Edden, *Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America*, (Toronto: University of Toronto Press.), hal.47.<http://books.google.co.id/books?id=WNS6xuuhvUC&pg=PA45&lpg=PA45&dq=example+%2B+profit+split+method&source=bl&ots=Z69avlllbc&sig=sY6505dIgeepIIK6mRWJVZ-Gmus&hl=id&ei=oMsZSqMljd7sASdmMcP&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=5#PPA47,M1> di akses pada tanggal 13 Juni 2009.

¹⁹²*Op.cit.*.

¹⁹³ Darussalam dan Danny Septriadi (b), *op.cit.*, hal.24.

Berdasarkan Pasal 9 ayat (1) OECD Model, koreksi fiskal akibat adanya *transfer pricing* diadakan melalui dua tahapan yang berbeda di masing-masing negara peserta P3B. Koreksi fiskal yang pertama kali dilakukan di salah satu negara P3B disebut dengan mekanisme perhitungan kembali (*primary adjustment*).¹⁹⁴ Setelah itu jika negara mitra P3B setuju dengan perhitungan kembali yang dilakukan karena telah sesuai dengan *arm's length basis*, maka negara mitra P3B harus melakukan koreksi penyesuaian (*corresponding adjustment*) agar alokasi keuntungan di setiap negara akan menjadi konsisten.¹⁹⁵ Berdasarkan Pasal 9 ayat (2) *OECD Model Tax Convention*, sebelum *corresponding adjustment* dilakukan biasanya kedua otoritas pajak dapat melakukan konsultasi.¹⁹⁶ Salah satu tujuan dari konsultasi ini adalah agar *corresponding adjustment* tetap sesuai dengan tujuan dari adanya P3B tersebut yaitu menghindarkan pajak berganda.

Berikut merupakan contoh sederhana dari koreksi fiskal atas kegiatan *transfer pricing* yang dilaksanakan oleh perusahaan-perusahaan yang memiliki hubungan istimewa.¹⁹⁷ Misalkan sebuah perusahaan Ody yang berdomisili di Negara X melakukan penjualan suatu barang kepada anak perusahaannya perusahaan Unicorn di Negara Y dengan harga sebesar 1000, harga barang atas barang tersebut adalah 1500, dan harga pokok penjualannya adalah 800. Barang yang dibeli dari perusahaan Ody oleh perusahaan Unicorn dijual kembali ke pihak ketiga dengan harga sebesar 1750. Ketika harga penjualan dari perusahaan Ody dikoreksi menjadi 1500 oleh otoritas pajak Negara X dan jika koreksi perhitungan kembali tersebut telah sesuai dengan ketentuan Pasal 9 ayat (1) OECD Model dan jika negara Y setuju dengan koreksi tersebut, maka negara Y wajib untuk melakukan *corresponding adjustment* yaitu dengan melakukan koreksi atas harga

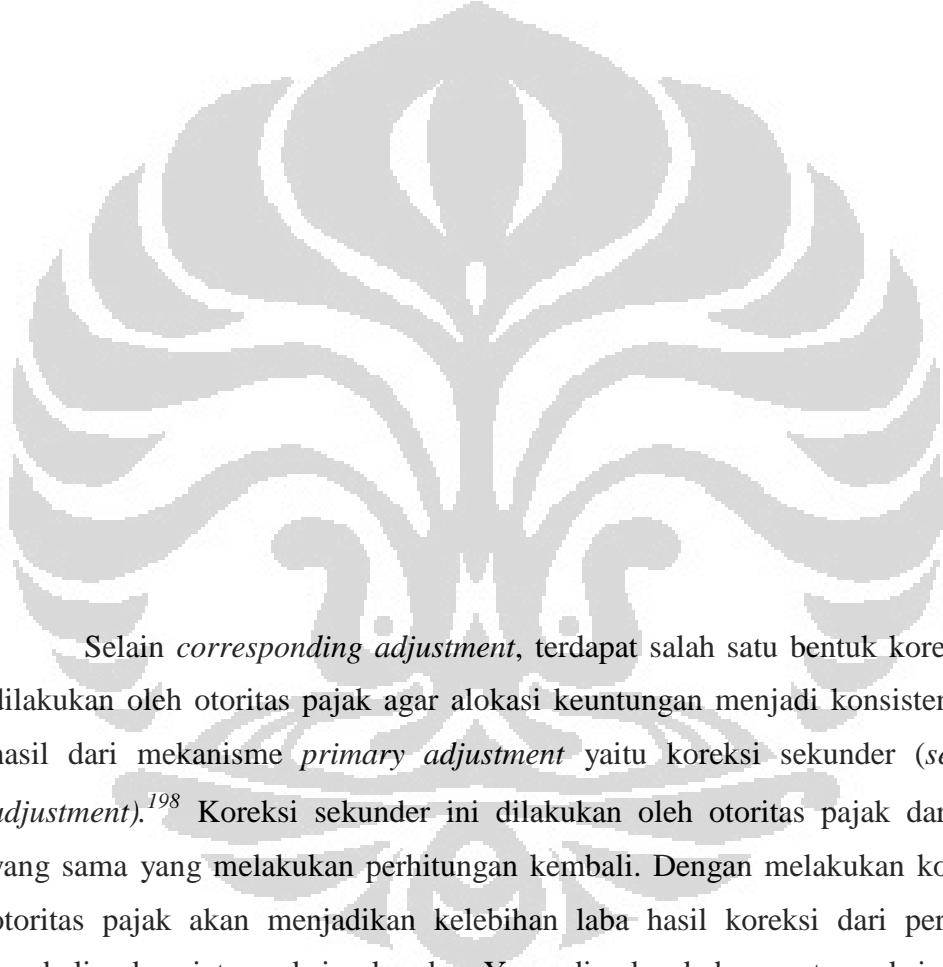
¹⁹⁴ OECD Model Tax Convention, Pasal 9 ayat (1) huruf a dan b

¹⁹⁵ *Ibid*, Pasal 9 ayat (2).

¹⁹⁶ *Ibid*.

¹⁹⁷ Pembahasan secara komprehensif dapat penulis lakukan dengan penyusunan sebuah karya tulis baru.

pokok perusahaan Unicorn dari sebesar 1000 menjadi 1500. Hal ini dapat dilakukan hanya jika antara Negara X dan Negara Y terdapat *tax treaty* dan *tax treaty* tersebut mengadopsi ketentuan yang terdapat dalam OECD Model. Untuk memudahkan memahami penjelasan tersebut, berikut penulis sajikan skema mengenai hal tersebut.



Selain *corresponding adjustment*, terdapat salah satu bentuk koreksi yang dilakukan oleh otoritas pajak agar alokasi keuntungan menjadi konsisten dengan hasil dari mekanisme *primary adjustment* yaitu koreksi sekunder (*secondary adjustment*).¹⁹⁸ Koreksi sekunder ini dilakukan oleh otoritas pajak dari negara yang sama yang melakukan perhitungan kembali. Dengan melakukan koreksi ini otoritas pajak akan menjadikan kelebihan laba hasil koreksi dari perhitungan kembali sebagai transaksi sekunder. Yang dimaksud dengan transaksi sekunder adalah transaksi yang oleh otoritas pajak dikonstruksikan seolah-olah ada untuk membuat alokasi keuntungan konsisten dengan *primary adjustment*.¹⁹⁹ Contoh

¹⁹⁸ Transfer Pricing Guidelines, *Op.cit*, Paragraf 4.67. Perlu diketahui bahwa fokus penulis di dalam karya tulis ini adalah *primary adjustment* dan *corresponding adjustment*. Pengenalan mengenai *secondary adjustment* merupakan bentuk pemberitahuan semata bahwa ada koreksi fiskal lainnya selain dari kedua jenis *adjustments* di atas.

¹⁹⁹ OECD, (a). *op.cit*.

dari *secondary adjustment* adalah kelebihan laba yang ada di salah satu perusahaan afiliasi dikonstruksikan seolah-olah adalah dividen yang dibagi. Oleh karena itu, dapat dikenakan *withholding tax* dari pembagian tersebut.²⁰⁰ Contoh lainnya adalah keuntungan yang berlebih tersebut dikonstruksikan seolah-olah adalah pinjaman. Dengan begitu, penghasilan yang diperoleh oleh suatu perusahaan dari bunga akan dapat dikenakan pajak, dan pengenaannya tidak hanya akan diaplikasikan pada tahun tersebut saja tetapi di dalam tahun-tahun berikutnya. Berbeda dengan *corresponding adjustment* dan juga *primary adjustment*, ketentuan mengenai *secondary adjustment* tidak diatur di dalam Pasal 9 OECD Model. Walaupun OECD Model ini tidak melarang ataupun tidak memperbolehkan pelaksanaan *secondary adjustment*, di dalam prakteknya koreksi seperti ini jarang dilakukan karena alasan ketidakpraktisan atau bisa jadi adanya larangan dalam ketentuan perpajakan domestik masing-masing negara.²⁰¹

3.3. Pemajakan Berganda Internasional

3.3.1. Pengertian Pemajakan Berganda Internasional

Apabila kita memperhatikan ruang lingkup subjek Pajak Penghasilan di dalam suatu undang-undang domestik, terlihat bahwa suatu negara dapat memiliki hak pemajakan yang melewati yurisdiksi teritorialnya sampai ke luar negeri. Karena luasnya hak pemajakan ini sampai ke ranah domestik negara lain, persinggungan hak pemajakan antara negara yang satu dengan negara yang lain akan mungkin timbul. Salah satu bentuk persinggungan tersebut adalah dalam bentuk pemajakan²⁰² berganda internasional. Pemajakan berganda internasional (*international double taxation*) diartikan sebagai situasi di mana satu negara mengenakan pajak atas penghasilan atau objek pajak penghasilan (*taxable items*) lainnya yang sebelumnya telah dikenakan pajak pula di negara yang berbeda.²⁰³

²⁰⁰ *Op.cit.*

²⁰¹ Transfer Pricing Guidelines, *op.cit.*,

²⁰² Menurut penulis, penggunaan 'pemajakan' adalah lebih tepat bila dibandingkan dengan 'pajak' karena 'pemajakan' merupakan padanan yang tepat dari '*taxation*', sedangkan padanan yang tepat dari 'pajak' adalah '*tax*'.

Seperti contohnya adalah penghasilan PT.X di Indonesia dikenakan Pajak Penghasilan badan sebesar 28 % di Indonesia, kemudian keuntungan yang didapat tersebut dibagikan sebagai dividen kepada pemegang saham di Amerika. Dividen yang didapat tersebut pun akan dikenakan *withholding tax* di Indonesia, dan dikenakan Pajak Penghasilan oleh Pemerintah Amerika Serikat.

Secara lebih khusus pengertian dari pemajakan berganda internasional dapat diklasifikasikan menjadi dua kelompok, yaitu pemajakan berganda internasional yuridis (*juridical double taxation*) dan pemajakan berganda internasional ekonomis (*economic double taxation*).²⁰⁴ Yang dimaksud dengan pemajakan berganda yuridis adalah satu Wajib Pajak dikenakan pajak oleh negara yang berbeda atas penghasilan yang sama.²⁰⁵ Pemajakan seperti ini dapat terjadi karena WPDN suatu negara memperoleh penghasilan dari negara sumber dan kemudian dikenakan pajak oleh negara sumber dan negara domisili, atau undang-undang perpajakan domestik masing-masing negara memperlakukan Wajib Pajak sebagai WPDN.²⁰⁶ Contoh dari pemajakan ini adalah penghasilan dari cabang sebuah perusahaan di Indonesia akan dikenakan Pajak Penghasilan di Indonesia dan juga Pajak Penghasilan di Amerika Serikat karena di Indonesia cabang yang beroperasi sama dengan BUT dan di Amerika Serikat cabang dinilai sebagai bagian dari satu entitas perusahaan.

Sebaliknya pemajakan berganda ekonomis merupakan pengenaan pajak yang dilakukan lebih dari satu negara terhadap dua wajib pajak yang berbeda atas penghasilan yang sama.²⁰⁷ Contoh dari kasus ini adalah dalam kasus *transfer pricing* di mana karena adanya perhitungan kembali otoritas pajak Indonesia mengenakan pajak atas meningkatnya laba kena pajak dari sebuah anak

²⁰³ <<http://www.businessdictionary.com/definition/double-taxation.html>> diakses pada tanggal 1 Juni 2009.

²⁰⁴ OECD, *Manual on Effective Mutual Agreement Procedure* (c), (Center for Tax Policy and Administration, 2007), hal.8.

²⁰⁵ *Ibid.*

²⁰⁶ Di Indonesia, BUT diperlakukan sebagai WPDN Badan.

²⁰⁷ OECD, (a), *op.cit.*

perusahaan, padahal pajak atas laba yang sama tersebut telah dibayarkan sebelumnya oleh perusahaan induk kepada otoritas pajak Amerika Serikat.²⁰⁸

3.3.2. Faktor-Faktor Pendorong Terjadinya Pemajakan Berganda Internasional

Terjadinya pemajakan berganda internasional pada dasarnya disebabkan oleh persinggungan prinsip-prinsip perpajakan internasional yang dianut oleh setiap negara.²⁰⁹ Perbedaan prinsip tersebut mengakibatkan konflik kewenangan untuk mengenakan pajak antara negara yang satu dengan negara yang lainnya. Rasio di balik konflik ini adalah bahwa pada dasarnya setiap negara memang memiliki hak untuk menentukan sendiri yurisdiksi pajaknya di luar wilayahnya.²¹⁰ Konflik kewenangan yang dimaksud pada umumnya dapat dibedakan menjadi tiga jenis, yaitu:²¹¹

- a. Konflik antara azas domisili dengan azas sumber;

Konflik ini terjadi karena negara domisili mengenakan pajak atas seluruh penghasilan yang diperoleh penduduknya di manapun penduduk mendapatkan penghasilannya (*worldwide income principle*), sedangkan negara sumber mengenakan pajak atas penghasilan yang berasal dari negara tersebut.²¹²

- b. Konflik karena perbedaan definisi penduduk;

Karena adanya perbedaan definisi 'penduduk' di dua negara yang berbeda, seorang Wajib Pajak dapat saja ditetapkan sebagai 'penduduk' lebih di satu negara. Seperti contohnya adalah antara Amerika Serikat dengan Indonesia.²¹³ Amerika Serikat menerapkan prinsip bahwa

²⁰⁸ OECD, (c), *op.cit.*

²⁰⁹ Rachmanto Surahmat, *op.cit.21*

²¹⁰ *Ibid.*

²¹¹ *Ibid.*

²¹² *Ibid.*

²¹³ *Ibid.*

warganegara Amerika Serikat kemanapun ia berada adalah penduduk Amerika Serikat sehingga ia dapat dikenakan pajak dengan basis hukum perpajakan Amerika Serikat. Jika seorang warganegara Amerika Serikat berada di Indonesia untuk bekerja dalam kurun waktu lebih dari 183 hari,²¹⁴ maka ia dikategorikan sebagai WPDN di Indonesia. Oleh karena itu, ia dapat dipajaki oleh Indonesia dan juga oleh AS atas penghasilan yang sama.

c. Konflik karena perbedaan defini sumber penghasilan.

Persinggungan hak pemajakan di sini terjadi dalam hal dua negara memperlakukan satu jenis penghasilan sebagai penghasilan yang bersumber dari wilayahnya masing-masing. Seperti misalnya Negara A merumuskan bahwa penghasilan dengan nama dan dalam bentuk apapun yang diterima atau diperoleh oleh cabang perusahaan di luar negeri dianggap bersumber dari Negara A sementara Negara B berprinsip bahwa penghasilan yang diterima oleh cabang di luar negeri selain penghasilan yang berkenaan dengan usaha pokok cabang tersebut dianggap berasal dari perusahaan induk.²¹⁵

Menurut penulis, faktor-faktor yang disebutkan di atas belum dapat mencakup kasus-kasus yang sifatnya sangat khusus seperti misalnya pemajakan berganda dalam kasus *transfer pricing*. Di dalam *Earnst & Young Transfer Pricing Survey 1999* dan *Earnst & Young Global Transfer Pricing Survey 2007-2008* disebutkan bahwa setidaknya ada tiga hal yang dapat memicu pemajakan berganda internasional baik secara yuridis maupun ekonomis, yaitu:²¹⁶

²¹⁴ Lihat pengertian tentang Subjek Pajak Dalam Negeri di UU Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 36 Tahun 2008.

²¹⁵ Sjafardamsah, *et.al. Executive Tax Program: Pendidikan Pajak Terapan Komprehensif Brevet A-B-C*, Modul Perpajakan, (Jakarta: TAF Institute, 2008), hal.14.

²¹⁶ *Earnst & Young Transfer Pricing Survey 1999* di dalam Andreas Benath, *The Implication of the Arbitration Convention: a Step Back for the European Community or a Step Forward for Elimination of Transfer Pricing Related Double Taxation*, (Master Thesis in International Taxation Law Jönköping International Business School, 2006), hal. 16. lihat juga

- a. Tidak ada atau kurangnya aplikasi P3B dan resolusi yang memiliki daya ikat;

Di dalam kasus *primary adjustment* yang diikuti dengan *corresponding adjustment*, ketiadaan P3B tentu akan memicu pemajakan berganda internasional hal ini karena tidak ada dasar hukum untuk melaksanakan *corresponding adjustment*. Selain itu, walaupun sudah ada P3B antara dua negara, belum tentu adanya klausula untuk *corresponding adjustment* sebagaimana dimaksud di dalam Pasal 9 ayat (2) OECD Model sehingga *corresponding adjustment* tetap saja tidak dapat dilakukan dan pemajakan berganda tetap dapat terjadi.²¹⁷ Selain tidak dimasukkannya ketentuan dalam Pasal 9 ayat (2) OECD Model, ada kemungkinan tidak dimasukkannya ketentuan Pasal 25 mengenai *Mutual Agreement Procedure (MAP)*. MAP merupakan bentuk konsultasi antara dua otoritas pajak jika salah satunya tidak setuju terhadap *primary adjustment* dan jumlah laba yang dikoreksi sehingga walaupun *corresponding adjustment* tidak dapat terwujud setidaknya ada MAP yang digunakan untuk menyelesaikan permasalahan pemajakan berganda.²¹⁸

Walaupun begitu, perlu diketahui bahwa faktor ini sudah jarang ditemukan mengingat sudah banyak negara yang telah mengikatkan diri dengan ketentuan P3B, dan mengadopsi ketentuan yang terdapat dalam *OECD Model Tax Convention*.

- b. Interpretasi yang berbeda mengenai harga pasar wajar;

Pada dasarnya setiap negara memiliki peraturan domestik untuk menangani praktik *transfer pricing*. Karena adanya perbedaan peraturan domestik tersebut, terdapat kemungkinan adanya perbedaan definisi dan

Earnst and Young pada tahun 2007-2008 (*Precision Under Pressure: Global Transfer Pricing Survey 2007-2008*), Lihat note 25.

²¹⁷Chetcuti, The EU tax Arbitration Convention, <<http://www.chetcuticauchi.com/jpc/research/eu-taxarbitration-convention.htm>> diakses pada tanggal 20 Mei 2009.

²¹⁸ OECD Commentary, Pasal 25, Para.10.

interpretasi mengenai harga pasar wajar (*arm's length principle*). Karena pada dasarnya penyelesaian permasalahan *cross-border transfer pricing* adalah penyelesaian yang dua arah, adanya satu interpretasi atas harga pasar wajar dari satu negara yang tidak dapat diterima oleh negara lain tentu akan berpotensi menyebabkan terjadinya pemajakan berganda dan akhirnya dapat merugikan investor.²¹⁹

c. Perbedaan klasifikasi dari Badan Usaha Tetap

Perbedaan ini muncul akibat adanya definisi dan perlakuan yang berbeda terhadap Badan Usaha Tetap (BUT)/ *Permanent Establishment*.²²⁰ Ada negara yang memperlakukan BUT sebagai satu bagian dari perusahaan induk walaupun BUT tersebut berada di luar negeri. Sedangkan ada negara yang memperlakukan BUT sebagai cabang dari perusahaan luar negeri sebagai WPDN Badan, seperti misalnya Indonesia. Permasalahan ini pada dasarnya sama dengan faktor dari konflik karena perbedaan definisi penduduk yang telah penulis sebutkan di atas. Oleh karena itu untuk menyamakan persepsi mengenai BUT di dalam Pasal 5 *OECD Model Tax Convention* diketengahkan mengenai BUT. Pasal ini pada dasarnya menjadi acuan bentuk usaha seperti apa sajakah yang dapat diklasifikasikan sebagai BUT sehingga nantinya akan ditentukan apakah negara pihak-pihak P3B dapat mengenakan pajak terhadap bentuk usaha tersebut.

3.3.3. Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B)

3.3.3.1. Tujuan P3B

Jika dilihat dari pengertian P3B,²²¹ sudah jelas bahwa tujuan dari P3B adalah untuk meminimalkan adanya pemajakan berganda secara internasional sehingga tidak memberatkan dunia usaha, meningkatkan investasi, serta menegakkan keadilan dalam hal pemungutan pajak. Selain dari tujuan tersebut,

²¹⁹ Andreas Benath, *op.cit.*, hal.17.

²²⁰ Indonesia, *Undang-Undang Pajak Penghasilan*, (a), *op.cit.*, Penjelasan Pasal 2 ayat (1) huruf b.

²²¹ John Hutagaol, *op.cit.*

apabila kita perhatikan kebanyakan judul dari P3B yang ada,²²² P3B juga bertujuan untuk mencegah timbulnya penggelapan pajak (*tax evasion*). Pencegahan pemajakan berganda internasional dan penghindaran penggelapan pajak dalam P3B diatur dengan cara membagi atau membatasi hak pemajakan dari negara sumber atas penghasilan yang timbul dari wilayah yurisdiksinya.²²³

Selain itu, di dalam P3B juga diatur mengenai metode-metode yang dapat diambil untuk menghindari sengketa pemajakan antara kedua negara seperti misalnya MAP, dan mengenai resolusi yang dapat diambil dalam hal terjadinya sengketa sehingga terjamin kepastian mengenai pemajakan.

3.3.3.2. Model P3B

Secara umum, terdapat dua model dari P3B yaitu OECD Model dan *United Nations (UN) Model*. Menurut sejarahnya, perjanjian perpajakan pertama kali dicetuskan pada tahun 1921 oleh liga bangsa-bangsa.²²⁴ Model ini kemudian dikembangkan oleh negara-negara maju yang bergabung dalam OECD setelah dibentuknya organisasi tersebut pada tahun 1960 sehingga menjadi *OECD Model Tax Convention* pada tahun 1977. Oleh karena itu sangat jelas bahwa ketentuan-ketentuan dari OECD Model ini bisa dikatakan merupakan perwakilan kepentingan dari negara-negara maju. Kemudian untuk mengimbangi hal tersebut, maka pada tahun 1967 dibentuklah *tax treaty* untuk negara-negara berkembang yang dibentuk oleh *The Economic and Social Council of United Nations*. Perjanjian internasional inilah yang kemudian menjadi UN Model.²²⁵

Karena kepentingan yang diwakili oleh OECD Model berbeda dengan kepentingan yang diwakili oleh UN Model, tentu saja ada perbedaan asas antara keduanya. Di dalam UN Model asas yang digunakan adalah asas negara sumber penghasilan, sedangkan di dalam OECD Model yang digunakan adalah asas

²²² Misalnya 'Persetujuan antara Pemerintah Republik Indonesia dan Pemerintah Amerika Serikat untuk Penghindaran Pajak Berganda dan Pencegahan Penggelapan Pajak yang Berkenaan dengan Pajak atas Penghasilan.'

²²³ Sjafardamsah, *et.al.*, *op.cit.*, hal.15

²²⁴ Agus Setiawan, *Perpajakan Internasional di Indonesia*, (Jakarta: CV Panca Karya Utama, 2006), hal.87.

²²⁵ *Ibid.*

pengenaan pajak domisili.²²⁶ Hal ini terlihat dari adanya pengaturan mengenai status cabang perusahaan asuransi. Di dalam Pasal 5 ayat (7) UN Model disebutkan bahwa perusahaan asuransi akan dianggap mempunyai BUT di salah satu negara peserta P3B jika perusahaan tersebut menarik premi atau menanggung resiko di negara tersebut. Hal ini menunjukkan adanya penegakkan asas negara sumber penghasilan di dalam UN Model.

Selain perbedaan asas tersebut, menurut penulis tidak ada perbedaan yang signifikan lainnya antara kedua traktat model tersebut. Kebanyakan ketentuan-ketentuan yang ada dalam UN Model merupakan bentuk adopsi dari OECD Model dengan tambahan sedikit modifikasi untuk kepentingan negara berkembang.

Untuk Indonesia sendiri, model P3B yang digunakan model Indonesia yang merupakan gabungan dari dua model P3B di atas.²²⁷ Menurut penulis hal yang menjadi alasan mengapa Pemerintah Indonesia menerapkan metode campuran adalah karena sebagian mitra P3B Indonesia merupakan negara maju yang merupakan penganut OECD Model, sedangkan di sisi lain Indonesia tetap ingin kepentingan perpajakannya sebagai negara berkembang tetap terjamin.

3.3.3.3. Kedudukan P3B atas Undang-Undang Domestik

P3B pada dasarnya merupakan garis tengah dari persinggungan dua peraturan pajak domestik dari dua negara. P3B ini mengikat negara-negara peserta setelah negara peserta meratifikasi P3B tersebut dan menempatkannya menjadi bagian dari legislasi domestik. Namun sering timbul pertanyaan mengenai kedudukan mana yang lebih tinggi antara P3B dengan undang-undang pajak domestik suatu negara.

²²⁶ *Ibid.*

²²⁷ *Ibid.*

Menurut ketentuan di dalam Pasal 27 Konvensi Wina 1969 tentang Hukum Perjanjian Internasional,²²⁸ suatu negara tidak dapat melalaikan tanggung jawabnya atas kewajiban yang telah disepakati di dalam sebuah traktat dengan alasan bahwa ketentuan yang ada di dalam sebuah traktat bertentangan dengan ketentuan domestik di negaranya kecuali dapat dibuktikan bahwa pertentangan tersebut bersifat sangat fundamental. Ini berarti walaupun ada konflik antara antara P3B dengan hukum nasional, maka kewajiban yang disebutkan di dalam P3B harus dipenuhi dalam tingkat internasional karena konflik dengan undang-undang domestik tidak menjadi alasan untuk tidak memenuhi kewajiban yang ada di dalam P3B.²²⁹

Di Indonesia sendiri, P3B akan menjadi bagian legislasi domestik setelah diratifikasi. Proses ratifikasi atas P3B tidak perlu dilakukan dengan Undang-Undang, tetapi hanya memerlukan Keputusan Presiden.²³⁰ Setelah melewati

²²⁸ Perlu diketahui bahwa saat ini Indonesia belum menjadi salah satu negara peratifikasi Konvensi Wina 1969 tentang Hukum Perjanjian Internasional (VCLT). <http://treaties.un.org/Pages/ViewDetailsIII.aspx?&src=TREATY&mtdsg_no=XXIII~1&chapter=23&Temp=mtdsg3&lang=en> diakses pada tanggal 13 Juni 2009.

Absennya Indonesia sebagai negara peratifikasi bukan berarti Indonesia tidak dapat terikat dengan ketentuan-ketentuan yang ada di VCLT. Dengan adanya Hukum Kebiasaan Internasional (*Customary International Law*) Indonesia dapat saja terikat. Kaedah dari hukum kebiasaan internasional ini dapat mengikat Indonesia jika terpenuhinya dua unsur yaitu adanya praktek penggunaan secara umum ketentuan dari VCLT ini oleh banyak negara (*general practice*) yang terbukti dengan banyaknya negara yang telah meratifikasi VCLT, dan adanya kepercayaan bahwa ketentuan yang ada dalam VCLT dibutuhkan sebagai hukum pengatur perjanjian internasional (*opinio juris*) yang ditunjukkan dengan adanya ketidakberatan (*persistent objection*) dari negara terhadap suatu ketentuan seperti misalnya Indonesia secara diam-diam mengadopsi nilai-nilai yang terdapat dalam VCLT ke dalam peraturan perundang-undangannya (UU No.20 Tahun 2004), dan Indonesia tidak pernah menolak kaedah dari VCLT. Oleh karena itu Indonesia dapat terikat dengan ketentuan yang ada di dalam VCLT. Lihat Etty R Agoes dan Mochtar Kusumaatmadja, *Pengantar Hukum Internasional*, (Bandung: PT.Alumni, 2003), hal.144-145.

²²⁹ Pada dasarnya ketika dua negara memutuskan untuk terikat dengan perjanjian internasional, kedua negara tersebut telah sepakat bahwa ketentuan di dalam *treaty* akan *prevail* dalam hal terjadi konflik dengan legislasi domestik, kecuali ditentukan sebaliknya oleh para pihak.

²³⁰ Indonesia, *Undang-Undang tentang Perjanjian Internasional*, UU Nomor 24 Tahun 2000, LN RI Nomor 185 Tahun 2000, 23 Oktober 2002, Pasal 10 Jo. Pasal 11 ayat (1). Ratifikasi dilakukan dengan UU apabila materi yang diatur di dalam Perjanjian Internasional berkenaan dengan: masalah politik, perdamaian, pertahanan, dan keamanan negara; perubahan wilayah atau penetapan batas wilayah negara Republik Indonesia; kedaulatan atau hak berdaulat negara; hak asasi manusia dan lingkungan hidup; pembentukan kaidah hukum baru; atau pinjaman dan/atau hibah luar negeri.

Karena materi yang ada dalam P3B tidak berkenaan dengan hal-hal yang disebutkan di atas, maka proses ratifikasi P3B hanya dilakukan dengan menggunakan Keputusan Presiden.

ratifikasi tersebut, Indonesia menjadi terikat dengan ketentuan yang ada di dalam P3B.²³¹ Dengan terikatnya Indonesia dengan ketentuan tersebut, berdasarkan Pasal 27 VCLT, Indonesia memiliki kewajiban untuk melaksanakan ketentuan yang ada di dalam P3B walaupun ada pertentangan dengan ketentuan domestik.

Berdasarkan penjelasan di atas dapat diketahui bahwa kedudukan P3B adalah sebagai *lex specialis* dari ketentuan perpajakan domestik.²³² Hal ini juga terbukti misalnya di dalam Pasal 2 ayat (2) P3B antara Republik Indonesia dan Amerika Serikat yang menyatakan bahwa P3B tersebut berfungsi sebagai tambahan terhadap, atau pengganti dari ketentuan perpajakan di Indonesia dan Amerika Serikat. Dengan adanya P3B ini hak pemajakan Indonesia dan Amerika Serikat yang berdasarkan undang-undang domestik menjadi terbatas karena hak pemajakan dari masing-masing negara telah dibagi sedemikian rupa (*distributive rules*) sehingga tidak terjadi ketimpangan yang dapat mengakibatkan pemajakan berganda.

3.3.3.4. Ruang Lingkup P3B

Pada dasarnya ruang lingkup dari P3B adalah dua hal yaitu subjek pajak (*personal scope*) dan pajaknya sendiri (*tax scope*).²³³ Berikut merupakan penjelasannya:

a. Lingkup Subjek Pajak

Permasalahan ruang lingkup subjek pajak (*personal scope*) diatur di dalam Pasal 1 OECD Model yang menyebutkan bahwa P3B berlaku bagi orang yang menjadi penduduk dari satu atau dua negara pihak persetujuan. Sehingga ketentuan yang ada di P3B berlaku hanya pada mereka yang ada hubungan dengan dua negara P3B. Seperti misalnya Tuan A warganegara dari AS mendapatkan penghasilan dari Indonesia, maka ketentuan P3B antara Indonesia dan Amerika Serikat dikenakan kepada Tuan A. Sedangkan bilamana seseorang sama sekali tidak terhubung dengan dua

²³¹ Ratifikasi merupakan salah satu cara untuk menunjukkan kesediaan suatu negara untuk terikat dengan ketentuan yang ada di dalam suatu traktat. Konvensi Wina 1969 tentang Hukum Perjanjian Internasional antar Negara (VCLT), Pasal 11.

²³² Rachmanto Surahmat, *op.cit.*.hal.31.

²³³ OECD Model Tax Convention, Pasal 1 dan 2.

negara P3B maka ketentuan di dalam P3B ini tidak berlaku bagi dirinya, seperti misalnya adalah Tuan I yang merupakan warganegara Indonesia mendapatkan penghasilan dari Indonesia maka ketentuan P3B antara Indonesia dan Amerika Serikat tidak dapat dikenakan terhadapnya. Namun begitu, dalam beberapa hal ketentuan domestik suatu negara dapat digunakan sebagai pelengkap dari ketentuan yang ada dalam P3B, seperti misalnya ketentuan mengenai jumlah minimal persentase penyertaan modal untuk menentukan adanya hubungan istimewa.²³⁴

Kemudian yang dimaksud dengan 'penduduk dari negara yang mengadakan persetujuan adalah' adalah setiap orang (*person*) menurut peraturan perundang-undangan negara tersebut, dapat dikenai pajak di Negara itu berdasarkan domisilinya, tempat kediamannya, tempat kedudukan manajemennya atau dasar lainnya yang sifatnya serupa (*other criterion of a similiar nature*).²³⁵ Pengertian mengenai orang kemudian diatur di dalam Pasal 3 ayat (1) yang menyebutkan bahwa yang dimaksud 'orang' adalah termasuk orang pribadi, perusahaan, atau setiap badan lainnya dari orang pribadi (*other body of person*).

Pembahasan mengenai pengertian 'penduduk' ini cukup penting karena dipergunakan untuk memecahkan tiga masalah, yaitu penentuan siapa yang berhak untuk memperoleh perlakuan pajak sesuai dengan P3B yang bersangkutan; pengenaan pajak berganda sebagai akibat dari domisili rangkap; atau pengenaan pajak berganda karena suatu negara menerapkan asas sumber sedangkan negara lain menerapkan asas domisili.

Kriteria penduduk untuk orang pribadi (*individual*) akan berbeda dengan kriteria penduduk untuk perusahaan. Kriteria penduduk untuk orang pribadi mengacu pada *domicile* dan *residence*. Di dalam keputusan pengadilan di Amerika Serikat yang menyangkut *Fuller v. Hofferbert*²³⁶ diberikan rumusan bahwa yang dimaksud dengan *residence* adalah tinggal

²³⁴ Lihat *note* 252.

²³⁵ *Ibid.* Pasal 4 ayat (1).

²³⁶ *Fuller v. Hofferbert*, C.A. Ohio 204.F.2d592, 597.

di suatu tempat tertentu, sedangkan *domicile* berarti tinggal di tempat tersebut dengan maksud menjadikannya tempat tinggal tetapnya atau rumahnya saja. Kemudian di dalam kasus *Fielding v. Casualty Reciprocal Exchange*²³⁷ disebutkan bahwa seseorang dapat mempunyai lebih dari satu *residence* tetapi hanya mempunyai satu domisili.

Sedangkan mengenai pengertian perusahaan diatur di dalam Pasal 3 ayat (1) huruf b yang menyebutkan bahwa perusahaan adalah setiap badan usaha atau setiap kesatuan yang diperlakukan sebagai badan hukum yang untuk keperluan perpajakan. Contoh yang nyata dari pengertian ini adalah Perseroan Terbatas (PT) dan Koperasi. Selain itu, istilah *person* di dalam Pasal 3 ayat (1) juga mencakup '*other body of person*'. Kesatuan yang termasuk di dalam klasifikasi ini adalah persekutuan seperti misalnya Firma dan Persekutuan Komanditer, dan organisasi lain seperti misalnya yayasan.²³⁸

Kemudian di dalam Pasal 4 ayat (1) juga menyebutkan bahwa definisi 'penduduk' juga meliputi '*other criterion of a similiar nature*', artinya kriteria lain berdasarkan undang-undang dari masing-masing negara yang menyebabkan orang atau badan yang bersangkutan dikenai pajak sebagai WPDN.²³⁹ Jika undang-undang dua negara sama-sama menyebabkan orang atau badan yang bersangkutan untuk membayar pajak, maka akan terjadi pemajakan berganda karena dianggap penduduk di dua negara. Untuk menghindari hal ini, di dalam P3B baik OECD ditentukan mengenai status dari individual, badan usaha, ataupun organisasi lain. Di dalam Pasal 4 ayat (2) P3B diatur mengenai status penduduk dari seorang individu jika ia menjadi penduduk dari dua negara peserta perjanjian, yaitu sebagai berikut:

²³⁷ *Fielding v. Casualty Reciprocal Exchange*, La. App, 331 So.2d 186188.

²³⁸ Rachmanto Surahmat, *op.cit.*.hal.38.

²³⁹ *Ibid.*, hal.42. Perlu diketahui bahwa adanya kriteria tertentu yang ditentukan oleh legislasi domestik berpotensi untuk menyebabkan terjadinya pemajakan berganda internasional. Oleh karena itu di dalam Pasal 4 ayat (2) dan ayat (3) diatur bagaimana cara menetapkan kependudukan orang pribadi ataupun perusahaan. Pembahasan masalah ini dapat diketengahkan dalam karya tulis tersendiri.

- a) seseorang harus dianggap sebagai penduduk dari suatu negara di mana ia memiliki tempat tinggal tetap. Namun jika ia memiliki tempat tinggal permanen di dua negara maka ia dianggap sebagai penduduk dari negara di mana ia memiliki hubungan-hubungan pribadi dan ekonomi yang lebih erat (pusat kepentingan-kepentingan pokok);
- b) jika pusat dari kepentingan-kepentingan pokoknya tersebut tidak dapat ditentukan atau ia tidak memiliki tempat tinggal yang tetap, maka ia dianggap sebagai penduduk dari negara di mana ia biasanya menetap;
- c) jika ia terbiasa menetap di dua negara atau sama sekali tidak memilikinya di kedua negara, maka ia harus dianggap sebagai penduduk dari negara di mana ia menjadi warganegara;
- d) jika ia merupakan warganegara dari kedua negara atau bukan warganegara dari kedua negara tersebut, maka pejabat-pejabat yang berwenang dari kedua negara menyelesaikan masalah tersebut berdasarkan persetujuan.

Sedangkan untuk menentukan status penduduk dari perusahaan atau badan dari orang lainnya, kriteria yang digunakan adalah kedudukan dari manajemen perusahaan yang bersangkutan (*place of effective management*).²⁴⁰ Yang dimaksud dengan *place of effective management* adalah tempat di mana keputusan-keputusan yang penting dibuat oleh manajemen dalam rangka mengendalikan usahanya.²⁴¹

b. Lingkup Pajak yang diatur di dalam P3B

P3B mencakup jenis pajak-pajak yang mungkin akan menimbulkan masalah pengenaan secara berganda oleh dua negara, yaitu pajak penghasilan dan pajak kekayaan. Pengenaan pajak berganda atas suatu penghasilan akan terjadi bila seseorang penduduk dari negara domisili

²⁴⁰ OECD Model Tax Convention, Pasal 4 ayat (3).

²⁴¹ Klausse Vogel, *Double Taxation Convention: A Commentary to the OECD-, UN-, and US Model Convention for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital*, (Deventer: Kluwer law and Tax Publisher, 1991), hal.65-68.

memperoleh penghasilan dari negara sumber dan kedua negara tersebut mengenakan pajak atas penghasilan tersebut.²⁴²

Pemajakan berganda atas suatu kekayaan dapat terjadi apabila dua negara menganut prinsip pemajakan yang bertentangan, yaitu yang satu menganut asas sumber sedangkan yang lain menganut asas domisili.²⁴³ Misalnya, seorang penduduk negara domisili mempunyai harta aset yang terletak di negara sumber. Sudah tentu negara sumber akan mengenakan pajak atas barang tersebut karena berada di wilayahnya, sedangkan negara domisili juga akan mengenakan pajak karena barang tersebut adalah milik warganegaranya.

Pengaturan mengenai pajak apa saja yang dicakup dalam pengaturan P3B terdapat di dalam Pasal 2 *OECD Model Tax Convention*. Ayat 1 dari pasal tersebut menunjukkan jenis pajak tanpa memperdulikan siapa yang memungut dan bagaimana cara pemungutannya. Sepanjang pajak tersebut adalah pajak atas penghasilan, dan menyangkut penduduk dari kedua negara, pemberlakuannya tunduk kepada P3B yang bersangkutan.

Di dalam ayat (2) disebutkan bahwa yang termasuk dalam cakupan pajak penghasilan adalah pajak atas penghasilan yang didapat melalui keuntungan pengalihan harta, pajak atas gaji, dan sebagainya. Dari segi pajak penghasilan, pendekatan yang dianut dalam suatu P3B dalam hal pembagian hal pemajakan antara negara sumber dan negara domisili adalah dengan mengelompokkan jenis-jenis penghasilan, yaitu laba usaha, penghasilan dari modal, penghasilan dari hubungan kerja, dan penghasilan tertentu yang diatur secara khusus.²⁴⁴ Sedangkan pajak kekayaan didefinisikan sebagai pajak yang mencakup unsur-unsur kekayaan dan

²⁴² *Ibid.*

²⁴³ *Ibid.*

²⁴⁴ *Ibid.* hal.49.

bertambahnya nilai kekayaan.²⁴⁵ Pajak kekayaan biasanya dikenakan terhadap harta tak bergerak dan harta bergerak.²⁴⁶ Di dalam Pasal 22 P3B disebutkan bahwa negara tempat di mana kekayaan beradalah yang dapat mengenakan pajak atas kekayaan tersebut. Oleh karena itu secara otomatis definisi dari harta bergerak dan tak bergerak tersebut berdasarkan peraturan perundang-undangan di mana harta tersebut berada.²⁴⁷

3.3.3.5. Metode Penghindaran Pajak di dalam P3B

Secara umum terdapat dua metode penghindaran pajak berganda yang dikenal dalam pajak internasional yaitu metode kredit (*credit method*) dan metode pembebasan (*exemption method*). Namun selain itu, Berikut merupakan penjelasan dari metode tersebut.

a. Metode Kredit

Metode kredit (*Credit Method*) ini diatur di dalam Pasal 23 B *OECD Model Tax Convention*. Yang dimaksud dengan metode kredit adalah metode penghindaran pajak berganda di mana negara domisili memperbolehkan pajak yang dibayar di negara sumber untuk dikreditkan (dipotong). Terdapat dua jenis pengkreditan, yaitu metode penuh dan metode pengkreditan dengan pembatasan.²⁴⁸ Yang dimaksud dengan pengkreditan penuh yaitu atas seluruh pajak yang terutang atau dibayar di luar negeri sehubungan dengan penghasilan yang diperolehnya di luar negeri dapat diperhitungkan dengan pajak yang terutang di akhir tahun. Sebagai contoh adalah bilamana Tuan A warganegara X (negara domisili) mendapatkan penghasilan dari dalam negeri sebesar \$1000 dan dari Negara Y (negara sumber) sebesar \$500. Karena negara X menganut prinsip *worldwide income*, maka X mengenakan pajak sebesar 20% sehingga seharusnya beban pajak yang dibayarkan oleh Tuan A kepada

²⁴⁵ P3B memberikan patokan untuk menentukan negara mana yang berhak mengenakan pajak atas kekayaan, dan pembagian hak pemajakannya. Untuk pembahasan masalah ini menurut penulis dapat dibahas dalam buku atau karya ilmiah tersendiri.

²⁴⁶ Lihat Pasal 6 OECD Model Tax Convention.

²⁴⁷ *Ibid.* Lihat juga Pasal 22 OECD Model Tax Convention.

²⁴⁸ Sjafardamsah, *et.al. Op.cit*, hal.16.

Negara X adalah sebesar \$300. Namun di sisi lain, Negara Y sebagai negara sumber juga mengenakan pajak atas penghasilan yang diperoleh dari wilayahnya sebesar 20% sehingga beban pajak yang harus dibayarkan Tuan A kepada Negara Y adalah sebesar \$100. Berdasarkan metode pengkreditan penuh maka beban pajak yang dibayar ke Negara Y sebesar \$100, dan ke Negara X sebesar \$200, sehingga total beban pajak yang dibayarkan adalah tetap sama dengan sebelumnya yaitu \$300.

Selanjutnya berdasarkan metode kredit pajak pembatasan, apabila pajak yang terutang atau dibayar di luar negeri yang dapat diperhitungkan sebagai kredit pajak dibatasi tidak boleh melebihi batas maksimum yang diperkenankan oleh undang-undang domestik suatu negara.²⁴⁹ Dari contoh di atas misalnya Negara X menetapkan bahwa kredit pajak yang diperbolehkan adalah sebesar 30% dari penghasilan yang diterima oleh Tuan A di luar negeri. Sehingga batas maksimum kredit pajak yang bisa dibayar oleh Tuan A ke Negara Y adalah sebesar \$150.

b. Metode Pembebasan

Ketentuan mengenai metode pembebasan (*exemption method*) diatur di dalam Pasal 23 A *OECD Model Tax Convention*. Metode pembebasan adalah metode penghindaran pajak berganda dengan cara penghasilan yang diterima/diperoleh dari negara sumber tidak lagi dikenakan pajak di negara domisili. Ada dua jenis metode pembebasan yaitu pembebasan penuh dan pembebasan progresif.²⁵⁰ Metode pembebasan penuh apabila atas seluruh penghasilan yang berasal dari luar negeri yang diperoleh penduduk dari suatu negara tidak dikenakan pajak di negara itu. Jika metode ini digunakan dengan contoh di atas, maka Tuan A membayar pajak atas penghasilan yang diperoleh di Negara X saja, dan membayar pajak atas penghasilan yang diperoleh di Negara Y. Sehingga jika tarif pajak yang dikenakan oleh negara X adalah 20% maka Tuan A harus membayar pajak kepada Negara X sebesar \$200, dan jika Negara Y

²⁴⁹ *Ibid.*

²⁵⁰ *Ibid.* hal.17.

mengenakan tarif 20% juga atas penghasilan dari Tuan A, maka Tuan A wajib membayar pajak sebesar \$100 kepada Negara Y.

Kemudian di dalam pembebasan progresif, penghasilan yang berasal dari Luar Negeri turut diperhitungkan dengan penghasilan dari Dalam Negeri hanya untuk tujuan penentuan tarif pajak dalam rangka menentukan besarnya pajak yang terutang atas penghasilan dari dalam negeri. Seperti contohnya dalam kasus di atas adalah *worldwide income* dari Tuan A hanya digunakan oleh Negara X untuk menentukan besarnya tarif pajak. Seperti misalnya jika *worldwide income* kurang dari \$1000 maka tarif pajak penghasilannya adalah sebesar 15%, namun jika *worldwide income* berkisar \$1000-\$2000 maka tarif pajaknya adalah 20%. Kemudian tarif pajak itu hanya dikalikan dengan penghasilan yang diperoleh oleh Tuan A dari Negara X saja yaitu sebesar \$1000, sehingga pajak yang dibayar Tuan A ke Negara X adalah sebesar \$200. Dan Tuan A juga tetap harus membayar pajak ke Negara Y berdasarkan tarif yang telah ditetapkan oleh Negara Y untuk kisaran penghasilan yang diperoleh Tuan A dari Negara Y.

BAB 4

Implikasi Potensial Pelaksanaan Koreksi Fiskal atas Praktek *Transfer Pricing* Perusahaan Multinasional sehubungan dengan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B): Analisis Hukum P3B antara Republik Indonesia dan Amerika Serikat

4.1. Koreksi Fiskal atas Praktek *Transfer Pricing* di Indonesia

Seperti telah disampaikan pada bagian sebelumnya, di dalam Pasal 9 ayat (1) *OECD Model Tax Convention* disebutkan bahwa koreksi fiskal hanya dapat dilakukan apabila telah terpenuhi dua syarat yaitu (1) perusahaan-perusahaan yang akan dikoreksi harus saling memiliki hubungan istimewa,²⁵¹ dan (2) transaksi yang dilakukan oleh perusahaan-perusahaan tersebut tidak mencerminkan harga pasar yang wajar (*arm's length price*). Definisi dari 'hubungan istimewa' dan 'harga pasar wajar' serta penjelasan atas metode-metode apa saja yang harus diaplikasikan untuk menentukan apakah suatu transaksi telah sesuai dengan harga pasar wajar merupakan hal yang penting dalam konteks *transfer pricing* karena *contracting state* lainnya tidak akan mau melakukan *corresponding adjustment* kalau *primary adjustment* yang dilakukan tidak sesuai dengan ketentuan domestik dari negara mereka sehingga dapat terjadi pemajakan berganda. Oleh karena itu agar tidak terjadi tubrukan kepentingan pemajakan perlulah diatur di dalam P3B.

Walaupun di dalam Pasal 9 ayat (1) *OECD Model Tax Convention* telah diberikan definisi dari 'hubungan istimewa' dan 'harga pasar wajar' namun ada dua hal yang belum dijelaskan di dalam pasal tersebut yaitu belum ada penjelasan mengenai apa yang dimaksud dengan 'pengendalian', 'partisipasi dalam suatu manajemen', dan 'partisipasi', dan mengenai metode-metode apa saja yang dapat diaplikasikan dalam menentukan apakah suatu transaksi telah sesuai dengan harga pasar wajar.

Untuk memberikan pengertian dari ketiga istilah yang belum dijelaskan di atas, *International Fiscal Association* (IFA) telah memberikan pernyataan sebagai

²⁵¹Lihat *note* 44.

tuntunan bahwa yang dimaksud dengan pengendalian antara lain adalah: (i) mempunyai kewenangan untuk membuat keputusan yang terkait dengan kebijakan keuangan dan operasi dari suatu perusahaan, (ii) mempunyai pengaruh untuk menentukan besarnya harga yang ditetapkan.²⁵² Sedangkan yang dimaksud dengan berpartisipasi dalam suatu manajemen adalah ikut terlibat dalam pembuatan keputusan atas kegiatan operasi suatu perusahaan. Adapun yang dimaksud dengan manajemen di sini adalah dalam level direktur maupun level manajer. Sedangkan yang dimaksud dengan partisipasi adalah adanya kepemilikan modal dalam suatu perusahaan. Adapun mengenai berapa besar jumlah persentase kepemilikan modal yang dapat menyebabkan terjadinya hubungan istimewa dapat berbeda di setiap negara.²⁵³

Kemudian mengenai metode-metode untuk menentukan harga pasar yang wajar, pada tahun 1979 OECD mengeluarkan *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational for Multinational Enterprises and Tax Administrations* yang di dalamnya dikemukakan mengenai metode tradisional (*comparable uncontrolled price, resale price, dan cost plus method*) dan metode lainnya (*profit split dan transactional net margin method*) dari harga pasar wajar. Dalam prakteknya *OECD Transfer Pricing Guidelines* ini tidak hanya digunakan otoritas pajak dari negara-negara anggota OECD, tetapi juga diikuti oleh otoritas pajak dari negara-negara yang bukan anggota OECD termasuk salah satunya adalah Indonesia.

Pengaturan mengenai koreksi fiskal atas praktek *transfer pricing* di Indonesia diatur di dalam Pasal 18 ayat (3) UU PPh Tahun 2008. Di dalam pasal tersebut disebutkan bahwa Direktur Jenderal Pajak memiliki wewenang 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 yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa dengan menggunakan metode harga pasar sebanding (*comparable uncontrolled price method*), metode harga penjualan kembali (*resale price method*), metode biaya-

²⁵²David Grecian, "Cases in which a Narrow Interpretation Seems Inappropriate", handout Kongres IFA ke-57, Sydney, 2003, dalam Darussalam dan Danny Septriadi, *Konsep Dasar Transfer Pricing* (b), Darussalam dan Danny Septriadi, *op.cit.*, hal.16-17.

²⁵³*Ibid.*

plus (*cost plus method*), atau metode lainnya (*profit split atau transactional net margin method*).

4.1.1. Pengaturan Hubungan Istimewa

Seperti telah dijabarkan pada bagian sebelumnya,²⁵⁴ berdasarkan Pasal 18 ayat (4) UU PPh Tahun 2008 dinyatakan bahwa hubungan istimewa dapat terjadi karena keterkaitan dan ketergantungan antara Wajib Pajak yang satu dengan yang lainnya yang diakibatkan oleh penyertaan modal; adanya penguasaan melalui manajemen dan teknologi; serta adanya hubungan keluarga.

Berdasarkan Pasal 18 ayat (4) UU PPh Tahun 2008 penyertaan modal dalam suatu perusahaan dapat menyebabkan terjadinya hubungan istimewa jika penyertaan modal tersebut adalah minimal sebesar 25% (dua puluh lima persen) atau lebih baik secara langsung ataupun tidak langsung. Salah satu contoh yang dapat merefleksikan kondisi penyertaan modal secara langsung adalah bilamana A Ltd memiliki 50% (lima puluh persen) saham di PT.B, maka antara A Ltd dan PT B memiliki hubungan istimewa. Dan bila PT B memiliki 50% (lima puluh persen) saham di PT C maka A Ltd secara tidak langsung akan memiliki saham sebesar 25% (dua puluh lima persen) di PT C, sehingga antara A Ltd, PT B, dan PT C terdapat hubungan istimewa. Kemudian apabila di kemudian hari A Ltd memiliki saham sebesar 30% (tiga puluh persen) di PT U, maka antara A Ltd, PT B, PT C dan PT U terdapat hubungan istimewa juga.

Kemudian berdasarkan ketentuan tersebut, hubungan istimewa juga dapat terjadi karena adanya penguasaan yang dilakukan oleh Wajib Pajak terhadap Wajib Pajak lainnya, atau beberapa Wajib Pajak dikuasai oleh Wajib Pajak yang sama. Di dalam penjelasan pasal ini dijelaskan bahwa penguasaan dapat dilakukan melalui dua cara yaitu penguasaan melalui manajemen atau penguasaan dengan adanya penggunaan teknologi. Seperti disebutkan sebelumnya penguasaan melalui manajemen adalah dapat terjadi bila pihak manajerial atau direksi memiliki kewenangan untuk ikut berpartisipasi dalam proses pembuatan keputusan yang berhubungan dengan kegiatan operasional suatu perusahaan. Contohnya adalah panduan mengenai *tax planning* PT B di Indonesia ditentukan secara terpusat oleh

²⁵⁴ Lihat pemaparan mengenai hubungan istimewa di dalam BAB 2.

Direksi dari A Group yang berdomisili di NewYork. Sedangkan penguasaan melalui penggunaan teknologi biasanya terjadi bilamana *subsidiary* menggunakan teknologi yang telah disediakan oleh *parent company*.²⁵⁵

Selain adanya penyertaan modal dan penguasaan, berdasarkan Pasal 18 ayat (4) UU PPh Tahun 2008 hubungan istimewa dapat juga terjadi dalam hal adanya hubungan keluarga baik sedarah atau semenda dalam garis keturunan lurus ataupun ke samping satu derajat. Di dalam penjelasan pasal tersebut disebutkan bahwa yang dimaksud dengan hubungan sedarah dengan garis keturunan lurus satu derajat adalah hubungan antara orang tua dan anak, sedangkan hubungan darah dengan garis keturunan ke samping satu derajat adalah hubungan saudara seperti misalnya kakak dan adik. Kemudian yang dimaksud dengan hubungan semenda dalam garis lurus satu derajat adalah hubungan antara orang tua mertua dengan anak menantu, dan dalam garis ke samping satu derajat adalah hubungan antara ipar. Hubungan istimewa seperti ini biasanya terjadi di perusahaan-perusahaan keluarga seperti misalnya PT B dimiliki oleh Tuan X dan PT O dimiliki oleh Z anak dari Tuan X, maka antara PT B dan PT O terdapat hubungan istimewa.

Dari uraian Pasal 18 ayat (4) UU PPh Tahun 2008 tersebut terlihat persamaan dan perbedaan antara ketentuan tentang hubungan istimewa di dalam UU Perpajakan Indonesia dan Pasal 9 ayat (1) *OECD Model Tax Convention*. Persamaan antara keduanya adalah bahwa di dalam kedua ketentuan tersebut sama-sama diatur bahwa hubungan istimewa dapat terjadi karena penyertaan modal dan adanya penguasaan manajemen. Khusus mengenai penyertaan modal, seperti telah diungkapkan oleh IFA, bahwa mengenai besar persentase penyertaan modal ditentukan oleh ketentuan domestik suatu negara, seperti misalnya minimal 25% (dua puluh lima persen) di Indonesia. Sehingga jika hubungan istimewa terjadi karena penyertaan modal dan penguasaan manajemen, maka tidak ada konflik ketentuan dari OECD dan UU PPh.

²⁵⁵ Lihat penjelasan mengenai *intangible properties* di bab 3. Penggunaan teknologi yang memiliki aspek *intangible property* seperti paten biasa digunakan oleh perusahaan-perusahaan yang bergerak di bidang farmasi karena teknologi merupakan faktor yang signifikan dalam pembuatan dan peracikan obat.

Sedangkan perbedaan yang muncul dari kedua ketentuan tersebut adalah di dalam ketentuan Pasal 18 ayat (4) UU PPh Tahun 2008 diatur mengenai hubungan kekeluargaan atau penguasaan teknologi sebagai salah satu sebab penyebab terjadinya hubungan istimewa. Namun ketentuan ini tidak dapat digunakan untuk menentukan ada atau tidaknya adanya hubungan istimewa jika pihak-pihak yang diperiksa dari Indonesia dan *contracting state* lainnya. Dalam hal tersebut hanya ketentuan yang ada di dalam P3B sajalah yang berlaku kecuali *contracting states* P3B menentukan lain.

Selain itu, hal yang membedakan antara Pasal 18 ayat (4) UU PPh Tahun 2008 dengan Pasal 9 ayat (1) *OECD Model Tax Convention* adalah tidak diaturnya mengenai pengendalian sebagai salah satu sebab terjadinya hubungan istimewa sebagaimana diatur di dalam dalam *OECD Model Tax Convention*.. Namun sayangnya di dalam Pasal 9 ayat (1) *OECD Model Tax Convention* tersebut tidak diatur mengenai kondisi-kondisi apa saja yang harus dipenuhi sehingga suatu hubungan dapat dikatakan suatu pengendalian. Karena tidak adanya standar yang jelas dari ketentuan mengenai pengendalian di dalam *OECD Model Tax Convention* ini, maka aparat dari Direktorat Jenderal Pajak membutuhkan pemeriksaan untuk membuktikan adanya pengendalian tersebut.²⁵⁶ Dalam hal pembuktian mengenai ada atau tidaknya pengendalian tersebut berhubungan dengan suatu transaksi yang dicurigai berupa *transfer pricing*, maka level pemeriksaan dapat ditingkatkan menjadi pemeriksaan lapangan.²⁵⁷

²⁵⁶ *Ibid.* Berdasarkan Pasal 29 ayat (1) UU Nomor 6 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah dengan UU Nomor 28 Tahun 2007 disebutkan bahwa aparat dapat melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan dari Wajib Pajak. Berdasarkan Pasal 1 angka 2 Peraturan Menteri Keuangan Nomor 199/PMK.03.2007 yang dimaksud dengan pemeriksaan adalah serangkaian kegiatan menghimpun dan mengolah data, keterangan, dan/atau bukti yang dilaksanakan secara objektif dan profesional berdasarkan suatu standar pemeriksaan untuk menguji kepatuhan pemenuhan kewajiban perpajakan dan/atau untuk tujuan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan.

²⁵⁷ *Ibid.* Pemeriksaan lapangan adalah Pemeriksaan yang dilakukan di tempat kedudukan, tempat kegiatan usaha atau pekerjaan bebas, tempat tinggal Wajib Pajak, atau tempat lain yang ditentukan oleh Direktur Jenderal Pajak. Departemen Keuangan, Peraturan Menteri Keuangan tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak (a), PMK Nomor 199/PMK.03/2007, 28 Desember 2007, Pasal 5 ayat (3) Jo. Pasal 1 angka 3.

4.1.2. Pengaturan Harga Pasar Wajar

Berdasarkan penjelasan Pasal 18 ayat (3) UU PPh Tahun 2008, metode-metode yang digunakan untuk menentukan harga pasar wajar oleh otoritas pajak adalah metode harga pasar sebanding (*comparable uncontrolled price*), metode harga penjualan kembali (*resale price*), metode biaya-plus (*cost plus*), atau metode lainnya (*profit split atau transactional net margin*). Kelima metode ini telah sepadan dengan metode-metode yang terdapat di dalam *OECD Transfer Pricing Guidelines*. Kemudian di dalam penjelasan pasal tersebut juga disebutkan salah satu metode lainnya yang dapat digunakan dalam rangka koreksi fiskal adalah dengan menggunakan perbandingan antara utang dan modal untuk menilai kewajaran (*debt to equity ratio/ DER*) dalam adanya modal terselubung (*thin capitalization*)²⁵⁸. Walaupun metode ini tidak terdapat di dalam *OECD Transfer Pricing Guidelines*, metode ini lazim digunakan oleh negara-negara maju anggota OECD dan juga non-OECD.²⁵⁹

Penjabaran lebih lanjut mengenai ketentuan pasal tersebut terdapat dalam Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor tentang Petunjuk Penanganan Kasus-Kasus *Transfer Pricing* (SE – 04/PJ.7/1993). Di dalam Surat Edaran tersebut disampaikan mengenai penerapan dari metode-metode harga pasar wajar terhadap beberapa mekanisme *transfer pricing* yang telah disebutkan di atas kecuali metode *profit split* atau *transactional net margin method*. Penjelasan mengenai aplikasi metode harga pasar sebanding (*comparable uncontrolled price*), metode harga penjualan kembali (*resale price*), atau metode biaya-plus (*cost plus*) tersebut memang sepadan dengan penerapan metode-metode yang berasal dari

²⁵⁸ Lihat *note* 188.

²⁵⁹ Negara-negara yang menggunakan metode ini adalah Kanada dengan DER 2:1, Denmark dengan DER 4:1, Perancis dengan DER 1,5:1, Jerman dengan DER 3:1, Portugal dengan DER 2:1, Rusia dengan DER 3:1, Korea Selatan dengan DER 3:1, dan Amerika Serikat dengan DER 1,5:1. Berdasarkan Thin Capitalization IFA Report 1996 dan Otmar Thoemmes, Robert Stricof, dan Katja Nakhai, 'Thin Capitalization Rules and Non-Discrimination Principles: An Analysis of Thin Capitalization in Light of Non-Discrimination Principle in the EC Treaty, Double Tax Treaties and Friendship Treaties', dalam Darussalam dan Danny Septriadi, *Konsep Dasar Transfer Pricing* (b), Darussalam dan Danny Septriadi, *op.cit.*, hal.32.

OECD Transfer Pricing Guidelines seperti yang telah dicontohkan pada bagian harga pasar wajar (*arm's length principle*) sebelumnya.²⁶⁰

Dari semua contoh penerapan metode *arm's length principle* dalam berbagai kasus, Surat Edaran tersebut tidak menjelaskan mengenai aplikasi beberapa metode yang disebutkan di dalam penjelasan Pasal 18 ayat (3) yaitu penggunaan *profit split* atau *transactional net margin*, dan DER untuk menentukan harga pasar wajar atas transaksi yang berupa *thin capitalization*. Alasan yang dapat diajukan atas tidak dijelaskannya metode *profit split* dan *transactional net margin* menurut penulis adalah pada saat Surat Edaran tersebut diterbitkan, Direktur Jenderal Pajak masih mengacu pada ketentuan yang terdapat dalam Pasal 18 ayat (2) UU Nomor 7 Tahun 1983 yang belum mengenal kedua metode tersebut, dan kedua metode tersebut baru pertama kali diperkenalkan saat dipublikasikannya revisi *OECD Transfer Pricing Guidelines* pada bulan Juli 1995.²⁶¹

Sedangkan dalam hubungannya koreksi fiskal atas praktek *thin capitalization*, Surat Edaran tersebut memberikan contoh kasus dan perlakuan perpajakan sebagai berikut:

“H Ltd di Hongkong memiliki 80% saham PT. C dengan modal yang belum disetor sebesar Rp. 200 juta. H Ltd juga memberikan pinjaman sebesar Rp. 500 juta dengan bunga 25% atau Rp. 125 juta setahun. Tingkat bunga setempat yang berlaku adalah 20%. Sehingga perlakuan perpajakannya adalah sebagai berikut:

- a. Penentuan kembali jumlah utang PT. C. Pinjaman sebesar Rp. 200 juta dianggap sebagai penyeteroran modal terselubung, sehingga besarnya utang PT. C yang dapat diakui adalah sebesar Rp. 300 juta (Rp. 500 juta - Rp. 200 juta).
- b. 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

²⁶⁰ Lihat penjelasan mengenai metode harga pasar wajar yang terdapat pada bagian pemaparan mengenai koreksi fiskal di bab 3.

²⁶¹ OECD, *Transactional Profit Method Discussion Draft for Public Comment (d)*, Centre for Tax Policy and Administration, 25 Januari 2008, hal.5.

dengan tarif sesuai dengan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda yang berlaku.²⁶²

Dari penjabaran contoh di atas dapat terlihat jelas bahwa Surat Edaran tersebut tidak menjelaskan mengenai contoh penggunaan DER untuk menetapkan utang sebagai modal. Padahal di dalam penjelasan Pasal 18 ayat (3) UU PPh Tahun 2008 disebutkan bahwa penentuan utang sebagai modal dapat dilakukan dengan adanya indikasi terlebih dahulu dengan menggunakan perbandingan antara utang dan modal (DER). Di dalam contoh di atas, Direktorat Jenderal Pajak hanya menetapkan utang sebagai modal karena adanya modal yang belum disetor oleh pemegang saham. Padahal untuk mendapatkan harga yang wajar, penentuan utang sebagai modal tersebut harus berdasarkan DER. Sebagai contoh adalah bilamana A.Ltd memiliki 80% saham di PT.B. Modal dasar dari PT.B adalah Rp200 Juta, namun modal yang belum disetor adalah sebesar Rp100 Juta. A Ltd memberikan pinjaman kepada PT B untuk mengembangkan usahanya sebesar Rp1 Milyar. Jika Direktorat Jenderal Pajak melakukan perhitungan dengan acuan contoh di atas, maka pinjaman yang akan ditetapkan sebagai modal adalah sebesar Rp100 Juta, dan sisanya yang sebesar Rp900 Juta akan tetap menjadi pinjaman, dan bunga atas pinjaman sebesar Rp900 Juta akan menjadi biaya potongan yang cukup besar bagi Penghasilan Kena Pajak suatu perusahaan. Walaupun bunga pinjaman yang digunakan telah mengacu pada prinsip harga wajar, pendanaan yang melebihi batas kewajaran tetap akan memperbesar jumlah *taxable income* yang dapat dialihkan. Oleh sebab itu penggunaan DER dalam menentukan jumlah maksimum pinjaman merupakan langkah awal yang sangat signifikan dalam menekan adanya transaksi berupa *thin capitalization*.

Dengan asumsi bahwa Keputusan Menteri Keuangan No.1002/KMK.04/1984 tentang Penentuan Perbandingan Utang dan Modal Sendiri untuk Keperluan Pengenaan Pajak Penghasilan masih berlaku,²⁶³ maka DER yang digunakan untuk mengukur tingkat kewajaran jumlah pinjaman adalah

²⁶² Departemen Keuangan, (b), *op.cit.*, butir 4.

²⁶³ Keputusan Menteri Keuangan ini ditunda pelaksanaannya sampai dengan waktu yang tidak ditentukan berdasarkan Pasal 1 Keputusan Menteri Keuangan No.254/KMK/01/1985. Alasan yang melatarbelakangi penundaan ini adalah bahwa ketentuan yang dimaksud dianggap dapat menghambat perkembangan dunia usaha.

3:1. Dengan menggunakan contoh dari paragraf di atas, maka jumlah pinjaman maksimal yang memenuhi prinsip harga wajar adalah sebesar Rp600 Juta. Dan jika bunga dari pinjaman sebesar Rp600 Juta tersebut tidak di *mark-up* dan sesuai dengan prinsip harga pasar wajar, maka penghasilan kena pajak yang akan dialihkan menjadi berkurang. Sedangkan sisanya yang sebesar Rp300 Juta (Rp900 Juta – Rp600 Juta) dikoreksi sebagai modal, dan atas keuntungan dari modal tersebut diperlakukan sebagai dividen dan dikenakan *withholding tax*. Dan dengan asumsi yang sama, ketentuan yang terdapat di dalam Pasal 18 ayat (3) mengenai penggunaan DER untuk mengkoreksi transaksi *thin capitalization* tidak menjadi sia-sia.²⁶⁴

4.2. Implikasi Potensial Pelaksanaan Koreksi Fiskal atas Praktek *Transfer Pricing* Perusahaan Multinasional sehubungan dengan P3B antara Republik Indonesia dan Amerika Serikat

Banyak perusahaan multinasional dari Amerika Serikat yang telah melakukan ekspansi bisnis di Indonesia. Berdasarkan Biro Analisa Ekonomi (*Bureau of Economic Analysis*) Amerika Serikat, ada tiga alasan mengapa perusahaan multinasional melakukan investasi di negara-negara berkembang seperti Indonesia yaitu penambahan nilai, harga sumber daya alam dan biaya operasi yang murah.²⁶⁵ Perusahaan-perusahaan multinasional Amerika Serikat tersebut beroperasi di Indonesia dengan mendirikan anak perusahaan atau menjalankan Bentuk Usaha Tetap (BUT).²⁶⁶ Beroperasinya anak perusahaan dan BUT dari perusahaan-perusahaan multinasional Amerika Serikat tersebut tentu saja meningkatkan hubungan investasi antara AS dan Indonesia. Namun hubungan investasi ini dapat saja terganggu dengan adanya peraturan perpajakan sepihak dari suatu negara yang dapat menyebabkan terjadinya pemajakan

²⁶⁴ Dari saat mulai diterbitkannya UU Nomor 7 Tahun 1983 untuk pertama kali dan di setiap perubahannya, ketentuan mengenai penggunaan DER selalu dicantumkan.

²⁶⁵ Raymond J.Mataloni, "US Multinationals Companies Operations in 2006", *Survey* 87 (November 2008), hal. 26.

²⁶⁶ Indonesia, *Undang-Undang Pajak Penghasilan*, (a), *op.cit.*, Penjelasan Pasal 2 ayat (5).

berganda. Oleh sebab itu, maka P3B antara Republik Indonesia dan Amerika Serikat akan sangat berperan penting untuk mewujudkan kenetralan pajak.²⁶⁷

P3B antara Republik Indonesia dan Amerika Serikat ditandatangani oleh delegasi Indonesia dan Amerika Serikat pada tanggal 11 Juli 1988, dan kemudian oleh Indonesia diratifikasi dengan Keputusan Presiden Nomor 44 Tahun 1988. P3B ini kemudian diamandemen pada tahun 1996, dan oleh Indonesia protokol amandemen P3B ini disahkan dengan Keputusan Presiden Nomor 88 Tahun 1996. P3B antara Republik Indonesia dan Amerika Serikat ini tidak mengadopsi struktur dan kalimat dari seluruh ketentuan dalam *OECD Model Tax Convention* ataupun *UN Model Convention*.²⁶⁸

Sama halnya dengan P3B yang mengadopsi *OECD Model Tax Convention* ataupun *UN Model Tax Convention*, P3B antara Republik Indonesia dan Amerika Serikat ini juga memuat ketentuan yang berhubungan dengan koreksi fiskal karena transaksi yang berupa *transfer pricing*.²⁶⁹ Walaupun secara umum substansi yang diatur di dalam ketentuan tersebut adalah sama, namun secara struktural ketentuan mengenai koreksi fiskal di dalam P3B antara Republik Indonesia berbeda dengan P3B yang mengadopsi *OECD Model Tax Convention*. Di dalam P3B antara Republik Indonesia dan Amerika Serikat ketentuan tentang koreksi fiskal tersebut diletakkan sebagai Pasal 10 dan terdiri dari 3 (tiga) ayat, sedangkan ketentuan tentang koreksi fiskal yang ada di kebanyakan P3B yang mengadopsi kedua model di atas menempatkannya sebagai Pasal 9 dan hanya terdiri dari (tiga ayat). Selain itu di dalam Pasal 10 P3B antara Republik Indonesia dan Amerika Serikat digunakan istilah '*related persons*' dan bukan '*associated*

²⁶⁷ Mansury, *op.cit.*, hal.143.

²⁶⁸ Walaupun susunan pasal dan *wording*-nya berbeda dari P3B yang lazim menggunakan *OECD Model Tax Convention* sebagai acuan, hampir seluruh substansi yang ada di dalam P3B antara Republik Indonesia dan Amerika Serikat tetap berasal dari *OECD Model Tax Convention*, kecuali beberapa provisi yang ditentukan lain oleh Republik Indonesia dan Amerika Serikat.

²⁶⁹ Ketentuan ini sangat penting untuk tetap diterapkan mengingat tidak selamanya hubungan investasi yang meningkat ini akan menguntungkan Indonesia karena adanya indikasi perusahaan-perusahaan multinasional Amerika Serikat melakukan praktek *transfer pricing*. Seperti yang telah dipaparkan sebelumnya bahwa sebagian besar perusahaan multinasional Amerika Serikat menilai anak perusahaan sebagai satu kesatuan sehingga banyak kebijakan yang merupakan kebijakan terpusat termasuk di dalamnya adalah kebijakan *transfer pricing*. Sehingga jika kebijakan tersebut merupakan kebijakan terpusat, dimanapun anak perusahaan atau BUT dari perusahaan multinasional tersebut beroperasi potensi terjadinya *transfer pricing* semakin kuat.

enterprises' sebagaimana disebutkan di dalam *OECD Model Tax Convention* ataupun *UN Model Tax Convention*. Sehingga ketentuan di dalam Pasal 10 tersebut juga berlaku tidak hanya untuk badan usaha saja tetapi juga orang pribadi.

Sehubungan dengan praktek *transfer pricing* yang dilakukan oleh perusahaan multinasional, berdasarkan Pasal 10 ayat (1) P3B antara Republik Indonesia dan Amerika Serikat maka otoritas pajak dari Indonesia (Menteri Keuangan c.q. Direktorat Jenderal Pajak) ataupun Amerika Serikat (*Secretary of Treasury c.q. Internal Revenue Service/IRS*) berwenang untuk melakukan koreksi fiskal terhadap keuntungan dari perusahaan multinasional tersebut agar sesuai dengan harga pasar yang wajar. Contoh pelaksanaannya adalah bilamana X Ltd dan PT Y merupakan dua perusahaan yang tergabung dalam perusahaan multinasional Group X&Y. X Ltd di Amerika Serikat yang memiliki 80% (delapan puluh persen) saham di PT Y di Indonesia. Tarif PPh Badan di Amerika Serikat adalah 39% (tiga puluh persen), sedangkan tarif PPh Badan di Indonesia adalah 28% (dua puluh delapan persen). PT Y merupakan perusahaan yang bergerak di bidang produksi makanan kalengan. Secara periodik, PT Y menjual 90% dari total produksinya ke luar negeri. Harga Pokok Penjualan dari makanan kaleng tersebut adalah \$500 per ton. PT Y secara periodik melakukan ekspor kepada X Ltd dengan harga \$1000 per ton. Kemudian X Ltd menjual ke pasaran di Amerika Serikat dengan kisaran harga \$1200 per ton. Pada saat yang bersamaan, PT Y menjual bahan baku makanan dengan ketentuan dan syarat yang sama dengan harga sebesar \$800 per ton kepada A Ltd yang merupakan perusahaan independen, kemudian A Ltd memasarkannya dengan kisaran harga yang sama dengan yang dijual X Ltd yaitu \$1200 per ton. Karena harga import bahan baku makanan yang terlampau tinggi, maka X Ltd hanya mendapatkan keuntungan sebesar \$200 per ton, dan A Ltd mendapatkan keuntungan sebesar \$400 per ton. Karena jumlah keuntungan X Ltd lebih kecil dari keuntungan A Ltd maka PPh yang dibayarkan pun semakin kecil. Hal ini dapat dijelaskan melalui tabel berikut ini.

Tabel 4.1.
Mark-up Harga Import (overinvoicing)

	Sebelum <i>mark-up</i> harga impor	Sesudah <i>mark-up</i> harga impor
X Ltd (AS)		
HPP	\$800	\$1000
Penjualan	\$1200	\$1200
Profit	\$400	\$200
PPh (Tarif PPh 39%)	\$156	\$78
PT Y (Indonesia)		
HPP	\$500	\$500
Penjualan	\$800	\$1000
Profit	\$300	\$500
PPh (Tarif PPh 28%)	\$84	\$140
Total PPh Global Group X&Y	\$240	\$218

Dari tabel di atas terlihat bahwa dengan melakukan *transfer pricing*, Group X&Y secara global dapat menghemat pajak sejumlah \$22. Dari tabel tersebut terlihat upaya Group X&Y untuk mengalihkan penghasilan dari Amerika Serikat ke Indonesia yang dalam tingkat pendapatan tertentu memiliki tarif PPh yang lebih rendah di banding dengan Amerika Serikat. Oleh karena itu PPh yang dibayarkan oleh X Ltd menjadi kecil karena penghasilannya telah dialihkan ke Indonesia. Selain itu walaupun penghasilan tersebut telah dialihkan ke Indonesia, PPh yang dibayarkan tidak akan sebesar bila penghasilan tersebut dikenakan PPh di Amerika Serikat. Karena jumlah PPh yang dibayarkan oleh X Ltd cenderung menurun dari tahun ke tahun, setelah dilakukan pemeriksaan lapangan ternyata IRS dapat membuktikan bahwa X Ltd dan PT Y telah melakukan *transfer pricing*. Karena syarat dan ketentuan kontraktual yang diterapkan antara PT Y ke X Ltd dan PT Y ke A Ltd adalah sama maka kemudian IRS mengoreksi harga \$1000 menjadi \$800 per ton agar sesuai dengan prinsip harga pasar wajar, dan keuntungan dari X Ltd menjadi meningkat. Karena dilakukan koreksi dari \$1000 menjadi \$800 per ton, maka keuntungan X Ltd akan meningkat sebesar \$200

menjadi \$400. Karena laba X Ltd meningkat maka tentu saja PPh yang dikenakan pun menjadi meningkat.

Kemudian di dalam Pasal 10 ayat (3) antara P3B antara Republik Indonesia dan Amerika Serikat tersebut dinyatakan bahwa apabila suatu negara melakukan *primary adjustment* dan mengenakan laba yang diperoleh oleh penduduknya padahal atas laba tersebut telah dibayar pajak oleh penduduk dari *contracting state* dari P3B, maka negara ini jika setuju dengan *primary adjustment* tersebut harus melakukan koreksi penyesuaian (*corresponding adjustment*) terhadap penghasilan dari penduduknya sebesar laba yang telah dikoreksi melalui *primary adjustment* agar terjadi konsistensi alokasi keuntungan.²⁷⁰ Ketentuan di dalam Pasal 10 ayat (3) tersebut mengatur bahwa *corresponding adjustment* harus dilakukan apabila pihak-pihak yang dikoreksi merupakan penduduk (*resident*) dari masing-masing P3B. Dengan kata lain, Amerika Serikat melakukan koreksi terhadap penduduk Amerika Serikat dan Indonesia melakukan koreksi terhadap penduduk Indonesia. Pasal 10 ayat (3) tersebut tidak mengatur apakah suatu *corresponding adjustment* tetap wajib dilakukan apabila yang dikoreksi adalah perusahaan induk dan BUTnya yang merupakan penduduk dari satu *contracting state* P3B.

Dari contoh di atas misalnya atas dilakukannya *primary adjustment* oleh IRS, maka Direktorat Jenderal Pajak harus melakukan *corresponding adjustment* laba yang didapat PT Y sebesar \$200 sehingga keuntungan yang didapat PT Y menjadi \$300 per ton makanan yang diekspor oleh PT Y. Sehingga pajak yang dibayarkan oleh PT Y ke Direktorat Jenderal Pajak menjadi semakin kecil. Ilustrasi pelaksanaan *primary adjustment* dan *corresponding adjustment* dapat dilihat dalam skema berikut.

²⁷⁰ Lihat *note* 195.

Walaupun Pasal 10 ayat (3) P3B antara Republik Indonesia dan Amerika Serikat mengharuskan *contracting state* lainnya untuk melakukan *corresponding adjustment* dalam hal dilakukannya *primary adjustment*, namun otoritas pajak dari negara mitra P3B tersebut tidak secara otomatis langsung melakukan *corresponding adjustment* karena hal tersebut baru akan dilaksanakan jika negara pihak P3B lainnya telah yakin bahwa *primary adjustment* yang dilakukan benar-benar merefleksikan harga pasar yang wajar. Koreksi fiskal bukan merupakan suatu hal yang *mandatory* karena pada dasarnya setiap negara memiliki hak untuk tidak menerima koreksi fiskal yang dilakukan secara sewenang-wenang dan tidak sesuai dengan prinsip koreksi yang ada, dan hal ini juga penting bagi suatu negara untuk mempertahankan kedaulatan pemajakannya.²⁷¹

Apabila kita menggunakan contoh di atas, walaupun IRS telah melakukan *primary adjustment* tidak berarti Direktorat Jenderal Pajak langsung melakukan *corresponding adjustment* dengan menurunkan laba PT Y sebesar \$200 bila merasa belum yakin bahwa *primary adjustment* tersebut telah sesuai dengan prinsip harga pasar wajar. Direktorat Jenderal Pajak bisa saja menilai bahwa data yang dipakai oleh IRS dalam melakukan koreksi fiskal tidak dapat dibandingkan satu sama lain. Oleh karena itu, Direktorat Jenderal Pajak dapat meminta IRS melalui mekanisme pertukaran informasi²⁷² untuk memberikan data yang dijadikan dasar pembandingan dan metode pengoreksian yang dipakai. Hal ini penting karena pada dasarnya di Indonesia belum diatur mengenai standar hal-hal apa saja yang dapat dibandingkan (*comparability*) dalam pelaksanaan koreksi fiskal, sedangkan di Amerika Serikat standar *comparability* tersebut dipaparkan dengan detail di dalam 26 *Code of Federal Regulation § 1.482-1(d)(2)*. Di dalam ketentuan tersebut disebutkan bahwa agar *uncontrolled transaction* dapat dibandingkan dengan *controlled transaction*, maka dari setiap transaksi tersebut harus ada fakto-faktor yang sama yang dapat dibandingkan. Di dalam § 1.482-1(d)(3) ditentukan lima faktor yang sama yang dapat dibandingkan:

²⁷¹ OECD Commentary, Pasal 9, Para. 6.

²⁷² Ketentuan mengenai pertukaran informasi ini di dalam P3B antara Republik Indonesia dan Amerika Serikat maupun OECD Model Tax Convention diatur di dalam Pasal 26. Lihat juga Surat Edaran Dirjen Pajak – 04/PJ.7/1993 tentang petunjuk penanganan *kasus-kasus transfer pricing*.

- a. Fungsi yang dijalankan perusahaan (riset dan pengembangan, marketing, perusahaan manufaktur, dan lain-lain);
- b. Risiko yang ditanggung oleh perusahaan (*market risk, financial risk, credit risk*);
- c. Syarat dan ketentuan dari kontrak yang menjadi *underlying regulation* dari sebuah transaksi;
- d. Kondisi perekonomian (kondisi geografis dari pasar, level pasar, dan lain-lain);
- e. Properti dan jasa.

Karena perbedaan detail dalam hal pengaturan standar *comparability* yang selayaknya dipakai dalam melakukan koreksi fiskal, kedua pihak otoritas pajak dapat saja memiliki pendapat berbeda terhadap *primary adjustment* khususnya mengenai metode yang digunakan untuk menentukan harga pasar yang wajar. karena yang telah dilakukan IRS. Apa yang dianggap tepat oleh IRS belum tentu sesuai dengan nilai ketepatan dari Direktorat Jenderal Pajak.

Untuk menyelaraskan pandangan antara IRS dan Direktorat Jenderal Pajak sehubungan dengan *corresponding adjustment*, Pasal 10 ayat (3) P3B antara Republik Indonesia dan Amerika Serikat merekomendasikan agar dilaksanakan konsultasi antar kedua otoritas pajak tersebut melalui mekanisme MAP.²⁷³ Syarat pelaksanaan MAP ini adalah terlebih dahulu dalam waktu tiga tahun Wajib Pajak yang merupakan penduduk dari Indonesia harus mengajukan keberatan ke Direktorat Jenderal Pajak, dan penduduk dari Amerika Serikat harus mengajukan keberatan kepada IRS.²⁷⁴ Dalam mengajukan keberatannya Wajib Pajak tidak harus menunggu terlebih dahulu diterbitkannya ketetapan pajak, melainkan cukup dengan menunjukkan bukti bahwa ada potensi ia akan dikenakan pajak berganda yang tidak sesuai dengan tujuan dari diadakannya P3B akibat adanya tindakan

²⁷³ OECD Commentary, Pasal 25, Para.10.

²⁷⁴ Di dalam Pasal tersebut disebutkan bahwa pengajuan keberatan harus diajukan kepada negara tempat Wajib Pajak menjadi penduduk ataupun menjadi warganegara. Atas ketentuan ini banyak pihak yang beranggapan bahwa ketentuan MAP ini hanya digunakan untuk menyelesaikan *juridical double taxation*, padahal ketentuan MAP ini juga bisa digunakan untuk menyelesaikan *economic double taxation*.

tertentu yang dilakukan oleh salah satu atau kedua negara.²⁷⁵ Kemudian di dalam ayat (2) Pasal 25 dari P3B antara Republik Indonesia dan Amerika Serikat dinyatakan bila otoritas pajak yang diajukan keberatan kepadanya mengetahui bahwa penyebab terjadinya pemajakan berganda adalah akibat tindakannya, maka otoritas pajak tersebut wajib menerima keberatan sehingga pemajakan berganda dapat diselesaikan.²⁷⁶ Namun bila otoritas pajak tersebut mengetahui bahwa pemajakan berganda terjadi bukan dikarenakan tindakannya melainkan karena tindakan dari otoritas pajak negara pihak lainnya P3B, maka otoritas pajak yang diajukan keberatan kepadanya tersebut harus menyelesaikan masalah tersebut melalui persetujuan bersama dengan otoritas pajak dari *contracting party* P3B. Dalam kasus di atas X Ltd dapat mengajukan keberatan kepada IRS karena X Ltd memiliki risiko yang tinggi akan terkena pemajakan berganda. Potensi pemajakan berganda yang dihadapi oleh X Ltd adalah karena atas keuntungan sejumlah \$200 yang dikoreksi oleh IRS telah dibayarkan PPh oleh PT Y di Indonesia dan oleh sebab itu X Ltd merasa keberatan bila harus membayar pajak tersebut lagi. Bila keberatan tersebut tidak dapat diterima karena IRS merasa bahwa penyebab terjadinya pemajakan berganda adalah tindakan Direktorat Jenderal Pajak yang tidak mau melakukan *corresponding adjustment*, maka IRS dan Direktorat Jenderal Pajak harus melaksanakan persetujuan bersama agar tercapai kesepakatan.

Kemudian di dalam Pasal 10 ayat (3) P3B antara Republik Indonesia dan Amerika Serikat disebutkan bahwa kedua otoritas pajak akan berusaha untuk menyelesaikan masalah-masalah penyebab terjadinya pemajakan berganda melalui konsultasi dua arah (negosiasi).²⁷⁷ Kedua otoritas hanya diwajibkan untuk melakukan negosiasi tanpa adanya kewajiban untuk mencapai suatu kesepakatan

²⁷⁵ Ketentuan ini terdapat dalam Pasal 25 ayat (1) P3B antara Republik Indonesia dan Amerika Serikat dan juga OECD Model Tax Convention. Pengaturan yang ada di dalam Butir 10 Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor 05/PJ.10/2002 juga telah sama dengan ketentuan Pasal 25 ayat (1) P3B.

²⁷⁶ OECD Commentary Pasal 25, Para. 20-23.

²⁷⁷ “*The competent authorities of the Contracting States shall endeavor to resolve by mutual agreement any difficulties arising as to the application of the Convention...*”

sehingga pemajakan berganda benar-benar dapat dihindarkan. Pada suatu titik, kesepakatan tersebut bisa saja sulit dicapai karena adanya perbedaan antar hukum domestik yang sangat signifikan, ataupun kedua otoritas pajak sulit untuk berkompromi. Oleh karena itu dalam hubungannya dengan kasus di atas, MAP belum tentu dapat menjadi jaminan bahwa Direktorat Jenderal Pajak pasti akan melaksanakan *corresponding adjustment*.²⁷⁸

Sehubungan dengan kasus dan tabel di atas, apabila Direktorat Jenderal Pajak melakukan *corresponding adjustment* atas laba PT Y, maka pemajakan akan terjadi sebagaimana sebelum dilaksanakannya *transfer pricing* dimana jumlah pajak total adalah \$240. Dengan adanya *corresponding adjustment* tersebut, *taxable profit* PT Y menjadi \$300 (\$500-\$200) sehingga PPh yang dibayarkan oleh PT Y berkurang dari \$140 menjadi \$84. Dan PPh yang dibayar X Ltd meningkat dari \$78 menjadi \$156. Namun jika Direktorat Jenderal Pajak menolak melakukan *corresponding adjustment* maka PT Y akan tetap dikenakan PPh sebesar \$140 dengan dasar pengenaan pajak sebesar \$500 karena laba X Ltd yang dialihkan ke PT Y tetap dicantumkan. Kemudian X Ltd juga harus membayar PPh sebesar \$156 karena labanya telah dikoreksi dari \$200 menjadi \$400. Penjelasan perhitungan dapat dilihat dalam tabel berikut.

Tabel 4.2.

Perbandingan Total Pajak Global Akibat *Corresponding Adjustment*

	Sesudah Mark-up Harga Impor	Dengan <i>Corresponding Adjustment</i> (Harga Normal)	Tanpa <i>Corresponding Adjustment</i>
X Ltd (AS)			
HPP	\$1000	\$800	\$800
Penjualan	\$1200	\$1200	\$1200
Profit	\$200	\$400	\$400
PPh (Tarif PPh 39%)	\$78	\$156	\$156
PT Y (Indonesia)			
HPP	\$500	\$500	\$500
Penjualan	\$1000	\$800	\$1000

²⁷⁸ Andreas Benath, *op.cit.*, hal.15

(Sambungan)

Profit	\$500	\$300	\$500
PPh (Tarif PPh 28%)	\$140	\$84	\$140
Total PPh Global Group X&Y	\$218	\$240	\$296

Berdasarkan tabel di atas, total pajak global yang dibayarkan oleh Group X&Y meningkat karena X Ltd dan PT Y dikenakan PPh atas penghasilan yang sama. Penghasilan sebesar \$200 tersebut dikenakan PPh oleh Direktorat Jenderal Pajak karena tetap menjadi penghasilan PT Y. Sedangkan X Ltd harus membayar PPh atas penghasilan yang sama karena seharusnya menjadi laba yang diterima oleh X Ltd. Dengan kata lain X Ltd harus membayar PPh di Amerika Serikat atas penghasilan yang sama yang telah dikenakan PPh di Indonesia sehingga terjadi pemajakan berganda. Karena pemajakan berganda yang terjadi melibatkan X Ltd dan PT Y yang merupakan dua perusahaan yang berbeda maka pemajakan berganda yang terjadi adalah pemajakan berganda internasional secara ekonomis (*economic double taxation*).²⁷⁹

Implikasi dari tidak dilaksanakannya *corresponding adjustment* oleh *contracting state* lain dari P3B akan sedikit berbeda bila praktek *transfer pricing* yang terjadi melibatkan perusahaan induk dan BUT yang dijalankan di wilayah *contracting state* P3B. Contohnya adalah A Ltd merupakan perusahaan multinasional dari Amerika Serikat yang bergerak di bidang suku cadang otomotif. Di bawah manajemennya A Ltd kemudian di bawah mendirikan cabang I di Indonesia untuk memasarkan suku cadang yang diproduksinya. A Ltd memproduksi knalpot dengan Harga Pokok Penjualan adalah \$1900 per sepuluh knalpot. Kemudian A Ltd menjual kepada I dengan harga sebesar \$2400 untuk sepuluh buah knalpot. Pada saat yang sama A Ltd juga menjual knalpot kepada PT D dengan harga \$2500 per sepuluh knalpot. I dan PT sama-sama menjual knalpot tersebut dengan harga \$3000 per sepuluh knalpot. Dengan asumsi bahwa jumlah knalpot yang dijual oleh A Ltd adalah sebanyak 1000 buah, maka keuntungan yang didapat oleh A Ltd dari penjualan knalpot ke I adalah sebesar

²⁷⁹ OECD Commentary, Pasal 9, Para. 5. Lihat juga *note 207*.

\$50000. Sedangkan keuntungan yang diperoleh oleh I dari pemasaran knalpot adalah sebesar \$60000. Dari transaksi tersebut, A Ltd harus membayar PPh sebesar \$19500 ($39\% \times \50000), sedangkan I harus membayar PPh sebesar \$16800 ($28\% \times \100000) sehingga total pajak global yang dibayar oleh A Ltd adalah sebesar \$36300. Melalui tabel berikut dapat dibandingkan berapa total PPh global yang akan dibayarkan oleh A Ltd apabila A Ltd tidak melakukan *mark-down* harga ekspor.

Tabel 4.3.
Mark-down Harga Ekspor

	Sebelum <i>mark-down</i> Harga ekspor	Sesudah <i>mark-down</i> harga ekspor
A Ltd (AS)		
HPP	\$190000	\$190000
Penjualan	\$250000	\$240000
Profit	\$60000	\$50000
PPh (Tarif PPh 39%)	\$23400	\$19500
I (Indonesia)		
HPP	\$250000	\$240000
Penjualan	\$300000	\$300000
Profit	\$50000	\$60000
PPh (Tarif PPh 28%)	\$14000	\$16800
Total PPh Global A Ltd	\$37400	\$36300

Berdasarkan tabel di atas, dengan dilakukannya *mark-down* harga ekspor oleh A Ltd, Amerika Serikat berpotensi kehilangan pendapatan pajak sebesar \$3900 ($\$23400 - \19500). Setelah dilakukan pemeriksaan, IRS dapat membuktikan bahwa A Ltd telah melakukan *mark-down* harga ekspor dengan tujuan untuk mengalihkan pendapatan ke Indonesia. Karena telah terbukti melakukan *transfer pricing*, IRS melakukan *primary adjustment* terhadap keuntungan A Ltd dengan berdasarkan perbandingan harga knalpot yang dijual dari A Ltd kepada PT D sehingga laba A Ltd meningkat sejumlah \$10000 ($\$60000 - \50000) dan utang PPh dari A Ltd meningkat sejumlah \$3900.

Karena I merupakan BUT dari A Ltd, maka I pada dasarnya bukanlah perusahaan yang merupakan *resident* dari Indonesia. Oleh karena itu walaupun Direktorat Jenderal Pajak telah setuju dengan *primary adjustment* yang dilakukan oleh IRS terhadap laba A Ltd, Direktorat Jenderal Pajak tidak memiliki kewajiban untuk melakukan *corresponding adjustment* karena pada dasarnya ketentuan di dalam Pasal 10 ayat (3) P3B antara Indonesia dan Amerika Serikat hanya berlaku apabila pihak-pihak yang telah dan akan dikoreksi merupakan penduduk dari Indonesia dan Amerika Serikat.

Berkaitan dengan kasus di atas, apabila Direktorat Jenderal Pajak telah setuju dengan *primary adjustment* yang dilakukan IRS dan secara sukarela melakukan *corresponding adjustment* atas laba I, maka laba yang diperoleh I akan berkurang sebesar \$10000 sehingga keuntungan I berkurang dari \$60000 menjadi \$50000. Karena berkurangnya pendapatan I, maka PPh yang dikenakan pada I pun menjadi berkurang sebanyak \$2800 (\$16800-\$14000). Namun apabila Direktorat Jenderal Pajak tidak berkenan atas *primary adjustment* yang dilakukan oleh IRS, maka pendapatan dari I tidak akan menurun menjadi \$50000 sehingga PPh yang dibayarkan di Indonesia tetap sebesar \$16800. penjelasan lebih lanjut dapat dilihat dalam tabel berikut.

Tabel 4.4.
Perbandingan Total Pajak Global Akibat *Corresponding Adjustment*

	Sesudah <i>Mark-down</i> Harga Impor	Dengan <i>Corresponding</i> <i>Adjustment</i> (Harga Normal)	Tanpa <i>Corresponding</i> <i>Adjustment</i>
A Ltd (AS)			
HPP	\$190000	\$190000	\$190000
Penjualan	\$240000	\$250000	\$250000
Profit	\$50000	\$60000	\$60000
PPh (Tarif PPh 39%)	\$19500	\$23400	\$23400
I (Indonesia)			
HPP	\$240000	\$250000	\$240000
Penjualan	\$300000	\$300000	\$300000
Profit	\$60000	\$50000	\$60000
PPh (Tarif PPh 28%)	\$16800	\$14000	\$16800
Total PPh Global A Ltd	\$36300	\$37400	\$40200

Berdasarkan tabel di atas, apabila Direktorat Jenderal Pajak tidak melakukan *corresponding adjustment* terhadap penghasilan I, maka total PPh global yang harus dibayar oleh A Ltd adalah \$40200 yakni lebih besar \$3900 dari PPh yang dibayar bila transaksi dilakukan dengan mengacu pada harga pasar wajar. Besarnya pajak yang harus ditanggung oleh A Ltd tersebut karena atas penghasilan sebesar \$10000 dikenakan pajak di Amerika Serikat dan juga di Indonesia sehingga terjadi pemajakan berganda atas penghasilan tersebut. Karena dalam kasus di atas pihak-pihak yang dikoreksi merupakan perusahaan induk dan cabangnya yang pada dasarnya merupakan satu badan hukum, maka pemajakan berganda yang terjadi adalah pemajakan berganda secara yuridis (*juridical double taxation*).

Berdasarkan contoh yang telah dipaparkan di atas dapat terlihat bahwa apabila suatu koreksi fiskal dalam penanganan *transfer pricing* yang dilakukan oleh Direktorat Jenderal Pajak atau IRS tidak dilaksanakan secara menyeluruh, dalam pengertian bahwa pelaksanaan *primary adjustment* yang dilakukan oleh salah satu otoritas pajak tidak diikuti dengan pelaksanaan *corresponding adjustment* oleh otoritas pajak dari *contracting state* lainnya pada P3B, maka koreksi fiskal tersebut berpotensi menyebabkan terjadinya pemajakan berganda baik secara ekonomis maupun secara yuridis sehingga tujuan dari P3B itu sendiri tidak dapat tercapai sebagaimana mestinya.

BAB 5

Implikasi potensial..., Angg¹⁰⁵ Yanuar Saleh, FHUI, 2009 Universitas Indonesia

PENUTUP

5.1. Kesimpulan

Berdasarkan uraian yang telah dipaparkan pada bab-bab sebelumnya, yaitu:

1. Pengaturan mengenai koreksi fiskal di Indonesia di UU PPh Nomor 36 tahun 2008 secara umum telah sesuai dengan ketentuan baik di dalam *OECD Model Tax Convention*, *OECD Transfer Pricing Guidelines*, dan praktek koreksi fiskal yang dilakukan oleh negara-negara anggota OECD dan negara-negara non-OECD. Kesimpulan tersebut di atas didapat berdasarkan dua alasan. Alasan pertama adalah di dalam UU Nomor 36 Tahun 2008 pengaturan tentang hubungan istimewa telah menggunakan syarat-syarat yang dijabarkan dalam *OECD Model Tax Convention* yaitu penyertaan modal dan penguasaan manajemen. Walaupun secara umum ketentuan tentang hubungan istimewa di UU Nomor 36 Tahun 2008 telah sesuai dengan *OECD Model Tax Convention*, antara keduanya masih terdapat perbedaan yakni tidak diaturnya masalah pengendalian sebagai salah satu penyebab terjadinya hubungan istimewa di dalam UU Nomor 36 Tahun 2008, dan tidak diaturnya di dalam *OECD Model Tax Convention* mengenai hubungan kekeluargaan sebagai penyebab terjadinya hubungan istimewa. Alasan kedua adalah di dalam UU Nomor 36 Tahun 2008 telah diatur mengenai metode-metode apa saja yang digunakan untuk menentukan harga pasar wajar seperti metode harga pasar sebanding (*comparable uncontrolled price method*), metode harga penjualan kembali (*resale price method*), metode biaya-plus (*cost plus method*), atau metode lainnya (*profit split atau transactional net margin method*) sebagaimana telah diatur di dalam *OECD Transfer Pricing Guidelines*. Selain itu, sebagaimana dipraktikkan di banyak negara, di dalam UU Nomor 36 Tahun 2008 juga diatur mengenai penggunaan *Debt to Equity Ratio* (DER) untuk menentukan harga pasar wajar.

Walaupun ketentuan di dalam undang-undang secara umum telah konsisten dengan ketentuan OECD dan praktek di banyak negara, ketentuan yang ada di dalam UU Nomor 36 Tahun 2008 tidak dapat dijalankan secara efektif karena beberapa alasan. *Pertama*, tidak diaturnya seluruh atau sebagian ketentuan mengenai koreksi fiskal yang ada di dalam undang-undang secara lebih lanjut oleh peraturan pelaksana. Seperti misalnya ketentuan mengenai DER yang sudah tidak diberlakukan sejak tahun 1985 dan sampai sekarang belum diberlakukan ketentuan penggantinya. Selain itu, belum ada peraturan pelaksana yang menjabarkan mengenai standar *comparability* yang digunakan untuk menentukan harga pasar wajar. *Kedua*, pedoman internal seperti Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor 04/PJ.7/1993 yang digunakan Direktorat Jenderal Pajak untuk melakukan koreksi fiskal juga sudah tidak sesuai dengan perkembangan peraturan yang ada. Surat Edaran tersebut diterbitkan pada tahun 1993 sehingga acuannya adalah masih UU Nomor 7 Tahun 1983 yang sampai saat ini telah diubah sebanyak tiga kali termasuk ketentuan tentang koreksi fiskal.

2. Sehubungan dengan *transfer pricing*, koreksi fiskal merupakan suatu langkah yang penting untuk menentukan penghasilan yang sebenarnya dari para Wajib Pajak yang memiliki hubungan istimewa. Oleh karena itu pengaturan mengenai koreksi fiskal atas kegiatan *transfer pricing* penting halnya dalam suatu P3B. Begitu juga halnya pengaturan mengenai koreksi fiskal atas praktek *transfer pricing* di dalam P3B antara Republik Indonesia dan Amerika Serikat. Di dalam P3B tersebut, koreksi fiskal diharapkan dapat dilakukan secara konsisten dalam artian dimana *primary adjustment* yang dilakukan oleh salah satu otoritas pajak dari salah satu negara pihak P3B yang satu diikuti dengan *corresponding adjustment* yang dilakukan oleh negara pihak lainnya. Dalam konteks P3B antara Republik Indonesia dan Amerika Serikat, bilamana *Internal Revenue Service (IRS)* melakukan *primary adjustment*, maka Direktorat Jenderal Pajak wajib melakukan

corresponding adjustment agar keuntungan menjadi konsisten dan tidak terjadi pemajakan berganda. Namun apabila *primary adjustment* yang dilakukan IRS tidak diikuti dengan *corresponding adjustment* dari Direktorat Jenderal Pajak, maka koreksi fiskal berpotensi menyebabkan pemajakan berganda baik secara ekonomis maupun yuridis.

Dalam konteks hubungan investasi antara Indonesia dan Amerika Serikat, terjadinya pemajakan berganda baik secara ekonomis maupun yuridis akibat tidak sempurnanya pelaksanaan koreksi fiskal akan berdampak pada tidak tercapainya tujuan P3B itu sendiri. Hal ini akan berpengaruh pula pada tidak tercapainya kenetralan pajak sehingga hubungan investasi antara Indonesia dan Amerika dapat terdegradasi.

5.2. Saran

Berdasarkan permasalahan di atas, berikut diketengahkan beberapa saran yang menurut penulis akan bermanfaat:

1. Penulis menyarankan agar Menteri Keuangan c.q. Direktorat Jenderal Pajak untuk memperbaharui Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor 04/PJ.7/1993 karena ketentuan tersebut masih mengacu pada UU Nomor 7 Tahun 1983 yang belum mengalami perubahan sehingga Surat Edaran Pajak tersebut belum menjabarkan mengenai beberapa ketentuan yang ada di dalam UU Nomor 36 Tahun 2008.
2. Penulis menyarankan agar Menteri Keuangan untuk menerbitkan peraturan baru mengenai perbandingan antara hutang dan modal (DER) mengingat besarnya potensi dilakukannya praktek *thin capitalization* oleh perusahaan multinasional..
3. Sehubungan dengan potensi terjadinya pemajakan berganda akibat koreksi fiskal sebagaimana diatur di dalam P3B antara Republik Indonesia dan Amerika Serikat, penulis menyarankan dua rekomendasi kepada otoritas pajak Indonesia dan Amerika Serikat yaitu:
 - i. Direktorat Jenderal Pajak Republik Indonesia dan IRS seharusnya tidak terlalu berpedoman sepenuhnya pada substansi yang terdapat dalam *OECD Model Tax Convention*

dalam merumuskan ketentuan yang ada di dalam P3B karena terbukti ketentuan tentang koreksi fiskal yang berasal dari *OECD Model Tax Convention* memiliki beberapa kelemahan seperti tidak adanya pengaturan mengenai metode *arm's length*, diwajibkannya *corresponding adjustment* hanya setelah *primary adjustment* telah disetujui oleh negara mitra P3B, dan diwajibkannya *corresponding adjustment* hanya bila pihak-pihak yang telah atau akan dikoreksi adalah penduduk dari masing-masing negara P3B. Karena kelemahan-kelemahan tersebut, pemajakan berganda baik secara ekonomis dan yuridis dapat terjadi.

- ii. Direktorat Jenderal Pajak Republik Indonesia dan IRS hendaknya dapat menegosiasikan ulang ketentuan mengenai koreksi fiskal di dalam P3B antara Republik Indonesia dan Amerika Serikat tersebut sehingga pemajakan berganda baik secara ekonomis maupun yuridis benar-benar dapat dihindarkan.

DAFTAR REFERENSI

Implikasi potensial..., Angg¹⁰⁹ Yanuar Saleh, FHUI, 2009 Universitas Indonesia

BUKU

- Adriani, P.J.A. dalam Brotodihardjo, R.Santoso. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Edisi Ketiga. Bandung : PT Eresco, 1993.
- Agoes, ETTY R dan Mochtar Kusumaatmadja. *Pengantar Hukum Internasional*. Bandung: PT.Alumni, 2003.
- Bohari, H. *Pengantar Hukum Pajak*. Jakarta: PT. RajaGrafindo Persada, 2006.
- Boss, Monica. *International Transfer Pricing: The Valuation of Tangible Assets*. USA: Kluwer Law International, 2003.
- Brotodihardjo, R. Santoso. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Edisi Ketiga. Bandung : PT Eresco, 1993.
- _____. *Pengantar Ilmu Hukum Pajak*. Edisi Keempat. Bandung: PT Refika Aditama, 2003.
- Darussalam dan Septriadi, Danny. *Konsep dan Aplikasi Cross Border Transfer Pricing untuk Tukuan Perpajakan*. Jakarta: Danny Darussalam Tax Center, 2008.
- Direktorat Jenderal Pajak. *Modul Pelatihan Transfer Pricing*. Jakarta: Kantor Pusat Direktorat Jenderal Pajak, 1993.
- Dixon, Martin. *Textbook on International Law Third Edition*. London: Blackstone Press Limited, 1996.
- Folsom, Ralph and Michael Wallace Gordon, *International Business Transaction*. St.Paul Minn: West Group, 1999.
- Gunadi. *Pajak Internasional*. Edisi Revisi. Jakarta: Lembaga Penerbit Fakultas Ekonomi Universitas Indonesia, 2007.
- _____. *Transfer Pricing: Suatu Tinjauan Akuntansi, Manajemen dan Pajak*. Jakarta: Bina Rena Pariwaea, 1994.
- Handoko, Rukiah. *Buku Ajar Pengantar Hukum Pajak*. Depok: Fakultas Hukum Universitas Indonesia, 2006.
- _____. Penjelasan Umum UU No.10 Tahun 1994 tentang Perubahan atas UU No.7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan Sebagaimana telah diubah dengan UU No.7 Tahun 1991 dalam arah dan tujuan penyempurnaan UU

- No.7 Tahun 1983. Jakarta: Lembaga Komunikasi Informasi Perkotaan, 1999.
- Judisseno, Rimsky K. Pajak dan Strategi Bisnis. Jakarta: Gramedia Pustaka Utama, 1997.
- Lesmana, Eko. *Sistem Perpajakan di Indonesia*. Buku Pertama. Jakarta: Prima Kampus Grafika, 1992.
- Lilienthal, David E. *Management of the Multinational Corporation*, dalam Management and Corporation, ed. Melvin A. dan G.G. Bach, New York: Mc Graw Hill, 1960.
- M. Lyons, Susan. *International Tax Glossary*, Amsterdarm, 1996.
- Mardiasmo. *Perpajakan*. Bulaksumur: Penerbit ANDI, 2002.
- Mansury, R. *The Indonesian Income Tax: A Case Study in Tax Reform of a Developing Country*, Singapore: Asian-Pacific Tax and Investment Research Centre, 1992.
- Munawin. S. *Perpajakan*. Yogyakarta: Liberty, 1990.
- Musgrave, Richard A. dan Peggy B. Musgrave. *Keuangan Negara dalam Teori dan Praktek*. Diterjemahkan oleh Drs.Alfonsus Sirait, dkk. Jakarta: Erlangga, 1999.
- Nightingale, Kath. *Taxation Theory and Practice*. Edinburgh: Pearson Education Limited, 2000
- Simamora, Henry. *Akuntansi Manajemen*. Jakarta : Salemba Empat, 1999.
- OECD. *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*. 1998
- _____. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration*. 2001.
- _____. *Manual on Effective Mutual Agreement Procedure*. Center for Tax Policy and Administration, 2007.
- _____. *Transactional Profit Method Discussion Draft for Public Comment*. Centre for Tax Policy and Administration. 2008.
- Scholes, Myron S. dan Mark A. Wolfson. *Tax and Business Strategy*. New Jersey: Prentice Hall, 1992.
- Setiawan, Agus. *Perpajakan Internasional di Indonesia*. Jakarta: CV Panca Karya Utama, 2006.

- Sjafardamsah, et al. *Executive Tax Program: Pendidikan Pajak Terapan Komprehensif Brevet A-B-C, Modul Perpajakan*. Jakarta: TAF Institute, 2008.
- Smith, Adam. *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*. Volume II, Indianapolis: Liberty Classics, 1981.
- Soemitro, Rochmat. *Pajak dan Pembangunan*. Bandung: PT Eresco, 1974.
- _____. *Hukum Pajak Internasional Indonesia: Perkembangan dan Pengaruhnya*. Cetakan I. Jakarta: Eresco, 1977.
- Sumantoro. *Kegiatan Perusahaan Multinasional*. Jakarta: Gramedia, 1987.
- Surahmat, Rachmanto. *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda: Sebuah Pengantar*. Jakarta: PT Gramedia Pustaka Utama, 2001.
- Thulen, Rufus von dan Marshal J. Langerm *Income Taxation of Foreign Related Transaction*. Volume I. New York: Matthew Bender, 1982.
- Tillinghast, David R. *Tax Aspects of International Transaction*. New York: Matthew Bender, 1984.
- Vogel, Klaus. *Double Taxation Convention: A Commentary to the OECD-, UN-, and US Model Convention for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital*. Deventer: Kluwer law and Tax Publisher, 1991.

JURNAL DAN PUBLIKASI

- Al-Eryani, Mohammad F. Pervaiz Alam dan Syed H. Akhter, "Transfer Pricing Determinants of US Multinationals", *Journal of International Business Studies*, Vol. 21, No 3. Palgrave Macmillan, 1990.
- Carmine, Rotondaro. "The notion of "associated enterprises": Treaty Issues and domestic Interpretation – An Overview", *International Transfer Pricing Journal*, IBFD Vol. 7, No. 1, Januari/ Februari 2002.
- Cobham, A. "Tax Evasion, Tax Avoidance, and Development Finance", *Working Paper, Queen Elizabeth House*, 2005.
- Burns, Jane O. "Transfer Pricing Decision in US Multinational Corporation", *Journal of International Business Studies*, Vol. 11, No. 2. Palgrave Macmillan Journals. 1980

- Hamaekers, Hubert. "Arm's Length-How Long?". *International Transfer Pricing Journal*, Maret/April 2001.
- Hartono, Sunaryati "Hukum Perseroan Kita dan Pengawasan Terhadap Perusahaan Multinasional". *Simposium Aspek-Aspek Hukum Perusahaan Multinasional*. Bandung: Binacipta, 1983.
- Hoi Ki Ho, Daniel. "International Transfer Pricing Regulation: Does East Meet West?", *Comp. Law*. 2007.
- Krishna, Sridhar. "A Note on Transfer Pricing: Some Theoretical Issues and Empirical Evidence", *Social Scientist*, Vol. 12, No. 5. Mei 1984.
- Mataloni, Raymond J. "US Multinationals Companies Operations in 2006". *Survey* 87. November 2008.
- Mangoting, Yenni. "Aspek Perpajakan dalam Praktek Transfer Pricing". *Jurnal Akuntansi & Keuangan* Vol. 2, No. 1, Mei 2000.
- _____. "Tax Planning: Sebuah Pengantar sebagai Alternatif Meminimalkan Pajak". *Jurnal Akuntansi dan Keuangan* Vol. 1, No. 1, Mei 1999.
- Prasetyo, Kristian Agung. "Transfer Pricing Regulation in Indonesia: Some Thought for Reform". *Jurnal Akuntansi Pemerintah*, Vol.3 No.1, Oktober 2008.
- _____. "Transfer Pricing: Adakah Selain Arm's Length?" di dalam Darussalam dan Danny Septriadi *Konsep dan Aplikasi Cross Border Transfer Pricing untuk Tukuan Perpajakan*. Jakarta: Danny Darussalam Tax Center, 2008.
- _____. Prasetyo, Kristian Agung. "Pengaruh Transfer Pricing dan Tax Haven terhadap Penerimaan Pajak" dalam Darussalam dan Danny Septriadi, *Konsep dan Aplikasi Cross Border Transfer Pricing untuk Tukuan Perpajakan*. Jakarta: Danny Darussalam Tax Center, 2008.
- Stone, Gary. *International Transfer Pricing 2008*. Price Waterhouse Coopers LLP, 2008.
- Sugiharto, "Koreksi Fiskal Pajak Penghasilan dan Koreksi Pajak Pertambahan Nilai terhadap Transaksi Transfer Pricing di PT. X". Skripsi Universitas Kristen Petra, Surabaya, 2002.

SKRIPSI DAN TESIS

Benath, Andreas. *The Implication of the Arbitration Convention: a Step Back for the European Community or a Step Forward for Elimination of Transfer Pricing Related Double Taxation*. Master Thesis in International Taxation Law Jönköping International Business School, 2006.

Eriksson, Magnus dan Fredick Richter. *Thin Capitalisation: A Comparison of the Application of Article 9.1 of the OECD Model Tax Convention and the Swedish Adjustment Rules to Thin Capitalisation*. Master's Thesis in Commercial Law Jönköping University, 2006.

Lubis, T.Mulya. "Letak Perusahaan Multinasional dalam Undang-Undang Penanaman Modal Asing", Skripsi Sarjana, Fakultas Hukum Universitas Indonesia, Jakarta, 1974.

Suryani, Alita. *Status Perusahaan Multinasional di Indonesia: Suatu Tinjauan Hukum Perdata Internasional*. Skripsi Sarjana Hukum Fakultas Hukum Universitas Indonesia, Jakarta, 1989.

KASUS

Fielding v. Casualty Reciprocal Exchange, La. App, 331 So.2d 186188.

Fuller v. Hofferbert, C.A. Ohio 204.F.2d592, 597.

Inland Revenue Commissioner v Bowater Property Development Ltd (1989) AC 398 (HL)

INTERNET

25 Perusahaan Amerika Siap Investasi di Indonesia. <http://www.kontan.co.id/index.php/Bisnis/news/2618/25_Perusahaan_Amerika_Siap_Investasi_di_Indonesia>. 20 Maret 2009.

Chetcuti, *The EU Tax Arbitration Convention*. <<http://www.chetcuticauchi.com/jpc/research/eu-taxarbitration-convention.htm>>. 20 Mei 2009.

Edden, Lorraine. *Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America*. Toronto: University of Toronto Press. <<http://books.google.co.id/books?id=WNS6xuuhvUC&pg=PA45&lpg=PA45&dq=example+%2B+profit+split+method&source=bl&ots=Z69avlllIbC&sig=sY6505>>

dIgeepIIK6mRWJVZGmus&hl=id&ei=oMszSqMljd7sASdmMcP&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=5#PPA47,M1>. 13 Juni 2009.

Merville, Larry J. and J. William Petty. "Transfer Pricing for the Multinational Firm", *The Accounting Review*. Vol. 53, No. 4 (Oct., 1978). American Accounting Association, hal. 935. <<http://www.jstor.org/stable/246302>>. 24 Maret 2009.

'No Taxation without Representation'. <http://www.conservapedia.com/No_taxation_without_representation>. 7 Februari 2009.

OECD. Glossary of Tax Terms. <http://www.oecd.org/document/41/0,3343,en_2649_33753_37685737_1_1_1_1_00.html#MAPdef>. 22 Februari 2009.

Pak, Simon J. dan John S.Zdanowicz. *2002 US Trade with the World: Estimate of 2001 lost of Federal Income Tax revenue due to over-invoiced imports and under-invoiced exports*. <<http://dorgan.senate.gov/newsroom/extras/pak-zdan.pdf>>. 19 Januari 2009.

Pemodal Amerika Puas Investasi di Indonesia. <http://bisnis.vivanews.com/news/read/4404pemodal_amerika_puas_investasi_di_indonesia>. 20 Maret 2009.

The Economist Intelligence Unit Ltd., Indonesia Risk: Tax Policy Risk (2006), Dow Jones Reuters Business Interactive LLC <<http://global.factiva.com.dbgw.lis.curtin.edu.au/ha/default.aspx>>. 24 Maret 2009.

<<http://www.businessdictionary.com/definition/double-taxation.html>>. 1 Juni 2009.

<<http://www.dannydarussalam.com/engine/artikel/art.php?artid=289>>. 22 Februari 2009.

<<http://www.ey.com/transferringpricingsurvey>>. 21 Februari 2009.

<http://treaties.un.org/Pages/ViewDetailsIII.aspx?&src=TREATY&mtdsg_no=XXIII~1&chapter=23&Temp=mtdsg3&lang=en>. 13 Juni 2009.

PERATURAN PERUNDANG-UNDANGAN

Indonesia, Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia 1945.

_____. *Undang-Undang tentang Penanaman Modal*. Undang-Undang Nomor 25 Tahun 2007. LN No.67 Tahun 2007. TLN No.4724.

_____. *Undang-Undang tentang Perubahan Pertama atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan*. Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994. LN No. 60 Tahun 1994. TLN No. 3567.

- _____. Undang-Undang tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan. Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000. LN No.127 Tahun 2000. TLN No.3985.
- _____. Undang-Undang tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan. Undang-Undang No.36 Tahun 2008. LN No.133. TLN No.4893.
- _____. *Undang-Undang tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan.* Undang-Undang No.28 Tahun 2007. LN No.133. TLN No.4893.
- _____. *Undang-Undang tentang Perjanjian Internasional.* UU Nomor 24 Tahun 2000. LN RI Nomor 185 Tahun 2000.
- _____. *Keputusan Presiden tentang Pengesahan Convention Between the Government of the Republic of Indonesia and the Government of United States of America for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income.* Keppres Nomor 44 Tahun 1988. LN No. 32 Tahun 1988.
- _____. *Keputusan Presiden tentang Pengesahan Protokol Amending the Government of the Republic of Indonesia and the Government of United States of America for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income.* Keppres Nomor 88 Tahun 1996. LN No. 102 Tahun 1996.
- Departemen Keuangan. Keputusan Menteri Keuangan tentang Penentuan Perbandingan Utang dan Modal Sendiri untuk Keperluan Pengenaan Pajak Penghasilan. KMK No.1002/KMK.04/1984
- _____. Keputusan Menteri Keuangan tentang Peraturan Menteri Keuangan tentang Penetapan saat Diperolehnya Dividen oleh Wajib Pajak atas Penyertaan Modal pada Badan Usaha di Luar Negeri Selain Badan Usaha yang Menjual Sahamnya di Bursa Efek. KMK Nomor 650/KMK.04/1994
- _____. Peraturan Menteri Keuangan tentang Penetapan saat Diperolehnya Dividen oleh Wajib Pajak atas Penyertaan Modal pada Badan Usaha di

Luar Negeri Selain Badan Usaha yang Menjual Sahamnya di Bursa Efek.

PMK Nomor 256/PMK.03/2008.

_____. Peraturan Menteri Keuangan tentang Tata Cara Pemeriksaan Pajak.

PMK Nomor 199/PMK.03/2007.

_____. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak tentang Petunjuk Penanganan Kasus-Kasus *Transfer Pricing*. SE Nomor 04/PJ.7/1993.

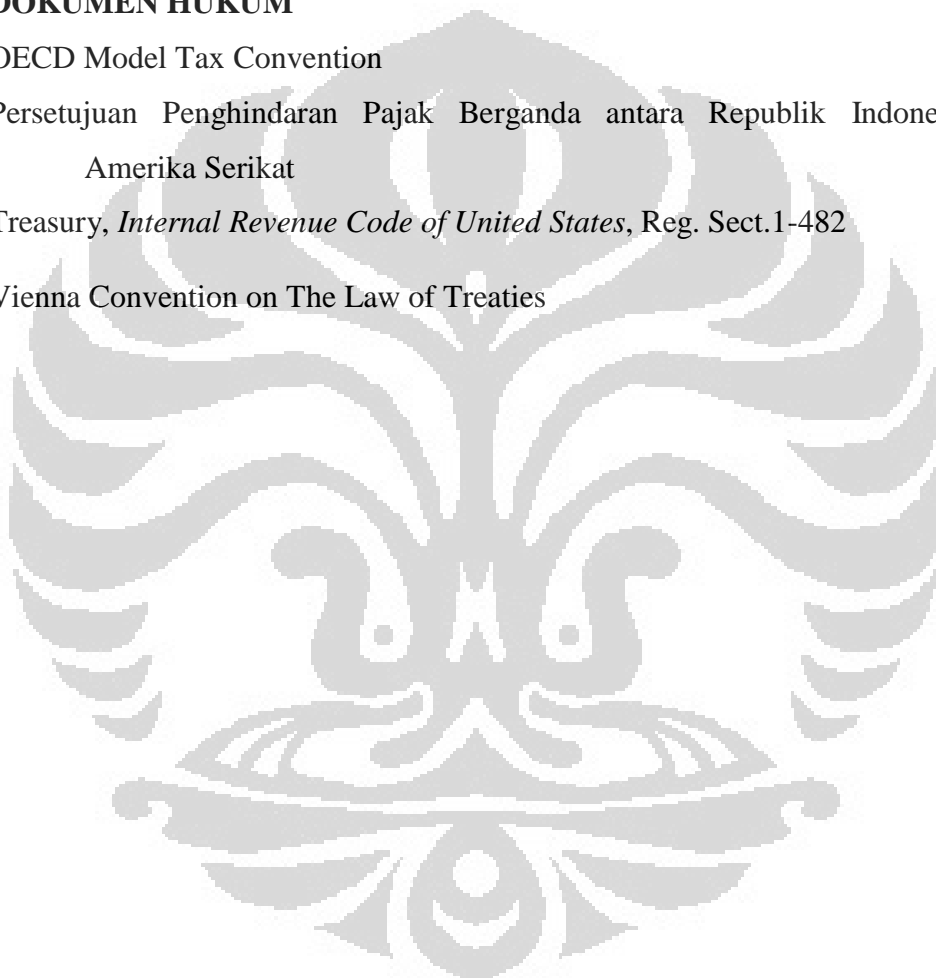
DOKUMEN HUKUM

OECD Model Tax Convention

Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda antara Republik Indonesia dan Amerika Serikat

Treasury, *Internal Revenue Code of United States*, Reg. Sect.1-482

Vienna Convention on The Law of Treaties





**ARTICLES OF THE MODEL CONVENTION
WITH RESPECT TO TAXES
ON INCOME AND ON CAPITAL**

[as they read on 28 January 2003]

SUMMARY OF THE CONVENTION

TITLE AND PREAMBLE

CHAPTER I

Scope of the Convention

- Art. 1 Persons Covered
- Art. 2 Taxes covered

CHAPTER II

Definitions

- Art. 3 General definitions
- Art. 4 Resident
- Art. 5 Permanent establishment

CHAPTER III

Taxation of income

- Art. 6 Income from immovable property
- Art. 7 Business profits
- Art. 8 Shipping, inland waterways transport and air transport
- Art. 9 Associated enterprises
- Art. 10 Dividends
- Art. 11 Interest
- Art. 12 Royalties
- Art. 13 Capital gains
- Art. 14 [Deleted]
- Art. 15 Income from employment
- Art. 16 Directors' fees
- Art. 17 Artistes and sportsmen
- Art. 18 Pensions
- Art. 19 Government Service
- Art. 20 Students
- Art. 21 Other income

OECD MODEL TAX CONVENTION

CHAPTER IV
Taxation of capital

Art. 22 Capital

CHAPTER V
Methods for elimination of double taxation

Art. 23 A Exemption method
Art. 23 B Credit method

CHAPTER VI
Special provisions

Art. 24 Non-discrimination
Art. 25 Mutual agreement procedure
Art. 26 Exchange of information
Art. 27 Assistance in the collection of taxes
Art. 28 Members of diplomatic missions and consular posts
Art. 29 Territorial extension

CHAPTER VII
Final provisions

Art. 30 Entry into force
Art. 31 Termination

TITLE OF THE CONVENTION

**Convention between (State A) and (State B)
with respect to taxes on income and on capital¹**

PREAMBLE TO THE CONVENTION²

1. States wishing to do so may follow the widespread practice of including in the title a reference to either the avoidance of double taxation or to both the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion.
2. The Preamble of the Convention shall be drafted in accordance with the constitutional procedure of both Contracting States.

CHAPTER I

SCOPE OF THE CONVENTION

Article 1

PERSONS COVERED

This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States.

Article 2

TAXES COVERED

1. This Convention shall apply to taxes on income and on capital imposed on behalf of a Contracting State or of its political subdivisions or local authorities, irrespective of the manner in which they are levied.
2. There shall be regarded as taxes on income and on capital all taxes imposed on total income, on total capital, or on elements of income or of capital, including taxes on gains from the alienation of movable or immovable property, taxes on the total amounts of wages or salaries paid by enterprises, as well as taxes on capital appreciation.
3. The existing taxes to which the Convention shall apply are in particular:
 - a) (in State A):
 - b) (in State B):
4. The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes that are imposed after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of any significant changes that have been made in their taxation laws.

MODEL CONVENTION

CHAPTER II

DEFINITIONS

Article 3

GENERAL DEFINITIONS

1. For the purposes of this Convention, unless the context otherwise requires:
 - a) the term "person" includes an individual, a company and any other body of persons;
 - b) the term "company" means any body corporate or any entity that is treated as a body corporate for tax purposes;
 - c) the term "enterprise" applies to the carrying on of any business;
 - d) the terms "enterprise of a Contracting State" and "enterprise of the other Contracting State" mean respectively an enterprise carried on by a resident of a Contracting State and an enterprise carried on by a resident of the other Contracting State;
 - e) the term "international traffic" means any transport by a ship or aircraft operated by an enterprise that has its place of effective management in a Contracting State, except when the ship or aircraft is operated solely between places in the other Contracting State;
 - f) the term "competent authority" means:
 - (i) (in State A):
 - (ii) (in State B):
 - g) the term "national", in relation to a Contracting State, means:
 - (i) any individual possessing the nationality or citizenship of that Contracting State; and
 - (ii) any legal person, partnership or association deriving its status as such from the laws in force in that Contracting State;
 - h) the term "business" includes the performance of professional services and of other activities of an independent character.
2. As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.

Article 4

RESIDENT

1. For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.

2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:

- a)* he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);
- b)* if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;
- c)* if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;
- d)* if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.

3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated.

Article 5

PERMANENT ESTABLISHMENT

1. For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

2. The term "permanent establishment" includes especially:

- a)* a place of management;
- b)* a branch;
- c)* an office;

MODEL CONVENTION

- d)* a factory;
 - e)* a workshop, and
 - f)* a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.
3. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.
4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:
- a)* the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;
 - b)* the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;
 - c)* the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
 - d)* the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise;
 - e)* the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character;
 - f)* the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs *a)* to *e)*, provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.
5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, where a person — other than an agent of an independent status to whom paragraph 6 applies — is acting on behalf of an enterprise and has, and habitually exercises, in a Contracting State an authority to conclude contracts in the name of the enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.
6. An enterprise shall not be deemed to have a permanent establishment in a Contracting State merely because it carries on business in that State through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, provided that such persons are acting in the ordinary course of their business.
7. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.

CHAPTER III

TAXATION OF INCOME

Article 6

INCOME FROM IMMOVABLE PROPERTY

1. Income derived by a resident of a Contracting State from immovable property (including income from agriculture or forestry) situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.
2. The term "immovable property" shall have the meaning which it has under the law of the Contracting State in which the property in question is situated. The term shall in any case include property accessory to immovable property, livestock and equipment used in agriculture and forestry, rights to which the provisions of general law respecting landed property apply, usufruct of immovable property and rights to variable or fixed payments as consideration for the working of, or the right to work, mineral deposits, sources and other natural resources; ships, boats and aircraft shall not be regarded as immovable property.
3. The provisions of paragraph 1 shall apply to income derived from the direct use, letting, or use in any other form of immovable property.
4. The provisions of paragraphs 1 and 3 shall also apply to the income from immovable property of an enterprise.

Article 7

BUSINESS PROFITS

1. The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment.
2. Subject to the provisions of paragraph 3, where an enterprise of a Contracting State carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to that permanent establishment the profits which it might be expected to make if it were a distinct and separate enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar

MODEL CONVENTION

conditions and dealing wholly independently with the enterprise of which it is a permanent establishment.

3. In determining the profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are incurred for the purposes of the permanent establishment, including executive and general administrative expenses so incurred, whether in the State in which the permanent establishment is situated or elsewhere.

4. Insofar as it has been customary in a Contracting State to determine the profits to be attributed to a permanent establishment on the basis of an apportionment of the total profits of the enterprise to its various parts, nothing in paragraph 2 shall preclude that Contracting State from determining the profits to be taxed by such an apportionment as may be customary; the method of apportionment adopted shall, however, be such that the result shall be in accordance with the principles contained in this Article.

5. No profits shall be attributed to a permanent establishment by reason of the mere purchase by that permanent establishment of goods or merchandise for the enterprise.

6. For the purposes of the preceding paragraphs, the profits to be attributed to the permanent establishment shall be determined by the same method year by year unless there is good and sufficient reason to the contrary.

7. Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article.

Article 8

SHIPPING, INLAND WATERWAYS TRANSPORT AND AIR TRANSPORT

1. Profits from the operation of ships or aircraft in international traffic shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

2. Profits from the operation of boats engaged in inland waterways transport shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

3. If the place of effective management of a shipping enterprise or of an inland waterways transport enterprise is aboard a ship or boat, then it shall be deemed to be situated in the Contracting State in which the home harbour of the ship or boat is situated, or, if

there is no such home harbour, in the Contracting State of which the operator of the ship or boat is a resident.

4. The provisions of paragraph 1 shall also apply to profits from the participation in a pool, a joint business or an international operating agency.

Article 9

ASSOCIATED ENTERPRISES

1. 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,

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.

2. Where a Contracting State includes in the profits of an enterprise of that State — and taxes accordingly — profits on which an enterprise of the other Contracting State has been charged to tax in that other State and the profits so included are profits which would have accrued to the enterprise of the first-mentioned State if the conditions made between the two enterprises had been those which would have been made between independent enterprises, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be had to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.

Article 10

DIVIDENDS

1. Dividends paid by a company which is a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

MODEL CONVENTION

2. However, such dividends may also be taxed in the Contracting State of which the company paying the dividends is a resident and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the dividends is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed:

- a) 5 per cent of the gross amount of the dividends if the beneficial owner is a company (other than a partnership) which holds directly at least 25 per cent of the capital of the company paying the dividends;
- b) 15 per cent of the gross amount of the dividends in all other cases.

The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of these limitations.

This paragraph shall not affect the taxation of the company in respect of the profits out of which the dividends are paid.

3. The term "dividends" as used in this Article means income from shares, "jouissance" shares or "jouissance" rights, mining shares, founders' shares or other rights, not being debt-claims, participating in profits, as well as income from other corporate rights which is subjected to the same taxation treatment as income from shares by the laws of the State of which the company making the distribution is a resident.

4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the dividends, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State of which the company paying the dividends is a resident through a permanent establishment situated therein and the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

5. Where a company which is a resident of a Contracting State derives profits or income from the other Contracting State, that other State may not impose any tax on the dividends paid by the company, except insofar as such dividends are paid to a resident of that other State or insofar as the holding in respect of which the dividends are paid is effectively connected with a permanent establishment situated in that other State, nor subject the company's undistributed profits to a tax on the company's undistributed profits, even if the dividends paid or the undistributed profits consist wholly or partly of profits or income arising in such other State.

Article 11

INTEREST

1. Interest arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. However, such interest may also be taxed in the Contracting State in which it arises and according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the interest is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the interest. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this limitation.

3. The term "interest" as used in this Article means income from debt-claims of every kind, whether or not secured by mortgage and whether or not carrying a right to participate in the debtor's profits, and in particular, income from government securities and income from bonds or debentures, including premiums and prizes attaching to such securities, bonds or debentures. Penalty charges for late payment shall not be regarded as interest for the purpose of this Article.

4. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply if the beneficial owner of the interest, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the interest arises through a permanent establishment situated therein and the debt-claim in respect of which the interest is paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

5. Interest shall be deemed to arise in a Contracting State when the payer is a resident of that State. Where, however, the person paying the interest, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment in connection with which the indebtedness on which the interest is paid was incurred, and such interest is borne by such permanent establishment, then such interest shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment is situated.

6. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the interest, having regard to the debt-claim for which it is paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.

Article 12

ROYALTIES

1. Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State.

MODEL CONVENTION

2. The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience.

3. The provisions of paragraph 1 shall not apply if the beneficial owner of the royalties, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State in which the royalties arise through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the royalties are paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

4. Where, by reason of a special relationship between the payer and the beneficial owner or between both of them and some other person, the amount of the royalties, having regard to the use, right or information for which they are paid, exceeds the amount which would have been agreed upon by the payer and the beneficial owner in the absence of such relationship, the provisions of this Article shall apply only to the last-mentioned amount. In such case, the excess part of the payments shall remain taxable according to the laws of each Contracting State, due regard being had to the other provisions of this Convention.

Article 13

CAPITAL GAINS

1. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of immovable property referred to in Article 6 and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.

2. Gains from the alienation of movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State, including such gains from the alienation of such a permanent establishment (alone or with the whole enterprise), may be taxed in that other State.

3. Gains from the alienation of ships or aircraft operated in international traffic, boats engaged in inland waterways transport or movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft or boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

4. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares deriving more than 50 per cent of their value directly or indirectly from immovable property situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.

5. Gains from the alienation of any property, other than that referred to in paragraphs 1, 2, 3 and 4, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident.

[Article 14 - INDEPENDENT PERSONAL SERVICES]

[Deleted]

Article 15

INCOME FROM EMPLOYMENT

1. Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State.
2. Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if:
- a) the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and
 - b) the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and
 - c) the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State.
3. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, remuneration derived in respect of an employment exercised aboard a ship or aircraft operated in international traffic, or aboard a boat engaged in inland waterways transport, may be taxed in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.

Article 16

DIRECTORS' FEES

MODEL CONVENTION

Directors' fees and other similar payments derived by a resident of a Contracting State in his capacity as a member of the board of directors of a company which is a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

Article 17

ARTISTES AND SPORTSMEN

1. Notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsman, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State.
2. Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or a sportsman in his capacity as such accrues not to the entertainer or sportsman himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Articles 7 and 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsman are exercised.

Article 18

PENSIONS

Subject to the provisions of paragraph 2 of Article 19, pensions and other similar remuneration paid to a resident of a Contracting State in consideration of past employment shall be taxable only in that State.

Article 19

GOVERNMENT SERVICE

1.
 - a) Salaries, wages and other similar remuneration, other than a pension, paid by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.
 - b) However, such salaries, wages and other similar remuneration shall be taxable only in the other Contracting State if the services are rendered in that State and the individual is a resident of that State who:

- (i) is a national of that State; or
 - (ii) did not become a resident of that State solely for the purpose of rendering the services.
- 2.
 - a) Any pension paid by, or out of funds created by, a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State.
 - b) However, such pension shall be taxable only in the other Contracting State if the individual is a resident of, and a national of, that State.
- 3. The provisions of Articles 15, 16, 17, and 18 shall apply to salaries, wages and other similar remuneration, and to pensions, in respect of services rendered in connection with a business carried on by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof.

Article 20

STUDENTS

Payments which a student or business apprentice who is or was immediately before visiting a Contracting State a resident of the other Contracting State and who is present in the first-mentioned State solely for the purpose of his education or training receives for the purpose of his maintenance, education or training shall not be taxed in that State, provided that such payments arise from sources outside that State.

Article 21

OTHER INCOME

- 1. Items of income of a resident of a Contracting State, wherever arising, not dealt with in the foregoing Articles of this Convention shall be taxable only in that State.
- 2. The provisions of paragraph 1 shall not apply to income, other than income from immovable property as defined in paragraph 2 of Article 6, if the recipient of such income, being a resident of a Contracting State, carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein and the right or property in respect of which the income is paid is effectively connected with such permanent establishment. In such case the provisions of Article 7 shall apply.

MODEL CONVENTION

CHAPTER IV TAXATION

OF CAPITAL

Article 22

CAPITAL

1. Capital represented by immovable property referred to in Article 6, owned by a resident of a Contracting State and situated in the other Contracting State, may be taxed in that other State.
2. Capital represented by movable property forming part of the business property of a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State may be taxed in that other State.
3. Capital represented by ships and aircraft operated in international traffic and by boats engaged in inland waterways transport, and by movable property pertaining to the operation of such ships, aircraft and boats, shall be taxable only in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated.
4. All other elements of capital of a resident of a Contracting State shall be taxable only in that State.

CHAPTER V

METHODS FOR ELIMINATION OF DOUBLE TAXATION

Article 23 A

EXEMPTION METHOD

1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall, subject to the provisions of paragraphs 2 and 3, exempt such income or capital from tax.
2. Where a resident of a Contracting State derives items of income which, in accordance with the provisions of Articles 10 and 11, may be taxed in the other

Contracting State, the first-mentioned State shall allow as a deduction from the tax on the income of that resident an amount equal to the tax paid in that other State. Such deduction shall not, however, exceed that part of the tax, as computed before the deduction is given, which is attributable to such items of income derived from that other State.

3. Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.

4. The provisions of paragraph 1 shall not apply to income derived or capital owned by a resident of a Contracting State where the other Contracting State applies the provisions of the Convention to exempt such income or capital from tax or applies the provisions of paragraph 2 of Article 10 or 11 to such income.

Article 23 B

CREDIT METHOD

1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow:

- a) as a deduction from the tax on the income of that resident, an amount equal to the income tax paid in that other State;
- b) as a deduction from the tax on the capital of that resident, an amount equal to the capital tax paid in that other State.

Such deduction in either case shall not, however, exceed that part of the income tax or capital tax, as computed before the deduction is given, which is attributable, as the case may be, to the income or the capital which may be taxed in that other State.

2. Where in accordance with any provision of the Convention income derived or capital owned by a resident of a Contracting State is exempt from tax in that State, such State may nevertheless, in calculating the amount of tax on the remaining income or capital of such resident, take into account the exempted income or capital.

MODEL CONVENTION

**CHAPTER VI SPECIAL
PROVISIONS**

Article 24

NON-DISCRIMINATION

1. Nationals of a Contracting State shall not be subjected in the other Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of that other State in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected. This provision shall, notwithstanding the provisions of Article 1, also apply to persons who are not residents of one or both of the Contracting States.
2. Stateless persons who are residents of a Contracting State shall not be subjected in either Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith, which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which nationals of the State concerned in the same circumstances, in particular with respect to residence, are or may be subjected.
3. The taxation on a permanent establishment which an enterprise of a Contracting State has in the other Contracting State shall not be less favourably levied in that other State than the taxation levied on enterprises of that other State carrying on the same activities. This provision shall not be construed as obliging a Contracting State to grant to residents of the other Contracting State any personal allowances, reliefs and reductions for taxation purposes on account of civil status or family responsibilities which it grants to its own residents.
4. Except where the provisions of paragraph 1 of Article 9, paragraph 6 of Article 11, or paragraph 4 of Article 12, apply, interest, royalties and other disbursements paid by an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable profits of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been paid to a resident of the first-mentioned State. Similarly, any debts of an enterprise of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable capital of such enterprise, be deductible under the same conditions as if they had been contracted to a resident of the first-mentioned State.
5. Enterprises of a Contracting State, the capital of which is wholly or partly owned or controlled, directly or indirectly, by one or more residents of the other Contracting State, shall not be subjected in the first-mentioned State to any taxation or any requirement connected therewith which is other or more burdensome than the taxation and connected

requirements to which other similar enterprises of the first-mentioned State are or may be subjected.

6. The provisions of this Article shall, notwithstanding the provisions of Article 2, apply to taxes of every kind and description.

Article 25

MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE

1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.

2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States.

3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.

4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission consisting of themselves or their representatives, for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.

MODEL CONVENTION

Article 26

EXCHANGE OF INFORMATION

1. The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is necessary for carrying out the provisions of this Convention or of the domestic laws concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention. The exchange of information is not restricted by Articles 1 and 2. Any information received by a Contracting State shall be treated as secret in the same manner as information obtained under the domestic laws of that State and shall be disclosed only to persons or authorities (including courts and administrative bodies) concerned with the assessment or collection of, the enforcement or prosecution in respect of, or the determination of appeals in relation to the taxes referred to in the first sentence. Such persons or authorities shall use the information only for such purposes. They may disclose the information in public court proceedings or in judicial decisions.

2. In no case shall the provisions of paragraph 1 be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:

- a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;
- b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;
- c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial or professional secret or trade process, or information, the disclosure of which would be contrary to public policy (*ordre public*).

Article 27

ASSISTANCE IN THE COLLECTION OF TAXES¹

1. The Contracting States shall lend assistance to each other in the collection of revenue claims. This assistance is not restricted by Articles 1 and 2. The competent authorities of the Contracting States may by mutual agreement settle the mode of application of this Article.

2. The term "revenue claim" as used in this Article means an amount owed in respect of taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to this Convention or any other instrument to which the Contracting States are parties, as well as interest, administrative penalties and costs of collection or conservancy related to such amount.

3. When a revenue claim of a Contracting State is enforceable under the laws of that State and is owed by a person who, at that time, cannot, under the laws of that State, prevent its collection, that revenue claim shall, at the request of the competent authority of that State, be accepted for purposes of collection by the competent authority of the other Contracting State. That revenue claim shall be collected by that other State in accordance with the provisions of its laws applicable to the enforcement and collection of its own taxes as if the revenue claim were a revenue claim of that other State.

4. When a revenue claim of a Contracting State is a claim in respect of which that State may, under its law, take measures of conservancy with a view to ensure its collection, that revenue claim shall, at the request of the competent authority of that State, be accepted for purposes of taking measures of conservancy by the competent authority of the other Contracting State. That other State shall take measures of conservancy in respect of that revenue claim in accordance with the provisions of its laws as if the revenue claim were a revenue claim of that other State even if, at the time when such measures are applied, the revenue claim is not enforceable in the first-mentioned State or is owed by a person who has a right to prevent its collection.

¹ In some countries, national law, policy or administrative considerations may not allow or justify the type of assistance envisaged under this Article or may require that this type of assistance be restricted, e.g. to countries that have similar tax systems or tax administrations or as to the taxes covered. For that reason, the Article should only be included in the Convention where each State concludes that, based on the factors described in paragraph 1 of the Commentary on the Article, they can agree to provide assistance in the collection of taxes levied by the other State.

MODEL CONVENTION

5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 3 and 4, a revenue claim accepted by a Contracting State for purposes of paragraph 3 or 4 shall not, in that State, be subject to the time limits or accorded any priority applicable to a revenue claim under the laws of that State by reason of its nature as such. In addition, a revenue claim accepted by a Contracting State for the purposes of paragraph 3 or 4 shall not, in that State, have any priority applicable to that revenue claim under the laws of the other Contracting State.

6. Proceedings with respect to the existence, validity or the amount of a revenue claim of a Contracting State shall not be brought before the courts or administrative bodies of the other Contracting State.

7. Where, at any time after a request has been made by a Contracting State under paragraph 3 or 4 and before the other Contracting State has collected and remitted the relevant revenue claim to the first-mentioned State, the relevant revenue claim ceases to be

- a)* in the case of a request under paragraph 3, a revenue claim of the first-mentioned State that is enforceable under the laws of that State and is owed by a person who, at that time, cannot, under the laws of that State, prevent its collection, or
- b)* in the case of a request under paragraph 4, a revenue claim of the first-mentioned State in respect of which that State may, under its laws, take measures of conservancy with a view to ensure its collection

the competent authority of the first-mentioned State shall promptly notify the competent authority of the other State of that fact and, at the option of the other State, the first-mentioned State shall either suspend or withdraw its request.

8. In no case shall the provisions of this Article be construed so as to impose on a Contracting State the obligation:

- a)* to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;
- b)* to carry out measures which would be contrary to public policy (*ordre public*);
- c)* to provide assistance if the other Contracting State has not pursued all reasonable measures of collection or conservancy, as the case may be, available under its laws or administrative practice;
- d)* to provide assistance in those cases where the administrative burden for that State is clearly disproportionate to the benefit to be derived by the other Contracting State.

Article 28

MEMBERS OF DIPLOMATIC MISSIONS AND CONSULAR POSTS

Nothing in this Convention shall affect the fiscal privileges of members of diplomatic missions or consular posts under the general rules of international law or under the provisions of special agreements.

Article 29

TERRITORIAL EXTENSION¹

1. This Convention may be extended, either in its entirety or with any necessary modifications [to any part of the territory of (State A) or of (State B) which is specifically excluded from the application of the Convention or], to any State or territory for whose international relations (State A) or (State B) is responsible, which imposes taxes substantially similar in character to those to which the Convention applies. Any such extension shall take effect from such date and subject to such modifications and conditions, including conditions as to termination, as may be specified and agreed between the Contracting States in notes to be exchanged through diplomatic channels or in any other manner in accordance with their constitutional procedures.

2. Unless otherwise agreed by both Contracting States, the termination of the Convention by one of them under Article 30 shall also terminate, in the manner provided for in that Article, the application of the Convention [to any part of the territory of (State A) or of (State B) or] to any State or territory to which it has been extended under this Article.

¹ The words between brackets are of relevance when, by special provision, a part of the territory of a Contracting State is excluded from the application of the Convention.

MODEL CONVENTION

CHAPTER VII

FINAL PROVISIONS

Article 30

ENTRY INTO FORCE

1. This Convention shall be ratified and the instruments of ratification shall be exchanged at as soon as possible.
2. The Convention shall enter into force upon the exchange of instruments of ratification and its provisions shall have effect:
 - a) (in State A):
 - b) (in State B):

Article 31

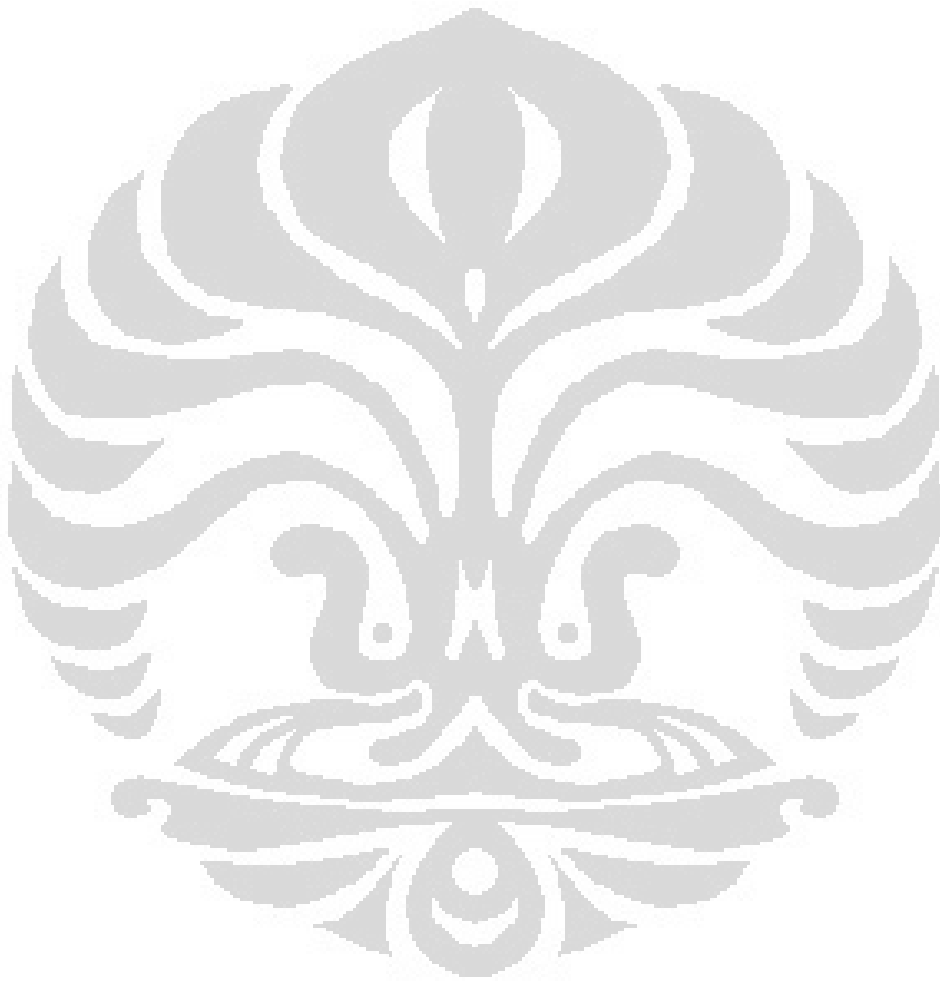
TERMINATION

This Convention shall remain in force until terminated by a Contracting State. Either Contracting State may terminate the Convention, through diplomatic channels, by giving notice of termination at least six months before the end of any calendar year after the year In such event, the Convention shall cease to have effect:

- a) (in State A):
- b) (in State B):

TERMINAL CLAUSE¹

1. The terminal clause concerning the signing shall be drafted in accordance with the constitutional procedure of both Contracting States.



**CONVENTION BETWEEN
THE GOVERNMENT OF THE REPUBLIC OF INDONESIA
AND
THE GOVERNMENT OF THE UNITED STATES OF AMERICA**

(As Amended by 1996 Protocol)

**FOR
THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION AND THE PREVENTION OF FISCAL EVASION WITH RESPECT TO TAXES ON
INCOME**

**Article 1
PERSONAL SCOPE**

This Convention is applicable to persons who are residents of one or both of the Contracting States.

**Article 2
TAXES COVERED**

1. The existing taxes which are the subject of this Convention are:
 - (a) In the case of Indonesia:

the income tax (pajak penghasilan 1984), and to the extent provided in such income tax, the company tax (pajak perseroan 1925), and the tax on interest dividends, and royalties (pajak atas bunga, dividen dan royalty 1970).
 - (b) In the case of the United States:

the income taxes imposed by the Internal Revenue Code (but excluding the accumulated earnings tax, the personal holding company tax, and social security taxes).
2. The Convention shall apply also to any identical or substantially similar taxes which are subsequently imposed in addition to, or in place of, the existing taxes.

**Article 3
GENERAL DEFINITIONS**

1. For purposes of this Convention only, unless the context otherwise requires:
 - (a) the term "Indonesia" comprises the territory of the Republic of Indonesia and the adjacent seas which the Republic of Indonesia has sovereignty, sovereign rights or jurisdictions in accordance with the provisions of the 1982 United Nations Convention on the Law of the Sea.
 - (b) The term "United States" means the United States of America. When used in a geographical sense, the term "United States" means the States thereof, the District of Columbia and those parts of the continental shelf and adjacent seas over which the United States has sovereignty, sovereign rights or other rights in accordance with international law.
 - (c) the term "one of the Contracting States" of "the other Contracting State" means Indonesia or the United States, as the context requires.
 - (d) the term "person" includes an individual, a partnership, a company, an estate, a trust, or any body of persons.
 - (e) the term "company" means any body corporate or any entity which is treated as a body corporate for tax purposes.
 - (f) the term "competent authority" means:
 - (i) in the case of Indonesia, the Minister of Finance or his authorized representative, and
 - (ii) in the case of the United States, the Secretary of the Treasury or his authorized representative.
 - (g) the term "Indonesian tax" means tax imposed by Indonesia to which this Convention applies by virtue of Article 2 (Taxes Covered) and the term "United States tax" means tax imposed by the United States to which this Convention applies by virtue of Article 2 (Taxes Covered).
 - (h) the term "international traffic" means any transport by a ship or aircraft, except where such transport is solely between places in the other Contracting State.

2. Any other term used in this Convention and not defined in this Convention shall, unless the context otherwise requires, have the meaning which it has under the laws of the Contracting State whose tax is being determined. Notwithstanding the preceding sentence, if the meaning of such a term under the laws of one of the Contracting States is different from the meaning of the term under the laws of the other Contracting State, or if the meaning of such a term is not readily determinable under the laws of one of the Contracting States, the competent authorities of the Contracting States may, in order to prevent double taxation or to further any other purpose of this Convention, establish a common meaning of the term for the purposes of the Convention.

Article 4 FISCAL RESIDENCE

1. In this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who under the laws of that State is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of incorporation, place of management or any other criterion of a similar nature. For purposes of United States tax, in the case of a partnership, estate, or trust, the term applies only to the extent that the income derived by such person is subject to United States tax as the income of a resident, either in its hands or in the hands of its partners or beneficiaries.
2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States:
 - (a) he shall be deemed to be a resident of that Contracting State in which he maintains his permanent home. If he has a permanent home in both Contracting States or in neither of the Contracting States, he shall be deemed to be a resident of that Contracting State with which his personal and economic relations are closest (center of vital interests);
 - (b) if the Contracting State in which he has his center of vital interests cannot be determined, he shall be deemed to be a resident of that Contracting State in which he has a habitual abode;
 - (c) if he has an habitual abode in both Contracting States or in neither of the Contracting States, he shall be deemed to be a resident of the Contracting State of which he is a citizen; and
 - (d) if he is a citizen of both Contracting States or of neither Contracting State, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.For purposes of this paragraph, a permanent home is the place where an individual dwells with his family.
3. An individual who is deemed to be a resident of one of the Contracting States and not a resident of the other Contracting State by reason of the provisions of paragraph 2 shall be deemed to be a resident only of the first-mentioned Contracting State for all purposes of this Convention, including Article 28 (General Rules of Taxation).
4. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a company is a resident of both Contracting States, when it shall be deemed to be a resident of the State in which it is organized or incorporated.

Article 5 PERMANENT ESTABLISHMENT

1. For the purpose of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of a resident of one of the Contracting States is wholly or partly carried on.
2. The term "permanent establishment" includes but is not limited to:
 - (a) a place of management;
 - (b) a branch;
 - (c) an office;
 - (d) a factory;
 - (e) a workshop;
 - (f) a farm or plantation;
 - (g) a warehouse
 - (h) a mine, oil or gas well, a quarry, or other place of extraction of natural resources;
 - (i) a building site or construction or assembly or installation project, or supervisory activities in connection therewith, or an installation or drilling rig or ship used for the exploration or exploitation of natural resources, which exists or continues for more than 120 days;
 - (j) the furnishing of services, including consultancy services, through employees or other personnel engaged for such purposes, but only where activities of that nature continue (for the same or a connected project) for more than 120 days within any consecutive 12-month period, provided that a permanent establishment shall not exist in any taxable year in which such services are rendered in that

- State for a period or periods aggregating less than 30 days in that taxable year;
3. Notwithstanding paragraphs 1 and 2, a permanent establishment shall not be deemed to exist by reason of one or more of the following:
 - (a) the use of facilities solely for the purpose of storage or display of goods or merchandise belonging to the resident;
 - (b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the resident solely for the purpose of processing by play;
 - (c) the maintenance of a stock of good or merchandise belonging to the resident solely for the purpose of processing by another person;
 - (d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise, or for collecting information, for the resident; or
the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of advertising, for the supply of information, for scientific research, or for similar activities which have a preparatory or auxiliary character, for the resident.
 - (e) information, for scientific research, or for similar activities which have a preparatory or auxiliary character, for the resident.
 4. A person acting in one of the Contracting States on behalf of a resident of the other Contracting State, other than an agent of an independent status to whom paragraph 5 applies, shall be deemed to be a permanent establishment in the first-mentioned Contracting State if such person :
 - (a) has and habitually exercises in the first-mentioned Contracting State, an authority to conclude contracts on behalf of that resident, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 3 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions, of that paragraph; or
 - (b) has no such authority, but habitually maintains in the first-mentioned State a stock of goods or merchandise belonging to the resident from which he regularly fills orders or makes deliveries on behalf of that resident and additional activities conducted in that State on behalf of the resident have contributed to the sale of such goods or merchandise.
 5. A resident of one of the Contracting States shall not be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State merely because such resident carries on business in that other Contracting State through a broker, general commission agent, or any other agent of an independent status, where such broker or agent is acting in the ordinary course of his business.
 6. The fact that a company which is a resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise) shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other.
 7. An insurance company which is a resident of one of the Contracting States, shall, except with regard to reinsurance, be considered as having a permanent establishment in the other Contracting State if, through a person other than one described in paragraph 5, such company receives premiums from or insures risks in the territory of that other Contracting State.

Article 6

INCOME FROM IMMOVABLE (REAL) PROPERTY

1. Income from immovable property, including income in respect of the operation of mines, oil or gas wells, quarries, or other natural resources and gains derived from the sale, exchange, or other disposition of such property or of the right giving rise to such income, may be taxed by the Contracting State in which such immovable property, mines, oil or gas wells, quarries, or other natural resources are situated. For purposes of this Convention, interest on indebtedness secured by immovable property or secured by a right giving rise to income in respect of the operation of mines, quarries, or other natural resources shall not be regarded as income from immovable property.
2. Paragraph 1 shall apply to income derived from the usufruct, direct use, letting, or use in any other form of immovable property.
3. The provisions of paragraphs 1 and 2 shall also apply to the income from immovable property of an enterprise and to income from immovable property used for the performance of independent personal services.

Article 7

SOURCE OF INCOME

For purposes of this Convention :

1. Dividends paid by a resident of a Contracting State shall be treated as income from sources within that

State.

2. Interest shall be treated as income from sources within a Contracting State only if paid by such Contracting State, a political subdivision or a local authority thereof, or by a resident of that Contracting State. Notwithstanding the preceding sentence, if the person paying the interest (whether or not such person is a resident of one of the Contracting States) has a permanent establishment in one of the Contracting States and such interest is borne by such permanent establishment, such interest shall be deemed to be from sources within the Contracting State in which the permanent establishment is situated.
3. Royalties described in paragraph 3 of Article 13 (Royalties) for the use of, or the right to use, property or rights described in such paragraph within a Contracting State shall be treated as income from sources within such Contracting State.
4. Income from immovable property including income in respect to the operation of mines, oil wells, quarries, or other natural resources (including gains derived from the sale of such property or the right giving rise to such income) shall be treated as income from sources within a Contracting State only if such property is situated in that Contracting State.
5. Income from the rental of tangible personal (movable) property, other than ships or aircraft or containers used in international traffic, shall be treated as income from sources within a Contracting State only if such property is situated in that Contracting State.
6. Income received by an individual for his performance of labor or personal services, whether as an employee or in an independent capacity, shall be treated as income from sources within a Contracting State only to the extent that such services are performed in that Contracting State. Income from personal services performed aboard ships or aircraft operated by a resident of one of the Contracting States in international traffic shall be treated as income from sources within that Contracting State if rendered by a member of the regular complement of the ship or aircraft. For purposes of this paragraph, income from labor or personal services includes pensions (as defined in paragraph 4 of Article 21 (Private Pensions and Annuities)) paid in respect of such services. Notwithstanding the preceding provisions of this paragraph, remuneration described in Article 22 (Social Security Payments) shall be treated as income from sources within a Contracting State only if paid by or from the public funds of that Contracting State or a political subdivision or local authority thereof.
7. Income from the sale, exchange or other disposition of property described in paragraph 1(a) and (b) of Article 14 (Capital Gains) shall be treated as income from sources within Indonesia or the United States, as the case may be.
8. Notwithstanding paragraphs 1 through 6, business profits which are attributable to a permanent establishment which the recipient, a resident of one of the Contracting States, has in the other Contracting State, including income derived from immovable property and natural resources and dividends, interest, royalties (as defined in paragraph 3 of Article 13 (Royalties)) and capital gains shall be treated as income from sources within that other Contracting State, but only if the property or rights giving rise to such income, dividends, interest, royalties, or capital gains are effectively connected with such permanent establishment.
9. The source of any item of income to which paragraphs 1 through 8 are not applicable shall be determined by each of the Contracting States in accordance with its own law. Notwithstanding the preceding sentence, if the source of any item of income under the laws of one Contracting State is different from the source of such item of income under the laws of the other Contracting State or if the source of such income is not readily determinable under the laws of one of the Contracting States, the competent authorities of the Contracting States may, in order to prevent double taxation or further any other purpose of this Convention, establish a common source of the item of income for purposes of this Convention.

Article 8 BUSINESS PROFITS

1. Business profits of a resident of one of the Contracting States shall be exempt from tax by the other Contracting State unless such resident carries on business in that other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If such resident carries on business as aforesaid, tax may be imposed by that other Contracting State on the business profits of such resident but only on so much of such profits as are attributable to the permanent establishment or are derived from sources within such other Contracting State from sales of goods or merchandise of the same kind as those sold, or from other business transactions of the same kinds as those effected, through the permanent establishment.
2. Where a resident of one of the Contracting States carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein, there shall in each Contracting State be attributed to the permanent establishment the business profits which would be attributable to such permanent

establishment if such permanent establishment were an independent entity engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions and dealing wholly independently with the resident of which it is a permanent establishment.

3. In the determination of the business profits of a permanent establishment, there shall be allowed as deductions expenses which are reasonably connected with such profits, including executive and general administrative expenses, whether incurred in the Contracting State in which the permanent establishment is situated or elsewhere. However, no such deduction shall be allowed in respect of amounts, if any, paid (otherwise than towards reimbursement of actual expenses) by the permanent establishment to the head office of the enterprise or any of its other offices, by way of royalties, fees or other similar payments in return for the use of patents or other rights, or by way of commission for specific services performed or for management, or by way of interest on moneys lent to the permanent establishment. Likewise, no account shall be taken, in the determination of the profits of a permanent establishment, for amounts charged (otherwise than towards reimbursement of actual expenses), by the permanent establishment to the head office of the enterprise or any of its other offices, by way of royalties, fees or other similar payments in return for the use of patents or other rights or by way of commission for specific services performed or for management or by way of interest on moneys lent to the head office of the enterprise or any of its other offices.
4. No profits shall be attributed to a permanent establishment of a resident of one of the Contracting States in the other Contracting State merely by reason of the purchase of goods or merchandise by that permanent establishment, or by the resident of which it is a permanent establishment, for the account of that resident.
5. Where business profits include items of income which are dealt with separately in other articles of this Convention, the provisions of those articles shall, except as otherwise provided therein, supersede the provisions of this Article.

Article 9 SHIPPING AND AIR TRANSPORT

1. Notwithstanding Article 8 (Business Profits), a resident of a Contracting State shall be exempt from taxation by the other Contracting State with respect to income derived by that resident from the operation of ships or aircraft in international traffic.
2. For the purposes of paragraph 1, income from the operation of ships or aircraft in international traffic includes:
 - (a) income from the rental of ships or aircraft in international traffic on a full basis;
 - (b) income from the rental of aircraft on a bareboat basis if the aircraft is operated in international traffic;
 - (c) income from the rental of ships on a bareboat basis if the ship is operated in international traffic and the lessee is not a resident of the other Contracting State or a permanent establishment in that other State; and
 - (d) income from the use or maintenance of containers (and related equipment for the transport of containers) used in international traffic if such income is incidental to the income described in paragraph 1.
3. Notwithstanding Article 14 (Capital Gains), gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of ships or aircraft operated in international traffic or containers (and related equipment for the transport of containers) used in international traffic shall be taxable only in that State.

Article 10 RELATED PERSONS

1. Where a resident of one of the Contracting States and any other person are related and where such related persons make arrangements or impose conditions between themselves which are different from those which would be made between independent persons, any income, deductions, credits, or allowances which would, but for those arrangements or conditions, have been taken into account in computing the income (or loss) of, or the tax payable by, one of such persons, may be taken into account in computing the amount of the income subject to tax and the taxes payable by such person.
2. A person is related to another person if either person participates directly or indirectly in the management, control or capital of the other, or if any third person or persons participates directly or indirectly in the management, control or capital of both. For this purpose, the term "control" includes any kind of control, whether or not legally enforceable, and however exercised or exercisable.

3. Where a Contracting State includes in the profits of a resident of that State, and taxes accordingly, profits on which a resident of the other Contracting State has been charged to tax in that other State, and the profits so included are profits which would have accrued to the resident of the first-mentioned State if the conditions made between the two residents had been those which would have been made between independent persons, then that other State shall make an appropriate adjustment to the amount of the tax charged therein on those profits. In determining such adjustment, due regard shall be paid to the other provisions of this Convention and the competent authorities of the Contracting States shall if necessary consult each other.

Article 11 DIVIDENDS

1. Dividends derived from sources within one of the Contracting States by a resident of the other Contracting State may be taxed by both Contracting States.
2. However, if the beneficial owner of the dividends is a resident of the other Contracting State, the tax charged by the first-mentioned State may not exceed:
 - (a) 10 percent of the gross amount of the dividends if the beneficial owner is a company that owns directly at least 25 percent of the voting stock of the company paying the dividends;
 - (b) 15 percent of the gross amount of the dividends in all other cases.
3. Paragraph 2 shall not apply if the recipient of the dividends, being a resident of one of the Contracting States, has a permanent establishment or fixed base in the other Contracting State and the shares with respect to which the dividends are paid are effectively connected with such permanent establishment or fixed base. In such a case the provisions of Article 8 (Business Profits) or Article 15 (Independent Personal Services) shall apply.
4. Where a company which is a resident of a Contracting State has a permanent establishment in the other Contracting State, that other State may impose an additional tax in accordance with its law on the profits attributable to the permanent establishment (after deducting therefrom the company tax and other taxes on income imposed thereon in that other State) and on interest payments allocable to the permanent establishment, but the additional tax so charged shall not exceed 10 percent.
5. The rate of tax referred to in paragraph 4 of this Article shall not affect the rate of any such additional tax contained in any production sharing contracts and contracts of work (or any other similar contracts) relating to oil and gas or other mineral products negotiated by the Government of Indonesia, its instrumentality, its relevant State oil company or any other entity thereof with a person who is a resident of the United States.

Article 12 INTEREST

1. Interest derived from sources within one of the Contracting States by a resident of the other Contracting State may be taxed by both Contracting States.
2. The rate of tax imposed by one of the Contracting States on interest derived from sources within that Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall not exceed 10 percent of the gross amount of such interest.
3. Notwithstanding paragraphs 1 and 2, interest arising in one of the two States shall be taxable only in the other State to the extent that such interest is derived by:
 - (i) the Government of the other State, including political subdivisions and local authorities thereof, or
 - (ii) the Central Bank of the other State; or
 - (iii) a financial institution owned or controlled by the Government of the other State, including political subdivisions and local authorities thereof.
4. Paragraph 2 shall not apply if the recipient of the interest, being a resident of one of the Contracting States, has a permanent establishment or fixed base in the other Contracting State and the indebtedness giving rise to the interest is effectively connected with such permanent establishment or fixed base. In such a case the provisions of Article 8 (Business Profits) or Article 15 (Independent Personal Services) shall apply.
5. Where any amount designated as interest paid to any related person exceeds an amount which would have been paid to an unrelated person, the provisions of this Article shall apply only to so much of the interest as would have been paid to an unrelated person. In such a case the excess payment may be taxed by each Contracting State according to its own law, including the provisions of this Convention where applicable.

6. The term "interest" as used in this Convention means income from bonds, debentures, Government securities, notes, or other evidences of indebtedness, whether or not secured by a mortgage or other securities and whether or not carrying a right to participate in profits, and debt-claims of every kind, as well as all other income which, under the taxation law of the Contracting State in which the income has its source, is assimilated to income from money lent.

**Article 13
ROYALTIES**

1. Royalties derived from sources within one of the Contracting States by a resident of other Contracting State may be taxed by both Contracting States.
2. The rate of tax imposed by a Contracting State on royalties derived from sources within that Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall not exceed 10 percent of the gross amount of royalties described in paragraph 3.
3. (a) The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind made as consideration for the use of, or the right to use, copyrights of literary, artistic, or scientific works (including copyrights or motion pictures and films, tapes or other means of reproduction used for radio or television broadcasting), patents, designs, models, plans, secret processes or formula, trademarks, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience. It also includes gains derived from the sale, exchange, or other dispositions of any such property or rights to the extent that the amounts realized on such sale, exchange or other disposition for consideration are contingent on the productivity, use, or disposition of such property or rights.
(b) The term "royalties" as used in this Article also includes payments by a resident of one of the Contracting States for the use of, or the right to use, industrial, commercial or scientific equipment, but not including ships, aircraft or containers the income from which is exempt from tax by the other Contracting State under Article 9 (Shipping and Air Transport).
4. Paragraph 2 shall not apply if the recipient of the royalty, being a resident of one of the Contracting States, has in the other Contracting State a permanent establishment or fixed base and the property or rights giving rise to the royalty is effectively connected with such permanent establishment. In such a case the provisions of Article 8 (Business Profits) or Article 15 (Independent Personal Services) shall apply.
5. Where any amount designated as a royalty paid to any related person exceeds an amount which would have been paid to an unrelated person, the provisions of this Article shall apply only to so much of the royalty as would have been paid to an unrelated person. In such a case the excess payment may be taxed by each Contracting State according to its own law, including the provisions of this Convention where applicable.

**Article 14
CAPITAL GAINS**

1. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of property described in Article 6 (Income from Immovable (Real) Property) and situated in the other Contracting State may be taxed in that other State. The term "property described in Article 6 (Income from Immovable (Real) Property) situated within the other Contracting State" includes :
 - (a) Where Indonesia is the other Contracting State, an interest in real property situated in Indonesia; and
 - (b) Where the United States is the other Contracting State, a United States real property interest.
2. A resident of one of the Contracting States shall be exempt from tax by the other Contracting State of gains derived from the sale, exchange, or other disposition of capital assets other than assets described in paragraph 1 unless :
 - (a) The recipient of the gain has a permanent establishment or fixed base in the other Contracting State and the property giving rise to the gain is effectively connected with such permanent establishment or fixed base, in which case the provisions of Article 8 (Business Profits) or Article 15 (Independent Personal Services) shall apply; or
 - (b) The recipient of the gain is an individual and is present in the other Contracting State for a period or periods aggregating 120 days or more during the taxable year.
3. Notwithstanding paragraph 2, gains derived by a resident of a Contracting State from the deemed alienation of assets described in paragraph (2)(i) of Article 5 (Permanent Establishment) and used for the exploration for or exploitation of oil and gas resources shall be taxable only in that State.

**Article 15
INDEPENDENT PERSONAL SERVICES**

1. Income derived by a resident of a Contracting State in respect of professional services or other activities of an independent characters shall be taxable only in that State except in the following circumstances, when such income may also be taxed in the other Contracting State:
 - (a) If he has a fixed base regularly available to him in the other Contracting State for the purpose of performing his activities; in that case, only so much of the income as is attributable to that fixed base may be taxed in that other Contracting State; or
 - (b) If his stay in the other Contracting State is for a period or periods amounting to or exceeding in the aggregate 120 days in any consecutive 12-month period; in that case, only so much of the income as is derived from his activities performed in that other State may be taxed in that other State.
2. The term "professional services" includes especially independent scientific, literary, artistic, educational or teaching activities as well as the independent activities of physicians, lawyers, engineers, architects, dentists and accountants.

Article 16
DEPENDENT PERSONAL SERVICES

1. Wages, salaries, and similar remuneration derived by an individual who is a resident of one of the Contracting States from labor or personal services performed as an employee, including income from services performed by an officer of a corporation or company, may be taxed by that Contracting State. Except as provided by paragraph 2, such remuneration derived from sources within the other Contracting State may also be taxed by that other Contracting State.
2. Remuneration described in paragraph 1 derived by an individual who is a resident of one of the Contracting States shall be exempt from tax by the other Contracting State if :
 - (a) he is present in that other Contracting State for a period or periods aggregating less than 120 days in any consecutive 12-month period; and
 - (b) the remuneration is paid by or on behalf of an employer who is not a resident of the other State; and
 - (c) the remuneration is not borne as such or reimbursed by a permanent establishment which the employer has in that other Contracting State.
3. Notwithstanding paragraph 2, remuneration derived by an individual from the performance of labor or personal services as an employee aboard ships or aircraft operated by a resident of one of the Contracting States in international traffic shall be exempt from tax by the other Contracting State if such individual is a member of the regular complement of the ship or aircraft.

Article 17
ARTISTES AND ATHLETES

1. Notwithstanding Articles 15 (Independent Personal Services) and 16 (Dependent Personal Services), income derived by public entertainers, such as theatre, motion picture, radio or television artistes, and musicians, and by athletes, from their personal activities as such may be taxed in the Contracting State in which those activities are exercised if the gross amount of such remuneration, including expenses reimbursed to him or borne on his behalf, exceeds in the aggregate 2,000 United States dollars or its equivalent in Indonesian rupiahs in any consecutive 12-month period.
2. Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or an athlete in his capacity as such accrues not to the entertainer or athlete himself but is diverted to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Articles 8 (Business Profits) and 15 (Independent Personal Services), be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or athlete are exercised.
3. The provisions of paragraph 1 and 2 shall not apply to remuneration or profits derived from activities exercised in a Contracting State if the visit to that State is substantially supported or sponsored by the other Contracting State and is certified by the competent authority of the sending State to qualify under this provision.

Article 18
GOVERNMENT SERVICE

1. (a) Remuneration, other than a pension, paid by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to any individual in respect to services rendered to that State or political subdivision or local authority thereof shall be taxable only in that State.
(b) However, such remuneration shall be taxable only in the other Contracting State if the services are rendered in that State and the recipient is a resident of that State who:
 - (i) is a national of that State; or
 - (ii) did not become a resident of that State solely for the purpose of performing the services.
2. Any pension paid by, or out of funds created by, a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof to any individual in respect of services rendered to that State or political subdivision or local authority thereof shall be taxable only in that State.
3. The provisions of Articles 15 (Independent Personal Services), 16 (Dependent Personal Services), and 21 (Private Pensions and Annuities) shall apply to remuneration or pensions in respect of services rendered in connection with any trade or business carried on by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof.

Article 19
STUDENTS AND TRAINEES

1. (a) An individual who is a resident of a Contracting State immediately before making a visit to the other Contracting State and is temporarily present in the other State solely:
 - (i) as a student at a recognized university, college, school or other similar recognized educational institution in that other State; or
 - (ii) as a recipient of a grant, allowance or award for the primary purpose of study, research or training from the Government of either state or from a scientific, educational, religious or charitable organization or under a technical assistance program entered into by the Government of either State;shall be exempt from tax in that other State for a period not exceeding five years from his date of arrival in that other State on amounts described in subparagraph (b).
(b) The amounts referred to in subparagraph (a) are:
 - (i) all remittances from abroad for the purposes of his maintenance, education, study, research, or training;
 - (ii) the amount of such grant, allowance or award; and
 - (iii) any remuneration not exceeding two thousand United States dollars or its equivalent in Indonesian rupiahs per year in respect of services in that other State, provided the services are performed in connection with his study, research or training or are necessary for the purposes of his maintenance.
2. An individual who is a resident of a Contracting State immediately before making a visit to the other Contracting State and is temporarily present in the other State solely as a business or technical apprentice shall be exempt from tax in that other State for a period not exceeding twelve consecutive months on his income from personal services in an aggregate amount not in excess of 7,500 United States dollars or its equivalent in Indonesian rupiahs.

Article 20
TEACHERS AND RESEARCHERS

1. An individual who is a resident of a Contracting State immediately before making a visit to the other Contracting State, and who, at the invitation of a university, college, school or other similar educational institution, visits that other State solely for the purpose of teaching or research or both at such educational institution shall be exempt from tax in that other State on any remuneration for such teaching or research for a period not exceeding two years from his date of arrival in that other State. An individual shall be entitled to the benefits of this paragraph only once.
2. This Article shall not apply to income from research if such research is undertaken primarily for the private benefit of a specific person or persons.

Article 21
PRIVATE PENSIONS AND ANNUITIES

1. Except as provided in Article 18 (Government Service), pensions and other similar remuneration in consideration of past employment derived from sources within one of the Contracting States by a resident

of the other Contracting State may be taxed by both Contracting States. If the beneficial owner of pensions and other similar remuneration is a resident of the other Contracting State, the tax so charged may not exceed 15 percent of the gross amount thereof.

2. Annuities paid to an individual who is a resident of one of the Contracting States shall be taxable only in that Contracting State.
3. Alimony and child support payments made by an individual who is a resident of one of the Contracting States to an individual who is a resident of the other Contracting State shall be exempt from tax in that other Contracting State.
4. The term "pensions and other similar remuneration", as used in this Article, means payments made by reason of retirement or death in consideration for services rendered, or by way of compensation for injuries received in connection with past employment.
5. The term "annuities", as used in this Article, means a stated sum paid periodically at stated times during life, or during a specified number of years, under an obligation to make the payments in return for adequate and full consideration (other than services rendered).
6. The term "alimony", as used in this Article, means periodic payments made pursuant to a decree of divorce, separate maintenance agreement, or support or separation agreement.

Article 22 SOCIAL SECURITY PAYMENTS

Social security payments and similar benefits paid out of public funds by one of the Contracting States to an individual who is a resident of the other Contracting State or a citizen of the United States shall be taxable only in the first-mentioned Contracting State. This Article shall not apply to payments described in Article 18 (Government Service).

Article 23 RELIEF FROM DOUBLE TAXATION

Double taxation of income shall be avoided in the following manner :

1. In accordance with the provisions and subject to the limitations of the law of the United States, as in force from time to time, the United States shall allow to a citizen or resident of the United States as a credit against the United States tax the appropriate amount of Indonesian tax. Such appropriate amount shall be based upon the amount of tax paid to Indonesia, but the credit shall not exceed the limitations provided by United States law for the taxable year. For the purpose of applying the United States credit in relation to taxes paid to Indonesia, the rules set forth in Article 7 (Source of Income) shall be applied to determine the source of income, subject to such source rules in domestic law as apply solely for the purposes of limiting the foreign tax credit.
2. In accordance with the provisions and subject to the limitations of the law of Indonesia, as in force from time to time, Indonesia shall allow to a resident of Indonesia as a credit against Indonesian tax the appropriate amount of income taxes paid to the United States. Such appropriate amount shall be based upon the amount of tax paid to the United States but shall not exceed the limitations provided by Indonesian law for the taxable year. For the purpose of applying the Indonesian credit in relation to taxes paid to the United States, the rules set forth in Article 7 (Source of Income) shall be applied to determine the source of income.

Article 24 NON-DISCRIMINATION

1. A citizen of one of the Contracting States who is a resident of the other Contracting State shall not be subjected in that other Contracting State to more burdensome taxes or connected requirements than a citizen of that other Contracting State who is a resident therefore under the same conditions or circumstances.
2. Except as provided in paragraph 4 of Article 11 (Dividends), a permanent establishment which a resident of one of the Contracting States has in the other Contracting State shall not be subject in that other Contracting State to more burdensome taxes or connected requirements than a resident of that other Contracting State carrying on the same activities. This paragraph shall not be construed as obliging a Contracting State to grant to individual residents of the other Contracting State any personal allowances, reliefs, or deductions for taxation purposes on account of civil status or family responsibilities which it

grants to its own individual residents.

3. A corporation of one of the Contracting States, the capital of which is wholly or partly owned or controlled by one or more residents of the other Contracting State, shall not be subjected in the first-mentioned Contracting State to any taxation or any requirement connected therewith which is other or more burdensome than the taxation and connected requirements to which a corporation of the first-mentioned Contracting State carrying on the same activities, the capital of which is wholly owned or controlled by one or more residents of the first-mentioned Contracting State, is or may be subjected.
4. Except where the provisions of paragraph 1 of Article 10 (Related Persons), paragraph 5 of Article 12 (Interest), or paragraph 5 of Article 13 (Royalties) apply, interest, royalties, and other disbursements paid by a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purposes of determining the taxable profits of the first-mentioned resident, be deductible under the same conditions (including rules governing the allowable debt to equity ratio) as if they had been paid to a resident of the first-mentioned State. Similarly, any debts of a resident of a Contracting State to a resident of the other Contracting State shall, for the purpose of determining the taxable capital of the first-mentioned resident, be deductible under the same conditions (including rules governing the allowable debt to equity ratio) as if they had been contracted to a resident of the first-mentioned State.
5. For the purposes of this Article, the Convention shall apply, notwithstanding the provisions of Article 2 (Taxes Covered), to taxes of every kind imposed by a Contracting State.

Article 25 **MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE**

1. Where a resident of a Contracting State considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with this Convention, he may, notwithstanding the remedies provided by the national laws of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24 (Non-discrimination), to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years of the first notification of that action. Where a combination of decisions or actions taken in both Contracting States results in taxation not in accordance with the provisions of the Convention, the three years begins to run only from the first notification of the most recent action or decision.
2. The competent authority shall endeavor, if the objection appears to it to be justified and it is not itself able to arrive at an appropriate solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits or other procedural limitations in the domestic law of the Contracting States.
3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavor to resolve by mutual agreement any difficulties arising as to the application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.
4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly for the purpose of reaching an agreement in the sense of this Article. When it seems advisable for the purpose of reaching agreement, the competent authorities may meet together for an oral exchange of opinions.

Article 26 **EXCHANGE OF INFORMATION**

- (a) to carry out administrative measures at variance with the laws and administrative practice of that or of the other Contracting State;
 - (b) to supply information which is not obtainable under the laws or in the normal course of the administration of that or of the other Contracting State;
 - (c) to supply information which would disclose any trade, business, industrial, commercial, or professional secret or trade process, or information the disclosure of which would be contrary to public policy.
3. If information is requested by a Contracting State in accordance with this Article, the other Contracting State shall obtain the information to which the request relates in the same manner and to the same extent as if the tax of the first-mentioned State were the tax of that other State and were being imposed by that other State. If specifically requested by the competent authority of a Contracting State, the competent authority of the other Contracting State shall provide information under this Article in the form of depositions of witnesses and authenticated copies of unedited original documents (including books, papers, statements, records, accounts, and writings), to the same extent such depositions and documents can be obtained under the laws and administrative practices of that other State with respect to its own taxes.
 4. The exchange of information shall be either on a routine basis or on request with reference to particular case. The competent authorities of the Contracting States may agree on the list of information which shall be furnished on a routine basis.
 5. The competent authorities of the Contracting States shall notify each other of the publication by their respective Contracting States of any material concerning the application of this Convention, whether in the form of legislation, regulations, rulings, or judicial decisions by transmitting in the ensuing calendar year the texts of any such materials adopted in the course of any given calendar year.
 6. For the purposes of this Article, the Convention shall apply, notwithstanding the provisions of Article 2 (Taxes Covered, to taxes of every kind imposed by a Contracting State.

Article 27
DIPLOMATIC AND CONSULAR OFFICERS

Nothing in this Convention shall affect the fiscal privileges of diplomatic and consular officials under the general rules of international law or under the provisions of special agreements.

Article 28
GENERAL RULES OF TAXATION

1. A resident of one of the Contracting States may be taxed by the other Contracting State on any income from sources within that other Contracting State and only on such income, subject to any limitations set forth in this Convention. For this purpose, the rules set forth in Article 7 (Source of Income) shall be applied to determine the source of income.
2. The provisions of this Convention shall not be construed to restrict in any manner any exclusion, exemption, deduction, credit, or other allowance now or hereafter accorded :
 - (a) by the laws of one of the Contracting States in the determination of the tax imposed by that Contracting State, or
 - (b) by any other agreement between the Contracting States.
3. Notwithstanding any provisions of this Convention except paragraph 4, a Contracting State may tax a citizen or resident of that Contracting State as if this Convention had not come into effect. For this purpose the term "citizen" shall include a former citizen whose loss of citizenship had as one of the principal purposes the avoidance of tax but only for a period of ten years following such loss.
4. The provisions of paragraph 3 shall not affect:
 - (a) the benefits conferred by a Contracting State under paragraph 3 of Article 10 (Related Persons), paragraph 3 of Article 21 (Private Pensions and Annuities), Articles 22 (Social Security Payments), 23 (Relief from Double Taxation), 24 (Non-Discrimination), and 25 (Mutual Agreement Procedure); and
 - (b) the benefits conferred by a Contracting State under Article 18 (Government Service), 19 (Students and Trainees), 20 (Teachers and Researchers), and 27 (Diplomatic and Consular Officers), upon individuals who are neither citizens of, nor have immigrant status in, that Contracting State.
5. The competent authorities of the Contracting States may each prescribe regulations necessary to carry out the provisions of this Convention.
6. Except as provided in paragraph 7, a person (other than an individual) which is a resident of a Contracting State shall not be entitled under this Convention to relief from taxation in the other Contracting State unless:

- (a) more than 50 percent of the beneficial interest in such person (or in the case of a company, more than 50 percent of the number of shares of each class of the company's shares) is owned, directly or indirectly, by any combination of one or more of:
 - (i) individuals who are residents of the United States;
 - (ii) citizens of the United States;
 - (iii) individuals who are residents of Indonesia;
 - (iv) companies as described in paragraph 7(a); and
 - (v) the Contracting States; and
 - (b) the income of such person is not used in substantial part, directly or indirectly, to meet liabilities (including liabilities for interest or royalties) to persons other than those enumerated in subparagraphs (a)(i) through (v).
7. The provisions of paragraph 6 shall not apply if:
- (a) the person is a company in whose principal class of shares there is substantial and regular trading on a recognized stock exchange; or
 - (b) the establishment, acquisition and maintenance of such person and the conduct of its operations did not have as a principal purpose the purpose of obtaining benefits under the Convention.
8. For the purposes of paragraph 7(a), the term "a recognized stock exchange" means:
- (a) the NASDAQ System owned by the National Association of Securities Dealers, Inc., and any stock exchange registered with the Securities and Exchange Commission as a national securities exchange for the purposes of the Securities Exchange Act of 1934; and
 - (b) the Jakarta stock exchange; and
 - (c) any other stock exchange agreed upon by the competent authorities of the Contracting States.

Article 29
ASSISTANCE IN COLLECTION

1. Each of the Contracting States shall endeavor to collect on behalf of the other Contracting State such taxes imposed by that other Contracting State as well ensure that any exemption or reduced rate of tax granted under this Convention by that other Contracting State shall not be enjoyed by persons not entitled to such benefits. The competent authorities of the Contracting States may consult together for the purposes of giving effect to this Article.
2. In no case shall this Article be construed so as to impose upon a Contracting State the obligation to carry out administrative measures at variance with the regulations and practices of either Contracting State or which would be contrary to the first-mentioned Contracting State's sovereignty, security, or public policy.

Article 30
ENTRY INTO FORCE

This Convention shall be subject to ratification and instruments of ratification shall be exchanged at Washington as soon as possible. It shall enter into force one month after the date of exchange of the instruments of ratification. The provisions shall for the first time have effect with respect to taxes withheld at source in accordance with Articles 11 (Dividends), 12 (Interest), and 13 (Royalties), for amounts paid or credited on or after the first day of the second month next following the date on which the Convention enters into force, and with respect to other taxes for calendar years or taxable years beginning on or after January 1 of the year in which this Convention enters into force.

Article 31
TERMINATION

This Convention shall remain in force until terminated by one of the Contracting States. Either Contracting State may terminate the Convention at any time after 5 years from the date on which the Convention enters into force provided that at least 6 months' prior notice of termination has been given through diplomatic channels. In such event, the Convention shall cease to have force and effect as respects income of calendar years or taxable years beginning (or, in the case of taxes payable at the source, payment made on or after January 1 next following the expiration of the 6-month period).

DONE at Jakarta, in duplicate, in the English language, this eleventh day of July 1988.

For the Government of

For the Government of

the Republic of Indonesia;

the United States of America;

PROTOCOL

At the moment of signing the Convention for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion, the undersigned have agreed upon the following understandings:

It is agreed that the provisions of this Convention do not prejudice the legal rights of residents of a Contracting State concerning the taxation by the other Contracting State of income from the operation of ships or aircraft in international traffic with respect to taxable years beginning before January 1 of the year in which this Convention enters into force.

Ad Article 5, paragraph 3

It is agreed that for purposes of this paragraph the term "permanent establishment" shall not be deemed to include the use of facilities or the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise for the purpose of occasional delivery of such goods or merchandise.

Ad Article 11, paragraph 4

It is agreed that the tax on interest payments permitted by this paragraph will apply, in the case of the United States, to the excess, if any, of interest deducted in determining the profits of the permanent establishment over the actual payments of interest by the permanent establishment. A permanent establishment may deduct an allocable portion of the interest expense of the home office. Where that deduction exceeds the amount of interest actually paid by the permanent establishment, the excess deduction is treated as if it were remitted to the home office subject to the additional tax under this paragraph.

Done at Jakarta, in duplicate, in the English language, this 11th day of July, 1988.

For the Government of
the Republic of Indonesia;

For the Government of
the United States of America;

SURAT EDARAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK
NOMOR SE - 04/PJ.7/1993

TENTANG

PETUNJUK PENANGANAN KASUS-KASUS TRANSFER PRICING (SERI TP - 1)

DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

Sebagaimana dimaklumi bahwa dalam Pasal 18 ayat (2) dan (3) UU PPh 1984 beserta penjelasannya dan Pasal 2 ayat (1) dan (2) UU PPN 1984 beserta penjelasannya diatur wewenang Direktur Jenderal Pajak untuk mengatur lebih lanjut mengenai perlakuan perpajakan atas transaksi antar Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa. Ketentuan tersebut berkaitan pula dengan Pasal 5 ayat (1) dan (2) serta Pasal 9 ayat (1) huruf e UU PPh 1984.

Hubungan istimewa antara Wajib Pajak Badan dapat terjadi karena pemilikan atau penguasaan modal saham suatu badan oleh badan lainnya sebanyak 25% atau lebih, atau antara beberapa badan yang 25% atau lebih sahamnya dimiliki oleh suatu badan. Sedangkan untuk Wajib Pajak Perseorangan hubungan istimewa dapat terjadi karena hubungan keluarga sedarah atau semenda dalam garis lurus atau kesamping satu derajat.

Hubungan istimewa antara Wajib Pajak Perseorangan dianggap terjadi misalnya antara ayah, ibu, anak, saudara (kandung), mertua, anak tiri dan ipar. Hubungan istimewa dimaksud dapat mengakibatkan kekurang-wajaran harga, biaya atau imbalan lain yang direalisasikan dalam suatu transaksi usaha.

Secara universal transaksi antar Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa tersebut dikenal dengan istilah transfer pricing. Hal ini 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).

Perlu disadari bahwa 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 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 atau antara Wajib Pajak Dalam Negeri 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 mate-riil (substance over form rule).

Untuk memudahkan bagi Saudara dalam menangani kasus-kasus Transfer Pricing atau yang mengandung indikasi adanya Transfer Pricing, di bawah ini disampaikan beberapa contoh dari kasus dimaksud beserta perlakuan perpajakannya.

(1) Kekurang-wajaran harga penjualan

Contoh 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 Perpajakan:

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 SKP dan PT. A tidak boleh menerbitkan faktur pajak atas kekurangan tersebut, sehingga tidak merupakan kredit pajak bagi PT. B.

Contoh 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 Perpajakan:

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)}.

Contoh 3 :

PT. B menjual kembali barang yang 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 Perpajakan :

(1) 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,-)}.

(2) 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%.

(2) Kekurang-wajaran harga pembelian

Contoh :

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. 3500 per unit.

Perlakuan perpajakan

Pada contoh tersebut di atas, pertama-tama 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 utang ke H Ltd di Hongkong dengan harga pokok yang seharusnya diperhitungkan dianggap sebagai pembayaran dividen terselubung.

(3) Kekurang-wajaran alokasi biaya administrasi dan umum (overhead cost)

Contoh :

Pusat perusahaan (Head Office) di luar negeri dari BUT di Indonesia sering mengalokasikan biaya administrasi dan umum (overhead cost) kepada BUT tersebut. Biaya yang dialokasikan tersebut antara lain adalah :

Biaya training karyawan BUT di Indonesia yang diselenggarakan kantor pusat di luar negeri; Biaya perjalanan dinas direksi kantor pusat tersebut ke masing-masing BUT; Biaya administrasi/manajemen lainnya dari kantor pusat yang merupakan biaya penyelenggaraan perusahaan; Biaya riset dan pengembangan yang dikeluarkan kantor pusat.

(4) Perlakuan perpajakan :

Alokasi biaya-biaya tersebut diatas 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 berdasar faktor-faktor tertentu yang dapat mencerminkan dengan baik proporsi manfaat yang diterimanya, misalnya perbandingan jumlah peredaran. kekurang-wajaran pembebanan bunga atas pemberian pinjaman oleh pemegang saham.

Contoh :

H Ltd di Hongkong memiliki 80% saham PT. C dengan modal yang belum disetor sebesar Rp. 200 juta. H Ltd juga memberikan pinjaman sebesar Rp. 500 juta dengan bunga 25% atau Rp. 125 juta setahun. Tingkat bunga setempat yang berlaku adalah 20%.

Perlakuan perpajakan :

(a) Penentuan kembali jumlah utang PT. C. Pinjaman sebesar Rp. 200 juta dianggap sebagai penyeteroran modal terselubung, sehingga besarnya hutang PT. C yang dapat diakui adalah sebesar Rp. 300 juta (Rp. 500 juta - Rp. 200 juta).

(b) 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.

(5) Kekurang-wajaran pembayaran komisi, lisensi, franchise, sewa, royalti, imbalan atas jasa manajemen, imbalan atas jasa teknik dan imbalan jasa lainnya

Contoh kasus Pembayaran lisensi, franchise dan royalti :

Contoh 1 :

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 perpajakan:

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.

Contoh 2 :

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 perpajakan:

Harga sebanding untuk bahan tersebut adalah DM 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.

Contoh kasus imbalan atau jasa manajemen, imbalan atas jasa teknik dan imbalan jasa sejenis lainnya :

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 Perpajakan :

Dalam kasus di atas, maka imbalan jasa yang wajar adalah Rp 250.

Contoh kasus komisi:

PT. A memiliki 25% saham PT. B. PT. B juga merupakan distributor PT. A dengan komisi 5% dari harga jual. Disamping 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 perpajakan :

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.

(6) Pembelian harta perusahaan oleh pemegang saham atau oleh pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan harga yang lebih rendah dari harga pasar.

Contoh :

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 perpajakan :

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%.

(7) Penjualan kepada pihak luar negeri melalui pihak ketiga yang tidak mempunyai substansi usaha (letter box company).

Contoh :

PT. I Indonesia, yang mempunyai hubungan istimewa dengan H Ltd Hongkong, dua-duanya adalah anak perusahaan K di Korea. Dalam usahanya PT. I mengekspor 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 perpajakan:

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 di peroleh 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).

Agar supaya para pemeriksa dapat melakukan pemeriksaan dengan efektif terhadap kasus Transfer Pricing, akan segera diterbitkan Petunjuk Pemeriksaan an Pajak Pada Kasus Transfer Pricing. Jika dalam pelaksanaan sehari-hari Saudara menghadapi kasus-kasus yang tidak dapat diselesaikan pada instansi pertama, hendaknya Saudara konsultasikan dengan Kanwil setempat. Kalau dibutuhkan data pembanding dari luar negeri maka permintaan hendaknya ditujukan ke Direktorat Peraturan Perpajakan. Selanjutnya Direktorat tersebut akan melaksanakan permintaan data dimaksud ke Negara yang bersangkutan. Prosedur permintaan data dilakukan sesuai dengan ketentuan pada Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda yang berlaku.

Demikian untuk dilaksanakan dengan sebaik-baiknya.

DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

ttd

Drs. MARIE MUHAMMAD

