



**UNIVERSITAS INDONESIA**

**KAJIAN ATAS DAMPAK PERATURAN  
TRANSFER *PRICING* DALAM *E-COMMERCE*  
TERHADAP TRANSAKSI *E-COMMERCE*  
DI INDONESIA**

**TESIS**

**Diajukan sebagai salah satu syarat  
untuk memperoleh gelar Magister Akuntansi**

**IKA RETNANINGTYAS  
0706195604**

**FAKULTAS EKONOMI  
PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI  
JAKARTA  
MEI 2009**

## HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

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

Nama : Ika Retnaningtyas  
NPM : 0706195604  
Tanda Tangan :   
Tanggal : 7 Mei 2009



## HALAMAN PENGESAHAN

Tesis ini diajukan oleh

Nama : Ika Retnaningtyas  
NPM : 0706195604  
Program Studi : Magister Akuntansi  
Judul Tesis : Kajian Atas Dampak Peraturan Transfer Pricing dalam E-Commerce Terhadap Transaksi E-Commerce di Indonesia

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

### DEWAN PENGUJI

Pembimbing : Christine, M. Int. Tax.

(  )

Penguji : Gunawan Pribadi, MBT

(  )

Penguji : Hadi Susilo, M.Ak.

(  )

Ditetapkan di : Jakarta

Tanggal : 22 Mei 2009

Mengetahui,  
Ketua Program

  
Dr. Endawati Gani  
NIP. 101 653 464

## KATA PENGANTAR

*Alhamdulillah Rabbi 'Alamiin*, segala puji bagi Allah SWT, Tuhan seru sekalian alam. Sujud syukur mengiringi terselesaikannya tesis ini setelah melewati usaha dan kerja yang panjang. Terimakasih, Ya Allah.

Tesis ini juga penulis dedikasikan untuk keluarga kecilku, Andri Setiawan dan Anindya Janma Maheswari, *you mean the world to me*.

Pada kesempatan ini pula penulis ingin menyampaikan ucapan terima kasih kepada:

1. Ibu Christine, M.Int.Tax yang telah berbagi ilmu dan waktu memberikan kritik, saran, komentar, dan bimbingan materi dalam penyusunan tesis ini.
2. Danny-Darussalam *Tax Center*, sebagai tempat mencari referensi tambahan dan melakukan *brain-storming*.
3. Seluruh dosen Program MAKSI-UI, atas cahaya ilmu yang dilimpahkan, beserta staf administrasi, perpustakaan dan laboratorium komputer untuk bantuan dan kerjasamanya.
4. Keluarga besar, Mama, Papa, dan adik-adik untuk segala doa yang tak pernah putus.
5. Rekan-rekan kelas A/2007- I atas segala kisah dan persahabatan sejak awal perkuliahan, namun semoga tiada akhir. Lita dan Nina "*the kwek-kwek*", *go-go girls!*
6. Dan pihak-pihak yang tidak dapat penulis sebutkan satu per satu.

Penulis menyadari tesis ini jauh dari sempurna. Oleh karena itu, saran dan kritik yang bersifat membangun sangat ditunggu penulis untuk menambah wawasan dan khasanah ilmu kita bersama. Semoga tesis ini bermanfaat bagi pembaca. Amien.

Jakarta, Mei 2009

Ika Retnaningtyas

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

---

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

Nama : Ika Retnaningtyas  
NPM : 0706195604  
Program Studi : Magister Akuntansi  
Fakultas : Ekonomi  
Jenis Karya : Tesis

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

**KAJIAN ATAS DAMPAK PERATURAN *TRANSFER PRICING* DALAM *E-COMMERCE* TERHADAP TRANSAKSI *E-COMMERCE* DI INDONESIA**

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 mempublikasikan 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 : Jakarta  
Pada Tanggal : 7 Mei 2009

Yang menyatakan



(Ika Retnaningtyas)

## ABSTRAK

Nama : Ika Retnaningtyas  
Program Studi : Magister Akuntansi  
Judul : Kajian Atas Dampak Peraturan *Transfer Pricing* Dalam *E-Commerce* Terhadap Transaksi *E-Commerce* Di Indonesia

Perkembangan dunia usaha dengan menggunakan sarana *e-commerce* telah menjadi alat transaksi yang jamak diikuti terutama oleh perusahaan multinasional. Sedangkan perusahaan multinasional juga membutuhkan sarana *transfer pricing* untuk mengukur kinerjanya. Untuk itu, tesis ini membahas metode dan peraturan *transfer pricing*, yang dikaitkan dengan *e-commerce* serta dampak terhadap perkembangan transaksi *e-commerce* ketika peraturan *transfer pricing* dalam *e-commerce* diterapkan. Penelitian ini merupakan kajian pustaka dengan desain deskriptif. Hasil penelitian menunjukkan bahwa belum terdapat peraturan *transfer pricing* dalam *e-commerce*, dan apabila peraturan itu diterapkan, transaksi *e-commerce* akan menjadi terkendali, bukan menjadi “tempat bersembunyi” bagi transaksi-transaksi yang digunakan untuk menghindari pajak.

**Kata Kunci:**

Metode *Transfer Pricing*, Peraturan *Transfer Pricing*, Transaksi *E-Commerce*, Peraturan *Transfer Pricing* Dalam *E-Commerce*, Dampak Pengaturan *Transfer Pricing* Dalam *E-commerce*

## ABSTRACT

Name : Ika Retnaningtyas  
Study Program : Magister Akuntansi  
Title : Study of The Effect of E-Commerce-Transfer Pricing Regulation on E-Commerce Transaction in Indonesia

The development of the business world with the use of e-commerce has become a usual transactional trade to followed, especially by multinational companies. While multinational corporations are also needed to measure the transfer pricing performance. Therefore, this thesis discusses the transfer pricing methods and regulations, which is associated with the e-commerce and the effect on the development of e-commerce transactions when the transfer pricing rules in e-commerce implemented. This research is qualitative descriptive interpretive. Results of research indicate that there is not transfer pricing regulations on e-commerce, and when the regulations applied, e-commerce transactions will be restrained, not to be a "hiding place" for the transactions that are used to avoid tax.

**Keywords:**

Transfer Pricing Method, Transfer Pricing Regulations, E-Commerce Transaction, Transfer Pricing Rules In E-Commerce, Effect Of Transfer Pricing Regulation On E-commerce

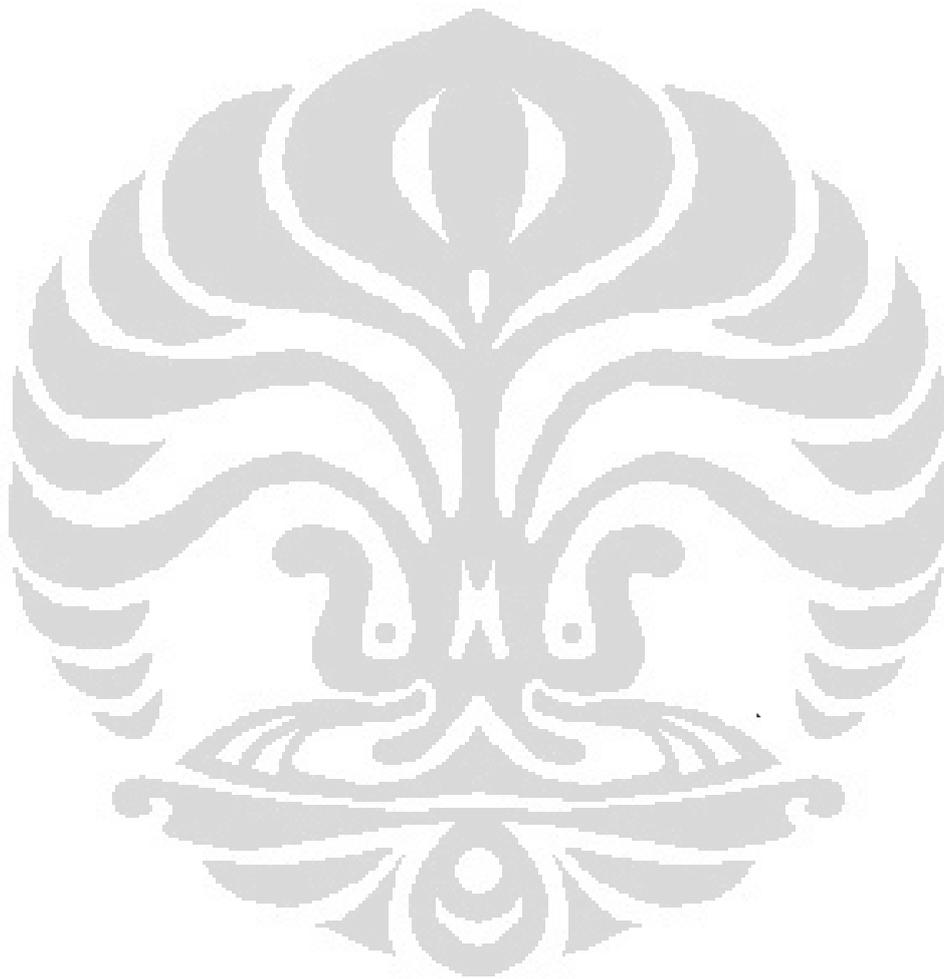
## DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL.....	i
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS.....	ii
HALAMAN PENGESAHAN.....	iii
KATA PENGANTAR.....	iv
HALAMAN PERSETUJUAN PUBLIKASI KARYA ILMIAH.....	v
ABSTRAK .....	vi
DAFTAR ISI .....	vii
DAFTAR TABEL .....	ix
DAFTAR GAMBAR .....	x
DAFTAR LAMPIRAN .....	xi
<b>1. PENDAHULUAN .....</b>	<b>1</b>
1.1 Latar Belakang Masalah .....	1
1.2 Perumusan Masalah .....	6
1.3 Pembatasan Masalah .....	7
1.4 Tujuan Penulisan .....	7
1.5 Manfaat Penulisan .....	7
1.6 Sistematika Pembahasan .....	8
<b>2. LANDASAN TEORI .....</b>	<b>10</b>
2.1 <i>Transfer Pricing</i> .....	10
2.1.1 Pengertian <i>Transfer Pricing</i> .....	10
2.1.2 Hubungan Istimewa.....	12
2.1.2.1 Hubungan Istimewa Menurut Standar Akuntansi Keuangan .....	12
2.1.2.2 Hubungan Istimewa Menurut Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.....	14
2.1.2.3 Hubungan Istimewa Menurut OECD.....	15
2.1.3 Prinsip Harga Wajar ( <i>The Arm's Length Principle</i> ) .....	17
2.1.3.1 Pernyataan <i>Arm's Length Principle</i> .....	19
2.1.3.2 Penerapan <i>Arm's Length Principle</i> .....	21
2.1.4 Metode-metode Penentuan Harga Wajar Dalam <i>Transfer         Pricing</i> .....	28
2.2 <i>E-Commerce</i> .....	39
2.2.1 Pengertian <i>E-Commerce</i> .....	39
2.2.2 Karakteristik Kegiatan <i>E-commerce</i> .....	40
<b>3. APLIKASI TRANSFER PRICING DALAM E-COMMERCE .....</b>	<b>45</b>
3.1 Penentuan Laba Wajar ( <i>Arm's Length Profit</i> ) Anak Perusahaan dalam Transaksi <i>E-Commerce</i> dan Aplikasi <i>Transfer Pricing     Method</i> .....	46
3.1.1 <i>Server</i> Dioperasikan oleh Anak Perusahaan .....	46
3.1.1.1 Anak Perusahaan sebagai <i>Distributor</i> .....	46
3.1.1.2 Anak Perusahaan sebagai <i>Service Provider</i> .....	49

3.1.2 <i>Multiple Server</i> .....	52
3.1.3 <i>Technical Support Staff in Subsidiary</i> .....	53
3.1.4 <i>Website Sepenuhnya Dikembangkan oleh Perusahaan Anak</i> .....	55
3.2 Pola Khas dari <i>E-Commerce Auction Model</i> .....	56
3.2.1 <i>Customer-to-Customer</i> .....	56
3.2.2 <i>Business-to-Business</i> .....	58
3.3 Aplikasi <i>Transfer Pricing</i> di Indonesia .....	60
3.3.1 Ketentuan <i>Transfer Pricing</i> Indonesia .....	62
3.3.2 Ketentuan <i>E-Commerce</i> Indonesia .....	66
3.4 Aplikasi <i>Transfer Pricing</i> pada <i>E-Commerce</i> di Beberapa Negara .....	66
3.4.1 Aplikasi <i>Transfer Pricing</i> pada <i>E-Commerce</i> di Kanada .....	66
3.4.2 Aplikasi <i>Transfer Pricing</i> pada <i>E-Commerce</i> di Jerman .....	69
<b>4. ANALISIS DAN PEMBAHASAN</b> .....	71
4.1 Analisis Metode Penentuan Harga Wajar Pada <i>Transfer Pricing</i> Dalam <i>E-Commerce</i> .....	71
4.2 Analisis Perbandingan Pengaturan <i>Transfer Pricing</i> Dalam <i>E-Commerce</i> .....	74
4.2.1 Analisis Pengaturan <i>Transfer Pricing</i> dalam <i>E-Commerce</i> di Indonesia .....	75
4.2.2 Analisis Pengaturan <i>Transfer Pricing</i> dalam <i>E-Commerce</i> di Kanada .....	76
4.2.3 Analisis Pengaturan <i>Transfer Pricing</i> dalam <i>E-Commerce</i> di Jerman .....	78
4.2.4 Analisis Perbandingan Pengaturan <i>Transfer Pricing</i> dalam <i>E-Commerce</i> di Indonesia, Kanada dan Jerman .....	78
4.3 Analisis Dampak pengaturan <i>Transfer Pricing</i> dalam <i>E-Commerce</i> terhadap Transaksi <i>E-Commerce</i> di Indonesia .....	78
4.3.1 Analisis Ketika <i>Transfer Pricing</i> dalam <i>E-Commerce</i> Tidak Diatur .....	79
4.3.1.1 Analisis Aturan <i>Transfer Pricing</i> dalam <i>E-Commerce</i> ...	80
4.3.1.2 Analisis Dampak pada Transaksi <i>E-Commerce</i> .....	80
4.3.2 Analisis Ketika <i>Transfer Pricing</i> dalam <i>E-Commerce</i> Diatur .....	81
4.3.2.1 Analisis Aturan <i>Transfer Pricing</i> dalam <i>E-Commerce</i> ...	81
4.3.2.2 Analisis Dampak Peraturan <i>Transfer Pricing</i> pada Transaksi <i>E-Commerce</i> .....	83
<b>5. SIMPULAN DAN SARAN</b> .....	86
Kesimpulan .....	86
Saran .....	90
<b>DAFTAR REFERENSI</b> .....	92

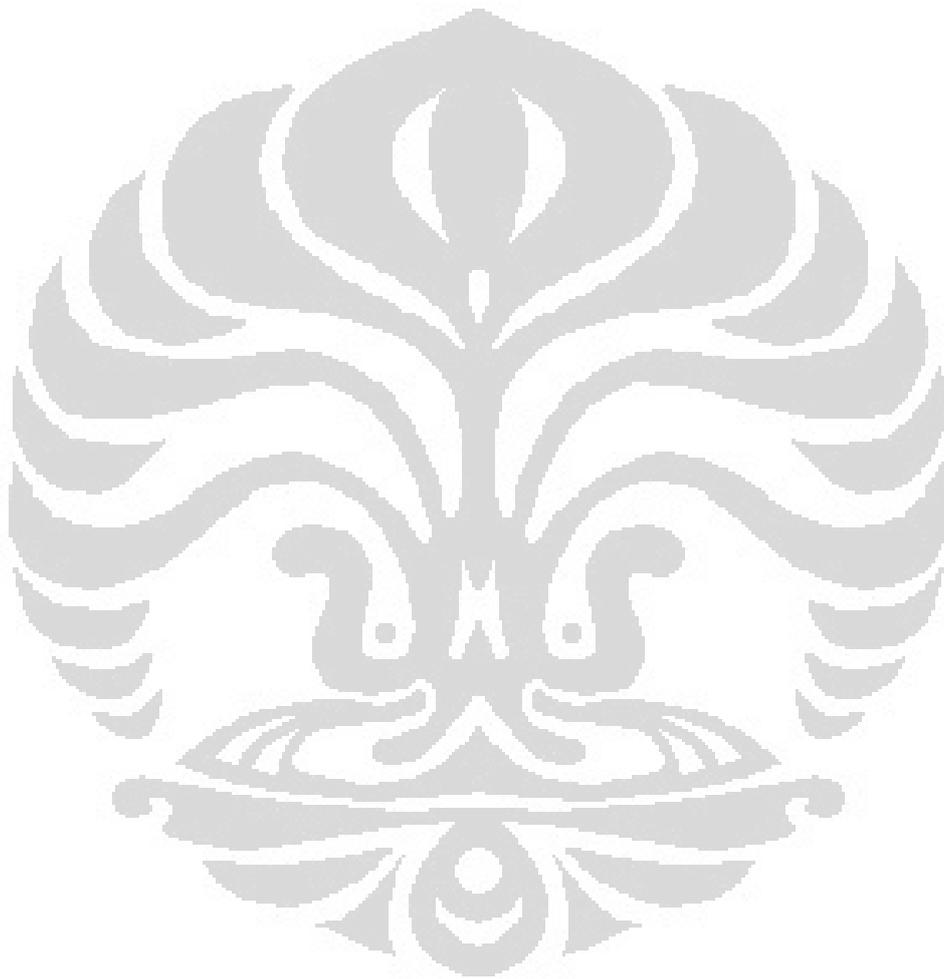
## DAFTAR TABEL

Tabel 2.1	Kategori Jenis Penghasilan Menurut OECD .....	43
-----------	---	----



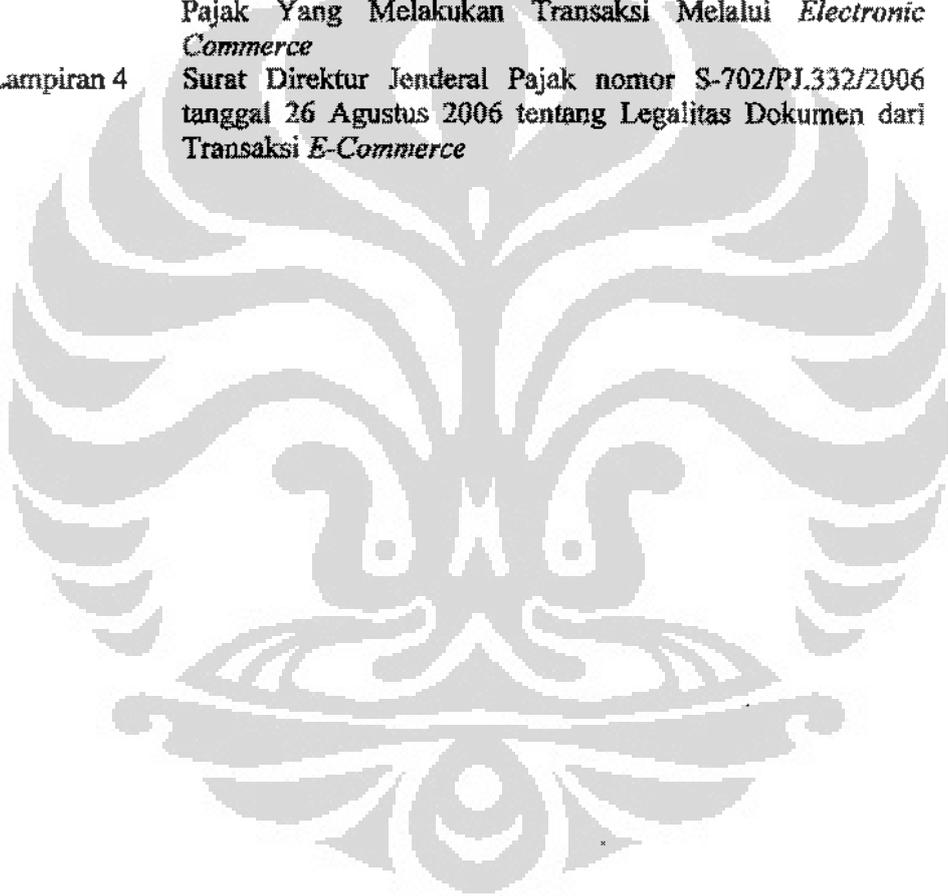
## DAFTAR GAMBAR

Gambar 3.1	Perusahaan Anak Sebagai Distributor .....	47
Gambar 3.2	Perusahaan Anak Sebagai <i>Service Provider</i> .....	51
Gambar 3.3	<i>Multiple Server</i> .....	53
Gambar 3.4	<i>Technical Support Staff in Subsidiary</i> .....	54
Gambar 3.5	<i>Website</i> Sepenuhnya Dikembangkan oleh Perusahaan Anak .....	55
Gambar 3.6	Transaksi <i>Customer To Customer</i> .....	57
Gambar 3.7	Transaksi <i>Business To Business</i> .....	58



## DAFTAR LAMPIRAN

- Lampiran 1 Keputusan Direktur Jenderal Pajak nomor KEP-01/PI.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak Terhadap Wajib Pajak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa
- Lampiran 2 Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak nomor SE-04/PI.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Petunjuk Penanganan Kasus-Kasus *Transfer Pricing* (Seri *TRANSFER PRICING-I*)
- Lampiran 3 Surat Direktur Jenderal Pajak nomor S-429/PI.22/1998 tanggal 24 Desember 1998 tentang Himbauan Kepada Wajib Pajak Yang Melakukan Transaksi Melalui *Electronic Commerce*
- Lampiran 4 Surat Direktur Jenderal Pajak nomor S-702/PI.332/2006 tanggal 26 Agustus 2006 tentang Legalitas Dokumen dari Transaksi *E-Commerce*



# BAB 1

## PENDAHULUAN

### 1.1 Latar Belakang

Perkembangan teknologi informasi yang sangat pesat telah membawa kita pada suatu keadaan dunia yang barangkali tidak pernah dibayangkan sebelumnya. Teknologi informasi saat ini, terutama berkenaan dengan komputer, telah menggiring kita pada suatu model transaksi tanpa kertas (*paperless*) dan tidak mengenal batas-batas negara (*borderless*).

Milenium baru membawa dampak meningkatnya perdagangan global yang tidak terbendung. Perkembangan berbagai bidang seperti dalam bidang telekomunikasi dan kemajuan besar yang dicapai oleh teknologi informasi membentuk suatu perekonomian regional tersendiri yang diwujudkan menjadi bagian dari perekonomian global, serta membawa dunia pada satu konsep baru "*One World-One Economy*" (Nisith, 2001).

Salah satu model transaksi yang menunjukkan perkembangan cukup pesat adalah transaksi perdagangan (baik barang maupun jasa) melalui dunia maya atau yang dikenal secara luas dengan istilah *e-commerce*. Era globalisasi memaksa pengusaha untuk dapat aktif ikut serta dalam segala bentuk kompetisi dan penggunaan prasarana modern yang digunakan oleh kompetitornya. Hal ini membawa para pelaku bisnis ke satu dunia tanpa batas dalam penggunaannya di bidang elektronik, seperti bermunculannya transaksi elektronik dengan segala turunannya.

Transaksi elektronik itu sendiri berkembang penggunaannya dalam hal yang semula tidak pernah diupayakan keberadaannya, namun hingga kini tercatat transaksi elektronik adalah bagian penting dalam bisnis secara global, terutama untuk kepentingan B2B (*Business to Business*) maupun B2C (*Business to Customer*) (Anthony, 2006).

Perpajakan dalam transaksi elektronik sendiri merupakan suatu bahasan yang banyak didiskusikan oleh otoritas pajak di dunia, sebagaimana penelitian substantif banyak dilakukan oleh otoritas pajak di Eropa, Amerika Utara, Australia, serta negara-negara di Asia, seperti Singapura dan India, demikian pula

Universitas Indonesia

yang telah dikerjakan oleh *Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)* dalam memberikan konsultasi secara luas kepada negara-negara di dunia, termasuk kepada komunitas bisnis, untuk mewujudkan adanya pendekatan yang menyeluruh, terintergrasi dan komprehensif atas perpajakan *e-commerce*.

OECD telah menyelenggarakan *The Ottawa OECD Ministerial Conference* pada tahun 1998, yang menyatukan langkah bersama baik pemerintah anggota OECD, maupun non-OECD, beserta komunitas bisnis di negara masing-masing, agar bersedia mengadopsi sejumlah prinsip yang disepakati dalam *The Ottawa Taxation Framework*.

Secara umum, Anthony (2006) juga menyebutkan isu-isu yang timbul dalam transaksi elektronik atau *e-commerce* adalah, yang pertama, isu mengenai penerapan definisi Bentuk Usaha Tetap (BUT) dalam *e-commerce*. Salah satu komite dalam OECD, *Committee on Fiscal Affairs (CFA)*, menetapkan dua usulan, yang bertujuan untuk mengubah *The OECD Model Tax Convention (the Model Convention)*. Perubahan ini menjelaskan dalam kondisi bagaimanakah peralatan komputer di tempat tertentu dapat dianggap sebagai perwujudan BUT. Isu kedua berkaitan dengan isu pertama di atas. Usulan dalam diskusi yang dilakukan oleh *The Business Profits Technical Advisory Group (TAG)*, yaitu dalam hal *attribution of profits* kepada BUT yang dianggap ada karena terdapatnya *server* di tempat tertentu. Isu ketiga berhubungan dengan laporan dari *Treaty Characterisation TAG*, yang telah merekomendasikan karakterisasi atas variasi tipe-tipe pembayaran *e-commerce* dalam *Model Convention* dan mengklarifikasi *Model Convention* tersebut. Dan isu keempat adalah akibat dari *e-commerce* ketika mengaplikasikan *place of effective management* dalam *tie breaker rule*.

Hal lain yang merupakan implikasi adanya fenomena globalisasi adalah, secara tidak langsung mendorong merebaknya konglomerasi dan divisionalisasi/departementasi perusahaan. Dalam perusahaan multinasional dan konglomerasi serta divisionalisasi terjadi berbagai transaksi antaranggota (divisi) yang meliputi penjualan barang dan jasa, lisensi hak dan harta tak berwujud lainnya, penyediaan pinjaman, dan sebagainya. Transaksi-transaksi yang terjadi dalam lingkungan perusahaan seperti ini nantinya akan menyulitkan dalam

Universitas Indonesia

penentuan harga *transfer*. Penentuan harga atas berbagai transaksi antar anggota atau divisi tersebut lazim disebut dengan *transfer pricing* (Yeni Mangonting, 2000)

*Transfer pricing* dibutuhkan dalam organisasi yang di dalamnya terdapat *internal transfer* dari produk-produk yang dihasilkan atau diperdagangkan. Mekanisme harga antardivisi adalah merefleksikan akurasi dari harga pokok dan pendapatannya dalam kegiatan usaha. *Transfer pricing* merupakan jumlah yang dibebankan ketika satu divisi dalam organisasi menjual barang atau jasa kepada divisi lainnya.

Hilton, Maher dan Selto (2006) menyatakan, harga *transfer* yang ditagih ketika sebuah divisi dalam organisasi menjual barang atau jasa kepada divisi lainnya tidak akan berpengaruh terhadap total keuntungan organisasi atau perusahaan secara keseluruhan. Hal itu disebabkan pada saat akhir tahun dan dilakukan konsolidasi laporan keuangan induk dan anak perusahaan, maka transaksi internal antardivisi perusahaan akan dieleminasi sehingga laporan keuangan konsolidasi yang dihasilkan akan mencerminkan transaksi bersih perusahaan dengan pihak ketiga.

Walaupun demikian, mereka juga mengungkapkan bahwa *transfer pricing* akan mempengaruhi pengukuran kinerja masing-masing divisi karena antardivisi akan melakukan penghitungan keuntungan tiap transaksi yang dilakukannya. Harga *transfer* yang tinggi akan menghasilkan keuntungan yang tinggi bagi divisi yang melakukan penjualan tetapi akan menyebabkan terjadinya keuntungan yang kecil yang diderita oleh divisi yang melakukan pembelian. Sebaliknya harga *transfer* yang rendah akan menimbulkan efek berlawanan. Konsekuensinya, kebijakan *transfer pricing* dapat memberikan insentif terhadap manajer suatu divisi *independent* yang dapat menentukan apakah akan dilakukan *transfer pricing* atau tidak (produk dijual ke pihak ketiga).

Dalam transaksi internasional, *transfer pricing* akan berpengaruh terhadap kewajiban perpajakan, *royalty*, dan pembayaran lain karena terdapat perbedaan hukum yang besar di negara yang berbeda. Karena perbedaan tarif pajak yang sangat berbeda di masing-masing negara, maka perusahaan akan menetapkan harga yang tinggi untuk menghasilkan *revenue* dan *profit* yang tinggi di negara-

Universitas Indonesia

negara yang tarif pajaknya rendah dan akan meningkatkan harga pokok di negara-negara yang tarif pajaknya tinggi. *Transfer pricing* yang dilakukan dengan motivasi pajak akan menyebabkan terjadinya pergeseran beban pajak dari suatu negara dengan tarif pajak tinggi ke negara dengan tarif pajak rendah. Pergeseran ini diyakini dapat menghilangkan potensi penerimaan pajak suatu negara (Hutagaol, Septriadi dan Darussalam, 2002).

Transaksi *transfer pricing* ini akan semakin kompleks ketika dihadapkan dalam situasi transaksi yang dilakukan dengan cara elektronik atau *e-commerce*, mengingat transaksi yang dilakukan dengan cara elektronik ini menghilangkan batasan divisional, batasan tempat pertukaran dan tempat terjadinya transaksi, serta menghilangkan kewajiban kehadiran manusia bagi pihak-pihak yang akan melakukan transaksi *transfer pricing* yang akan mempersulit penelusuran bukti-bukti *transfer pricing*. Kesulitan dalam melakukan penelusuran transaksi *transfer pricing* ini adalah tantangan bagi otoritas perpajakan apabila kemudian ditemukan transaksi-transaksi *transfer pricing* yang memiliki motivasi perpajakan. Di mana, otoritas perpajakan memiliki kewajiban dan tugas melindungi penerimaan Negara dengan memastikan bahwa semua aspek perpajakan telah dipenuhi oleh Wajib Pajak tanpa adanya pelanggaran atas Perundang-undangan yang berlaku.

Penanganan *transfer pricing* pada transaksi *e-commerce* adalah pengalaman yang sangat terbatas bagi pihak otoritas pajak. Otoritas pajak menemui kesulitan mengambil keputusan atas transaksi-transaksi tersebut tanpa disertai dengan adanya pemeriksaan dan keterangan faktual dari para pelaku *transfer pricing* maupun elemen-elemen lain *transfer pricing*. OECD mencatat bahwa kesulitan akan ditemui oleh otoritas pajak untuk melakukan pemeriksaan secara detil atas kenyataan di lapangan pada saat awal pembentukan dan pengembangan bisnis dengan berbasis pada *e-commerce*.

Kesimpulan awal yang diambil oleh *OECD Committee on Fiscal Affairs* adalah bahwa petunjuk yang ada dalam *transfer pricing guidelines* telah mampu diaplikasikan dalam situasi faktual khusus dalam suatu perusahaan multinasional pada situasi-situasi khusus, sebagaimana disebutkan di atas yaitu pada saat awal pembentukan atau pengembangan bisnis dengan berbasis *electronic commerce*. Akibatnya adalah, bahwa metode transaksi tradisional masih lebih disukai sebagai

Universitas Indonesia

cara utama dalam menentukan harga wajar. Namun demikian, otoritas pajak juga menyadari bahwa metode tradisional tersebut tidak dapat diaplikasikan secara handal karena ketidaktersediaan data pada transaksi-transaksi yang tidak dapat dikontrol sebagaimana transaksi tradisional, atau data yang dibutuhkan diketahui tidak benar, atau dikarenakan sifat dari situasi bisnis yang dijalankan oleh perusahaan multinasional tersebut, sehingga metode *transactional profit* dapat digunakan (Schwarz, 1999).

Wajib Pajak, baik besar atau kecil, yang bergerak dalam bisnis yang bersifat internasional memerlukan pemecahan atas kasus-kasus yang demikian dalam level praktis untuk menetapkan strategi apa yang harus dilakukan ketika terjadi transaksi intra-grup guna memenuhi syarat-syarat dokumentasi yang harus dipenuhi sesuai dengan peraturan yang ditetapkan oleh otoritas pajak setempat. Strategi ini diharapkan mampu membawa perubahan, meskipun kecil namun berkelanjutan, yang secara cepat memperluas bisnis *e-commerce* yang bertumpu pada inovasi teknologi hingga mampu menjangkau pasar dengan baik.

Demikian juga halnya dengan pengaturan *e-commerce* maupun pengaturan *transfer pricing* di Indonesia. Wajib Pajak di Indonesia, memiliki kepentingan atas bagaimana pengaturan yang baik dan efisien dari otoritas perpajakan Indonesia, untuk kelangsungan usahanya serta untuk menentukan strategi yang tepat untuk bisnisnya di samping merupakan kepastian hukum bagi Wajib Pajak yang berguna dalam menghindari risiko bisnis yang berasal dari bidang pajak.

Dalam kaitannya dengan pengaturan *transfer pricing* secara internasional, penelitian ini menggunakan tiga negara studi, guna melakukan uji komparasi. Ketiga negara tersebut adalah Indonesia, Kanada dan Jerman.

#### a. Indonesia

Indonesia dengan jumlah penduduk yang besar, merupakan pasar yang potensial untuk dunia usaha. Pasar yang besar ini akan dimanfaatkan oleh perusahaan guna mendapatkan keuntungan, terlebih perusahaan multinasional. Namun, Indonesia dengan tarif pajak yang tinggi merupakan negara yang rawan akan tindak penghindaran pajak. Dengan studi *transfer pricing* dalam *e-commerce* di Indonesia, diharapkan secara spesifik dapat diketahui langkah-

langkah apa yang dapat ditempuh otoritas pajak untuk menjawab permasalahan tersebut.

b. Kanada

Kanada merupakan negara yang tergolong negara maju dan memiliki perangkat peraturan *transfer pricing* yang selalu disesuaikan. Kanada juga menyatakan bahwa negara tersebut telah mengadopsi peraturan *transfer pricing* yang berasal dari *Organization for Economic Co-operation and Development* (selanjutnya disebut OECD), dan merupakan negara pendiri sekaligus anggota penuh OECD. Kanada juga merupakan penyelenggara *The Ottawa OECD Ministerial Conference, "A Borderless World-Realising the Potential of Electronic Commerce"* di tahun 1998. Untuk itu, penting bagi penulisan ini untuk dapat mengetahui praktik *transfer pricing* pada *e-commerce* di negara yang menjadi anggota OECD.

c. Jerman

Jerman merupakan contoh negara maju dan juga merupakan anggota OECD serta memiliki industri teknologi informasi yang maju. Perlu kita lihat bagaimana perkembangan transaksi *e-commerce* di Jerman, serta peraturan dan ketentuan yang berlaku untuk mengetahui sejauh mana Jerman memberlakukan peraturan dan ketentuan tersebut, serta ditambah juga dengan identifikasi keberadaan transaksi *transfer pricing* yang berkaitan dengan transaksi *e-commerce*.

## 1.2 Perumusan Masalah

Pokok-pokok masalah yang akan dibahas adalah sebagai berikut:

1. Bagaimana penggunaan metode-metode penentuan harga wajar pada *transfer pricing* dalam *e-commerce*?
2. Bagaimana pengaturan *transfer pricing* terkait dengan *e-commerce* secara internasional, yaitu pada tiga negara studi: Indonesia, Kanada dan Jerman?
3. Bagaimana dampak dari pengaturan *transfer pricing* dalam *e-commerce* terhadap transaksi *e-commerce* di Indonesia?

### 1.3 Pembatasan Masalah

Dalam penulisan ini, akan dipaparkan bagaimana aplikasi metode-metode *transfer pricing* yang dilakukan dalam transaksi-transaksi elektronik atau *e-commerce*, yang kemudian akan dilakukan pula analisis mengenai dampak yang mungkin ditimbulkan oleh adanya pengaturan *transfer pricing* dalam *e-commerce* terhadap arah perkembangan transaksi *e-commerce* di Indonesia.

Untuk itu, penulisan ini dibatasi pada aplikasi-aplikasi *transfer pricing* dalam transaksi *e-commerce*, serta pengaturan *transfer pricing* yang bersifat konvensi internasional dengan menggunakan studi komparasi tiga negara yaitu Indonesia, Kanada dan Jerman, untuk kemudian diketahui dampak-dampak yang mungkin timbul dengan adanya pengaturan *transfer pricing* tersebut terhadap transaksi *e-commerce*, khususnya dalam peraturan di Indonesia.

### 1.4 Tujuan Penulisan

Penulisan karya akhir ini memiliki beberapa tujuan sebagai berikut:

1. Untuk mengetahui bagaimana metode-metode penentuan harga wajar pada *transfer pricing* dapat diaplikasikan dalam transaksi-transaksi *e-commerce*.
2. Untuk mengetahui bagaimana pengaturan *transfer pricing* terkait dengan *e-commerce* menggunakan studi komparatif memperbandingkan tiga negara.
3. Untuk mengetahui dampak yang dapat terjadi dalam *e-commerce* ketika *transfer pricing* diatur penggunaannya di Indonesia.

### 1.5 Manfaat Penulisan

Karya akhir ini diharapkan dapat menyumbangkan manfaat-manfaat sebagai berikut:

#### 1. Manfaat Akademis

Penelitian atas dampak pengaturan *transfer pricing* dalam *e-commerce* ini dimaksudkan untuk menambah wawasan dan memperluas pandangan para akademisi yang tertarik untuk mendalami bidang perpajakan ataupun yang telah berkecimpung dalam bidang perpajakan. Selain itu, penelitian ini juga

Universitas Indonesia

diharapkan dapat menjadi bahan masukan bagi para akademisi untuk melakukan studi lebih lanjut berkenaan dengan terus berkembangnya praktik-praktik *transfer pricing* dalam dunia *digital* dengan berbagai macam cara dan bentuk.

## 2. Manfaat Praktis

### a. Bagi Direktorat Jenderal Pajak

Hasil penelitian ini dapat dipakai sebagai bahan masukan bagi Direktorat Jenderal Pajak dalam mengevaluasi kebijakan perpajakan yang berlaku sekarang serta memberikan referensi pengaturan/penerapan perlakuan perpajakan atas *transfer pricing* maupun *e-commerce* di Indonesia, beserta cara-cara menghadapi masalah praktik *transfer pricing* yang dilakukan oleh Wajib Pajak.

### b. Bagi Wajib Pajak

Hasil penelitian ini dapat dipakai sebagai bahan masukan dan evaluasi bagi Wajib Pajak untuk melakukan perencanaan pajak yang efektif tanpa merugikan negara dan terhindar dari kesalahan dan sanksi perpajakan.

### c. Bagi Penulis

Hasil penelitian ini dapat dipakai sebagai tambahan ilmu yang berguna bagi penulis dalam pengembangan diri penulis selanjutnya.

## 1.6 Sistematika Pembahasan

Sistematika penulisan karya akhir adalah sebagai berikut :

### BAB 1 PENDAHULUAN

Bab ini memuat latar belakang masalah yang diambil, alasan pemilihan negara pembanding, rumusan masalah, pembatasan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, serta sistematika penulisannya.

### BAB 2 LANDASAN TEORI

Bab ini berisi teori-teori umum yang berkaitan dengan topik penelitian yang diambil dari telaah literatur, referensi, jurnal, artikel, peraturan dan lain-lain yang terkait dengan penelitian.

Universitas Indonesia

**BAB 3 APLIKASI TRANSFER PRICING DALAM E-COMMERCE**

Bab ini berisi mengenai aplikasi metode-metode penentuan harga wajar pada *transfer pricing* yang beragam untuk setiap skema transaksi *e-commerce*, serta melakukan pengumpulan data pustaka untuk perbandingan dengan negara-negara yang telah disebutkan di atas, dan menguraikannya sehingga didapat pengetahuan yang memadai dari masing-masing negara untuk dapat dilakukan analisis pada bab berikutnya.

**BAB 4 PEMBAHASAN**

Bab ini merupakan pembahasan atas hasil pengumpulan data pustaka, berupa artikel dan regulasi *transfer pricing* dan *e-commerce*, metode-metode *transfer pricing* yang digunakan dalam *e-commerce*, serta melakukan analisis bagaimana dampak yang ditimbulkan dari apa yang telah diatur dalam regulasi *transfer pricing* tersebut secara internasional, dengan melakukan perbandingan antara negara-negara yang telah diajukan sebagai negara pembanding, dan dengan membandingkannya terhadap keadaan dan penerapannya di Indonesia.

**BAB 5 PENUTUP**

Bab ini terdiri dari kesimpulan dari hasil penelitian dan rekomendasi atau saran yang diharapkan berguna bagi pihak-pihak yang terkait.

## BAB 2 LANDASAN TEORI

### *2.1 Transfer Pricing*

#### 2.1.1 Pengertian *Transfer Pricing*

Perkembangan dunia usaha yang bergerak sangat cepat memaksa setiap pelaku usaha untuk mengatur strategi unggulannya agar dapat bertahan dan mencapai semua target yang ditetapkan. Ancaman akan tersingkir dari arena bisnis membuat pelaku usaha harus selalu waspada dan tanggap akan setiap perubahan sekecil mungkin untuk melakukan respon secepat mungkin. Hal ini berlaku bagi setiap perubahan dalam skala internasional. Globalisasi secara mengejutkan melakukan perubahan dalam hitungan detik, yang berarti perusahaan harus dapat melakukan respon terencana sebagai strategi utama perusahaan. Akibatnya, tidak sedikit transaksi yang berkembang dan berubah menjadi model transaksi yang lebih kompleks, sesuai tuntutan jaman. Salah satu hasil perkembangan tersebut adalah metode *transfer pricing* dalam transaksi-transaksi *e commerce*.

*Transfer pricing*, dalam *IBFD International Tax Glossary* tahun 2005, diartikan sebagai bagian dari area hukum pajak dan ekonomi yang berkenaan dengan jaminan bahwa harga yang dipakai antarperusahaan asosiasi untuk melakukan *transfer* barang, jasa, dan harta tak berwujud mencerminkan harga wajar (*arm's length principle*). Prinsip *transfer pricing* dapat juga diterapkan atas transaksi antarbagian yang berbeda dalam suatu perusahaan, misalnya antara kantor pusat dan Bentuk Usaha Tetap (*permanent establishment*) atau antara Bentuk Usaha Tetap dengan Bentuk Usaha Tetap lainnya dalam perusahaan yang sama.

Sedangkan sebagai istilah manajemen biaya, Hilton, Maher dan Selto (2006) menegaskan bahwa *transfer* yang dilakukan oleh antardivisi dalam satu perusahaan atas suatu produk akan menghasilkan mekanisme harga antardivisi yang merefleksikan biaya dan penghasilan atas suatu bisnis. Mekanisme tersebut dikenal dengan nama *transfer pricing* yang artinya adalah jumlah yang

diperhitungkan ketika suatu divisi dari organisasi menjual barang atau memberikan jasa kepada divisi lainnya.

Secara internasional, *transfer pricing* merupakan harga yang dipakai oleh pembayar pajak ketika menjual, membeli, atau membagi sumber daya dengan afiliasinya. *Transfer pricing* biasanya berbeda dengan harga pasar, yang merupakan harga yang terbentuk di pasar atas *transfer* barang atau jasa antara pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Yang menonjol adalah bahwa Arnold dan McIntyre (2002) menambahkan unsur pembeda antara harga dalam mekanisme *transfer pricing* dengan harga pasar yang biasa ada dengan syarat tanpa adanya hubungan istimewa.

Harga *transfer* sendiri diartikan sebagai harga yang ditetapkan oleh Wajib Pajak ketika menjual, membeli atau berbagi sumber daya dengan pihak-pihak terkait (Arnold & McIntyre, 2002).

Sedangkan Racmanto Surahmat (2001) menyatakan *transfer pricing* adalah penentuan harga antarperusahaan dalam 1 (satu) *group* yang sama. Penentuan harga ini dapat terjadi dalam rangka transaksi penjualan/pembelian barang dagangan, pemberian jasa, penggunaan hak paten, pemberian pinjaman, dan sebagainya. Karena transaksi tersebut terjadi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, maka harga yang terjadi tentu tidak bersifat *arm's length*. Pada akhirnya, terjadilah pergeseran dasar pengenaan pajak dari suatu negara ke negara lainnya. Itulah sebabnya masalah *transfer pricing* menjadi masalah internasional karena banyak negara mempunyai kepentingan, terutama negara berkembang yang dalam transaksi tersebut sering menjadi negara sumber penghasilan. *Transfer pricing* dapat mengakibatkan distorsi penerimaan negara dari pajak.

Banyak hal yang perlu kita urai untuk dapat menjelaskan bagaimana *transfer pricing* berlaku, menyangkut peraturan mana yang diberlakukan atas aplikasi *transfer pricing*. Terlebih mengingat bagaimana dampak yang ditimbulkan baik bagi negara, dalam hal ini otoritas pajak, maupun bagi Wajib Pajak.

## 2.1.2 Hubungan Istimewa

### 2.1.2.1 Hubungan Istimewa menurut Standar Akuntansi Keuangan

Standar Akuntansi Keuangan memberikan pernyataannya dalam hal hubungan istimewa dengan mengeluarkan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan no 7 (selanjutnya disebut PSAK no 7) mengenai pengungkapan Pihak-pihak yang Mempunyai Hubungan Istimewa. Dalam PSAK no 7 disebutkan " Pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa adalah pihak-pihak yang dianggap mempunyai hubungan istimewa bila satu pihak mempunyai kemampuan untuk mengendalikan pihak lain atau mempunyai pengaruh signifikan atas pihak lain dalam mengambil keputusan keuangan dan operasional".

Hubungan istimewa dengan suatu pihak dapat mempunyai dampak atas posisi keuangan dan hasil usaha perusahaan pelapor. Pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dapat melakukan transaksi yang tidak akan dilakukan oleh pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa juga dapat dilakukan dengan harga yang berbeda dengan transaksi serupa yang dilakukan antara pihak-pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa.

Posisi keuangan dan hasil usaha dari suatu perusahaan dapat terpengaruh oleh hubungan istimewa dengan suatu pihak walaupun tidak terjadi sesuatu transaksi dengan pihak tersebut. Suatu hubungan istimewa dapat mempengaruhi transaksi perusahaan dengan pihak lain. Sebagai contoh, suatu anak perusahaan dapat mengakhiri hubungan dengan suatu mitra dagangnya karena induk perusahaan telah mengakuisisi suatu perusahaan lain yang berusaha dalam bidang perdagangan yang sama dengan mitra dagang terdahulu. Di samping itu, suatu tindakan dapat tertunda karena pengaruh yang signifikan dari pihak lain. Sebagai contoh, suatu anak perusahaan dapat diinstruksikan oleh induknya untuk tidak ikut serta dalam riset dan pengembangan.

Pengakuan akuntansi suatu pengalihan sumber daya secara normal didasarkan pada suatu harga yang disepakati pihak yang bersangkutan. Harga yang berlaku antara pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa adalah harga pertukaran antara pihak yang independen (*arm's length price*). Pihak yang mempunyai hubungan istimewa mungkin mempunyai suatu tingkat keluwesan

Universitas Indonesia

dalam proses penentuan harga, yang tidak terdapat dalam transaksi antara pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa .

Berbagai macam metode digunakan untuk menentukan harga dalam suatu transaksi antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Suatu cara untuk menentukan harga dalam suatu transaksi antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa adalah dengan metode harga pasar bebas yang dapat diperbandingkan. Bila barang atau jasa dipasok dalam suatu transaksi antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa, dan keadaan yang bersangkutan itu adalah serupa dengan keadaan dalam transaksi perdagangan normal, metode ini sering digunakan. Metode ini juga sering digunakan untuk menentukan biaya pembelanjaan .

Bila barang dialihkan antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa sebelum dijual kepada pihak yang independen, metode harga penjualan kembali (*resale price*) sering digunakan. Metode ini mengurangi harga penjualan kembali dengan suatu *margin* yang wajar. Metode ini juga digunakan untuk pengalihan/*transfer* sumber daya lain, seperti hak dan jasa.

Pendekatan lain adalah metode biaya-plus (*cost-plus method*), yang menambahkan suatu kenaikan (*mark-up*) tertentu pada biaya pemasok. Kesulitan-kesulitan mungkin dialami baik dalam menentukan unsur biaya yang dapat diatribusikan maupun kenaikan (*mark-up*) tersebut. Di antara ukuran-ukuran yang dapat membantu menentukan harga *transfer* adalah hasil (*return*) yang dapat dibandingkan dalam industri sejenis atas volume penjualan atau modal yang digunakan.

Adakalanya harga transaksi antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa tidak ditentukan menurut salah satu dari metode yang diuraikan dalam paragraf 12 sampai dengan paragraf 14 di atas. Kadang-kadang bahkan sama sekali tidak ada harga yang diperhitungkan, misalnya pemberian jasa manajemen tanpa memperhitungkan imbalan dan pemberian pinjaman tanpa bunga.

Kadangkala, transaksi tidak terjadi jika tidak terdapat hubungan istimewa. Misalnya, suatu perusahaan yang biasanya menjual sebagian besar produksinya dengan harga pokok kepada induk perusahaannya akan mengalami kesulitan mendapatkan pelanggan lain apabila suatu saat induk perusahaannya tidak membeli produk tersebut.

Universitas Indonesia

Agar pembaca laporan keuangan dapat mendapatkan gambaran tentang pengaruh hubungan istimewa, perusahaan pelapor wajib mengungkapkan adanya hubungan istimewa bila terdapat pengendalian (*control*), sehubungan dengan transaksi antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Transaksi yang memerlukan pengungkapan antara lain:

- a. pembelian atau penjualan barang,
- b. pembelian atau penjualan properti dan aktiva lain,
- c. pemberian atau penerimaan jasa,
- d. pengalihan riset dan pengembangan,
- e. pendanaan (termasuk pemberian pinjaman dan penyetoran modal baik secara tunai maupun dalam bentuk natura),
- f. garansi dan penjaminan (*collateral*), dan
- g. kontrak manajemen.

Jika terdapat transaksi antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa, perlu diungkapkan hakekat transaksi dan unsur-unsur transaksi yang diperlukan agar laporan keuangan tersebut dapat dimengerti. Unsur-unsur ini biasanya mencakup:

- a. suatu petunjuk mengenai volume transaksi, baik jumlahnya maupun proporsinya,
- b. jumlah atau proporsi pos-pos terbuka (*outstanding items*), dan
- c. kebijakan harga.

Pos-pos serupa biasanya diagregasikan kecuali jika pengungkapan terpisah diperlukan agar pengaruh dari transaksi antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa pada laporan keuangan perusahaan pelapor dapat dimengerti.

Pengungkapan transaksi-transaksi antar perusahaan yang laporan keuangannya telah dikonsolidasikan tidak diperlukan dalam laporan keuangan konsolidasi karena laporan keuangan konsolidasi telah menyajikan informasi mengenai induk perusahaan dan anak perusahaan sebagai satu kesatuan ekonomi.

#### 2.1.2.2 Hubungan Istimewa Menurut Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan

Pada Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, selanjutnya disebut UU PPh 2008, hubungan istimewa disebutkan dalam pasal 18

ayat (3), termasuk pada ayat (3a), ayat (3b), ayat (3c), ayat (3d), pasal 9 ayat (1) huruf (f), dan pasal 10 ayat (1). Definisi hubungan istimewa sendiri tidak disebutkan dengan jelas, tetapi diidentifikasi dengan kriteria yang disebutkan dalam pasal 18 ayat (4) yang berbunyi :

“Hubungan istimewa sebagaimana dimaksud pada ayat (3) sampai dengan ayat (3d), pasal 9 ayat (1) huruf (f), dan pasal 10 ayat (1) dianggap ada apabila:

- 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”

#### 2.1.2.3 Hubungan Istimewa Menurut OECD

Hubungan istimewa merupakan faktor penting dalam konteks *transfer pricing*, sebagaimana disebutkan oleh Septriadi dan Darussalam (2008), bahwa dalam hubungan internasional, skema *transfer pricing* dapat menimbulkan pemajakan berganda apabila ternyata definisi hubungan istimewa dinyatakan berbeda sebab negara mitra perjanjian tidak akan melakukan *corresponding adjustment* apabila *primary adjustment* yang dilakukan tidak sesuai dengan definisi hubungan istimewa dalam ketentuan domestik negaranya.

Dalam OECD Model, dinyatakan sebagai berikut:

#### *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*

Universitas Indonesia

*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.*

Untuk itu perlu dicermati bahwa, penentuan hubungan istimewa sebagaimana dalam OECD Model di atas, dapat ditetapkan ketika a) perusahaan di suatu negara mitra perjanjian berpartisipasi langsung maupun tidak langsung dalam hal manajemen, pengendalian maupun kepemilikan modal perusahaan lain di negara lain mitra perjanjian, b) orang yang sama berpartisipasi secara langsung maupun tidak langsung dalam manajemen, pengendalian maupun kepemilikan modal perusahaan-perusahaan di kedua pihak negara mitra perjanjian (Septriadi & Darussalam, 2008). Namun, baik dalam OECD Model maupun dalam OECD *Guidelines* tidak memberikan definisi yang jelas apa yang dimaksud dengan “pengendalian manajemen, baik secara langsung maupun tidak langsung, dan pengendalian atas perusahaan melalui kepemilikan saham”.

Davian Grecian dalam kongres yang diselenggarakan oleh *International Fiscal Association (IFA)*, sebagaimana dikutip oleh Septriadi dan Darussalam, 2008, menyatakan bahwa yang dimaksud dengan pengendalian antara lain (i) mempunyai kewenangan untuk membuat keputusan yang terkait dengan kebijakan keuangan dan operasi dari suatu perusahaan, (ii) mempunyai pengaruh untuk

Universitas Indonesia

menentukan besarnya harga yang ditetapkan. Sedangkan yang dimaksud dengan berpartisipasi dalam suatu manajemen (*participation in management*) adalah ikut terlibat dalam pembuatan keputusan atas kegiatan operasi suatu perusahaan. Sedangkan untuk manajemen, diartikan sebagai posisi pada level direktur maupun level manajer, dan partisipasi adalah kepemilikan saham perusahaan.

Bagaimana kita melihat hubungan istimewa itu dapat berlaku dalam suatu transaksi, menyebabkan kita dapat mengidentifikasi adanya transaksi-transaksi yang bertujuan *transfer pricing*, hingga menggunakan *transfer pricing* untuk tujuan meminimalisasi kewajiban perpajakan.

### 2.1.3 Prinsip Harga Wajar (*The Arm's Length Principle*)

Sesuai dengan *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2001*, *Arm's length principle* sebagai standar internasional atas *transfer pricing*, disetujui oleh anggota-anggota OECD sebagai mekanisme yang digunakan untuk tujuan perpajakan oleh perusahaan multinasional dan otoritas pajak. Ketika perusahaan independen melakukan transaksi dengan perusahaan lainnya, kondisi hubungan komersial dan finansial (misalnya harga barang yang dijual maupun jasa yang diberikan) biasanya ditentukan oleh mekanisme pasar. Sebaliknya jika transaksi tersebut dilakukan dengan perusahaan afiliasinya, kondisi hubungan komersial dan finansial tidak dipengaruhi secara langsung oleh faktor eksternal berupa harga pasar, meskipun perusahaan afiliasi sering mencari tiruan dari dinamisnya harga pasar dalam transaksi antarmereka.

Demikian pula halnya dengan administrasi pajak, yang seharusnya tidak secara otomatis mengasumsikan bahwa perusahaan asosiasi tersebut telah melakukan manipulasi laba. Hal itu disebabkan kemungkinan memang murni terdapat kesulitan dalam penentuan harga pasar secara akurat dalam hal tidak terdapat *standard* harga pasar atau ketika mengadopsi strategi komersial tertentu. Penting untuk diingat bahwa kebutuhan untuk melakukan penyesuaian terhadap perkiraan transaksi yang wajar (*arm's length*) akan timbul terlepas dari setiap kontrak yang dilakukan oleh pihak-pihak tertentu, yang mengikatkan diri dalam

kontrak tersebut, untuk membayar dengan harga tertentu atau tindakan-tindakan tertentu dari pihak-pihak yang bermaksud tersebut, untuk meminimalkan pajak.

Maka ketika *transfer pricing* tidak lagi mencerminkan mekanisme pasar dan *arm's length principle*, kewajiban pajak perusahaan asosiasi dan pajak atas penghasilan dari negara tuan rumah dapat saja terdistorsi. Sehingga, dalam hal ini negara-negara anggota OECD setuju bahwa untuk tujuan perpajakan, laba perusahaan asosiasi dapat disesuaikan seperlunya untuk koreksi dan untuk meyakinkan bahwa *arm's length principle* telah dianut.

Harga pasar yang layak, menurut kebiasaan internasional, adalah harga yang memenuhi *standard wajar (arm's length standard)*. *Standard* tersebut harus dipenuhi oleh pembayar pajak dalam menentukan kesepakatan dengan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengannya sehingga harga tersebut akan sama dengan harga yang digunakan dalam transaksi yang dapat diperbandingkan yang dilakukan dengan pihak-pihak yang independen (Arnold & McIntyre, 2002).

Secara sederhana, Rolfe (2001) menyatakan, prinsip harga wajar (*arm's length principle*) mensyaratkan bahwa kompensasi atas transaksi antarperusahaan dalam satu *group* harus sesuai pada level harga apabila transaksi tersebut dilakukan antara suatu perusahaan dengan perusahaan lainnya yang di dalamnya tidak terdapat hubungan istimewa, dengan asumsi bahwa semua faktor yang terdapat dalam transaksi tersebut adalah sama. Meskipun secara sederhana prinsip tersebut dapat didefinisikan, kenyataan di lapangan menyebutkan lain karena penentuan harga wajar sulit untuk diwujudkan. Faktor-faktor penting yang mempengaruhi penentuan harga wajar termasuk jenis transaksi maupun kondisi sekitar ekonomi sangat mempengaruhi transaksi. Di samping berpengaruh terhadap harga transaksi, faktor-faktor tersebut juga berpengaruh terhadap jenis pembayarannya.

Dalam buku *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration* yang dikeluarkan oleh OECD disebutkan bahwa jika *transfer pricing* tidak merefleksikan harga pasar dan prinsip *arm's length*, kewajiban pajak dari perusahaan afiliasi dan pajak penghasilan dari negara lawan transaksi akan terdistorsi. Dengan demikian maka perlu dilakukan penyesuaian

Universitas Indonesia

(*adjustment*) seperlunya untuk menghilangkan distorsi tersebut dan terpenuhinya prinsip *arm's length*. Penyesuaian yang dilakukan harus memperhatikan kondisi komersial dan hubungan finansial sehingga transaksi antarperusahaan yang independen akan serupa dengan kondisi yang serupa pula (*similar transaction under similar circumstances*).

Dari perspektif Wajib Pajak, skema *transfer pricing* merupakan hal yang biasa dilakukan dan sah sepanjang tidak dilarang oleh peraturan perpajakan. Ini ditegaskan oleh Darussalam dan Septriadi dalam *Perusahaan Multinasional, Transfer Pricing, Tax Avoidance, dan Kepastian Hukum*, di dalam buku *Konsep dan Aplikasi Cross-Border Transfer Pricing untuk Tujuan Perpajakan, 2008*.

#### 2.1.3.1 Pernyataan *Arm's Length Principle*

Pernyataan tegas mengenai *arm's length principle* tercermin dalam paragraph 1 pada Pasal 9 dari model perjanjian penghindaran pajak berganda (*tax treaty*) baik model dari OECD maupun Model Perserikatan Bangsa-bangsa (*United Nation Model*). Dalam kedua model disebutkan:

*kondisi yang diciptakan atau dibuat antara dua perusahaan dalam hubungan komersial maupun keuangan yang berbeda dari kondisi yang terjadi antara perusahaan yang bersifat independen, kemudian suatu keuntungan yang seharusnya diakui oleh suatu perusahaan tetapi karena alasan kondisi tersebut keuntungan menjadi tidak diakui, maka keuntungan tersebut harus diakui sebagai milik perusahaan tersebut dan dikenakan pajak sesuai dengan yang seharusnya.*

*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* juga menyebutkan, bahwa dengan melakukan penyesuaian laba usaha yang mengacu pada kondisi yang ada antara perusahaan-perusahaan tanpa hubungan istimewa, *arm's length principle* ini menggunakan pendekatan dengan memperlakukan anggota-anggota perusahaan multinasional sebagai entitas terpisah untuk menentukan laba usaha sebenarnya.

Penerapan *arm's length principle* mempunyai beberapa alasan. Alasan utama adalah karena prinsip ini menempatkan perusahaan-perusahaan dari satu *group* dalam kondisi yang sama dengan perusahaan yang independen sehingga menghilangkan faktor-faktor yang menguntungkan maupun yang merugikan yang

Universitas Indonesia

berpengaruh terhadap tingkat persaingan di antara perusahaan tersebut. Hal ini akan memberikan ruang bagi pertumbuhan perdagangan dan investasi internasional.

Prinsip harga wajar akan mudah ditemukan dalam transaksi yang bersifat umum, misalnya dalam transaksi pembelian maupun penjualan barang yang harga wajarnya sudah tersedia dalam transaksi serupa yang dilakukan oleh perusahaan independen dalam kondisi yang sama. Namun dalam kasus tertentu, harga wajar akan sulit untuk ditentukan dan diaplikasikan, misalnya transaksi dalam satu *group* perusahaan multinasional yang produksinya dilakukan secara terintegrasi dan hasil produksinya juga bersifat khusus, atau merupakan barang tak berwujud yang bersifat unik, serta penyediaan jasa yang merupakan spesialisasi dari perusahaan tertentu dalam *group* multinasional tersebut.

Dalam praktik, suatu transaksi tidak selalu berlatar belakang *tax avoidance* meskipun dapat terjadi bahwa suatu transaksi yang dilakukan oleh anggota *group* perusahaan multinasional yang tidak akan dilakukan oleh perusahaan *independent*. Ini mungkin saja terjadi sebab perusahaan multinasional menghadapi situasi dan kondisi yang berbeda dari situasi dan kondisi yang dihadapi oleh perusahaan *independent*.

Sehingga, baik otoritas pajak maupun Wajib Pajak seringkali menemui kesulitan dalam mengumpulkan informasi yang tepat untuk menerapkan *arm's length principle*. Karena prinsip ini mengharuskan otoritas pajak maupun Wajib Pajak melakukan evaluasi atas semua transaksi-transaksi yang dilakukan oleh perusahaan *independent* untuk kemudian membandingkannya dengan transaksi-transaksi yang terjadi antarperusahaan dalam *group* perusahaan multinasional, untuk itu data yang dikumpulkan akan menjadi sangat banyak.

Namun demikian, menghilangkan *arm's length principle* akan lebih merugikan sebab dengan menghilangkan *arm's length principle* akan lebih memungkinkan akan terjadinya perpajakan berganda.

### 2.1.3.2 Penerapan *Arm's Length Principle*

*Arm's length principle* dijelaskan dalam *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* yang diterbitkan oleh OECD tahun 2001.

#### 1) Analisis Transaksi Yang Bisa Diperbandingkan

##### a. Alasan Pengujian Perbandingan

Penerapan harga wajar secara umum berdasarkan pada perbandingan kondisi dari transaksi antarperusahaan afiliasi dengan kondisi transaksi yang dilakukan oleh perusahaan-perusahaan yang independen. Agar perbandingan tersebut bermanfaat, karakteristik ekonomi yang relevan dengan kondisi transaksi harus dapat diperbandingkan, artinya tidak ada perbedaan yang berpengaruh secara material terhadap transaksi (misalnya harga atau *margin* laba) atau penyesuaian yang akurat dapat dilakukan untuk menghilangkan efek dari adanya perbedaan tersebut. Dalam penentuan tingkat perbandingan, termasuk penyesuaian apa yang perlu dilakukan, pengetahuan bagaimana perusahaan independen menilai suatu transaksi sangat diperlukan. Perusahaan independen saat mengevaluasi transaksi akan membandingkan transaksi berdasarkan pilihan-pilihan (*option*) yang tersedia dan hanya akan memilih suatu transaksi jika tidak ada pilihan lain yang lebih menarik. Misalnya perusahaan tidak akan menerima harga yang ditawarkan atas suatu produk jika ada pihak lain yang menawarkan harga lebih murah dengan kondisi yang sama. Dengan demikian perbandingan kondisi dan penyesuaian yang diperlukan penting untuk dilakukan dalam menilai harga wajar.

##### b. Faktor-Faktor Yang Menentukan Perbandingan

###### a) Karakteristik Barang dan Jasa

Perbedaan karakteristik khusus atas barang maupun jasa sering diperhitungkan dalam penentuan harga di pasar terbuka. Dengan demikian ciri khas suatu barang maupun jasa akan berguna dalam penentuan hal-hal yang akan diperbandingkan atas transaksi yang dilakukan baik oleh perusahaan independen maupun asosiasi. Karakteristik yang perlu dipertimbangkan misalnya adalah (i) dalam

Universitas Indonesia

kasus *transfer* barang berwujud: kondisi fisik barang, kualitas dan daya tahan, ketersediaan dan volume persediaan, (ii) dalam kasus penyediaan jasa: sifat dasar dan luasnya jasa yang diberikan, (iii) dalam kasus barang tak berwujud: bentuk transaksi (lisensi atau penjualan), jenis *property* (misalnya paten, merek dagang, *royalty*), jangka waktu dan tingkat proteksinya, serta antisipasi keuntungan dari penggunaan *property* tersebut.

b) Analisis Fungsi

Dalam transaksi antara dua perusahaan independen, kompensasi biasanya merefleksikan fungsi yang dilakukan oleh masing-masing perusahaan (*asset* yang digunakan maupun beban risiko). Dengan demikian untuk menentukan apakah suatu transaksi dapat diperbandingkan, analisis fungsi yang dilakukan oleh masing-masing perusahaan sangat diperlukan. Perbandingan fungsi ini untuk mengidentifikasi dan membandingkan aktivitas ekonomi yang dilakukan dan tanggung jawab yang dipikul oleh perusahaan independen maupun asosiasi. Fungsi-fungsi tersebut misalnya *design*, manufaktur, perakitan, riset dan pengembangan, jasa, pembelian, distribusi, marketing, periklanan, transportasi, finansial, dan manajemen. Penyesuaian harus dilakukan atas perbedaan yang material dari fungsi yang dilakukan oleh perusahaan independen dengan perusahaan pembandingnya. Dan factor tambahan sebagai bahan pertimbangan dalam menguji substansi ekonomi suatu transaksi atas alokasi risiko merupakan konsekuensi dari adanya alokasi bagi transaksi wajar (*arm'e length transaction*).

c) Batasan Kontrak

Dalam transaksi wajar, batasan kontrak suatu transaksi secara umum mendefinisikan tanggung jawab, risiko, dan keuntungan yang akan dibagi antara para pihak baik secara eksplisit maupun implisit. Perbedaan kepentingan menyebabkan para pihak harus mematuhi kontrak dan akan merevisi kontrak jika kedua belah pihak menginginkannya. Misalnya jika terdapat kontrak jual beli dalam

Universitas Indonesia

jangka panjang, maka harga yang diberikan akan lebih murah dibandingkan tanpa adanya kontrak tersebut.

d) Kondisi Ekonomi

Harga wajar mungkin ditemukan dalam pasar yang berbeda atas transaksi barang dan jasa yang sama. Dengan demikian dalam transaksi independen maupun tidak, kondisi pasar yang ada harus dapat diperbandingkan, sehingga jika terdapat perbedaan, efeknya tidak material terhadap harga atau penyesuaian tertentu bisa dilakukan sehingga tercipta harga wajar. Kondisi tersebut misalnya lokasi geografi, ukuran pasar, luasnya persaingan dan posisi pembeli maupun penjual dalam persaingan, ketersediaan barang atau jasa pengganti (*substitute*), tingkat penawaran dan permintaan pasar secara keseluruhan, dan kondisi suatu negara (misalnya daya beli masyarakat, regulasi pemerintah, biaya produksi, tenaga kerja, modal, biaya transportasi, *level* pasar – *retail* atau *grosir* -, tanggal dan waktu transaksi, dan sebagainya).

e) Strategi Bisnis

Strategi bisnis harus diperhitungkan dalam penentuan perbandingan untuk tujuan *transfer pricing*. Misalnya inovasi dan pembangunan produk baru, tingkat diversifikasi, risiko yang dapat diterima, penilaian perubahan peta politik, ketentuan tenaga kerja, dan faktor-faktor lain berkenaan dengan bisnis yang dilakukan. Strategi tersebut harus diperhitungkan dalam penentuan perbandingan transaksi independen dan tidak. Juga harus dilihat apakah strategi itu direncanakan untuk *group* multinasional atau untuk anggota *group* secara terpisah dan keterlibatan anggota *group* lainnya dalam penerapan strategi bisnis tersebut. Misalnya perusahaan yang mempunyai strategi untuk masuk ke pasar baru (*new market*) atau berekspansi (atau mempertahankan) *market share*nya mungkin akan mempunyai biaya yang lebih tinggi (*higher cost*) untuk biaya awal penetrasi pasarnya atau peningkatan biaya *marketing* sehingga harga pokoknya naik dan perusahaan

tersebut akan memperoleh laba yang lebih rendah dibandingkan perusahaan lain yang beroperasi di pasar yang sama.

Secara sederhana, apabila anak perusahaan memproduksi suatu barang yang kemudian dijual kepada induk perusahaan yang berada di luar negeri untuk didistribusikan, maka akan terjadi *intercompany price* untuk barang tersebut. Dalam *arm's length standard*, harga intercompany ini harus ditentukan melalui analisis apakah yang akan diterima atas penjualan barang tersebut dalam hal barang ini dijual kepada distributor yang tidak memiliki hubungan istimewa. Meskipun terdapat beberapa metode untuk menentukan harga wajar, namun masing-masing metode tetap berdasar pada *comparable transaction* (Rolfe, 2001).

## 2) Pengakuan Transaksi Aktual yang Dilakukan

Pengujian transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, oleh administrasi pajak harus didasarkan pada transaksi aktual yang dilakukan oleh perusahaan asosiasi tersebut apa adanya dengan metode yang diterapkan oleh Wajib Pajak. Sebab bila transaksi tersebut dikoreksi, kemungkinan akan terjadi *double taxation* karena belum tentu negara lain mempunyai pendapat yang sama. Dalam kasus lain yang bukan merupakan pengecualian, administrasi pajak tidak diperkenankan mengabaikan transaksi aktual atau transaksi pengganti bagi mereka. Namun demikian, pengakuan transaksi seperti di atas tidak dilakukan jika:

- a) Transaksi tersebut secara substansi berbeda dengan formalitasnya. Dalam kasus ini administrasi pajak dapat mengabaikan karakteristik transaksi tersebut dan menentukan kembali jenis transaksi tersebut berdasarkan substansinya. Misalnya perusahaan asosiasi melakukan investasi dalam bentuk pinjaman dengan tingkat bunga wajar. Transaksi ini perlu diteliti apakah secara ekonomis pantas dilakukan, jika transaksi tersebut bermaksud dimaksudkan untuk berinvestasi mengapa transaksi tersebut tidak dilakukan melalui penyertaan modal?
- b) Secara formal dan substansi transaksi memang sama, tetapi jika dilihat secara menyeluruh, berbeda dengan transaksi yang terjadi antara perusahaan independen. Misalnya kontrak penjualan jangka panjang

Universitas Indonesia

dengan pembayaran *lump sum*, hak yang tidak terbatas atas *intellectual property* sebagai hasil penelitian masa yang akan datang. Dalam kasus demikian maka administrasi pajak harus melakukan penyesuaian sesuai dengan transaksi normal yang lazim terjadi.

### 3) Evaluasi Transaksi yang Terpisah dan Gabungan

Idealnya untuk memperoleh perkiraan harga pasar wajar, *arm's length principle* harus diterapkan terhadap setiap transaksi. Namun ada kalanya transaksi yang terpisah sangat erat hubungannya dengan yang lain sehingga sulit untuk dinilai secara terpisah. Misalnya lisensi untuk memproduksi (yang mengandung unsur teknologi) dan penyediaan komponen vital terhadap perusahaan asosiasi, akan lebih mungkin untuk menilai batasan *arm's length* kedua hal tersebut secara gabungan dibandingkan secara individual. Sebaliknya ada kalanya suatu kontrak paket dilihat sebagai transaksi yang terpisah. Perusahaan multinasional mungkin membuat satu paket transaksi dan menetapkan satu harga atas beberapa manfaat seperti hak paten, teknologi, dan merek dagang, jasa teknik dan administrasi, dan penyewaan fasilitas produksi. Hal ini sering disebut *a package deal*. Contoh lain misalnya harga kontrak ditetapkan untuk penjualan barang termasuk jasa yang menyertainya, sehingga tidak sesuai bila menilai paket tersebut sebagai satu kesatuan, tetapi masing-masing elemen dari paket harus dinilai secara terpisah. Dalam kasus ini setelah harga *transfer* masing-masing elemen ditentukan, administrasi pajak harus mempertimbangkan apakah secara total harga *transfer* atas paket tersebut sudah *arm's length*.

### 4) Penggunaan *Arm's Length Range*

Dalam beberapa kasus, mungkin menerapkan prinsip harga wajar dengan harga tertentu dengan asumsi kondisi transaksinya juga sama. Namun karena *transfer pricing* bukan ilmu pasti, terdapat kemungkinan dalam pemakaian metode yang ada akan menghasilkan interval harga yang dapat dipercaya. Hal itu disebabkan penerapan prinsip harga wajar hanya menghasilkan perkiraan kondisi seandainya transaksi tersebut dilakukan oleh pihak yang independen. Mungkin terjadi bahwa perusahaan independen yang melakukan transaksi dengan kondisi yang sama tidak menghasilkan harga yang sama, tetapi

Universitas Indonesia

menghasilkan harga dalam batasan interval tertentu yang disebabkan perbedaan metode maupun data yang dipakai. Apabila pemakaian satu atau beberapa metode menghasilkan interval tertentu, dan deviasi dari angka-angka tersebut terlalu besar, hal itu mengindikasikan bahwa data yang digunakan tidak dapat dipercaya sehingga perlu dilakukan penyesuaian.

#### 5) Penggunaan Data dari Beberapa Tahun

Untuk memperoleh gambaran lengkap fakta dan hal-hal yang mempengaruhi transaksi yang dipengaruhi hubungan istimewa, perlu dilakukan pengujian data dengan tahun-tahun sebelumnya. Analisis data tersebut diharapkan dapat mengungkap fakta yang mempengaruhi penentuan harga *transfer*. Misalnya dengan data beberapa tahun akan diketahui apakah terdapat kerugian yang merupakan bagian dari banyaknya kerugian atas transaksi yang sama, apakah kondisi ekonomi tertentu di tahun sebelumnya menyebabkan meningkatnya biaya, atau terdapat fakta bahwa suatu produk memang sudah berada di akhir dari siklus hidupnya. Perbedaan kondisi siklus usaha maupun produk mungkin mempunyai dampak yang besar terhadap harga transfernya sehingga perlu dianalisis apakah transaksi tersebut dapat diperbandingkan. Data dari tahun-tahun berikutnya juga bermanfaat membandingkan siklus hidup produk dari transaksi yang dipengaruhi atau tidak dipengaruhi hubungan istimewa untuk menentukan apakah transaksi tersebut dapat diperbandingkan dalam penggunaan metode tertentu.

#### 6) Kerugian-Kerugian

Apabila perusahaan asosiasi secara konsisten selalu menderita kerugian sementara secara keseluruhan *group* ternyata mendapatkan keuntungan, hal tersebut merupakan indikasi adanya *transfer pricing*. Sebaliknya, wajar jika kerugian itu berasal dari biaya pra-produksi yang sangat besar, kondisi ekonomi yang tidak mendukung, in-efisiensi, atau alasan lain yang dapat dipertanggungjawabkan. Namun tidak masuk akal jika kerugian itu terjadi terus-menerus. Perusahaan independen akan menghentikan usahanya jika terus mengalami kerugian, sebaliknya perusahaan asosiasi yang selalu merugi mungkin akan tetap menjalankan bisnisnya jika secara keseluruhan *group* masih menguntungkan. Misalnya satu *group* perusahaan memproduksi jenis

Universitas Indonesia

produk agar tetap bisa bersaing dan memperoleh keuntungan secara keseluruhan, sedangkan *group* yang lain akan selalu merugi karena memproduksi produk-produk yang tidak menguntungkan. Perusahaan independen hanya akan melakukan hal tersebut jika mendapatkan kompensasi yang cukup.

#### 7) Efek Kebijakan Pemerintah

Dalam beberapa kasus, pembayar pajak akan mengklaim bahwa harga wajar harus disesuaikan dengan intervensi pemerintah, seperti pengendalian harga dan tingkat bunga, kontrol atas pembayaran jasa atau *management fee*, *royalty*, subsidi atas sektor tertentu, kontrol devisa, bea masuk *anti dumping*, atau kebijakan kurs valuta asing. Secara umum intervensi pemerintah tersebut harus diperlakukan sebagai kondisi pasar di negara tertentu dan hal ini harus dipertimbangkan dalam evaluasi *transfer pricing* yang dilakukan pembayar pajak.

#### 8) Kompensasi yang Disengaja

Perusahaan asosiasi mengetahui bahwa transaksi yang terjadi telah diatur. Anggota *group* perusahaan memberikan manfaat tertentu kepada anggota lainnya yang menerima manfaat dalam bentuk lain dari anggota lain tersebut sehingga laba atau rugi bersih dari transaksi tersebut yang diperhitungkan pajaknya. Misalnya pemberian hasil produksi dengan harga yang bagus sebagai imbalan pembelian bahan baku dengan harga yang bagus pula dengan maksud menambah keuntungan kedua perusahaan tersebut. Perusahaan independen tidak akan melakukan hal tersebut. Mereka secara normal akan menerima pembayaran dan mengeluarkan biaya secara independen dan akan memperoleh keuntungan atau menderita kerugian sebagai akibat bisnis yang normal.

#### 9) Penggunaan Penilaian Bea Cukai

Prinsip *arm's length* sudah diterapkan oleh Bea Cukai dalam membandingkan nilai barang yang diimpor oleh perusahaan asosiasi dan nilai barang yang sama yang diimpor oleh perusahaan independen. Karena patokan harga terjadi bersamaan dengan *transfer* barang maka hal tersebut akan berguna bagi

administrasi pajak dalam menilai kewajaran harga transaksi perusahaan asosiasi tersebut.

#### 10) Penggunaan Metode-Metode *Transfer Pricing*

Metode-metode *transfer pricing* dapat dipakai untuk menilai apakah kondisi komersial maupun finansial antara perusahaan asosiasi konsisten dengan prinsip harga wajar. Tidak satu pun metode yang cocok diterapkan untuk semua kondisi dan juga tidak mungkin untuk membuat aturan khusus yang dapat dipakai untuk menyelesaikan semua kasus. Jika satu metode dipandang lebih sesuai untuk menentukan harga wajar dengan kondisi tertentu maka metode tersebut dapat lebih dipertimbangkan.

#### 2.1.4 Metode-Metode Penentuan Harga Wajar dalam *Transfer Pricing*

Metode penentuan harga wajar dalam *transfer pricing* yang diterima oleh mayoritas Otoritas Pajak saat ini adalah yang didasarkan atas prinsip *arm's length*. Untuk menetapkan apakah transaksi yang dilakukan oleh perusahaan asosiasi bersifat *arm's length* adalah dengan membandingkan harga transaksinya dengan harga transaksi dengan kondisi yang sama yang dilakukan oleh perusahaan independen. Pendekatan tersebut dapat dilakukan karena perbedaan harga transaksi dapat secara normal ditelusuri secara langsung ke hubungan komersial dan finansial dari masing-masing perusahaan dan kondisi harga wajar yang terjadi atas transaksi perusahaan independen yang dapat diperbandingkan tersebut dipakai sebagai pengganti harga transaksi perusahaan asosiasi. Masalahnya adalah tidak semua transaksi mempunyai kondisi yang dapat diperbandingkan, sehingga perlu dicari pendekatan lain yang dapat dipakai untuk menetapkan bahwa transaksi tersebut bersifat *arm's length*. Pendekatan-pendekatan tersebut dijelaskan oleh OECD untuk sebagai berikut:

##### 1. *Traditional Transaction Method*

##### a. *Comparable Uncontrolled Price Method (CUP Method)*

Metode ini membandingkan harga yang dipakai untuk mentransfer barang maupun jasa dalam transaksi yang dipengaruhi oleh hubungan istimewa dengan harga yang dipakai untuk mentransfer barang maupun jasa dari transaksi yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa dalam situasi dan

Universitas Indonesia

kondisi yang sama. Jika terdapat perbedaan antara kedua harga tersebut, berarti terdapat indikasi bahwa kondisi hubungan komersial maupun finansial dari perusahaan asosiasi tersebut tidak wajar (*not arm's length*) sehingga harga yang dipakai dalam transaksi yang dipengaruhi hubungan istimewa harus diganti dengan harga yang dipakai dalam transaksi yang tidak dipengaruhi oleh adanya hubungan istimewa.

Kedua harga di atas dapat diperbandingkan jika:

- 1) Tidak terdapat perbedaan antara transaksi yang diperbandingkan atau antara perusahaan yang melakukan transaksi yang dapat berpengaruh secara material terhadap harga di pasar terbuka; atau
- 2) Penyesuaian yang akurat dan layak dapat dilakukan untuk mengurangi besarnya pengaruh atas perbedaan tersebut.

Ketersediaan data pembandingan, terutama dalam penentuan harga *transfer* merupakan factor penting yang perlu diperhatikan dalam penentuan *arm's length price* dalam *transfer pricing*. Maka, metode CUP ini menjadi akurat dan tepat ketika data harga pembandingan benar tersedia. OECD *Guidelines* menyatakan bahwa metode CUP dilakukan melalui mekanisme membandingkan harga-harga yang ditetapkan oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa dengan pihak-pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa dalam hal transaksi yang dapat diperbandingkan guna memperoleh harga pasar yang wajar. OECD juga mensyaratkan kesebandingan dalam praktik yang biasanya sulit diaplikasikan antara lain dalam hal kondisi ekonomis, tingkat pasar dan barang. Kesebandingan ekonomi menghendaki bahwa harga barang pembandingan harus pula terjadi dalam pasar dengan kondisi ekonomi yang sebanding. Variasi struktur sosial-ekonomi, situasi geografis dan selera konsumen sering mempersulit kesebandingan harga suatu barang yang sama antar beberapa negara. Kondisi pasar barang, monopoli, oligopoli, dan sebagainya sering mempengaruhi harga yang dibebankan kepada konsumen yang berbeda (Gunadi, 1994).

b. *Resale Price Method*

Metode ini diterapkan untuk barang yang telah dibeli dari perusahaan asosiasi, untuk kemudian produk tersebut dijual kepada perusahaan independen. Harga jual kembali tersebut kemudian dikurangi dengan laba kotor yang pantas (*appropriate gross margin*) yang mewakili jumlah pengeluaran *reseller* untuk menutup biaya penjualan dan operasi lainnya serta fungsi yang dilakukan untuk menciptakan keuntungan yang layak. Sisanya merupakan harga wajar (*arm's length price*) dari *transfer* barang antara perusahaan asosiasi di atas. Metode ini sangat berguna jika diterapkan atas perusahaan pemasaran (*marketing operations*). Asumsi di belakang metode ini adalah persaingan di antara distributor mempunyai *margin* penjualan yang sama yang dihasilkan oleh fungsi yang sama (Rugman & Brewer, 2001).

Harga jual kembali (*resale price margin*) *reseller* dari transaksi yang mempunyai hubungan istimewa ditentukan sesuai dengan harga jual kembali dari *reseller* yang sama atas barang yang dibeli dan dijual dalam transaksi yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa yang dapat diperbandingkan. Apabila *reseller* merupakan seorang *broker* maka harga jual kembalinya adalah berhubungan dengan *fee broker* tersebut yang biasanya dihitung sebagai persentase harga jual produk. Penentuan harga jual kembali dalam kasus tersebut harus juga memperhatikan apakah *broker* tersebut bertindak sebagai agen atau bertindak sebagai pedagang utama (*principal*). Harga jual kembali dapat diperbandingkan jika:

- 1) Tidak terdapat perbedaan antara transaksi yang diperbandingkan atau antara perusahaan yang melakukan transaksi yang dapat berpengaruh secara material terhadap harga jual kembali di pasar terbuka; atau
- 2) Penyesuaian yang akurat dapat dilakukan untuk mengurangi besarnya pengaruh atas perbedaan tersebut.

Banyak faktor yang harus menjadi bahan pertimbangan dalam melakukan perbandingan, antara lain:

- 1) Jenis produk, apakah bersifat unik, apakah barang tersebut merupakan barang substitusi atau bukan, dan sebaliknya;

Universitas Indonesia

- 2) Efisiensi yang dilakukan manajemen dalam operasional perusahaannya (misalnya *level* persediaan);
- 3) Banyaknya fungsi yang dilakukan (jumlah *asset* yang digunakan dan asumsi risiko);
- 4) Apakah *reseller* memberikan nilai tambah yang signifikan terhadap barang tersebut;
- 5) Jangka waktu terjadinya transaksi yang diperbandingkan agar tidak terlalu lama;
- 6) Banyaknya perusahaan perantara (*intermediate company*) yang terlibat;
- 7) Apakah *reseller* mempunyai hak eksklusif untuk menjual barang tersebut;
- 8) Perbedaan praktik akuntansi (misalnya biaya riset dan pengembangan ada yang dimasukkan ke biaya operasi dan ada juga yang mengklasifikasikan sebagai harga pokok penjualan sehingga terjadi perbedaan harga jual).

Gunadi (1994) menambahkan bahwa kerumitan *resale price method* dapat terjadi dalam penentuan *comparable mark-up*. Fungsi dan aktivitas *reseller* akan sangat mempengaruhi besarnya *mark-up*. Pada *reseller* yang mengolah kembali barang sebelum dijual akan memperoleh *mark-up* yang berbeda dengan *reseller* yang hanya berlaku sebagai agen langsung yang menjual barang. Demikian pula *reseller* yang masih menanggung biaya promosi, garansi, transportasi, dan sebagainya. Dalam kasus demikian penelitian lebih lanjut perlu dilakukan secara seksama dalam rangka penyesuaian *mark-up*.

#### c. *Cost Plus Method*

Metode ini melakukan pendekatan kewajaran *transfer pricing* dengan menambahkan *mark-up* yang pantas dari *cost* pihak yang melakukan *transfer*.

Metode ini dimulai dengan adanya harga pokok atas barang maupun jasa dari transaksi antara pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa. *Mark up* yang layak (*appropriate cost plus mark up*) kemudian

Universitas Indonesia

ditambahkan ke dalam harga pokok untuk memperoleh keuntungan dari fungsi yang dilakukan dan kondisi pasar. Jumlah harga pokok ditambah *mark up* yang layak dapat dipakai sebagai harga wajar transaksi pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Metode ini sangat bermanfaat jika diterapkan atas transaksi barang setengah jadi antarperusahaan asosiasi.

*Mark up* di atas idealnya ditetapkan sesuai dengan *mark up* dari *supplier* yang sama dalam transaksi yang bersifat independen. Begitu juga halnya dengan kriteria transaksi yang bisa diperbandingkan. *Mark up* dapat diperbandingkan jika:

- 1) Tidak terdapat perbedaan antara transaksi yang diperbandingkan atau antara perusahaan yang melakukan transaksi yang dapat berpengaruh secara material terhadap *cost plus mark up* di pasar terbuka; atau
- 2) Penyesuaian yang akurat dapat dilakukan untuk mengurangi besarnya pengaruh atas perbedaan tersebut.

Seperti halnya dalam metode *resale price method*, jika terdapat perbedaan kondisi yang berpengaruh secara material terhadap *cost plus mark up* yang dihasilkan maka perlu dilakukan penyesuaian untuk menghitung besarnya perbedaan tersebut.

Metode ini mengharuskan bahwa *mark up* yang diperbandingkan harus berdasarkan harga pokok yang dapat diperbandingkan pula (*comparable mark up to comparable cost basis*). Misalnya *mark up* dari perusahaan yang menggunakan aktiva *leasing* tidak dapat diperbandingkan dengan *mark up* dari perusahaan yang aktivasinya dimiliki sendiri. Disamping itu perlu dipertimbangkan adanya perbedaan *level* dan jenis biaya (biaya operasi dan non operasi termasuk biaya *financing* yang berhubungan dengan fungsi yang dilakukan oleh pihak-pihak atau transaksi yang diperbandingkan). Pertimbangan atas perbedaan tersebut adalah sebagai berikut:

- 1) Jika biaya tersebut merefleksikan perbedaan fungsi (berkenaan dengan jumlah *asset* yang dipakai dan risiko yang ditanggung) yang belum

diperhitungkan dalam penerapan metode ini, maka penyesuaian perlu dilakukan;

- 2) Jika biaya merefleksikan fungsi tambahan yang berbeda dengan aktivitas yang diuji dengan metode ini, kompensasi tersendiri atas tambahan fungsi tersebut perlu ditentukan.
- 3) Jika perbedaan biaya dari pihak-pihak yang diperbandingkan merupakan akibat adanya efisiensi maupun disefisiensi perusahaan, seperti normal terjadinya biaya supervisi, biaya umum dan administrasi, maka tidak perlu dilakukan penyesuaian atas *gross margin* yang layak.

Aspek-aspek lain yang perlu diperhatikan dalam penerapan metode ini antara lain:

- 1) *Accounting consistency*. Jika terjadi perbedaan praktik akuntansi, penyesuaian seperlunya harus dilakukan atas data yang dipakai untuk meyakinkan bahwa jenis biaya yang sama digunakan dalam masing-masing kasus.
- 2) *Cost plus method* secara umum menggunakan *margin* yang dihitung setelah biaya produksi. Sedangkan *Net Margin Method* menggunakan *margin* yang dihitung setelah biaya operasi.
- 3) Metode ini lebih menekankan pada *historical cost*, namun demikian metode rata-rata akan lebih sesuai untuk merefleksikan biaya aktiva tetap atas proses dari produk-produk yang berbeda dan volume produksi yang berfluktuasi.
- 4) Terbatasnya *supplier* barang dan jasa perlu dipertimbangkan, karena keterbatasan ini bisa menimbulkan masalah alokasi biaya.

## 2. Transactional Profit Method

### a. Profit Split Method

Dalam hal transaksi berkaitan erat satu dengan lainnya, evaluasi secara terpisah akan menjadi sulit. Metode ini mencoba menghilangkan akibat dari syarat-syarat khusus yang diciptakan dalam transaksi yang dipengaruhi oleh hubungan istimewa dengan menentukan pembagian laba

yang diharapkan oleh perusahaan-perusahaan independen. Pertama, metode ini mencari laba yang akan dibagi di antara mereka yang ada dalam satu *group* dari transaksi yang dipengaruhi oleh hubungan istimewa tersebut. Kemudian laba tersebut dibagi di antara perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa tersebut dengan dasar pertimbangan ekonomi sehingga pembagian itu mencerminkan laba seandainya transaksi itu tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa (Rachmanto Surahmat, 2001).

Kontribusi masing-masing perusahaan didasarkan atas analisis fungsi yang dilakukan dan dinilai berdasarkan data pasar eksternal. Misalnya persentase *profit split* untuk suatu fungsi harus sesuai dengan persentase yang diperoleh apabila fungsi itu dilakukan oleh perusahaan independen.

Kelebihan metode ini adalah secara umum tidak tergantung dari adanya transaksi sejenis yang dapat diperbandingkan sehingga dapat digunakan dalam kasus tidak terdapat transaksi sejenis yang dilakukan oleh perusahaan independen. Selain itu metode ini tidak akan menghasilkan keuntungan yang bersifat ekstrim dan yang tidak mungkin terjadi karena kedua belah pihak yang melakukan transaksi akan dievaluasi.

Kelemahan metode ini adalah, pertama, data pasar eksternal yang dipakai sebagai dasar penilaian kontribusi masing-masing perusahaan kurang serupa dengan transaksi yang dilakukan sehingga akan muncul subyektifitas dalam pengalokasian keuntungan. Kedua, perusahaan asosiasi dan administrasi pajak mempunyai kesulitan untuk mengakses informasi dari perusahaan afiliasi di luar negeri sehingga terdapat kesulitan untuk menggabungkan penghasilan dan biaya dari perusahaan asosiasi yang berpartisipasi dalam transaksi tersebut.

b. *Transactional Net Margin Method*

Metode ini menetapkan *net profit margin* berdasarkan perbandingan tertentu (misalnya biaya, penjualan, *asset*) yang dipakai oleh pembayar pajak dari transaksi yang dipengaruhi hubungan istimewa. Karena metode ini mirip dengan *resale price method* dan *cost plus method*, maka

Universitas Indonesia

penerapannya harus konsisten dengan kedua metode tersebut. Dengan demikian *net margin* dari perusahaan asosiasi seharusnya ditetapkan sesuai dengan *net margin* dari perusahaan tersebut dalam transaksi yang dapat diperbandingkan yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa. Jika hal ini tidak memungkinkan, maka sebagai pedoman adalah *net margin* dari transaksi yang dapat diperbandingkan yang dilakukan oleh perusahaan independen.

Kelebihan metode ini adalah *net margin* kurang dipengaruhi oleh perbedaan transaksi seperti halnya harga yang dipakai di metode CUP. Selain itu metode ini tidak begitu terpengaruh oleh perbedaan peranan masing-masing pihak. Biasanya perbedaan peran perusahaan dalam satu *group* ditunjukkan dalam variasi besarnya biaya operasi. Akibatnya, antarperusahaan mungkin terdapat perbedaan besar dalam *gross profit margin* tetapi tetap akan berada di *level* yang sama untuk *net profit*nya.

Kelemahan terbesar metode ini adalah *net margin* perusahaan dapat dipengaruhi oleh beberapa faktor yang sebenarnya tidak berpengaruh apa-apa terhadap harga maupun *gross margin*. Oleh karena itu perlu dibuat pedoman secara rinci dalam menentukan perbandingan dalam metode ini.

c. *A Non Arm's Length Approach: Global Formulary Apportionment*

Metode ini mengalokasikan keuntungan secara konsolidasi satu *group* perusahaan multinasional ke anggota masing-masing perusahaan asosiasinya dalam negara yang berbeda berdasarkan ketentuan yang diatur di muka dan berdasarkan mekanisme formula tertentu. Terdapat tiga komponen penting dalam penerapan metode ini, yaitu:

- 1) Penentuan unit yang akan dikenakan pajak, misalnya anak perusahaan dan cabang dari *group* perusahaan multinasional harus terdiri atas Wajib Pajak global;
- 2) Penentuan jumlah keuntungan global yang akurat;
- 3) Penetapan formula yang akan digunakan untuk mengalokasikan keuntungan global tersebut ke masing-masing unit. Formula tersebut biasanya berdasarkan beberapa kombinasi harga pokok, *asset*, gaji, dan penjualan.

Universitas Indonesia

Metode ini banyak terdapat kelemahan dalam penerapannya, antara lain:

- 1) Metode ini sulit diterapkan karena memerlukan koordinasi dan konsensus internasional dalam penentuan formula yang digunakan dan komposisi *group*nya;
- 2) Masing-masing negara ingin memberikan tekanan atau memasukkan faktor yang berbeda-beda ke dalam formula tersebut berdasarkan aktivitas atau faktor yang mendominasi masing-masing negara;
- 3) Metode ini akan memunculkan tekanan politik yang besar dan masalah ekonomi yang kompleks serta memerlukan kerjasama internasional yang tidak realistis dalam bidang perpajakan;
- 4) Formula yang dihitung berdasarkan kombinasi harga pokok, *asset*, gaji, dan penjualan akan menghasilkan persentase keuntungan tetap (*fix rate*) bagi masing-masing anggota di setiap negara tanpa memperhatikan perbedaan fungsi, *asset*, risiko, dan efisiensi antaranggota;
- 5) Adanya pergerakan nilai tukar yang menghasilkan dampak yang berbeda;
- 6) Kesulitan dalam menentukan penjualan masing-masing anggota dan penilaian *asset* khususnya harta tak berwujud;
- 7) Karena basis keuntungannya adalah konsolidasi, maka akan mengabaikan kegiatan masing-masing anggota baik efisiensi maupun faktor-faktor lainnya;
- 8) Metode ini akan mempertanyakan adanya *withholding tax* antarnegara dan akan menolak ketentuan yang ada dalam *tax treaty*;
- 9) Metode ini tidak memberikan solusi alokasi *profit* kecuali hanya berdasarkan keuntungan *group* secara keseluruhan. Masing-masing *group* diharuskan menyelenggarakan akuntansi secara terpisah padahal tidak termasuk dalam *group* yang menggunakan metode *global formulary apportionment*.

Berdasarkan alasan-alasan di atas, negara-negara anggota OECD tetap menyatakan dukungannya atas kesepakatan penggunaan prinsip *arm's length* yang telah berlaku di antara anggota dan non-anggota dan menyepakati bahwa teori *alternative* dari prinsip *arm's length* yang dihadirkan oleh *global formulary apportionment* harus ditolak.

Universitas Indonesia

### 3. Pendekatan Untuk Menghindari dan Menyelesaikan Masalah *Transfer Pricing*

*Transfer pricing* antara perusahaan asosiasi menyebabkan perselisihan tidak hanya antara pembayar pajak dengan administrasi pajak, tetapi juga konfrontasi antar negara yang berbeda berkenaan dengan pembagian penghasilan. Jika dua atau lebih administrasi pajak berbeda pendapat dalam penentuan kondisi *arm's length*, pengenaan pajak berganda akan terjadi. Untuk memecahkan masalah ini beberapa instrument yang dapat dipakai adalah sebagai berikut:

#### a. Kepatuhan Pelaksanaan *Transfer Pricing* (*Transfer Pricing Compliance Practices*)

Pelaksanaan kepatuhan dibuat dan diterapkan di masing-masing negara tergantung ketentuan domestik dan prosedur administrasinya. Pelaksanaan kepatuhan di masing-masing negara bisa dilakukan dengan mengurangi kesempatan bagi yang tidak patuh (misalnya melalui pemotongan atau pemungutan pajak dan pelaporan informasi), menyediakan bantuan bagi yang patuh (misalnya pendidikan dan mempublikasikan pedoman-pedoman), maupun memberikan sanksi bagi yang tidak patuh. Dengan meningkatnya kepatuhan di masing-masing negara akan memberikan dampak negara lain (misalnya perusahaan multinasional yang sudah patuh untuk memakai harga wajar dalam transaksi antargroupnya maka tidak akan terjadi pemindahan keuntungan (*income shifting*) antar negara sehingga tidak ada negara yang dirugikan).

#### b. *Corresponding Adjustment* dan *Mutual Agreement Procedure*

Alternatif solusi yang dapat dipakai untuk menghindari pemajakan berganda akibat adanya koreksi yang tidak selaras antar negara adalah *Mutual Agreement Procedure* (MAP) yang merupakan bentuk penyelesaian masalah yang melibatkan administrasi pajak dari negara terkait dengan melakukan konsultasi atau perundingan untuk mencari solusi dari perselisihan berkenaan dengan penerapan perjanjian penghindaran pajak berganda. Untuk menghindari pengenaan pajak berganda dalam kasus *transfer pricing*, administrasi pajak dapat mempertimbangkan untuk melakukan penyesuaian yang seimbang (*corresponding adjustment*) sehingga ketika administrasi pajak di suatu negara melakukan koreksi dengan meninggikan penjualan dengan

Universitas Indonesia

suatu perusahaan sebagai pelaksanaan prinsip *arm's length*, maka administrasi pajak di negara lainnya akan menurunkan keuntungan perusahaan asosiasi lawan transaksinya dengan menaikkan harga pokok penjualannya.

c. *Pemeriksaan Pajak Secara Serempak (Simultaneous Tax Examinations)*

Alternatif penyelesaian lain untuk mengatasi masalah *transfer pricing* adalah dengan melakukan kerjasama 2 (dua) negara atau lebih untuk melakukan investigasi. Pemeriksaan pajak secara serempak akan bermanfaat jika terdapat informasi kunci dari suatu negara untuk dipakai sebagai bahan investigasi, sehingga secara umum akan menjadi pemicu pertukaran informasi yang lebih tepat waktu dan efektif.

d. *Safe Harbours*

Kesulitan penerapan prinsip *arm's length* dapat diperbaiki dengan memberikan situasi agar pembayar pajak dapat mengikuti sebuah ketentuan yang sederhana sehingga harga *transfer* secara otomatis akan diterima oleh administrasi pajak. Ketentuan tersebut adalah "*safe harbour*" atau "*safe haven*". *Safe harbour* merupakan ketentuan yang memberikan kategori pembayar pajak dan membebaskan pembayar pajak yang memenuhi syarat dari kewajiban tertentu dan menggantinya dengan kewajiban yang sederhana. *Safe harbour* terdiri atas dua cara tergantung kondisi transaksi yang dipengaruhi oleh hubungan istimewa dari pembayar pajak. Pertama, transaksi-transaksi tertentu dikecualikan dari cakupan penerapan ketentuan *transfer pricing*. Kedua, aturan penerapannya disederhanakan (misalnya dengan memberikan interval harga atau keuntungan yang harus dipakai). Kedua cara tersebut harus direvisi dan dipublikasikan secara periodik oleh aparat pajak.

e. *Advance Pricing Agreements (APA)*

APA merupakan suatu susunan yang menentukan, dalam transaksi yang dipengaruhi oleh hubungan istimewa, kriteria tertentu (misalnya metode, perbandingan dan penyesuaian yang layak, asumsi-asumsi kejadian masa depan yang dipakai) untuk menentukan harga *transfer* dari suatu transaksi selama periode tertentu. APA secara formal dimulai oleh pembayar pajak dan kemudian memerlukan negoisasi antara pembayar pajak, satu atau lebih perusahaan asosiasi, dan satu atau lebih administrasi pajak. Dalam Undang-

Universitas Indonesia

Undang PPh, APA didefinisikan sebagai kesepakatan antara Wajib Pajak dengan Direktur Jenderal Pajak mengenai harga jual wajar produk yang dihasilkan kepada pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa (*related parties*) dengannya. Tujuan diadakannya APA adalah untuk mengurangi terjadinya penyalahgunaan *transfer pricing* oleh perusahaan multinasional. Keuntungan dari APA selain memberikan kepastian hukum dan kemudahan penghitungan pajak, fiskus tidak perlu melakukan koreksi atas harga jual dan keuntungan produk yang dijual Wajib Pajak kepada perusahaan dalam satu grup yang sama.

f. Arbitrasi (*arbitration*)

Arbitrasi merupakan mekanisme yang dipakai untuk menyelesaikan perselisihan *tax treaty* untuk yang tidak dapat diselesaikan melalui *Mutual Agreement Procedure (MAP)*. Biasanya, masalah pajak berganda diselesaikan melalui MAP. Namun demikian hal itu tidak ada jaminan bahwa dalam MAP, setelah para administrasi pajak melakukan perundingan, tidak menghasilkan suatu persetujuan. Jika hal itu terjadi maka dapat digunakan arbitrasi.

## 2.2 E-Commerce

### 2.2.1 Pengertian E-Commerce

Turban (2006) mendefinisikan *e-commerce* sebagai:

“...the process of buying, selling, transferring, or exchanging products, services, and/or information via computer networks, including the Internet.”

Pengertian tersebut melihat bahwa pada dasarnya *e-commerce* terdiri dari proses transaksi, produk atau informasi yang ditransaksikan, serta adanya penggunaan jaringan komputer. Selanjutnya disebutkan bahwa *e-commerce* dapat mengambil beberapa bentuk tergantung pada tingkat digitalisasi nya. Tingkat digitalisasi tersebut berkaitan dengan tiga hal yaitu: produk yang dijual, proses, dan *delivery agent (intermediary)*.

Sementara itu Arnold (2002) mendefinisikan *e-commerce* sebagai: “commercial activities conducted over the internet” atau aktivitas komersial yang dilakukan melalui internet.

Universitas Indonesia

Dari pengertian-pengertian di atas, dapat disimpulkan bahwa perbedaan transaksi *e-commerce* dengan transaksi konvensional berada pada adanya digitalisasi produk atau proses, dan adanya penggunaan jaringan komputer untuk memfasilitasi. Turban (2006) sendiri secara garis besar menggambarkan bentuk entitas ekonomi menjadi tiga bentuk (terkait tingkat digitalisasi yang digunakan):

- a. *Brick-and-mortar (or old-economy)*, refers to pure physical organizations (corporations).
- b. *Virtual (or pure-play)*, organizations are companies that are engaged only in EC
- c. *Click-and-mortar (or click-and-brick)*, organizations are those that conduct some e-commerce activities, yet their primary business is done in the physical world.

### 2.2.2 Karakteristik Kegiatan E-Commerce

Konsep hubungan perdagangan *e-commerce* dapat dibagi menjadi empat jenis (Purbo, 2004):

- a. *Business to Business* atau hubungan antara pedagang dengan mitra dagang.
- b. *Business to Customer* atau hubungan antara pedagang dan pelanggan adalah hubungan dasar jual beli.
- c. *Business to Employee* atau hubungan antara bagian di dalam perusahaan.
- d. *Business to Partner* atau hubungan antara pelanggan dengan administrasi pedagang.

Dilihat dari sudut pandang transaksi bisnis, ada dua jenis *e-commerce*. Yang pertama adalah *front-end e-commerce*, yaitu transaksi melalui *e-commerce* antara pengusaha (baik pribadi maupun badan hukum) dengan konsumen. Jenis lainnya adalah *back-end e-commerce*, yaitu transaksi antara para pengusaha menyangkut transaksi informasi internal dengan masing-masing pengusaha atau antara para pelaku usaha menyangkut pertukaran data komersial (Purbo, 2004).

*E-commerce*, sebagaimana ditulis oleh Turban (2006), melibatkan beberapa pihak yaitu:

- a. Penjual (*Merchant*)
- b. Konsumen

c. Bank dan Lembaga Keuangan

d. Penyedia Jaringan (*Network Provider*)

Memberikan fasilitas yang dijual kepada penjual, konsumen, dan bank atau lembaga keuangan dengan menyediakan fasilitas dukungan teknologi berupa keamanan sistem jaringan komunikasi, tingkat konektivitas yang tinggi, dan jaringan telekomunikasi.

e. *Internet Service Provider (ISP)*

ISP memberikan layanan jasa koneksi ke internet. ISP juga melakukan jasa *web hosting* (penyimpanan *website* di *server* sehingga dapat diakses) dan juga penyedia layanan *web design* (membuat isi/ desain sebuah *website*).

Dibandingkan dengan transaksi konvensional, perbedaan utama dari pihak yang terlibat antara *e-commerce* dan transaksi konvensional adalah adanya *Network Provider* dan *Internet Service Provider*.

Hardesty (1999) mengemukakan bahwa transaksi *e-commerce* mempunyai keunikan sendiri jika dibandingkan dengan transaksi perdagangan konvensional, yaitu:

a. *World Wide Sales*

Hambatan geografis pada transaksi konvensional dapat dihilangkan karena dalam transaksi *e-commerce* dilaksanakan melalui media internet yang memungkinkan perusahaan untuk memasarkan produknya secara global. Pembeli atau pelanggan dari manapun asalnya dapat dengan mudah memperoleh informasi tentang barang atau jasa yang ditawarkan suatu perusahaan melalui media internet ini.

b. *Remote Operation Of Web Server*

Dalam transaksi *e-commerce* seluruh operasinya dilaksanakan melalui *remote web server* sehingga tidak memerlukan pertemuan fisik antara penjual dan pembeli. Selain itu transaksi tersebut tidak terbatas adanya suatu tempat yang pasti sehingga memungkinkan terjadinya transaksi bisnis lintas negara.

c. *Anonymity*

Karena sifatnya yang *anonym*, maka pelaku dalam transaksi *e-commerce*, baik sebagai penjual maupun pembeli tidak akan saling mengenal dan tidak mengetahui identitas masing-masing secara fisik. Karena tidak menggunakan

Universitas Indonesia

media kertas (*paperless*) sebagai penyimpan informasi transaksi maka tidak terdapat jejak audit (*audit trail*).

*d. Digital Products*

Gagasan utama untuk menjual produk digital merupakan keunikan tersendiri dari *e-commerce* karena produk tersebut dapat dikirim dan diperjualbelikan secara elektronik, sebagai contoh *software* yang dapat diunduh melalui internet.

*e. Intangibles*

Dalam transaksi *e-commerce* yang dilaksanakan melalui internet, dapat dikatakan bahwa transaksi tersebut bersifat tidak berwujud (*intangible*) sehingga kesulitan yang sering muncul adalah untuk melakukan identifikasi tempat transaksi berlangsung dan kapan transaksi tersebut dilakukan.

*f. Changing Rules*

Karena keunikan transaksi *e-commerce* maka diperlukan peraturan perundang-undangan yang mampu mengadaptasi semua keunikan tersebut, khususnya terkait masalah pengenaan perpajakannya mengingat perkembangannya yang sangat pesat di masa mendatang.

Dalam transaksi *e-commerce*, proses pemesanan dan pemilihan barang, penawaran harga, pembayaran transaksi, hingga ke pengiriman barang seluruhnya dikomunikasikan langsung melalui komputer atau internet sehingga tidak memerlukan kehadiran fisik pihak yang bertransaksi. Jasa dan produk digital, seperti perangkat lunak dapat dikirimkan secara elektronik melalui internet kepada pembeli. Pembeli dapat dengan mudah memindahkan dananya juga secara elektronik ke seluruh penjuru dunia (Doernberg, 1999). Jadi, dapat disimpulkan bahwa pada dasarnya transaksi *e-commerce* sebenarnya sama dengan transaksi konvensional, yang membedakan adalah adanya digitalisasi produk atau proses, dan adanya penggunaan jaringan komputer untuk memfasilitasi. Penggunaan jaringan komputer inilah yang kemudian memunculkan kompleksitas dalam *e-commerce*. Hal ini dapat dimaklumi untuk beberapa alasan. Pertama, pihak yang memiliki kapasitas dalam mengelola infrastruktur jaringan komputer pada umumnya adalah pihak lain di luar konsumen dan *merchant*. Kedua, tidak adanya

batasan negara yang jelas dalam *e-commerce*. Ketiga, jenis penghasilan sulit diidentifikasi karena produk bersifat *intangible*.

*Technical Advisory Group* (TAG) dari OECD pada bulan Februari 2001 telah mengeluarkan laporan dengan judul "*Tax treaty characterization issues arising from e-commerce*" yang berisi 28 jenis transaksi sehubungan dengan *e-commerce*. Sesuai dengan 28 jenis transaksi sehubungan dengan *e-commerce* yang dikeluarkan oleh *Technical Advisory Group* dari OECD, maka dapat dibuat kategori jenis penghasilannya sebagaimana diuraikan dalam tabel 2.1 berikut:

**Tabel 2.1 Kategori Jenis Penghasilan Menurut OECD**

No.	Nama transaksi	Jenis penghasilan
1.	<i>Electronic Order Processing of Tangible Products</i>	<i>Business income</i>
2.	<i>Electronic Ordering and Downloading of Digital Products</i>	<i>Business income</i>
3.	<i>Electronic Ordering and Downloading of Digital Products for Purposes of Commercial Exploitation of the Copyright</i>	<i>Royalty</i>
4.	<i>Updates and Add – Ons</i>	<i>Business income</i>
5.	<i>Limited Duration Software and Other Digital Information Licences</i>	<i>Business income</i>
6.	<i>Single Use Software or Other Digital Product</i>	<i>Business income</i>
7.	<i>Application Hosting-separate License</i>	<i>Business income</i>
8.	<i>Application Hosting-bundled Contract</i>	<i>Business income</i>
9.	<i>Application Service Provider (ASP)</i>	<i>Business income</i>
10.	<i>ASP License Fee</i>	<i>Business income</i>
11.	<i>Website hosting</i>	<i>Business income</i>
12.	<i>Software Maintenance</i>	<i>Business income</i>
13.	<i>Data Warehousing</i>	<i>Business income</i>
14.	<i>Customer Support Over Computer Network</i>	<i>Business income</i>
15.	<i>Data Retrieval</i>	<i>Business income</i>
16.	<i>Delivery of Exclusive or Other High Value Data</i>	<i>Business income</i>

Universitas Indonesia

17.	<i>Advertising</i>	<i>Business income</i>
18.	<i>Electronic Access to Professional Advice (e.g. Consultancy)</i>	<i>Business income</i>
19.	<i>Technical Information</i>	<i>Royalty</i>
20.	<i>Information Delivery</i>	<i>Business income</i>
21.	<i>Access to an Interactive Website</i>	<i>Business income</i>
22.	<i>Online Shopping Portals</i>	<i>Business income</i>
23.	<i>Online Auctions</i>	<i>Business income</i>
24.	<i>Sales Referral Programs</i>	<i>Business income</i>
25.	<i>Content Acquisition Transaction</i>	<i>Business income</i>
26.	<i>Streamed (real time) Web-based Broadcasting</i>	<i>Business income</i>
27.	<i>Carriage Fees</i>	<i>Business income</i>
28.	<i>Subscription to a Website Allowing the Downloading of Digital Product</i>	<i>Business income</i>

### BAB 3

#### APLIKASI TRANSFER PRICING DALAM E-COMMERCE

Westberg dalam *Cross Border Taxation of E-Commerce* (2002), menyatakan metode transaksi tradisional juga lebih dipilih oleh OECD sebagai sarana untuk membangun kewajaran harga pada transaksi-transaksi *e-commerce*. Sebagaimana dipaparkan dalam bab sebelumnya, ketika metode-metode tersebut tidak dapat diterapkan karena tidak cukup didapatkannya data transaksi yang bebas, atau karena data yang didapatkan tidak cukup andal atau karena data yang didapatkan tidak cukup andal karena usaha yang terintegrasi, yang menyebabkan *transactional profit method* dapat digunakan. Dengan menerapkan panduan yang ada dalam mengevaluasi transaksi gabungan daripada transaksi yang terpisah, beberapa kesulitan dalam menerapkan metode transaksi dapat dikurangi.

*E-commerce* meliputi rangkaian aktivitas usaha yang berbeda antar beberapa negara. Transaksi tertentu seperti penjualan yang melibatkan pemesanan dan pembayaran melalui *internet*, pada umumnya bukan merupakan masalah *transfer pricing* yang rumit. Beberapa transaksi lain merupakan transaksi yang lebih terintegrasi antara beberapa pihak di beberapa wilayah hukum yang berbeda dan juga dengan beberapa transaksi lain. Untuk transaksi tersebut, metode tradisional akan kurang tepat diterapkan.

Dalam *arm's length principle*, jumlah laba yang diserahkan kepada Bentuk Usaha Tetap akan ditentukan oleh fungsi-fungsi yang dilakukannya. Aset yang digunakan dan asumsi-asumsi risiko yang menjadi beban juga merupakan faktor penentu tersebut. Dalam kasus *server tunggal (stand-alone server)*, hanya terdapat fungsi-fungsi rutinitas yang umumnya dilaksanakan. Ini berarti, meskipun *server* tersebut dianggap sebagai suatu Bentuk Usaha Tetap, secara normal hanya laba tertentu yang dilimpahkan sebagai laba Bentuk Usaha Tetap tersebut.

### 3.1 Penentuan Laba Wajar (*Arm's Length Profit*) Anak Perusahaan dalam Transaksi *E-Commerce* dan Aplikasi *Transfer Pricing Method*

Pada perkembangan usaha saat ini, *e-commerce* bukanlah sesuatu yang luar biasa, melainkan telah jamak digunakan hampir di setiap transaksi. Penggunaan *e-commerce* yang memudahkan pertukaran informasi, pemotongan jalur "birokrasi pasar" serta jalur distribusi, merupakan alasan mengapa penelitian ini menempatkan *e-commerce* sebagai bahan penelitian, terutama berhubungan dengan *transfer pricing*. Berikut merupakan paparan aplikasi *transfer pricing method* dalam transaksi *e-commerce* yang dirujuk dari OECD *Tax Policy Studies. E-commerce: Transfer Pricing and Business Profit Taxation* (2005).

#### 3.1.1 Server Dioperasikan oleh Anak Perusahaan

Pada variasi ini, terdapat dua situasi yang berbeda yang akan dibahas. Yang pertama adalah situasi di mana dua perusahaan yang merupakan induk dan anak perusahaan yang membentuk struktur berupa anak perusahaan berlaku sebagai distributor. Sedangkan situasi yang kedua adalah situasi di mana salah satu merupakan *service provider*.

##### 3.1.1.1 Anak Perusahaan sebagai *Distributor*

Dalam situasi ini dapat dipaparkan sebagai berikut.

Induk perusahaan di negara A dan merupakan residen negara A, adalah perusahaan yang bergerak di bidang *on-line distributor* atas produk-produk *digital*. Induk perusahaan ini membeli hak (*right*) untuk mendistribusikan produk *digital* tersebut secara penuh dan membuat beberapa variasi produk untuk dijual pada level konsumen melalui *website*.

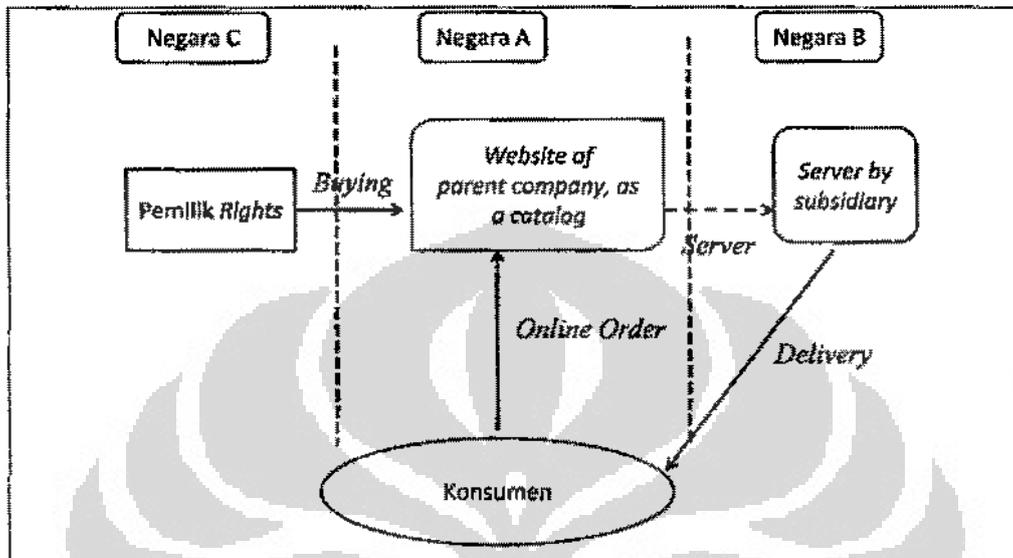
*Website* perusahaan Induk berisi *catalog*, untuk memamerkan produk serta memungkinkan konsumen untuk membeli secara *on-line*. Konsumen dapat memilih untuk membeli *physical copy* atau mengunduh versi *digital* yang tersedia.

Anak perusahaan yang berada di negara B, yang kepemilikannya 100% milik perusahaan induk, mengoperasikan *server* tunggal. Pimpinan perusahaan anak ini bertanggung jawab terhadap operasional usaha di negara B dan

Universitas Indonesia

menandatangani kontrak dengan perusahaan induk dalam hal hubungannya sebagai *distributor* produk-produk perusahaan induk. Anak perusahaan ini juga mengelola *server* dimana *website* perusahaan induk berada.

Penggambaran variasi transaksi ini dapat dilihat dalam skema berikut:



Gambar 3.1 Perusahaan Anak sebagai Distributor

Fungsi-fungsi yang berhubungan dengan *distributor*, termasuk: pembuatan keputusan berdasarkan pemesanan persediaan serta persediaan yang harus ditangani; negosiasi sehubungan dengan kondisi *supplier*; keputusan mengenai harga produk; pemasaran dan promosi; menyediakan kontak bagi konsumen; menandatangani kontrak dengan konsumen; mengatur pendistribusian produk; pengawasan kredit, termasuk pengambilan keputusan atas kredit dan pengaturannya; mengatur pendanaan; melakukan fungsi akuntansi.

Dengan asumsi bahwa tidak ada personil anak perusahaan yang berada di lokasi *server*. Namun demikian, keberadaan direktur yang diangkat berdasarkan Undang-Undang harus dicermati juga apakah ia menjalankan fungsi tambahan (dan juga menilai asumsi pada risiko-risiko terkait) yaitu mengatur fungsi-fungsi yang harus dilaksanakan oleh sub-kontraktor. Harus dicermati pula, apakah direktur hanya merupakan "pimpinan boneka", ataukah ikut melaksanakan fungsi yang lebih banyak lagi, dan apakah direktur tersebut memiliki cukup modal untuk

menanggung risiko. Sebab, bila direktur ini merupakan pimpinan boneka, maka perusahaan anak tidak memiliki kemampuan untuk menawar, membuat keputusan ataupun melaksanakan kegiatan-kegiatan sebagaimana fungsi penjualan dan fungsi distribusi yang normal. Dan ketika direktur tersebut merupakan pimpinan boneka, anak perusahaan tidak memiliki kewenangan untuk melakukan evaluasi dan pengawasan atas risiko-risiko yang melekat pada fungsi distribusi maupun fungsi penjualan atau yang ditimbulkan olehnya. Sehingga, pada kasus ini model distribusi tidak tepat untuk memaparkan situasi ini, yang merupakan basis untuk melakukan evaluasi *transfer pricing* antara perusahaan induk dan perusahaan anak.

Dalam model/variasi ini, dapat pula dilakukan analisis bagaimana aplikasi dari metode *transfer pricing* dapat dilakukan serta bagaimana menentukan *arm's length profit* atas perusahaan anak yang berlaku sebagai *distributor*. Di mana titik awal pengujian akan dilakukan dengan membandingkan transaksi yang dilakukan oleh pihak independen di mana *comparable uncontrolled price* (CUP) dapat diterapkan. Transaksi harus berimbang dari segi fungsi yang dilakukan, aset yang digunakan dan risiko (atau kurangnya risiko) yang digunakan sebagai asumsi.

Namun, untuk menetapkan kompensasi wajar (*arm's length compensation*) untuk pemindahtanganan hak penggunaan barang tak berwujud (*intangibles*) seperti perangkat lunak dan merek belum diuji, karena sulitnya mencari produk yang berimbang untuk dapat diperbandingkan. Ketika tidak tersedia transaksi yang dapat diperbandingkan untuk dapat menggunakan metode CUP secara mandiri, maka harus ditemukan harga wajar (*arm's length price*) untuk perangkat lunak yang digunakan dalam fungsi perbandingan.

Ketika metode CUP tidak dapat diterapkan sepenuhnya, masih dimungkinkan untuk menerapkan metode *Cost Plus* untuk menentukan imbalan yang wajar (*arm's length reward*) bagi suatu perusahaan. Biaya yang harus diperhitungkan adalah biaya langsung maupun tidak langsung yang ditanggung oleh anak perusahaan untuk dapat menghasilkan layanan tersebut, misalnya biaya sewa, asuransi, listrik, komunikasi, dan lain-lain. Marjin laba yang wajar (*arm's length profit mark-up*) dapat diketahui dengan mempertimbangkan marjin yang

serupa yang dibebankan di dalam perjanjian oleh *distributor* independen. Metode transaksi tradisional lainnya yang dicantumkan dalam *Guidelines* juga dapat diterapkan apabila standar kesebandingan dapat dipenuhi.

Ketika metode transaksi tradisional tidak dapat diterapkan secara mandiri, atau sama sekali tidak dapat diterapkan, metode *transactional profit* dapat digunakan untuk menentukan pendapatan wajar (*arm's length return*), termasuk *net margin method* (TNMM). Sehingga analisis *net margin analysis over costs* dapat dilakukan.

### 3.1.1.2 Perusahaan Anak sebagai *Service Provider*

Situasi yang kedua dapat dipaparkan sebagai berikut.

Perusahaan anak mengoperasikan suatu *server* tunggal (*single server*). Perusahaan anak juga memiliki seorang direktur paruh waktu. Secara legal, direktur bertanggung jawab atas operasional anak perusahaan di negara B, dan menandatangani kontrak dengan perusahaan induk untuk menjalin hubungan sebagai *service provider* bagi perusahaan induk. Dalam perjanjian ini, disebutkan bahwa anak perusahaan adalah *host* bagi perusahaan induk untuk menampilkan produk-produk perusahaan induk pada *server* tersebut.

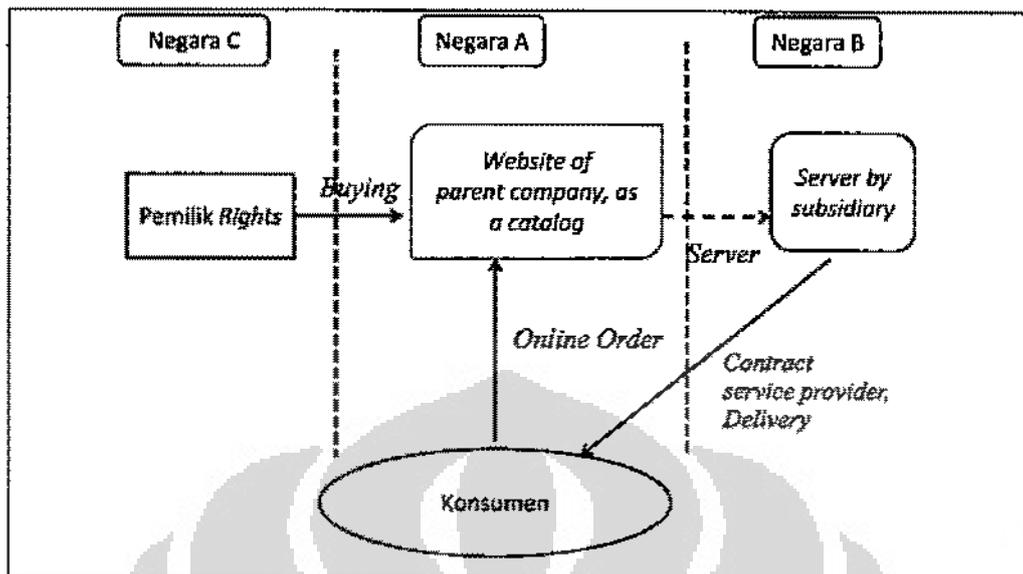
Dalam hal ini, analisis yang dapat dilakukan mengacu pada bagaimana prinsip *arm's length* dapat diidentifikasi. Perjanjian kontrak yang disebutkan dalam situasi ke dua ini, menunjukkan bahwa secara struktural, anak perusahaan merupakan *service provider*, meskipun bagi konsumen, anak perusahaan ini bergerak selayaknya sebagai *retailer*. Perusahaan anak memiliki direktur sebagaimana yang telah ditetapkan dalam peraturan, dan memiliki kemungkinan untuk menjalankan fungsi tambahan lain (serta mengasumsikan risiko-risiko yang berkaitan dengan itu), misalnya dengan melakukan fungsi yang sudah dilaksanakan oleh sub-kontraktor. Sehingga, baik secara faktual maupun fungsional, terungkap bahwa kemungkinan kegiatan yang dilakukan oleh anak perusahaan hanya berkisar pada aspek-aspek rutin (dan *autonomous*) atas fungsi penjualan. Fungsi utama penjualan telah dilakukan oleh perusahaan induk. Akibatnya ia tidak akan konsisten dengan analisis faktual dan analisis fungsional di mana perusahaan induk mengasumsikan risiko substantif atas kredit ataupun

risiko substantif pasar berada di luar risiko yang terkait dengan biaya layanan (*service fee*) itu sendiri. Risiko substantif atas kredit timbul dari risiko pasar, dan yang terkait dengan fungsi yang dilakukan oleh perusahaan induk.

Batasan dan persyaratan dalam kontrak tidak dapat ditentukan jika tidak konsisten dengan pihak-pihak yang terikat, dan dengan substansi ekonomi. Misalnya dalam kontrak antara perusahaan induk dan perusahaan anak yang menetapkan risiko kredit kepada anak perusahaan. Namun, dalam keadaan anak perusahaan tidak memiliki personil untuk mengevaluasi dan memantau risiko, serta kekurangan modal (sebab pembayaran dilakukan langsung kepada rekening induk perusahaan), nampaknya akan sangat susah bagi anak perusahaan untuk menopang kerugian yang mungkin yang berhubungan dengan risiko. *Guideline* memberikan kemudahan dengan melakukan penyesuaian untuk mencerminkan kondisi dari pihak-pihak yang telah terikat dalam kontrak sesuai dengan kenyataan ekonomi dan komersial dari pihak-pihak tersebut, yang disepakati secara wajar.

Analisis batasan/persyaratan dalam kontrak (*terms of contract*) sangat membantu dalam menentukan bagaimana tanggung jawab, risiko dan manfaat dari pengaturan *service* akan dibagi antara para pihak dan apakah pengaturan tersebut sebagai kontrak *service provider* atau *service provider* yang independen. Perlu diperhatikan pula peran direktur perusahaan anak, apakah direktur tersebut hanya boneka atau apakah ia memainkan peran yang lebih aktif dan mampu melakukan sub-kontrak fungsi lebih lanjut. Jika orang ini adalah hanya sebuah boneka, maka perusahaan anak kekurangan personil untuk memantau dan mengevaluasi risiko yang melekat atau yang dibuat oleh fungsi yang terkait dengan model *service provider* independen dan karena itu kemungkinan besar akan dipandang sebagai *contract service provider*.

Berikut akan disajikan alur transaksi sebagaimana uraian di atas:



Gambar 3.2 Perusahaan Anak Sebagai *Service provider*

Dalam model *service provider* ini, metode *transfer pricing* dapat dipaparkan sebagai berikut. Pengujian dilakukan jika terdapat transaksi yang sebanding yang dilakukan oleh *service provider* yang independen di mana metode *Comparable Uncontrolled Price (CUP)* dapat diterapkan. Transaksi tersebut harus dapat dibandingkan dari segi fungsi yang dilakukan, aset yang digunakan dan risiko yang diasumsikan.

Namun, untuk menetapkan kompensasi yang wajar (*arm's length compensation*) untuk pemindahtanganan hak untuk menggunakan perangkat lunak mungkin tidak dapat diuji secara mudah, karena kesulitan untuk menemukan produk yang cukup berimbang. Ketika tidak ada transaksi yang tersedia untuk diperbandingkan dengan menggunakan metode CUP, kita dapat mencoba untuk menemukan adanya harga wajar perangkat lunak tersebut yang digunakan untuk fungsi perbandingan.

Ketika metode CUP tidak dapat diterapkan, maka masih dapat dilakukan untuk menerapkan *cost plus method* dalam menentukan imbalan yang wajar (*arm's length reward*) bagi suatu perusahaan. Biaya tersebut adalah biaya langsung dan biaya tidak langsung yang ditimbulkan oleh perusahaan anak

Universitas Indonesia

dalam usaha *service provider* (misalnya biaya sewa, asuransi, listrik, saluran komunikasi, dan lain-lain). *Arm's length mark-up* dapat ditemukan dengan mempertimbangkan *mark-up* yang ditetapkan dalam perjanjian yang serupa oleh perusahaan independen. Metode transaksi tradisional lainnya yang ditemukan dalam *Guidelines* juga dapat diterapkan bilamana standarnya terpenuhi.

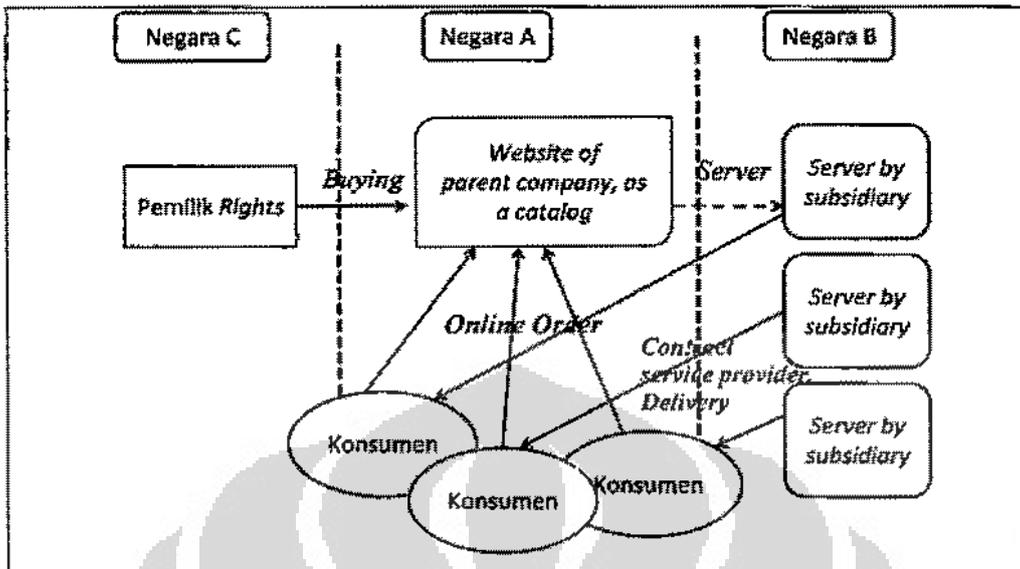
Ketika metode transaksi tradisional tidak dapat diterapkan secara mandiri atau sama sekali tidak dapat diterapkan, maka metode keuntungan transaksi (*transactional profit method*) dapat digunakan untuk menentukan adanya *return* yang wajar (*arm's length return*), termasuk *net margin method* (TNMM).

### 3.1.2 Multiple Server

Dalam banyak kesempatan, pengusaha ingin agar konsumen dapat dilayani dengan baik. Penggunaan *server* pun saat ini tidak hanya diserahkan pada satu layanan *server* saja, melainkan mulai beralih dengan menggunakan jasa dari banyak *server*. Keunggulan mengandalkan beberapa *server* antara lain: kecepatan pada akses pelanggan atas, dan interaksi dengan, *website* memberikan ekstra keamanan dan mengurangi risiko yang terkait dengan teknologi *breakdowns*.

Perbedaan utama yang relevan dari sudut pandang pajak, adalah bahwa fungsi yang dilakukan secara eksklusif oleh anak perusahaan dari *server* di negara B dalam *multiple server* ini dilakukan bersama antara beberapa *server*. Namun, cakupan fungsi yang dilakukan oleh salah satu *server* dalam hal transaksi (mulai dari ketika calon pelanggan melakukan komunikasi dengan *website* perusahaan induk sampai dengan ketika pelanggan menerima pengiriman produk) tetap sama. Tetapi volume transaksi akan dibagi antara *server* di berbagai negara. Keberadaan beberapa *server* melakukan fungsi sama berkontribusi untuk mengurangi risiko yang terkait dengan pengoperasian suatu *server*.

Transaksi ini dapat digambarkan dengan skema berikut:



Gambar 3.3 Multiple Server

Prinsip-prinsip yang berkembang di bagian "penetapan laba wajar (*arm's length profit*) perusahaan anak" tetap berlaku untuk contoh ini, walaupun isu administrasi dan isu kepatuhan mungkin lebih sulit. Variasi ini mengasumsikan bahwa semua langkah transaksi komersial dilakukan oleh satu *server*, setelah *server* tertentu telah dipilih. Sehingga, tidak ada masalah *transfer pricing* yang timbul sehubungan dengan transaksi antara dua atau lebih *server* karena transaksi tidak terjadi.

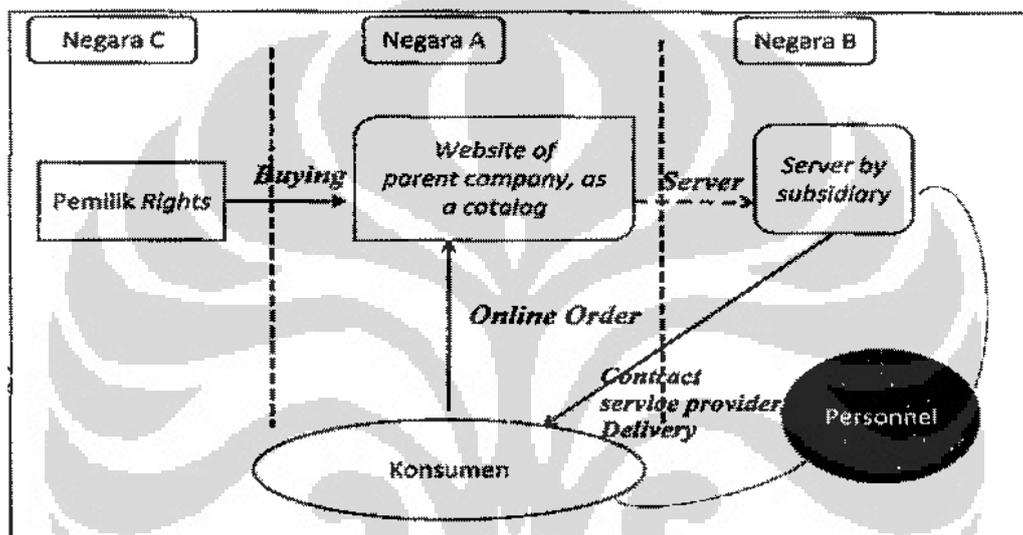
### 3.1.3 Technical Support Staff in Subsidiary

Pada variasi ini, diasumsikan terdapat personil yang hadir di negara B untuk menjalankan tugas-tugas berikut: menjamin pemeliharaan *server*, untuk melakukan perbaikan *hardware* dan mengidentifikasi masalah yang mempengaruhi pengoperasian *website*. Personil ini juga bertanggung jawab untuk menangani *trouble-shooting* dengan pelanggan atau pengunjung situs *web* di seluruh dunia yang mengalami kesulitan dengan situs *web*, khususnya dalam kaitannya dengan transaksi *on-line*. Terakhir, personil tersebut juga menyediakan

layanan purna-jual dan dukungan kepada pelanggan. Interaksi dengan pelanggan atau calon pelanggan dilakukan secara *on-line*, maupun melalui telepon.

Dalam variasi yang melibatkan personil dalam menjalankan *server* di negara B, dapat dilihat bagaimana aplikasi *transfer pricing method* diterapkan. Pada *distributor model*, ketika perusahaan anak menyediakan jasa secara mandiri, ini mungkin berpengaruh pada keuntungan dan/atau harga produk perusahaan anak tersebut kecuali perusahaan anak dapat melakukannya dengan biaya rendah.

Skema transaksi dengan variasi *technical support staff* pada perusahaan anak digambarkan dengan gambar 3.4 sebagai berikut:



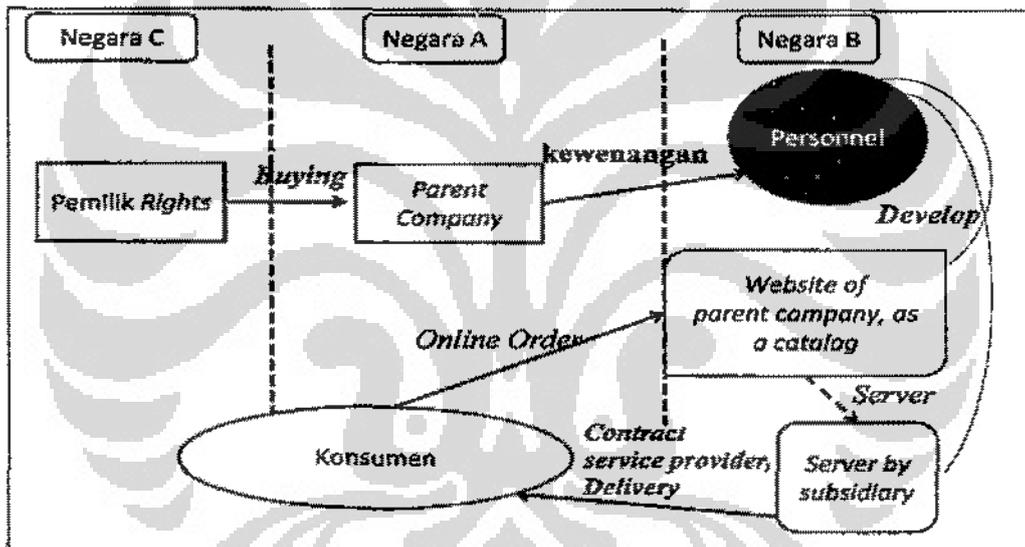
Gambar 3.4 Technical Support Staff in Subsidiary

Selain itu, aplikasi yang dapat diidentifikasi pada *service provider model* adalah terdapatnya keuntungan tambahan atas fungsi yang dilakukan. Dimana ketika *cost plus method* diterapkan, biaya dasar (*cost base*) berdasarkan referensi (*reference*) hingga perhitungan biaya plus (*cost plus*) yang dilakukan akan mencerminkan tambahan biaya langsung dan tidak langsung yang ditimbulkan oleh perusahaan anak (berdasar kompensasi karyawan). Demikian pula, *mark-up* wajar yang dapat diterapkan (*applicable arm's length mark-up*) akan mencerminkan berbagai sifat dan fungsi perusahaan anak tersebut.

### 3.1.4 Website Sepenuhnya Dikembangkan oleh Perusahaan Anak

Pada variasi ini, terdapat perbedaan pada sejarah penciptaan *website* tersebut. Hal ini diasumsikan bahwa ketika *server* didirikan, saat itu pula terdapat personil dari anak perusahaan, dan telah melakukan pengembangan perangkat lunak, dan secara bertahap melakukan *upgrade* atas konfigurasi *website* hingga tampilan akhirnya. Pengembangan perangkat lunak itu sendiri dimungkinkan untuk dilaksanakan oleh personil dari anak perusahaan sendiri atau dapat pula dilimpahkan (*outsourced*) kepada pihak ketiga, dan personil perusahaan anak hanya memantau perkembangan. Biaya pembangunan yang signifikan dikeluarkan oleh perusahaan anak di negara B.

Berikut digambarkan skema transaksi untuk variasi *website* yang sepenuhnya dikembangkan oleh perusahaan anak:



Gambar 3.5 Website Sepenuhnya Dikembangkan oleh Perusahaan Anak

Aplikasi *transfer pricing* yang memungkinkan pada variasi ini, dapat dilihat dari sisi *distributor model* maupun dari *service provider model*. Pada *distributor model*, perbedaan situasi adalah bahwa anak perusahaan adalah pemilik dari situs *web* dan tidak lagi perlu mempertimbangkan perusahaan induk sebagai pengguna perangkat lunak. Pada variasi ini, perusahaan anak ditetapkan sebagai yang berhak menerima keuntungan ekonomi yang timbul dari eksploitasi komersial atas *software*.

Berbeda dari *distributor model*, pada *server provider model*, keuntungan wajar berupa biaya jasa yang dapat diperkirakan oleh anak perusahaan, yang mungkin akan diperoleh dari layanan yang sama yang dilakukan oleh perusahaan independen akan dikenakan biaya yang sama (sesuai CUP). Dimungkinkan, untuk tujuan ini, untuk menemukan operasi dengan karakteristik serupa, atau dengan tingkat yang memadai untuk dapat melakukan penyesuaian yang relevan. Hal ini berguna untuk membandingkan antar layanan yang biasa diberikan oleh sebuah penyedia layanan *internet*. Saat ini sebagian besar *host software* dikembangkan atau diperoleh oleh para pelanggan, tetapi menggunakan perangkat lunak sendiri (yang telah dibeli atau dikembangkan sendiri) untuk menyediakan *portal* ke *internet*. Dalam variasi ini perusahaan anak tidak lebih dari sekedar mengembangkan perangkat lunak yang dimiliki oleh "pelanggan" pada *server*-nya serta menyediakan *portal* ke *internet*.

### 3.2 Pola Khas Dari *E-Commerce Auction Model*

#### 3.2.1 *Customer-to-Customer*

Ilustrasi atas *e-commerce auction* dapat diberikan sebagai berikut.

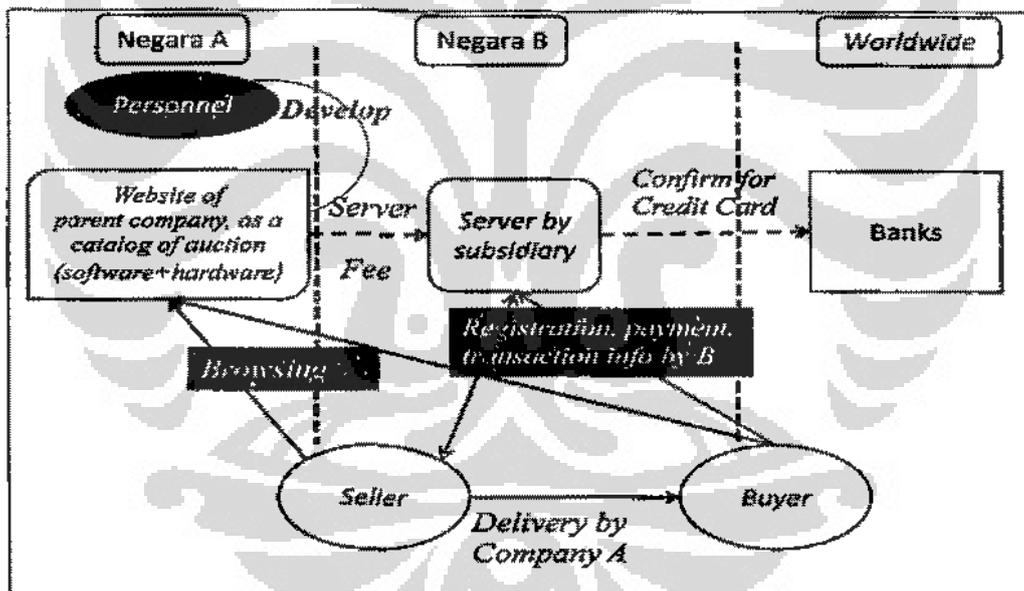
Sebuah perusahaan, di negara A mungkin terlibat dalam melaksanakan pelelangan elektronik untuk penjualan *Customer to Customer* (selanjutnya disebut C2C), di mana perusahaan tersebut beroperasi secara global dan perdagangan internasional memungkinkan untuk dilakukan. Perusahaan A adalah pemilik perangkat keras dan perangkat lunak, termasuk perangkat situs yang memfasilitasi *online auction*. Sistem dan perangkat lunak, termasuk perangkat situs tersebut, dikembangkan dan dikelola oleh personil Perusahaan A.

*Website* menawarkan layanan untuk menjual untuk mengirim barang mereka untuk dijual dan memungkinkan pembeli untuk menawar pada item tersebut. Sebuah perusahaan situs penjualan *host*-nya di satu *server* yang dimiliki dan dioperasikan oleh Perusahaan B, yang 100% milik anak perusahaan A di negara B. Tidak ada personil yang berada di *server* yang dioperasikan oleh Perusahaan A dan B. Perusahaan B telah menandatangani kontrak, di mana B adalah perusahaan yang bertanggung jawab untuk keseluruhan proses *auctioning*

(registrasi penjual dan pembeli, mengumpulkan biaya, informasi tentang penjual dan pembeli pada transaksi, mengumpulkan pembayaran oleh pembeli, dan meneruskan pembayaran kepada penjual). Perusahaan B diberi imbalan dengan persentase tertentu dari pendapatan (jumlah total *fee* tetap).

Penjual dan pembeli harus mendaftar secara *online* agar dapat berpartisipasi dalam penjualan *online*. *Fee* tetap ditetapkan oleh penjual di muka untuk setiap produk yang tercantum dalam pelekangan. *Server* secara otomatis mencari kebenaran atas kartu kredit dari penerbit kartu kredit penjual sebelum pendaftaran dapat diselesaikan. Pembeli dapat mengakses penjualan *online* secara gratis. Pendaftaran dari pembeli melibatkan pembuatan akun yang dihubungkan ke kartu kredit pembeli potensial untuk mengadakan pembayaran hingga pembeli menerima barang dari penjual (*escrow service*).

Berikut akan disajikan alur transaksi sebagaimana paparan di atas:



Gambar 3.6 Transaksi Customer To Customer

Dalam transaksi yang berbentuk C2C ini, dapat dilihat bagaimana *transfer pricing* dapat diterapkan. Titik awal untuk analisis ini akan menguji bila terdapat transaksi untuk dibandingkan yang dilakukan oleh *service provider* independen sebagaimana *comparable uncontrolled price (CUP)* dapat diterapkan. Transaksi

tersebut masih harus dibandingkan dari segi fungsi yang dilakukan, aset yang digunakan dan risiko yang diasumsikan.

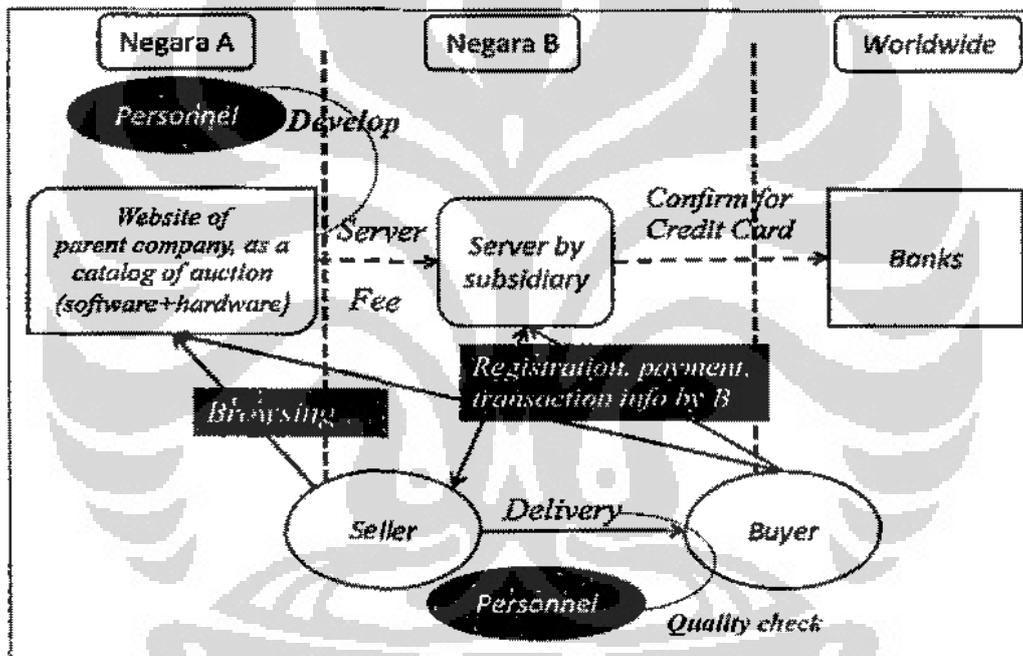
Namun, menetapkan kewajaran kompensasi untuk pemindahtanganan hak dalam menggunakan perangkat lunak dan pemasaran barang tak berwujud (*intangible*) tidak mudah, karena sulitnya mencari produk yang cukup berimbang. Ketika tersedia transaksi untuk dibandingkan guna memperoleh kepercayaan pada metode CUP secara mandiri, maka dimungkinkan untuk menerapkan *cost plus method* untuk menentukan imbalan wajar (*arm's length reward*) bagi Perusahaan B. Biaya yang diperhitungkan dalam akun tersebut adalah biaya langsung dan tidak langsung yang dikeluarkan oleh Perusahaan B dalam rangka penyediaan layanan (sewa, asuransi, listrik, jalur komunikasi, dan lain-lain). Keuntungan wajar (*arm's length profit mark-up*) dapat ditentukan dengan mempertimbangkan *mark-up* yang ditetapkan dalam perjanjian serupa oleh perusahaan independen. Metode transaksi tradisional lainnya yang terdapat dalam *Guidelines* juga dapat diterapkan bila standar kesebandingan terpenuhi. Ketika metode transaksi tradisional tidak dapat diterapkan secara mandiri atau tidak dapat diterapkan sama sekali, maka metode keuntungan transaksi (*transactional profit method*) dapat digunakan untuk menentukan penghasilan wajar (*arm's length return*).

### 3.2.2 *Business to Business*

Ilustrasi B2B dapat diilustrasikan sebagai berikut.

Perusahaan yang berlokasi di negara A dan telah dikembangkan secara *online* untuk penjualan dalam bentuk *business-to-business* (selanjutnya disebut B2B) penjualan barang. Lelang *online* berlangsung dua kali dalam satu hari, dan dapat diikuti oleh pembeli secara *real time online*. Lelang *online* ini lebih mudah diakses oleh pasar bagi kedua pihak, baik pembeli dan pemasok. Tidak ada lagi dibutuhkan bagi pembeli untuk memiliki agen yang hadir pada lelang tersebut, karena mereka bisa melihat produk dan tempat penawaran mereka secara *online*. Pemasok tidak lagi harus membawa fisik produk milik mereka dalam pelelangan sebelum dapat mereka jual, yang berguna untuk barang tidak tahan lama. Semua pemasok melakukan bisnis mereka di negara B.

Sistem dan perangkat lunak, termasuk yang terdapat dalam situs, dikembangkan, dikelola dan dipantau oleh Perusahaan A. *Website* dikelola pada *server* yang dimiliki dan dioperasikan oleh Perusahaan B, anak perusahaan yang berada di negara B. Perusahaan ini tidak mempunyai staf untuk pengoperasian secara lelang *online* karena sepenuhnya merupakan proses otomatis. Perusahaan B mengoperasikan lelang *online*, mengatur penyelesaian keuangan dari setiap transaksi, dan menyediakan layanan tambahan seperti mengatur transportasi. Berbagai fungsi dan layanan yang dilakukan secara otomatis oleh *server* di negara B. Satu-satunya fungsi yang memerlukan kehadiran fisik adalah pemeriksaan kualitas (*quality check*) yang dilakukan untuk Perusahaan B oleh para ahli independen. Ilustrasi untuk transaksi B2B dapat digambar sebagai berikut:



Gambar 3.7 Transaksi *Business To Business*

Perusahaan A telah membuat keputusan penting sehubungan dengan fungsi dan kondisi di mana perangkat keras dan perangkat lunak harus dapat bekerja. Ini berarti bahwa risiko yang terkait dengan penggunaan aset seperti itu akan tetap berada pada Perusahaan A. Kurangnya personil yang terlibat dalam pengoperasian pelelangan menyebabkan kesulitan bagi perusahaan B untuk

beranggapan bahwa lebih banyak risiko rutin yang secara langsung berkaitan dengan fungsi otomatis yang dilakukan. Bahkan risiko yang timbul dari pemeriksaan kualitas diambil didasarkan pada keputusan yang telah dibuat oleh Perusahaan A.

Titik awal analisis ini adalah dengan membandingkan transaksi dengan transaksi yang dilakukan oleh (kontrak) *service provider* independen seperti membandingkan *comparable uncontrolled price* (CUP) yang diterapkan. Transaksi tersebut akan dibandingkan dari segi fungsi yang dilakukan, aset yang digunakan dan risiko yang diasumsikan. Namun akan menjadi tidak mungkin bahwa transaksi sebanding akan tersedia, agar metode CUP dapat diterapkan secara mandiri, dalam situasi yang tidak terkait.

Perusahaan B dapat dilihat sebagai *service provider* yang cocok menggunakan metode berbasis biaya (*cost-based method*). Biaya yang akan dimasukkan ke dalam akun tersebut adalah biaya langsung dan tidak langsung yang ditimbulkan oleh Perusahaan B dalam rangka penyediaan layanan (sewa, asuransi, listrik, saluran komunikasi, dan lain-lain) dan di sini termasuk juga biaya pembiayaan perangkat lunak yang ia miliki. *Arm's length profit mark-up* dapat ditemukan dengan memperhatikan *mark-up* yang dibebankan dan tertuang dalam perjanjian serupa yang dibuat oleh perusahaan independen. Metode transaksi tradisional lainnya yang dapat ditemukan dalam *Guidelines* juga dapat diterapkan ketika standar perbandingan terpenuhi. Ketika metode transaksi tradisional tidak dapat diterapkan secara mandiri atau tidak dapat diterapkan sama sekali, maka *transactional profit method* dapat digunakan untuk menentukan keuntungan wajar (*arm's length return*).

### 3.3 Aplikasi *Transfer Pricing* di Indonesia

Indonesia merupakan negara berkembang yang memiliki potensi besar dalam hal pasar, sebagai konsekuensi dari besarnya penduduk Indonesia. Potensi pasar ini tentu merupakan target pemasaran baik bagi perusahaan domestik maupun perusahaan asing dan perusahaan-perusahaan multinasional. Transaksi

yang terjadi antar perusahaan-perusahaan tersebut tentu akan menjadi sangat rumit termasuk bagaimana mengidentifikasi praktik *transfer pricing* pada *e-commerce*.

Di Indonesia, sebagaimana dipaparkan oleh Prasetyo dan Widjajarso (2008) praktik *transfer pricing* banyak terjadi. Walaupun demikian, Direktorat Jenderal Pajak tampaknya belum memiliki ketentuan yang memadai untuk menghadapi masalah penyalahgunaan *transfer pricing* internasional. Meskipun peraturan prinsip-prinsip yang berkaitan dengan transaksi tersebut telah ditetapkan dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan, yang masih sangat luas dan sederhana sifatnya dan tidak disertai dengan rincian serta tidak melakukan sosialisasi yang *up-to-date* sebagai panduan bagi Wajib Pajak dan para *auditor*. Fakta ini sebenarnya aneh mengingat perusahaan dipajaki dengan tarif progresif dengan tingkat marginal tertinggi sebesar 30%, yang merupakan tarif yang tergolong tinggi ke sembilan di Asia (dengan amandemen Undang-Undang Nomor 36 tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan, telah diubah menjadi tarif *flat* sebesar 28%, berlaku efektif sejak 1 Januari 2009).

Prasetyo dan Widjajarso (2008) juga menyatakan bahwa minimalisasi pajak adalah salah satu aspek dari keseluruhan maksimalisasi laba usaha bagi perusahaan-perusahaan multinasional. Akibatnya, ketentuan *anti tax avoidance* yang tidak tepat digunakan. Sehubungan dengan hal ini, Prasetyo dan Widjajarso (2008) juga mengutip bahwa Menteri Keuangan Indonesia pada November 2005 menyatakan bahwa terdapat sekitar 750 perusahaan asing yang merugi dan menghindari pajak, yang kemungkinan dilakukan melalui penggunaan transaksi *transfer pricing*. Selanjutnya, Menteri Keuangan juga menyatakan bahwa sejumlah perusahaan milik asing dari sedikitnya lima negara (termasuk Korea Selatan, Jepang, Amerika Serikat, Australia dan beberapa negara Eropa) terlibat dalam penyalahgunaan *transfer pricing*. Ia menambahkan bahwa yang menjadi masalah adalah tidak adanya petunjuk teknis yang komprehensif mengenai akuntansi dan prosedur audit yang dilakukan pada *transfer pricing*.

Semakin banyak perusahaan yang bermain dalam perekonomian Indonesia, tentu memerlukan pengaturan yang tidak sederhana. Banyak aspek

yang harus diperhatikan terutama aspek perpajakan dalam transaksi-transaksi yang semakin rumit.

Dalam pengaturan *transfer pricing* maupun *e-commerce* akan dijabarkan sebagai berikut.

### 3.3.1 Ketentuan *Transfer Pricing* Indonesia

*Transfer pricing* dalam peraturan Indonesia secara umum pertama diperkenalkan pada tahun 1983 pada Undang-Undang Pajak Penghasilan, yang terakhir diubah pada tahun 2008 dan pelaksanaannya berlaku mulai 1 Januari 2009 (selanjutnya disebut UU PPh 2008) pada pasal 18 ayat (3a), pasal 18 ayat (3b), 18 ayat (3c), dan 18 ayat (3d), sebagai penyempurnaan peraturan terdahulu, di mana sebelumnya telah diatur pada pasal 18 ayat 3 Undang-Undang Nomor 17 tahun 2000 tentang Pajak Penghasilan (selanjutnya disebut UU PPh 2000). Kemudian, untuk pengaturan hubungan istimewa, diatur dalam pasal 18 ayat 4, serta penentuan harga wajar antar pihak yang memiliki hubungan istimewa diatur dalam pasal 10 ayat 1, yang tidak berubah.

Berikut pengaturan *transfer pricing* pada perundang-undangan di Indonesia

- a. Pasal 10 ayat 1 berbunyi "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 harusnya dikeluarkan atau diterima."
- b. Pasal 18 ayat 3 pada UU PPh 2000 berbunyi "Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa."

Yang kemudian disempurnakan dengan UU PPh 2008 sebagai berikut:

Universitas Indonesia

Ayat 3 Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan pengurangan serta menentukan utang sebagai modal untuk menghitung besarnya Penghasilan Kena Pajak bagi Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak lainnya sesuai dengan kewajaran dan kelaziman usaha yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa dengan menggunakan metode perbandingan harga antara pihak yang independen, metode harga penjualan kembali, metode biaya-plus, atau metode lainnya.

Ayat 3a Direktur Jenderal Pajak berwenang melakukan perjanjian dengan Wajib Pajak dan bekerja sama dengan pihak otoritas pajak negara lain untuk menentukan harga transaksi antar pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa sebagaimana dimaksud dalam ayat (4), yang berlaku selama suatu periode tertentu dan mengawasi pelaksanaannya serta melakukan renegotiasi setelah periode tertentu tersebut berakhir.

Ayat 3b Wajib Pajak yang melakukan pembelian saham atau aktiva perusahaan melalui pihak lain atau badan yang dibentuk untuk maksud demikian (*special purpose company*), dapat ditetapkan sebagai pihak yang sebenarnya melakukan pembelian tersebut sepanjang Wajib Pajak yang bersangkutan mempunyai hubungan istimewa dengan pihak lain atau badan tersebut dan terdapat ketidakwajaran penetapan harga.

Ayat 3c Penjualan atau pengalihan saham perusahaan antara (*conduit company* atau *special purpose company*) yang didirikan atau bertempat kedudukan di negara yang memberikan perlindungan pajak (*tax haven country*) yang mempunyai hubungan istimewa dengan badan yang didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia atau bentuk usaha tetap di Indonesia dapat ditetapkan sebagai penjualan atau pengalihan saham badan yang didirikan

atau bertempat kedudukan di Indonesia atau bentuk usaha tetap di Indonesia.

Ayat 3d Besarnya penghasilan yang diperoleh Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri dari pemberi kerja yang memiliki hubungan istimewa dengan perusahaan lain yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia dapat ditentukan kembali, dalam hal pemberi kerja mengalihkan seluruh atau sebagian penghasilan Wajib Pajak orang pribadi dalam negeri tersebut ke dalam bentuk biaya atau pengeluaran lainnya yang dibayarkan kepada perusahaan yang tidak didirikan dan tidak bertempat kedudukan di Indonesia tersebut.

Ayat 3e Pelaksanaan ketentuan sebagaimana dimaksud pada ayat (3b), ayat (3c), dan ayat (3d) diatur lebih lanjut dengan atau berdasarkan Peraturan Menteri Keuangan.

- c. Pasal 18 ayat 4 berbunyi "hubungan istimewa sebagaimana dimaksud pada ayat (3) sampai dengan ayat (3d), Pasal 9 ayat (1) huruf f, dan Pasal 10 ayat (1) dianggap ada apabila:
  - 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".

Sedangkan pengaturan secara khusus *transfer pricing*, ditetapkan dengan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-04/PI.7/1993 tanggal 09 Maret 1993 tentang Petunjuk Penanganan Kasus-kasus *Transfer Pricing* (Seri

*TRANSFER PRICING-1*) yang menyatakan kekurangwajaran transaksi dapat terjadi atas :

- a. Harga Jual;
- b. Harga Pembelian;
- c. Alokasi biaya administrasi dan umum (*overhead cost*);
- d. Pembebanan bunga atas pemberian pinjaman oleh pemegang saham (*shareholder loan*);
- e. Pembayaran komisi, lisensi, *franchise*, sewa, royalti, imbalan atas jasa manajemen, imbalan atas jasa teknik dan imbalan atas jasa lainnya;
- f. Pembelian harta perusahaan oleh pemegang saham (pemilik) atau pihak yang mempunyai hubungan istimewa yang lebih rendah dari harga pasar;
- g. Penjualan kepada pihak luar negeri melalui pihak ketiga yang kurang/tidak mempunyai substansi usaha (misalnya *dummy company*, *letax treatyer box company*, atau *re invoicing center*).

SE-04/PJ.7/1993 ini juga merekomendasikan metode-metode dalam pengujian kewajaran harga *transfer*, sebagaimana juga disebutkan dalam UU PPh 2000 maupun UU PPh 2008. Adapun metode yang diperkenankan untuk menguji kewajaran *transfer pricing* di Indonesia menurut ketentuan UU PPh, yaitu: metode perbandingan harga antara pihak yang independen (*comparable uncontrolled price method*), metode harga penjualan kembali (*resale price method*), metode biaya-plus (*cost-plus method*), atau metode lainnya.

Dalam peraturan ini terdapat pula peraturan lain yang menyertai SE-04/PJ.7/1993, yaitu KEP 01/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak Terhadap Wajib Pajak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa sebagai tambahan atas Tata Cara Pemeriksaan Pajak yang sudah ada. Dalam lampiran keputusan tersebut telah diatur secara rinci prosedur dan teknik pemeriksaan pajak atas *transfer pricing* mulai dengan melakukan analisis SPT dan Laporan Keuangan Wajib Pajak, identifikasi masalah, pengenalan Wajib Pajak, sumber informasi sebagai data pembanding, ruang lingkup pemeriksaan, penyusunan audit program, penentuan buku-buku, catatan-catatan, dan dokumen-

dokumen yang akan dipinjam, pelaksanaan pemeriksaan, sampai dengan pembuatan laporan pemeriksaan pajak. Selain hal-hal yang disebutkan diatas, ketentuan ini juga mengatur juga tentang Teknik dan Metode Pemeriksaan termasuk di dalamnya metode yang dipakai dalam penentuan *arm's length price*. Selanjutnya mengatur tentang Studi dan Evaluasi Sistem Pengendalian Intern, dan kemudian terdapat khusus yang mengatur tentang Penyusunan Audit Program, dan sampai dengan ketentuan yang mengatur bagaimana Kertas Kerja Pemeriksaan harus dibuat.

### 3.3.2 Ketentuan *E-Commerce* Indonesia

Ketentuan *e-commerce* di Indonesia berupa Undang-Undang telah disahkan pada tahun 2008 dengan Undang-Undang nomor 11 tentang Informasi dan Transaksi Elektronik. Undang-undang tersebut mengatur secara umum mengenai informasi dan transaksi yang dilakukan melalui media elektronik, termasuk di dalamnya, mengenai kerahasiaan, hak kekayaan intelektual, ketentuan mengenai dokumentasi elektronik, hal-hal yang dilarang, serta penyelesaian konflik dan ancaman hukumannya. Namun, belum dibahas transaksi elektronik yang berhubungan dengan masalah-masalah perpajakan.

Untuk transaksi *e-commerce* dalam bidang perpajakan, Direktorat Jenderal Pajak masih berpegang pada Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-702/PJ.332/2006 tanggal 24 Agustus 2006 tentang Legalitas Dokumen dari Transaksi *E-Commerce*. Namun, kesadaran akan kompleksitas transaksi *e-commerce* yang mungkin berdampak pada penerimaan pajak telah diwujudkan dengan himbauan yang tertuang dalam Surat Direktur Jenderal Pajak Nomor S-429/PJ.22/1998 tanggal 24 Desember 1998 tentang Himbauan Kepada Wajib Pajak Yang Melakukan Transaksi Melalui *Electronic Commerce*.

## 3.4 Aplikasi *Transfer Pricing* pada *E-Commerce* di Beberapa Negara

### 3.4.1 Aplikasi *Transfer Pricing* pada *E-commerce* di Kanada

*Transfer pricing* di Kanada didasarkan pada *Section 247* dari Undang-Undang (*The Act*). Secara luas, Kanada yang mengadopsi *arm's length standard*

dari OECD, yang memerlukan transaksi antara *non-arm's length residents* dengan *non-residents*, dengan syarat dan jumlah yang tepat dalam hubungan antara pihak-pihak yang independen. Menurut Wilkie (2001), aturan Kanada mengizinkan penetapan di awal atas harga *transfer* dengan asumsi bahwa perjanjian atas suatu transaksi telah sesuai untuk pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa; jika tidak dilakukan, aturan ini juga mengizinkan mereka melakukan penggolongan karakter perjanjian suatu transaksi (*recharacterization of the transactional arrangements*) untuk disesuaikan dengan pihak-pihak independen.

Aturan detail praktek *transfer pricing* Kanada ditemukan dalam *Interpretation Circular IC 87-2r* (selanjutnya disebut *Circular*) diterbitkan oleh *Canada Custom and Revenue Agency*. Di mana, otoritas pajak yang berwenang menyatakan pemahaman mereka tentang metodologi tradisional yang diterapkan untuk mengevaluasi *transfer pricing*, dan selain itu juga menerima aplikasi dalam keadaan tertentu yang sesuai dengan perbandingan dan pembagian laba (*profit splits*). Perbandingan laba terutama terdiri dari *Transactional Net Margin Method* (TNMM) sebagaimana telah dianjurkan oleh OECD, tetapi juga dalam keadaan tertentu, versi Amerika Serikat menggunakan bentuk metode perbandingan keuntungan; pembagian keuntungan (*profit splits*) termasuk di dalamnya varietas residual dan varietas kontribusi. *Circular* tersebut menguji berbagai jenis penyerahan, baik penyerahan barang berwujud maupun tidak berwujud, baik berupa pengujian dalam prinsip maupun acuan untuk contoh aplikasinya, serta selain menguji pula *intra-group performance of service* dan *cost sharing arrangement*.

Otoritas pajak Kanada pada umumnya mengadopsi rekomendasi dari OECD dalam menerapkan peraturan *transfer pricing* pada transaksi sebenarnya yang dilakukan oleh Wajib Pajak dan bukan analogi yang menghasilkan konsekuensi ekonomi yang setara. Mereka menyatakan kemauan, dalam keadaan yang sesuai, untuk menangani transaksi "bundled" tanpa memerlukan pemecahan untuk masing-masing perjanjian yang telah disepakati berupa satu "paket" perjanjian. Kedua faktor inilah yang penting dalam pengaturan *e-commerce*, di mana perhatian utama analisis mungkin berada pada pertanyaan apakah

merupakan penyerahan properti atau pelaku perjanjian (atau keduanya) adalah merupakan subjek transaksi.

Umumnya, otoritas pajak mengharapkan elemen terpisah atas transaksi-transaksi yang kompleks harus dianalisis dan ditetapkan harganya secara terpisah. Ketika penyerahan dilakukan dalam bentuk "paket" sesuai dengan praktek industri khas maka pada umumnya terdapat keinginan untuk melakukan pendekatan ini. Yang menarik, pertanyaan ini telah diteliti pada area otoritas bea cukai. Situasi ini biasanya melibatkan *residents* yang memiliki hak atas manufaktur atau distribusi produk dengan karakteristik unik barang tidak berwujud (*intangible*), sebagaimana hak-hak tertentu sehubungan dengan hak penggunaan barang tak berwujud (*intangible*). Pertanyaan yang relevan adalah apakah nilai *duty/cukai* yang *ditransfer* termasuk sebagai nilai properti yang *intangible*. Umumnya, telah ditentukan bahwa nilai *duty* harus memasukkan nilai barang tak berwujud (*intangible*) ketika terdapat hubungan yang melekat pada dan *inextricable* antara keduanya, dan khususnya, hak tidak berwujud (*intangible rights*) tersebut tidak edapat dimanfaatkan secara mandiri. Baris analisis ini mungkin membantu secara arif dan cerdas dalam mengevaluasi unsur-unsur yang di dalamnya terdapat transaksi untuk keperluan pajak pendapatan.

Hal ini penting, dalam konteks Kanada, bahwa beberapa isu-isu yang diangkat oleh OECD kepada *e-commerce tax advisory group* yang ada ditujukan pada komentar OECD *Tax Treaty Model* (selanjutnya: *OECD Tax Treaty*). Pertanyaan-pertanyaan, misalnya, kapankah dan untuk apa pembayaran ditujukan untuk *intangible property* dan bagaimana seharusnya aturan pengguna perangkat lunak sehingga menyebabkan pengenaan pajak, ditujukan pada *commentary* pada *treaty* tersebut khususnya *article 12 (royalty)*. Secara luas, OECD tampaknya mengizinkan perpajakan yang berdasarkan *bundled* (paket) meskipun dalam keadaan tertentu izin tersebut mengantisipasi kemungkinan bahwa sifat perjanjian ini disetujui untuk dilakukan secara terpisah.

Yang penting dari sudut pandang Kanada adalah reservasi Kanada atas *commentary* pada *article 12* yang berbunyi " *Canada does not adhere to paragraph 14. In Canada, payment by a user of computer software pursuant to a*

*contract that requires the source code or program be kept confidential, are payments for the use of a secret formula or process and thus are royalties within the meaning of paragraph 2 of the article*". Hal ini digabungkan dengan, misalnya, posisi otoritas pajak Kanada sehubungan dengan "paket" transaksi ("*bundled transaction*") pada konteks *transfer pricing* akan menyarankan, sebagian didorong oleh implikasi dari tekad untuk aplikasi *withholding tax*, bahwa unsur-unsur transaksi yang kompleks yang dapat diidentifikasi dan pembayaran untuk mendapatkan akses dan penggunaan *intangible property* dan perangkat lunak yang dikenakan pajak secara independen dengan semua penyerahan lainnya yang mungkin terkait.

Secara singkatnya, Undang-Undang Pajak Kanada tidak mengatur secara khusus tentang *e-commerce*, praktek administrasi otoritas pajak sehubungan dengan *transfer pricing* tidak membahas khusus mengenai *e-commerce*, kajian *e-commerce* di Kanada, sambil secara konsisten melanjutkan studi yang dilaksanakan oleh OECD, tidak menghasilkan publikasi posisi definitif apapun.

#### 3.4.2 Aplikasi *Transfer Pricing* pada *E-commerce* di Jerman

Di bawah undang-undang pajak Jerman, tidak ada aturan khusus untuk alokasi pendapatan pada *permanent establishment* sehubungan dengan *e-commerce*, dan tidak mempunyai pernyataan resmi yang spesifik atau pun *guidance* yang telah dikeluarkan oleh otoritas pajak. Oleh karena itu, prinsip-prinsip umum yang cantumkan dalam Keputusan Menteri Keuangan (*The Decree Of The Ministry Financial*) tanggal 23 Februari 1983 dan *decree* yang dikeluarkan pada tanggal 24 Desember 1999, harus diterapkan. Ini prinsip-prinsip yang mengikat otoritas pajak. Namun, karena prinsip-prinsip ini tidak dicantumkan dalam undang-undang, maka prinsip-prinsip ini tidak mengikat pengadilan bila terdapat kasus pelanggaran.

Untuk mempertimbangkan kewajaran yang tepat, otoritas pajak hanya menerima metode tradisional yang diperkenalkan oleh OECD *Transfer Pricing Guidelines* (selanjutnya disebut *OECD Guidelines*), yaitu *comparable uncontrolled price method*, *resale method*, dan *cost-plus method*. *Transactional*

*profit method* (misalnya *transactional net margin method* dan *profit split method*) pada umumnya tidak digunakan. Karena *comparable uncontrolled price method* dapat menimbulkan kesulitan untuk menetapkan harga *intra-group services*, maka *indirect-charge method* juga diterima.

Dengan demikian tidak ada urutan prioritas dalam memilih metode *transfer pricing* yang memadai. Dalam konteks penyelidikan pajak, titik awal untuk memulai evaluasi terhadap transaksi Wajib Pajak bukanlah pada metode yang dipercaya menjadi yang paling memadai oleh aparat pajak, tetapi metode apa yang dipilih oleh yang Wajib Pajak. Namun, menurut otoritas pajak, maka metode yang telah digunakan oleh manajer bisnis dengan bijaksana untuk menetapkan harga *transfer*, juga harus turut dipertimbangkan. Oleh karenanya, metode yang diterapkan tersebut haruslah yang paling mendekati kondisi di mana *arm's length price* dari merupakan metode yang digunakan pada pasar yang dapat diperbandingkan secara ekonomi.

Untuk alokasi pendapatan, semua faktor yang mempengaruhi *transfer* harus turut diperhitungkan (misalnya persyaratan fungsi, risiko, dan kontrak). Dalam hal ini tidak ada perbedaan antara perdagangan tradisional dan perdagangan melalui *e-commerce*. Akan tetapi, fungsi yang dilakukan dalam konteks *e-bisnis* mungkin agak berbeda dari kegiatan yang dilakukan dalam perdagangan tradisional. Secara khusus, sebuah *server* biasanya memerlukan aset lebih sedikit dan risiko diasumsikan lebih kecil dari pada perdagangan tradisional, karena hanya memerlukan sambungan data, penyimpanan perangkat, perangkat lunak dan beberapa jenis pemeliharaan. Sehingga, fungsi yang dilakukan oleh *server* pada suatu *permanent establishment* umumnya adalah relatif tidak signifikan. Oleh karena itu hanya sejumlah kecil biaya mungkin dikeluarkan untuk membiayai *server* menggantikan *outlet* penjualan tradisional, atau dalam melakukan promosi atau mengarahkan penjualan.

Di sisi lain, *server* mungkin terlibat dalam kegiatan benar-benar tidak dikenal dalam konteks perdagangan tradisional, sehingga fungsi yang dilakukan menjadi penting secara proporsional. Hal ini berlaku untuk *data warehousing* dan *web site hosting*.

## BAB 4

### ANALISIS DAN PEMBAHASAN

#### 4.1 Analisis Metode Penentuan Harga Wajar Pada *Transfer Pricing* Dalam *E-commerce*

*E-commerce* yang sejauh ini digunakan sebagai usaha bagi perusahaan untuk melakukan bisnis dengan lebih cepat dan efektif. *E-commerce* dengan segala kelebihanannya, tentu merupakan motivasi tersendiri bagi perusahaan untuk menggunakan dan mengaplikasikannya, sehingga kini sangat mudah didapati adanya transaksi *e-commerce* hampir di berbagai macam industri dan berbagai jenis transaksi.

Keunikan *e-commerce* meliputi hilangnya batas-batas negara (*borderless*), *anonymous*, dan pembuktian transaksi yang susah dilakukan, maka menyebabkan perlakuan khusus yang diperlukan demi menjaga kelangsungan hidup industri yang menggunakan *e-commerce* sebagai alat usaha. Dan dengan semua kelebihan itulah, transaksi *transfer pricing* dan penyalahgunaan *transfer pricing* menjadi mudah dilakukan dan susah dikenali. Untuk itu perlu kita perhatikan bagaimana *transfer pricing* dapat dilakukan dalam kegiatan *e-commerce*.

Skema transaksi *e-commerce* yang memanfaatkan anak perusahaan sebagai operator atas *server* menggunakan metode CUP sebagai alternatif pertama dalam menetapkan harga *transfer*. Ini dapat dilihat pada variasi transaksi di mana anak perusahaan berperan sebagai distributor maupun ketika anak perusahaan sebagai *service provider*. Kedua variasi transaksi *e-commerce* ini memiliki kemiripan di mana dilihat dari sisi konsumen, anak perusahaan tetaplah sebagai distributor barang yang kewenangan haknya di tangan perusahaan induk. Sehingga dari sisi metode *transfer pricing* yang diterapkan juga memiliki kesamaan. Pada kedua variasi ini dapat dilihat juga bahwa sebagai alternatif kedua ketika metode CUP tidak dapat digunakan secara mandiri atau tidak dapat digunakan sama sekali, adalah metode *cost-plus*. Metode *cost-plus* ini digunakan untuk menentukan *arm's length reward*. Dapat pula digunakan metode tradisional lainnya yang tercantum dalam *Guidelines*. Namun apabila metode tradisional

Universitas Indonesia

tidak dapat diaplikasikan, *transactional profit method* dapat digunakan untuk menentukan pendapatan yang wajar, termasuk TNMM. Ini bertujuan untuk *net margin analysis over cost*.

Berbeda dengan variasi kedua model di atas, pada skema transaksi *multiple server*, tidak terjadi transaksi *transfer pricing* di antara *server* yang ditunjuk, sebab tidak terjadi transaksi antar *server*, melainkan hanya pembagian tugas dan wilayah kerja *server* atas konsumen. Sedangkan pada variasi transaksi *technical support staf in subsidiary*, metode *cost-plus* langsung dapat diaplikasikan pada *service provider model*, mengingat terdapatnya keuntungan atas fungsi tambahan yang dilakukan oleh perusahaan anak yang mencerminkan tambahan biaya langsung dan tidak langsung, serta *mark-up* yang mencerminkan sifat dan fungsi perusahaan.

Untuk variasi *website* yang sepenuhnya dikembangkan oleh perusahaan anak, metode CUP merupakan alternatif terbaik, mengingat keuntungan wajar berupa pendapatan jasa dapat diperkirakan oleh perusahaan anak, yang mungkin juga dapat diperoleh ketika perusahaan memberikan layanan yang sama terhadap pihak yang independen.

Pada *e-commerce auction model*, baik *customer-to-customer model* maupun *business-to-business model* menggunakan alternatif pertama metode CUP. Terutama bagi transaksi *tangible property*. Namun apabila transaksi dilakukan atas barang tidak berwujud (*intangible property*) yang sulit dicari perbandingan harganya, maka metode *cost-plus* akan membantu menentukan *arm's length reward*. Dan ketika metode *cost-plus* tidak dapat diterapkan, maka dapat digunakan *transactional profit method*.

Transaksi-transaksi lain yang mungkin terjadi dalam variasi skema sebagaimana telah disebutkan pada bab-bab terdahulu antara lain:

a. *Transaksi Tangible Property*

Pada transaksi *e-commerce* yang merupakan penyerahan *tangible property*, maka dapat dilihat bahwa ketika penyerahan *tangible property* merupakan transaksi yang sama dengan transaksi konvensional pada umumnya. Untuk itu, penentuan harga *transfer* (harga penyerahan) sama dengan penentuan harga *transfer* pada transaksi penjualan konvensional.

Universitas Indonesia

Untuk itu, metode yang dapat digunakan untuk transaksi *tangible property* adalah *comparable uncontrolled price method*, dan *resale price method*. Metode CUP ini digunakan untuk mengevaluasi kewajaran *transfer pricing* dengan merujuk pada tingkat harga yang terjadi pada transaksi pembandingan antara entitas independen atau antara perusahaan multinasional dengan pihak independen. Sedangkan metode RSP, diaplikasikan pada produk yang akan diserahkan kepada pihak asosiasi untuk dijual kembali. Kewajaran *transfer pricing* didekati dengan reduksi harga penjualan kepada pihak independen dengan suatu *mark-up* yang pantas (Gunadi, 1994).

Lebih lanjut, Gunadi (1994) menjelaskan bahwa penggunaan kedua metode ini tentu bukan tanpa kendala. Pada metode CUP, yang menjadi kendala utamanya adalah perbedaan kuantitas, kualitas, persyaratan, waktu penjualan, merk dagang, pangsa pasar, dan geografis pasar dapat merupakan penyebab ketidaksebandingan, sehingga diperlukan penyesuaian. Sebab syarat kesebandingan yang ditetapkan oleh OECD adalah kondisi ekonomi, tingkat pasar, dan barang. Kesebandingan ekonomi menghendaki agar harga barang pembandingan harus pula menjadi terjadi dalam pasar dengan kondisi ekonomi yang sebanding. Variasi struktur sosial-ekonomi, situasi geografis dan selera konsumen sering mempersulit kesebandingan harga suatu barang yang sama antar beberapa negara. Kondisi pasar barang, monopoli, oligopoli, dan sebagainya mempengaruhi harga yang dibebankan kepada konsumen yang berbeda.

Kesebandingan tingkat pasar menghendaki kesebandingan harga pada tataran pasar (grosir, pengencer, atau pabrikan) yang sama. Variasi laba kotor tiap tataran tersebut menyebabkan perbedaan harga *transfer pricing*. Kesebandingan barang menghendaki bahwa harga pembandingan harus berasal dari barang yang identik secara fisik. Untuk barang produksi massa yang sudah distandardisasi, kesebandingan barang tersebut mungkin dapat diperoleh. Namun, untuk barang madya, terlebih yang tidak dipasarkan secara umum, kesebandingan harga agak sulit ditemukan. Juga untuk barang yang berlesensi, maka adanya penyelundupan atau *photo copy* akan mengganggu kesebandingan. Sehingga otoritas pajak lebih memilih menggunakan metode-metode lain.

Pada metode RSP, Gunadi (1994) memaparkan bahwa kerumitan metode ini terjadi dalam hal penentuan *comparable mark-up*. Fungsi (aktivitas) *reseller* akan sangat mempengaruhi besarnya *mark-up*. Satu *reseller* yang mengolah barang sebelum dijual kembali akan menetapkan *mark-up* yang berbeda dengan *reseller* yang hanya menjual langsung menjual barang yang telah dibelinya. Demikian pula bagi *reseller* yang masih menanggung biaya promosi, garansi, transportasi dan lain sebagainya. Sehingga diperlukan penelitian terlebih sebelum penyesuaian *mark-up* dilakukan.

#### b. Transaksi *Intangible Property*

Pada transaksi *intangible property* ini, metode yang digunakan adalah metode CUP. Namun demikian dibutuhkan usaha yang lebih keras karena, sebagaimana diuraikan di atas, metode ini sukar dilakukan dengan akurat disebabkan oleh kesulitan dalam menemukan kesebandingan antar harga yang dipengaruhi banyak faktor, seperti uraian di atas.

#### c. Transaksi Jasa

Berbeda dengan transaksi *tangible* dan *intangible property* yang dapat menggunakan metode CUP, pada transaksi jasa ini hanya direkomendasikan penggunaan metode *Cost-Plus*. Metode ini juga tidak luput dari kendala. Antara lain, kendala pada keandalan harga pokok dan ketersediaannya laba kotor perbandingan. Karena metode ini menekankan pada biaya historis, maka metode ini mengesampingkan faktor permintaan pasar, kondisi persaingan, kesulitan alokasi biaya produksi dan adanya pemborosan karena salah urus perusahaan atau faktor inefisiensi lainnya (Gunadi 1994).

### 4.2 Analisis Perbandingan Pengaturan *Transfer Pricing* dalam *E-commerce*

Adanya transaksi tambahan berupa *transfer pricing* yang ikut dipertimbangkan dalam transaksi *e-commerce*, menyebabkan banyak aspek yang harus dikaji, baik oleh pelaku usaha, perusahaan multinasional, Wajib Pajak, maupun otoritas pajak. Terlebih ketika semua transaksi tersebut dilakukan hingga melewati batas-batas negara, yang tentu saja memiliki ketentuan domestik yang berbeda satu sama lain. Oleh karenanya, diperlukan pemahaman perlakuan terhadap transaksi *transfer pricing* pada *e-commerce*, baik di Indonesia, maupun

Universitas Indonesia

di beberapa negara yang digunakan sebagai objek studi komparatif ini, yaitu Kanada dan Jerman.

#### 4.2.1 Analisis Pengaturan *Transfer Pricing* dalam *E-Commerce* di Indonesia

Di Indonesia, diakui sebagai negara yang masih menggunakan tarif pajak yang relatif tinggi dibandingkan dengan negara-negara Asia lainnya. Adanya tarif pajak yang tinggi ini, memotivasi perusahaan-perusahaan multinasional untuk mengurangi, setidaknya menghindari pengenaan pajak di Indonesia. Penghindaran-penghindaran ini akan sangat merugikan Indonesia, negara dengan sokongan pajak sebesar 70% bagi pemerintahan, dalam hal penerimaan pajak.

Namun demikian, tidak ada peraturan mengenai perlakuan *transfer pricing* dalam *e-commerce* secara khusus. Dapat dilihat bahwa pengaturan *transfer pricing* dapat ditemukan dalam UU PPh tahun 2008, dalam pasal 10 ayat (1), pasal 18 ayat (3a), (3b), (3c), (3d), dan (3e), serta pasal 18 ayat (4). Namun, tidak ditemukan satu pun kata "*transfer pricing*" maupun padanannya dalam bahasa Indonesia, sehingga pengaturan *transfer pricing* ini bersifat umum, dan menyentuh beberapa bagian dari keseluruhan transaksi *transfer pricing* itu sendiri.

Pengaturan secara khusus dilakukan dengan Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak dengan nomor surat SE-04/PJ.7/1993 dan KEP-01/PJ.7/1993. Keduanya merupakan satu paket kebijakan Direktorat Jenderal Pajak dan hal *transfer pricing*.

Demikian pula dengan pengaturan mengenai transaksi *e-commerce*, hingga saat ini kemajuan yang dibuat oleh Pemerintah Indonesia adalah dengan dikeluarkannya Undang-Undang Nomor 11 tahun 2008. Undang-undang ini memberikan kepastian hukum bagi pelaku usaha yang menggunakan *e-commerce*, termasuk di dalamnya menetapkan ketentuan penggunaan dokumen-dokumen *e-commerce* dan kekuatan hukumnya serta ketentuan-ketentuan berkenaan dengan penggunaan *e-commerce*, pengamanan, dan sanksi pelanggarannya.

Dari beberapa pengaturan tersebut, diketahui di Indonesia, belum memiliki peraturan khusus mengenai *transfer pricing* dalam kegiatan *e-commerce*.

#### 4.2.2 Analisis Pengaturan *Transfer Pricing* dalam *E-Commerce* di Kanada

Secara khusus, otoritas pajak Kanada juga belum memiliki peraturan yang khusus memberikan ketentuan *transfer pricing* dalam *e-commerce*. Peraturan yang telah dikeluarkan oleh otoritas pajak Kanada menyangkut masalah *transfer pricing* adalah pada pasal 247 dari *The Act*, dan pengaturan secara khusus ditetapkan dalam *Circular IC 87-2r*. Dalam *Circular* ini, otoritas pajak Kanada mengadopsi sepenuhnya *arm's length principle* dari OECD, dan memisahkan antara residen dan non-residen. Sehingga izin atas penggunaan prinsip tersebut telah sebelumnya ditetapkan terlebih dahulu oleh otoritas pajak, untuk kemudian digunakan oleh Wajib Pajak yang akan melakukan *transfer pricing*.

Di sini, tampak bahwa kepastian hukum lebih terjamin di Kanada, di mana Wajib Pajak dapat terlebih dahulu mengetahui ketentuan pajak dan mendapatkan ijin untuk melakukan *transfer pricing*, sehingga Wajib Pajak lebih mendapatkan kepastian yang berguna bagi prediksi usahanya. Lebih jauh, otoritas pajak Kanada memberikan perhatian pada transaksi-transaksi dalam "*bundled*", sebagaimana sering digunakan dalam transaksi penjualan perangkat lunak, dengan menggunakan pendekatan yang menyeluruh, bukan dengan memisahkan dasar pengenaan pajaknya. Pada transaksi "*bundled*" ini Kanada bahkan menerbitkan reservasi tersendiri atas *article 12* paragraf 14 *OECD Commentary*, yang menyatakan bahwa Kanada tidak mematuhi paragraph 14. Bahwa di Kanada, pembayaran oleh pengguna perangkat lunak computer berdasarkan pada kontrak yang membutuhkan kode atau program sumber yang seharusnya dirahasiakan, merupakan pembayaran untuk penggunaan formula rahasia atau proses rahasia sebagaimana dimaksud sebagai royalti dalam paragraf 2 artikel 12.

Sedangkan artikel 12 paragraf 14 dari *OECD Commentary* menyatakan "*...In some countries the act of copying the program onto the hard drive or random access memory of a computer would, without a license, constitute a breach of copyright. However, the copyright laws of many countries automatically grant this right to the owner of software which incorporates a computer program. Regardless of whether this right is granted under law or under a license agreement with the copyright holder, copying the program onto the computer's hard drive or random access memory or making an archival copy is an essential*

Universitas Indonesia

*step in utilising the program. Therefore, rights in relation to these acts of copying, where they do no more than enable the effective operation of the program by the user, should be disregarded in analysing the character of the transaction for tax purposes...*". Ini menyatakan bahwa melakukan penggandaan program (*copying program*) tanpa lisensi merupakan bagian dari pelanggaran *copyright*.

Pada artikel 12 paragraf 2, *OECD Commentary* menyebutkan "*Certain countries do not allow royalties paid to be deducted for the purposes of the payer's tax unless the recipient also resides in the same State or is taxable in that State. Otherwise they forbid the deduction...*". Ini merupakan keuntungan bagi negara residen, mengingat perlakuan atas pembayaran royalti kepada negara lain tidak membuat negara residen kehilangan hak pemajakannya, mengingat pembayaran tersebut *non-deductible expense*, kecuali negara royalti dibayarkan antar sesama residen, dan negara menetapkan sebagai *deduction expense*.

Selain menetapkan reservasi terhadap *OECD Commentary*, Kanada juga membentuk *The Minister Of National Revenue's Advisory Committee On Electronic Commerce*, pada bulan april 1998. Komite ini telah menghasilkan *report* berjudul "*E-Commerce and Canada's Tax Administration, A Report to The Minister of National Revenue from the Minister's Advisory Committee on Electronic Commerce (1998)*". Dalam *report* ini, sebagian besar rekomendasi pajak penghasilan terkonsentrasi pada penentuan di mana usaha dilakukan (misalnya melalui *permanent establishment*), bagaimana usaha dilakukan di tempat tertentu, dan bagaimana pendapatan asosiasi dikaitkan dengan usaha yang dilakukan pada suatu tempat dapat diatribusikan di lokasi usaha (*income attribution*). Pada tahun 1998 pula Pemerintah Kanada mengadakan *Ministerial Conference on Electronic Commerce* di Ottawa pada tanggal 7 – 9 Oktober 1998, di mana dihadiri oleh pimpinan-pimpinan organisasi internasional, pimpinan industri dan perwakilan konsumen, buruh, dan perwakilan kepentingan sosial lainnya.

Banyak usaha Pemerintah Kanada dalam memberikan petunjuk pada pelaku usaha mengenai ketentuan dan batasan atas transaksi *transfer pricing*, maupun transaksi *e-commerce*. Namun demikian, masih belum dicantumkan

bagaimana Kanada memberikan petunjuk pelaksanaan transaksi *transfer pricing* dalam kaitannya dengan transaksi *e-commerce*.

#### 4.2.3 Analisis Pengaturan *Transfer Pricing* dalam *E-Commerce* di Jerman

*E-commerce* memainkan peran penting pada dunia usaha di Jerman dan menambah harapan kesuksesan pada industri teknologi informasi (yang sebagian besar berlokasi di Munich dan Hamburg), namun otoritas pajak Jerman enggan menawarkan petunjuk perlakuan yang jelas atas transaksi ini, terutama dalam hal perlakuan perpajakan. *E-commerce* tidak dibatasi di Jerman, akan tetapi merupakan fenomena global yang harus dihadapi pelaku usaha agar dapat bertahan. Oleh karenanya, OECD dan organisasi internasional serupa lainnya meminta agar negara-negara Uni Eropa bersama-sama menyelesaikan masalah-masalah yang berkenaan dengan hal tersebut. Namun satu-satunya pernyataan resmi Jerman adalah mengenai *permanent establishment* yang dipublikasikan oleh OECD, yaitu *article 5 OECD Tax Treaty Model*.

Namun hingga saat ini, Jerman belum menetapkan peraturan berkenaan dengan *transfer pricing* dalam kaitannya dengan transaksi *e-commerce*.

#### 4.2.4 Analisis Perbandingan Pengaturan *Transfer Pricing* dalam *E-Commerce* di Indonesia, Kanada, dan Jerman

Dari ketiga negara yang menjadi objek studi komparatif ini, tidak satupun Negara yang mengatur *transfer pricing* dalam kaitannya dengan *e-commerce* secara eksplisit. Belum terdapat Undang-Undang atau *Circular* yang dapat digunakan sebagai petunjuk pelaksanaan bagaimana aturan *transfer pricing* dalam *e-commerce* harus dilakukan, meski di Kanada telah dicoba membuat *report* yang berkaitan dengan *e-commerce*, tapi nampaknya masih belum menyentuh area *transfer pricing*.

### 4.3 Analisis Dampak Pengaturan *Transfer Pricing* dalam *E-Commerce* terhadap transaksi *E-Commerce* di Indonesia

Keberadaan pengaturan mengenai *transfer pricing* di dalam kegiatan dan transaksi *e-commerce* secara menyeluruh merupakan batasan bagi perusahaan

Universitas Indonesia

pelaku *transfer pricing*, agar membatasi diri dari kegiatan yang bersifat melanggar atau menyalahi aturan hukum dan perundangan yang berlaku baik di dunia secara umum, maupun dalam bisnis yang dijalankan di Indonesia pada khususnya.

Meskipun berbagai negara menerapkan aturan yang tidak selalu sama atas *transfer pricing*, namun pada prinsipnya, pelaku usaha akan mengupayakan perlakuan *transfer pricing* yang baku tetap dapat diterapkan dalam bidang usahanya. Sebagaimana pengaturan *transfer pricing* akan berpengaruh terhadap keseluruhan transaksi internasional, maka pengaturan *transfer pricing* ini diharapkan oleh pebisnis juga merupakan suatu yang dapat diperbandingkan dengan berbagai negara, mengingat landasan hukum yang kuat diperlukan demi kepastian hukum setiap transaksi internasional, terlebih dalam bidang yang sangat rawan seperti *e-commerce*.

Untuk mengetahui bagaimana dampak pengaturan *transfer pricing* yang khusus mengatur *e-commerce* terhadap transaksi *e-commerce*, perlu kita bandingkan terlebih dahulu bagaimana keadaan *e-commerce* ketika tidak diatur dengan tegas dan bagaimana ketika terdapat aturan penerapan *transfer pricing* khusus *transfer pricing* dalam *e-commerce*.

#### 4.3.1 Analisis Ketika *Transfer Pricing* dalam *E-Commerce* Tidak Diatur

*Transfer pricing* bukan hal baru di Indonesia, terlebih pada perusahaan-perusahaan divisional dan asosiasi. Keberadaan *transfer pricing* sebagai sarana evaluasi kinerja, sering kali dinilai dengan asumsi *pejorative* (Gunadi, 1994), yaitu merupakan penyalahgunaan metode *transfer pricing* untuk tujuan yang tidak semestinya, yaitu pengurangan pajak, apabila dilakukan oleh perusahaan multinasional dengan mengupayakan *income shifting* kepada negara dengan tarif pajak rendah.

Dalam perkembangannya, *transfer pricing* menjadi sangat rumit ketika dilakukan dengan media yang sukar diawasi, yaitu media elektronik. Sifat elektronik yang *anonymous* menjadikan tempat “bersembunyi” kegiatan-kegiatan yang dianggap merugikan negara dan masyarakat. Maka perlu dilihat bagaimana pengaruh pengaturan *transfer pricing* dalam *e-commerce* terhadap transaksi elektronik (*e-commerce*) di Indonesia.

Universitas Indonesia

#### 4.3.1.1 Analisis Aturan *Transfer Pricing* dalam *E-Commerce*

Telah dipaparkan pada bab-bab terdahulu, pengaturan hingga saat ini terbatas pada peraturan dalam UU PPh 2008, dan Surat Edaran SE-04/PJ.7/1993 mengenai kewajaran *transfer pricing* bersamaan dengan Kep-01/PJ.7/1993 mengenai pemeriksaan Wajib Pajak yang memiliki hubungan istimewa. Sehingga, dapat dilihat pengaturan-pengaturan yang ada tersebut mengenai kriteria hubungan istimewa, apabila dilakukan dengan menggunakan *permanent establishment*, maka pengaturannya mengacu pada UU PPh 2008 pasal 10 ayat (1) mengenai bentuk usaha tetap, serta ketentuan penetapan kembali penghasilan sekiranya dianggap tidak wajar oleh Menteri Keuangan.

Hingga saat ini Pemerintah Indonesia belum menerbitkan lagi peraturan baru mengenai *transfer pricing*, terlebih peraturan *transfer pricing* yang khusus menyangkut *e-commerce*. Sehingga tidak ada batasan aturan yang jelas bagi pelaku usaha, yang merupakan Wajib Pajak, dalam menerapkan *transfer pricing* bagi usaha yang bergerak melalui transaksi elektronik. Maka dengan tidak adanya batasan dan aturan yang jelas dengan disertai sanksi yang berkekuatan hukum tetap, tampaknya transaksi elektronik akan berkembang dengan bebas, termasuk transaksi-transaksi yang digunakan untuk kegiatan *transfer pricing*. Tanpa perangkat peraturan di bidang inilah yang perlu dikaji bagaimana transaksi *e-commerce* berkembang. Di mana setiap pelaku pasar harus mampu menterjemahkan aturan dan keinginan pasar dengan baik sehingga memperluas jangkauan target pasarnya serta memperkaya keuntungan perseroan tersebut.

#### 4.3.1.2 Analisis Dampak pada Transaksi *E-Commerce*

Perusahaan-perusahaan multinasional yang berkepentingan dengan pengaturan *transfer pricing*, akan berhati-berhati untuk tidak melanggar aturan yang telah ditetapkan. Pada penggunaan *e-commerce* sendiri, pengaturan *transfer pricing* tersebut telah berpengaruh terhadap semakin waspadanya pelaku usaha yang menggunakan *e-commerce* agar tidak langsung dianggap sebagai suatu *permanent establishment*, dengan mengurangi bahkan meniadakan orang yang bekerja pada *server* (*minimizing attendance of a person*).

Kewaspadaan pelaku *e-commerce* juga ditujukan agar setiap transaksi yang dilakukannya tidak diindikasikan sebagai transaksi antar pihak yang

Universitas Indonesia

berhubungan istimewa, dengan melakukan pembatasan pengguna/pengakses sarana elektronik yang tersedia, dan apabila harus melakukan transaksi dengan *related party*, maka pelaku usaha telah siap dengan dokumentasi, metode, serta penjelasan mengenai semua transaksi tersebut, termasuk di dalamnya yaitu meyakinkan bahwa tidak terjadi adanya penyalahgunaan *transfer pricing* (*abuse of transfer pricing*).

Selain itu, sifat *e-commerce* yang *anonymous* telah memberikan ruang gerak para pihak pelaku transaksi *e-commerce* untuk dapat menggunakannya dalam berbagai macam transaksi yang memungkinkan untuk disembunyikan. Transaksi-transaksi tersembunyi inilah yang seharusnya perlu diawasi secara ketat agar tetap dilakukan dengan tidak melanggar hukum dan ketentuan yang berlaku. Maka, ketika tidak ada peraturan yang memberikan batasan-batasan, sanksi serta jaminan hukumnya, kemungkinan penyalahgunaan akan menjadi besar. Penyalahgunaan *transfer pricing* dalam *e-commerce* serta penyalahgunaan *transfer pricing* pada umumnya, merupakan penghindaran pajak yang harus dikenai sanksi perpajakan. Gunadi (2008) menyatakan bahwa sejauh ini belum pernah ada kasus *transfer pricing* yang diadili sebagai tindak pidana. Sebab tujuan pajak adalah bukan untuk menghukum melainkan agar hak negara tidak dimanipulasi. Kasus *transfer pricing* tidak diselesaikan secara pidana melainkan melalui pengadilan pajak.

#### 4.3.2 Analisis Ketika *Transfer Pricing* dalam *E-Commerce* Diatur

##### 4.3.2.1 Analisis Aturan *Transfer Pricing* dalam *E-Commerce*

Ketentuan mengenai *transfer pricing* dalam *e-commerce* hingga saat ini belum ditetapkan di ketiga negara yang disebutkan di atas, yaitu Indonesia, Kanada dan Jerman. Namun demikian, banyak studi yang dilakukan mengenai hal ini. OECD sendiri melakukan studi mengenai *e-commerce* dimulai pada tahun 1998 ketika dipublikasikannya *paper* dengan judul "*A Discussion Paper On Taxation Issues*" (OECD, 17 September 1998). Disebutkan dalam *paper* ini bahwa OECD mengidentifikasi adanya kesulitan paling potensial yang timbul akibat terjadinya *transfer pricing* dalam *e-commerce* ini adalah (Desai, 2001):

Universitas Indonesia

a. Aplikasi pendekatan tradisional

OECD menyatakan bahwa penyesuaian laba usaha akan tergantung pada kondisi, di mana penyesuaian ini dapat dilakukan apabila antara perusahaan yang independen dan dalam transaksi yang sebanding dan situasi yang sebanding. Dimungkinkan dalam pendekatan ini tidak terdapat penyesuaian apabila tidak terjadi transaksi. Kesulitan terbesar dalam konteks *e-commerce* yang berhubungan dengan pendekatan tradisional adalah bagaimana mengidentifikasi secara tetap transaksi yang tengah terjadi.

b. Menetapkan kesebandingan dan pelaksanaan analisis fungsi

*Arm's length principle* pada dasarnya merupakan perbandingan kondisi antara transaksi yang terjadi antar *related party (controlled transaction)* dengan kondisi transaksi antara pihak-pihak yang independen. Agar perbandingan ini bermanfaat, maka perlu diperhatikan bahwa faktor-faktor dan karakteristik ekonomi yang relevan juga harus sebanding. Diperlukan pula pemahaman pada bagaimana perusahaan-perusahaan yang bukan merupakan *related party* mengevaluasi transaksi-transaksi potensial. Hal inilah yang menyebabkan munculnya isu mengenai semakin banyaknya perusahaan yang beralih pada *electronic commerce*.

c. Aplikasi *traditional transactional method*

d. Perlakuan perpajakan atas bisnis yang terintegrasi

OECD telah mengidentifikasi bahwa *e-commerce* akan memerlukan perlakuan pajak secara khusus akibat dari sifat aktivitas bisnis yang sangat terintegrasi. Dikatakan dalam *paper "The Global Trading of Financial Instruments"* (OECD, 1997) bahwa *trading*, pemasaran, manajemen dan aktivitas pendukung terbesar lainnya wajib melakukan pemerataan laba karena dianggap sebagai laba terintegrasi. Kesulitan yang mungkin timbul adalah ketika aktivitas yang terjadi menjadi sangat terintegrasi akan dianggap sebagai laba secara global bagi keseluruhan aktivitas pada *profit split method*, yang akan berbeda apabila *traditional method* diterapkan.

- e. Penentuan dan ketaatan akan pemenuhan pelaporan informasi dan dokumentasi

Pada *traditional commerce*, dokumentasi merupakan isu penting dalam *transfer pricing*. Sehingga, pada tingkat kerumitan yang lebih tinggi, sifat dokumentasi dan uji relevansi atas dokumentasi untuk *e-commerce*, adalah perspektif baru yang harus dicermati. Untuk itu seringkali diusulkan agar dilakukan revisi pada *OECD Guidelines*, menyangkut dokumentasi pada *e-commerce* agar dapat dipastikan ketersediaan informasi yang dapat diverifikasi (*verifiable information*) mengenai data transaksi.

Identifikasi kesulitan-kesulitan ini telah diupayakan penyelesaiannya oleh OECD. *OECD Committee On Fiscal Affairs* menarik kesimpulan awal bahwa petunjuk yang telah dituangkan dalam *Transfer Pricing Guidelines* dianggap mampu diaplikasikan pada situasi faktual khusus yang terjadi pada perusahaan-perusahaan multinasional dalam menjalankan usahanya melalui *e-commerce*, meskipun masih diperlukan beberapa penyempurnaan. Namun, pada taraf kepastian hukum, *Guidelines* tersebut masih harus diwujudkan menjadi sebuah ketetapan yang berkekuatan hukum. Terlebih selama ini Indonesia belum pernah menyatakan sikap (memberikan reservasi) atas *OECD Guidelines*, maupun atas *OECD Tax Treaty Model Commentary*.

Untuk itu, pengaturan yang baik akan memperhatikan agar permasalahan dan kesulitan yang timbul sebagaimana tersebut di atas dapat dipecahkan. Atas masing-masing permasalahan, Pemerintah Indonesia, dalam hal ini otoritas pajak perlu memastikan agar masalah-masalah tersebut tidak terjadi dan dimanfaatkan oleh pelaku usaha *e-commerce*, selaku Wajib Pajak, untuk menghindari pengenaan pajak yang merugikan penerimaan pajak. Dengan peraturan yang ditetapkan dengan memperhatikan identifikasi permasalahan yang telah ada, maka kemungkinan penghindaran pajak dapat dicegah sedini mungkin.

#### 4.3.2.2 Analisis Dampak Peraturan *Transfer Pricing* Pada Transaksi *E-Commerce*

Dampak yang mungkin timbul setelah terdapat aturan tegas mengenai *transfer pricing* pada transaksi *e-commerce*, sesuai dengan identifikasi masalah

yang mungkin timbul dalam bisnis yang menggunakan *electronic commerce* adalah:

- a. Pelaku usaha dengan menggunakan *e-commerce* harus mampu menetapkan metode tradisional pada setiap transaksi yang dilakukannya, sebagai pendekatan wajib untuk setiap transaksinya. Pada penetapan laba yang dilakukan pada bisnis yang terintegrasi, pelaku usaha harus dapat memisahkan aktivitas bisnisnya untuk dapat menggunakan *traditional method*, bukan lagi menetapkan laba secara global saja, tetapi juga harus mampu memilah aktivitas untuk kemudian menetapkan harga *transfer* dan laba tiap aktivitas bisnis dengan tepat. Transaksi *e-commerce* kemungkinan akan beralih dari aktivitas-aktivitas pendukung yang dilakukan secara global, menjadi lebih sistematis, berjenjang, namun tetap ramah pada pengguna.
- b. Pelaku usaha dengan menggunakan *e-commerce* harus mampu menerapkan analisis fungsi, mendapatkan semua data untuk mendapatkan kesebandingan baik dalam hal harga, transaksi dan lain sebagainya. Pada transaksi antar pihak-pihak independen, kompensasi pada umumnya telah menggambarkan fungsi yang diselenggarakan oleh masing-masing pihak yang terlibat, aset yang digunakan serta risiko yang ditanggung. Sehingga untuk dapat menentukan transaksi-transaksi, baik yang terjadi antar pihak-pihak independen atau yang terjadi antar *related party*, tersebut dapat diperbandingkan atau tidak, dibutuhkan analisis fungsi yang tepat. Ketika transaksi yang dilakukan oleh pelaku usaha dapat ditetapkan aktivitas dan kompensasinya, sebagaimana huruf a di atas, maka masalah analisis fungsi dapat diatasi.
- c. Pelaku usaha dengan menggunakan *e-commerce* wajib menggunakan *traditional transactional method*. *Traditional transactional method* dapat dilakukan apabila pelaku usaha mampu memilah tiap aktivitas usaha, bukan lagi menggunakan aktivitas paralel yang tidak memiliki nilai ekonomis. Ini akan mengubah aktivitas usaha dengan *e-commerce* menjadi transaksi yang dapat dirunut dan dipilah nilai aktivitasnya.

- d. Pelaku usaha dengan *e-commerce* memiliki kewajiban perpajakan yang jelas, tidak lagi terdapat kemungkinan untuk tidak mematuhi kewajiban perpajakan yang menjadi bebannya. Beban pajak yang semula tidak tampak secara nyata, akan berubah menjadi beban pajak yang lebih mudah dihitung dan diantisipasi oleh pelaku usaha selaku Wajib Pajak. Kepastian hukum yang didapat dengan adanya pengaturan mengenai *transfer pricing* pada *e-commerce* dapat digunakan oleh Wajib Pajak untuk mengurangi risiko usaha.
- e. Pelaku usaha dengan *e-commerce* wajib memiliki data, sebagai dokumentasi resmi, sesuai dengan UU Informasi dan Transaksi Elektronik juga, sehingga ketersediaan dokumentasi terpenuhi. Dalam hal perpajakan, pelaku usaha juga harus mampu membuktikan bahwa dokumentasi yang digunakan sebagai bukti transaksi adalah benar, bernilai informasi yang memadai dan lulus uji relevansi. Sehingga transaksi *e-commerce* meskipun merupakan transaksi yang *anonymous*, bukan lagi tempat untuk menyembunyikan data dan informasi sebagaimana yang berkembang saat ini.

Perubahan besar akan terjadi apabila peraturan mengenai *transfer pricing* dalam *e-commerce* benar-benar telah ditetapkan oleh Pemerintah Indonesia. Kegiatan yang saat ini masih merupakan kegiatan yang tidak terlalu banyak diatur dan tersentuh hukum tersebut akan berubah menjadi transaksi yang teratur, dan memberikan jaminan kepastian hukum bagi pelaku usaha, serta memberikan keamanan bagi para pelanggan dan aparat pajak karena bukti dan informasi dapat dipastikan relevansinya dan dapat dirunut dengan tepat.

Selain itu, dampak positif juga akan dirasakan dalam hal penerimaan pajak, di mana tidak akan ada transaksi yang lolos dari pantauan otoritas pajak, dalam hal ini Direktorat Jenderal Pajak. Kinerja *e-commerce* menjadi sistematis, dan meskipun masih bersifat *anonymous*, *e-commerce* bukan lagi merupakan tempat untuk bersembunyi dari segala kewajibannya, baik kewajiban di mata hukum dan perundang-undangan, maupun kewajiban sebagai warga negara atas warga negara lain, yaitu memberikan rasa aman, serta kewajiban perpajakan.

Universitas Indonesia

## BAB 5 KESIMPULAN DAN SARAN

### 5.1 Kesimpulan

Berdasarkan uraian sebagaimana telah dibahas pada bab-bab sebelumnya, maka dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Penggunaan metode-metode penentuan harga wajar dalam *transfer pricing* pada *e-commerce*
  - a. Penggunaan metode-metode penentuan harga wajar dalam *transfer pricing* pada prinsipnya tidak dilakukan secara mutlak, melainkan dilakukan dengan berbagai pertimbangan, terutama pada ketersediaan data sebanding, dan kesebandingan data yang tersedia. Untuk itu, banyak pilihan yang tersedia dalam menggunakan metode-metode *transfer pricing* tersebut, dengan melakukannya secara berjenjang.
  - b. Dengan tersedianya data pembandingan, maka penggunaan CUP selalu menjadi alternatif pertama, mengingat metode tersebut cukup sederhana. Metode ini membawa pelaku usaha pada keterbukaan, guna selanjutnya dapat saling membandingkan harga barang yang dijual secara elektronik. Data pembandingan ini juga merupakan alat ukur yang handal bagi penilaian *transfer pricing*. Namun demikian data pembandingan dan kesebandingan harga merupakan sesuatu yang sangat sulit didapat, mengingat banyak faktor yang mempengaruhi terbentuknya harga, baik harga yang disepakati antar pihak-pihak yang independen maupun harga yang disepakati oleh pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa. Suatu harga dapat ditentukan dengan biaya historis, namun dapat juga merupakan harga yang dipengaruhi oleh situasi pasar, segmentasi, bahkan dapat pula dipengaruhi oleh keinginan pembeli secara subjektif.
  - c. Ketika metode CUP tidak dapat berdiri sendiri maupun tidak dapat sama sekali digunakan untuk menentukan harga wajar *transfer pricing*, maka dalam beberapa skema digunakan metode *cost-plus*. Penggunaan metode *cost-plus* ini juga terkendala dalam hal penentuan margin yang wajar.

Universitas Indonesia

Penentuan margin laba ini ditetapkan dengan mempertimbangkan margin yang serupa yang dibebankan di dalam perjanjian oleh distributor independen. Selain metode tradisional *Cost-Plus*, metode tradisional lain yang terdapat dalam *Guidelines* juga dapat diterapkan.

- d. Sebagai alternatif terakhir, pendekatan harga *transfer* dapat menggunakan metode *transaccional profit*, guna menentukan *arm's length return*, termasuk TNMM. Dengan penggunaan dua metode terakhir ini, diharapkan *net margin analysis over cost* dapat dilakukan, sehingga diperoleh harga *transfer* yang tepat untuk setiap skema transaksi.
2. Perbandingan pengaturan *transfer pricing* pada *e-commerce* di tiga negara studi
    - a. Pengaturan *transfer pricing* pada *e-commerce* di Indonesia
      - 1) Prinsip harga wajar, prinsip hubungan istimewa, serta penetapan harga wajar di Indonesia telah diatur dalam ketentuan domestik Indonesia, meskipun peraturan tersebut merupakan aturan yang lama, yaitu Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak nomor surat SE-04/PJ.7/1993 yang diterbitkan satu paket kebijakan dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak nomor keputusan KEP-01/PJ.7/1993, tanggal 9 Maret 1993.
      - 2) Peraturan mengenai *e-commerce* hanya sebatas surat yang diterbitkan oleh Direktorat Jenderal Pajak yang sifatnya kasuistik, sehingga hanya mengikat kepada Wajib Pajak yang dituju, yakni surat nomor S-702/PJ.332/2006 tanggal 24 Agustus 2006. Serta surat himbauan kepada Wajib Pajak yang melakukan transaksi melalui *e-commerce*, yaitu surat nomor S-429/PJ.22/1998, yang menunjukkan bahwa otoritas pajak Indonesia memiliki perhatian terhadap transaksi *e-commerce* ini.
      - 3) Akan tetapi, peraturan-peraturan ini tidak diikuti dengan perubahan atau penambahan peraturan-peraturan *transfer pricing*, peraturan-peraturan transaksi *e-commerce*, dan peraturan *transfer pricing* dalam *e-commerce*. Indonesia hingga saat ini belum pernah melakukan pembatasan, pengaturan metode-metode, bahkan pendefinisian dan pengidentifikasian *transfer pricing* dalam *e-commerce*.

- b. Pengaturan *transfer pricing* pada *e-commerce* di Kanada
- 1) Kanada mengadopsi sepenuhnya penggunaan *arm's length principle* dari OECD, dengan memisahkan terlebih dahulu residen dengan non-residen. Sehingga Wajib Pajak memperoleh kepastian hukum dengan diterbitkannya izin melakukan transaksi *transfer pricing*.
  - 2) Pada transaksi *transfer pricing*, Kanada memberikan reservasi atas pernyataan OECD *Commentary*, khususnya pada *article* 12 paragraf 14, terlebih untuk transaksi-transaksi yang merupakan "*bundled*", di mana Kanada tidak melakukan pendekatan dengan memisah-misahkan dasar pengenaan pajaknya, melainkan dinilai dengan pendekatan yang menyeluruh.
  - 3) Kanada juga memiliki komite khusus yang dibentuk di bawah *The Minister of Revenue*, yang menghasilkan *report* yang berhubungan dengan rekomendasi pajak penghasilan dalam transaksi *e-commerce*.
  - 4) Tetapi, sama dengan negara lain, secara khusus, otoritas pajak Kanada masih belum memiliki pengaturan khusus untuk transaksi *transfer pricing* sehubungan dengan *e-commerce*.
- c. Pengaturan *transfer pricing* pada *e-commerce* di Jerman
- 1) Hingga saat ini, otoritas pajak Jerman belum pernah memberikan ketentuan yang berkaitan dengan petunjuk perlakuan *e-commerce*.
  - 2) Jerman juga belum pernah menerbitkan aturan mengenai transaksi khusus *transfer pricing* pada *e-commerce*.
  - 3) Jerman memiliki pernyataan observasi atas OECD *Commentary*, khususnya pada *article* 5, *Permanent Establishment*.
3. Dampak dari pengaturan *transfer pricing* terhadap transaksi *e-commerce* di Indonesia
- a. Memudahkan otoritas pajak mengidentifikasi adanya penyalahgunaan *transfer pricing*.
- Usaha pengaturan *transfer pricing* merupakan usaha membatasi *transfer pricing* dengan pengawasan yang tepat, sehingga didapat dampak yang baik, berupa berkurang dan terberantasnya penyalahgunaan *transfer pricing*.

Dalam hal pembatasan transaksi *transfer pricing* yang digunakan dalam transaksi elektronik (*e-commerce*), pembatasan ini juga memudahkan otoritas pajak mengidentifikasi terjadinya penyalahgunaan *transfer pricing* tersebut, meskipun berupa transaksi rumit dan terintegrasi.

- b. Transaksi *e-commerce* akan secara bertahap menjadi transaksi yang berjenjang, dapat dirunut, dapat mengaplikasikan analisis fungsi, tanpa meninggalkan karakteristik uniknya yang *paperless, anonymous* dan *boarderless*.

Dengan diaturnya transaksi *transfer pricing* yang dalam hubungannya dengan transaksi *e-commerce*, pelaku usaha dengan *e-commerce* akan menjadi semakin tertib, di mana beberapa syarat, seperti penggunaan metode tradisional, penerapan analisis fungsi, ketersediaan data sebanding dan kesebandingan data (harga, transaksi, dan lain sebagainya), kejelasan kewajiban perpajakan dan kewajiban untuk memelihara dokumentasi data sebagai dokumentasi resmi, wajib dipenuhi. Semakin banyak syarat tersebut dipenuhi, maka *e-commerce* bukan lagi hambatan bagi otoritas pajak untuk mengidentifikasi setiap transaksi, dan bukan pula hambatan bagi pelaku usaha sebagai Wajib Pajak untuk memenuhi kewajiban perpajakannya dengan benar.

## 5.2 Saran

Karena Indonesia masih banyak tertinggal dari negara-negara lain dalam hal pengaturan dan pengawasan pajak secara umum, maka perlu kiranya Direktorat Jenderal Pajak selaku otoritas pajak di Indonesia mulai berbenah diri. Meskipun untuk pengaturan *transfer pricing* dalam kaitannya dengan transaksi *e-commerce* ini belum ada negara lain yang telah memiliki pengaturan khusus, akan tetapi tidak ada salahnya Indonesia mulai mengembangkan diri, mengatur transaksi *transfer pricing* dan *e-commerce* serta keduanya secara simultan.

Alternatif saran yang dapat diberikan adalah sebagai berikut:

1. Menyempurnakan ketentuan-ketentuan *transfer pricing* dan *e-commerce* yang saat ini ada, termasuk di dalamnya ketentuan mengenai dokumentasi. Ketentuan ini haruslah merupakan ketentuan baik yang berdiri sendiri secara

Universitas Indonesia

individual, maupun ketentuan *transfer pricing* dan *e-commerce* sebagai suatu ketentuan yang simultan, berjalan seiring sebagaimana telah banyak transaksi *e-commerce* yang dipengaruhi oleh *transfer pricing* maupun sebaliknya. Ketentuan yang jelas dan tegas dapat memberikan kepastian hukum bagi otoritas pajak dan Wajib Pajak.

2. Ketentuan hendaknya disertai dengan ketentuan sanksi bagi pelanggaran yang terjadi dan *reward* ataupun bagi terpenuhinya persyaratan dan pemenuhan ketentuan tersebut. Dengan penentuan sanksi dan *reward* yang tepat dan taat azas, diharapkan pelaku usaha semakin patuh dan menghindari adanya penyalahgunaan *transfer pricing* dalam *e-commerce* yang tentu sukar diidentifikasi.
3. Sosialisasi yang sistematis dan berkelanjutan sebagai upaya memberikan pengertian dan kesadaran yang tepat kepada pelaku usaha sebagai Wajib Pajak. Sosialisasi ini merupakan upaya mendasar agar ketentuan yang telah ditetapkan dapat dimengerti dan dipatuhi oleh sasaran ketentuan tersebut yaitu Wajib Pajak.
4. Mencontoh Kanada yang memiliki *Advisory Committee On Electronic Commerce* di bawah naungan *The Minister Of National Revenue*, maka Indonesia dapat pula membentuk tim *transfer pricing* maupun tim *e-commerce* yang mengakomodir berbagai latar belakang (*transfer pricing auditor*, para spesialis, ekonom, tenaga ahli bidang *Information Technology* dan *E-Commerce*, serta tenaga ahli lainnya) yang independen, terpisah dari Direktorat Jenderal Pajak, meskipun masih dalam naungan Menteri Keuangan, untuk melakukan penelitian yang menghasilkan *report* sebagai bahan acuan pembuatan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam butir 1. Hal yang sama dapat juga dilakukan bagi pencetakan hukum, sehingga dapat dilaksanakan dengan sebaik-baiknya.
5. Mengembangkan sistem *database transfer pricing* yang terpusat, baik bagi otoritas pajak maupun yang dapat diakses oleh pelaku usaha sebagai Wajib Pajak yang juga merupakan upaya untuk memberikan kepastian hukum bagi Wajib pajak bersangkutan.

Universitas Indonesia

6. Ditingkatkannya *exchange of informations* dan kerjasama antarnegara pihak-pihak yang melakukan transaksi dengan perusahaan asosiasi.
7. Melengkapi ketentuan tentang *Advance Pricing Agreement (APA)* sehingga terdapat kepastian hukum bagi Wajib Pajak dan mengurangi terjadinya penyalahgunaan *transfer pricing* oleh perusahaan multinasional. Keuntungan dari APA selain memberikan kepastian hukum dan kemudahan penghitungan pajak, tidak perlu melakukan koreksi atas harga jual dan keuntungan produk yang dijual Wajib Pajak kepada perusahaan dalam satu *group* yang sama.
8. Bagi Wajib Pajak diharapkan kritis dalam menghadapi permasalahan yang berkaitan dengan *transfer pricing* dan *e-commerce*, mengingat hingga saat ini belum terdapat perangkat hukum yang mengaturnya. Keikutsertaan Wajib Pajak dalam mengkritisi aturan dan pelaksanaannya akan mendorong aparat pajak menetapkan aturan atas transaksi-transaksi tersebut.
9. Secara akademis, masih banyak penelitian lebih lanjut yang dapat dilakukan, seperti halnya penelitian mengenai bagaimana pemeriksaan pajak dapat dilakukan atas transaksi-transaksi yang terjadi pada tiap skema transaksi *e-commerce* yang telah disebutkan dalam penelitian ini. Hal ini akan memberikan masukan bagi aparat pajak dan mendorong kemajuan system perpajakan Indonesia secara luas.

## DAFTAR REFERENSI

- Abdallah, Wadgy M, 2002. *Global Transfer Pricing Of Multinational And E-Commerce In Twenty-Fist Century*. *Multinational Business Review*, Vol. 10, Iss. 2; p. 62 (10 pages)
- \_\_\_\_\_, 2002. *E-Commerce And International Transfer Pricing Of Tangible Goods And Intangible Assets In The Twenty-First Century*. *International Journal of Commerce & Management*. Indiana. Vol. 12, Iss. 3/4; p. 104 (18 pages)
- \_\_\_\_\_; Murtuza, Athar, 2006. *Transfer Pricing Strategies Of Intangible Assets, E-Commerce and International Taxation of Multinationals*. *The International Tax Journal*. ABI / INFORM Global, page 5.
- Akcaoglu, Ertugrul, 2000. *International Taxation of Electronic Commerce : A Focus on The Permanent Establishment*. Diunduh dari [www.oecd.org](http://www.oecd.org) pada tanggal 20 Juni 2008.
- Anthony, Robert, 2006. *International Electronic Commerce and Transfer Pricing*. *Asia-Pacific Tax Bulletin* IBFD.
- Arnold, Brian J & McIntyre, Michael, 2002. *International Tax Primer*. Second Edition, Kluwer Law International. Detroit.
- Chetcuti, Jean Philippe, 2002. *The Challenge Of E-Commerce To The Definition Of A Permanent Establishment: The OECD Response*. Diunduh dari [www.oecd.org](http://www.oecd.org) pada tanggal 20 Juni 2008.
- Darussalam; Septriadi, Danny, 2008. *Konsep dan Aplikasi Cross-Border Transfer Pricing untuk Tujuan Perpajakan*. Danny Darussalam Tax Center. Jakarta.
- Desai, Nishith M, 2001. *Impact of Transfer Pricing Regulations on E-Commerce*. Dipresentasikan dalam International Conference Tax Management and Emerging Fiscal Issues, November 8 & 9, 2001, New Delhi.

- Eicker, Klaus, 2001. *Germany Transfer Pricing Aspects of Electronic Commerce*. IBFD Publications BV. Amsterdam.
- Gunadi, 2008. *Pengadilan Pajak Solusi Kasus Transfer Pricing*. Suara Pembaharuan. 18 Maret 2008.
- \_\_\_\_\_, 1994. *Transfer Pricing : Suatu Tinjauan Akuntansi, Manajemen dan Pajak*. Cetakan Pertama, Bina Rena Pariwisata, Jakarta.
- Guelman, Andre, 2000. *The Concept Of Permanent Establishment in The Era of E-Commerce*. Diunduh dari [www.oecd.org](http://www.oecd.org) pada tanggal 20 Juni 2008.
- Hilton, Ronald, W; Maher, Michael, W; Selto, Frank, H, 2006. *Cost Management: Strategies for Business Decisions*. Third Edition, McGraw Hill International, New York.
- Huff, Sid L. & Michael, Wade, 2000. *Cases In Electronic Commerce*. McGraw Hill. USA.
- Hutagaol, John; Darussalam; Septriadi, Danny, 2007. *Kapita Selekta Perpajakan*. Salemba Empat, Jakarta.
- Llewellyn, Don W, 2001. *U.S Tax Regime for Taxing Foreign Persons Conducting E-tail Operations With US Customers*. Tax management International Journal. ABI / INFORM Global; page 35.
- Moran, Janet E.; Kummer, Jeffrey, 2003. *U.S And International Taxation Of The Internet: Part 2*. Computer Internal Lawyer. ABI / INFORM Global, page 16.
- OECD, 1997. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. OECD Publications, Paris.
- \_\_\_\_\_, 2005. *Model Tax Convention on Income and on Capital*. OECD Publishing, Paris.
- \_\_\_\_\_, 2005. *E-Commerce: Transfer Pricing and Business Profit Taxation*. OECD Publishing, Paris.

- Pinto, Dale. 2003. *E-Commerce and Source-Based Income Taxation*. IBFD Publications BV, Amsterdam.
- PricewaterhouseCoopers, 2008. *International Transfer Pricing 2008*. PricewaterhouseCoopers, London.
- Prasetyo, Kristian A & Widjajarso, Bambang, 2008. *Transfer Pricing Regulations in Indonesia: Some Thoughts For Freedom*. Jurnal Akuntansi Pemerintah, Vol. 3, No. 1, Hal 13-44.
- Rohatgi, Roy, 2007. *Basic International Taxation Volume 2 : Practice*. BNA International Inc. London.
- Schwarz, Jonathan S, 1999. *International Transfer Pricing and Electronic Commerce*. International Bureau of Fiscal Documentation.
- Sodiqin, Mohammad Ali, 2007. *Kajian Atas International Transfer Pricing Dan Aspek Pemeriksaan Pajaknya (Studi Kasus: Indonesia, China dan Australia)*. Karya Akhir untuk mencapai gelar Magister Akuntansi. Universitas Indonesia, Jakarta.
- Surahmat, Rachmanto, 2007. *Bunga Rampai Perpajakan*. Salemba Empat, Jakarta.
- \_\_\_\_\_, 2005. *Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda: Sebuah Pengantar*. Gramedia Pustaka Utama, Jakarta.
- Skaar, Arvid, A, 1991. *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*. Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer.
- Tynan, Joe; Lync, Elizabeth, 2002. *Transfer Pricing in E-Business. Accountancy Ireland*. ABI / INFORM Global. Page 26.
- Vogelaar, Pieter, 2000. *E-Commerce and The Concept OF Permanent Establishment: View of The Netherlands Ministry of Finance*. Diunduh dari [www.oecd.org](http://www.oecd.org) pada tanggal 20 Juni 2008.
- Westberg, Bjorn, 2002. *Cross Border Taxation of E-Commerce*. IBFD Publications BV, Amsterdam.

Williamson, Donald T, 2004. *Electronic Agencies as Permanent Establishment under U.S Income Tax Treaties*. The International Tax Journal. ABI / INFORM Global; page 87.

\_\_\_\_\_ ; Naveed, Faro; Nakamoto, Kelly, 2003. *Internet Transaction And PE Issues*. The Tax Adviser. ABI / INFORM Global; page 272.

Wilkie, Scott J, 2001. *Canada Transfer Pricing Aspects of Electronic Commerce*. IBFD Publications BV. Amsterdam.

#### Peraturan dan Perundang-undangan

Keputusan Direktorat Jenderal Pajak Nomor KEP-01/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak Terhadap Wajib Pajak Yang Mempunyai Hubungan Istimewa.

Standar Akuntansi Keuangan, 2007.

Surat Direktorat Jenderal Pajak Nomor SE-04/PJ.7/1993 tanggal 9 Maret 1993 tentang Petunjuk Penanganan Kasus-Kasus Transfer Pricing (Seri TRANSFER PRICING-I).

Surat Direktur Jenderal Pajak nomor S-429/PJ.22/1998 tanggal 24 Desember 1998 tentang Himbauan Kepada Wajib Pajak Yang Melakukan Transaksi Melalui Electronic Commerce.

Surat Direktur Jenderal Pajak nomor S-702/PJ.332/2006 tanggal 26 Agustus 2006 tentang Legalitas Dokumen dari Transaksi E-Commerce.

Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Pajak Penghasilan.

Undang-Undang Nomor 11 Tahun 2008 tentang Informasi dan Transaksi Elektronik.

**Perihal : PEDOMAN PEMERIKSAAN PAJAK TERHADAP WAJIB PAJAK YANG MEMPUNYAI HUBUNGAN ISTIMEWA**

**Tanggal Terbit : 09 Maret 1993**

**KEPUTUSAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK  
NOMOR KEP - 01/PJ.7/1993**

**TENTANG**

**PEDOMAN PEMERIKSAAN PAJAK TERHADAP WAJIB PAJAK YANG MEMPUNYAI HUBUNGAN ISTIMEWA**

**DIREKTUR JENDERAL PAJAK,**

**Menimbang :**

- a. bahwa dalam rangka melaksanakan tugas pemungutan pajak, Direktur Jenderal Pajak diberi wewenang untuk melaksanakan pemeriksaan pajak guna keperluan penetapan pajak yang terutang dan/atau keperluan lain dalam rangka melaksanakan ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan;
- b. bahwa tata cara pemeriksaan di bidang perpajakan sebagaimana diatur dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor : Kep-01/PJ.7/1990 tanggal 15 Nopember 1990 belum mencakup tata cara pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak Lainnya;
- c. bahwa oleh karena itu di pandang perlu untuk mengatur tata cara pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak Lainnya, dengan Keputusan Direktur Jenderal Pajak;

**Mengingat :**

1. Pasal 29 Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan (Lembaran Negara R.I. Tahun 1983 Nomor 49, Tambahan Lembaran Negara R.I. Nomor 3262);
2. Pasal 11 Peraturan Pemerintah Nomor 31 Tahun 1986 tentang Tata Cara Pemeriksaan di Bidang Perpajakan (Lembaran Negara R.I. Tahun 1986 Nomor 46 Tambahan Lembaran Negara R.I. Nomor 3339);

**MEMUTUSKAN :**

**Menetapkan :**

**KEPUTUSAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK TENTANG PEDOMAN PEMERIKSAAN PAJAK TERHADAP WAJIB PAJAK YANG MEMPUNYAI HUBUNGAN ISTIMEWA**

**Pasal 1**

Menetapkan Pedoman Pemeriksaan Pajak sebagaimana tercantum dalam Lampiran Keputusan ini sebagai pedoman pelaksanaan dan tata cara pemeriksaan di bidang perpajakan terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa, sebagai tambahan atas Pedoman Pemeriksaan Pajak sebagaimana diatur dalam Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor : Kep-01/PJ.7/1990 tanggal 15 Nopember 1990.

**Pasal 2**

Keputusan ini mulai berlaku pada tanggal ditetapkan.

Ditetapkan di JAKARTA  
Pada Tanggal 9 Maret 1993  
DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

ttd

Drs. MAR'IS MUHAMMAD

**Perihal : PETUNJUK PENANGANAN KASUS-KASUS TRANSFER PRICING (SERI TP - 1)**

**Tanggal Terbit : 09 Maret 1993**

**DEPARTEMEN KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA  
DIREKTORAT JENDERAL PAJAK**

**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 kekurangan-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 *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 menyeteror 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 manguji 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 mengurangi 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 :

- a. Biaya training 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.

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.

### (4) 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 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 pembandingan dari luar negeri maka permintaan hendaknya ditujukan ke Direktorat Feraturan 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,

tdt

Drs. MAR'IE MUHAMMAD

**SURAT  
DIREKTUR JENDERAL PAJAK  
NOMOR S-429/PJ.22/1998  
Tanggal 24 Desember 1998**

**IMBAUAN KEPADA WAJIB PAJAK YANG MELAKUKAN TRANSAKSI MELALUI  
ELECTRONIC COMMERCE**

**DIREKTUR JENDERAL PAJAK,**

Seperti diketahui belakangan ini semakin marak transaksi melalui internet. Salah satu kegiatan bisnis yang mengandung potensi fiskal adalah penawaran produk-produk oleh pengusaha, baik dalam negeri maupun luar negeri melalui apa yang disebut dengan Electronic Commerce.

Perusahaan memasang daftar katalog, termasuk daftar harga, di dalam suatu web site (kehadiran di internet), pelanggan/calon pembeli melakukan pemesanan melalui internet dan barang-barang diantar kepada pembeli secara langsung, pembayaran bisa dengan tunai, transfer bank atau dengan kartu kredit.

Untuk menjangkau potensi pajak dari transaksi di atas, hal-hal yang perlu Saudara lakukan adalah sebagai berikut :

1. Melakukan pelacakan transaksi melalui komputer terhadap barang/jasa yang ditawarkan (browsing), yaitu dengan cara melihat penawaran yang ada dalam internet dan memastikan bahwa barang yang ditawarkan tersebut beredar dan dimanfaatkan di Indonesia. Dengan demikian akan dapat diketahui keberadaan dan domisili penjual.
2. Menghimbau kepada wajib pajak untuk mencantumkan NPWP pembeli dalam purchase form pada internet.
3. Menghimbau wajib pajak untuk memberikan Point of Presence (lokasi web) dalam rangka monitoring.
4. Melakukan pemeriksaan untuk menguji kepatuhan wajib pajak.

Demikian untuk dapat dilaksanakan sebagaimana mestinya.

DIREKTUR,  
ttd  
GUNADI

**SURAT  
DIREKTUR JENDERAL PAJAK  
NOMOR S-702/PJ.332/2006  
Tanggal 24 Agustus 2006**

**LEGALITAS DOKUMEN DARI TRANSAKSI E-COMMERCE**

**DIREKTUR JENDERAL PAJAK,**

Sehubungan dengan surat Kepala KPP Surabaya Pabean Cantikan Nomor: S-249/WPJ.11/KP.0307/2006 tanggal 04 Mei 2006 perihal sebagaimana dimaksud di atas, dengan ini disampaikan beberapa hal sebagai berikut:

1. Dalam surat tersebut dikemukakan bahwa:
  - a. Surat tersebut merupakan tindak lanjut dari pertanyaan Wajib Pajak PT HMS Tbk tentang legalitas dan keabsahan dokumen dari transaksi e-commerce sebagai bukti pendukung transaksi yang dilakukan oleh Wajib Pajak, yang dilakukan sebagai berikut:
    - Berdasarkan pesanan (order) dari pembeli melalui internet, Wajib Pajak melakukan download dan mencetak invoice dan billing tanpa dilengkapi dengan tanda tangan basah dan stempel perusahaan dari lawan transaksi karena seluruh transaksi dilakukan tanpa kertas (paperless);
    - Selanjutnya Wajib Pajak menggunakan bukti transaksi e-commerce yang telah dicetak tersebut sebagai dasar menyusun pembukuan perusahaan.
  - b. Untuk menghindari kesalahan di kemudian hari, Wajib Pajak menanyakan apakah dokumen transaksi e-commerce yang dilakukan dengan cara sebagaimana diuraikan di atas dapat digunakan sebagai bukti legal yang diakui oleh fiskus.
  - c. Kepala KPP Surabaya Pabean Cantikan berpendapat bahwa dokumen transaksi e-commerce tersebut dapat diakui sepanjang secara material dapat dibuktikan arus pembayarannya dan didukung bukti-bukti lainnya.
  - d. Saudara meminta penegasan lebih lanjut mengenai hal tersebut sebagai jawaban resmi kepada Wajib Pajak. Sebagai bahan kelengkapan, Saudara melampirkan contoh dokumen invoice dan pendukung lainnya dari transaksi e-commerce.
2. Dasar Hukum
  - 2.1. Undang-undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 16 Tahun 2000 antara lain mengatur:
    - a. Pasal 1 angka 26 :

Pembukuan adalah suatu proses pencatatan yang dilakukan secara teratur untuk mengumpulkan data dan informasi keuangan yang meliputi harta, kewajiban, modal, penghasilan dan biaya, serta jumlah harga perolehan dan penyerahan barang atau jasa, yang ditutup dengan menyusun laporan keuangan berupa neraca dan laporan rugi laba pada setiap Tahun Pajak berakhir.
    - b. Pasal 28  
Ayat (1), Wajib Pajak orang pribadi yang melakukan kegiatan usaha atau pekerjaan bebas dan Wajib Pajak badan di Indonesia, wajib menyelenggarakan pembukuan.  
Ayat (3), Pembukuan atau pencatatan tersebut harus diselenggarakan dengan memperhatikan itikad baik dan mencerminkan keadaan atau kegiatan usaha yang sebenarnya.  
Ayat (4), Pembukuan atau pencatatan harus diselenggarakan di Indonesia dengan menggunakan huruf Latin, angka Arab, satuan mata uang Rupiah, dan disusun dalam bahasa Indonesia atau dalam bahasa asing yang diizinkan oleh Menteri Keuangan.  
Ayat (5), Pembukuan diselenggarakan dengan prinsip taat asas dan dengan stelsel akrual atau stelsel kas.

Ayat (6), Perubahan terhadap metode pembukuan dan atau tahun buku, harus mendapat persetujuan dari Direktur Jenderal Pajak. Ayat (7), Pembukuan sekurang-kurangnya terdiri dari catatan mengenai harta, kewajiban, modal, penghasilan dan biaya, serta penjualan dan pembelian, sehingga dapat dihitung besarnya pajak yang terutang.

- c. Penjelasan Pasal 28 ayat (7)  
Pengertian pembukuan telah diatur dalam Pasal 1 angka 26. Pengaturan dalam ayat ini dimaksudkan agar dari pembukuan tersebut dapat dihitung besarnya pajak yang terutang. Selain dapat dihitung besarnya Pajak Penghasilan, pajak-pajak lainnya juga harus dapat dihitung dari pembukuan tersebut. Agar Pajak Pertambahan Nilai dan Pajak Penjualan atas Barang Mewah dapat dihitung dengan benar maka pembukuan harus mencatat juga jumlah harga perolehan atau nilai impor, jumlah harga jual atau nilai ekspor, jumlah harga jual dari barang yang dikenakan Pajak Penjualan atas Barang Mewah, jumlah pembayaran atas pemanfaatan Barang Kena Pajak tidak berwujud dari luar Daerah Pabean di dalam daerah Pabean, jumlah pajak masukan yang dapat dikreditkan dan yang tidak dapat dikreditkan. Dengan demikian pembukuan harus diselenggarakan dengan cara atau sistem yang lazim dipakai di Indonesia misalnya berdasarkan Standard Akuntansi Keuangan, kecuali peraturan perundang-undangan perpajakan menentukan lain.
- d. Pasal 28  
Ayat (11), Buku-buku, catatan-catatan, dokumen-dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain wajib disimpan selama 10 (sepuluh) tahun di Indonesia, yaitu di tempat kegiatan atau di tempat tinggal bagi Wajib Pajak orang pribadi, atau di tempat kedudukan bagi Wajib Pajak badan.

2.2. Undang-undang Nomor 8 Tahun 1997 tentang Dokumen Perusahaan, antara lain mengatur:

- e. Pasal 1  
Dalam Undang-undang ini yang dimaksud dengan :
1. Perusahaan adalah setiap bentuk usaha yang melakukan kegiatan secara tetap dan terus menerus dengan tujuan memperoleh keuntungan dan atau laba, baik yang diselenggarakan oleh orang perorangan maupun badan usaha yang berbentuk badan hukum atau bukan badan hukum, yang didirikan dan berkedudukan dalam wilayah Negara Republik Indonesia.
  2. Dokumen perusahaan adalah data, Catatan, dan atau keterangan yang dibuat dan atau diterima oleh perusahaan dalam rangka pelaksanaan kegiatannya, baik tertulis di atas kertas atau sarana lain maupun terekam dalam bentuk corak apapun yang dapat dilihat, dibaca, atau didengar.
  3. Jadwal retensi adalah jangka waktu penyimpanan dokumen perusahaan yang disusun dalam suatu daftar sesuai dengan jenis dan nilai kegunaannya dan dipakai sebagai pedoman pemusnahan dokumen perusahaan.
- f. Pasal 3  
Dokumen keuangan terdiri dari Catatan, bukti pembukuan, dan data pendukung administrasi keuangan, yang merupakan bukti adanya hak dan kewajiban serta kegiatan usaha suatu perusahaan.
- g. Pasal 4  
Dokumen lainnya terdiri dari data atau setiap tulisan yang berisi keterangan yang mempunyai nilai guna bagi perusahaan meskipun tidak terkait langsung dengan dokumen keuangan.
- h. Pasal 5  
Catatan terdiri dari neraca tahunan, perhitungan laba rugi tahunan, rekening, jurnal transaksi harian, atau setiap tulisan yang berisi keterangan mengenai hak dan kewajiban serta hal-hal lain yang