

BAB 1

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Dari sudut pandang perencanaan pajak, pajak dari keuntungan sebuah perusahaan multinasional di banyak negara dibagi menjadi dua prinsip yang utama, yaitu *the company-by-company principle* dan *water's edge principle*. Pada *the company-by-company principle*, beban pajak terjadi pada setiap perusahaan secara terpisah, dimana prinsip ini memandang setiap perusahaan sebagai Wajib Pajak yang berbeda-beda. Sementara, perkembangan bisnis pada era globalisasi menuntut operasional perusahaan dari perusahaan tunggal menjadi sebuah perusahaan multinasional yang menggabungkan strategi bisnis dan pajaknya menjadi satu kesatuan. Perubahan strategi bisnis grup akan mengakibatkan jumlah beban pajak setiap individu perusahaan akan ikut berubah, sehingga pemilihan strategi bisnis akan berdampak pada jumlah pajak perusahaan-perusahaan yang berada dalam suatu grup. Hal tersebut membuat perusahaan multinasional lebih memandang beban pajak yang terjadi pada setiap perusahaan dalam grup menjadi satu kesatuan sesuai *water's edge principle*.

Ketika sebuah perusahaan bertransaksi dengan yang lainnya, kondisi hubungan komersial dan keuangan (seperti harga dengan tingkat pelayanan atau harga dengan kondisi transaksi) biasanya ditentukan oleh kondisi pasar. Namun demikian, terkadang pula hubungan tersebut tidak langsung dipengaruhi oleh pasar. Pihak otoritas pajak tidak seharusnya langsung menyimpulkan bahwa perusahaan multinasional tersebut memanipulasi labanya. Untuk menentukan *arm's length price (ALP)* ketika terdapat kekosongan pasar atau pada penerapan strategi pemasaran tertentu bukanlah hal yang mudah. Penyesuaian perlu dilakukan pada harga yang berbeda dengan harga pasar melalui beberapa pertimbangan.

Pada situasi dimana *ALP* diterapkan, dilakukan perbandingan imbalan dari transaksi afiliasi dalam perusahaan multinasional dibandingkan dengan transaksi

antara pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa. *ALP* telah menjadi norma internasional dalam pengalokasian pajak sebuah perusahaan multinasional di negara-negara dimana tempat operasinya berada.

Permasalahan utama yang timbul adalah bagaimana menerapkan *ALP* pada transaksi yang melibatkan lebih dari satu negara oleh perusahaan multinasional. Ketika pembandingan telah ditentukan, menurut OECD terdapat lima metode *transfer pricing* (metode *TP*) yang dapat dilakukan untuk memperkirakan *ALP* yaitu : *The comparable uncontrolled price (CUP)*, *The resale price method (RPM)*, *The cost plus method (CPM)*, *The transactional net profit margin method (TNMM)* dan *The profit split method (PSM)*

Dalam prakteknya, salah satu kunci permasalahan utama dalam menerapkan metode *TP* adalah untuk menemukan transaksi pasar terbuka antara pihak yang tidak terafiliasi yang dapat dibandingkan dengan transaksi afiliasi dalam perusahaan multinasional. Permasalahan ini meningkat terutama pada negara-negara berkembang, mengingat keterbatasan data perusahaan tidak terafiliasi yang beroperasi di negaranya guna dijadikan bahan perbandingan.

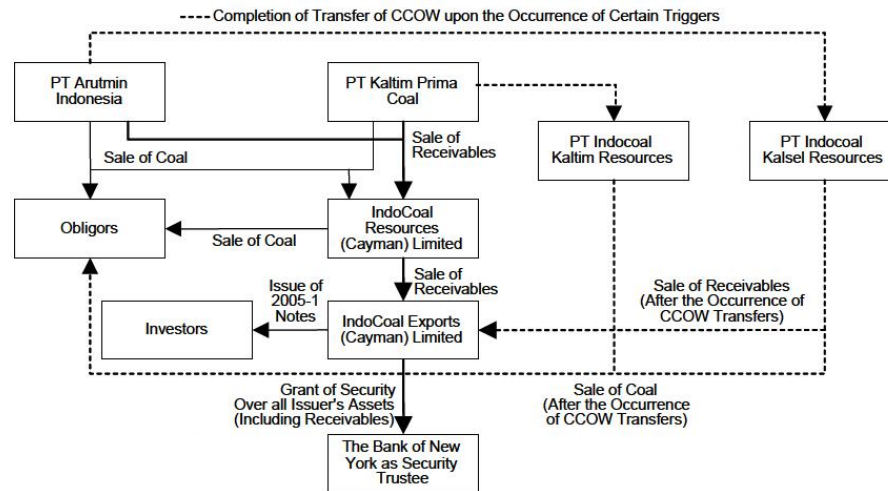
Kasus terakhir perusahaan internasional di Indonesia adalah PT Kaltim Prima Coal (KPC). Perusahaan ini diduga melakukan rekayasa penjualan pada tahun 2007 yang dilakukan kepada PT Indocoal Resource Limited (IRL), sebuah *special purpose vehicle* yang berada di kepulauan Cayman. Penjualan yang seharusnya bisa dilakukan langsung oleh KPC dengan pembeli di luar negeri, dibelokkan terlebih dahulu dengan hanya dihargai separuh dari harga yang biasa dilakukan jika KPC menjual langsung kepada pembeli. Berikutnya, penjualan ke pembeli lainnya pun dilakukan oleh IRL dengan memakai harga jual KPC biasanya. Akibatnya adalah omset penjualan batu bara oleh KPC jauh lebih rendah dari perhitungan harga pasar wajar.

Skema penjualan tersebut menimbulkan pertanyaan-pertanyaan yang memerlukan jawaban. Pertanyaan-pertanyaan tersebut adalah :

1. Apakah penjualan yang dilakukan oleh KPC ke telah sesuai dengan *ALP*?
2. Apakah harga transfer yang ditetapkan oleh KPC ke IRL adalah wajar?

Gambar 1.

Diagram struktur PT KPC



Sumber : Dokumen transaksi, Fitch.

3. Apakah transaksi afiliasi yang terjadi lazim dilakukan oleh Wajib Pajak lainnya pada sektor usaha tersebut?

Untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan tersebut harus dilakukan analisis berdasarkan prinsip kewajaran.

Secara internasional, penerapan prinsip kewajaran dilakukan berdasarkan perbandingan kondisi transaksi afiliasi dan kondisi transaksi antar pihak yang independen. Dalam upaya melakukan perbandingan yang tepat dan berguna dalam penerapan prinsip kewajaran, maka seluruh faktor dari kondisi transaksi yang secara ekonomis memiliki pengaruh yang material dan terkait dengan pembentukan harga, harus dalam kondisi yang dapat diperbandingkan.

Menurut OECD TP Guidelines (1995) paragraf 1.15, definisi perbandingan adalah *"to be comparable means that none of the difference (if any) between the situation being compared, could materially affect the conditions being examined in the methodology (e.g. price or margin), or the reasonably accurate adjustment can be made to eliminate the affect of any such differences"*.

OECD(1995) paragraf 1.13 dan paragraf 1.14 menjelaskan bahwa agar dapat tercapai konsensus internasional untuk menentukan tingkat kesebandingan,

termasuk menentukan penyesuaian apa yang perlu dilakukan untuk meningkatkan tingkat kesebandingan, perlu pemahaman mengenai bagaimana kondisi dan penentuan harga dalam suatu transaksi independen, yang merupakan kunci keandalan suatu perbandingan. Untuk memperoleh keyakinan mengenai tingkat kesebandingan dari perbandingan yang akan dilakukan, harus dilakukan analisis kesebandingan, yang hasilnya akan digunakan sebagai dasar dalam penggunaan metode untuk menerapkan *ALP* dan menentukan harga *arm's length*.

Untuk menentukan tingkat kesebandingan, termasuk melakukan penyesuaian yang diperlukan, dibutuhkan pemahaman bagaimana sebuah perusahaan mengevaluasi transaksi yang potensial. *The Committee on Fiscal Affairs* (2009) dalam *Proposed Revision of Chapters I-III of OECD Transfer Pricing Guidelines* paragraf 3.1 sampai dengan paragraf 3.3 menjelaskan bahwa pencarian pembanding hanya merupakan sebuah bagian dari analisis perbandingan, namun bukan bagian yang terpisah dari analisis perbandingan. Pencarian informasi transaksi independen pembanding dan proses pengidentifikasian pembanding bergantung dari analisis transaksi Wajib Pajak dan faktor *perbandingan* yang relevan. Sebuah pendekatan yang konsisten dan sesuai dengan metode yang ada harus menyajikan kesinambungan atau keterkaitan dalam seluruh proses analisis, sehingga menjaga sebuah hubungan yang konstan diantara banyak langkah-langkah yang dimulai dari analisis pendahuluan atas transaksi afiliasi, pemilihan metode *TP* melalui pemilihan pembanding yang potensial sampai pada pengambilan sebuah kesimpulan.

Dalam melakukan analisis kesebandingan, terdapat lima faktor yang menentukan, yaitu : analisis fungsi, aset dan risiko (FAR), syarat dan kondisi kontrak, keadaan ekonomi, strategi bisnis dan karakteristik dari barang atau jasa. Faktor-faktor tersebut tidak sama dan seimbang dalam penggunaannya, dimana beberapa metode *TP* lebih menekankan penggunaan beberapa faktor jika dibandingkan dengan yang lainnya. Namun faktor karakteristik barang atau jasa dan analisis FAR mutlak diperlukan untuk penerapan metode *TP* yang terbaik. Analisis FAR membandingkan fungsi yang dilakukan oleh suatu perusahaan dengan perusahaan lainnya untuk menentukan derajat perbandingan antara transaksi afiliasi dengan transaksi independen. Dalam fungsi yang dilakukan

melekat pula didalamnya aset yang digunakan atau akan digunakan serta risiko atau potensi risiko yang akan ditanggungnya. Seandainya terdapat perbedaan fungsi, aset dan risiko, maka akan dilakukan penyesuaian agar pembanding tersebut dapat dan layak diperbandingkan sehingga pemilihan metode yang terbaik akan bergantung pada data dan informasi yang disajikan melalui analisis ini. *The Committee on Fiscal Affairs* (2009) menjelaskan bahwa analisis FAR merupakan faktor yang harus dilakukan oleh Wajib Pajak untuk menentukan nilai *transfer* dan oleh petugas pajak dalam menggunakan pembanding guna mendukung penyesuaian nilai *transfer* dan keandalan pembanding yang digunakan.

Sebagai bagian dari proses memilih metode *TP* dan penerapannya, tujuan analisis perbandingan adalah untuk menemukan pembanding yang paling sesuai. Hal ini bukan berarti bahwa terdapat syarat pencarian atas semua sumber pembanding yang mungkin, karena terdapat batasan ketersediaan informasi dan pencarian data pembanding yang dapat menjadi beban. Untuk alasan ini, kalimat “pembanding yang sesuai dan dapat diandalkan” (*reasonably reliable comparables*) digunakan sebagai panduan yang mengacu pada pembanding yang paling sesuai dalam sebuah kondisi dari suatu kasus.

Dengan memperhatikan semakin banyaknya transaksi afiliasi yang terjadi di Indonesia, serta mempertimbangkan bahwa belum ada penelitian yang mendalam akan pentingnya analisis FAR guna menentukan remunerasi *ALP* di Indonesia, penulis tertarik untuk mengadakan penelitian yang mendalam atas penerapan analisis FAR guna menentukan remunerasi *ALP* pada transaksi afiliasi di Indonesia.

1.2 Perumusan Masalah

Berdasarkan hal-hal tersebut di atas, pokok permasalahan yang akan dibahas adalah sebagai berikut:

1. Bagaimana ketentuan analisis fungsi, aset dan risiko menurut Indonesia?
2. Bagaimana praktik penerapan analisis fungsi, aset dan risiko yang dilakukan oleh WPDN Indonesia?

3. Bagaimana penerapan analisis fungsi, aset dan risiko guna menentukan imbalan yang sesuai prinsip kewajaran dan kelaziman pada transaksi afiliasi di Indonesia?

1.3 Pembatasan Masalah

Dalam karya akhir ini, penulis membatasi masalah pada penerapan Analisis FAR guna menentukan remunerasi *ALP* pada transaksi afiliasi dengan pihak afiliasi yang berada di luar negeri. Peneliti akan meneliti penerapan analisis FAR oleh WPDN Indonesia pada tahun 2009, yaitu pada saat ditetapkannya aturan bagi WPDN Indonesia dalam mengisi Surat Pemberitahuan Pajak (SPT) Tahunan PPh Badan pada lampiran 3A-1 berupa *checklist* yang berisi pernyataan bahwa Wajib Pajak telah membuat analisis FAR yang menjadi dasar pertimbangan dilakukannya transaksi antara Wajib Pajak dengan perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa. Selain itu, dalam melakukan penelitian atas perusahaan multinasional, penulis mengambil contoh penerapan analisis FAR guna menentukan remunerasi *ALP* pada transaksi afiliasi antara sebuah perusahaan manufaktur yang berdomisili di Indonesia dengan induk perusahaan multinasional yang berdomisili di luar negeri.

1.4 Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah di atas, tujuan penelitian adalah sebagai berikut:

1. Untuk mengetahui bagaimana ketentuan analisis fungsi, aset dan risiko menurut Indonesia.
2. Untuk mengetahui bagaimana praktik penerapan analisis fungsi, aset dan risiko yang dilakukan oleh WPDN Indonesia.
3. Untuk mengetahui bagaimana penerapan analisis fungsi, aset dan risiko guna menentukan imbalan yang sesuai prinsip kewajaran dan kelaziman pada transaksi afiliasi di Indonesia.

1.5 Manfaat Penelitian

Dari karya akhir ini diharapkan timbul manfaat sebagai berikut:

1. Manfaat akademis

Penelitian atas penerapan analisis FAR ini dimaksudkan untuk menambah cakrawala bagi para akademisi yang tertarik untuk mendalami bidang perpajakan ataupun yang telah berkecimpung di dunia perpajakan. Selain itu, penelitian ini juga diharapkan dapat menjadi bahan masukan bagi para akademisi untuk melakukan studi lebih lanjut berkenaan dengan penerapan analisis FAR di Indonesia.

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 dalam penerapan analisis FAR oleh Wajib Pajak dan petugas pajak. Selain itu penelitian ini juga diperlukan untuk mencari solusi terbaik sehingga praktik-praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) maupun penggelapan pajak (*tax evasion*) melalui remunerasi yang tidak wajar dalam *transfer pricing* diharapkan dapat berkurang.

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 melaksanakan tugas selanjutnya.

1.6 Metode Penelitian

Dalam penyusunan karya akhir ini penulis melakukan pengumpulan data dengan pendekatan kualitatif dengan deskriptif analitis, yakni menguraikan data

yang berupa informasi dan teori yang diperoleh dari penulisan kepustakaan, yang meliputi buku-buku atau literatur jurnal perpajakan, majalah perpajakan, surat kabar dan media cetak lainnya serta internet. Bahan-bahan tersebut selanjutnya menjadi dasar bagi penulis untuk melakukan pembahasan atau analisis untuk memecahkan pokok masalah yang telah dirumuskan sehingga dapat ditarik kesimpulan dan memberikan saran dan pemahaman atas penerapan Analisis FAR dan remunerasi *ALP*.

Selain itu penulis juga melakukan penelitian dengan metode observasi untuk mengetahui jumlah WPDN Indonesia pada tahun 2008 yang melakukan analisis FAR. Penulis mengambil data berdasarkan laporan SPT PPh Badan tahun 2008 disampaikan oleh WPDN ke Direktorat Jenderal Pajak.

1.7 Sistematika Penulisan

Sistematika penulisan karya akhir ini terdiri dari:

BAB I PENDAHULUAN

Bab ini berisi tentang latar belakang masalah yang diambil, definisi permasalahan, pembatasan masalah, tujuan penelitian, manfaat penelitian, metode penelitian dan sistematika penulisan.

BAB II LANDASAN TEORI

Bab ini berisi tentang dasar teori atas transaksi perpajakan internasional berdasarkan telaah literatur, referensi, jurnal, artikel, dan lain-lain yang berkaitan dengan penerapan analisis FAR.

BAB III PENERAPAN ANALISIS FAR GUNA MENENTUKAN REMUNERASI ALP PADA TRANSAKSI AFILIASI DI INDONESIA

Bab ini berisi tentang:

- Ketentuan penerapan analisis FAR Jerman;
- Ketentuan penerapan analisis FAR Amerika;

- Ketentuan penerapan analisis FAR Indonesia;

BAB IV PENERAPAN ANALISIS FAR GUNA MENENTUKAN REMUNERASI ALP PADA TRANSAKSI AFILIASI DI INDONESIA

Bab ini berisi tentang:

- Analisis atas ketentuan analisis fungsi, aset dan risiko menurut Indonesia;
- Analisis atas praktik penerapan analisis fungsi, aset dan risiko yang dilakukan oleh WPDN Indonesia;
- Analisis atas penerapan analisis fungsi, aset dan risiko guna menentukan imbalan yang sesuai prinsip kewajaran dan kelaziman pada transaksi afiliasi di Indonesia;

BAB V PENUTUP

Bab ini berisi tentang kesimpulan dan saran atas pembahasan dari bab-bab sebelumnya.