

LAMPIRAN-LAMPIRAN

Lampiran 1

PT. PMA C Contoh Perhitungan PPh Badan Dalam Kurun Waktu 3 Tahun

	2004	2005	2006
PEREDARAN USAHA	7.075.216.825	7.630.581.988	12.002.500.000
PENGHASILAN NETTO KOMERSIAL	(35.682.544.791)	(128.570.092.148)	(2.592.596.248)
PENGHASILAN NETTO FISKAL	(35.351.803.584)	(127.335.241.944)	(2.245.564.621)
TOTAL BEBAN OPERASIONAL PER FISKAL	26.147.875.993	14.280.953.532	18.107.516.406
BEBAN INTERCOMPANY PER FISKAL			
Intercompany - Royalti	91.042.486	116.955.633	195.280.857
Intercompany – Manajemen Service	1.776.612.533	1.876.216.344	2.134.811.875
Intercompany - Others	-	-	-
Intercompany - Interest	27.071.814.436	806.122.000	-
Intercompany – Insurance	-	-	-
TOTAL	28.939.469.455	2.799.293.977	2.330.09.732

Sumber : data diolah dari Laporan Audit Kantor Akuntan

Pada contoh PT.PMA C beban *intercompany* terbesar setiap tahunnya adalah beban jasa manajemen yang dibayarkan kepada induk perusahaan di luar negeri. Di samping itu beban royalti yang harus dibayar oleh perusahaan kepada induk perusahaan di luar negeri setiap tahunnya semakin meningkat.

Lampiran 2

Contoh Perhitungan PPh Badan PT. PMA D Dalam Kurun Waktu 4 Tahun

	2003	2004	2005	2006
PEREDARAN USAHA	15.304.104.290	14.860.245.900	22.437.078.529	28.674.015.829
PENGHASILAN NETTO KOMERSIAL	(57.640.823.678)	(75.063.772.673)	(209.409.600.402)	(38.915.049.909)
PENGHASILAN NETTO FISKAL	(56.085.089.318)	(72.029.120.991)	(200.967.286.500)	(34.291.714.249)
TOTAL BEBAN OPERSIONAL PER FISKAL	41.489.956.239	54.672.178.721	58.062.049.000	47.701.866.780
BEBAN INTERCOMPANY PER FISKAL				
Intercompany - Royalti	219.886.602	350.829.935	337.676.057	458.590.955
Intercompany – Manajemen Service	852.204.623	1.045.310.404	1.361.551.259	1.684.547.982
Intercompany - Others			-	-
Intercompany - Interest	27.117.129.566	33.549.615.722	-	-
Intercompany – Insurance	-	-		
TOTAL	28.189.220.791	34.945.756.061	1.699.227.316	2.143.138.937

Sumber : data SPT PPh Badan PT.PMA D

Pada contoh PT.PMA D, total beban *interacompany* pada tahun 2003 dan 2004 mencapai 70 % dan 60%. Beban *intercompany* terbesar adalah pada beban jasa manajemen (untuk semua tahun) dan beban bunga kepada induk perusahaan (khususnya untuk tahun 2003 dan 2004). Di samping itu satu hal patut dipertanyakan adalah bahwa kecenderungan terjadinya kerugian yang semakin besar setiap tahunnya malah diikuti kecenderungan semakin besarnya beban royalti yang harus dibayar perusahaan kepada induk perusahaan di luar negeri.

Lampiran 3

Contoh Perhitungan PPh Badan PT. PMA E Dalam Kurun Waktu 4 Tahun

	2003	2004	2005	2006
PEREDARAN USAHA	124.257.871.388	138.938.208.620	202.727.934.909	221.925.273.225
PENGHASILAN NETTO KOMERSIAL	(10.775.834.699)	(16.055.621.008)	1.264.707.211	(9.524.405.359)
PENGHASILAN NETTO FISKAL	(9.728.809.489)	(8.544.850.385)	4.104.420.460	(6.517.237.854)
TOTAL BEBAN OPERASIONAL PER FISKAL	(14.433.135.533)	(14.082.986.345)	(13.343.255.244)	(17.335.271.456)
BEBAN INTERCOMPANY PER FISKAL				
Intercompany - Purchases of Materials (aviliated company)	(133.401.337)	(33.465.549)	-	(207.823.665.722)
Intercompany - Purchase of Materials (parent company)	(57.591.334.680)	(89.593.191.395)	(126.500.991.786)	(14.090.303.133)
Intercompany - Reimbursable Expense	(3.084.270.925)	(2.529.748.836)	-	0
TOTAL	(60.809.006.942)	(92.156.405.780)	(126.500.991.786)	(221.913.968.856)

Sumber : data diolah dari Laporan Audit Kantor Akuntan

Pada contoh PT.PMA E total beban *intercompany* dibandingkan dengan total beban operasional perusahaan sangat menyolok, pada tahun 2003 mencapai 400%, tahun 2004 mencapai 650%, tahun 2005 mencapai 960% dan tahun 2006 mencapai 1300%. Beban *intercompany* terbesar pada perusahaan tersebut adalah beban pembelian material kepada induk perusahaan (*parent company*) di luar negeri.

Lampiran 4

Contoh Perhitungan PPh Badan PT. PMA F Dalam Kurun Waktu 3 Tahun

	2004	2005	2006
PEREDARAN USAHA	2.717.569.544.000	2.512.090.360.000	3.099.634.685.600
PENGHASILAN NETO KOMERSIAL	(6.985.035.110.000)	(2.978.528.612.000)	(4.147.776.472.000)
PENGHASILAN NETO FISKAL	(3.365.559.456.000)	(3.860.531.324.000)	(3.252.690.712.000)
BEBAN INTERCOMPANY PER FISKAL			
INTERCOMPANY INTEREST	247.291.008.000	1.407.199.800.000	-
MANAGEMENT SERVICES FEES	437.549.786.000	473.043.576.000	1.197.359.132.000
INTERCOMPANY ROYALTY	387.726.504.000		-
INTERCOMPANY OTHERS	-	315.195.036.000	389.471.462.400
TOTAL	1.072.567.298.000	2.195.438.412.000	1.586.831.194.400

Sumber : data diolah dari Audit Kantor Akuntan

Pada contoh PT.PMA F total beban *intercompany* terbesar adalah beban jasa manajemen dan beban bunga kepada perusahaan induk.

Lampiran 5

Contoh Perhitungan PPh Badan PT. PMA G Dalam Kurun Waktu 3 Tahun

	2004	2005	2006
PEREDARAN USAI-IA	2.947.504.000.000	2.424.305.000.000	3.134.937.000.000
PENGHASILAN NETO KOMERSIAL	(7.576.042.000.000)	(2.874.444.000.000)	(4.195.016.000.000)
PENGHASILAN NETO FISKAL	(3.650.321.000.000)	(3.725.625.000.000)	(3.289.736.000.000)
SEB.AN INTERCOMPANY PER FISK,AL			
INTERCOMPANY ROYALTI	268.214.000.000	1.358.025.000.000	-
MANAGEMENT SERVICES FEES	474.571.000.000	456.513.000.000	1.210.996.000.000
INTERCOMPANY INTEREST	420.532.000.000	-	-
INTERCOMPANY OTHERS	-	304.181.000.000	393.907.000.000
TOTAL	1.163.317.000.000	2.118.719.000.000	1.604.903.000.000

Sumber : data diolah dari Laporan Audit Kantor Akuntan

Pada contoh PT.PMA G terlihat bahwa beban *intercompany* terbesar adalah beban jasa manajemen yang setiap tahunnya harus dibayarkan kepada induk perusahaan dan beban biaya royalti (khususnya pada tahun 2004). Pada contoh di atas juga terdapat hal yang menyolok, yaitu disaat kerugian perusahaan meningkat pad tahun 2005, ternyata kewajiban membayar royalti kepada induk perusahaan di luar negeri juga meningkat dengan jumlah yang sangat signifikan.

Lampiran 6

Contoh Perhitungan PPh Badan PT. PMA H Dalam Kurun Waktu 3 Tahun

	2004	2005	2006
PEREDARAN USAHA	11.548.000.000	12.500.000.000	15.238.000.000
PENGHASILAN NETO KOMERSIAL	(1.459.000.000)	(2.570.000.000)	(515.000.000)
PENGHASILAN NETO FISKAL	(1.000.000.000)	(3.500.000.000)	1.003.000.000
BEBAN INTERCOMPANY PER FISKAL			
INTERCOMPANY INTEREST	-	2.415.000.000	673.000.000
MANAGEMENT SERVICES FEES	3.157.000.000	2.105.000.000	3.520.000.000
INTERCOMPANY ROYALTY	713.000.000	1.354.000.000	2.479.000.000
INTERCOMPANY OTHERS	3.835.000.000	4.576.000.000	2.358.000.000
TOTAL	7.705.000.000	10.450.000.000	9.030.000.000

Sumber : data diolah dari Laporan Audit Kantor Akuntan

Pada contoh PT.PMA H beban biaya *intercompany* terbesar adalah beban jasa manajemen dan jasa-jasa lainnya yang harus dibayarkan kepada induk perusahaan di luar negeri. Jumlah beban *intercompany* pada kasus PT.PMA H sangat signifikan karena beban *intercompany* tersebut mencapai lebih dari 50% dari total peredaran perusahaan itu sendiri. Hal tersebut perlu dipertanyakan dan diuji kewajarannya.

Lampiran 7

Contoh Perhitungan PPh Badan PT. PMA I Dalam Kurun Waktu 4 Tahun

	2004	2005	2006	2007
Peredaran Usaha	0	89.705.151.937	98.606.796.289	82.055.363.948
Penghasilan Neto Komersial	(870.619.693)	4.417.282	337.615.391	(1.056.297.768)
Penghasilan Neto Fiskal	(870.619.693)	(2.308.286.937)	(2.263.522.170)	(1.056.297.768)
Total Beban Operasional per Fiskal	811.817.000	5.972.928.343	5.135.451.590	5.872.187.379
Beban Intercompany per Fiskal:				
Intercompany - Purchases of Materials	0	67.666.290.605	78.826.802.628	62.810.634.004
Intercompany - Royalty				
Intercompany - Management Services				
Intercompany - Interest				
Total Biaya Intercompany	0	67.666.290.605	78.826.802.628	62.810.634.004

Sumber : data diolah dari Laporan Audit kantor Akuntan

Pada contoh PT.PMA I beban biaya *intercompany* hanya terjadi pada pembelian bahan baku kepada induk perusahaan di luar negeri yang jumlahnya sangat menyolok jika dibandingkan dengan total beban operasional perusahaan setiap tahunnya.

Lampiran 8

Contoh Perhitungan PPh Badan PT. PMA J Dalam Kurun Waktu 4 Tahun

	2004	2005	2006	2007
Peredaran Usaha	80.752.294.126	20.180.446.493	17.982.856.395	12.291.315.618
Penghasilan Neto Komersial	1.177.815.326	(191.654.030)	(865.400.861)	(4.360.507.179)
Penghasilan Neto Fiskal	1.177.815.326	(3.380.746.060)	(3.861.074.806)	(4.360.507.179)
Total Beban Operasional per Fiskal	4.810.842.038	2.160.425.895	1.818.868.526	1.657.815.120
Beban Intercompany per Fiskal:				
Intercompany - Purchases of Materials	49.801.463.126	12.995.832.052	10.689.521.920	7.406.308.010
Intercompany - Royalty				
Intercompany - Management Services				
Intercompany - Interest				
Total Biaya Intercompany	49.801.463.126	12.995.832.052	10.689.521.920	7.406.308.010

Sumber : data diolah dari Laporan Audit Kantor Akuntan

Pada contoh PT.PMA J beban *intercompany* hanya terjadi pada pembelian bahan baku kepada induk perusahaan di luar negeri yang jumlahnya sangat signifikan dibandingkan dengan total beban operasional perusahaan yang bersangkutan.

Dari contoh di atas terlihat bahwa biaya *inter company* (biaya transaksi antara anak perusahaan di Indonesia (PT.PMA) dengan induk perusahaan di luar negeri rata-rata mencapai lebih dari 50% dari total biaya operasional anak perusahaan di Indonesia. Hal tersebut mengakibatkan perusahaan selalu melaporkan rugi dalam SPT PPh Badannya, karena biaya *inter company* tersebut dapat dijadikan sarana untuk melakukan rekayasa *transfer pricing* antara induk perusahaan di luar negeri dengan anak perusahaan (PT.PMA) di Indonesia.

LAMPIRAN - 1

Tabel Contoh-Contoh Perusahaan PMA yang Mengalami Kerugian Berturut-turut Selama 3 – 5 Tahun Karena Melakukan Praktik Penghindaran Pajak

PT. PMA C

Contoh Perhitungan PPh Badan
Dalam Kurun Waktu 3 Tahun

	2004	2005	2006
PEREDARAN USAHA	7.075.216.825	7.630.581.988	12.002.500.000
PENGHASILAN NETTO KOMERSIAL	(35.682.544.791)	(128.570.092.148)	(2.592.596.248)
PENGHASILAN NETTO FISKAL	(35.351.803.584)	(127.335.241.944)	(2.245.564.621)
TOTAL BEBAN OPERASIONAL PER FISKAL	26.147.875.993	14.280.953.532	18.107.516.406
BEBAN INTERCOMPANY PER FISKAL			
Intercompany - Royalti	91.042.486	116.955.633	195.280.857
Intercompany – Manajemen Service	1.776.612.533	1.876.216.344	2.134.811.875
Intercompany - Others	-	-	-
Intercompany - Interest	27.071.814.436	806.122.000	-
Intercompany – Insurance	-	-	-
TOTAL	28.939.469.455	2.799.293.977	2.330.09.732

Sumber : data diolah dari Laporan Audit Kantor Akuntan

Pada contoh PT.PMA C beban *intercompany* terbesar setiap tahunnya adalah beban jasa manajemen yang dibayarkan kepada induk perusahaan di luar negeri. Di samping itu beban

royalti yang harus dibayar oleh perusahaan kepada induk perusahaan di luar negeri setiap tahunnya semakin meningkat.

Contoh Perhitungan PPh Badan PT. PMA D

Dalam Kurun Waktu 4 Tahun

	2003	2004	2005	2006
PEREDARAN USAHA	15.304.104.290	14.860.245.900	22.437.078.529	28.674.015.829
PENGHASILAN NETTO KOMERSIAL	(57.640.823.678)	(75.063.772.673)	(209.409.600.402)	(38.915.049.909)
PENGHASILAN NETTO FISKAL	(56.085.089.318)	(72.029.120.991)	(200.967.286.500)	(34.291.714.249)
TOTAL BEBAN OPERSIONAL PER FISKAL	41.489.956.239	54.672.178.721	58.062.049.000	47.701.866.780
BEBAN INTERCOMPANY PER FISKAL				
Intercompany - Royalti	219.886.602	350.829.935	337.676.057	458.590.955
Intercompany – Manajemen Service	852.204.623	1.045.310.404	1.361.551.259	1.684.547.982
Intercompany - Others			-	-
Intercompany - Interest	27.117.129.566	33.549.615.722	-	-
Intercompany – Insurance	-	-		
TOTAL	28.189.220.791	34.945.756.061	1.699.227.316	2.143.138.937

Sumber : data SPT PPh Badan PT.PMA D

Pada contoh PT.PMA D, total beban *interacompany* pada tahun 2003 dan 2004 mencapai 70 % dan 60%. Beban *intercompany* terbesar adalah pada beban jasa manajemen (untuk semua tahun) dan beban bunga kepada induk perusahaan (khususnya untuk tahun 2003 dan 2004). Di samping itu satu hal patut dipertanyakan adalah bahwa kecenderungan terjadinya

kerugian yang semakin besar setiap tahunnya malah diikuti kecenderungan semakin besarnya beban royalti yang harus dibayar perusahaan kepada induk perusahaan di luar negeri.

Contoh Perhitungan PPh Badan PT. PMA E

Dalam Kurun Waktu 4 Tahun

	2003	2004	2005	2006
PEREDARAN USAHA	124.257.871.388	138.938.208.620	202.727.934.909	221.925.273.225
PENGHASILAN NETTO KOMERSIAL	(10.775.834.699)	(16.055.621.008)	1.264.707.211	(9.524.405.359)
PENGHASILAN NETTO FISKAL	(9.728.809.489)	(8.544.850.385)	4.104.420.460	(6.517.237.854)
TOTAL BEBAN OPERASIONAL PER FISKAL	(14.433.135.533)	(14.082.986.345)	(13.343.255.244)	(17.335.271.456)
BEBAN INTERCOMPANY PER FISKAL				
Intercompany - Purchases of Materials (aviliated company)	(133.401.337)	(33.465.549)	-	(207.823.665.722)
Intercompany - Purchase of Materials (parent company)	(57.591.334.680)	(89.593.191.395)	(126.500.991.786)	(14.090.303.133)
Intercompany - Reimbursable Expense	(3.084.270.925)	(2.529.748.836)	-	0
TOTAL	(60.809.006.942)	(92.156.405.780)	(126.500.991.786)	(221.913.968.856)

Sumber : data diolah dari Laporan Audit Kantor Akuntan

Pada contoh PT.PMA E total beban *intercompany* dibandingkan dengan total beban operasional perusahaan sangat menyolok, pada tahun 2003 mencapai 400%, tahun 2004

mencapai 650%, tahun 2005 mencapai 960% dan tahun 2006 mencapai 1300%. Beban *intercompany* terbesar pada perusahaan tersebut adalah beban pembelian material kepada induk perusahaan (*parent company*) di luar negeri.

Contoh Perhitungan PPh Badan PT. PMA F
Dalam Kurun Waktu 3 Tahun

	2004	2005	2006
PEREDARAN USAHA	2.717.569.544.000	2.512.090.360.000	3.099.634.685.600
PENGHASILAN NETO KOMERSIAL	(6.985.035.110.000)	(2.978.528.612.000)	(4.147.776.472.000)
PENGHASILAN NETO FISKAL	(3.365.559.456.000)	(3.860.531.324.000)	(3.252.690.712.000)
BEBAN INTERCOMPANY PER FISKAL			
INTERCOMPANY INTEREST	247.291.008.000	1.407.199.800.000	-
MANAGEMENT SERVICES FEES	437.549.786.000	473.043.576.000	1.197.359.132.000
INTERCOMPANY ROYALTY	387.726.504.000		-
INTERCOMPANY OTHERS	-	315.195.036.000	389.471.462.400
TOTAL	1.072.567.298.000	2.195.438.412.000	1.586.831.194.400

Sumber : data diolah dari Audit Kantor Akuntan

Pada contoh PT.PMA F total beban *intercompany* terbesar adalah beban jasa manajemen dan beban bunga kepada perusahaan induk.

Contoh Perhitungan PPh Badan PT. PMA G
Dalam Kurun Waktu 3 Tahun

	2004	2005	2006
PEREDARAN USAI-IA	2.947.504.000.000	2.424.305.000.000	3.134.937.000.000
PENGHASILAN NETO KOMERSIAL	(7.576.042.000.000)	(2.874.444.000.000)	(4.195.016.000.000)
PENGHASILAN NETO FISKAL	(3.650.321.000.000)	(3.725.625.000.000)	(3.289.736.000.000)
SEB.AN INTERCOMPANY PER FISK,AL			
INTERCOMPANY ROYALTI	268.214.000.000	1.358.025.000.000	-
MANAGEMENT SERVICES FEES	474.571.000.000	456.513.000.000	1.210.996.000.000
INTERCOMPANY INTEREST	420.532.000.000	-	-
INTERCOMPANY OTHERS	-	304.181.000.000	393.907.000.000
TOTAL	1.163.317.000.000	2.118.719.000.000	1.604.903.000.000

Sumber : data diolah dari Laporan Audit Kantor Akuntan

Pada contoh PT.PMA G terlihat bahwa beban *intercompany* terbesar adalah beban jasa manajemen yang setiap tahunnya harus dibayarkan kepada induk perusahaan dan beban biaya royalti (khususnya pada tahun 2004). Pada contoh di atas juga terdapat hal yang

menyolok, yaitu disaat kerugian perusahaan meningkat pad tahun 2005, ternyata kewajiban membayar royalti kepada induk perusahaan di luar negeri juga meningkat dengan jumlah yang sangat signifikan.

Contoh Perhitungan PPh Badan PT. PMA H
Dalam Kurun Waktu 3 Tahun

	2004	2005	2006
PEREDARAN USAHA	11.548.000.000	12.500.000.000	15.238.000.000
PENGHASILAN NETO KOMERSIAL	(1.459.000.000)	(2.570.000.000)	(515.000.000)
PENGHASILAN NETO FISKAL	(1.000.000.000)	(3.500.000.000)	1.003.000.000
BEBAN INTERCOMPANY PER FISKAL			
INTERCOMPANY INTEREST	-	2.415.000.000	673.000.000
MANAGEMENT SERVICES FEES	3.157.000.000	2.105.000.000	3.520.000.000
INTERCOMPANY ROYALTY	713.000.000	1.354.000.000	2.479.000.000
INTERCOMPANY OTHERS	3.835.000.000	4.576.000.000	2.358.000.000
TOTAL	7.705.000.000	10.450.000.000	9.030.000.000

Sumber : data diolah dari Laporan Audit Kantor Akuntan

Pada contoh PT.PMA H beban biaya *intercompany* terbesar adalah beban jasa manajemen dan jasa-jasa lainnya yang harus dibayarkan kepada induk perusahaan di luar negeri. Jumlah

beban *intercompany* pada kasus PT.PMA H sangat signifikan karena beban *intercompany* tersebut mencapai lebih dari 50% dari total peredaran perusahaan itu sendiri. Hal tersebut perlu dipertanyakan dan diuji kewajarannya.

Contoh Perhitungan PPh Badan PT. PMA I
Dalam Kurun Waktu 4 Tahun

	2004	2005	2006	2007
Peredaran Usaha	0	89.705.151.937	98.606.796.289	82.055.363.948
Penghasilan Neto Komersial	(870.619.693)	4.417.282	337.615.391	(1.056.297.768)
Penghasilan Neto Fiskal	(870.619.693)	(2.308.286.937)	(2.263.522.170)	(1.056.297.768)
Total Beban Operasional per Fiskal	811.817.000	5.972.928.343	5.135.451.590	5.872.187.379
Beban Intercompany per Fiskal:				
Intercompany - Purchases of Materials	0	67.666.290.605	78.826.802.628	62.810.634.004
Intercompany - Royalty				
Intercompany - Management Services				
Intercompany - Interest				
Total Biaya Intercompany	0	67.666.290.605	78.826.802.628	62.810.634.004

Sumber : data diolah dari Laporan Audit kantor Akuntan

Pada contoh PT.PMA I beban biaya *intercompany* hanya terjadi pada pembelian bahan baku kepada induk perusahaan di luar negeri yang jumlahnya sangat menyolok jika dibandingkan dengan total beban operasional perusahaan setiap tahunnya.

Contoh Perhitungan PPh Badan PT. PMA J
Dalam Kurun Waktu 4 Tahun

	2004	2005	2006	2007
Peredaran Usaha	80.752.294.126	20.180.446.493	17.982.856.395	12.291.315.618
Penghasilan Neto Komersial	1.177.815.326	(191.654.030)	(865.400.861)	(4.360.507.179)
Penghasilan Neto Fiskal	1.177.815.326	(3.380.746.060)	(3.861.074.806)	(4.360.507.179)
Total Beban Operasional per Fiskal	4.810.842.038	2.160.425.895	1.818.868.526	1.657.815.120
Beban Intercompany per Fiskal:				
Intercompany - Purchases of Materials	49.801.463.126	12.995.832.052	10.689.521.920	7.406.308.010
Intercompany - Royalty				
Intercompany - Management Services				
Intercompany - Interest				
Total Biaya Intercompany	49.801.463.126	12.995.832.052	10.689.521.920	7.406.308.010

Sumber : data diolah dari Laporan Audit Kantor Akuntan

Pada contoh PT.PMA J beban *intercompany* hanya terjadi pada pembelian bahan baku kepada induk perusahaan di luar negeri yang jumlahnya sangat signifikan dibandingkan dengan total beban operasional perusahaan yang bersangkutan.

Dari contoh di atas terlihat bahwa biaya *inter company* (biaya transaksi antara anak perusahaan di Indonesia (PT.PMA) dengan induk perusahaan di luar negeri rata-rata mencapai lebih dari 50% dari total biaya operasional anak perusahaan di Indonesia. Hal tersebut mengakibatkan perusahaan selalu melaporkan rugi dalam SPT PPh Badannya, karena biaya *inter company* tersebut dapat dijadikan sarana untuk melakukan rekayasa *transfer pricing* antara induk perusahaan di luar negeri dengan anak perusahaan (PT.PMA) di Indonesia.

Pedoman Wawancara Dengan Hakim Badan Peradilan Pajak

1. Apakah Bapak/Ibu sering menangani kasus penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan Penanaman Modal Asing (PMA) ?
2. Skema praktik penghindaran pajak yang manakah yang paling banyak dilakukan ? (*transfer pricing, thin capitalization, treaty shopping, controlled foreign/CFC* atukah pemanfaatan *Negara Tax Haven*)
3. Bagaimanakah penilaian hakim terhadap argumentasi fiskus (Direktorat Jenderal Perpajakan) dalam melakukan koreksi terhadap Wajib Pajak yang melakukan praktik penghindaran pajak (khususnya dalam penerapan pasal 18 Undang Undang PPh sebagai ketentuan *Anti Tax Avoidance*).
4. Bagaimana pula penilaian hakim terhadap argumentasi Wajib Pajak dalam kasus pada butir 3 ?
5. Apakah yang menjadi dasar putusan Badan Peradilan Pajak (BPP) dalam menangani kasus sengketa pajak terkait dengan masalah diatas ?
6. Apakah hakim menyadari mengenai niat (*interim*) Wajib Pajak untuk melakukan penghindaran pajak ?
7. Menurut Bapak/Ibu, apakah Wajib Pajak yang melakukan praktik-praktik yang tidak diatur dalam ketentuan perpajakan yang berlaku dapat dianggap melanggar ?
8. Apakah Badan Peradilan Pajak (BPP) sering membuat penafsiran- penafsiran ("*judge make law*") atas penanganan terhadap sengketa-sengketa pajak tertentu ?
9. Apakah penafsiran-penafsiran yang pernah dibuat berlaku bagi hakim-hakim lain di lingkungan Badan Peradilan Pajak (BPP) untuk penanganan kasus sengketa pajak sejenis ?
10. Apakah menurut Bapak/Ibu baik fiskus (Direktorat Jenderal Perpajakan) maupun Wajib Pajak dapat mengacu pada yurisprudensi yang dibuat oleh Badan Peradilan Pajak (BPP)?

11. Mengapa di Badan Peradilan Pajak (BPP) sering terjadi inkonsistensi terhadap putusan BPP dalam penanganan kasus sengketa pajak yang sejenis ? Jelaskan pendapat Bapak.



Pedoman Wawancara Dengan Konsultan Pajak

1. Apakah Bapak sering menangani kasus penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan Penanaman Modal Asing (PMA) ?
2. Skema praktik penghindaran pajak yang manakah yang paling banyak dilakukan ? (*transfer pricing, thin capitalization, treaty shopping, controlled foreign/CFC* atukah pemanfaatan *Negara Tax Haven*)
3. Menurut Bapak apakah faktor-faktor yang menyebabkan praktik-praktik penghindaran pajak pada umumnya dilakukan oleh PT. Penanaman Modal Asing (PMA) di Indonesia ?
4. Menurut Bapak, apakah Wajib Pajak yang melakukan praktik-praktik yang tidak diatur dalam ketentuan perpajakan yang berlaku dapat dianggap melanggar ?
5. Menurut Bapak, apakah ketentuan penangkal penghindaran pajak (*Anti Tax Avoidance Indonesia*) dapat menangkal praktik penghindaran pajak yang pada umumnya dilakukan oleh PT. Penanaman Modal Asing (PMA) ?
6. Bila terjadi *dispute* antara Wajib Pajak dengan fiskus mengenai transaksi-transaksi yang dianggap sebagai praktik penghindaran pajak, bagaimana Bapak selaku konsultan meyakinkan Wajib Pajak bahwa praktik tersebut tidak melanggar ?
7. Dalam rangka *Tax Avoidance* seringkali Wajib Pajak melakukan transaksi-semu. Menurut Bapak, apakah hal tersebut dapat dikategorikan sebagai *tax planning* ? dan apakah hal tersebut memiliki *business reason* ?
8. Dapatkah Bapak memberikan contoh pengalaman mengenai bagaimana argumentasi fiskus dalam melakukan koreksi atas transaksi-transaksi *intercompany* yang pada umumnya dilakukan oleh PT. PMA dengan induk perusahaannya di luar negeri ?
Bagaimana komentar Bapak mengenai hal tersebut ?
9. Bagaimana pendapat Bapak mengenai penanganan kasus sengketa pajak terkait dengan masalah penghindaran pajak oleh Badan Peradilan Pajak (BPP)?

Pedoman Wawancara Dengan Akademisi Perpajakan

1. Banyaknya perusahaan PMA yang melaporkan rugi berturut-turut selama 5 tahun atau bahkan lebih diantaranya disinyalir karena banyaknya praktik-praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang dilakukan oleh perusahaan PMA tersebut.
Bagaimana pendapat Bapak mengenai hal tersebut?
2. Menurut Bapak apakah faktor-faktor yang menyebabkan dilakukannya praktik-praktik penghindaran pajak oleh PT. PMA (khususnya di Indonesia)?
3. Penghindaran pajak (*tax avoidance*) banyak dilakukan dengan memanfaatkan peluang-peluang yang terdapat dalam ketentuan perpajakan yang berlaku. Menurut Bapak apakah melakukan praktik-praktik yang tidak diatur dalam ketentuan perpajakan dianggap sebagai tindakan pelanggaran?
4. Pengertian *Tax Avoidance* saat ini semakin kompleks. Beberapa ahli dari negara lain telah melakukan pembedaan antara *acceptable tax avoidance* (apabila sesuai dengan *good business intention*) dan *unacceptable tax avoidance* (apabila tidak sesuai dengan *good business intention*).
Bagaimana pendapat Bapak mengenai hal tersebut?
5. Apakah di Indonesia perlu ada pembedaan demikian (butir4)?
Bila ya, dimana sebaiknya diatur?
Apakah kriteria / indikator yang dipakai untuk menentukan *good business intention*?
6. Apakah menurut Bapak ketentuan Anti *Tax Avoidance* Indonesia dapat menangkal skema praktik-praktik penghindaran pajak yang pada umumnya dilakukan oleh PT. PMA?
 - a. *transfer pricing*
 - b. *thin capitalization*
 - c. *treaty shopping*
 - d. *controlled foreign corporation*
 - e. pemanfaatan negara *tax haven*

7. Indonesia saat ini hanya memiliki ketentuan *Specific Anti Tax Avoidance* (SAAR) yang diatur dalam UU PPh.
Apakah menurut Bapak, Indonesia perlu memiliki *General Anti Tax Avoidance* (GAAR)?
Jelaskan pendapat Bapak!
8. Dari sumber-sumber apakah sebaiknya GAAR tersebut dibuat?
9. Dapatkan Bapak memberi contoh bagaimana negara lain melakukan upaya-upaya untuk menangkal praktik-praktik penghindaran pajak tersebut?
10. Jika GAAR terbentuk untuk menangkal praktik penghindaran pajak, dan di sisi lain ada Tax Treaty yang bertujuan untuk mencegah pajak berganda dan penghindaran pajak, apakah penerapannya tidak *overlap*? Dan apakah hal tersebut tidak bertentangan dengan Tax Treaty?
11. Menurut Bapak, bagaimanakah peranan hakim Badan Peradilan Pajak (BPP) di Indonesia dalam rangka berperan serta membantu menangkal praktik-praktik penghindaran pajak oleh PT. PMA?
Apakah mekanisme pembuatan-pembuatan penafsiran (“*judge make law*”) dalam putusan pengadilan terkait dengan penanganan sengketa kasus penghindaran pajak berjalan?
12. Upaya-upaya apakah yang menurut Bapak harus dilakukan untuk meminimalisir praktik-praktik penghindaran pajak yang dilakukan oleh PT. PMA di Indonesia?

Pedoman Wawancara
Dengan Kepala-Kepala Kantor Pelayanan Pajak
Penanaman Modal Asing

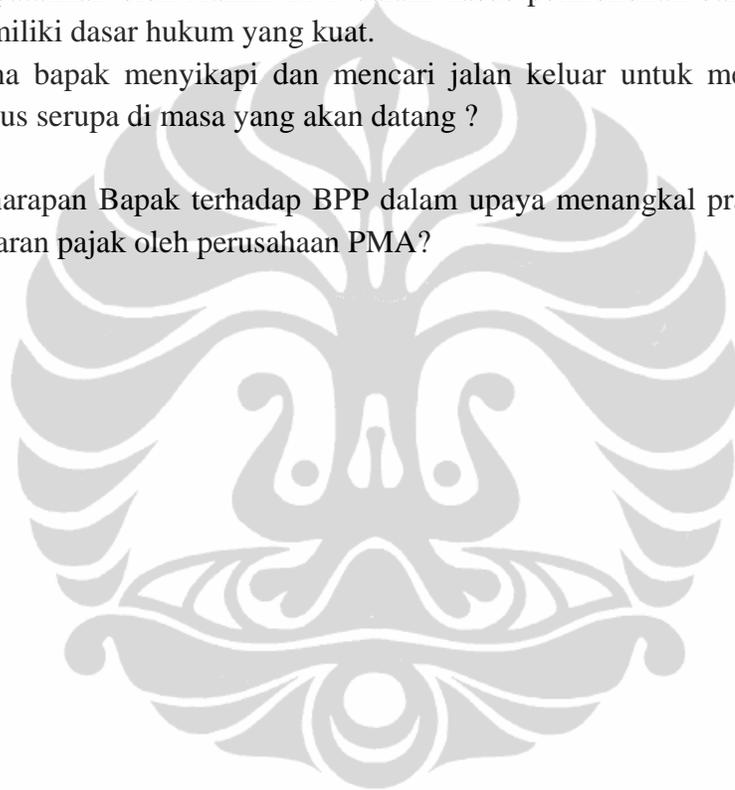
1. Bagaimanakah praktik-praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang dilakukan oleh perusahaan Penanaman Modal (PT. PMA) yang Bapak temui dalam tugas sehari-hari? Apakah semua skema penghindaran pajak internasional (skema transfer pricing, thin capitalization, CFC, treaty shopping dan pemanfaatan tax haven) ditemui dalam praktik di KPP yang Bapak pimpin?
2. Dari beberapa skema penghindaran pajak yang pada umumnya dilakukan (*transfer pricing, thin capitalization, treaty shopping, controlled foreign company* dan pemanfaat *tax haven country*), skema penghindaran pajak yang manakah yang paling banyak dilakukan oleh PT. PMA? Menurut Bapak, apa factor penyebabnya?
3. Apakah pihak KPP (khususnya para staf yang langsung menangani masalah perpajakan PT. PMA) memahami masing-masing skema penghindaran pajak di atas?
4. Apakah pihak KPP PMA memahami dengan baik ketentuan penangkal penghindaran pajak (*Anti Tax Avoidance Rule*) Indonesia sebagaimana tercantum dalam pasal 18 UU PPh dan beberapa peraturan terkait?
5. Apakah ketentuan *Anti Tax Avoidance* yang ada di Indonesia dapat diaplikasikan dalam menangani kasus-kasus penghindaran pajak PT. PMA di lapangan?
 - a. Ps. 18 ayat (1) sebagai penangkal praktik thin capitalization
 - b. Ps. 18 ayat (2) dan Peraturan pelaksanaan terkait (SK.MK & SE Dirjen Pajak) sbg penangkal praktik CFC
 - c. Ps. 18 ayat (3) dan ayat (3a) sebagai penangkal praktik transfer pricing dan peraturan terkait.
 - d. SE. Dirjen pajak tentang penentuan criteria beneficial owner sebagai penangkal praktik treaty shopping
6. Kendala-kendala apakah yang dialami para petugas di KPP PMA dalam mengaplikasikan masing-masing ketentuan *Anti Tax Avoidance* yang ada di atas dalam menangani kasus-kasus penghindaran pajak PT. PMA yang dihadapi di lapangan?

7. Apakah KPP PMA menyelenggarakan pelatihan-pelatihan perpajakan bagi para staf (khususnya yang menangani pemeriksaan / pengawasan terhadap kewajiban perpajakan PT. PMA), khususnya pelatihan yang terkait dengan perpajakan internasional dan yang terkait dengan pemahaman skema-skema penghindaran pajak di atas?
8. Berapa kalikah dalam setahun pelatihan tersebut diselenggarakan? Dan siapakah yang diikutsertakan dalam pelatihan tersebut? Bgmknkah bentuk pelatihan tersebut (satu arah, case study, dll)
9. Apakah ada bentuk lain selain pelatihan yang diberikan untuk membekali para staf dalam melaksanakan tugas (terkait dengan hal di atas)?
10. Upaya-upaya apakah yang dilakukan oleh pihak KPP dalam menangani kasus – kasus penghindaran pajak sebagaimana tersebut di atas?
11. Kendala-kendala apakah yang dialami KPP yang bp pimpin dalam menangani kasus-kasus tersebut?
12. Dalam hal Wp melakukan penghindaran pajak (misalnya praktik thin capitalization), namun Indonesia tidak memiliki aturan Debt Equity Ratio, apakah Bp melakukan koreksi /judgement? Apa argument dalam melakukan koreksi tsb?
13. Apakah dalam melakukan pemeriksaan atas kasus penghindaran pajak, pihak KPP melakukan exchange of information? Dengan pihak mana saja (Domestik atau Internasional)? Apakah exchange of information tsb efektif dalam pelaksanaannya? Apakah ada kendala dalam pelaksanaannya?
14. Apakah dalam pihak KPP sering mengacu pada putusan hakim Pengadilan Pajak dalam menangani kasus-kasus di lapangan? Jika tidak, apa alasannya?
15. Apakah harapan bapak agar masalah penghindaran pajak yang dilakukan oleh PT.PMA di Indonesia tidak berlarut-larut karena merugikan negara?

Pedoman Wawancara
Dengan Direktur Penagihan, Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak (P4)
Direktorat Jenderal Pajak

1. Banyaknya perusahaan PMA yang melaporkan rugi berturut-turut selama 5 tahun atau bahkan lebih, diantaranya disinyalir karena banyaknya praktik-praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang dilakukan oleh perusahaan PMA tersebut.
Bagaimana sikap Bapak mengenai hal tersebut?
2. Penghindaran pajak (*tax avoidance*) banyak dilakukan dengan memanfaatkan peluang-peluang yang terdapat dalam ketentuan perpajakan yang berlaku. Menurut Bapak apakah melakukan praktik-praktik yang tidak diatur dalam ketentuan perpajakan dianggap sebagai tindakan pelanggaran?
3. Jika praktik pada butir 2 dianggap melanggar, bagaimana langkah yang dapat diambil fiskus (pemeriksa) dalam menangani kasus tersebut ? Apakah pemeriksa dapat menerapkan pendapat (*judgement*) tertentu ? atau apakah *judgement- judgement* tersebut bersifat baku untuk semua pemeriksa di lingkungan DJP ?
4. Dalam menangani pemeriksaan Wajib Pajak PMA, apakah pemeriksa dibekali dengan pengetahuan yang memadai mengenai skema praktik- praktik penghindaran pajak yang pada umumnya dilakukan oleh PT. PMA serta pemahaman mengenai ketentuan-ketentuan penangkal (*Anti Tax Avoidance*)?
5. Berapa banyakkah pelatihan-pelatihan perpajakan terkait dengan masalah diatas diselenggarakan bagi para pemeriksa ?
6. Banyak pemeriksa mengeluhkan bahwa mereka kesulitan menerapkan ketentuan *Anti Tax Avoidance* dalam rangka menangani praktik praktik penghindaran pajak.
Bagaimana menurut pendapat Bapak ?
7. Menurut Bapak apakah hambatan dalam penerapan ketentuan *Anti Tax Avoidance* tersebut dan bagaimana cara DJP mengatasi masalah tersebut ?

8. Dalam melakukan pemeriksaan, apakah DJP sering mengacu pada putusan Badan Peradilan Pajak yang pernah dibuat atas sengketa pajak sejenis ?
Berikan pendapat dan alasannya.
9. Seringkali koreksi koreksi pemeriksa atas kasus penghindaran pajak melalui transaksi *intercompany* antara PT.PMA dengan induk perusahaannya di luar negeri dipatahkan oleh Hakim BPP dalam kasus permohonan banding karena tidak memiliki dasar hukum yang kuat.
Bagaimana bapak menyikapi dan mencari jalan keluar untuk mengantisipasi kasus-kasus serupa di masa yang akan datang ?
10. Apakah harapan Bapak terhadap BPP dalam upaya menangkal praktik-praktik penghindaran pajak oleh perusahaan PMA?



**Pedoman Wawancara
Dengan Direktur Peraturan Perpajakan
Direktorat Jenderal Pajak**

1. Banyaknya perusahaan PMA yang melaporkan rugi berturut-turut selama 5 tahun atau bahkan lebih diantaranya disinyalir karena banyaknya praktik-praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang dilakukan oleh perusahaan PMA tersebut.
Bagaimana pendapat Bapak mengenai hal tersebut?
2. Pengertian *Tax Avoidance* saat ini semakin kompleks. Beberapa ahli dari negara lain telah melakukan pembedaan antara *acceptable tax avoidance* (apabila sesuai dengan *good business intention*) dan *unacceptable tax avoidance* (apabila tidak sesuai dengan *good business intention*).
Bagaimana pendapat Bapak mengenai hal tersebut?
3. Apakah di Indonesia perlu ada pembedaan demikian (butir 2)?
Bila ya, dimana sebaiknya diatur?
Apakah kriteria / indikator yang dipakai untuk menentukan *good business intention*?
4. Apakah menurut Bapak ketentuan Anti *Tax Avoidance* Indonesia dapat menangkal skema praktik-praktik penghindaran pajak yang pada umumnya dilakukan oleh PT. PMA?
 - a. *transfer pricing*
 - b. *thin capitalization*
 - c. *treaty shopping*
 - d. *controlled foreign corporation*
 - e. pemanfaatan negara *tax haven*
5. Indonesia saat ini hanya memiliki ketentuan *Specific Anti Tax Avoidance* (SAAR) yang diatur dalam UU PPh.
Apakah menurut Bapak, Indonesia perlu memiliki *General Anti Tax Avoidance* (GAAR)?
Jelaskan pendapat Bapak!

6. Banyak fiskus di lapangan kesulitan menerapkan ketentuan *Anti Tax Avoidance* untuk menangkal praktik-praktik penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan PMA karena belum adanya aturan pelaksanaan yang detail. Mengapa sampai saat ini aturan pelaksanaan mengenai hal tersebut belum dibuat ?
(Contoh mengenai *transfer pricing*, *advance pricing agreement* dan *controlled foreign company (CFC)*)
7. Mengapa ketentuan penangkal *thin capitalization* (yaitu pengaturan mengenai *Debt Equity Ratio*) sampai saat ini juga belum ada ?
8. Bagaimana menangkal praktik-praktik pada butir 7 mengingat aturannya belum ada ?
9. Apakah hambatan-hambatan untuk membuat ketentuan pelaksanaan dari ketentuan *Anti Tax Avoidance* di atas ?
10. Untuk meminimalisir praktik-praktik penghindaran pajak yang pada umumnya dilakukan oleh perusahaan PMA. peraturan-peraturan apakah yang akan dibuat?

**Transkrip Hasil Wawancara
Dengan Hakim Badan Peradilan Pajak**

**Nama informan: Eddy Mangkuprawira, SH.
Jabatan: Hakim Senior MPP, BPSP dan BPP
Tanggal: 10 April 2008**

1. Apakah Bapak/Ibu sering menangani kasus penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan Penanaman Modal Asing (PMA) ?
Jawaban : Beberapa kali saja.
2. Skema praktik penghindaran pajak yang manakah yang paling banyak dilakukan ? (*transfer pricing, thin capitalization, treaty shopping, controlled foreign/CFC* ataupun pemanfaatan *Negara Tax Haven*)
Jawaban : Dari kasus yang saya tangani sebagian besar adalah penghindaran pajak dengan menggunakan skema *transfer pricing* dan pemanfaatan negara *tax heaven*.
3. Bagaimanakah penilaian hakim terhadap argumentasi fiskus (Direktorat Jenderal Perpajakan) dalam melakukan koreksi terhadap Wajib Pajak yang melakukan praktik penghindaran pajak (khususnya dalam penerapan pasal 18 Undang Undang PPh sebagai ketentuan *Anti Tax Avoidance*).
Jawaban : Sepanjang didukung oleh adanya analisis fiskus yang diperkuat oleh bukti-bukti pendukung yang valid dan memadai boleh saja fiskus menerapkan pasal 18 ayat (3). Permasalahannya di dalam praktik, seringkali koreksi fiskus atas kasus *transfer pricing* tidak didasarkan atas dasar hukum yang kuat dan didukung oleh bukti-bukti.
4. Apakah yang menjadi dasar putusan Badan Peradilan Pajak (BPP) dalam menangani kasus sengketa pajak terkait dengan masalah diatas ?
Jawaban : Mengenai pengetahuan hakim ini memang saya akui bahwa pendidikan, training-training mengenai perpajakan, khususnya perpajakan internasional tidak pernah dilakukan. Jadi, itu menuntun para hakim untuk mengembangkan sendiri pengetahuan perpajakannya masing-masing.
5. Menurut Bapak/Ibu, apakah Wajib Pajak yang melakukan praktik-praktik yang tidak diatur dalam ketentuan perpajakan yang berlaku dapat dianggap melanggar ?
Jawaban : Dalam hal Wajib Pajak melakukan penghindaran pajak atas sesuatu yang tidak dalam undang-undang, maka itu bukan pelanggaran, karena Indonesia menganut asas legalitas dalam hukum publik, yaitu suatu perbuatan dikatakan sebagai tindak pidana kalau perbuatan itu sudah dinyatakan dalam undang-undang.
6. Apakah Badan Peradilan Pajak (BPP) sering membuat penafsiran- penafsiran ("*judge make law*") atas penanganan terhadap sengketa-sengketa pajak tertentu ?
Jawaban : *Judges make law* dibuat atas sengketa yang aturan hukumnya belum ada. Apabila aturan hukum atas sengketa tersebut sudah ada, maka itu

namanya hanya penafsiran-penafsiran hakim biasa. *Judges make law* dapat dilakukan dengan mengacu pada aturan-aturan hukum lainnya, pendapat ahli hukum kebiasaan. Hukum yang dibuat oleh hakim tersebut, jika digunakan sebagai pedoman oleh hakim-hakim berikutnya, maka akan menjadi yurisprudensi. Pada zaman Majelis Pertimbangan Pajak (MPP) dan Badan Penyelesaian Sengketa Pajak (BPSP) *judge make law* itu pernah dilakukan.

7. Apakah penafsiran-penafsiran yang pernah dibuat berlaku bagi hakim-hakim lain di lingkungan Badan Peradilan Pajak (BPP) untuk penanganan kasus sengketa pajak sejenis ?

Jawaban : Seharusnya berlaku.

8. Apakah menurut Bapak/Ibu baik fiskus (Direktorat Jenderal Perpajakan) maupun Wajib Pajak dapat mengacu pada yurisprudensi yang dibuat oleh Badan Peradilan Pajak (BPP)?

Jawaban : Memang tidak ada aturan bahwa Direktorat Jenderal Pajak harus mengikuti putusan-putusan hakim Pengadilan Pajak, tapi paling tidak putusan hakim Pengadilan Pajak dihormati dan dijadikan pedoman dalam menangani kasus-kasus yang sama.

9. Mengapa di Badan Peradilan Pajak (BPP) sering terjadi inkonsistensi terhadap putusan BPP dalam penanganan kasus sengketa pajak yang sejenis ? Jelaskan pendapat Bapak.

Jawaban : Ada beberapa faktor yang menyebabkan terjadinya inkonsistensi dalam putusan-putusan di Pengadilan Pajak, anatar lain :

Secara umum : Karena penguasaan hakim terhadap peraturan perundang-undangan perpajakan dan mengenai hukum acara tidak seragam, pengetahuan dan pengalaman hakim yang tidak sama, kurang memiliki attitude sebagai hakim, terjadinya interaksi atau intervensi dari pihak lain dan tidak bersifat independent.

Secara Khusus : adalah karena masalah alat bukti dan penilaian terhadap alat bukti yang tidak sama.

Untuk mengatasi hal ini pada masa MPP dan BPSP sering dilakukan Sidang gabungan yang melibatkan seluruh hakim untuk mendapatkan putusan yang seragam.

Biasanya hal ini dilakukan dalam menangani sengketa pajak yang sangat rumit dan memerlukan pandangan dari banyak hakim. Pada masa BPP sidang gabungan semacam itu sangat jarang dilakukan.

**Transkrip Hasil Wawancara
Dengan Konsultan Pajak**

Nama informan: Drs. Rachmanto Surahmat

Jabatan: Tax Partner Kantor Konsultan Pajak TSS Consult-Erns & Young

Tanggal: 21 April 2008, jam 10.15

1. Apakah Bapak sering menangani kasus penghindaran pajak (tax avoidance) yang dilakukan oleh perusahaan Penanaman Modal Asing (PMA) ?
Jawab: Ya saya sering, dengan catatan yang dimaksud tax avoidance ini adalah fully legal lho
2. Skema praktik penghindaran pajak yang manakah yang paling banyak dilakukan ? (*transfer pricing, thin capitalization, treaty shopping, controlled foreign/CFC* ataukah pemanfaatan *Negara Tax Haven*)
Jawab: Yang paling banyak ditemui dalam praktik di lapangan ya skema transfer pricing dan thin capitalization. CFC dan Treaty shopping tidak terlalu banyak
3. Menurut Bapak apakah faktor-faktor yang menyebabkan praktik-praktik penghindaran pajak pada umumnya dilakukan oleh PT. Penanaman Modal Asing (PMA) di Indonesia itu
Jawab : factor utamanya adalah karena aturan yang belum jelas. Bila ada aturan yang jelas kan menjadi transparan, perdebatan itu ada ukuran yang nyata
Kita harus punya aturan mengenai transfer pricing yang dilengkapi dengan aturan thin capitalization. Kalau hanya ada aturan transfer pricing tanpa ada aturan thin capitalization tidak lengkap. Dengan adanya kedua aturan tersebut, maka peluang untuk melakukan penghindaran pajak yang legal tetapi merugikan Negara dapat dibatasi.
4. Menurut Bapak, apakah Wajib Pajak yang melakukan praktik-praktik yang tidak diatur dalam ketentuan perpajakan yang berlaku dapat dianggap melanggar ?
Jawab: tidak melanggar sepanjang tidak ada aturannya.
5. Bagaimana pendapat Bapak atas koreksi yang dilakukan oleh fiskus atas suatu yang tidak diatur, misalnya koreksi atas Debt Equity Ratio, dsb.
Jawab: Jika fiskus melakukan adjustment atas DER wajib pajak ya keliru, karena tidak ada kewenangannya kok. Lagipula apakah patokan yang digunakan oleh DJP untuk melakukan adjustment karena tidak ada aturan yang mengatur hal itu. Jika koreksi itu didasarkan atas praktek bisnis yang baik, apa ukuran bisnis yang baik itu? Apabila ada dua pihak, maka harus mempunyai satu aturan yang sama, artinya patokan yang sama bagi kedua belah pihak
6. Menurut Bapak, apakah ketentuan penangkal penghindaran pajak (*Anti Tax Avoidance Indonesia*) dapat menangkal praktik penghindaran pajak yang pada umumnya dilakukan oleh PT. Penanaman Modal Asing (PMA) ?

Jawab: sebagian besar tidak, karena hanya aturan pokok . Cantolan pasal yang ada harus diikuti oleh aturan pelaksanaannya.

Tax Avoidance kan selalu berkembang, Jadi ketentuan penangkalnya juga harus berkembang dan komprehensif. Sebagai contoh ekstrim adalah UU Pajak Amerika Serikat, yaitu IRS Code., Undang undangnya satu buku, tapi penjelasannya ada dua buku. Aturan mengenai transfer pricing ada di section 482 dan penjelasannya sangat tebal dan lengkap. Banyak orang mengatakan undang-undang harus simpel, tapi bahayanya kalau simpel jadi terlalu general. Kalau jeneral akibatnya dapat diinterpretasikan masing-masing dan kalau ada kecurigaan mau menghindari pajak jadi susah untuk menanganinya. Makanya harus dibuat detail dan sikap yang harus diambil bila aturannya detail ya kalau menyimpang sedikit saja dikoreksi. Kalau berani menagani penghindaran pajak ya harus punya aturan yang . SE tentang transfer pricing Cuma contoh, bukan nyata dan perkembangannya di lapangan sudah terlalu jauh

Bagaimana pendapat Bp tentang aturan pasal 18 ayat 3 mengenai Advance Pricing Agreement?

Jawab: APA sejak tahun 2000, tapi sampai sekarang tidak ada aturan pelaksanaannya. Akibatnya di lapangan yang menggantung, tidak dapat dilaksanakan. Faktor-faktornya adalah fasilitas-fasilitasnya belum lengkap, DJP tidak punya data base untuk menentukan harga wajar. Tapi sekarang katanya DJP sudah beli data base dari OC Risk, tapi hanya ada di kantor pusat. Apakah aturan itu dikomunikasikan ke KPP atau apakah digunakan saya tidak tahu.

Bagaimana pendapat Bp atas penangkal praktik CFC?

Jawab: harus ada definisi yang jelas mengenai tax haven.dan jumlah negara tax haven di up date. Boleh berdasarkan kriteria, tapi kalau berdasarkan kriteria ada bahayanya begini karena ada beberapa negara yang mempunyai dua rate,contohnya Labuan, Malaysia. Karena Malaysia ingin mendorong agar Labuan menjadi financial center, maka yang didirikan di sana mendapat insentif. Jadi kalau kriterianya tarif pajak,maka negara tersebut tidak dianggap sebagai tax haven, padahal di dalam negara tersebut ada wilayah yang merupakan tax haven. Aturan CFC kita hanya berisi pasive income padahal kan sudah berkembang ya dikembangkan dong, mestinya juga termasuk active income.

Bagaimana dengan aturan penangkal treaty shopping?

Jawab: Istilah beneficial owner adalah istilah yang tidak didefinisikan, jadi harus mengacu ke pasal 3 ayat 2 UU PPh, tapi UU PPh kita tidak memiliki definisi BO. Dalam hal ini SE tentang penentuan criteria BO bukan merupakan bagian dari konstelasi UU perpajakan. Sebenarnya masalah itu dapat diatasi dengan cara seperti yang ditempuh untuk tax treaty indonesi AS dan UK yaitu memuat ketentuan mengenai limitation on benefit. Bisa kok itu dinegosiasikan . Malah ada usulan untuk meminta Negara lain menerbitkan SK BO, ya mana mau mereka.

7. Bila terjadi *dispute* antara Wajib Pajak dengan fiskus mengenai transaksi-transaksi yang dianggap sebagai praktik penghindaran pajak, bagaimana

Bapak selaku konsultan meyakinkan Wajib Pajak bahwa praktik tersebut tidak melanggar ?

Jawab: Kalau tidak ada aturannya ya tidak melanggar

8. Dapatkah Bapak memberikan contoh pengalaman mengenai bagaimana argumentasi fiskus dalam melakukan koreksi atas transaksi-transaksi *intercompany* yang pada umumnya dilakukan oleh PT. PMA dengan induk perusahaannya di luar negeri ?

Bagaimana komentar Bapak mengenai hal tersebut ?

Jawab: karena tidak ada aturan yang detail ,khussunya tentang harga wajar seringkali fiskus melakukan koreksi berdasarkan adjustment masing-masing. Koreksi yang dibuat fiskus berbeda-beda dan tidak konsisten.

9. Bagaimana pendapat Bapak mengenai penanganan kasus sengketa pajak terkait dengan masalah penghindaran pajak oleh Badan Peradilan Pajak (BPP)?

Jawab: Sebenarnya hakim mau mendengarkan penjelasan kedua belah pihak kok. Kenapa DJP sering kalah dalam kasus koreksi transfer pricing di BPP ya karena tidak ada aturan yang jelas. Koreksi itu harus ada dasar hukumnya. Kenapa BPP mengambil posisi itu nah itu yang harus ditutup. Di samping dasar hukum juga harus ada bukti-buktinya. Berdasarkan pengalaman saya, pemeriksa tidak mau memanfaatkan exchange of information. Kan sebenarnya bisa dikomunikasikan dengan negara lain untuk menentukan arm's length price, karena treaty kita kan sudah banyak. Exchange of information yang bersifat spontaneous terkait dengan transfer pricing hamper tidak pernah dilakukan, karena pemeriksanya tidak mau.

**Transkrip Hasil Wawancara
Dengan Akademisi Perpajakan**

**Nama informan: Darussalam, SE., Ak., M.Si., LL.M.Int'l.Tax.
Jabatan: Dosen Perpajakan Departemen Ilmu Administrasi FISIP-UI
Tanggal: 15 Maret 2008, jam 15.30 di Kampus UI Depok**

1. Banyaknya perusahaan PMA yang melaporkan rugi berturut-turut selama 5 tahun atau bahkan lebih diantaranya disinyalir karena banyaknya praktik-praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang dilakukan oleh perusahaan PMA tersebut.

Bagaimana pendapat Bapak mengenai hal tersebut?

Jawaban :

Fenomena PMA selalu rugi terus menerus tidak hanya terjadi di Indonesia saja tetapi juga terjadi di negara lain. Sebagai contoh, di China antara tahun 1996-2000, dilaporkan bahwa 60 – 70% PMA yang beroperasi di China selalu rugi¹.

2. Menurut Bapak apakah faktor-faktor yang menyebabkan dilakukannya praktik-praktik penghindaran pajak oleh PT. PMA (khususnya di Indonesia)?

Jawaban :

Karena ketentuan perpajakan Indonesia tentang *anti avoidance*-nya sangat lemah. Saat ini, Indonesia baru mempunyai ketentuan tentang *Specific Anti Avoidance Rule* (SAAR) dan itupun belum komprehensif. Selain itu, Indonesia belum mempunyai ketentuan tentang *General Anti Avoidance Rule* (GAAR) sebagai **pelengkap** dari SAAR

3. Penghindaran pajak (*tax avoidance*) banyak dilakukan dengan memanfaatkan peluang-peluang yang terdapat dalam ketentuan perpajakan yang berlaku. Menurut Bapak apakah melakukan praktik-praktik yang tidak diatur dalam ketentuan perpajakan dianggap sebagai tindakan pelanggaran?

Jawaban :

Untuk dapat mengenakan pajak harus diatur melalui peraturan perundang-undangan perpajakan (*the rule*). Wajib Pajak dikatakan salah ketika mereka melanggar peraturan yang telah dibuat (*break the rule*). Ketika Wajib Pajak melakukan skema penghindaran pajak yang tidak diatur dalam peraturan perundang-undangan perpajakan, maka tidak dapat dikatakan Wajib Pajak

¹ Jian Li dan Alan Pisey, *Transfer Pricing Audits in China*, Palgrave Macmillan, 2007, hal.26.

tersebut telah melakukan pelanggaran karena tidak ada peraturan yang dilanggar.

4. Pengertian *Tax Avoidance* saat ini semakin kompleks. Beberapa ahli dari negara lain telah melakukan pembedaan antara *acceptable tax avoidance* (apabila sesuai dengan *good business intention*) dan *unacceptable tax avoidance* (apabila tidak sesuai dengan *good business intention*). Bagaimana pendapat Bapak mengenai hal tersebut?

Jawaban :

Sudah seharusnya pengertian *tax avoidance* **tidak selalu** dikonotasikan dengan perbuatan yang legal karena pada prinsipnya, skema *tax avoidance* akan ini mengurangi penerimaan pajak suatu negara. Jadi, apabila ada Wajib Pajak yang dengan sengaja membuat suatu transaksi yang tujuannya semata-mata untuk menghindari pajak maka dapat dikatakan skema transaksi tersebut dimaksudkan untuk merugikan penerimaa negara. Oleh karena itu, skema penghindaran pajak (*tax avoidance*) seperti tersebut seharusnya dikategorikan sebagai *unaccebtible tax avoidance*. Bahkan menurut P. Olson, terminologi *tax avoidance* sudah diartikan sebagai "abuse of law" (1995:817) atau menurut Brian J. Arnold disebut sebagai perilaku "offensive tax planning" (2002:7).

5. Apakah di Indonesia perlu ada pembedaan demikian (butir4)? Bila ya, dimana sebaiknya diatur? Apakah kriteria/indikator yang dipakai untuk menentukan *good business intention*?

Jawaban :

Dalam rangka untuk :

- Mencegah terkikisnya penerimaan pajak Negara Indonesia, dan
- Kepastian hukum bagi Wajib Pajak atas skema *tax planning* yang mereka lakukan.

Maka Indonesia harus mengatur perbedaan antara *acceptable tax avoidance* dan *unaccetable tax avoidance*.

Pengaturannya sebaiknya dalam Undang-Undang PPh.

Indikator untuk menentukan *good business intention*, mungkin kita dapat mencontoh kantor pajak Australia (ATO) yaitu² :

6. Apakah menurut Bapak ketentuan Anti *Tax Avoidance* Indonesia dapat menangkal skema praktik-praktik penghindaran pajak yang pada umumnya dilakukan oleh PT. PMA?
- a. *transfer pricing*
 - b. *thin capitalization*

² Rachel Tooma, "Tax Planning in Australia ; When is Aggressive Too Aggressive?" dalam *Tax notes International*, Mei 2006, hal.427.

- c. *treaty shopping*
- d. *controlled foreign corporation*
- e. pemanfaatan negara *tax haven*

Jawaban :

Ketentuan *Anti Tax Avoidance* yang ada dalam peraturan perundang-undangan perpajakan Indonesia saat ini **belum dapat** menangkal praktik dengan alasan sebagai berikut :

a. *Transfer pricing*

Ketentuan *transfer pricing* Indonesia belum terdapat ketentuan seperti (i) persyaratan dokumentasi yang harus dipersiapkan atas transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa, (ii) belum memuat ketentuan tentang penggunaan analisis fungsi, risiko, dan asset dalam menganalisis skema *transfer pricing*.

b. *Thin Capitalization*

belum terdapat ketentuan yang membatasi jumlah pinjaman yang diperbolehkan untuk menghitung besarnya biaya bunga (belum terdapat angka DER).

c. *Treaty shopping*

Tidak terdapat pasal LOB dalam hamper semua *tax treaty* Indonesia (kecuali dengan USA)

d. *controlled foreign corporation*

Ketentuan yang mengatur tentang CFC masih sangat longgar dalam perumusan definisi apa yang dimaksud dengan “pengendalian perusahaan” dan “*tax haven*”

7. Indonesia saat ini hanya memiliki ketentuan *Specific Anti Tax Avoidance* (SAAR) yang diatur dalam UU PPh. Apakah menurut Bapak, Indonesia perlu memiliki *General Anti Tax Avoidance* (GAAR)? Jelaskan pendapat Bapak!

Jawaban :

Walalupun saat ini Indonesia telah memiliki pasal SAAR seperti yang diatur dalam Pasal 18 UU PPh dan peraturan perundang-undangan perpajakan lainnya, Indonesia tetap perlu memiliki ketentuan tentang GAAR. Hal ini berdasarkan fakta bahwa skema transaksi penghindaran pajak yang dikembangkan oleh PMA selalu beriringan dengan transaksi bisnis yang mereka lakukan. Sedangkan SAAR sebagai suatu perangkat hukum (sama dengan perangkat hukum lainnya yang selalu ketinggalan dalam mengantisipasi perkembangan transaksi bisnis), tentu tidak dapat menutup seluruh skema penghindaran pajak yang ada. Oleh karena itu diperlukan GAAR sebagai **pelapis** SAAR untuk mencegah terjadi skema penghindaran pajak yang tidak dapat diantisipasi oleh SAAR. Bahkan menurut Brian J. Arnold, dalam beberapa kasus GAAR harus dapat meng-override SAAR,

jika tidak maka para pelaku penghindar pajak akan memanfaatkan kelemahan teknis dari UU pajak. Akan tetapi, hal ini bukan berarti bahwa GAAR kedudukannya di atas daripada SAAR³.

Dengan demikian, untuk menangkai praktik penghindaran pajak perlu adanya **kombinasi** antara ketentuan umum anti penghindaran pajak (*General Anti Avoidance Rule/GAAR*) dan ketentuan khusus anti penghindaran pajak (*Specific Anti Avoidance Rule/SAAR*)⁴.

8. Dari sumber-sumber apakah sebaiknya GAAR tersebut dibuat?

Jawaban :

Ketentuan GAAR dapat dikembangkan melalui UU Pajak Penghasilan atau dikembangkan oleh Pengadilan Pajak melalui putusan-putusannya.

9. Dapatkan Bapak memberi contoh bagaimana negara lain melakukan upaya-upaya untuk menangkai praktik-praktik penghindaran pajak tersebut?

Jawaban :

Dalam rangka menangkai praktik penghindaran pajak, Negara-negara seperti berikut di bawah ini telah mempunyai GAAR⁵.

- a. Jerman

Dalam ketentuan GAAR Jerman, jika Wajib Pajak melakukan transaksi yang semata-mata untuk tujuan penghematan pajak maka transaksi tersebut akan dianggap tidak pernah ada.

- b. Inggris

GAAR akan diterapkan jika terdapat *series of transaction* yang tidak ada tujuan bisnisnya.

- c. Belanda

GAAR akan diterapkan dalam dua hal, yaitu (i) transaksi yang dilakukan semata-mata untuk tujuan perpajakan, dan (ii) transaksi yang dilakukan melanggar maksud dan tujuan dari pembuat peraturan perundang-undangan perpajakan.

- d. Amerika Serikat

Negara Amerika Serikat tidak mempunyai GAAR. Akan tetapi sebagai gantinya, Amerika Serikat mempunyai ketentuan tentang "*step transaction doctrine*" dan "*substance over form doctrine*" untuk menangkai transaksi yang tidak ada tujuan bisnisnya (semata-mata untuk tujuan penghindaran pajak).

10. Jika GAAR terbentuk untuk menangkai praktik penghindaran pajak, dan di sisi lain ada *Tax Treaty* yang bertujuan untuk mencegah pajak berganda dan

³ Graeme Cooper, *Tax Avoidance and The Rule of Law*, IBFD Publication, 1997, hal.38.

⁴ Graeme Cooper, *Tax Avoidance and The Rule of Law*, IBFD Publication, 1997, hal.38.

⁵ Chris Finnerty, Paulus Merks, Mario Petriccione, dan Raffaella Russo, *Fundamentals of International Tax Planning*, IBFD, 2007, hal.hal.209-211.

penghindaran pajak, apakah penerapannya tidak *overlap*? Dan apakah hal tersebut tidak bertentangan dengan *Tax Treaty*?

Jawaban :

Penerapan GAAR dalam ketentuan domestic suatu Negara **tidak dapat** dikatakan *overlap* dengan *Tax Treaty*. hal ini disebabkan karena **hak suatu Negara sebagai suatu Negara yang berdaulat** (*sovereignty*) untuk membuat GAAR dalam rangka untuk menjaga penerima pajak mereka dari usaha-usaha atau skema untuk mengikis penerima pajak yang dilakukan oleh PMA. Hal ini juga dinyatakan dalam Article 1 Paragraph 22 OECD Commentary sebagai berikut ini :

- *“Whilst these [domestic] rules do not conflict with tax conventions, there is agreement that Member countries should carefully observe the specific obligations enshrined in tax treaties to relieve double taxation as long as there is no clear evidence that the treaties are being abused”.*
- *The inclusion of these concepts seems to imply acceptance-through international consensus-of the possibility that State may apply their domestic anti-abuse rules to address cases of international tax avoidance, even if that means overriding the primacy of tax treaties, and that such measure does conflict with international law where there is clear evidence that the treaty has been abused.*

11. Menurut Bapak, bagaimanakah peranan hakim Badan Peradilan Pajak (BPP) di Indonesia dalam rangka berperan serta membantu menangkal praktik-praktik penghindaran pajak oleh PT. PMA?

Apakah mekanisme pembuatan-pembuatan penafsiran (“*judge make law*”) dalam putusan pengadilan terkait dengan penanganan sengketa kasus penghindaran pajak berjalan?

Jawaban :

Dalam praktik yang terjadi saat ini, putusan hakim Badan Peradilan Pajak atas praktik-praktik penghindaran pajak masih didasarkan atas :

- Penafsiran secara lateral, yaitu hanya didasarkan atas aturan yang ada dalam ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan saja. Jadi, ketika memang tidak diatur dalam ketentuan tersebut maka praktik penghindaran pajak sah-sah saja. Dengan kata lain, penafsiran dalam bentuk seperti (i) *economic perspective*, (ii) *teleological interpretation*, dan (iii) pendapat ahli perpajakan negara lain yang mempunyai reputasi internasional yang banyak dipergunakan oleh hakim-hakim pajak di negara lain belum dipergunakan oleh hakim pajak Indonesia.
- Bukti-bukti pendukung (bukti akuntansi dan kontrak perjanjian) atas skema penghindaran pajak yang dilakukan. Artinya, ketika Wajib Pajak dapat menunjukkan bukti pendukung tersebut, skema penghindaran pajak dapat dibenarkan. Jadi, tidak dilihat/dipertimbangkan maksud (*intension*) dari transaksi yang dilakukan oleh Wajib Pajak.

Berdasarkan poin pertama di atas, dapat dikatakan pembuatan penafsiran (*judge make law*) dalam putusan pengadilan pajak di Indonesia tidak dapat dilakukan karena penafsiran yang dipergunakan hanya penafsiran literal. Di mana konsep dasar dalam penafsiran literal adalah bahwa yang bertanggung jawab dalam membuat UU pajak adalah lembaga legislatif (DPR) dan eksekutif (pemerintah), dan bukan lembaga yudikatif (hakim). Jadi bukan pada tempatnya hakim pajak melakukan *judge make law*.

12. Upaya-upaya apakah yang menurut Bapak harus dilakukan untuk meminimalisir praktik-praktik penghindaran pajak yang dilakukan oleh PT. PMA di Indonesia?

Jawaban :

Upaya-upaya yang harus dilakukan untuk meminimalisir praktik penghindaran pajak adalah seperti berikut ini :

- a. Mengatur secara jelas dan tegas apa yang dimaksud dengan (i) *acceptable tax avoidance*, dan (ii) *unacceptable tax avoidance* dalam peraturan perundang-undangan perpajakan Indonesia.
- b. Membuat ketentuan tentang *anti tax avoidance* yang terdiri dari SAAR dan GAAR.
- c. Mendidik pegawai Ditjen Pajak ke negara-negara yang telah maju system perpajakan untuk mendapat pelatihan tentang ketentuan *anti tax avoidance*. Hal ini dilakukan oleh Negara China yang telah mengirimkan sebanyak 400 pegawai pajaknya ke Amerika Serikat untuk mendapat pelatihan tentang *transfer pricing*⁶.

⁶ Hal ini disampaikan oleh Pemerinta China dalam *Transfer Pricing Conference* di Peking University, Mei, 2006.

Transkrip Hasil Wawancara Dengan Akademisi Perpajakan

Nama informan: Drs. Iman Santoso, M.Si.

Jabatan: Dosen Perpajakan Departemen Ilmu Administrasi FISIP-UI

Tanggal: 10 Maret 2008, jam 16.30 di Kampus UI Depok

1. Banyaknya perusahaan PMA yang melaporkan rugi berturut-turut selama 5 tahun atau bahkan lebih diantaranya disinyalir karena banyaknya praktik-praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang dilakukan oleh perusahaan PMA tersebut.

Bagaimana pendapat Bapak mengenai hal tersebut?

Jawaban :

Penghindaran pajak dalam konteks *tax avoidance* , sebenarnya adalah suatu hal yang lazim dilakukan, khususnya oleh perusahaan multi nasional untuk mengefisienkan beban pajak keseluruhannya. Fenomena ini menurut literatur yang saya baca, bukan hanya terjadi di Indonesia saja. Fenomena ini telah meluas di banyak megera-negera berkembang seperti Thailand, Vietnam, Philippina, bahkan China.

Sekarang, permasalahannya adalah apakah otoritas pajak Indonesia telah benar-benar melakukan *tax audit* yang akurat untuk membuktikan bahwa kerugian tersebut memang semata-mata disebabkan oleh praktik penghindaran pajak tadi. Maksud saya, indikasi itu harus diperjelas, apakah perusahaan PMA yang merugi tersebut adalah perusahaan PMA baru atau lama (berapa kira-kira rata-rata tahun mereka beroperasi di Indonesia), di sektor industri apa mereka bergerak? Dimana negara-negara amana saja *parent company*-nya berkedudukan? Data dan Informasi lebih detail ini menurut saya sangat diperlukan untuk mendekati permasalahan adanya dugaan prakti penghindaran pajak. Karena, jika perusahaan PMA yang baru berdiri kurang dari 5 tahun di Indonesia, menurut saya, secara logika bisnisnya masih dimungkinkan mengalami kerugian. Begitu juga atas sektor-sektor industri tertentu yang belakangan terkena imbas *negative crisis prime-mortgage* yang terjadi di USA disamping kenaikan harga BBM yang terus-menerus, bisa mengakibatkan perusahaan PMA yang bergerak di sektor finansial dan manufaktur (pabrik) mengalami gangguan operasional sehingga menderita kerugian. Belum lagi apabila terdapat *problem internal* (group) perusahaan sendiri. Informasi terkait dengan kedudukan negara *parent company* perusahaan PMA tersebut juga penting untuk mengetahui seberapa modern sistem perpajakan di negara tersebut.dibandingkan dengan Indonesia. Biasanya, apabila di negara kedudukan *parent company*-nya ketat aturan mengenai *tax avoidance*-nya, maka mereka cenderung sangat berhati-hati dalam merencanakan praktik penghindaran pajak di anak perusahaannya di Indonesia. Apabila mereka menerapkan "*anti foreign corruption act*" di negara kedudukan *parent company*-nya.

2. Menurut Bapak apakah faktor-faktor yang menyebabkan dilakukannya praktik-praktik penghindaran pajak oleh PT. PMA (khususnya di Indonesia)?

Jawaban :

Menurut hemat saya, *ultimate objective* dilakukannya praktik penghindaran pajak oleh PT MA secara umum adalah upaya untuk meminimalisir (efisiensi) beban pajak pertumbuhan *company's value*, termasuk nilai saham parent company-nya di luar negeri, bisa lebih baik dan menjanjikan. Untuk kasus di Indonesia, faktor agresivitas *in doing tax management* ini, ditunjang oleh adanya ketentuan *anti-tax avoidance rules* yang masih lemah.

Ketentuan anti *tax avoidance* yang diatur dalam UU PPh yang berlaku sekarang hanya ada dalam Pasal 18 UU PPh. Itu pun kalau kita cermati lebih dalam sifatnya lebih ke *Specific Anti Tax Rules* (SAAR) dan belum *cover* keseluruhan modus operandi penghindaran pajak yang semakin lama semakin canggih. Jadi masih belum komprehensif.

Faktor lain yang juga signifikan dalam menunjang dilakukannya praktik-praktik penghindaran pajak ini adalah fakta bahwa secara teknikal temuan yang terkait dengan masalah ini tidak didukung dasar yuridis fiskal yang memadai (basis temuan fiskus cenderung mengada-ada) sehingga di level banding di Pengadilan Pajak, secara statistik kebanyakan kasus dimenangkan oleh Wajib Pajak. Hal ini, menurut saya juga menjadi alasan kenapa perusahaan PMA berani melakukan praktik-praktik penghindaran pajak tersebut. Jadi, sebetulnya mereka telah melakukan *risk assessment* sebelum melakukan praktik tersebut.

3. Penghindaran pajak (*tax avoidance*) banyak dilakukan dengan memanfaatkan peluang-peluang yang terdapat dalam ketentuan perpajakan yang berlaku. Menurut Bapak apakah melakukan praktik-praktik yang tidak diatur dalam ketentuan perpajakan dianggap sebagai tindakan pelanggaran?

Jawaban :

Bagaimana bisa dibilang melanggar kalau yang bersangkutan tidak dapat disebutkan pasal berapa dari UU Perpajakan yang dilanggarnya? Logikanya, harus ada ketentuan/hukum/peraturannya dulu baru kita menyebut apakah praktik yang dilakukan oleh perusahaan PMA itu melanggar (bertentangan dengan) atau tidak. Justru, praktik penghindaran pajak khususnya oleh perusahaan PMA dilakukan karena salah satunya terdapat kevakuman (kekosongan) hukum. Jadi dalam hal demikian, maka atas Wajib Pajak yang melakukan skema penghindaran pajak yang BELUM PERNAH ADA aturannya, saya berpendapat kepada Wajib Pajak yang bersangkutan TIDAK DAPAT DIHUKUM. Karena tidak ada ketentuan yang jelas dan eksplisit apa yang dilanggar (tidak dipatuhi) nya. Sempelnya, *everything is possible*

(*lawfull*) if there's no law. Inti dari dilakukannya *tax management*, salah satunya adalah mencari *loopholes* dari peraturan yang ada.

4. Pengertian *Tax Avoidance* saat ini semakin kompleks. Beberapa ahli dari negara lain telah melakukan pembedaan antara *acceptable tax avoidance* (apabila sesuai dengan *good business intention*) dan *unacceptable tax avoidance* (apabila tidak sesuai dengan *good business intention*).
Bagaimana pendapat Bapak mengenai hal tersebut?

Jawaban :

Memang kecenderungan di negara-negara lain terhadap praktik penghindaran pajak ini, terminologi yang dipakai tidak lagi *legal vs illegal*. Teori klasik perpajakan menyebut bahwa jika *tax avoidance = legal* ; sementara *tax evasion = illegal*. Tapi indikator untuk membedakan *tax avoidance* dan *tax evasion* dalam banyak kasus sangatlah susah. Beberapa ahli perpajakan diantaranya Brian J. Arnold, Olson, Simon James, lebih memilih menggunakan istilah *acceptable vs unaccepttable*. Hal ini mempertimbangkan bahwa legalitas sesuatu skema penghindaran pajak akan tergantung pada putusan hakim, sementara prinsip perpajakan secara umum adalah bahwa pemidanaan (atas suatu tindakan *illegal*, pelanggaran hukum pajak) itu adalah ultimatum remedium. Lagi pula, akan susah jika kita mempermasalahkan *good business intention* : ukurannya apa? Perangkat hukum kita tidak mengatur secara detail apa yang bisa dijadikan parameter atas itikad bisnis yang baik?

Disamping itu, penamaan itu terkait juga dengan kasus-kasus penghindaran pajak yang masuk dalam kategori offensive (agressive) tax planning dan tax planning abuse yang wilayahnya sebenarnya sudah tidak lagi wilayah hukum, melainkan masalah MORAL (ETIKA). Dibeberapa kasus, malah masuk ke ranah NASIONALISME pembayaran pajak.

5. Apakah di Indonesia perlu ada pembedaan demikian (butir4)?

Bila ya, dimana sebaiknya diatur?

Apakah kriteria/indikator yang dipakai untuk menentukan *good business intention*?

Jawaban :

Sebetulnya *acceptable* atau tidak tergantung dari test yang dipakai (sebagai parameter *good business intention* tadi) dalam peraturan. Aturan ini, untuk menjaga kepastian hukum dalam pemungutan pajak dan kepastian hukum dalam menjalankan usaha di Indonesia, menurut saya sebaiknya harus tertuang dalam UNDANG-UNDANG. Aturan di bawahnya (seperti PP, Perpres, Permen, apalagi perdisjen) menurut saya tidak memadai dan kurang memberikan legalitas yang kuat.

Banyak *test* atas *good business intention* yang bisa kita modifikasi dari pengalaman otoritas perpajakan negara lain, seperti : *Australian Tax Office* (ATO) yang melarang skema *round-robin flow of funds* (yaitu ; skema transaksi yang berputar-putar yang akhirnya kembali ke titik awal) juga terhadap transaksi bisnis yang melibatkan negara-negara *tax heaven countries*. Contoh lain : *Malaysian Tax Authority* yang mengatur bahwa tujuan spekulatif wajib pajak untuk memegang surat berharga didasarkan atas jangka waktu (tahun) dikuasainya surat berharga tersebut oleh Wajib Pajak. Semakin lama *holding period*, semakin jauh dari anggapan bahwa wajib pajak melakukan penjualan saham dengan tujuan spekulatif.

Jadi, di-set aturan bilamana suatu praktik penghindaran pajak dapat dikategorikan “*too aggressive*” sehingga berakibat *unacceptable* dari kacamata fiskus.

6. Apakah menurut Bapak ketentuan Anti *Tax Avoidance* Indonesia dapat menangkal skema praktik-praktik penghindaran pajak yang pada umumnya dilakukan oleh PT. PMA?
 - a. *transfer pricing*
 - b. *thin capitalization*
 - c. *treaty shopping*
 - d. *controlled foreign corporation*
 - e. pemanfaatan negara *tax haven*

Jawaban :

Kenyataan di lapangan, sekarang ketentuan *anti tax avoidance* yang ada dalam Pasal 18 UU PPh kita, kurang atau bahkan tidak efektif menangkal skema praktik penghindaran pajak.

Untuk skema *transfer pricing*, UU tidak mengatur secara terperinci batasan wajar (*arms length*) atas suatu transaksi, metode dan analisis yang dipakai untuk dijadikan *benchmark fair market value*-nya apa?, dokumentasi *transfer pricing* diperlukan untuk dilakukan penelitian oleh pihak fiskus tidak secara spesifik disebutkan, prosedur pengajuan APA (*Advance Pricing Agreement*) hanya ada dalam UU tanpa ditindak lanjuti dalam bentuk *implementing regulation* yang jelas.

Dalam kasus *thin capitalization*, kita hanya menyebutkan bahwa Menkeu berwenang mengatur DER (*Debt to Equity Ratio*), tapi sampai dengan sekarang tidak pernah diatur berapa batasan DER-nya untuk kepentingan pembatasan jumlah pinjaman yang diperkenankan sehingga perusahaan PMA tidak membukukan *excessive interest expenses*. Untuk catatan, Indonesia telah memiliki ketentuan DER bagi industri khusus seperti pertambangan yang diatur dalam Kontrak Karya Pertambangan yang sifatnya *lex specialis*.

Sementara berkaitan dengan *treaty shopping*, kita telah memiliki aturan mengenai *beneficial owner*, tetapi sayangnya secara legalitas masih belum kuat dan memadai karena pengaturannya tidak berada di tingkat UNDANG-UNDANG. Perlu dicatat pula bahwa ketentuan *Limitation Of Benefit* (LOB)

untuk *test beneficial owner* dari pembayaran bunga, dividen, royalti yang ada pada kebanyakan *tax treaty* yang ditandatangani pemerintah kita hanya terdapat pada *treaty* dengan USA. Lainnya *silent* mengenai hal tersebut (LOB).

7. Indonesia saat ini hanya memiliki ketentuan *Specific Anti Tax Avoidance* (SAAR) yang diatur dalam UU PPh.

Apakah menurut Bapak, Indonesia perlu memiliki *General Anti Tax Avoidance* (GAAR)? Jelaskan pendapat Bapak!

Jawaban :

SAAR itu diatur dalam Pasal 18 UU PPh berikut peraturan teknis di bawahnya. Namun sebagai suatu *anti tax avoidance rule* yang sifatnya lebih spesifik, SAAR terkadang tidak bisa fleksibel mengikuti perkembangan transaksi bisnis yang bervariasi dan semakin canggih. Akibatnya SAAR sering terlambat dalam mengantisipasinya.

Oleh karenanya, masih diperlukan GAAR yang sifatnya merupakan *anti tax avoidance rule* yang lebih bersifat umum yang memberikan definisi normatif atas misalnya ; pengujian suatu skema transaksi bisnis apakah masih dalam koridor *good business intention* dari kacamata perpajakan.

Kombinasi SAAR dan GAAR, di beberapa negara di EROPA, dipakai untuk menangkal praktik penghindaran pajak dalam hubungannya dengan transaksi *relationship/affiliated transactions*).

8. Dari sumber-sumber apakah sebaiknya GAAR tersebut dibuat?

Jawaban :

Di banyak literatur perpajakan yang ada, sumber pembuatan GAAR dapat diambil dari : (i) pembentukan regulasi atau legal drafting sendiri GAAR oleh pihak eksekutif atau bersama-sama dengan legislatif (DPR) untuk dituangkan dalam UNDANG-UNDANG PPh (karena lebih banyak menyebabkan tergerusnya basis pemajakan penghasilan suatu negara) ; (ii) putusan-putusan pengadilan pajak sebagai bentuk interpretasi hakim untuk kasus-kasus yang litigasi yang kebetulan multitafsir atau ada kekosongan hukum ; (iii) putusan-putusan mahkamah agung (*supreme court*) ; dan (iv) dapat dikembangkan juga hasil putusan mahkamah internasional terhadap kasus praktik penghindaran pajak yang modus operandinya banyak dilakukan oleh perusahaan PMA di Indonesia. Jika DJP mau, mereka bisa melakukan itu sehingga pengaturan GAAR versi Indonesia setidaknya bersifat dan mengacu pada kondisi *international best practise*.

9. Dapatkan Bapak memberi contoh bagaimana negara lain melakukan upaya-upaya untuk menangkal praktik-praktik penghindaran pajak tersebut?

Jawaban :

Yang saya tahu di Belanda, mereka menerapkan GAAR terhadap : (i) transaksi yang dilakukan semata-mata untuk tujuan perpajakan ; dan (ii) transaksi yang dilakukan melanggar maksud dan tujuan dari pembuat UU Perpajakan. Sehingga, dalam skema *fund raising* dengan menggunakan Netherland SPV, masih memungkinkan (dapat untuk) dilakukan sepanjang Netherland SPV tadi me-maintain margin spread atas bunga pinjaman dengan terlebih dahulu mendapatkan persetujuan pihak *competent tax authority* dalam bentuk *advance private ruling*. Artinya, Netherland SPV tadi tidak semata-mata dijadikan sebagai *tax shelter*, tetapi juga punya kewajiban membayar pajak di Belanda dengan tingkat penghasilan bunga yang masih dianggap wajar. Sehingga obligator dan investor yang membeli obligasi untuk kepentingan *fund raising* tersebut menanggung pajak yang lebih efisien dengan tingkat kepastian hukum yang lebih pasti.

10. Jika GAAR terbentuk untuk menangkal praktik penghindaran pajak, dan di sisi lain ada *Tax Treaty* yang bertujuan untuk mencegah pajak berganda dan penghindaran pajak, apakah penerapannya tidak *overlap*? Dan apakah hal tersebut tidak bertentangan dengan *Tax Treaty*?

Jawaban :

Sepanjang dalam penerapan GAAR berdasarkan ketentuan UU Pajak domestik tidak bertentangan yang dapat meng-*abused tax treaty, normatively* ketentuan ini tidak bisa dianggap overlap dengan *treaty*. Perlu diingat bahwa sebagai negara yang berdaulat, Indonesia berhak membuat GAAR dalam UU PPh-nya agar penerimaan pajaknya terlindungi dari upaya-upaya praktik penghindaran pajak yang dilakukan oleh perusahaan PMA yang berinduk pada perusahaan di luar negeri.

Dalam Pasal 1 ayat (22) dari OECD Commentary juga secara prinsip menyebutkan bahwa "*melalui konsensus internasional, suatu megara dapat menerapkan ketentuan GAAR domestiknya untuk kasus penghindaran pajak internasional mengalahkan (overriding) ketentuan tax treaty sepanjang tidak bertentangan dengan hukum internasional dimana bisa dibuktikan dengan jelas bahwa ketentuan tax treaty telah disalahgunakan (abused)*".

Oleh karenanya, saya tadi di point 8 sebelumnya, menyebutkan bahwa sebaiknya GAAR digali (diadopsi) juga dari sumber-sumber putusan pengadilan mahkamah internasional atas kasus praktik penghindaran pajak internasional agar memenuhi konsep *international best practise* dengan tetap memperhatikan kepentingan dan martabat sebagai negara yang berdaulat dalam pemungutan pajak (*soverign tax power*).

11. Menurut Bapak, bagaimanakah peranan hakim Badan Peradilan Pajak (BPP) di Indonesia dalam rangka berperan serta membantu menangkal praktik-praktik penghindaran pajak oleh PT. PMA?

Apakah mekanisme pembuatan-pembuatan penafsiran (“*judge make law*”) dalam putusan pengadilan terkait dengan penanganan sengketa kasus penghindaran pajak berjalan?

Jawaban :

Secara utopis, seharusnya peranan hakim BPP dalam partisipasi pembentukan interpretasi hukum (*judge make law*) dalam kasus praktik penghindaran pajak sangat krusial. Namun demikian, Indonesia adalah negara dengan sejumlah paradox, karena praktik di lapangan, ternyata sebagian putusan pengadilan pajak tidak dihormati oleh pihak fiskus. Akhirnya, sengketa yang sama yang telah dimenangkan di level banding dan tidak diajukan peninjauan kembali oleh fiskus, kembali digelar karena fiskus tidak mengakui putusan hakim pengadilan pajak. Sejumlah alasan dipersiapkan ; (i) bahwa fiskus tidak terikat (*binding*) dengan putusan pengadilan pajak, (ii) bahwa Indonesia tidak mengenal asas yurisprudensi atas putusan pengadilan pajak karena bukan the highest court, (iii) bahwa DJP dalam pelaksanaan tugas kesehariannya harus lebih mengikuti aturan yang dibuat oleh instansi eksekutif, dan (iv) lain-lain. Akibatnya, energi kita terkuras untuk hal-hal yang tidak perlu.

Ke depan, ada baiknya bahwa putusan atas sengketa perpajakan yang terkait dengan praktik penghindaran pajak internasional juga menjadikan hal-hal di bawah ini sebagai referensi (rujukan) hakim BPP :

- Pendapat ahli perpajakan negara-negara lain yang memiliki reputasi internasional ;
- Putusan-putusan pengadilan pajak negara-negara lain dan mahkamah internasional untuk lebih memahami perspektif (substansi) ekonomi dari suatu skema transaksi penghindaran pajak dan metode-metode interpretasi hukum yang dipakai sebagai pendekatan untuk dijadikan pertimbangan putusan.

12. Upaya-upaya apakah yang menurut Bapak harus dilakukan untuk meminimalisir praktik-praktik penghindaran pajak yang dilakukan oleh PT. PMA di Indonesia?

Jawaban :

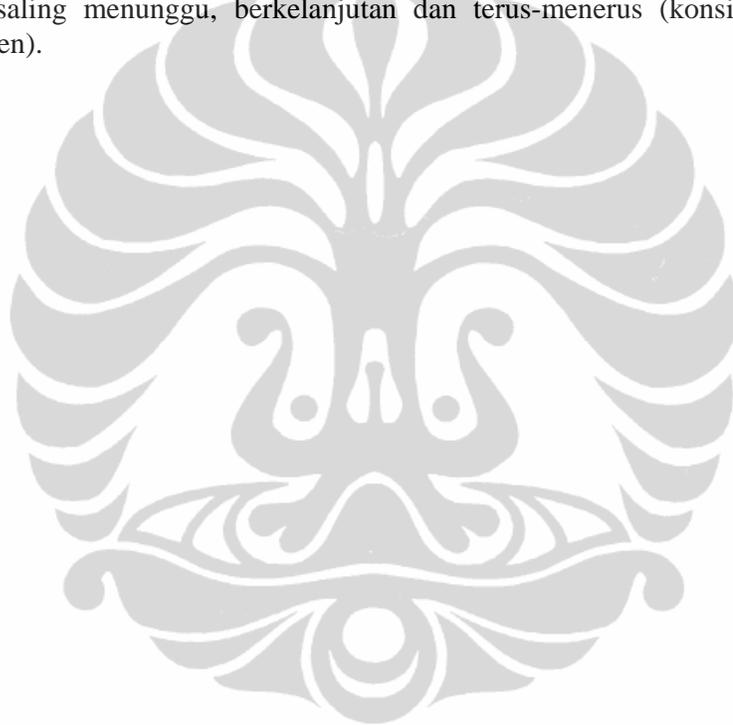
Sebagaimana di atas, *significant effort* yang harus dilakukan untuk meminimalisir praktik-praktik penghindaran pajaka yang dilakukan oleh perusahaan PMA di Indonesia, secara ringkas adalah sebagai berikut :

- Mengatur ketentuan GAAR dengan memberikan klausul tegas uji (*test*) terhadap *acceptable* dan *unacceptable tax avoidance practise* dalam UU PPh dan berstandar *international best practise* dengan tetap memperhatikan kepentingan perpajakan nasional ;
- Menyempunakan SAAR sesuai dengan perkembangan transaksi (modus operandi) bisnis agar upaya antisipasi praktik penghindaran pajak dapat berjalan dengan baik ;
- menghormati putusan-putusan terkait dengan sengketa kasus praktik penghindaran pajak yang telah diputus baik oleh hakim pengadilan pajak

maupun hakim mahkamah agung agar kepastian hukum dalam menjalankan usaha di Indonesia terjamin. Ingat, terkadang upaya *tax avoidance* disebabkan karena perusahaan merasa tidak ada kepastian hukum.

- Memperbaiki *technical skill* dan *knowledge* dalam bentuk pelatihan dan studi ekskursi/banding staf DJP terkait dengan masalah *international tax avoidance* dengan negara-negara yang lebih maju dalam penerapan GAAR/SAAR-nya. Jika memungkinkan dilakukan kerjasama *exchange program* dengan negara-negara lain secara berkelanjutan.
- Mendiseminasi hasil-hasil putusan pengadilan pajak negara lain atau mahkamah internasional atas kasus penghindaran pajak internasional atau opini *international tax experts* kepada pihak hakim BPP agar upaya *judges make law* dapat berjalan baik.

Upaya-upaya di atas, menurut hemat saya harus dilakukan secara simultan, tidak saling menunggu, berkelanjutan dan terus-menerus (konsisten dan persisten).



**Transkrip Hasil Wawancara
Dengan Kepala-Kepala Kantor Pelayanan Pajak
Penanaman Modal Asing**

Nama informan: Anggrah Warsono

Jabatan: Kepala KPP PMA Satu

Tanggal : 3 maret 2008, jam 8.15

1. Bagaimanakah praktik-praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang dilakukan oleh perusahaan Penanaman Modal (PT. PMA) yang Bapak temui dalam tugas sehari-hari?

Jawaban : Ada berbagai macam

Skema-skema penghindaran yang ditemukan: transfer pricing, thin capitalization, pemanfaatan tax haven, treaty shopping dan CFC juga ada

2. Dari beberapa skema penghindaran pajak yang pada umumnya dilakukan (*transfer pricing, thin capitalization, treaty shopping, controlled foreign company* dan pemanfaat *tax haven country*), skema penghindaran pajak yang manakah yang paling banyak dilakukan oleh PT. PMA?

Jawaban : yang paling banyak ya transfer pricing dengan skema yang bermacam-macam dan thin capitalization

3. Apakah pihak KPP (khususnya para staf yang langsung menangani masalah perpajakan PT. PMA) memahami skema-skema penghindaran pajak di atas?

Jawaban : ada yang memahami, tapi belum merata, karena background pegawai di sini bermacam-macam dilihat dari latar belakang pendidikan, diklat yang diikuti, penempatan dan pengalaman masing-masing.

4. Apakah pihak KPP PMA memahami dengan baik ketentuan penangkala penghindaran pajak (*Anti Tax Avoidance Rule*) Indonesia?

Jawaban : Sebagian faham, yang lainnya belum jelas

5. Apakah ketentuan *Anti Tax Avoidance* yang ada di Indonesia dapat diaplikasikan dalam menangani kasus-kasus penghindaran pajak PT. PMA di lapangan?

6. Kendala-kendala apakah yang dialami para petugas di KPP PMA dalam mengaplikasikan ketentuan *Anti Tax Avoidance* yang ada dalam menangani kasus-kasus penghindaran pajak PT. PMA yang dihadapi di lapangan?

Jawaban : kendala-kendala yang dihadapi adalah peraturan yang tidak komprehensif, ketentuan penangkal yang belum memiliki peraturan pelaksanaannya, pengetahuan pemeriksa yang tidak seragam, tingkat pendidikan dan background pendidikan mereka, serta system mutasi yang belum terkoordinasi dengan baik dengan pusdiklat. Untuk mengatasi hal itu saya sering memberikan briefing, duduk bersama dengan para pemeriksa

untuk mendiskusikan masalah yang sedang ditangani dan mencari cara-cara yang tepat untuk menanganinya.

7. Apakah KPP PMA menyelenggarakan pelatihan-pelatihan perpajakan bagi para staf (khususnya yang menangani pemeriksaan / pengawasan terhadap kewajiban perpajakan PT. PMA)?

Jawaban : Ya, kita mengirim orang untuk mengikuti training-training yang diberikan oleh Kanwil khusus atau Kantor Pusat DJP atau mengikuti diklat-diklat pemeriksaan, mengadakan diskusi dengan memanggil ahli dan lain-lain

8. Berapa kalikah dalam setahun pelatihan tersebut diselenggarakan?

Jawaban : untuk diskusi internal bisa beberapa kali diadakan, sedangkan untuk training-training khusus misalnya memanggil ahli dari luar negeri bisa setahun dua kali

9. Apakah ada bentuk lain selain pelatihan yang diberikan untuk membekali para staf dalam melaksanakan tugas (terkait dengan hal di atas)?

Jawaban : ya melalui briefing sebelum pemeriksa mulai menangani kasus, meminta pemeriksa untuk rajin dan kreatif mencari data/informasi melalui internet dan lain-lain.

10. Menurut Bapak apakah praktik-praktik penghindaran pajak menyebabkan hutang pajak yang dilaporkan oleh wajib pajak menjadi mengecil atau menyebabkan kondisi merugi? Jika ya, apakah upaya-upaya yang dilakukan oleh pihak KPP menghadapi hal tersebut?

Jawaban : tentu saja ya. Upaya yang dilakukan adalah melakukan pemeriksaan atau penelitian . Kalau melalui pemeriksaan ada beberapa hal : waktu pemeriksaan terbatas, apalagi saat ini pemeriksa sangat disibukkan dengan pemeriksaan lebih bayar. Belum lagi kalau melalui pemeriksaan, sering terjadi dispute dengan wajib pajak. Apabila masalah tersebut oleh wajib pajak dibawa ke Pengadilan ,koreksi tersebut seringkali dikalahkan oleh hakim. Cara yang banyak saya tempuh saat ini adalah dengan mengefektifkan tugas *Account Representatif* (AR) dengan cara AR tersebut untuk melakukan penelitian. Apabila ada indikasi kesalahan atau penghindaran pajak yang mengakibatkan pajak yang dibayar menjadi kurang, maka kita meminta wajib pajak tersebut untuk memperbaiki SPT nya. Cara ini lebih efektif, karena dengan cara ini biasanya wajib pajak mau memperbaikinya jika kita memberikan dasar koreksinya. Lagipula karena sifatnya hanya pemberitahuan, wajib pajak yang bersangkutan tidak dapat mengajukan keberatan.

**Transkrip Hasil Wawancara
Dengan Direktur Penagihan, Pemeriksaan dan Penyidikan Pajak (P4)
Direktorat Jenderal Pajak**

Nama informan: Drs. Reza Nurkarim, MBA.Ak.

Jabatan: Direktur Pemeriksaan Penyidikan dan Penagihan Pajak (P4)

Tanggal : 16 April 2008 ; Jam : 07.30 di Kantor Pusat DJP

1. Banyaknya perusahaan PMA yang melaporkan rugi berturut-turut selama 5 tahun atau bahkan lebih, diantaranya disinyalir karena banyaknya praktik-praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang dilakukan oleh perusahaan PMA tersebut.

Bagaimana sikap Bapak mengenai hal tersebut?

Jawaban : Dalam praktik perpajakan internasional dikenal istilah penghindaran pajak (*tax avoidance*) dan istilah *tax planning* dimana keduanya mempunyai tujuan yang sama, yaitu merupakan salah satu mekanisme/cara untuk mengurangi jumlah pajak terutang dengan cara memanfaatkan peluang yang terdapat dalam ketentuan pajak yang berlaku. *Effective tax planning* terjadi jika cara/mechanisme tersebut dilakukan konsisten dan sejalan dengan tujuan atau spirit dari undang-undang pajak sedangkan dalam *tax avoidance* cara /mekanisme pengurangan pajak oleh wajib pajak dilakukan dengan cara yang tidak konsisten dengan keseluruhan dari tujuan atau spirit dari undang-undang pajak. dengan demikian, *tax avoidance* merupakan *tax planning* yang tidak dapat diterima dan merupakan suatu pelanggaran (*abusive*). *tax avoidance* terjadi jika wajib pajak melakukan transaksi yang melanggar/tidak sesuai dengan ketentuan penangkal (*specific anti tax avoidance provisions*). *tax avoidance* meliputi situasi dimana wajib pajak mengurangi pajak melalui transaksi yang sesuai dengan ketentuan dari undang-undang pajak namun transaksi tersebut melanggar spirit dan tujuan dari undang-undang selain kedua istilah tersebut ada juga istilah *tax evasion* (pengelakan pajak), yaitu cara/ mekanisme WP untuk mengurangi pajak dengan melakukan pelanggaran yang berat atas ketentuan pajak. sebagai contoh adalah dengan melaporkan penghasilan lebih rendah dari yang seharusnya atau membebankan biaya yang menurut Undang-Undang pajak tidak dapat dikurangkan sebagai biaya. *Tax evasion* mempunyai konsekuensi kriminal. banyaknya PMA yang melaporkan rugi berturut-turut selama 5 tahun yang disinyalir melakukan praktik-praktik *tax avoidance* harus dilakukan penelitian yang lebih mendalam dengan melihat jenis usaha perusahaan, modus operandi, mekanisme transaksinya/ usaha, metode pembiayaannya dan sebagainya. untuk beberapa jenis usaha, kerugian terjadi tanpa ada praktik-praktik *tax avoidance* tetapi lebih disebabkan oleh kesalahan manajemen perusahaan. untuk jenis usaha lain memang ada indikasi terjadinya praktik-praktik *tax avoidance*. Untuk

mengatasi permasalahan praktik *tax avoidance* maka perlu dibuat suatu ketentuan penangkal khusus (*specific tax avoidance provisions*) yang diterapkan oleh WP sehingga praktik *tax avoidance* tersebut tidak dapat dilakukan oleh WP.

2. Penghindaran pajak (*tax avoidance*) banyak dilakukan dengan memanfaatkan peluang-peluang yang terdapat dalam ketentuan pajak yang berlaku.

Menurut bapak apakah melakukan praktik-praktik yang tidak diatur dalam ketentuan perpajakan dianggap sebagai sebagai tindakan pelanggaran?

Jawaban : Sebagaimana dijelaskan dalam 1, walaupun *tax avoidance* dilakukan tidak menyalahi ketentuan Undang-Undang pajak, namun demikian praktik-praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) tersebut tidak konsisten dengan spirit dan tujuan dari Undang-Undang pajak sehingga tetap saja merupakan tindakan pelanggaran dan tidak dapat diterima karena menyalahi spirit dan tujuan Undang-Undang serta kaidah umum dan kewajiban usaha.

3. Jika pada butir 2 dianggap melanggar ,bagaimana langkah yang dapat diambil fiskus (pemeriksa) dalam menangani kasus tersebut ? apakah pemeriksa dapat menerapkan pendapat (*judgement*) tertentu? atau apakah *judgement-judgement* tersebut bersifat baku untuk semua pemeriksa di lingkungan DJP?

Jawaban : Langkah yang dapat diambil oleh pemeriksa adalah dengan menerapkan ketentuan *anti tax avoidance* dalam hal kasus yang timbul sudah diatur ketentuan anti *tax avoidance*. dalam hal belum ada ketentuan *specific anti tax avoidance*, pemeriksa dapat menerapkan ketentuan-ketentuan/pasal-pasal dari Undang-Undang Pajak Perhasilan yang terkait dengan kasus tersebut walaupun ketentuan khusus/ aturan pelaksanaan belum dibuat, dan pemeriksa juga harus menerapkan ketentuan-ketentuan dari Tax Treaty. Pemeriksa juga dapat menggunakan *judgment-judgment* tertentu sepanjang *judgment* tersebut tidak bertentangan dengan ketentuan dan *judgment* tersebut diterapkan kasus per kasus.

4. Dalam menangani pemeriksaan Wajib Pajak, apakah pemeriksa dibekali dengan pengetahuan yang memadai mengenai skema praktik-praktik penghindaran pajak yang pada umumnya dilakukan oleh PT. PMA serta pemahaman mengenai ketentuan-ketentuan penangkal (*anti tax avoidance*)?

Jawaban : Untuk meningkatkan pengetahuan, wawasan dan kemampuan pemeriksa baik dari segi teknis perpajakan maupun dari segi teknis pemeriksaan, maka pemeriksa dibekali pengetahuan memadai untuk mendeteksi praktik-praktik penghindaran pajak melalui *in house training*. Direktorat P2 telah memiliki modul-modul pemeriksaan yang dapat dijadikan acuan oleh pemeriksa dalam melakukan pemeriksaan secara efektif dan efisien. Selain itu, pemeriksa telah dibekali dengan pengetahuan mengenai skema praktik-praktik penghindaran pajak serta pemahaman mengenai ketentuan-ketentuan penangkal (*anti tax avoidance*) yang dilakukan dengan cara penyelenggaraan pelatihan bagi pemeriksa yang diberikan oleh narasumber

dari expert luar negeri, misalnya dari OECD, JICA/NTA, IRS, ATO dan lain-lain sebagai bahan pembandingan.

5. Berapa banyakkah pelatihan-pelatihan perpajakan terkait dengan masalah di atas diselenggarakan bagi para pemeriksa ?

Jawaban : Pelatihan perpajakan untuk pemeriksa dilakukan secara reguler untuk setiap tahunnya baik dengan narasumber dari dalam negeri maupun dari luar negeri, misalnya pelatihan risk management, computer audit, transfer pricing, tax treaty, perpajakan atas industri pertambangan dan lain-lain.

6. Banyak pemeriksa mengeluhkan bahwa mereka kesulitan menerapkan *anti tax avoidance* dalam rangka menangani praktik-praktik penghindaran pajak.

Bagaimana menurut pendapat Bapak?

Jawaban : Perlu dilakukan kajian lebih lanjut mengenai kesulitan-kesulitan yang ditemui oleh pemeriksa dalam menerapkan *anti tax avoidance*. Apakah kesulitan itu timbul karena pemeriksa belum memahami ketentuan tersebut atau karena pemeriksa kesulitan memperoleh bukti-bukti pendukung. Dalam hal kesulitan timbul karena ketidakmampuan pemeriksa untuk memahami aturan, maka dapat diatasi dengan memberikan pembekalan kepada pemeriksa mengenai ketentuan tersebut melalui pelatihan-pelatihan dengan kasus-kasus yang nyata. Dalam hal kesulitan timbul karena kesulitan memperoleh data, maka dapat diatasi dengan adanya kerjasama antara DJP dengan instansi lain atau *tax authority* dari negara *treaty partner*.

7. Menurut Bapak apakah hambatan dalam penerapan ketentuan *Anti Tax Avoidance* tersebut dan bagaimana cara DJP mengatasi masalah tersebut ?

Jawaban : Hambatan yang utama adalah belum adanya peraturan pelaksanaan dari ketentuan *anti tax avoidance* yang diatur dalam Undang-Undang Pajak Penghasilan, sehingga belum ada keseragaman pemahaman dan tindakan yang harus diambil oleh pemeriksa dalam hal menemukan adanya transaksi yang termasuk dalam *tax avoidance*. Untuk mengatasinya, maka DJP perlu membuat peraturan pelaksanaan yang jelas mengenai *specific anti tax avoidance* yang telah diamanatkan oleh Undang-Undang Pajak Penghasilan sehingga lebih dapat memberikan kepastian hukum baik bagi pemeriksa maupun WP.

8. Dalam melakukan pemeriksaan, apakah DJP sering mengacu pada putusan Badan Peradilan Pajak yang pernah dibuat atas sengketa pajak sejenis?

Berikan pendapat dan alasannya

Jawaban : Putusan BPP bukan merupakan bagian dari Peraturan Perundang-undangan Perpajakan, sehingga tidak dapat dijadikan acuan, namun demikian putusan BPP dapat dijadikan sebagai bahan pertimbangan bagi pemeriksa dalam pemeriksaan.

9. Seringkali koreksi pemeriksa atas kasus penghindaran pajak melalui transaksi *intercompany* antara PT. PMA dengan induk perusahaannya di luar negeri dipatahkan oleh Hakim BPP dalam kasus permohonan banding karena tidak memiliki dasar hukum yang kuat.

Bagaimana Bapak menyikapi dan mencari jalan keluar untuk mengantisipasi kasus-kasus serupa di masa yang akan datang?

Jawaban : Transaksi intercompany melibatkan dua yurisdiksi perpajakan yang berbeda, sehingga ketentuan pajak yang dapat dijadikan acuan atas transaksi tersebut adalah *tax treaty* dalam hal perusahaan luar negeri tersebut berasal dari negara yang mempunyai *tax treaty* dengan Indonesia. Dalam hal transaksi tersebut menimbulkan adanya kasus *transfer pricing*, maka ketentuan pajak yang dapat dijadikan acuan adalah selain ketentuan-ketentuan *tax treaty* yang terkait dengan transaksi tersebut juga ketentuan mengenai *transfer pricing* yang sudah diatur dalam perpajakan Indonesia.

Atas koreksi pemeriksa yang dipatahkan oleh BPP tersebut di atas, maka perlu dilakukan pengkajian apakah pemeriksanya yang tidak tepat melakukan koreksi atau hakim BPP yang belum memiliki pemahaman yang memadai mengenai ketentuan perpajakan, *tax treaty* atau *transfer pricing*. Untuk mengatasinya maka perlu dilakukan sosialisasi mengenai ketentuan perpajakan internasional, *tax treaty* dan *transfer pricing* baik kepada pemeriksa DJP maupun kepada BPP agar memperoleh pemahaman yang sama atas peraturan tersebut.

10. Apakah harapan Bapak terhadap BPP dalam upaya menangkal praktik-praktik penghindaran pajak oleh perusahaan PMA?

Jawaban : Harapannya adalah BPP dapat menjadi badan yang lebih objektif dalam menilai suatu masalah perpajakan yang menjadi sengketa. Khusus untuk masalah penghindaran pajak, maka BPP diharapkan dapat menyelenggarakan pelatihan-pelatihan mengenai pemahaman pajak internasional, *transfer pricing* dan lain-lain dengan narasumber dari luar negeri agar memperoleh pemahaman yang sama atas praktik-praktik perpajakan internasional, khususnya praktik-praktik penghindaran pajak.

Transkrip Hasil Wawancara
Dengan Kepala-Kepala Kantor Pelayanan Pajak
Penanaman Modal Asing
Tanggal : 12 Juni 2008 jam 14.00 di KPP. PMA Empat

1. Tanya : Bagaimanakah praktik-praktik penghindaran pajak (*tax avoidance*) yang dilakukan oleh perusahaan Penanaman Modal (PT. PMA) yang Bapak temui dalam tugas sehari-hari? Apakah semua skema penghindaran pajak internasional (skema transfer pricing, thin capitalization, CFC, treaty shopping dan pemanfaatan tax haven) ditemui dalam praktik di KPP yang Bapak pimpin?
Jawab: ya, khususnya Transfer pricing, thin capitalization dan beberapa menggunakan skema treaty shopping, pemanfaatan tax haven dan CFC
2. Tanya : Dari beberapa skema penghindaran pajak yang pada umumnya dilakukan (*transfer pricing, thin capitalization, treaty shopping, controlled foreign company* dan pemanfaat *tax haven country*), skema penghindaran pajak yang manakah yang paling banyak dilakukan oleh PT. PMA? Menurut Bapak, apa factor penyebabnya?
Jawab: Skema yang paling banyak digunakan adalah skema transfer pricing dan thin capitalization yang dilakukan melalui inter company transaction antara parent company (induk perusahaan) di luar negeri dengan subsidiary company (anak perusahaan) di Indonesia dengan memanfaatkan kelemahan-kelemahan yang terdapat dalam ketentuan perpajakan kita.
3. Tanya :Apakah pihak KPP (khususnya para staf yang langsung menangani masalah perpajakan PT. PMA) memahami masing-masing skema penghindaran pajak di atas?
Jawab : Pengetahuan perpajakan, khususnya yang terkait dengan skema-skema penghindaran pajak internasional belum seragam di kalangan fiskus di lingkungan KPP PMA
4. Tanya :Apakah pihak KPP PMA memahami dengan baik ketentuan penangkal penghindaran pajak (*Anti Tax Avoidance Rule*) Indonesia sebagaimana tercantum dalam pasal 18 UU PPh dan beberapa peraturan terkait?
Jawab : Belum seluruhnya menguasai penuh ketentuan penangkal penghindaran pajak kita
5. Tanya: Apakah ketentuan *Anti Tax Avoidance* yang ada di Indonesia dapat diaplikasikan dalam menangani kasus-kasus penghindaran pajak PT. PMA di lapangan?
 - a. Ps. 18 ayat (1) sebagai penangkal praktik thin capitaliazation
 - b. Ps. 18 ayat (2) dan Peraturan pelaksanaan terkait (SK.MK & SE Dirjen Pajak) sbg penangkal praktik CFC
 - c. Ps. 18 ayat (3) dan ayat (3a) sebagai penangkal praktik transfer pricing dan peraturan terkait.
 - d. SE. Dirjen pajak tentang penentuan criteria beneficial owner sebagai penangkal praktik treaty shopping

Jawab: Aplikasinya memerlukan waktu yang lama untuk mempelajari Untuk mengangkat transfer pricing memerlukan waktu yang cukup lama. Dalam praktiknya pada umumnya pemeriksaan hanya dilakukan terhadap satu entitas saja, padahal seharusnya agar efektif pemeriksaan dilakukan secara bersama-sama antar anggota grup. Namun kendalanya adalah masalah waktu pemeriksaan yang sangat singkat

6. Tanya: Kendala-kendala apakah yang dialami para petugas di KPP PMA dalam mengaplikasikan masing-masing ketentuan Anti *Tax Avoidance* yang ada di atas dalam menangani kasus-kasus penghindaran pajak PT. PMA yang dihadapi di lapangan?

Jawab : Kendala utama adalah karena pemeriksaan masih terfokus pada wajib pajak yang lebih bayar, pengetahuan yang menyangkut perpajakan internasional belum merata, jangka waktu pemeriksaan yang terbatas, adanya kendala untuk mendapatkan data melalui exchange of information dengan Negara lain dalam waktu yang relative singkat, dll.

7. Tanya : Apakah KPP PMA menyelenggarakan pelatihan-pelatihan perpajakan bagi para staf (khususnya yang menangani pemeriksaan / pengawasan terhadap kewajiban perpajakan PT. PMA), khususnya pelatihan yang terkait dengan perpajakan internasional dan yang terkait dengan pemahaman skema-skema penghindaran pajak di atas?

Jawab: Ada,beberapa kali, misalnya pelatihan mengenai transfer pricing dengan mengundang ahli atau mengundang Kepala Seksi dari Kantor Pusat yang menguasai masalah tersebut. Memang kami akui bahwa jumlah pelatihannya masih minim.

8. Tanya:Berapa kalikah dalam setahun pelatihan tersebut diselenggarakan? Dan siapakah yang diikutsertakan dalam pelatihan tersebut? Bgmnkah bentuk pelatihan tersebut (satu arah, case study, dll)

Jawab : Dalam satu tahun kurang dari 5 kali. Untuk mengikuti pelatihan mengenai transfer pricing yang diadakan di Kantor Pusat DJP memang yang diikut sertakan hanya beberapa orang perwakilan saja. Nantinya orang tersebut akan diminta untuk menyampaikan ilmu yang diperolehnya kepada rekan-rekan lainnya.

9. Tanya :Apakah ada bentuk lain selain pelatihan yang diberikan untuk membekali para staf dalam melaksanakan tugas (terkait dengan hal di atas)?

Jawab : Bentuk lain yang dilakukan untuk mengatasi kekurangan bentuk pelatihan dilakukan dengan beberapa cara antara lain: melakukan briefing kepala KPP kepada para pemeriksa, mengundang wajib pajak-wajib pajak yang memiliki bidang usaha khusus untuk menjelaskan bidang usahanya , dll.

10. Tanya: Apakah kendala-kendala yang dihadapi KPP yang bapak pimpin dalam menangani praktik penghindaran pajak di lingkungan WP PMA?

Jawab: Beberapa kendala yang kami rasakan antara lain adalah kemampuan staf yang tidak seragam karena latar belakang pendidikan yang beragam,

minimnya pelatihan khususnya terkait dengan perpajakan international, minimnya dana untuk melaksanakan pelatihan-pelatihan di tingkat KPP, masih kurangnya diklat terkait dengan perpajakan international untuk seluruh staf yang bekerja di KPP PMA, khususnya para pemeriksa, masalah mutasi yang terkadang tidak diikuti dengan kaderisasi keahlian bagi staf pengganti, relatif lamanya informasi yang diperoleh melalui exchange of information dengan negara-negara lain, dll.

11. Tanya: Upaya-upaya apakah yang dilakukan oleh pihak KPP dalam menangani kasus –kasus penghindaran pajak sebagaimana tersebut di atas?

Jawab: selain upaya-upaya yang telah disebutkan diatas, upaya lain yang dilakukan adalah dengan melakukan diskusi dengan para pemeriksa, khususnya mengenai transaksi yang terkait dengan praktik penghindaran pajak tersebut.

12. Tanya: .Dalam hal Wp melakukan penghindaran pajak (misalnya praktik thin capitalization), namun Indonesia tidak memiliki aturan *Debt Equity Ratio*, apakah Bp melakukan koreksi /judgement? Apa argument dalam melakukan koreksi tsb?

Jawab: Tergantung case by case, namun pada umumnya kita melakukan judgement dengan pendekatan kewajaran bisnis . Hal ini sesuai dengan ketentuan dalam pasal 18 ayat (3) UU PPh yang memberikan kewenangan kepada DJP untuk menghitung kembali sesuai dengan kewajaran.

13. Tanya:Apakah dalam melakukan pemeriksaan atas kasus penghindaran pajak, pihak KPP melakukan exchange of information? Dengan pihak mana saja (Domestik atau Internasional)? Apakah exchange of information tsb efektif dalam pelaksanaannya? Apakah ada kendala dalam pelaksanaannya?

Jawab: *Exchange of information* dengan negara lain terkait dengan penanganan kasus transfer pricing memang jarang dilakukan, karena kendala waktu pemeriksaan yang terbatas, sementara untuk mendapatkan informasi melalui exchange of information harus melalui Sub Direktorat HPI di kantor pusat DJP. Seringkali pemeriksaan telah selesai, namun informasi belum kita terima.

Pertukaran informasi domestik sering juga kita lakukan dengan instansi terkait lainnya, namun beberapa seringkali tidak merespon.

Untuk mendapatkan informasi tambahan kita mengupayakan memperolehnya melalui internet.

14. Tanya: Apakah dalam pihak KPP sering mengacu pada putusan hakim Pengadilan Pajak dalam menangani kasus-kasus di lapangan? Jika tidak, apa alasannya?

Jawab: Tidak, karena kita tidak terikat pada putusan hakim mengenai suatu kasus tertentu. Dalam hal ini kita mempelajari putusan hakim tersebut, namun tidak kita jadikan acuan untuk menangani kasus tertentu yang sejenis.

KEPUTUSAN MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA
NOMOR 1002/KMK.04/1984

TENTANG

PENENTUAN PERBANDINGAN ANTARA HUTANG DAN MODAL SENDIRI
UNTUK KEPERLUAN PENGENAAN PAJAK PENGHASILAN

MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA,

Menimbang :

- a. bahwa besarnya perbandingan antara hutang dan modal sendiri yang diperbolehkan untuk keperluan pengenaan pajak merupakan petunjuk mengenai keadaan perusahaan dan harus diperhatikan dalam penghitungan Pajak Penghasilan;
- b. bahwa oleh karena itu dipandang perlu mengeluarkan keputusan tentang besarnya perbandingan antara hutang dan modal sendiri;

Mengingat :

Pasal 18 ayat (1) Undang-undang Pajak Penghasilan 1984;

MEMUTUSKAN :

Menetapkan :

KEPUTUSAN MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA TENTANG PENENTUAN PERBANDINGAN ANTARA HUTANG DAN MODAL SENDIRI UNTUK KEPERLUAN PENGENAAN PAJAK PENGHASILAN.

Pasal 1

Untuk keperluan penghitungan Pajak Penghasilan besarnya perbandingan antara hutang dan modal sendiri (debt equity ratio) ditetapkan setinggi-tingginya tiga dibanding satu (3 : 1).

Pasal 2

- (1) Hutang sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 adalah saldo rata-rata pada tiap akhir bulan yang dihitung dari semua hutang baik hutang jangka panjang maupun hutang jangka pendek, selain hutang dagang.
- (2) Modal sendiri sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 adalah jumlah modal yang disetor pada akhir tahun pajak termasuk laba yang tidak dan/atau belum dibagikan.

Pasal 3

Dalam hal besarnya perbandingan hutang dan modal sendiri melebihi besarnya perbandingan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1, bunga yang dapat dikurangkan sebagai biaya adalah sebesar bunga atas hutang yang perbandingannya terhadap modal sendiri sesuai dengan perbandingan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1.

Pasal 4

Keputusan ini mulai berlaku sejak tanggal ditetapkan.

Agar setiap orang mengetahuinya, Keputusan ini dimuat dalam Berita Negara Republik Indonesia.

Ditetapkan di Jakarta
pada tanggal 8 Oktober 1984
MENTERI KEUANGAN,

DR Tax Software

KEPUTUSAN MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA
NOMOR 254/KMK.01/1985

TENTANG

PENUNDAAN PELAKSANAAN KEPUTUSAN MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA
NOMOR 1002/KMK.04/1984 TANGGAL 8 OKTOBER 1984
TENTANG PENENTUAN PERBANDINGAN ANTARA HUTANG DAN MODAL SENDIRI
UNTUK KEPERLUAN PENGENAAN PAJAK PENGHASILAN

MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA,

Menimbang :

- a. bahwa dengan Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor : 1002/KMK.04/1984 tanggal 8 Oktober 1984 telah ditetapkan Keputusan Menteri Keuangan Tentang Penentuan Perbandingan Antara Hutang dan Modal Sendiri Untuk Keperluan Pengenaan Pajak Penghasilan;
- b. bahwa penentuan besarnya perbandingan antara hutang dan modal sendiri untuk keperluan pengenaan Pajak Penghasilan yang bersifat dan berlaku umum dikuatirkan akan menghambat perkembangan dunia usaha, sehingga dipandang perlu untuk menangguhkan pelaksanaan Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor : 1002/KMK.04/1984 tanggal 8 Oktober 1984;

Mengingat :

Pasal 18 ayat (1) Undang-undang Pajak Penghasilan 1984;

MEMUTUSKAN :

Menetapkan :

KEPUTUSAN MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA TENTANG PENANGGUHAN PELAKSANAAN KEPUTUSAN MENTERI KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA NOMOR : 1002/KMK.04/1984 TANGGAL 8 OKTOBER 1984 TENTANG PENENTUAN PERBANDINGAN ANTARA HUTANG DAN MODAL SENDIRI UNTUK KEPERLUAN PENGENAAN PAJAK PENGHASILAN.

Pasal 1

Pelaksanaan Keputusan Menteri Keuangan Republik Indonesia Nomor : 1002/KMK.04/1984 tanggal 8 Oktober 1984 Tentang Penentuan Perbandingan Antara Hutang dan Modal Sendiri Untuk Keperluan Pengenaan Pajak Penghasilan ditangguhkan sampai saat yang ditentukan kemudian oleh Menteri Keuangan.

Pasal 2

Keputusan ini mulai berlaku pada tanggal ditetapkan dan mempunyai daya laku surut sejak tanggal 8 Oktober 1984.

Agar setiap orang mengetahuinya, memerintahkan pengumuman Keputusan ini dengan penempatannya dalam Berita Negara Republik Indonesia.

Ditetapkan di JAKARTA.
Pada tanggal 8 Maret 1985.
MENTERI KEUANGAN,

ttd

RADIUS PRAWIRO

Keputusan Menteri Keuangan 650/KMK.04/1994 Tanggal 29 Desember 1994
Tentang Penetapan Saat Diperolehnya Dividen Atas Penyertaan Modal Pada
Badan Usaha Di Luar Negeri Yang Sahamnya Tidak Diperdagangkan Di Bursa
Efek.

Keputusan Menteri Keuangan 650/KMK.04/1994

Tanggal 29 Desember 1994

Tentang Penetapan Saat Diperolehnya Dividen Atas Penyertaan Modal Pada
Badan Usaha Di Luar Negeri Yang Sahamnya Tidak Diperdagangkan Di Bursa
Efek

Pasal 1

- (1) Untuk keperluan penghitungan Pajak Penghasilan, saat diperolehnya dividen oleh Wajib Pajak dalam negeri atas penyertaan modal pada badan usaha di luar negeri yang sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek, ditetapkan pada bulan keempat setelah berakhirnya batas waktu kewajiban penyampaian surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan badan usaha di luar negeri tersebut untuk tahun pajak yang bersangkutan.
- (2) Apabila tidak ada ketentuan batas waktu penyampaian surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) atau tidak ada kewajiban penyampaian surat pemberitahuan tahunan pajak penghasilan, saat diperolehnya dividen ditetapkan pada bulan ketujuh setelah tahun pajak berakhir.

Pasal 2

Wajib Pajak dalam negeri sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 adalah Wajib Pajak yang:

- a. memiliki sekurang-kurangnya 50% (limapuluh persen) dari jumlah saham yang disetor pada badan usaha di luar negeri; atau
- b. secara bersama-sama dengan Wajib Pajak dalam negeri lainnya memiliki sekurang-kurangnya 50% (limapuluh persen) dari jumlah saham yang disetor pada badan usaha di luar negeri.

Pasal 3

Badan usaha di luar negeri sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1 dan Pasal 2 adalah badan usaha yang bertempat kedudukan di negara atau tempat seperti tersebut dalam lampiran Keputusan ini.

Pasal 4

- (1) Wajib Pajak dalam negeri sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 wajib menghitung dividen yang menjadi haknya terhadap laba setelah pajak sebanding dengan penyertaannya pada badan usaha di luar negeri sebagaimana dimaksud dalam Pasal 3.
- (2) Dividen sebagaimana dimaksud pada ayat (1) wajib dilaporkan oleh Wajib Pajak dalam negeri dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan untuk tahun pajak saat dividen tersebut dianggap diperoleh sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1.
- (3) Apabila kemudian terjadi pembagian dividen dalam jumlah yang melebihi dividen sebagaimana dimaksud pada ayat (1), maka kelebihan jumlah tersebut wajib dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan pada tahun pajak dibagikannya dividen tersebut.

Pasal 5

- (1) Penghitungan dividen sebagaimana dimaksud dalam Pasal 4 tidak dilakukan apabila sebelum jangka waktu sebagaimana tersebut dalam Pasal 1, badan usaha di luar negeri dimaksud sudah membagikan dividen yang menjadi hak Wajib Pajak.
- (2) Apabila kemudian terjadi pembagian dividen selain dividen sebagaimana dimaksud pada ayat (1), maka dividen tersebut wajib dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan pada Tahun pajak dibagikannya dividen tersebut.

Pasal 6

- (1) Pajak atas dividen yang telah dibayar atau dipotong di luar negeri dapat dikreditkan untuk keperluan penghitungan Pajak Penghasilan sesuai dengan ketentuan Pasal 24 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994.
- (2) Dalam hal terjadi pembagian dividen yang saat perolehannya telah ditetapkan sesuai dengan ketentuan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 1,

pajak yang dibayar atau dipotong di luar negeri atas dividen tersebut dikreditkan pada tahun pajak dibayar atau dipotongnya pajak tersebut sesuai dengan ketentuan Pasal 24 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994.

Pasal 7

Ketentuan lebih lanjut mengenai pelaksanaan Keputusan ini ditetapkan oleh Direktur Jenderal Pajak.

Pasal 8

Keputusan Menteri Keuangan ini mulai berlaku pada tanggal 1 Januari 1995. Agar seliap orang mengetahuinya, memerintahkan pengumuman Keputusan ini dengan penempatannya dalam Berita Negara Republik Indonesia.

Lampiran Keputusan Menteri Keuangan Nomor : 650/KMK.04/1994
Tanggal : 29 Desember 1994

Daftar Negara Atau Tempat Kedudukan Badan Usaha Di Luar Negeri

- | | | |
|----------------------------|----------------------|-----------------|
| 1. Argentina | 12. El Salvador | 23 Paraguay |
| 2. Bahama | 13. Estonia | 24 Peru |
| 3. Bahrain | 14. Hongkong | 25 Qatar |
| 4. Balize | 15. Liechtenstein | 26 St. Lucia |
| 5. Bermuda | 16. Lithuania | 27 Saudi Arabia |
| 6. British Isle | 17. Macau | 28 Uruguay |
| 7. British Virgin Island | 18. Mauritius | 29 Venezuela |
| 8. Caymand Island | 19 Mexico | 30 Vanuatu |
| 9. Channel Island Greensey | 20 Nederland Antiles | 31 Yunani |
| 10. Channel Island Jersey | 21 Nikaragua | 32 Zambia |
| 11. Cook Island | 22 Panama | |

Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak SE-22/PJ.4/1995 Tanggal 26 April 1995
Tentang Dividen Dari Penyertaan Modal Pada Badan Usaha Di Luar Negeri Yang
Sahamnya Tidak Diperdagangkan Di Bursa Efek (Seri PPh Umum No. 10).

Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak SE-22/PJ.4/1995

Tanggal 26 April 1995

Tentang Dividen Dari Penyertaan Modal Pada Badan Usaha Di Luar Negeri Yang
Sahamnya Tidak Diperdagangkan Di Bursa Efek (Seri PPh Umum No. 10)

Sehubungan dengan telah ditetapkannya Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 650/KMK.04/1994 tanggal 29 Desember 1994 tentang Penetapan Saat Diperolehnya Dividen atas Penyertaan Modal pada Badan Usaha di Luar Negeri yang Sahamnya Tidak Diperdagangkan di Bursa Efek sebagai pelaksanaan ketentuan Pasal 18 ayat (2) Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 10 Tahun 1994, dengan ini diberikan beberapa penegasan sebagai berikut :

1. Ketentuan tentang saat diperolehnya dividen dari penyertaan pada badan usaha di luar negeri tersebut berlaku bagi wajib pajak dalam negeri baik orang pribadi maupun badan yang memiliki sekurang-kurangnya 50% (lima puluh persen) dari jumlah saham yang disetor baik sendiri-sendiri maupun bersama-sama dengan wajib pajak dalam negeri lainnya pada badan usaha di negara-negara sebagaimana tersebut dalam lampiran Keputusan Menteri Keuangan tersebut di atas, yang sahamnya tidak diperdagangkan di bursa efek manapun.
2. Penentuan saat diperolehnya dividen sebagaimana dimaksud dalam Keputusan Menteri Keuangan tersebut berlaku terhadap laba setelah pajak yang diterima atau diperoleh badan usaha luar negeri sebagaimana dimaksud pada butir 1 dalam tahun buku yang berakhir setelah tanggal 30 Juni 1994.
3. Dividen yang diterima atau diperoleh wajib pajak dalam negeri dari badan usaha luar negeri tersebut yang berasal dari laba setelah pajak tahun buku yang berakhir pada tanggal 30 Juni 1994 dan sebelumnya diakui sebagai

penghasilan wajib pajak dalam negeri yang bersangkutan dan harus dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan (SPT Tahunan PPh) tahun pajak diterimanya dividen tersebut.

4. Sesuai dengan asas Self Assesment, wajib pajak dalam negeri wajib melaporkan dividen sebagai-mana dimaksud dalam butir 2 di atas dalam SPT Tahunan PPh tahun pajak saat dividen tersebut menurut ketentuan ditetapkan telah diperoleh.
5. Sesuai dengan ketentuan Pasal 1 Keputusan Menteri Keuangan tersebut di atas, penentuan saat diperolehnya dividen terkait dengan ada atau tidak adanya batas waktu atau kewajiban penyampaian SPT Tahunan PPh oleh badan usaha luar negeri tersebut. Dalam hal di negara tempat kedudukan badan usaha luar negeri tersebut tidak ada batas waktu atau kewajiban penyampaian SPT Tahunan PPh, maka dividen ditetapkan telah diperoleh pada bulan ketujuh setelah tahun pajak berakhir.

Contoh :

- a. Apabila tahun buku badan usaha luar negeri tersebut berakhir pada tanggal 31 Desember 1995, maka dividen ditetapkan telah diperoleh dalam bulan Juli 1996.
- b. Apabila tahun buku badan usaha luar negeri tersebut berakhir pada tanggal 31 Maret 1996 dividen ditetapkan telah diperoleh dalam bulan Oktober 1996.

Dalam hal di negara tempat kedudukan badan usaha luar negeri tersebut ada batas waktu kewajiban penyampaian SPT Tahunan PPh, maka dividen ditetapkan telah diperoleh pada bulan ke empat setelah berakhirnya batas waktu penyampaiannya.

Contoh:

Apabila batas waktu penyampaian SPT Tahunan PPh di negara tempat kedudukan badan usaha luar negeri tersebut berakhir pada tanggal 31 Maret 1996, maka dividen ditetapkan telah diperoleh dalam bulan Juli 1996.

6. Besarnya dividen yang ditetapkan telah diperoleh wajib pajak dalam negeri adalah sebanding dengan besarnya penyertaannya dalam badan usaha luar negeri tersebut.

Misalnya PT.A dan PT.B mempunyai penyertaan masing-masing 30% dan 20% dari modal yang disetor pada Z Ltd. yang berkedudukan di Cayman

Island dan untuk tahun buku yang berakhir pada 31. Desember 1995 Z Ltd. memperoleh laba setelah pajak sebesar US\$50,000.00 sedang nilai tukar US\$ terhadap Rupiah dalam bulan Juli 1995 berdasarkan Keputusan Menteri Keuangan adalah Rp. 2.200,00 untuk setiap US\$, maka dividen yang ditetapkan telah diperoleh PT. A adalah sebesar $30\% \times US\$50,000.00 \times Rp2.200,00 = Rp33.000.000,00$, dan dividen yang ditetapkan telah diperoleh PT. B adalah sebesar $20\% \times US\$50,000.00 \times Rp2.200,00 = Rp22.000.000,00$.

7. Pelaporan dalam SPT Tahunan PPh wajib pajak dalam negeri sebagaimana dimaksud pada butir 2 di atas dilakukan dengan memperhatikan tahun buku wajib pajak dalam negeri yang bersangkutan.

Contoh :

- a. Apabila tahun buku wajib pajak dalam negeri berakhir pada tanggal 31 Desember, maka untuk dividen yang ditetapkan telah diperoleh dalam bulan Juli 1996 atau Oktober 1996 sebagaimana dimaksud dalam contoh pada butir 4 di atas harus dilaporkan dalam SPT Tahunan PPh tahun pajak 1996,
 - b. Apabila tahun buku wajib pajak dalam negeri yang bersangkutan berakhir pada tanggal 31 Juli, maka untuk dividen yang ditetapkan telah diperoleh dalam bulan Juli 1996 harus dilaporkan dalam SPT Tahunan PPh tahun pajak 1996, sedang dividen yang ditetapkan telah diperoleh dalam bulan Oktober 1996 dilaporkan dalam SPT Tahunan PPh tahun pajak 1997
8. Oleh karena pada waktu memperhitungkan dividen yang ditetapkan telah diperoleh tersebut belum ada pajak yang secara nyata dibayar di luar negeri, maka dalam SPT Tahunan PPh tahun pajak dilaporkannya dividen yang ditetapkan telah diperoleh tidak boleh diperhitungkan kredit pajak luar negeri sebagaimana dimaksud dalam Pasal 24 Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 10 Tahun 1994 dan Keputusan Menteri Keuangan Nomor: 640/KMK.04/1994 tanggal 29 Desember 1994 tentang Kredit Pajak Luar Negeri (PPh Pasal 24). Dengan demikian dalam SPT Tahunan PPh tahun pajak 1996 dan SPT Tahunan PPh tahun pajak 1997 sebagaimana dimaksud dalam contoh pada butir 7 di atas tidak boleh dikreditkan PPh Pasal 24 yang berkenaan dengan

dividen yang ditetapkan telah diperoleh dalam bulan Juli 1996 dan bulan Oktober 1996.

Dalam hal di kemudian hari ternyata wajib pajak dalam negeri yang bersangkutan menerima pembagian dividen, maka PPh Pasal 24 diperhitungkan dalam SPT Tahunan PPh tahun pajak diterimanya dividen.

Dalam hal dividen yang sebenarnya diterima di kemudian hari tersebut lebih besar dari jumlah dividen yang ditetapkan telah diperoleh, maka selisihnya harus dilaporkan sebagai penghasilan dalam SPT Tahunan PPh tahun pajak diterimanya dividen tersebut.

Demikian untuk dilaksanakan dengan sebaik-baiknya.



Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak SE-35/PJ.4/1995 Tanggal 7 Juli 1995
Penegasan Lebih Lanjut Atas Dividen Dari Penyertaan Modal Pada Badan
Usaha Di Luar Negeri Yang Sahamnya Tidak Diperdagangkan Di Bursa Efek
(Seri PPh Umum No. 16)

Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak SE-35/PJ.4/1995
Tanggal 7 Juli 1995

Penegasan Lebih Lanjut Atas Dividen Dari Penyertaan Modal Pada Badan
Usaha Di Luar Negeri Yang Sahamnya Tidak Diperdagangkan Di Bursa Efek
(Seri PPh Umum No. 16)

Dengan Surat Edaran Nomor : SE-22/PJ.4/1995 tanggal 26 April 1995 (Seri PPh Umum Nomor 10) telah diberikan penegasan sehubungan dengan telah ditetapkannya Keputusan Menteri Keuangan Nomor : 650/KMK.04/1994 tanggal 29 Desember 1994 tentang Penetapan Saat Diperolehnya Dividen atas Penyertaan Modal pada Badan Usaha di Luar Negeri yang Sahamnya Tidak Diperdagangkan di Bursa Efek. Sehubungan dengan masih adanya pertanyaan berkenaan dengan Keputusan Menteri Keuangan tersebut, dengan ini diberikan penegasan lebih lanjut sebagai berikut :

- 1 Berdasarkan ketentuan Pasal 4 Keputusan Menteri Keuangan tersebut di atas Wajib Pajak dalam negeri baik sendiri ataupun secara bersama-sama dengan Wajib Pajak dalam negeri lainnya memiliki sekurang-kurangnya 50% (lima puluh persen) dari jumlah saham yang disetor pada badan usaha yang bertempat kedudukan di negara-negara sesuai dengan lampiran Keputusan Menteri Keuangan tersebut, wajib menghitung dan melaporkan dividen yang menjadi haknya terhadap laba setelah pajak sebanding dengan penyertaannya pada badan usaha di luar negeri. Yang dimaksud dengan laba setelah pajak adalah laba usaha sesuai dengan laporan keuangan yang disusun berdasarkan prinsip-prinsip akuntansi yang lazim berlaku di negara yang bersangkutan dan telah diaudit oleh akuntan publik, setelah dikurangi dengan pajak penghasilan yang terutang di negara tersebut.

2. Berdasarkan ketentuan Pasal 5 Keputusan Menteri Keuangan tersebut di atas, penghitungan dividen sebagaimana dimaksud pada butir 1 tidak dilakukan apabila sebelum jangka waktu yang ditetapkan dalam Pasal 1 Keputusan Menteri Keuangan tersebut badan usaha di luar negeri sudah membagikan dividen yang menjadi hak Wajib Pajak. Yang dimaksud dengan dividen yang menjadi hak Wajib Pajak adalah dividen yang sekurang-kurangnya sama besarnya dengan dividen yang dihitung sebanding dengan penyertaan Wajib Pajak pada badan usaha di luar negeri. Dalam hal demikian maka dividen tersebut harus dilaporkan dalam Surat Pemberitahuan Tahunan Pajak Penghasilan (SPT Tahunan PPh) tahun pajak yang meliputi bulan diterimanya dividen.

Demikian untuk dilaksanakan dengan sebaik-baiknya.



DEPARTEMEN KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA
DIREKTORAT JENDERAL PAJAK

9 Maret 1993

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 menyetero kekurangan PPN-nya (dan PPN BM kalau terutang).

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

Contoh 2 :

PT. A memiliki 25% saham PT. B. Atas penyerahan barang ke PT. B, PT. A membebankan harga jual Rp. 160,- per unit. PT. A tidak melakukan penjualan kepada pihak ketiga yang tidak ada hubungan istimewa.

Perlakuan Perpajakan :

Dalam contoh di atas, maka harga yang wajar adalah harga pasar atas barang yang sama (dengan barang yang diserahkan PT. A) yang terjadi antar pihak-pihak yang tidak ada hubungan istimewa. Apabila ditemui kesulitan untuk mendapatkan harga pasar sebanding untuk barang yang sama (terutama karena PT. A tidak menjual kepada pihak yang tidak ada hubungan istimewa), maka dapat ditanggulangi dengan menerapkan harga pasar wajar dari barang yang sejenis atau serupa, yang terjadi antar pihak-pihak yang tidak ada hubungan istimewa.

Dalam hal terdapat kesulitan untuk mendapatkan harga pasar sebanding untuk barang yang sejenis atau serupa, karena barang tersebut mempunyai spesifikasi khusus, misalnya semi finished products, maka pendekatan harga pokok plus (cost plus method) dapat digunakan untuk menentukan kewajaran harga penjualan PT. A.] b

Misalnya diketahui bahwa PT. A memperoleh bahan baku dan bahan pembantu produksinya dari para pemasok yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Harga pokok barang yang diproduksi per unit adalah Rp. 150,- dan laba kotor yang pada umumnya diperoleh dari penjualan barang yang sama antar pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa (comparable mark up) adalah 40% dari harga pokok.

Dengan menerapkan metode harga pokok plus maka harga jual yang wajar atas barang tersebut dari PT. A kepada PT. B untuk tujuan penghitungan penghasilan kena pajak/dasar pengenaan pajak adalah Rp. 210 {Rp. 150 + (40% x Rp. 150)}.

Contoh 3 :

PT. B menjual kembali barang yang dibeli dari PT. A pada contoh 2 di atas ke pihak yang tidak ada hubungan istimewa dengan harga Rp. 250,- per unit. Laba kotor sebanding untuk penjualan barang tersebut adalah 20% dari harga jualnya.

Perlakuan Perpajakan :

(1) Dalam menguji kewajaran harga penjualan dari PT. A ke PT. B, selain pendekatan harga pokok plus, dapat pula diterapkan pendekatan harga jual minus (sales minus/ resale price method). Dengan menerapkan metode tersebut maka harga penjualan barang PT. A ke PT. B yang wajar untuk perhitungan pajak penghasilan/dasar pengenaan pajak adalah Rp. 200,- {Rp. 250,- - (20% x Rp. 250,-)}.]

(2) Apabila ternyata terdapat kesulitan dalam memperoleh harga pasar sebanding dan juga sulit menerapkan metode harga jual minus maupun harga pokok plus maka dapat digunakan metode lainnya, misalnya dengan pendekatan tingkat laba perusahaan sebanding (comparable profits) atau tingkat hasil investasi (return on investment) dari usaha yang sama, serupa atau sejenis. Misalkan diketahui bahwa persentase laba kotor jenis usaha yang sama dengan usaha PT. A dari data dunia bisnis adalah 30%. Selanjutnya ternyata bahwa laba kotor yang dilaporkan PT. A adalah 15%. Karena terdapat deviasi tingkat laba PT. A dari tingkat laba rata-rata tersebut di atas, maka dapat diduga bahwa ada penggeseran laba melalui penjualan dengan harga yang kurang wajar dari PT. A ke PT. B. Kalau misalnya PT. B merupakan pembeli tunggal (monopsoni) barang yang dijual PT. A tersebut, laba kotor PT. A atas barang tersebut untuk tujuan penghitungan pajak terutang harus dihitung kembali]

menjadi sebesar 30%.

(2) Kekurang-wajaran harga pembelian

Contoh :

H Ltd Hongkong memiliki 25 % saham PT. B. PT. B mengimpor barang produksi H Ltd dengan harga Rp. 3.000 per unit. Produk tersebut dijual kembali kepada PT. Y (tidak ada hubungan istimewa) dengan harga Rp. 3500 per unit.

Perlakuan perpajakan :

Pada contoh tersebut di atas, pertama-tama dicari harga pasar sebanding untuk barang yang sama, sejenis atau serupa atas pembelian/impor dari pihak yang tidak ada hubungan istimewa atau antar pihak-pihak yang tidak ada hubungan istimewa (sama halnya dengan kasus harga penjualan). Apabila ditemui kesulitan, maka pendekatan harga jual minus dapat diterapkan, yaitu dengan 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 pembanding dari luar negeri maka permintaan hendaknya ditujukan ke Direktorat Peraturan Perpajakan. Selanjutnya Direktorat tersebut akan melaksanakan permintaan data dimaksud ke Negara yang bersangkutan. Prosedur permintaan data dilakukan sesuai dengan ketentuan pada Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda yang berlaku.

Demikian untuk dilaksanakan dengan sebaik-baiknya.

DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

ttd

Drs. MAR'IE MUHAMMAD

MPA
[Signature]

penghindaran pajak, yang dapat terjadi karena adanya hubungan istimewa. Apabila terdapat hubungan istimewa, kemungkinan dapat terjadi penghasilan dilaporkan kurang dari semestinya ataupun pembebanan biaya melebihi dari yang seharusnya. Dalam hal demikian Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan kembali besarnya penghasilan dan atau biaya sesuai dengan keadaan seandainya di antara para Wajib Pajak tersebut tidak terdapat hubungan istimewa. Dalam menentukan kembali jumlah penghasilan dan atau biaya tersebut dapat dipakai beberapa pendekatan, misalnya data pembanding, alokasi laba berdasar fungsi atau peran serta dari Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dan indikasi serta data lainnya.

Demikian pula kemungkinan terdapat penyertaan modal secara terselubung, dengan menyatakan penyertaan modal tersebut sebagai utang, maka Direktur Jenderal Pajak berwenang untuk menentukan utang tersebut sebagai modal perusahaan. Penentuan tersebut dapat dilakukan misalnya melalui indikasi mengenai perbandingan antara modal dengan utang yang lazim terjadi antara para pihak yang tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa atau berdasar data atau indikasi lainnya.

Dengan demikian bunga yang dibayarkan sehubungan dengan utang yang dianggap sebagai penyertaan modal itu tidak diperbolehkan untuk dikurangkan, sedangkan bagi pemegang saham yang menerima atau memperolehnya dianggap sebagai dividen yang dikenakan pajak.

Ayat (3a)

Kesepakatan harga transfer (Advance Pricing Agreement/APA) adalah kesepakatan antara Wajib Pajak dengan Direktur Jenderal Pajak mengenai harga jual wajar produk yang dihasilkannya kepada pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa (related parties) dengannya. Tujuan diadakannya APA adalah untuk mengurangi terjadinya praktik penyalahgunaan transfer pricing oleh perusahaan multi nasional. Persetujuan antara Wajib Pajak dengan Direktur Jenderal Pajak tersebut dapat mencakup beberapa hal antara lain harga jual produk yang dihasilkan, jumlah royalti dan lain-lain, tergantung pada kesepakatan. Keuntungan dari APA selain memberikan kepastian hukum dan kemudahan penghitungan pajak, Fiskus tidak perlu melakukan koreksi atas harga jual dan keuntungan produk yang dijual Wajib Pajak kepada perusahaan dalam grup yang sama. APA dapat bersifat unilateral, yaitu merupakan kesepakatan antara Direktur Jenderal Pajak dengan Wajib Pajak atau bilateral, yaitu kesepakatan antara Direktur Jenderal Pajak dengan otoritas perpajakan negara lain yang menyangkut Wajib Pajak yang berada di wilayah yurisdiksinya.

Ayat (4)

Hubungan istimewa di antara Wajib Pajak dapat terjadi karena ketergantungan atau keterikatan satu dengan yang lain yang disebabkan karena :

- a. kepemilikan atau penyertaan modal;
- b. adanya penguasaan melalui manajemen atau penggunaan teknologi.

Selain karena hal-hal tersebut di atas, hubungan istimewa di antara Wajib Pajak orang pribadi dapat pula terjadi karena adanya hubungan darah atau karena perkawinan.

Huruf a

Hubungan istimewa dianggap ada apabila terdapat hubungan

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 terhutang 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 dibidang 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'IE MUHAMMAD

BAB I PENDAHULUAN

Sebagaimana diketahui, dewasa ini semakin berkembang badan-badan usaha yang merupakan group yang secara langsung atau tidak langsung di bawah kepemilikan atau penguasaan pihak yang sama, dengan kata lain mempunyai hubungan istimewa (*related parties*).

Adalah wajar apabila di antara badan-badan usaha tersebut terjadi transaksi-transaksi sebagaimana halnya transaksi-transaksi dengan perusahaan lain di luar group. Transaksi tersebut dapat berupa penjualan barang-barang, pemberian jasa-jasa, pemberian hak paten dan pengetahuan tertentu, pemberian pinjaman dan lain-lain.

Harga yang diperhitungkan pada transaksi antara anggota group tersebut sering kali tidak sama dengan harga yang berlaku di pasaran bebas, atau dengan perkataan lain telah terjadi penentuan harga yang tidak wajar (*non arm's length price*).

Dalam Pasal 18 ayat (3) Undang-Undang PPh Tahun 1984 disebutkan bahwa hubungan istimewa dianggap ada :

- a. Dalam hal Wajib Pajak adalah badan :
 1. Hubungan antara dua atau lebih Wajib Pajak yang berada di bawah pemilikan atau penguasaan yang sama baik langsung maupun tidak langsung;
 2. Hubungan antara Wajib Pajak yang mempunyai penyertaan 25% atau lebih pada pihak yang lain, atau hubungan antara Wajib Pajak yang mempunyai penyertaan 25% atau lebih pada dua pihak atau lebih, demikian pula hubungan antara dua pihak atau lebih yang disebut terakhir.
- b. Dalam hal Wajib Pajak adalah orang pribadi atau perseorangan :

Keluarga sedarah dan semenda dalam garis keturunan lurus satu derajat atau keluarga sedarah dan semenda dalam garis keturunan ke samping satu sederajat.

Dari ketentuan tersebut di atas, maka dapat disimpulkan bahwa hubungan istimewa dapat terjadi :

 1. antara pihak-pihak yang bertempat tinggal, didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia;
 2. antara pihak yang bertempat tinggal, didirikan atau bertempat kedudukan di Indonesia dengan pihak yang bertempat tinggal/kedudukan di luar Indonesia.

Untuk mencegah terjadinya penghindaran pajak antara lain melalui penentuan harga yang tidak wajar, dalam perundang-undangan perpajakan telah terdapat ketentuan-ketentuan yang pada dasarnya memberikan wewenang kepada aparat pajak untuk melakukan koreksi terhadap transaksi yang tidak wajar dengan pihak lain yang mempunyai hubungan istimewa. (Pasal 5 ayat (1) dan ayat (2), Pasal 5 ayat (1) huruf e dan Pasal 18 ayat (2) Undang-Undang PPh 1984, Pasal 2 ayat (1) Undang-Undang PPN 1984).

Oleh karena itu dalam pemeriksaan pajak untuk menghitung berapa sebenarnya pajak terhutang atas transaksi-transaksi yang dilakukan dengan pihak yang mempunyai hubungan istimewa (*related parties*) terutama antara Wajib Pajak Dalam Negeri (Indonesia) dengan Wajib Pajak (pihak) yang berkedudukan di Tax Haven Countries (Negara yang memungut pajak lebih rendah dari Indonesia), Pemeriksa perlu menentukan harga yang wajar (*arm's length price*) atas transaksi-transaksi yang dapat dikelompokkan sebagai berikut :

1. Penentuan harga barang;
2. Penentuan imbalan atas jasa, imbalan karena penggunaan harta atau hak;
3. Perhitungan pembebanan biaya tidak langsung yang dialokasikan dari kantor pusatnya, seperti biaya pengawasan, administrasi/sekretariat, perencanaan dan sebagainya;
4. Penentuan besarnya bunga pinjaman.

Sehubungan dengan permasalahan tersebut di atas maka perlu diberikan Pedoman Pemeriksaan Pajak terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa. Pedoman ini merupakan tambahan atas Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor Kep.01/PJ.7/1990 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak (Pedoman Pemeriksaan Pajak), oleh karena itu mengenai hal-hal yang bersifat umum yang telah diatur dalam keputusan tersebut tetap harus dipatuhi dalam melakukan pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa dengan pemasok maupun pelanggan yang terutama berkedudukan di tax haven countries, harus dipelajari kemungkinan adanya over dan under invoicing.

3. Mempelajari Laporan pemeriksaan terdahulu

Hal ini bertujuan untuk mengetahui hal-hal sebagaimana dimaksud dalam huruf b, huruf c dan huruf d di atas sehingga dapat dijadikan petunjuk dalam pemeriksaan yang akan dilaksanakan.

1.2 Menganalisa SPT dan Laporan Keuangan Wajib Pajak

Tujuan analisa adalah untuk mendeteksi adanya ketidakajaran harga penjualan atau pembelian di antara pihak yang mempunyai hubungan istimewa. Untuk itu diperlukan angka-angka rasio. Angka-

angka rasio tersebut dibandingkan dengan rasio-rasio berdasarkan laporan keuangan Wajib Pajak tahun-tahun sebelumnya, rasio-rasio dari perusahaan sejenis (yang diperoleh misalnya melalui hasil pemeriksaan dari perusahaan sejenis, atau konfirmasi ke Pusat Pengolahan Data dan Informasi Perpajakan), atau sumber-sumber lainnya.

Perlu ditegaskan bahwa hasil analisa ini baru merupakan indikasi yang perlu diperhatikan secara khusus pada saat mendapatkan pembuktian di lapangan.

Adapun pelaksanaannya adalah sebagai berikut :

1. Rasio Laba Kotor dan Laba Bersih

- a. Rasio Laba Kotor = $\frac{\text{Laba Kotor}}{\text{Penjualan}}$, atau
 Rasio Laba Kotor = $\frac{\text{Laba Kotor}}{\text{Harga Pokok}}$
- b. Rasio Laba Bersih = $\frac{\text{Laba Bersih}}{\text{Penjualan}}$

Indikasi yang dapat diperoleh dari analisa rasio ini adalah sebagai berikut :

- a. Apabila rasio laba kotor lebih kecil dibandingkan dengan rasio laba kotor dari perusahaan sejenis, kemungkinan adanya harga tidak wajar yang mempengaruhi jumlah penjualan atau jumlah harga pokok;
- b. Apabila rasio laba bersih lebih kecil dibandingkan dengan rasio laba bersih dari perusahaan sejenis, kemungkinan adanya pembebanan harga tidak wajar yang mempengaruhi biaya umum/biaya tidak langsung/biaya operasi (seperti : biaya bunga, biaya riset dan pengembangan atau alokasi biaya kantor pusat/induk perusahaan terhadap kantor cabang/anak perusahaan yang tidak mempunyai kaitan langsung dengan usaha Wajib Pajak).

2. Rasio Operasi

$$\text{Rasio Operasi} = \frac{\text{Total Biaya Operasi}}{\text{Penjualan}}$$

Dengan membandingkan rasio ini dengan rasio perusahaan sejenis akan diperoleh indikasi pembebanan biaya-biaya yang mungkin tidak wajar, misalnya mengenai :

- a. Biaya bunga pinjaman;
- b. Biaya penelitian dan pengembangan;
- c. Biaya royalti;
- d. Biaya Induk Perusahaan/Kantor Pusat yang dibebankan kepada Wajib Pajak yang diperiksa.

3. Rasio Tingkat Hasil Aktiva

$$\text{ROA} = \frac{\text{Laba Bersih}}{\text{Total Aktiva}}$$

Analisa ROA bertujuan memperoleh petunjuk apakah ada penambahan aktiva yang berasal dari peminjaman atau penyewaan aktiva dengan beban bunga/sewa yang tidak wajar. Apabila ROA lebih kecil dari ROA perusahaan sejenis, kemungkinan terdapat pinjaman untuk membeli aktiva atau penyewaan aktiva yang dibebani dengan biaya bunga/sewa yang kurang wajar.

4. Perputaran Persediaan

$$\text{Perputaran Persediaan} = \frac{\text{Harga Pokok Penjualan}}{\text{Rata-rata Persediaan}}$$

Tujuannya adalah untuk mendeteksi kemungkinan adanya pergeseran pembebanan pembiayaan persediaan dari induk perusahaan ke distributor sebagai afiliasinya. Apabila perputaran persediaan rendah dihubungkan dengan rendahnya rasio laba bersih terhadap biaya operasi (termasuk bunga), maka terdapat indikasi adanya pergeseran pembiayaan persediaan sebagaimana disebut di atas.

5. Rasio Laba Bersih terhadap Biaya Operasi

$$= \frac{\text{Laba Bersih}}{\text{Biaya Operasi}}$$

Tujuannya adalah untuk mengetahui kewajaran biaya operasi yang terserap pada hasil penjualan barang, sebagai indikasi kemungkinan kekurangwajaran transfer pricing bila dihubungkan dengan tingkat perputaran persediaan yang rendah.

Dari kombinasi rasio antara di atas dapat diurai suatu hubungan akalinya sebagai berikut :

Bilamana rasio laba kotor dan rasio laba bersih kelihatannya normal, tetapi perputaran persediaan dan rasio laba bersih terhadap biaya operasi (termasuk bunga) adalah rendah, hal ini menunjukkan adanya pergeseran pembiayaan persediaan dari induk perusahaan/pusat terhadap

anak perusahaan/cabang.

$$6. \text{ Rasio Hutang terhadap Modal Sendiri} = \frac{\text{Hutang}}{\text{Modal Sendiri}}$$

Rasio ini dapat dipecah sebagai berikut :

- a. $\frac{\text{Hutang dari Afiliasi}}{\text{Modal Sendiri}}$
- b. $\frac{\text{Hutang dari pihak ketiga}}{\text{Modal sendiri}}$

Tujuannya adalah untuk mendeteksi struktur permodalan sehubungan dengan peminjaman dan pembebanan bunga yang dapat diperkenankan.

1.3. Identifikasi Masalah

Dalam mempelajari berkas Wajib Pajak/berkas data, temuan dari laporan keuangan, analisa rasio dan data/informasi yang tersedia tersebut di atas sehubungan dengan transfer pricing (pembebanan harga dalam hubungan istimewa, haruslah disimpulkan dengan mengidentifikasi masalah-masalah antara lain :

- a. Perusahaan-perusahaan dan pihak yang terkait dalam praktek pembebanan harga yang tidak wajar;
- b. Kebijakan dan metode pembebanan harga dari perusahaan-perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa dan kemungkinan motivasinya;
- c. Tipe-tipe transaksi yang dipengaruhi oleh praktek-praktek pembebanan harga yang tidak wajar;
- d. Produk-produk khusus yang dipengaruhi oleh praktek-praktek pembebanan harga yang tidak wajar;
- e. Kasus-kasus harga yang ditinggikan (over pricing) dan harga yang direndahkan (under pricing) dalam transaksi dalam negeri dan impor/ekspor.

1.4 Melakukan Pengenalan Usaha

1.4.1 Mempelajari hasil pengisian jawaban daftar pertanyaan

Usaha Wajib Pajak dapat dipahami dengan mempelajari isian daftar pertanyaan dan hasil wawancara secara langsung dengan Wajib Pajak yang diperiksa data dari pihak ketiga. Daftar pertanyaan sebagaimana tertulis pada lampiran I, II, III, IV dan V Keputusan ini harus diserahkan kepada Wajib Pajak yang diperiksa sesuai dengan status badan maupun permodalannya. Pertanyaan-pertanyaan tersebut merupakan analisis fungsional atas kegiatan Wajib Pajak (Dengan modifikasi seperlunya pertanyaan tersebut dapat dipakai untuk menganalisis fungsi dari beberapa badan anggota perusahaan multinasional yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak dalam negeri Indonesia). Dengan mempelajari isian yang diterima dapat diperoleh keterangan antara lain mengenai :

1. Gambaran Organisasi Pihak-Pihak yang Terkait

Di samping bagan organisasi intern Wajib Pajak yang diperiksa, diperoleh juga gambaran tentang kegiatan operasi perusahaan secara menyeluruh, yang menyangkut keterkaitan dalam pemilikan, penguasaan maupun adanya transaksi-transaksi antar grup anggota sehingga diperoleh pemahaman yang mendalam atas hubungan antar perusahaan yang terkait, yang antara lain meliputi :

1. Nama, lokasi, NPWP perusahaan/pihak yang terkait.
2. Besarnya pemilikan saham tiap-tiap pihak.
3. Arus transaksi yang terjadi pada pihak terkait.
4. Penjelasan-penjelasan penting yang dibutuhkan.

Hal di atas dapat dilengkapi berdasarkan informasi dari pihak ketiga dan wawancara dengan Wajib Pajak.

2. Sifat Keterkaitan dan Ketergantungan

Sifat keterkaitan dan ketergantungan dapat dipelajari dari isian daftar pertanyaan yang diterima dari Wajib Pajak. Di samping itu perlu juga dilakukan penegasannya dengan melakukan wawancara.

1. Sifat keterkaitan Wajib Pajak, apakah :

Dalam melakukan wawancara perlu ditekankan mengenai :

- menguasai permodalan atau kegiatan usaha pihak lainnya,
- permodalan atau kegiatan usahanya dikuasai pihak lainnya,

- keduanya dalam penguasaan pihak yang sama,
 - jenis keterkaitan yang lain.
2. Pembelian/penyerahan barang dari pihak yang saling terkait, yang mencakup :
 - Kebijakan harga (pricing policy)
 - Syarat-syarat pembelian/penyerahan Produk-produk/bahan yang dicakup.
 3. Pembelian/penyerahan jasa serta jenis dan macam jasa yang diserahkan/dibeli dari pihak terkait.
 4. Sewa, royalti dari pihak terkait.
 5. Pinjaman-pinjaman dari pihak terkait.
 6. Komisi-komisi dari pihak terkait.
 7. Penghasilan dan beban lainnya dari pihak terkait.
- Wawancara di atas pada pelaksanaannya dapat dilakukan dalam tahap persiapan maupun pada waktu pelaksanaan pemeriksaan.

1.4.2 Sumber-sumber Informasi Sebagai Pembanding

Pengajian kewajaran Transfer Price sangat memerlukan data pembanding (komparabilitas). Data pembanding dari pihak ketiga perlu didapatkan dari sumber-sumber informasi, misalnya :

1. Business News; mengenai kegiatan usaha tertentu maupun mengenai tarif/harga barang-barang yang berlaku.
2. Brosur-brosur dan majalah-majalah business dan ekonomi lainnya.
3. Badan Pengembangan Ekspor Nasional (BPEN) dan Ditjen Daglu Departemen Perdagangan; data mengenai harga pasaran komoditi di Luar Negeri.
4. SGS/Ditjen Bea Cukai; data mengenai harga patokan barang-barang impor.
5. BAPEKSTA; data mengenai kuantitas, harga, jenis barang ekspor/impor.
6. PDBI (Pusat Data Business Indonesia); data mengenai ikhtisar kegiatan operasi perusahaan sejenis, harga dari barang/bahan ekspor dan impor.
7. PDIP (Pusat Data dan Informasi Perpajakan); misalnya data mengenai :
 - rasio laba kotor per KLU
 - rasio laba bersih per KLU
 - rasio hutang terhadap Modal per KLU
 - dll.
8. BPS (Biro Pusat Statistik); data mengenai ekspor dan impor.
9. Departemen-departemen teknis lainnya sehubungan dengan data aktivitas perusahaan yang bersangkutan dan perusahaan sejenis yang diperiksa.
10. Dan lain-lain sumber informasi.

1.5. Menentukan Ruang Lingkup Pemeriksaan

Berdasarkan hasil dari mempelajari berkas Wajib Pajak, analisis laporan keuangan, identifikasi masalah dan pengenalan usaha sehubungan dengan kasus-kasus mengenai hubungan istimewa ini, dapat ditentukan ruang lingkup dan arah pemeriksaan. Secara umum pemeriksaan ditujukan terhadap :

- Pembelian barang/jasa;
- Penjualan barang/jasa;
- Royalti;
- Sewa;
- Bunga;
- Riset dan pengembangan;
- Alokasi biaya tergabung lainnya dari pusat/induk perusahaan;
- Penghasilan/biaya lainnya dari perusahaan terkait.

Pos-pos yang akan diperiksa disesuaikan dengan permasalahan yang sebenarnya terjadi dalam perusahaan/Wajib Pajak yang diperiksa yang diakibatkan oleh adanya hubungan istimewa. Sedangkan luas pemeriksaan yang akan dilakukan tergantung kepada administrasi dan penilaian sistem pengendalian intern dari perusahaan yang diperiksa.

1.6 Penyusunan Program Pemeriksaan

Program pemeriksaan ini akan diuraikan dalam Bab V : Penyusunan Audit Program.

1.7 Menentukan Buku-buku, Catatan-catatan dan Dokumen-dokumen yang Akan Dipinjam

Buku-buku dan catatan-catatan Wajib Pajak seringkali tidak cukup memberikan informasi atas masalah transfer pricing, sehingga perlu dipinjam dokumen-dokumen yang memberi penjelasan yang lebih baik misalnya :

1. Laporan Keuangan Konsolidasi sebagai suatu kesatuan ekonomi dari pihak yang terkait;
2. Perjanjian lisensi (Licencing Agreement);

3. Perjanjian franchise (Franchising Agreement);
4. Perjanjian kredit (Loan Agreement);
5. Kontrak penjualan/pembelian (Selling/Purchasing Contract);
6. Perjanjian pembebanan biaya bersama (Costs Sharing Agreement).

Dokumen-dokumen tersebut perlu dikembangkan sebagai dasar pembuktian dalam pemeriksaan, dan dilampirkan dalam LPP serta disimpan dalam KKP.

1.8 Menyediakan Sarana Pemeriksaan

Sarana-sarana pemeriksaan adalah sama seperti dalam Pedoman Pemeriksaan Pajak.

2. Pelaksanaan Pemeriksaan

Urut-urutan pelaksanaan pemeriksaan sebagaimana digariskan dalam Pedoman Pemeriksaan Pajak tetap dilaksanakan, yang perlu ditekankan dalam melakukan pemeriksaan terhadap perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa ialah :

2.1 Dalam melakukan penilaian Sistem Pengendalian Intern

Teknik penilaian Sistem Pengendalian Intern akan diuraikan dalam BAB IV : Studi dan Evaluasi Sistem Pengendalian Intern.

2.2 Dalam melakukan konfirmasi kepada pihak ketiga

Dalam melakukan pemeriksaan kasus transfer pricing, konfirmasi kepada pihak ketiga adalah sangat penting untuk meneguhkan kebenaran data/informasi yang diperoleh dari Wajib Pajak.

Konfirmasi dapat dilakukan kepada :

1. Sumber-sumber informasi sebagaimana disebutkan dalam Bab II Paragraf 1.4.2 : Sumber-sumber informasi sebagai pembanding.
2. Pihak-pihak yang terkait dengan Wajib Pajak yang diperiksa.
3. Laporan Pemeriksaan yang sudah ada.

3. Pembuatan Laporan Pemeriksaan Pajak

Laporan Pemeriksaan Pajak sebagai ikhtisar hasil pemeriksaan Wajib Pajak dengan hubungan istimewa, harus mengungkapkan dengan jelas :

1. Bagian Umum : Mengenai gambaran kegiatan Wajib Pajak.
Harus jelas menggambarkan bagan organisasi perusahaan yang terkait tentang :
 - sifat keterkaitan;
 - nama perusahaan/pihak yang terkait;
 - kepemilikan saham;
 - lokasi dan alamat;
 - arus transaksi dan kegiatan;
 - penjelasan yang penting mengenai hubungan istimewa.
2. Bagian Umum : Mengenai daftar lampiran. Sedapat mungkin dilampirkan :
 - Laporan Keuangan Konsolidasi, dan
 - Perjanjian-perjanjian penting, sebagaimana disebut dalam Bab II paragraf 1.7.
3. Bagian Umum : Mengenai Data Informasi yang tersedia. Harus dijelaskan data yang dikumpulkan dari pihak ketiga sebagai pembanding maupun pembuktian dalam pemeriksaan sebagaimana disebut dalam Bab II paragraf 1.4.7.
4. Bagian Pelaksanaan Pemeriksaan : Mengenai Penilaian Pemeriksa atas pos-pos yang diperiksa. Harus jelas mengungkapkan penilaian pos yang diperiksa sehubungan dengan metode-metode pembebanan harga yang tidak wajar yang dilakukan Wajib Pajak serta pengaruh-pengaruh lainnya yang penting.
5. Bagian Kesimpulan : Mengenai usul sebagai hasil kesimpulan pemeriksaan. Kemungkinan pengusulan pemeriksaan pada pihak yang terkait sehubungan dengan kurangnya informasi yang tersedia dalam penentuan penghasilan dari Wajib Pajak yang diperiksa.

BAB III TEKNIK DAN METODE PEMERIKSAAN

1. Teknik Pemeriksaan

Dalam kegiatan pemeriksaan dipergunakan teknik-teknik pemeriksaan seperti yang diuraikan dalam Pedoman Pemeriksaan Pajak.

2. Metode-metode Pemeriksaan Kewajaran Harga

Penentuan harga pasar wajar dalam hubungan istimewa, dilakukan dengan menguji angka-angka dalam SPP melalui suatu pendekatan perhitungan tertentu mengenai penghasilan dan biaya. Metode tersebut termasuk metode tidak langsung, yang antara lain dikenal beberapa metode seperti berikut ini :

1. Metode harga pasar sebanding (Comparable uncontrolled price method);
2. Metode harga jual minus (Sales minus/Resale price method);
3. Metode harga pokok plus (Cost plus method);
4. Metode lainnya yang dapat diterima.

Dalam pelaksanaannya Pemeriksa dapat menggunakan lebih dari satu metode sehingga diperoleh gambaran mengenai perhitungan harga wajar yang lebih realistis, khususnya dalam hal data pembukuan kurang lengkap.

2.1. Metode harga pasar sebanding

Metode ini diterapkan dengan perbandingan harga transaksi dari pihak yang ada hubungan istimewa tersebut dengan harga transaksi barang sejenis dengan pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa (perbandingan independen).

Metode ini dapat digunakan dalam hal :

- Terdapat penjualan/pembelian kepada pihak yang ada hubungan istimewa;
- Maupun kepada pihak lain yang tidak ada hubungan istimewa;
- Jenis produk sebagai obyek transaksi relatif sama.

Dalam membandingkan harga dimaksud harus diperhatikan kondisi yang menyebabkan perbedaan harga antara lain sebagai berikut :

- pasar-pasar yang berbeda secara geografis;
- potongan harga dan potongan kuantitas (diskon dan rabat);
- kualitas barang;
- biaya transportasi;
- asuransi.

Perbedaan harga yang diakibatkan oleh faktor-faktor di atas harus dieliminasi untuk mendapatkan pembebanan harga yang wajar, dengan demikian penyesuaian dapat dilakukan seperlunya sesuai dengan keadaan.

Contoh penggunaan metode :

1. - PT Z menyerahkan penjualan barang x kepada afiliasinya PT Y dengan harga franko tujuan Rp 2.000.000,-
 - PT Z menyerahkan penjualan barang x kepada pihak ketiga PT. A dengan harga franko pabrik Rp 2.000.000,-
 - Biaya pengangkutan dan asuransi Rp 100.000,-
 Dengan demikian harga jual wajar barang x kepada PT Y adalah Rp 2.000.000,- + Rp 100.000,- = Rp 2.100.000,-
2. - PT. M menyerahkan penjualan barang kepada distributor khusus afiliasinya PT. N dengan diskon 50%. PT. N melaksanakan juga pergudangan, marketing dan advertensi untuk kepentingan PT. M. PT. N melakukan penyerahan penjualan barang yang sama kepada pihak lain yang independen.
 - PT. M menyerahkan juga penjualan barang yang sama kepada pihak ketiga yang independen PT.B dengan diskon 25%.
 - Terdapat perbedaan tingkat distribusi antara PT. N dengan PT. B. Berdasarkan analisa biaya yang dikeluarkan oleh PT. N, tingka penerimaan hasil (rate of return) dari perbedaan peran yang dilakukan oleh PT. N dibanding PT. B adalah sebesar 12%.
 Dengan demikian perhitungan harga wajar penjualan barang x kepada PT. N adalah sebagai berikut :
 - diskon wajar bagi PT. N adalah : $25\% + 12\% = 37\%$
 - harga wajar penyerahan barang kepada PT. N adalah : $100\% - 27\% = 63\%$

2.2. Metode harga jual minus

Metode ini dapat dipergunakan dalam hal Wajib Pajak yang diperiksa bergerak dalam bidang usaha perdagangan yaitu produk yang telah dibeli dijual kembali (resale) kepada pihak lainnya. Harga yang terjadi pada penjualan kembali tersebut dikurangi dengan laba kotor (mark up) Wajar (yang mencerminkan jumlah untuk menutup biaya-biaya dan laba dari si penjual kembali) merupakan harga jual wajar.

Penentuan harga pasar wajar dengan metode harga jual minus dilakukan dengan mengurangi suatu mark up wajar dari harga jual barang yang sama pada mata rantai berikutnya. Mark up wajar diperoleh dengan membandingkannya dengan transaksi yang tidak ada hubungan istimewa.

Metode ini dapat dipakai dalam hal :

- Tidak ada transaksi dengan pihak yang tidak ada hubungan istimewa yang dapat digunakan sebagai pembanding misalnya pada sistem pemasaran dengan keagenan tunggal.

- Terdapat data harga penjualan kembali barang yang tidak dipengaruhi hubungan istimewa.
- Tidak terdapat proses perubahan barang yang menambah nilai.
- Pihak pembeli dan penjual dalam hubungan istimewa tidak menambah harga yang besar pengaruhnya terhadap nilai barang tersebut.

Contoh Penggunaan Metode :

1. - PT. X menyerahkan barang kepada afiliasinya PT. A dengan harga Rp 1.000.000,-. PT. A menyerahkan barang yang sama kepada pihak ketiga PT. D (independen) dengan harga Rp. 2.000.000,-.
 - PT. C pihak yang independen juga menyerahkan produk yang sama kepada PT. B (juga independen) dengan kenaikan harga jual (mark up) 20%.
 Dengan demikian harga jual yang wajar dari PT. X kepada PT. A adalah : Rp 2.000.000,- - (20% x Rp 2.000.000,-) = Rp 1.600.000,-
 Alokasi penghasilan kepada PT. A adalah :
 Rp 1.600.000,- - Rp 1.000.000,- = Rp 600.000,-.
2. Dari contoh di atas, apabila PT. X membebaskan biaya jaminan terhadap PT. A sebesar Rp 100.000,- maka harga penjualan wajar kepada PT. A adalah : Rp 1.600.000,- - Rp 100.000,- = Rp 1.500.000,-

2.2. Metode harga pokok plus

Metode ini umumnya digunakan pada usaha pabrikasi yang menjual produk kepada afiliasinya untuk diproses lebih lanjut.

Perhitungan harga wajar dengan metode ini dilakukan dengan menambahkan tingka laba kotor wajar kepada biaya produksi.

Data persentase laba kotor wajar dapat diperoleh dari :

- Penjualan kepada pihak ketiga yang independen dari penjual yang juga melakukan penjualan terhadap afiliasinya.
- Penjualan oleh pihak-pihak yang independen.
- Komisi yang diterima oleh suatu agen pembelian dalam hal fungsi penjualan yang dilakukan oleh penjual adalah sama dengan fungsi penjualan yang dilakukan oleh agen pembelian tersebut.
- Persentase laba kotor dari perusahaan sejenis.

Hal-hal yang perlu diperhatikan dalam penerapan metode harga pokok plus antara lain :

1. Alokasi biaya-biaya terhadap harga pokok :
 - a. Penentuan biaya langsung :
 - diperhatikan tingkat efisiensi pemakaian bahan langsung dan jam kerja langsung.
 - b. Penentuan biaya tidak langsung :
 - diperhatikan tingkat efisiensi bahan tidak langsung serta jam kerja tidak langsung.
 - pembebanan biaya-biaya tidak langsung lainnya dari unit-unit yang berbeda terhadap produksi.
2. Penggunaan metode biaya langsung (direct costing) dalam penentuan harga jual.
3. Penggunaan teknologi yang dapat menghemat bahan baku dan jam kerja.
4. Permintaan harga dari pemesan.

Contoh penerapan metode :

1. - PT. X memproduksi barang dengan biaya Rp 50.000,- dan menyerahkan barang tersebut kepada afiliasinya (hubungan istimewa) PT. A dengan harga Rp 90.00,-.
 - PT. Y memproduksi barang sejenis dengan biaya sebesar Rp 60.000,- dan menjualnya kepada PT. B (tidak ada hubungan istimewa) dengan harga Rp 100.000,-.
 Dari penjualan PT Y terlihat bahwa persentase laba kotor adalah sebesar $40 : 60 = 66,66 \%$
 Dengan cost-plus method maka dapat diketahui bahwa harga wajar penjualan PT X ke PT A adalah :
 $Rp 50.000,- + 2/3 Rp 50.000,- = Rp 83.333,-$

BAB IV STUDI DAN EVALUASI SISTEM PENGENDALIAN INTERN

1. Pendahuluan

Pengendalian intern adalah meliputi struktur organisasi dan semua metode serta kebijaksanaan yang terkoordinasi dalam suatu perusahaan untuk mengamankan harta kekayaannya, menguji ketepatan dan

sampai sejauh mana data akuntansi dapat dipercaya, memajukan efisiensi usaha dan mendorong ditaatinya kebijaksanaan yang telah digariskan.

Dalam kaitan pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa, studi dan evaluasi terhadap Sistem Pengendalian Intern (SPI) ini juga harus dilaksanakan oleh pemeriksa pajak, sebagaimana diatur dalam Pedoman Pemeriksaan Pajak- hal. 15.

Tujuannya adalah :

- untuk menentukan ruang lingkup pemeriksaan;
 - untuk menentukan apakah Wajib Pajak telah memenuhi ketentuan peraturan perundang-undangan perpajakan yang berlaku, sehubungan dengan usaha yang dijalankannya.
- Tahap studi terhadap SPT yang harus dilakukan Pemeriksa pajak meliputi :
- penelaahan (review) dan penyajian deskriptif mengenai SPT yang berlaku; dan
 - pengujian ketaatan (compliance testing) untuk menentukan apakah prosedur pengawasan (control) yang ditetapkan benar-benar dilaksanakan sesuai dengan rencana.

Setelah mempertimbangkan semua informasi yang didapat pada tahap studi, Pemeriksa dapat mengevaluasi bagaimana SPT yang berlaku, karakteristik usaha dan transaksi yang terjadi antara Wajib Pajak dengan pihak lain yang mempunyai hubungan istimewa.

2. Studi SPT dalam Pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa

Pada tahap studi (dalam rangka mendapatkan informasi mengenai Gambaran Umum Wajib Pajak), selain prosedur yang telah diatur dalam Pedoman Pemeriksaan Pajak tersebut, yang harus dilakukan oleh Pemeriksa pajak adalah :

- 2.1 Mempelajari LPP dan KKP dari penugasan terdahulu terutama untuk mendapatkan informasi mengenai :
 - permasalahan yang dihadapi oleh Pemeriksa sebelumnya,
 - temuan-temuan yang didapat, dan
 - apakah permasalahan transfer pricing telah diungkap pada pemeriksaan sebelumnya.
- 2.2 Menentukan kewajiban dan tanggung jawab para pejabat perusahaan berdasarkan struktur organisasi, deskripsi jabatan dan wawancara terhadap karyawan Wajib Pajak.
- 2.3 Mempelajari pedoman prosedur-prosedur akuntansi (accounting procedures manual), daftar perkiraan-perkiraan (chart of accounts), dan bagan organisasi seluruh dunia mengenai nama dan jenis-jenis perusahaan dan pemilikannya (worldwide organization chart for names dan types of companies and ownership).
- 2.4 Mempelajari korespondensi, khususnya antara Wajib Pajak dengan perusahaan afiliasi luar negeri yang meliputi : memorandum, cablegrams, telex, faksimile dsb.
- 2.5 Mempelajari Laporan Keuangan yang telah diaudit Akuntan Publik baik untuk Wajib Pajak maupun untuk perusahaan afiliasi luar negeri yang telah dikonsolidasi (Audited and Consolidated Statements), kalau ada.
- 2.6 Mempelajari nama dan lokasi pejabat berwenang baik di perusahaan yang diperiksa maupun di perusahaan-perusahaan afiliasi luar negeri.
- 2.7 Mempelajari semua perjanjian (agreement) antara Wajib Pajak dengan perusahaan-perusahaan afiliasi luar negeri, antara lain :
 - perjanjian mengenai harga transfer (transfer price agreements);
 - perjanjian mengenai distribusi (distribution agreements);
 - perjanjian jaminan (warranty agreements);
 - perjanjian mengenai advertensi dan pemasaran;
 - perjanjian pembelanjaan (financing agreements);
 - perjanjian manajemen (management agreements);
 - perjanjian lisensi/royalti (licensing/royalty agreements)
 - perjanjian-perjanjian lainnya (other agreements).

Setelah pemeriksa mendapatkan informasi mengenai cara kerja SPT yang berlaku dari sumber-sumber di atas, informasi tersebut dapat dikompilasi dalam bentuk Daftar Pertanyaan mengenai SPI (ICQ), deskripsi uraian tertulis (written narrative descriptions) atau bagan arus dokumen (flowchart).

Selanjutnya, untuk mendapatkan gambaran yang lengkap mengenai berjalannya SPI yang berlaku, Pemeriksa menentukan kelas utama/penting dari pada transaksi-transaksi Wajib Pajak, bagaimana

transaksi-transaksi tersebut timbul, catatan-catatan akuntansi apa yang tersedia, bagaimana transaksi-transaksi tersebut ditangani dari awal sampai akhir, yang meliputi luas dan sifat BDP system yang dipakai (bila ada) dan proses pembuatan laporan finansial (financial reporting process) yang berlaku. Dalam hal ini Pemeriksa melaksanakan pengajian ketaatan.

3. Pengujian Ketaatan

Pengujian ketaatan (compliance testing) adalah prosedur pemeriksaan yang didesain untuk memberikan jaminan yang layak bahwa pengawasan akuntansi yang penting dalam SPI yang berlaku benar-benar dipakai dan dioperasikan sesuai dengan rencana.

Yang harus dilaksanakan oleh Pemeriksa pada tahap ini adalah :

- pemeriksaan terhadap bukti-bukti (examination of evidences);
- reperformance.

Pemeriksaan terhadap bukti-bukti meliputi inspeksi terhadap buku-buku/catatan-catatan, dokumen-dokumen, laporan-laporan rekonsiliasi dan sebagainya untuk mengetahui bahwa suatu pengawasan tertentu yang terlihat benar-benar telah dilaksanakan secara tepat.

Sebagai contoh misalnya inspeksi terhadap tanda tangan atau paraf tertentu yang tercantum dalam selebar faktur pembelian dari rekanan. Adanya tanda tangan atau paraf tersebut menunjukkan bahwa faktur tersebut telah dicocokkan dengan laporan penerimaan barang (receiving report).

Reperformance, meliputi pengulangan (seluruh atau sebagian) dari proses pekerjaan yang sama seperti yang telah dikerjakan oleh karyawan-karyawan Wajib Pajak.

Dalam kaitan dengan contoh di atas, reperformance dilaksanakan oleh Pemeriksa dengan cara mencocokkan (matching) faktur pembelian dengan laporan penerimaan barang yang bersangkutan. Tanda tangan atau paraf yang terlihat pada faktur tersebut berarti bahwa proses pencocokkan yang dimaksud benar-benar telah dilaksanakan.

Namun demikian terdapat beberapa masalah pengawasan yang tidak dapat diuji dengan teknik reperformance, misalnya :

- penghitungan fisik atas barang-barang yang diterima;
- pengamanan fisik atas persediaan.

Dalam hal demikian prosedur pengawasan harus diuji dengan teknik observasi atau hanya jawab (enquiry). Pada saat melakukan pengujian dengan teknik observasi Pemeriksa harus selalu waspada terhadap kemungkinan bahwa prosedur pengawasan yang diobservasi tidak dilaksanakan.

BAB V PENYUSUNAN AUDIT PROGRAM

alam melaksanakan pemeriksaan terhadap perusahaan-perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa, pemeriksa harus melakukan serangkaian prosedur untuk memperoleh petunjuk-petunjuk awal tentang adanya hubungan istimewa antara Wajib Pajak yang diperiksa dengan perusahaan afiliasinya baik di dalam maupun di luar negeri (terutama yang berkedudukan di Tax haven countries). Kecenderungan yang terjadi adalah adanya kemungkinan pembukuan transaksi antar Wajib Pajak tersebut dengan harga yang tidak wajar (not at market's length price).

bidang penyusunan audit program ini hanya merupakan tambahan (supplement) dari Keputusan Direktur Jenderal Pajak Nomor KEP.01/PJ.7/1990 tanggal 15 November 1990 tentang Pedoman Pemeriksaan Pajak.

Program Pemeriksaan Umum

Secara umum program pemeriksaan terhadap Wajib Pajak yang mempunyai hubungan istimewa bertitik tolak dari kecenderungan (upaya) untuk mendapatkan beban pajak yang lebih rendah dari Indonesia :

- a. penggeseran laba kepada afiliasinya di luar negeri;
- b. penggeseran laba kepada afiliasinya di dalam negeri terutama yang sedang mengalami kerugian;
- c. penggeseran atau pembebanan biaya-biaya yang tidak semestinya atau tidak seharusnya dibebankan;
- d. memperbesar jumlah hutang dari afiliasinya;
- e. memperkecil jumlah aktiva;
- f. memperkecil jumlah modal;
- g. memperkecil jumlah peredaran;
- h. memperkecil jumlah pembelian dalam unit;
- i. memperbesar jumlah pembelian dalam rupiah.

Berdasarkan hal-hal tersebut di atas program ini ditekankan kepada bagaimana cara mendeteksi kecenderungan-kecenderungan tersebut dengan :

1. meneliti lebih lanjut dan membuktikan indikasi yang diperoleh pada analisa rasio pada saat melakukan

- persiapan pemeriksaan.
2. meminta dokumen-dokumen nonfinansial yang berkaitan dengan pos-pos yang diperiksa antara lain :
 - a. Struktur organisasi Wajib Pajak beserta afiliasinya;
 - b. Risalah rapat pimpinan perusahaan;
 - c. Perjanjian pembebanan biaya (cost-sharing agreement);
 - d. Perjanjian mengenai pembagian daerah pemasaran per jenis barang/jasa yang dihasilkan yang merupakan pusat laba dan biaya;
 - e. Keputusan pimpinan perusahaan mengenai kebijaksanaan harga;
 - f. Kebijakan mengenai hutang piutang antar afiliasi;
 - g. Kebijakan pemilikan dan penguasaan aktiva tetap antar afiliasi;
 - h. Kebijakan pembebanan fee; sewa; komisi; bunga dan alokasi biaya dari pemakaian aktiva tetap atau aktiva tidak berwujud antar afiliasi;
 - i. Arsip surat masuk dan surat keluar antara Wajib Pajak yang diperiksa, termasuk telex dan facsimili.
2. Program Pemeriksaan Catatan-catatan Nonfinansial
- 2.1 Tujuan Pemeriksaan

Untuk menentukan/mengetahui :

 - a. Keabsahan dokumen-dokumen tsb.
 - b. Ada tidaknya hubungan istimewa dan hubungan ekonomis antara Wajib Pajak yang diperiksa dengan afiliasinya.
 - c. Seluruh kebijaksanaan perusahaan.
 - d. Pembagian biaya-biaya yang seharusnya dibebankan.
 - e. Jumlah persentase kekuatan pasar dari barang/jasa yang diproduksi dan dipasarkan oleh Wajib Pajak yang diperiksa.
 - f. Kewajaran kebijaksanaan harga untuk pihak ketiga dan afiliasi.
 - g. Kebenaran dan kelengkapan jumlah hutang/piutang antara Wajib Pajak yang diperiksa dan afiliasinya.
 - h. Ada-tidaknya transfer modal, jual beli aktiva tetap, dan kewajaran nilainya.
 - i. Kewajaran pembayaran fee, komisi, royalti, bunga dan alokasi biaya atas pemakaian aktiva tetap.
 - j. Kebijakan umum operasi perusahaan.
 - 2.2 Prosedur Pemeriksaan
 - a. Telaah semua dokumen nonfinansial yang diperoleh.
 - b. Catat semua temua yang berguna untuk pembuktian adanya hubungan istimewa dan hubungan ekonomis antara Wajib Pajak yang diperiksa dan afiliasinya.
 - c. Catat indikasi-indikasi adanya kemungkinan masalah transfer pricing antara Wajib Pajak yang diperiksa dengan afiliasinya.
 - d. Ungkapkan dan tuangkan hasil temuan-temuan tersebut di atas ke dalam KKP.
3. Pemeriksaan Pos-Pos Neraca
- 3.1 Pemeriksaan Kas dan bank
 - 3.1.1 Tujuan Pemeriksaan
 - a. Untuk menentukan adanya kontribusi kas dan bank dari perusahaan afiliasi yang merupakan penggantian biaya yang telah dikeluarkan lebih dahulu oleh Wajib Pajak yang diperiksa.
 - b. Untuk mengetahui transfer kas/bank ke perusahaan afiliasi Wajib Pajak yang diperiksa, apakah transfer tersebut memang ada relevansinya dengan kegiatan usaha Wajib Pajak.
 - 3.1.2 Prosedur Pemeriksaan
 - a. Periksa dengan teliti dan seksama bukti-bukti penerimaan kas dan bank yang tidak berkaitan dengan transaksi penjualan dan penerimaan piutang.
 - b. Periksa dengan teliti dan seksama bukti-bukti pengeluaran kas/bank yang tidak berkaitan dengan transaksi pembelian, pembayaran hutang, dan biaya-biaya rutin lainnya.
 - c. Ungkapkan dan tuangkan hasil temuan-temuan tersebut diatas kedalam KKP.
 - 3.2 Program Pemeriksaan Investasi Sementara
 - 3.2.1 Tujuan Pemeriksaan

Untuk menentukan ada-tidaknya transaksi jual-beli investasi di antara perusahaan afiliasi yang kemudian dijual kembali kepada pihak ketiga (unrelated company). Selain itu juga menentukan apakah laba hasil penjualan investasi sementara tersebut

telah dilaporkan oleh pihak perusahaan afiliasi yang seharusnya berhak atas laba tersebut.

3.2.2 Prosedur Pemeriksaan

Sebelum diuraikan mengenai prosedur pemeriksaan di bahwa ini diberikan contoh atas transaksi jual beli investasi sementara yang dilakukan oleh perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa :

PT.A memiliki 100% saham PT. B; kedua perusahaan tersebut berkedudukan di dalam negeri yang berlainan wilayahnya.

Pada tahun berjalan PT. B membeli sebagian kecil (kurang dari 25%) saham PT. C, dengan demikian sesuai dengan Pasal 18 ayat 2 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 PT. B dan PT. C tidak ada hubungan istimewa.

Kemudian saham yang dibeli PT. B dijual ke PT. A dengan harga pokok (et cost).

Selanjutnya pada saat itu juga PT. A menjual saham yang dibelinya itu kepada PT. D yang tidak ada hubungan istimewa baik dengan PT. A maupun dengan PT. B. Dari hasil penjualan tersebut PT. A memperoleh laba sebesar Rp. 90.000.000,-

Dari kasus ini seharusnya yang berhak atas laba penjualan saham ke PT. D tersebut adalah PT. B atau sesuai dengan fungsinya PT. A dapat dialokasikan sebagian penghasilan sebagai imbalan atas jasa penjualan tersebut. Dengan demikian harus diadakan koreksi terhadap laporan keuangan PT. A maupun PT. B.

3.3 Program Pemeriksaan Piutang Usaha

3.3.1 Tujuan Pemeriksaan

Untuk menentukan jumlah piutang usaha kepada perusahaan afiliasinya. Dengan demikian dapat ditentukan wajar tidaknya transfer pricing.

3.3.2 Prosedur Pemeriksaan

- Periksa buku besar/buku pembantu piutang apakah terdapat nama debitur yang merupakan perusahaan afiliasi.
- Apabila ada, pisahkan dari nama debitur yang independen, kemudian hitung jumlah piutangnya dan telusuri ke faktur penjualannya.
- Apabila penyebab timbulnya piutang usaha tersebut mempunyai harga pembanding di pasaran bebas, maka lakukan konfirmasi ke sumber informasi yang tersedia, bandingkan hasil konfirmasi tersebut dengan harga yang dilakukan oleh Wajib Pajak.
- Apabila penyebab timbulnya piutang di luar usaha tersebut tidak mempunyai harga pembanding di pasaran bebas maka lakukan metode pemeriksaan seperti diuraikan pada Bab. III.

3.4 Program Pemeriksaan Piutang di Luar Usaha

3.4.1 Tujuan Pemeriksaan

Untuk menentukan :

- Ada-tidaknya Piutang di luar usaha antar perusahaan afiliasi akibat transaksi yang bukan jual-beli barang dagangan.
- Apabila ada, apakah persyaratan transaksi tersebut sudah wajar.

3.4.2 Prosedur Pemeriksaan

- Periksa buku besar/buku pembantu piutang di luar usaha apakah terdapat debitur yang merupakan perusahaan afiliasi.
- Apabila ada, pisahkan dari debitur yang independen, kemudian periksa transaksi yang menyebabkan timbulnya piutang di luar usaha tersebut dengan menelusuri ke bukti aslinya dan tentukan kewajaran persyaratan transaksi tersebut.
- Apabila penyebab timbulnya piutang di luar usaha tersebut mempunyai harga pembanding di pasaran bebas, maka lakukan konfirmasi ke sumber informasi yang tersedia, bandingkan hasil konfirmasi tersebut dengan harga yang dibukukan oleh Wajib Pajak.
- Apabila penyebab timbulnya piutang di luar usaha tersebut tidak mempunyai harga pembanding di pasaran bebas maka lakukan metode pemeriksaan seperti diuraikan pada Bab. III.

3.5 Program Pemeriksaan Persediaan

3.5.1 Tujuan Pemeriksaan

Untuk menentukan harga wajar persediaan yang dimiliki/kuasai oleh Wajib Pajak. Sebagai akibat dari kemungkinan adanya kekuranganwajaran harga transfer antar pihak yang mempunyai hubungan istimewa maka nilai persediaan dapat over/under stated apabila dibanding dengan harga yang terjadi antara pihak independen.

3.5.2 Prosedur Pemeriksaan

- Tentukan semua jenis Persediaan :

- Persediaan bahan baku;
 - Persediaan bahan setengah jadi; dan
 - Persediaan barang jadi.
- b. Mintakan daftar harga :
- Pembelian bahan baku
 - Penjualan barang jadi
- c. Periksa buku pembelian atau penjualan, apakah terdapat transaksi pembelian atau penjualan dari/ke perusahaan afiliasi, apabila ada telusuri ke bukti aslinya.
- d. Apabila persediaan tersebut terdapat di pasaran bebas, maka lakukan konfirmasi dan bandingkan hasil konfirmasi tersebut dengan harga yang dipakai oleh Wajib Pajak, (sumber informasi untuk konfirmasi lihat pada Bab. II butir 1.4.2)
- e. Apabila jenis persediaan tersebut tidak terdapat di pasaran bebas, lakukan penghitungan kembali harga beli dan harga jual tersebut dengan menggunakan metode pemeriksaan yang telah diuraikan dalam Bab III.
- 3.6 Program Pemeriksaan Investasi Jangka Panjang
- 3.6.1 Tujuan Pemeriksaan
Untuk menentukan apakah investasi jangka panjang tersebut menimbulkan hubungan istimewa atau tidak.
- 3.6.2 Prosedur Pemeriksaan
- a. Periksa daftar mutasi investasi jangka panjang.
 - b. Periksa bukti-bukti pendukung transaksi jual-belinya.
 - c. Untuk mendapatkan harga pasar investasi jangka panjang, lakukan konfirmasi ke bursa saham.
 - d. Periksa kebenaran jurnal eliminasinya.
 - e. Apabila ada pengalihan investasi jangka panjang ke perusahaan afiliasi, maka hitung besarnya laba yang wajar atas transaksi penjualan investasi jangka tersebut.
- 3.7. Program Pemeriksaan Aktiva Tetap Berwujud
- 3.7.1 Tujuan Pemeriksaan
Untuk menentukan harga yang wajar apabila aktiva tetap tersebut diperoleh/dijual dari/ke perusahaan afiliasi.
- 3.7.2 Prosedur Pemeriksaan
- a. Teliti perusahaan yang menjadi penyalur aktiva tetap yang dimiliki oleh Wajib Pajak yang diperiksa melalui bukti aslinya.
 - b. Apabila penjual/pembeli aktiva tetap tersebut adalah perusahaan afiliasi, maka periksa kewajaran harga jual/beli dari aktiva yang bersangkutan.
 - c. Apabila aktiva tetap tersebut terdapat di pasaran bebas, maka lakukan konfirmasi dan bandingkan hasil konfirmasi tersebut dengan harga yang dipakai oleh Wajib Pajak, (sumber informasi untuk konfirmasi lihat pada Bab. II, butir 1.4.2)
 - d. Apabila jenis aktiva tetap tersebut tidak terdapat di pasaran bebas, lakukan penghitungan kembali harga beli dan harga jual tersebut dengan menggunakan metode pemeriksaan yang telah diuraikan dalam Bab. III.
- 3.8 Program Pemeriksaan Harta Tidak Berwujud
- 3.8.1 Tujuan Pemeriksaan
Untuk menentukan harga yang wajar apabila harta tidak berwujud tersebut diperoleh/dijual dari/ke perusahaan afiliasi.
- 3.8.2 Prosedur Pemeriksaan
- a. Teliti perusahaan yang menjadi penjual/pembeli harta yang tidak berwujud yang dimiliki oleh Wajib Pajak yang diperiksa melalui bukti aslinya.
 - b. Lakukan penghitungan kembali harga beli dan harga jual tersebut dengan menggunakan metode pemeriksaan yang telah diuraikan dalam Bab. III>
- 3.9. Program Pemeriksaan Piutang Direksi dan Karyawan
- 3.9.1 Tujuan Pemeriksaan
Untuk menentukan kelayakan jumlah piutang Direksi dan Karyawan yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak yang diperiksa.
- 3.9.2 Prosedur Pemeriksaan
- a. Periksa buku besar/tambahan Piutang Direksi dan Karyawan.
 - b. Periksa apakah terdapat nama Direksi dan Karyawan yang mempunyai hubungan

- istimewa.
- c. Apabila ada, maka periksa lebih lanjut penyebab timbulnya piutang tersebut.
 - d. Apabila terjadinya piutang Direksi dan Karyawan tersebut karena penjualan barang, maka periksa apakah harga jualnya menggunakan harga wajar.
 - e. Apabila terjadinya piutang Direksi dan Karyawan tersebut karena peminjaman uang, periksa apakah di dalam perjanjian hutang-piutang antara Direksi dan Karyawan tersebut dibebani bunga, apabila ada maka apakah bunga itu menggunakan tarif yang wajar.
- 3.10 Program Pemeriksaan Hutang Usaha
- 3.10.1 Tujuan Pemeriksaan
Untuk menentukan kelayakan hutang usaha yang berasal dari perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak.
 - 3.10.2 Prosedur Pemeriksaan
 - a. Periksa buku besar/pembantu Hutang Usaha.
 - b. Periksa apakah terdapat kreditur yang mempunyai hubungan istimewa.
 - c. Apabila ada, maka periksa kewajaran pembebanan harga pembeliannya.
 - d. Apabila barang/jasa yang dibeli tersebut terdapat di pasaran bebas, maka lakukan konfirmasi ke sumber informasi.
 - e. Apabila barang/jasa yang dibeli tersebut tidak terdapat di pasaran bebas, maka lakukan metode pemeriksaan seperti diuraikan pada Bab. III.
 - f. Pembayaran hutang usaha kepada pihak yang mempunyai hubungan istimewa (persero) yang melebihi jumlah harga beli wajar dapat dianggap sebagai pembayaran dividen.
- 3.11 Program Pemeriksaan Hutang Bank/Lembaga Keuangan Bukan Bank (LKBB) dan Cerukan (Overdraft)
- 3.11.1 Tujuan Pemeriksaan
Untuk menentukan bahwa terjadinya hutang Bank dan LKBB tidak berasal dari pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa.
 - 3.11.2 Prosedur Pemeriksaan
 - a. Mintakan perjanjian hutang tersebut dari Wajib Pajak.
 - b. Periksa buku besar/buku pembantu hutang Bank/LKBB.
 - c. Periksa apakah Bank/LKBB yang memberikan pinjaman tersebut tidak mempunyai hubungan istimewa.
 - d. Apabila terdapat hubungan istimewa, apakah bunga pinjaman yang dibebankan kepada Wajib Pajak menggunakan tarif yang wajar.
 - e. Lakukan konfirmasi ke sumber informasi untuk membandingkan tingkat bunga yang berlaku pada saat terjadinya hutang Bank/LKBB tersebut.
 - f. Lakukan analisa sumber dan penggunaan dana untuk mengetahui, bahwa hutang Bank/LKBB tersebut benar-benar digunakan untuk operasi perusahaan. Dengan demikian dapat diketahui bahwa Hutang Bank/LKBB tersebut bukan merupakan penggeseran modal.
- 3.12 Program Pemeriksaan Hutang Di Luar Usaha
- 3.12.1 Tujuan Pemeriksaan
Untuk menentukan bahwa terjadinya hutang di luar usaha dilakukan dengan persyaratan yang wajar.
 - 3.12.2 Prosedur Pemeriksaan
 - a. Periksa Buku Besar/pembantu hutang di luar usaha.
 - b. Periksa apakah terdapat nama kreditur yang mempunyai hubungan istimewa.
 - c. Apabila ada, periksa lebih lanjut penyebab timbulnya hutang di luar usaha dan apakah nilai yang digunakan sudah memakai harga yang wajar.
 - d. Apabila terdapat transfer price, maka lakukan perhitungan penyebab timbulnya hutang di luar usaha itu dengan menggunakan metode yang telah diuraikan pada Bab. III
 - e. Lakukan analisa sumber dan penggunaan dana untuk meyakinkan bahwa dana yang diperoleh dari hutang di luar usaha benar-benar digunakan untuk operasi perusahaan dan bukan merupakan pembayaran dimuka untuk kontribusi modal (penyertaan terselubung) atau distribusi yang berhubungan dengan saham perusahaan.
- 3.13 Program Pemeriksaan Biaya yang Masih Harus Dibayar
- 3.13.1 Tujuan Pemeriksaan
Untuk menentukan bahwa jumlah biaya yang masih harus dibayar adalah benar-benar

- timbul dari transaksi yang telah dilakukan dengan nilai wajar.
- 3.13.2 Prosedur Pemeriksaan
- Periksa buku besar/pembantu biaya yang masih harus dibayar.
 - Periksa apakah terdapat nama kreditur masih mempunyai hubungan istimewa.
 - Apabila ada, maka periksa lebih lanjut apakah nilai biaya yang masih harus dibayar dibukukan dengan harga yang wajar.
 - Untuk mengetahui apakah pos tersebut dibukukan dengan wajar atau tidak, lakukan konfirmasi ke sumber informasi apabila penyebab timbulnya biaya yang masih harus dibayar dapat diperbandingkan. Namun, apabila tidak dapat diperbandingkan lakukan dengan metode yang telah diuraikan dalam Bab. III.
 - Lakukan analisa sumber dan penggunaan dana untuk meyakinkan bahwa biaya yang dibayar dimuka tersebut bukan merupakan kontribusi dari modal atau distribusi yang berhubungan dengan saham perusahaan.

4. PEMERIKSAAN POS-POS RUGI-LABA

4.1 Program Pemeriksaan Peredaran Usaha

4.1.1 Tujuan Pemeriksaan

Untuk menentukan bahwa transaksi penjualan ke perusahaan afiliasi telah dibukukan dengan harga yang wajar.

4.1.2 Prosedur Pemeriksaan

- Dapatkan dan buat daftar pelanggan yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak.
- Periksa buku besar/pembantu pelanggan yang mempunyai hubungan istimewa tersebut, dan telusuri ke bukti asli (faktur penjualan).
- Bandingkan harga jual pelanggan yang mempunyai hubungan istimewa dengan harga jual ke pelanggan yang tidak mempunyai hubungan istimewa.
- Apabila seluruh penjualan dilakukan hanya ke perusahaan afiliasi, maka prosedur yang dilakukan adalah :
 - Konfirmasi ke sumber informasi, apabila barang yang dijual terdapat di pasaran bebas.
 - Apabila barang/jasa yang dijual tersebut tidak terdapat di pasaran bebas, maka lakukan penilaian dengan metode yang telah diuraikan pada Bab. III.

4.2 Program Pemeriksaan Potongan Penjualan

4.1. Tujuan Pemeriksaan

Untuk menentukan kewajaran besarnya potongan penjualan yang diberikan kepada perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa

4.2 Prosedur Pemeriksaan

- Dapatkan kebijaksanaan potongan penjualan Wajib Pajak. Bandingkan dengan praktek bisnis sejenis.
- Periksa dan teliti potongan penjualan yang diberikan kepada perusahaan afiliasi, apakah sesuai dengan kebijaksanaan yang telah ditetapkan oleh Wajib Pajak.

4.3 Program Pemeriksaan Pembelian

4.3.1 Tujuan Pemeriksaan

Untuk menentukan kewajaran harga pembelian barang/jasa dari perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa.

4.3.2 Program Pemeriksaan

- Dapatkan daftar penyalur dari barang/jasa yang dibeli.
- Periksa dan teliti daftar tersebut apakah terdapat penyalur yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak, dan telusuri ke bukti aslinya.
- Apabila ada, periksa dan teliti apakah nilai pembelian barang/jasa tersebut telah dibukukan dengan nilai yang wajar dengan jalan :
 - Konfirmasi ke sumber informasi, apabila barang/jasa tersebut dijual di pasaran bebas.
 - Apabila barang/jasa yang dibeli tersebut tidak terdapat di pasaran bebas, maka lakukan perhitungan dengan metode yang telah dijelaskan pada Bab. III.

4.4 Program Pemeriksaan Penghasilan di Luar Usaha

4.4.1 Tujuan Pemeriksaan

Untuk menentukan kewajaran jumlah penghasilan di luar usaha yang diperoleh dari transaksi dengan perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa, seperti bunga, dividen,

- royalti, sewa, dan imbalan jasa lainnya.
- 4.4.2 Prosedur Pemeriksaan
- Dapatkan dokumen-dokumen persetujuan yang berhubungan dengan penghasilan di luar usaha tersebut.
 - Periksa dan teliti syarat-syarat yang tertera di dalam dokumen tersebut.
 - Bandungkan syarat-syarat tersebut dengan dokumen-dokumen persetujuan yang dibuat Wajib Pajak dengan perusahaan yang tidak mempunyai hubungan istimewa.
 - Apabila tidak terdapat dokumen pembanding maka lakukan konfirmasi ke sumber informasi.
 - Apabila tidak tersedia data pembanding dari sumber informasi, maka lakukan penilaian dengan metode yang telah diuraikan pada Bab. III.
- 4.5 Program Pemeriksaan Biaya Usaha
- 4.5.1 Tujuan Pemeriksaan
Untuk menentukan kewajaran jumlah biaya usaha yang dibebankan atas transaksi dengan perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa, seperti bunga, royalti, sewa, dan
- 4.5.2 Prosedur Pemeriksaan
- Dapatkan dokumen-dokumen persetujuan yang berhubungan dengan biaya-biaya tersebut di atas.
 - Periksa dan teliti syarat-syarat yang tertera pada dokumen tersebut.
 - Bandungkan syarat-syarat tersebut dengan dokumen-dokumen persetujuan yang dibuat Wajib Pajak dengan perusahaan yang tidak mempunyai hubungan istimewa.
 - Apabila tidak terdapat dokumen pembanding, maka lakukan konfirmasi ke sumber informasi seperti tersebut pada Bab II paragraf 1.4.2.
 - Apabila tidak tersedia data pembanding dari sumber informasi, maka lakukan penilaian dengan metode yang telah diuraikan pada Bab. III.

BAB VI KERTAS KERJA PEMERIKSAAN

- Untuk melengkapi Pedoman Pemeriksaan Pajak, maka kertas kerja pemeriksaan harus ditambah dengan :
Kertas kerja hasil persiapan pemeriksaan :
 - Bagan organisasi kepemilikan saham terhadap afliasinya.
 - Karakteristik usaha Wajib Pajak.
 - Analisa rasio.
 - Identifikasi masalah.
 - Tehnik dan metode pemeriksaan yang digunakan.
 - Sumber informasi yang akan dilakukan konfirmasi.
- Audit program untuk perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa :
 - Hasil pemeriksaan dokumen-dokumen nonfinansial.
 - Hasil pemeriksaan pos-pos Neraca.
 - Hasil pemeriksaan pos-pos rugi laba.

Lampiran I
Keputusan Direktur Jenderal Pajak
Nomor : Kep-01/PJ.7/1993
Tanggal : 9 Maret 1993

ANALISIS FUNGSIONAL BENTUK USAHA TETAP DAFTAR ISIAN MASALAH UMUM, ADMINISTRASI DAN PENJUALAN

SIAMA WAJIB PAJAK :
SIAMAT KANTOR :
SIAMA PIMPINAN :

BERI TANDA (X) PADA KOLOM YANG SESUAI UNTUK MENENTUKAN SIAPA YANG
MELAKSANAKAN TUGAS / FUNGSI KEGIATAN PADA MASING-MASING

PERUSAHAAN		BUT	INDUK
KEGIATAN			
1.	Menyusun kebutuhan keuangan dan anggaran untuk kelompok	.....	.....
2.	Merencanakan / membuat keputusan untuk mengadakan investasi	.....	.....
3.	Menetapkan kebijaksanaan harga	.....	.....
4.	Membeli barang jadi	.....	.....
5.	Mengawasi pembelian dan penyimpanan barang jadi	.....	.....
6.	Melaksanakan pengendalian persediaan	.....	.....
7.	Mengirimkan barang jadi	.....	.....
8.	Menutup-Asuransi	.....	.....
9.	Menjamin hasil produksi	.....	.....
10.	Menangani perlindungan hak paten/merk dagang	.....	.....
11.	Menaksir kerusakan/kesusutan persediaan barang	.....	.....
12.	Menetapkan jangka waktu kredit	.....	.....
13.	Menaksir resiko kredit macet	.....	.....
14.	Menyusun sistim akuntansi / perangkat lunak komputer	.....	.....
15.	Menyimpan / mengamankan data akuntansi	.....	.....
16.	Melakukan administrasi pajak	.....	.....
17.	Menangani tuntutan klaim langganan	.....	.....
18.	Menangani rekening-rekening dan penagihan	.....	.....
19.	Menangani masalah-masalah yang berhubungan dengan peraturan pemerintah	.....	.....
20.	Menyimpan data statistik dan laporan keuangan	.....	.....
21.	Mengawasi tenaga penjualan dan menghubungi langganan	.....	.....
22.	Menyusun anggaran belanja untuk biaya umum administrasi dan penjualan	.....	.....
23.	Menetapkan gaji dan insentif lainnya.	.....	.....
24.	Menyusun materi pelatihan dan melatih karyawan bagian penjualan, umum dan administrasi	.....	.....

Saya yang bertanda tangan di bawah ini telah mengisi daftar isian tersebut dengan benar dan menyadari dengan sepenuhnya segala akibat serta sanksi-sanksi perpajakannya.

Tanda Tangan :
Nama :

Lampiran II
Keputusan Direktur Jenderal Pajak
Nomor : Kep-01/PJ.7/1993
Tanggal : 9 Maret 1993

**ANALISIS FUNGSIONAL BENTUK USAHA TETAP
DAFTAR ISIAN MASALAH PEMASARAN**

NAMA WAJIB PAJAK :
ALAMAT KANTOR :
NAMA PIMPINAN :

BERI TANDA (X) PADA KOLOM YANG SESUAI UNTUK MENENTUKAN SIAPA YANG MELAKSANAKAN TUGAS / FUNGSI KEGIATAN PADA MASING-MASING PERUSAHAAN

PERUSAHAAN		BUT	INDUK
KEGIATAN			
1.	Mengawasi kegiatan pemasaran perusahaan	.....	.....
2.	Menyusun tema baru untuk iklan dan promosi	.....	.....
3.	Menyusun materi pelatihan karyawan	.....	.....
4.	Menyusun rencana pemasaran untuk produk baru	.....	.....
5.	Mengkoordinasikan pelaksanaan strategi pemasaran yang direncanakan dari anak perusahaan di luar negeri	.....	.....
6.	Menyetujui otorisasi produk	.....	.....

7.	Merancang dan menyusun bahan pengepakan untuk menerapkan strategi pemasaran	.....	.....
8.	Merencanakan dan menyusun iklan di TV	.....	.....
9.	Mengkoordinasikan jadwal produksi dengan bagian produksi	.....	.....
10.	Merencanakan dan menyusun bentuk iklan dan media yang akan digunakan (TV, Radio, majalah katalog)	.....	.....
11.	Merencanakan perjanjian perdagangan dan pameran.	.....	.....
12.	Menentukan kebutuhan karyawan	.....	.....
13.	Menetapkan gaji dan perangsang lainnya	.....	.....
14.	Menentukan kebijaksanaan harga dan menyesuaikan dengan anak perusahaan diluar negeri.	.....	.....
15.	Menetapkan jangka waktu kredit	.....	.....
16.	Bertanggung jawab menghubungi langganan	.....	.....
17.	Mengawasi tenaga penjualan	.....	.....
18.	Melakukan Riset Pasar.	.....	.....
19.	Mengenali kebutuhan untuk perubahan produk	.....	.....
20.	Menyimpan barang jadi	.....	.....
21.	Mengirimkan produk dan penutupan asuransi	.....	.....
22.	Menggaransi produk	.....	.....

Saya yang bertanda tangan di bawah ini telah mengisi daftar isian tersebut dengan benar dan menyadari dengan sepenuhnya segala akibat serta sanksi-sanksi perpajakannya.

Tanda Tangan :
 Nama :

Lampiran III
 Keputusan Direktur Jenderal Pajak
 Nomor : Kep-01/PJ.7/1993
 Tanggal : 9 Maret 1993

**DAFTAR ISIAN
 UNTUK WAJIB PAJAK BADAN YANG MEMILIKI ATAU DIMILIKI OLEH BADAN USAHA INDONESIA
 LAIN**

Untuk tahun pajak yang dimulai 19.. dan berakhir 19..

BAGIAN I Yang mengisi laporan ini

1.a Nama Wajib Pajak : 1.b. N.P.W.P :

2. Jumlah lampiran A-2 yang dibuat tahun ini : lembar

BAGIAN II Badan usaha lain yang ada hubungan keterkaitan

3.a Nama dan alamat : 3.b N.P.W.P :

Jenis hubungan (pilih yang sesuai)

Dikuasai oleh yang membuat lampiran ini Menguasai pembuat lampiran ini Dalam penguasaan yang sama Lain Keterkaitan

4.a Kegiatan usaha utama : 4.b K.L.U : 4.c. Kota-kota tempat usaha dilakukan

BAGIAN III Transaksi-transaksi keuangan antara yang memberi lampiran ini dengan Badan Usaha tersebut pada Bagian II

- | | | | |
|---|--|----|-------|
| 1 | Penjualan barang dagangan | 1 | _____ |
| 2 | Penjualan barang lain | 2 | _____ |
| 3 | Sewa/royalti yang diterima (diluar yang berasal dari penggunaan hak-hak tertentu) | 3 | _____ |
| 4 | Penghasilan dari penggunaan hak-hak tertentu, misalnya : patent, merek dagang, resep-resep dan sebagainya. | 4 | _____ |
| 5 | Penghasilan dari jasa teknik, management, engineering dan lain-lain | 5 | _____ |
| 6 | Komisi yang diterima | 6 | _____ |
| 7 | Jumlah Hutang | 7a | _____ |
| | a. Saldo awal | 7b | _____ |
| | b. Saldo akhir | 8 | _____ |
| 8 | Bunga yang diterima | | _____ |

9 Premi yang diterima (asuransi atau reasuransi)			9	_____
10 Jumlah nomor 1 sampai dengan nomor 9			10	_____
11 Pembelian barang dagangan			11	_____
12 Pembelian barang lain			12	_____
13 Sewa royalti yang dibayar (diluar yang untuk penggunaan hak-hak)			13	_____
14 Pembayaran atas hak-hak, misalnya : patent, merek dagang, dan sebagainya			14	_____
15 Pembayaran untuk jasa teknik, management, engineering, konstruksi, ilmu pengetahuan dan sebagainya			15	_____
16 Pembayaran komisi			16	_____
17 Jumlah piutang/ yang dipinjam	a. Saldo awal	b. Saldo akhir	17	_____
18 Pembayaran Bunga			18	_____
19 Pembayaran Premi asuransi/reasuransi			19	_____
20 Jumlah nomor 11 sampai dengan nomor 19			20	_____

BAGIAN IV Jelaskan semua "Transaksi Non-moneter" dan "Transaksi yang tidak ada pembayaran uangnya" antara pembuat laporan ini dengan badan usaha di atas (tambahkan lembar lain - lihat petunjuk)

BAGIAN V Lengkapi pertanyaan di bawah ini

1. Apakah Wajib Pajak yang mengisi lampiran ini dimiliki atau memiliki 50% saham Badan Usaha Indonesia lainnya
Ya tidak bila tidak pertanyaan berikut tak perlu dijawab
2. Apakah tarif pajak terendah 15% digunakan lebih dari satu kali dalam grup perusahaan Saudara Wajib Pajak ?
3. Nama, alamat, NPWP dari perusahaan dalam grup perusahaan Saudara yang menggunakan tarif pajak terendah

**PETUNJUK DAFTAR ISIAN
UNTUK WAJIB PAJAK BADAN YANG MEMILIKI ATAU DIMILIKI OLEH BADAN USAHA INDONESIA LAIN**

BAGIAN I

Isi dengan keterangan lengkap tentang perusahaan yang membuat/mengisi Lampiran ini.

Baris 2 Formulir ini dibuat untuk tiap-tiap Wajib Pajak dalam negeri yang ada hubungannya (yang berkaitan). Cantumkan jumlah formulir A-2 yang dibuat untuk tahun pajak yang dilaporkan.

BAGIAN II

Baris : Isi dengan nama dan alamat Wajib Pajak yang terkait.

1

Baris : Isi dengan N.P.W.P. Wajib Pajak di atas.

2

Baris : Beri tanda pada kota yang sesuai dengan jenis keterkaitan antara pembuat lampiran ini dengan perusahaan terkait.

3

- "Dikuasai oleh pembuat lampiran", maksudnya adalah bahwa pembuat lampiran ini mengendalikan relasinya sesuai yang dimaksud Pasal 18 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983".
- "Menguasai/mengendalikan pembuat lampiran", dimaksud adalah bahwa pembuat lampiran ini secara langsung dikuasai/dikendalikan oleh perusahaan yang terkait diatas sesuai arti pasal 18 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983.
- "Penguasaan yang sama", yang dimaksud adalah bahwa pembuat lampiran perusahaan terkait mempunyai hubungan tidak langsung sesuai dengan yang dimaksud pasal 18 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983.
- "Lain-lain hubungan keterkaitan", yang dimaksud adalah jenis hubungan keterkaitan yang lain, sesuai yang dimaksud pasal 18 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983, misalnya Perseorangan, Partnership, Harta dan sebagainya.

Baris : Diisi sesuai dengan jenis usaha pokok perusahaan yang terkait serta nomor kode KLU-nya.

1

BAGIAN III

Diisi dengan semua transaksi yang dapat dilaporkan yang terjadi antara pembuat laporan ini dengan perusahaan terkait.

BAGIAN IV

Untuk setiap transaksi non moneter atau transaksi lain yang tidak ada penilaiannya (non-consideration) supaya dibuat penjelasan dalam lembar terpisah tentang isi transaksi tersebut. Penjelasan ini harus mencakup semua jasa yang dikerjakan atau semua harta (termasuk nilai moneterinya), hak-hak atau kewajiban-kewajiban yang dipindahkan/dialihkan. Penjelasan ini harus memuat sifat serta nilai/arti penting dari jasa yang dilakukan. Selain itu juga dijelaskan taksiran harga pasar yang wajar atau pernyataan tentang sifat atau arti penting dari harta yang bersangkutan (selain yang berupa uang), hak-hak, kewajiban-kewajiban, atau jasa-jasa tersebut. Pernyataan ini tidak perlu dibuat dalam Badan yang terkait merupakan Badan dalam negeri.

Transaksi yang melibatkan pembayaran atau penerimaan uang tidak perlu dilaporkan pada Bagian IV walaupun transaksi-transaksi tersebut melibatkan pengalihan harta berwujud atau tidak berwujud, sepanjang pengalihan harta tidak berwujud tersebut ada kaitannya dan tidak biasa dilakukan dalam hubungannya dengan pengalihan harta berwujud itu. Namun demikian bagian yang berupa uang harus dilaporkan pada Bagian III.

BAGIAN V

Lengkapi pertanyaan dibawah ini. Bila perlu lampirkan lembar tersendiri untuk pertanyaan nomor 3.

Lampiran IV
Keputusan Direktur Jenderal Pajak
Nomor : Kep-01/PJ.7/1993
Tanggal : 9 Maret 1993

DAFTAR ISIAN
UNTUK WAJIB PAJAK BADAN YANG DIMILIKI OLEH PERUSAHAAN LUAR NEGERI
Tahun pajak dimulai 19..... dan berakhir 19.....

BAGIAN I Perusahaan yang mengisi laporan ini

1.a Nama Wajib Pajak : 1.b. N.P.W.P :

Jumlah lampiran A-2 yang dibuat tahun ini : lembar

BAGIAN II Perusahaan lain yang berkaitan

1. Nama dan alamat : 2. Negara (-Negara) domisili :

3. Sifat keterkaitan pilih yang sesuai :
Menguasai pembuat lampiran ini Dalam penguasaan yang sama Lain keterkaitan

4.a Kegiatan usaha utama : 4.b K.L.U : 4.c Kota-kota dan negara-negara tempat-tempat kegiatan usaha

BAGIAN III Transaksi-transaksi keuangan antara yang memberi lampiran ini dengan Badan Usaha tersebut pada Bagian II

- | | | | |
|----|--|---------------|----------------|
| 1 | Penjualan barang dagangan | 1 | _____ |
| 2 | Penjualan barang lain | 2 | _____ |
| 3 | Sewa/royalti yang diterima (diluar yang berasal dari penggunaan hak-hak tertentu) | 3 | _____ |
| 4 | Penghasilan dari penggunaan hak-hak tertentu, misalnya : patent, merek dagang, resep-resep dan sebagainya. | 4 | _____ |
| 5 | Penghasilan dari jasa teknik, management, engineering dan lain-lain | 5 | _____ |
| 6 | Komisi yang diterima | 6 | _____ |
| 7 | Jumlah Hutang | a. Saldo awal | b. Saldo akhir |
| 8 | Bunga yang diterima | 8 | _____ |
| 9 | Premi yang diterima (asuransi atau reasuransi) | 9 | _____ |
| 10 | Jumlah nomor 1 sampai dengan nomor 9 | 10 | _____ |
| 11 | Pembelian barang dagangan | 11 | _____ |
| 12 | Pembelian barang lain | 12 | _____ |
| 13 | Sewa royalti yang dibayar (diluar yang untuk penggunaan hak-hak) | 13 | _____ |
| 14 | Pembayaran atas hak-hak, misalnya : patent, merek dagang, dan sebagainya | 14 | _____ |
| 15 | Pembayaran untuk jasa teknik, management, engineering, konstruksi, ilmu pengetahuan dan sebagainya | 15 | _____ |
| 16 | Pembayaran komisi | 16 | _____ |
| 17 | Jumlah piutang/yang dipinjam | a. Saldo awal | b. Saldo akhir |
| 18 | Pembayaran Bunga | 18 | _____ |

- 19 Pembayaran Premi asuransi/reasuransi 19 _____
- 20 Jumlah nomor 11 sampai dengan nomor 19 20 _____

BAGIAN IV Jelaskan semua "Transaksi Non-moneter" dan "Transaksi yang tidak ada pembayaran uangnya" antara pembuat laporan ini dengan Perusahaan luar negeri di atas (tambahkan lembar lain - lihat petunjuk)

BAGIAN V Jelaskan semua "transaksi non-moneter" dan "transaksi yang tidak ada pembayaran uangnya" antara yang membuat lampiran ini dengan perusahaan luar negeri di atas (gunakan lembar lain - lihat petunjuk)

**PETUNJUK DAFTAR ISIAN
UNTUK WAJIB PAJAK BADAN YANG DIMILIKI OLEH PERUSAHAAN LUAR NEGERI**

BAGIAN I

Cantumkan data lengkap tentang perusahaan yang mengisi formulir ini.

Baris 2 Tiap lembar formulir hanya untuk melaporkan hubungan dengan satu badan usaha asing yang berkaitan. Cantumkan jumlah lembar formulir yang dibuat untuk tahun pajak yang bersangkutan.

BAGIAN II

Baris 2 : Cantumkan nama negara-negara dimana badan-badan luar negeri diatas berdomisili.

- Baris 3 : Beri tanda pada kotak yang sesuai mengenai jenis/macam keterkaitan
- "Menguasai perusahaan yang mengisi formulir", berarti adalah bahwa yang mengisi formulir ini secara langsung dikuasai/dikendalikan oleh badan terkait sesuai yang dimaksud pasal 18 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983".
 - "Penguasaan yang sama", yang dimaksud adalah bahwa badan usaha yang mengisi formulir ini serta badan yang terkait mempunyai hubungan tak langsung seperti yang dimaksud pasal 18 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983.
 - "Hubungan keterkaitan lain-lain", sesuai pasal 18 Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 yang tidak tercakup dalam a atau b, misalnya Individu, Harta atau partnership, dan lain-lainnya.

Baris 4.a dan 4.b : Cantumkan kegiatan usaha utama serta nomor KLU dari Badan yang terkait di atas.

BAGIAN III

Diisi dengan nilai transaksi yang terjadi antara pembuat Laporan ini dengan badan usaha terkait.

BAGIAN IV

Untuk setiap transaksi non moneter atau transaksi lain yang tidak ada penilaiannya (non-consideration) supaya dibuat penjelasan dalam lembar terpisah tentang isi transaksi tersebut dan taksiran besarnya transaksi tersebut. Penjelasan ini harus mencakup semua jenis yang dikerjakan atau semua harta (termasuk nilai moneterinya), hak-hak atau kewajiban-kewajiban yang dipindahkan/dialihkan. Penjelasan ini harus memuat sifat serta nilai/arti penting dari jasa yang dilakukan. Selain itu juga dijelaskan taksiran harga pasar yang wajar atau pernyataan tentang sifat atau arti penting dari harta yang bersangkutan (selain yang berupa uang), hak-hak, kewajiban-kewajiban, atau jasa-jasa tersebut. Pernyataan ini tidak perlu dibuat bila badan yang terkait merupakan badan dalam negeri.

Transaksi yang melibatkan pembayaran atau penerimaan uang tidak perlu dilaporkan pada Bagian IV walaupun transaksi-transaksi tersebut melibatkan pengalihan harta berwujud atau tidak berwujud, sepanjang pengalihan harta tidak berwujud tersebut ada kaitannya dan tidak biasa dilakukan dalam hubungannya dengan pengalihan harta berwujud itu. Namun demikian bagian yang berupa uang harus dilaporkan pada Bagian III.

BAGIAN V

Lengkapi pertanyaan dibawah ini. Bila perlu lampirkan lembar tersendiri untuk pertanyaan nomor 3.

Lampiran V
Keputusan Direktur Jenderal Pajak
Nomor : Kep-01/PJ.7/1993
Tanggal : 9 Maret 1993

PERUSAHAAN ASING YANG DIMILIKI/DIKUASAI OLEH ORANG/BADAN USAHA INDONESIA

Nama orang yang menyampaikan formulir : : Registration Number :

Nama Perusahaan Asing : Informasi yang harus dilengkapi dalam laporan keuangan :

tahunan Perusahaan Asing periode mulai 19.....
dan berakhir 19.....

Penting

: Informasi berikut harus disampaikan dengan daftar terpisah untuk setiap Perusahaan Asing yang dimiliki/dikuasai oleh Orang/Badan Usaha Indonesia.

	(a) Transaksi Perusahaan Asing	(b) orang/badan usaha Indonesia yang menyampaikan formulir ini	(c) Perusahaan Dalam Negeri Lainnya yang mempunyai hubungan istimewa dengan Orang/Badan yang menyampaikan formulir ini	(d) Perusahaan Asing yang mempunyai hubungan Istimewa dengan orang/badan yang menyampaikan formulir ini
1	Penjualan Produk			
2	Penjualan atas hak kepemilikan (patent, merk, dll)			
3	Imbalan yang diterima/diperoleh dari jasa teknik, management konstruksi atau jasa teknik atau jasa sejenis			
4	Komisi yang diterima/diperoleh			
5	Sewa/royalti lisensi yang diterima/diperoleh			
6	Dividen yang diterima/diperoleh			
7	Pinjaman yang diberikan awal akhir			
8	Bunga yang diterima/diperoleh			
9	Premi yang diterima/diperoleh			
10	Jumlah nomor 1 sampai dengan nomor 8			
11	Pembelian untuk persediaan			
12	Pembelian harta berwujud selain persediaan			
13	Pembelian atas hak-hak kepemilikan (patent, merek dagang)			
14	Imbalan yang dibayarkan atas jasa teknik, management, konstruksi atau jasa sejenis			
15	Komisi yang dibayarkan			
16	Sewa/royalti yang dibayarkan			
17	Dividen yang dibayarkan			
18	Pinjaman yang diterima awal akhir			
19	Bunga yang dibayarkan			
20	Jumlah nomor 10 sampai dengan nomor 17			

**PETUNJUK DAFTAR ISIAN
PERUSAHAAN ASING YANG DIMILIKI/DIKUASAI OLEH ORANG BADAN USAHA INDONESIA**

Semua transaksi antara perusahaan yang melaporkan dan perusahaan asing mempunyai hubungan, harus mengisi formulir ini.

1. Kolom (b) harus diisi untuk transaksi-transaksi antara perusahaan asing dan Waji Pajak dalam negeri yang mengisi formulir ini.
2. Kolom (c) harus diisi untuk transaksi-transaksi antara perusahaan asing dan perusahaan dalam negeri lainnya yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak dalam negeri yang mengisi formulir ini.
3. Kolom (d) harus diisi untuk transaksi-transaksi antara perusahaan asing dan perusahaan asing lainnya

yang mempunyai hubungan istimewa dengan Wajib Pajak dalam negeri yang mengisi formulir ini.

Lampiran VI
Keputusan Direktur Jenderal Pajak
Nomor : Kep-01/PJ.7/1993
Tanggal : 9 Maret 1993

DEPARTEMEN KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA
DIREKTORAT JENDERAL PAJAK
KANTOR PEMERIKSAAN DAN PENYIDIKAN PAJAK
LAPORAN PEMERIKSAAN PAJAK

NO. LAPORAN :
TGL. LAPORAN :
NAMA WAJIB PAJAK :
N P W P :
JENIS PEMERIKSAAN :
TAHUN PAJAK :

I. U M U M

A. IDENTITAS WAJIB PAJAK

1. Nama Wajib Pajak :
2. N P W P :
3. Nomor dan tanggal pengukuhan P K P :
4. Bentuk Usaha :
I - I Badan
I - I Perseorangan
5. Alamat dan telepon :
a. Kantor pusat/tempat usaha :
Telepon :
b. Tempat Tinggal :
Telepon :
c. Cabang (Perwakilan) :
Telepon :
d. Pabrik (unit usaha lain) :
Telepon :
6. Jumlah tanggungan :
7. Status Permodalan :
I - I PMA I - I PMDN
I - I BUMN/BUMD
I - I swasta lainnya
8. Status Badan :
I - I Pusat I - I Cabang
I - I Tunggal I - I BUT
9. Klasifikasi Lap. Usaha :
10. Jenis pajak yang menjadi kewajiban :
I - I PPh. ps. 25/29
I - I PPh. ps. 21
I - I PPh. ps. 22
I - I PPh. ps. 23
I - I PPh. ps. 24
I - I PPh. ps. 25
I - I PPh. ps. 26
I - I PPN/PPn BM
I - I PBB
11. Penanggung jawab :
- Nama :
- Jabatan :
- Alamat :
- Telepon :
12. Pendirian :

- a. Tanggal Pendirian : di
- Akte Notaris : :
- Nomor : :
- b. Akte Perubahan (terakhir) : :
- Tanggal : :
- Notaris : :
- Nomor : :
- 13. Permodalan dan daftar pemegang saham
 - a. Permodalan. : :
 - Modal Statuter : Rp. Tdr Lb
 - a. Rp.
 - Modal ditempatkan : Rp.
 - Modal disetor : Rp.
 - b. Daftar pemegang saham
 - No. Nama Alamat Lb. % Nominal Keterangan

- 14. Pengurus
 - a. Dewan Direksi
 - No. Nama Jabatan Alamat Keterangan
 - b. Komisaris
 - No. Nama Jabatan Alamat Keterangan

- 15. Investasi jangka panjang dalam bentuk saham.

No.	Nama Persh.	Alamat	Lb. Saham	Nilai	Besarnya pemilikan	Ket.
-----	-------------	--------	-----------	-------	-----------------------	------

B. PEMBUKUAN WAJIB PAJAK

- a. Metode Pembukuan yang dipakai : I - I Kas I - I Akrual
- b. Penataan Pembukuan : I - I Manual I - I Komputer
I - I Semi Komputer
- c. Bila Penataan Pembukuan secara manual
- buku-buku yang digunakan :
- d. Bila Penataan Pembukuan komputer
- d.1. Jenis software yang digunakan :
- d.2. File yang ada :
- e. Bila Penataan Pembukuan secara semi komputer.
- e.1. Buku yang digunakan :
- e.2. Jensi software yang digunakan :
- e.3. File yang ada :
- f. Tahun Buku : Mulai s/d
- g. Laporan Keuangan disusun/diaudit : I - I Disusun sendiri
Kantor Akuntan Publik
I - I Nama Akuntan
No. Reg.
Pendapat Akuntan :
- h. Pendapat Pemeriksa mengenai Pembukuan :
Wajib Pajak
- i. Pendapat Pemeriksa mengenai sistim :
pengendalian intern

C. PEMENUHAN KEWAJIBAN PERPAJAKAN TAHUN YANG DIPERIKSA

- 1. Pelaksanaan kewajiban perpajakan : I - I Sendiri
dilakukan Konsultan Pajak

I - I Nama Konsultan Pajak
 No. Surat Ijin Kerja

2. Ketaatan pemasukan SPT

PPh Pasal 26

- Pajak terhutang
- Telah disetor
- Kurang bayar
- Sanksi adm.
- PPh harus bayar

PPh Pasal 21

- Pajak terhutang
- Telah disetor
- Kurang bayar
- Sanksi adm.
- PPh harus bayar

PPN Tahun

Masa

- Pajak keluaran
- Pajak masukan
- Kelebihan bulan lalu
- Kurang dibayar
- Telah dibayar
- Kurang bayar
- Sanksi adm.
- Masih harus bayar

PPn BM atas impor :

- | | | |
|--------------------------|----------|----------|
| | DPP | PPn BM |
| a. Tarip 10% | Rp | Rp |
| b. Tarip 20% | Rp | Rp |
| c. Tarip 30% | Rp | Rp |
| Jumlah PPn BM atas impor | Rp | Rp |

Jumlah yang kurang disetor :

- | | |
|--|----------|
| a. PPn BM atas penyerahan dalam negeri | Rp |
| b. PPn BM atas impor | Rp |
| Jumlah PPn BM yang harus disetor | Rp |
| PPn BM yang disetor | Rp |
| PPn BM yang kurang/lebih disetor | Rp |

Denda :

- Pasal 13 (2) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Rp
- Pasal 13 (3) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Rp
- Pasal 13 (8) Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 Rp

PPn BM yang masih harus dibayar Rp

PPn BM

- Pajak yang terhutang
- Telah disetor
- Kurang disetor
- Sanksi adm.
- Masih harus bayar

PBB tahnun

- Pajak yang terhutang

- Telah disetor
- Kurang disetor
- Sanksi adm.
- Masih harus bayar

DATA/INFORMASI YANG DIPRODUKSI

3. USUL PEMERIKSA

PENELAAH

.....19....
KETUA TIM PEMERIKSA

.....
NIP.....

.....
NIP.....
ANGOTA TIM PEMERIKSA

KEPALA KARIKPA/DIR. RIKPA

.....
NIP.....

.....
NIP.....

.....
NIP.....

TAMBAHAN PETUNJUK PENGISIAN LPP

- I.A.13.b. Daftar pemegang saham dikolom keterangan diberi catatan kalau ada hubungan istimewa antara pemegang saham dengan wajib pajak
- I.A.14.a. Dewan direksi. Dikolom keterangan diberi catatan kalau ada hubungan istimewa antara direksi dengan pemegang saham perseorangan.
- I.A.15. Investasi jangka panjang dalam bentuk saham. Dikolom keterangan diberi catatan kalau ada hubungan istimewa antara Wajib Pajak dengan badan usaha yang sahamnya dimiliki oleh Wajib Pajak.
- E. Gambaran kegiatanWajib Pajak. Apabila dalam kegiatan usaha Wajib Pajak meliputi kegiatan antar perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa, sebutkan :
 - Sifat keterkaitannya.
 - Nama perusahaan/pihak yang terkait.
 - Kepemilikan saham.
 - Lokasi dan alamat.
 - Arus transaksi dan kegiatan.
 - Penjelasan yang penting mengenai hubungan istimewa.
- F. Data/informasi yang tersedia. Jika ada hubungan istimewa antar Wajib Pajak dengan perusahaan-perusahaan lain, harus dijelaskan data yang dikumpulkan dari pihak ketiga sebagai dasar pembandingan maupun membuktikan dalam pemeriksaan.
- G. Daftar Lampiran. Jika ada hubungan istimewa antara Wajib Pajak dengan Wajib Pajak, lampirkan :
 - Bagan perusahaan-perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa.
 - Neraca komparatip dan daftar rugi laba komparatip tahun sebelum diperiksa dan tahun yang

diperiksa. Untuk tahun yang diperiksa lengkapi dengan neraca dan daftar rugi laba menurut Pemeriksa.

- Laporan Konsolidasi (jika ada).
- Perjanjian-perjanjian penting antara Wajib Pajak dengan pihak-pihak yang mempunyai hubungan istimewa.

I.B. Penjelasan dan penilaian atas pos-pos yang diperiksa.

Harus jelas mengungkapkan penilaian pos-pos yang diperiksa sehubungan dengan metode-metode pembebanan harga yang tidak wajar yang dilakukan Wajib Pajak serta pengaruh lainnya yang penting.

IV.3. Usul Pemeriksa.

Jika kurang informasi yang tersedia dari perusahaan-perusahaan yang mempunyai hubungan istimewa dalam menentukan penghasilan dari Wajib Pajak yang diperiksa dapat diusulkan pemeriksaan terhadap pihak-pihak yang terkait.



DEPARTEMEN KEUANGAN REPUBLIK INDONESIA
DIREKTORAT JENDERAL PAJAK

9 Maret 1993

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 kepemilikan atau penguasaan modal saham suatu badan oleh badan lainnya sebanyak 25% atau lebih, atau antara beberapa badan yang 25% atau lebih sahamnya dimiliki oleh suatu badan. Sedangkan untuk Wajib Pajak Perseorangan hubungan istimewa dapat terjadi karena hubungan keluarga sedarah atau semenda dalam garis lurus atau kesamping satu derajat. Hubungan istimewa antara Wajib Pajak Perseorangan dianggap terjadi misalnya antara ayah, ibu, anak, saudara (kandung), mertua, anak tiri dan ipar. Hubungan istimewa dimaksud dapat mengakibatkan kekurang-wajaran harga, biaya atau imbalan lain yang direalisasikan dalam suatu transaksi usaha.

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

Kekurang wajarannya 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 menyetor kekurangan PPN-nya (dan PPN BM kalau terutang).

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

Contoh 2 :

PT. A memiliki 25% saham PT. B. Atas penyerahan barang ke PT. B, PT. A membebankan harga jual Rp. 160,- per unit. PT. A tidak melakukan penjualan kepada pihak ketiga yang tidak ada hubungan istimewa.

Perlakuan Perpajakan :

Dalam contoh di atas, maka harga yang wajar adalah harga pasar atas barang yang sama (dengan barang yang diserahkan PT. A) yang terjadi antar pihak-pihak yang tidak ada hubungan istimewa.

Apabila ditemui kesulitan untuk mendapatkan harga pasar sebanding untuk barang yang sama (terutama karena PT. A tidak menjual kepada pihak yang tidak ada hubungan istimewa), maka dapat ditanggulangi dengan menerapkan harga pasar wajar dari barang yang sejenis atau serupa, yang terjadi antar pihak-pihak yang tidak ada hubungan istimewa.

Dalam hal terdapat kesulitan untuk mendapatkan harga pasar sebanding untuk barang yang sejenis atau serupa, karena barang tersebut mempunyai spesifikasi khusus, misalnya semi finished products, maka pendekatan harga pokok plus (cost plus method) dapat digunakan untuk menentukan kewajaran harga penjualan PT. A.

Misalnya diketahui bahwa PT. A memperoleh bahan baku dan bahan pembantu produksinya dari para pemasok yang tidak mempunyai hubungan istimewa. Harga pokok barang yang diproduksi per unit adalah Rp. 150,- dan laba kotor yang pada umumnya diperoleh dari penjualan barang yang sama antar pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa (comparable mark up) adalah 40% dari harga pokok.

Dengan menerapkan metode harga pokok plus maka harga jual yang wajar atas barang tersebut dari PT. A kepada PT. B untuk tujuan penghitungan penghasilan kena pajak/dasar pengenaan pajak adalah Rp. 210 {Rp. 150 + (40% x Rp. 150)}.

Contoh 3 :

PT. B menjual kembali barang yang dibeli dari PT. A pada contoh 2 di atas ke pihak yang tidak ada hubungan istimewa dengan harga Rp. 250,- per unit. Laba kotor sebanding untuk penjualan barang tersebut adalah 20% dari harga jualnya.

Perlakuan Perpajakan :

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

(2) Kekurang-wajaran harga pembelian

Contoh :

H Ltd Hongkong memiliki 25 % saham PT. B. PT. B mengimpor barang produksi H Ltd dengan harga Rp. 3.000 per unit. Produk tersebut dijual kembali kepada PT. Y (tidak ada hubungan istimewa) dengan harga Rp. 3500 per unit.

Perlakuan perpajakan :

Pada contoh tersebut di atas, pertama-tama dicari harga pasar sebanding untuk barang yang sama, sejenis atau serupa atas pembelian/impor dari pihak yang tidak ada hubungan istimewa atau antar pihak-pihak yang tidak ada hubungan istimewa (sama halnya dengan kasus harga penjualan). Apabila ditemui kesulitan, maka pendekatan harga jual minus dapat diterapkan, yaitu dengan mengurangkan laba kotor (mark up) yang wajar ditambah biaya lainnya yang dikeluarkan Wajib Pajak dari harga jual barang kepada pihak yang tidak ada hubungan istimewa. Apabila laba yang wajar diperoleh adalah Rp. 750,- maka harga yang wajar untuk perpajakan atas pembelian barang dari H Ltd di Hongkong adalah Rp. 2.750 (Rp. 3.500 - Rp.750). Harga ini merupakan dasar perhitungan harga pokok PT. B dan selisih Rp. 250 antara pembayaran utang ke H Ltd di Hongkong dengan harga pokok yang seharusnya diperhitungkan dianggap sebagai pembayaran dividen terselubung.

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

Contoh :

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

- 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 penyetoran modal terselubung, sehingga besarnya utang PT. C yang dapat diakui adalah sebesar Rp. 300 juta (Rp. 500 juta - Rp. 200 juta).
 - (b) Perhitungan Pajak Penghasilan. Bagi PT. C pengurangan biaya bunga yang dapat dibebankan adalah Rp. 60 juta ($20\% \times \text{Rp. 300 juta}$) 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).^o 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, duaduanya 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 Peraturan Perpajakan. Selanjutnya Direktorat tersebut akan melaksanakan permintaan data dimaksud ke Negara yang bersangkutan. Prosedur permintaan data dilakukan sesuai dengan ketentuan pada Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda yang berlaku.

Demikian untuk dilaksanakan dengan sebaik-baiknya.

DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

ttd

Drs. MAR'IE MUHAMMAD

29 Januari 1994

SURAT EDARAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK
NOMOR SE - 01/PJ.10/1994

TENTANG

SURAT KETERANGAN DOMISILI

DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

Sebagaimana telah diketahui bersama, Negara kita telah mengadakan Perjanjian Penghindaran Pajak Berganda (P3B) dengan banyak negara. Dalam perjanjian tersebut umumnya terdapat ketentuan bahwa penghasilan-penghasilan berupa dividen, bunga dan royalti akan dikenakan pajak oleh Negara tempat penerima hasil bertempat tinggal atau berkedudukan (Negara Domisili).

Namun demikian, negara tempat hasil-hasil itu berasal (Negara Sumber) dapat juga mengenakan pajak dengan tarif yang lebih rendah sepanjang penerima hasil adalah penduduk negara mitra runding (treaty partner).

Untuk memastikan bahwa penerima penghasilan tersebut adalah penduduk negara mitra runding, diperlukan Surat Keterangan Domisili.

Demikian pula halnya bila penduduk Indonesia (Subyek Pajak) memperoleh penghasilan dari negara-negara mitra runding, berhak atas penerapan tarif sebagaimana diatur dalam P3B yang bersangkutan. Biasanya negara-negara tersebut mewajibkan penduduk Indonesia tersebut untuk memberikan keterangan domisili. Dalam hal demikian maka surat keterangan atau legalisasi yang dimaksud dikeluarkan oleh Kepala Kantor Pelayanan Pajak tempat orang atau badan yang menerima hasil tersebut terdaftar sebagai Wajib Pajak, sebagaimana bentuk terlampir.

Khusus untuk Kantor Pelayanan Pajak Perusahaan Negara dan Daerah, tetap dapat menggunakan bentuk formulir Surat Keterangan Domisili sebagaimana disebutkan dalam surat Direktur Peraturan Perpajakan Nomor : S-111/PJ.64/1985 tanggal 27 Mei 1985.

Demikian untuk dilaksanakan dengan sebaik-baiknya.

DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

sd

UAD BAWAZIER

29 Maret 1996

SURAT EDARAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK
NOMOR SE - 03/PJ.101/1996

TENTANG

PENERAPAN PERSETUJUAN PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA (P3B)

DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

Dalam rangka meningkatkan pelayanan kepada Wajib Pajak dalam pelaksanaan pemotongan PPh Pasal 26 Undang-undang Nomor 7 Tahun 1983 sebagaimana telah diubah terakhir dengan Undang-undang Nomor 10 Tahun 1994 sehubungan dengan ketentuan dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) yang berlaku, dengan ini ditegaskan hal-hal sebagai berikut :

1. P3B antara Indonesia dengan negara-negara treaty partner yang telah berlaku secara efektif sampai dengan saat ini adalah sebanyak 32 (tiga puluh dua) P3B dengan perincian sebagaimana terlampir. Dalam P3B tersebut diatur ketentuan-ketentuan tentang pemotongan PPh Pasal 26 dengan tarif yang lebih rendah atau pembebasan pemotongan PPh Pasal 26 terhadap beberapa jenis penghasilan yang dibayar atau terutang oleh pihak yang membayar penghasilan yang berkedudukan di Indonesia kepada Wajib Pajak luar negeri yang berkedudukan di negara-negara treaty partner tersebut.
 2. Sehubungan dengan hal tersebut, untuk memberikan kemudahan bagi semua pihak, penerapan PPh Pasal 26 sesuai dengan P3B dilaksanakan sebagai berikut :
 - a. Wajib Pajak luar negeri wajib menyerahkan asli Surat Keterangan Domisili kepada pihak yang berkedudukan di Indonesia yang membayar penghasilan dan menyampaikan fotokopi Surat Keterangan Domisili tersebut kepada Kepala Kantor Pelayanan Pajak (KPP) tempat pihak yang membayar penghasilan terdaftar.
 - b. Asli Surat Keterangan Domisili tersebut menjadi dasar bagi pihak yang membayar penghasilan untuk menerapkan PPh Pasal 26 sesuai dengan yang ditegaskan dalam P3B yang berlaku antara Indonesia dengan negara tempat kedudukan (residence) dari Wajib Pajak luar negeri tersebut.

Dalam hal Surat Keterangan Domisili akan digunakan untuk lebih dari satu pembayar penghasilan, maka Wajib Pajak luar negeri dapat menyampaikan fotokopi yang telah dilegalisasi Kepala KPP tempat salah satu pihak pembayar penghasilan terdaftar kepada pihak yang membayar penghasilan. Kepala KPP yang melegalisasi fotokopi tersebut wajib memegang aslinya.
 - c. Surat Keterangan Domisili tidak diperlukan bagi bank-bank atau lembaga-lembaga keuangan yang secara tegas disebut dalam P3B yang bersangkutan. Bagi bank-bank atau lembaga-lembaga keuangan tersebut langsung diterapkan ketentuan-ketentuan sesuai dengan P3B yang bersangkutan.

Dalam hal terdapat bank atau lembaga keuangan yang tidak disebutkan secara tegas dalam P3B, tetapi berdasarkan persetujuan Competent Authority Indonesia dan negara treaty partner yang bersangkutan disetujui sebagai badan yang penghasilannya dikecualikan dari pemotongan PPh Pasal 26, maka bank atau lembaga keuangan tersebut diperlakukan sama dengan bank atau lembaga keuangan yang secara tegas disebutkan dalam P3B, yaitu tidak diperlukan Surat Keterangan Domisili.
- Surat Keterangan Domisili
- a. Surat Keterangan Domisili diterbitkan oleh Competent Authority atau wakilnya yang sah di negara treaty partner. Namun demikian, Surat Keterangan Domisili yang dibuat oleh pejabat pada Kantor Pajak tempat Wajib Pajak luar negeri yang bersangkutan terdaftar dapat diterima dan dipersamakan dengan Surat Keterangan Domisili yang dibuat Competent Authority.
 - b. Bentuk Surat Keterangan Domisili adalah sesuai dengan kelaziman di negara tempat Wajib Pajak luar negeri berkedudukan, namun sekurang-kurangnya harus menyatakan bahwa Wajib Pajak luar negeri yang bersangkutan benar berkedudukan di negara tersebut sesuai

dengan ketentuan P3B yang berlaku, disertai dengan tanggal dan tanda-tangan pejabat yang menerbitkan Surat Keterangan Domisili tersebut.

c. Surat Keterangan Domisili berlaku selama 1 (satu) tahun sejak tanggal diterbitkan, kecuali untuk Wajib Pajak bank. Bagi Wajib Pajak bank, Surat Keterangan Domisili tersebut berlaku selama bank tersebut tetap mempunyai alamat yang sama dengan alamat yang tercantum dalam Surat Keterangan Domisili.

4. Dalam penerapan P3B yang telah berlaku, perlu diperhatikan pula ketentuan-ketentuan yang menyangkut beberapa hal sebagai berikut:

a. Jasa yang dilakukan di luar Indonesia oleh penduduk negara treaty partner.

1). Berdasarkan P3B yang telah berlaku, pada umumnya imbalan atas jasa yang diterima atau diperoleh Wajib Pajak luar negeri merupakan laba usaha sehingga pengenaan pajaknya hanya dapat dilakukan di Indonesia apabila Wajib Pajak luar negeri tersebut melakukan jasa di Indonesia melalui suatu BUT di Indonesia. Namun demikian, perlu diperhatikan bahwa dalam P3B dengan Jerman, Luxembourg, Swiss dan Pakistan, khususnya yang berhubungan dengan pemberian jasa teknik, manajemen dan konsultasi yang dilakukan di Indonesia, dikenakan pemotongan PPh Pasal 26 meskipun pemberi jasa tidak mempunyai BUT di Indonesia. Besarnya PPh Pasal 26 tersebut adalah dengan Jerman sebesar 7,5%, dengan Luxembourg sebesar 10%, dengan Swiss sebesar 5%, dan dengan Pakistan sebesar 15%.

2). Penentuan adanya BUT di Indonesia ditentukan berdasarkan jangka waktu (time test) yang berlaku di masing-masing P3B.

- Dalam hal persyaratan jangka waktu untuk adanya BUT di Indonesia dipenuhi maka atas imbalan jasa tersebut dikenakan pajak di Indonesia dan dipotong PPh Pasal 23 sesuai dengan ketentuan yang berlaku.

- Dalam hal jangka waktu mengenai adanya BUT tidak dipenuhi maka atas imbalan jasa tersebut tidak dapat dikenakan Pajak di Indonesia, kecuali yang dibayar atau terutang kepada penduduk Jerman, Luxembourg, Swiss dan Pakistan. Hak pemajakannya dilakukan oleh negara treaty partner tempat kedudukan (residence) dari Wajib Pajak luar negeri tersebut.

3). Sehubungan dengan hal-hal tersebut di atas maka perlu ditegaskan bahwa sesuai dengan ketentuan dalam P3B, atas jasa yang dilakukan di luar negeri oleh penduduk negara treaty partner, Indonesia tidak dapat mengenakan PPh atas imbalan jasa tersebut.

b. Pembayaran premi asuransi ke luar negeri.

Atas pembayaran premi asuransi kepada perusahaan asuransi yang berkedudukan di Selandia Baru, Australia, Malaysia dan Arab Saudi, serta di negara-negara yang belum mempunyai P3B dengan Indonesia, dipotong PPh Pasal 26 sesuai dengan ketentuan sebagaimana diatur dalam Keputusan Menteri Keuangan Nomor : 624/KMK.04/1994 tanggal 17 Desember 1994.

Atas pembayaran premi asuransi kepada perusahaan asuransi yang berkedudukan di negara treaty partner lainnya tidak dipotong PPh Pasal 26.

c. Dividen yang dibayar atau terutang ke luar negeri melalui Custodian.

1). Berdasarkan asli Surat Keterangan Domisili sebagaimana dimaksud dalam butir 3 yang ditunjukkan Custodian dan fotokopi diserahkan kepada emiten, atas dividen yang dibayar atau terutang oleh emiten dipotong PPh Pasal 26 sesuai dengan tarif menurut P3B yang berlaku.

2). Atas dividen yang dibayar atau terutang kepada Wajib Pajak luar negeri penduduk negara yang tidak mempunyai P3B dengan Indonesia, dipotong PPh Pasal 26 dengan tarif 20% dari jumlah bruto.

Penegasan dalam butir 2 dan 3 Surat Edaran ini agar dilaksanakan terhitung mulai tanggal 1 April 1996. Terhitung mulai tanggal pelaksanaan Surat Edaran ini maka Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor: SE-08/PJ.35/1993 tanggal 11 Maret 1993 dan Nomor: SE-22/PJ.35/1993 tanggal 31 Agustus 1993, dinyatakan tidak berlaku.

Untuk pemotongan PPh Pasal 26 atas premi asuransi yang dibayar atau terutang ke luar negeri, penegasan dalam butir 2 dan 3 Surat Edaran ini diberlakukan terhitung mulai tanggal 5 Desember 1995.

Untuk pemotongan PPh Pasal 26 atas dividen yang dibayar atau terutang ke luar negeri melalui Custodian, penegasan dalam butir 4. c. Surat Edaran ini diberlakukan terhitung mulai tanggal 1 Maret

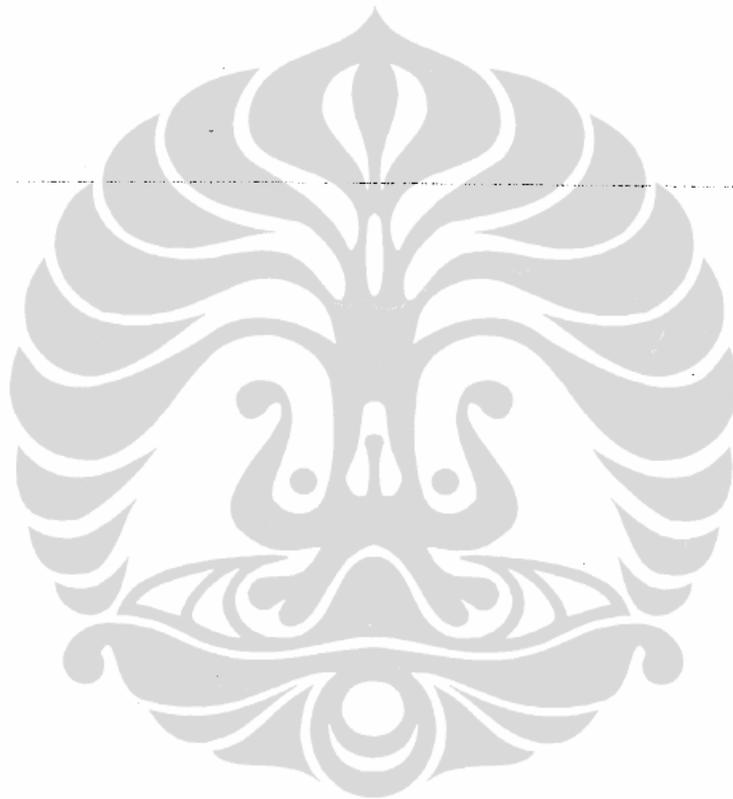
1996.

Demikian untuk dilaksanakan dengan sebaik-baiknya.

DIREKTUR JENDERAL PAJAK

td

FUAD BAWAZIER



7 Juli 2005

SURAT EDARAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK
NOMOR SE - 04/PJ.34/2005

TENTANG

PETUNJUK PENETAPAN KRITERIA "BENEFICIAL OWNER"
SEBAGAIMANA TERCANTUM DALAM PERSETUJUAN PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA
ANTARA INDONESIA DENGAN NEGARA LAINNYA

DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

Sehubungan dengan masih adanya persepsi yang berbeda, yaitu seolah-olah Wajib Pajak luar negeri yang menunjukkan Surat Keterangan Domisili dari suatu negara yang mempunyai Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) yang paripurna dengan Indonesia, maka Wajib Pajak tersebut secara langsung dapat menikmati fasilitas penurunan tarif. Padahal menurut P3B yang bersangkutan, Wajib Pajak dalam negeri dari negara mitra perjanjian, dapat menikmati pengurangan tarif apabila Wajib Pajak tersebut adalah "beneficial owner" dari penghasilan berupa Dividen, Bunga dan Royalti, yang berkenaan. Oleh karena itu, Direktorat Jenderal Pajak memandang perlu untuk memberikan penjelasan guna menciptakan kepastian hukum mengenai pengertian dan kriteria tentang "beneficial owner" sebagai berikut :

- a. Yang dimaksud dengan "beneficial owner" adalah pemilik yang sebenarnya dari penghasilan berupa Dividen, Bunga dan atau Royalti baik Wajib Pajak Perorangan maupun Wajib Pajak Badan, yang berhak sepenuhnya untuk menikmati secara langsung manfaat penghasilan-penghasilan tersebut.
- b. Dengan demikian, maka "special purpose vehicles" dalam bentuk "conduit company", "paper box company", "pass-through company" serta yang sejenis lainnya, tidak termasuk dalam pengertian "beneficial owner" tersebut di atas.
- c. Apabila terdapat pihak-pihak lain yang bukan merupakan "beneficial owner" sebagaimana dimaksud dalam huruf a dan b tersebut, yang menerima pembayaran Dividen, Bunga dan atau Royalti yang bersumber dari Indonesia, maka pihak yang membayarkan Dividen, Bunga dan atau Royalti tersebut diwajibkan melakukan pemotongan PPh Pasal 26 sesuai Undang-Undang Pajak Penghasilan Indonesia dengan tarif 20% (dua puluh perseratus) dari jumlah bruto yang dibayarkan.

Demikian untuk dilaksanakan sebagaimana mestinya.

Ditetapkan di Jakarta
pada tanggal 7 Juli 2005

ttd.

HADI POERNOMO
NIP 060027375

SURAT EDARAN DIREKTUR JENDERAL PAJAK
NOMOR SE - 03/PJ.03/2008

TENTANG

PENENTUAN STATUS BENEFICIAL OWNER SEBAGAIMANA DIMAKSUD
DALAM PERSETUJUAN PENGHINDARAN PAJAK BERGANDA
ANTARA INDONESIA DENGAN NEGARA MITRA

DIREKTUR JENDERAL PAJAK,

Sehubungan dengan banyaknya pertanyaan mengenai penentuan status beneficial owner sebagaimana dimaksud dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda (P3B) antara Indonesia dengan negara mitra, dengan ini disampaikan beberapa penegasan sebagai berikut :

1. Pasal 26 ayat (1) Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan sebagaimana telah beberapa kali diubah terakhir dengan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 (UU PPh), mengatur bahwa penghasilan dividen, bunga, royalti, sewa dan penghasilan lain sehubungan dengan penggunaan harta, yang dibayarkan atau yang terutang oleh badan pemerintah, Subjek Pajak dalam negeri, penyelenggara kegiatan bentuk usaha tetap, atau perwakilan perusahaan luar negeri lainnya kepada Wajib Pajak luar negeri selain bentuk usaha tetap di Indonesia, dipotong pajak sebesar 20% (dua puluh persen) dari jumlah bruto oleh pihak yang wajib membayarkan.
2. P3B yang berlaku efektif antara Indonesia dengan negara mitra P3B memberikan manfaat untuk menghilangkan pajak berganda, yaitu salah satunya dengan cara membatasi pengenaan pajak dinegara tempat penghasilan bersumber.
3. Agar manfaat P3B tersebut hanya dinikmati oleh pihak-pihak yang berhak, pada umumnya P3B antara Indonesia dengan negara mitra memuat ketentuan-ketentuan sebagai berikut :
 - a. Pasal tentang Orang dan Badan yang Tercakup Dalam Persetujuan
Pasal 1 P3B Indonesia dengan negara lain mengatur bahwa ketentuan-ketentuan yang terdapat di-dalam P3B hanya untuk orang dan badan yang menjadi penduduk (subjek Pajak dalam negeri) dari salah satu atau kedua negara pihak pada persetujuan, yaitu Indonesia dan negara mitra P3B.
Untuk menerapkan hal itu, sesuai dengan Surat Edaran Dirjen Pajak Nomor SE-03/PJ.101/1996 tanggal 29 Maret 1996 tentang Penerapan Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda, Wajib Pajak luar negeri diwajibkan menyerahkan dokumen Surat Keterangan Domisili (SKD) kepada pihak yang berkedudukan di Indonesia yang membayar penghasilan sebagai dasar bagi pihak yang membayar penghasilan untuk menerapkan PPh Pasal 26 sesuai dengan ketentuan yang terdapat dalam P3B.
 - b. Beneficial Owner
Khusus untuk penghasilan dividen, bunga, dan/atau royalti, P3B mengatur bahwa negara tempat sumber penghasilan dapat mengenakan pajak sesuai dengan ketentuan perundang-undangan di negara tersebut. Namun dalam hal penerima penghasilan adalah beneficial owner, maka pengenaan pajak di negara tempat penghasilan bersumber tidak boleh melebihi persentase tertentu.
Yang dimaksud dengan beneficial owner adalah pemilik yang sebenarnya dari penghasilan berupa dividen, bunga, dan/atau royalti, yang berhak sepenuhnya untuk menikmati secara langsung manfaat penghasilan-penghasilan tersebut.
Dengan demikian, apabila penerimaan penghasilan dividen, bunga dan/atau royalti bukan beneficial owner, maka sesuai dengan ketentuan P3B, negara tempat penghasilan bersumber dapat mengenakan pajak sesuai ketentuan perundang-undangan di negara tersebut.
4. Wajib Pajak dalam negeri yang membayarkan penghasilan dividen, bunga, atau royalti kepada Wajib Pajak luar negeri wajib memotong pajak yang terutang sesuai dengan ketentuan dalam Pasal 26 ayat (1) UU PPh. Untuk dapat memanfaatkan fasilitas P3B, Wajib Pajak dalam negeri harus meyakini hal-hal sebagai berikut :
 - a. Wajib Pajak luar negeri yang menerima atau memperoleh penghasilan dividen, bunga, atau royalti adalah Subjek Pajak dalam negeri dari negara mitra P3B Indonesia yang dibuktikan dengan dokumen SKD, dan
 - b. Wajib Pajak luar negeri tersebut adalah pemilik yang sebenarnya dari penghasilan dividen, bunga dan/atau royalti, yang berhak sepenuhnya untuk menikmati secara langsung manfaat dari penghasilan tersebut sebagaimana dimaksud dalam P3B.
5. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak ini mencabut :
 - a. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/PJ.34/2005 tentang Petunjuk Penetapan Kriteria Beneficial Owner Sebagaimana Tercantum Dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Antara Indonesia Dengan Negara Lainnya; dan
 - b. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-02/PJ.3/2006 tentang Penegasan Saat Berlakunya Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/PJ.34/2005 tentang Petunjuk Penetapan Kriteria Beneficial Owner Sebagaimana Tercantum Dalam Persetujuan Penghindaran Pajak Berganda Antara Indonesia Dengan Negara Lainnya.

Petunjuk teknis tentang tata cara pemanfaatan P3B dan pencegahan penyalahgunaan P3B (tax treaty abuse) akan diatur lebih lanjut. Demikian surat edaran ini disampaikan untuk diketahui dan dilaksanakan dengan sebaik-baiknya.

Ditetapkan di Jakarta
pada tanggal 22 Agustus 2008
Direktur Jenderal

ttd.

Darmin Nasution
NIP 130605098

Surat Edaran Dirjen Pajak - SE - 03/PJ.03/2008

1. Sekretaris Jenderal Departemen Keuangan;
2. Inspektur Jenderal Departemen Keuangan;
3. Kepala Biro Hukum Departemen Keuangan;
4. Sekretaris Direktorat Jenderal Pajak;
5. Para Direktur di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak;
6. Para Tenaga Pengkaji di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak.



CURRICULUM VITAE



Nama: Dra. Ning Rahayu, MSi.
Tempat dan tanggal lahir : Jakarta, 12 Mei 1961
Agama : Islam
I. Pendidikan:

- S1 - Program Studi Ilmu Administrasi Fiskal , Tahun 1981
Departemen Ilmu Administrasi FISIP UI – lulus Desember 1986
- S2 - Program Kekhususan Ilmu Administrasi dan Kebijakan Perpajakan,
tahun 1995
Program Pascasarjana Bidang Ilmu Administrasi FISIP UI – lulus
1998
- S3 - Program Doktor Bidang Ilmu Administrasi, tahun 2003
Program Pascasarjana Bidang Ilmu Administrasi, FISIP UI

II. Pekerjaan :

A. Di Lingkungan Universitas Indonesia

- 1. Ketua Program Studi Perpajakan, Program Diploma 3 Bidang Ilmu Administrasi, Departemen Ilmu Administrasi, FISIP UI ,periode 1998 sd 2000 dan periode 2001 sd 2005
- 2. Ketua Program Pendidikan Brevet Konsultan Pajak, Pusat Kajian Departemen Ilmu Administrasi, periode 2002 sd 2005

Jabatan Terakhir (sekarang):

- 1. Ketua Program Studi Ilmu Administrasi Fiskal Program Sarjana Ekstensi Departemen Ilmu Administrasi – FISIP UI periode: 2006 sd 2009.
- 2. Wakil Ketua Tax Centre Departemen Ilmu Adiministrasi, FISIP UI.
- 3. Ketua Pelaksana Program Pendidikan Brevet - Konsultan Pajak, Tax Centre - Departemen Ilmu Administrasin FISIP UI
- 4. Staf Pengajar Tetap Perpajakan Departemen Ilmu Administrasi - FISIP

B. Di Luar Universitas Indonesia

Tax Director - Kantor Kontultan Pajak
Drs. Santoso Harsokusumo –*Horwath International*

III. Keikutsertaan Dalam Organisasi

- a. Pengurus Asosiasi Fiskal Indonesia (AFI)
- b. Pengurus *Indonesian International Tax Society* (IITS)

IV. Pengalaman Menulis

Aktif sebagai penulis masalah-masalah perpajakan pada jurnal-jurnal ilmiah dan terapan / baik di dalam maupun luar negeri, seperti: Jurnal Bisnis dan Birokrasi, Jurnal Administrasi Terapan, Majalah Indonesian Prime Tax Review, Jurnal CCH International, dll..

Daftar Judul buku/ tulisan jurnal/diktat:

1. Buku:

- a. Bunga Rampai Perpajakan Indonesia, penerbit : fisip ui press, no. ISBN: 978-979-1040-07-5
- b. International Master Tax Guide, 3rd Edition 2006/07 (Indonesia author), penerbit: CCH – Horwath

2. Jurnal:

- a. Kebijakan Baru Direktorat Jenderal Pajak Dalam Pengajuan Restitusi Pajak Pertambahan Nilai dan Perencanaan Pajak Untuk Menghadapinya . (Dimuat dalam Jurnal Bisnis dan Birokrasi, Volume axv/Nomor 1/Januari/2007
- b. Hubungan Istimewa Dalam Perpajakan (Dimuat dalam Jurnal Administrasi Terapan, Volume III: Maret-Juni 2004
- c. Perlakuan PPh Atas Royalti dan Imbalan jasa Teknik. (Dimuat dalam Majalah Indonesian Prime Tax Review, Edisi Juni 2002.
- d. Investasi Melalui Reksa Dana (Suatu Tinjauan untuk Mengubah Paradigma Berinvestasi di Masyarakat Melalui “ Learning Process”), dimuat dalam Majalah Indonesian Prime Tax Review, Edisi 2003
- e. Bentuk-bentuk Investasi Asing di Indonesia dan Pemajakannya. (Dimuat dalam Jurnal Administrasi Terapan- FISIP UI Volume V/nomor 1/Maret/2006
- f. Kebijakan Investasi Asing (Foreign Direct Investment) di Indonesia dan Vietnam. (Dimuat dalam Jurnal Bisnis dan Birokrasi, Volume XIII/Nomor 1/Januari 2005.
- g. Penerimaan Pajak Sebagai Salah Satu Sumber Pembiayaan Dalam Rangka Otonomi Daerah dan Permasalahan- Permasalahannya. (Dimuat dalam Jurnal Bisnis dan Birokrasi, Volume xiii/Nomor 2/Mei/2005.

3. Diktat:

- h. Pajak Penghasilan Badan
- i. PPh Pemotongan dan Pemungutan (*Withholding Tax*)

V. Pengalaman mengikuti training-training & seminar di luar negeri

- a. Aktif (setiap tahun) mengikuti training-training & seminar perpajakan dan bisnis di luar negeri baik di tingkat Asia Pacific maupun World Wide (dunia).

Seminar / training yang pernah diikuti antara lain, di : Chicago (Amerika Serikat), Berlin (Jerman Barat), Seoul (Korea Selatan), Bangkok (Thailand), Ho Chi Minh City (Vietnam), Hong Kong, Kuala Lumpur dan Penang (Malaysia) dan Singapura.

Seminar/workshop yang diikuti di luar negeri di atas, antara lain:

1. Seminar/ workshop perpajakan :

- *International Tax Planning*
- *Cross Border Mergers & Acquisitions*
- *Structuring Investment Into China.*
- *Transfer Pricing*
- *Corporate Tax Planning*
- dll.

2. Seminar bisnis (non Pajak):

- *Winds of Change – The Driving Forces Influencing the Trajectory of Life & Work in the Global Economy.*
- *Doing Business in China – China 5 Years Out & it's Global Impact.*
- *Technology, Risk Management & Corporate Governance.*
- *What is an MNC looking for when Engaging a Profesional Service Provider*
- *Investment into Vietnam*
- *Updates on Implementation of Strategic Plan*
- Dll.

- b. **Aktif sebagai pembicara seminar** pajak baik di lingkungan Universitas Indonesia maupun di luar Universitas Indonesia, antara lain:

1. Sebagai pembicara pada seminar Aspek Perpajakan Atas Penghasilan dari Profesi Dokter di Hotel Bumi Karsa, 30 November 2008.
2. Sebagai pembicara pada Sosialisasi Perpajakan : Kewajiban NPWP Bagi Orang Pribadi Serta Kewajiban dan hak-hak Sebagai Wajib Pajak, Gd. Bank Panin, 5 November 2008.
3. Sebagai pembicara pada seminar Kupas Tuntas PP 80 tahun 2007 & PMK 22 Tahun 2008, di Pusat Studi Jepang tanggal 13 Maret 2008.
4. Sebagai pembicara pada Seminar Akuntansi: Creative Accounting and Tax Planning, pada Fakultas Ekonomi Universitas Yarsi, tanggal 10 April 2008.

5. Sebagai pembicara pada Seminar Peranan Tax Center Dalam Sosialisasi Perpajakan, FISIP UI
6. Sebagai pembicara pada Diskusi Dwi Bulanan Departemen Ilmu Administrasi yang berjudul : Penerapan Pajak Penghasilan Terhadap Bisnis Waralaba, tanggal 12 Juni 2007.
7. Sebagai pembicara pada seminar Aspek -aspek Perpajakan di Perguruan Tinggi, FISIP UI 14 Maret 2007.
8. Sebagai Pembicara pada seminar Financial Statement Analyst: Fiscal Analyst, Desember 21, 2006
9. Sebagai pembicara pada Workshop International taxation & Value Added Tax, 28 Maret 2006
10. Sebagai pembicara pada Workshop ,Tax Planning and Tax Audit Made Easy, 19-20 September 2006
11. Sebagai pembicara pada Diskusi Dwi Bulanan Departemen Administrasi yang berjudul : Kewajiban Menyelenggarakan Pembukuan Bagi WP Orang Pribadi Yang Melakukan Usaha dan Menjalankan Pekerjaan Bebas, September 2006
12. Sebagai pembicara pada Workshop Understanding All About Indonesian Taxes, Hotel Grand Melia, 1 Maret 2006.
13. Sebagai pembicara pada workshop Indonesia Tax Planning , Hotel Mandarin 12 Oktober 2005.
14. Sebagai pembicara pada workshop Indonesia Tax Masterclass (Understanding About Indonesia Taxes), 31 Agustus 2005
15. dll.

VI. Lain-lain

- a. Sebagai Pembuat soal dan corrector Ujian Sertifikasi Brevet Konsultan Pajak Nasional, Konsorsium Departemen Keuangan tahun 1998 dan 2004 dan mendapat Sertifikat Penghargaan dari Departemen Keuangan Republik Indonesia.
- b. Sebagai Kuasa Hukum peringkat C (penanganan perpajakan untuk Multinational Company/ perusahaan asing) terdaftar di Pengadilan Pajak.

VII. Bea Siswa dan Penghargaan yang pernah diperoleh:

- a. Sebagai penerima bea siswa Peningkatan Prestasi Akademik (PPA) dari Departemen Pendidikan dan Kebudayaan RI, selama kuliah di Program Sarjana.
- b. Sebagai Wisudawati terbaik FISIP UI untuk Program Sarjana dan bertindak sebagai wakil wisudawati penerima ijazah simbolis dari Rektor Universitas Indonesia , tahun 1986.
- c. Sebagai lulusan berpredikat Cum Laude pada Program Kekhususan Ilmu Administrasi dan Kebijakan Perpajakan, Program Pascasarjana Bidang Ilmu Administrasi-FISIP UI, dan mendapat sertifikat dari Rektor Universitas Indonesia,tahun 1998.

- d. Beberapa kali mendapat Piagam Penghargaan sebagai Pengajar Program D3 Bidang Ilmu Administrasi FISIP UI dengan Predikat Sangat Baik dari Ketua Program D3 Bidang Ilmu Administrasi FISIP UI
- e. Sebagai Dosen Wanita terbaik , Program Studi Ilmu Administrasi Perpajakan dari hasil jajak pendapat yang dilakukan oleh Himpunan Mahasiswa Program Studi (HMPS) Perpajakan pada acara Tax Award dan mendapatkan sertifikat, tahun 2007
- f. Sebagai pemenang lomba penulisan buku text tingkat Departemen Ilmu Administrasi, FISIP UI dari Program Hibah DIPA, tahun 2008
- g. Sebagai penerima penghargaan Satya Lencana Karyasatya pengabdian 10 tahun dari Presiden Republik Indonesia.

