

**Penerapan Nilai Wajar Terkait *Transfer Pricing* Biaya Royalti Atas *Know-How*:
Analisis Putusan Mahkamah Agung Nomor 1204/B/PK/PJK/2015**

Tria Noviantika¹ Sugeng Dwiono²

Fakultas Hukum Universitas Gadjah Mada
Fakultas Hukum Universitas Muhammadiyah Metro
Email: trianoviantika@mail.ugm.ac.id sdw1212@gmail.com

ABSTRACT

The higher the state tax rate is directly proportional to a company's income decrease, especially Multi-National Enterprise (MNE), because it generally performs profit shifting or income shifting through Transfer Pricing. Referring to the case study in Supreme Court Decision Number 1204/B/PK/PJK/2015 is a tax dispute between the Director General of Taxes and PT Panasonic Gobel Energy Indonesia on the fiscal correction of Input VAT on royalties paid to Panasonic Corporation (Matsushita Battery and Industrial Company Limited). This tax dispute concerns the economic benefits of using know-how and royalty payments considered unusual. This research is normative legal research using a case approach and conceptual approach. The results of this study state that the existence of know-how in this decision case is intangible property (included in the type of IP marketing intangible) owned by MBI and handed over to PGEI, referring to the concept of transfer pricing, and evidence of its existence in the company's operational activities this know-how will be substantially or significantly reduced and marketing intangible unlimited life cycle as long as AMP activities continue to be carried out and adjust the market situation economically, so it is interpreted that ownership of IP know-how.

Keywords: *Transfer Pricing, Arm's Length Principle, Fiscal Correction, and Intangible Property*

ABSTRAK

Semakin tinggi tarif pajak negara sebanding lurus dengan penurunan penghasilan suatu perusahaan khususnya Multi National Enterprise (MNE), karena umumnya melakukan profit shifting atau income shifting melalui Transfer Pricing. Merujuk pada studi kasus dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 1204/B/PK/PJK/2015 merupakan sengketa pajak antara Direktur Jenderal Pajak (Dirjen Pajak) dengan PT. Panasonic Gobel Energy Indonesia atas koreksi fiskal PPN Masukan atas royalti yang dibayarkan kepada Panasonic Corporation (Matsushita Battery Industrial Company Limited). Sengketa pajak ini adalah sengketa manfaat ekonomis atas penggunaan know-how dan pembayaran royalti yang dianggap tidak wajar/lazim. Penelitian ini merupakan penelitian hukum normative dengan menggunakan Pendekatan Kasus dan Pendekatan Konseptual. Hasil penelitian ini menyatakan bahwa keberadaan know-how dalam kasus putusan ini merupakan intangible property (termasuk dalam tipe IP marketing intangible) yang dimiliki oleh MBI dan diserahkan kepada PGEI merujuk pada konsep transfer pricing, dan bukti keberadaannya dalam kegiatan operasional perusahaan know-how ini akan berkurang secara substansial atau signifikan serta marketing intangible siklus umurnya tidak terbatas sepanjang kegiatan AMP tetap dilakukan dan menyesuaikan keadaan pasar secara ekonomis, sehingga dimaknai bahwa kepemilikan atas IP know-how.

Kata kunci: Transfer Pricing, Prinsip Harga Wajar, Koreksi Fiskal, dan Harta Tak Berwujud.

Pendahuluan

Sengketa pajak dalam studi kasus penelitian ini merupakan Putusan Mahkamah Agung yang melibatkan antara Direktur Jenderal Pajak (Dirjen Pajak) dengan PT. Panasonic Gobel Energy Indonesia atas koreksi fiskal PPN Masukan atas royalty yang dibayarkan kepada Panasonic Corporation (Matsushita Battery Industrial Company Limited). Dalam proses sengketa, diketahui, bahwa sengketa pajak ini adalah sengketa manfaat ekonomis atas penggunaan *know-how* dan pembayaran royalty dianggap tidak wajar/lazim. *Know-how* merupakan salah satu contoh *commercial intangible* dan umumnya terjadi pada beberapa perusahaan manufaktur dan sifatnya tidak didaftarkan, berbeda dengan *trademark*¹. Demikian halnya dalam periode 1975 sampai 2015 masifnya transaksi perdagangan di dunia sangat didominasi oleh berbagai transaksi atas kepemilikan *intangible property* sebesar 84%.²

Permohonan Peninjauan Kembali tersebut dilakukan atas Pemanfaatan Barang Kena Pajak (BKP) Tidak Berwujud dan Jasa Kena Pajak (JKP) dari Luar Daerah Pabean sebesar Rp. 730.009.470,00. Pokok sengketa dalam kasus ini mengenai landasan yuridis dan pembuktian apakah SSP PPN Jasa luar Negeri sebesar Rp. 730.009.470,00 untuk Pembayaran *Technical Assistance Fee* dapat dikreditkan sebagai pajak masukan karena tidak berhubungan langsung dengan kegiatan usaha. Alasan Peninjauan Kembali didasarkan atas beberapa hal yang disorot diantaranya: *Pertama*, pembayaran royalty atas *know-how* kepada Panasonic corp tidak lazim/tidak seharusnya dibayar karena PGEI dan Panasonic Corp masih dalam satu kesatuan dan karena satu kepemilikan atau tidak langsung tidak seharusnya membayar royalty.

Kedua, *Technical Assistance Agreement* antara PGEI dan MBI atas “Know-How” dengan royalty sebesar 4% dari *of the ex-factory prices*; *Ketiga*, berdasarkan SIDJP dan LPP tidak didapatkan kepemilikan langsung namun terdapat hubungan istimewa dalam penguasaan satu manajemen di Panasonic Group; *Keempat* “Know-How” tersebut secara substansial telah berkurang maka tidak perlu terus dibayar royaltinya; *Kelima*, keberadaan IP tidak serta merta dapat dibuktikan dengan adanya aktifitas dan biaya R&D atau Marketing dalam artian tidak terdapat keberadaan IP dan keberadaan transaksi pengalihan hak untuk menggunakan IP; dan *Keenam*, terjadi kejanggalan atas transaksi karena mengalami kerugian sedangkan penjualan seluruhnya ke afiliasi.

¹ M. Boss, *International Transfer Pricing: The Valuation of Intangible Assets*, India: Wolters Kluwer Pvt Limited, 2003.

² Ocean Tomo Annual Study on S&P Index Market Value, 2015

Pertimbangan hakim dalam putusan tersebut menyatakan bahwa koreksi Pajak Masukan atas Pemanfaatan Barang Kena Pajak (BKP) Tidak Berwujud dan Jasa Kena Pajak (JKP) dari Luar Daerah Pabean (PPN Jasa Luar Negeri) tidak benar, Matsushita Battery Industry Company Limited dan Panasonic Group adalah suatu entitas yang berbeda dan badan hukum yang berbeda, yang masih memiliki hubungan istimewa sehingga pembayaran royalty sebesar 4% dalam "*Contract Manufacturer*" merupakan kewajiban yang berlaku dalam bisnis serta Penggunaan *Technical Assistance* Hak Kekayaan Intelektual Property atau *License Fee* dan biaya penggunaan *know how* dari *trade mark* atas penggunaan merk dagang merupakan Barang Kena Pajak (BKP) tak berwujud apabila telah dilunasi pembayarannya melalui (SSP) dapat dikreditkan sebagai Pajak Masukan.

Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian latar belakang dalam putusan diatas menjadi point penting untuk dijawab **Pertama**, Bagaimana alasan dan pertimbangan hakim dalam memutus sengketa permasalahan tersebut. **Kedua**, Bagaimana analisis nilai wajar/lazim terkait *transfer pricing* royalty atas *know-how* kepada pihak yang memiliki hubungan istimewa, dan **Ketiga**, Bagaimana kesesuaian putusan Mahkamah Agung dengan konsep dan teori hukum perpajakan yang berlaku? Untuk menjawab permasalahan tersebut penulis akan menguraikan dan mengelaborasi lebih lanjut dalam hasil Analisa dibawah untuk mendapatkan jawaban yang lebih komprehensif sesuai dengan perkembangan konsep dan teori hukum perpajakan yang ada.

Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian dari latar belakang ini adalah untuk menganalisis sengketa pajak antara Direktur Jenderal Pajak (Dirjen Pajak) dan PT. Panasonic Gobel Energy Indonesia terkait koreksi fiskal PPN Masukan atas royalty yang dibayarkan kepada Panasonic Corporation. Penelitian ini bertujuan untuk memahami landasan yuridis dan pembuktian terkait apakah SSP PPN Jasa luar Negeri untuk Pembayaran *Technical Assistance Fee* dapat dikreditkan sebagai pajak masukan. Selain itu, penelitian ini juga bertujuan untuk mengevaluasi alasan Peninjauan Kembali yang diajukan, seperti pembayaran royalty yang dianggap tidak lazim, hubungan istimewa dalam penguasaan manajemen di Panasonic Group, dan penurunan substansial dalam penggunaan *know-how*. Tujuan penelitian ini juga mencakup analisis terhadap pertimbangan hakim dalam putusan tersebut terkait kewajiban pembayaran royalty dan penggunaan *Technical Assistance* Hak Kekayaan Intelektual Property atau *License Fee*.

Metode Penelitian

Melihat permasalahan diatas dalam penelitian ini menggunakan penelitian hukum normatif dengan melakukan analisis bahan hukum secara yuridis kualitatif, dengan menggunakan pendekatan kasus (*case approach*)³ serta pendekatan konseptual (*conceptual approach*) yang beranjak dari pandangan-pandangan dan doktrin-doktrin yang berkembang di dalam ilmu hukum dengan menganalisis bahan hukum berupa bahan hukum primer yang mencakup Putusan Mahkamah Agung Nomor 1204/B/PK/PJK/2015 sedangkan untuk bahan hukum sekunder mencakup Penelitian terkait dan berbagai penelitian yang memiliki keterkaitan dengan penelitian ini. Tulisan ini menggunakan prosedur studi pustaka dalam pengumpulan bahan hukum dengan cara mengkaji dan melakukan analisis dari berbagai informasi dan sumber yang dipublikasikan secara luas serta dibutuhkan dalam penelitian hukum normatif.⁴

Hasil Penelitian dan Pembahasan

Cross Border Transfer Pricing: Legal Framework dan Analisis Kasus

Dikotomi hukum domestik dan internasional berdampak pada timbulnya berbagai problematika dalam perpajakan internasional.⁵ Salah satunya adalah transaksi *Cross Border Transfer Pricing* merupakan suatu ketentuan yang memberikan wewenang kepada pihak berwenang dalam hal perpajakan untuk melakukan peninjauan ulang atau melakukan perbaikan terhadap nilai transaksi antara perusahaan yang berafiliasi yang terjadi di lintas yurisdiksi.⁶ Hal tersebut berkaitan erat dengan *transfer pricing* dalam skema perpajakan⁷, yakni sebagai bentuk kebijakan harga dalam transaksi yang dilakukan oleh pihak-pihak yang

³ Peter Mahmud Marzuki, *Penelitian Hukum* (Jakarta: Kencana, 2005), 97.

⁴ H. Ishaq, *Metode Penelitian Hukum dan Penulisan Skripsi, Tesis, serta Disertasi* (Bandung: Alfabeta, 2017), hal. 96.

⁵ Eleanor Rigby Bangun, *Cross-Border Transfer Pricing sebagai Tindakan Tax Avoidance*, *Dharmasiswa: Jurnal Program Magister Hukum Fakultas Hukum Universitas Indonesia*, 2 (3), 2022, hlm. 1557-1574.

⁶ Darussalam, & Septriadi, D. *Transfer Pricing : Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*. Jakarta: Danny Darussalam Tax Center, 2013, hlm. 269.

⁷ Dalam konteks indonesia merujuk pada Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-04/PJ.7/1993 tentang Petunjuk Penanganan kasus-kasus transfer pricing diantaranya: Harga Penjualan; Harga Pembelian; Alokasi biaya administrasi dan umum; Pembebanan bunga atas pemberian pinjaman oleh pemegang saham; Pembayaran komisi, lisensi, franchise, **sewa royalty**, imbalan jasa manajemen; Pembelian harta perusahaan oleh pemegang saham (pemilik); dan Penjualan kepada pihak luar negeri melalui pihak ketiga yang kurang/tidak mempunyai substansi usaha

pada dasarnya memiliki hubungan istimewa baik dalam satu entitas maupun bukan dalam satu entitas.⁸

Eric J. Bartelsman dan Roel M.W.J Beetsma dalam papernya “*Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD countries*” diuraikan bahwa semakin tinggi tarif pajak negara sebanding lurus dengan penurunan penghasilan suatu perusahaan khususnya *Multi National Enterprise (MNE)*, karena umumnya melakukan *profit shifting* atau *income shifting* melalui *Transfer Pricing*.⁹ Kebijakan harga tersebut turut serta dalam menentukan besaran penghasilan yang didapat dari setiap entitas (perusahaan) yang terlibat dalam transaksi tersebut.¹⁰ Didukung pendapat Arnold dan McIntyre menjelaskan bahwa harga transfer merupakan harga yang ditetapkan oleh wajib pajak termasuk dalam (menjual, membeli atau membagi sumber daya dengan afiliasi baik dalam suatu hubungan istimewa maupun tidak adanya hubungan istimewa).¹¹ Transfer pricing merupakan hal yang lazim penggunaannya dalam manajemen suatu entitas, terutama bagi sejumlah perusahaan yang memiliki anak perusahaan dalam lintas yuridiksi.¹² Hal tersebut pula sering dikaitkan dengan memanipulasi harga secara sistematis harga secara sistemik dengan pengalihan atas penghasilan kena pajak (*taxable income*) yang pada dasarnya bertujuan untuk mengurangi beban pajak dari group perusahaan multinasional (MNE).¹³

Secara umum, *Transfer pricing* merupakan isu penting dalam konteks hukum pajak internasional,¹⁴ yang dimaknai sebagai cara untuk memindahkan pendapatan yang tunduk pada pajak dari perusahaan dalam grup perusahaan multinasional ke perusahaan lain di dalam grup yang beroperasi di negara dengan tarif pajak yang lebih rendah, dengan tujuan mengurangi beban pajak secara keseluruhan dalam grup.¹⁵ Kaitannya dalam kasus sengketa ini dilakukannya koreksi fiskal PPN masukan oleh DJP atas royalty 4% yang dibayarkan PGEI terhadap MBI secara berkala dengan fakta bahwa PGEI mengalami kerugian secara signifikan namun perusahaan induk dalam konteks pendapatan laba tidak terdapat kerugian, sehingga

⁸ R. Feinschreiber. *Handbook: Practical Aspect of Transfer Pricing*. New York: John Wiley and Sons Inc, 2001, hlm. 2-1.

⁹ Eric J. Bartelsman dan Roel M. W. J. Beetsma, “*Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD countries*”, *Elevier* 87, 9-10, *Journal of Public Economics* (September 2023): hlm. 2225-2252

¹⁰ *Ibid.*

¹¹ Brian J. Arnold dan Michael J. McIntyre, *International Tax Primer*, Kluwer Law International, 2002, hlm. 55.

¹² Avi-Yonah, Omri Marian, dan Nicola Sartori, *Global Perspective on Income Taxation Law: Global Perspectives on Income Taxation Law*, New York: Oxford University Press, 2011, hlm. 101-102.

¹³ Mo, Phyllis Lai Lan Mo, *Tax Avoidance and Anti-Avoidance measures in Major Developing Economies*, London, Praeger Publishers, 2003, hlm. 33.

¹⁴ Wittendorff, J, *Transfer Pricing and The Arm's Length Principle In International Tax Law*, The Netherlands: Kluwer Law International BV, 2010, hlm. 288.

¹⁵ Kim H.S., Miller S.W, *Constituents of The International Transfer Pricing Decisions*. “*Columbia Journal of World Business*” (Spring), 1979, hlm. 71.

paradigmanya adalah adanya indikator cross border transfer pricing antara PGEI (Indonesia) dan MBI (Jepang).

Intangible Property: Legal Framework dan Analisis Kasus

Intangible Property selalu menimbulkan masalah terkait dengan definisi, identifikasi, alokasi antara perusahaan afiliasi dan valuasinya.¹⁶ Banyak perusahaan multinasional yang menggunakan metode *transfer pricing* untuk mengoptimalkan keuntungan melalui penjualan, pemindahan aset, dan jasa dalam grup perusahaan.¹⁷ Karakteristik Asset pada dasarnya dibagi menjadi 2 yakni Aset Berwujud (*Tangible*) dan Aset tidak berwujud (*Intangible*).¹⁸ Berdasarkan Buku II tentang Benda menyatakan bahwa benda berwujud mencakup: a. Barang bertubuh dan barang yang tak bertubuh, b. Barang bergerak dan barang tidak bergerak, c. Barang bergerak yang dapat dihabiskan dan barang bergerak yang tidak dapat dihabiskan.¹⁹

Harta tak berwujud (*intangible property*) merupakan aset yang tidak dapat dilihat secara fisik dan biasanya keberadaannya terbukti melalui dokumen-dokumen seperti perjanjian dan kontrak.²⁰ Dalam konteks hukum, *intangible property* dapat dianggap sebagai perlindungan hukum terhadap suatu objek yang berasal dari hasil pemikiran manusia dan memiliki nilai komersial. Beberapa bentuk *intangible property* meliputi hak cipta, hak paten, dan merek dagang.²¹ Sedangkan menurut Pedoman *OECD Transfer Pricing Intangible Property* didefinisikan sebagai hak untuk menggunakan aset industri seperti hak paten, merek dagang, desain, model, karya seni, karya literatur, know-how, dan rahasia dagang.²² Dalam paragraf 6.16 Pedoman OECD TP (2017), harta tak berwujud dalam kegiatan usaha (*commercial intangible*) dibagi menjadi dua kategori, yaitu:

¹⁶ Silberztein, C, *Transfer pricing aspects of intangible: the OECD project. 08/11 Transfer Pricing International Journal*, pp. The Bureau of National Affairs, Inc., 2011, hlm. 9.

¹⁷ Peace Kanne Natalia, *Transfer Pricing Scheme as a Tool for Tax Avoidance at Multinational Company in Indonesia*, *Pekbis Jurnal* 11 (1), 2019, hlm. 76-84.

¹⁸ Darussalam, et al, *Op.Cit.*

¹⁹ Lihat Buku II Tentang Benda Kitab Undang-Undang Hukum Perdata, Bagian 2 tentang Pembagian Barang, Bagian 3 Barang Tak Bergerak, Bagian 4 Barang Bergerak, Bagian 5 tentang Barang dalam Hubungan dengan Pemegang Besit.

²⁰ Smith, J. M., & Skousen, K., *Intermediate Accounting*, Bandung: Eresco, 2004, hlm. 13.

²¹ Abdallah W.M, *Critical Concerns in Transfer Pricing Practice*, Praeger Publishers, 88 Post Road West, Westport, USA, 2004, 368-379.

²² *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paris: OECD Publishing, 2017.

1. *Marketing Intangibles*, jenis *Intangible Property* yang mendukung kegiatan pemasaran produk dan jasa.²³ Contohnya adalah merek dagang, daftar pelanggan, nama dagang, atau gambar unik yang berkaitan dengan produk atau jasa tertentu.²⁴
2. *Trade Intangibles* dihasilkan melalui kegiatan riset dan pengembangan yang berisiko tinggi, meliputi *know-how*, desain, paten, dan model yang digunakan untuk produksi barang dan merupakan harta tak berwujud yang terkait dengan pelanggan atau digunakan dalam kegiatan usaha, seperti perangkat lunak komputer. *Trade intangible* ditandai dengan adanya risiko dan biaya yang terkait dengan aktivitas riset dan pengembangan terhadap *intangible property* yang bersangkutan.²⁵

Dilihat dari perspektif kepemilikan, *intangible property* dapat dibagi menjadi dua kategori, diantaranya:

1. Kepemilikan secara legal terkait dengan perlindungan hukum yang diberikan berdasarkan hukum kekayaan intelektual.²⁶ Contohnya adalah hak paten, hak cipta, merek dagang, dan sebagainya. Pemilik *legal intangible property* adalah pihak yang memiliki otoritas hukum untuk mengeksploitasi harta tersebut. Ada dua jenis kepemilikan legal: a). *Legal ownership* merupakan pemilik sah *intangible property* adalah pemilik yang diakui secara hukum melalui pendaftaran formal.²⁷ Dan b). *Contract-based ownership* merupakan Kepemilikan hukum atas *intangible property* juga dapat ditentukan melalui perjanjian kerjasama antara perusahaan afiliasi.²⁸ Dalam hal ini, perusahaan yang memiliki kewenangan atas *intangible property* berdasarkan perjanjian dianggap sebagai pemilik hukum *intangible property* tersebut.
2. Kepemilikan secara ekonomi berkaitan dengan realitas ekonomi yang melibatkan kepemilikan fungsional dan kontrol.²⁹ Konsep ini terkait dengan pihak yang menanggung sebagian besar biaya dan risiko terkait dengan pengembangan dan pemeliharaan nilai *intangible property* tersebut. Kepemilikan ekonomi juga mencakup kepemilikan *beneficial*.³⁰ Penentuan pemilik *intangible property* terkait dengan *transfer pricing* tidak

²³ Isabel Verlinden dan Yoko Mondelaers, *Transfer Pricing of Intangibles at the Crossroads between legal, Valuation, and Transfer Pricing Issues*, International Transfer Pricing Journal, 2010, hlm. 54.

²⁴ *Ibid.*

²⁵ *Ibid.*

²⁶ Gorp, V. M., *The definition, ownership and transfer issues around intangible property under the OECD Transfer Pricing Guidelines*, Belanda, University of Tilburg, 2011, hlm. 38.

²⁷ *Ibid.*

²⁸ *Ibid.*

²⁹ *Ibid.*

³⁰ Isabel Verlinden dan Yoko Mondelaers, *Op.Cit.*

selalu memberikan hak atas seluruh kompensasi yang diberikan terhadap *intangible property*.³¹ Pemilik *intangible property* yang diakui secara legal berhak atas kompensasi yang diatribusikan kepadanya jika secara substansial memenuhi kategori berikut:³²

- a) Melaksanakan dan mengendalikan semua fungsi penting terkait pengembangan, peningkatan, pemeliharaan, dan perlindungan.
- b) Mengendalikan fungsi lain yang diserahkan kepada pihak ketiga dan memberikan kompensasi yang wajar dan setara dengan praktik bisnis yang lazim.
- c) Menyediakan semua aset yang diperlukan untuk melakukan pengembangan, peningkatan, pemeliharaan, dan perlindungan *intangible property*.
- d) Bertanggung jawab dan memiliki hak untuk mengendalikan semua risiko dan biaya terkait pengembangan, peningkatan, pemeliharaan, dan perlindungan *intangible property*.

Apabila dilihat dari Jenis lisensi bahwa, terdapat jenis hak yang dapat dilisensikan pada sebuah perjanjian antara *licensor* (pihak yang memiliki lisensi) dengan *licensee* (pihak yang diberikan lisensi) diantaranya:³³

- *Asset Purchase*, yakni hak untuk dapat melakukan pembelian sejumlah aset dari suatu perusahaan ke perusahaan lainnya.
- *Cross License*, menjual suatu produk dengan syarat dan ketentuan bahwa kedua belah pihak melakukan lisensi asset tidak berwujud tersebut satu sama lain.
- *Distribution*, yakni asset yang tidak berwujud yang didalamnya merupakan paten dan merek dagang.
- *Franchise*, semua hal yang dilisensikan melalui perjanjian seperti halnya (metode bisnis, sistem bisnis, ataupun praktiknya)
- *Joint Development*, yakni mengembangkan produk dengan ketentuan bahwa kedua belah pihak melakukan lisensi masing-masing asset tidak berwujud tersebut.
- *Manufacturing/Process Intangible*, yakni hak yang dilisensikan termasuk dalam (paten, proses, *know how*, informasi Teknik, resep, formula, atau materi pelatihan dalam produksi atau pengembangan produk)
- *Marketing Intangible*, yakni hak yang termasuk dalam *trademarks*, *service marks*)
- *Service*, yakni pembayaran atas transaksi jasa melalui kesepakatan penjual dan pembeli

³¹ *Ibid.*

³² OECD, *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing, 2004.

³³ Darussalam, et al, Op.Cit, hlm. 35.

- *Software*, yakni hak dalam menggunakan produk lunak baik dalam rangka penggunaan internal maupun komersial
- Others, misalnya dalam hal transaksi yang tidak terdapat standar lainnya.

Dampak dari *transfer pricing* karena asset tidak berwujud pada dasarnya memiliki kaitan erat dengan identifikasi, valuasi, dan penyerahannya berupa transfer pengetahuan *know-how*, jual beli paten, dan penggunaan merk dagang.³⁴ Konsep dasar *transfer pricing* dapat dipahami dari tiga perspektif yang berbeda, yaitu:³⁵

1. **Dalam konteks hukum**, *transfer pricing* berfungsi sebagai cara untuk menghasilkan sinergi antara perusahaan dan pemegang sahamnya. Tetapi, dalam kebijakan *transfer pricing*, perusahaan juga bertanggung jawab untuk menjaga kepentingan pemegang saham dan krediturnya dari perlakuan yang tidak adil;³⁶
2. **Dalam konteks perpajakan**, *transfer pricing* merupakan kebijakan penetapan harga dalam transaksi yang melibatkan pihak-pihak yang memiliki hubungan istimewa. *Transfer pricing* ini mencakup transaksi jual-beli, pembelian, atau pembagian sumber daya antara perusahaan dengan afiliasinya.³⁷

Berdasarkan *Manual on Technology Transfer Negotiation know-how* merujuk pada pengetahuan praktis yang digunakan untuk melakukan sesuatu.³⁸ *Know-how* merupakan konsep yang berbeda dengan *know-what* (fakta), *know-why* (ilmiah), dan *know-who* (jaringan).³⁹ *Know-how* merupakan pengetahuan yang bersifat tidak eksplisit.⁴⁰ Sedangkan menurut Wiederhold, *know-how* adalah harta yang tidak resmi namun menjadi penghubung antar bagian dalam perusahaan untuk menjaga kesuksesan bisnisnya.⁴¹ Sebagai contoh, tanpa manajemen, tidak ada hubungan antara perencanaan produksi dan permintaan pelanggan. Menurut *OECD Transfer Pricing Guidelines 2017*, paragraf 6.20, *know-how* didefinisikan sebagai informasi eksklusif yang dapat meningkatkan kegiatan komersial namun tidak dapat didaftarkan seperti merek dagang dan hak paten. *Know-how* umumnya merujuk pada informasi

³⁴ Darussalam, et al, Op.Cit, hlm. 367.

³⁵ *Ibid*, hlm. 6.

³⁶ *Ibid*, hlm. 48.

³⁷ *Ibid*.

³⁸ R. Elitzur R., J. Mintz, Transfer Pricing Rules and Corporate Tax Competition. "Journal of Public Economics" No. 60, 1996, hlm. 402.

³⁹ Bernard J.T., Weiner R, Multinational Corporations, Transfer Prices, and Taxes: Evidence From The U.S. Petroleum Industry, 1990, hlm. 2.

⁴⁰ *Ibid*.

⁴¹ Wittendorff, J, Op.Cit.

industri, komersial, atau ilmiah yang dihasilkan berdasarkan pengalaman masa lalu yang tidak dipublikasikan. *Know-how* dapat dikategorikan ke dalam beberapa jenis, diantaranya:⁴²

- Tenaga kerja yang ahli dan memberikan nilai tambah bagi perusahaan.
- Informasi mengenai proses produksi, seperti *trade secret* dan paten bisnis.
- Informasi tentang posisi perusahaan dalam pasar.
- Teknik produksi atau informasi hasil dari riset dan pengembangan.
- Desain produk yang dikembangkan oleh perusahaan.
- Perangkat lunak (*software*) dan basis data yang dikembangkan dan dimiliki oleh perusahaan.

Know-how tidak mendapatkan perlindungan hukum karena sifat rahasianya.⁴³ Apabila *know-how* didaftarkan secara legal, risiko terungkapnya *know-how* tersebut oleh publik akan meningkat⁴⁴. Secara umum, *know-how* memiliki umur yang panjang jika kerahasiaannya tetap terjaga dan terus mengalami perkembangan berkelanjutan.⁴⁵ Dalam beberapa kasus, terdapat kesamaan antara *know-how* dan pemberian jasa teknik. Namun, perbedaan antara keduanya dijelaskan dalam *Commentary on Article 12 OECD Model*, yaitu:

- 1) Jasa teknik melibatkan kemampuan khusus, keahlian, atau pengalaman yang tidak diberikan kepada pihak lain. *Know-how* merupakan kebalikan dari jasa teknik.
- 2) Pemberian jasa teknik melibatkan upaya dan biaya yang lebih besar daripada transfer *know-how*. Dalam beberapa kasus, pemberi jasa membayar karyawan untuk melakukan penelitian dan pengembangan, pengujian, atau kegiatan lain yang terkait, atau membayar subkontraktor untuk menyediakan jasa serupa. Dalam transfer *know-how*, pemberian terkait dengan informasi yang sudah tersedia dan lengkap, termasuk persyaratan kerahasiaan yang spesifik.

Darussalam, Hotagaol, dan Septriadi juga menjelaskan perbedaan antara *know-how* dan jasa teknik. *Know-how* tidak melibatkan keterlibatan aktif dari pemberi jasa, sedangkan jasa

⁴² *Ibid.*

⁴³ IRS, D. R, *Recent Trends in Transfer Pricing Intangibles, GAAR and BEPS*, New Delhi: Bloomsbury, 2017.

⁴⁴ Boss, M, *International Transfer Pricing: The Valuation Of Intangible Assets*, India : Wolters Kluwer Pvt Limited, 2003, hlm. 327,

⁴⁵ Wittendorff, J, *Op.Cit.*

teknik melibatkan keterlibatan aktif pemberi jasa dalam memberikan layanan. Royalti atas *know-how* memiliki perbedaan dengan pembayaran jasa teknik, antara lain:⁴⁶

- 1) Pemberian jasa teknik melibatkan keterlibatan dalam memberikan layanan, sedangkan *know-how* tidak.
- 2) Pemilik *know-how* tidak bertanggung jawab atas hasil yang diperoleh dari informasi tersebut, sedangkan pemberi jasa bertanggung jawab atas layanan yang diberikan.
- 3) Royalti atas *know-how* adalah transfer pengetahuan teknik yang terkait dengan rahasia atau formula untuk produksi sesuatu, sedangkan pemberian jasa teknik adalah bantuan yang terkait dengan keahlian khusus dari tenaga ahli yang dapat diberikan dalam bentuk pengajaran, pelatihan, nasihat, dan penerapan metode tertentu.

Kaitannya dengan sengketa kasus ini diketahui bahwa kewenangan atas *intangible property* didasarkan perjanjian dianggap sebagai pemilik hukum, pada fakta persidangan dijelaskan bahwa IP dibeli oleh PGEI melalui MBI dengan menggunakan *Contract Manufacture*, sehingga secara sah dan legal kepemilikan oleh MBI (kepemilikan atas ide pertama) dan PGEI (kepemilikan atas proses pengembangan IP *know-how*).

Hubungan Istimewa: Legal Framework dan Analisis Kasus Berdasarkan *Arm's Length Principle*

Associated enterprises atau hubungan istimewa merupakan konsep yang digunakan untuk menentukan apakah *arm's length principle* dapat diterapkan atau tidak, disisi lain transaksi yang wajar tidak selalu mudah untuk diterapkan dalam prakteknya⁴⁷. Hubungan istimewa terjadi ketika suatu perusahaan memiliki pengaruh baik secara langsung maupun tidak langsung dalam bentuk kepemilikan saham dan manajemen perusahaan lain.⁴⁸ Pernyataan ini sejalan dengan pandangan Correia yang menyatakan bahwa hubungan istimewa dapat timbul melalui penguasaan manajemen atau control.⁴⁹ Konsep kontrol ini merujuk pada keadaan di mana tidak ada hak formal untuk mengendalikan entitas lain melalui kepemilikan saham atau

⁴⁶ Rahayu, N, *Pajak Penghasilan (PPh) atas Royalti dan Imbalan Jasa Teknik: Ketentuan Domestik maupun Perjanjian Internasional*. Jakarta: Universitas Indonesia, 1998.

⁴⁷ Jolanta Galuszka, *Transfer Pricing as a Problem of Multinational Corporation*, University of Economics in Katowice

⁴⁸ Dwarkasing, R., *Associated Enterprises : A concept Essential for The Application of The Arm's Length Principle and Transfer Pricing*. Nijmegen: Wolf Legal Publishers, 2011.

⁴⁹ Correia, M. *Taxation of Corporate Groups*. The Netherlands: Kluwer Law International., 2013.

manajemen.⁵⁰ Salah satu contoh dari hubungan istimewa yang melibatkan kontrol adalah ketika pembeli memiliki kekuatan untuk mendominasi transaksi dengan penjual.

Berdasarkan Pasal 18 ayat (4) UU PPh disimpulkan bahwa hubungan istimewa tidak hanya dilihat dari kepemilikan saham saja, namun dapat berupa penguasaan Manajemen maupun penguasaan teknologi. Berdasarkan pertimbangan hakim menyatakan bahwa “Panasonic Group dan Matsushita Battery Industrial Company Limited merupakan suatu entitas berbeda dan badan hukum yang berbeda, yang masih memiliki hubungan istimewa sehingga pembayaran royalty sebesar 4% dalam “*Contract Manufacture*” sebagai kewajiban dalam bisnis.

Menurut Miyatake dalam mendefinisikan *Arm’s Length Principle* sama dengan yang tertera dalam Pasal 9 ayat (1) OECD Model yang kemudian diuraikan dan interpretasikan dalam OECD Guidelines. Pengaturan norma *Arm’s Length Principle* sejatinya berawal dari timbul berbagai permasalahan dalam hal pengalokasian penghasilan kena pajak dari suatu entitas (perusahaan multinasional) yang melakukan transaksi dan operasi pada yuridiksi lintas negara atau di beberapa negara⁵¹ dan cenderung mengacu pada paradigma perilaku ekonomi dan organisasi industri.⁵² Ide mengenai entitas yang terpisah turut serta memastikan bahwa setiap perusahaan harus memaksimalkan pendapatan atas laba atas dirinya sesuai dengan tujuan dan pandangan perusahaan dalam pasar terbuka.⁵³

Gambar 1. Langkah-Langkah Penerapan Arm’s Length Principle



Sumber diolah oleh Penulis

⁵⁰ Redetzki, Marian, *A Handbook of Primary Commodities in the Global Economy*. Cambridge: Cambridge University Press, 2010, hlm. 58.

⁵¹ T. Miyatake, *Transfer Pricing and Intangibles?* Cahiers de droit fiscal international 92 a, 2007, hlm. 19 dan 21.

⁵² Jill C. Pagan dan J. Scott Wilkie, *Transfer Pricing Strategy in a Global Economy*, Amsterdam: IBFD Publication, 1993, hlm. 145.

⁵³ Darussalam, et al, *Op.Cit*, hlm. 90.

Prinsip Norma *Arm's Length*, sebagaimana tercantum dalam Pasal Model OECD, juga mengatur persyaratan terkait analisis kesebandingan dalam penerapannya. Implikasinya adalah bahwa Pedoman OECD juga menegaskan pentingnya analisis kesebandingan sebagai inti dari *Arm's Length Principle*. Oleh karena itu, perbandingan antara kondisi yang dipengaruhi oleh hubungan istimewa dengan kondisi yang independen atau tidak dipengaruhi oleh hubungan istimewa menjadi penting..⁵⁴

Gambar 2. Metode Analisis Kewajaran Harga



Sumber diolah oleh Penulis

Analisis kesebandingan sebagaimana dimaksud sebelumnya merupakan analisis yang dilakukan atas kondisi transaksi antara pihak yang memiliki hubungan istimewa yang diperbandingkan dengan pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa. Berikut ini pengertian analisis kesebandingan menurut *OECD TP Guidelines* dan *UN TP Manual*. Pengertian analisis kesebandingan menurut *OECD TP Guidelines* adalah, “*A comparison of a controlled transaction with an uncontrolled transaction or transactions. Controlled and uncontrolled transactions are comparable if none of the differences between the transactions could materially affect the factor being examined in the methodology (e.g price or margin), or if reasonably accurate adjustments can be to eliminate the material effects of any such differences*”.

Sedangkan pengertian analisis kesebandingan menurut *UN TP Manual* adalah, “*an analysis carried out to compare the controlled transaction with the conditions that prevail in transactions at arm’s length between independent entities. This involves an understanding of the economically significant characteristics of the controlled transaction and a comparison of the conditions of the controlled transaction with those of the comparable transactions*”.

⁵⁴ Lorraine Eden, *Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America*, Toronto: University of Toronto Press Incorporated, 1998, hlm. 565.

Dalam melakukan analisis kesebandingan, perlu memperhatikan hal-hal berikut ini:

- 1) Tidak ada perbedaan kondisi yang signifikan antara pihak yang memiliki hubungan istimewa dan pihak yang tidak memiliki hubungan istimewa yang dapat mempengaruhi harga transaksi.
- 2) Jika ada perbedaan signifikan, perbedaan tersebut harus diakomodasi sehingga dapat dihilangkan.
- 3) Jika data pembanding internal dan eksternal tersedia, maka penggunaan data pembanding internal harus diutamakan dalam menentukan harga yang wajar.
- 4) Jika data pembanding internal hanya tersedia secara kebetulan, data tersebut hanya dapat digunakan untuk transaksi yang bersifat kebetulan juga.

Penutup

Berdasarkan uraian analisis diatas dapat ditarik kesimpulan bahwasanya analisis nilai wajar terkait *transfer pricing* royalti atas *know-how* antara pihak yang memiliki hubungan istimewa yakni antara PGEI, MBI dan Panasonic Holding meskipun MBI tidak dalam satu entitas yang sama dalam satu perusahaan, perlu melihat secara holistik dengan mengidentifikasi keberadaan *know-how* dalam kasus ini merupakan *intangible property* (termasuk dalam tipe IP marketing intangible) yang dimiliki oleh MBI dan diserahkan kepada PGEI, apabila merujuk pada konsep *transfer pricing*, dan bukti keberadaannya dalam kegiatan operasional perusahaan *know-how* ini secara position kepemilikan PGEI dan MBI dengan justifikasi bahwa nilai/value atas *know-how* akan berkurang secara substansial atau signifikan.⁵⁵

Serta *marketing intangible* siklus umurnya tidak terbatas sepanjang kegiatan AMP tetap dilakukan, apabila melihat fungsi *know-how* dengan mengidentifikasi kepemilikan secara legal dan ekonomis terlihat bahwa kepemilikan IP *know how* pada dasarnya milik MBI namun perlu diketahui bahwa *marketing intangible* terus berkembang karna siklusnya tidak terbatas serta menyesuaikan keadaan pasar secara ekonomis, sehingga dimaknai bahwa kepemilikan atas IP *know-how* bahwa kepemilikan *know-how* bukan hanya milik MBI namun kepemilikan 50% oleh PGEI (terus dikembangkan) dan 50% dimiliki oleh MBI (pertama kali *know-how* dibeli), untuk itu PPN Jasa luar Negeri sebesar Rp. 730.009.470,00 untuk Pembayaran

⁵⁵ Lihat Paragraf 6.5 OECD TP Guidelines, *know how* didefinisikan sebagai “Undivulged information of an industrial [...] Any disclosure of *know-how* or a trade secret could substantially reduce the value of property

Technical Assistance Fee seharusnya dilakukan oleh kedua belah pihak yakni MBI dan PGEI masing-masing Rp. 365.004.735,00.

Paradigma koreksi fiskal didasarkan atas kepemilikan IP antar kedua entitas dalam pembebanan pajak, sementara analisis kewajaran tarif royalti sesuai dengan *Arm's Length Principle* dapat ditunjukkan dengan data pembanding menggunakan metode CUP, mempertimbangkan tingkat pengembalian royalti yang dibayarkan atau seberapa besar peran royalti tersebut dalam memberikan tingkat pengembalian yang sepadan dengan perusahaan, untuk memverifikasi metode CUP perlu dikonfirmasi melalui pengujian metode TNMM untuk memastikan penerapan metode CUP wajar secara ekonomis dan rasional dilihat dari tingkat labanya. Pengujian metode CUP dan TNMM tersebut harus menghasilkan hasil yang konsisten sehingga tidak ada pihak yang dirugikan dengan adanya praktek *cherry picking* dalam pemilihan metode oleh pihak yang bersengketa, sehingga royalti yang terus dibayarkan oleh PGEI kepada MBI senilai 4% masih sesuai dengan prinsip wajar/lazim dalam suatu bisnis.

Daftar Pustaka

- Abdallah W.M., 2004, *Critical Concerns in Transfer Pricing Practice*, Praeger Publishers, 88 Post Road West, Westport, USA.
- Avi-Yonah, Omri Marian, dan Nicola Sartori, 2011, *Global Perspective on Income Taxation Law: Global Perspectives on Income Taxation Law*, New York: Oxford University Press,
- Bernard J.T., Weiner R. (1990): *Multinational Corporations, Transfer Prices, and Taxes: Evidence From The U.S. Petroleum Industry*. In: R. Elitzur R., J. Mintz (1996): *Transfer Pricing Rules and Corporate Tax Competition*. "Journal of Public Economics" No. 60.
- Brian J. Arnold dan Michael J. 2001. McIntyre, *International Tax Primer* (Kluwer Law International, 2002).
- Boss, M. (2003). *International Transfer Pricing : The Valuation Of Intangible Assets*. India : Wolters Kluwer Pvt Limited.
- Correia, M. (2013). *Taxation of Corporate Groups*. The Netherlands: Kluwer Law International.
- Darussalam, et al, Transfer. 2013. *Pricing: Ide, Strategi, dan Panduan Praktis dalam Perspektif Pajak Internasional*, Danny Darussalam, Tax Center.
- Dwarkasing, R. (2011). *Associated Enterprises : A concept Essential for The Application of The Arm's Length Principle and Transfer Pricing*. Nijmegen: Wolf Legal Publishers.

- Elleanor Rigby Bangun, 2022. *Cross-Border Transfer Pricing sebagai Tindakan Tax Avoidance, Dharmasiswa: Jurnal Program Magister Hukum Fakultas Hukum Universitas Indonesia*, 2 (3).
- Eric J. Bartelsman dan Roel M. W. J. Beetsma, 2023, “*Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD countries*”, *Elevier* 87, 9-10, *Journal of Public Economics* (September).
- Gorp, V. M, 2011, *The definition, ownership and transfer issues around intangible property under the OECD Transfer Pricing Guidelines*. Belanda: University of Tilburg.
- IRS, D. R. (2017). *Recent Trends in Transfer Pricing Intangibles, GAAR and BEPS*. New Delhi: Bloomsbury.
- Isabel Verlinden dan Yoko Mondelaers, 2010, *Transfer Pricing of Intangibles at the Crossroads between legal, Valuation, and Transfer Pricing Issues*, *International Transfer Pricing Journal*.
- Jill C. Pagan dan J. Scott Wilkie, 1993, *Transfer Pricing Strategy in a Global Economy*, Amsterdam: IBFD Publication.
- Kim H.S., Miller S.W (1979): *Constituents of The International Transfer Pricing Decisions*. “*Columbia Journal of World Business*“ (Spring).
- Kitab Undang-Undang Hukum Perdata (KUH Perdata).
- Lorraine Eden, 1998, *Taxing Multinationals: Transfer Pricing and Corporate Income Taxation in North America*, Toronto: University of Toronto Press Incorporated.
- Mo, Phyllis Lai Lan Mo, 2003, *Tax Avoidance and Anti-Avoidance measures in Major Developing Economies*, London, Praeger Publishers.
- Rahayu, N. 1998, *Pajak Penghasilan (PPh) atas Royalti dan Imbalan Jasa Teknik: Ketentuan Domestik maupun Perjanjian Internasional*. Jakarta: Universitas Indonesia
- R. Elitzur R., J. Mintz, *Transfer Pricing Rules and Corporate Tax Competition*. “*Journal of Public Economics*” No. 60, 1996.
- R. Feinschreiber. *Handbook: Practical Aspect of Transfer Pricing*. New York: John Wiley and Sons Inc.
- Silberztein, C. 2011. *Transfer pricing aspects of intangible : the OECD project*. *08/11 Transfer Pricing International Journal*, pp. The Bureau of National Affairs, Inc.
- Smith, J. M., & Skousen, K. 2004. *Intermediate Accounting*. Bandung: Eresco.
- T. Miyatake, 2007, *Transfer Pricing and Intangibles? Cahiers de droit fiscal international* 92 a. OECD. (2014). *Guidance on Transfer Pricing Aspects of Intangibles, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing.

OECD. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital*. Paris: OECD Publisher.

OECD. (2017). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paris: OECD Publishing.

Peace Kanne Natalia, 2019, Transfer Pricing Scheme as a Tool for Tax Avoidance at Mutinational Company in Indonesia, Pekbis Jurnal 11 (1).