



Ensuring a Balanced Tax System

Tax Law Design and Policy Series

No 0313, September 2013

INSENTIF PAJAK PENGHASILAN
ATAS BIAYA PENELITIAN DAN
PENGEMBANGAN:
STUDI PERBANDINGAN

Darussalam dan Ganda C. Tobing

ISSN: 2354-5941



INSENTIF PAJAK PENGHASILAN ATAS BIAYA PENELITIAN DAN PENGEMBANGAN: STUDI PERBANDINGAN

Darussalam dan Ganda C. Tobing¹

Inovasi, teknologi, dan kualitas sumber daya manusia menjadi kunci penting dalam meningkatkan daya saing perekonomian suatu negara. Dalam sektor bisnis, untuk meraih ketiga hal tersebut adalah dengan melakukan investasi di bidang penelitian dan pengembangan (R&D).

Salah satu hal yang mendorong kegiatan R&D, yakni pemberian insentif pajak di suatu yurisdiksi. Pemberian insentif pajak penghasilan atas biaya yang dikeluarkan oleh sektor bisnis (sektor privat) untuk kegiatan R&D menjadi kajian dalam tulisan ini.

Diawali dengan isu-isu pokok yang mendasari desain ketentuan insentif R&D, kemudian dilanjutkan dengan studi komparasi ketentuan insentif R&D di beberapa negara dan kondisi peraturan biaya R&D di Indonesia saat ini. Terakhir, ditutup dengan beberapa hal yang perlu mendapat perhatian khusus sebagai rekomendasi atas perlunya kebijakan insentif R&D di Indonesia.

TABLE OF CONTENTS

1. Latar Belakang	3
2. Desain Ketentuan Insentif R&D	4
3. Komparasi Insentif R&D di Beberapa Negara	5
4. Kondisi di Indonesia	9
5. Rekomendasi Kebijakan	9

¹ Darussalam adalah Managing Partner di DANNY DARUSSALAM Tax Center, LL.M in European and International Tax Law dari Tilburg University dan Katholieke Universiteit Leuven, Ganda C. Tobing adalah Senior Manager, Tax Research and Training Services di DANNY DARUSSALAM Tax Center, sedang menempuh pendidikan di program LL.M in International Taxation dari Vienna University of Economics and Business Administration dengan beasiswa penuh dari DANNY DARUSSALAM Tax Center

Disclaimer:

The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date received or that it will continue to be accurate in the future. The author's views expressed in this Working Paper do not necessarily reflect of the views of DANNY DARUSSLAM Tax Center. Working Papers describe research in progress by the authors and are published to elicit comments and to further debate.

1. Latar Belakang

Peningkatan daya saing perekonomian suatu negara sangat ditentukan oleh inovasi, teknologi, dan peningkatan kualitas sumber daya manusia. Jalan meraih ketiga faktor tersebut adalah dengan mendorong kegiatan di bidang penelitian dan pengembangan (R&D). Di sektor bisnis, investasi di bidang R&D merupakan kunci menuju inovasi usaha, sehingga dengan begitu perusahaan mampu meningkatkan produktivitas dan mempertahankan keberlangsungan usaha. Relevansi antara investasi di bidang R&D dengan peningkatan produktivitas dibuktikan dari hasil penelitian yang dilakukan oleh *Congressional Budget Office* Amerika Serikat di tahun 2005 bahwa efek yang timbul dari investasi di bidang R&D berbanding lurus dengan peningkatan produktivitas, dengan tingkat pengembalian investasi yang kurang lebih sama dengan investasi yang dilakukan secara konvensional.²

Memahami arti pentingnya kegiatan R&D bagi peningkatan daya saing ekonomi, negara-negara anggota Uni Eropa menunjukkan komitmennya melalui kesepakatan dalam *Lisbon Strategy* di tahun 2000 untuk mendorong peningkatan pengeluaran di bidang R&D.³ Salah satu butir kesepakatan yang dicapai oleh negara-negara anggota Uni Eropa dalam *Lisbon Strategy* adalah menargetkan jumlah pengeluaran untuk kegiatan R&D sebesar 3% dari Produk Domestik Bruto (PDB) masing-masing negara anggota Uni Eropa pada tahun 2010. Meskipun pada tahun 2010 target ini tidak tercapai, namun target ini tetap dipertahankan dengan merevisi waktu pencapaian target pengeluaran R&D sebesar 3% dari PDB tersebut menjadi tahun 2020.

Selain peningkatan produktivitas, inovasi juga dapat berdampak pada "*knowledge spills over*", di mana suatu perusahaan dapat menikmati hasil dari inovasi yang dilakukan oleh perusahaan lain. Efek dari *knowledge spills over* dapat dilihat dari dua sisi yaitu: (i) proses dan hasil dari kegiatan R&D akan menghasilkan "*public goods*" karena informasi dan pengetahuan yang digunakan dalam kegiatan tersebut akan mudah tersebar dan digunakan oleh pihak lain; dan (ii) suatu perusahaan cenderung akan mengurangi pengeluaran untuk kegiatan R&D karena proses dan hasil dari kegiatan tersebut dapat dengan mudah diadopsi oleh perusahaan lain yang masih dalam satu industri. Selain efek *knowledge spills over*, keengganan perusahaan untuk berinvestasi di bidang R&D

juga didorong oleh ketidakpastian atas hasil dari kegiatan R&D dan kendala pembiayaan kegiatan R&D yang membutuhkan biaya yang cukup besar terutama bagi perusahaan kecil dan menengah.

Kendala keterbatasan dana untuk membiayai kegiatan R&D tidak hanya dihadapi oleh sektor privat, tetapi juga oleh pemerintah. Hal ini menyebabkan pemerintah di banyak negara mendorong perusahaan-perusahaan yang berbasis di yurisdiksi mereka untuk meningkatkan pengeluaran untuk kegiatan R&D. Tabel 1 menunjukkan persentase pengeluaran yang dilakukan oleh sektor privat untuk kegiatan R&D terhadap Produk Domestik Bruto (PDB) di negara tempat sektor privat tersebut beraktivitas pada tahun 2007.

Tabel 1 - Persentase Pengeluaran R&D terhadap GDP tahun 2007

No.	Negara	Persentase Pengeluaran R&D terhadap GDP
1	Israel	3,84%
2	Jepang	2,68%
3	Swedia	2,66%
4	Finlandia	2,51%
5	Korea Selatan	2,45%
6	Amerika Serikat	1,96%
7	Austria	1,79%
8	Denmark	1,78%
9	Jerman	1,78%
10	Singapura	1,68%

Sumber: Laura Tyson dan Greg Linden, "The Corporate R&D Tax Credit and U.S. Innovation and Competitiveness", Center for American Progress, (2012).

Untuk mendorong peningkatan pengeluaran perusahaan di bidang R&D, pada umumnya pemerintah menyediakan pemberian insentif secara langsung atau tidak langsung kepada perusahaan-perusahaan yang melakukan kegiatan R&D. Terdapat dua tipe insentif yang dapat disediakan pemerintah untuk mendorong kegiatan R&D: (i) memberikan bantuan langsung berupa "*grant*" atau subsidi; dan (ii) memberikan bantuan tidak langsung dalam bentuk insentif pajak. Pada umumnya, bantuan langsung dari pemerintah diberikan kepada proyek-proyek penelitian tertentu yang berdampak pada kebutuhan masyarakat banyak. Sementara, insentif pajak bagi kegiatan R&D ditujukan bagi pengeluaran R&D yang dilakukan oleh sektor swasta.⁴

Fokus dari pembahasan tulisan ini adalah mengkaji pemberian insentif pajak penghasilan

² Congressional Budget Office, "R&D Productivity Growth: A Background Paper", (2005)

³ Aleksandra Bal, "Competition for Research & Development Tax Incentives in European Union – How an Optimal Research and Development System Should be Designed", Bulletin for International, (Amsterdam: IBFD, 2012): 573-574

⁴ OECD, "Tax Reform Option: Incentives for Innovation (Testimony before US Senate Committee on Finance)", (2011), 2

atas biaya yang dikeluarkan perusahaan untuk kegiatan R&D. Kajian ini akan diawali dengan isu-isu pokok yang mendasari desain ketentuan insentif R&D, kemudian dilanjutkan dengan studi komparasi ketentuan insentif R&D di beberapa negara dan kondisi peraturan biaya R&D di Indonesia saat ini, dan ditutup dengan rekomendasi atas perlunya kebijakan insentif R&D di Indonesia.

2. Desain Ketentuan Insentif R&D

Terdapat beberapa isu pokok yang mendasari desain ketentuan insentif pajak penghasilan atas biaya yang dikeluarkan perusahaan untuk kegiatan R&D. Berikut ini penjelasan atas hal tersebut.

2.1. Wajib Pajak yang Menjadi Target Insentif

Wajib Pajak yang berhak memperoleh insentif merupakan salah satu hal krusial dalam merancang kebijakan insentif R&D. Pemerintah dapat memberikan insentif bagi seluruh Wajib Pajak, atau memberikan insentif khusus kepada perusahaan kecil dan menengah. Pemberian insentif khusus kepada perusahaan kecil dan menengah dapat berupa jumlah insentif yang lebih besar dibanding yang diberikan kepada perusahaan-perusahaan besar.

2.2. Definisi R&D

Definisi R&D untuk tujuan insentif perpajakan diperlukan untuk menentukan kegiatan apa saja yang berhak atas insentif ini. Banyak negara yang menggunakan definisi R&D dalam OECD *Frascati Manual*⁵ sebagai acuan atas definisi R&D dalam legislasi mereka.⁶ Namun demikian, beberapa negara juga menyusun kualifikasi kegiatan yang termasuk dalam kegiatan R&D.

Menurut OECD *Frascati Manual*, cakupan kegiatan R&D terdiri dari kegiatan inovatif dan kreatif berbasis sistematis dalam upaya untuk meningkatkan pengetahuan, termasuk pengetahuan sumber daya manusia, sosial dan budaya, dan penggunaan pengetahuan untuk penemuan atau pengembangan suatu aplikasi. OECD *Frascati Manual* juga memetakan cakupan R&D menjadi tiga bagian, yaitu:

- *Basic research — theoretical or operational activities that are conducted to explore new knowledge from basic natural phenomena and factual observation, without initially considering the application;*

- *Applied Science — research to explore new knowledge with an objective to put it in practice for specific use;*
- *Experimental development — a systematic operation based on the knowledge from research and/or experience with the objective of producing new materials, products or inventions; to install new procedures, systems and services; or to substantially improve the existing products.*

2.3. Kualifikasi Pengeluaran R&D yang Berhak atas Insentif

Secara umum, terdapat tiga opsi pengeluaran R&D yang berhak atas insentif R&D, yaitu⁷:

- **Gaji Pegawai Divisi R&D**
Dalam opsi ini, insentif pajak diberikan atas gaji pegawai yang berhubungan dengan kegiatan R&D. Insentif yang diberikan dapat berupa pengurangan atau pembebasan pajak penghasilan atas gaji yang diperoleh oleh pegawai di divisi R&D. Dengan insentif ini, perusahaan didorong melakukan investasi untuk peningkatan kualitas sumber daya manusia.
- **Pengeluaran R&D secara umum**
Pengeluaran R&D secara umum terdiri dari pengeluaran untuk gaji pegawai divisi R&D dan pengeluaran yang berhubungan dengan proses R&D (selain pengeluaran untuk barang modal).
- **Pengeluaran R&D secara umum dan pengeluaran R&D untuk barang modal**
Pada opsi ketiga ini, seluruh pengeluaran R&D termasuk pengeluaran untuk barang modal diberikan insentif pajak. Pada umumnya, insentif bagi pengeluaran R&D untuk barang modal diberikan melalui akselerasi (percepatan) penyusutan atau amortisasi.

2.4. Kualifikasi Pengeluaran R&D yang Berhak atas Insentif

Secara umum, terdapat dua jenis insentif R&D yang diberikan oleh pemerintah⁸, yaitu (i) *allowances*; dan (ii) *credits*. Berikut ini penjelasan atas kedua hal tersebut:

- **Allowances**
Insentif dalam bentuk *tax allowance* diberikan dengan menambahkan jumlah pengurang (*enhanced deduction*) bagi pengeluaran aktual R&D dalam menghitung penghasilan kena

5 OECD Frascati Manual, "Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development", (2002)

6 OECD, "R&D Tax Incentives: Rationale, Design, Evaluation", (2010)

7 Bruno van Pottelsberghe, "Evaluation of Current Fiscal Incentive for Business R&D in Belgium", Solvay Business Schol, (2003)

8 Aleksandra Bal, Op. Cit., 573

pajak.⁹ *Allowance* juga dapat diberikan dalam bentuk akselerasi penyusutan.

- *Tax credits*

Insentif dalam bentuk tax credits diberikan dengan memberikan kredit atau pengurang kewajiban pajak. Kredit yang diberikan dapat didasarkan pada basis volume (*volume-based*) atau basis incremental. Kredit berbasis volume diterapkan atas seluruh pengeluaran R&D yang terjadi pada satu tahun pajak. Sementara, basis incremental diterapkan atas tambahan jumlah pengeluaran R&D yang melebihi batas tertentu dari jumlah insentif untuk pengeluaran R&D yang ditetapkan. Batas jumlah insentif untuk pengeluaran R&D yang ditetapkan dapat mengacu pada: (i) *rolling average base*, yang didasarkan pada jumlah pengeluaran R&D tahun sebelumnya; atau (ii) *fixed base*, yang didasarkan pada jumlah pengeluaran R&D yang dilakukan pada suatu periode tertentu, yang kemudian disesuaikan dengan tingkat inflasi.

2.5. Ketentuan tentang *carry forward*

Pada prinsipnya, pemberian insentif pajak penghasilan untuk pengeluaran R&D bertujuan untuk mengurangi jumlah pajak penghasilan terutang. Dalam praktik, insentif yang diberikan berupa tambahan pengurang penghasilan bruto dapat menyebabkan kondisi kerugian secara fiskal (jika diberikan dalam bentuk tambahan pengurang penghasilan bruto) atau tidak adanya pajak penghasilan yang terutang (jika insentif diberikan dalam bentuk *tax credit*).

Untuk mencapai efektivitas pemberian insentif pajak penghasilan, ketentuan insentif R&D di beberapa negara memperbolehkan kelebihan pengeluaran tersebut dikompensasi ke tahun berikutnya atau ke tahun sebelumnya.

2.6. Pengeluaran R&D dan hubungannya dengan yurisdiksi kegiatan R&D dilakukan

Ketentuan insentif R&D di beberapa negara mengkaitkan pengeluaran R&D yang diberikan insentif dengan yurisdiksi tempat kegiatan R&D dilakukan. Pada umumnya, insentif pengeluaran R&D yang diberikan terbatas untuk kegiatan R&D yang dilakukan di suatu yurisdiksi saja bertujuan untuk mempromosikan yurisdiksi tersebut sebagai pusat R&D, meningkatkan daya saing perekonomian yurisdiksi tersebut, mencegah penghindaran pajak, *set-off* dengan penerimaan pajak yang hilang akibat pemberian insentif.¹⁰ Walau demikian, beberapa

negara memperbolehkan pengeluaran R&D yang berhubungan dengan kegiatan training pegawai yang dilakukan di luar negeri sebagai bagian dari pengeluaran R&D yang mendapat insentif dengan tujuan untuk mempercepat alih ilmu pengetahuan dan teknologi.

3. Komparasi Insentif R&D di Beberapa Negara

3.1. Singapura¹¹

Ketentuan perpajakan di Singapura mendefinisikan R&D sebagai berikut:

“any systematic, investigative and experimental study that involves novelty or technical risk carried out in the field of science or technology with the object of acquiring new knowledge or using the results of the study for the production or improvement of materials, devices, products, produce, or processes”

Kegiatan yang tidak memenuhi kualifikasi sebagai kegiatan R&D untuk tujuan perpajakan antara lain:

- Kontrol kualitas dan pengujian atas suatu material atau produk.
- Penelitian di bidang ilmu sosial atau humaniora
- Pengumpulan data secara rutin.
- Studi atau survei efisiensi.
- Promosi atau penelitian pasar.
- Modifikasi rutin atas material, produk, proses atau metode produksi.
- Pengembangan software komputer yang tidak dimaksudkan untuk dijual, disewakan, atau dilisensikan kepada pihak yang tidak mempunyai hubungan istimewa.

Perlakuan pajak atas pengeluaran R&D adalah sebagai berikut:

- 100% bagi pengeluaran R&D (*Section 14D R&D Expenditure Base*);
- Tambahan 50% bagi pengeluaran R&D yang memenuhi kualifikasi selama tahun 2009 sampai 2015 (*Section 14DA Additional Deduction*). Kualifikasi pengeluaran yang memperoleh tambahan insentif 50% ini diantaranya adalah gaji pegawai, material yang digunakan untuk proses R&D, dan pengeluaran R&D lainnya yang ditentukan oleh Menteri Keuangan. Tambahan pengeluaran 50% ini hanya berlaku bagi pengeluaran untuk kegiatan

9 Alex Easson, “Tax Incentives for Foreign Direct Investment”, (the Netherlands: Kluwer Law International, 2004), 148

10 Karsten Staehr, “An Analysis of Tax Incentive to Promote Research and Development in Estonia”, Ministry of Economics and Communication of

Estonia Working Paper

11 Angela Tan, “Singapore Master Tax Guide Handbook”, (Singapura: CCH Asia Pte Ltd, 2011), 196-199 dan Deloitte, “2013 Global Survey of R&D Tax Incentives” (2013)

- R&D yang dilakukan di Singapura;
- Tambahan pengeluaran hingga 300% bagi pengeluaran R&D yang memenuhi kualifikasi *Production and Innovation Credit Scheme* (PIC), dengan batas pengeluaran aktual R&D yang diberikan insentif sebesar SGD 400,000 (*Section 14DA Enhanced Deduction*). Tambahan 300% bagi pengeluaran R&D tersebut mencakup pengeluaran R&D untuk kegiatan R&D yang dilakukan di Singapura dan di luar Singapura;
 - Tambahan pengeluaran 100% bagi pengeluaran untuk kegiatan R&D tertentu yang dilakukan di luar Singapura dan telah mendapat persetujuan dari pemerintah (*Section 14E Further Deduction*). Tambahan pengeluaran 100% ini tidak berlaku bagi perusahaan yang telah memperoleh insentif tambahan pengeluaran hingga 300%.

Termasuk dalam pengeluaran R&D yang diberikan insentif adalah pengeluaran untuk gaji, material dan utilitas lainnya yang berhubungan langsung dengan kegiatan R&D. Pengeluaran untuk barang modal dalam kegiatan R&D seperti, pembelian tanah, bangunan, dan mesin dikecualikan dari pengeluaran R&D yang diberikan insentif.

Apabila pada suatu tahun pengeluaran R&D suatu perusahaan melebihi pendapatan usaha, maka kelebihan pengeluaran tersebut dapat dikompensasi ke tahun berikutnya (*carry forward*). Namun ketentuan ini tidak berlaku jika terdapat perubahan pemegang saham yang substansial (lebih dari 50%) pada tahun kompensasi tersebut. Kelebihan pengeluaran tersebut juga dapat dikompensasi ke satu tahun sebelumnya (*carry back*), namun jumlah pengeluaran yang dapat dikompensasi hanya sebesar SGD 100,000.

3.2. Malaysia¹²

Definisi R&D dalam ketentuan perpajakan di Malaysia adalah sebagai berikut:

“any systematic or intensive study carried out in the field of science or technology with the object of using the results of the study for the production or improvement of materials, devices, products, produce or processes”.

Kegiatan yang tidak tercakup dalam kegiatan R&D untuk tujuan insentif perpajakan, antara lain:

- Kontrol kualitas dan pengujian atas suatu material atau produk.

- Penelitian di bidang ilmu sosial atau humaniora
- Pengumpulan data secara rutin.
- Studi atau survei efisiensi.
- Promosi atau penelitian pasar.

Perlakuan pajak atas pengeluaran R&D adalah sebagai berikut:

- *Super deduction* sebesar 200% bagi pengeluaran untuk kegiatan R&D yang dilakukan secara in-house di Malaysia. Penerapan insentif ini membutuhkan persetujuan dari Kementerian Keuangan;
- *Super deduction* sebesar 200% bagi pengeluaran R&D yang dibayarkan dalam bentuk donasi atau kontribusi kepada organisasi R&D tertentu, atau pembayaran untuk jasa yang diberikan oleh perusahaan atau institusi yang bergerak di bidang R&D.
- Pengeluaran untuk R&D yang dilakukan di luar Malaysia, termasuk pelatihan bagi karyawan, dapat diberikan *super deduction* sebesar 200% dengan persetujuan otoritas pajak.

Termasuk dalam pengeluaran R&D yang diberikan insentif adalah pengeluaran untuk gaji, material, biaya teknikal, pemeliharaan, biaya transportasi untuk material, biaya perjalanan dinas pegawai dalam rangka kegiatan R&D, dan pengeluaran lainnya yang berhubungan langsung dengan kegiatan R&D. Pengeluaran yang berhubungan dengan barang modal tidak termasuk pengeluaran yang mendapat insentif tambahan dalam menghitung penghasilan kena pajak.

Apabila pada suatu tahun pengeluaran R&D suatu perusahaan melebihi pendapatan usaha, maka kelebihan pengeluaran tersebut dapat dikompensasi ke tahun berikutnya (*carry forward*).

3.3. Thailand¹³

Kegiatan yang memenuhi kualifikasi kegiatan R&D untuk tujuan insentif pajak adalah sebagai berikut:

- *Basic research — theoretical or operational activities that are conducted to explore new knowledge from basic natural phenomena and factual observation, without initially considering the application;*
- *Applied Science — research to explore new knowledge with an objective to put it in practice for specific use;*
- *Experimental development — a systematic operation based on the knowledge from research and/or experience with the objective of producing new materials, products or inventions;*

¹² CCH Tax Editor, “Malaysia Master Tax Guide 2012” (Kuala Lumpur: CCH Sdn Bhd, 2011); dan Deloitte, “2013 Global Survey of R&D Tax Incentives” (2013)

¹³ IBFD Country Survey; dan E&Y, “2013 Asia Pacific R&D Incentives”

to install new procedures, systems and services; or to substantially improve the existing products.

Perlakuan pajak atas pengeluaran R&D adalah super deduction sebesar 200% bagi pengeluaran untuk kegiatan R&D yang dilakukan di Thailand. Pemberian *super deduction* dibatasi hanya kepada pengeluaran R&D yang dibayarkan kepada perusahaan atau organisasi pemerintah penyedia jasa R&D di Thailand. Setiap industri berhak atas insentif pengeluaran R&D di atas. Tidak ada persyaratan bagi perusahaan yang mengklaim insentif R&D untuk menjadi pemilik manfaat dari hasil aktivitas R&D tersebut.

3.4. India¹⁴

Terminologi "*research*" dalam legislasi perpajakan India didefinisikan sebagai:

"any activities for extension of knowledge in the fields of natural or applied sciences including agriculture, animal husbandries or fisheries, but does not include the acquisition of rights."

Perlakuan pajak atas pengeluaran R&D adalah sebagai berikut:

- *Super deduction* sebesar 200% bagi pengeluaran untuk aktivitas R&D yang dilakukan secara in-house di India, termasuk pengeluaran untuk barang modal selain pengeluaran untuk bangunan atau tanah. Insentif berupa *super deduction* dibatasi bagi Wajib Pajak yang bergerak di bidang bio teknologi dan manufaktur, dengan beberapa pengecualian. Wajib Pajak yang hendak memperoleh insentif *super deduction* harus mendapat persetujuan dari pemerintah.
- *Super deduction* sebesar 125% hingga 200% untuk pembayaran biaya R&D kepada entitas pelaksana R&D yang telah ditetapkan oleh pemerintah.

Termasuk dalam pengeluaran R&D yang mendapat insentif adalah gaji, material, utilitas, dan pengeluaran lain yang memiliki kaitan langsung dengan kegiatan R&D. Tidak termasuk dalam pengeluaran R&D yang mendapat fasilitas super deduction adalah biaya administrasi dan umum, dan depresiasi. Agar mendapat insentif super deduction, kegiatan R&D harus dilakukan di India. Kerugian akibat pembebanan super deduction dapat dikompensasi ke tahun berikutnya.

3.5. Jepang¹⁵

Definisi biaya R&D dalam ketentuan perpajakan di Jepang adalah sebagai berikut:

"expenses incurred in experimental and research work in order to manufacture products to improve, design or invent techniques"

Insentif perpajakan di Jepang untuk pengeluaran R&D adalah sebagai berikut:

- Insentif kredit berbasis volume untuk perusahaan kecil dan menengah sebesar 12% dari total pengeluaran R&D. Sedangkan untuk perusahaan besar, insentif kredit berbasis volume yang diberikan sebesar 8% hingga 10% dari total pengeluaran R&D. Namun demikian, besaran insentif kredit berbasis volume ini dibatasi hingga 20% dari jumlah pajak penghasilan terutang sebelum insentif kredit diterapkan.
- Insentif kredit berbasis incremental sebesar 5% bagi semua perusahaan jika pengeluaran R&D pada suatu periode melebihi rata-rata pengeluaran R&D pada tiga tahun sebelumnya. Besaran insentif kredit berbasis incremental dibatasi hingga 10% dari jumlah pajak penghasilan terutang sebelum insentif kredit diterapkan.

Seluruh industri berhak untuk memperoleh insentif kredit. Walau demikian, pengeluaran R&D yang berhak memperoleh insentif ini harus berbasis teknologi dan ilmu pengetahuan. Untuk memperoleh insentif ini, pengeluaran R&D harus berhubungan dengan manufaktur suatu produk, atau untuk memperbaiki, mendesain, memformulasikan, atau menemukan suatu teknologi. Termasuk dalam pengeluaran R&D untuk tujuan pemberian insentif diantaranya adalah gaji pegawai divisi R&D, material, depresiasi, dan pengeluaran lain yang berhubungan langsung dengan kegiatan R&D.

Insentif bagi pengeluaran R&D ini berlaku untuk kegiatan R&D yang dilakukan di Jepang dan di luar Jepang. Secara umum, kredit R&D yang tidak digunakan pada suatu tahun dapat dikompensasi ke tahun berikutnya, paling lama satu tahun.

3.6. Belanda¹⁶

Definisi R&D untuk tujuan insentif pajak diartikan sebagai:

¹⁵ John W. Darcy, "Japan Master Tax Guide"; dan Deloitte, "2013 Global Survey of R&D Tax Incentives" (2013)

¹⁶ Gerrit te Spenke, "Taxation in Netherlands", (the Netherlands: Kluwer Law International, 2011), 83-84; dan Deloitte, "2013 Global Survey of R&D Tax Incentives" (2013)

¹⁴ PwC Team, "India Master Tax Guide", (Haryana: Wolters Kluwer Pvt Ltd, 2011); dan Deloitte, "2013 Global Survey of R&D Tax Incentives" (2013)

- *The development of technically new physical products, physical production processes, software, or components thereof;*
- *Technical-scientific research seeking to explain phenomena in fields, such as physics, chemistry, biotechnology, production technology, information and communications technology;*
- *Analysis of the technical feasibility of an R&D project; and*
- *Technical research aimed at enhancing physical production processes or software.*

Insentif R&D diberikan kepada:

- Pembebasan pajak atas gaji dan *social security contribution* yang diterima oleh pegawai yang melakukan kegiatan penelitian. Penurunan pajak diberikan sebesar 38% untuk biaya gaji R&D sebesar EUR 200,000, dan 14% untuk sisanya.
- *Super deduction* sebesar 154% untuk biaya R&D yang berhubungan dengan kegiatan R&D (di luar biaya gaji R&D).

Insentif ini diberikan kepada semua industri yang melakukan kegiatan R&D. Untuk memperoleh insentif ini, kegiatan R&D harus dilakukan di Uni Eropa.

3.7. Inggris¹⁷

Kegiatan R&D yang mendapat insentif adalah kegiatan R&D yang bertujuan untuk menemukan atau mengembangkan teknologi.

Insentif R&D diberikan kepada:

- *Super deduction* sebesar 130% bagi perusahaan besar
- *Super deduction* sebesar 225% bagi perusahaan kecil dan menengah.

Kualifikasi pengeluaran R&D yang berhak atas insentif ini adalah gaji pegawai R&D, material, utilitas, dan pengeluaran lain yang memiliki kaitan langsung dengan kegiatan R&D, tidak termasuk pengeluaran untuk barang modal. Kerugian fiskal yang dialami karena pembebanan *super deduction* dapat dikompensasi ke tahun berikutnya. Namun kompensasi ini tidak diperbolehkan jika terdapat perubahan pemegang saham atau perubahan bidang usaha.

3.8. Tiongkok¹⁸

Kualifikasi kegiatan yang diberikan insentif R&D adalah kegiatan dalam pengembangan teknologi baru, produk baru, dan teknik produksi baru.

Insentif atas pengeluaran R&D yang diberikan oleh Pemerintah Tiongkok adalah *super deduction* sebesar 150%. Jika biaya R&D dikapitalisasi sebagai aset tidak berwujud, maka nilai dasar amortisasi bertambah menjadi 50% dari biaya aktual.

Kualifikasi pengeluaran R&D yang mendapat insentif *super deduction* adalah biaya gaji pegawai R&D, material, dan biaya-biaya lainnya yang berhubungan langsung dengan kegiatan R&D. Kerugian fiskal akibat pembebanan *super deduction* dapat dikompensasi hingga 5 tahun berikutnya secara berturut-turut.

3.9. Brazil¹⁹

Untuk tujuan insentif R&D, pengertian R&D yang digunakan dalam ketentuan perpajakan adalah sebagai berikut:

“conceiving of a new product or manufacturing process as well as the addition of new functionalities or characteristics to the product or process that imply incremental improvements and effective quality or productivity gain, resulting in higher market competitiveness.”

Insentif pengeluaran R&D yang diberikan oleh pemerintah Brazil adalah sebagai berikut:

- *Super deduction* sebesar 160% dari total pengeluaran R&D;
- Jika perusahaan menambah jumlah peneliti sebanyak 5% dari jumlah tahun sebelumnya, maka *super deduction* yang diberikan mencapai 180% dari total pengeluaran R&D.

Seluruh industri berhak atas insentif atas pengeluaran R&D. Termasuk dalam kualifikasi pengeluaran R&D yang berhak atas insentif ini adalah gaji periset, material, pembayaran kepada pihak ketiga yang berkaitan dengan kegiatan R&D, dan biaya lainnya yang berhubungan langsung dengan kegiatan R&D. Pengeluaran R&D yang berhak atas insentif adalah pengeluaran yang berkaitan dengan kegiatan R&D di yurisdiksi Brazil. Aset intelektual (*intellectual property*) yang dihasilkan dari kegiatan R&D tidak diwajibkan untuk didaftarkan di Brazil. Kerugian fiskal yang

17 Anne Fairpo, “Taxation of Intellectual Property”, (West Sussex: Bloomsbury Professional Ltd, 2012), 141-155; dan Deloitte, “2013 Global Survey of R&D Tax Incentives” (2013)

18 CCH Tax Editor, “China Master Tax Guide”, (Hong Kong: CCH Wolter Kluwer Business, 2011); dan Deloitte, “2013 Global Survey of R&D Tax Incentives” (2013)

19 Deloitte, “2013 Global Survey of R&D Tax Incentives” (2013); dan KPMG, “R&D Incentives and Services – Adding Value Across the Americas”, (2012)

disebabkan karena pembebanan *super deduction* tidak dapat dikompensasi ke tahun berikutnya.

4. Kondisi di Indonesia

Pembebanan biaya penelitian dan pengembangan sebagai pengurang penghasilan bruto secara literal baru disebutkan sejak Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994 tentang Perubahan Kedua atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan diberlakukan. Dengan kata lain, baik pada Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 maupun Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1991, pembebanan biaya penelitian dan pengembangan tidak disebutkan secara eksplisit sebagai pengurang penghasilan bruto. Akan tetapi, melalui Keputusan Menteri Keuangan Nomor 769/KMK.04/1990 (KMK-769), pemerintah menerbitkan ketentuan perlakuan perpajakan atas biaya penelitian dan pengembangan yang dilakukan oleh perusahaan. Pengertian biaya penelitian dan pengembangan menurut KMK-769 adalah biaya yang nyata-nyata dikeluarkan untuk pengembangan produksi (*product development*), serta biaya untuk meningkatkan efisiensi perusahaan termasuk teknologi untuk pengembangan proses (*process technology*).

Ketentuan Pasal 6 ayat (1) huruf f Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 tentang Perubahan Ketiga atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan mengatur bahwa biaya penelitian dan pengembangan perusahaan yang dilakukan di Indonesia dapat dikurangkan dari penghasilan bruto. Dalam penjelasannya disebutkan bahwa pengurang penghasilan bruto ditujukan bagi biaya penelitian dan pengembangan perusahaan yang dilakukan di Indonesia dalam jumlah yang wajar untuk menemukan teknologi atau sistem baru bagi pengembangan perusahaan. Ketentuan biaya penelitian dan pengembangan dalam Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 ini tidak diubah dalam Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 tentang Perubahan Keempat atas Undang-Undang Nomor 7 Tahun 1983 tentang Pajak Penghasilan. Hal yang membedakan antara ketentuan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 jo. Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008 dengan Undang-Undang Nomor 10 Tahun 1994 adalah dimasukkannya klausul "...dalam jumlah yang wajar..." dalam penjelasan Undang-Undang Nomor 17 Tahun 2000 jo. Undang-Undang Nomor 36 Tahun 2008. Walaupun demikian, UU PPh tidak menyediakan definisi tentang kegiatan dan biaya apa saja yang termasuk dalam cakupan kegiatan penelitian dan pengembangan untuk tujuan pengurang penghasilan bruto, melalui lembaga penelitian dan pengembangan.

Definisi "penelitian" menurut penjelasan Pasal 1 huruf b PP-93 adalah kegiatan yang dilakukan menurut kaidah dan metode ilmiah secara sistematis untuk memperoleh informasi, data dan keterangan yang berkaitan dengan pemahaman dan pembuktian kebenaran atau ketidakbenaran suatu asumsi dan/atau hipotesis di bidang ilmu pengetahuan dan teknologi serta menarik kesimpulan ilmiah bagi keperluan kemajuan ilmu pengetahuan dan teknologi, termasuk penelitian di bidang seni dan budaya.

Sedangkan definisi "pengembangan" berdasarkan penjelasan Pasal 1 huruf b PP-93 adalah kegiatan ilmu pengetahuan dan teknologi yang bertujuan memanfaatkan kaidah dan teori ilmu pengetahuan yang telah terbukti kebenarannya untuk meningkatkan fungsi, manfaat, dan aplikasi ilmu pengetahuan dan teknologi yang telah ada, atau menghasilkan teknologi.

Sementara pengertian "lembaga penelitian dan pengembangan" untuk tujuan pemberian sumbangan dalam rangka penelitian dan pengembangan adalah lembaga yang didirikan dengan tujuan melakukan kegiatan penelitian dan pengembangan di Indonesia termasuk perguruan tinggi terakreditasi.

Di samping peraturan di atas, ketentuan Peraturan Pemerintah Nomor 52 Tahun 2011 tentang fasilitas pajak penghasilan untuk penanaman modal di bidang usaha tertentu atau di daerah tertentu mengatur bahwa salah satu fasilitas pajak penghasilan yang disediakan bagi penanaman modal di bidang usaha atau di daerah tertentu adalah tambahan waktu selama satu tahun untuk mengkompensasi kerugian (total enam tahun) apabila perusahaan mengeluarkan biaya penelitian dan pengembangan di dalam negeri dalam rangka pengembangan produk atau efisiensi produk paling sedikit 5% dari investasi dalam jangka waktu 5 tahun. Fasilitas ini hanya didapatkan jika perusahaan telah melakukan realisasi penanaman modal paling sedikit 80%. Dengan demikian, insentif pajak penghasilan yang ada saat ini untuk biaya R&D adalah fasilitas tambahan waktu kompensasi kerugian yang ditujukan terbatas bagi perusahaan yang melakukan penanaman modal yang dilakukannya di bidang usaha atau di daerah tertentu.

5. Rekomendasi Kebijakan

Pemberian suatu insentif harus diselaraskan dengan kebutuhan dan tujuannya. Secara umum, tujuan dari pemberian insentif R&D adalah untuk meningkatkan daya saing ekonomi. Peningkatan daya saing ekonomi ini mutlak membutuhkan

inovasi, peningkatan teknologi dan kualitas sumber daya manusia. Salah satu faktor yang memengaruhi tumbuh dan berkembangnya inovasi, peningkatan teknologi dan kualitas sumber daya manusia adalah melalui kegiatan R&D. Di banyak negara, keberhasilan suatu negara sebagai dalam inovasi, peningkatan teknologi dan sumber daya manusia dikaitkan dengan jumlah pengeluaran R&D dibandingkan dengan produk domestik bruto.²⁰

Kendala pemerintah dalam menyediakan dana untuk kegiatan R&D dapat diatasi dengan melibatkan sektor privat. Oleh karena itu, agar dapat meningkatkan daya saing Indonesia dan dalam rangka merangsang para pengusaha untuk melakukan kegiatan R&D tersebut, maka perlu diatur pemberian insentif perpajakan terhadap biaya R&D yang dilakukan oleh perusahaan. Hal ini juga ditunjukkan oleh survei di negara-negara anggota OECD pada tahun 2011 menunjukkan bahwa 26 dari 34 negara anggota OECD memberikan insentif bagi kegiatan R&D.²¹ Sedangkan beberapa negara tetangga dan negara berkembang lainnya juga telah memberikan insentif untuk kegiatan R&D.

Dalam mendesain ketentuan insentif R&D, beberapa hal yang perlu diberikan perhatian khusus adalah sebagai berikut:

- Definisi yang jelas tentang R&D.
Definisi memegang peran penting dalam efektivitas pemberian insentif dan juga dapat menghindari multiinterpretasi dalam praktik pemberian insentif. Kejelasan definisi ini mencakup kejelasan tentang jenis pengeluaran R&D apa saja yang diperbolehkan dan jenis kegiatan R&D apa saja yang termasuk dalam ruang lingkup pemberian insentif.
- Wajib Pajak yang menjadi target insentif.
Agar netralitas dalam kebijakan insentif dapat tercapai dan untuk mendorong inovasi dunia usaha dalam menjaga keberlangsungan usahanya, maka seluruh Wajib Pajak perusahaan sebaiknya memperoleh akses kepada insentif R&D. Di banyak negara, insentif R&D disediakan kepada seluruh perusahaan. Bahkan, beberapa negara memberikan insentif R&D yang lebih besar bagi perusahaan kecil dan menengah untuk mendorong kapasitas perusahaan tersebut dalam menjaga keberlangsungan usahanya. Oleh karena itu, agar suatu R&D berjalan efektif diperlukan penyesuaian dengan perlakuan perpajakan bagi perusahaan kecil

dan menengah.

- Jenis insentif R&D.
Dari beberapa pilihan insentif yang tersedia, pemerintah dapat menerapkan jenis insentif yang paling mudah dan sederhana dalam penerapan perhitungan dan administrasinya. Di samping itu, diperlukan kajian dari sisi ekonomi fiskal mengenai dampak dari masing-masing jenis insentif terhadap perkembangan dunia usaha dan potensi penerimaan pajak yang hilang.
- Ketentuan tentang *carry forward*.
Untuk menjamin efektivitas dalam pemberian insentif, kelebihan pengeluaran R&D yang menyebabkan kondisi kerugian fiskal sebaiknya dikompensasi dengan penghasilan neto tahun berikutnya.
- Yurisdiksi tempat kegiatan R&D dilakukan.
Saat ini, biaya R&D yang dapat dibebankan hanya ditujukan bagi kegiatan R&D yang dilakukan di Indonesia. Namun dengan pertimbangan alih pengetahuan dan teknologi melalui kegiatan pelatihan dan penelitian pegawai di luar negeri, pengembangan teknologi produksi, proses, atau produk, ketentuan yurisdiksi tempat kegiatan R&D dilakukan sebaiknya diubah dan diperluas dengan batasan-batasan tertentu.

²⁰ Jacek Warda et al, "Design and Evaluation of Tax Incentives for Business Research and Development: Good Practices and Future Development", Report to European Commission, (2009)

²¹ OECD, "Tax Reform Option: Incentives for Innovation (Testimony before US Senate Committee on Finance)", (2011), 2

Lampiran

Komparasi Insentif R&D di Beberapa Negara

Negara	Jenis Insentif	Tarif Insentif	Carry forward/carry back	Yurisdiksi kegiatan R&D dilakukan
Singapura	Super deduction	<ul style="list-style-type: none"> • 100% bagi pengeluaran R&D; • Tambahan 50% bagi pengeluaran untuk kegiatan R&D yang dilakukan di Singapura; • Tambahan hingga 300% bagi pengeluaran R&D yang memenuhi kualifikasi Production and Innovation Scheme. Batas pengeluaran yang diberikan tambahan hingga 300% berlaku bagi batas pengeluaran R&D sebesar SGD 400,000. Tambahan ini berlaku bagi pengeluaran untuk kegiatan R&D yang dilakukan di Singapura maupun di luar Singapura; • Tambahan 100% bagi pengeluaran untuk kegiatan R&D yang dilakukan di luar Singapura dan telah mendapat persetujuan dari Pemerintah Singapura 	<ul style="list-style-type: none"> • Kelebihan pembebanan dapat dikompensasi ke tahun berikutnya sepanjang tidak terdapat perubahan pemegang saham • Kelebihan pembebanan juga dapat dikompensasi ke tahun sebelumnya dengan batasan jumlah yang dikompensasi sebesar SGD 100,000 	Di dalam dan di luar Singapura
Malaysia	Super deduction	<ul style="list-style-type: none"> • Tambahan sebesar 100% bagi pengeluaran R&D yang dilakukan secara in-house di Malaysia; • Tambahan sebesar 100% bagi pengeluaran R&D yang diberikan dalam bentuk donasi kepada organisasi penyelenggara R&D tertentu; • Tambahan sebesar 100% bagi pengeluaran R&D untuk training karyawan di luar Malaysia 	Kelebihan pembebanan dapat dikompensasi ke tahun berikutnya	Di luar dan di dalam Malaysia
Thailand	Super deduction	Tambahan sebesar 100% bagi pengeluaran R&D yang dibayarkan kepada perusahaan atau organisasi pemerintah penyedia jasa R&D di Thailand.	Tidak ada informasi	Di Thailand
India	Super deduction	<ul style="list-style-type: none"> • Tambahan sebesar 100% bagi pengeluaran untuk aktivitas R&D yang dilakukan secara in-house di India; • Tambahan sebesar 25% hingga 100% bagi pembayaran biaya R&D kepada entitas penyelenggara R&D yang ditetapkan oleh pemerintah 	Kerugian akibat pembebanan super deduction dapat dikompensasi ke tahun berikutnya	Di India
Jepang	Tax credit	<ul style="list-style-type: none"> • Kredit berbasis volume sebesar 12% dari total pengeluaran R&D bagi perusahaan kecil dan menengah; • Kredit berbasis volume sebesar 8%-10% dari total pengeluaran R&D bagi perusahaan besar; • Kredit berbasis incremental sebesar 5% bagi semua perusahaan 	Kredit yang tidak digunakan pada suatu tahun dapat dikompensasi ke tahun berikutnya	Di dalam dan di luar Jepang
Belanda	<ul style="list-style-type: none"> • Super deduction • Insentif gaji (wage incentive) 	<ul style="list-style-type: none"> • Tambahan sebesar 54% bagi pengeluaran R&D di luar biaya gaji peneliti; • Pembebasan pajak atas gaji dan social security contribution bagi peneliti dengan jumlah sebesar 38% untuk biaya gaji sebesar EUR 200,000, dan 14% untuk sisanya. 	Kerugian akibat pembebanan super deduction tidak dapat dikompensasi ke tahun berikutnya	Di Uni Eropa
Inggris	Super deduction	<ul style="list-style-type: none"> • Tambahan sebesar 30% bagi pengeluaran R&D yang dilakukan oleh perusahaan besar; • Tambahan sebesar 125% bagi pengeluaran R&D yang dilakukan oleh perusahaan kecil dan menengah 	Kerugian fiskal yang dialami karena pembebanan super deduction dapat dikompensasi ke tahun berikutnya.	Di luar dan di dalam Inggris

Cina	Super deduction	Tambahan sebesar 50% dari total pengeluaran R&D	Kerugian fiskal akibat pembebanan super deduction dapat dikompensasi hingga 5 tahun berikutnya	Di Cina
Brazil	Super deduction	<ul style="list-style-type: none"> Tambahan sebesar 60% dari total pengeluaran R&D; Tambahan sebesar 80% jika perusahaan menambah jumlah peneliti sebanyak 5% dari jumlah tahun sebelumnya 	Kerugian akibat pembebanan super deduction tidak dapat dikompensasi ke tahun berikutnya	Di Brazil

Referensi

- Bal, Aleksandra, "Competition for Research & Development Tax Incentives in European Union – How an Optimal Research and Development System Should be Designed", Bulletin for International, (Amsterdam: IBFD, 2012)
- CCH Tax Editor, "China Master Tax Guide", (Hong Kong: CCH Wolter Kluwer Business, 2011)
- CCH Tax Editor, "Malaysia Master Tax Guide 2012" (Kuala Lumpur: CCH Asia Sdn Bhd, 2011)
- Congressional Budget Office, "R&D Productivity Growth: A Background Paper", (2005)
- Darcy, John W., "Japan Master Tax Guide" (Tokyo: CCH Japan Ltd, 2011)
- Deloitte, "2013 Global Survey of R&D Tax Incentives" (2013)
- E&Y, "2013 Asia Pacific R&D Incentives"
- Fairpo, Anne, "Taxation of Intellectual Property", (West Sussex: Bloomsbury Professional Ltd, 2012)
- International Bureau for Fiscal Documentation "Country Survey 2012"
- KPMG, "R&D Incentives and Services – Adding Value across the Americas, (2012)
- OECD, "Tax Reform Option: Incentives for Innovation (Testimony before US Senate Committee on Finance)", (2011)
- _____, "Frascati Manual: Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development", (2002)
- _____, "R&D Tax Incentives: Rationale, Design, Evaluation", (2010),
- PwC Team, "India Master Tax Guide", (Haryana: Wolters Kluwer Pvt Ltd, 2011)
- Spenske, Gerrit te, "Taxation in Netherlands", (The Netherlands: Kluwer Law International, 2011)
- Staehr, Karsten, "An Analysis of Tax Incentive to Promote Research and Development in Estonia", Ministry of Economics and Communication of Estonia Working Paper
- Tan, Angela, "Singapore Master Tax Guide Handbook", (Singapura: CCH Asia Pte Ltd, 2011), 196-199
- Warda, Jacek, "Design and Evaluation of Tax Incentives for Business Research and Development: Good Practices and Future Development", Report to European Commission, (2009)
- van Pottelsberghe, Bruno, "Evaluation of Current Fiscal Incentive for Business R&D in Belgium", Solvay Business Schol, (2003)



Ensuring a Balanced Tax System

Menara Satu Sentra Kelapa Gading
6th Floor Unit #0601 - #0602 - #0606
Jl. Bulevar Kelapa Gading LA3 No. 1
Summarecon, Kelapa Gading
Jakarta Utara 14240
Indonesia
Phone: +62 21 2938 5758
Fax: +62 21 2938 5759
www.dannydarussalam.com